



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Minna-Maija Pusa

Luottamuksensuojaperiaate yleishyödyllisen yhteisön verotuksessa

Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö
Talousoikeuden pro gradu -tutkielma
Kauppatieteiden maisteriohjelma

Vaasa 2022

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö**

Tekijä:	Minna-Maija Pusa		
Tutkielman nimi:	Luottamuksensuojaperiaate yleishyödyllisen yhteisön verotuksessa		
Tutkinto:	Kauppatieteiden maisteri		
Oppiaine:	Talousoikeus		
Työn ohjaaja:	Mika Kärkkäinen		
Valmistumisvuosi:	2022	Sivumäärä:	92

TIIVISTELMÄ:

Verotus on merkittävää julkisen vallan käyttöä. Tämän vastapainona yksilön ja oikeushenkilön suojana toimivat tietyt perustuslain tasoiset oikeusperiaatteet. Perustuslain 21 §:n hyvän hallinnon vaatimus ja oikeusturvan käsite muodostavat periaatekokonaisuuden, johon muiden verotuksen näkökulmasta merkittävien periaatteiden ohella myös luottamuksensuojaperiaate kiinnittyy. Luottamuksensuojaperiaatteen merkitys erityisesti verotuksessa nähdään veroviranomaisen ohjeiden ja käytännön pysyvyyttä suojaavana mekanismina.

Luottamuksensuojaperiaate takaa, että viranomaisen toimet suojaavat oikeusjärjestyksen perusteella verovelvollisen oikeutettuja odotuksia. Luottamuksensuojaperiaatetta voidaan soveltaa veroasioissa, jos kyseessä on tulkinnanvarainen tai epäselvä asia, jossa verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä veroviranomaisen noudattaman ohjeen tai käytännön perusteella. Luottamuksensuojaperiaate antaa verotuksen kohteelle suojaa myös epäedullisia takautuvia laintulkintoja ja verotusta kiristävää takautuvaa lainsäädäntöä kohtaan.

Yleishyödyllisiin yhteisöihin lukeutuvat sellaiset aatteelliset yhdistykset ja säätiöt, joiden toiminta täyttää TVL 22 §:n mukaiset yleishyödyllisyyden kriteerit. Yleishyödyllisyys käsitteenä on kuitenkin hyvin tulkinnanvarainen ja sen arviointiin on oikeuskäytännössämme jouduttu ottamaan kantaa varsin usein. Yleishyödylliset yhteisöt eivät joudu maksamaan veroa kaikesta voitollisesta toiminnastaan, vaan veronalaista toimintaa ovat ainoastaan yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloksi ja tietyin rajoituksin kiinteistötuloksi katsottavat tulot.

Tuloverolain 23 §:ssä on määrätty yleishyödyllisille yhteisöille verovapautuksia, jotka koskevat tiettyjä yleishyödyllisille yhteisöille tyypillisiä varainkeruun muotoja. Lainkohdassa on kuitenkin paljon tulkinnanvaraa ja usein kysymys koskee muun muassa sitä, milloin yhteisön arvopaperikaupan tuotot katsotaan veronalaiseksi. Tällöin voidaan joutua pohtimaan myös sitä, miten luottamuksensuojaperiaate vastaa yhteisön oikeutettuihin odotuksiin. Etenkin säätiöillä on yleisesti ottaen hallinnoitavanaan merkittävästi varallisuutta, ja varallisuudesta suurin osa on sijoitettu arvopapereihin. Säätiöiden sääntöjen mukaisen toiminnan edellytyksenä onkin usein juuri sijoitustoiminnasta saadut tuotot.

Tutkielman tarkoituksena on selvittää, milloin yleishyödyllinen yhteisö voi saada luottamuksensuojaa kun ratkaistaan, verotetaanko verovelvollista elinkeinoverolain vai tuloverolain nojalla. Näkökulmana on erityisesti arvopaperikaupan verotus. Tutkielma on oikeusdogmaattinen, eli tarkoitus on systematisoida sekä tulkita niitä sääntöjä, jotka kuuluvat voimassa olevaan vero-oikeuteen. Keskeisimpänä aineistona hyödynnetään voimassa olevia kansallisia lakeja ja niiden esitöitä, oikeuskäytäntöä sekä oikeuskirjallisuutta.

AVAINSANAT: luottamuksensuojaperiaate, yleishyödyllinen yhteisö, arvopaperikauppa, elinkeinoverotus, tuloverotus

Sisällys

Lyhenteet	5
1 Johdanto	6
1.1 Johdatus aiheeseen	6
1.2 Tutkimusongelma ja tutkimuskohteen rajaus	11
1.3 Tutkimusmetodi ja rakenne	14
1.4 Lähdeaineisto	16
2 Luottamuksensuojaperiaate verotuksessa	19
2.1 Luottamuksensuojaperiaate oikeudellisena ilmiönä	19
2.1.1 Periaatteen taustaa	19
2.1.2 Periaatteen lainsäädännölliset kiinnkohdat	23
2.2 Luottamuksensuojaperiaatteen tavoitteet ja soveltaminen	26
2.2.1 Tavoitteet	26
2.2.2 Oikeudelliset ja tosiasialliset soveltamisedellytykset	28
2.3 Luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisen edellytykset	30
2.3.1 Tulkinnanvarainen tai epäselvä asia	30
2.3.2 Verovelvollisen vilpitön mieli	33
2.3.3 Veroviranomaisen käytäntö tai ohjeet	34
2.3.4 Erityiset syyt	38
3 Yleishyödyllisten yhteisöjen käsitteestä	43
3.1 Yhteisön käsite	43
3.1.1 Yhdistys	43
3.1.2 Säätiö	47
3.2 Yleishyödyllisyyden käsite	50
4 Yleishyödyllisen yhteisön tulolähteet ja verokohtelun rajanveto	55
4.1 Yleishyödyllisen yhteisön tulolähteet	55
4.2 Tulon verokohtelun arviointi ja rajanvedon ongelmia	57

4.3 Arvopaperikaupan verotus	64
5 Luottamuksensuojaperiaatteen toteutuminen eri tasoilla	70
5.1 Tasoajattelu	70
5.2 Tapauksen KHO 2013:200 arviointia	74
6 Johtopäätökset	80
Lähteet	85
Oikeuskäytäntö	92

Lyhenteet

Autoverol	Autoverolaki 13.11.2020/777
AVL	Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
HaO	Hallinto-oikeus
HL	Hallintolaki 6.6.2003/434
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KonsAvL	Laki konserniavustuksesta verotuksessa 21.11.1986/825
KVL	Keskusverolautakunta
LEYV	Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 13.8.1976/680
MVL	Maatilatalouden tuloverolaki 15.12.1967/543
OVML	Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 9.9.2016/768
PeL	Perustuslaki 11.6.1999/731
PerVL	Perintö- ja lahjaverolaki 12.7.1940/378
ry	Rekisteröity yhdistys
SEUT	Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus
SäätiöL	Säätiölaki 487/2015
T	Taltio
TVL	Tuloverolaki 30.12.1992/1535
ValmVL	Valmisteverotuslaki 19.3.2010/182
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558
VSVL	Varainsiirtoverolaki 29.11.1996/931
YhdL	Yhdistyslaki 26.5.1989/503

1 Johdanto

1.1 Johdatus aiheeseen

Vero-oikeus oikeudenalanana kuuluu julkisoikeudellisen hallinto-oikeuden piiriin ja se käsittelee verojen keräämistä julkistaloudelle. Julkisella taloudella tarkoitetaan valtion- ja kunnallistaloutta sekä sosiaaliturvarahastoja.¹ Verotus on voimakkaasti yksilön perusoikeuksiin ja omaisuudensuojaan puuttuvaa julkista vallankäyttöä. Tätä viranomaisen ja yksilön välistä intressiristiriitaa ja julkisen vallan pakkokeinomenettelyä tasapainottavat perustuslain tasoiset perusoikeusperiaatteet, jotka takaavat yksilöille ja oikeushenkilöille suojaa veroviranomaisen mielivaltaa vastaan.²

Suomen oikeusjärjestelmään sisältyvät verosäännökset on muotoiltu osin tietoisesti ja tarkoituksenmukaisesti tulkinnanvaraisiksi ja avoimiksi, sillä taloudelliset ilmiöt kehittyvät nopeasti, eikä lainsäätäjän ole mahdollista pukea niitä kasuistisiksi lainsäännöksiksi. Tulkinnanvaraisia ja avoimia, abstrakteja lainsäännöksiä voidaan sen sijaan soveltaa muuttumattomina myös lainsäätämishetken jälkeen syntyneisiin taloudellisiin ilmiöihin. Abstraktit lainsäännökset konkretisoituvat ja täsmentyvät merkityssisällöltään ennakkopäätössäännöissä ja Verohallinnon ohjauksessa niiden tulkitsessa avoimia ja tulkinnanvaraisia lainsäännöksiä. Kyseessä voi konkreettisessa yksittäistapauksessa olla myös lainaukkotilanne, jossa tapaukseen sisältyvien oikeustositseikkojen ja lainsäännöksen oikeustositseikkakuvauksen välinen vastaavuussuhde on puutteellinen.³

Veroviranomainen joutuu tulkitsemaan ohjeissaan ja noudattamassaan käytännössä abstrakteja verolakeja. Veroviranomaisen ohjeisiin, neuvoihin sekä verotuskäytäntöön ei kuitenkaan liity oikeudellisia sitovuusvaikutuksia, sillä verotuspäätökset voivat perustua ainoastaan lain kirjaimellisiin säännöksiin. Luonnollisesti on kuitenkin tarkoituksenmukaista, että verovelvollinen kysyy neuvoa veroviranomaiselta pyrkiäkseen neuvon

¹ Valtiovarainministeriö, 2022.

² Äimä, 2011, s. 10; Mäenpää, 2012, s. 68–70.

³ Soikkeli, 2003, s. 84–88.

perusteella varmistamaan oikeustoimeensa liittyvän verokohtelun. Viranomaisella on myös neuvontavelvollisuus. Siitä huolimatta, että viranomaisen neuvolla ei ole sitovia oikeusvaikutuksia, verovelvollinen tosiasiallisesti luottaa viranomaisen neuvojen pysyvyyteen. Veroviranomaisen tulkintakannanoton myötä verovelvolliselle syntyy oikeutettu odotus tulevaan verokohteluunsa. Verovelvollisella on myös oikeus luottaa verotusasioissa annettuihin ohjeisiin ja viranomaisen omaksuman käytännön jatkuvuuteen. Tähän lähtökohtaan kulminoituu luottamuksensuojaperiaate, joka oikeudellisena instituutiona korvaa veroviranomaisen neuvojen puuttuvaa oikeusvoimavaikutusta ja konkreettisesti yksittäistapauksessa perustelee viranomaisen neuvon tosiasiallista oikeudellista sitovuusvaikutusta. Tulolähteiden välinen rajanveto on tyypillinen esimerkki erittäin tulkinnanvaraisesta lainsäädännöksestä ja tämä rajanveto voidaan nähdä myös tyypillisenä luottamuksensuojan soveltamisalueena. Toinen varsin usein oikeuskäytännössä esiintynyt tulkinnanvarainen lainsäädännös, johon liittyen oikeuskäytännössä on jouduttu arvioimaan myös luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisedellytyksiä, on TVL 22 §:n yleishyödyllisen yhteisön määritelmä.⁴

Yleishyödylliset yhteisöt ovat osa yhteiskuntamme järjestökenttää, eli yhteiskunnan kolmatta sektoria. Tällä tarkoitetaan yhteisöjä, jotka eivät ole voittoa tavoittelevia ja joiden toiminnalle tyypillistä on yhteiskunnallinen luonne ja yleishyödyllisyys eli aatteellisuus. Yhdistykset voivat olla liittoja, puolueita, seuroja sekä järjestöjä ja säätiöt puolestaan esimerkiksi kulttuuria ja tiedettä tukevia apurahasäätiöitä tai toiminnallisia säätiöitä. Eri-tyisesti säätiöiden toimintaan liittyy usein runsaasti erilaisia rahastoja ja sijoituksia.⁵ Verotusta koskevassa kirjallisuudessa yleishyödylliset aatteelliset yhdistykset rinnastetaan yleishyödyllisiin aatteellisiin säätiöihin, sillä yleishyödyllisyysstatuksen ja sen tuomien yhtäläisten verovapauksien myötä nämä ovat verotuksen suhteen keskenään tasaver-taisessa asemassa. Aatteellisten yleishyödyllisten yhdistysten ja säätiöiden rakenne ja toimintaperiaatteet sekä taloudellisesta että henkisestä näkökulmasta ovat sen sijaan keskenään hyvin erilaisia. Yhdistysten voimavara on niiden jäsenet, kun taas säätiöiden

⁴ Soikkeli, 2003, s. 249–251, 266, 270.

⁵ Lydman ja muut, 2018, s. 314.

voimavarana on niiden varallisuus.⁶ Yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnasta saadut ylimääräiset palautuvat tyypillisesti järjestöjen yleishyödylliseen toimintaan ja toiminnan kehittämiseen.⁷

Kansalaistoimintaan perustuvan järjestöhistorian juuret Suomessa ulottuvat 1700-luvulle saakka. Merkittävin kasvu järjestötoiminnassa nähtiin Suomessa kuitenkin vastasotien jälkeisinä vuosina, jolloin maahamme syntyi lukuisia poliittisia, ammatillisia, sivistys-, opinto-, sekä nuorisojärjestöjä.⁸ Niin ikään moni edelleen voimissaan olevista suurista säätiöistä sai alkunsa 1930-luvulla tai heti sotien jälkeen.⁹ Vanhimmat, edelleen toimivat säätiöt ovat perustettu 1800-luvulla. Ensimmäisten säätiöiden tarkoituksena oli tukea vähävaraisia, orpoja ja sairaita, ja hyvinvointivaltion muodostumisen jälkeen säätiöiden pääasiallinen tuki kohdistui koulutukseen.¹⁰ Yksityiset säätiöt perustivat ja osin ylläpitivät 1900-luvun alussa tärkeitä suomalaisia yliopistoja, kuten Åbo Akademia, Turun Suomalainen Yliopisto ja Helsingin Kauppa- ja korkeakoulua. Säätiöt rahoittivat suuria tutkimushankkeita, tukivat tutkimusta ja edistivät ratkaisevasti monen tieteenalan kehitystä. Säätiöiden asema tieteen, kulttuurin ja instituutioiden tukijana on merkittävä ja tunnustettu.¹¹ Nykyaikana perustettujen säätiöiden tarkoitus on useimmiten esimerkiksi kulttuurin, urheilun tai tieteen tukeminen apurahoin, mutta säätiö voidaan perustaa myös ylläpitämään yhteiskunnallista toimintaa harjoittavaa laitosta, kuten vanhainkotiä tai museota.¹² Apurahasäätiöiden merkitys urheilu-, tiede- ja kulttuurialalla on suuri, sillä apuraha on rinnastettavissa usein palkkaan. Säätiöt monipuolistavat näin yhteiskunnan rahoituskenttää vastaamalla erityisesti valtionhallinnon vastuualueiden ulkopuolelle jääviin tarpeisiin.¹³

⁶ Myrsky, 2014a, s. 27.

⁷ Harju & Niemelä, 2011, s. 25.

⁸ Siisiäinen & Kankainen, 2009, s. 93.

⁹ Virén, 2014, s. 15.

¹⁰ Heikkilä, 2017, s. 33.

¹¹ Tiitta, 2015, s. 4–5.

¹² Perälä & Perälä, 2006, s. 13.

¹³ Heikkilä, 2017, s. 31–33.

Patentti- ja rekisterihallituksen tietojen mukaan virallisia, rekisterissä olevia yhdistyksiä on Suomessa tällä hetkellä reilusti yli 100 000 ja säätiöitä noin 2700.¹⁴ Koko Suomen itsenäisyyden ajan näillä yhteisöillä on ollut verotuksellisia erityisvapauksia, jotka perustuvat kansalliseen lainsäädäntöön. Julkinen valta tukee kolmannen sektorin toimijoiden toimintaa monin eri tavoin. Tukimuotoina esimerkiksi viestinnän, koulutuksen ja yhteistyön lisäksi voi tulla kyseeseen taloudellinen tuki. Verovapaus katsotaan perustavanlaatuisesti edellytykseksi kansalaisjärjestöjen toiminnan mahdollistajana. Kun yhteisön toiminta on yleishyödyllistä, sille on Suomen tuloverolain mukaisesti säädetty erityisiä verovapauksia. Tätä on perusteltu muun muassa sillä, että kolmannen sektorin toiminta lisää yhteiskunnan kokonaishyvinvointia enemmän kuin menetetyistä verotuloista aiheutuu haittaa.¹⁵ Kansalaisaktiivisuudella voidaan edistää kansalaisten osallisuutta, sosiaalista yhteenkuuluvuudentunnetta sekä sukupolvien välistä vuorovaikutusta. Yhdistystoiminta edistää EU:n kestävästä kehityksestä, työllisyyttä, sosiaalista oikeudenmukaisuutta, talouskasvua ja ympäristön hyvinvointia. Kansalaisjärjestöjen verotuksen ongelmakohdat tulisi ratkaista poliittisin ja lainsäädännöllisin keinoin, eikä verotuksen pidä vaikeuttaa kansalaisjärjestöjen toimintaa, vaan tukea sitä ottaen luonnollisesti huomioon elinkeinotoiminnan ja kilpailuneutraalisuuden asettamat reunaehdot.¹⁶ Yleishyödyllisten yhteisöjen erilaisia verovapauksia on aika ajoin myös kritisoitu, mutta viimeisen 20 vuoden aikana tehdyistä muutosesityksistä yhtäkään ei ole kuitenkaan toteutettu.¹⁷

¹⁴ Patentti- ja rekisterihallitus, 2022a ja 2022b.

¹⁵ Similä, 2016, s. 9. Kts. myös Oikeusministeriö, 2007: kolmannen sektorin erityisasema on kirjattu myös Valtioneuvoston periaatepäätökseen kansalaisjärjestöjen toimintaedellytysten edistämiseksi.

¹⁶ Oikeusministeriö, 2007, s. 1, 7–11. Kts. myös Komission tiedonanto, 2011: Yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaan kiinteästi liittyvän vapaaehtoistyön merkitys kansalaisten henkiseen ja sosiaaliseen hyvinvointiin on tunnustettu myös EU-tasolla.

¹⁷ Similä, 2016, s. 9–10. Valtiontalouden tarkastusviraston (2010, s. 122–125) raportin mukaan yleishyödyllisten yhteisöjen verotuet aiheuttavat kilpailua vääristäviä vaikutuksia. Lisäksi yleishyödyllisyyttä koskeva lainsäädäntö epämääräisyydessään ei vastaa lainsäädännön hyvälle laadulle asetettavia vaatimuksia. Raportin mukaan verotukien valtiontaloudellisen merkityksen arviointi vaatisi yksityiskohtaisempaa tietoa valtion verotukien määrästä, kohdentumisesta ja vaikutuksista. Valtiovarainministeriön työryhmän muistion (2009, s. 95) mukaan nykyisen tuloverolain 23.3 §:n soveltuvuutta nyky-yhteiskuntaan olisi erikseen arvioitava. Säätiöiden verovapauteen kohdistetusta kritiikistä niin politiikassa kuin sosiaalisessa mediassa on kokoavasti kirjoittanut myös Virén, 2014, s. 19–21. Kts. lisäksi esim. Perussuomalaisen vaihtoehtobudjetin, 2022, s. 27: suurten yleishyödyllisten yhteisöjen verovapauksia on toistuvasti kritisoitu mm. perussuomalaisen eduskuntaryhmän vuosittain julkaisemassa ns. vaihtoehtobudjetissa.

Kaiken kaikkiaan yleishyödyllisillä yhteisöillä on runsaasti hallinnoitavaa varallisuutta ja etenkin säätiöiden varainkeruu perustuu usein sijoitustoimintaan. Säätiöiden yhteenlaskettu tasevarallisuus on yli 20 miljardia ja säätiöiden omaisuudesta kaikkiaan 62 % on kiinni osakkeissa.¹⁸ Euroclear Finland Oy:n tietojen pohjalta arvioiden säätiöiden osuus Helsingin pörssin osakeomistuksista vuoden 2013 lopulla oli n. 5-6 miljardia euroa, vastaten noin 3 %:n osuutta Helsingin pörssin suorista osakeomistuksista.¹⁹ Verrattuna ajankohtaiseen indeksilukuun muutoksen säätiöiden osakeomistusten arvossa voidaan päätellä kasvaneen noin 60 %.²⁰ Siten säätiöiden osakeomistusten arvo tällä hetkellä olisi Helsingin pörssissä vähintään 8 miljardin euron luokkaa. Esimerkiksi Suomen suurimpiin kuuluvalla säätiöllä, Koneen säätiöllä, vuoden 2020 taseessa rahoitusarvopapereiden tasearvo 31.12.2020 oli noin 475 miljoonaa euroa niiden markkina-arvon ollessa reilu 634 miljoonaa euroa.²¹ Yhdistyksillä on varallisuutta ja sijoitusarvopapereita merkittävästi säätiöitä vähemmän niiden toiminnan erilaisen luonteen vuoksi. Kuitenkin historiassa on ollut merkittäviä arvopaperiomistuksia esimerkiksi Sotainvalidien Veljesliitolla, jonka osakeomistusten ja sijoitusrahasto-osuuksien arvo oli vielä 2010-luvun alussa reilusti 10 miljoonan euron luokkaa.²²

Etenkin säätiöiden keskeisimmät verokysymykset liittyvät useimmiten sijoitustoimintaan, apurahoihin ja lahjoituksiin, kun taas yhdistysten kannalta yleensä muut verokysymykset, kuten varainkeruun veronalaisuus, ovat keskeisiä.²³ Yleishyödyllisellä yhdistyksellä voi olla kolmenlaisia tuloja: elinkeinotuloa, kiinteistötuloa sekä henkilökohtaisen tulolähteen tuloa. Oikeuskäytännössä on otettu kantaa erityisesti rajanvetoon sen suhteen, mikä tulo katsotaan minkäkin tulolähteen alle kuuluvaksi. Ratkaisut ovat usein perustuneet tiukkoihin äänestyksiin, joten näkemykset tuomioistuimissa eivät ole olleet kovinkaan yhteneväisiä. Tyypillisimmin kyse on tulkinnasta sen suhteen, onko muu tulo

¹⁸ Säätiöt ja rahastot, n.d.

¹⁹ Ahdekivi, 2014, s. 29.

²⁰ 30.12.2013 OMXH25-indeksiluku oli 2 835,17. Tutkielman kirjoittamisen aikaan, päivämäärällä 13.5.2022 OMXH25-indeksin arvo oli 4746,70. Laskelma perustuu näihin lukemiin.

²¹ Koneen säätiö, 2020, s. 72–73.

²² Sotainvalidien Veljesliitto, 2012, s. 33.

²³ Myrsky, 2014a, s. 27.

kuin TVL 23.3 §:ssä mainittu tulo elinkeinotoiminnan tunnuspiirteet täyttävää verotettavaa elinkeinotuloa vai verosta vapaata henkilökohtaista tuloa.²⁴ Myös TVL 23.3 § on sisällöltään, eli siinä nimenomaisesti mainituilta verovapailta tuloiltaan, paljolti tulkinanvarainen. Toiminnan veroseuraamusten kannalta aivan keskeistä on ensin selvittää, onko yhteisöä pidettävä yleishyödyllisenä. Vasta tämän jälkeen voidaan pohtia, onko sen harjoittama arvopaperikauppa tuloverolain vai elinkeinoverolain mukaan verotettavaa. Jos yhteisöä ei voida pitää toimintansa puolesta yleishyödyllisenä, on tarpeetonta pohtia tulojen koostumusta, sillä yhteisön, joka ei kanna yleishyödyllisyysstatusta, kaikki toiminnan tulot ovat tavalliseen tapaan veronalaisia ja niiden verotuksessa tulee sovellettavaksi yhteisöverokanta.²⁵

Luottamuksensuojaa koskeva vaatimus on aihetta koskevan tutkimuksen mukaan sisältynyt noin joka kymmenenteen verovelvollisen tekemään verovalitukseen. Korkeimpaan hallinto-oikeuteen luottamuksensuojaa koskevia ratkaisuasioita päätyy kuitenkin varsin harvoin, sillä luottamuksensuojaa koskevat kysymykset ratkaistaan yleensä jo veroprosessin aikaisemmissa vaiheissa. Käytännössä luottamuksensuojaa koskeva vaatimus on aina toissijainen valituksen kohdistuessa ensisijaisesti tapauksen pääasiaan. Kyseisen tutkimuksen mukaan vain noin 5 prosentissa niistä tapauksista, joissa luottamuksensuojaa koskevan säännöksen soveltamista on vaadittu, on asia ratkaistu hallinto-oikeudessa verovelvollisen eduksi luottamuksensuojaa koskevan säännöksen perusteella.²⁶

1.2 Tutkimusongelma ja tutkimuskohteen raja

Tutkielman tarkoituksena on selvittää, milloin yleishyödyllinen yhteisö voi saada luottamuksensuojaa kun ratkaistaan, verotetaanko verovelvollista elinkeinoverolain vai tuloverolain nojalla. Tutkielman tärkeimmäksi näkökulmaksi on valittu erityisesti arvopaperikaupan verotus, sillä arvopaperisijoitukset ovat useiden yleishyödyllisten yhteisöjen

²⁴ Myrsky, 2011, s. 54.

²⁵ Myrsky, 2014a, s. 28.

²⁶ Mikkilä & Rabinä, 2017, s. 431, 442–443.

hallinnoimassa varallisuudessa ja varainhankinnassa euromääräisesti mitattuna ylivoimaisesti merkittävin yksittäinen elementti sekä tulolähde. Tämä näkökulma on pyritty huomioimaan tutkielman edetessä kautta linjan. Koska suomalaisesta oikeuskäytännöstä ei tämän tutkielman näkökulman kannalta löytynyt kaikilta osin täydellisesti soveltuvia julkaistuja oikeustapauksia, ei johtopäätöksiä voitu tutkimuksen näkökulmaan viitaten tehdä suoraan mistään yksittäisestä tapauksesta. Vero-oikeudellista luottamuksensuojaperiaatetta sen sijaan on yleisesti ottaen käsitelty kirjallisuudessa varsin runsaasti ja niin ikään verotusta koskevassa oikeuskäytännössä luottamuksensuojaperiaate on esiintynyt viime aikoina yhä useammin. Johtopäätökset tutkimuskysymykseen, ottaen huomioon erityisesti arvopaperikaupan näkökulma, onkin tässä tutkielmassa muodostettu kattavan kirjallisuuskatsauksen sekä aiheeseen parhaalla mahdollisella tavalla soveltuvan oikeuskäytännön pohjalta.

