



VALTIOVARAINMINISTERIÖ

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus

Toimenpide-
ehdotuksia
yleishyödyllisten
yhteisöjen
verotukseen
liittyvien
ongelmakohtien
korjaamiseksi



31/2009

Verotus



VALTIOVARAINMINISTERIÖ

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta selvittäneen työryhmän muistio

Toimenpide-ehdotuksia yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen
liittyvien ongelmakohtien korjaamiseksi



VALTIOVARAINMINISTERIÖ
PL 28 (Snellmaninkatu 1 A) 00023 VALTIONEUVOSTO
Puhelin 09 16001 (vaihde)
Internet: www.vm.fi
Taitto: Pirkko Ala-Marttila/VM-julkaisutiimi



Edita Prima Oy
Helsinki 2009

Kuvailulehti

Julkaisija ja julkaisuaika	Valtiovarainministeriö, elokuu 2009	
Tekijät	Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus -työryhmä Sirkku Linna, puheenjohtaja Ilkka Lahti, sihteeri	
Julkaisun nimi	Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus -työryhmän muistio Toimenpide-ehdotuksia yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyvien ongelmakohtien korjaamiseksi	
Julkaisun osat/ muut tuotetut versiot	Julkaisu on saatavissa Internetistä osoitteesta www.vm.fi/julkaisut	
Asiasanat	yleishyödylliset yhteisöt, yhdistykset, säätiöt, verovapaus, valtiontuki	
Julkaisusarjan nimi ja numero	Valtiovarainministeriön julkaisuja 31/2009	
Julkaisun myynti/jakaja	Valtiovarainministeriö, julkaisutiimi, s-posti: vm-julkaisutiimi@vm.fi	
Painopaikka ja -aika	Edita Prima Oy, Helsinki 2009	
ISBN 978-951-804-996-1 (nid.) ISSN 1459-3394 (nid.) ISBN 978-951-804-997-8 (PDF) ISSN 1797-9714 (PDF)	Sivuja 133	Kieli Suomi
	Hinta	
Tiivistelmä <p>Työryhmän tehtävänä oli selvittää yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyviä ongelmakohtia ja tehdä ehdotuksia havaittujen epäkohtien korjaamiseksi.</p> <p>Työryhmä on tehnyt ehdotuksia nyky säännösten tulkittamiseksi ja kuvannut esimerkein erityyppisiä tilanteita, milloin toimintaa voidaan pitää verovapaana ja milloin veronalaisena. Tarkoituksena on verotuksen ennakoitavuuden ja oikeusvarmuuden lisääminen, mikä on omiaan edistämään yleishyödyllisten yhteisöjen toimintamahdollisuuksia.</p> <p>Keskeisinä teemoina on käsitelty yhteisön yleishyödyllisyyttä, elinkeinotoiminnan luonnetta, kiinteistötuloa ja erityislainsäädännön perusteella määrittävää huojennusta. Lisäksi työryhmä on arvioinut joitakin yksittäisiä asioita, kuten talkootyön verotusta. Työryhmä on huomioinut käsittelemissään teemoissa myös arvonalisäverotuksen.</p> <p>Yleishyödyllisyyden osalta työryhmä on arvioinut elinkeinotoiminnan harjoittamisen vaikutusta yleishyödyllisyysarviointiin sekä sosiaalisen toiminnan harjoittamisen sekä harrastus- ja vapaa-ajan toimintaa edistävän yhdistyksen yleishyödyllisyyttä nykypäivänä. Työryhmä on myös käsitellyt apurahasäätiöiden jakamisen apurahojen jakotapaa ja yleishyödyllisyyttä.</p> <p>Elinkeinotoiminnan osalta työryhmä on käsitellyt elinkeinotoiminnan yleisiä tunnusmerkistöjä ja elinkeinotoiminnan luonnetta erityisesti koulutustoiminnassa sekä kulttuuri- ja sosiaalialalla. Työryhmä on ottanut kantaa muun muassa siihen, miten julkinen rahoitus ja yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttaminen vaikuttavat elinkeinotoiminnan arviointiin.</p> <p>Kiinteistötulon osalta työryhmä on arvioinut kiinteistön yleistä ja yleishyödyllistä käyttöä nykypäivänä sekä kiinteistötulon tulolähdeä, kun kiinteistö on yleishyödyllisen yhteisön omistaman osakeyhtiön käytössä.</p> <p>Lisäksi työryhmä on tuonut jatkoselvitystyötä varten esille nykyisiin säännöksiin liittyviä kilpailuneutraalisuus- ja muita ongelmia.</p>		

Presentationsblad

Utgivare och datum	Finansministeriet, augusti 2009	
Författare	Arbetsgruppen för beskattningen av allmännyttiga samfund Sirkku Linna, ordförande Ilkka Saari, sekreterare	
Publikationens titel	Promemoria från arbetsgruppen för beskattningen av allmännyttiga samfund Åtgärdsförslag till avhjälpning av problem vid beskattningen av allmännyttiga samfund	
Publikationens andra versioner	Publikationen finns på finska på Internet-address www.vm.fi/julkaisut	
Nyckelord	-	
Publikationsserie och nummer	Finansministeriet publikationer 31/2009	
Beställningar/distribution	Finansministeriet publikationsteamet, e-post: vm-julkaisutiimi@vm.fi	
Tryckeri/tryckningsort och -år	Edita Prima Ab, Helsingfors 2009	
ISBN 978- 951-804-996-1 (hft.) ISSN 1459-3394 (hft.) ISBN 978-951-804-997-8 (PDF) ISSN 1797-9714 (PDF)	Sidor 132	Språk Finska
	Pris	
Sammandrag <p>Arbetsgruppen hade till uppgift att utreda problemen i anslutning till beskattningen av allmännyttiga samfund, och att lägga fram förslag till avhjälpning av problem som upptäckts.</p> <p>Arbetsgruppen har lagt fram förslag till tolkning av gällande bestämmelser och beskrivit med exempel olika slags situationer där verksamheten antingen kan betraktas skattefria eller skattepliktiga. Avsikten har varit att öka på beskattningens förutsägbarhet och rättssäkerhet, vilket är ägnat för att främja de allmännyttiga samfundens verksamhetsförutsättningar.</p> <p>Som centrala teman har man behandlat samfundets allmännyttighet, näringsverksamhetens karaktär, fastighetsinkomster och lättnader som kan beviljas med stöd av speciallagstiftning. Arbetsgruppen har dessutom utvärderat vissa enskilda frågor, såsom beskattningen av talloarbete. Arbetsgruppen har även beaktat mervärdesbeskattningen i de teman som behandlats.</p> <p>För allmännyttighetens del har arbetsgruppen utvärderat näringsidkandets inverkan på utvärderingen av allmännyttigheten, allmännyttigheten i dagsläget i att bedriva social verksamhet samt hos föreningar som främjar aktivitets- och fritidsverksamhet. Arbetsgruppen har även behandlat stipendiefondernas sätt att dela stipendier samt deras allmännyttighet.</p> <p>För näringsverksamhetens del har arbetsgruppen behandlat näringsverksamhetens allmänna kriterier och näringsverksamhetens karaktär speciellt inom utbildningsverksamheten samt social- och hälsoverksamheten. Arbetsgruppen har tagit ställning bland annat till hur offentlig finansiering och förverkligandet av allmännyttiga ändamål påverkar utvärderingen av näringsverksamheten.</p> <p>För fastighetsinkomsternas del har arbetsgruppen utvärderat fastighetens allmänna och allmännyttiga användning i dagsläget samt fastighetsinkomsternas inkomstkälla, då fastigheten används av ett aktieföretag som ägs av ett allmännyttigt samfund.</p> <p>Arbetsgruppen har dessutom för fortsatt utredning lyft fram konkurrensneutralitets- och andra problem som är förknippade med den gällande lagstiftningen.</p>		

Description page

Publisher and date	Ministry of Finance, August 2009	
Author(s)	Working group for the taxation of public utility institutions Sirkku Linna, puheenjohtaja Ilkka Lahti, sihteeri	
Title of publication	Report by the working group for the taxation of public utility institutions Proposed corrective measures for problem areas in the taxation of public utility institutions	
Parts of publication/ other versions released	The publication is available in Finnish at www.vm.fi	
Keywords	-	
Publication series and number	Ministry of Finance publications 31/2009	
Distribution and sale	Ministry of Finance, publications team, e-mail: vm-julkaisutiimi@vm.fi	
Printed by	Edita Prima Ltd, Helsinki 2009	
ISBN 978-951-804-996-1 (print.) ISSN 1459-3394 (print.) ISBN 978-951-804-997-8 (PDF) ISSN 1797-9714 (PDF)	No. of pages 132	Language Finnish
	Price	
Abstract <p>The purpose of the working group was to examine problem areas in the taxation of public utility institutions and to present measures to address the problems.</p> <p>The working group made suggestions on the interpretation of existing provisions and, using examples, described various situations where activities can be construed as tax-exempt or taxable. The aim is to increase tax predictability and legal certainty, which in turn facilitate the operation of public utility institutions.</p> <p>The main themes covered were the general economic interest of public utility institutions, the nature of their operation, property income and concessions granted on the basis of special legislation. The working group also evaluated selected separate items, such as the taxation of unpaid work. The working group also took VAT into account in the themes it covered.</p> <p>In the case of general economic interest of public utility institutions, the working group evaluated how the performance of economic activities impacts the assessment of the nature of general economic interest, and the general economic interest involved in organised practice of social and recreational activities nowadays. The working group also examined the way grants are allocated by different foundations and their degree of general economic interest.</p> <p>In the context of economic activities, the working group examined the general indicators of economic activity and the nature of economic activity especially in educational activities, in the social sector and in field of culture. The working group presented its position on how public funding and the implementation of general economic activity impact the assessment of economic activity.</p> <p>Issues related to property income addressed by the working group consisted of the general use of property and the general economic interest of property use at present, and the source of property income when premises are being used by a public utility company.</p> <p>In addition, for the purposes of follow-up work, the working group indicated problems in existing provisions related to competitive neutrality and other issues.</p>		

Valtiovarainministeriölle

Valtiovarainministeriö asetti 13.3.2009 työryhmän, jonka tehtävänä oli selvittää yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyviä ongelmakohtia ja tehdä ehdotuksia havaittujen epäkohtien korjaamiseksi. Työryhmän tavoitteena oli yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen ennakoitavuuden ja oikeusvarmuuden lisääminen ja työryhmän oli ehdotuksia tehdessään otettava huomioon elinkeinotoiminnan kilpailuneutraalisuuden vaatimukset.

Työryhmän puheenjohtajana oli erityisavustaja Sirkku Linna valtiovarainministeriöstä. Työryhmän jäseninä olivat hallitusneuvos Panu Pykönen, lainsäädäntöneuvos Tommi Parkkola ja erityisasiantuntija Ilkka Lahti valtiovarainministeriöstä, lainsäädäntöneuvos Erkki Rajaniemi oikeusministeriöstä, kulttuuriasiainneuvos Mirja Virtala opetusministeriöstä, ylitarkastaja Markus Seppelin sosiaali- ja terveysministeriöstä, ylitarkastaja Eeva Vahtera työ- ja elinkeinoministeriöstä, Samfundet Folkhälsan toimitusjohtaja Stefan Mutanen kansalaisyhteiskuntapolitiikan neuvottelukunnan edustajana, Suomen Hiihtoliitto ry:n toiminnanjohtaja Juha Viertola Suomen Liikunta ja Urheilu SLU ry:n edustajana, ylitarkastaja Mia Keskinen sekä johtava veroasiantuntija Lauri Savander Verohallinnosta. Työryhmän sihteereinä olivat erityisasiantuntija Ilkka Lahti valtiovarainministeriöstä ja ylitarkastaja Mia Keskinen Verohallituksesta.

Työryhmän toimikausi oli 13.3.2009–31.8.2009.

Työryhmässä olivat pysyvinä asiantuntijoina lakiasian johtaja Vesa Korpela Veronmaksajien keskusliitto ry:stä sekä Vanhustyön Keskusliitto ry:n talousjohtaja Ilgiz Asis Sosiaali- ja terveysjärjestöjen yhteistyöyhdistys YTY ry:n edustajana.

Tehtävänsä suoritettuaan työryhmä kunnioittavasti luovuttaa mietintönsä
valtiovarainministeriölle.

Helsingissä 31.8.2009



Sirkku Linna



Mia Keskinen



Ilkka Lahti



Stefan Mutanen



Tommi Parkkola



Panu Pykönen



Erkki Rajaniemi



Lauri Savander




Markus Seppelin



Eeva Vahtera



Juha Viertola



Mirja Virtala

Sisältö

1	Johdanto	11
1.1	Yleishyödyllisyys	11
1.2	Verovelvollisuus tulo- ja arvonlisäverotuksessa	11
1.3	Elinkeinotulo	11
1.4	Tuloverosta myönnettävä erityinen huojennus	12
1.5	Talkootyö	12
1.6	Nykytilanne	12
1.7	Työryhmän käsittelemät ongelmakohdat	13
2	Järjestötoiminta	15
3	Oikeuskäytäntö	19
4	Verohallinnon ohjeistus	21
5	Yhteisön yleishyödyllisyys	23
5.1	Yleishyödyllisyyden määritelmä tuloverolaissa	23
5.2	Elinkeinotoiminnan vaikutus yleishyödyllisyyteen	24
5.3	Harrastus- ja vapaa-ajantoiminnan edistäminen yleishyödyllisenä toimintana	26
5.4	Taidetoiminnan yleishyödyllisyys	28
5.5	Sosiaalisen toiminnan harjoittaminen yleishyödyllisenä toimintana	30
5.6	Apurahasäätiön jakamien apurahojen vaikutus yleishyödyllisyysarviointiin	31
6	Yleishyödyllisen yhteisön tuloverotus	37
6.1	Yleistä	37
6.2	Elinkeinotoiminta tuloverotuksessa	38
6.2.1	Elinkeinotoiminnan yleiset kriteerit tuloverotuksessa	38
6.2.2	Koulutustoiminta	41
6.2.3	Museot ja muu näyttelytoiminta sekä messut	46
6.2.4	Taidetoiminta	49
6.2.5	Sosiaaliala	52
6.2.6	Tuloverolain 23 §:n 3 momentissa mainittu verovapaa toiminta	57
6.3	Kiinteistötulo	66
6.3.1	Yleistä	66
6.3.2	Yleinen käyttö	67

6.3.3	Yleishyödyllinen käyttö.....	67
6.3.4	Asumiskäyttö.....	68
6.3.5	Kiinteistön vuokraaminen omistetulle osakeyhtiölle.....	69
6.4	Verovapaat tulot	71
7	Yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverotus.....	73
7.1	Kansallinen sääntely.....	73
7.1.1	Yleistä.....	73
7.1.2	Terveysten- ja sairaanhoito.....	74
7.1.3	Sosiaalihuolto	74
7.1.4	Koulutustoiminta.....	76
7.1.5	Kulttuuritoiminta.....	78
7.1.6	Kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttaminen.....	78
7.1.7	Yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennus.....	78
7.1.8	Eräät erityistilanteet.....	79
7.2	Yhteisöoikeus	79
8	Euroopan yhteisön valtiontukisäännöt	83
8.1	Yleistä EY:n valtiontukisäännöistä.....	83
8.1.1	Valtiontuen käsite	83
8.1.2	Yrityksen ja taloudellisen toiminnan käsite.....	84
8.1.3	Erityisen verokohtelun soveltuvuus yhteismarkkinoille..	84
8.2	Menettelytavoista	85
8.2.1	Yleisiin taloudellisiin tarkoituksiin liittyvät palvelut (SGEI)	86
8.2.2	Valtiontuen soveltuvuuden arviointi yhteismarkkinoille ja niin sanottu voimassaoleva tuki.....	87
9	Veronhuojennuksen myöntäminen tuloverotuksessa erityislainsäädännön nojalla	89
9.1	Huojennuksen edellytykset ja menettely.....	89
9.2	Verovapauslautakunta.....	90
9.3	Lukumäärätietoja	91
9.4	Yhteenveto ja työryhmän ehdotus	92
10	Kilpailuneutraalisuuden huomioiminen erityisissä tilanteissa.....	93
10.1	Eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annettu laki.....	94
10.2	Tuloverolain 23 §:n 3 momentti ja muut verovapautukset.....	94
11	Muut aiheet	97
11.1	Talkootyö.....	97
11.2	Verotuksen keskittäminen ja sen vaikutus valitusten käsittelyyn..	99
LIITE	101
LAUSUMAT	127

1 Johdanto

1.1 Yleishyödyllisyys

Jotta yhteisöä (yleensä rekisteröity yhdistys tai säätiö) voidaan pitää tulo- ja arvonnisäverotuksessa yleishyödyllisenä, sen tulee täyttää yhtäaikaaisesti kolme tuloverolaissa säädettyä kriteeriä. Ensinnäkin yhteisön tulee toimia yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä. Toiseksi sen toiminta ei saa kohdistua vain rajoitettuun henkilöpiiriin. Kolmannen kriteerin mukaan se ei saa tuottaa toiminnallaan siihen osalliselle taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena taikka kohtuullista suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä. Jos yhteisön säännöt ja tosiasiallinen toiminta täyttävät nämä kolme kriteeriä, yhteisöä pidetään verotuksessa yleishyödyllisenä.

1.2 Verovelvollisuus tulo- ja arvonnisäverotuksessa

Yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen tuloverotuksessa vain elinkeinotulosta ja kiinteistön tuottamasta tulosta, kun kiinteistöä ei käytetä yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen. Yleishyödyllisillä yhteisöillä arvonnisäverovelvollisuus on sidottu tuloverotukseen: yleishyödyllinen yhteisö on pääsääntöisesti arvonnisäverovelvollinen vain sellaisesta toiminnasta, josta saatua tuloa pidetään tuloverotuksessa elinkeinotulona.

1.3 Elinkeinotulo

Verotuksessa elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan yleensä ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, laajaan tai laajahkoon asiakaskuntaan suuntautuvaa itsenäistä toimintaa, johon sisältyy yrittäjäriski ja jota harjoitetaan kilpailuolosuhteissa.

Tuloverolain mukaan eräät varainhankinnan muodot eivät ole yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloa. Näin ollen yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona ei esimerkiksi 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; eikä 2) adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varojenkeräyksestä saatu tuloa. Elinkeinotoiminnan arvioinnissa on huomioitava, että edellä mainittujen kohtien luettelot eivät ole tyhjentäviä vaan esimerkinomaisia.

1.4 Tuloverosta myönnettävä erityinen huojennus

Yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen tulo, joka tuloverolain mukaan on veronalaista, voidaan tuloverotuksessa katsoa osittain tai kokonaan verovapaaksi. Kiinteistön tuottama tulo voidaan huojentaa, jos kiinteistöä käytetään pääasiallisesti yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen. Elinkeinotoiminnan tulo voidaan huojentaa, jos huojennus ei aiheuta vastaavaa elinkeinotoimintaa harjoittavalle haittaa, joka ei ole vähäinen. Arvonlisäveroa ei voida huojentaa.

1.5 Talkootyö

Perinteinen talkootyö jää lähtökohtaisesti verotuksen ulkopuolelle. Jos talkoovoimin tehty työ täyttää kuitenkin elinkeinotoiminnan kriteerit, on yhdistyksen siitä saama tulo verotettavaa elinkeinotuloa. Vastaavasti, jos talkootyö ei ole perinteistä pyyteetöntä työtä yhdistyksen hyväksi, vaan työstä maksettava vastike koituu työtä tehneen jäsenen hyväksi, kyse on jäsenen palkasta.

1.6 Nykytilanne

Valtioneuvosto teki 8.3.2007 periaatepäätöksen kansalaisjärjestöjen toimintaedellytyksien edistämisestä. Periaatepäätöksellä luotiin julkisen vallan toimintalinjaa suhteessa kansalaisjärjestöihin sekä lisättiin toimien johdonmukaisuutta ja ennakoitavuutta. Samalla asetettiin tavoitteet Suomen kansalliselle ja kansainväliselle linjalle kansalaisjärjestöjen suhteen. Periaatepäätös täsmentää aatteellisen toiminnan, yleishyödyllisen toiminnan, järjestötoiminnan, järjestöjen auttamistyön ja elinkeinotoiminnan käsitteitä. Periaatepäätös selkeyttää vertaisapuun ja vapaaehtoistyöhön perustuvan toiminnan asemaa sekä ottaa huomioon yleishyödyllisten yhteisöjen ja yritysten tasapuolisen kohtelun markkinoilla. Päätöksen toimeenpano on aloitettu kunkin asian vastuuministeriössä. Päätöksen toimeenpanosta laaditaan ensimmäinen raportti

kansalaisyhteiskuntapolitiikan neuvottelukunnalle kolmen vuoden kuluttua päätöksen tekemisestä.

Pääministeri Matti Vanhasen II hallituksen ohjelmassa on sitouduttu tukemaan kansalaisten osallisuutta ja yhteisöllisyyttä vahvistavaa toimintaa sekä kehittämään aatteellisten, yleishyödyllisten kansalaisjärjestöjen toimintaedellytyksiä. Hallitusohjelman mukaan järjestöjen mahdollisuuksia tarjota hyvinvointia tukevaa ja syrjäytymistä ehkäisevää toimintaa parannetaan sekä järjestöjen tukea suunnataan niin, että se ei ole ristiriidassa kilpailulainsäädännön kanssa ja kohdentuu voittoa tavoittelemattomaan toimintaan. Hallitusohjelmassa todetaan, että järjestöjen mahdollisuus toimia yleishyödyllisinä voittoa tavoittelemattomina toimijoina varmistetaan. Lisäksi hallitusohjelmaan on kirjattu, että mahdollisuudet parantaa kansalaisjärjestöjen toimintaedellytyksiä muuttamalla niille annettavat lahjoitukset verovapaiksi tiettyyn rajaan asti selvitetään.

Keskustelu järjestöjen verotuksesta aktivoitui vuonna 2005, kun Verohallitus antoi 1.6.2005 ohjeen yleishyödyllisten yhteisöjen verottamisesta. Verohallitus julkaisi 30.4.2007 uuden ohjeen, joka korvasi vuoden 2005 ohjeen. Uuden ohjeen tarkoituksena oli selvittää yleishyödyllisyyden ja elinkeinotoiminnan arviointia ja ottaa esille yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevia ajankohtaisia kysymyksiä. Verovuodesta 2007 alkaen yleishyödyllisille yhteisöille laadittiin omat veroilmoituslomakkeet ja verovuodesta 2009 alkaen yhdistysten ja säätiöiden verotus keskitettiin kahteen verovirastoon.

1.7 Työryhmän käsittelemät ongelmakohdat

Työryhmä on arvioinut yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyviä ongelmakohtia ja tehnyt ehdotuksensa niiden korjaamiseksi. Työryhmä on käsitellyt keskeisinä teemoina yhteisön yleishyödyllisyyttä tietyissä tilanteissa, elinkeinotoiminnan luonnetta, kiinteistötuloa sekä erityislainsäädännön perusteella määrättävää huojennusta. Näiden teemojen lisäksi työryhmä on arvioinut joitakin yksittäisiä asioita, kuten talkootyön verotusta. Käsitellyt teemat on valittu järjestöiltä ja Verohallinnolta sekä valtioneuvoston asettamalta Kansalaisyhteiskuntapolitiikan neuvottelukunnalta ja sen verojaostolta saatujen kokemusten perusteella. Työryhmä on huomioinut käsiteltyjen teemojen osalta myös yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuuden. Teemojen käsittelyssä on otettu huomioon Euroopan yhteisön valtioneuvoston säännökset sekä kilpailuneutraalisuus.

Yleishyödyllisyyden osalta työryhmä on arvioinut ensinnäkin elinkeinotoiminnan harjoittamisen vaikutusta yleishyödyllisyyden arviointiin. Tämän lisäksi työryhmä on pohtinut sosiaalisen toiminnan harjoittamisen sekä harrastus- ja vapaa-ajan toimintaa edistävän yhdistyksen yleishyödyllisyyttä nykypäivänä. Näiden lisäksi työryhmä on käsitellyt apurahasäätiöiden jakamien apurahojen jakotapaa ja yleishyödyllisyyttä.

Elinkeinotoiminnan osalta työryhmä on käsitellyt elinkeinotoiminnan yleisiä tunnusmerkistöjä. Tämän lisäksi työryhmä on arvioinut elinkeinotoiminnan luonnetta erityisesti koulutustoiminnassa sekä kulttuuri- ja sosiaalialalla. Tässä arvioinnissa työryhmä on ottanut kantaa muun muassa siihen, miten julkinen rahoitus vaikuttaa elinkeinotoiminnan arviointiin. Näiden kohtien lisäksi työryhmä on käsitellyt tuloverolaissa nimenomaisesti vapautettujen varainhankintojen alaa nykypäivänä.

Kiinteistötulon osalta työryhmä on arvioinut kiinteistön yleistä ja yleishyödyllistä käyttöä nykypäivänä sekä kiinteistötulon tulolähdettä, kun yleishyödyllinen yhteisö vuokraa kiinteistön omistamansa osakeyhtiön käyttöön. Viimeksi mainittu seikka on tullut ajankohtaiseksi yhdistyksen tai säätiön yhtiöittäessä liiketoimintansa.

Koska työryhmän tehtävä oli selvittää verotukseen liittyviä ongelmakohtia, työryhmä ei ole käsitellyt muistiossaan yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaan liittyviä yleisiä seikkoja. Työryhmä on kuitenkin huomionnut työssään valtioneuvoston 8.3.2007 tekemän periaatepäätöksen kansalaisjärjestöjen toimintaedellytysten edistämiseksi, Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset -työryhmän mietinnön (oikeusministeriön työryhmämietintö 2006:14), kansalaisyhteiskuntapolitiikan neuvottelukunnan yhteydessä tehdyt selvitykset sekä järjestöjen toimintaympäristössä tapahtuneet viimeaikaiset muutokset.

Työryhmä on tehnyt nykysäännösten tulkitsemiseksi ehdotuksia, joilla selkeytetään nykyistä lain tulkintaa. Tämä edistää verotuksen ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta, mikä on omiaan edistämään yleishyödyllisten yhteisöjen toimintamahdollisuuksia. Lisäksi työryhmä on tuonut jatkoselvitystyötä varten esille nykyisiin säännöksiin liittyviä kilpailuneutraalisuus- ja muita ongelmia. Työryhmän työ on keskittynyt verotuksessa ja verotuskäytännössä esiintyviin ongelmakohtiin. Järjestökentän muiden toimintaedellytysten arviointi on rajattu työryhmän toimeksiannon ulkopuolelle, minkä johdosta näiden seikkojen arviointi tehdään toisaalla.

Työryhmä on kuvannut esimerkein erityyppisiä tilanteita, milloin toimintaa voidaan pitää verovapaana ja millaisessa esimerkkitilanteessa toiminta voisi olla veronalaista toimintaa. Esimerkkien tarkoitus on havainnollistaa työryhmän näkemyksiä käytännön tilanteissa eikä niissä esitettyjä euromääriä, prosenttilukuja, vuosia tai muitakaan määreitä tule mieltää ehdottomiksi säännöiksi. Erilaisten lukujen tarkoituksena on vain kuvata ja havainnollistaa esimerkissä esitettyä toimintaa.

2 Järjestötoiminta

Suomalaisessa yhteiskunnassa yhdistyksissä ja säätiöissä toteutettavan kansalaistoiminnan eli järjestötoiminnan merkitys on tärkeä yhteisöllisyyden, kansalaiskasvatuksen ja yksilöiden vaikutusmahdollisuuksien luomisessa ja kehittämisessä. Perinteinen järjestötoiminta sisältää vapaata harrastamista kiinnostuneiden kesken, edunvalvontaa, tiedottamista, kouluttamista, tutkimus- ja kehittämistyötä, vapaaehtoistyötä sekä kansainvälistä toimintaa ja yhteistyötä.

Merkittävä osa kansalaistoiminnasta organisoidaan järjestöjen kautta. Järjestö määrittelee tavoitteensa ja toimintatapansa itse. Kansalaisjärjestöjen taustalla on perustuslain 13 §:ssä säädetty yhdistymisvapaus, jonka mukaan jokaiselle kuuluu sekä positiivinen että negatiivinen yhdistymisvapaus, oikeus ilman lupaa perustaa yhdistyksiä ja oikeus osallistua yhdistyksen toimintaan sekä yhdistysautonomia.

Järjestökenttä on moninainen ja sitä voidaan jaotella usealla tavalla. Suomessa on itsenäisyyden aikana perustettu yli 140 000 yhdistystä. Yhdistysten määrä on kasvanut voimakkaasti 1980-luvulla, jolloin perustettiin erityisesti sosiaali- ja terveys- sekä kulttuuri- ja liikuntayhdistyksiä ja -järjestöjä. Kansalaistoiminta koskee tavalla tai toisella lähes kaikkia suomalaisia. Neljä viidestä suomalaisesta on jonkin yhdistyksen jäsen. Yhdistysrekisterissä on rekisteröity noin 127 000 yhdistystä.

Urheiluseuroilla on ollut vahva asema suomalaisessa urheilu- ja liikuntatoiminnassa. Ensimmäiset urheiluseurat on perustettu jo 1800-luvulla. Ensimmäinen varsinainen liikuntalaki säädettiin 1970-luvun lopussa. Liikuntalain keskeisenä tarkoituksena on ollut selkeyttää valtion ja kunnan sekä erilaisten järjestöjen vastuuta liikuntatoimen järjestämisestä. Lain lähtökohta on se, että julkinen valta luo mahdollisuuden liikunnan harjoittamiseen ja urheiluseurojen tehtävänä on käytännön tasolla saada ihmiset käyttämään luotuja edellytyksiä. Suomen Liikunta ja Urheilu SLU ry:n vuonna 2005 tekemän selvityksen mukaan Suomessa on noin 9 000 liikunta- ja urheiluseuraa, jotka saavat kunnalta avustusta tai käyttävät toiminnassaan kuntien liikuntatiloja. Yhdistysrekisteriin on merkitty yli 20 000 urheilu- ja liikuntaseuraa. Kansallisen Liikuntatutkimuksen mukaan yhä useammat suomalaiset ovat mukana seuratoiminnassa. Jossain roolissa liikunta- ja urheiluseuroissa on yli 1,5 miljoonaa suomalaista. Yhdistysrekisteriin on 1990-luvun alusta lukien rekisteröitynyt yli 4 000 uutta liikunta- ja urheiluseuraa.

Nuorisjärjestöt ovat toimineet Suomessa 1800-luvun lopusta lähtien ja ne ovat edelleen merkittävä kansalaistoiminnan muoto noin 850 000 alle 29-vuotiaalla jäsenellä. Valtio on antanut avustuksia nuorisjärjestöille 1940-luvulta lähtien. Nuorten kansalaistoiminnan ja nuorisolain määrittämän nuorten aktiivisen kansalaisuuden kehittämiseksi työskentelee Suomessa runsaat 60 valtakunnallista nuorisjärjestöä, 8 valtakunnallista nuorisotyön palvelujärjestöä sekä 55 valtakunnallista nuorisotyötä tekevää järjestöä. Näin siis runsaat sata järjestöä on opetusministeriön toiminta-avustusten piirissä. 6 500 paikallisyhdistyksen toiminnan taloudellisesta tukemisesta vastaavat kunnat, jotka saavat nuorisotyöhönsä valtionosuutta. Vuonna 2009 valtionosuus oli yhteensä 7,5 miljoonaa euroa.

Taide- ja kulttuurijärjestöjen kirjo on laaja. Osa järjestöistä edistää harrastustoimintaa ja osa tuottaa kulttuuripalveluita, kuten konsertteja, esityksiä tai näyttelyitä tai ylläpitää esimerkiksi taidelaitosta. Harrastustoimintaan keskittyviä yhdistyksiä on kaikilla taiteen aloilla lukematon määrä. Yhdistyksiä toimii maassamme tuhansia ja uusia rekisteröidään vuosittain. 1990-luvulla uusia taide- ja kulttuurialan järjestöjä rekisteröitiin yli 3 000. Suomessa toimi vuonna 2007 yhteensä noin 250 taide- ja kulttuurialan säätiötä, joista osa muun muassa jakaa apurahoja ja avustuksia.

Sosiaali- ja terveysjärjestöjen toiminnalla on pitkät juuret suomalaisessa sosiaalipolitiikassa. Ensimmäiset sosiaali- ja terveysalan järjestöt perustettiin 1800-luvulla. 1900-luvulla hyväntekeväisyysjärjestöjen toiminta muotoutui moderniksi keskusjärjestötoiminnaksi ja kansalaisten omaehtoiseksi vaikuttamis- ja vapaaehtoistoiminnaksi. Sosiaali- ja terveysalan järjestöt toimivat valtakunnallisesti, alueellisesti ja paikallisesti kuudella toimialalla: kansanterveys, lastensuojelu, sosiaalinen lomatoiminta, vammaisasiat, vanhustenhuolto ja muu sosiaalinen työ. Sosiaali- ja terveysalan yhdistyksiä on rekisteröity kaikkiaan yli 13 000. Valtakunnallisia järjestöjä on arviolta 200. Sosiaali- ja terveysjärjestöissä työskentelee palkattuna yli 30 000 työntekijää. Sosiaali- ja terveysjärjestöjen vapaaehtoistoimintaan osallistuu vuosittain yli 250 000 suomalaista. Sosiaali- ja terveysjärjestöt välittävät ja tuottavat tietoa, toimivat kansalaisten edunvalvojina, organisoivat vapaaehtoistoimintaa ja vertaistukea, kehittävät ja tuottavat sosiaali- ja terveyspalveluita ja tekevät kansainvälistä yhteistyötä. Viimeisen kolmen vuoden aikana on rekisteröity lähes 500 uutta sosiaali- ja terveysyhdistystä. Vuonna 2007 Suomessa rekisteröitiin 147 uutta sosiaali- ja terveysyhdistystä. Viime vuosina uusia sosiaali- ja terveysyhdistyksiä on perustettu 134 eri kuntaan ja joka puolelle maata kaikkiin maakuntiin. Vuonna 2007 rekisteröitiin 23 sellaista alan yhdistystä, jotka tekevät osittain tai kokonaan kansainvälistä avustustyötä. Näitä on 16 prosenttia kaikista uusista yhdistyksistä. Lisäksi on perustettu useita yhdistyksiä, joiden tehtävänä on vapaaehtoistoiminnan edistäminen ja erilaisten kohtaamispaikkojen ylläpito. Noin puolet yhdistyksistä sai vuonna 2007 kunnan toiminta-avustusta ja keskimääräinen avustuksen määrä on noin 500 euroa. Vuonna 2007 ihmisiä työllistyi palkkatuella järjes-

töihin ja säätiöihin lähes yhtä paljon kuin kuntiin eli yli 14 000 henkilöä. Suurin osa heistä työllistyi sosiaali- ja terveysjärjestöihin. Työmarkkinatuen työharjoittelussa tai työelämävalmennuksessa järjestöissä oli yli 13 000 henkilöä.

Kansalaisjärjestöjen asema erilaisten palvelujen tuottajina on olennaisesti muuttunut viimeisimmän runsaan kymmenen vuoden aikana. Muutoksen taustalla on erityisesti ollut kuntien talousasema ja siitä seurannut pyrkimys hakea tehokkaampia muotoja palvelutuotannolle, Euroopan unionin palvelujen liikkuvuus ja siitä seuranneet pyrkimykset avata julkisen järjestämistä vastuun piirissä oleva palvelutuotanto kilpailulle ja sen soveltamisen muotona hankintalainsäädäntö sekä asumisperusteisen palvelutuotannon ongelmat unionin pääosin vakuutusperusteisessa palvelujärjestelmässä.

Kansalaisjärjestöjen toiminnassa erityistä huomiota on kiinnitetty niiden yleishyödylliseen luonteeseen ja niiden tuottamiin yhteiskunnallisiin suoriin ja epäsuoriin hyötyihin. Kansalaisjärjestöt kartuttavat osaltaan yhteiskunnan aineellista, henkistä ja sosiaalista pääomaa, vahvistavat julkista toimintaa, täyttävät julkiselle toiminnalle säädetyt velvollisuuksia ja täydentävät myös elinkeinotoimintaa erityisesti niissä kohdissa, joissa kaupallinen toiminta ei tyydytä yhteiskunnassa esiintyviä tarpeita. Kansalaisjärjestöjen organisoima tai ylläpitämä toiminta on erityisesti eräillä aloilla laajentunut varsinkin viime vuosikymmeninä laaja-alaiseksi vertaistoiminnaksi sekä julkisen vallan toimintoja toteuttavaksi ja pääosin sen rahoittamaksi palvelutuotannoksi, jolla myös yhä useammin on elinkeinotoiminnan luonne.

Valtioneuvosto teki 8.3.2007 periaatepäätöksen, jolla turvattiin kansalaisjärjestöjen toimintaedellytykset. Periaatepäätöksellä luotiin julkisen vallan toimintalinjaa suhteessa kansalaisjärjestöihin sekä lisättiin toimien johdonmukaisuutta ja ennakoitavuutta. Samalla asetettiin tavoitteet Suomen kansalliselle ja kansainväliselle linjalle kansalaisjärjestöjen suhteen. Periaatepäätös täsmentää aatteellisen toiminnan, yleishyödyllisen toiminnan, järjestötoiminnan, järjestöjen auttamistyön ja elinkeinotoiminnan käsitteitä. Periaatepäätös selkeyttää vertaisapuun ja vapaaehtoistyöhön perustuvan toiminnan asemaa sekä huomioi yleishyödyllisten yhteisöjen ja yritysten tasapuolisen kohtelun markkinoilla. Päätöksen toimeenpano on aloitettu kunkin asian vastuuministeriössä. Päätöksen toimeenpanosta laaditaan ensimmäinen raportti kansalaisyhteiskuntapolitiikan neuvottelukunnalle kolmen vuoden kuluttua päätöksen tekemisestä.

3 Oikeuskäytäntö

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta arvioitaessa on otettava huomioon korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntö. Työryhmä on ehdotuksia laatiessaan ottanut huomioon työryhmän käsittelemien ongelmakohtien osalta keskeiset korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisut sekä lyhyet ratkaisuselostukset. Päätös on otettu huomioon, jos se on koskenut verovuotta 1975 tai sen jälkeistä aikaa. Kiinteistötulon osalta on huomioitu myös aikaisemmat ratkaisut, jolloin lain sanamuoto vastaa sisällöllisesti nykyistä lain sanamuotoa. Työryhmässä esillä olleet tapaukset on esitetty muistion liitteessä 1.

4 Verohallinnon ohjeistus

Verohallinto on julkaissut yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevan ohjeen 30.4.2007 (Dnro 384/349/2007). Tämä ohje korvasi Verohallituksen ohjeen Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille Dnro 753/32/2005 (annettu 1.6.2005) sekä ohjeen tarkennuksen Dnro 1756/349/2005 (annettu 19.12.2005). Ohje ei ole kattava esitys yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta. Ohjeen tarkoituksena on selventää yleishyödyllisyyden ja elinkeinotoiminnan arviointia ja ottaa esille yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevia ajankohtaisia kysymyksiä. Tämän lisäksi Verohallinto on ohjeistanut erikseen vaaliavustusten ja vaalimenojen käsittelyä verotuksessa 26.1.2009 antamassaan ohjeessa (Dnro AD: 1721/38/2004) sekä talkootyön verotusta 12.10.2005 antamassaan ohjeessa (Dnro 508/32/2005).

Työryhmän ehdotus

Työryhmän käsityksen mukaan yleishyödyllisten yhteisöjen ohjeistusta tulisi täsmentää ja mahdollisten lainmuutosten tarpeellisuus arvioida tämän muistion perusteella ja Verohallinnossa olisi erikseen arvioitava, miten yleishyödyllisten yhteisöjen veroneuvontaa voitaisiin kehittää.

5 Yhteisön yleishyödyllisyys

5.1 Yleishyödyllisyyden määritelmä tuloverolaissa

Tuloverolain (1535/1992) 22.1 §:n mukaan yhteisö on yleishyödyllinen, jos

1. se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkissä, 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.

Tuloverolain 22.2 §:n mukaan yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää muun muassa maatalouskeskusta, maatalous- ja maamiesseuraa, työväenyhdistystä, työmarkkinajärjestöä, nuoriso- tai urheiluseuraa, näihin rinnastettavaa vapaaehtoiseen kansalaistyöhön perustuvaa harrastus- ja vapaa-ajantoimintaa edistävää yhdistystä, puolerekisteriin merkittyä puoluetta sekä sen jäsen-, paikallis-, rinnakkais- tai apuyhdistystä, niin myös muuta yhteisöä, jonka varsinaisena tarkoituksena on valtiollisiin asioihin vaikuttaminen tai sosiaalisen toiminnan harjoittaminen taikka tieteen tai taiteen tukeminen. Yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää myös yleisissä vaaleissa ehdokkaan tukemiseksi varattua varallisuuskokonaisuutta.

Tuloverolain 22 §:n 1 momentissa on ensin määritelty yleishyödyllisyyden yleiset kriteerit, joiden perusteella yhteisöä voidaan pitää tuloverotuksessa yleishyödyllisenä. Toisessa momentissa luetellaan esimerkkejä yleishyödyllisistä yhteisöistä. Toisen momentin esimerkkiluettelossa mainittu yhteisö voi menettää yleishyödyllisyytensä, jollei se täytä yleisen määritelmän vaatimuksia. Yhteisöä voidaan puolestaan pitää yleishyödyllisenä riippumatta siitä, ettei sitä ole mainittu esimerkkiluettelossa, jos se täyttää 1 momentin yleishyödyllisyyden yleiset kriteerit.

Yleishyödyllisten yhteisöjen määritelmä on väljä ja näin se mahdollistaa verotus- ja oikeuskäytännössä yksilölliset piirteet ja yleisten olosuhteiden muutokset (KHO 1998:52).

Yhdistyslain (503/1989) mukaan yhdistyksenä ei voida rekisteröidä yhteisöä, jonka tarkoituksena on voiton tai muun välittömän taloudellisen edun hankkiminen siihen osalliselle taikka jonka tarkoitus tai toiminnan laatu muuten on pääasiassa taloudellinen. Säätiölle ei voida antaa perustamislupaa, jos säätiön tarkoituksena sen sääntöjen mukaan on liiketoiminnan harjoittaminen tai jos sen pääasiallisena tarkoituksena ilmeisesti on välittömän taloudellisen edun hankkiminen sääntäjälle tai säätiön toimihenkilölle, taikka milloin säätiön perustaminen olisi sääntöperinnöstä voimassa olevien säännösten kiertämistä. Verotuksessa yleishyödyllisyyttä arvioitaessa on päähuomio kiinnitettävä yhteisön tosiasialliseen toimintaan. Yhteisö ei tule yleishyödylliseksi vain sillä perusteella, että sen sääntömääräykset ovat yleishyödylliset, jollei se toimi niiden mukaisesti. Toisaalta tietyt sääntöjen kohdat saattavat estää katsomasta yhteisöä yleishyödylliseksi. Tällaisena voidaan pitää muun muassa voitonjakoa osoittavaa sääntömääräystä. Osakeyhtiön yhtiöjärjestyksessä voidaan kieltää voitonjako ja tällöin myös osakeyhtiö voi saada yleishyödyllisen yhteisön aseman verotuksessa, jos muut yleishyödylliselle yhteisölle asetetut vaatimukset täyttyvät.