Tutkielman toissijaisena tehtävänä on selkiyttää rajanvetoa verotettavan elinkeinotoiminnan ja veroista vapaan yleishyödyllisen toiminnan välillä ja vastata kysymykseen siitä, milloin yleishyödyllisen yhteisön toiminta täyttää elinkeinotoiminnan tunnusmerkit. Tutkimuskysymykseen liittyen joudutaan pureutumaan syvällisemmin myös yleishyödyllisyyden käsitteeseen – milloin yhteisö on oikeutettu kantamaan yleishyödyllisyyden statusta, joka on edellytyksenä kyseisten verotukien saamiselle ja miten luottamuksensuojaperiaate näyttäytyy tässä kohdin. Näitä kaikkia kysymyksiä tarkastellaan muun muassa KHO:n ratkaisujen pohjalta. Tutkimustehtävän toteuttaminen perustuu luottamuksensuojan soveltamisen analysointiin yleishyödyllisen yhteisön arvopaperikauppaa koskevissa verotustilanteissa.

Pyrkimys on aihealuetta koskevan säännösten selvittämisen ja oikeuskäytännön avulla systematisoida aihetta niin, että lukija voisi saada käsityksen siitä, milloin yleishyödyllinen yhteisö voi saada arvopaperikaupan verotuksessa luottamuksensuojaa ja milloin ei. Tutkimusongelma on rajattu koskemaan yleishyödyllisen yhteisön harjoittamaa arvopaperikauppaa, sillä laajentamalla tutkimus yleishyödyllisten yhteisöjen sijoitustoimintaan

kaikessa laajuudessaan lopputulos ei tämän tutkimuksen lähtökohdan ja tavoitteen näkökulmasta olisi relevantti.

Tässä tutkimuksessa käsitteellä yleishyödyllinen yhteisö tarkoitetaan aatteellisia yhdistyksiä ja säätiöitä. Myös osakeyhtiö, osuuskunta tai muu TVL 3 §:ssä mainittu yhteisö voivat olla periaatteessa tuloverotuksessa yleishyödyllisiksi katsottuja, mutta käytännössä se on harvinaista, sillä kyseessä olevat yhtiömuodot ovat lähtökohtaisesti tarkoitettu tuottamaan voittoa omistajilleen. Käytännössä lähes aina yleishyödyllinen yhteisö on siis oikeudelliselta muodoltaan joko aatteellinen yhdistys tai säätiö.

Verohallinto on maininnut yleishyödyllisille yhteisöille antamassaan verotusohjeessa nimenomaisesti, että yleishyödyllisen yhteisön arvopaperisijoittaminen on pääsääntöisesti verovapaata tuloa, ja vain poikkeuksellisesti verotettavaa elinkeinotoimintaa.²⁷ Verohallinnon nimenomainen kannanotto viittaa siihen, että kysymys on yleishyödyllisten yhteisöjen kannalta olennaisesti relevantti ja ajankohtainen. Epäselvyyttä esiintyy verovelvollisten keskuudessa sen suhteen, missä verottoman henkilökohtaisen tulon ja verotettavan elinkeinotulon välinen raja kulkee. Kyseinen Verohallinnon ohje toimii samalla tämän tutkimuksen lähtökohtana. Verovelvollisella on oikeus luottaa veroviranomaisen antamiin ohjeisiin sekä aikaisemmin noudatettuun käytäntöön, ja niiden ollessa tulkinnanvaraisia taikka epäselviä vilpittömässä mielessä oleva verovelvollinen voi saada luottamuksensuojaa.

Tässä tutkimuksessa selvitetään, milloin tämä arvopaperisijoitustoimintaa koskeva Verohallinnon ohjeen mukainen pääsääntö pitää ja missä tapauksissa yleishyödyllinen yhteisö voi saada luottamuksensuojaa veroviranomaisen antamien ohjeiden ja aikaisemman käytännön perusteella. Veroviranomaisella tässä tutkimuksessa tarkoitetaan koko verotuksen toimittavaa Verohallintoa organisaationa, toisin sanoen verotusyksiköjä, keskusverolautakuntaa, verotuksen oikaisulautakuntia, verovirastoja, verotoimistoja, verotarkastajia sekä yksittäisiä verovirkamiehiä.

²⁷ Kts. Verohallinto, 20.4.2021.

1.3 Tutkimusmetodi ja rakenne

Tutkielman peruskysymyksenasettelut ovat oikeusdogmaattisia, eli tarkoitus on systematisoida sekä tulkita niitä sääntöjä, jotka kuuluvat voimassa olevaan vero-oikeuteen. Voimassa olevaa oikeutta selvitetään tarkasteltavan tapauksen eli tutkimusongelman suhteen normatiivisesta näkökulmasta käsin ja pyritään siten selvittämään tulkintakanonottojen perusteella, mikä on vallitseva lainoppi ja voimassa olevan oikeuden tämänhetkinen sisältö. Huomiota kiinnitetään sekä menneeseen eli tosiasialliseen oikeuden toteutumiseen että siihen, miten oikeus todennäköisesti tulevaisuudessa toteutuu. Oikeusperiaatteiden punninta on keskeinen osa tätä tutkimusta ja sen tavoitetta.

Sisällöllisesti tutkielma jakaantuu kuuteen päälukuun, joiden muodostama kokonaisuus selvittää luvussa 1.2 esitettyä tutkimuskysymystä siitä, milloin yleishyödyllinen yhteisö voi arvopaperikaupan verotuksessa saada luottamuksensuojaa, kun kyse on rajanvedosta elinkeinotulon ja henkilökohtaisen tulon välillä. Tutkielman alussa käsitellään keskeisten termien merkityssisältöä ja perehdytään erityisesti verotuksen osalta merkityksellisten luottamuksensuojaperiaatetta koskevien VML 26.2 § ja OVML 6 §:n sisältöön sekä säännösten tulkintaan. Myös yleishyödyllisten yhteisöjen käsitteelle on omistettu oma lukunsa. Keskeisten käsitteiden määrittely on erittäin tärkeää, jotta tutkimusongelmaan kyettäisiin vastaamaan täsmällisesti.

Tutkielman johdantoluvussa lukija johdatellaan aiheeseen, selvitetään tutkimusongelman taustat ja esitetään tämän tutkielman varsinainen kysymyksenasettelu. Johdantoluvussa esitetään perustelut tutkimusongelman ja -kysymyksen tarkastelulle sekä esitetään tutkielman tavoitteet. Johdantoluvussa esitetään tutkimusongelmaa koskevat keskeisimmät oikeusperiaatteet ja perustellaan niiden merkitystä perustuslain mukaisilla, perusoikeuksiin kytköksissä olevilla periaatteilla. Johdanto-osuudessa käsitellään tutkimuksen rajausta koskevia huomioita sekä esitellään keskeisimmät tutkimuksessa käytettävät lähteet.

Tutkielman luvussa kaksi käsitellään tarkemmin vero-oikeudellista luottamuksensuoja-periaatetta. Aluksi pohditaan luottamuksensuojaperiaatetta oikeudellisena ilmiönä ja siihen peilaten arvioidaan periaatteen asemaa myös perusoikeudellisena oikeusperiaatteena. Luvussa selvitetään asiaa koskevien oikeussäännösten valossa, mitä luottamuksensuoja verotuksessa tarkoittaa, miksi luottamuksensuojaperiaate on merkityksellinen oikeusperiaate verotuksen oikeusvarmuuden kannalta ja millaisiin tilanteisiin ja millä edellytyksin luottamuksensuojaperiaatetta voidaan vero-oikeudessa soveltaa. Siihen liittyen analysoidaan myös luottamuksensuojaperiaatteen kanssa ristiriidassa olevien ja luottamuksensuojan saamisen vasta-argumentteina toimivien legaliteetti- ja yhdenvertaisuusperiaatteiden merkitystä käytännön soveltamistilanteissa.

Luvussa kolme määritellään yleishyödyllisen yhteisön käsite eri osa-alueineen. Selvitetään, millaista on yleishyödyllisen yhdistyksen ja säätiön yleishyödylliseksi katsottava toiminta ja missä raja kulkee yleishyödyllisyyden ja ei-yleishyödyllisyyden välillä. Yleishyödyllisyyden statukseen otetaan kantaa myös oikeuskäytännön valossa arvioiden sitä, millä edellytyksillä yhteisöä voidaan pitää yleishyödyllisenä. Yleishyödyllisyyden käsite on yhteisön verokysymysten kannalta hyvin keskeinen, sillä yhteisön yleishyödyllisyys on edellytyksenä yhteisön henkilökohtaisen tulolähteen alaisten tulojen verottomuudelle.

Yleishyödyllisten yhteisöjen tulolähteiden välistä rajanveto-ongelmaa käsitellään tarkemmin neljännessä pääluvussa. Kirjallisuuden ja oikeuskäytännön avulla pyritään selvittämään, mikä on vallitsevan oikeustilan kanta rajanvetoon siitä, mikä katsotaan yleishyödyllisen yhteisön verotettavaksi elinkeinotuloksi ja mikä verosta vapaaksi henkilökohtaiseksi tuloksi. Kysymys on niin ikään tämän tutkielman kannalta hyvin keskeinen, sillä silloin, kun yleishyödyllisen yhteisön harjoittama arvopaperisijoitustoiminta katsotaan elinkeinotuloverolain alaiseksi toiminnaksi, yhteisön on maksettava tulosta veroa. Verovapaata tuloa yleishyödylliselle yhteisölle on tuloverolain piiriin lukeutuva henkilökohtainen tulo. Tämä lainvalinta on yhteisön kannalta erittäin merkittävä, ja sillä voi olla

hyvin suuri merkitys yhteisön toimintaan ja talouteen. Sovelletavan lain valintaan epäselvissä tilanteissa liittyy myös tietyin kriteerein verovelvolliselle annettava tai siltä evästävä luottamuksensuoja.

Tutkielman viidennessä luvussa analysoidaan tutkielmassa aiemmin esille nousseita huomioita. Esitän tutkielman edellisissä luvuissa esitettyjen tosiseikkojen perusteella muodostuneen käsitykseni siitä, miten luottamuksensuojan voidaan nähdä toteutuvan yleishyödyllisen yhteisön verotusta arvioitaessa kahdella eri tasolla. Oikeustapausanalyysin avulla pyrin konkretisoimaan paitsi luottamuksensuojan saamisen edellytyksiä myös elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä, jotka ratkaisevat viime kädessä yleishyödyllisen yhteisön verokohtelun. Lisäksi viidennessä luvussa arvioidaan sitä, millä tavoin luottamuksensuojaperiaatteeseen on mahdollista suhtautua erilaisia tulkintamahdollisuuksia sisältävissä tilanteissa, jotka liittyvät yleishyödyllisen yhteisön arvopaperisijoittamisen verotukseen. Tässä yhteydessä selvitetään, mitä tosiseikkoja on otettava huomioon, jotta yhteisö voi saada verotuksessa luottamuksensuojaa ja millä edellytyksillä sitä voidaan soveltaa yleishyödyllisen yhteisön arvopaperikauppaan liittyvissä verotuskysymyksissä.

Luvussa kuusi esitetään tutkielman johtopäätökset tiivistetysti: luvussa vastataan tutkimuskysymykseen siitä, milloin yleishyödyllinen yhteisö voi saada luottamuksensuojaa verotuksessa ja mitä luottamuksensuojan saaminen käytännössä edellyttää. Johtopäätöksissä esitetään tärkeimmät perustelut sille, miten tutkielmassa on päädytty kyseiseen lopputulokseen.

1.4 Lähdeaineisto

Keskeisimpänä aineistona hyödynnetään voimassa olevia kansallisia lakeja ja niiden esitöitä, korkeimman hallinto-oikeuden ja hallinto-oikeuksien ratkaisukäytäntöä, Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuja sekä aihealuetta koskevaa relevanttia oikeuskir-

jallisuutta. Lähteenä käytetään myös Verohallinnon verovelvollisille suuntaamia verotusohjeita ja aiheen kannalta olennaisia kannanottoja. Verohallinnon ohjeilla tarkoitetaan Verohallinnon antamia kirjallisia ohjeita, joiden tarkoituksena on täsmentää lainsäädännön soveltamista ja verotuksen täytäntöönpanoa.

Verohallinnon kirjalliset ohjeet ja sen soveltama verotuskäytäntö ei saa olla lainvas-
taista: Verohallinnon tulkintojen on perustuttava tarkoin lakiin. Verohallinto ei voi tul-
kinnallaan laajentaa lain soveltamisalaa, vaan se voi ainoastaan soveltaa lakia tulkitse-
malla sitä tiukasti lakiin nojautuen. Verolain ollessa tarkoituksellisesti avoin ja tulkinnan-
varainen, voi lain sisältö muuttua sen soveltamisen sekä oikeuskäytännön myötä. Avoi-
missa laintulkintatilanteissa Verohallinnon kannanottojen merkitys on suurimmillaan. Oikeuskäytäntö voi vahvistaa tai kumota Verohallinnon tulkinnan. Näin ollen hallinto-
oikeuksien ja korkeimman hallinto-oikeuden tuottamilla ratkaisuilla on vaikutusta myös
Verohallinnon norminantoon poikkeavien päätösten johtaessa norminannon muutok-
siin.²⁸

Lakisidonnaisuudesta huolimatta Verohallinnon ohjeet eivät kuitenkaan ole oikeudelli-
sesti sitovia, sillä legaliteettiperiaatteen mukaan veroviranomaista velvoittaa verotusta
toimittaessaan vahvasti ainoastaan lainsäädäntö. Ohjeiden tosiasiallinen sitovuus sen
sijaan perustuu joko yhdenvertaisuus- tai luottamuksensuojaperiaatteen varaan. Vero-
velvollisen oikeus on tulla verotuksessa kohdelluksi Verohallinnon ohjauksen mukaisesti
ja siten yhdenvertaisesti toisten verovelvollisten kanssa. Verohallinnon ohjauksen koh-
teenä olevan oikeustilan pysyvyyttä ja sen oikeudellista sitovuusvaikutusta perustelee
myös luottamuksensuoja. Luottamuksensuojaperiaatteen mukaisesti perusteet Vero-
hallinnon ohjauksen muuttamiselle on oltava riittävät.²⁹ Verohallinnon ohjeet osoittavat
verovelvollisille Verohallinnon kannan verolakien tulkintakysymyksissä. Verovelvollisen

²⁸ Iivonen, 2011, 386–387.

²⁹ Soikkeli, 2004, s. 98.

toimiessa Verohallinnon antamien ohjeiden mukaisesti hän saa lähtökohtaisesti veroasiassaan luottamuksensuojan.³⁰ Verovirkamiesten osalta tosiasiallista sitovuutta on ensinnäkin siihen perustuen, että ohjaus koetaan virkakäskyn kaltaiseksi sitovaksi ohjaukseksi. Virkamiehen kuuliaisuusvelvollisuudesta johtuen Verohallinnon virkamiehet noudattavat antamia ohjeita, olivatpa ne muodollisesti sitovia tai ei.³¹ Yksinkertaistaen voidaan tulla siihen johtopäätökseen, että veroviranomaisen on virkavelvollisuuteensaakin perustuen mielekästä noudattaa verotusta toimittaessaan Verohallinnon ohjeita, sillä ohjeet perustuvat vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön ja Verohallinnon verolainsäädännön tulkintaan ja näin ollen Verohallinnon ohjeilla on tosiasiallista sitovuutta.

Tämän tutkimuksen kannalta edellisessä kappaleessa esitellyt argumentit Verohallinnon antamien ohjeiden ja verotuksessa noudatetun käytännön tosiasiallisesta sitovuudesta, sekä Verohallinnossa työskentelevien verovirkamiesten antamien ohjeiden tosiasiallisen sitovuuden merkityksestä ovat erityisen olennaisia. Luottamuksensuojan muodostumisen edellytyksissä on kyse nimenomaan vilpittömässä mielessä toimineen verovelvollisen luottamuksesta veroviranomaisen antamien ohjeiden ja sen omaksuman käytännön oikeellisuuteen ja pysyvyyteen.

³⁰ Råbinä ja muut, 2017, s. 24–25.

³¹ Iivonen, 2011, s. 386–387.

2 Luottamuksensuojaperiaate verotuksessa

2.1 Luottamuksensuojaperiaate oikeudellisena ilmiönä

2.1.1 Periaatteen taustaa

Luottamuksensuojaa on sovellettu verotusta koskevassa oikeuskäytännössämme jo ainakin 1960-luvulta lähtien.³² Sovellusalueena on varsin usein ollut arvonlisäverotus, ja siinä erityisesti jälkiverotusedellytykset. Myös ennakkoperintäkysymyksiin on sovellettu luottamuksensuojaa jo ennen VML 26.2 §:n voimaantuloa. Oikeusturvatyöryhmä, joka asetettiin 7.2.1997 selvittämään verotuksen oikeusturvaongelmia, näki luottamuksensuojan suojaavan erityisesti veroviranomaisen ohjeiden, käytännön ja ennakkokannanottojen pysyvyyttä. Lisäksi työryhmä katsoi luottamuksensuojan edellyttävän Verohallinnolta nopeaa kannanottoa uusiin ja muuttuneisiin tilanteisiin. Näihin perusteisiin vedoten oikeusturvatyöryhmä katsoi, että luottamuksensuojaperiaatteen olemassaololle on perustellut edellytykset verovelvollisen oikeusturvan ja verotuksen ennakoitavuuden vuoksi.³³ Työryhmän esityksestä luottamuksensuoja lisättiin verotusmenettelylain 26.2 §:ään ja säännös tuli voimaan 1.11.1998.

Luottamuksensuoja kodifioitiin erityissäännöksellä verotusmenettelylakiin vuonna 1998 ja vuonna 2017 voimaan tulleeseen oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylakiin. Erikseen luottamuksensuojasta on säädetty myös vuonna 2004 voimaan tulleen hallintolain 6 §:n yleisissä hyvän hallinnon oikeusperiaatteissa. Säännöksen viimeinen virke, jonka mukaan viranomaisen toimien on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia, viittaa luottamuksensuojaperiaatteeseen. Oikeutetuilla odotuksilla tarkoitetaan samaa asiaa, kuin VML 26.2 §:ssä: viranomaisen voidaan odottaa toimivan lainmukaisesti, pysyvän päätöksissään ja noudattavan omaksumaansa tulkintalinjaa johdonmukaisesti. Viranomaistoimin ei taannehtivasti voi peruuttaa sellaisia päätöksiä,

³² Wikström ja muut, 2015, s. 48; vrt. Äimä, 1998, s. 508, jonka mukaan käytännössä luottamuksensuojaperiaatetta on Suomessa noudatettu jo 1930-luvulla.

³³ Valtiovarainministeriö, 1997, s. 81–82; kts. myös Soikkeli, 2004, s. 27–28.

joilla verovelvolliselle on suotu jokin etu.³⁴ Termiä luottamuksensuoja käytetään siis siitä ilmiöstä, jota VML 26.2 § ja HL 6 § tarkoittavat, mutta ennen kuin luottamuksensuoja kodifioitiin vuonna 2017 voimaan tulleeseen OVML 6 §:ään, termi *luottamuksensuoja* ei sinänsä itsessään sisältynyt lainsäädäntöömme.

Luottamuksensuojaperiaatetta koskeva VML 26.2 §:³⁵

Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu. Jos vero kuitenkin maksuunpannaan, veroon liittyvät korkoseuraamukset voidaan jättää perimättä ja veronkorotus määräämättä kokonaan tai osittain, jos korkoseuraamusten perintä ja veronkorotuksen määrääminen olisivat asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuuttomia.

Viimeistään VML 26.2 §:n säätämisen myötä luottamuksensuojaperiaate on saanut vahvistuksen sitovia oikeusvaikutuksia luovana oikeusperiaatteena, joskin sitä se on käytännössä ollut jo pitkään aiemminkin. Luottamuksensuojalla on nimittäin ollut oikeuskäytännössämme merkitystä jo ennen periaatteen kodifointia lakiin, sillä KHO:n verotusta koskevissa ratkaisuissa luottamuksensuojalle on annettu näkyvää merkitystä jo ennen VML 26.2 § säätämistä. Myös hallinto-oikeudessa luottamuksensuoja on ollut oikeusperiaatteena jo ennen HL 6 §:n säätämistä.³⁶ Tähti huomauttaa kuitenkin väitöskirjassaan, että niissä oikeuden ratkaisuissa, joissa ennen VML 26.2 § säätämistä katsottiin annetun merkitystä luottamuksensuojaperiaatteelle, ei kuitenkaan suoraan mainittu mitään luottamuksen suojaamisesta.³⁷ OVML:ää sovelletaan niiden Verohallinnon tehtäväalaan kuuluvien verojen ja maksujen verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun, joista säädetään muun muassa arvonlisäverolaissa, ennakoperintälaissa, valmisteverotuslaissa,

³⁴ Anttila, 2005, s. 399, 403.

³⁵ VML 26.2 §. Ks. myös OVML 6 §. VML 26.2 §:n ja OVML 6 §:n säännökset luottamuksensuojasta ovat keskenään lähestulkoon identtiset, hienovaraisia sanamuotoeroja lukuun ottamatta. Luottamuksensuoja on nimenomaisesti otsikoitu OVML 6 §:ään, ja tämän myötä termi on saanut oikeussääntötasoisien vahvistuksen. Vrt. VML 26.2 § ja HL 6 §, joissa ilmiöön viitataan verotuksessa tai yleisellä tasolla noudatettava hyvän hallinnon periaatteena.

³⁶ Knuutinen, 2014, s. 799.

³⁷ Tähti, 1995, s. 224. Kts. esim. Laakson, 1990, s. 233–234 mainitsevat KHO:n ratkaisut.

sekä rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetussa laissa.³⁸ Arvonlisäverolain 176.2 §:ssä oli ennen OVML:n voimaantuloa vuosina 2009–2016 voimassa luottamuksensuojaa koskeva säännös, joka oli soveltamisedellytyksiltään VML 26.2 §:n kanssa yhtenevä. AVL:n luottamuksensuojaa koskeva säännös kumottiin OVML:n tullessa voimaan. Nykyisin VML 26.2 §:n ja OVML 6 §:n mukaiseen luottamuksensuojasäädökseen viitataan myös useissa muissa verolaeissa: varainsiirtoverolain 56 c §:ssä³⁹, perintö- ja lahjaverolain 59 §:ssä⁴⁰, valmisteverotuslain 83 a §:ssä⁴¹ sekä autoverolain 65.1 §:ssä⁴² on viittaussäännöksiä VML:ssä ja OVML:ssä säädettyihin yleisiin menettelysäännöksiin, jotka koskevat muun muassa luottamuksensuojaa.

Ennen HL 6 §:n, AVL 176.2 §:n ja OVML 6 §:n luottamuksensuojaa koskevien säännösten voimaantuloa 2000-luvun alkupuolella oikeustutkimuksessa ja -kirjallisuudessa esiintyi pohdintaa siitä, miten luottamuksensuojasta säätäminen nimenomaisesti VML:iin vaikuttaa periaatteen soveltamiseen niihin verokysymyksiin, jotka eivät lukeudu VML:n soveltamisalaan. Tutkijat olivat kuitenkin varsin yksimielisiä siitä, että vaikka luottamuksensuojasta säädettiin nimenomaisesti VML:ssä, se ei estänyt luottamuksensuojan soveltamista myös VML:n ulkopuolella. Vero-oikeuden tutkijoista ainakin *Myrsky* ja *Soikkeli* olivat ennen hallintolain voimaantuloa ja luottamuksensuojaperiaatteen vahvistamista sitä mieltä, että luottamuksensuojan soveltamistraditio ei ollut menettänyt merkitystään VML 26.2 §:n säätämisen myötä, sillä luottamuksensuoja oli ollut oikeusperiaatteena olemassa jo ennen tätä.⁴³ Saman kannanoton asiaan otti myöhemmin myös *Anttila*, *Knuutinen* ja uudelleen *Myrsky*, joidenka mukaan se, että HL 6 §:ään sisältyy luottamuksensuojaa koskeva yleinen säännös, takaa sen, että luottamuksensuojaa voidaan soveltaa verotuksessa laajasti ottaen huomioon kuitenkin kunkin verolajin erityispiirteet.⁴⁴

³⁸ OVML 1 §.

³⁹ VSVL 29.11.1996/931

⁴⁰ PerVL 12.7.1940/378

⁴¹ ValmVL 19.3.2010/182

⁴² AutoveroL 13.11.2020/777

⁴³ Kts. Myrsky, 2000, s. 803; Soikkeli, 2003, s. 217.

⁴⁴ Kts. Anttila, 2005, s. 400–401; Knuutinen, 2014, s. 811; Myrsky, 2016, s. 108.

Myös Verohallinnon ohjeessa vuonna 2000 oli selkeytetty luottamusperiaatteen soveltamisalaa: luottamuksensuojaja koski myös kaikkia VML:n ulkopuolisia verotusmenettelyitä, sillä luottamuksensuojaperiaate oli jo ennen HL:n säätämistä yksi hallintomenettelyn yleisperiaatteista.⁴⁵ Ne oikeuden ratkaisut, jotka koskivat luottamuksensuojajaa ennen VML:n säätämistä, nähtiin edelleenkin merkityksellisinä. Sittemmin, OVML:n säätämisen myötä, luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisala on lain tasolla vahvistettu ulottumaan myös oma-aloitteisiin verolajeihin. Tämä onkin uudistuksena perusteltu, sillä luottamuksensuojajan merkitys korostuu verotusmenettelylain mukaista verotusta enemmän juuri oma-aloitteisessa verotuksessa.⁴⁶ Verolajissa, jota koskevassa verolaissa ei ole luottamuksensuojajaa koskevaa nimenomaista säännöstä, sovellettavaksi säännökseksi tulee HL 6 §:n yleinen luottamuksensuojajaa koskeva säännös, jonka mukaan viranomaisten toimien on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia. Luottamuksensuojajaa voidaan edellytysten täytyessä soveltaa kaikissa verolajeissa ja verotuksen vaiheissa, kuten ennakkoperinnässä, säännönmukaisessa verotuksessa ja muutosverotuksessa.⁴⁷ *Weckström* vertaa hallinto-oikeudellista luottamuksensuojaperiaatetta sopimus oikeudelliseen lojaliteettiperiaatteeseen, jota perustellaan heikomman osapuolen suojaamisella ja joka konkreettisesti ilmenee tiedonanto- ja huolenpitovelvollisuutena. Myös lojaliteetin voidaan nähdä perustuvan rehellisyyden ja vilpittömän mielen vaatimukseen.⁴⁸ *Soikkelin* mukaan myös veronsaaja voi tietyin edellytyksin saada luottamuksensuojajaa.⁴⁹

⁴⁵ Myrsky, 2000, s. 803; kts. myös Verohallinnon ohje 22.3.2000 VML 26.2 § voimaantulon jälkeen, jossa asiasta on nimenomainen huomio: *”...luottamuksensuojaperiaate on kuitenkin yksi hallintomenettelyn yleisperiaatteista, minkä vuoksi periaate tulee sovellettavaksi myös kaikkiin VML:n ulkopuolisiin verotusmenettelyihin.”*

⁴⁶ Soikkeli, 2003, s. 217.