5.2 Elinkeinotoiminnan vaikutus yleishyödyllisyyteen

Tuloverolain 22.1 §:n mukaan yhteisön tulee toimia yksinomaan yleiseksi hyväksi, jotta sitä voitaisiin pitää muiden edellytysten täyttyessä yleishyödyllisenä. Koska yleishyödyllinen yhteisö on säädetty verovelvolliseksi harjoittamastaan elinkeinotoiminnasta, yleishyödyllinen yhteisö voi toimintansa osana harjoittaa elinkeinotoimintaa. Elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan yleensä ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, laajaan tai laajahkoon asiakaskuntaan suuntautuvaa itsenäistä toimintaa, johon sisältyy yrittäjäriski ja jota harjoitetaan kilpailuolosuhteissa. Elinkeinotoiminnan veronalaisuutta on käsitelty keskitetysti tämän muistion jaksossa 6.2.

Tuloverolaissa ei määritellä, kuinka laajaa elinkeinotoimintaa yleishyödyllinen yhteisö voi harjoittaa. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännössä ei ole nimenomaisesti otettu kantaa siihen, kuinka laajaa elinkeinotoimintaa yleishyödyllinen yhteisö voi harjoittaa ja oikeuskirjallisuudessa asiasta on esitetty erisuuntaisia näkemyksiä. Tulkintaepäselvyys johtunee pitkälti siitä, että alkuperäisessä hallituksen esityksessä (HE 40/1974) lain yleishyödyllisyyden määritelmään oli liitetty vaatimus, että ”Yhteisön ei katsota toimivan yleiseksi hyväksi, jos liiketoiminta muodostaa sen toiminnasta huomattavan osan.”, mutta valtiovaraministeriön poisti edellä mainitun hallituksen esitykseen sisältyneen tuloverolain vaatimuksen ilman perusteluita (VaVM 45/1975).

Korkein hallinto-oikeus on katsonut, että jos yhteisön yleishyödyllinen toiminta on jäänyt vähäiseksi suhteessa muuhun toimintaan, ei yhteisöä voida pitää tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä (KHO 2000:15). Tapauksessa säätiön sääntöjen mukainen yleishyödylliseksi tarkoitettu toiminta

oli todellisuudessa jäänyt vähäiseksi, ja sitä oli estänyt muun muassa varojen sitoutuminen suurelta osin lainavarojen harjoitettuun vuokraustoimintaan. Tapauksessa ei siten ollut kyse pelkästään siitä, että yleishyödyllinen toiminta oli jäänyt vähäiseksi elinkeinotoiminnan harjoittamisen johdosta.

Verohallitus on todennut ohjeessaan, että laajamittaisen ja itsenäisen elinkeinotoiminnan harjoittaminen voi johtaa yleishyödyllisyysstatuksen menettämiseen. Ohje korostaa, että elinkeinotoiminnan vaikutusta yhteisön yleishyödyllisyyteen arvioidaan kuitenkin aina tapauskohtaisesti ja kokonaisharkintaan perustuen. Sosiaalialan palveluiden tarjoamisen osalta Verohallitus on todennut ohjeessaan, että laajakaan elinkeinotoimintana pidettävä verotettava sosiaalialan palveluiden tarjoaminen ei lähtökohtaisesti johda yleishyödyllisyysstatuksen menettämiseen, jos ko. elinkeinotoiminta liittyy läheisesti yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen ja yhteisöllä on myös tarkoituksensa mukaista yleishyödyllistä toimintaa.

Työryhmän ehdotus

Työryhmän käsityksen mukaan, jos yhteisön yleishyödyllinen toiminta on jäänyt vähäiseksi suhteessa muuhun toimintaan, ei yhteisöä voida pitää tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä. Muu toiminta voi työryhmän mielestä olla elinkeinotoimintaa tai muuta sellaista toimintaa, jota ei ole pidettävä yleishyödyllisenä. Jos yhteisön yleishyödyllinen toiminta on jäänyt vähäiseksi sellaisen elinkeinotoiminnan johdosta, joka liittyy läheisesti yhteisön tarkoitusta toteuttavaan yleishyödylliseen toimintaan, voidaan yhteisöä tästä huolimatta pitää yleishyödyllisenä. Tilanne on toinen, jos tämä muu toiminta on etäämpänä yhteisön tarkoituksen mukaisesta yleishyödyllisestä toiminnasta.

Työryhmän ehdotus saattaa lieventää Verohallinnon nykyistä tulkintalinjaa joissain tilanteissa. Joka tapauksessa työryhmän ohjeistus selkeyttää ja yhdenmukaistaa tulkintaa.

Esimerkki

Yhdistyksen tarkoituksena on edistää syrjäytyneiden henkilöiden sopeutumista yhteiskuntaan. Yhdistys antaa maksutonta neuvontaa ja pyrkii vaikuttamaan yhteiskunnassa monin tavoin. Tämän yleishyödyllisen toiminnan lisäksi yhdistys myy tarkoituksen toteuttamiseksi myös sosiaalipalveluita elinkeinotoiminnan muodossa kunnille tai sosiaalihuollon asiakkaille. Yhdistyksen harjoittama elinkeinotoiminta on lähellä yhdistyksen yleishyödyllistä toimintaa, mutta sitä on pidettävä elinkeinotoimintana. Tällainen elinkeinotoiminta ei poista muutoin saavutettua yleishyödyllisyyttä. Jos yhdistys harjoittaisi varainhankintana muuta, yleishyödylliseen toimintaa

liittymätöntä elinkeinotoimintaa, minkä johdosta yleishyödyllinen toiminta jäisi vähäiseksi, ei yhdistystä voitaisi pitää yleishyödyllisenä.

Esimerkki

Golfyhdistyksen tarkoituksena on edistää golfharrastusta Suomessa. Yhdistys järjestää nuorille suunnattua iltapäivätoimintaa ja kaikille jäsenille avoimia urheilutilaisuuksia. Yleishyödyllisenä pidettävä yhdistys tarjoaa perinteisen urheiluseuratoiminnan lisäksi elinkeinotoiminnan muodossa pelivuoroja laajalle asiakaskunnalle ansiotarkoituksessa. Tällainen elinkeinotoimintana pidettävä urheilutoiminta ei aiheuta sitä, ettei yhdistystä voitaisi pitää yleishyödyllisenä. Jos urheiluseura ryhtyy harjoittamaan täysin toimintaansa liittymätöntä laajamittaista elinkeinotoimintaa, esimerkiksi ravintolatoimintaa, ja tämän johdosta yhteisön yleishyödyllinen toiminta jää vähäiseksi, ei yhteisöä voida pitää yleishyödyllisenä.

5.3 Harrastus- ja vapaa-ajantoiminnan edistäminen yleishyödyllisenä toimintana

Tuloverolain 22 §:n 2 momentin esimerkkiluettelon mukaan yleishyödyllisenä toimintana voidaan 1 momentin edellytysten täyttyessä pitää muun muassa harrastus- ja vapaa-ajan toimintaa edistävää yhdistystä. Näin ollen, jos yhdistyksen tarkoituksena on edistää urheilu-, kulttuuri- tai muuta vapaa-ajan harrastustoimintaa, voidaan sitä lähtökohtaisesti pitää yleishyödyllisenä yhteisönä.

Tällaisen yleishyödyllisen yhteisön tarkoituksena on mahdollistaa tietty harrastustoiminta. Harrastus voi pitää sisällään taiteen eri muodot, kuten kuvataiteen, käsityötaiteen, musiikin, kirjallisuuden, tanssitaiteen, teatteri- ja näytämötaiteen. Harrastustoiminta voi liittyä tietyn urheilulajin harrastamiseen tai muuhun vapaa-ajan viettoon. Muu vapaa-ajan vietto voi olla muun muassa retkeilyä. Harrastustoiminnalle on tyypillistä, ettei siitä makseta palkkaa, palkkiota, etua tai korvausta, vaan toiminta perustuu vapaaehtoiseen kansalais-toimintaan. Harrastustoimintaa harjoitetaan ilman vakaata ansiotarkoitusta eikä se yleensä pitemmällä aikavälillä tuota voittoa. Jos toimintaa harjoitetaan ansiotarkoituksessa elinkeinotoiminnan ehdoin tai jos toiminnasta kertyy sen harjoittajalle tuloja, ei sitä voida pitää tässä tarkoitettuna harrastustoimintana. Pelkästään se seikka, että harrastustoiminnan ohjaajalle maksetaan palkkaa, ei muuta yhdistyksen jäsenten harrastustoimintaa muuksi toiminnaksi. Näin ollen taidekurssin, näytelmän tai liikuntaryhmän ohjaajalle taikka kuoron johtajalle voidaan maksaa palkkaa, jos muiden toiminta perustuu vapaaehtoisuuteen. Jos toimintaan osallisille maksetaan käypää palkkaa tai muuta käypää korvausta työstä, ei toimintaa voida siltä osin pitää harrastustoimintana.

Työryhmän ehdotus

Työryhmän käsityksen mukaan yleishyödyllisenä toimintana voidaan pitää muun muassa vapaaehtoiseen kansalaistoimintaan perustuvaa harrastus- ja vapaa-ajan toimintaa. Harrastustoiminta voi liittyä taiteen ja kulttuurin eri muotoihin, liikuntaan tai muuhun vapaa-ajan toimintaan. Harrastustoiminnalle on tyypillistä, että sitä harjoitetaan ilman ansio-tarkoitusta eikä se pitemmällä aikavälillä tuota voittoa. Jos lähes kaikille toimintaan osallisille maksetaan käypää palkkaa tai muuta käypää korvausta työstä, ei toimintaa voida työryhmän käsityksen mukaan pitää harrastustoimintana. Työryhmän käsityksen mukaan yhteisöä ei voida pitää yleishyödyllisenä, jos sen ainoa tarkoitus on minimoida jäsentensä harrastuksesta aiheutuneet kulut.

Työryhmän ehdotus ei muuttaisi vallinnutta verotus- tai oikeuskäytäntöä. Ehdotuksen tarkoituksena on selkeyttää säännöksen tulkintaa.

Esimerkki

Yhdistyksen tarkoituksena on edistää hevosurheilua ja sen harrastamista. Yhdistyksen tosiasiallinen toiminta muodostuu pelkästään ratsastustuntien ja -leirien järjestämisestä. Yhdistyksessä on 5 jäsentä ja sen kaikille jäsenille maksetaan tehdyn työn perusteella käypää palkkaa. Yhdistys ei aktiivisesti hanki uusia jäseniä. Yhdistyksen varsinaisen toiminnan tulot muodostuvat pääosin tunti- ja leirimaksuista. Merkittävimmät kulut ovat henkilö- ja hevuskulut. Yhdistys ei ole saanut valtionosuutta tai muuta julkista avustusta. Varsinaista muuta toimintaa yhdistyksellä ei ole. Yhdistyksen toiminta ei eroa olennaisesti markkinoilla olevasta yritysmuotoisesta elinkeinotoimintana harjoitetusta toiminnasta. Yhdistystä ei voida pitää yleishyödyllisenä yhteisönä ja se on verovelvollinen toiminnastaan.

Esimerkki

Yhdistyksen tarkoituksena on edistää kuoro- ja muuta musiikkiharrastusta. Yhdistyksessä on kaksi kuoroa ja yksi orkesteri. Yhdistyksessä on noin 100 jäsentä, joista osa vaihtuu vuosittain. Yhdistyksen varainhankinta perustuu jäsenmaksuihin ja yksittäisiin esiintymiskorvauksiin. Esiintymiskorvauksia on muodostunut 5 000 euroa yhteensä 10 esiintymisestä. Tämän lisäksi yhdistys esiintyy maksutta mm. vanhainkodeissa ja sairaaloissa. Yhdistys maksaa palkkaa kuoron ja orkesterin johtajalle. Jäsenten osallistuminen kuoron ja orkesterin toimintaan perustuu vapaaehtoisuuteen. Yhdistyksen toiminta ei täytä satunnaisena ja vähäisenä toimintana elinkeinotoiminnan tunnusmerkistöjä. Toimintaa voidaan pitää harrastustoiminnan edistäjänä ja tällä perusteella yleishyödyllisenä.

Esimerkki

Yhdistyksen tarkoituksena on edistää sukellusharrastusta sekä vedenalaisen luonnon monimuotoisuuden säilymistä. Yhdistys toteuttaa tosiasiaassa tarkoitustaan vain järjestämällä jäsenille sukellusmatkoja. Yhdistyksessä on 50 jäsentä. Yhdistyksen jäsenet ovat hankkineet varoja laittamalla syksyisin aurauskappejä teiden varsiin sekä tekemällä satunnaisia järjestysmiestehtäviä eri tilaisuuksissa. Talkootyöstä saadut tulot ovat 75 000 euroa vuodessa. Yhdistyksen kaikki varat käytetään vuosittaiseen ulkomaan matkaan ja yksittäisten sukellusvarusteiden hankintaa. Yhdistyksellä ei ole muuta toimintaa. Yhdistyksen varsinaisena tosiasiallisena tarkoituksena on ainoastaan minimoida jäsenten sukellusharrastuksesta aiheutuneet kulut, joten yhdistys ei edistä tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettua yleistä hyvää. Yhdistys on verovelvollinen kaikista tuloista.

Esimerkki

Yhdistyksen tarkoituksena on edistää luonnossa liikkumista ja retkeilyharrastusta. Yhdistys toteuttaa tarkoitustaan järjestämällä eri paikkakunnilla opastettuja luontoretkeä jäsenille. Yhdistyksessä on noin 3 000 jäsentä. Tämän lisäksi yhdistys julkaisee tarkoituksensa edistämiseksi maksuttomia oppaita ja esitteitä luonnossa liikkumisesta ja jokamiehen oikeuksien oikeanlaisesta käyttämisestä. Yhdistys antaa myös erilaisia lausuntoja ja pitää esitelmätilaisuuksia. Yhdistyksen jäsenet ovat hankkineet varoja laittamalla syksyisin aurauskappejä teiden varsiin sekä tekemällä satunnaisia järjestysmiestehtäviä eri tilaisuuksissa. Talkootyöstä saadut tulot ovat 75 000 euroa vuodessa. Yhdistyksen merkittävimmät kulut ovat painokulut ja tilaisuuksien järjestämisestä aiheutuneet kulut. Toimintaa voidaan pitää harrastustoiminnan edistämisenä ja tällä perusteella yleishyödyllisenä.

5.4 Taidetoiminnan yleishyödyllisyys

Tuloverolain 22.2 §:n esimerkkiluettelon mukaisesti yhdistystä, jonka tarkoituksena on taiteen tukeminen, voidaan yleisten yleishyödyllisyyskriteerien täyttyessä pitää yleishyödyllisenä yhteisönä. Taiteen tukemista voidaan siis yleisesti ottaen pitää yleishyödyllisenä toimintana.

Yleishyödyllinen yhteisö voi tukea taidetta joko suoraan taloudellisesti tai edistää taiteen eri muotoja oman toimintansa kautta.

Yleishyödyllisen yhteisön toiminta ei kuitenkaan voi olla yksinomaan elinkeinotoiminnan harjoittamista. Jos yhteisön toiminta muodostuu pelkästään elinkeinotoiminnaksi katsottavan tapahtuman järjestämisestä, vaikka tuohon tapahtumaan liittyisi taiteellisia piirteitä tai tapahtumaa voitaisiin pitää taidetapahtumana, ei yhteisöä voida pitää tällä perusteella yleishyödyllisenä yhteisönä eikä sen verotukseen sovelleta tuloverolain 23.3 §:n säännöksiä.

Yleishyödyllisille taide- ja kulttuurialan järjestöille on tyypillistä, että niiden toimintaan liittyy muutakin kuin elinkeinotoiminnan muodossa harjoitettua toimintaa. Tällainen yhdistys esimerkiksi edistää vapaaehtoisvoimin taiteen harrastamista. Tällaista toimintaa voi olla muun muassa erilaisten maksuttomien taidekurssien tai -kerhojen järjestäminen. Vastaavasti yleishyödyllisenä taide- tai muuna kulttuurijärjestönä voidaan esimerkiksi pitää yhdistystä, joka järjestää kaikille avoimia ja maksuttomia taide- tai muita kulttuuritapahtumia. Tällainen tapahtuma voi olla esimerkiksi yleisölle avoin ilmaiskonsertti tai -näyttely.

Työryhmän ehdotus

Työryhmän käsityksen mukaan taiteen tukemista voidaan pitää yleishyödyllisenä toimintana. Yleishyödyllinen yhteisö voi tukea tällaista toimintaa suoraan taloudellisin avustuksin tai edistää taiteen eri muotoja oman toimintansa kautta.

Jos yhdistyksen varsinainen tarkoitus muodostuu yksinomaan elinkeinotoimintana pidettävän taidetapahtuman järjestämisestä, ei yhteisöä voida pitää yleishyödyllisenä, vaikka sen sääntöjen mukaisena tarkoituksena on taiteen edistäminen.

Työryhmän ehdotus ei muuttaisi vallinnutta verotus- tai oikeuskäytäntöä. Ehdotuksen tarkoituksena on selkeyttää säännöksen tulkintaa.

Esimerkki

Säätiön tarkoituksena on suomalaisen kuvataiteen säilyttäminen ja yleisölle tunnetuksi tekeminen. Säätiön peruspääoma on 1 000 000 euroa. Säätiö ylläpitää taidenäyttelyä ja julkaisee tarkoituksensa toteuttamiseksi erilaisia julkaisuja. Säätiö jakaa vuosittain stipendejä taiteilijoille ja alan tutkijoille. Säätiö perii näyttelyn sisäänpääsymaksuna 5 euroa. Säätiön sisäänpääsymaksu kattaa ainoastaan noin 20 prosenttia näyttelyn ylläpitämisestä aiheutuneista kustannuksista. Suurin osa ylläpitokustannuksista saadaan säätiön pääoman tuottamasta sijoitustoiminnan tuotoista. Säätiön toimintaa voidaan pitää tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettuna yleishyödyllisenä toimintana.

5.5 Sosiaalisen toiminnan harjoittaminen yleishyödyllisenä toimintana

Tuloverolain 22.2 §:n esimerkkiluettelon mukaan yhteisöä, jonka tarkoituksena on sosiaalisen toiminnan harjoittaminen, voidaan yleisten yleishyödyllisyyskriteerien täyttyessä pitää yleishyödyllisenä yhteisönä. Sosiaalisen toiminnan harjoittamista voidaan siis yleisesti ottaen pitää yleishyödyllisenä toimintana (KHO 1982 T 5011).

Yleishyödyllisen yhteisön toiminta ei kuitenkaan voi olla yksinomaan elinkeinotoiminnan harjoittamista. Jos yhteisön toiminta on yksinomaan elinkeinotoiminnan harjoittamista, vaikka elinkeinotoiminta olisi samalla sosiaalisen toiminnan harjoittamista, ei yhteisöä voida pitää yleishyödyllisenä yhteisönä. Näin esimerkiksi pelkästään elinkeinotoimintana pidettävän palvelutalon ylläpitämiseksi perustettu yhdistys ei ole työryhmän käsityksen mukaan yleishyödyllinen yhteisö ja palvelutoiminnasta saatu tulo on yhteisön normaalia veronalaista tuloa. Tuloverotuksessa tarkoitettua elinkeinotoimintaa on tarkasteltu keskitetysti jaksossa 6.2, jossa on tuotu esille elinkeinotoiminnan yleiset kriteerit. Yhtenä kriteerinä voidaan pitää muun muassa kilpailuolosuhteissa toimimista.

Yleishyödyllisille sosiaalialan järjestöille on tyypillistä, että niiden toimintaan liittyy muutakin kuin elinkeinotoiminnan muodossa harjoitettua toimintaa. Tällainen yhteisö esimerkiksi edistää vapaaehtoisvoimin vanhusten yhteiskunnallista asemaa ja hyvinvointia. Tällaista toimintaa voi olla esimerkiksi erilaiset maksuttomat harrastus- ja virkistystoiminnat sekä vertaistoiminta.

Työryhmän ehdotus

Työryhmän käsityksen mukaan sosiaalista toimintaa voidaan pitää yleishyödyllisenä toimintana. Jos yhteisön toiminta on yksinomaan elinkeinotoimintana pidettävää sosiaalialan palvelutoimintaa, ei yhteisöä voida pitää työryhmän käsityksen mukaan yleishyödyllisenä yhteisönä.

Työryhmän ehdotus ei muuttaisi nykyistä verotuskäytäntöä, sillä Verohallinto on ohjeistanut asian vastaavalla tavalla omassa ohjeistuksessaan. Ehdotuksen on tarkoitus selventää ja täsmentää nykyistä ohjeistusta.

Esimerkki

Säätiö on saanut 2 000 000 euron peruspääoman, minkä turvin se ylläpitää yömajaa kodittomille henkilöille. Pääomasta osa on sidottu säätiön ylläpitämään asuntolaan ja osa pääomasta on sijoitettu varmasti ja tuloa tuottavalla tavalla. Sijoitustoiminnan tuoton säätiö käyttää täysimääräisesti asuntolan ylläpitoon ja päivittäisen yhden aterian tarjoamiseen kodittomille henkilöille. Säätiö ei peri maksua yösijasta eikä aterian tarjoamisesta.

Säätiö ei ole hakenut eikä se näin ollen saa julkista tukea toimintaansa. Toimintaa harjoitetaan ainoastaan säätiöön lahjoitetulla peruspääomalla. Säätiö harjoittaa tuloverolaissa tarkoitettua sosiaalista toimintaa ja se on näin yleishyödyllinen yhteisö. Säätiöllä ei ole elinkeinotoimintaa.

Esimerkki

Yhdistyksen tarkoituksena on edistää vanhusten viihtyisää asumista ja hallita X:n kaupungissa kiinteistöä ja harjoittaa sillä vanhusten hoitokotitoimintaa. Yhdistyksen sääntöjen mukaan yhdistys ei saa tuottaa toiminnallaan ylijäämää ja mahdollinen ylijäämä käytetään sen sääntöjen mukaisen toiminnan edelleen kehittämiseen. Yhdistyksen purkautuessa se varat luovutetaan X:n kaupungille käytettäväksi yhdistyksen tarkoituksen mukaiseen toimintaan. Yhdistys tarjoaa palveluita palkatulla henkilökunnalla siten, ettei palvelun hinta olennaisesti poikkea markkinoilla yleisesti käytetyistä hinnoista. Pääosa yhdistyksen palveluista myydään X:n kaupungille. Yhdistyksen toiminta on elinkeinotoimintaa ja kun yhdistyksellä ei ole muuta toimintaa, ei yhteisöä voida pitää yleishyödyllisenä yhteisönä. Tällainen elinkeinotoiminnaksi katsottava toiminta ei ole tuloverolain 22.2 §:ssä tarkoitettua yleishyödyllistä sosiaalisen toiminnan harjoittamista.

5.6 Apurahasäätiön jakamien apurahojen vaikutus yleishyödyllisyysarviointiin

Säätiön toiminta voi perustua pelkästään taloudellisen tuen jakamiseen, jolloin säätiön ainoa toimintamuoto on apurahojen tai tunnustuspalkintojen jakaminen. Näiden lisäksi säätiö voi myös harjoittaa itse yleishyödyllistä toimintaa, esimerkiksi yleishyödyllistä tutkimustoimintaa, tai ylläpitää yleishyödyllistä laitosta. Jaettavien apurahojen arviointi on ongelmallista juuri niiden säätiöiden osalta, joiden toiminta perustuu ainoastaan taloudellisen tuen antamiseen. Tämän johdosta työryhmä on arvioinut pelkästään apurahoja jakavien säätiöiden yleishyödyllisyyttä.

Säätiölain mukaan säätiön tarkoituksen tulee olla hyödyllinen. Säätiön tarkoituksena ei saa olla liiketoiminnan harjoittaminen tai sen pääasiallisena tarkoituksena ei saa olla taloudellisen edun hankkiminen säättäjälle tai säätiön toimihenkilölle. Säätiölle tulevan omaisuuden tulee olla vähintään 25 000 euroa eikä se saa olla sellaisessa epäsuhteessa säätiön tarkoitukseen, ettei säätiön perustamiselle ole edellytyksiä. Lain mukaan säätiön hallituksen on erityisesti huolehdittava säätiön toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä ja siitä, että säätiön varat sijoitetaan varmalla ja tuloa tuottavalla tavalla.

Tuloverolain mukaan yleishyödyllisen yhteisön tulee toimia ensinnäkin välittömästi lain tarkoittamalla tavalla yleiseksi hyväksi. Oikeuskäytännössä

on katsottu, että pelkästään yhden yleishyödyllisen yhteisön tukeminen ei täytä tuloverolain 22 §:n välittömyyden edellytyksiä (KHO 1977 T 227). Jos toiminta käsittää esimerkiksi tilojen hankkimista ja varaamista yleishyödylliseen tarkoitukseen tai säätiön jakama taloudellinen tuki kohdistuu laajemmalle joukolle, on tällainen toiminta voinut olla tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettua yleishyödyllistä toimintaa (KHO 1994 B 503).

Työryhmän ehdotus

Yhteisö ei työryhmän käsityksen mukaan toimi tuloverolain 22 §:n edellyttämällä tavalla välittömästi yleiseksi hyväksi, jos se vain tukee taloudellisesti toista yleishyödyllistä yhteisöä. Jos tuettavia yhteisöjä on useita, voi toiminta täyttää työryhmän käsityksen mukaan välittömyyden vaatimuksen.

Työryhmän ehdotuksella ei ole tarkoitus muuttaa vallinnutta verotus- tai oikeuskäytäntöä, vaan ehdotus vahvistaisi nykyisen käytännön.

Esimerkki

Urheiluseura on perustanut säätiön ja luovuttanut säätiön peruspääoman 1 000 000 euroa. Säätiö harjoittaa sijoitustoimintaa ja jakaa sijoitustoiminnan tuotoista vuosittain 90 prosenttia perustajayhdistykselle. Säätiö toimii vain välillisesti yleiseksi hyväksi eikä sitä voida pitää tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä.

Esimerkki

X:n kaupunki, kolme urheiluseuraa sekä kaksi luonnollista henkilöä ovat perustaneet säätiön ja luovuttaneet kukin säätiön peruspääomaan 200 000 euroa. Säätiön tarkoituksena on tukea X:n kaupungissa toimivia urheiluseuroja jakamalla näille avustuksia ja hankkimalla näille harjoitustiloja. Säätiön vuosittaisesta sijoitustoiminnan tuotosta jaetaan noin 80 prosenttia apurahoina ja noin 20 prosenttia jätetään jakamatta turvaten säätiön tarkoituksen toteuttamisen tulevaisuudessa. Säätiön toiminta ulottuu rajoittamattomaan piiriin ja kun säätiö jakaa huomattavan osan sijoitustoiminnan tuotosta, toimii se tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettulla tavalla välittömästi yleiseksi hyväksi. Säätiötä voidaan pitää yleishyödyllisenä yhteisönä.

Tukiyhteisöjen verotuksessa on huomioitava 1.5.2009 voimaan tullut tuloverolain 22.2 §:n muutos (275/2009), minkä mukaan yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää myös yleisissä vaaleissa ehdokkaan tukemiseksi varattua varalisuuskokonaisuutta. Muutoksella haluttiin vahvistaa jo vallinnut oikeustila,

sillä yhdenkin ehdokkaan tukemista oli pidetty laajemmin yhteiskunnallisten asioiden vaikuttamisena ja näin yleistä hyvää edistävänä toimintana.

Toisekseen yleishyödyllisen yhteisön tulee toimia yksinomaan yleiseksi hyväksi. Tämän johdosta pelkästään apurahoja jakava yhteisö ei voi rahoitoida tulojaan suhteettoman suuressa määrin menettämättä yleishyödyllisyytensä. Jos yhteisöllä on muutakin toimintaa, voidaan yhteisöä pitää yleishyödyllisenä tällä perusteella.

Korkeimman hallinto-oikeuden julkaistuissa ratkaisuissa on vain yhdessä otettu kantaa säätiön jaettavien apurahojen määrään. Tapauksesta on kuitenkin vaikea tehdä pitkälle meneviä johtopäätöksiä, sillä säätiöllä oli myös muuta toimintaa ja ratkaisussa kiinnitettiin huomiota muun muassa lainavaroin harjoitettuun vuokraustoimintaan (KHO 2000:15).

Säätiöiden jakamien apurahojen ja tunnustuspalkkioiden jakotapa voi poiketa toisistaan. Osa säätiöistä jakaa apurahoja ja tunnustuspalkkioita pääsääntöisesti sen mukaan, miten säätiön peruspääoma on tuottanut ylijäämää. Tällöin jaettavien apurahojen ja tunnustuspalkkioiden euromäärä vaihtelee vuosittain. Säätiö voi myös jakaa apurahoja riippumatta vuosittaisesta ylijäämästä, jolloin jaettavien apurahojen ja tunnustuspalkkioiden euromäärä ei vaihtele suuresti vuosittain. Tällaisissa tilanteissa säätiö on suhteuttanut jaettavien apurahojen ja tunnustuspalkkioiden määrän säätiön peruspääoman tuottamaan tuloon pitkällä aikavälillä. Tällöin säätiö on arvioinut pääoman tuottoa 10-20 vuoden perusteella. Näissä tilanteissa säätiön tarkoituksena on turvata vakaa apurahojen jakaminen tarkoituksensa mukaisesti pitkällä aikavälillä.

Keskeistä arvioinnissa on kuitenkin se, että säätiö jakaa apurahoja ja tunnustuspalkkioita samojen perusteiden mukaisesti vuosittain ja useamman vuoden tarkastelu johtaa samaan lopputulokseen.

Esimerkki: Säätiö jakaa merkittävän osan edellisen vuoden sijoitustoiminnan tuotosta, jolloin jaettavien apurahojen ja tunnustuspalkkioiden määrä vaihtelee vuosittain sen mukaan, miten sijoitustoiminta on edellisenä vuonna tuottanut ylijäämää. Säätiölle ei kerry merkittävää ylijäämää edellisistä tilikausista.

Esimerkki: Säätiö jakaa vuosittain mahdollisimman samansuuruisen määrän apurahoina ja tunnustuspalkkioina. Jaettava määrä on laskettu säätiön pääoman 15 vuoden tuottaman ylijäämän perusteella. Säätiön tarkoituksena on turvata jaettavien apurahojen ja tunnustuspalkkioiden vakaa määrä. Säätiölle kertyy ylijäämiä, jos yleisen taloudellisen tilanteen vuoksi säätiön sijoitustoiminta tuottaa keskimäärin laskettua pääoman tuottoa enemmän. Vastaavasti säätiö jakaa apurahoja myös niinä vuosina, kun säätiön pääoma tuottaa tuloa keskimääräistä vähemmän. Kun säätiön toimintaa tarkastellaan useamman vuoden ajalta, säätiö on jakanut merkittävän osan pääoman tuottamasta määrästä, vaikka jaettavien apurahojen ja tunnustuspalkkioiden suhteellinen määrä vuosittaisesta pääoman tuotosta vaihtelee.

Työryhmän ehdotus

Työryhmän käsityksen mukaan säätiön jakamien apurahojen ja tunnustuspalkkioiden määrää tulee tarkastella useamman vuoden perusteella, vaikka yleishyödyllisyysarviointi tehdään verotuksessa vuosittain. Tämä ei kuitenkaan estä sitä, että säätiö jakaa apurahoja tai tunnustuspalkintoja vuosittaisen tuottonsa mukaan ja yleishyödyllisyysarviointi tehtäisiin tällä perusteella.

Verohallinnon ohjeistus ei ole huomionnut työryhmän ehdotusta ohjeistuksessaan, joten työryhmän ehdotus saattaa lieventää verotusta yksittäisissä tilanteissa. Joka tapauksessa työryhmän ohjeistus selkeyttää ja yhdenmukaistaa tulkintaa.

Esimerkki

Säätiön peruspääoma on 1 500 000 euroa. Säätiö on sijoittanut varat varmalla ja tuloa tuottavalla tavalla. Osa säätiön varoista on pankkitalletuksina, osa rahastoissa ja osa osakesijoituksia. Säätiön vuosittainen tuotto vaihtelee 0–15 prosentin välillä. Säätiö jakaa apurahoja tieteen hyväksi kukin vuoden sijoitustoiminnan tuottojen perusteella, joten säätiön jakamien apurahojen määrä vaihtelee vuosittain sen mukaan, miten säätiön pääoma on tuottanut tuottoa. Säätiö ei rahastoi suhteettoman suurta osaa tuotoista. Säätiö arvioi näin vuosittaisen tuoton perusteella jaettavien apurahojen määrän. Vaikka jaettavien apurahojen määrä vaihtelee vuosittain, voidaan säätiötä pitää tällä perusteella yleishyödyllisenä eikä apurahojen määrän vaihtelu estä säätiön yleishyödyllisyyttä.

Esimerkki

Säätiön peruspääoma on 1 500 000 euroa. Säätiö on sijoittanut varat varmalla ja tuloa tuottavalla tavalla. Osa säätiön varoista on pankkitalletuksina, osa rahastoissa ja osa osakesijoituksia. Säätiön vuosittainen tuotto vaihtelee 0–15 prosentin välillä. Säätiö jakaa apurahoja taiteen hyväksi vuosittain. Säätiö on laskenut ja arvioinut sijoitusten pitkäaikaisen tuoton. Arviointi on tehty noin 10–20 vuoden tuottojen perusteella. Säätiön tavoitteena on säilyttää jaettavien apurahojen määrä mahdollisimman samansuuruisena vuodesta toiseen ja riippumatta siitä, kuinka suuri sijoitustoiminnan vuosittainen tuotto on. Pitkällä aikavälillä eli noin 10–20 vuoden tarkastelujaksolla säätiö on käyttänyt suurimman osan tuotoistaan yleishyödylliseen tarkoitukseen. Vaikka jaettavien apurahojen suhteellinen määrä sijoitustoiminnan tuottoihin vaihtelee, säätiötä voidaan tällä perusteella pitää yleishyödyllisenä yhteisönä, sillä säätiölle ei pitkällä aikavälillä kerry suhteettoman suuria määriä pääoman tuottoja. Säätiö ei menetä näin

yleishyödyllisyyttään pelkästään sillä perusteella, että niinä vuosina, kun sijoitustoiminnan tuotot ovat merkittävästi keskimääräisiä tuottoja korkeampia, tuottoja jätetään jakamatta. Näin jakamatta jääneet tuotot tulevat jaetuksi myöhäisimpinä vuosina, kun sijoitustoiminnan tuotot ovat keskimääräisiä tuottoja merkittävästi pienemmät. Pitkällä noin 10–20 vuoden aikana säätiölle ei rahastoidu suhteettoman suurta määrää vuosittaisista tuotoista.

6 Yleishyödyllisen yhteisön tuloverotus

6.1 Yleistä

Tuloverolain 23 §:n mukaan tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen tuloverotuksessa saamastaan elinkeinotulosta. Lisäksi se on verovelvollinen muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta kunnalle ja seurakunnalle 124 §:n 3 momentissa tarkoitettua tuloveroprosentin mukaan.

Tuloverolain 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.

Näin yleishyödyllinen yhteisö ei ole verovelvollinen muun tulolähteen tulosta eikä maatalouden tulosta, ellei kyse ole kiinteistön tuottamasta tulosta.

Yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen vapauttamisesta tuloverosta säädetään eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetussa laissa (680/1976).

6.2 Elinkeinotoiminta tuloverotuksessa

6.2.1 Elinkeinotoiminnan yleiset kriteerit tuloverotuksessa

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 1 §:n mukaan elinkeinotulolla tarkoitetaan liike- ja ammattitoimintaa. Elinkeinotoiminnan käsitettä ei ole tarkemmin lainsäädännössä määritelty, vaan sen sisältö on täsmentynyt pitkälti oikeuskäytännön kautta. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännön perusteella yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminta on tyypillisesti

- ansiotarkoituksessa tapahtuvaa
- jatkuvaa
- laajaan tai laajahkoon asiakaskuntaan suuntautuvaa
- itsenäistä toimintaa, johon
- sisältyy yrittäjäriski ja jota
- harjoitetaan kilpailuolosuhteissa ja mikä
- ei liity yleishyödyllisen yhteisön varsinaisen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen.

Hankintalainsäädännön soveltaminen ei pelkästään luo elinkeinotoiminnan olettamaa verotuksessa.

Verovapaaksi toiminnaksi on joissain yksittäistapauksissa katsottu vähäinen toiminta (1997:2).

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännön perusteella toimintaa arvioidaan kokonaisuutena. Korkein hallinto-oikeus ei ole julkaistussa tapauksissa ottanut nimenomaisesti kantaa eri kriteerien painoarvoon. Joissain ratkaisuissa korkein hallinto-oikeus on saattanut mainita yksittäisiä kriteereitä, joille on annettu ratkaisussa merkitystä.

Toiminnan jatkuvuus

Korkein hallinto-oikeus on yhdessä julkaistussa tapauksessa pitänyt toimintaa verovapaana, kun huomioitiin toiminnan kertaluontoisuus ja siihen käytetty aika (KHO 1987 B 504). Jatkuvana myyntinä katsottiin sitä vastoin arkilauantaisin myyntipisteestä tapahtunut myynti (klo 10–13), minkä lisäksi tuotteita myytiin messuilla, toritapahtumissa ja työpaikoilla (KHO 1995 B 545).

Muu kuin yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttaminen

Korkein hallinto-oikeus on useassa julkaistussa ratkaisussa huomionnut sen, liittyykö harjoitettu toiminta kyseisen yleishyödyllisen yhteisön yleishyödyllisen yhteisön tarkoituksen toteuttamiseen. Eräissä sellaisissa tapauksissa, joissa korkein hallinto-oikeus on tulkinnut toiminnan elinkeinotoiminnaksi, korkein hallinto-oikeus on erikseen todennut, ettei toiminta ole välittömästi edistänyt yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamista (KHO 1997:27 ja KHO 2008:84). Elinkeinotoiminnaksi katsomisen kynnyks on toisaalta ollut korkea silloin, kun kyse on ollut toiminnasta, joka läheisesti liittyy yleishyödyllisen yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen (KHO 1984 B 507, KHO 1995 B 546, KHO 1996 T 2648, KHO 1996 T 3013, KHO 1997 T 190 ja KHO 2000 T 1754). Oikeuskäytännön mukaan toiminnan veronalaisuutta arvioitaessa on siis otettava huomioon myös se, liittyykö toiminta kyseisen yleishyödyllisen yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen.

Verohallinnon ohjeistus

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

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

Vastaavasti Verohallinto on todennut ohjeessaan, että 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 yritys muodosta riippumatta lähtökohtaisesti elinkeinotoiminnasta. Päinvastaiset seikat puhuvat sen puolesta, että toiminta ei ole yhteisön elinkeinotoimintaa. Lieventävänä seikkana voidaan pitää myös yhteiskunnalta saatavaa tukea edellyttäen, ettei tukea ole saatu elinkeinotoimintaa varten. Elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien täyttymistä arvioidaan Verohallituksen ohjeen perusteella aina tapauskohtaisesti ja kokonaisolosuhteet huomioon ottaen.

Tuloverotuksessa tarkoitettun elinkeinotulon ja elinkeinotoiminnan arvioinnissa on huomioitava, että taloudellisen toiminnan käsite on usein tätä laajempi ja tämä seikka on käsitelty jaksossa 8, jossa on myös työryhmän toteama jatkoselvittelyä vaativista asioista.

Työryhmän ehdotus

Työryhmän käsityksen mukaan yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan tulona tulisi pääsääntöisesti pitää ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, rajoittamattomaan asiakaskuntaan suuntautuvaa itsenäistä toimintaa, johon sisältyy yrittäjäriski ja jota harjoitetaan kilpailuolosuhteissa. Jos toiminta täyttää elinkeinotoiminnan yleiset kriteerit, ei tällaista toimintaa voida pitää yleishyödyllisenä toimintana.

Työryhmä katsoo, että toiminnan liittyminen kyseisen yleishyödyllisen yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen on yksi toiminnan verovapautta puoltava kriteeri. Vastaavasti, mitä etäämmällä toiminta on yleishyödyllisen yhteisön varsinaisesta yleishyödyllisestä toiminnasta, sitä enempi se puoltaa pitämään toimintaa veronalaisena elinkeinotoimintana. Elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien täyttymistä koskeva ratkaisu on aina tehtävä kokonaisharkinnalla, jossa otetaan huomioon kaikki edellä mainitut kriteerit.

Siitä huolimatta, etteivät kaikki yleiset elinkeinotoiminnan kriteerit täyty, toiminta voi olla yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintaa. Näin esimerkiksi pelkästään siitä syystä, ettei toimintaa ole harjoitettu ansiotarkoituksessa, jos muut edellä mainitut elinkeinotoiminnan kriteerit täyttyvät, ei toimintaa voida pitää yleishyödyllisen yhteisön verovapaana tulona. Samoin pelkästään jäsenille tapahtuvaa myyntitoimintaa on pidettävä muiden edellä esitettyjen kriteerien täytyessä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintana.

Jos sitä vastoin toimintaa harjoitetaan esimerkiksi ilman yrittäjäriskiä ja omakustannusperusteisesti, joko jäsenille tai satunnaisesti, toimintaa voidaan työryhmän käsityksen mukaan yleensä pitää yleishyödyllisen yhteisön verovapaana toimintana.

Työryhmä katsoo, ettei elinkeinotoimintana voida pitää toimintaa, jolla ei ole kaupallisia markkinoita.

Työryhmän mielestä Verohallinnon ohjeessa olisi hyvä kuvata tyyppillisten esimerkkitalanteiden avulla, millainen toiminta täyttää nykypäivänä elinkeinotoiminnan tunnusmerkit ja toisaalta millaista toimintaa voidaan nykypäivänä pitää verovapaana tulona sen perusteella, ettei toimintaa voida pitää elinkeinotoimintana yleisten tunnusmerkistöjen perusteella. Työryhmän käsityksen mukaan ohjeistuksen tulisi vain selkeyttää nykytilaa, jossa on huomioitu lain voimassa olon aikana annetut korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut.

Työryhmän ehdotus ei muuttaisi vallinnutta verotus- tai oikeuskäytäntöä. Ehdotuksen tarkoituksena on vahvistaa säännöksen nykyistä tulkintaa.

Esimerkki

Yleishyödyllisenä pidettävä urheiluseura myy kaksi kertaa vuodessa sen jäsenille verryttelyasut, joissa on yhdistyksen logo. Yhdistyksessä on 600 jäsentä ja verryttelypuku maksaa 40 euroa. Yhdistys suorittaa myynnin ilman ansiotarkoitusta ilman palkattua henkilökuntaa. Yhdistyksellä ei ole pysyvää myyntipaikkaa eikä verryttelyasuja tilata varastoon. Yhdistys hankkii verryttelyasuja ennakkotilausten perusteella. Näin toimintaan ei liity yrittäjäriskiä. Yhdistys tekee tilauksen kaksi kertaa vuodessa lukukausien alkaessa. Näin toiminta ei ole jatkuvaa. Verryttelyasuja myydään vain yhdistyksen jäsenille, joten myynti on myös asiakaskunnan näkökulmasta rajattua. Noin puolet seuran jäsenistä hankkii verryttelyasun vuosittain, joten myyntitoiminnan liikevaihto on noin 12 000 euroa. Yhdistyksen myyntitoimintaa voidaan pitää vähäisenä. Kokonaisuutena arvioiden yhdistyksen myyntitoiminta ei ole elinkeinotoimintaa.

6.2.2 Koulutustoiminta

6.2.2.1 Lakiin perustumaton koulutus, jota ei ole tuettu olennaisesti julkisin varoin

Yleishyödyllisen yhteisön järjestämän koulutustoiminnan veronalaisuus tulee arvioida elinkeinotoiminnan yleisten kriteerien perusteella. Koulutustoimintaa ei ole säädetty tuloverolain 23.3 §:ssä yleishyödyllisen yhteisön verovaapaaksi tuloksi. Korkein hallinto-oikeus on ottanut useassa julkaistussa ratkaisussa kantaa, että ansiotarkoituksessa tapahtuva, jatkuva, laajaan tai laajahkoon asiakaskuntaan suuntautuva koulutustoiminta, johon sisältyy yrittäjäriski ja jota harjoitetaan kilpailuolosuhteissa ja mikä ei ole yleishyödyllisen yhteisön varsinaisen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamista, on yleishyödylliselle yhteisölle elinkeinotoimintaa (KHO 1978 II 505, 1980 II 504, 1983 II 507, 1985 II 507, 1988 T 1197KHO 1996 T 3013 ja KHO 1997 T 190).

Tällä perusteella liiketaloudellisin perustein harjoitettu koulutustoiminta on lähtökohtaisesti yleishyödylliselle yhteisölle elinkeinotoimintaa ja verotettavaa tuloa tuloverotuksessa.

Työryhmän ehdotus

Lähtökohtaisesti lakiin perustumattoman koulutustoiminnan veronalaisuus arvioidaan yleisten elinkeinotoiminnan kriteerien perusteella.

Työryhmän ehdotus ei muuttaisi vallinnutta verotus- tai oikeuskäytäntöä. Ehdotuksen tarkoituksena on vahvistaa säännöksen nykyistä tulkintaa.

Esimerkki

Valtakunnallinen keskusjärjestö, jota on pidetty yleishyödyllisenä yhteisönä järjestää laajalle asiakaskunnalle vuosittain ”x-ammattipäivät” -nimisen koulutustapahtuman. Koulutustoiminnan tuotot ovat vaihdelleet noin 80 000–120 000 euroon ja menot ovat olleet noin 70 000–110 000 euroa. Koulutus tarjotaan yhdistyksen jäsenistön ulkopuolelle. Se kilpailee muiden vastaavien koulutusten kanssa ja toimintaan sisältyy yrittäjäriski. Koulutustoiminta on yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan tuloa.

Esimerkki

Harrastustoimintaa edistävien yhdistysten valtakunnallinen keskusjärjestö järjestää vuosittain sisäisen koulutustilaisuuden paikallisjärjestöille. Koulutustilaisuuden tarkoituksena on keskustella yhdistysten toimintaan liittyvistä ajankohtaisista tai tiettyyn teemaan liittyvistä asioista. Koulutustoiminnan avulla pyritään yhteistyöhön paikallisjärjestöjen sekä keskusjärjestön välillä. Koulutus järjestetään ilman ansiotarkoitusta. Koulutus tarjotaan vain kattojärjestöön kuuluville jäsenyhdistyksille ja näiden toimihenkilöille ja jäsenille. Koulutustoiminnan tuotot ovat vaihdelleet noin 90 000–130 000 euroon ja menot ovat olleet noin 100 000–120 000 euroa. Koulutus on yhdistyksen omaa varsinaista yleishyödyllistä toimintaa. Keskusjärjestön järjestämä sisäinen koulutus paikallisjärjestöille on verovapaata toimintaa.

6.2.2.2 Lakisäateinen tai olennaisesti julkisin varoin tuettu koulutus

Vapaasta sivistystyöstä annettu laki

Vapaasta sivistystyöstä annetun lain (632/1998) mukaan vapaan sivistystyön tarkoituksena on elinikäisen oppimisen periaatteen pohjalta tukea yksilöiden persoonallisuuden monipuolista kehittymistä ja kykyä toimia yhteisöissä sekä edistää kansanvaltaisuuden, tasa-arvon ja moniarvoisuuden toteutumista suomalaisessa yhteiskunnassa. Tarkoituksena on tarjota kansalaisille mahdollisuuksia itsensä kehittämiseen julkisesti rahoitetuissa vapaan sivistystyön oppilaitoksissa sivistystarpeen mukaisesti.

Vapaan sivistystyön oppilaitoksia ovat kansalaisopistot, kansanopistot, opintokeskukset, liikunnan koulutuskeskukset ja kesäyliopistot. Asianomainen ministeriö voi myöntää kunnalle, kuntayhtymälle, rekisteröidylle yhteisölle tai säätiölle luvan tämän lain mukaisen oppilaitoksen ylläpitämiseen.

Kansanopiston, kansalaisopiston ja kesäyliopiston ylläpitäjälle myönnetään valtionosuutta 57 prosenttia sekä opintokeskuksen ja liikunnan koulutuskeskuksen ylläpitäjälle 65 prosenttia suoritteiden laskennallisista keskimääräisistä yksikköhinnoina. Opiskelijoilta voidaan periä opetuksesta kohtuullisia maksuja.

Koulutustilaisuuksien vähimmäispituuksista on sisäoppilaitoksena toimivien kansanopistojen ja valtakunnallisten liikunnan koulutuskeskusten osalta säädetty vapaasta sivistystyöstä annetun asetuksen 1 §:ssä siten, että yhtenä opiskelujaksona järjestetyn koulutuksen vähimmäispituus on 15 opetustuntia.

Liikunnan koulutuskeskusten järjestämässä vapaan sivistystyön koulutuksessa on kysymys liikunnan harrastusta ja terveyttä edistävästä koulutustoiminnasta. Koulutustehtävä kohdistuu koko väestöön: kursseja järjestetään muun muassa eri ikä- ja väestöryhmille, liikunnallisesti aktiivisille ja passiivisille sekä eri liikuntalajien harrastajille. Tärkeä tehtävä on myös yhteistoiminnassa liikuntajärjestöjen ja urheiluseurojen kanssa järjestettävä kurssitoiminta esimerkiksi urheilijoille ja erilaisille seurojen ja järjestöjen vapaaehtoistoimijoille. Valtionosuuden ehdot täyttävän koulutuksen lisäksi opistot järjestävät myös muuta vapaatavoitteista liikuntaa edistävää koulutusta, kuten päivän pituisia koulutustilaisuuksia urheiluseuroille tai työhyvinvointiin liittyvää koulutusta yrityksille. Nämä liittyvät läheisesti opistojen tehtävään liikuntakoulutuksen järjestäjinä.

Vakiintuneessa verotuskäytännössä lakisääteistä tai valtion varoin tuettua koulutustoimintaa ei ole pidetty yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintana, koska kyseistä koulutusta ei tarjota elinkeinotoiminnan ehdoin ja koska ilman valtion tukea kyseinen toiminta olisi selkeästi alikatteista. Varsinaisesta koulutustoiminnasta saatava tulorahoitus ei kata toiminnasta syntyneitä kuluja.

Lakisääteisen koulutustoiminnan harjoittaja voi kuitenkin lakisääteisen koulutustoiminnan lisäksi järjestää muuta koulutusta ja kursseja, joiden verokohtelu on arvioitava lakisääteisestä koulutustoiminnasta erillisenä kysymyksenä, jos tällainen koulutustoiminta muodostaa oman erillisen toimintakokonaisuuden. Koulutustoiminta voi muodostaa lakisääteisestä koulutustoiminnasta erillisen toimintakokonaisuuden esimerkiksi sillä perusteella, että kurssit hinnoitellaan selkeästi eri perusteiden ja kursseja tarjotaan eri asiakasryhmälle.

Kuntien kulttuuritoiminnasta annettu laki

Kuntien kulttuuritoiminnasta annetun lain (728/1992) 1 §:n mukaan kunnan tehtävänä on edistää, tukea ja järjestää kulttuuritoimintaa kunnassa. Kunnan tehtävänä on myös järjestää kunnan asukkaille mahdollisuuksia taiteen perusopetukseen sekä harrastusta tukevaan opetukseen taiteen eri aloilla. Taiteen perusopetuksesta annetun lain 11 §:n 2 momentin mukaan kunta, joka järjestää taiteen perusopetusta, saa siihen valtionosuutta kunnan asukasmäärän mukaan.

Taiteen perusopetuksesta annettu laki

Taiteen perusopetuksesta annetun lain (633/1998) mukainen taiteen perusopetus on tavoitteellista tasolta toiselle etenevää ensisijaisesti lapsille ja nuorille järjestettävää eri taiteenalojen opetusta joka samalla antaa oppilaalle valmiuksia ilmaista itseään ja hakeutua asianomaisen taiteenalan ammatilliseen ja korkean asteen koulutukseen. Hakijoihin on sovellettava yhdenmukaisia

valintaperusteita. Lain mukaan taiteen perusopetuksen yhteydessä voidaan järjestää myös muuta taiteen edistämiseen liittyvää toimintaa.

Koulutuksen järjestäjä voi järjestää taiteen perusopetusta itse tai yhdessä muiden koulutuksen järjestäjien kanssa tai hankkia palvelut julkiselta tai yksityiseltä yhteisöltä tai säätiöltä. Kunta vastaa siitä, että sen hankkimat palvelut järjestetään taiteen perusopetuksesta annetun lain mukaisesti ja että opetuksessa noudatetaan taiteen perusopetuksen opetussuunnitelman perusteiden mukaista kunnan hyväksymää opetussuunnitelmaa.

Opetusministeriö voi myöntää kuntayhtymälle, rekisteröidylle yhteisölle tai säätiölle opetustuntiperusteiseen valtiosuuteen oikeuttavan luvan järjestää taiteen perusopetusta. Opetusministeriön päätöksen nojalla taiteen perusopetusta voidaan järjestää myös valtion oppilaitoksessa. Myös kunnalle voidaan asukasperusteisen rahoituksen lisäksi myöntää lupa saada opetustuntiperusteista rahoitusta taiteen perusopetukseen. Opetusta ei saa järjestää taloudellisen voiton tavoittelemiseksi ja rehtorin sekä opettajien kelpoisuusvaatimuksista säädetään opetustoimen henkilöstön kelpoisuusvaatimuksista annetussa laissa (986/1998).

Taiteen perusopetuksen järjestämislupia voidaan myöntää valtion talousarvion rajoissa. Tämän vuoksi kaikki luvan myöntämisedellytykset täyttävät koulutuksen järjestäjät eivät mahdu tuen piiriin. Valtiosuutta saavien koulutuksen järjestäjien lisäksi opetusministeriö myöntää taiteen perusopetuksen harkinnanvaraista valtionavustusta 18 koulutuksen järjestäjälle.

Taiteen perusopetusta järjestetään musiikkioppilaitoksissa tai muissa taiteen perusopetusta antavissa oppilaitoksissa taikka muulla tavoin. Opetustuntiperusteisen rahoituksen piirissä olevia taiteenaloja ovat musiikki, tanssi, kuvataide, arkkitehtuuri, käsityö ja teatteritaide sekä uusina vuodesta 2008 alkaen sanataide ja sirkustaide.

Lukuvuonna 2007–2008 Suomessa oli Opetushallituksen rekisterin mukaan 465 taiteen perusopetusta antavaa oppilaitosta, joiden opetus noudattaa Opetushallituksen vahvistamien opetussuunnitelman perusteiden mukaista opetussuunnitelmaa. Opetusministeriö on myöntänyt koulutuksen järjestämislupia yhteensä 244 koulutuksen järjestäjälle. Taiteen perusopetuksesta annetun lain nojalla on lupia myönnetty 128 taiteen perusopetuksen oppilaitoksen ylläpitäjälle sekä vapaasta sivistystyöstä annetun lain nojalla 116 kansalais- ja työväenopistolle. Kansalais- ja työväenopistot järjestävät myös taiteen perusopetusta.

Oppilailta voidaan periä opetuksesta kohtuullisia maksuja.

Vaikka kunta hyväksyy oppilaitosten opetussuunnitelmat, opetussuunnitelman hyväksyminen ei velvoita kuntaa tukemaan toimintaa rahallisesti. Kunnan hyväksymään opetussuunnitelmaan perustuvaa taiteen perusopetusta järjestävistä oppilaitoksista 14 prosenttia ei saanut opetuksensa järjestämiseen julkista tukea. Myös nämä taiteen perusopetuksen järjestäjät ovat tärkeitä opetuksen yhdenvertaisen saatavuuden kannalta. Lukukausimaksut eroavat taiteenaloittain ja oppilaitoksittain. Laitosten rahoituspohja riippuu paljolti ylläpitäjästä ja

siitä, millaista julkista tukea oppilaitos saa toimintaansa. Julkisen tuen määrä vaikuttaa puolestaan lukukausimaksujen suuruuteen.

Suomessa on myös julkisin varoin tuettuja oppilaitoksia, joiden tehtävistä ja rahoituksesta ei ole säädetty koulutuslainsäädännössä. Tällaisia ovat esimerkiksi Suomen Urheiluilmailuopisto, jonka toimintaan opetusministeriö myöntää harkinnanvaraista valtionavustusta, sekä valtakunnalliset nuorisokeskukset, joita opetusministeriö avustaa nuorisotyölain (72/2006) 12 §:n perusteella.

Korkein hallinto-oikeus sekä keskusverolautakunta ovat katsoneet lakisääteisen tai valtion varoin tuetun koulutustoiminnan lähtökohtaisesti verovapaaksi yleishyödylliseksi toiminnaksi (KHO 1985 II 508, 1988 T 1203, KVL 15/1998 ja 44/1998).

Työryhmän ehdotus

Työryhmän käsityksen mukaan lakisääteinen tai olennaisesti julkisin varoin tuettu koulutus on lähtökohtaisesti yleishyödyllisen yhteisön verovapaata toimintaa.

Julkisena tukena voidaan pitää valtion, kunnan tai muun julkisyhteisön tai julkisoikeudellisen laitoksen tai säätiön antamaa tai sen varoista maksettavaa avustusta, samoin kuin Euroopan yhteisön tai muista Euroopan unionin varoista myönnettävää tukea. Riippumatta siitä, että toiminta ei ole saanut tiettyä ajanjaksona julkista tukea, sitä voidaan pitää yhteisön yleishyödyllisenä toimintana, jos se vastaa sellaista toimintaa, jota yleisesti tuetaan julkisin varoin. Tässä kappaleessa tarkoitettua täsmennystä sovelletaan muissakin työryhmän julkista tukea koskeissa ehdotuksissa.

Työryhmän mielestä samanlaista toimintaa tulee arvioida kokonaisuutena. Jos lakisääteisen tai olennaisesti julkisin varoin tuetun koulutuksen ohella järjestetään samankaltaista koulutusta, joka hinnoitellaan vastaavin perustein ja joka tarjotaan samalle asiakasjoukolle, ei tällaista toimintaa arvioida erillisenä toimintana vaan koko toiminta on lähtökohtaisesti verovapaata.

Jos yleishyödyllisen yhteisön järjestämä koulutus vastaa tuotesisällöltään yksityisen elinkeinonharjoittajan järjestämää koulutusta ja perittävät maksut eivät olennaisilta osin eroa elinkeinonharjoittajien perimistä maksuista, on kyseisen koulutuksen osalta lähtökohtaisesti kyse elinkeinotoiminnasta. Jos yleishyödyllisen yhteisön harjoittama koulutustoiminta liittyy läheisesti yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, voidaan tätä pitää lieventävänä seikkana elinkeinotoimintaa arvioitaessa.

Työryhmän ehdotus voi joissain tapauksissa lieventää verotuskäytäntöä, sillä nykyisessä Verohallinnon ohjeessa ei ole annettu merkitystä sille seikalle, että toiminta liittyy läheisesti yleishyödyllisen yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen.

Esimerkki

Yleishyödyllinen yhteisö ylläpitää urheiluopistoa, joka tarjoaa lain perusteella erilaisia liikunnan kursseja. Opisto saa koulutustoimintaansa valtionosuutta vapaasta sivistystyöstä annetun lain mukaisesti. Tämän lisäksi urheiluopisto tarjoaa urheiluseuroille 7 tuntia kestäviä kursseja, joiden sisältö vastaa muilta osin sellaisia kurssia, mikä oikeuttavat valtionosuuteen. Valtionosuutta ei myönnetä sellaisiin kursseihin, joiden tuntimäärä alittaa 15 tuntia, vaikka näiden kurssien sisältö vastaa muilta osin lakiin perustuvaa koulutustoimintaa. Koska urheiluopiston koulutustoiminta muodostaa näiden toimintojen osalta yhden kokonaisuuden eivätkä yksittäiset urheiluseuroille suunnatut 7 tuntia kestävät kurssit eroa muilta osin, esimerkiksi kurssimaksujen osalta, opiston muusta valtionosuutta oikeuttavasta koulutustarjonnasta, pidetään koko koulutustoimintaa verovapaana.

Esimerkki

Yleishyödyllinen yhdistys ylläpitää opetusministeriön myöntämän luvan nojalla opetustuntikohtaista valtionosuutta saavaa ja kunnan tukemaa oppilaitosta, jonka tehtävänä on taiteen perusopetuksen antaminen. Yhdistys järjestää lakisääteistä taiteen perusopetusta myös tanssissa ja saa siihen julkista tukea. Kurssimaksut on vahvistettu taiteen perusopetuksesta säädetyn lain mukaisesti, jolloin ne lähtökohtaisesti eroavat elinkeinonharjoittajien perimistä maksuista ja opetuksen sisältö on Opetushallituksen vahvistamien opetussuunnitelman perusteiden mukainen ja kunnan hyväksymä. Koska taiteen perusopetus on osa oppilaitoksen lakisääteistä tehtävää, ei sen järjestämää tanssin perusopetusta voida katsoa elinkeinotoiminnaksi yksistään siitä syystä, että yksityinen elinkeinonharjoittaja voi tarjota samaa opetusta. Arvioinnissa on huomioitu se seikka, että toiminta liittyy läheisesti yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen.

6.2.3 Museot ja muu näyttelytoiminta sekä messut

Museot ja muu näyttelytoiminta

Suomessa on noin 160 päätoimisesti ja ammatillisesti hoidettua museota, jotka vastaavat yli 300 museokohteen hoidosta. Näistä valtion museoita on 6 prosenttia, kunnallisia 53 prosenttia ja yksityisiä 41 prosenttia. Museotoiminnan kustannukset katetaan valtaosin julkisella rahoituksella. Valtion osuus rahoituksesta on noin 38 prosenttia ja kuntien noin 36 prosenttia. Loppuosa koos-

tuu omatoimisesta tuotosta ja muusta rahoituksesta, kuten ylläpitävien säätiöiden ja yhdistysten rahoituksesta. Museot ovat avoinna ympäri vuoden eikä toiminnan kohderyhmää ole rajoitettu. Valtion rahoituksen avulla pyritään turvaamaan museoiden toimintaedellytykset ja palveluiden saanti tasapuolisesti koko maassa.

Suomessa on ammatillisesti hoidettujen museoiden lisäksi noin 800 museota ja kokoelmaa, jotka sisältyvät Suomen museoliiton rekisteriin. Niiden toimintaa tukevat muun muassa kunnat, mutta paljolti näiden museoiden toiminta perustuu vapaaehtoistyöhön ja ne ovat rinnastettavissa harrastustoimintaan ja vapaaehtoiseen kansalaistoimintaan. Mikäli museo on kunnan, yhdistyksen tai säätiön ylläpitämä, avoinna ainakin kesäisin säännöllisesti ja museokokoelmien säilyminen on turvattu toiminnan päättyessä, voi museo saada lisäksi harkinnanvaraisia hankeavustuksia Museovirastolta.

Museolain (729/1992) mukaan museotoiminnan tavoitteena on ylläpitää ja vahvistaa väestön ymmärrystä kulttuuristaan, historiastaan ja ympäristöstään. Museoilta myönnetään valtionosuutta käyttökustannuksiin siten kuin opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetussa laissa (635/1998) ja museolaissa säädetään.

Valtionosuuden saamisen edellytyksenä on, että museon omistaa kunta tai kuntayhtymä taikka yksityinen yhteisö tai säätiö, jonka sääntömääräisiin tehtäviin kuuluu museotoiminnan harjoittaminen tai museon ylläpitäminen. Museon toiminnalla on oltava taloudelliset edellytykset, mutta sitä ei kuitenkaan ylläpidetä taloudellisen voiton tavoittelemiseksi. Museolaissa ja -asetuksessa säädetään lisäksi muun muassa museokokoelmien säilymisen turvaamisesta toiminnan päättyessä, päätoimisen ammatillisen henkilöstön vähimmäismäärästä ja kelpoisuudesta, aukioloista, tiloista ja vaadittavista toimitasuunnitelmista.

Vuonna 2009 valtionosuutta saa 124 museota, joista 40 prosenttia on yksityisiä. Vuoden 2009 valtion talousarviossa museoille on osoitettu 1 158 henkilötyövuotta. Valtionosuutena maksetaan henkilötyövuosimäärällä kerrottuna 37 prosenttia yksikköhinnasta, joka määrätään vuosittain valtion talousarviossa. Korotettua valtionosuutta (47 prosenttia) maksetaan maakuntamuseoille, aluetaidemuseoille ja valtakunnallisille erikoismuseoille, joille on museolaissa ja -asetuksessa erikseen säädetty alueellisia tai valtakunnallisia tehtäviä.

Valtionosuusjärjestelmän ulkopuolella toimii valtion museoiden ohella muutamia ammatillisesti ja päätoimisesti hoidettuja museoita. Nämä museot sisältyvät vuosittain Museoviraston toimesta laadittavaan museotilastoon. Osa saa toimintaansa valtion tukea muiden ministeriöiden pääluokkien kautta. Osa museoista on pyrkinyt valtionosuuden piiriin, mutta niitä ei ole voitu hyväksyä valtionosuuden laskennallisena yksikkönä käytettävien henkilötyövuosien riittämättömyyden vuoksi. Nämä museot voivat saada opetusministeriöltä ja Museovirastolta harkinnanvaraisia avustuksia hankkeisiinsa. Nämä museot eivät kuitenkaan luonteeltaan ja toimintatavoiltaan eroa valtionosuuden piirissä olevista museoista.

Museotoiminnan omatoimisten tuottojen (muun muassa pääsylipputulot) osuus tuloista on keskimäärin 15 prosenttia. Omatoimisten tuottojen avulla voidaan kattaa vain osa varsinaisesta toiminnasta aiheutuneista kuluista. Museo-toiminnan tuotoilla ei siten ole mahdollista kattaa varsinaisesta toiminnasta aiheutuvia kuluja eikä pääsylippuja voida hinnoitella markkinaperusteisesti. Museolain mukaisesti toiminnalla on oltava taloudelliset edellytykset, mutta sitä ei ylläpidetä taloudellisen voiton tavoittelemiseksi.

Messut

Verotus- ja oikeuskäytännössä erilaiset messut ja muut vastaavat näyttelyt on katsottu yleishyödyllisen yhteisön veronalaiseksi elinkeinotoiminnaksi, jos yleiset elinkeinotoiminnan tunnusmerkit täyttyvät. Muuna vastaavana näyttelynä voidaan pitää esimerkiksi maatalousnäyttelyitä. Tällaisten näyttelyiden veronalaisuus arvioidaan korkeimman hallinto-oikeuden muodostaman ratkaisukäytännön mukaisesti (KHO 1997:28, 1997:27 ja 1997:26, 1988 B 504, 1988 B 503, 1984 B 506, 1982 B 507).

Työryhmän ehdotus

Työryhmän käsityksen mukaan lakisääteinen tai olennaisesti julkisin varoin tuettu museotoiminta ja muu näyttelytoiminta on lähtökohtaisesti yleishyödyllisen yhteisön verovapaata toimintaa.

Työryhmän mielestä samanlaista toimintaa tulee arvioida kokonaisuutena. Jos lakisääteisen tai olennaisesti tuetun museotoiminnan tai muun näyttelytoiminnan ohella järjestetään samankaltaisia näyttelyitä, jotka hinnoitellaan vastaavin perustein ja jotka tarjotaan samalle asiakasjoukolle, ei tällaista toimintaa arvioida erillisenä toimintana vaan koko toiminta on lähtökohtaisesti verovapaata.

Jos yleishyödyllisen yhteisön järjestämä museotoiminta tai muu näyttelytoiminta vastaa tuotesisällöltään yksityisen elinkeinonharjoittajan järjestämää näyttelyä ja perittävät maksut eivät olennaisilta osin eroa elinkeinonharjoittajien perimistä maksuista, on kyseisen näyttelyn osalta lähtökohtaisesti kyse elinkeinotoiminnasta. Jos yleishyödyllisen yhteisön harjoittama näyttelytoiminta liittyy läheisesti yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, voidaan tätä pitää lieventävänä seikkana elinkeinotoimintaa arvioitaessa.

Työryhmän ehdotus voi joissain tapauksissa lieventää verotuskäytäntöä, sillä nykyisessä Verohallinnon ohjeessa ei ole annettu merkitystä sille seikalle, että toiminta liittyy läheisesti yleishyödyllisen yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen.

Esimerkki

Yhdistyksen tarkoituksena on edistää lasten ja nuorten hyvinvointia ja elämäniloa liikunnan, urheilun ja kulttuurin kautta. Tarkoituksen toteuttamiseksi yhdistys tarjoaa erilaisia toteuttamistapoja lasten ja nuorten liikunnan, urheilun ja kulttuurin harrastamiseksi. Yhdistys julkaisee kaikkien käyttöön maksuttomia oppaita ja antaa maksutonta neuvontaa. Yhdistys järjestää vuosittain varainhankintana rakennusalan näyttelyt, jossa yritykset esittelevät tuotteitaan. Toiminta on jatkuvaa ja sitä harjoitetaan ansio-tarkoituksessa kilpaillussa ympäristössä. Toimintaan sisältyy tavanomainen yrittäjäriski. Näin näyttelyjen järjestäminen täyttää elinkeinotoiminnan yleiset tunnusmerkit. Toiminta ei saa tukea julkisista varoista. Yhdistystä voidaan pitää yleishyödyllisenä ja sen näyttelytoimintaa veronalaisena elinkeinotoimintana.

6.2.4 Taidetoiminta

Teatteri- ja orkesterilain (730/1992) mukaan teatteri- ja orkesteritoimintaan myönnettävän valtionosuuden tavoitteena on taiteellisista lähtökohdista tuottaa teatteri- ja orkesteripalveluja ja edistää niiden alueellista saatavuutta sekä saavutettavuutta eri väestöryhmille. Teattereille ja orkestereille myönnetään valtionosuutta käyttökustannuksiin siten kuin opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetussa laissa (635/1998) ja teatteri- ja orkesterilaissa säädetään.

Valtionosuuden saamisen edellytyksenä on, että teatteri tai orkesteri harjoittaa vakinaista ja ammatillista esitystoimintaa ja sen omistaa kunta, kuntainliitto tai yksityinen yhteisö tai säätiö, jonka sääntömääräisiin tehtäviin kuuluu teatteri- tai orkesteritoiminnan harjoittaminen tai teatterin tai orkesterin ylläpitäminen. Vuonna 2009 valtionosuutta saa 56 teatterin ja 27 orkesterin ylläpitäjää. Orkesterit voidaan jakaa sinfonia-, kamari- ja runko-orkestereihin sekä muihin orkestereihin.

Teattereiden ja orkestereiden henkilötöyvuosista ja rahoituksesta noin 70–80 prosenttia kohdentuu muualle kuin pääkaupunkiseudulle. Tällä on haluttu turvata taide- ja kulttuuripalveluiden tasa-arvoinen saatavuus asuinpaikasta ja varallisuudesta riippumatta. Olennaista on, että kysymys on valtion tukemista hyvinvointipalveluista, joita tarjotaan esimerkiksi ylläpitäjäkuntaa laajemmalle yleisöpohjalle. Valtionosuuden saamisen edellytyksenä on, että asiakaskunta on rajoittamaton ja että teatteri tai orkesteri harjoittaa vakinaista ja ammatillista esitystoimintaa, sillä on vähintään yksi päätoiminen työntekijä ja sen toiminnalle on taloudelliset edellytykset, mutta teatteria tai orkesteria ei kuitenkaan ylläpidetä taloudellisen voiton tavoittelemiseksi.

Valtionosuutta saavien teattereiden lisäksi niin sanotulla vapaalla teatteri- ja tanssialalla toimii noin 25 ammattiteatteria ja noin 10 tanssiteatteria, jotka saa-

vat vuosittain valtion harkinnanvaraista toiminta-avustusta. Avustukset myöntävät valtion asianomaiset taidetoimikunnat. Näyttämötaiteeseen vuosittain käytettävissä oleva määräraha on noin 1,4 miljoonaa euroa ja tanssitaiteeseen noin 900 000 euroa. Lähtökohtana avustuksien myöntämiselle on toimijan taiteellinen taso ja riittävä esitystoiminta. Ministeriö on suunnitellut määrärahan lisäämistä, sillä se on osoittautunut riittämättömäksi.

Säveltaiteen alalla toimijoiden kenttä on hajanaisempi kuin teatterin ja tanssin aloilla. Erilaisia musiikkiryhmiä, orkestereita, kuoroja ja eri musiikin genreihin sijoittuvia yhtyeitä toimii maassamme runsaasti. Konserttitoiminta pääasiassa toimeentulon lähteenä on kuitenkin harvinaista erityisesti klassisen musiikin, mutta myös jazz- tai kansanmusiikin aloilla valtionosuuden ulkopuolella toimivissa orkestereissa tai yhtyeissä. Valtionosuusjärjestelmän ulkopuolisille orkestereille ja yhtyeille osoitettu määräraha on ollut kasvussa. Vuonna 2008 opetus- ja kulttuuritoimen rahoituslain ulkopuolisille orkestereille ja yhtyeille myönnetty määräraha oli 297 000 euroa. Vuonna 2009 toiminta-avustuksia myönnettiin yhteensä 495 000 euroa 21 eri yhteisölle. Määrärahojen jaottelu muuttui vuoden 2009 alussa, joten luvut eivät ole keskenään täysin vertailukelpoisia.

Valtionosuuksien lisäksi teatteri- ja orkesteritoimintaa tuetaan julkisin varoin harkinnanvaraisin avustuksin tai kuntien toimesta.

Työryhmän ehdotus

Työryhmän käsityksen mukaan lakisääteinen tai olennaisesti julkisin varoin tuettu taidetoiminta on lähtökohtaisesti yleishyödyllisen yhteisön verovapaata toimintaa.

Työryhmän mielestä samanlaista toimintaa tulee arvioida kokonaisuutena. Jos lakisääteisen tai olennaisesti tuetun taidetoiminnan ohella järjestetään samankaltaista taidetoimintaa, jotka hinnoitellaan vastavain perustein ja jotka tarjotaan samalle asiakasjoukolla, ei tällaista toimintaa arvioida erillisenä toimintana vaan koko toiminta on lähtökohtaisesti verovapaata.

Jos yleishyödyllisen yhteisön taidetoiminta vastaa tuotesisällöltään yksityisen elinkeinonharjoittajan järjestämää taidetoimintaa ja perittävät maksut eivät olennaisilta osin eroa elinkeinonharjoittajien perimistä maksuista, on kyseisen taidetoiminnan osalta lähtökohtaisesti kyse elinkeinotoiminnasta. Jos yleishyödyllisen yhteisön harjoittama taidetoiminta liittyy läheisesti yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, voidaan tätä pitää lieventävänä seikkana elinkeinotoimintaa arvioitaessa.

Taidetoiminnalla tarkoitetaan tässä muun muassa teatteri- ja orkesteritoimintaa sekä tanssitaidetta.

Työryhmän ehdotus voi joissain tapauksissa lieventää verotuskäytäntöä, sillä nykyisessä Verohallinnon ohjeessa ei ole annettu merkitystä sille seikalle, että toiminta liittyy läheisesti yleishyödyllisen yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen.

Esimerkki

Yhdistyksen tarkoituksena on eri taiteenalojen tunnetuksi tekeminen ja tuoda taide mahdollisimman lähelle ihmisten arkea. Tarkoituksen toteuttamiseksi yhdistys järjestää keväisin neljän päivän ajan kestävän monialataidetapahtuman kaupungin eri paikoissa. Yhdistyksen tarkoitusta voidaan pitää yleishyödyllisenä ja yhdistys on yleishyödyllinen yhteisö. Osa tapahtumista järjestetään ulkona ja osa sisällä kouluissa, kirjastoissa ja taiteen eri laitoksissa sekä ravintoloissa. Tapahtuman ohjelmistossa on musiikkia, teatteria, tanssia, kuvataidetta, elokuvaa ja kaupunkitapahtumia. Esiintyvät taitelijat ovat kansainvälisiä ja kotimaisia huippuartisteja. Osa yhdistyksen tapahtumista on maksullisia ja osa maksuttomia. Tapahtumaan osallistuu kaikkiaan 150 000 kävijää. Maksullisiin tapahtumiin osallistui noin 50 000 kävijää ja maksuttomiin tapahtumiin noin 100 000 kävijää. Toiminnan tuotoista noin 35 prosenttia muodostuu julkisesta rahoituksesta ja oman rahoituksen osuus on noin 65 prosenttia. Kokonaistuotot olivat noin 3 miljoonaa euroa. Tapahtumaa ei voida pitää tuloverolain 23.3 §:ssä tarkoitettuna tanssi- ja muuna huvitilaisuutena ja se ei ole tällä perusteella verovapaa. Yhdistyksen järjestämä tapahtuma on kuitenkin julkisin varoin tuettua kulttuuritoimintaa ja tällä perusteella tapahtuman järjestäminen on yleishyödylliselle yhteisölle verovapaata toimintaa. Taloudellisesti arviotuna tapahtumaa ei voitaisi järjestää ilman julkista tukea.

Esimerkki

Yhdistyksen tarkoituksena on luovuuden edistäminen musiikin kautta. Yhdistys toteuttaa tarkoitustaan järjestämällä yhden konsertin keskikesällä ja yhden syksyllä. Konserttiesiintyjät ovat kotimaisia ja ulkomaisia tunnettuja artisteja. Tapahtumiin osallistuu yhteensä noin 100 000 kävijää ja lippujen hinnat vaihtelevat noin 40 eurosta 90 euroon. Yhdistys ei saa toimintaansa julkista tukea, vaan kaikki toiminnan kulut katetaan lippituloilla. Yhdistyksen toimintaan sisältyy tavanomainen yrittäjäriski. Osalle yhdistyksen jäsenistä maksetaan koko vuoden ajalta palkkaa ja yhdistyksen konserttitoiminta on jatkuvaa. Yhdistyksen konserttitoiminta kohdistuu laajaan asiakaskuntaan. Vastaavia konserttia järjestävät myös voittoa tavoittelevat yritykset, joten toimintaa harjoitetaan kilpailuolosuhteissa. Vaikka yhdistys ei pyri toiminnallaan voittoon, täyttää konserttitoiminnan järjestäminen elinkeinotoiminnan tunnusmerkit. Konserttia ei voida pitää tuloverolain 23.3 §:ssä tarkoitettuna tanssi- ja muuna huvitilaisuutena ja se ei ole tällä perusteella verovapaa. Yhdistys on verovelvollinen konserttitoiminnan

tuotoista. Koska yhdistyksen toiminta käsittää ainoastaan näiden konserttien järjestämisen, yhdistystä ei voida pitää yleishyödyllisenä.

Esimerkki

Säätiön tarkoituksena on musiikkiharrastuksen edistäminen ja tunnetuksi tekeminen sekä korkeatasoisia musiikkiesityksiä koskevan ohjelmatarjonnan lisääminen. Tarkoituksen toteuttamiseksi säätiö järjestää X:n kaupungissa joka kesä musiikkifestivaalit. Festivaali pyrkii ohjelmistossaan korkeaan taiteelliseen tasoon. Festivaali kestää noin kolme viikkoa ja festivaalin aikana järjestetään noin 30 maksullista konserttia eri puolilla kaupunkia. Säätiön tulot muodostuvat lipunmyynnistä sekä julkisista tuista että muista avustuksista. Lipunmyynnin osuus kokonaistuotoista on noin 80 prosenttia. Kulut muodostuvat pääosin esiintymiskorvauksista sekä tilavuokrista. Säätiö ei pyri toiminnallaan voittoon. Festivaaliin osallistuu noin 20 000 kävijää. Säätiön tarkoitusta voidaan pitää yleishyödyllisenä ja säätiö toteuttaa tätä yleishyödyllistä tarkoitustaan järjestämillään konserteilla, joihin se saa merkittävän määrän avustuksia. Toiminta ei täytä elinkeinotoiminnan tunnusmerkistöjä.

Esimerkki

Säätiön tarkoituksena on näyttämötaiteen edistäminen ja korkeatasoisen näyttämötaiteen ohjelmatarjonnan lisääminen. Tarkoituksensa toteuttamiseksi säätiö ylläpitää X teatteria Y kaupungissa. Säätiön tulot muodostuvat lipunmyynnistä sekä julkisista tuista että muista avustuksista. Lipunmyynnin osuus kokonaistuotoista on noin 80 prosenttia. Kulut muodostuvat pääosin henkilöstö- ja kiinteistökuuluista. Säätiön esityksistä saadut lipputulot eivät kokonaisuudessaan kata esityksistä aiheutuneita kuluja eikä koko toiminnasta synny ylijäämää. Tällaista toimintaa voidaan pitää yleishyödyllisenä toimintana. Yksittäisestä esityksestä saattaa syntyä ylijäämää, joka käytetään muun toiminnan alijäämän kattamiseen tai toiminnan yleiseen kehittämiseen. Edellä mainittu yksittäinen esitys ei eroa säätiön toteuttamista muista esityksistä, vaan esitys tarjotaan samalla tavalla samalle yleisölle ja esityksen hinta määräytyy vastaavin perustein muiden esitysten kanssa. Tällainen yksittäinen esitys ei muodosta omaa erillistä elinkeinotoiminnan tulolähdettä.

6.2.5 Sosiaaliala

Lainsäädäntö velvoittaa kunnat järjestämään sosiaali- ja terveystalv palveluja asukkailleen, mutta ei sääntele yksityiskohtaisesti toiminnan laajuutta, sisältöä eikä järjestämistapaa. Vastuu sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisestä on kunnilla. Kuntalain (365/1995) 2.3 §:n mukaan kunta hoitaa sille laissa

säädetyt tehtävät itse tai yhteistoiminnassa muiden kuntien kanssa. Tehtävien hoidon edellyttämiä palveluja kunta voi hankkia myös muilta palvelujen tuottajilta. Kunnat voivat järjestää palvelut itsenäisesti omana toimintanaan, olemalla jäsenenä kuntayhtymässä tai ostamalla palvelut muilta kunnilta tai yksityisiltä palveluntuottajilta.

Jos kunta ostaa sosiaalialan palvelun yksityiseltä palvelun tuottajalta, arvioidaan palvelun tuottajan tuloverotus tuloverotusta koskevien säännösten mukaisesti riippumatta siitä, että palvelun ostaa kunta. Tuloverotuksessa ei anneta merkitystä sille seikalle, kuka palvelun ostaa tai käyttää. Näin ollen, jos kunta ostaa sosiaalialan palvelun yleishyödylliseltä yhteisöltä, arvioidaan yleishyödyllisen yhteisön tuloverovollisuus tuloverolain 23 §:n perusteella. Tämän mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovollinen tuloverotuksessa elinkeinotoiminnan tulosta. Tuloverolain 23.3 § ei rajaa elinkeinokäsitteen ulkopuolelle sosiaalialan palveluita. Ainostaan 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 ei pidetä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona. Tällä seikalla ei ole kuitenkaan vaikutusta varsinaisen sosiaalialan palvelun veronalaisuuteen.

Jos toimintaa tuetaan julkisin varoin ja tällä on olennainen merkitys palvelusta perittävään vastikkeeseen, voi toiminta tällä perusteella jäädä elinkeinotoiminnan käsitteen ulkopuolelle.

Sosiaalihuoltolain (710/1982) mukaan sosiaalihuollolla tarkoitetaan sosiaalipalveluja, toimeentulotukea, sosiaaliavustuksia, sosiaalista luottoa ja niihin liittyviä toimintoja, joiden tarkoituksena on edistää ja ylläpitää yksityisen henkilön, perheen sekä yhteisön sosiaalista turvallisuutta ja toimintakykyä. Sosiaalihuoltolain mukaiseen kunnan järjestämään toimintaan sovelletaan pääsääntöisesti sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtionosuudesta annettua lakia (733/1992).

Sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtionosuudesta annetun lain mukaan kunnalle suoritetaan vuosittain sosiaali- ja terveydenhuollon käyttökustannusten valtionosuus, joka määräytyy laskennallisten perusteiden mukaisesti laissa säädetyllä tavalla. Valtionosuus myönnetään näin aina kunnalle. Valtionosuuksia ei myönnetä yleishyödyllisille yhteisöille eikä laitoksille.

Raha-automaattiavustuksista annetun lain (1056/2001) mukaan avustus voidaan myöntää toiminta-avustuksena tai erityisavustuksena. Toiminta-avustus voidaan myöntää avustuksen saajan toimintaan yleisesti (yleisavustus) tai tiettyyn osaan sen toiminnasta (kohdennettu toiminta-avustus). Erityisavustus voidaan myöntää investointiavustuksena aineellisen tai aineettoman hyödykkeen hankintaan tai projektiavustuksena kokeilu-, käynnistämisen-, tutkimus- tai kehittämishankkeeseen taikka muuhun tarkoitukseltaan rajattuun hankkeeseen. Kilpailunalaisilla markkinoilla tapahtuvaan palvelutoimintaan avustusta ei voida myöntää.