⁴⁷ Rabinä ja muut, 2017, s. 56–57.

⁴⁸ Weckström, 2003, s. 303.

⁴⁹ Soikkeli, 2003, s. 391.

2.1.2 Periaatteen lainsäädännölliset kiinnkohdat

Perusoikeusperiaatteet saavat Suomen oikeusjärjestyksessä institutionaalisen tukensa Suomen perustuslain säännöksistä. Muutoin oikeusperiaatteiden institutionaalinen tuki on useimmiten muissa oikeuslähteissä. Oikeusperiaatteet voivat toimia ratkaisutilanteesta riippuen sekä itsenäisinä oikeuslähteinä että muiden oikeuslähteiden tulkinnassa käytettävänä tulkintaperiaatteina. Lain aukkotilanteessa perusoikeusperiaatteita voidaan käyttää tuomioistuinta velvoittavana ratkaisunormina, mutta useimmiten perusoikeusperiaatteitakin käytetään kuitenkin tulkinnassa käytettävänä argumenttina, tulkintaperiaatteena. Institutionaalisen tuen vaatimus koskee kuitenkin myös tulkintaperiaatteena käytettäviä oikeusperiaatteita: periaate voi kuulua oikeusjärjestykseen vain, jos sille voidaan osoittaa tukea oikeuslähteissä, kuten lainsäädännössä, lain esitöissä tai oikeuskäytännössä. Oikeudenaloittaisten periaatteiden justifikaatiota ja institutionaalista tukea voidaan vahvistaa perusoikeuskytkennällä.⁵⁰

Soikkelin näkemyksen mukaan luottamuksensuojaperiaate saa koko oikeusjärjestelmän tasolla institutionaalisen tukensa etenkin oikeusvarmuuden käsitteestä, PL 21 §:n mukaisista hyvän hallinnon ja verovelvollisen oikeusturvan takeista sekä eurooppaoikeudellisesti relevanteissa asioissa EU-oikeudellisesta luottamuksensuojaperiaatteesta. Institutionaalinen tuki perustuu näiden lisäksi KHO:n oikeuskäytäntöön. Luottamuksensuojan oikeudellinen sääntely nimenomaisesti verolaeissa voidaan nähdä lähinnä periaatteen institutionaalista tukea täydentävänä tekijänä.⁵¹

Oikeusvarmuus kiinnittyy PeL 21 §:n mukaiseen oikeusturvaan, ja verolainsäädännön osalta oikeusturvaa edellyttää erityisesti PeL 81.1 § ja 121.3 §. Hyvän verojärjestelmän perusvaatimuksena on oikeusvarmuus ja siitä seuraava ennustettavuus. Koska verotuksessa puututaan yksilön varallisuusasemaan ja yksilön omaisuus on perustuslaillakin

⁵⁰ Tuori, 2007, s. 153–155, 272.

⁵¹ Soikkeli, 2003, s. 218. Vrt. Schwartze ja muut, 1999, s. 173, jonka mukaan luottamuksensuojaperiaate on oikeusvarmuuden johdannainen ja kiinnittyy lähinnä sen sisällöllisiin kriteereihin.

suojattu, oikeusvarmuuden vaatimuksella verotuksessa on korostunut merkitys.⁵² Oikeusvarmuuden periaate liittyykin erityisesti taannehtivuuskieltoon ja oikeutettujen odotusten suojaan. Verotuksen kohteena olevan yksilön on voitava oikeusvarmuuden periaatteen mukaisesti odottaa, että häntä koskeva veroratkaisu on oikea ja lainmukainen, ja että ratkaisu on ollut myös ennakoitavissa.⁵³ Aineellisena oikeusperiaatteena oikeusvarmuuden keskeisimpinä tavoitteina on päätöksenteon ja viranomaistoiminnan ennustettavuus. Velvoitteet on määriteltävä niin täsmällisesti, että verotuksen kohteena oleva voi ennakoida velvoitteeseen liittyvät vaikutukset. Tämä edellyttää norminannolta ja hallintotoiminnalta yksiselitteisyyttä ja selkeyttä. Vain sillä edellytyksellä, että säädökset ovat täsmällisiä ja selkeitä, tuomioistuinten on mahdollista turvata asianomaisille asetettujen oikeuksien ja velvollisuuksien täysimääräisen toteutumisen. EU-tuomioistuimessa on suhtauduttu kielteisesti oikeusnormien taannehtivaan vaikutukseen, eli olosuhteisiin, jotka ovat syntyneet ennen säännösten voimaantuloa. Säännöksen taannehtivuutta arvioidaan sen mukaan, milloin säädös on julkaistu yhteisön virallisessa lehdessä. Oikeusvarmuuden takaamiseksi säädöstä voidaan soveltaa vasta sen jälkeen, kun verotuksen kohteena olevilla on ollut mahdollisuus tutustua siihen.⁵⁴

EU-oikeudellinen luottamuksensuojaperiaate on niin ikään luottamuksensuojaperiaatteen tärkeä institutionaalinen kiinne kohta. Koska kaikki EU:n jäsenvaltioiden kansalliset toimielimet ja viranomaiset ovat velvollisia noudattamaan yleisiä EU-oikeuden oikeusperiaatteita, on tähän perustuen kansallisen lainsoveltajan velvollisuus noudattaa toiminnassaan myös luottamuksensuojaperiaatetta luottamuksensuojan antamisen edellytysten täyttyessä. EU-oikeudellisessa oikeuskäytännössä luottamuksensuojan syntymisen edellytyksille on asetettu neljä kriteeriä: oikeussubjektin odotusten on oltava muodostuneita ennen viranomaisen uutta toimintaa, intressin on oltava asiallisesti perusteltu ja erityisen oikeudellisen suojan arvoinen, oikeussubjektilla tulee olla toimies-

⁵² Knuutinen, 2015, s. 814–815. Kts. myös Raitio, 2013, s. 319, joka liittää oikeusvarmuuden periaatteen myös käsitteet metaperiaate, ideaali ja oikeudellinen prosessi.

⁵³ Raitio, 2002, s. 67–69.

⁵⁴ Laakso, 2002, s. 190–191.

saan vilpitön mieli ja viranomaisen toimen on oltava sellainen, joka luonteeltaan soveltuu luottamuksensuojan kohteeksi. Kaikkien edellä mainittujen kriteerien tulee toteutua yhtäaikaaisesti. EU-oikeudellinen luottamuksensuojaperiaate siis merkitsee, että vilpittömässä mielessä toimineen oikeussubjektin tulee perustelluin edellytyksin voida luottaa viranomaisten toimintaan ja sen pysyvyyteen.⁵⁵ Luottamuksensuojalla on ollut merkitystä EU-oikeudessa myös verotukseen liittyvissä kysymyksissä. Etenkin arvonlisäverotukseen liittyvissä ratkaisutilanteissa luottamuksensuojaperiaatteelle on annettu EU-tuomioistuimessa merkitystä.⁵⁶

Hyvän hallinnon periaatteet on aina otettava huomioon verotuksessa: verotus on laissa määriteltyä hallintotoimintaa, ja tästä syystä hallintoa koskevat yleiset periaatteet ulottuvat myös verotukseen.⁵⁷ Hyvän hallinnon vaatimuksista säädetään perustuslain 21 §:ssä ja hallintolain toisessa luvussa: niissä vahvistetaan menettelyllisten periaatteiden lisäksi hallinnon aineelliset, eli sisällölliset oikeusperiaatteet, joiden tarkoituksena on sitoa viranomaisen harkintavaltaa. Julkisen hallintotoiminnan on täytettävä PeL 21 § mukaiset hyvän hallinnon ja yksilön oikeusturvan vaatimukset samalla, kun toiminnalta edellytetään tehokkuutta ja tuloksellisuutta. HL 6 § mukaiset hallinnon oikeusperiaatteet ovat hyvän hallinnon ydinaluetta. Periaatteet asettavat hallintotoiminnalle sisällöllisiä laatuvaatimuksia toimien samalla aineellisina ratkaisuperiaatteina. HL 6 §:n mukaisia periaatteita voidaan kutsua myös harkintavallan rajoitusperiaatteiksi.⁵⁸ Koska veroviranomainen on verotuksen toimittamisessa ja muutoksenhaussa voimakkaasti määrävässä asemassa suhteessa verovelvolliseen, on verovelvollisen oikeusturvavaatimusten turvaaminen PeL 21 § säännöksiä noudattamalla keskeistä.⁵⁹ Asioiden käsittely verotusmenettelyssä noudattamalla etukäteen vahvistettuja menettelytapoja on muotosidonnaista hallintotoimintaa, jolla voidaan täyttää oikeusvarmuuden vaatimukset.⁶⁰

⁵⁵ Mäenpää, 2011, s. 280–283.

⁵⁶ Knuutinen, 2014, s. 804.

⁵⁷ Iivonen, 2011, s. 26, 28 ja 30.

⁵⁸ Kulla, 2015, s. 1 ja 94.

⁵⁹ Äimä, 2011, s. 2.

⁶⁰ Kulla, 2015, s. 1–2.

2.2 Luottamuksensuojaperiaatteen tavoitteet ja soveltaminen

2.2.1 Tavoitteet

Luottamuksensuojaperiaatteen merkitys verotuksessa nähdään erityisesti veroviranomaisen ohjeiden ja käytännön pysyvyyttä suojaavana mekanismina. Luottamuksensuojaperiaate turvaa lisäksi ennakkokannanottojen ja lainsäädännön pysyvyyttä. Periaate edellyttää Verohallinnolta nopeaa kannanottoa uusiin verotustilanteisiin. Kaikki mainitut näkökulmat huomioon ottaen luottamuksensuojaperiaate lisää verovelvollisen oikeusturvaa ja verotuksen ennakoitavuutta. Sen soveltamista rajoittavat muut verotuksen periaatteet ja tausta-arvot, eikä näitä periaatteita voida ennakolta asettaa etusijajärjestykseen. Oikeusnormiluonteeltaan kyseessä on nimenomaan oikeusperiaate, eikä oikeussääntö.⁶¹

Luottamuksensuoja on sidoksissa oikeusvarmuuden periaatteeseen ja siihen liittyen erityisesti oikeudellisen jatkuvuuden ja viranomaisen toiminnan johdonmukaisuuden vaatimuksiin. Luottamuksensuojaperiaatteen tarkoitus on suojata yksilöä julkista valtaa vastaan: sen on katsottu kompensoivan viranomaisen neuvojen puuttuvaa oikeusvoimavaiikutusta.⁶² Verovelvollisen näkökulmasta luottamuksensuojaperiaatteen tarkoituksena on saada aikaan hyväksyttyjä veropäätöksiä.⁶³ Periaate rajoittaa viranomaisen ja tuomiovallan päätösten taannehtivia vaikutuksia ja päätösten muuttamista verovelvolliselle haitalliseen suuntaan. Luottamuksensuojaperiaatteen tavoitteena on, että veroviranomainen toimii lainmukaisesti ja pysyy päätöksissään, noudattaa johdonmukaisesti omaksumaansa tulkintalinjaa, eikä tee takautuvia tai odottamattomia muutoksia tulkintoihin, joista voisi olla oleellista haittaa tulkinnan kohteena olevalle asianosaiselle. Verovelvollisten tulee voida luottaa viranomaisten toiminnan oikeellisuuteen ja virheettö-

⁶¹ Soikkeli, 2003, s. 215–217. Vrt. Laakso, 1990, s. 230, joka muotoili luottamuksensuojaperiaatteen ydinajatuksen seuraavasti: *”ilman nimenomaista siihen oikeuttavaa säännöstä viranomainen ei voi yksipuolisesti muuttaa virheellistä edun suovaa päätöstä asianosaiselle huonompaan suuntaan.”*

⁶² Kulla, 2015, s. 109; Soikkeli, 2003, s. 214.

⁶³ Soikkeli, 2003, s. 16–17.

myyteen, kuten myös viranomaisten tekemien päätösten pysyvyyteen. Virheellisestä verotuspäätöksestä riskin kantaa veronsaaja. Luottamuksensuojaa voidaan näin ollen pitää myös oikeusvarmuuden takeena.⁶⁴

Mikkilä & Rabinä jakavat kahteen ryhmään HL 6 § mukaisen hyvän hallinnon periaatteiden luottamuksensuojaa koskevat tyyppitilanteet:⁶⁵

1. Uudelleen harkinnan kieltö (päätöksen pysyvyys)
2. Viranomaisen aikaisemman ratkaisun tai ohjeen sitovuusvaikutus (päätöksen sitovuus)

Hallituksen esityksen 29/2016 vp mukaan uudelleen harkinnan kieltö tarkoittaa sitä, että jo tehtyä viranomaisen päätöstä ei voida muuttaa asianosaisen vahingoksi taannehtivasti, jos verovelvollinen on täyttänyt ilmoittamisvelvollisuutensa ja ratkaisun perusteena ovat olleet oikeat ja riittävät tiedot. Kysymyksessä tällöin on siis päätöksen *pysyvyyden* takaaminen. Uudelleen harkinnan kieltö estää taannehtivan muutoksen hallintopäätökseen, vaikka viranomainen myöhemmin katsoisi tekemänsä päätöksen virheelliseksi tai asiaa koskeva oikeuskäytäntö olisi myöhemmin kiristynyt.⁶⁶ Viranomaisen aiemmin tekemän päätöksen tai sitoumuksen muuttaminen jälkikäteen ilman lakiin perustuvaa toimivaltaa voi loukata asianosaisen oikeutettuja odotuksia. Kun kyseessä on verotuksen oikaisua, veron määräämistä ja päätöksen oikaisua koskevat säännökset, luottamuksensuoja liittyy juuri tähän tyyppitilanteeseen, eli uudelleen harkinnan kieltöön.⁶⁷

Kohdassa kaksi viitataan tilanteeseen, jossa viranomaisen toimesta on aiemmin annettu kyseessä olevassa asiassa ohjeistusta joko yleisesti tai asianosaiselle itselleen, tai jos vastaavasta asiasta on voimassa oleva ratkaisu tai ratkaisukäytäntöä, jonka perusteella asianosaiselle on syntynyt käsitys ja luottamus asian tulevasta ratkaisemisesta myöhemmin tehtävässä ratkaisussa, joka koskee samanlaista asiaa. Tällöin luottamuksensuoja

⁶⁴ Rabinä ja muut, 2017, s. 54.

⁶⁵ Mikkilä & Rabinä, 2017, s. 431–431. Kirjallisuudessa uudelleen harkinnan kieltöä on kutsuttu myös taannehtivan päätöksenteon kielloksi. Kts. esim. Rabinä ja muut, 2017, s. 54–55.

⁶⁶ HE 29/2016 vp, luku 2.2.

⁶⁷ Rabinä ja muut, 2017, s. 55.

voi estää siltä osin veron määräämisen tai verotuksen oikaisun kuin se koituisi verovelvollisen vahingoksi.⁶⁸ Tällainen viranomaisen neuvo on tullut antaa ennen kysymyksessä olevan hallintopäätöksen tekemistä ja ennen kuin asianosainen on tehnyt hallintopäätökseen liittyvän oikeustoimen. Tällainen luottamus voi perustua myös viranomaisen vaikiintuneeseen käytäntöön joko kyseessä olevan asianosaisen kohdalla tai laajemmin isompaa joukkoa koskien. Näin toimimalla taataan viranomaisen päätöksen ja ohjeen *sitovuus*. VML 26.2 § ja OVML 6 §:n mukainen luottamuksensuojaa koskeva sääntely koskee nimenomaan päätöksen tai ohjeen sitovuutta, joissa verovelvolliselle on syntynyt viranomaisen ohjeen, neuvon tai ratkaisukäytännön perusteella luottamus asian tulevastakin ratkaisusta.⁶⁹

2.2.2 Oikeudelliset ja tosiasialliset soveltamisedellytykset

Luottamuksensuojan soveltamisen oikeudellisista edellytyksistä verotuksessa on säädetty VML 26.2 §:ssä ja OVML 6 §:ssä. Oikeudellisia edellytyksiä luottamuksensuojan saamiselle on kaikkiaan kolme: tulkinnanvarainen tai epäselvä asia, verovelvollisen vilpittömyys ja veroviranomaisen käytäntö tai ohjeet. Kun kaikki nämä kolme VML 26.2 §:ssä ja OVML 6 §:ssä tarkoitettua luottamuksensuojan edellytyksiä toteutuvat yhtäaikaista, verovelvollinen voi saada luottamuksensuojaa, elleivät erityiset syyt sitä estä.⁷⁰

Erityiset syyt ovat luottamuksensuojaperiaatteen tosiasiallisia soveltamisedellytyksiä. Erityisillä syillä viitataan luottamuksensuojaperiaatteen vasta-argumentteihin, joita ovat lähinnä yhdenvertaisuusperiaate ja legaliteettiperiaate. Luottamuksensuojan soveltaminen vaatii siten aina periaatepunnintaa. Vain siinä tapauksessa, kun luottamuksensuojaa saa yhdenvertaisuusperiaatetta ja legaliteettiperiaatetta suuremman painoarvon, voidaan luottamuksensuojaperiaatetta soveltaa yksittäistapauksen ratkaisussa. Luotta-

⁶⁸ HE 29/2016 vp, luku 2.2.

⁶⁹ Råbinä ja muut, 2017, s. 55–56.

⁷⁰ Soikkeli, 2003, s. 224

muksensuojaperiaate on VML 26.2 §:n ja OVML 6 §:n oikeudellisesta sääntelystä huolimatta oikeusperiaate, eikä sitä tarvitse konkreettisesti yksittäistapauksessa soveltaa, jos luottamuksensuojaperiaate saa oikeusperiaatepunninnassa pienemmän painoarvon kuin kilpailevat vastaperiaatteet.⁷¹

Kun kaikki luottamuksensuojan oikeudelliset ja tosiasialliset soveltamisedellytykset täyttyvät yhtä aikaa, on asia ratkaistava kokonaan verovelvollisen eduksi. Vastaavasti, jos jokin luottamuksensuojan saamisen edellytyksistä ei täyty, ei luottamuksensuojan saamisen edellytyksiä voida katsoa olevan olemassa eikä verovelvollisen luottamusta voida suojata. Selkeästi lainvastaista verotusta ei voida suojata luottamuksensuojaan vedoten ja selvä virhe on verotuksessa oikaistava. Tilanteessa, jossa viranomaisen selkeästi lainvastainen neuvo tai ohje synnyttää verovelvolliselle taloudellisen menetyksen, kysymykseen voi tulla viranomaisen vahingonkorvausvastuu.⁷²

Käytännössä luottamuksensuojan saaminen vaatii myös sitä, että verovelvollinen on disponoinut omaisuudestaan veroviranomaisen antamien ohjeiden ja neuvojen perusteella ja viranomaisen kiristynyt laintulkintakannanotto tai oikeuskäytäntö omaisuusdisponoinnin jälkeen on aiheuttanut verovelvolliselle tappioita ja menetyksiä. Kyseessä on luottamuksensuojaintressi, eli osoitus verovelvolliselle luottamuksensuojalla korvattavasta oikeudenmenetyksestä. Mikäli verovelvollinen ei ole veroviranomaisen menettelyn johdosta kärsinyt taloudellista menetystä, ei luottamuksensuojan saamiselle ole perusteita.⁷³ Myöskään tietoinen lainvastainen menettely ei oikeuta verovelvollista saamaan luottamuksensuojaa, kuten ei myöskään ennakoitavissa ollut oikeustilan muutos.⁷⁴ Lainsoveltaja voi joutua pohtimaan verovelvollisen vaikuttimien aitoutta, eli sel-

⁷¹ Soikkeli, 2003, s. 238. Vrt. Urpilainen, 2016, s. 3, jonka mukaan luottamuksensuojaan liittyvän harkinnan ja periaatepunninnan lähtökohtana ei pitäisi liian suoraviivaisesti pitää ajatusta siitä, että luottamuksensuoja loukkaisi *aina* yhdenvertaisen kohtelun periaatetta.

⁷² Myrsky & Rabinä, 2014, s. 237, 285; Rabinä ja muut, 2017, s. 54, 57. Vahingonkorvausvastuusta myös Soikkeli, 2003, s. 244–245.

⁷³ Soikkeli, 2003, s. 247.

⁷⁴ Schwarze ja muut, 1999, s. 193; kts. myös Weckström, 2003, s. 305.

laisia perimmäisiä syitä, joiden vuoksi verovelvollinen on ryhtynyt disponoimaan omaisuudestaan. Taustalla voi olla siviilioikeudellisesti täysin hyväksyttävä verosuunnittelu, mutta joissakin tapauksissa myös veroetujen tavoittelu toimenpiteillä, jotka tähtäävät veronkiertoon. Tällöin sovellettavaksi tulevat oikeusjärjestelmän veronkiertosäännökset. Kyseessä olevassa tapauksessa on tehtävä rajanveto hyväksyttävän verosuunnittelun ja veronkiertoon tähtäävien tavoitteiden välille. Lainsoveltajan kannalta luottamuksensuojaperiaatteen soveltaminen on erittäin haasteellinen tehtävä niissä tapauksissa, kun verovelvollisen väitetään syyllistyneen veronkiertoon.⁷⁵

2.3 Luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisen edellytykset

2.3.1 Tulkinnanvarainen tai epäselvä asia

Jotta luottamuksensuojaa koskevaa säännöstä voitaisiin soveltaa, täytyy ratkaistavana olevan asian olla objektiivisesti katsoen tulkinnanvarainen tai epäselvä. Objektiivinen näkökulma asian tulkinnanvaraisuuteen tai epäselvyyteen tarkoittaa sitä, että verovelvollisen henkilökohtaisen käsityksen sijaan ratkaisevaa on verosäännösten ja niiden soveltamiskäytännön mukainen tai tosiseikkojen tuntemukseen perustuva yleinen käsitys asian tulkinnanvaraisuudesta tai epäselvyydestä.⁷⁶

Tulkinnanvaraisessa asiassa on kyse lainaukko- tai laintulkintakysymyksestä, eli asia on oikeudellisesti tulkinnanvarainen. Asia on VML 26.2 §:n tarkoittamalla tavalla tulkinnanvarainen silloin, kun kiistanalaisuus koskee sitä, miten kyseessä oleva, tosiseikoiltaan selvä asia siihen sovellettavien säännösten mukaan pitäisi ratkaista.⁷⁷ Tulkinnanvarainen voi olla esimerkiksi kysymys ja rajanveto sen välillä, onko jokin tietty toiminta elinkeinotoiminnaksi katsottavaa EVL:n mukaan verotettavaa liiketoimintaa vai tuloveron alaista toimintaa. Kaikki elinkeinoverolain ja tuloverolain väliset rajanvetotilanteet on

⁷⁵ Anttila, 2005, s. 407.

⁷⁶ Myrsky, 2016, s. 110.

⁷⁷ Anttila, 2005, s. 402.

Soikkelin mukaan perusteltua lukea aukollisten ja tulkinnanvaraisten lainsäännösten tilanteisiin. Asia ei ole tulkinnanvarainen, jos sitä koskee yksiselitteinen ja täsmällinen lainsäädännös. Myös yksiselitteinen KHO:n päätös estää luottamuksensuojan soveltamisen.⁷⁸ Vaikka KHO:n prejudikaatit eivät sido tuomioistuinta itseäänkään, on niillä verotuskäytäntöä voimakkaasti ohjaava vaikutus. Ratkaisutoiminnan tulee olla johdonmukaista, sillä oikeusvarmuuden ja yhdenvertaisuuden toteutuminen edellyttävät, että prejudikaattisääntöjä noudatetaan kaikissa niihin soveltuvissa tapauksissa. Prejudikaattinormien osalta ongelma koskee niiden voimaan astumista: esimerkiksi aikaisempia vuosia koskevan jälkiverotuksen kannalta prejudikaattien voimassaolo voi osoittautua kiistanalaiseksi. Oikeuskäytännön tiukentuessa KHO:n päätöksellä - verovelvollisten perustellut odotukset huomioon ottaen - tiukentunutta kantaa olisi sovellettava vasta sen jälkeen, kun uusi kanta on saatettu julkisuuteen.⁷⁹

Epäselvänä asiana voidaan puolestaan pitää kyseessä olevan tapauksen tosiseikkoja koskevia näyttökysymyksiä, kuten omaisuuden arvon määrittämistä. Epäselvissä asioissa oikeustosiseikat ovat epäselviä, ja niistä ei ole olemassa selvitystä tai selvitystä ei ole lainkaan mahdollista saada. Epäselvyyden voi aikaansaada myös verovelvollisen oma toiminta, esimerkiksi ilmoittamisvelvollisuuden huolimaton täyttäminen.⁸⁰ Käytännössä on kuitenkin varsin harvinaista, että asian tosiseikallinen epäselvyys olisi perusteena luottamuksensuojalle.⁸¹

Mikäli ratkaistavana olevaa asiaa koskee yksiselitteinen ja täsmällinen lainsäädännös, tai jos sitä koskeva oikeuskäytäntö on vakiintunutta, ei asiaa voida pitää tulkinnanvaraisena tai epäselvänä. Sen sijaan *Soikkelin* mukaan vakiintunut verotuskäytäntö ei poista lainsäädännöksen tulkinnanvaraisuutta tai täytä lainaukkoa. Soikkeli esittää näkemyksensä, että verotuskäytännön vakiintuneisuus on yksi luottamuksensuojaperiaatteen painoar-

⁷⁸ Soikkeli, 2003, s. 225–226.

⁷⁹ Äimä, 1998, s. 507–508, 511.

⁸⁰ Soikkeli, 2003, s. 225–227. Kts. myös Anttila, 2005, s. 402.