Avustus voidaan myöntää valtion talousarvion puitteissa, jos: tarkoitus, johon avustusta haetaan, on yhteiskunnallisesti hyväksyttävä; avustuksen myöntäminen on perusteltua avustuksen käytölle asetettujen tavoitteiden kannalta; avustuksen myöntämistä on pidettävä tarpeellisena avustuksen hakijan omat varat, hakijan määräysvallassa olevien yhteisöjen tai säätiöiden käytettävissä olevat varat ja avustettavasta toiminnasta saatavat tuotot huomioon ottaen; avustuksen myöntämistä on pidettävä tarpeellisena avustuksen hakijan saama muu julkinen tuki sekä avustuksen kohteena olevan toiminnan tai hankkeen laatu ja laajuus huomioon ottaen; avustuksen myöntämisen ei arvioida aiheuttavan muita kuin vähäisiä kilpailua ja markkinoiden toimintaa vääristäviä vaikutuksia Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa; ja erityisavustusta haettaessa on esitetty riittävä selvitys hankkeen toiminnallisesta tai teknisestä suunnitelmasta sekä avustuksen saajan edellytyksistä rahoittaa hankkeen omahoitusosuus ja käyttökulut.

Avustus ei saa yhdessä muiden julkisten avustusten kanssa ylittää Euroopan yhteisön tai Suomen lainsäädännössä säädettyä valtionavustuksen tai julkisen tuen enimmäismäärää.

Avustus voidaan myöntää saajalle sen omaan toimintaan tai hankkeeseen taikka käytettäväksi avustuspäätöksen mukaista käyttötarkoitusta toteuttavan muun kuin saajan toiminnan tai hankkeen avustamiseen. Jos avustus myönnetään käytettäväksi avustuspäätöksen mukaista käyttötarkoitusta toteuttavan muun kuin saajan toiminnan tai hankkeen avustamiseen, avustuksen saajan on tehtävä sopimus avustuksen käytöstä, käytön valvonnasta ja niiden ehdoista toimintaa tai hanketta toteuttavan kanssa.

Raha-automaattiyhdistyksen tilikauden voitto jaetaan vuosittain avustuksina sosiaali- ja terveysjärjestöille hyvinvoinnin edistämiseen, hyvinvointia uhkaavien ongelmien ehkäisyyn ja tukea tarvitsevien kansalaisten auttamiseen. Avun tarve voi johtua muun muassa pitkäaikaisesta työttömyydestä, ylivelkaantumisesta, vammaisuudesta, sairauksista tai turvattomuudesta. Viime vuosina avustuksen kokonaismäärä on ollut yhteensä noin 300 miljoonaa euroa. Lisäksi valtiolle osoitetaan noin 100 miljoonaa euroa muun muassa sotainvalidien hoitoon ja veteraanien kuntoutukseen.

Vuonna 2007 Suomessa toimi 925 järjestöä tai yhdistystä, joilla oli ainakin yksi sosiaalipalveluja tuottava toimipaikka. Yksityisistä sosiaalipalvelutoimipaikoista 40 prosenttia (1 660) oli järjestöjen ylläpitämiä. Järjestötaustaisten toimipaikkojen määrä vähentyi vuodesta 2006 vuoteen 2007 kaikkiaan 47:llä. Keskeisiä järjestöjen sosiaalipalveluja ovat asumis-, kodinhoito-, lastensuojelu- ja päihdepalvelut.

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

yhdistysten toiminnalle on tyypillistä, että palvelut on tuotteistettu ja hinnoiteltu käypään arvoon. Kunta on sitoutunut maksamaan palveluista sen mukaan, kuinka moni kunnan sosiaaliveloitteiden piiriin kuuluvista henkilöistä käyttää yhdistyksen tarjoamia palveluja. Joskus myös palveluiden käyttäjät voivat itse maksaa saamistaan palveluista. Verohallinnon mielestä erityisesti seuraavat seikat vaikuttavat siihen, onko sosiaalialan palveluiden tarjoamisessa kysymys yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnasta. Verohallinnon näkemyksen mukaan luettelo ei ole tyhjentävä; kysymys on piirteistä, jotka nimenomaan sosiaali- ja terveydenhoitoalalla tyypillisesti viittaavat elinkeinotoimintaan:

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

Verohallinnon ohjeen mukaan usein sosiaali- ja terveydenhoitopalvelun tarjoamisen muotona on palvelutalo, joka tuottaa asumispalveluiden lisäksi erilaisia siivous-, kotiapu-, ruokailu-, pyykinpesu- ja muita palveluita. Palvelut saattavat kuulua palvelutalon perusmaksuun tai niitä voidaan myydä erillisinä lisäpalveluina. Jos sosiaalialan palveluita tarjotaan markkinaympäristössä elinkeinotoiminnan ehdoin ja palkatulla henkilökunnalla, toimintaan on sitoutunut merkittäviä määriä pääomia ja palveluista peritään käyttäjiltä käyvän hintatason mukainen korvaus, palvelutalotoiminta on lähtökohtaisesti elinkeinotoimintaa. Verohallinto viittaa ohjeessaan keskusverolautakunnan ratkaisuun KVL 136/1991, jossa perhekotitoiminta oli tuotteistettu ja perhekotiin sijoitetuista lapsista maksettiin käyvän hintatason mukainen korvaus. Jos yhteisön toiminta kuitenkin rajoittuu pelkästään asumistarkoitukseen varattujen tilojen luovuttamiseen, on kysymys Verohallinnon mielestä pelkästä vuokraustoiminnasta ja yhteisön kiinteistötulosta. Verohallinto toteaa ohjeessaan, että terveydenhoitoalan palveluiden tarjoaminen on vakiintuneen oikeus- ja verotuskäytännön mukaan katsottu elinkeinotoiminnaksi. Verohallinto viittaa korkeimman hallinto-oikeuden päätökseen 1983 II 508.

Työryhmän ehdotus

Työryhmän käsityksen mukaan olennaisesti julkisin varoin tuettu sosiaalialan toiminta on lähtökohtaisesti yleishyödyllisen yhteisön verovapaata toimintaa.

Työryhmän mielestä samanlaista toimintaa tulee arvioida kokonaisuutena. Jos olennaisesti tuetun sosiaalialan toiminnan ohella järjestetään samankaltaista sosiaalialan toimintaa, joka hinnoitellaan vastaavin perustein ja joka tarjotaan samalle asiakasjoukolle, ei tällaista toimintaa arvioida erillisenä toimintana vaan koko toiminta on lähtökohtaisesti verovapaata.

Jos yleishyödyllisen yhteisön järjestämä sosiaalialan toiminta vastaa tuotesisällöltään yksityisen elinkeinonharjoittajan järjestämää sosiaalialan toimintaa ja perittävät maksut eivät olennaisilta osin eroa elinkeinonharjoittajien perimistä maksuista, on kyseisen sosiaalialan toiminnan osalta lähtökohtaisesti kyse elinkeinotoiminnasta. Sosiaalialan palvelun tuotesisältö voi erota elinkeinonharjoittajan tarjoamasta palvelusta muun muassa siinä, että palvelun tarkoitus ja asiakaskunta ovat erilaisia, jolloin toimintaa voidaan pitää verovapaana. Jos yleishyödyllisen yhteisön harjoittama sosiaalialan toiminta liittyy läheisesti yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, voidaan tätä pitää lieventävänä seikkana elinkeinotoimintaa arvioitaessa.

Työryhmän ehdotus voi joissain tapauksissa lieventää verotuskäytäntöä, sillä nykyisessä Verohallinnon ohjeessa ei ole annettu merkitystä sille seikalle, että toiminta liittyy läheisesti yleishyödyllisen yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen.

Esimerkki

Yhdistyksen tarkoituksena on edistää x-vammaisten ihmisten omaehtoista ja itsenäistä elämää ja toimeentuloa yhteiskunnassa. Tarkoitustaan yhdistys toteuttaa tarjoamalla x-vammaispalveluita, edistämällä ja valvomalla x-vammaisten oikeuksien toteutumista sekä tarjoamalla harrastusmahdollisuuksia x-vammaisille. Yhdistyksen toiminta saa olennaisesti julkista tukea. Yhdistystä voidaan pitää verotuksessa yleishyödyllisenä yhteisönä. Yhdistyksen tarjoamaan kuntoutuspalveluun kohdistetaan yhdistyksen saamaa julkista tukea ja palvelusta perittävät maksut eivät kata kaikkia tästä toiminnasta aiheutuneita kuluja. Tällä perusteella kuntoutuspalvelua ei voida pitää yhdistyksen elinkeinotoimintana. Erilaisille erityisryhmille, kuten liikunta- tai näkövammaisille tarjottavat palvelut eivät yleensä muodostu elinkeinotoiminnaksi.

Esimerkki

Yhdistyksen tehtävänä on nuorten ja nuorten aikuisten yhteiskunnallisen syrjäytymisen, päihderiippuvuuden ja rikollisuuden vähentäminen syrjäytettyjen omien voimavarojen vahvistamisella. Yhdistys saa toimintaansa olennaisesti julkista tukea. Yhdistys toteuttaa tarkoitustaan muun muassa tarjoamalla vankilasta vapautuville nuorille tukipalveluita. Tarjotusta palvelusta peritään maksu, mutta maksu ei kata kaikkia palvelun tarjoamisesta aiheutuneita kustannuksia ja vastaavia palveluita ei ole saatavissa markkinoilla muualta. Tällä perusteella tukipalvelua ei voida pitää yhdistyksen elinkeinotoimintana.

Esimerkki

Yleishyödyllisenä yhteisönä pidettävä säätiö harjoittaa vanhusten hoitokotitoimintaa. Sen sääntöjen mukaisena tarkoituksena on toimia vanhusten aseman ja elinolosuhteiden parantamiseksi. Säätiö ylläpitää hoitokotia, jossa asuu yhteensä 30 ikääntyvää ihmistä. Hoitokoti on tarkoitettu päivittäisissä toimissa apua tarvitseville vanhuksille. Jokaisella asukkaalla on vastuuhoitaja sekä oma hoito- ja palvelusuunnitelma. Hoitokodissa on tarjolla muun muassa musiikki- ja vyöhyketerapiaa, kuvataidetta sekä liikuntaa. Yhdistys työllistää kaikkiaan 20 henkilöä, ja sen liikevaihto on noin 1,5 miljoonaa euroa. Hoitokodissa vanhusten hoitotarpeet pyritään huomioimaan mahdollisimman hyvin ja vanhuksille pyritään luomaan mahdollisimman kodinomaisen ympäristö. Puolet vanhuksista maksaa itse hoitonsa, toinen puoli on kaupungin maksusitoumuksella. Hoidontarpeesta ja lisäpalveluista riippuen asiakasmaksu on halvimmillaan 3 000 euroa kuukaudessa ja kalleimmillaan 4 500 euroa kuukaudessa. Säätiön hoitokotitoiminta ei eroa olennaisilta osin yleisesti elinkeinotoiminnan muodossa harjoitetusta toiminnasta, joten tätä toimintaa on pidettävä säätiön elinkeinotoimintana. Hoitokodin ylläpitämisen lisäksi säätiö jakaa vuosittain apurahoja erilaisiin vanhustyön kehittämishankkeisiin. Säätiöllä on myös monimuotoista virkistys- ja vertaistoimintaa vanhuksille. Tämä toiminta on säätiön yleishyödyllistä toimintaa ja sen toiminnan tuotot ovat muuta kuin elinkeinotoimintaa.

6.2.6 Tuloverolain 23 §:n 3 momentissa mainittu verovapaa toiminta

Tuloverolain 23.3 §:ssä säädetään nimenomaisesti tietyt varainhankinnan muodot yleishyödyllisen yhteisön verovapaaksi tuloksi. Näiden toimintojen osalta ei ole tarpeen arvioida yleisten elinkeinotoimintojen kriteerien täytymistä, sillä laissa luetellut varainhankinnan tavat ovat verovapaata riippumatta toiminnan laadusta ja laajuudesta. Jos toimintaa ei voida pitää tuloverolain 23.3 §:ssä tarkoitettuna toimintana, arvioidaan tällaisen toiminnan veronalaisuus elinkeinotoiminnan yleisten kriteerien perusteella.

6.2.6.1 Arpajaiset ja bingo

Arpajaislain (1047/2001) 5 ja 33 §:n mukaan arpajaiset saa toimeenpanna ja bingoluvan voi saada rekisteröity yhdistys, itsenäinen säätiö tai muu sellainen yhteisö, jolla on yleishyödyllinen tarkoitus ja jonka kotipaikka on Suomessa. Luvanvaraisten arpajaisten ja bingoluvan yleisiin edellytyksiin kuuluu, että arpajaiset tai bingopeli toimeenpannaan varojen hankkimiseksi yleishyödyllisen toiminnan edistämiseen.

Tuloverolain 23.3 §:ssä on erikseen säädetty, ettei yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloina pidetä yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämistä arpajaisista tai bingopelin pitämisestä saatua tuloa. Arpajaiset ja bingo ovat tyypillisimmillään sellaista toimintaa, jonka tuloverovapaus yleishyödyllisille yhteisöille ei aiheuta kilpailuhaittaa muille toimijoille. Arpajaisia järjestetään usein erilaisten myyjäisten tai muiden tapahtumien osana.

Vaikka arpajaisista ja bingotoiminnasta saatu tulo on yleishyödylliselle yhteisölle verovapaata tuloverotuksessa, yhteisöä verotetaan niiden toimeenpanemista kuitenkin arpajaisverolain mukaan.

Arpajaisveron suuruus on yleishyödyllisen yhteisön arpajaislain mukaan järjestämien tavara-arpajaisten ja arvauskilpailujen osalta 1,5 prosenttia arpojen yhteenlasketusta toteutuneesta myyntihinnasta ja 5 prosenttia bingopelissä jaettujen voittojen yhteenlasketusta arvosta, johon ei lueta uuteen peliin oikeuttavia voittoja.

Rekisteröity yleishyödyllinen yhdistys tai säätiö voi järjestää tavara-arpajaiset ilman viranomaislupaa, jos arpojen yhteenlaskettu myyntihinta on enintään 2 000 euroa ja jos arpojen myynti ja voittojen jako tapahtuu samassa tilaisuudessa (pienarpajaiset). Voittojen yhteenlasketun arvon pitää vastata vähintään 35 prosenttia arpojen yhteenlasketusta myyntihinnasta ja pienimmän voiton on vastattava vähintään arvan hintaa. Muut kuin tällaiset pienet tavara-arpajaiset edellyttävät aina luvan.

Verohallituksen ohjeessa on otettu tukiyhdistyksiin liittyen kanta, jonka mukaan tuloverolain 23.3 §:n mukaan bingotoiminnasta saatu tulo ei ole elinkeinotuloa. Käytännössä toiminta on usein järjestetty siten, että esimerkiksi paikallinen urheiluseura on keskittänyt bingotoiminnan kannatusyhdistykselleen. Poikkeuksellisesti tällainen tukiyhdistyksen pienimuotoinen bingotoiminta on verotuksessa katsottu yleishyödylliseksi toiminnaksi, kun kertyneet varat on jaettu huomattavalta osin yleishyödylliselle perustajayhdistykselle.

Verotuskäytäntö arpajaisten ja bingon osalta on vakiintunut ja selkeä eikä erityisiä tulkintakysymyksiä ole esiintynyt. Koska arpajaiset saa toimeenpanna ja bingoluvan voi saada rekisteröity yhdistys, itsenäinen säätiö tai muu sellainen yhteisö, jolla on yleishyödyllinen tarkoitus ja jonka kotipaikka on Suomessa, ei toiminnan verovapaus aiheuta kilpailuneuraalisuusvaatimuksenaan näkökulmasta ongelmaa.

6.2.6.2 Myyjäiset

Myyjäisinä voidaan pitää yleishyödyllisten yhteisöjen hyväntekeväisyys- tai muussa yleishyödyllisen toiminnan varainkeruutarkoituksessa järjestämiä myyntitilaisuuksia. Myyjäiset järjestetään tietyinä rajallisena ajankohtana. Myyjäisinä ei voida pitää tavanomaista myyntitoimintaa pysyvästä myyntipisteestä tai esimerkiksi myyntiä Internetin kautta taikka muuta jatkuvaluonteista myyntiä.

Korkein hallinto-oikeus ei ole ottanut julkaistuissa ratkaisuisa kantaa siihen, mitä voidaan pitää myyjäisinä. Verohallinto ei ole ohjeissaan täsmentänyt myyjäisten käsitettä. Tältä osin verotuskäytännössä voi esiintyä epävarmuutta.

Koska myyjäiset järjestetään tietyinä rajallisena ajankohtana, ei toiminnan verovapaus vääristä elinkeinonharjoittajien välistä kilpailua merkittävästi.

Työryhmän ehdotus nykysäännöksen tulkinnaksi

Työryhmän käsityksen mukaan myyjäiset ovat yleishyödyllisen toiminnan rahoittamiseksi järjestettyjä myyntitilaisuuksia. Tuloverolain 23 §:ssä tarkoitettuja myyjäisiä voidaan järjestää useamman kerran vuodessa ja myyjäiset voidaan järjestää vuosittain toistuvasti. Työryhmän mielestä Verohallinnon ohjeistuksessa voitaisiin selkeyttää, mitä myyjäisillä tarkoitetaan.

Verohallinnon ohjeistus ei käsittele myyjäisten verovapautta, joten työryhmän ehdotus saattaa lieventää verotusta joissain tilanteissa. Joka tapauksessa työryhmän ohjeistus selkeyttää ja yhdenmukaistaa tulkintaa.

6.2.6.3 Urheilukilpailut

Urheilukilpailusta saatua tuloa ei pidetä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona. Urheilun yksiselitteinen määrittäminen on vaikeaa ja urheilu käsitteenä on tulkinnanvarainen. Euroopan urheilusopimuksen 2 artiklassa määritellään urheiluksi ”kaikki liikunnan muodot, joiden tarkoituksena on fyysisen ja psyykkisen kunnon parantaminen urheiluseurojen kautta tai niiden ulkopuolella, sosiaalisten suhteiden kehittäminen tai tulosten saavuttaminen kaiken tasoisissa kilpailuissa”. Urheilu ei rajoitu pelkästään fyysisen kunnon parantamiseen ja urheilua voi esiintyä eritasoisissa kilpailuissa.

Tuloverotuksen näkökulmasta urheilukäsitteen tarkka rajaaminen ei ole tarpeen, sillä urheilukäsitteen ulkopuolelle rajautunut toiminta on lähes aina harrastus- tai vapaa-ajan toimintaa, jota voidaan pitää muiden edellytysten täytyessä tuloverolaissa tarkoitettuna yleishyödyllisenä toimintana. Näin ollen tuloverotuksessa ei ole merkitystä sillä, pidetäänkö kalastusharrastusta urhei-

luna ja onko sitä sillä perusteella pidettävä urheilukalastuksena. Kalastuskilpailusta saatu tulo on näin ollen verovapaata tuloa joko urheilukilpailusta saatuna tulona tai muun tilaisuuden tulona. Samalla tavalla shakkikerhon järjestämän kilpailun tuottama tulo on verovapaata tuloa joko urheilukilpailusta saatuna tulona tai muun tilaisuuden tulona.

Urheilukilpailun verovapauden arvioinnissa ei ole merkitystä sillä, ovatko urheilukilpailun osallistujat ammattiurheilijoita vai amatööriurheilijoita vai onko kilpailuissa osallistujina sekä ammatti- että amatööriurheilijoita. Hallituksen esitykseen ei sisällynyt komiteamietinnön (KM 1968:50) edellytystä urheilukilpailujen amatööritasosta, joten lain sanamuodon mukaan urheilukilpailusta saatu tulo on yleishyödyllisen yhteisön verovapaata tuloa riippumatta kilpailun osallistujien amatööri- tai ammattilaistasosta. Korkein hallinto-oikeus on ottanut useissa julkaistuissa ratkaisuisa kantaa urheilukilpailuiden verovapauteen (KHO 1994 B 564, 1981 B 502 ja 1980 B 506).

Urheilukilpailun tulon verovapauden arvioinnista on erotettava urheiluseurojen yleishyödyllisyysarviointi. Pelkästään ammattiurheilun edistämistä ei voida pitää tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettuna yleistä hyvää edistävää toimintana.

Verohallinto on 30.4.2007 antamassaan ohjeessa todennut urheilukilpailuiden ja muiden tilaisuuksien osalta, että tuloverolain 23.3 §:n 1 kohdassa tarkoitettua tapahtumasta ja sen yhteydessä harjoitetusta tarjoilu-, myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatu tulo ei ole yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloa. Esimerkiksi urheilu- tai tanssitilaisuuden yhteydessä voidaan myydä lippuja ko. tapahtumaan sekä tapahtuman aikana tapahtumaan liittyviä käsiohjelmiä ja tarjoiluja ilman, että kysymys olisi elinkeinotoiminnasta. Vastaavasti Verohallinto on todennut ohjeessaan, kuinka vuosittain järjestetty tapahtuma saattaa kuitenkin ajan kuluessa laajeta elinkeinotoiminnaksi, kuten eräiden kesätapahtumien ja messujen osalta on käynyt. Tällöin elinkeinotoiminnan tyypillisimpiä tunnusmerkkejä ovat tapahtuman markkinointi kilpailuolosuhteissa rajoittamattomalle asiakaskunnalle, pysyvä organisaatio tapahtuman järjestämiseksi ja toimintaan liittyvä taloudellinen riski.

Ohje ei rajaa tuloverolain 23.3 §:ssä mainittuja urheilukilpailuja muista tapahtumista, joten on saattanut syntyä epäselvyyttä siitä, voiko myös tuloverolain 23.3 §:ssä mainittu urheilukilpailu ajan kuluessa laajeta elinkeinotoiminnaksi, vaikka kyseessä olisi edelleen lain tarkoittama urheilukilpailu.

Työryhmän ehdotus nykysäännöksen tulkinnaksi

Verohallinnon ohjeistusta olisi syytä täsmentää ja todeta erikseen, että urheilukilpailusta saatua tuloa ei pidetä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintana, vaikka kilpailut järjestettäisiin vuosittain ja kilpailujen järjestämiseen liittyisi muutoinkin elinkeinotoiminnan piirteitä.

Verohallinnon ohjeistus ei ole erotellut eri tilaisuuksia, joten työryhmän ehdotus saattaa lieventää verotusta joissain tilanteissa. Joka tapauksessa työryhmän ohjeistus selkeyttää ja yhdenmukaistaa tulkintaa.

6.2.6.4 Tanssi- ja muut huvitilaisuudet

Tuloverolaissa tarkoitettu verovapaa tanssitilaisuus

Yleishyödyllisen yhteisön tanssi- ja muusta huvitilaisuudesta saama tulo on verovapaata. Valtiovarainvaliokunta täsmensi huvitilaisuuden määritelmää lisäämällä lakiin nimenomaisen maininnan, että verovapaana huvitilaisuutena pidettäisiin esimerkiksi tanssitilaisuutta. Näin tanssitilaisuudesta saatu tulo on yleishyödylliselle yhteisölle verovapaata tuloa. On kuitenkin huomioitava, että verovapauden edellytyksenä on lain sanamuodon mukaan se, että kyseessä on tilaisuus. Pysyvän tanssipaikan ylläpitämisestä saatua tuloa ei voida pitää laissa tarkoitettuna tanssitilaisuudesta saatuna tulona. Pelkästään se seikka, että tanssitilaisuus järjestetään toistuvasti, ei poista toiminnan tilaisuusluonnetta. Näin ollen yleishyödyllinen yhteisö voi järjestää säännöllisesti esimerkiksi kerran kuukaudessa tanssitilaisuuden ja tuosta toiminnasta saatu tulo on tanssitilaisuudesta saatua verovapaata tuloa.

Tuloverolaissa tarkoitettu verovapaa muu huvitilaisuus

Muuta huvitilaisuutta ei ole tuloverolaissa tarkemmin määritelty. Korkein hallinto-oikeus on ottanut julkaistuissa ratkaisuissa kantaa messujen ja maatalousnäyttelyjen osalta, ettei niitä ole pidettävä tuloverolain 23.3 §:ssä tarkoitettuna huvitilaisuutena (KHO 1997:28, 1997:27 ja 1997:26, 1988 B 504, 1988 B 503, 1984 B 506, 1982 B 507). Tämän vuoksi messujen tuottama tulo on ollut yleishyödyllisen yhteisön verotettavaa tuloa, jos toimintaa on harjoitettu elinkeinotoiminnan muodossa. Jos messujen järjestäminen ei ole tapahtunut elinkeinotoiminnan muodossa, on tulo ollut yleishyödylliselle yhteisölle verovapaata.

Muiden tilaisuuksien osalta korkein hallinto-oikeus ei ole ottanut julkaisemissaan ratkaisuissa kantaa, mitä tilaisuutta on pidettävä tuloverolain 23.3 §:ssä tarkoitettuna muuna huvitilaisuutena. Oikeuskirjallisuudessa ei ole varsinaisesti otettu kantaa, mitä tilaisuutta voidaan pitää huvitilaisuutena.

Yleishyödyllisten yhteisöjen järjestämät tilaisuudet ovat usein olleet verovapaita jo sen johdosta, että toiminta on järjestetty satunnaisesti talkoovoimin ja tilaisuuden järjestäminen ei ole muutoinkaan täyttänyt elinkeinotoiminnan tunnusmerkistöä kilpailuolosuhteiden puuttuttua. Nykyisin olosuhteet ovat kuitenkin usein toisenlaiset kuin ennen ja yleishyödyllinen yhteisö voi järjestää tilaisuuden elinkeinotoiminnan muodossa. Tällöin tilaisuuden veronalaisuuden arviointi tulee tehdä yleisten elinkeinotoiminnan tunnusmerkistöjen perusteella.

Tämän lisäksi on vielä arvioitava, mitä tilaisuutta voidaan pitää elinkeinotoiminnan tunnusmerkistöjen täyttymisen jälkeenkin tuloverolain 23.3. §:ssä tarkoitettuna huvitilaisuutena, josta saatu tulo on yleishyödylliselle yhteisölle verovapaata.

Verotuskäytännössä on syntynyt epäselvyyttä muun muassa erilaisten konserttien, musikaalien ja teatterinäytelmien verovapaudesta huvitilaisuutena, silloin kun niiden harjoittaminen on tapahtunut elinkeinotoiminnan muodossa. Verotuskäytännössä ammattimaista, suunnitelmallista ja ympärivuotista toimintaa, johon liittyy palkkatyövoiman käyttäminen esimerkiksi festivaalien järjestämiseksi on lähtökohtaisesti pidetty elinkeinotoimintana. Tällöin arvioinnissa on huomioitu tapahtumasta saadut tuotot sekä tapahtuman kaupallinen luonne.

Työryhmän ehdotus nykysäännöksen tulkinnaksi

Työryhmän käsityksen mukaan tuloverolain 23.3 §:ssä tarkoitettuna verovapaana huvitilaisuutena ei voitasi pitää:

- teatterinäytöksiä
- elokuvanäytöksiä
- taidenäyttelyitä
- konsertteja riippumatta niiden sisällöstä.

Työryhmän käsityksen mukaan Verohallinnon ohjeistuksella tulisi selkeyttää, mitä tilaisuutta voidaan pitää tuloverolain 23.3 §:ssä tarkoitettuna huvitilaisuutena.

Työryhmän ehdotuksella olisi tarkoitus vahvistaa nykyinen verotus ja oikeuskäytäntö, eikä ehdotus näin kiristäisi tai lieventäisi verotusta. Joissain yksittäistapauksissa tapahtuman verovapautta ei välttämättä ole tarkalla tasolla tutkittu, joten työryhmän ehdotus saattaa joissain tapauksissa tosiasiasaassa kiristää verotusta.

On kuitenkin huomioitava, että tilaisuuden järjestäminen voi olla yleishyödyllisen yhteisön verovapaata toimintaa, jos yleiset elinkeinotoiminnan tunnusmerkit eivät täyty. Tämä seikka on esitetty jaksossa 6.2.4.

6.2.6.5 Tavarankeräys

Yleishyödyllisen yhteisön verovapaata tuloa on tavarankeräyksestä saatu tulo. Tavarankeräyksellä tarkoitetaan vastikkeetta saatujen (kerättyjen) tavaroiden luovuttamista lähes sellaisenaan vastiketta vastaan. Kerätty tavara voi olla muun muassa paperia, lasia, metallia tai muuta jätettä. Tavara voi olla myös käytöstä poistettu vaate, muu tekstiili tai huonekalu. Vastikkeetta saatu tavara voi olla myös käyttämätön. Jotta tuloa voidaan pitää tavarankeräyksestä saatuna tulona, tulee kerätty tavara luovuttaa lähes sellaisenaan eteenpäin. Jos edelleen luovutettua tavaraa ei voida pitää enää kerättyinä tavarana esimerkiksi siitä syystä, että sitä on huomattavasti jalostettu tai muokattu, ei sen myynnistä saatu tulo ole tavarankeräyksestä saatua tuloa.

Verohallinto on todennut ohjeessaan tavarankeräyksen osalta, että oikeuskäytännössä yleishyödyllisten yhteisöjen harjoittamaa tavarankeräystä ja siihen liittyvää kirpputoritoimintaa ei ole pidetty elinkeinotoimintana, kun myytävät tavarat on saatu lahjoituksina. Ohjeessa on viitattu kahteen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuun (KHO 1994 T 282 sekä 1997 T 2642). Näin verotuskäytännössä ei ole ilmennyt ongelmia sen suhteen, mistä toiminnasta saatua tuloa voidaan pitää tavarankeräyksestä saatuna verovapaana tulona.

6.2.6.6 Muu toiminta

Yleishyödyllisen yhteisön verovapaana toimintana voidaan pitää myös sellaista toimintaa, mikä on verrattavissa 23.3 §:n 1-kohdassa ja siis edellä lueteltuihin toimintoihin. Korkein hallinto-oikeus ei ole julkaistussa ratkaisussa nimenomaisesti todennut yleishyödyllisen yhteisön toimintaa verovapaaksi tällä perusteella. Verotuskäytännössä on harvoin katsottu, että toiminta olisi tämän kohdan mukaisesti verovapaata. Tuloverolain tätä mainintaa on näin verotuskäytännössä sovellettu harvoin ja lainsäädännön tulkinta on tältä osin muodostunut ahtaaksi. Tätä voitaneen pitää lainsäätäjän tahdon mukaisena.

Työryhmän ehdotus nykysäännöksen tulkinnaksi

Työryhmän käsityksen mukaan yleishyödyllisen yhteisön varainhankintaa voidaan vain poikkeustapauksissa pitää verovapaana tuloverolain 23.3 §:n 1-kohdassa lueteltuihin toimintoihin verrattavana toimintana. Tämä seikka olisi hyvä tuoda esille ohjeistuksessa.

Työryhmän ehdotus täsmentäisi oikeustilaa eikä sillä olisi välittömiä vaikutuksia verotukseen.

6.2.6.7 Tilaisuuksien yhteydessä harjoitettu tarjoilu-, myynti- ja muu toiminta

Yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotuksessa verovapaiden tilaisuuksien yhteydessä harjoitetusta tarjoilu-, myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatua tuloa pidetään yleishyödyllisen yhteisön verovapaana tulona. Laissa ei ole tarkemmin määritelty, mitä tarjoilu-, myynti- ja muulla sellaisella toiminnalla tarkoitetaan. Korkein hallinto-oikeus on vain yksittäisissä julkaistuissa ratkaisuissa ottanut kantaa lain sisältöön tältä osin. Ravikilpailujen aikana harjoitettu vedonlyönti oli yhdistyksen verovapaata tuloa (KHO 1980 II 506). Vastaavasti urheilukilpailujen aikana tapahtunut mainostilan myynti oli myös verovapaata tuloa (KHO 1981 B 502). Muilta osin pysyvä myyntitoiminta ilman tapahtumaa on sitä vastoin katsottu verotettavaksi elinkeinotoiminnaksi muiden edellytysten täytyessä (KHO 1993 B 549).

Verohallinto on todennut ohjeessaan, että esimerkiksi urheilu- tai tanssitalaisuuden yhteydessä voidaan myydä lippuja ko. tapahtumaan sekä tapahtuman aikana tapahtumaan liittyviä käsiohjelmia ja tarjoiluja ilman, että kysymys olisi elinkeinotoiminnasta.

Verotuskäytäntö ei kuitenkaan tältä osin ole ollut tulkinnanvaraista, vaan tapahtuman yhteydessä on ollut mahdollista myydä hyvinkin laajasti eri tuotteita, kerätä mainostuloja, myydä niin sanottuja käsiohjelmia tai pysäköintipaikkoja. Ongelmallista on siis verotuskäytännössä ollut juuri se, mitä voidaan pitää verovapaana tilaisuutena, ei sen yhteydessä mahdollisesti tapahtuva myynti.

Työryhmän ehdotus nykysäännöksen tulkinnaksi

Työryhmän käsityksen mukaan kyse ei ole yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnasta, jos tilaisuuksien yhteydessä myydään eri tuotteita ja niin sanottuja käsiohjelmia tai kerätään mainostuloja tai pysäköintimaksuja. Työryhmän käsityksen mukaan tilaisuuden yhteydessä harjoitetun myyntitoiminnan verovapautta ei arvioida yleisten elinkeinotoiminnan kriteereiden perusteella, koska myynti on lain sanamuodon mukaan vapautettu.

Työryhmän ehdotus täsmentäisi oikeustilaa eikä sillä olisi välittömiä vaikutuksia verotukseen.

6.2.6.8 Adressien, merkkien, korttien, viirien ja muiden vastaavien hyödykkeiden myynti

Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintana ei pidetä adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varojenkeräyksestä saatua tuloa. Liikeverotuksen uudistustoimikunnan mietintö III (KM 1968: B 50) on käsitellyt tämän kohdan tarpeellisuutta säädöstatasolla. Toimikunta toteaa mietinnössään, että liiketulona ei tietenkään olisi liioin pidettävä eri muodoissa harjoitetusta rahankeräyksestä saatua tuloa, vaikka tähän toimintaan jossakin määrin liittyisi, kuten adressien, merkkien yms. myynnissä, liiketoiminnalle tunnusmerkillisiä piirteitä. Toimikunta ei kuitenkaan esittänyt varsinaisesti lakiin verovapaana pidettävää listaa tällaisista varojenkeruutuotteista. Luettelo sisältyi kuitenkin komiteamietinnön perusteella annettuun hallituksen esitykseen 40/1974 ja sen perusteella annettuun tuloverolain verovapaiden varainhankintojen luetteloon. Valtiovarainvaliokunta lisäsi verovapauden piiriin myös kortit, joita ei hallituksen esityksen mukaisessa luettelossa mainittu.

Näin ollen verovapaana varojenkeruuna voidaan pitää laissa mainittujen hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varojenkeruusta saatua tuloa. Muuna vastaavana tuotteena voitaneen pitää hyödykettä, jonka käyttöarvo on vähäinen. Kuluttaja ei tee ostopäätöstä tuotteen käyttöarvon perusteella, vaan kyse on pikemmin yhdistyksen taloudellisesta tukemisesta, johon liittyy kannatustuote, joka on usein yhdistettävissä nimenomaiseen yhdistykseen. Verovapauden piiriin tuloverolain 23.3 §:n perusteella ei voida lukea tavanomaisten kulutushyödykkeiden myyntiä, vaikka siinä olisi yhdistyksen tunnus. Tällainen tavanomaisen käyttöesineen veronalaisuus tulee arvioida elinkeinotoiminnan yleisten kriteerien perusteella.

Korkeimman hallinto-oikeuden julkaistuista ratkaisuista on löydettävissä vain yksi esimerkki tällaisesta toiminnasta (KHO 1993 B547). Tapauksessa oli kyse veistosten myynnistä kouluissa pidettävien kilpailujen palkinnoksi.

Sitä vastoin korkein hallinto-oikeus on katsonut julkaistuissa tapauksissa tavanomaisen tuotemyynnin veronalaiseksi elinkeinotoiminnaksi, jos elinkeinotoiminnan yleisen kriteerit täyttyvät (KHO 1993 B 549).

Verohallinto on ohjeessaan todennut esimerkkeinä, kuinka vappukukka, pinssi, rintamerkki ja tarra voivat olla tällaisia yhteisön toiminnan tukemiseksi myyjiä hyödykkeitä.

Työryhmän ehdotus nykysäännöksen tulkinnaksi

Työryhmän käsityksen mukaan verovapaana kannatustuotteena voidaan pitää laissa mainittujen tuotteiden lisäksi vain sellaisia tuotteita joiden käyttöarvo on kuluttajalle vähäinen ja mikä on tuotteena yhdistettävissä nimenomaiseen yhdistykseen. Arvioinnissa voidaan ottaa huomioon se, miten tuote liitetään yhteisön toiminnan tukemiseen ja/tai liittyy yhteisön toimintaan ja sen tarkoituksen toteuttamiseen. Yhteisön tunnuksen sijoittelulle tuotteessa voidaan arvioinnissa antaa merkitystä, mutta pelkästään se seikka, että tuotteessa on yhteisön tunnus, ei tee tuotteen myyntiä yksin verovapaaksi. Verovapaiden tuotteiden käsitettä tulisi työryhmän mielestä arvioida suppeasti eikä sen piiriin lukeudu tavanomaisten kulutushyödykkeiden myynti. Tavanomaisten kulutushyödykkeiden myynnin veronalaisuus tulisi työryhmän mielestä yleisten elinkeinotoiminnan kriteerien perusteella.

Työryhmän ehdotuksella ei ole tarkoitus muuttaa vallinnutta verotus- tai oikeuskäytäntöä, vaan ehdotus vahvistaisi nykyisen käytännön.

6.3 Kiinteistötulo

6.3.1 Yleistä

Tuloverolain 22.3 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta kunnalle ja seurakunnalle 124 §:n 3 momentissa tarkoitetun tuloveroprosentin mukaan. Vuonna 2009 yleishyödyllisen yhteisön kiinteistöstä saadun tulon tuloveroprosentti on 8,9908. Yhteisön ja yhteisetuuden tuloveroprosentti on 26, jota siis sovelletaan yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan tuloon.

Verotuksessa kiinteistönä pidetään paitsi yksityisoikeudellisia kiinteistöjä myös sellaisia toisen maalla olevia rakennuksia, rakennelmia tai muita laitoksia, joka hallintaoikeuksineen maahan voidaan maanomistajaa kuulematta luovuttaa kolmannelle henkilölle (tuloverolain 6 §). Jos edellä tarkoitettu vuokraoikeus ei ole siirrettävissä, toisen maalla oleva rakennus on verotuksellisesti irtainta omaisuutta, josta saatu vuokratulo ei ole yleishyödyllisen yhteisön verotettavaa tuloa. Vastaavasti asunto-osakeyhtiön tai kiinteistöosakeyhtiön osakeomistuksen perusteella hallitun huoneiston vuokratulo ei ole kiinteistöstä saatua tuloa.

Tuloverolain 23.4 §:n mukaan kiinteistön tuottamana tulona pidetään myös metsätalouden pääomatuloa, joten muun muassa puun myyntitulo on kiinteistötuloa.

Kiinteistön myynnistä saadut tulot eivät sitä vastoin ole kiinteistötuloa. Yleishyödylliset yhteisöt eivät ole verovelvollisia satunnaisesta myyntivoitosta, eikä ammattimaisesta kiinteistömyynnistä.

6.3.2 Yleinen käyttö

Kiinteistön käyttö on yleistä, kun sitä käytetään valtion, kunnan tai muun julkisyhteisön omassa käytössä.

Verohallinnon ohjeen mukaan yleistä käyttöä on yhteiskunnan tarpeita palveleva käyttö esimerkiksi kouluna, kirkkona, kirjastona, valtion virastona tai sairaalana. Kiinteistö on vuokrattu yleiseen käyttöön ainoastaan silloin, kun vuokralaisena on julkinen taho (esimerkiksi valtio tai kunta).

Työryhmän toteama

Työryhmän käsityksen mukaan verotus- ja oikeuskäytäntö on kiinteistön yleisen käytön osalta vakiintunut, eikä kiinteistön yleisen käytön määrittämisen osalta ole esiintynyt laajoja tulkintaepäselvyyksiä. Nykyistä ohjeistusta voidaan pitää riittävänä.

6.3.3 Yleishyödyllinen käyttö

Kiinteistö on yleishyödyllisessä käytössä, kun se on yleishyödyllisen yhteisön omassa yleishyödyllisessä käytössä. Verohallinnon ohjeen mukaan yleishyödyllistä käyttöä on yhteisön oman yleishyödyllisen toiminnan harjoittaminen kiinteistöllä (esimerkiksi urheiluseuran omistaman urheiluhallikiinteistön käyttäminen seuran perinteiseen urheiluseuratoimintaan) tai kiinteistön vuokraaminen yleishyödylliseen käyttöön (esimerkiksi valtakunnallisen keskusjärjestön omistama ja yleishyödylliselle jäsenyhdistykselleen tämän toimiloiksi vuokraama kiinteistö).

Työryhmän toteama

Työryhmän käsityksen mukaan verotus- ja oikeuskäytäntö on kiinteistön yleishyödyllisen käytön osalta vakiintunut, eikä kiinteistön yleishyödyllisen käytön määrittämisen osalta ole esiintynyt laajoja tulkintaepäselvyyksiä. Nykyistä ohjeistusta voidaan pitää myös tältä osin riittävänä.

6.3.4 Asumiskäyttö

Kiinteistö voi vain poikkeustapauksessa olla asuinkäytössä yleishyödyllisessä tai yleisessä käytössä. Oikeuskäytännössä on katsottu, että sotilas- tai rajavartioalueella sijaitsevat asuinrakennukset ovat olleet yleisessä käytössä (KHO 1978 II 517 ja KHO 1992 T 824). Samoin vankila tai vajaamielilaitoksen vankila tai sairaala-alueella sijaitsevat asuinrakennukset ovat oikeuskäytännön mukaan olleet yleisessä käytössä (KHO 1970 II 502 ja KHO 1969 II 506).

Poikkeustapauksissa vanhuksille vuokratut kiinteistöt on voitu katsoa olevan yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä. Tällöin oikeuskäytännössä on edellytetty, että vanhuksille tapahtunut vuokraaminen on osa kunnan vanhustenhuoltoa ja kunta osallistuu asukasvalintaan ja asukkaina ovat palvelua tarvitsevat vähävaraiset asukkaat, jotka ovat käytännössä maksaneet asumisesta oman maksukykynsä mukaan. Jos kyse ei ole pelkästään kiinteistön vuokraamisesta, vaan laajemmasta palvelutoiminnasta, arvioidaan tilanne yleisten elinkeino toiminnan kriteereiden mukaan.

Valtioneuvoston hyväksymän taide- ja taiteilijapoliittisen ohjelman mukaan ateljee- ja residenssitoiminta on osa taiteen edistämispoliittikkaa. Taiteilijoille vuokrattujen kiinteistöjen (asumis- tai työtilat) ei ole verotus- ja oikeuskäytännössä katsottu olevan yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä, jos peritty vuokra on ollut käypä.

Opiskelijoille asumiskäyttöön vuokrattu kiinteistö on verotus- ja oikeuskäytännössä katsottu kiinteistön yleiseksi käytöksi (KHO 1983 II 509). Tapauksessa vuokrahinnat määräytyivät huomioon ottaen viranomaisten määräykset ja säätiön taloudellinen tilanne oli heikko. Samoin oikeuskäytännössä on katsottu, että näkövammaisten käytössä olleet loma- ja kurssikeskuksen tilat olivat yleishyödyllisessä käytössä (KHO 1997 T 1815).