⁸¹ Mikkilä & Rabinä, 2017, s. 435.

von suuruuteen vaikuttavista tekijöistä ja vakiintunut verotuskäytäntö perustelee ainoastaan tietyn suuntaista laintulkintakannanottoa lainaukko- tai tulkinnanvaraisen lainsäädännön tilanteessa.⁸² *Soikkelin* käsityksestä poiketen Verohallinnon luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä annetun ohjeen mukaan tulkinnanvaraisena ei lähtökohtaisesti pidetä vakiintuneen verotuskäytännön perusteella säännöksestä muotoutunutta tulkintaa.⁸³ Verohallinnon näkemys vakiintuneen verotuskäytännön merkityksestä lain tulkinnanvaraisuuteen on kyseisen ohjeen vanhempiin versioihin verraten sanamuodon perusteella kuitenkin vahvistunut vuosien myötä.⁸⁴

Vero-oikeudellinen legaliteettiperiaate asettaa lainsäätäjälle täsmällisyysvaatimuksen, mutta koska taloudelliset ja oikeudelliset ilmiöt muuttuvat ja kehittyvät nopeasti, ei lainsäädäntötoiminnassa ole mahdollista ottaa huomioon tätä täsmällisyysvaatimusta kokonaisuudessaan. Etenkin uusien lakien säännökset sisältävät usein varsin paljon tulkinnanvaraisuutta, ennen kuin oikeuskäytännössä muodostuu lain soveltamisalaa täsmen-täviä prejudikaatteja.⁸⁵ Tulkinnanvaraiset oikeuskysymykset muuttuvat oikeuskäytännön ja lainsäädännön kehittymisen myötä. Olennaista on, että asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä sillä hetkellä, kun kysymyksessä oleva oikeustoimi, esimerkiksi arvopaperikauppa, tehdään. Luottamuksensuojaa koskevaa säännöstä sovelletaan kyseisen oikeustoimen veroseuraamuksiin. Luottamuksensuojaa ei voida antaa, mikäli kyseisen oikeustilan tulkinnanvaraisuus on poistunut ennen oikeustoimen tekemistä.⁸⁶

⁸² Kts. Soikkeli, 2003, s. 226.

⁸³ Verohallinto, 15.6.2021.

⁸⁴ Kts. Verohallinto, 22.3.2000, jossa *”Tulkinnanvaraisena ei voitane pitää myöskään oikeuskäytännön tai vakiintuneen verotuskäytännön perusteella säännöksestä muotoutunutta tulkintaa.”* ja vrt. Verohallinto 4.2.2019 ja Verohallinto 15.6.2021, joissa sanamuoto muutettu vakuuttavammaksi: *”Tulkinnanvaraisena ei lähtökohtaisesti pidetä myöskään oikeuskäytännön tai vakiintuneen verotuskäytännön perusteella säännöksestä muotoutunutta tulkintaa.”* Kyseessä on kuitenkin sanamuodon mukaisesti lähtökohta, joten vakiintunut verotuskäytäntö lieenee Soikkelin käsityksen tapaisesti viime kädessä vain yksi luottamuksensuojaperiaatteen painoarvon suuruuteen vaikuttavista tekijöistä.

⁸⁵ Soikkeli, 2003, s. 225.

⁸⁶ Myrsky, 2016, s. 110; Rabinä ja muut, 2017, s. 58–59.

2.3.2 Verovelvollisen vilpitön mieli

Vilpittömään mieleen vetoaminen edellyttää verovelvollisen selonottovelvollisuutta. Verovelvollisen täytyy siis ottaa riittävä selko niistä ohjeista ja säännöksistä, jotka liittyvät hänen velvollisuuteensa täyttää verotukseen liittyvät velvoitteet. Mikäli verovelvollinen toimii säännösten ja annettujen ohjeiden mukaisesti, eikä anna veroviranomaiselle väärää, epäselvää, harhaanjohtavaa tai puutteellista tietoa, voidaan hänen katsoa toimineen vilpittömässä mielessä. Jos verovelvollinen aiheuttaa itse omalla toiminnallaan asian muodostumista epäselväksi, ei luottamuksensuojan saaminen ole vilpittömän mielen näkökulmasta mahdollista.⁸⁷ Kaikki veroviranomaisen laintulkintakannanoton perusteena olevat oikeustositteet tulee ilmoittaa tunnollisesti ja oikein - tällöin asian epäselvyys, tulkinnanvaraisuus ja asian epäselvyydestä johtuva väärä laintulkinnankannanotto eivät voi perustua verovelvollisen omaan toimintaan.⁸⁸

Vilpittömään mieleen vetoaminen edellyttää verovelvollisen selonottovelvollisuutta. Riittävä selonottovelvollisuus tarkoittaa sellaisia toimia, joihin huolellisena pidettävä verovelvollinen olisi ryhtynyt asian selvittämiseksi. VML:n ja OVML:n sekä muiden verolakien ilmoittamisvelvollisuuteen liittyvät säännökset korostavat verovelvollisen oman ilmoittamisvelvollisuuden merkitystä. *Kuusikon* mukaan verovelvollisen tietämättömyys säännöksistä tai ilmoittamisvelvollisuuden sisällöstä ei johda perusteltuun luottamuksensuojaan, sillä verovelvollisen ajattelemattomuuden tai taitamattomuuden suojaaminen ei ole luottamuksensuojan tarkoituksena. Selvittämisvelvollisuuden laajuuden arviointia tulisi arvioida sosiaalipsykologisen mittapuun mukaan. Selvittämisvelvollisuuden laajuus määräytyy kuitenkin verovelvollisen subjektiivisesta näkökulmasta, jolloin velvollisuuden laajuus on tapauskohtainen. Tavallisilta verovelvollisilta edellytetään suppeampaa selvittämisvelvollisuutta kun taas erityistä asiantuntijuutta omaavilta verovelvollisilta tietämystä ja selvittämistä voidaan edellyttää laajemmin. Käytännössä luottamuk-

⁸⁷ Rabinä ja muut, 2017, s. 59.

⁸⁸ Soikkeli, 2003, s. 228.

sensuojaperiaatteeseen vetoaminen edellyttää, että verovelvollinen tuntee verosäännökset ja niitä täsmentävät prejudikaatit riittävän hyvin.⁸⁹ Myrsky kuitenkin huomauttaa, että verovelvollisten kyvyt ja taidot veroasioidensa hoidon osalta voivat poiketa hyvin merkittävästi toisistaan, ja siksi selonottovelvollisuutta tulisi tulkita verovelvollismyönteisesti in casu.⁹⁰

Siinä tapauksessa, kun verovelvollinen ei tiennyt eikä tämän olisi pitänytkään tietää viranomaisen laintulkintakannanoton lainvastaisuudesta, voidaan tämän katsoa toimineen vilpittömässä mielessä. Kun verovelvollisen pyrkimyksenä on estää verovelvollisuuden konkretisoituminen luottamuksensuojaan vetoamisella, näyttövelvollisuus vilpittömästä mielestä on siihen vetoavalla verovelvollisella.⁹¹

2.3.3 Veroviranomaisen käytäntö tai ohjeet

Viranomaisen noudattamalla käytännöllä tarkoitetaan viranomaisen aikaisemmin omaksumaa tulkintaa koskien kulloinkin esillä olevaa tapausta. Aikaisemmalla tilanteella tarkoitetaan aiempaa vastaavanlaista tilannetta joko yksittäisen verovelvollisen tapauksessa, tai tilanteissa, jotka koskevat isompaa joukkoa verovelvollisia. Kun kyse on yksittäisestä verovelvollisesta, yksikin kyseistä verovelvollista koskeva aiempi nimenomainen verotuksessa tehty päätös tai annettu ennakkoratkaisu voi riittää luottamuksensuojan syntymiseen. Luottamuksensuojan voi synnyttää ainoastaan sellainen viranomaisen aiempi kannanotto tai oikeuskäytäntö, joka koskee juuri sellaista asiaa, josta ratkaistavana olevassa asiassa on kysymys.⁹² Tämä ilmenee myös korkeimman oikeuden ratkaisuista:

⁸⁹ Kuusikko, 2000, s. 647–660. Ks. myös Soikkeli, 2003, s. 227–228.

⁹⁰ Myrsky, 2000, s. 800

⁹¹ Kuusikko, 2000, s. 647, 650–651. Ks. myös Soikkeli, 2003, s. 227–228.

⁹² Räbinä ja muut, 2017, s. 59–60.

KHO 2010:50

Viranomaisen noudattamalla käytännöllä tarkoitetaan aiempaa kannanottoa juuri nyt kysymyksessä olevaan asiaan. Käytäntö muodostuu verotuksen yhteydessä tehdyistä päätöksistä ja annetuista ennakkotiedoista. Ratkaistavana olleessa asiassa ei ollut ilmennyt, että veroviranomainen olisi antanut aiemmin kirjallista tai suullista ohjetta siitä, että kysymyksessä olisi yhtiön käyttöomaisuusosakkeet, tai että veroviranomainen olisi aikaisemmin nimenomaisesti tutkinut kysymyksessä olevien osakkeiden luonnetta. Yhtiö ei voinut saada asiassa luottamuksensuojaa.

KHO 2014:34

Ratkaistavana olleessa asiassa opiskelijahierontapalveluja tarjonneelle yhtiölle ei ollut aiemmin annettu sellaista nimenomaista ohjetta, jonka perusteella luottamuksensuoja olisi voinut syntyä, yhtiössä ei ollut myöskään aiemmin suoritettu sellaista arvonlisäveroa koskevaa tarkastusta, jossa nyt kysymyksessä ollutta palvelua olisi ollut pidettävä arvonlisäverolain 35 §:n perusteella verosta vapautettuina terveyden- ja sairaanhoitopalveluina. Niin ikään hierontapalveluita koskien ei ollut olemassa sellaista vakiintunutta verotus- tai oikeuskäytäntöä, jonka perusteella palvelut olisivat voineet olla verovapaiksi katsottavia. Veroviranomainen ei ollut ottanut aikaisemmin yhtiön arvonlisäverotukseen kantaa siten, että yhtiölle olisi voinut muodostua tällä perusteella asiassa luottamuksensuoja.

Luottamuksensuoja koskee siis vain ja ainoastaan sitä asiaa, joka on aikaisemmin *nimenomaisesti* ratkaistu. Tämä koskee myös eri verolajien välistä ratkaisukäytäntöä, sillä toisessa verolajissa tehty ratkaisu ei luo luottamuksensuojaa toiseen verolajiin muutoin kuin hyvin poikkeuksellisissa tilanteissa.⁹³ Sen sijaan alueellisiin eroihin ei voida vedota luottamuksensuojan epäämisessä, sillä veroviranomaisorganisaatio on kansallisen tason organisaatio, eikä verotuksen yhdenmukaisuustavoite salli verotuksen alueellista, asteellista ja ajallista erottelua. Näin verovelvollisen on mahdollista vedota myös esimerkiksi toisen veroviraston laintulkintakannanoton perusteella luottamuksensuojaan.⁹⁴

Tässä kohdin on huomioitava, että viranomaisen passiivisuus vain harvoin voi muodostaa luottamuksensuojaa.⁹⁵ VML 26.6 § ja OVML 9 § säännöksetkin edellyttävät, että veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset sellaisella tavalla, joka asian

⁹³ Råbinä ja muut, 2017, s. 61. Kts. myös Urpilainen, 2016, s. 1 sekä Wikström ja muut, 2015, s. 61, joiden mukaan useimmissa luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisen käytännön tilanteissa kyse on juurikin siitä, onko asiassa olemassa nimenomainen ja aktiivinen viranomaisen kannanotto. Kts. esim. KHO 2012:74 ja KHO 2010:13.

⁹⁴ Soikkeli, 2003, s. 231.

⁹⁵ Råbinä ja muut, 2017, s. 61.

laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja muut tarpeet huomioon ottaen on perusteltua.⁹⁶ *Soikkelin* mukaan veroviranomaisen kannanotot voidaan erottaa jakamalla ne aktiivisiin ja passiivisiin laintulkintakannanottoihin. Aktiivinen laintulkintakannanotto on kyseessä silloin, kun veroviranomainen toimittaa verovelvollisen verotuksen ja tekee veropäätöksen vasta verovelvollisen veroilmoituksen aktiivisen tutkimuksen jälkeen. Passiivinen laintulkintakannanotto puolestaan on kyseessä silloin, kun veroviranomainen toimittaa verovelvolliseen kohdistuvan verotuksen veroilmoitusta tutkimatta, jolloin laintulkintakannanotto hyväksytään ajan kulumisen seurauksena. Passiiviseen laintulkintakannanottoon vetoaminen luottamuksensuojan saamiseksi voidaan käytännössä tehdä vain poikkeuksellisesti. Passiivisuuteen johtaa yleensä joko se, että viranomainen ei ole ollut lainkaan tietoinen noudatetusta käytännöstä tai oikeustilan selventämistä ei ole nähty viranomaisen toimesta tarpeelliseksi. *Soikkelin* mukaan sääntelemättömät tilanteet ovat verovelvolliselle kuitenkin oikeusturvaongelma, ja passiivisuuteen perustuva luottamuksensuoja parantaisi oikeusvarmuutta verotuksessa.⁹⁷

Veroviranomaisen aiempina vuosina tai verokausina tekemät epäjohtonmukaiset ratkaisut voivat olla peruste luottamuksensuojan saamiselle, sillä viranomaisen huolimaton menettely ei saa koitua verovelvollisen vahingoksi. Kuitenkin sellaisissa tilanteissa, joissa tosiseikat tai olosuhteet ovat muuttuneet, ei aiempi ratkaisukäytäntö voi synnyttää luottamuksensuojaa.⁹⁸

Viranomaisen antamalla ohjeella tarkoitetaan yleensä kirjallisia ohjeita, veroilmoitusten täyttööppaita sekä erilaisia Verohallinnon tiedotteita. Tällaiset yleisohjeissa esitetyt laintulkintakannanotot ovat luottamuksensuojasääntelyssä tarkoitettuja viranomaisen ohjeita. Luottamuksensuojan syntymiseksi ohjeessa olevan kannanoton on oltava riittävän täsmällinen ja yksilöity. Mikäli ohjeessa tuodaan esiin esimerkinomaisesti seikkoja,

⁹⁶ VML 26.6 §; OVML 9 §.

⁹⁷ Soikkeli, 2003, s. 233. Vrt. Valtiovarainministeriö, 1997, s. 24–25, jossa passiiviseen laintulkintakannanottoon perustuvaan luottamuksensuojaan suhtaudutaan hyvin kielteisesti.

⁹⁸ Räbinä ja muut, 2017, s. 61.

joiden määrittelyyn liittyy tapauskohtaista harkinnanvaraisuutta, tällaisen ohjeen perusteella ei voi syntyä luottamuksensuojaa. Virheellisenä julkaistu Verohallinnon ohje sitoo julkaisijaa, kunnes virhe on oikaistu. Suulliset keskustelut viranomaisen kanssa eivät yleensä muodosta sitovaa laintulkintakannanottoa, sen sijaan suullisesti annettu nimenomainen veroviranomaisen ohje on luottamuksensuojaa koskevan säännöksen tarkoittama viranomaista sitova kannanotto. Niin ikään sosiaalisen median kanavien kautta annettu viranomaisen ohjeistus voi synnyttää luottamuksensuojan.⁹⁹

Eduskunnan oikeusasiamiehen lausunnon mukaan hyvään hallintoon kuuluu, että viranomaiset neuvovat hallinnon asiakkaita toimivaltaansa kuuluvissa asioissa. Tässä ei kuitenkaan ole kyse asianajollisten neuvojen antamisesta, vaan lähinnä ohjeiden antamisesta siitä, mitä oikeuksia ja velvollisuuksia verovelvollisella on ja miten heidän pitäisi menetellä asiansa vireillepanokysymyksissä ja mahdollisissa vaatimuksissa. Vaikka usein onkin korostettu, että viranomaisen neuvontavelvollisuus koskee lähinnä vain menettelytapoja, eikä aineellisia kysymyksiä, oikeusasiamies on kuitenkin katsonut palveluperiaatteen edellyttävän, että virkamiehen tulee mahdollisuuksiensa mukaan tiedottaa myös alaansa kuuluvista aineellisista säännöksistä. Tulkinnanvaraisissa asioissa on kuitenkin neuvonnan suhteen syytä olla varovainen.¹⁰⁰ Näyttövelvollisuus veroviranomaisen laintulkintakannanotosta on verovelvollisella. Veroviranomaisen on kuitenkin mahdollisuuksiensa mukaan selvitettävä asiaan liittyvää käytäntöä ja ohjeita.¹⁰¹

Luottamuksensuojan saaminen edellyttää sitä, että veroviranomainen on antanut ohjeen tai neuvon ennen kuin verovelvollinen on disponoinut omaisuudestaan, eli tehnyt verotukseensa vaikuttavan oikeustoimen. Lisäksi verovelvollisen on tullut toimia viranomaisen ennen oikeustoimen tekemistä antaman ohjeen tai viranomaisen noudattaman

⁹⁹ Rabinä ja muut, 2017, s. 62–63. Vrt. myös Puronen, 2003, s. 469–477, joka on artikkelissaan käsitellyt laajasti viranomaisen neuvontaa koskevia vaatimuksia ja odotuksia erityisesti sähköpostiviestinnän näkökulmasta. Ko. artikkelin kirjoittamisen aikaan sähköpostiviestintä oli vasta yleistynyt. Nykyisin veroviranomaisen neuvoja voi yleisellä tasolla kysyä myös chatin kautta. Kyseisen kanavan kautta ei kuitenkaan anneta sellaista ohjausta, joka vaatii henkilökohtaisten verotustietojen käsittelyä, joten palvelun kautta annetuilla neuvoilla ja ohjeilla ei liene kovin merkittävää sitovuusvaikutusta.

¹⁰⁰ Eduskunnan oikeusasiamies, 1997, s. 58.

¹⁰¹ Soikkeli, 2003, s. 232.

käytännön mukaisesti.¹⁰² Veroviranomaisen verovelvolliselle epävirallisena ennakkokannanottona antamien neuvojen pysyvyys on yksi luottamuksensuojan tyypillisimmistä soveltamistilanteista.¹⁰³

2.3.4 Erityiset syyt

VML 26.2 §:ssä ja OVML 6 §:ssä olevat lainkohdat oikeuttavat erityisistä syistä sivuuttamaan luottamuksensuojan, vaikka muutoin säännöksessä esitetyt edellytykset täyttyisivätkin. Erityisiä syitä tulee arvioida kussakin kyseessä olevassa erityistilanteessa in casu.¹⁰⁴ Oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa yksittäistapaukseen voi soveltua useampiakin periaate, ja sellaisenaan periaatteita ei voida asettaa tärkeysjärjestykseen.¹⁰⁵ Verotuksessa luottamuksensuojaperiaatteeseen kytkeytyy käänteisessä mielessä etenkin yhdenvertaisuusperiaate ja legaliteettiperiaate: yhdenvertaisuus- ja legaliteettiperiaatteet ovat luottamuksensuojaperiaatteen kanssa kilpailevia ja toisensa poissulkevia periaatteita. Periaatteiden kollisio on käsillä silloin, kun punnitaan verovelvollisten yhdenvertaisuuden painoarvoa suhteessa luottamuksensuojaan tai silloin, kun verotus toimitetaan veroviranomaisen virheellisen laintulkintakannanoton mukaisesti luottamuksensuojaa soveltaen. KHO:n ennakkopäätös muodostaa oikeusperiaatteen ratkaisusäännön, jota myöhemmässä luottamuksensuojan soveltamisen tyyppitilanteessa on noudatettava, mikäli periaatteen painoarvo on vähintään yhtä suuri kuin ratkaisusäännössä. Alemman asteisten tuomioistuinten ja viranomaisten sijaan oikeusperiaatekollision ratkaisusäännön voi lukita ainoastaan KHO:n päätös.¹⁰⁶ Hallituksen esityksen 53/1998 vp mukaan luottamuksensuojan soveltamisen estävä erityinen syy voi olla myös verovelvollisen oma toiminta, joka on ollut aiheuttamassa asian muodostumista epäselväksi.¹⁰⁷

¹⁰² Rabinä ja muut, 2017, s. 57.

¹⁰³ Soikkeli, 2003, s. 249.

¹⁰⁴ Weckström, 2003, s. 306–307.

¹⁰⁵ Valtiovarainministeriö, 1997, s. 27.

¹⁰⁶ Soikkeli, 2003, s. 238–239, 148.

¹⁰⁷ HE 53/1998 vp.

Luottamuksensuojan soveltaminen on muiden verovelvollisten näkökulmasta aina väärin, koska tällöin yhdelle verovelvolliselle myönnetään toisten verovelvollisten kustannuksella veroetu, joka perustuu viranomaisen väärään laintulkintakannanottoon. Vastaavasti verotuksen toimittaminen luottamuksensuojaa soveltaen viranomaisen virheellisen laintulkintakannanoton perusteella on lain- ja sitä myöten legaliteettiperiaatteen vastaista. Periaatepunninnalla ratkaistaan, miten suuren painoarvon oikeusperiaate kulloisessakin konkreettisessa yksittäistapauksessa saa. Oikeusperiaate saa sitä suuremman painoarvon, mitä useampi yksittäinen perusteluvoimaltaan vahva tekijä periaatteen taakse asettuu. Tällaisten tekijöiden joukko on ennalta rajoittamaton, ja siksi periaatteen painoarvo on aina määriteltävä erikseen jokaisessa luottamuksensuojan soveltamisen tilanteessa. Painoarvoon vaikuttavia tekijöitä on lukuisia. Esimerkkinä tyypillisistä tekijöistä ovat veroviranomaisen laintulkintakannanoton laatu, verotuskäytännön vakiintuneisuus sekä verointressin suuruus.¹⁰⁸ Erityisesti verointressin suuruus on katsottu verotuksen oikeusturvatyöryhmän loppuraportissa tärkeäksi luottamuksensuojaperiaatteen painoarvoa määrittäväksi tekijäksi.¹⁰⁹ Veroviranomaisen kannanotto voi koskea joko verovelvollisia yleisesti, joitakin verovelvollisia tai yksittäistä verovelvollista. Kun väärä kannanotto koskee verovelvollisia yleisesti, luottamuksensuojan soveltaminen ei yleensä loukkaa verovelvollisten välistä yhdenvertaisuutta, ja näin ollen luottamuksensuojaperiaate saa suuremman painoarvon.¹¹⁰

Periaatekollisiotilanteessa, sikäli kun luottamuksensuojan saamisen oikeudelliset edellytykset täyttyvät, mutta tosiasiallisesti luottamuksensuojaperiaatteen painoarvo jää kilpailevia oikeusperiaatteita heikommaksi, tulee yleensä käytännössä kysymykseen luottamuksensuojaperiaatteen soveltaminen osittain.¹¹¹ VML 26.2 §:n ja OVML 6 §:n mukaan silloin kun asiaan liittyy erityisiä syitä, jotka estävät luottamuksensuojan sovelta-

¹⁰⁸ Soikkeli, 2003, s. 238–240.

¹⁰⁹ Valtiovarainministeriö, 1997, s. 20.

¹¹⁰ Soikkeli, 2003, s. 7.

¹¹¹ Soikkeli, 2003, s. 299.

misen sellaisenaan, voidaan kuitenkin korkoseuraamukset jättää perimättä ja veronkorotus määräämättä, mikäli niiden periminen olisi kohtuutonta asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi.

Verovelvollisten yhdenvertainen kohtelu luottamuksensuojaa rajoittavana periaatteena mainitaan erityisesti luottamuksensuojaa koskevassa hallituksen esityksessä.¹¹² PL 6 §:n mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun edellytyksenä on, että samanlaisiin taloudellisiin ilmiöihin liitetään samanlaiset veroseuraamukset. Myös veropäätösten ennustettavuus edellyttää niiden yhdenmukaisuutta.¹¹³ Tämä asettaa vaatimuksia myös verolakien säätäjälle sekä soveltajalle. Yhdenvertaisuusperiaatteen mukaisesti keskenään samanlaisia tapauksia tulee verotuksessa kohdella samalla tavoin, ja vastaavasti erilaisia tapauksia eri tavoin. Periaatteella on siis sekä horisontaalinen että vertikaalinen vaikutus veropäätöksiin.¹¹⁴ Suosiminen verotuksessa ei ole sallittua. Yhdenvertaisuutta loukataan, jos yksilöiden välille tehdään oikeusjärjestyksessä perusteettomia eroja jakaen etuja tai asettaen velvoitteita mielivaltaisesti. Yhdenvertaisuus verotuksessa liittyy myös veronmaksukykyisyysperiaatteeseen: verovelvollisten verorasitusta suhteessa toisiinsa tulee arvioida efektiivisen verorasituksen perusteella. Jos kuitenkin on olemassa syy, jolla yhdenvertaisuudesta voidaan hyväksyttävästi poiketa, on varmistettava, että sovellettava peruste on annettavaan veroetuun *kohtuullisessa* suhteessa.

Muodollisesta yhdenvertaisuudesta verotuksessa voidaan poiketa siinä tapauksessa, että tosiasiallinen tasa-arvo lisääntyy. Verojärjestelmään sisältyykin säännöksiä, joissa tulo on hyväksyttävästä yhteiskunnallisesta syystä säädetty verovapaaksi. Yleishyödyllisten yhteisöjen verovapauksissa on nähty kyseessä olevan tällainen hyväksyttävä yhteiskunnallinen syy. Tyypillisesti yleishyödyllisten yhteisöjen harjoittaman sijoitustoiminnan verotuksessa voi syntyä huomattavia veroetuja, mutta tämä veroetu on katsottu

¹¹² HE 53/1998 vp.

¹¹³ Soikkeli, 2003, s. 39, 238.