Työryhmän ehdotus

Työryhmän käsityksen mukaan vain poikkeustapauksessa kiinteistö on yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä, kun sitä käytetään asuntona. Vain opiskelijoille, näkövammaisille tai muissa vastaavissa tilanteissa vuokrattu kiinteistö voi nykypäivänä olla kiinteistön yleishyödyllistä käyttöä. Tämä seikka olisi syytä tuoda esille Verohallinnon ohjeistuksessa. Työryhmän käsityksen mukaan erityisenä ryhmänä voitaisiin pitää esimerkiksi vähävaraisia ja kodittomia henkilöitä. Tällöin kyse on lähinnä sosiaalisen toiminnan harjoittamisesta, mitä on kuvattu muistion sivuilla 30—31.

Työryhmän käsityksen mukaan myös taiteilijoille vuokratut asumis- ja työtilat ovat yleishyödyllisessä käytössä, jos peritty vuokra alittaa olennaisesti käyvän vuokratason.

Työryhmän ehdotuksella ei ole tarkoitus muuttaa vallinnutta verotus- tai oikeuskäytäntöä, vaan ehdotus vahvistaisi nykyisen käytännön. Joissain tilanteissa työryhmä esitys saattaa lieventää verotuskäytäntöä, sillä taiteilijoiden asumis- ja työtiloja on pidetty kiinteistön muuna kuin yleishyödyllisenä käyttönä.

6.3.5 Kiinteistön vuokraaminen omistetulle osakeyhtiölle

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

Verohallinnon ohjeen mukaan yhteisön yleishyödyllisyyttä mahdollisesti uhkaava elinkeinotoiminta voidaan yhtiöittää elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 d §:n mukaisella liiketoimintasiirrolla tasejatkuvuutta noudattaen. Jos elinkeinotoiminta yhtiöitetään osakeyhtiöön, osakeyhtiö on erillisesti verovelvollinen elinkeinotoiminnasta. Osakkaana olevan yleishyödyllisen yhteisön osakeyhtiöstä mahdollisesti saama osinkotulo on lähtökohtaisesti verovapaata henkilökohtaisen tulolähteen tuloa. Keskusverolautakunta on antanut liiketoimintasiirtoja koskevia useita ratkaisuja, joissa lähtökohtana on pidetty jatkuvuusperiaatetta.

Keskusverolautakunta on katsonut, että liiketoimintaan kuuluvat kiinteistöt on voitu jättää siirtämättä ja siirtoon voidaan tästä huolimatta soveltaa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 d §:n säännöksiä liiketoimintasiirrosta (KVL 32/2008). Syitä siihen, että kiinteistöjä ei siirretä muun liiketoiminnan yhteydessä, voi olla useita. Tilanteeseen saattaa muun muassa vaikuttaa säätiölainsäädännön vaatimukset.

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 8 §:n mukaan elinkeinotoiminnan vähennyskelpoisia menoja ovat muun muassa elinkeinotoiminnassa käytetyt maa- ja vesialueen sekä huonetilan vuokrat. Kun yleishyödyllinen yhteisö vuokraa kiinteistöt liiketoimintasiirron jälkeen liiketoimintaa harjoittavalle yhtiölle, kyse on yhtiön vuokramenosta ja säätiön vuokratulosta.

Pääsääntöisesti vuokratulot olisivat yhteisön verotettavaa tuloa, mutta yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen edellä esitetyllä tavalla vain elinkeinotoiminnan tulosta tai kiinteistön tuottamasta tulosta, kun kiinteistöä ei käytetä yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen. Edellä kerrotuilla tavalla yleishyödyllisen yhteisön kiinteistöstä saadun tulon tuloveroprosentti on 8,9908.

Oikeuskäytännössä laajamittaistakaan itsenäistä vuokraustoimintaa ei ole pidetty elinkeinotoimintana (KHO 1988 B 508). Vain laaja kiinteistön jalostus ja aktiivinen kiinteistöjen hallinta on poikkeustapauksessa voitu katsoa elinkeinotoiminnaksi (KHO 2000 T 2885).

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 53 §:n mukaan, jos kiinteistöä käytetään yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoimintaa välittömästi tai välillisesti edistäviin tarkoituksiin, kuten tehdas-, työpaja-, liike- tai hallinto-tarkoituksiin taikka henkilökunnan asumis- tai sosiaalitarkoituksiin, kiinteistö kuuluu elinkeinotoiminnan tulolähteeseen. Ulkopuoliselle pysyvästi vuokralle annettua kiinteistöä ei voida yleensä pitää yrityksen oman elinkeinotoiminnan käytössä olevana, vaan siitä saatu tulo on muun tulolähteen tuloa. Oikeuskäytännössä on yrityksen toimintaan läheisesti liittyvään tarkoitukseen vuokrattu kiinteistö tai sen osa voitu kuitenkin katsoa elinkeinotoiminnan tulolähteeseen kuuluvaksi. Tällaiseksi on esimerkiksi katsottu henkilökunnalle tai sen muodostamalle yhteisölle tai samaan konserniin kuuluvalla toisella yhtiöllä vuokrattu kiinteistö tai sen osan tuottama tulo (KHO 1990 B 505, KHO 1980 II 539 ja KHO 1979 II 546).

Korkein hallinto-oikeus ei ole ottanut nimenomaisesti kantaa, minkä tulolähteen tuloa kiinteistön vuokratulo on, kun yleishyödyllinen yhteisö vuokraa kiinteistön omistamalleen osakeyhtiölle esimerkiksi liiketoimintasiirron jälkeen.

Kirjanpitolain 1 luvun 6 §:n 1 momentin mukaan, jos kirjanpitovelvollisella on kirjanpitolain 5 §:n mukainen määräysvalta kohdeyrityksessä, on edellinen emoyritys ja jälkimmäinen tytäryritys. Emoyritys tytäryrityksineen muodostaa konsernin. Emoyritystä ja sen tytäryrityksiä kutsutaan tässä laissa konserniyrityksiksi. Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan myös, jos kirjanpitovelvollisella on yhdessä yhden tai useamman tytäryrityksensä kanssa taikka kirjanpitovelvollisen tytäryrityksellä yksin tai yhdessä muiden tytäryritysten kanssa määräysvalta kohdeyrityksessä. Näin ollen esimerkiksi yhdistyksen tai säätiön omistaessa 100 prosenttia liiketoimintaa harjoittavasta yhtiöstä, on kyseessä kirjanpitolaissa tarkoitettu konserni.

Yhdistyksen tai säätiön omistaessa esimerkiksi 100 prosenttia elinkeinotoimintaa harjoittavasta osakeyhtiöstä, ei kyseessä ole osakeyhtiölaissa tarkoitettu konserni. Samoin konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 3 §:n mukaan konserni muodostuu vain, jos kotimainen osakeyhtiö tai osuuskunta (emoyhteisö) omistaa vähintään yhdeksän kymmenesosaa toisen kotimaisen osakeyhtiön tai osuuskunnan (tytäryhteisö) osakepääomasta tai osuuksista.

Osakeyhtiöiden konsernitilanteessa kiinteistön katsomista elinkeinotoiminnan tulolähteeseen kuuluvaksi voidaan pitää lähtökohtaisesti verovelvolliselle edullisempänä tulkintana kuin sitä, että vuokraustoiminta muodostaisi oman muun toiminnan tulolähteen. Sitä vastoin yleishyödyllisen yhteisön kiinteistötulon katsominen elinkeinotoiminnan tuloksi olisi lähtökohtaisesti verovelvolliselle epäedullista. Tästä syystä ja kun yritysten muodostama konsernisuhde

eroaa yleishyödyllisen yhteisön ja osakeyhtiön välisestä konsernisuhteesta muiltakin osin verotuksessa, tulisi suhtautua pidättyväisesti kiinteistötulon katsoamiseen elinkeinotoiminnan tuloksi.

Työryhmän ehdotus

Työryhmän käsityksen mukaan vain poikkeustapauksessa kiinteistön vuokraustulo olisi elinkeinotoiminnan tuloa yleishyödylliselle yhteisölle elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 1 ja 53 §:n perusteella. Työryhmän käsityksen mukaan osakeyhtiöiden välistä konserniajattelua ei voida sellaisenaan soveltaa yleishyödylliseen yhteisöön ja sen omistamaan osakeyhtiöön eikä tämän johdosta osakeyhtiön samaan konserniin kuuluvalla toisella yhtiöllä vuokratun tulon tulolähdettä koskettavia korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja voida sellaisenaan soveltaa yleishyödyllisiin yhteisöihin.

Yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevaa oikeuskäytäntöä asiasta ei ole ja verotuskäytäntö ei ole välttämättä vielä vakiintunut. Työryhmän ehdotuksella on tarkoitus selkeyttää ja yhdenmukaistaa tulkintaa. Joissain tapauksissa ehdotus lieventää nykyistä verotuskäytäntöä.

6.4 Verovapaat tulot

Yleishyödyllisen yhteisön verovapaita tuloja ovat muut tulot kuin elinkeinotoiminnan tulot sekä vuokratulot irtaimesta omaisuudesta. Samoin kiinteistön tai sen osan vuokratulot ovat yleishyödylliselle yhteisölle verovapaita tuloa, kun kiinteistöä tai sen osaa käytetään yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen.

Tyypillisiä verovapaita tuloja on kuvattu Verohallinnon ohjeessa. Ohjeen mukaan verovapaita 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.

Yhdistyslain (503/1989) 8 §:n mukaan yhdistyksen säännöissä on mainittava yhdistyksen jäsenen velvollisuudesta suorittaa yhdistykselle jäsenmaksuja ja muita maksuja.

Yhdistyksen jäseniltä voidaan näin ollen periä sekä jäsenmaksuja että muita maksuja yhdistykselle syntyvien kulujen kattamiseksi. Jäsenmaksut eivät ole perusluonteeltaan maksuja saaduista tavarasta tai palveluista, vaan jäsenen maksama erä yhdistystoiminnan yleisten kulujen kattamiseksi. Sitä, mihin jäsenmaksut on käytettävä, ei ole yhdistyslaissa säädelty.

Jos maksu on tarkoitettu yleisten kulujen kattamiseen eikä nimenomaisesti tietyn palvelun tuottamiseen jäsenmaksun maksajalle, on jäsenmaksu yleisesti luonteeltaan verotonta. Jos taas on kyse esimerkiksi siitä, että maksua vastaan saa tietyn tavaran tai palvelun ja maksettava maksu vastaa tavaran tai palvelun käypää hintaa, on maksun veronalaisuus arvioitava yleisten elinkeinotoiminnan kriteerien perusteella.

Työryhmän ehdotus

Jos yhdistys perii jäseniltään säännöissä määrätyn jäsenmaksun yhdistyksen yleisten kulujen kattamiseksi, on maksu yleishyödylliselle yhdistykselle työryhmän käsityksen mukaan verovapaata tuloa.

Jos tosiasiallisesti tavara tai palvelu peritty maksu vain nimetään jäsenmaksuksi ja se ei näin vastaa asian tosiasiallista luonnetta, voidaan jäsenmaksuksi nimettyä maksua pitää vastikkeena tavara tai palvelu. Tällaisen tavaran tai palvelun myynnin veronalaisuus arvioidaan yleisten elinkeinotoiminnan kriteerien perusteella. Jos myyntitoiminta täyttää elinkeinotoiminnan tunnusmerkit, toiminta on veronalaista.

Työryhmän ehdotuksella olisi tarkoitus vahvistaa nykyinen verotus ja oikeuskäytäntö, eikä ehdotus näin kiristäisi tai lieventäisi verotusta.

7 Yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverotus

7.1 Kansallinen sääntely

7.1.1 Yleistä

Yleishyödyllisen yhteisön toiminta jää arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle silloin, kun se ei tapahdu liiketoiminnan muodossa. Soveltamisalan ulkopuolelle jää lähinnä toiminta, jota harjoitetaan pääasiallisesti julkisen tuen avulla sekä sellaisia jäsenmaksuja vastaan tapahtuva toiminta, jotka eivät muodosta vastiketta.

Yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverotus on sidottu tuloverotukseen siten, että arvonlisäverolain 4 §:n mukaan tuloverolaissa tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen vain, jos sen liiketoiminnan muodossa harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään tuloverolain mukaan veronalaisena elinkeinotulona. Tuloverosidonnan seurauksena yleishyödyllisen yhteisön tietystä toiminnasta on yleensä suoritettava arvonlisäveroa silloin, kun se on tuloveronalaista.

Yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverotus poikkeaa kuitenkin eräissä tilanteissa tuloverotuksesta. Poikkeusten seurauksena toiminta, joka ei ole tuloveronalaista, voi olla arvonlisäverollista tai tuloveronalainen toiminta arvonlisäverotonta.

Työryhmän tuloverotusta koskevat ehdotukset koskevat yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverotusta, jollei jäljempänä toisin mainita.

Vähäinen toiminta

Jos yleishyödyllisen yhteisön kalenterivuoden liikevaihto on enintään 8 500 euroa eikä se hakeudu vapaaehtoisesti verovelvolliseksi, toiminta on verotonta vähäistä toimintaa koskevan lain 3 §:n perusteella, vaikka siitä saatu tulo olisi tuloverolain mukaan veronalaista elinkeinotuloa.

Hakeutumisoikeus

Arvonlisäverolain 12 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö voi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi sellaisesta toiminnasta, joka on verotonta 4 §:n perusteella. Hakeutumisoikeus koskee vain liiketoiminnan muodossa harjoitettua toimintaa. Hakeutumisen perusteella verollista on kaikki mainitun lainkohdan perusteella verosta vapautettu liiketoiminnan muodossa tapahtuva toiminta. Yleishyödyllisellä yhteisöllä on tällöin vähennysoikeus verollista toimintaa varten tekemiinsä hankintoihin sisältyvästä verosta. Hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi ei vaikuta yhteisön tuloverotukseen.

7.1.2 Terveyden- ja sairaanhoito

Yleishyödyllisen yhteisön toiminta, joka on tuloverolaissa tarkoitettuna elinkeinotoimintana tuloveronalaista, voi olla vapautettu arvonlisäverosta arvonlisäverolakiin sisältyvän nimenomaisen tiettyä toimintaa koskevan verottomuussäännöksen perusteella. Nämä verottomuudet koskevat yleishyödyllisten yhteisöjen lisäksi valtiota ja kuntaa sekä toiminnan organisointimuodosta riippumatta vastaavaa toimintaa harjoittavia yksityisiä elinkeinonharjoittajia. Yleishyödyllisten yhteisöjen ja muiden yksityisten elinkeinonharjoittajien osalta laissa on määritelty tarkemmin verottomuuden soveltamisedellytyksistä. Verottomaan toimintaan ei liity oikeutta hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen.

Terveyden- ja sairaanhoidon verottomuudesta säädetään arvonlisäverolain 34–36 §:ssä. Terveyden- ja sairaanhoitopalvelulla tarkoitetaan ihmisen terveydentilan sekä toiminta- ja työkyvyn määrittämiseksi taikka terveyden sekä toiminta- ja työkyvyn palauttamiseksi tehtäviä toimenpiteitä muun muassa silloin, kun kysymyksessä on yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa (152/1990) tarkoitettu hoito. Verosta on vapautettu myös eräät terveyden- ja sairaanhoitopalveluun läheisesti liittyvät tavarat ja palvelut. Yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa terveydenhuollon palvelujen tuottajina pidetään muun muassa yhteisöä ja säätiötä, joka ylläpitää terveydenhuollon palveluja tuottavaa yksikköä, jolla on lääninhallituksen lupa toiminnan harjoittamiseen.

Vaikka yleishyödyllisen yhteisön harjoittama terveyden- ja sairaanhoito olisi tuloverotuksessa elinkeinotoimintaa, siitä ei ole edellä mainittujen edellytysten täyttyessä suoritettava arvonlisäveroa.

7.1.3 Sosiaalihuolto

Arvonlisäverolain 37 §:n mukaan sosiaalihuoltona tapahtuvasta palvelun tai tavaran mynnistä ei suoriteta veroa. Lain 38 §:n mukaan sosiaalihuollolla tarkoitetaan toimintaa, jonka tarkoituksena on huolehtia lasten ja nuorten

huollosta, lasten päivähoidosta, vanhustenhuollosta, kehitysvammaisten huollosta, muista vammaisten palveluista ja tukitoimista, päihdehuollosta sekä muusta tällaisesta toiminnasta. Verovapaus koskee valtion ja kunnan lisäksi myös kaikkia yksityisiä sosiaalihuollon palvelun tuottajia niiden toiminnan organisaatiomuodosta riippumatta edellyttäen, että niiden toiminta on sosiaaliviranomaisten valvomaa. Hallituksen esityksen (HE 88/1993) perustelujen mukaan verottomana sosiaalihuoltona pidetään myös ateria-, siivous-, ruokaostos-, kylvytys-, kuljetus-, saattaja- ja lumenluontipalveluita.

Yleishyödyllisen yhteisön harjoittama sosiaalihuolto on siten verotonta, jos kysymyksessä on sosiaalihuollon palvelun tuottaja ja toiminta on sosiaaliviranomaisen valvomaa (KHO 2000 T 69). Käytännössä tulkintaongelmia on aiheutunut erityisesti silloin, kun sosiaalihuollon järjestäjä hankkii palveluita (esim. ateria- ja oheispalvelu, yöpäivystyspalvelu) alihankintana yksityiseltä toimijalta (KHO 1997 T 554, KHO 1997:15, KHO 1998 T 2757). Sosiaalihuoltoa koskee laki yksityisten sosiaalipalvelujen valvonnasta (603/1996), jonka nojalla ylläpidetään yksityisten sosiaalipalvelun tuottajien rekisteriä. Oikeuskäytännön mukaan yhtenä verottomuuden edellytyksenä on, että yksityinen palvelun tuottaja on rekisteröity kyseiseen rekisteriin. Toisena verottomuuden edellytyksenä on, että palvelun luovutus tapahtuu sosiaaliviranomaisen osoittamalle henkilölle. Pelkkä rekisteröinti ei siten ole riittävä peruste verottomuudelle (KHO 2003 T 2612). Kolmanneksi palvelujen tulee sisältyä sosiaalihuollon asiakkaan palvelu- ja hoitosuunnitelmaan. Verohallituksen ohjeen (413/40/2006) mukaan yksityisen palveluntuottajan myydessä palvelun suoraan kunnallisen sosiaalihuollon asiakkaalle, verottomuuden edellytyksenä on rekisteröinnin lisäksi sosiaalihuollon asiakkaan asemasta ja oikeuksista annetussa laissa (812/2000) tarkoitettu kirjallinen sopimus sekä palvelu-, hoito-, kuntoutussuunnitelma tai muu vastaava suunnitelma. Käytännössä verottomuus koskee siten yleensä myös tilanteita, joissa kunta hoitaa sosiaalipalvelun järjestämiseksi käyttämällä yksityistä palveluntuottajaa ostopalvelun (esim. palveluseteli), toiminnan harjoittajalle annetun yleistuen muodossa tai muutoin. Palvelua tai tavaraa pidetään kokonaan verottomana, vaikka kunta maksaisi vain osan hinnasta asiakkaan maksaessa osan itse (KHO 1998 T 2757 ja edellä mainittu Verohallituksen ohje). Arvonlisäverolaissa säädettyä verottomuutta ei ole sidottu palvelun hinnoitteluun.

Johtopäätös työryhmän sosiaalialan tuloverotusta koskevista ehdotuksista

Työryhmämuistion jaksoissa 5.5 ja 6.2.5 esitetyt sosiaalialaa koskevat ehdotukset koskevat vain osittain arvonlisäverotusta. Arvonlisäverolaissa säädetty sosiaalihuollon verottomuus soveltuu käytännössä yleishyödylliseen yhteisöön muiden edellytysten täytyessä silloin, kun tavaroiden ja palveluiden vastaanottaja on edellä kuvatulla tavalla määritelty sosiaalihuoltoon oikeutettu henkilö. Siltä osin kuin sosiaalihuoltoa ei

pidetä arvonlisäverolain mukaan verottomana, työryhmän ehdotus koskee myös arvonlisäverotusta. Työryhmän käsityksen mukaan Verohallinnon 6.3.2006 antama ohje (413/40/2006) sosiaalipalveluiden arvonlisäverotuksesta on riittävän kattava.

7.1.4 Koulutustoiminta

Arvonlisäverolain 39 §:ssä säädetään koulutustoiminnan verottomuudesta. Verottomalla koulutuspalvelulla tarkoitetaan yleissivistävää ja ammatillista koulutusta, korkeakouluopetusta sekä taiteen perusopetusta, jota lain nojalla järjestetään tai jota lain nojalla avustetaan valtion varoista. Koulutustoiminnan verottomuus soveltuu muun muassa yliopistoihin, korkeakouluihin, peruskouluihin, lukioihin, ammatillisiin oppilaitoksiin, vapaan sivistystyön oppilaitoksiin ja taiteen perusopetusta antaviin oppilaitoksiin. Käytännössä verokohtelu määräytyy pääsääntöisesti oppilaitoskohtaisesti. Koulutustoiminnan verottomuus koskee siten lähinnä sellaisen oppilaitoksen järjestämää koulutusta, joka saa valtionosuuksia. Lisäksi taiteen perusopetus on lakisääteisenä koulutuksena verotonta. Pelkästään se seikka, että jonkin opetuksen sisällöstä tai suoritettavasta tutkinnosta on säädetty lain tasolla, ei ole peruste verottomuudelle (KHO 1996 B 563, KHO 2002:18).

Kunta voi koulutuksen järjestäjänä käyttää taiteen perusopetuksessa ulkopuolista elinkeinonharjoittajaa. Verohallituksen ohjeen (Dnro 1531/345/2003) mukaan verotonta koulutusta on yksityisen elinkeinonharjoittajan antama opetussuunnitelman mukainen taiteen perusopetus (tanssitaide), jos kunta koulutuksen järjestäjänä on hyväksynyt kyseisen toiminnan harjoittajan ja sen laatiman perusopetuksen opetussuunnitelman. Verottomuus ei tällöin koske muuta kuin opetussuunnitelman piiriin kuuluvaa opetusta.

Lakisääteistä koulutusta voidaan järjestää myös alihankintana. Oikeuskäytännössä on katsottu, että koulutustoiminnan verovapaus ei sovellu liiketaloudellisiin perustein järjestetyn koulutuksen myyntiin lakisääteisen koulutuksen järjestämiseen velvolliselle viranomaiselle silloin, kun myyjä ei järjestänyt koulutusta lain velvoittamana eikä saanut toimintaan valtion avustusta (KHO 1996 B 562). Kysymyksessä oli työvoimapolitiittinen aikuiskoulutus (pääasiassa ammattikoulutus), jota viranomainen hankki myös lakisääteistä koulutusta järjestäviltä oppilaitoksilta. Jos edellä mainitussa tapauksessa tarkoitettua koulutustoimintaa harjoittaa yleishyödyllinen yhteisö, toiminta on verollista, jos se on tuloverolain mukaan elinkeinotoimintaa.

Arvonlisäverolain verovapaussäännös voi soveltua myös lakiin perustuvaa koulutusta järjestävän oppilaitoksen järjestämään muuhun kuin tutkintoon tähtäävään koulutukseen. Hallituksen esityksen perustelujen mukaan tarkoituksena on vapauttaa lainsäädäntöön perustuva koulutus yleisesti. Verollisuus ei siten määräydy sen mukaan, mikä tarkoitus koulutuksella on koulutuksen

saajalle, esimerkiksi ovatko opinnot tutkintoon tähtääviä vai harrastustavoitteisia. Harrastustavoitteisten oppilaiden tai kurssien erottaminen muusta toiminnasta ei olisi käytännössä mahdollista. Näin ollen lakisääteistä koulutustoimintaa harjoittavan oppilaitoksen järjestämien samankaltaisten kurssien verokohdella ei arvonlisäverotuksessa riipu esimerkiksi siitä, täyttääkö kurssi kyseistä koulutusta koskevassa lainsäädännössä koulutukselle asetetut tuntimääräiset edellytykset. Oikeuskäytännössä on katsottu lakisääteistä koulutustoimintaa harjoittavan laitoksen järjestämä verovelvollisille yrityksille myyty henkilöstökoulutus verottomaksi, vaikka toiminta oli hinnoiteltu siten, että siihen ei sisällynyt julkista tukea (KHO 1997:22). KHO perusteli ratkaisua hallituksen esityksen perustelujen nimenomaan henkilöstökoulutusta koskevalla lausumalla.

Arvonlisäverolain 39 §:n mukaan verotonta on myös koulutustoimen harjoittajan koulutuksen yhteydessä koulutuksensaajalle luovuttamat koulutukseen tavanomaisesti liittyvät palvelut ja tavarat. Myöskään oppilaitoksessa koulutuksensaajalle tapahtuvasta tarjoilusta ei suoriteta veroa, kun tarjoilu tapahtuu koulutuksen yhteydessä ja tarjoilu liittyy tavanomaisesti koulutukseen. Oppilaitoksen koulutuksensaajalle myymien muiden kuin lain 39 §:ssä tarkoitettujen tavaroiden ja palvelujen myynti on verotonta vain, jos kyse ei ole tuloverolain mukaan elinkeinotoiminnasta.

Muissa kuin 39 §:n mukaisen verottomuuden soveltamisalaan kuuluvissa tilanteissa yleishyödyllisen yhteisön järjestämän koulutustoiminnan arvonlisäverollisuus riippuu yleensä siitä, pidetäänkö toimintaa tuloverolain mukaan tuloveronalaisena elinkeinotulona. Näin ollen esimerkiksi yleishyödyllisen yhteisön järjestämän harkinnanvaraista valtion avustusta saavan muun kuin lakisääteisen koulutuksen arvonlisäverollisuus ratkeaa tuloverotuksen perusteella. Joissain tilanteissa julkista tukea saava koulutustoiminta voi olla arvonlisäverotonta myös sillä perusteella, että se ei tapahdu liiketoiminnan muodossa.

Johtopäätös työryhmän koulutustoiminnan tuloverotusta koskevista ehdotuksista

Työryhmämuistion jaksossa 6.2.2.2 esitetyt yleishyödyllisen yhteisön järjestämää lakisääteistä tai julkisin varoin tuettua koulutustoimintaa koskevat ehdotukset koskevat osittain arvonlisäverotusta. Lakisääteinen tai lain nojalla valtion varoin tuettu koulutus on verotonta arvonlisäverolain koulutusta koskevien säännösten perusteella. Käytännössä tällaista koulutustoimintaa järjestävän yleishyödyllisen yhteisön myymä muukin kuin lakisääteinen koulutus voi olla näiden säännösten perusteella verotonta. Työryhmän ehdotus koskee arvonlisäverotusta siltä osin kuin yleishyödyllisen yhteisön myymää koulutuspalvelua ei pidetä arvonlisäverolain koulutusta koskevien säännösten perusteella verottomana.

Työryhmämuistion jaksossa 6.2.2.1 esitetyt yleishyödyllisen yhteisön harjoittamaa koulutustoimintaa koskevat ehdotukset koskevat arvonlisäverotusta.

7.1.5 Kulttuuritoiminta

Arvonlisäverolakiin ei sisälly kulttuuritoimintaa koskevaa nimenomaista verovapaussäännöstä. Yleishyödyllisen yhteisön järjestämän kulttuuritoiminnan arvonlisäverokohtelu määräytyy sen mukaan, pidetäänkö toimintaa tuloverolain mukaan elinkeinotoimintana.

Johtopäätös työryhmän kulttuuritoiminnan tuloverotusta koskevista ehdotuksista

Työryhmämuistion jaksoissa 5.4, 6.2.3 ja 6.2.4 esitetyt taidetoimintaa ja muuta kulttuuritoimintaa koskevat ehdotukset koskevat yleishyödyllisen yhteisön harjoittaman kulttuuritoiminnan arvonlisäverotusta.

7.1.6 Kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttaminen

Yleishyödyllinen yhteisö ei ole tuloverosidonnan perusteella arvonlisäverovelvollinen sellaisesta toiminnasta, josta sen on suoritettava tuloveroa kiinteistötulona. Kiinteistöön kohdistuvan oikeuden myynti on arvonlisäverolain 27 §:n mukaan vapautettu verosta. Vaikka yleishyödyllisen yhteisön harjoittama vuokraustoiminta olisi tuloverollista kiinteistötulona tai elinkeinotulona, toiminta on siten yleensä arvonlisäverotonta. Yleishyödyllinen yhteisö voi lain 30 §:n perusteella kuitenkin hakeutua kiinteistön tai kiinteistön osan käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi. Hakeutumisoikeuden edellytyksenä on, että kiinteistöä käytetään jatkuvasti sellaisessa toiminnassa, joka oikeuttaa arvonlisäveron vähentämiseen. Lisäksi arvonlisäverolain 29 §:n 1 momentin 4) kohdan mukaan kokous-, näyttely- tai urheilutilan taikka muun sellaisen tilan käyttöoikeuden tilapäisluonteinen luovutus on verollista.

Johtopäätös työryhmän kiinteistötulon tuloverotusta koskevista ehdotuksista

Työryhmämuistion jaksossa 6.3 esitetyt kiinteistötuloa koskevat ehdotukset eivät pääsääntöisesti koske arvonlisäverotusta.

7.1.7 Yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennus

Tuloverotuksessa sovellettava eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annettu laki ei koske arvonlisäveroa. Vaikka yhteisö huojennetaan kokonaan tai osittain esimerkiksi elinkeinotulosta suoritettavasta tulove-

rosta, elinkeinotoimintana pidettävästä toiminnasta on pääsääntöisesti suoritettava arvonlisävero. Huojennettu toiminta on kuitenkin arvonlisäverotonta, jos jokin edellä mainituista verovapaussäännöksistä soveltuu toimintaan (esimerkiksi sosiaalihuolto, kiinteistön käyttöoikeuden luovutus).

Johtopäätös työryhmän yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennusta koskevista ehdotuksista

Työryhmämuistion jaksoissa 9 ja 10.1 esitetyt yleishyödyllisille yhteisöille myönnettävää veronhuojennusta koskevat ehdotukset eivät koske arvonlisäverotusta.

7.1.8 Eräät erityistilanteet

Neutraalisuussyistä yleishyödyllisen yhteisön on suoritettava veroa tarjoilupalvelun ottamisesta omaan käyttöön sekä kiinteistöhallintapalvelun ottamisesta omaan käyttöön laissa tarkemmin säädettyillä edellytyksillä, vaikka kyseinen toiminta ei olisi verollista arvonlisäverolain yleisten säännösten perusteella.

7.2 Yhteisöoikeus

Suomessa sovellettava arvonlisäverojärjestelmä on Suomea sitovasti säädetty neuvoston direktiivissä 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

Yleishyödyllisten yhteisöjen harjoittama tavaroiden ja palveluiden myynti kuuluu arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan, jos toiminta on 9 artiklassa tarkoitettua liiketoimintaa. Direktiivissä tarkoitettua liiketoimintaa vastaa arvonlisäverolain mukainen liiketoiminta.

Arvonlisäverodirektiiviin 132 artiklassa säädetään tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävistä vapautuksista. Vapautukset ovat pakollisia. Suomella on siten velvollisuus vapauttaa kyseisessä artiklassa mainitut yleishyödylliset toiminnot kansallisesti arvonlisäverosta. Direktiivissä jätetään kuitenkin jäsenvaltiolle harkintavaltaa kunkin vapautuksen tarkemman määrittelyn osalta. Näin ollen vapautuksen toteuttamistavassa voidaan jossain määrin ottaa huomioon myös kansalliset olosuhteet.

Yleishyödyllisen yhteisön käsitettä direktiivissä vastaa voittoa tavoittelematon yhteisö. Vain osassa edellä mainituista vapautuksista on nimenomaisesti mainittu, että vapautus koskee voittoa tavoittelematonta yhteisöä. Yhteisölain säädäntö kuitenkin mahdollistaa eräiden muiden vapautusten soveltamisen voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin.

Sairaanhoidon, lääkärinhoidon sekä niihin läheisesti liittyvien toimien verovapaudesta säädetään artiklan 1 kohdan b) alakohdassa. Sosiaalihuoltoon

tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelut ja tavarat vapautetaan artiklan 1 kohdan g) alakohdassa ja h) alakohdassa sellaiset palvelut, jotka liittyvät läheisesti lasten ja nuorten suojeluun. Koulutustoimintaa eli lasten ja nuorten opetusta, koulu- ja yliopisto-opetusta, ammattikoulutusta ja ammatillista uudelleen koulutusta sekä näihin suoraan liittyviä palveluita ja tavaroita koskee artiklan 1 kohdan i) alakohta. Artiklan 1 kohdan k) alakohdassa vapautetaan lisäksi henkilöstön saattaminen käytettäväksi edellä mainittuihin toimintoihin hengellisen avun antamista varten. Kulttuuripalveluiden ja niihin läheisesti liittyvien tavaroiden luovutusten verovapaudesta säädetään artiklan 1 kohdan n) alakohdassa. Tässä kappaleessa mainitut vapautukset koskevat laitoksia, jotka jäsenvaltio voi tarkemmin määritellä.

Poliittisia, ammattijärjestöllisiä, uskonnollisia, isänmaallisia, filosofisia, hyväntekeväisyys- tai kansallisaatteellisia päämääriä edistävien yhteisöjen palvelut ja niihin suoraan liittyvät tavaroiden luovutukset on vapautettu vain, jos luovuttaja on voittoa tavoittelematon järjestö. Tämä artiklan 1 kohdan l) alakohdassa säädetty vapautus koskee vain yhteisen edun hyväksi tapahtuvia luovutuksia jäsenille jäsenmaksua vastaan. Edellytyksenä on, että vapautus ei ole omiaan aiheuttamaan kilpailun vääristymää.

Myös urheilua ja liikuntakasvatusta koskeva vapautus koskee vain voittoa tavoittelemattomia yhteisöjä. Artiklan 1 kohdan m) alakohdan mukaan verotonta on läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset urheiluun ja liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille.

Artiklan 1 kohdan f) alakohdan mukaan verotonta toimintaa harjoittavat riippumattomat yhteenliittymät voivat lisäksi tietyillä edellytyksillä luovuttaa jäsenilleen verottomasti näiden toiminnalle välittömästi tarpeellisia palveluita. Edellytyksenä on, että vapautus ei ole omiaan aiheuttamaan kilpailun vääristymää.

Edellä mainittuja vapautettuja toimintoja harjoittavan yhteisön varainhankinnan verottomuudesta säädetään artiklan 1 kohdan o) alakohdassa. Verottomuus koskee yhteisön omiin tarkoituksiinsa järjestämien varainhankintakampanjoiden yhteydessä suoritettuja palveluita ja luovutettuja tavaroita. Edellytyksenä on, että vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen. Artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltiolla on oikeus asettaa varainhankinnan verovapaudelle tarpeellisia rajoituksia erityisesti varainhankintakampanjoiden lukumäärän tai tuottojen suuruuden osalta.

Direktiivin 133 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat asettaa 132 artiklan 1 kohdan b), g), h), i), l), m) ja n) alakohdissa tarkoitetuille vapautuksille tiettyjä edellytyksiä. Edellytykseksi voidaan muun muassa asettaa se, että johdossa ja hallinnossa toimivien henkilöiden on toimittava vapaaehtoisuusperiaatteella ilman, että he saavat toiminnan tuloksesta hyötyä. Edellytyksenä voi olla myös, että palvelujen ja tavaroiden hinnoittelussa ei saa ylittää viranomaisen vahvistamia hintoja tai sellaisia hintoja, jotka ovat alhaisempia kuin kaupallisten yri-

tysten soveltamat hinnat. Kaikkien vapautusten edellytykseksi voidaan myös asettaa se, että vapautukset eivät johda kilpailun vääristymään.

Komissio on käynnistänyt Suomea vastaan yleishyödyllisten yhteisöjen verovapautta koskevan rikkomusmenettelyn vuonna 2008. Tämän työryhmän puitteissa ei ole tarkoituksenmukaista arvioida tarkemmin millaisia muutoksia rikkomusmenettelystä mahdollisesti aiheutuu Suomen nykyiseen sääntelyyn. Työryhmän työskentelyajanjaksona ei ole ollut tiedossa komission yleishyödyllisten toimintojen verovapautta koskevat tarkemmat kannanotot. Rikkomusmenettelyn vaikutuksia arvioidaan erikseen.

8 Euroopan yhteisön valtiontukisäännöt

8.1 Yleistä EY:n valtiontukisäännöistä

8.1.1 Valtiontuen käsite

Yrityksille myönnettäviä valtiontukia koskevat periaatteet määritellään EY:n perustamissopimuksen 87 ja 88 artikloissa. Tuen katsominen perustamissopimuksen mukaiseksi valtiontueksi edellyttää neljän kumulatiivisen kriteerin täyttymistä:

1. valtiontuen tulee olla myönnetty julkisista varoista;
2. tuesta on saatava taloudellista hyötyä, jota yritys ei olisi tavallisesti saanut liiketoiminnassaan;
3. tuen pitää olla valikoiva ja
4. tuki vaikuttaa kilpailuun ja kauppaan.

Tukea pidetään valikoivana, jos tuen hallinnoinnista vastaavilla viranomaisilla on harkintavaltaa tukea myönnettäessä tai tukiohjelma koskee maantieteellisesti rajattua aluetta. Vaikutuksen osalta on riittävää, jos voidaan osoittaa, että tuensaaja harjoittaa taloudellista toimintaa ja toimii markkinoilla, joilla yleisesti käydään jäsenvaltioiden välistä kauppaa. ”Kilpailua vääristävä vaikutus” ja ”vaikutus jäsenvaltioiden väliseen kauppaan” -tunnusmerkit täyttyvät käytännössä aina, kun tuen määrä ylittää 200 000 euroa kolmen verovuoden aikana (niin sanottu de minimis -sääntö).

Valtiontuki voi muodoltaan olla erilaista. Tyypillisesti kyseessä on suora rahasuoritus, mutta esimerkiksi myös markkinahintaa alhaisempi kiinteistön vuokra, ei-markkinahintainen takaus tai osittainen tai täydellinen veronvapaus voi olla valtiontukea. Sääntelyn lähtökohtana on, että jäsenvaltioiden viranomaiset voivat myöntää vain sellaisia yritystukia, jotka komissio on hyväksynyt yhteismarkkinoille.

8.1.2 Yrityksen ja taloudellisen toiminnan käsite

EY:n perustamissopimuksessa ei ole määritelty yrityksen käsitettä, vaan käsite määritellään taloudellisen toiminnan kautta. Taloudellista toimintaa on kaikki toiminta, jossa tavaroita ja palveluita tarjotaan markkinoilla. Yhteisön tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yrityksiä ovat kaikki taloudellista toimintaa harjoittavat yksiköt riippumatta niiden oikeudellisesta muodosta, rahoitustavasta tai taloudellisen voiton tavoitteesta. Sillä, tapahtuuko palvelun tarjoaminen vastikkeellisesti tai markkinahintaan ei ole sellaisenaan merkitystä. Rajanvetotilanteissa painoarvoa on annettu sille, harjoitetaanko vastaavaa toimintaa markkinoilla yksityisen toimesta. Vetoaminen yleiseen etuun ei sellaisenaan riitä siihen, että toiminta jäisi EY:n kilpailu- ja valtiontukisääntöjen ulkopuolelle.

Yrityksen määritelmä ei siis ole sidoksissa kansalliseen yhtiölainsäädäntöön, vaan yhteisöoikeudellinen yritys voi olla esimerkiksi myös yhdistys tai säätiö. Ratkaisevaa on harjoitettavan toiminnan luonne, joka on arvioitava tapauskohtaisesti. Taloudellisen ja ei-taloudellisen toiminnan erottamiseen ei ole yksiselitteistä ohjetta, vaan tulkinta on tehtävä tapauskohtaisesti. Samalla toimijalla voi olla sekä taloudellista että ei-taloudellista toimintaa, jolloin osa toiminnasta kuuluu EU:n kilpailu- ja valtiontukisääntöjen piiriin ja osa ei.

Suomen hyvinvointimalliin kuuluvat laaja-alaiset julkiset palvelut, joista osa on lakisääteisiä palveluita ja osa vapaaehtoisia palveluita, joita tuottaa myös kolmas sektori – yhdistykset, säätiöt ja kansalaisjärjestöt. Edellä mainituilla palveluilla ei perinteisesti ole Suomessa katsottu olevan taloudellista luonnetta, koska niitä on tuotettu vapaaehtoisvoimin ilman voiton tavoittelua. Suomessa ei-taloudellisen toiminnan periaate on liitetty yleishyödyllisyyteen.

Tässä yhteydessä on myös huomioitava, että verotuksessa tarkoitettu elinkeinotoiminta on eri asia kuin tässä jaksossa käsitelty taloudellinen toiminta. Elinkeinotoiminnan yleisiä kriteereitä tuloverotuksessa on käsitelty jaksossa 6.2.1.

8.1.3 Erityisen verokohtelun soveltuvuus yhteismarkkinoille

Komissio on 10.12.1998 antanut tiedonannon valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen (1998/C384/03). Tiedonannossa komissio tarkentaa edellä selostettuja valtiontuen tunnusmerkkejä verotuksen kautta kanavoitavan valtiontuen osalta siten, toimenpiteen on oltava erityinen tai valikoiva siinä suhteessa, että se suosii jotakin yritystä tai tuotannonalaa, eikä valikoivuutta voida perustella yleisen verojärjestelmän luonteella tai taloudellisella rakenteella. Tiettyjen toimijaryhmien muita edullisempi verotus tai verovapaus on pääsääntöisesti EY:n perustamissopimuksen 87 artiklan 1 kohdan mukaista valtiontukea. Yhtenäinen veronhuojennus, joka koskee kaikkia vastaavaa toimintaa harjoittavia ja joka ei sisällä harkintavaltaa ja joka ei ole

erotteleva, on lähtökohtaisesti EY:n kilpailu- ja valtiontukisääntöjen mukainen.

Komission tiedonannon mukaan kauppavaikutus- ja kilpailuvaikutustunusmerkkejä arvioidaan yhdessä. Tiedonannossa todetaan, että toimenpiteellä on vaikutusta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, jos tuensaajayritys harjoittaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan liittyvää taloudellista toimintaa. Jo pelkäänsä se, että tuki lujittaa kyseisen yrityksen asemaa suhteessa kilpaileviin yrityksiin yhteisön sisäisessä kaupassa riittää perusteeksi sille, että tuen katsotaan vaikuttavan yhteisön kauppaan.

Komission tiedonannossa todetaan, että voitoista ei voida kantaa veroa, jos toiminnasta ei saada voittoa. On näin ollen verojärjestelmän luonteen mukaisesti perusteltua, että säätiöiden tai yhdistysten kaltaiset voittoa tavoittelemattomat yhteisöt on nimenomaisesti vapautettu tuloverosta, jos niiden toiminnasta ei saada varsinaista voittoa.

8.2 Menettelytavoista

Vaikka valtiontuet ovat perustamissopimuksen artiklan 87 kohdan 1 perusteella lähtökohtaisesti kiellettyjä, merkittävää osaa yrityksen toiminnoista voidaan tukea. Artiklan 87 kohdissa 2 ja 3 määritellään poikkeukset, joiden nojalla komissio voi katsoa toimenpiteen soveltuvan yhteismarkkinoille.

Ennen kuin viranomainen ottaa käyttöön uuden valtiontukiohjelman tai viranomainen myöntää yksittäistapauksessa tukiohjelman ulkopuolista niin sanottua tapauskohtaista valtiontukea, sen on noudatettava kulloinkin soveltuva ilmoitusmenettelyä. Jos menettelytapoja ei ole noudatettu, myönnetty tuki on laitton, ja se voidaan periä takaisin korkoineen tukea saaneilta yrityksiltä. Jäsenvaltiot eivät itse voi tehdä arvioita tukien hyväksyttävyydestä, vaan lähtökohtana on, että tukijärjestelmä on etukäteen ilmoitettava komissiolle, joka tutkii sen, soveltuuko valtiontuki yhteismarkkinoille.

Hallinnollisesti kevein menettely liittyy vähämerkityksisen eli niin sanotun de minimis -tuen myöntämiseen. Komissio on katsonut, että pienet tukimäärät, eli de minimis -tuki, eivät vaikuta kilpailuun jäsenvaltioiden välillä. Jos tuki-viranomainen on varmistanut, että yrityksen kuluva ja kahden aikaisemman verovuoden aikana saaman eri viranomaisten myöntämien de minimis -tukien yhteismäärä ei ylitä 200 000 euron enimmäismäärää, voidaan tukea myöntää. Viranomaisen on erikseen ilmoitettava yritykselle, että kyseinen tuki myönnetään de minimis -tukena. Myös yrityksen on ilmoitettava kirjallisesti tukea myöntävälle viranomaiselle kaikki sen kolmen vuoden aikana saama de minimis -tuki. Näin meneteltäessä tuesta ei tarvitse ilmoittaa komissiolle. Päätöksenteon perusteena olevat asiakirjat tulee kuitenkin säilyttää mahdollisia viranomaistarkistuksia varten kymmenen vuotta tukipäätöksestä.

Yrityksen eri toimipisteiden ja myös samaan konserniin kuuluvien yritysten saamat de minimis- tuet lasketaan yhteen. Konsernin katsotaan olevan yksi taloudellista toimintaa harjoittava kokonaisuus. Konsernin määritelmä, jossa konserni on kahden tai useamman yrityksen muodostama taloudellinen kokonaisuus, jossa emoyrityksellä on yksin tai yhdessä muiden samaan konserniin kuuluvien yritysten kanssa määräämisvalta yhdessä tai useassa muussa yrityksessä soveltunee käytännössä huonosti keskusjärjestön ja paikallisyhdistyksen/ paikallisyhdistyksien väliseen toimintaan. De minimis -sääntely liittyy vain taloudelliseen toimintaan ja esimerkiksi paikallisyhdistykset päättänevät varsin itsenäisesti harjoittamansa taloudellisen toiminnan luonteesta ja laajuudesta. Näin ollen edellä selostettu konsernimäärittelyyn liittyvä kasaantumissääntö ei käytännössä tule sovellettavaksi yhdistysten osalta.

8.2.1 Yleisiin taloudellisiin tarkoituksiin liittyvät palvelut (SGEI)

Erotuksena muusta liiketoiminnasta SGEI-palvelut ovat luonteeltaan sellaisia, että julkisen sektorin tulee turvata niiden riittävä tarjonta kaikissa oloissa. Tällaisia palveluita ovat esimerkiksi asumiseen, energiantuotantoon, liikenneyhteyksiin ja terveydenhuoltoon liittyvät palvelut. EY:n perustamissopimuksen 86 artiklan 2 kohta mahdollistaa valtiontuen myöntämisen yhteiskunnallisesti merkittävien taloudellisten palveluiden tarjonnan turvaamiseksi siitäkin huolimatta, että tuki vääristäisi kilpailua. Edellytyksenä on, että tuki on palvelun turvaamiseksi välttämätön, eikä palvelun tuottamisesta makseta ylikompensaatiota.

Komission vuonna 2005 julkaisemassa niin sanotussa Montin paketissa määritellään SGEI-palveluiden osalta arviointiperusteet valtiontueksi luokiteltavan korvauksen yhteismarkkinoille sopivuudesta ja siitä, missä tilanteissa SGEI-palveluista maksettavaa valtiontukea ei tarvitse etukäteen ilmoittaa komissiolle. Komission päätöstä (2005(842/EY) sovelletaan vain julkisen palvelun suorittamisesta myönnettävään valtiontukeen, jonka saajan kaikkien toimintojen yhteenlaskettu vuosiliikevaihto ennen veroja kahdelta yleisiin tarkoituksiin liittyvien palveluiden toimeksiantamista edeltäneeltä tilikaudelta on alle 100 miljoonaa euroa. Lisäksi edellytetään, että palveluntuottajan palvelusta vuositain saaman korvauksen määrä on alle 30 miljoonaa euroa. Päätöstä sovelletaan sosiaalista asuntotuotantoa harjoittaviin yhteisöihin ja sairaaloihin, vaikka edellä mainitut raja-arvot ylittyvät.

Yksittäisissä tapauksissa, joissa viranomainen on antanut edellä mainitun komission päätöksen perusteella velvoitteen tuottaa taloudellista yhteiskunnallisesti merkittävää yleishyödyllistä palvelua SGEI- palveluna, veronhuojennus voitaisiin tulkita korvaukseksi, eikä sitä tarvitse etukäteen ilmoittaa komissiolle. SGEI-palveluiden määrittelytyö on kuitenkin tällä hetkellä perustunut sektori-kohtaisesti tehtyyn tapauskohtaiseen harkintaan, jota on tehty vasta muutamissa tapauksissa ministeriötasolla.

Komissio on ilmoittanut järjestävänsä vuonna 2009 laajan kuulemiskierroksen edellä mainittuihin palveluihin liittyvien säännösten täytäntöönpanosta eri jäsenmaissa. Jokainen jäsenmaa määrittelee itse omat SGEI-palvelunsa, niiden järjestämistavan sekä päättää rahoituksesta ottaen huomioon omat kansalliset erityispiirteensä. Komissio on ilmoittanut, että se tulee ainoastaan varmistamaan, ettei SGEI-palveluiden määrittelyyn liity ilmeisiä virheitä.

8.2.2 Valtiontuen soveltuvuuden arviointi yhteismarkkinoille ja niin sanottu voimassaoleva tuki

Pääsääntöisesti yleishyödyllisten yhteisöjen pienimuotoiseen taloudelliseen toimintaan, jonka tavoitteena on yleishyödyllisten tavoitteiden toteuttamisen turvaaminen, voidaan soveltaa edellä selostettua de minimis -sääntöä.

Komission arvioidessa valtiontuen soveltuvuutta yhteismarkkinoille sille tehdyn notifiointi-ilmoituksen tai kantelun perusteella komissio käyttää niin sanottua tasa-painotestiä, jonka avulla komissio tapauskohtaisesti arvioi tuen konkreettisia positiivisia ja negatiivisia vaikutuksia. Komissio kiinnittää arvioinnissaan huomiota muun muassa siihen, onko kilpailun vääristyminen ja vaikutus kauppaan niin vähäistä, että kokonaistulos on kuitenkin yhteismarkkinoilla myönteinen. Komissio arvioi valtiontuen hyväksyttävyyttä positiivisesti muun muassa tilanteessa, jossa tuki ei kohtuuttomasti vääristä sisämarkkinoiden asianmukaista toimintaa, eikä johda merkittävään eriarvoisuuteen eri jäsenvaltioiden sijoittautuneiden yritysten välillä. Vaikka valtiontuen kauppavaikutuskriteerin täyttymiseen riittää jo pelkkä potentiaalinen vaikutus, käytännössä yksittäisten pienten yhdistysten yleishyödyllisen tavoitteen rahoittamiseksi toteuttamalla taloudellisella toiminnalla on harvoin vaikutuksia jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Pääosa jo myönnettyistä verovapautuksista jäänee lisäksi alle 200 000 euron kolmen verovuoden aikana (niin sanottu de minimis -sääntö)

Neuvoston menettelytapa-asetuksessa (659/1999) määritellään erikseen käsite ”voimassa oleva tuki”. Käsitteellä tarkoitetaan tukia, jotka olivat voimassa ennen perustamissopimuksen voimaantuloa ko. jäsenvaltiossa ja joita edelleen voidaan soveltaa perustamissopimuksen voimaantulon jälkeen. Lähtökohtana on, että jäsenvaltion on täytynyt ilmoittaa liittymisen yhteydessä kaikki voimassaolevat tukijärjestelmänsä komissiolle, jotta se voi liittymisen jälkeen edelleen soveltaa vanhoja tukijärjestelmiään. Jos komissio jälkikäteen havaitsee voimassaolevan tuen soveltumattomaksi yhteismarkkinoille, se ehdottaa jäsenvaltiolle tarpeellisia toimenpiteitä, joilla pyritään poistamaan ko. tukien soveltamisen aiheuttama kilpailun vääristyminen. Komissio ei voi vaatia tällaisessa tilanteessa tuen perimistä takaisin tuensaajilta. Eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain (680/1976) mukainen veronhuojennus on otettu käyttöön ennen Suomen liittymistä EU:hun, mutta sitä ei ole liittymisen yhteydessä erikseen ilmoitettu komissiolle. Järjestelmään on vuoden 1976

jälkeen tehty yksittäisiä muutoksia. On vaikea arvioida, hyväksyisikö komissio puheena olevan verohuojennuksen jälkikäteen voimassaolevana tukena.

Työryhmän toteama

Työryhmä on todennut, että suuri osa järjestöjen toiminnasta on eitaloudellista toimintaa, johon ei sovelleta EY:n kilpailu- ja valtiontukisääntöjä.

Työryhmä on todennut yhteisöoikeuden soveltamisessa yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen seuraavat asiat, jotka vaativat jatkoselvittelyä:

- 1) Suomen verolainsäädännön elinkeinotoiminnan ja EY-oikeuden taloudellisen toiminnan käsitteiden välinen suhde
- 2) Arvioitaessa kilpailuneutraalisuutta voittoa tavoittelevan ja voittoa tavoittelemattoman toiminnan rinnastaminen toisiinsa
- 3) Tapauskohtaisen tulkinnan määräävä asema oikeuskäytännössä, mikä heikentää päätösten ennustettavuutta.

9 Veronhuojennuksen myöntäminen tuloverotuksessa erityislainsäädännön nojalla

9.1 Huojennuksen edellytykset ja menettely

Eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain 1 §:n mukaan yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen tulo, joka tuloverolain mukaan on veronalaista, voidaan tuloverotuksessa katsoa osittain tai kokonaan verovapaaksi. Lain 2 §:n mukaan veronhuojennus voidaan myöntää vain silloin, kun veronhuojennusta voidaan pitää perusteltuna yhteisön toiminnan yhteiskunnalle tuottamaan etuun nähden. Huojennusta harkittaessa on otettava huomioon, missä määrin yhteisön varoja ja tuloja käytetään yhteiskunnan kannalta tärkeään yleishyödylliseen toimintaan. Lisäksi lain mukaan on otettava huomioon, merkitseekö yhteisön tiettyä liiketoimintaa koskeva veronhuojennus vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille haittaa, joka ei ole vähäinen.

Lain 3 §:n 1 momentin mukaan yleishyödyllisen yhteisön voidaan katsoa harjoittavan yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa, jos sen tarkoituksena on valtiollisiin asioihin vaikuttaminen rekisteröitynä puolueena taikka sosiaalisen tai muun yhteiskunnallisesti tärkeitä tarpeita palvelevan toiminnan harjoittaminen, mikäli tämä toiminta on koko valtakunnan alueen kattavaa tai muuten laajaa, vakiintuneen muodon saavuttanutta ja pysyvää. Saman pykälän 2momentin mukaan jos eri verovelvollisina pidettävien yhteisöjen muodostaman järjestön toiminta on 1momentissa tarkoitettulla tavalla yhteiskunnallisesti merkittävää, voidaan kullekin yhteisölle myönnettävän veronhuojennuksen edellytyksiä harkittaessa ottaa huomioon koko järjestön toiminta, jos se järjestön luonteeseen nähden ja yhteisön asema järjestössä huomioon ottaen on perusteltua.

Huojennuksia myönnettäessä ja oikeuskäytännössä on varsin harvoin todettu, että laissa tarkoitettu haitta, joka ei ole vähäinen, toteutuisi. Näin huojennusten myöntäminen on muodostunut tältä osin pääsäännöksi, vaikka kyse on erityislainsäädännöstä ja poikkeuksesta normaalista veronalaisuudesta.

Korkein hallinto-oikeus on vain kahdessa julkaistussa tapauksessa ottanut kantaa vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille aiheutuvaan haittaan (KHO 1986 II 534 ja 1987 B 595). Julkaistujen tapausten valossa näyttäisi siltä, että huojennus tulee evätä vain sellaisissa tilanteissa, joissa huojennusta hakevan yhdistyksen toiminta kilpailee konkreettisesti samoista asiakkaista. Tästä riippumatta huojennus on voitu myöntää, jos huojennusta hakevan yhdistyksen osuus markkinoista ei ole merkittävä suhteessa elinkeinonharjoittajan markkinaosuuteen.

Tämän lisäksi korkein hallinto-oikeus on linjannut huojennuskäytäntöä uudella vuosikirjaratkaisullaan 2009:5. Ratkaisun lyhennelmän mukaan voittoa tavoittelematon yhdistys ylläpiti kahta vanhusten palvelutaltoa ja vapaaehtoistyön keskusta. Yhdistyksen vanhustyöhön kuului myös muun ohessa siivous- ja kodinhoitopalveluita sotainvalideille, avohuollon ateriapalveluita, kuntouttavaa päivätoimintaa, pitopalvelutoimintaa ja vanhusten tapaamispaikan kahvilatoimintaa. Palvelutalolla oli keskeinen merkitys kunnan lakisääteisessä vanhusten huollossa. Asukkaat olivat pienituloisia ja maksoivat aravalain säännösten mukaista vuokraa. Yhdistys käytti varansa ja tulonsa palvelutalotoiminnan ylläpitämiseen. Vaikka yhdistys harjoitti toimintaansa elinkeinotoiminnan muodossa ja verotuksessa yhdistyksen toimintaa oli pidetty lähes kokonaan elinkeinotoimintana, yhdistyksen katsottiin harjoittavan eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain 3 §:ssä tarkoitettulla tavalla yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa ja käyttävän saman lain 2 §:ssä tarkoitettulla tavalla varojaan ja tulojaan yhteiskunnan kannalta tärkeään yleishyödylliseen tarkoitukseen.

Hakijan tulee siis täyttää lain 2 ja 3 §:ssä säädetyt edellytykset. Erityislainsäädännön perusteella huojennus voidaan myöntää, ellei veronhuojennus aiheuta vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille haittaa, joka on vähäistä suurempi, vaikka hakija käyttäisi varansa ja tulonsa elinkeinotoimintana pidettävän toiminnan ylläpitämiseen.

Verohallituksen määräämä verovirasto myöntää lain mukaisen veronhuojennuksen määrääjäksi, kuitenkin enintään viideksi verovuodeksi kerrallaan. Nykyisin yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevissa veronhuojennuspäätöksissä toimivaltainen on Savo-Karjalan veroviraston Savo-Karjalan yritysverotoimisto. Veronhuojennuksen myöntäjä määrää ne ehdot, joilla yhteisö säilyttää oikeutensa veronhuojennukseen.

9.2 Verovapauslautakunta

Ennen veronhuojennuksen myöntämistä uudelle hakijayhteisölle tai yhteisölle, jonka olosuhteissa on tapahtunut olennainen muutos, veroviraston on hankittava asiasta lausunto yleishyödyllisten yhteisöjen verovapauslautakunnalta.

Yleishyödyllisten yhteisöjen verovapauslautakunnassa on puheenjohtaja ja kymmenen muuta jäsentä, jotka valtiovarainministeriö määrää nelivuotiskausittain. Yksi jäsenistä määrätään lautakunnan varapuheenjohtajaksi.

Yleishyödyllisten yhteisöjen verovapauslautakunnan jäseniä määrättäessä on pyrittävä siihen, että erilaisia yhteiskunnallisia näkemyksiä edustavat ryhmät tulevat siinä mahdollisimman tasapuolisesti edustetuiksi. Puheenjohtajalta ja varapuheenjohtajalta vaaditaan oikeustieteen kandidaatin tutkinto ja verotuksen tuntemusta sekä perehtyneisyyttä yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaan. Jäsenistä yksi on määrättävä valtiovarainministeriön viranhaltijoista ja kaksi kuntien keskusjärjestöjen ehdottamista henkilöistä. Muiden jäsenten on oltava yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaan perehtyneitä henkilöitä.

Viimeksi päättyneellä nelivuositaiskaudella edustettuna ovat olleet Suomen Kuntaliitto, Suomen Liikunta ja Urheilu SLU ry, Suomen Sosiaalidemokraattinen puolue r.p., Suomen Keskusta r.p., Vasemmistoliitto r.p., Svenska folkpartiet i Finland r.f., Vihreä Liitto r.f., Sosiaali- ja terveysjärjestöjen yhteistyöyhdistys YTY ry. sekä Munuais- ja siirtopotilaiden liitto r.y.

9.3 Lukumäärätietoja

Veronhuojennuspäätöksiä on annettu vuosina 2007–2008 yhteensä 420 kappaletta. Suurin osa hakemuksista koski elinkeinotoiminnasta maksettavaa veroa. Noin 15 prosentissa tapauksista hakemuksen kohteena oli kiinteistön tuottama tulo. Keskimääräinen huojennetun elinkeinoveron määrä on ollut noin 7 900 euroa ja huojennetun elinkeinotoiminnan liikevaihto noin 230 000 euroa. Huojennetun elinkeinoveron määrä on ollut noin 43 prosentissa tapauksista alle 1 500 euroa, noin 22 prosentissa tapauksista 1 501–3 000 euroa, noin 25 prosentissa tapauksista 3 001–10 000 euroa, noin 8 prosentissa tapauksista 10 001–25 000 euroa ja noin 2 prosentissa tapauksista yli 25 000 euroa vuodessa. Kiinteistön tuottamaa tuloa koskevissa huojennuksissa huojennetun veron määrä on ollut lähes yksinomaan alle 1 500 euroa. Huojennuksen hakijat ovat olleet useimmiten urheiluseuroja tai sosiaalialalla toimivia yhteisöjä. Huojennuksia ovat hakeneet myös nuorisoi-, kulttuuri- ja poliittiset järjestöt. Huojennuksia on myönnetty muun muassa pienimuotoisille ja syrjässä tai suljetulla alueella toimiville kahviloille ja kioskeille, mainospaikkojen myynnille, messuille ja markkinoille sekä julkaisutoiminnalle. Yleisin hylkäyksen syy on ollut se, ettei yhteisö ole yhteiskunnallisesti merkittävää yleishyödyllistä toimintaa harjoittava yhteisö toiminnan muodostuessa suurelta osin elinkeinotoiminnasta taikka muusta kuin yleishyödyllisenä pidettävästä toiminnasta. Hakemuksia on myös hylätty muun muassa siksi, että esimerkiksi hoiva- ja hoitopalveluiden myynnin taikka kioski-, kahvila- tai muun sellaisen toiminnan verovapaus aiheuttaa vähäistä suurempaa kilpailuhaittaa.

9.4 Yhteenveto ja työryhmän ehdotus

Eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain 1 §:n mukaan yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen tulo, joka tuloverolain mukaan on veronalaista, voidaan tuloverotuksessa katsoa osittain tai kokonaan verovapaaksi. Mainittuun lakiin perustuva veronhuojennus on taloudelliseen toimintaan liittyvä valikoiva vapautus veronmaksuvelvollisuudesta, joka perustuu laajaan harkintavaltaan. Eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain mukaiset veronhuojennukset vaikuttavat yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaedellytyksiin. Erityisen merkittävä tämä on ollut sosiaali- ja terveystalouden yhdistyksille ja säätiöille. KHO:n viimeaikainen oikeuskäytäntö on tukenut laajan harkintavallan käyttöä veronhuojennuksia myönnettäessä. Jos nykyiseen oikeuskäytännön vahvistamaan tilaan on tarpeen tehdä muutoksia, tulisi tämä tapahtua lainsäädäntöä muuttamalla.

Työryhmän ehdotus

Työryhmä katsoo, että EU-säätelyyn perustuva de minimis -tuki voisi vahvistaa veronhuojennusmenettelyä arvioitaessa EU:n valtiotukisääntelyn suhdetta veronhuojennusmenettelyyn. Veronhuojennukset ovat vuosittain määrältään melko vähäisiä, joten tukien myöntämismenettelyyn tulisi työryhmän käsityksen mukaan soveltaa vähämerkityksistä tukea eli ns. de minimis -tukea koskevaa menettelyä. De minimis -tukea voidaan myöntää enintään 200 000 euroa kolmen verovuoden aikana.

Työryhmän ehdotus muuttaisi huojennusmenettelyä nykyisestä ja käytännössä de minimis -menettelyssä olisi huomioitava seuraavat seikat:

1. Ennen veronhuojennusta koskevan päätöksen tekemistä yritykseltä on pyydettävä ilmoitus kaikista muista de minimis -tuista, jotka se on saanut kuluvan ja kahden edeltävän verovuoden aikana. De minimis -tuen enimmäismäärään luetaan mukaan kaikkien viranomaisten myöntämät de minimis -tuet kuluvan ja kahden aikaisemman verovuoden aikana.
2. Veroviranomaisen on ennen päätöksen tekemistä yritykseltä saadun ilmoituksen perusteella varmistettava, että tuen yhteismäärä ei ylitä 200 000 euron enimmäismäärää.
3. Veronhuojennuspäätöksessä on mainittava, että kyseinen veronhuojennus myönnetään de minimis -tukena.

Työryhmän käsityksen mukaan työryhmän ehdotus vaikuttaisi tosiasiaissa vain yksittäisten järjestöjen tai säätiöiden huojennuskäytäntöön, sillä vain erittäin poikkeustapauksissa huojennettu veron määrä on merkittävä.

10 Kilpailuneutraalisuuden huomioiminen erityisissä tilanteissa

Toimivaa kilpailua voidaan pitää yrittäjyyden edistämisen kannalta välttämättömänä edellytyksenä, jonka avulla yrittäjille turvataan alalle pääsyn avoimuus, taataan tasapuoliset toimintaedellytykset sekä kannustetaan toiminnan kehittämiseen ja innovointiin. Kilpailuneutraliteetilla tarkoitetaan tasapuolisten toimintaedellytysten takaamista markkinoiden jokaiselle toimijalle. Laajasti tulkiten kilpailuneutraliteetti tarkoittaa tilannetta, jossa kaikki kilpailun vääristymät on eliminoitu. Tällöin kauppakumppanin valintaan vaihtoehtoisten hyödykkeiden välillä ei vaikuta mikään ulkopuolinen tekijä. Kilpailun ollessa vääristynyt kilpailuneutraliteetti on siis enemmän tai vähemmän puutteellinen. Kilpailuneutraliteetin arviointiin liittyy esimerkiksi se, ottaako yleishyödyllinen yhteisö hinnoittelussaan huomioon kaikki kustannukset, kun se toimii markkinoilla. Nykyisten markkinatoimijoiden lisäksi kilpailuneutraliteetin toteutumisen arvioimisessa tulee huomioida myös potentiaaliset markkinoille tulijat. Puutteellinen kilpailuneutraliteetti muodostaa myös merkittävän markkinoille tulon esteen.

Kilpailuneutraliteetin turvaamiseen liittyy myös verotuksen tasapuolisuus ja yhdenvertaisuus. Yleisesti voidaan todeta, että verotuksen voidaan katsoa olevan neutraalia, jos se ei vaikuta suhteellisiin hintoihin, kuluttajien valintaan eikä yritysten tuotantomenetelmiä tai jakeluteitä koskeviin päätöksiin. Neutraalisuus ei esimerkiksi toteudu tilanteessa, jossa yritys saamansa veronhuojenuksen vuoksi voi hinnoitella tuotteensa alhaisemmaksi kuin se veron mukana ollessa voisi tehdä. Sen arvioiminen, vaarantaako yhteiskunnan myöntämä tuki kilpailuneutraliteetin kyseisillä markkinoilla on tehtävä tapauskohtaisesti.

Kilpailuneutraalisuuden arvioinnissa on kuitenkin otettava huomioon järjestötoiminnan erityispiirteet, sillä järjestöt eivät tuota palveluitaan yksin liiketaloudellisin perustein. Järjestöjen päämääränä on muun muassa ennaltaehkäisevä työ ja palvelutarpeen väheneminen, mikä on jossain määrin liiketaloudellisten tavoitteiden vastaista. Järjestöjen tavoitteena on myös usein heikoimmassa asemassa olevien palveluiden turvaaminen. Liiketaloudellisten tavoitteiden voimistuminen voi johtaa siihen, että palveluiden tarjoamisessa keskitytään vain tulosta tuottaviin asiakkaisiin.

10.1 Eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen verohuojennuksista annettu laki

Lain 2 §:n mukaan veronhuojennuksen myöntämistä harkittaessa on huomioitava, missä määrin yhteisön varoja ja tuloja käytetään yhteiskunnan kannalta tärkeään yleishyödylliseen toimintaan ja merkitseekö yhteisön tiettyä liiketoimintaa koskeva veronhuojennus vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille haittaa, joka ei ole vähäinen. Veronhuojennuksia myönnettäessä ja sitä koskevassa oikeuskäytännössä on enemmän kiinnitetty huomiota yhteisön toiminnan yhteiskunnalliseen merkitykseen kuin kilpailuneutraliteettia koskevaan kriteerin arvioimiseen.

Veronhuojennuksen myöntämistä koskevassa kokonaisharkinnassa olisi tapauskohtaisesti kiinnitettävä enemmän huomiota säännöksen kilpailuneutraliteettia koskevan kriteerin arviointiin. Tämä edellyttäisi riittävien resurssien ja asiantuntemuksen turvaamista verovapauslautakunnalle, jotta myös yksittäistapauksissa olisi mahdollista arvioida tapaukseen liittyvien markkinoiden rakennetta, toimijoita, hinnoittelua ja muita kilpailuneutraliteettia koskevia kysymyksiä.

Työryhmän ehdotus

Työryhmä esittää, että verovapauslautakunnan kokoonpanossa on huomioitava jatkossa yleishyödyllisen toiminnan tuntemuksen lisäksi elinkeinoelämän ja kilpailuneutraliteettiin liittyvä asiantuntemus.

Työryhmän ehdotus muuttaisi nykyistä verovapauslautakunnan kokoonpanoa.

10.2 Tuloverolain 23 §:n 3 momentti ja muut verovapautukset

Tuloverolain 23.3 §:n mukaan yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona ei pidetä momentissa mainittuja varainhankintatapoja riippumatta toiminnan harjoittamisen laadusta ja laajuudesta. Säännös antaa mahdollisuuden laajaan verovapautteen tilanteissa, joissa samoilla markkinoilla voi olla vastaavaa liiketoimintaa harjoittavia yrityksiä. Säännöksen sanamuoto ei tällä hetkellä mahdollista verovapauden rajaamista kilpailuneutraliteettiin liittyvillä syillä.

Vapaa-ajan määrä ja sen käyttäminen on muuttunut merkittävästi 1970-luvun jälkeen, jolloin voimassa oleva tuloverolain yleishyödyllisiä yhteisöjä

koskeva tuloverotus on saanut nykyisen muotonsa. Nykypäivänä vapaa-ajanviettomahdollisuuksia tarjotaan yleisesti ja laajasti myös elinkeinoharjoittajien toimesta. Tällainen toiminta on tulo- ja arvonlisäverotuksen piirissä normaalilla tavalla. Koska nykyinen lain sanamuoto mahdollistaa laajasti eri urheilukilpailuiden sekä tanssi- ja muiden huvitilaisuuksien verovapauden, voi laaja verovapaus muodostua ongelmalliseksi kilpailuneutraalisuusvaatimusten näkökulmasta. Nykyisen ratkaisuvaihtoehdon heikkoutena on kilpailuneutraalisuuden kannalta myös se, että varainhankintatilaisuuden verokohtelu on riippuvainen siitä, millaista ohjelmaa tilaisuudessa järjestetään, vaikka eri tilaisuudet kilpailevat samoista vapaa-aikaa viettävistä kuluttajista. Toisaalta tilaisuuksien yhteydessä harjoitettu myynti ja ravintolatoiminta on voitu ”ulkoistaa” yrityksille, jolloin verovapaus ei vastaavassa mielessä toteudu.

Vaikka tilaisuuksien yhteydessä harjoitetun varojenkeruun, tavarankeräyksestä saadun tulon ja korttien myynnin verovapauteen ei liity tulkintaongelmia, on laajaa verovapautta arvioitava erikseen kilpailuneutraalisuusvaatimuksen näkökulmasta. Edellä tarkoitettu verovapaa myynti voi olla laajaa ja kohdistua tavanomaisiin kulutushyödykkeisiin. Normaalisti tällainen myynti on verotuksen piirissä. Tuloverolain 23.3 §:n ilmaisutapa on myös jossain määrin vanhentunut ja lain säätämisen jälkeen olosuhteet ja kilpailutilanteet ovat muuttuneet.

Oikeuskäytännössä on katsottu, ettei yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttaminen ole yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintaa ja näin verotettavaa tuloa. Oikeuskäytännön vahvistamaa kantaa on arvioitava erikseen kilpailuneutraalisuusvaatimuksen näkökulmasta, sillä usein vastaavaa toimintaa harjoitetaan usein myös elinkeinoharjoittajien toimesta.

Yleishyödyllisen yhteisön kiinteistötulon veroprosentti verovuosilta 2009–2010 on 8,9908, kun muilla yhteisöillä se on 26. Kiinteistöjen vuokraustoimintaa harjoitetaan yleisesti tulohankkimismielessä, joten myös tätä seikkaa tulisi arvioida erikseen kilpailuneutraalisuusvaatimuksen näkökulmasta.

Työryhmän ehdotus

Työryhmän käsityksen mukaan olisi erikseen arvioitava nykyisen tuloverolain 23.3 §:n soveltuvuutta nyky-yhteiskuntaan. Samoin yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamisen ja kiinteistötulon verovapaus tietyissä tilanteissa tulisi arvioida erikseen. Näissä arvioinneissa olisi huomioitava lain vanhentunut ilmaisutapa sekä lain säätämisen jälkeen yhteiskunnassa tapahtuneet muutokset. Arvioinnissa olisi otettava huomioon myös yleishyödyllisten yhteisöjen eri varainhankinnan muotoja ja yleishyödyllisten yhteisöjen toimintamahdollisuudet myös tulevaisuudessa.

11 Muut aiheet

11.1 Talkootyö

Talkootyötä ei ole määritelty verolainsäädännössä tai muuallakaan lainsäädännössä. Tämän johdosta käsitteellä voi olla hiukan eri merkityssisältö käyttäjän tai käyttöyhteyden mukaan.

Talkootyöllä tarkoitetaan yleensä toisen lukuun korvauksetta tehtävää työtä. Talkoilla tehtävä työ on ”jokamiehentyötä”, joka ei edellytä erityistä ammattitaitoa tai pätevyyttä. Talkootyö ei siten vaativuudellaan rajoita kenenkään osallistumista talkoosiin. Tyypillisiä talkootöitä ovat perinteisesti olleet sadonkorjuutyöt ja yksinkertaiset rakennustyöt. Nykyisin myös pakkaus-, kanto- ja siivoustyöt ovat tyypillisiä talkootöitä.

Työsopimuslain (55/2001) 1 luvun 1 §:n mukaan kyseessä on työsuhde silloin, kun työntekijä henkilökohtaisesti sitoutuu tekemään työtä työnantajan lukuun tämän johdon ja valvonnan alaisena palkkaa tai muuta vastiketta vastaan riippumatta siitä, tehdäänkö työ työntekijän valitsemassa paikassa tai hänen omilla välineillään. Ennakkoperintälain (1118/1996) 13 §:ssä säädetään palkaksi muun muassa työ- ja virkasuhteessa saadut palkat, palkkiot, etuudet ja korvaukset. Jos ennakkoperintälain 13 §:n mukaiset palkan tunnusmerkit täyttyvät, työtä ei voida pitää verottomana talkootyönä.

Verohallitus on antanut ohjeen talkootyön verotuksesta 12.10.2005 (Dnro 508/32/2005). Ohjeessa työsuoritus on jaettu neljään eri ryhmään eli 1. perinteiseen talkootyöhön, 2. yhdistyksen lukuun tehtävään vastikkeettomaan talkootyöhön (välitön työ), 3. rekisteröidyn yleishyödyllisen yhdistyksen nimissä kolmannen osapuolen lukuun tehtävään vastikkeelliseen työhön (välillinen työ), joka voi olla a) yhdistyksen veronalaista elinkeinotoimintaa, b) työtä, josta maksettu palkkio on työn suorittavan henkilön palkkaa tai työkorvausta, tai c) verotonta talkootyötä, ja 4. kolmannen osapuolen lukuun tehtyyn työhön, josta palkkio lahjoitetaan edelleen (palkkion lahjoittaminen).

Verotuskäytännössä eniten epäselvyyttä on aiheuttanut yhdistyksen jäsenen tekemä työ kolmannelle osapuolelle eli ohjeen kohta 3.

Epäselvyys liittyy yleensä kahdentyyppiseen tilanteeseen. Ensinnäkin epäselvää on ollut, milloin kyse on osakeyhtiön ja yhdistyksen jäsenen välisestä työsuhteesta, jolloin työstä maksettu korvaus ei ole verovapaata tuloa yhdistykselle,

vaan kyse on työtä tehneen jäsen palkasta. Toisekseen epäselvää on ollut, milloin yhdistyksen talkootyönä tekemä toiminta on yhdistyksen elinkeinotoimintaa.

Verohallinto on ohjeessaan todennut ensimmäisen kohdan osalta, että verotuskäytännössä verottomana talkootyönä on pidetty luonteeltaan tilapäistä, selvästi rajatun tehtävän suorittamista, joka ei vaadi erityistä ammattitaitoa. Tällaisia töitä ovat esimerkiksi tilapäinen mainosjakelu- tai postitustyö. Sen sijaan erityistä ammattitaitoa vaativat työsuoritukset (esimerkiksi sähköasennus) eivät ole talkootyötä, koska ammattitaitovaatimus rajaa osallistujaryhmän. Jatkuva tai pidempiaikainen toimeksiantosuhde viittaa yleensä siihen, ettei kysymys voi olla talkootyönä pidettävästä toiminnasta. Jatkuvakin toimeksiantosuhde voi olla verotonta talkootyötä silloin, kun tehtävä liittyy läheisesti yhdistyksen omaan toimintaan ja työ suoritetaan ilman toimeksiantajan johtoa ja valvontaa (KHO 1991 B 557).

Vastaavasti Verohallinto toteaa ohjeessaan, että työsopimuslaissa työsuhteen tunnusmerkkinä on työnantajan johto ja valvonta. Lisäksi merkittävää on työtehtävän henkilökohtainen suorittaminen. Sitoutuminen työn henkilökohtaiseen suorittamiseen voi ilmetä siten, että työn teettäjä nimeää työn suorittajat tai että työ edellyttää erityistä ammattitaitoa tai pätevyyttä, jolloin työn teettäjä tosiasiallisesti rajaa työn suorittajien piiriä nimeämiseen rinnastettavalla tavalla. Pätevyysvaatimuksena ei voida pitää esimerkiksi työn tekijältä edellytettyä täysi-ikäisyyttä tai ajokorttia. Myöskään järjestyksenvalvojilta edellytetty poliisin myöntämä lupa ei yksistään ole erityinen ammattitaito- tai pätevyysvaatimus. Henkilökohtainen suoritusvaatimus sen sijaan viittaa työn johdon ja valvonnan olomassaoloon. Oikeuskäytännössä työn johdon ja valvonnan säilyminen työn teettäjällä on katsottu merkitsevän talkootyöstä maksettavan palkkion käsittelyä työn suorittajan palkkana (KHO 1983 B 602).

Toisen ongelmallisen kohdan osalta Verohallinto on todennut ohjeessa, että elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä ovat voiton tavoittelu, itsenäisyys, palkatun henkilökunnan käyttö, suunnitelmallisuus, jatkuvuus, taloudellisen riskin olemassaolo, ulospäin suuntautuneisuus ja kilpailu yleisillä markkinoilla. Kaikkien tunnusmerkkien ei välttämättä tarvitse täyttyä, jotta toimintaa pidetään elinkeinotoimintana. Myös toiminnan harjoittamisen muodolla, toiminnan laajuudella ja liikevaihdon suuruudella on vaikutusta tehtävään arviointiin (KHO 1997:2). Jos toimintaa harjoitetaan kilpailuolosuhteissa, on toiminta yleensä elinkeinotoimintaa.

Korkein hallinto-oikeus on antanut 20.11.2008 julkaistun ratkaisun, missä on arvioitu, milloin talkootyönä suoritettu toiminta voi olla elinkeinotoimintaa (KHO 2008:84). Tapauksen mukaan 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 kyseisiä 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 arvonlisäverolaisissa tarkoitettu verollinen palvelu. Yhdistys oli verovelvollinen siitä saamastaan elinkeinotulosta. Ennakkoratkaisu ajaksi 1.1.2007–31.12.2007.

Oikeuskäytännön ja verohallinnon ohjeen valossa on jokseenkin selvää, missä tilanteessa yhdistyksen jäsenen osakeyhtiölle tekemä työ ei ole tehty palkkatyöhön rinnastuvissa olosuhteissa ja mikä on tällä perusteella yhdistyksen jäsenen veronalaista palkkaa. Ohjeen rakenne ja esittämistapa aiheuttavat kuitenkin yhdistyksille ja sen parissa vapaaehtoista työtä tekeville tulkintavaikeuksia. Samoin ohjeessa käytetyt erityiset termit vaikeuttavat ohjeen luettavuutta. Samoin elinkeinotoiminnan suppea käsittely talkootyön ohjeessa ja hiukan toisentyypinen esittämistapa yleishyödyllisten yhteisöjen laajemmassa verotusohjeessa saattavat aiheuttaa tulkintaepäselvyyksiä.

Työryhmän ehdotus

Työryhmän käsityksen mukaan talkootyön verotukseen liittyvät epäselvyydet johtuvat pikemminkin verovelvollisten epätietoisuudesta kuin asian tulkinnanvaraisuudesta. Asiaa tulisi selkeyttää Verohallinnon erillisellä ohjeistuksella. Ohjeen tulisi käsitellä ainoastaan keskeisiä ongelmakohtia eli yhdistyksen jäsenen kolmannelle osapuolelle tekemän talkootyön verotusta. Ohjeessa tulisi keskittyä sen arvioimiseen, milloin työstä maksettu korvaus voi olla työn tehneen henkilön palkkaa ja toisekseen, milloin talkootyönä suoritettu toiminta voi olla yhdistyksen elinkeinotoimintaa.

11.2 Verotuksen keskittäminen ja sen vaikutus valitusten käsittelyyn

Yhdistysten ja säätiöiden veroasiat hoidetaan Savo-Karjalan ja Lounais-Suomen yritysveroimistoissa vuoden 2009 alusta alkaen. Savo-Karjalan yritysveroimiston asiakkaisiksi siirtyvät suomenkieliset ja Lounais-Suomen yritysveroimiston asiakkaisiksi ruotsinkieliset yhdistykset ja säätiöt. Ahvenanmaalaisten yhdistysten ja säätiöiden veroasiat hoidetaan edelleen Ahvenanmaan veroimistossa. Vastaavasti oikaisuvaatimusten käsittely keskitetään tiettyjen oikaisulautakuntien toimivaltaan. Muiden yleishyödyllisten yhteisöjen verotus toimitetaan edelleen yhteisön kotipaikan veroimistossa. Tämä seikka on otettava huomioon pyrittäessä yhdenmukaiseen verotukseen.

Verotuksen tai oikaisuvaatimusten keskittämisestä riippumatta valitus oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen tehdään kotipaikan hallinto-oikeudelle. Veronsaajien oikeudenvilvontayksiköllä ei ole aina fiskaalista intressiä muutoksenhakuun hallinto-oikeuden päätöksestä, joka muutoin saattaa poiketa verotuksessa noudatetusta linjasta. Riippuen päätöksen sisällöstä hallinto-oikeuden päätös voi jäädä lainvoimaiseksi. Tällöin verotuksen toimittava viranomaiskäytännössä pyrkii noudattamaan alueellisen hallinto-oikeuden muodostamaa linjaa kyseisessä tapauksessa jatkossakin. Asia vaatii tarkempaa selvittelyä, mitä tässä työryhmässä ei ole mahdollista tehdä.

Työryhmän ehdotus

Työryhmä ehdottaa, että erikseen arvioidaan yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotusta koskevien valitusten keskittämisen mahdollisuus.

LIITE

KHO 1969 II 506

Koska kuntainliiton omistamaa vajaamielislaitosta siihen kuuluvine laitoksen henkilökunnan asuntoina kokonaan tai osittain käytettyine rakennuksineen oli katsottava käytetyn julkiseen tarkoitukseen, kuntainliitto ei ollut sanoituista asunnoista saamastaan tulosta kunnallisverovelvollinen.

KHO 1970 II 502

Vankilan henkilökunnan asuinrakennuksen, joka sijaitsi vankilan välittömässä läheisyydessä, katsottiin siihen merkitykseen nähden, mikä sillä oli vankilan turvallisuuden ja hälytysvalmiuden kannalta vankilakokonaisuuteen kuuluvaksi ja asuinrakennuskiinteistö siis yleiseen tarkoitukseen käytetyksi eikä valtio ollut verovelvollinen kiinteistöstä saamastaan tulosta.

KHO 1977 T 227

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

KHO 1978 II 505

Osakeyhtiö, jonka tarkoituksena oli aatteellisella pohjalla julkaista verotusta käsittelevää aikakausjulkaisua sekä muutenkin toimia Suomen verolainsäädännön ja verotuskäytännön tuntemuksen edistämiseksi taloudellista etua tavoittelematta, oli mainitun lehden julkaisemisen lisäksi verovuonna järjestänyt erään yhdistyksen kanssa vero-opintopäivän. Lehden kustantaminen oli tuottanut yhtiölle tappiota, mutta vero-opintopäivästä yhtiölle oli jäänyt tuottoa, joka oli tarkoitettu käyttää mainitun kustannustoiminnan rahoitukseen. Osakeyhtiö katsottiin yleishyödylliseksi, mutta kun lehteä ei pidetty yhtiön toimintaa välittömästi palvelevana julkaisuna eikä vero-opintopäivän järjestämistä sellaisena yhtiön toimintansa rahoittamiseksi järjestämänä tilaisuutena, josta saatu tulo ei ole yleishyödyllisen yhteisön liiketuloa, yhtiön saama tulo oli sen veronalaista liiketuloa. Verovuosi 1975.