¹¹⁴ Äimä, 2011, s. 129–130.

hyväksyttäväksi, sillä kyseiset yhteisöt käyttävät sijoituksistaan kertyneen tuoton yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen.¹¹⁵ Yksittäistapausten tasolla verovelvollisten yhdenvertaisuus voi tulla loukatuksi, kun esimerkiksi arvopaperikaupassa verovelvollisiin sovelletaan samanaikaisesti EVL:n tai TVL:n mukaista verotusta olosuhteiden samankaltaisuudesta riippumatta. Jos esimerkiksi yhteen verovelvolliseen on aikaisemman verotuskohtelun perusteella sovellettu TVL:n mukaista verotusta, voi toisen verovelvollisen olla hankala hyväksyä verotuskohtelun lopputulosta oikeudenmukaisena.¹¹⁶

Legaliteettiperiaate turvaa verotuksen ennustettavuutta ja yhdenmukaisuutta.¹¹⁷ Oikeusvaltioperiaatteen mukainen legaliteettiperiaate ja siihen perustuva laajentavan tulkinnan kieltäminen ovat vero-oikeuden oikeusperiaatteista kaikkein keskeisimmät. PeL 2 §:n mukaisen oikeusvaltioperiaatteen mukaan verotuksen tulee kaikilta osin perustua lakiin, ja lakia on julkisessa toiminnassa noudatettava tarkasti. Legaliteettiperiaatteen mukaan vain ja ainoastaan voimassa oleva oikeus voi määritellä viranomaisten päätökset. Viranomaisella ei voi poiketa laista laillisuusharkinnassaan, vaan se on kaikilta osin lakiin sidottu. Tämä merkitsee sitä, että verotusmenettelyssä viranomaisten käytäntöjen ja toimivallan on tarkoin noudatettava laissa määritellyjä säännöksiä, ja täten lakiin perustamattomien velvoitteiden asettaminen (*ultra legem*) tai lain vastaisten velvoitteiden asettaminen (*contra legem*) verovelvolliselle on vastoin lainmukaisuusvaatimusta ja siten kielletty.¹¹⁸

Käytännössä verotuksen legaliteettiperiaate merkitsee sitä, että verovelvollisuuden suuruus on määriteltävä laissa, eikä siitä voi poiketa viranomaisen harkintavallalla tai tuomiovallalla. Voimassa olevaa oikeutta voidaan muokata vain lainsäätäjän toimesta. Verolakien on oltava niin täsmällisiä ja tarkasti rajattuja, että veroviranomainen ja tuomioistuimet voivat perustaa päätöksensä suoraan lakiin. Jos kuitenkin poikkeustilanne, kuten lain aukko-, puute- tai väljyystilanne, vaatii verolain soveltamisessa harkintavaltaa, sitä on

¹¹⁵ Äimä, 2011, s. 129–134.

¹¹⁶ Soikkeli, 2003, s. 46.

¹¹⁷ Soikkeli, 2003, s. 75.

¹¹⁸ Juusela, 2018, s. 449.

annettava veroviranomaiselle ja tuomioistuimelle vain harkitusti, ja tällöinkin säännöksiä on tulkittava *e contrario* – eli supistavasti ja sanamuodon mukaisesti. Epäselvissä tilanteissa harkintavaltaa antavia verolain säännöksiä on tulkittava aina verovelvollisen eduksi. Verotusratkaisun on lähtökohtaisesti aina perustuttava lain sanamuotoon, ja mikäli lain sanamuoto ei anna tukea veron määräämiselle, on vero pääsääntöisesti jätettävä määräämättä.¹¹⁹

Soikkeli näkee legaliteettiperiaatteen erityisesti verotuksen tehokkuustavoitteen taustavoimaksi. Tehokkuusperiaate verotuksessa velvoittaa veroviranomaisen toimittamaan verotuksen mahdollisimman nopeasti ja alhaisin kustannuksin. Luottamuksensuojaperiaate ja tehokkuusperiaate ovat täten toistensa vastaperiaatteita; luottamuksensuojaa sovellettaessa verotus toimitetaan veroviranomaisen virheellisen laintulkintakannanoton mukaisesti lainmukaisuus sivuuttaen. Legaliteettiperiaate rajoittaa luottamuksensuojan soveltamisalaa oikeusperiaatteiden punninnan välityksellä.¹²⁰

Legaliteettiperiaate, yhdenvertaisuusperiaate ja luottamuksensuojaperiaate johtavat tosiasialliseen oikeusvarmuuteen. Oikeusvarmuus merkitsee sitä, että yhteiskunnan jäsen ja oikeushenkilö voi perustaa luottamuksensa siihen, että viranomaiset ja tuomioistuimet tekevät ratkaisunsa lakeja noudattaen ja näitä oikeudellisia ratkaisuja voidaan myös ennalta arvioida eli ennustaa. Viranomaistoiminnan ja päätöksenteon ennustettavuus verotuksessa on tärkein päämäärä oikeusvarmuuden toteutumisessa. Ennustettavuuden mahdollistamiseksi päätösten on oltava yhdenmukaisia keskenään verrannollisissa tilanteissa. Säädösten on oltava selkeitä ja verovelvolliselle asetettavat velvoitteet on määriteltävä täsmällisesti niin, että verovelvollinen voi ennakoida niiden vaikutukset.¹²¹

¹¹⁹ Juusela, 2018, s. 449–451.

¹²⁰ Soikkeli, 2003, s. 75, 239; Legaliteettiperiaatteen ja luottamuksensuojaperiaatteen kollisiosta myös Schwarze ja muut, 1999, s. 208.

¹²¹ Laakso, 2002, s. 191; Äimä, 2011, s. 101.

3 Yleishyödyllisten yhteisöjen käsitteestä

3.1 Yhteisön käsite

TVL 3 §:n mukaan yhteisöllä tarkoitetaan tuloverotuksessa:

- *valtiota ja sen laitosta*
- *hyvinvointialuetta ja hyvinvointiyhtymää*
- *kuntaa ja kuntayhtymää*
- *seurakuntaa ja muuta uskonnollista yhdyskuntaa*
- *osakeyhtiötä, osuuskuntaa, säästöpankkia, sijoitusrahastoa, erikoissijoitusrahastoa, yliopistoa, keskinäistä vakuutusyhtiötä, lainajyvästöä, aatteellista tai taloudellista yhdistystä, säätiötä ja laitosta*
- *ulkomaista kuolinpesää*
- *1–6 kohdassa tarkoitettuihin yhteisöihin verrattavaa muuta oikeushenkilöä tai erityiseen tarkoitukseen varattua varallisuuskokonaisuutta.*

Lydman ja muut jakaa yhteisöt neljään eri ryhmään niiden verotuksellinen aseman mukaan:¹²²

- *tuloverotuksessa kokonaan verovapaat yhteisöt*
- *tuloverotuksessa osittain verovapaat yhteisöt*
- *yleishyödylliset yhteisöt, jotka ovat verovelvollisia elinkeinotoiminnan tulosta sekä tietyissä tilanteissa kiinteistön tulosta*
- *kaikista tuloistaan verovelvolliset yhteisöt (laaja tulon käsite)*

Tuloverolain mukaan yhtymiä ja yhteisetuusia ei pidetä yhteisöinä, eivätkä ne siten voi saavuttaa myöskään TVL 22 §:n mukaista yleishyödyllisyysasemaa¹²³

3.1.1 Yhdistys

Yhdistys on luonnollisten henkilöiden tai rekisteröityjen oikeushenkilöiden eli esimerkiksi toisen yhdistyksen tai säätiön tai niiden kaikkien jotakin tarkoitusta varten vapaaehtoisesti perustama ja pysyväksi aiottu rekisteröity tai rekisteröimätön organisaatio.¹²⁴

¹²² Lydman ja muut, 2018, s. 451.

¹²³ Lydman ja muut, 2018, s. 455.

¹²⁴ Vierros ja muut, 2013, s. 28.

Suomen perustuslaissa turvataan yhdistymisvapaus poliittisiin perusoikeuksin (PeL 13 §). Aatteellisten yhdistysten toimintaa sääntelee yhdistyslaki. Se on yleislaki, joka koskee kaikkia niitä aatteellisia yhdistyksiä, joita ei ole erikseen suljettu lain soveltamisalan ulkopuolelle. Yhdistyslaki ei koske yhtiöitä, osuuskuntia tai muita yhteisöjä, joiden tarkoituksena on voiton tai muun välittömän taloudellisen edun hankkiminen siihen osalliselle taikka joiden tarkoitus tai toiminnan laatu muuten on pääasiassa taloudellinen.

Yhdistykset on jaettu perinteisesti *aatteellisiin* ja *taloudellisiin* yhdistyksiin, mutta yhdistyslaki ei koske kuin aatteellisia yhdistyksiä (YhdL 1-2 §). Yhdistyslain tarkoittama aatteellinen yhdistys eroaa taloudellisesta yhdistyksestä siten, että sen tarkoitus ei tähtää voiton tai taloudellisen edun hankkimiseen siihen osallisille eikä sen toiminta voi olla pääasiassa taloudellista. Sen sijaan toiminnan painopisteen tulee olla aatteellisessa työssä. Päämääränä voi olla esimerkiksi politiikkaan, ammatinharjoittamiseen, harrastukseen, kulttuuriin tai hyväntekeväisyyteen liittyvä toiminta, tieteellinen tutkimus tai vaikkapa tällaisen toiminnan tukeminen. Aatteellinen tarkoitus merkitsee sitä, että yhdistyksellä on intressi edistää jonkinlaista aatetta. Näin ollen aatteelliseksi yhdistykseksi ei voida katsoa sellaista yhteenliittymää, joka on perustettu esimerkiksi vapaa-ajan viettoa varten vailla aatteellista tarkoitusta. Käytännössä yhdistyksen tarkoitusta koskevan sääntökohdan muotoilu ratkaisee sen, pidetäänkö yhdistystä viranomaisten näkökulmasta aatteellisena vai ei. Aate voi ilmetä käytännön kysymysten hoitamisena, eikä sen tarvitse olla ideologia. Taloudellinen yhdistys on aatteellisen yhdistyksen vastakohta, mutta Suomessa ei ole yleislakia, joka koskee taloudellisia yhdistyksiä. Taloudellisen yhdistyksen tarkoituksena on voiton tai muun taloudellisen edun hankkiminen yhteisön toimintaan osallisille. Taloudelliseksi katsotaan myös sellainen yhdistystoiminta, jonka tarkoitus tai laatu on muuten pääasiassa taloudellinen. Taloudellisten yhdistysten tyypejä ovat osuuskunnat, muut lailla säännellyt taloudelliset yhdistykset sekä lailla sääntelemättömät taloudelliset yhdistykset.¹²⁵

¹²⁵ Halila & Tarasti, 2017, s. 62–63, 70–71.

Yhdistys voi olla *rekisteröity tai rekisteröimätön* ja molemmista toimintamuodoista säädetään yhdistyslaissa. Vastuukysymysten kannalta selkeämpää ja huomattavasti yleisempää on kuitenkin yhdistystoiminnan harjoittaminen rekisteröidyn yhdistyksen muodossa. Tällöin kaikki toiminta ja päätöksenteko tapahtuu yhdistyksen nimissä.¹²⁶ Rekisteröidyt yhdistykset ovat itsenäisiä oikeushenkilöitä ja oikeustoimikelpoisia. Sen jäsenet eivät vastaa henkilökohtaisesti yhdistyksen velvoitteista. Yhdistyslain asettamia muotovaatimuksia on noudatettava yhdistyksen rekisteröinnissä, ja samoin myös muitakin yhdistyslain pakottavia määräyksiä yhdistystoimintaan, kuten esimerkiksi yhdistyksen sääntöihin liittyen. Vaikka rekisteröity yhdistys onkin itsenäinen oikeushenkilö ja sellaisenaan oikeustoimikelpoinen, on kuitenkin huomattava, että rekisteröidynkin yhdistyksen hallituksen jäsenillä on tilivelvollisuus yhdistystä kohtaan.¹²⁷

Toisin kuin rekisteröity yhdistys, rekisteröimätön yhdistys ei ole itsenäinen oikeushenkilö eikä siis voi omissa nimissään kantaa, vastata tai saada oikeuksia. Valtaosa yhdistyksen tunnusmerkit täyttävistä rekisteröimättömistä yhteenliittymistä on toiminnaltaan pienimuotoisia ja usein harrastusluonteisiin tarkoituksiin perustettuja.¹²⁸ Yhdistyslain 43§:n säännöksen mukaan mikäli rekisteröimättömän yhdistyksen toiminta on lain vastaista, voidaan yhdistys lakkauttaa oikeuden päätöksellä samoin kuin rekisteröity yhdistys. Rekisteröimätön yhdistys ei ole yhteisö, ja näin ollen sitä ei voida katsoa verotuksessa tuloverolain 22 §:n mukaiseksi yleishyödylliseksi yhteisöksi. Verohallinnon mukaan rekisteröimättöntä yhdistystä pidetään verotuksessa yhtymänä ja sen tulo verotetaan jäsenten henkilökohtaisena tulona. Rekisteröimättömiä yhdistyksiä koskee vain osa yhdistyslain säännöksistä.¹²⁹

Kolmas tapa jaotella yhdistykset on jakaa ne *yksityisoikeudellisiin ja julkisoikeudellisiin* yhdistyksiin. Suomessa on lainsäädäntötoimilla erityisiä tarkoituksia varten järjestettyjä yhdistyksiä, mutta niiden status ei ole sama kuin yhdistyslaissa säänneltyjen yhdistysten.

¹²⁶ Vierros ja muut, 2013, s. 28.

¹²⁷ Lydman ja muut, 2018, s. 234–237, 295–296.

¹²⁸ Lydman ja muut, 2018, s. 234.

¹²⁹ Verohallinto, 20.4.2021.

Tällaisille yhdistyksille on joko annettu julkinen tehtävä tai ne on perustettu sellaisen hoitamista varten. Yleensä lainsäädäntötoimin järjestetyt yhdistykset ovat julkisoikeudellisia, toisin kuin yhdistykset, joita yhdistyslaki sääntelee. Niillä voi kuitenkin olla yksityisoikeudellisia tehtäviä, jotka kuuluvat tavanomaiseen yhdistystoimintaan. Lailla tai asetuksella erityistä tarkoitusta varten perustettuja yhdistyksiä, eli YhdL 2.2 §:ssä tarkoitettuja yhdistyksiä ovat muun muassa tiekunnat, metsänhoitoyhdistykset, ylioppilaskunnat, kauppakamarit sekä Suomen Asianajajaliitto. Yhdistyslakia tällaisiin yhdistyksiin sovelletaan vain siltä osin kuin niin erikseen on säädetty. Muutoin edellä mainitun kaltaisten yhdistysten toimintaa sääntelevät erityislait, kuten metsästyslaki tai laki Suomen Punaisesta Rististä. Joitakin lainsäädäntötoimin järjestettyjä yhdistyksiä, kuten Suomen Asianajajaliittoa ja Keskuskauppakamaria, voidaan tiettyjen tehtävien hoitamisen osalta pitää viranomaisina.¹³⁰

Yleishyödyllinen yhdistys on verovelvollinen ainoastaan saamastaan elinkeinotulosta ja tietyin rajoituksin kiinteistötulosta. Yhteiskunnallisesti merkittäväksi katsottu yleishyödyllinen yhdistys voidaan kuitenkin vapauttaa tuloverosta joko osittain tai kokonaan. Määräykset tällaisesta erityisestä veronhuojennuksesta ovat laissa eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista.¹³¹ Yhteiskunnallisesti merkittäviä yleishyödyllisiä yhdistyksiä kutsutaan kirjallisuudessa *superyleishyödyllisiksi*.¹³² LEYV 1-2 §:n mukaan tuloverotuksen erityinen verovapaus kohdistuu elinkeinotoiminnan tai kiinteistön tuottamaan sellaiseen tuloon, josta yleishyödyllinen yhteisö muutoin joutuisi maksamaan veroa. Tapauksessa KHO 2009:5 yhdistys harjoitti toimintaansa elinkeinotoiminnan muodossa, mutta oli kuitenkin oikeutettu veronhuojennukseen toiminnan ollessa LEYV 3 §:ssä tarkoitettua yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa:

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, pito-

¹³⁰ Halila & Tarasti, 2017, s. 18–20, 84–86.

¹³¹ LEYV 1976/680.

¹³² Esim. Myrsky, 2014a, s. 131; Hannula ja muut, 2011, s. 161; Similä, 2016, s. 16.

palvelutoimintaa ja vanhusten tapaamispaikan kahvilatoimintaa. Palvelutalolla oli keskeinen merkitys kunnan lakisääteisessä vanhusten huollossa. Yhdistys käytti varansa ja tuloja 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 tarkoitetulla tavalla yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa ja käyttävän saman lain 2 §:ssä tarkoitetulla tavalla varojaan ja tulojaan yhteiskunnan kannalta tärkeään yleishyödylliseen tarkoitukseen.

3.1.2 Säätiö

Itsenäinen säätiö on hyödylliseen, määriteltyn tarkoitukseen varattu erillisvarallisuus, jolla on oma hallinto. Säätiö eroaa yhdistyksestä siten, että säätiöllä ei ole jäseniä. Säätiöllä ei ole myöskään yhtiöiden ja osuuskuntien tapaan omistajia tai osakkaita. Säätiö ei pyri voitonjakoon. Yksityisoikeudellisesti säätiötä ei pidetä yhteisönä, mutta verolainsäädännössä yhteisöllä tarkoitetaan myös säätiötä. Säätiöiden toimintaa ohjaa ja säätelee säätiölaki sekä säätiön omat säännöt.¹³³ SäätiöL 1. luvun mukaan säätiöllä on oltava hyödyllinen tarkoitus ja säätiön tehtävänä on toiminnallaan tukea tai harjoittaa hyödyllistä tarkoitusta edistävää toimintaa. Säätiöllä ei voi olla tarkoituksena liiketoiminnan harjoittaminen tai taloudellisen edun tuottaminen säätiön lähipiiriin kuuluvalla. Säätiön toimintaa rahoitetaan peruspääomalla sekä toiminnan tuloilla ja muulla rahoituksella. Toiminnaltaan rekisteröity yleishyödyllinen säätiö on siis aatteellinen.

Säätiön perustamista koskevan SäätiöL:n 2. luvun mukaan säätiö voidaan perustaa perustamiskirjalla tai testamentin määräyksellä. Allekirjoittamalla perustamisasiakirjan perustaja sitoutuu luovuttamaan säätiölle perustamiskirjasta ilmenevän varallisuuden peruspääomaksi, eli tekee pääomasitoumuksen. Perustamiskirjassa perustaja määrää säätiön säännöt, tarkoituksen ja hallinnon. Perustamiskirjan allekirjoittamisen jälkeen säätiö rekisteröityy ja rekisteröinnin jälkeen säätiö on virallinen, perustajastaan erillinen oikeushenkilö. Testamentissa, jonka määräyksellä säätiö perustetaan, on ilmentävä säätiön tarkoitus sekä säätiön pääomaksi luovutettavaa varallisuus.¹³⁴

¹³³ Kilpinen ja muut, 2015, s. 9; Kts. myös SäätiöL 487/2015.

¹³⁴ SäätiöL luku 2.

Rekisteröityjen, itsenäisten yksityisoikeudellisten säätiöiden - joiden toimintaa säätiölaki ohjaa - lisäksi on olemassa epäitsenäisiä säätiöitä, joilla ei ole oikeushenkilön statusta. Epäitsenäiset säätiöt eivät yleensä ole myöskään itsenäisiä verosubjekteja. Epäitsenäinen säätiö ”perustetaan” luovuttamalla omaisuus jo olemassa olevan henkilön tai oikeushenkilön haltuun. Epäitsenäinen säätiö voi olla esimerkiksi tietty omaisuus, joka testamentilla tai lahjakirjalla on tarkoitettu luovutettavaksi erityistä tarkoitusta varten, ja jota ei ole rekisteröity itsenäiseksi säätiöksi. Tällaista varallisuuskokonaisuutta voidaan tuloverotuksessa käsitellä yhteisönä, ja tarkoituksesta riippuen tällainen yhteisö voi olla myös yleishyödyllinen. Epäitsenäisen säätiön varallisuuskokonaisuuksia hallinnoi usein itsenäinen säätiö, ja epäitsenäisten säätiöiden toiminta ilmoitetaan itsenäisen säätiön ohella. Säätiölaki ei ulotu epäitsenäisiin säätiöihin. Epäitsenäisten säätiöiden asema on kuitenkin hyvin merkityksellinen, sillä tällaisia määrätarkoitukseen käytettäviä rahastoja on rekisteröityjen säätiöiden lisäksi yhdistysten, yliopistojen, korkeakoulujen ja opilaitosten, rahoituslaitosten, valtion, kuntien, kirkon ja muiden uskonnollisten yhdyskuntien ja muiden yhteisöjen omistuksessa ja hoidettavana runsaasti, ja on arvioitu, että niiden hoidettavana oleva varallisuus on huomattava. Epäitsenäinen säätiö eroaa muista lahjoituksista siinä, että epäitsenäisen säätiön kohdalla omaisuuden saajan on hoidettava luovutettua omaisuutta erillään muusta varallisuudestaan. Kun kyseessä on muunlainen lahjoitus, kuin epäitsenäiseksi säätiöksi määriteltävä varallisuuskokonaisuus, varallisuutta ei tarvitse hoitaa erillään saajan muista varoista, vaikka niiden käyttötarkoitusta olisikin rajattu esimerkiksi testamentin määräyksellä.¹³⁵

Vaikka säätiöt usein mielletään vain määrätarkoitukseen sijoitetuksi omaisuusmassaksi, tosiasiaassa säätiöt ovat useimmiten aktiivisia toimintayksiköitä, jotka toteuttavat avustusten ja lahjoitusten turvin sääntömääräistä tarkoitustaan.¹³⁶ Suomalaiset säätiöt hallinnoivat merkittävää varallisuusmassaa: kaikkien säätiöiden yhteenlaskettu varallisuusmassa on yli 20 miljardia euroa ja mediaanivarallisuus 1,3 miljoonaa euroa. Sijoittajina säätiöt ovat vakaita ja hyviä omistajia. Säätiöiden sijoituksista 62 % on osakkeissa, 17 %

¹³⁵ Lydman ja muut, 2018, s. 323 ja 456.

¹³⁶ Lydman ja muut, 2018, s. 314.

koroissa ja 15 % kiinteistöissä. Yleishyödylliseen tarkoitukseen perustetut säätiöt luokitellaan usein kahteen pääryhmään niiden toiminta-ajatuksen perusteella: apurahasäätiöt ja toiminnalliset säätiöt. Kulttuurin ja tieteen aloilla apurahasäätiöt ovat tavallisia - säätiöiden tarkoitus toteutuu apurahoja ja avustuksia jakamalla. Sen sijaan sosiaali- ja terveysalalla, sivistys- ja opetuslalla sekä urheilun ja nuorisotyön aloilla toiminnalliset säätiöt toteuttavat tarkoitustaan tuottamalla palveluita itse.¹³⁷

Apurahasäätiöitä kutsutaan myös sijoitus- tai pääomasäätiöiksi. Tällainen säätiö tukee edunsaajien toimintaa jakamalla sijoitusvarallisuudella tai sen tuotolla rahoitettuja apurahoja ja avustuksia. Suurin osa säätiöistä on pääomasäätiöitä.¹³⁸ Apurahasäätiöissä painottuu kokonaisvarallisuus, joka muodostuu perustamiskirjalla säädetystä varallisuudesta sekä testamentin tai lahjoituksin saadusta varallisuudesta. Sellaista säätiötä, joka harjoittaa kerta- tai jatkuvaluonteista varainkeruuta, kutsutaan jatkuvarahoitteiseksi säätiöksi.¹³⁹

Toiminnallisia säätiöitä voidaan kutsua myös ns. laitossäätiöiksi. Tyypillisesti toiminnallinen säätiö perustetaan tiettyä tarkoitusta varten, kuten vanhainkodin, koulun tai museon perustamista ja ylläpitämistä varten. Toiminnalliset säätiöt nimensä mukaisesti harjoittavat itse sellaista toimintaa, jolla niiden tarkoitusta toteutetaan. Varsin usein tällaisen laitossäätiön oma peruspääoma on toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden niin pieni, että säätiön toiminnan edellytyksenä toiminnan ylläpitämisen ja omaisuuden hankkimisen näkökulmasta on julkisten avustusten saaminen jatkuvaluonteisesti. Myös toiminnalliset säätiöt voivat siis olla jatkuvarahoitteisia. Laitossäätiöitä ovat esimerkiksi ylioppilaiden terveydenhoitopalveluja tuottava Ylioppilaiden terveydenhoitosäätiö, kunnallisia palvelulaitoksia ylläpitävät säätiöt ja kuntien sekä kaupunkien erilaiset museosäätiöt.¹⁴⁰

¹³⁷ Säätiöt ja rahastot, n.d.

¹³⁸ Lydman ja muut, 2018, s. 317–318.

¹³⁹ Rajaniemi, 2010, s. 11.

¹⁴⁰ Lydman ja muut, 2018, s. 317–318; Rajaniemi, 2010, s. 11.

3.2 Yleishyödyllisyyden käsite

Kun termi ”yleishyödyllinen” avataan kahteen osaan, voidaan havaita, että kyse on luonteeltaan jostain yleisestä, mutta toisaalta myös hyödyllisestä tai hyödyttävästä toiminnasta. *Yleisyyden periaatteen* mukaan yhdistyksen jäsenyyden sekä tosiallisen yleishyödyllisen toiminnan tulee lähtökohtaisesti olla kaikille avointa. Toiminta ei voi kohdistua vain esimerkiksi jonkin tietyn perheen, suvun tai yrityksen suljettuun piiriin, vaan sen on tosiasiallisesti kohdistuttava rajoittamattomaan tai mittakaavaltaan suurempaan joukkoon, eikä pelkkä sääntöjen muuttaminen jäsenpiirin osalta avoimeksi yksinään riitä. Yleisyyden vaatimus ei tarkoita kuitenkaan rajoittamatonta tai välttämättä edes hyvin suurta laajuutta. Pienikään jäsenmäärä ei estä yhteisöä olemasta yleishyödyllinen, jos yhteisö on kuitenkin kaikille tai vähintäänkin suurelle joukolle avoin, eikä jäsenyyttä pyritä aktiivisin toimin rajoittamaan. Edellytykset jäseneksi pääsulle eivät saa olla liian tiukasti avoimuutta rajaavia, ja yhteisöllä täytyy olla nimenomainen pyrkimys pitää toimintaa avoimena uusille jäsenille. Toimintaa, joka on luonteeltaan ensisijaisesti taloudellista, ei voida pitää yleisenä, kuten ei myöskään sellaista toimintaa, johon ei voisi ajatella julkisen vallan puuttumista.¹⁴¹

Hyötyä tuottava toiminta voi olla luonteeltaan aineellista, henkistä, siveellistä tai yhteiskunnallista toimintaa. Hyödyllisyyttä arvioitaessa on tarkasteltava erityisesti niiden intressien laatua, joita on tarkoitus edistää. Hyödyllisen toiminnan peruslähtökohtana täytyy olla vastikkeettomuus, jos kohta vastikkeettomuus ei kuitenkaan tarkoita samaa kuin hyväntekeväisyys. Selvää lienee, että yleisesti ottaen haitallinen toiminta ei voi olla luonteeltaan hyödyllistä, ja näin ollen esimerkiksi lainvastainen toiminta ei voi olla järjestäytyneen yhteiskunnan kannalta hyödyllistä.¹⁴²

Yleishyödyllinen yhteisö on sellainen yleishyödyllisen toiminnan kriteerit täyttävä toimija, jonka toiminnan yhteiskunnallisen hyödyn ja merkityksen katsotaan olevan niin

¹⁴¹ Myrsky, 2014a, s. 29; Verohallinto, 20.4.2021.

¹⁴² Myrsky, 2014a, s. 29.

huomattava, että sille voidaan myöntää erityisiä verovapauksia. Arvioitaessa sitä täyttääkö yhteisö yleishyödyllisyyden edellytykset, huomioidaan sekä säännöt että tosiallisen toiminta.¹⁴³ Yleishyödylliseksi voidaan katsoa vain sellainen yhteisö, joka on nimenomaisesti mainittu TVL 3 §:ssä. Yhteisön yleishyödyllisyyden määritelmä on TVL 22.1 §:ssä. Sen mukaan yhteisöä pidetään yleishyödyllisenä, kun se täyttää yhtäaikaaisesti kaikki seuraavat kriteerit:

1. *Yhteisön on toimittava yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi, joka voi olla aineellista, henkistä, eettistä tai yhteiskunnallista.*
2. *Yleishyödyllisen yhteisön toiminta ei voi kohdistua vain rajattuun henkilöpiiriin.*
3. *Yleishyödyllisenä pidettävä yhteisö ei voi tuottaa toimintaan osallistuville taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena eikä kohtuullista suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä.*

Yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää muiden muassa: maatalous- ja maa-miesseuraa, työväenyhdistystä, työmarkkinajärjestöä, nuoriso- tai urheiluseuraa, näihin rinnastettavaa vapaaehtoiseen kansalaistyöhön perustuvaa harrastus- ja vapaa-ajantoimintaa edistävää yhdistystä, puolueräkisteriin merkittyä puoluetta sekä sen jäsen-, paikallis-, rinnakkais- tai apuyhdistystä, kuin 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.

Yhteisöä ei voida automaattisesti pitää yleishyödyllisenä, vaikka se olisi mainittu edellä olevassa TVL 22.2 §:n esimerkkiluettelossa ja vastaavasti se, että yhteisöä ei ole mainittu luettelossa, ei myöskään estä sitä olemasta yleishyödyllinen, vaan arviointi tehdään yleishyödyllisyyden kriteerien perusteella.¹⁴⁴

TVL 22.1 §:n määritelmän mukaan yhteisö ei voi olla yleishyödyllinen, jos sen toiminnan tarkoituksena on esimerkiksi rajatun tai suljetun henkilöpiirin kulujen minimoiminen tai varojen hankkiminen. Sen sijaan yleishyödylliseksi voidaan katsoa laajemmin kotimaista

¹⁴³ Verohallinto, 20.4.2021.

¹⁴⁴ Ossa, 2013, s. 37–37.

talouselämää ja muita kuin taloudellisia etuja palveleva toiminta sen aatteellisuuden ja kansantaloudellisen hyödyn vuoksi. Yleishyödyllinen toiminta voi olla yleisempää edunvalvontaa, mutta sen ei saa kuitenkaan aiheuttaa elinkeinonharjoittajille kilpailuhaittaa. Ratkaisu sen suhteen, onko toiminta yleishyödyllistä vai ei, on verovuosi-kohtainen.¹⁴⁵

Yleishyödyllinen yhteisö voi harjoittaa muutakin kuin yleishyödyllistä toimintaa, esimerkiksi elinkeinotoimintaa. Jos yleishyödyllisen toiminnan osuus kaikesta toiminnasta jää vähäiseksi, ei yhteisöä enää oikeuskäytännön perusteella pääsääntöisesti pidetä yleishyödyllisenä, vaan yleishyödyllisen statuksen voi myös menettää. Yksiselitteistä rajanvetoa siihen, mikä katsotaan liian laajaksi elinkeinotoiminnaksi, eli milloin elinkeinotoiminta katsotaan yhdistyksen keskeiseksi toimintamuodoksi, on mahdotonta antaa. Jos esimerkiksi yhdistyksen taseesta käy ilmi, että suurin osa yhteisön toiminnasta on kiinni elinkeinotoiminnassa, voi kyse olla muusta kuin yleishyödyllisestä toiminnasta. Myöskään kytkentä elinkeinotoimintaan ei voi yhdistyksen harjoittamassa pääasiallisessa toiminnassa olla liian läheinen.¹⁴⁶

KHO 2000:15

Säätiön, jonka keskeiseksi toiminnaksi oli muodostunut kiinteistöjen ja osakkeiden omistus sekä käypään hintaan tapahtunut vuokraustoiminta, sääntöjen mukainen yleishyödyllinen toiminta oli todellisuudessa jäänyt vähäiseksi. Jos yhteisön yleishyödyllinen toiminta jää vähäiseksi suhteessa muuhun toimintaan, ei yhteisöä voida pitää TVL 22 §:ssä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä. Säätiötä ei verovuonna pidetty yleishyödyllisenä yhteisönä.

Yleishyödyllinen yhteisö ei voi jakaa voittoa toimintaansa osallisille, joita ovat esimerkiksi perustajat, jäsenet, toiminnanjohtaja, hallituksen jäsenet tai heidän lähipiirinsä. Yleishyödylliset yhteisöt harjoittavat varainkeruuta voidakseen rahoittaa yleishyödyllistä toimintaansa, eikä saadakaan sillä taloudellista etua. Yhteisö ei voi olla yleishyödyllinen, jos se sääntöjensä mukaan voi jakaa osinkoa tai varojaan.¹⁴⁷ Yleishyödyllisen yhteisön purkautuessa varat tulee kohdistaa yleishyödylliseen tarkoitukseen, eikä niitä

¹⁴⁵ Verohallinto, 20.4.2021.

¹⁴⁶ Valtiovarainministeriö, 2009, 24–25.

¹⁴⁷ Talari, 2010, s. 32–35.

voida ohjata esimerkiksi yhdistyksen perustajajäsenelle. Yhteisön toimihenkilöille voidaan maksaa kohtuullista palkkaa, mutta yhteisöä ei voida perustaa vain tietyn henkilön palkkaamista ajatellen.¹⁴⁸ KHO:n uudemmassa ratkaisussa vuodelta 2020 korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhteisöä ei voitu pitää yleishyödyllisenä, sillä sen yhtiöjärjestys ei sisältänyt määräyksiä varojenjakokiellosta eikä varojen käyttämisestä yleishyödylliseen tarkoitukseen yhtiön purkautuessa:

KHO 2020:121

Osakeyhtiömuodossa harjoitettavan toiminnan lähtökohtana on voiton tuottaminen osakkeenomistajille, ja tästä tarkoituksesta poikkeaminen edellyttää osakeyhtiölain 1 luvun 5 §:n mukaan nimenomaista yhtiöjärjestyksen määräystä. Kun yhtiöjärjestys ei sisällä määräyksiä varojenjakokiellosta eikä varojen käyttämisestä yleishyödylliseen tarkoitukseen yhtiön purkautuessa, yhtiön ei voitu katsoa täyttävän TVL 22.1 §:ssä yleishyödylliselle yhteisölle asetettuja edellytyksiä siitä huolimatta, että yhteisön harjoittamaa tosiasiallista toimintaa voitiin sinällään pitää luonteeltaan yleishyödyllisenä toimintana. Yhteisöä ei voitu pitää säännöksessä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä, eikä yhteisö saanut asiassa myöskään luottamuksensuojaa, sillä ratkaistavana olevaa asiaa ei voitu pitää VML 26.2 §:ssä tarkoitetulla tavalla tulkinnanvaraisena tai epäselvänä, eikä täten kaikki luottamuksensuojaa koskevat edellytykset täyttyneet.

Yhdistyksen tuloverotuksessa yhteisöksi katsomisen edellytyksenä on yhdistyksen rekisteröinti. Ilman rekisteröintiä yhdistys ei siis voi saavuttaa myöskään yleishyödyllisen yhteisön kavennettua verovelvollisuutta. Rekisteröimättömiä yhdistyksiä koskee laaja verovelvollisuus, sillä tällaista yhdistystä pidetään verotuksessa yhtymänä. Yhdistyksen sääntöjen mukaisen, tosiasiallisen toiminnan vastatessa yleishyödyllistä toimintaa, siinä tapauksessa kun se on alkanut jo ennen rekisteröintiä riittää, että rekisteröinti on laitettu vireille yhdistysrekisteriin ennen verotuksen päättymistä.¹⁴⁹

KHO 1983 T 354

Yhdistys oli perustettu ja sen säännöt oli hyväksytty ja toiminta aloitettu verovuonna, mutta yhdistys merkittiin yhdistysrekisteriin vasta verovuotta seuraavan vuoden lopussa. Yhdistyksen sääntöjen mukainen ja tosiasiallinen toiminta vastasivat yleishyödyllisen yhteisön toimintaa. KHO katsoi, että yhdistystä ei ollut pidettävä tulo- ja varallisuusverolain 4.2 §:ssä tarkoitettuna yhtymänä.

¹⁴⁸ Verohallinto, 20.4.2021.

¹⁴⁹ Lydman ja muut, 2018, s. 458–459.

Säätiöillä ei ole vastaavanlaista rekisteröintivaatimusta kuin yhdistyksillä, jotta ne voitaisiin lukea TVL 3 §:n mukaisiksi yhteisöiksi. Sekä rekisteröidyt että rekisteröimättömät säätiöt ovat siis TVL 3 §:n mukaan yhteisöjä. Rekisteröimättömän säätiön verotuksellinen yhteisöluonne arvioidaan joko epäitsenäisenä säätiönä tai erityisen tarkoituksen toteuttamista varten perustettuna rahastona. TVL 3.1 § kohdassa 7 yhteisön käsitteeseen lukeutuu erityiseen tarkoitukseen varattu varallisuuskokonaisuus. Esimerkiksi testamentissa tällainen erityiseen tarkoitukseen tarkoitettu omaisuuserä voi olla yhteisönä pidettävä varallisuuskokonaisuus, ja tarkoituksesta riippuen tällainen yhteisö voi olla myös yleishyödyllinen.¹⁵⁰ Muun muassa eläkesäätiöt, julkisoikeudelliset säätiöt ja säästöpankit eivät lukeudu yleishyödyllisen säätiön määritelmän sisään.¹⁵¹

¹⁵⁰ Lydman ja muut, s. 456.

¹⁵¹ Rajaniemi, 2010, s. 10–11.

4 Yleishyödyllisen yhteisön tulolähteet ja verokohtelun rajanveto

4.1 Yleishyödyllisen yhteisön tulolähteet

Yleishyödyllisellä yhteisöllä voi olla kolmenlaisia tuloja: elinkeinotuloa, kiinteistötuloa sekä henkilökohtaisen tulolähteen tuloa. Varainhankintakeinoja ei ole laissa katsottu tarkoituksenmukaiseksi rajata tyhjentävästi, eikä verovapaan tulon määrälle ole asetettu ylärajaa. Lainsäädännön tulkinnanvaraisuuden vuoksi yleishyödyllisen yhteisön tulolähteiden väliseen rajanvetoon liittyy paljon epävarmuutta ja ongelmaksi on usein nähty se, miten läheisesti tulonhankkimistoiminnan tulee liittyä yleishyödyllisen yhteisön sääntöjen mukaisen tarkoituksen toteuttamiseen.¹⁵²

Kaikki *henkilökohtaiset tulot* ovat yleishyödylliselle yhteisölle verovapaata tuloa.¹⁵³ Yleishyödyllisen yhteisön osalta on säädetty erikseen TVL 23.3 §:ssä nimenomaisesti siitä, millaisia liittyviä tuloja ei pidetä elinkeinotulona. TVL 23.3 §:n mukaan tällaisia elinkeinotulokäsitteen ulkopuolelle nimenomaisesti suljettuja, yleishyödyllisille yhteisöille varainhankintamuotoina tyypillisiä tuloja ovat:

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

¹⁵² Myrsky, 2014b, s. 248.

¹⁵³ Myrsky, 2014a, s. 226.

4. *sairaaloissa, vajaamielislaitoksissa, rangaistus- tai työlaitoksissa, vanhainko- deissa, invalidihuoltolaitoksissa tai muissa sellaisissa huoltolaitoksissa ja huol- toloissa hoito-, askartelu- tai opetustarkoituksessa valmistettujen tuotteiden myynnistä tai tällaisessa tarkoituksessa suoritetuista palveluksista saatu tulo;*

5. *bingopelin pitämisestä saatu tulo.*

Verovapaita henkilökohtaisia tuloja yleishyödylliselle yhdistykselle ovat TVL 23.3 §:n mu- kaisten tulojen lisäksi tyypillisesti esimerkiksi jäsenmaksut, osingot, korot, vuokratulot osakehuoneistosta, lahjoitukset, avustukset, sekä luovutusvoitot muusta kuin elin- keinotoimintaan kuuluvasta omaisuudesta. Jos jäsen- tai muu maksu on tarkoitettu yleisten kulujen kattamiseen eikä nimenomaisesti tietyn palvelun tuottamiseen jäsen- maksun maksajalle, on jäsenmaksu luonteeltaan verotonta.¹⁵⁴

Elinkeinotulot ovat elinkeinotoiminnasta saatuja veronalaisia tuloja. Kaikissa niissä tilan- teissa, kun yleishyödyllisen yhteisön varainhankintaa ei voida katsoa suoraan verova- paaksi TVL 23.3 §:n perusteella, tulee arvioida erikseen täyttääkö kyseinen toiminta elin- keinotoiminnan tunnusmerkit.¹⁵⁵ EVL 1 §:n mukaan elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan liiketoimintaa tai ammattitoimintaa. Sellaista toimintaa, joka tapahtuu ansiotarkoituk- sessa ja on jatkuvaa tai ainakin toistuvaa, ulospäin suuntautuvaa sekä itsenäistä, pide- tään yleensä liiketoimintana. Yleishyödyllisten yhdistysten tuloverotusta koskeva oleel- lisin tulkintaongelma liittyy sen ratkaisemiseen, onko muu kuin TVL 23.3 §:ssä mainittu tulo veronalaista elinkeinotuloa vai henkilökohtaista verovapaata tuloa. Näissä tilan- teissa päätös siitä, onko kysymys elinkeinotoiminnasta, on tehtävä tapauskohtaisesti ja voimassa oleva oikeuden tila perustuukin suurelta osin oikeuskäytäntöön. Yleispäteviä

¹⁵⁴ Myrsky, 2014a, s. 226–227.

¹⁵⁵ Lydman ja muut, 2018, s. 525. Elinkeinotoiminnan tunnusmerkeiksi voidaan katsoa ainakin toiminnan ansiotarkoitus, jatkuvuus, laajaan asiakaskuntaan suuntautuva toiminta, toiminnan itsenäisyys, yrittäjä- riskin sisältävä ja kilpailuolosuhteissa harjoitettu toiminta.

ohjeita tähän ei ole, mutta aihetta koskevassa oikeuskäytännössä on kuitenkin muodostunut tiettyjä tunnusmerkkejä, joiden valossa toiminnan voidaan katsoa olevan elinkeinotoimintaa.¹⁵⁶

Yleishyödyllisen yhteisön *kiinteistötulon* verotukseen otetaan kantaa niin ikään TVL 23.1 §:ssä: yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta kunnalle. Yleishyödyllisen yhdistyksen veronalaista kiinteistötuloa on vuokratulo, viljelytulo, maatalouden tuottama tulo, puunmyyntitulo sekä kiinteistöyhtymästä saatu tulo. Yhdistyksen elinkeinotoimintaan liittyvät kiinteistötulot verotetaan elinkeinotulona. Veropaata henkilökohtaisen tulolähteen kiinteistötuloa on osakehuoneistosta saatu vuokratulo, yhdistyksen itselleen vuokraaman huoneiston edelleenvuokrauksesta saatu tulo, keskinäisen kiinteistöyhtiön osakkeenomistuksen perusteella saatu tulo sekä kiinteistön luovutusvoitto. Kun kiinteistöä vuokrataan julkiselle taholle, kuten kunnalle tai valtiolle, tarkoituksena käyttää kiinteistöä esimerkiksi kouluna, kirkkona, kirjastona tai sairaalana, on käyttö yleistä, yhteiskunnan tarpeita palvelevaa. Yleishyödyllistä käyttöä on puolestaan esimerkiksi yhteisön oman toiminnan harjoittaminen kiinteistöllä tai kiinteistön vuokraaminen yleishyödylliseen käyttöön. Kun kiinteistöä käytetään muihin kuin edellä mainittuihin tarkoituksiin, siitä saatu tulo katsotaan veronalaiseksi kiinteistötuloksi.¹⁵⁷

4.2 Tulon verokohtelun arviointi ja rajanvedon ongelmia

Tulon verokohtelun arviointia on syytä lähteä purkamaan vaiheittain. Ensimmäiseksi on varmistuttava siitä, että kyseessä on aidosti TVL 3 §:n mukainen yhteisö. Yhtymät, kuten rekisteröimättömät yhdistykset ja taloudelliset yhteenliittymät tai yhteisetuudet, kuten yhteismetsät, tiekunnat tai kalastuskunnat, eivät ole TVL 3 §:n tarkoittamia yhteisöjä,

¹⁵⁶ Myrsky, 2011, s. 54.

¹⁵⁷ Verohallinto, 20.4.2021.

eikä näiden tuloa niin ollen voida katsoa TVL 22.1 §:n perusteella verovapaaksi. Yhtymien tulo verotetaan yhtymän osakkaiden tulona ja yhteisetuudet ovat itsenäisiä verovelvollisia. Kun näin on ensin varmistuttu siitä, että kyseessä on tuloverolain tarkoittama yhteisö, tulee seuraavaksi varmistua yhteisön yleishyödyllisyydestä. Jos yhteisön säännöt ja tosiasiallinen toiminta ei täytä tuloverolain yleishyödyllisyyden kriteerejä, sitä ei voida pitää TVL 22.1 §:n mukaisena yleishyödyllisenä yhteisönä ja näin ollen sitä koskee normaalin yhteisön verovelvollisuus sekä elinkeinon verotusta koskeva lainsäädäntö ja sen liiketoiminnasta saatua voittoa verotetaan yhteisöverokannan mukaisesti. Mikäli yleishyödyllisyyskriteerien täytyttyä voidaan katsoa kyseessä olevan yleishyödyllinen yhteisö, tämän jälkeen vasta on syytä pohtia, onko yleishyödyllisen yhteisön tuloissa kyse henkilökohtaisista tuloista, elinkeinotuloista tai kiinteistötuloista.¹⁵⁸

Elinkeinotoimintaa on EVL 1 § mukainen liike- ja ammattitoiminta. Yleishyödyllisen yhteisön TVL 23.3 §:n mukainen yleishyödyllinen toiminta on yhteisölle verovapaata. Oikeuskäytäntö EVL/TVL välisen rajavedon suhteen on laajaa ja ennakkopäätöksillä on valitsevan oikeustilan tulkinnan kannalta poikkeuksellisen suuri merkitys. Merkitystä EVL/TVL-rajanvedon suhteen on annettu erityisesti sille, harjoitetaanko toimintaa ansio-
tarkoituksessa voittoa tavoitellen ja toimiiko yhteisö kilpailutilanteessa.¹⁵⁹ EU:n kilpailulainsäädäntö rajoittaa valtiontuen ohjaamista sellaisille organisaatioille, jotka kilpailevat yksityisten yritysten kanssa selkeästi samoilla markkinoilla.¹⁶⁰ Valtiontuilla tarkoitetaan valtion verojärjestelmään eri tavoin implementoituja verohuojennuksia, kuten verovähennyksiä ja verotukia.¹⁶¹ EU:n valtiontukisäännöt koskevat sellaisia julkisen sektorin toimenpiteitä, jotka johtavat kohdeorganisaation saamaan vastikkeettomaan ja valikoituun taloudelliseen etuun. EU:n valtiontukisäännöt koskevat yleishyödyllisiä yhteisöjä

¹⁵⁸ Lydman ja muut, 2018, s. 434–439. Vaikka yleishyödyllisen yhteisön toiminnasta saatu tulo katsottaisiin verovapaaksi, se ei poista yhteisön varainsiirtoverovelvollisuutta. Yleishyödyllisille yhteisöille ei ole säädetty varainsiirtoverovelvollisuuden suhteen poikkeuksia suhteessa muihin verovelvollisiin. Tämä tulee huomioida kiinteistöjä ja arvopapereita hankittaessa.

¹⁵⁹ Myrsky, 2011, 53–54.

¹⁶⁰ SEUT 107 artikla; Ruuskanen ja muut, 2020, s. 40; Työ- ja elinkeinoministeriö, 2014, s. 3.

¹⁶¹ Myrsky & Svensk, 2016, s. 39.

silloin, kun ne harjoittavat taloudellista toimintaa, eikä sillä, onko yhteisön toiminta voittoa tavoitteleva vai ei, ole merkitystä asian ratkaisemisessa.¹⁶²

Rajanvetoa EVL/TVL välille vedettäessä merkitystä on oikeuskäytännössä annettu myös toiminnan toistuvuudelle, pysyvyydelle, laajuudelle ja toiminnan riskinalaisuudelle sekä sille, miten suuri osuus toiminnan tuottamalla tulolla on yhteisön koko varainhankinnasta. Merkitystä on niin ikään sillä, onko toiminnassa palkattua henkilökuntaa, kuinka läheisesti toiminta liittyy yhteisön yleishyödylliseen tarkoitukseen, miten suuri on toimintaan liittyvä liikevaihto, rahastoidaanko varoja sekä kohdistuuko toiminta ennalta rajoittamattomaan henkilöpiiriin. Rajanvedossa on oikeuskäytännössä ollut merkitystä sen suhteen, kohdistuuko toiminta tavanomaisiin kauppatavaroihin ja ovatko jäsenet saaneet jäsenyyteensä perustuvia tosiasiallisia etuja. Myös vieraan pääoman käyttö toiminnan rahoittamiseen, sitoutuneen pääoman suuri määrä, ja käyvän markkinahinnan käyttäminen palveluja tai tavaroita myydessä voi viitata toimintaan, jota harjoitetaan elinkeinotoiminnan muodossa. Tulon verokohtelun arvioinnissa keskeistä on kyseessä olevan yksittäistapauksen tapauskohtainen *kokonaisarvointi* ja ratkaisun soveltaminen perustuen edellä mainittuihin kriteereihin.¹⁶³

Se, että toiminta täyttää yhden tai kaksi elinkeinotoiminnan tunnusmerkeistä, ei vielä riitä tekemään kyseisestä toiminnasta elinkeinotoimintaa. Kuitenkin mitä suurempi joukko edellä mainituista tunnusmerkeistä täyttyy, sitä suuremmalla todennäköisyydellä toiminta katsotaan elinkeinotoiminnaksi.¹⁶⁴ Sitä vastoin, vaikka toiminta täyttäisi-kin useat elinkeinotoiminnan tunnusmerkit, mutta tosiasiallisesti yhteisö kuitenkin toteuttaa sääntöjensä mukaista yleishyödyllistä tarkoitusta, voidaan toimintaan liittyvä tulo katsoa henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvaksi.¹⁶⁵ Tulonhankkimistoiminnan

¹⁶² Työ- ja elinkeinoministeriö, 2014, s. 3-4.

¹⁶³ Myrsky, 2011, 54–55. Kts. ratkaisun haastavuudesta myös Myrsky, 2014a, s. 216–217: Monet KHO:n ratkaisut ovat olleet tiukkojen äänestysten tulosta, ja useat ratkaisut on tehty jaostoplenumissa, mikä osaltaan viestittää ratkaisemisen vaikeudesta. Yksittäistapausten aineksista on äärimmäisen haastavaa muodostaa yhtenäistä ratkaisulinjaa, jolloin tapauskohtainen harkinta saa osakseen korostuneen merkityksen.

¹⁶⁴ Myrsky, 2011, s. 54.

¹⁶⁵ Myrsky, 2014a, s. 205.

liittymisestä yhteisön yleishyödylliseen tarkoitukseen on varsin paljon oikeus- ja ratkaisukäytäntöä, mutta esimerkkinä voidaan tässä mainita keskusverolautakunnan ratkaisu 187/1997, jossa yleishyödyllisen yhdistyksen toiminta katsottiin verovapaaksi sen sisältämistä elinkeinotoiminnan piirteistä huolimatta:

KVL 187/1997

Yhdistyksen tarkoituksena oli edistää sairauden tieteellistä ja käytännöllistä kehitystä sekä valvoa sairautta sairastavien potilaiden etuja. Tarkoituksensa toteuttamiseksi yhdistys saattoi sääntöjensä mukaan järjestää mm. kokouksia sekä luento- ja esitelmätilaisuuksia. Yhdistys järjesti kerran 5 vuodessa sairauteen liittyvän pohjoismaisen kokouksen, joka oli suunnattu yhdistyksen suomalaisille sekä muiden pohjoismaisten yhdistysten jäsenille. Kokouksen järjestämistä varten yhdistys palkkasi omaa henkilökuntaa. Kustannukset, joita arvoitiin olevan n. 1 726 000 mk, katettiin osallistumismaksuilla, lääketehtailta saaduilla näyttelytuloilla, kokousta varten painetun kirjasen ilmoitustuloilla, sponsorituloilla sekä kaupungilta ja Suomen Akatemialta anotuilla avustuksilla. Tilaisuudet toistuivat 5 vuoden välein. Ratkaisussa päädyttiin siihen, että kokous palveli yhdistyksen varsinaista yleishyödyllistä tarkoitusta ja sen katsottiin liittyvän yhdistyksen yleishyödylliseen toimintaan. Yhdistyksen kokouksen järjestämisestä saamaa tuloa ei pidetty yhdistyksen elinkeinotulona siitä huolimatta, että tapaukseen sisältyi myös elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä.

Tapauksessa KHO 2008:84 puolestaan urheilutoimintaa harjoittaneen yleishyödyllisen yhdistyksen varainhankinta katsottiin liiketoiminnaksi muun muassa sen vuoksi, että kyseinen toiminta ei välittömästi edistänyt yhdistyksen yleishyödyllistä tarkoitusta. Tapauksessa varojen hankinta katsottiin siis varsinaisesta toiminnasta irralliseksi toiminnaksi. Tulkinta olisi voinut olla toisenlainen, jos kysymys olisi ollut vaikkapa urheilutapahtumien yhteydessä tapahtuneesta toiminnasta, taikka jos kyseessä olisi ollut yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttaminen.¹⁶⁶

KHO 2008:84

Harrastus- ja kilpaurheilua harjoittava yleishyödyllinen yhdistys oli toimintansa tukemiseksi tehnyt kaupungin kanssa sopimuksen kaupunginteatterin naulakkopalvelujen hoitamisesta. Kun otettiin huomioon tuottojen määrä, toiminnan jatkuvuus, ulospäin suuntautuminen, ansiotarkoitus ja kilpailuneutraalisuuden vaatimukset, yhdistyksen katsottiin harjoittavan naulakkotoimintaa AVL 1.1 §:ssä tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Toiminta ei myöskään välittömästi edistänyt yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteutumista. Yhdistys oli verovelvollinen saamastaan elinkeinotulosta.