KHO 1978 II 517

Rajavartiolaitoksen esikunnan virkamiesten asuinrakennuksia, jotka eivät sijainneet rajavartioston kasarmialueella, ei katsottu käytetyn yleisiin tarkoituksiin, minkä vuoksi niistä oli suoritettava kunnallisveroa. Verotus voitiin toimittaa harkintaverotuksena. Verovuosi 1975. harkintaverotusmahdollisuudesta. Äänestys 6-2

KHO 1979 II 546

Vakuutusyhtiön omistama liikekiinteistö, joka oli ollut osittain sen omassa ja osittain sen sisaryhtiöiden käytössä, katsottiin, kun sisaryhtiöille vuokralle annetut tilat olivat palvelleet yhtiöiden yhteistä toimintaa, kokonaisuudessaan tuon vakuutusyhtiön käyttöomaisuudeksi. Ennakkotieto. Verovuodet 1978-1979.

KHO 1980 II 504

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

KHO 1980 II 506

Yhdistys toimi raviurheilun ja hevosjalostuksen edistämiseksi järjestämällä ravikilpailuja, joissa kilpailijoille maksettiin rahapalkintoja ja joiden yhteydessä toimeenpantiin vedonlyöntiä siitä voimassa olleiden säännösten mukaisesti. Toiminnasta saadun huomattavan voiton yhdistys sijoitti ravirataa rakentamaan yhtiöön. Koska yhdistyksen toiminta ei kohdistunut vain rajoitetuihin henkilöpiireihin eikä se tuottanut toiminnallaan siihen osallisille TVL 13 §:n 2 momentissa tarkoitettua yleishyödyllisyyden esteenä olevaa taloudellista etua, yhdistystä pidettiin yleishyödyllisenä yhteisönä, joka TVL 13 §:n 1 momentin mukaan oli verovelvollinen vain liikelulostaan ja kunnallisverotuksessa lisäksi muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tulosta. Yhdistyksen liikelulona ei ollut TVL 13 §:n 3 momentin mukaan pidettävä yhdistyksen ravikilpailuista ja niiden yhteydessä toimeenpannusta vedonlyönnistä saamaa tuloa. Äänestys 5 - 2. Verovuosi 1975.

KHO 1980 II 539

Kun tuotantotoimintaa jatkuvasti harjoittaneen yhtiön eräs tuotanto-osasto oli erotettu sisaryhtiön toiminnaksi ja yhtiö oli vuokrannut tehdaskiinteistön, jolla se oli mainittua toimintaa harjoittanut, koneineen ja muine irtaimistoineen sisaryhtiölle samaan tarkoitukseen käytettäväksi sekä osti sisaryhtiön koko tuotannon rehuteollisuudessaan käytettäväksi, tehdaskiinteistö ja siitä saatu vuokratulo kuuluivat yhtiön liikelulolähteeseen. Verovuosi 1974.

KHO 1981 II 502

Ampumahiihdon MM-esikisat 14.–16.3.1980 ja MM-kisat 10.–15.2. 1981 järjestäneet yleishyödylliset yhdistykset olivat myyneet kisojen kilpailupaikoilta mainostilaa ajaksi 1.12.1979–30.03. 1980 ja 1.12.1980–30.3.1981. Mainostuloja

arvioitiin kertyvän n. 1 miljoona mk, mistä yhdistykset joutuivat maksamaan asianomaiselle kaupungille korvauksen mainostilojen saamisesta hiihtokeskuksessa. Siihen nähden, että tulo saatiin lähinnä yhdistysten järjestämien urheilukilpailuiden ajaksi kilpailupaikoille järjestetyn mainostilan myynnillä, yhdistyksiä ei ollut verotettava mainostilojen vuokraamisesta saamastaan tulosta. Ennakkotieto. Verovuosi 1980–1981.

KHO 1982 T 5011

Säätiön tarkoitus oli perustaa ja ylläpitää erilaisten sairauksien vaivaamien, väsyneitten ja vanhusten lepo- ja toipilaskoteja, joissa nämä saivat asianmukaista lääkärin valvonnassa tapahtuvaa hoitoa sekä muita tarvitsemiaan palveluita. Säätiö ylläpiti toipilaskotia, jonka vuodepaikat olivat pääosin erään kaupungin terveysviraston varaamia vanhus- ja muiden toipilaiden, ei kuitenkaan syvästi kehitysvammaisten, hoitoa varten. Hoitopaikoista pieni osa oli myös muiden kuntien ja yksityistenkin käytössä. Säätiö peri hoitopäivämaksuina määrän, joka kattoi toipilaskodin ylläpitokustannukset. KHO katsoi, että säätiö on tulo- ja varallisuusverolain 13 §:ssä tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö, jonka toimintaa, jota ei harjoitettu ansiotarkoituksessa, ei ollut pidettävä säätiön liiketoimintana, josta se olisi ollut verovelvollinen. Verovuosi 1976

KHO 1982 II 507

Yleishyödyllinen yhdistys oli yhdessä kolmen muun saman talousalueen elinkeinoelämää edistävän yleishyödyllisen yhteisön sekä kaupungin kanssa järjestänyt messut, jotka toistuivat joka neljäs vuosi. Messujen käytännöllistä järjestämistä varten yhteisöt olivat perustaneet määrääjäksi noin 10 kuukaudeksi erityisen organisaation, tilapäisen yhteenliittymän ”X:n Messut 1977”. Varsinaisen messu- ja näytteillepanotoiminnan lisäksi messualueella oli vapaa-ajanviettoon ja harrastustoimintaan liittyviä näyttelyjä sekä suoramyyntiin tarkoitettu basaari. Messujen liikevaihto oli noin 2 900 000 mk. Niistä kertynyt lähes 400 000 mk:n voitto oli jaettu yhteenliittymän osakkaiden kesken. Kun puheena olevassa toiminnassa oli taloudellisten etujen saavuttamiseksi asetettu etuja riskeille alttiiksi ja toiminta oli myös kohdistunut ennalta rajoittamattomaan henkilöpiiriin, messujen järjestämistä pidettiin liiketoimintana ja yhdistyksen voitto-osuutta sen liiketulona. Tulo- ja varallisuusverolain 13 §:n mukaan yhdistys oli näin ollen tuosta voitto-osuudestaan verovelvollinen sen estämättä, että se oli luonteeltaan yleishyödyllinen. Verovuosi 1977, TVL 13 §.

KHO 1983 II 507

Yhdistys, jonka tarkoituksena oli edistää merkonomien ammattitietoja ja -taitoja, järjesti koulutustilaisuuksia ja välitti niihin liittyvää opetusmateriaalia kaikille merkonomien tutkinnon suorittaneille perien jäsenyhdistystensä jäseniltä ja muilta merkonomeilta opintomaksuja. Yhdistyksen koulutus- ja väli-

tystoiminnasta saamat kokonaistulot olivat verovuonna 1 154 984 mk ja kulut 1 041 762 mk. Lisäksi yhdistys sai kirjakaupalle välittämistään yhteistilauksista verovuonna 20 000 mk. Koulutustoiminta katsottiin yleishyödyllisen yhdistyksen veronalaiseksi liiketoiminnaksi. Äänestys 4-3.

KHO 1983 II 508

Säätiö, joka valtakunnallisena järjestönä ylläpiti terveydenhoitoasemaa korkeakouluopiskelijoille maamme 16 korkeakouluopiskelijakunnalla, oli katsottu yleishyödylliseksi yhteisöksi. Säätiön omien potilaittensa ohella eräälle kaupungille ja erään valtionalueen hoitokunnalle järjestämät laboratoriopalvelut olivat säätiön veronalaista liiketoimintaa. Verovuodet 1982 ja 1983 Ennakko-tieto.

KHO 1983 II 509

Yleishyödylliseksi yhteisöksi katsotun säätiön tarkoitus oli tukea vähävaraisia opiskelijoita rakennuttamalla ja vuokraamalla opiskelija-asuntoja. Säätiön omistamalle tontille oli rakennettu talo, jonka pinta-alasta 2 224 neliömetriä oli asuinhuoneistoja, joita vuokrattiin opiskelija-asunnoiksi, 82 neliömetriä varastohuoneistoja ja 298 neliömetriä konttorihuoneistoja. Verolautakunta vahvisti koko kiinteistön kunnallisverotuksen harkintaverotuksin. Säätiö vaati harkintaverotuksen asuinhuoneistojen osalta kumottavaksi, koska asuinhuoneistot oli vuokrattu säätiön tarkoituksen toteuttamiseksi opiskelija-asunnoiksi ja vuokrat määräytyivät huomioon ottaen viranomaisten määräykset, joten säätiön taloudellinen tilanne oli heikko. KHO katsoi, että säätiö oli yleishyödyllinen yhteisö ja että puheena olevan säätiön kiinteistön rakennuksen asuinpinta-alasta suurin osa oli vuokrattu opiskelija-asunnoiksi. Sanottu osa kiinteistöstä oli tulo- ja varallisuusverolain 13 §:n mukaisesti yleishyödyllisen yhteisön toiminnan tarkoituksen mukaisessa käytössä. Kun säätiö ei näin ollen ollut velvollinen maksamaan kunnallisveroa sanotusta kiinteistön osasta, KHO kumosi lääninoikeuden päätöksen ja palautti asian verolautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi. Verovuosi 1976

KHO 1983 II 602

Yhdistys A, jonka tarkoituksena oli auttaa Kristuksen lähetyskäsken täyttämistä, oli tehnyt osakeyhtiö B:n kanssa sopimuksen, jonka mukaan yhdistys otti 4 kk:n ajaksi tehtäväkseen yhtiön yhden tai useamman työntekijän yötyövuoron tekemisen siten, että työn suorittivat yhdistyksen jäsenet yhtiön johdon ja valvonnan alaisena, mutta että korvaus työstä maksettiin kokonaan yhdistykselle. Se, että yhdistyksen jäsenet mainitulla tavalla luopuivat yhtiön heille tehtävän suorittamisesta maksettavasta, ennakkoperintälain 4 §:n mukaiseksi palkaksi katsottavasta korvauksesta yhdistyksen hyväksi, ei vapauttanut yhtiötä velvollisuudesta toimittaa korvauksesta ennakonpidätys. Äänestys 3-1.

KHO 1984 II 505

Vesikunnan tarkoitus oli sääntöjensä mukaan jäsenten taloudenpidon tai elinkeinon tukemiseksi ylläpitää ja hoitaa vedenhankinta- ja viemäröintilaitosta jäsenten kiinteistöjä varten. Muutkin kuin jäsenet voivat käyttää osuuskunnan palveluksia ellei osuuskunnan kokous toisin päättänyt. Osuuskunta ei jakanut ylijäämää eikä tuottanut toiminnallaan jäsenilleen taloudellista hyötyä. X:n kunnanvaltuusto ja kunnanhallitus olivat hyväksyneet vesikunnan yleiseksi vesi- ja viemärlaitokseksi eräillä kaava-alueilla. Vesikunta toimi omakustannuseriaatteella. KHO katsoi, että vesikunta oli tulo- ja varallisuusverolain 13 §:ssä tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö, jonka toiminta ei ollut liiketoimintaa, sekä kumosi toimitetun vesikunnan harkintaverotuksen. Verovuosi 1980

KHO 1984 II 506

Yhdistyksen tarkoituksena oli mm. edistää ja tukea talouselämän piiriin kuuluvaa yrittäjyyttä, panna toimeen messuja ja näyttelyitä sekä harjoittaa jäseniään palvelevaa tiedotustoimintaa. Yhdistyksen tarkoituksena ei ollut voiton hankkiminen jäsenilleen. Yhdistys oli vuosittain järjestänyt messuja ja näyttelyitä, joiden tuotot verovuodelta 1979 olivat n. 2 milj. mk ja verovuodelta 1980 n. 1 milj. mk. Messu- ja näyttelytoimintaa varten yhdistyksellä oli toimisto ja palkattua henkilökuntaa. Kun puheena olevassa toiminnassa pyrittiin taloudellisten etujen saavuttamiseen ja toiminta kohdistui ennalta rajoittamattomaan piiriin, näyttelyiden ja messujen järjestämistä pidettiin yleishyödyllisen yhteisön liiketoimintana, josta saadusta tulosta se oli verovelvollinen. Äänestys 7-1. Verovuosi 1979–1980, TVL 13 §.

KHO 1984 II 507

Yleishyödyllinen yhteisö järjesti tarkoituksensa toteuttamiseksi jäsenilleen ja soveliaalle ulkopuolisille judo- ja itsepuolustusopetusta ja kilpailuja. Yhdistyksen kurssitoiminta käsitti vasta-alkajille tarkoitetut perus- ja alkeiskurssit, pitemmälle edistyneille tarkoitetut kurssit ja leirit, valmennusryhmien ohjelmat sekä eritasoisia vyökokeita. Kurssit kestivät noin kolme kuukautta ja kurssimaksut olivat: - aikidokurssilta 180 mk/henkilö, -judokurssilta 180 mk/henkilö sekä - karatekurssilta 200 mk/henkilö. Kurssitoiminnan tuotot olivat 69 800 mk ja siihen kohdistuvat erittelyjen mukaiset kulut 18 000 mk. Kurseille osanotto ei edellyttänyt yhdistyksen jäsenmaksun suorittamista, mutta kurssin suorittamisen jälkeen osanottajat saattoivat anoa yhdistyksen jäsenyyttä. KHO katsoi, että kurssimaksujen kerääminen oli tapahtunut yhdistyksen toiminnan toteuttamiseksi ilman ansiotarkoitusta, minkä vuoksi niitä ei ollut pidettävä yhdistyksen veronalaisena liiketulona. Äänestys 3-2.

KHO 1985 II 507

Yhdistys oli tarkoituksensa mukaisesti harjoittanut jatkokoulutustoimintaa insinöörikoulutuksen saaneiden teknisen ammattitaidon ylläpitämiseksi.

Koulutuksesta saadut kokonaistulot olivat vuonna 1979 olleet 7 802 050 mk ja siihen kohdistuvat menot 7 211 281 mk. Koulutukseen olivat voineet korvausta vastaan osallistua kaikki halukkaat yhdistyksen jäsenyydestä riippumatta. Koulustustoiminta katsottiin yhdistyksen liiketoiminnaksi. Verovuosi 1979–1980

KHO 1985 II 508

Yleishyödyllinen yhdistys, jonka tarkoituksena oli edistää merkonomien ammattitietoja ja -taitoja, järjesti koulutustilaisuuksia, välitti niihin liittyvää opetusmateriaalia kaikille merkonomintutkinnon suorittaneille perien opintomaksuja sekä ylläpiti ammatillisen kirjeopiskelun ja -opetuksen valtionavusta annetussa laissa (1079/79) tarkoitettua valtionapua saavaa kirjeoppilaitosta. Yhdistyksen koulutus- ja välitystoiminnasta saamat kokonaistulot olivat verovuonna 1 399 826 mk. Ottaen huomioon muun ohella, että kirjeoppilaitoksen saaman valtionavun edellytyksenä oli, ettei oppilaitosta ylläpidetty taloudellisen voiton tavoittelemiseksi, kirjeopistotoiminnan tuottamaa ylijäämää ei pidetty yhdistyksen veronalaisena liiketulona. Äänestys 5-1-1.

KHO 1986 II 534

Yhdistys, joka oli poliittisen puolueen A:n kunnallisjärjestö ja julkaisi X:n kaupungissa ilmaisjakelulehteä B, pyysi valtiovarainministeriöltä, että sille myönnettäisiin yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen verohuojennuksista annetun lain nojalla verovapaus julkaisutoiminnan tulosta muun ohella verovuodelta 1983. Valtioneuvosto hylkäsi hakemuksen katsoen, että yhdistyksen liiketoimintaa koskeva verohuojennus merkitsisi vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille haittaa, joka ei ole vähäinen.

Lehti ilmestyi vuonna 1983 14 numerona 30.000 kpl:n painoksin. Kunnallisjärjestön tiedotustoiminta ulospäin tapahtui B:n kautta. Vuonna 1983 X:n kaupungissa ilmestyi B:n lisäksi muita ilmaisjakelulehtiä, kaksi muiden puolueiden lehteä ja talousalueen sanomalehti C. Vuonna 1983 lehden B ilmoitustulot olivat 354.044 mk ja julkaisukulut 342.132,66 mk, ja A:n ilmoitustulot lehdestä B olivat noin 0,6 % sanomalehti C:n ilmoitustuloista.

KHO katsoi, ottaen huomioon yhdistyksen julkaisutoiminnan laadusta ja laajuudesta esitetyn selvityksen ja X:n talousalueella ilmestyvää sanomalehteä julkaisevan yhtiön ilmoituksen, jonka mukaan B ei kilpaillut ilmoitusmarkkinoista mainitun sanomalehden kanssa, sekä kun asiakirjoissa ei muutoinkaan ollut sellaista selvitystä, jonka perusteella yhdistyksen julkaisutoimintaa koskevan verohuojennuksen olisi voitu katsoa merkitsevän vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille haittaa, joka ei ole vähäinen, ettei yhdistyksen hakemusta voitu hylätä valtioneuvoston päätöksessä mainitulla perusteella. Koska päätös siten loukkasi yhdistyksen oikeutta, KHO kumosi päätöksen ja palautti asian valtiovarainministeriölle uudelleen käsiteltäväksi. Verovuosi 1983

KHO 1987 B 504

Yleishyödylliseksi yhteiseksi katsotun urheiluseuran tarkoituksena oli rakentaa jäsenten suorittamana talkootyönä 105 neliömetrin suuruinen omakotitalo kaupungilta vuokrattavalle tontille. Tämän ns. valmistalon asumiskuntoon saattamiseen menisi n. yksi kuukausi. Omakotitalo myytäisiin sen valmistuttua ja rahat käytettäisiin yhteisön toiminnan tukemiseen. Omakotitalon myynnistä saatavaa tuloa ei katsottu yhteisön liiketuloksi, eikä se niin ollen ollut yhteisön veronalaista tuloa. Verovuosi_1986 Verovuosi 1987.

KHO 1987 B 595

Yhdistys harjoitti suurehkoissa kaupungissa kopiointipalveluliikettä, jonka liikevaihto oli vuonna 1983 2.922.638 mk. Liikevaihto oli huomattavasti suurempi kuin useimmilla muilla kaupungissa toimivilla alan yrityksillä, joskin yhdistyksen ilmoituksen mukaan kahden muun yrityksen liikevaihto oli samaa luokkaa. Yhdistys selvitti, että yrityksessä ei tehty yhdistyksen jäsenten toimesta talkootyötä, vaan kaiken työn tekivät ulkopuoliset palkatut työntekijät. Liikkeestä oli kertynyt yhdistykselle voittoa viiden vuoden aikana yhteensä 2.712.616 mk ja vastaavana aikana oli käytetty yleishyödylliseen toimintaan 2.611.655 mk. Valtiovarainministeriö oli hylännyt yhdistyksen hakeuksen yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain mukaisen veronhuojennuksen saamisesta katsoen, että veronhuojennus merkitsisi vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille haittaa, joka ei ole vähäinen. KHO hylkäsi yhdistyksen ministeriön päätöksestä tekemän valituksen. Veronhuojennus vuosille 1985 ja 1986

KHO 1988 T 1197

Säätiön tarkoituksena oli johtamiskoulutuksen ja tutkimuksen järjestäminen ja edistäminen. Säätiö ylläpiti tarkoituksensa toteuttamiseksi instituuttia, jonka tehtävänä oli johtamiskoulutuksen ja siihen läheisesti liittyvien toimintojen toteuttaminen ja kehittäminen sekä johtamiskysymyksiin liittyvä tutkimus-, julkaisu- ja tiedotustoiminta. Päätoimintamuotoina oli ollut verovuosina 1982 ja 1983 liikkeenjohdon täydennyskoulutuskurssien järjestäminen. Kurssituotot, seminaarituotot ja muun koulutustoiminnan tuotot olivat olleet 4.777.890 mk vuonna 1982 ja 5.821.301 mk vuonna 1983. Osallistumista koulutukseen ei ollut rajattu. Säätiö ei ollut saanut tämän toiminnan tueksi avustusta valtion varoista eikä koulutustoimintaan kohdistettu välitöntä julkista valvontaa. Säätiön koulutustoiminta oli sen liiketoimintaa. Äänestys 4-1.

KHO 1988 T 1203

Säätiö, jonka tarkoituksena on vientikoulutuksen järjestäminen ja edistäminen, ylläpiti tarkoituksensa toteuttamiseksi vienti-instituuttia ja muutoinkin tuki vientikoulutusta. Säätiö sai mm. hallintonsa kuluihin valtionavustusta.

Mahdollinen ylijäämä oli valtionavustusta koskevien ohjeiden mukaan käytävä säätiön tarkoituksena kannalta hyväksyttävällä tavalla. Ottaen huomioon myös esitetyn selvityksen säätiön hallinnosta ja toiminnan taloudellisesta tuloksesta säätiön harjoittamaa kurssi- ja koulutustoimintaa ei pidetty liike-toimintana. Äänestys 3-2.

KHO 1988 B 503

Maatalouskeskus, jonka kuluista valtionapu kattoi noin 60 %, oli järjestänyt maatalousnäyttelyn mm. vuosina 1977, 1980 ja 1983. Näyttelyn tuotot vuonna 1981 olivat olleet 4,6 milj. mk. Näyttelytoimintaa pidettiin luonteeltaan tilapäisenä ja se oli palvellut välittömästi yhdistyksen yleishyödyllistä toimintaa. Yhdistyksen näyttelystä saama tulo ei ollut sen liiketuloa. Äänestys 4-3. Verovuosi 1983 TVL 13 § VNP eräiden maatalouden edistämisyhteisöjen valtionavun ehtoista 20.1.1972/63.

KHO 1988 B 504

Yleishyödyllinen yhdistys, jonka tarkoituksena oli edistää kuljetustaloudellista ja -teknistä tietämystä järjestämällä kokous- ja esitelmätilaisuuksia, kehittämällä alan koulutusta ja tutkimustoimintaa sekä järjestämällä alaa esitteleviä näyttelyitä, ei kuitenkaan myyntinäyttelyitä, oli joka kolmas vuosi järjestänyt kansainvälisen materiaalinkäsittely- ja kuljetusnäyttelyn, jonka liikevaihto verovuonna oli ollut 2.425.623 markkaa. Näyttelyn käytännön järjestelyistä oli huolehtinut yhdistyksen vakituisten henkilökunnan lisäksi tilapäisesti näyttelyn järjestämiseen palkatut henkilöt. Näyttelyyn oli päässyt pääasiallisesti yhdistyksen painattamalla asiakaskorteilla, jotka oli annettu näytteilleasettajien jaettavaksi. Näyttelyssä kertyneet varat oli pääosin jätetty yhdistyksen rahoitusomaisuudeksi käyttämättä niitä yhdistyksen toimintaan. Näyttelyn järjestämisellä katsottiin pyrityn taloudellisten etujen saavuttamiseen. Toimintaa pidettiin yleishyödyllisen yhdistyksen liiketoimintana. Verovuosi 1982.

KHO 1988 B 508

A Oy:n toimialana oli kiinteistöjen ja kiinteistöyhtiöiden osakkeiden omistaminen ja hallitseminen sekä kiinteistöjen ja osakkeiden omistukseen perustuva vuokraustoiminta. Yhtiön tarkoituksena oli vuoden 1988 aikana sijoittaa noin 100 milj. mk kiinteistöihin ja rakennusoikeuksiin. Päämääränä oli, että yhtiön substanssiarvo lähitulevaisuudessa olisi miljardi mk. Yhtiön omistamien ja vuokraamien huoneistojen hankintahinta oli 361,5 milj. mk, kokonaispinta-ala 23 650 neliometriä ja niistä saatiin nettovuokratuloja 33 milj. mk vuodessa. Yhtiön tavoitteena oli saada yhtiön osakkeet noteeratuiksi Helsingin Arvopaperipörssin pörssilistalle, mikä sittemmin toteutuikin. Yhtiön osakepääoma korotettiin 135 milj. mk:sta 231 milj. mk:aan toimeenpanemalla 96 milj. mk:n uusmerkintä osakkeenomistajien merkintätuoikeudesta poike-

ten yleisölle suunnattuna uusmerkintänä. Tuossa osakeannissa yhtiö sai noin 3 500 uutta osakkeenomistajaa. KHO katsoi, kun yhtiö vuokrasi kiinteistöjä ja osakehuoneistoja, että se ei harjoittanut sellaista elinkeinotoimintaa kuin tarkoitettiin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 1 §:ssä. Äänestys 3-2.

KHO 1990 B 505

Konsernin emoyhtiö omisti suurimman osan konsernin kiinteistökannasta. Konsernirakennetta oli liiketaloudellisista syistä tarkoitus muuttaa niin, että konsernille perustettiin uusi emoyhtiö ja vanhasta emoyhtiöstä tuli konsernin vuokraus- ja kiinteistöpalvelutoimintaa harjoittava yhtiö. Tämä yhtiö tuli muutoksen jälkeen hallitsemaan pääosan koko konsernin kiinteistökannasta. Suurin osa kiinteistöistä vuokrattaisiin konserniin kuuluvien, liiketoimintaa harjoittavien yhtiöiden käyttöön. Vuokratulot konserniyhtiöiltä tulivat olemaan 85–90 milj. markkaa vuodessa ja ulkopuolisilta 3 milj. markkaa vuodessa. Lisäksi yhtiön tarkoituksena oli harjoittaa erilaisia kiinteistöpalveluita, joiden liikevaihto tuli olemaan 20–30 milj. markkaa vuodessa. Henkilökuntaa yhtiöllä tuli olemaan palveluksessaan 25–30 henkilöä. Näissä oloissa yhtiön toiminta katsottiin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 1 §:n mukaiseksi liiketoiminnaksi ja yhtiöllä oli oikeus toimintavaruksen tekemiseen ja oikeus vähentää korot elinkeinoverolain mukaan. KHO katsoi, ottaen huomioon yhtiön toiminnan liittymisen koko konsernin toimintaan ja yhtiön toiminnan laadun muutoksen sekä yhtiön esittämät syyt konsernin kiinteistöhallinnan uudelleen järjestämiseksi sekä sen, että suurin osa koko konsernin kiinteistökannasta tuli yhtiön hallintaan, ettei ollut syytä muuttaa keskusverolautakunnan päätöksen lopputulosta. Äänestys 5-2.

KHO 1991 B 557

Kaupungin ja eri urheiluseurojen, jotka olivat rekisteröityjä yhdistyksiä, välillä oli sovittu, että urheiluseurat ottivat huolehtiakseen muun muassa erilaisen 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 sosiaaliturvamuksua. Sen sijaan muun muassa järjestysmies- ja lipunmyyntitehtävistä ja mainosten jaosta maksettuja korvauksia oli pidettävä ennakkoperinnän alaisena palkkana. Palkanmaksuvuodet 1983–1987. Äänestys 5-2.

KHO 1992 T 824

Valtion omistamat ja puolustusministeriön hallinnassa olevat asuinkiinteistöt sijaitsivat kasarmialueella, merkityn sotilasalueen sisällä. Asuinrakennuksia oli käytetty pääasiallisesti puolustusvoimain henkilökunnan asuntolina.

Rakennuksia katsottiin käytetyn yleisiin tarkoituksiin. Valtio ei näin ollen ollut kunnalle verovelvollinen asuinkiinteistöistä saamistaan tuloista. Verovuosi 1986

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

KHO 1993 B 549

Yleishyödylliseksi yhteisöksi katsottu oppilasyhdistys harjoitti koulun sisätiloissa olevasta kioskista välituntisin koulun oppilaille ja henkilökunnalle makeisten, virvokkeiden ja tupakan myyntiä. Toiminta oli liikevaihtoverolain (559/91) 2 §:ssä tarkoitettua liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa tavarantoiminnan myyntiä. Näin ollen ja kun kioskimyynnistä saatua tuloa oli tulo- ja varallisuusverolain 21 §:n nojalla pidettävä myös yhdistyksen veronalaisena liiketulona, yhdistys oli liikevaihtoverolain 1, 2, 3 ja 17 §:n nojalla velvollinen suorittamaan liikevaihtoveroa harjoittamastaan liiketoiminnasta. Ennakkotieto ajalle 1.10.1991–31.12.1992.

KHO 1994 T 282

Yhdistys, jonka tarkoituksena oli harjoittaa Raamattuun perustuvaa sananjuulistusta ja tehdä käytännön armeliaisuustyötä sekä tukea lähetystyötä, katsottiin tulo- ja varallisuusverolaissa tarkoitetuksi yleishyödylliseksi yhteisöksi. Tarkoituksensa toteuttamiseksi yhdistys muun muassa harjoitti kirpputori-toimintaa, jota varten sillä oli liiketoimipaikka ja palkatut yksi kokopäiväinen ja yksi osa-aikainen toimihenkilö. Yhdistyksen jäsenet osallistuivat toimintaan tekemällä vapaaehtoistyötä. Kaikki myytävät tavarat oli saatu lahjoituksina, ja osa niistä oli toimitettu suoraan avun tarvitsijoille lahjoituksina. Kirpputori-myynnistä 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.

KHO 1994 B 503

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

KHO 1994 B 563

Yleishyödyllisenä yhteisönä pidettävä säätiö järjesti ylläpitämässään opistoissa kansanopistojen valtionavuista annetun lain 2 a §:ssä tarkoitettua opetusta, johon osallistuville opiskelijoille oli kansanopistojen valtionavuista annetun asetuksen 34 a §:n nojalla järjestettävä riittävä maksuton ruokailu. Tämän toiminnan kustannuksiin säätiö sai valtionapua. Koska sanottu valtionapua saava kansanopistotoiminta ja siihen kuuluva ruokatarjoilu liittyi välittömästi säätiön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen eikä toimintaa harjoitettu ansiotarkoituksessa, ruokatarjoilun oli katsottava kuuluvan yleishyödyllisenä toimintana harjoitettuun kansanopistotoimintaan eikä liiketoimintana harjoitettuun ruokalatoimintaan. Tästä ruokatarjoilusta säätiön ei ollut suoritettava liikevaihtoveroa. Sen sijaan säätiön muu kuin kansanopistojen valtionavuista annetun lain 2 a §:ssä tarkoitetuille opiskelijoille järjestämä ruokatarjoilu oli liikevaihtoverolain 2 §:ssä tarkoitettua liiketoimintaa, josta säätiö oli liikevaihtoverovelvollinen. Jaettaessa ruokalatoiminta näin verolliseen ja verottomaan osaan, saatiin ostetuista tavaroista ja verollisista palveluista suoritettu vero vähentää ainoastaan verollisen toiminnan osalta verollisen ja verottoman liikevaihdon suhteessa tai muutoin kirjanpidosta selvästi ilmenevän erittelyn mukaisesti. Lisäksi säätiö oli verovelvollinen kahvio- ja kanttiinitoiminnastaan. LiikevaihtoveroL 1 § (559/91), 2 §, 3 §, 16 § 2 mom, 17 §, TVL 21 § (1240/88)

KHO 1994 B 564

Yleishyödylliset yhteisöt olivat tehneet sopimuksen urheilutapahtuman järjestämisestä ja sen taloudellisesta vastuusta. Urheilutapahtuman järjestäminen sopimuksen perusteella ei tapahtunut liiketoiminnan muodossa eivätkä yhdistykset tältä osin muodostaneet elinkeinotoiminnan harjoittamista var-

ten perustettua yhtymää. Sen sijaan urheilutapahtuman yhteydessä harjoitettu kulutustavaroiden myynti tapahtui liiketoiminnan muodossa. Tältä osin yhdistykset muodostivat tulo- ja varallisuusverolain (1240/88) 5 §:ssä tarkoitettua elinkeinotoiminnan harjoittamista varten perustetun yhtiön. Yhtymä oli liikevaihtoverolain (559/91) 1, 2 ja 8 §:n nojalla velvollinen maksamaan liikevaihtoveroa kysymyksessä olevasta myynnistä. Yhtymä oli siten merkittävä liikevaihtoverovelvollisten rekisteriin.

KHO 1995 B 545

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

KHO 1995 B 546

Yleishyödyllisenä yhteisönä pidettävän yhdistyksen ylläpitämän ammatillisen oppilaitoksen koulutustoiminnan yhteydessä tuotettujen tavaroiden ja palvelujen myynnin katsottiin tapahtuvan arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentissa tarkoitetulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Myynti oli kuitenkin osa yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen mukaista toimintaa eikä siitä saatu tulo ollut yhdistykselle tuloverolain mukaan veronalaista elinkeinotuloa. Tämän vuoksi yhdistyksen ei ollut suoritettava myynnistä arvonlisäveroa. 3-2. Äänestys

KHO 1996 B 562

Yhtiö oli yksityinen koulutusalan yritys, joka harjoitti liiketoiminnan muodossa koulutuspalvelujen myyntiä työvoimapolitiittisen aikuiskoulutuksen alalla. Yhtiön tuottamia koulutuspalveluja ostivat työvoimaviranomaiset, joiden lakisääteisiin tehtäviin työvoimapolitiittisen aikuiskoulutuksen järjestäminen kuului. Yhtiön harjoittama koulutustoiminta oli liiketaloudellisin perustein järjestettyä. Yhtiö ei tuottanut koulutuspalveluja minkään lain velvoittamana eikä se saanut toimintaansa varten valtionavustusta. Yhtiön alihankkijana tuottamat koulutuspalvelut eivät olleet arvonlisäverolain 39 ja 40 §:ssä tarkoitettuja verottomia koulutuspalveluja. Yhtiön liiketoiminnan muodossa harjoittama koulutustoiminta oli arvonlisäverolain 17 §:ssä tarkoitettua palvelua, josta yhtiö palvelun myyjänä oli arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 2 §:n 1 momentin nojalla velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa. Valtionasiamiehen valitus hyväksyttiin. Äänestys 4-1.

KHO 1996 B 563

Yhtiö harjoitti yksityistä autokoulutoimintaa antaen autokoulussaan ajokortin saamiseksi säädettyä kuljettajaopetusta. Yhtiön harjoittama autokoulu-toiminta oli liiketaloudellisin perustein järjestettyä. Yhtiö ei tuottanut auto-koulussaan antamaansa kuljettajaopetusta minkään lain velvoittamana eikä yhtiön koulutustoimintaa avustettu lain nojalla valtion varoin. Autokoulutoiminnan harjoittamista ja autokoulussa annettavaa kuljettajaopetusta koskevassa lainsäädännössä ei ollut kysymys sellaisesta yhteiskunnan hyväksymien koulutustavoitteiden toteuttamiseksi lain nojalla järjestetystä koulutuksesta, jota arvonlisäverolain 40 §:ssä tarkoitettiin. Yhtiön autokoulussaan antama kuljettajaopetus ei näin ollen ollut lainkohdassa tarkoitettua verotonta koulutuspalvelua. Yhtiön liiketoiminnan muodossa harjoittama autokoulutoiminta oli arvonlisäverolain 17 §:ssä tarkoitettua verollista palvelua, josta yhtiö palvelun myyjänä oli arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdan, 2 §:n 1 momentin ja 18 §:n 2 momentin säännösten nojalla velvollinen suorittamaan arvonlisävero. Yhtiön valitus hylättiin. Ennakkotieto ajalle 1.6.1994-31.12.1995.

KHO 1996 T 2648

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

KHO 1996 T 3013

Yleishyödyllinen yhdistys, jonka tarkoituksena on toimia alueellaan käsi- ja taideteollisuuden yleisten edellytysten kaikinpuoliseksi edistämiseksi, sai tarkoituksensa toteuttamiseen valtiolta ja kunnilta avustusta, joka kattoi noin puolet yhdistyksen kuluista. Yhdistys suoritti muun ohella neuvontatyötä sekä järjesti kokouksia, kursseja sekä esitelmä- ja neuvontatilaisuuksia. Yhdistyksen neuvonta- ja kurssitoiminta, joka kohdistui ennalta rajoittamattomaan asiakaspiiriin ja oli suunnitelmallista ja jatkuvaa, tapahtui arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Yhdistyksen harjoittaman neuvonta- ja kurssitoiminnan katsottiin kuitenkin

liittyvän välittömästi sen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen eikä tulo näin ollen ollut yhdistykselle tuloverolain (1535/92) 23 §:n 1 momentissa tarkoitettua elinkeinotuloa. Koska yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverolain 4 §:n mukaan verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään tuloverolain mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona, yhdistyksen ei ollut suoritettava arvonlisäveroa harjoittamastaan neuvonta- ja kurssitoiminnasta. Ennakkotieto ajalle 1.5.1995–31.12.1995.

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. Ennakkotieto ajalle 1.1.1995–31.12.1996.

KHO 1997 T 190

Liiton sääntöjen mukaan sen tarkoituksena oli olla alan teollisuuden ja siihen liittyvien teollisuuden ja kaupan alojen piirissä toimivien yritysten ja laitosten yhteenliittymä elinkeino- ja työnantajapoliittisissa asioissa. Tarkoituksensa toteuttamiseksi liitto muun muassa edusti jäseniään työmarkkinaneuvotteeluissa, työriidan sattuessa ja uhatessa tuki ja auttoi jäseniään sekä toimi riidan selvittämiseksi, seurasi työsuhteita koskevan ja muun sosiaalisen lainsäädännön kehitystä ja ohjasi ja neuvoi jäseniään säännösten soveltamisessa. Sääntöjensä perusteella liitto oli tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö. Arvonlisäverolain 4 §:n mukaan tuloverolaissa tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään yhteisön veronalaisena elinkeinotulona. Liiton vuoden 1994 tuloslaskelman mukaan sen jäsenmaksutuotot olivat n. 11 miljoonaa markkaa ja sen maksullisten palveluiden nimellä veloittamat tuotot olivat yhteensä noin 500 000 markkaa. Näihin palveluihin kuului muun muassa asianajopalvelut, tuotto noin 60.000 markkaa, työpaikkakoulutus, tuotto noin 35.000 markkaa, ja kurssitoiminta, tuotto noin 265.000 markkaa. Liiton mainituista palveluista saamat tulot ottaen huomioon niiden välitön liittyminen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, suuntautuminen jäsenistöön, palvelujen veloitukse-

rusteet ja toiminnan laajuus eivät olleet liiton elinkeinotuloa eikä liitto siten myöskään ollut palvelujen myynnistä arvonlisäverovelvollinen.

KHO 1997:15

Yksityisen henkilön omistama kiinteistö- ja siivouspalvelualan yritys (toimimi-nimi) oli tehnyt kunnan sosiaali- ja terveyslautakunnan kanssa ostopalvelusopimuksen kunnan omistaman kehitysvammaisten hoitokodin yöpäivystyspalvelusta. Yöpäivystyspalvelu tapahtui kello 21.00–7.00 välisenä aikana, jolloin yrityksen palkkaama työntekijä päivysti hoitokodissa ja antoi sen asukkaille heidän tarvitsemansa avun ja hoidon. Päivystys koski enintään kuutta asukasta kerrallaan. Kunnan sosiaali- ja terveyslautakunta hyväksyi työntekijät ja antoi heille alkuperehdyttämisen sekä mahdollisuuden tutustua hoitokotiin ja sen asukkaisiin ennen työn alkua. Työntekijöillä oli oltava riittävä koulutus ja/tai kokemus tehtäviinsä. Työntekijöitä ja yrityksen omistajaa sitoi sosiaalihuoltolain (710/82) 57 §:n mukainen salassapitovelvollisuus. Kunnan sosiaali- ja terveyslautakunnalla oli oikeus valvoa päivystystoimintaa. Yritys oli sitoutunut järjestämään päivystyksen jatkuvasti, kuitenkin vähintään 20 yönä kuu-kaudessa. Kunnan sosiaali- ja terveyslautakunta maksoi yritykselle korvausta 400 markkaa jokaista päivystysyötä kohti. KHO totesi päätöksensä peruste-luissa, että kunnan omistama kehitysvammaisten hoitokoti oli kunnan ylläpi-tämä sosiaalihuollon toimintayksikkö, jossa järjestettiin ja annettiin kehitys-vammaisille heidän tarvitsemiaan arvonlisäverolain 37 ja 38 §:ssä tarkoitet-tuja verottomaan sosiaalihuoltoon kuuluvia palveluja. Tähän sosiaalihuoltoon kuului myös hoitokodissa järjestettävä yöpäivystyspalvelu. Yritys, jolta kunta hankki yöpäivystyspalvelun ostopalveluna, harjoitti toimintaansa liiketoimin-nan muodossa. Yritys ei itse ylläpitänyt kysymyksessä olevaa sosiaalihuollon toimintayksikköä vaan tuotti yksityisenä alihankkijana osan kunnan omista-massa ja ylläpitämässä sosiaalihuollon toimintayksikössä järjestettävästä sosi-aalihuollon palvelutoiminnasta. Yritystä ei noista syistä pidetty arvonlisävero-lain 38 §:ssä tarkoitettuna sosiaaliviranomaisten valvomana muuna sosiaali-huollon palvelun tuottajana eikä sen alihankkijana tuottamaa yöpäivystyspal-velua lain 37 ja 38 §:ssä tarkoitettuna verottomana sosiaalihuollon palveluna vaan lain 17 §:ssä tarkoitettuna verollisena palveluna, josta yritys palvelun myyjänä oli lain 1 §:n 1 momentin 1 kohdan, 2 §:n 1 momentin ja 18 §:n 2 momentin nojalla velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa. Valtionasiamie-hen valitus hyväksyttiin. Ennakkotieto ajaksi 1.3.–31.12.1995. VL 37 ja 38 §, sosiaalihuoltolaki (710/82) laki sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtionosuudesta (733/92).

KHO 1997 T 554

Yhtiö oli yksityinen yritys, joka harjoitti liiketoiminnan muodossa ateria-palvelutoimintaa muun ohella kuntien ja yksityisten yhteisöjen ylläpitämässä sosiaalihuollon toimintayksiköissä. Yhtiö veloitti ateriapalvelut sosiaalihuol-

lon toimintayksikön ylläpitäjältä. Yhtiö ei itse ylläpitänyt kysymyksessä olevia sosiaalihuollon toimintayksikköjä vaan tuotti yksityisenä alihankkijana osan kunnan ja yksityisten yhteisöjen omistamissa ja ylläpitämissä sosiaalihuollon toimintayksiköissä järjestettävästä sosiaalihuollon palvelutoiminnasta.

Yhtiötä ei pidetty arvonlisäverolain 38 §:ssä tarkoitettuna sosiaaliviranomaisten valvomana muuna sosiaalihuollon palvelun tuottajana eikä sen alihankkijana tuottamaa ateriapalvelua lain 37 ja 38 §:ssä tarkoitettuna verotomana sosiaalihuollon palveluna vaan lain 17 §:ssä tarkoitettuna verollisena palveluna, josta yhtiö palvelun myyjänä oli lain 1 §:n 1 momentin 1 kohdan, 2 §:n 1 momentin ja 18 §:n 2 momentin nojalla velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa. Yhtiön valitus hylättiin.