¹⁶⁶ Myrsky & Malmgren, 2014, s. 104–105.

TVL 23.3 §:ssä mainittu tulokin voi olla poikkeuksellisesti elinkeinotuloksi katsottavaa tuloa, jos siihen on erityisiä syitä.¹⁶⁷ Tällaisesta poikkeustilanteesta voidaan mainita KHO:n ratkaisu 2013:200, jossa säätiön harjoittamaa adressien myyntiä pidettiin säätiön elinkeinotoimintana. Ratkaisun perusteluissa KHO totesi muun muassa, että vaikka TVL 23.3 §:n 3 kohdan mukaan yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona ei pidetä adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritusta varojenkeräyksestä saatua tuloa, ei säännös kuitenkaan tarkoita sitä, että siinä mainittujen hyödykkeiden välitys- ja muu kauppa jää luonteestaan ja laajuudesta riippumatta kaikissa tilanteissa yleishyödyllisen yhteisön harjoittamana elinkeinotoiminnan käsitteen ulkopuolelle. KHO:n perusteluiden mukaan säännös viittaa ensisijaisesti pienenmuotoiseen varojenkeruuseen, johon liittyy usein ostajan halukkuus tukea asianomaista yhteisöä.

KHO 2013:200

Säätiön tarkoituksena oli tukea toimenpiteitä, joilla pyritään kehittämään nuorisoa taloudellisesti, sivistyksellisesti ja sosiaalisesti maaseudulla ja asutuskeskuksissa. Tarkoitustaan säätiö toteutti tukemalla taloudellisesti puolueen nuorisjärjestöä ja jakamalla apurahoja ja avustuksia nuorille ja nuorten toimintaa edistävälle yhteisöille. Toimintaansa rahoittaakseen säätiö toimi mm. painotuotteiden valmistusta ja myyntiä harjoittavan kansainvälisen konsernin emoyhteisönä ja harjoitti myös itse merkittävää adressien välitystä osana konsernin toimintaa. Adressivälityksen liikevaihto oli yli miljoona euroa vuodessa. Toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen toimintaa ei voitu pitää tuloverolain 23 §:n 3 momentissa tarkoitettuna adressien myynnin muodossa suoritettuna tavanomaisena yleishyödyllisen yhteisön varainkeruuna, vaan adressimyynti katsottiin yksimielisesti yhteisön veronalaiseksi elinkeinotoiminnaksi.

Myös seuraavissa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuissa on sovellettu elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä sitä arvioitaessa, millainen toiminta on veronlaiseksi liiketoiminnaksi katsottavaa ja mitkä seikat puolestaan puoltavat toiminnan verovapautta.

KHO 1982 T 455

Tapauksessa oli kyseessä yleishyödyllisen säätiön opettajaopiston yhteydessä harjoittama ruokalatoiminta, jota ei katsottu liiketoiminnaksi. Ratkaisuun vaikutti se, että toiminta liittyi välittömästi säätiön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, eikä toiminnalla tavoiteltu voittoa. Säätiötä ei verotettu toiminnasta EVL:n mukaan.

¹⁶⁷ Talari, 2010, s. 51–52.

KHO 1997:36

Yleishyödylliseksi katsotun säätiön tarkoituksena oli edistää liikenneturvallisuutta ylläpitämällä ajoharjoittelurataa. Radan käytöstä perittiin maksuja, toiminta kohdistui rajoittamattomaan asiakaspiiriin, toiminta oli suunnitelmallista ja jatkuvaa sekä tapahtui kilpailuolosuhteissa ja ansiotarkoituksessa. Toiminta katsottiin veronalaiseksi liiketoiminnaksi.

KHO 1997 T 190

Yleishyödyllisenä pidetyn työmarkkinajärjestön jäsenilleen tarjoamien maksullisten asianajopalveluiden, työpaikkakoulutuksen ja kurssitoiminnan tuottoja ei pidetty yhdistyksen elinkeinotulona. Ratkaisuun vaikutti palveluiden välitön liittyminen järjestön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, suuntautuminen jäsenistöön, palveluiden veloitusrusteet sekä toiminnan laajuus.

Elinkeinoverolakia sovelletaan yleishyödyllisen yhteisön verotukseen ainoastaan silloin, kun yhteisö harjoittaa elinkeinotoimintaa. Toiminnan verokohtelua arvioitaessa tärkeintä on ratkaista rajanveto sen suhteen, millainen yleishyödyllisen yhteisön toiminta täyttää elinkeinotoiminnan tunnusmerkit. Tulolähdejako-ongelma on usein yksittäiseen erityistapaukseen liittyvä kysymys, jolla kyseisessä tilanteessa on veroseuraamusten kannalta merkitystä. Ratkaisevaa merkitystä myöhemmän vuoden lainvalinnan kannalta ei ole sillä, kumpaa lakia aiemmin on yhteisön verotuksessa sovellettu. Aiemmalle verokohtelulle on kuitenkin luottamuksensuojaperiaatteen valossa annettava jonkinasteista suojaavaa merkitystä.¹⁶⁸

KHO 2000:15

Verovelvollisella ei ollut oikeutta luottaa aikaisemman verokohtelun pysyvyyteen. Kyseessä olleen säätiön toiminnan olosuhteissa oli tapahtunut ajanjakson 1950–1995 välisenä aikana jatkuvia ja oleellisia muutoksia, eikä säätiön yleishyödyllistä asemaa tukeva veroviranomaisen passiivinen laintulkinnankannanotto ollut täten voinut vakiintua. Kyseessä oli tilanne, jossa olosuhteet olivat muuttuneet, eikä aiemmalla ratkaisukäytännöllä ollut enää merkitystä. Luottamuksensuojan esti tapauksessa veroviranomaisen puuttuva laintulkintakannanotto. Säätiö katsottiin koko toiminnastaan verovelvolliseksi.

Haastetta tulon veronalaisuuden arvioinnissa lisää se, että yhteisöjen tulojen verokohtelua arvioitaessa näennäisesti samanlaista perustoimintaa voidaan pitää joko elinkeinotoimintana tai verovapaana toimintana, sillä verokohteluun vaikuttaa monet muutkin tekijät kuin vain harjoitetun toiminnan luonne. Esimerkiksi koulutustoiminta

¹⁶⁸ Tikka ja muut, 2022, luku 6.

saattaa olla samassa mittakaavassakin harjoitettuna verovapaata tai verollista elinkeinotoimintaa riippuen olennaisista asiaan vaikuttavista seikoista, kuten siitä, mikä säännöissä on määritelty yhdistyksen keskeiseksi tarkoitukseksi.¹⁶⁹ Kun KHO ratkaisussaan 2015:174 päätyi pitämään yhdistyksen latukahvilatoiminnasta saatua tuloa yhdistyksen verovapaana tulona, merkitystä annettiin etenkin yhdistyksen varsinaiselle tarkoitukselle ja sen lisäksi myös sille, että toimintaa harjoitettiin kilpailuolosuhteiden ulkopuolella. Myös päätöksessä KHO 2017:191 syrjäinen sijainti sekä yhdistyksen yleishyödylliseen toimintaan läheisesti liittyvä tarkoitus katsottiin merkityksellisiksi puhvetititoiminnan verovapauden perusteluina. Sitä vastoin tapauksessa 1985 T 5097 KHO katsoi kahviotoiminnan tuoton veronalaiseksi siihen perustuen, että toiminta ei palvellut yhteisön varsinaista tarkoitusta.

KHO 2015:174

Yleishyödyllisen yhdistyksen toiminta-ajatuksena oli hiihdon ja muun ensisijaisesti luonnossa tapahtuvan kunto- ja virkistysliikunnan ja retkeilyn yleistäminen kansan tavaksi. Yhdistyksellä oli ulkoilumaja, joka sijaitsi kaupungin ylläpitämän ulkoilureitin varrella. Yhdistys oli pitänyt majalla kahvilaa, joka oli auki vuosittain hiihtokauden ajan lähinnä viikonloppuisin. Kahvilatoiminta oli perustunut yhdistyksen jäsenten talkootyöhön. Kahvilan palvelut olivat olleet myös muiden kuin yhdistyksen jäsenten käytettävissä. Kun kuitenkin otettiin huomioon kahvilatoiminnan liittyminen läheisesti yhdistyksen varsinaiseen yleishyödylliseen toimintaan, toiminnasta saadun tulon vähäinen määrä, kahvilatoiminnan perustuminen talkootyöhön ja se, ettei kahvilatoimintaa voitu katsoa harjoitetun kilpailuolosuhteissa, kahvilatoiminnasta saatua tuloa ei ollut pidettävä yhdistyksen veronalaisena elinkeinotulona, vaan kyse oli yhdistyksen verovapaasta tulosta.

KHO 2017:191

Puhvettitoiminnan, joka katsottiin liittyvän läheisesti yhdistyksen yleishyödylliseen toimintaan, katsottiin olevan verovapaata, kun otettiin huomioon toiminnan laatu ja laajuus, puhvetin syrjäinen sijainti sekä rajoitetut aukioloajat.

KHO 1985 T 5097

Yleishyödyllinen urheiluopiston kannatusosakeyhtiö harjoitti opiston yhteydessä kahviotoimintaa. Kahvio oli urheiluopistolla opiskelevien lisäksi ulkopuolisten käytettävissä. Koska kahviotoiminta ei välittömästi liittynyt yhtiön yleishyödylliseen toiminnan toteuttamiseen eikä sitä näytetty harjoitetun voittoa tavoittelematta, kahviotoiminta katsottiin yhtiön liiketoiminnaksi.

¹⁶⁹ Ossa, 2013, s. 39. Keskeisin painoarvo lienee sillä, harjoittaako yhteisö tosiasiallisessa toiminnassaan sääntöjensä mukaista tarkoitusta. Myös sillä on katsottu olevan merkitystä, millaisissa ulkoisissa olosuhteissa näennäisesti samankaltaista perustoimintaa harjoitetaan.

TVL 23.1 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen saamastaan elinkeinotulosta sekä muuhun, kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta. Veronalaisuus arvioidaan aina erikseen kunkin toiminnon osalta. Arvioinnissa huomio kiinnitetään siihen, onko toiminta luonteeltaan TVL 23.3 §:ssä kuvattua verovapaata varainkeruuta, ja miltä osin se mahdollisesti täyttää veronalaisen elinkeinotoiminnan tunnusmerkit.¹⁷⁰ Erittäin keskeinen kysymys on myös se, onko yhdistys yleishyödyllinen vai ei. Mikäli yleishyödyllisyyden kriteerit eivät täyty, on tarpeetonta lähteä pohtimaan esimerkiksi tulojen koostumusta, sillä kaikki tulot ovat tavalliseen tapaan lähtökohtaisesti veronalaisia ja niiden verotuksessa sovelletaan TVL 124.2 §:n mukaista yhteisöverokantaa.¹⁷¹

Ongelma on se, että ei voida antaa yleispäteviä ohjeita siitä, mikä katsotaan elinkeinotoiminnaksi ja mikä ei. Edellä mainittuja, sinänsä jo itsessään tulkinnanvaraisia elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä, on tapauksesta riippuen pyritty soveltamaan tulojen veronalaisuudesta kokonaisarviointia tehdessä sekä toiminnan luonnetta arvioitaessa. Useimmiten kysymys on yksittäistapauksista ja siitä, miten yleisiä elinkeinotoiminnan kriteerejä niihin voidaan soveltaa. Yhtenäisen ratkaisulinjan muovaaminen yksittäistapauksista on haastavaa tapausten ainutlaatuisuuden vuoksi. Oikeuskäytäntö on hyvin laajaa, useat ratkaisut ovat syntyneet äänestysten perusteella ja niihin sisältyy myös tapauskohtaista harkintaa.¹⁷²

4.3 Arvopaperikaupan verotus

Mattila nimeää artikkelissaan yleishyödyllisen yhteisön harjoittaman arvopaperikaupan tulolähteeseen kohdistuvan TVL/EVL välisen rajanvedon ”elämän ja kuoleman kysymyksenä”.¹⁷³ Rajanvedon määrittäminen henkilökohtaisen tulon ja elinkeinotulon välillä

¹⁷⁰ Verohallinto, 20.4.2021.

¹⁷¹ Myrsky, 2014a, s. 28.

¹⁷² Myrsky, 2014a, s. 217.

¹⁷³ Mattila, 2009, s. 134.

koskee siis myös yleishyödyllisten yhteisöjen sijoitustoimintaa ollen samalla kysymyksenä erittäin merkityksellinen, kun arvioidaan millaisia hyötyjä¹⁷⁴ tai haittoja se yhteisölle voi aiheuttaa. Yleishyödyllisten yhteisöjen osinko- ja korkotuotot, luovutusvoitot sekä muut sijoitustoiminnan tuotot ovat verovapaata tuloa silloin, kun ne sisältyvät yleishyödyllisen yhdistyksen henkilökohtaiseen tulolähteeseen. Rajanveto kulkee siinä, katsotaanko toiminta TVL:n mukaan verotettavaksi sijoitustoiminnaksi, joka on yleishyödylliselle yhdistykselle täysin verovapaata, vai onko kyse EVL:n mukaan verotettavasta elinkeinotoiminnasta. Osingot, korot ja luovutusvoitot ovat veronalaista tuloa vain, jos ne liittyvät elinkeinotoimintaan, jota yleishyödyllinen yhdistys harjoittaa. Näin ollen myös liiketoiminnan muodossa harjoitettu arvopaperikauppa on yleishyödyllisen yhteisön elinkeinoveronalaista tuloa.¹⁷⁵

Monilla yleishyödyllisillä yhteisöillä on huomattava määrä varallisuutta, joka on sijoitettuna erilaisiin kohteisiin, kuten kiinteistöihin, asunto-osakkeisiin, listattujen ja muiden liiketoimintaa harjoittavien yhtiöiden osakkeisiin, joukkovelkakirjoihin tai sijoitusrahasto-osuuksiin. Usein varat ovat sijoitettuna omaisuuteen, jota käytetään yhdistyksen yleishyödylliseen toimintaan, kuten toiminnassa tarvittavaan kiinteistöön.¹⁷⁶ Erityisesti suomalaisilla säätiöillä on perinteisesti merkittäviä arvopaperiomistuksia, ja näiden tarkoituksena on saada omaisuus karttumaan ja säilymään. SäätiöL 1 luvun 5 §:n mukaan säätiön varainhoidon on oltava suunnitelmallista.¹⁷⁷ 1990-luvulla myös yleishyödyllisten yhteisöjen omaisuuden hoitotapa on muuttunut aktiivisempaan ja ammattimaisempaan omaisuuden kartuttamiseen ja otollisissa taloustilanteissa yhteisöt ovat voineet tehdä arvopaperisijoituksillaan huomattavia myyntivoittoja.¹⁷⁸ Lähtökohtaisesti arvopaperi-

¹⁷⁴ Hyödyt tuottojen lukemisesta EVL:n alaisiksi rajoittunevat lähinnä mahdollisuuteen vähentää arvonalentumisia ja menetyksiä. TVL ei myöskään mahdollista jälleenhankintavarausta (vrt. EVL 43 §), eikä TVL-sijoitustoimintaa harjoittava voi olla konserniavustuksen piirissä (KonsAvL 2.1 §).

¹⁷⁵ Myrsky, 2014a, s. 227, 230.

¹⁷⁶ Talari, 2010, s. 67

¹⁷⁷ Vrt. aiemmin voimassa ollut, 24.4.2015 kumottu säätiölaki (5.4.1930/109), jonka 10 §:n mukaan hallituksen vastuuseen kuului mm., että säätiön varat sijoitetaan varmalla ja tuloa tuottavalla tavalla. Suunnitelmalliselta varainhoidolta voitaneen edelleen edellyttää näitä ominaisuuksia.

¹⁷⁸ Tikka, 2001, s. 126.

kauppaa pidetään yleishyödyllisen yhteisön TVL-tulolähteen alaisena verovapaana tulona ja yhtenä tärkeänä perusteluna tälle on se, että sijoitustoiminnan verovapauden ei katsota antavan yleishyödylliselle yhdistykselle erityistä kilpailuetua muihin sijoitustoimintaa harjoittaviin tahoihin nähden eikä tämä verovapaus näin ollen vaaranna yrittäjien välisiä neutraalisuusnäkökohtia. Käytännössä siis yleishyödyllisen yhdistyksen arvopaperikauppaa pidetään vain poikkeuksellisesti elinkeinotoimintana.¹⁷⁹ Lisäksi yleishyödyllisten yhteisöjen verovapauksien suomille eduille voidaan katsoa olevan hyväksyttävä yhteiskunnallinen syy juurikin siitä syystä, että yhteisöt käyttävät huomattavan osan kertyneistä tuotoista yleishyödyllisiin tarkoituksiin.¹⁸⁰ Siinä tapauksessa, jos yleishyödyllinen yhteisö saa osinkoja ulkomaisten yhtiöiden osakkeista, voi yhteisö joutua maksamaan saamistaan osingoista lähdevero ulkomaisen yhtiön kotivaltioon. Ulkomaisen yhtiön kotivaltiossa perimä lähdevero jää näin ollen yleishyödyllisen yhteisön kustannukseksi, jos yleishyödyllisellä yhteisöllä ei ole kotimaassaan sellaisia verovelvoitteita, joista lähdevero voitaisiin vähentää.¹⁸¹ Helsingin HaO:n ratkaisussa on otettu kantaa siihen, mihin tulolähteeseen arvopapereista saadut tuotot kuuluvat:

HaO 11/1548/3

Säätiö omisti merkittävän määrän arvopapereita, ja näiden lisäksi säätiö oli sijoittanut varojaan muun muassa liike- ja asuinhuoneistoihin. Vuonna 2007 säätiön osinkotulot pörssiosakkeista olivat 2 384 644,06 euroa, vuokratuotot ja muut tuotot 329 417,74 euroa. Säätiön pörssiosakkeilla käymä kauppa oli ollut vähäistä ja voitot olivat muodostuneet pääosin osinkotuloista. Vaikka säätiön omistamat arvopaperit olivat pääasiassa pörssi-osakkeita, joiden omistamiseen liittyy riski kurssikehityksen aiheuttamasta arvon alenemisesta, säätiön omistamien pörssiosakkeiden katsottiin vuosina 2002–2007 tehtyjen kauppojen valossa olleen säätiön passiivista omaisuutta. Säätiön ei katsottu harjoittaneen arvopaperikauppaa elinkeinotoimintana.

¹⁷⁹ Kts. esim. Tikka ja muut, 2.3.2022, luku 6; Myrsky, 2014a, s. 231; Talari, 2010, s. 68; vrt. myös Tikka, 2001, s. 126, jonka mukaan yrityssektorin neutraalisuushäiriöiden välttämiseksi verotuksen kohdistaminen yleishyödyllisten yhteisöjen *elinkeinotoimintaan* on tarpeellista.

¹⁸⁰ Äimä, 2011, s. 134.

¹⁸¹ Talari, 2010, s. 68–69. Luovutusvoittovero tulee huomioida myös ulkomaisten kiinteistöjen tai kiinteistöyhtiöiden osakkeiden luovutuksissa. Yleishyödyllinen yhteisö voi joutua maksamaan toisessa valtiossa myymästään kiinteistöstä tai kiinteistöyhtiön osakkeista luovutusvoittovero kiinteistön sijaintivaltioon.

Samat kriteerit, joita yleisesti pidetään elinkeinotoiminnan tunnusmerkkeinä, koskevat myös yleishyödyllisen yhteisön sijoitustoimintaa: aktiivinen kaupankäynti, joka on jatkuvaa, suunnitelmallista, aktiivista, voittoa tavoittelevaa ja riskiä sisältävää, voi olla verotuksessa elinkeinotoiminnaksi katsottavaa toimintaa. Arviointi perustuu tapauskohtaiseen harkintaan, eikä siihen ole olemassa ehdottomia, esimerkiksi euromääräisiä sääntöjä tai ohjeita. Siinä tapauksessa, kun yhdistyksen varat on sijoitettu sellaiseen omaisuuteen, jota ei käytetä yhdistyksen toiminnassa, voi sijoitustoiminnassa olla kyse veronalaisesta elinkeinotoiminnasta.¹⁸² Riskipitoisia ja spekulatiivista johdannaissijoituksia ja voimakkaasti velkavivutettuja sijoituksia, ei voitane pitää yleishyödyllisen yhteisön tavanomaisena, verovapaana omaisuudenhoitona. Myös sijoitusten hoitamiseen varta vasten palkattu henkilökunta, jonka tehtävänä on aktiivisella kaupankäynnillä tehdä yhteisölle tulosta, voi johtaa sijoitustoiminnan verottamiseen elinkeinotoimintana.¹⁸³ Samoin transaktioiden yhteismäärällä voi olla merkitystä, etenkin, jos sijoitussalkku muodostuu kokonaisuudessaan sellaisista osakkeista, joiden vaihtuvuus on jatkuvasti tiheää.¹⁸⁴ Huomiota tulee kiinnittää myös siihen, missä määrin varoja käytetään yleishyödylliseen toimintaan, samoin kuin siihen, missä määrin toiminta ylipäättään on yleishyödylliseksi katsottavaa. Jos alkuperäinen yleishyödyllinen tarkoitus on hiipunut tai sijoitusvarat ovat nousseet yli varsinaisen toiminnan rahoitustarpeiden, voi arvopaperikauppa aktiivisena varainhankintana menettää kiistattoman ja välittömän yhteytensä yleishyödyllisen toiminnan rahoittamiseen.¹⁸⁵

Tällaista tilannetta kuvaa KHO:n ratkaisu 2000:15, jossa säätiön sääntöjen mukaisen tarkoituksen toteuttaminen oli jäänyt vähäiseksi vuosittaisiin ylijäämiin ja varallisuuteen nähden:

KHO 2000:15

Jaettujen avustusten ja stipendien määrä oli ollut säätiön vuosittaisiin ylijäämiin ja varallisuudessaan nähden vähäinen. Säätiön keskeiseksi toiminnaksi oli muodostunut kiinteistöjen ja osakkeiden omistus sekä käypään hintaan tapahtuneen vuokraustoiminnan

¹⁸² Talari, 2010, s. 67.

¹⁸³ Tikka, 2001, s. 126.

¹⁸⁴ Myrsky, 2014a, s. 232.

¹⁸⁵ Tikka, 2001, s. 126.

muodossa toteutettu tulonhankinta. Säätiön sääntöjen mukainen yleishyödylliseksi tarkoitettu toiminta oli todellisuudessa jäänyt vähäiseksi. Säätiötä ei voitu pitää tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä, vaan se oli koko toiminnastaan verovelvollinen.

Jos sijoitustoimintaan kuuluva arvopaperikauppa on passiivisluontoista, pitkän omistustajan tai alhaisen riskin sijoittamista, ei satunnaisissa myynneissä ja ostoissa ole kyse elinkeinotoiminnasta.¹⁸⁶ Jos siis pääosa sijoitussalkussa olevista osakkeista on pitkän omistustajan luonteisia, ja vain pienemmällä osuudella osakkeista käydään aktiivista kauppaa, ei tällaista toimintaa yleensä katsota elinkeinotoiminnaksi. Myöskään se, että osakevälittäjä hoitaa arvopaperisalkkua omatoimisesti saamatta salkun omistajalta aktiivisia osto- ja myyntimääräyksiä sekä muita ohjeita, ei viittaa elinkeinotoimintaan.¹⁸⁷ Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisussa vuonna 2002 arvopaperikauppaa ei pidetty elinkeinotoimintana, vaikka kauppaa oli käyty aktiivisesti ja kauppojen arvo oli huomattava. Merkitystä annettiin sille seikalle, että muusta omaisuuden tuotosta jaettiin noin 70 prosenttia apurahoina.¹⁸⁸

Säätiöiden yleishyödyllisiin tarkoituksiin kuuluu usein omaisuuden säilyttäminen ja kartuttaminen. On kuitenkin varmistettava, että sijoitustoiminnasta ei muodostu yhteisön keskeisin toimintamuoto, sillä se saattaa johtaa yleishyödyllisyyden menettämiseen.¹⁸⁹ Tapauksessa KHO 1977 T 285 yleishyödyllisen yhteisön asunto-osakeyhtiöosakkeiden ja kiinteistön myynnistä saatua tuloa ei katsottu veronalaiseksi:

KHO 1977 T 285

Yhdistyksen varat oli huomattavalta osin sijoitettu vuonna 1950 hankittuun kaupunkikiinteistöön. Tarkoitus oli luovuttaa kiinteistö perustettavalle asunto-osakeyhtiölle ja sen jälkeen myydä asunto-osakeyhtiön osakkeet. Yhteisö oli aikaisemmin myynyt vain kolme kiinteistöä ja kysymys oli nyt yhden asunto-osakeyhtiön kaikkien varojen uudelleen sijoittamisesta. Yhdistyksen kiinteistön ja osakkeiden myynnistä saatavaa voittoa ei merkittävyydestään huolimatta pidetty veronalaisena liike tulona.

¹⁸⁶ Talari, 2010, s. 67–68.

¹⁸⁷ Myrsky, 2014a, s. 232

¹⁸⁸ Helsingin HaO 2002 nro 02/0281/6.

¹⁸⁹ Myrsky, 2014a, s. 232–233.

Sijoitustoimintaa voidaan harjoittaa myös välillisesti sijoittamalla yhtiöön, jonka tarkoituksena on kerätä varoja sijoittajilta ja sijoittaa näitä varoja edelleen. Tähän liittyen tapauksessa KHO 2001:11, joka koski mainitun kaltaista pääomasijoitustoimintaa, tulo katsottiin yleishyödyllisen yhteisön veronalaiseksi elinkeinotuloksi. Tästä voidaan tehdä johtopäätös, että välillinen sijoitustoiminta ei ole yhteisön kannalta suoran sijoitustoiminnan tapaan mielekästä verotuksellisessa mielessä.

KHO 2001:11

Yleishyödyllinen yhteisö oli äänettömänä yhtiömiehenä pääomasijoitustoimintaa harjoittavassa kommandiittiyhtiössä. Äänettömän yhtiömiehen vähimmäissijoitus oli 5 000 000 markkaa, mutta äänettömät yhtiömiehet eivät osallistuneet varsinaisten sijoituspäätösten tekemiseen. Kommandiittiyhtiön elinkeinotoiminnan tuloksesta sen äänettömänä yhtiömiehenä olevalle yleishyödylliselle yhteisölle jaettava tulo-osuus katsottiin ratkaisussa yleishyödyllisen yhteisön veronalaiseksi elinkeinotuloksi.