KHO 1997:22

Kunnan ylläpitämän ammatillisen aikuiskoulutuskeskuksen tehtävänä oli tarjota ja järjestää ammatillista aikuiskoulutusta ja sitä tukevaa muuta koulutusta. Aikuiskoulutuskeskuksessa voitiin järjestää myös ammatillista aikuiskoulutusta tukevaa tai siihen läheisesti liittyvää palvelu-, tutkimus- ja työtoimintaa. Muuhun palvelutoimintaan kuuluvana järjestettiin esimerkiksi henkilöstökoulutusta yrityksille, jotka maksoivat koulutuksesta sopimukseen perustuvan hinnan ilman yhteiskunnan tukea.

Aikuiskoulutuskeskuksessa järjestettävä ammatillinen aikuiskoulutus oli arvonlisäverolain 39 §:n 1 momentissa ja 40 §:ssä tarkoitettua verotonta koulutuspalvelua. Aikuiskoulutuskeskuksessa järjestettävän henkilöstökoulutuksen verollisuutta puolsivat verotuksen neutraalisuuteen ja veron kertaantumisen estämiseen liittyvät syyt. KHO katsoi kuitenkin, että myös henkilöstökoulutus oli verotonta koulutuspalvelua, kun sen järjestäjänä oli lakisääteistä ja siten verotonta koulutusta antava oppilaitos. Kunnan ei ollut suoritettava arvonlisäveroa aikuiskoulutuskeskuksessa järjestetystä henkilöstökoulutuksesta. Ennakotieto ajaksi 1.6.1994-31.12.1995.

KHO 1997:26

Yleishyödyllisenä yhteisönä pidettävän erään paikallisen rakennusmestariyhdistyksen tarkoituksena oli muun ohella edistää rakennusmestarien ja muiden teknillisillä aloilla toimivien henkilöiden yhteistoimintaa. Tarkoituksensa toteuttamiseksi yhdistys seurasi ja edisti rakennusalan kehitystä, kehitti jäsentensä ammattitaitoa ja järjesti näyttelyitä ja muita vastaavanlaisia tapahtumia. Tarkoituksena 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 markkaa ja sen järjestäminen hoidettiin jäsenistön talkootyönä. Yhdistyksen näyttelytoiminta tapahtui arvonlisäverolain (1501/93) 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Yhdistyksen harjoittama näyttelytoiminta liittyi kuitenkin välittö-

mästi yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen eikä siitä saatua tuloa ollut pidettävä tuloverolain (1535/92) 23 §:n 1 momentissa tarkoitettuna elinkeinotulona. Yhdistys ei siten arvonlisäverolain 4 §:n nojalla ollut arvonlisäverovelvollinen harjoittamastaan näyttelytoiminnasta. Ennakkotieto ajalle 1.10.1994–31.12.1995. AVL 1 § 1 mom 1 kohta, 4 §, TVL 22 §, TVL 23 §

KHO 1997:27

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

KHO 1997:28

Erään teknillisen korkeakoulun opiskelijoiden tutkimus- ja harrastustoimintaa tukeva yleishyödyllinen yhdistys järjesti vuosittain kaksipäiväiset maakunnalliset ja yleisölle avoinna olevat messut, joiden kävijämäärä oli noin 18.000 henkeä. Kysymyksessä olivat seitsemännet perättäisinä vuosina järjestetyt messut. Messujen tuotot olivat noin 570.000 markkaa ja kulut noin 425.000 markkaa. Yhdistyksen messutoiminnasta, joka ei välittömästi liittynyt yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, saama tulo oli yhdistyksen elinkeinotuloa. Äänestys 6-1. Ennakkotieto vuodelle 1996. TVL 23 § 1 mom.

KHO 1997:37

Yleishyödylliseksi yhteisöksi katsottu vesiosuuskunta ylläpiti ja hoiti vedenhankintaa pääasiassa jäsentensä kiinteistöjä varten. Osuuskunnan jäseniä oli ollut 74 vuonna 1995 ja kunta oli hyväksynyt sen yleiseksi vesilaitokseksi kylän alueella. Osuuskunnan harjoittaman veden myynnin, joka oli jatkuvaa toimintaa, tapahtui ansiotarkoituksessa ja kohdistui laajahkoon asiakaspiiriin, katsottiin tapahtuvan arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoi-

tetulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Osuuskunnan veden myynnistä saamaa tuloa ei ollut myöskään pidettävä tuloverolain 23 §:n nojalla tuloverotuksessa verovapaana, vaan se oli osuuskunnan veronalaista elinkeinotuloa. Osuuskunnan oli näin ollen, ottaen huomioon arvonlisäverolain 4 §:n säännös, suoritettava arvonlisäveroa harjoittamastaan veden myynnistä. Rekisteröinti verovelvolliseksi 1.6.1994 lukien. Äänestys 5-2-1.

KHO 1997 T 1815

Näkövammaisten yhdistys pyysi hakemuksessaan, että sille myönnettäisiin veronhuojennus eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain nojalla verovuosille 1995–1999 toimintakeskuksesta saamastaan tulosta. Yhdistyksen kysymyksessä olevan loma- ja kurssikeskuksen hoitaminen näkövammaisten lomakotina oli annettu erään toiminimen hoidettavaksi. Sopimuksessa oli näkövammaisille asiakkaille ja heidän perheenjäsenilleen vahvistettu enimmäistaksat ja etusija loma- ja kurssikeskuksen käyttöön. Yhdistys itse sai eräitä ilmaisupalveluja. Enemmistö asiakkaista oli näkövammaisia perheenjäsenineen. Lomakodin hoitajan tuli maksaa yhdistykselle korvaus erillisen sopimuksen mukaan. Raha-automaattiyhdistys ja sosiaali- ja terveystieteiden ministeriö olivat hyväksyneet järjestelyn Raha-automaattiyhdistyksen tuotosta myönnettävien avustusten myöntämisen edellytysten kannalta.

Verohallitus hylkäsi veronhuojennushakemuksen sillä perusteella, että toimintakeskuskiinteistö oli pääasiassa muussa kuin yleishyödyllisessä käytössä. KHO totesi, että loma- ja kurssikeskuksen käyttäjinä olivat pääasiassa näkövammaiset. Tehdystä hoitosopimuksesta huolimatta kiinteistöä käytettiin pääasiallisesti yleishyödylliseen tarkoitukseen. Kun verohallituksella oli ollut tästä eri käsitys, KHO kumosi verohallituksen päätöksen ja palautti asian verohallitukselle uudelleen käsiteltäväksi.

KHO 1997 T 2642

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

2,7 miljoonaa markkaa ja lajittelukeskuksen tuotot olivat noin 190.000 markkaa ja kulut noin 1,3 miljoonaa markkaa. Lääninverovirasto 23.2.1996 tekemällään päätöksellä merkitsi yhdistyksen verovelvollisten rekisteriin liikevaihtoverovelvolliseksi ajalle 1.1.1993–31.5.1994 ja arvonlisäverovelvolliseksi.

KHO 1998:52

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

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että vesiosakeyhtiö A:n olosuhteet olivat nyt erilaiset kuin oli ollut vuonna 1984 ratkaistussa tapauksessa, kun otettiin huomioon korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu 1997:37 ja arvonlisäverolaista ilmenevä kytkentä yhteisön veronalaiseen elinkeinotuloon. Vesi on kulu- tushyödyke, jonka jatkuvaa myyntiä asiakkaille vastiketta vastaan arvioidaan nykyisin laadultaan eri tavalla kuin ennen, vaikka olosuhteissa ei muutoin olisi tapahtunut merkittäviä muutoksia. Kun vielä otettiin huomioon, että vuoden 1984 ratkaisussa oli ollut kysymys harkintaverotuksesta, jota koskeva säännöstö on kumottu korkein hallinto-oikeus pysytti lääninoikeuden päätöksen lopputuloksen. Äänestys 4-2+1.

Korkein hallinto-oikeus katsoi siis vastoin aikaisemmassa ennakkopäätöksessä ilmaisemaansa kantaa, että vesiosakeyhtiötä ei voitu pitää tuloverolaissa

tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä. Käytännön muutos säännönmukaista verotusta kiristävään suuntaan säännösten pysyessä asiallisesti ennallaan oli kuitenkin yhtiön kannalta ilmeisen kohtuutonta. Veronhuojennusta koskevaa hakemusta silmällä pitäen korkein hallinto-oikeus saattoi asianomaisten viranomaisten tietoon käsityksensä siitä, että verovelvollinen oli tässä tapauksessa erehtynyt verosäännösten sisällöstä olosuhteissa, joissa erehtymistä ei voitu pitää verovelvollisen huolimattomuudesta tai laiminlyönnistä aiheutuneena, ja että yhtiön luottamusta verotuskäytännön pysymiseen ennallaan olisi syytä suojata. Verovuosi 1994. Äänestys 4-2+1.

KHO 1998 T 2757

Kaupungin sosiaalivirasto teki yhtiön kanssa puitesopimuksen ateria- ja oheispalvelujen järjestämisestä sosiaaliviraston kotipalveluasiakkaille. Yhtiö toimitti ateriapaketteja asiakkaiden koteihin ja antoi tarvittaessa sopimuksessa tarkemmin mainittuja oheispalveluja sosiaaliviraston alueyksiköiden tilausten mukaisesti. Yksityiskohtaisista palveluista sosiaalivirasto teki palvelu- ja hoitosuunnitelman asiakkaiden kanssa. Sosiaaliviraston kanssa tekemänsä sopimuksen mukaisesti yhtiö laskutti asiakkailta heidän maksuosuutensa ja muun osuuden sosiaalivirastolta. Sosiaaliviraston antaman lausunnon mukaan yhtiön antamat palvelut olivat yksityistä sosiaalihuollon palvelutoimintaa, jota kaupunki oli velvollinen valvomaan. Yhtiö oli merkitty yksityisten sosiaalipalvelujen valvonnasta annetussa laissa tarkoitettuun yksityisten sosiaalipalvelujen tuottajien rekisteriin. Koska sosiaalivirasto järjesti sosiaalihuollon alaan kuuluvien tehtävien hoitamisen hankkimalla palveluja yhtiöltä ja yhtiö toimi sosiaaliviranomaisen valvomana sosiaalihuollon palvelun tuottajana, yhtiön toiminta oli arvonlisäverolain 38 §:ssä tarkoitettua verotonta sosiaalihuoltoa. Yhtiön ei ollut suoritettava arvonlisäveroa sosiaaliviranomaisen osoittamien henkilöiden käyttämistä sosiaalihuoltona annettavista ateria- ja oheispalvelujen sekä niihin liittyvien tavaroiden myynnistä. Ennakkoratkaisu ajalle 1.1.1997-31.12.1998.

KHO 2000 T 69

Yhdistys oli yleishyödyllinen yhteisö, jonka sääntöjen mukaisena tarkoituksena oli toimia vanhusten ja muiden kuntoutusta tarvitsevien sosiaalisen aseman ja hoitomahdollisuuksien parantamiseksi sekä heidän henkisen ja terveydellisen kuntonsa ylläpitämiseksi. Tarkoituksensa toteuttamiseksi yhdistys ylläpiti kuntoutuslaitosta. Yhdistyksellä oli yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain 4 §:ssä tarkoitettu lupa luvanvaraisten terveydenhuoltopalvelujen tuottamiseen. Yhdistyksen ylläpitämässä kuntoutuslaitoksessa järjestettiin muun ohella niin sanottuja kuntoremonttilomia, joiden tarkoituksena oli innostaa työntekijöitä aktiivisempaan liikkumiseen sekä terveempiin elämäntapoihin. Kuntoremonttilomien rahoittajina olivat lähinnä kuntoutettavat itse sekä Raha-automaattiyhdistyksen tuella ammattiliittojen lomaliitot,

jotka myös valitsivat kuntoremonttilomille osallistujat. Valintaperusteet olivat lähinnä sosiaalisia. Työterveyshuolto ei osallistunut loman saajien valintaan.

Kuntoremonttilomien järjestäminen ei ollut arvonlisäverolain 38 §:ssä tarkoitettua verotonta sosiaalihuoltoa eikä lain 35 §:ssä tarkoitettua verotonta terveyden- ja sairaanhoitoa muilta osin kuin kuntoremonttilomiin sisältyvien terveydenhuollon ammattihenkilöiden suorittamien yksittäisten tutkimusten ja hoitojen osalta. Yhdistyksen oli näin ollen suoritettava arvonlisäveroa kuntoremonttilomien myynnistä saadusta tulosta muutoin kuin terveydenhuollon ammattihenkilöiden suorittamien yksittäisten tutkimusten ja hoitojen osalta. Ennakkoratkaisu ajaksi 1.1.-31.12.1998.

KHO 2000:15

Vuonna 1950 perustetun säätiön sääntöjen mukainen tarkoitus oli ylläpitää sivistys- ja urheilutaltoa itsekannattavuuteen tähtäävää periaatetta noudattaen ylijäämiä tavoittelematta. Säätiö oli luovuttanut tuon talon X:n kaupungille jo vuonna 1973. Sen jälkeen säätiön harjoittama pääasiallinen toiminta tuli käsittämään säätiön omistaman toisen kiinteistön vuokralle antamisen ja vuodesta 1993 lähtien säätiön omistamien erään kiinteistöyhtiön osakkeiden nojalla hallitsemien tilojen vuokralle antamisen käyvästä hinnasta. Säätiö oli omistanut kiinteistöyhtiön osakkeista ensin 75 % ja vuodesta 1996 lähtien kaikki osakkeet. Kiinteistöyhtiön rakennushankkeen kustannukset olivat noin 27 miljoonaa markkaa, josta säätiön osuus oli noin 17,9 miljoonaa markkaa. Säätiö oli rahoittanut osuutensa ottamalla pankeilta lainaa 11 miljoonaa markkaa ja käyttämällä omia varoja 6,9 miljoonaa markkaa. Sanottuja tiloja ei asiakirjojen mukaan ollut luovutettu sivistys- tai urheilukäyttöön. Laajamittainen, käypään hintaan tapahtunut vuokraustoiminta oli tuottanut säätiölle huomattavat tuotot ja ylijäämät. Verovuonna 1995 säätiö oli saanut tuottoja kaikkiaan 2 646 344 markkaa, lähes kaikki vuokratuottoa, ja tuloslaskelma osoitti 961 158 markan ylijäämää. Säätiön sääntöjen mukaan osa ylijäämävaroista voitiin käyttää muuhunkin sivistyksellisen ja urheilutoiminnan edistämiseen X:n kaupungissa, kuten kirjastojen perustamiseen, muistomerkkien pystyttämiseen, taideharrastusten tukemiseen sekä uimahallien, urheilu- ja leikkikenttien, voimistelusalien ynnä muun rakentamisen avustamiseen. Säätiö oli vuosina 1962, 1966, 1970, 1975, 1983-1993 ja vuonna 1996 jakanut avustuksia ja stipendejä yhteensä 2 536 880 markkaa. Säätiö ei jakanut avustuksia tai stipendejä lainkaan vuosina 1994 ja 1995. Säätiötä oli aikaisemmin verotuksessa pidetty yleishyödyllisenä yhteisönä, mutta verovuoden 1995 verotuksessa säätiötä ei enää katsottu yleishyödylliseksi yhteisöksi.

Korkein hallinto-oikeus totesi, että jaettujen avustusten ja stipendien määrä oli ollut säätiön vuosittaisiin ylijäämiin ja varallisuusmassaan nähden vähäinen. Säätiölle oli vuoteen 1992 mennessä kertynyt noin 7 miljoonaa markkaa varoja, joita ja pankeilta lainaksi otettuja 11 miljoonan markan varoja oli käytetty varojen sijoittamiseksi tulonhankintaan. Säätiön keskeiseksi toiminnaksi oli niin

ollen muodostunut kiinteistöjen ja osakkeiden omistus sekä käypään hintaan tapahtuneen vuokraustoiminnan muodossa toteutettu tulonhankinta. Säätiön sääntöjen mukainen yleishyödylliseksi tarkoitettu toiminta oli todellisuudessa jäänyt vähäiseksi, ja sitä oli estänyt muun muassa varojen sitoutuminen suurelta osin lainavaroin harjoitettuun vuokraustoimintaan. Näin ollen korkein hallinto-oikeus katsoi, että säätiötä ei voitu verovuonna 1995 pitää tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä, vaan se oli koko toiminnastaan, siis myös vuokraustoiminnasta, verovelvollinen.

Asiassa ei nähty perustetta säätiön esittämään luottamuksensuojan antamiseen, vaikka säätiö oli aikaisemmissa verotuksissa hyväksytty yleishyödylliseksi yhteisöksi. Verovuosi 1995

KHO 2000 T 1754

Yleishyödyllisenä yhteisönä pidettävän säätiön tarkoituksena oli ylläpitää hotelli- ja ravintola-alan koulutusta järjestävää oppilaitosta, julkaista oppi- ja ammattikirjallisuutta, harjoittaa opetusta palvelevaa hotelli- ja ravintolatoimintaa sekä kehittää alan opetusta. Säätiö ylläpiti ammatillisista oppilaitoksista annetussa laissa (487/1987) tarkoitettua opetushallituksen alaista hotelli- ja ravintolaoppilaitosta. Oppilaitoksessa suoritettavat tutkinnot olivat hotelli-, ravintola- ja suurtalouden perustutkinto, ruokapalvelun perustutkinto sekä myynti- ja asiakaspalvelun perustutkinto. Opintoihin sisältyi neljä opintoviikkoa kestävä työharjoittelu. Lisäksi opintokokonaisuuksiin sisältyi kullakin nuorisostaan tutkintoa suorittavalla 22 opintoviikkoa opetusta säätiön oppilaitoksen yhteydessä ylläpitämissä ravintoloissa. Oppilaitoksessa voitiin suorittaa lisäksi aikuiskoulutusjärjestelmään kuuluvia ammatillisia perustutkintoja sekä ammatti- ja erikoisammattitutkintoja. Tutkintoihin sisältyi tarvittaessa myös opetusta ravintoloissa. Lisäksi oppilaitoksessa järjestettiin työvoimahallinnon ostamaa koulutusta, johon sisältyi opetusta säätiön ravintoloissa. Kaikilla ravintoloissa työskentelevillä oli opetusvelvollisuus. Opetusravintolatoiminnan tuotot olivat 7,5 miljoonaa markkaa vuonna 1994, 6,9 miljoonaa markkaa vuonna 1995 ja 6,7 miljoonaa markkaa vuonna 1996.

Opetusravintolassa tapahtuva myynti oli tavanomaista ravintolapalvelun myyntiä, joka oli jatkuva, periaatteessa rajoittamattomaan asiakaskuntaan suuntautuvaa ja tapahtui kilpailuolosuhteissa muiden ravintolapalveluja myyvien elinkeinonharjoittajien kanssa. Ravintolapalvelujen myynti tapahtui liikevaihtoverolain (559/1991) 2 §:n 1 kohdassa ja arvonlisäverolain (1501/1993) 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Koulutuksen yhteydessä tuotettujen palvelujen myynnistä, joka oli osa säätiön yleishyödyllisen tarkoituksen mukaista toimintaa, saatu tulo ei kuitenkaan ollut säätiölle tuloverolaissa (1535/1992) tarkoitettua veronalaisena elinkeinotuloa. Koska yleishyödyllinen yhteisö oli liikevaihtoverolain 17 §:n ja arvonlisäverolain 4 §:n mukaan verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään tuloverolain mukaan yhteisön veronalaisena elinkeino-

tulona, säätiö ei ollut liikevaihtoverovelvollinen eikä arvonlisäverovelvollinen harjoittamastaan opetusravintolatoiminnasta. Veroasiamiehen valitus hylättiin. Palautushakemukset vuosilta 1993, 1994 ja 1995.

KHO 2000 T 2885

Pörssinoteeratun osakeyhtiön toimialana on omistaa ja vuokrata teollisuus-, liike- ja konttorikiinteistöjä sekä omistaa näiden hallinnoimiseen oikeuttavia osakkeita, harjoittaa kiinteistöjen peruskorjausta ja jatkorakentamista, sekä kiinteistöjen kehittämistä samoin kuin muu tähän liittyvä toiminta. Yhtiö voi käydä kauppaa kiinteistöillä ja osakkeilla. Yhtiön toiminta on erityisesti suuntautunut varasto-, logistiikka- ja kevyen teollisuuden tilatarpeiden täyttämiseen. Tässä tarkoituksessa yhtiö peruskorjaa, jalostaa ja kehittää omistukseensa hankkimiaan tai kiinteistöosakeyhtiön osakkeiden kautta hallitsemiaan kiinteistöjä. Kiinteistöt ovat luonteeltaan muunneltavia eri käyttötarkoituksiin. Jalostetut toimitilat yhtiö vuokraa asiakkailleen ja tarjoaa näille yhteistyöverkostonsa kautta palveluja. Yhtiön liikevaihto on noin 150 miljoonaa markkaa, taseen oma pääoma on 720 miljoonaa markkaa ja kiinteistö pääoman arvo on noin 1,45 miljardia markkaa. Yhden kiinteistön kehittämiseen on voitu investoida lähes 40 miljoonaa markkaa. Peruskorjatusta kiinteistöstä, jota ei ole suunnitelmasta poiketen vuokrattu, on voinut aiheutua huomattava tappio. Yhtiön oma teknisen koulutuksen saanut henkilöstö vastaa kiinteistöjen johtamisesta, talousseurannasta ja ylläpidosta. Yhtiössä työskentelee 13 henkilöä ja kiinteistöjen tekninen isännöinti on ulkoistettu. Ottaen huomioon, että yhtiö on voittoa tavoitteleva pörssinoteerattu osakeyhtiö, sekä yhtiön toiminnan laatu, joka edellyttää laajaa ja jatkuvaa vuokrattavien kohteiden jalostustoimintaa ja aktiivista kiinteistönhallintaa, ja edellä esitetyt seikat toiminnan laajuudesta ja siinä tapahtuneista muutoksista katsottiin, että yhtiötä on verotettava toiminnan tuloksesta elinkeinotulon verottamisesta annetun lain säännösten mukaan. Ennakkotieto vuodelle 1999.

KHO 2002:18

Yhtiön ylläpitämässä yksityisessä oppilaitoksessa annettiin koulutetun hierojan ammattiin valmistavaa koulutusta. Oppilaitos ei ollut vuosina 1995-1998 voimassa olleessa ammatillisista oppilaitoksista annetussa laissa (487/1987) tarkoitettu oppilaitos eikä koulutusta ollut järjestetty tuon lain tai muidenkaan koulutuksen järjestämistä koskevien lakien nojalla. Oppilaitoksen toimintaa ei myöskään ollut avustettu tuolloin voimassa olleen opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain (705/1992) tai muun lain nojalla. Se seikka, että koulutettu hieroja on nimikesuojattu ammattihenkilö, josta säädetään terveydenhuollon ammattihenkilöistä annetussa laissa (559/1994) ja asetuksessa (564/1994), ja että koulutetun hierojan tutkinto oli tuolloin voimassa olleessa ammattitutkintolaissa (306/1994) tarkoitettu ammattitutkinto, ei merkinnyt, että yhtiön ylläpitämässä oppilaitoksessa annettu koulutus olisi

ollut lain nojalla järjestettyä. Yhtiön ylläpitämän oppilaitoksen antaman koulutuksen verokohtelun suhteen ei myöskään ollut merkitystä sillä, että koulutetun hierojan ammattiin valmistavaa arvonlisäverotonta koulutusta voitiin antaa oppilaitoksissa, joissa koulutus oli järjestetty lain nojalla. Tämän vuoksi yhtiön oli suoritettava arvonlisäveroa antamastaan koulutuksesta. Maksuunpanot kohdekuukausilta 8/1995 - 8/1998.

KHO 2003 T 2612

Henkilö toimi yksityisten sosiaalipalvelujen tuottajana. Henkilö oli merkitty toiminnastaan yksityisten sosiaalipalvelujen valvonnasta annetun lain mukaisesti yksityisten sosiaalipalvelujen tuottajien rekisteriin, ja toiminta oli siten sosiaaliviranomaisten valvomaa. Koska henkilö tarjosi yksityisiä sosiaalipalveluja suoraan asiakkaille ja kun hän ei ollut osoittanut, että hän antaisi sosiaalipalveluja sellaisille huollonsaajille, joille oli myönnetty sosiaalilainsäädännön perusteella sosiaalipalveluja sosiaalihuoltona, toiminta ei ollut osaksikaan arvonlisäverotuksessa verotonta sosiaalihuoltotoimintaa.

KHO 2008:84

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

Ennakkoratkaisu ajaksi 1.1.2007–31.12.2007.

KHO 2009:5

Voittoa tavoittelematon yhdistys ylläpiti kahta vanhusten palvelutaloa ja vapaaehtoistyön keskusta. Yhdistyksen vanhustyöhön kuului myös muun ohessa siivous- ja kodinhoitopalveluita sotainvalideille, avohuollon ateriapalveluita, kuntouttavaa päivätoimintaa, pitopalvelutoimintaa ja vanhusten tapaamispaikan kahvilatoimintaa. Palvelutalolla oli keskeinen merkitys kunnan lakisääteisessä vanhusten huollossa. Asukkaat olivat pienituloisia ja maksoivat aravalain säännösten mukaista vuokraa. Yhdistys käytti varansa ja tulonsa palvelutalotoiminnan ylläpitämiseen. Vaikka yhdistys harjoitti toimintaansa elinkeinotoiminnan muodossa ja verotuksessa yhdistyksen toimintaa oli pidetty lähes kokonaan elinkeinotoimintana, yhdistyksen katsottiin harjoittavan eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista anne-

tun lain 3 §:ssä tarkoitettulla tavalla yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa ja käyttävän saman lain 2 §:ssä tarkoitettulla tavalla varojaan ja tulojaan yhteiskunnan kannalta tärkeään yleishyödylliseen tarkoitukseen. Verovuodet 2004–2008.

KVL 15/1998

Aikuiskoulutuskeskus Oy:tä pidettiin yleishyödyllisenä yhteisönä. Keskusten toimiala oli tarjota ja järjestää ammatillista aikuiskoulutusta sekä sitä tukevaa ja siihen läheisesti liittyvää muuta koulutusta, palvelu-, opetusravintola- ja työtoimintaa ja ylläpitää tätä varten ammatillista aikuiskoulutuskeskusta. Toimintaa säänteli laki ammatillisista aikuiskoulutuskeskuksista (760/90). Lain mukaan ammatillinen aikuiskoulutuskeskus oli opetushallituksen alainen ammatillinen oppilaitos. Laki kielsi ammatillisen aikuiskoulutuskeskuksen ylläpidon voiton tavoittelemiseksi. Aikuiskoulutuskeskuksen omistaja oli kaupunki A. Keskusten toiminta rahoitettiin pääasiassa viranomaisilta, yrityksiltä ja yhteisöiltä koulutuksesta sekä muusta toiminnasta saaduilla tuloilla. Keskusten liikevaihdoksi vuodelle 1998 oli arvioitu noin 23,8 miljoonaa markkaa. Tästä 14,7 miljoonaa markkaa muodostui työvoimakoulutuksesta työvoimaviranomaisilta saaduista kurssimaksuista. Oppilastyötoiminta oli budjetoitu tuloa 3,5 miljoonaa markkaa. Oppilastyötoiminta oli oleellinen osa opetusta ja siten osa yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen mukaista toimintaa. Nämä ja muut tuotot eivät olleet tuloverolain 23 §:n 1 momentissa tarkoitettua elinkeinotuloa. Verovuosi 1998 ja verovuosi 1999.

KVL 44/1998

Osakeyhtiömuotoista ammattikorkeakoulua pidettiin yleishyödyllisenä yhteisönä. Toimintaa sääntelivät ammattikorkeakouluopinnoista annettu laki ja asetus (255-256/95). Opetusministeriö vahvisti vuosittain ne tutkinnot, joita ammattikorkeakoululla oli oikeus myöntää sekä koulutusohjelmat ja suuntautumisvaihtoehdot, joissa opiskelu oli mahdollista. Osakeyhtiön liikevaihto koostui pääosin määrärahoista, jotka saatiin Opetusministeriöltä opiskelijoiden yksikköhintalaskennan kautta. Tätä säänteli laki opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta (705/92). Hakija sai myös vuosittain valtionapua. Osakeyhtiön omistivat kaupunki A (49 %) ja sen koulutuskuntayhtymä (51 %). Yhtiön liikevaihdoksi oli budjetoitu vuodelle 1998 noin 130 miljoonaa markkaa. Yhtiön palveluksessa oli arvioitu olevan noin 300 henkilöä. Opiskelijamääräksi arvioitiin vuonna 1998 noin 4 000 ja vuonna 1999 noin 5 000 opiskelijaa. Täydennyskoulutus- ja kurssitoiminta sekä opiskelijatöiden myynti olivat oleellinen osa opetusta ja siten osa yleishyödyllisen yhteisön tarkoituksen mukaista toimintaa. Tästä toiminnasta saadut tuotot eivät olleet tuloverolain 23 §:n 1 momentissa tarkoitettua elinkeinotuloa. Verovuosi 1997 ja verovuosi 1998.

KVL 32/2008

Sääntöjensä perusteella yleishyödyllisenä yhteisönä pidettävä säätiö harjoitti sairaala- ja kuntoutustoimintaa sekä ylläpiti ammattiopistoa. Säätiön oli tarkoitus siirtää liiketoimintasiirtona harjoittamansa kuntoutus- ja sairaalatoiminta joko yhdelle tai kahdelle perustettavalle elinkeinotoimintaa harjoittavalle osakeyhtiölle. Siirtämättä aiottiin jättää toiminnoissa tarvittavat toimitilat, jotka sijaitsivat samassa kiinteistössä säätiölle jäävien toimintojen kanssa, sekä siirrettäviin toimintoihin liittyvät informaatioteknologiapalvelut eli niin sanottu IT-infra. Viimeksi mainittu tarkoitti tietokoneita, palvelemia ja erilaisia sovelluksia sekä toiminnassa työskentelevät kuusi henkilöä.

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

Säätiön oli tarkoitus edellä mainittujen liiketoimintasiirtojen jälkeen myydä sairaala- ja kuntoutustoimintaa harjoittavalle tytäryhtiölle tai tytäryhtiöille taloushallinto- ja muita niin sanottuja management -palveluita. Kun palvelut myytiin säätiön kokonaan omistamalle tytäryhtiölle tai tytäryhtiöille, ei näistä palveluista saatavaa tuloa katsottu säätiön elinkeinotuloksi.

Säätiö harjoittaisi liiketoimintasiirtojen jälkeen oppilaitostoimintaa sekä tutkimus- ja koulutustoimintaa. Säätiö katsottiin liiketoimintasiirtojen jälkeen sääntöjensä sekä säätiölle jäävien toimintojen perusteella tuloverolain 22 §:ssä tarkoitetuksi yleishyödylliseksi yhteisöksi. Ennakkoratkaisu vuosille 2008 ja 2009. Ei muutosta KHO 2009 T 1273.



Lainvalmisteluosasto
Rajaniemi

26.8.2009

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta selvittäneen työryhmän muistio

Valtiovarainministeriö asetti 13.3.2009 työryhmän selvittämään yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyviä ongelma-kohtia ja ratkaisuvaihtoehtoja. Asettamisen taustalla oli vuonna 2007 tehty valtioneuvoston periaatepäätös kansalaisjärjestöjen toimintaedellytysten edistämisestä. Työryhmän toimikaudeksi määrättiin 13.3.2009 - 30.6.2009, mutta kesäkuussa sitä jatkettiin 31.8.2009 saakka. Työryhmä piti järjestäytymiskokouksensa 26.3.2009 ja ensimmäisen teemakokouksensa 4.5.2009.

Työryhmän tehtävänä oli selvittää yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyviä ongelma-kohtia ja tehdä ehdotuksia havaittujen epäkohtien korjaamiseksi. Tavoitteena oli yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen ennakoitavuuden ja oikeusvarmuuden lisääminen. Työryhmän oli ehdotuksia tehdessään otettava huomioon elinkeinotoiminnan kilpailuneutraalisuuden vaatimukset.

Kilpailuoikeus on monessa mielessä tarkoituksenmukainen lähtökohta, kun tarkastellaan yleishyödyllistenkin yhteisöjen toimintaa. Se suojelsee osaltaan sitä prosessia, jolla toimintamallit valjastetaan palvelemaan yhteistä hyvää, kollektiivista hyvinvoinnin kasvua. Kilpailuoikeusmielessä kilpailuneutraalisuuden käsite on merkittävä ja tätä työryhmälle asetettua osatarkastelutavoitetta voi pitää oikeudellisesti oikein asetettuna.

Ongelmana on kuitenkin se, että kilpailuneutraalisuuden käsitettä käytetään usein summittaisesti. Käsitteen soveltamista hankaloittaa jo se, ettei sille systematisointimielessä ole löydettävissä täsmällistä tulkintaa kilpailuoikeudenkaan piirissä. Kilpailuneutraalisuus voidaan kilpailuoikeudessa ymmärtää lähinnä samalla toimialalla toimivien elinkeinonharjoittajien kesken vallitsevana tasavertaisena ja oikeudenmukaisena oikeuskohdeteluna. Oikeustaloustieteellisesti kilpailuneutraalisuushäiriöt johtavat käyttäytymisvää-

D:\Data\ER Muistio\VM.Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus.
Lausuma260809er.doc

Käyntiosoite	Postiosoite	Puhelin	Telekopio	Sähköpostiosoite
Eteläesplanadi 10 HIFI.SINKI	PL 25 00023 VALTIONEUVOSTO	(09) 160 03	(09) 1606 7730	oikeusministerio@om.fi

ristymiin eli hyvinvointitappioihin, koska voimavaroja siirtyy liikaa niille toimintamuodoille, jotka ovat perusteetta suosiollisessa asemassa. Kilpailuneutraalisuuden täsmällistä merkitystä ja vaikutuksia on pintapuolisella tarkastelulla vaikea hahmottaa erityisesti silloin, kun työryhmän toimeksiannon tavoin liikutaan esimerkiksi yhteiskunnan sosiaaliturvan osatuottajina toimivien yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan piirissä. On merkittävää, että kilpailuneutraalisuuden merkitys osataan tässä tarkastelussa asemoida oikein. Ei liian painottuneeksi, ei liian vähäiseksi.

Työryhmämuistion kilpailuneutraalisuutta koskeva osa (luku 10) on luonnosteltu vasta kesä - elokuussa ja sitä voinee aineelliselta sekä teoreettiselta sisällöltään luonnehtia ohueksi. Myöhäinen käsittelyajankohta sekä materiaalin ohuus aiheuttavat sen, että kilpailuneutraalisuutta koskevan osan arviointi suhteessa muihin lukuihin (so. kilpailuneutraalisuuden arviointi) on jäänyt pintapuoliseksi. Myös oikeustaloustieteellinen vaikutusarviointi on jäänyt puuttumaan. Edellä mainitun vuoksi työryhmän on ehdotuksiaan tehdessä ollut vaikea hahmottaa kilpailuneutraalisuuden oikeasuhtaisia vaikutuksia. Tämän puutteen johdosta on vaikeaa sellaisenaan hyväksyä muistion perusteluja, johtopäätöksiä ja suosituksia.

Oikeusministeriön tehtävä on osaltaan korostaa oikeudellisen argumentaation ja johtopäätösten välistä asianmukaista kausaalisuhdetta. Edellä todettu tarkoittaa myös sitä, ettei yleishyödyllistä toimintaa harjoittavien yhteisöjen toimintaedellytyksiä tule ilman oikeudellisesti harkittuja laaja-alaisia perusteita esittää muutettaviksi. Tämä pätee niin apurahasäätiötoimintaan kuin muuhunkin toimintaan, mutta korostuneesti tämä ilmenee niiden kansalaisjärjestöjen toimintaan vaikuttamisessa, joiden tehtävänä on osaltaan auttaa esimerkiksi vammaisten ja vähäosaisten selviytymistä yhteiskunnassa. Kysymys on paitsi kansalaisjärjestöjen, välillisesti myös niiden vaikutuspiirissä olevien henkilöryhmien oikeusturvasta. Voidaan kysyä, olisivatko muistion perustelut, johtopäätökset ja sitä myötä suositukset muuttuneet, mikäli verohallinnon ohjauksen ongelmakohtia olisi työryhmässä laajemmin käsitelty paitsi verottajan, myös toimeksiannon taustassa korostettujen kansalaisjärjestöjen toimintaedellytysten edistämisen näkökulmasta. Verottajan ja kansalaisjärjestöjen toimintaedellytysten edistämisen väliset veropoliittiset tavoitteet olisivat saattaneet muotoutua oikeudellisesti tasapainoisempaan lopputulokseen. Tämän puutteen johdosta on vaikeaa sellaisenaan hyväksyä muistion perusteluja, johtopäätöksiä ja suosituksia.

3(3)

Oikeusministeriön tehtävänä on lisäksi kansalaisvaikuttamisen edistäminen. Myös tästä näkökulmasta tarkasteltuna voi sellaista kehitystä pitää ongelmallisena, jossa kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset saattavat ohuen argumentaation johdosta heikentyä.

LAUSUMA

26.8.2009

Valtiovarainministeriö asetti 13.3.2009 työryhmän, jonka tehtävänä oli selvittää yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyviä ongelmakohtia ja tehdä ehdotuksia havaittujen epäkohtien korjaamiseksi. Työryhmän tavoitteena oli yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen ennakoitavuuden ja oikeusvarmuuden lisääminen.

Kansalaisyhteiskuntapolitiikan neuvottelukunta KANE ja sen verojaosto ovat kartoittaneet vuosien 2008 ja 2009 aikana järjestöjen verotukseen liittyviä ongelmakohtia. Työryhmän muistiossa on tehty ehdotuksia useiden KANE:n ja sen verojaoston esille tuomien ongelmakohtien selkiyttämiseksi.

Työryhmän muistioon on koottu tärkeitä yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyviä kysymyksiä. Muistiossa korostuu oikeuskäytännössä vahvistettu periaate, jonka perusteella yleishyödyllisen yhteisön verovelvollisuutta arvioitaessa tulee antaa painoarvoa sille, tapahtuuko arvioinnin kohteena oleva toiminta yhteisön varsinaisen tarkoituksen toteuttamiseksi.

Työryhmän ehdotusten osalta on kuitenkin osaksi vaikeaa arvioida, mikä niiden todellinen vaikutus järjestöille on verrattuna nykytilaan. Monilta osin työryhmän ehdotukset vahventavat oikeuskäytännön tunnustamia periaatteita järjestöjen verotuksessa. Verotuskäytäntö on kuitenkin siirtynyt järjestöjen kannalta tiukempaan suuntaan ilman, että tälle olisi aina oikeuskäytännön tukea. Työryhmän ehdotusten tulisi siirtyä verotuskäytäntöön työryhmän näkemysten ja lopputulosten mukaisina.

Erityisesti sosiaali- ja terveysalan järjestöille veronhuojennuskäytäntö on ollut tärkeä toimintaedellytysten tuki. Korkeimman hallinto-oikeuden viimeaikainen oikeuskäytäntö on tukenut laajan harkintavallan käyttöä veronhuojennuksia myönnettäessä. Korostamme, että jos nykyiseen oikeuskäytännön vahvistamaan tilaan on tarpeen tehdä muutoksia, tulisi tämä tapahtua lainsäädäntöä muuttamalla.

Pääministeri Matti Vanhasen II hallituksen ohjelmassa kansalaisjärjestöjen toimintaedellytysten parantaminen on nostettu keskeiseen asemaan. Kansalaisjärjestöjen toimintaedellytysten parantamiseen liittyviä tavoitteita on kirjattu niin nuorisopolitiikan, kulttuuri- ja liikuntapolitiikan kuin myös sosiaali- ja terveystieteiden hallitusohjelmakohtiin.

Hallitusohjelmaan kirjattu lahjoitusten verovähennysoikeuden laajentamisen selvittäminen tulisi pikaisesti tehdä ja myös toteuttaa. Tämä omalta osaltaan parantaisi järjestöjen toimintaedellytyksiä.

Valtiovarainministeriön työryhmän toimeksiantoon ei sisällynyt järjestöjen yleisten toimintaedellytysten parantamiseksi tehtävien ehdotusten laatiminen. Järjestöjen toimintaedellytysten parantaminen on keskeisessä roolissa, kun luodaan edellytyksiä järjestötoiminnan tulevaisuudelle. Tältä osin työryhmän nyt laatimat ehdotukset voivat toimia perustana, jonka pohjalta toimintaedellytyksiä tarkastellaan laajempaan kokonaisuutena.

Työryhmä ei erityisesti käsitellyt verotusmenettelyyn kuuluvia luottamuksen-suojaperiaatetta ja legaliteettiperiaatetta. Luottamuksensuojan keskeisenä sisältönä on, että verovelvollisen tulee voida luottaa viranomaisten toiminnan oikeellisuuteen ja virheettömyyteen sekä viranomaisten päätösten pysyvyyteen. Legaliteettiperiaate eli lakisidonnaisuuden periaate turvaa verotusta koskevien päätösten ennustettavuutta ja yhdenmukaisuutta. Luottamuksensuojan ja legaliteettiperiaatteen tulisi johtaa siihen, että tulkinnanvaraisissa ja epäselvissä tilanteissa tehtäisiin verosäännösten tulkinta verovelvollisen eduksi.

Kilpailuneutraliteettia tulee tarkastella siltä näkökulmalta, miten sitä tulisi kansallisesti tulkita ja soveltaa ottaen luonnollisesti huomioon EU:n sisämarkkinasääntelyn, komission ja EY-tuomioistuimen linjaukset, mutta ennen kaikkea kansalliset lähtökohdat ja kiinnittäen erityistä huomiota yleishyödyllisen toiminnan arvoon ja asemaan suomalaisessa yhteiskunnassa. Tämä vaatii merkittävää yhteiskuntapoliittista linjavalintaa.

Verotuksen kehittäminen on keskeinen järjestöjen toimintaedellytysten vahvistamisen väline. Tästä syystä on tärkeää, että järjestöt ovat laajasti mukana järjestöjen verotusta koskevassa työssä.

Stefan Mutanen

Juha Viertola



VM:N
JULKAISUSARJAN
TEEMAT:

Budjetti

Hallinnon kehittäminen

Kunnat

Ohjaus ja tilivelvollisuus

Rahoitusmarkkinat

Taloudelliset ja
talouspoliittiset
katsaukset

Valtion työmarkkinalaitos

Verotus

VALTIOVARAINMINISTERIÖ
Snellmaninkatu 1 A
PL 28, 00023 Valtioneuvosto
Puhelin (09) 160 01
Telefaksi (09) 160 33123
www.vm.fi

31/2009
Valtiovarainministeriön julkaisu
elokuu 2009

ISSN 1459-3394 (nid.)
ISBN 978-951-804-996-1 (nid.)
ISSN 1797-9714 (pdf)
ISBN 978-951-804-997-8 (pdf)