Verohallinnon ohjeen mukaan yleishyödyllisen yhteisön laajanakin pidetty arvopaperisijoittaminen on lähtökohtaisesti sen verovapaata tuloa, ja vain poikkeuksellisesti arvopaperikauppaa voidaan pitää yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintana. Ohjeen mukaan huomiota tulee veronalaisuutta arvioidessa kiinnittää muun muassa siihen, missä suhteessa varoja ohjataan yhteisön yleishyödylliseen toimintaan. Kaikesta huolimatta toiminnan luonnetta ei voida ratkaista euromääräisillä rajoilla tehden sen perusteella johtopäätöksiä toiminnan verokohtelusta.¹⁹⁰

¹⁹⁰ Verohallinto, 20.4.2021.

5 Luottamuksensuojaperiaatteen toteutuminen eri tasoilla

5.1 Tasoajattelu

Aiemmin tässä tutkielmassa esittämieni tosiseikkojen perusteella olen muodostanut tutkimuskysymykseen viitaten selkeän johtopäätöksen siitä, että luottamuksensuojaperiaatetta tulee tarkastella yleishyödyllisen yhteisön arvopaperikaupan verotukseen liittyvässä problematiikassa kahdella eri tasolla. Molempiin tasoihin sisältyvät asiakokonaisuudet ovat sekä lainsäädännössä että oikeuskäytännössä osoittautuneet hyvin tulkinanvaraisiksi määritelmiensä suhteen. Näin ollen ne ovat myös luottamuksensuojaperiaatteen kannalta hyvin relevantteja sovellusalueita.

1. Yhteisön yleishyödyllisyys
2. Tulolähteiden välinen rajanveto

Luottamuksensuoja voi tulla kyseeseen *oikeudellisten ja tosiasiallisten soveltamisedellytysten täytyessä* molemmilla tasoilla, riippuen siitä kumpaa tasoa luottamuksensuojakysymys koskee.

Yleishyödyllisten yhteisöjen harjoittama arvopaperikauppa katsotaan Verohallinnon ohjeen mukaan pääsääntöisesti verovapaaksi TVL mukaiseksi toiminnaksi.¹⁹¹ Vaikka ohje sisältääkin varauman tulkinnallisesti myös toiseen suuntaan, arvopaperikauppa luetaan kuitenkin lähtökohtaisesti yleishyödyllisen yhteisön henkilökohtaiseen tulolähteeseen, ja kriteerit toisenlaiseen tulkintaan ovat mitä ilmeisimmin varsin korkealla siinä tapauksessa kun yhteisön yleishyödyllisyydestä ei ole epäilystä. Näin ollen kynnyskysymykseksi voidaankin useimmissa tapauksissa katsoa lähinnä yhteisön yleishyödyllisyys, joka itsessään jo ratkaisee arvopaperikaupasta saadun tulon verokohtelun monilta osin. Ellei yhteisöä voida pitää yleishyödyllisenä, ei tulolähteiden rajanvetokysymyksiinkään tarvitse sen enempää ottaa kantaa, sillä siinä tapauksessa kaikki arvopaperikaupasta saatu tulo verotetaan EVL mukaisesti yhteisön elinkeinotulona. Kriittinen piste sijaitsee siis ennen

¹⁹¹ Verohallinto, 20.4.2021. Verohallinnon ohjeen mukaan arvopaperisijoittamista voidaan poikkeuksellisesti pitää myös yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintana.

kaikkea siinä, voidaanko yhteisö katsoa toimintansa perusteella yleishyödylliseksi. Jotta voidaan vastata otsikonmukaiseen kysymykseen, onkin ensin selvitettävä, millaista yhteisöä voidaan pitää yleishyödyllisenä ja vasta sen jälkeen kannattaa siirtyä pohtimaan sitä, mihin tulolähteeseen kyseisen yhteisön tulot kuuluvat.

Yleishyödyllisyysstatus muuttaa joka tapauksessa tulon verokohtelua perustavanlaatuisesti siihen verrattuna, että kyseessä olisi ei-yleishyödyllinen yhteisö, kuten osakeyhtiö, osuuskunta tai muu voittoa tavoitteleva instanssi. Niissä tapauksissa, kun oikeuskäytännössä on jouduttu arvioimaan yleishyödyllisen yhteisön harjoittamaan toimintaan soveltuva verolakia, on kyseessä ollut usein myös hataralla pohjalla oleva yleishyödyllisyysstatus. Etenkin arvopaperikauppaa koskien sellainen tilanne, jossa jouduttaisiin pohtimaan tulojen veronalaisuutta toiminnan sisältämien, tiettyjen elinkeinotoimintaan viitattavien piirteiden valossa, voisi herättää jo alun alkaen kysymyksen yhteisön yleishyödyllisyydestä ylipäätään. Olisi vaikea kuvitella, että esimerkiksi yhteisön tosiasiallisen toiminnan keskittyessä suurimmalta osin elinkeinotoiminnan piirteitä sisältävään arvopaperikauppaan samalla sen sääntöjen mukaisen yleishyödyllisen toiminnan jäätyä vähäiseksi, sitä voitaisiin verotuksessa pitää myöskään yleishyödyllistä tarkoitustaan toteuttavana yhteisönä. Tätä käsitystä vahvistaa osaltaan myös oikeuskäytäntö: esimerkiksi tapauksessa KHO 2000:15 säätiön keskeiseksi toiminnaksi oli muodostunut kiinteistöjen ja osakkeiden omistus sekä vuokraustoiminnan muodossa toteutettu tulonhankinta. Kokonaisuutena säätiön muu toiminta suhteessa varojen vähäiseen yleishyödylliseen käyttöön oli siinä määrin mittavaa, että säätiön ei katsottu toimineen yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi, eikä säätiötä pidetty TVL 22.1 §:ssä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä, vaan se oli koko toiminnastaan, myös vuokraustoiminnasta, verovelvollinen.

Yhteisön yleishyödyllisyysaseman muutos vaikuttaa sovellettavan verolain valintaan. Siinä tapauksessa, jos muutoksen vuoksi aiemmin yleishyödylliseksi katsottu yhteisö lakkaa kuulumasta EVL 1.2 §:n mukaiseen luetteloon, yhteisöllä ei sen myötä voi tulolähdejaon muutoksista johtuen olla enää henkilökohtaista tulolähdettä, vaan sen toimintaa

verotetaan elinkeinoverolain säädösten mukaan sen perusteella, mikä katsotaan yhteisön yhteisömuodoksi. Asia voidaan nähdä myös toisen suuntaisesti, eli jos yhteisö, johon on aiemmin sovellettu elinkeinoverolakia sen yhteisömuodon perusteella saa toiminnassaan tapahtuneen muutoksen myötä yleishyödyllisyysstatuksen, yhteisö kuuluu muutoksen jälkeen EVL 1.2 §:n mukaiseen luetteloon, eikä sen harjoittamaa muuta, kuin elinkeinotoiminnaksi katsottua toimintaa voida muutoksen myötä verottaa EVL:n mukaan elinkeinotoimintana. Muutoksen jälkeen toimintaan sovelletaan TVL:n säännöksiä. Yleishyödyllisyyttä koskeva ratkaisu on verovuosi-kohtainen, eikä kesken verovuoden tapahtuva yleishyödyllisyysaseman muutos ole mahdollinen. Mikäli yleishyödyllisyysasemaan vaikuttava yhteisömuodon muutos tapahtuu kesken verovuoden, määräytyy verotukseen sovellettava verolaki sen mukaan, mikä yhteisömuoto verovelvollisella on ollut verovuoden lopussa. Verovuonna yhteisöä voidaan pitää yleishyödyllisenä vain, jos se on täyttänyt yleishyödyllisyyden edellytykset koko verovuoden ajan.¹⁹²

Tulolähteen rajanvetokysymykset koskevat edelleen tänä päivänä jossain määrin myös TVL 3 §:ssä tarkoitettuja ei-yleishyödyllisiä yhteisöjä, vaikkakin tilannetta selkiytti merkittävästi tulolähdejako koskeva, verovuoden 2020 alusta voimaantullut muutos EVL:n soveltamisalaan niin, että edellä mainituilla yhteisöillä ei voi olla enää lainkaan henkilökohtaista tulolähdettä ja yhteisön kaikki toiminta ja tulot kuuluvat nykyisin pääosin elinkeinotulon tulolähteeseen. Aiemmin voimassa olleella tulolähdejaolla oli myös ei-yleishyödyllisten yhteisöjen osakeluovutusten verotuksen kannalta merkittävä vaikutus. Tulolähdejaon poistaminen ei kuitenkaan koske yleishyödyllisiä yhteisöjä, julkisyhteisöjä, muita tuloverolaissa mainittuja osittain verovapaita yhteisöjä, ulkomaisia kuolinpesiä eikä asunto-osakeyhtiötä ja keskinäisiä kiinteistöosakeyhtiöitä, vaan näillä yhteisöillä voi olla kolme tulolähdettä lakimuutoksen jälkeenkin. Edellä mainittuihin yhteisöihin sovelletaan elinkeinoverolain säännöksiä niiltä osin kuin toiminta on elinkeinotoimintaa.¹⁹³

¹⁹² Verohallinto, 1.1.2020.

¹⁹³ Suomen eduskunta hyväksyi 30.1.2019 hallituksen esityksen HE 257/2018 mukaisesti yhteisöjen tulolähdejaon poistamiseen liittyvät lakiehdotukset. Hallituksen esityksen tavoitteena oli aikaansaada selvien ja yksinkertaisten säännösten avulla ennustettava ja hallinnollisesti tehokas yhteisöverotus siten, että yhteisön kaiken toiminnan ja tulojen tulisi pääsääntöisesti kuulua elinkeinotoiminnan tulolähteeseen. Tavoitteena oli muutoksen yhteydessä muun muassa myös varmistaa, että yhtiön kautta tapahtuva arvopa-

Tulolähdejaon muutos siis koskee myös sellaisia yhdistyksiä ja säätiöitä, joita ei voida lukea yleishyödyllisiksi. Tämän vuoksi yleishyödyllisen statuksen säilyttäminen voi olla yhteisön kannalta elintärkeää.

Luottamuksensuojan tyypillisenä soveltamisalueena yleishyödyllisten yhteisöjen osalta on tulolähteiden välisen rajanvedon ongelmallisuus koskien yleisesti ottaen erilaisia tulolajeja. Rajanvetoa on ratkottu oikeuskäytännössä runsaasti muun muassa messu- ja näyttelytoiminnan, koulutustoiminnan sekä museo- ja teatteritoiminnan osalta, mutta myös yhdistyksille erittäin tyypillisen talkootyön osalta. Rajanveto, joka koskee tulolähteiden määrittämistä, perustuu pitkälti oikeuskäytännössä esitettyihin kannanottoihin. Edellä lueteltujen lisäksi on lukemattomia tilanteita ja tapoja, joissa luottamuksensuoja voi EVL/TVL rajanvetokysymystä ratkaistaessa tulla kysymykseen.¹⁹⁴ Myös arvopaperikaupan verokohteluun liittyy paljon tulkinnanvaraisuutta rajanvetoa koskevan lainsäädännön osalta, ja Verohallinnon ohjeessakin on nimenomaisesti mainittu arvopaperikaupan verovapauden pääsäännön rikkova poikkeus.¹⁹⁵ Yleishyödyllisen yhteisön toiminnassa ei näin ollen voida olettaa että arvopaperikauppa olisi aina ja kaikissa tapauksissa yleishyödylliselle yhteisölle verovapaata. Luottamuksensuoja kuitenkin takaa verovelvolliselle verokohtelun pysyvyyttä sekä ennustettavuutta. Verovelvollinen voi vedota luottamuksensuojaan Verohallinnon yleishyödylliselle yhteisölle arvopaperikaupasta antaman ohjeen ja voimassa olevan oikeuskäytännön perusteella, jos kyseessä oleva yksittäistapaus muutoin täyttää luottamuksensuojan saamisen kriteerit.

Yleishyödyllisellä yhteisöllä on tärkeä intressi tietää etukäteen verokohtelu, jota yhteisön aikomaan oikeustoimeen tullaan soveltamaan. Lainvalinnan suhteen yleishyödyllisten yhteisöjen kohdalla on esitettävä kysymys siitä, onko arvopaperikaupasta muodostunut yhteisön elinkeinotoimintaa, joka sijoittuu verovapauden ulkopuolelle. Verokoh-

pereiden omistaminen ei poikkeaisi veroseuraamuksiltaan olennaisesti arvopapereiden suorasta omistamisesta. Tulolähdejaon muutos ei koske maatilataloudesta saatavia tuloja, vaan maatilataloudesta saatavat tulot luetaan edelleen maatalouden tulolähteeseen ja verotetaan MVL:n mukaan.

¹⁹⁴ Soikkeli, 2003, s. 273.

¹⁹⁵ Verohallinto, 20.4.2021.

telua koskevaa lainvalintaa joudutaan tekemään vuodesta toiseen saman verovelvollisen osalta ja tulkintaolosuhteet saattavat vuosittain saada uusia piirteitä. Lainvalinnan osalta tulisi kuitenkin korostaa johdonmukaisuuden noudattamista. On syytä suhtautua pidättyvästi siihen, että verovelvollinen muuttaa vaatimustaan sen mukaan, mikä kulloinkin verotuksen kannalta on edullisinta. Johdonmukaisuusvaatimus voidaan asettaa siis veroviranomaisen lisäksi myös verovelvolliselle. Arvopaperikaupan verokohtelua voidaan muuttaa vain, mikäli arvopaperikaupan harjoittamisen olosuhteissa on tapahtunut merkittävästi aikaisempiin vuosiin verrattuna. Verotusta on jatkettava myös tulevinä vuosina saman käytännön mukaan, jos arvopaperikaupan verotuksessa on yksittäistapauksen osalta aiempina vuosina vakiintunut verotuskäytäntö. Luottamuksensuoja ei kuitenkaan estä väärän veropäätöksen muuttamista tulevinä vuosina. Veroviranomaisen katsoessa olemassa olevan perusteet virheellisen verokohtelun muuttamiseksi olisi tarkoituksenmukaista ilmoittaa verovelvolliselle, ettei vanhan verokohtelun jatkamiselle ole edellytyksiä, ja että kuluvan verovuoden osalta verokohtelu todennäköisesti muuttuu, mikäli olosuhteet säilyvät samoina.¹⁹⁶

5.2 Tapauksen KHO 2013:200 arviointia

KHO 2013:200

Verovuodelta 2006 toimitetussa verotuksessa säätiötä ei pidetty tuloverolain 22 §:n tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä. Säätiön verotettava elinkeinotulo oli vahvistettu 1 113 891,66 euroksi. Säätiö oli tehnyt verotuksen oikaisulautakuntaan oikaisuvaatimuksen, jossa oli vaatinut, että se katsotaan yleishyödylliseksi yhteisöksi ja sen adressien myynnin muodossa suoritettu varainhankinta katsotaan TVL 23.3 §:n 3 kohdan mukaan veropaaksi toiminnaksi. Säätiö oli vaatinut myös luottamuksensuojan saamista viittaamalla KHO:n 6.2.1974 antamaan päätökseen T 537 sekä verohallituksen ohjeeseen, jonka mukaan verohallitus on pitänyt lähtökohtana, että yhteisön status muuttuu yleishyödyllisestä ei-yleishyödylliseksi vain, jos yhteisön toiminnassa on tapahtunut olennaisia muutoksia. Verotuksen oikaisulautakunta oli 21.10.2008 tekemällään päätöksellä hylännyt säätiön oikaisuvaatimuksen. Säätiö oli valittanut päätöksestä hallinto-oikeuteen ja uudistanut verotuksen oikaisulautakunnalle esittämänsä vaatimukset. Hallinto-oikeus hylkäsi valituksen esittäen perusteluinaan adressivälitystoiminnan liikevaihdon suuruuden ja tavan, jolla välitystoiminta oli järjestetty.

¹⁹⁶ Tikka, 2001, 127.

Korkein hallinto-oikeus myönsi säätiölle valitusluvan ja tutki asian. Valitus hylättiin pysyttäen hallinto-oikeuden päätöksen lopputulos. Perusteluina KHO totesi, että säätiön adressivälityksessä ei ollut kysymys TVL 23.3 tarkoittamasta adressimyyntistä. Säätiön omissa nimissään harjoittaman adressivälityksen liikevaihdon suuruus ja siitä saadun voiton suuruus ylitti selvästi säätiön sijoitustoiminnan tuoton ja myös annettujen apurahojen ja avustusten määrän. Elinkeinotoimintaa oli harjoitettu osana laajempaa konsernia, jonka emoyhteisönä säätiö oli toiminut. Kokonaisuutena säätiön elinkeinotoiminta oli ollut kokonaislaajuudeltaan sekä suhteessa muuhun tulonhankintaan ja varojen käyttöön siinä määrin mittavaa, että säätiötä ei katsottu toimineen yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi TVL 22.1 §:n 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Näin ollen säätiötä ei pidetty säännöksessä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä. Asiaa ei ratkaistu säätiön eduksi myöskään VML 26.2 §:n luottamuksensuojasäännöksen nojalla sillä perusteella, että yhteisöä oli aiemmin käsitelty yleishyödyllisenä yhteisönä, tai sen vuoksi, että säätiön jälki-eräverotukselle verovuosilta 2001 - 2005 ei ollut katsottu olevan edellytyksiä.

KHO:n jaostokokoonpanossa tehty ratkaisu 2013:200 on julkaistu korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjapäätöksenä vuonna 2013 ja se on merkittävä monelta osin. Ensinnäkin se selventää kysymystä siitä, milloin yleishyödyllisen yhteisön harjoittama elinkeinotoiminta on muotoutunut niin laajaksi, ettei yhteisöä voida pitää enää yleishyödyllisenä. Toinen olennainen seikka ratkaisussa on sen selventäminen, että TVL 23.3 §:n mukaisia yhteisön verovapaaksi varainkeruiksi säädettyjä tuloja ei voida sinällään sanamuodon mukaisesti pitää automaattisesti verovapaina. Kolmanneksi ratkaisu täsmentää luottamuksensuojan soveltamisalaa.

Ratkaisun perusteluissa säätiön elinkeinotoiminta oli kokonaisuutena ollut laajuudeltaan ja suhteessa muuhun tulonhankintaan ja varojen käyttöön niin mittavaa, että säätiön ei katsottu toimineen TVL 22.1 §:n 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi. Säätiötä ei pidetty säännöksessä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä. Säätiön harjoittamaa adressien välitystoimintaa pidettiin osana yhtiön harjoittamaa liiketoimintaa ja säätiön toiminta katsottiin kaikilta osin ei-yleishyödylliseksi.

Ratkaisun perusteluista voidaan poimia seuraavat seikat:

1. Laajaa painotuotteiden myyntiä ja valmistusta oli harjoitettu osana laajempaa konsernia, jonka emoyhteisönä säätiö on toiminut.

2. Emoyhteisöaseman lisäksi säätiö oli harjoittanut osana konsernin toimintaa laajamittaista tytäryhtiöiltä hankittujen adressien myyntiä erillisellä toiminimellä.
3. Säätiön adressivälityksen liikevaihto vuonna 2006 oli 1 326 772 euroa ja toiminnasta saatu voitto 322 469 euroa.
4. Säätiö on välittänyt suurimmaksi osaksi muiden yhteisöjen adresseja.
5. Säätiö oli useana vuonna jättänyt jakamatta suurehkon osan tuloistaan: edellisinä viitenä vuotena säätiö oli jakanut tuotoistaan apurahoina ja avustuksina keskimäärin 44 prosenttia. Tuottojen suhde sen jakamiin apurahoihin ja avustuksiin oli suuri.
6. Tyypillisenä vuonna kyseisen liiketoiminnan voitto on ylittänyt selvästi sijoitustoiminnan tuoton ja myös annettujen apurahojen ja avustusten määrän.
7. Kokonaisuutena säätiön elinkeinotoiminta on ollut laajuudeltaan ja suhteessa muuhun tulonhankintaan ja varojen käyttöön mittavaa.
8. Tapauksessa kuvatuissa olosuhteissa säätiön harjoittama muu toiminta oli jäänyt vähäiseksi suhteessa sen harjoittamaan elinkeinotoimintaan.

Perusteluiden taustalta nousee esiin säätiön toimineen kilpailuolosuhteissa: yritystoimintaa harjoittava yleishyödyllinen yhteisö ei voi asemansa perusteella saada kilpailuetua muihin elinkeinonharjoittajiin. Korkein hallinto-oikeus totesi perusteluissaan, että toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen kyseessä oli säätiön elinkeinotoiminta siitä riippumatta, voitiinko säätiötä pitää yleishyödyllisenä yhteisönä. Kuitenkin kaikki perustelut kokonaisuudessaan johtivat siihen, ettei säätiötä voitu pitää verotuksessa TVL 22.1 §:n tarkoittamana yleishyödyllisenä yhteisönä myöskään muun toimintansa osalta.

Säätiön sääntöjen mukaista tarkoitusta kyseessä olleessa tapauksessa pidettiin sinänsä yleishyödylliselle yhteisölle soveltuvana. Säätiö oli myös käyttänyt verovuonna ja sitä edeltävinä vuosina varojaan sääntöjensä mukaisiin tarkoituksiin. Sitäkään, että suurin osa apurahoina jaettavista varoista oli suuntautunut yhdelle edunsaajalle, ei pidetty ratkaisussa yleishyödyllisyyden kriteerien vastaisena.

Kyseessä oli äänestysratkaisu äänin 4-1. Eri mieltä olleen hallintoneuvos Matti Halénin näkemyksen mukaan adressien välitys olisi tullut katsoa elinkeinotoiminnaksi viemättä yhteisöltä kuitenkaan yleishyödyllisyyden statusta. Tapauksessa oli kyseessä puolueen nuorisojärjestön tukisäätiö, joka hankki varoja puoluejärjestön toimintaa varten. Halénin mukaan tällainen rakenne on puoluetoiminnassa tavallinen, ja säätiön asemalle puoluetoiminnan rahoituksen kokonaisuudessa olisi tullut antaa merkitystä. Halén viittasi perusteluissaan myös poliittista toimintaa tukevien lahjoitusten verovapauteen, eikä siinä valossa pitänyt perusteltuna sitä, että varojen hankkiminen tuottavalla yritystoiminnalla veisi yleishyödyllisyyden.

Säätiö vetosi luottamuksensuojaan, ja perusteli sitä seuraavilla seikoilla:

1. Säätiö on harjoittanut adressimyyntiä varainkeruumuotonaan noin 60 vuoden ajan, eikä sen varainkeruuluonnetta ollut aiemmin kyseenalaistettu.
2. Säätiö oli antanut toiminnastaan vuosittain veroilmoitukset joiden perusteella verotus oli toimitettu eikä säätiön yleishyödyllisyyttä ollut missään vaiheessa kyseenalaistettu.
3. Vuonna 2007 tehdyssä, verovuosiin 2001–2005 kohdistuneessa verotarkastuksessa jälkiverotukselle ei ollut katsottu olevan edellytyksiä.
4. Veroviranomaisen antaman ohjeen 384/349/2007 mukaan yhteisön status muuttuu yleishyödyllisestä ei-yleishyödylliseksi vain, jos yhteisön toiminnassa tapahtuu olennaisia muutoksia. Säätiön oman näkemyksen mukaan toiminnassa ei ollut tarkasteltavana aikana tapahtunut mitään sellaisia muutoksia, jotka perustelisivat statuksen muutoksen ohjeen perusteella.
5. Korkein hallinto-oikeus on päätöksessä 1974 T 437 katsonut adressien myynnin osalta, että yhdistys ei ollut verovelvollinen adressien myynnin tuottamasta tulosta, koska adressien myyntiä ei pidetty liiketoiminnan harjoittamisena.
6. Verotarkastuskertomuksen alustava versio oli lähetetty säätiölle 2.4.2007. Säätiöllä ei ollut mahdollisuutta muuttaa sen perusteella toimintaansa enää verovuoden 2006 osalta.

Luottamuksensuojan osalta hallinto-oikeuden perusteluissa todetaan, että päätöksellä siitä, että vuosien 2001–2005 jälkiverotukselle ei ollut edellytyksiä, ei ollut vaikutusta tässä asiassa tehtyyn ratkaisuun, sillä hallinto-oikeus ei ollut ottanut päätöksessään kantaa siihen, oliko säätiön toimintaa vuosina 2001 – 2005 ollut pidettävä yleishyödyllisenä vai liiketoimintana. Perusteluissa todetaan myös, että tapaus KHO 1974 T 537 ei koskenut liiketoimintaa harjoittavaan konserniin kuuluvan yhteisön verotusta, toisin kuin ratkaistavana oleva tapaus. KHO katsoi myös, ettei elinkeinotoiminnan ja verovapaan toiminnan välistä rajanvetoa voitu kyseisessä tapauksessa pitää tulkinnanvaraisena, sillä toiminnan laajuus ja tapa viittasivat selkeästi elinkeinotoiminnan muodossa harjoitettuun liiketoimintaan. Lisäksi Verohallituksen ohjeeseen 384/349/2007 viitaten perusteluissa mainittiin, että kyseisessä ohjeessa ei ollut annettu ohjeita nimenomaisesti konserniin kuuluvan säätiön verotuksesta. Hallinto-oikeuden ja KHO:n ratkaisun perusteluissa ei annettu merkitystä verotuspäätöksen tiedoksisaannin ajankohdalle.

Koska KHO:n aiemmin ratkaisema asia 1974 T 437 oli ollut erilainen kuin kyseessä oleva tapaus, ei KHO:n muodostamaa ratkaisusääntöä voitu soveltaa käsillä olleeseen tyyppi-tapaukseen. Kyseessä ei hallinto-oikeuden ratkaisun mukaan ollut tulkinnanvarainen tai epäselvä asia, sillä adressivälitystoiminta oli katsottu huomioon ottaen toiminnan laajuus ja tapa, jolla toiminta oli järjestetty, yksiselitteisesti elinkeinotoiminnan kriteerit täyttäväksi. Tapauksessa säätiö ei saanut luottamuksensuojaa myöskään aiemman verotuskäytännön tai veroviranomaisen laintulkintakannanoton perusteella siihen vedoten, että toiminta oli katsottu vuosien ajan yleishyödylliseksi, eikä yleishyödyllisyyttä ollut aiemmin kyseenalaistettu. Veroviranomaisen laintulkintakannanotto viittaa tapauksessa aktiiviseen laintulkintakannanottoon, sillä säätiö oli antanut toiminnastaan vuosittain veroilmoituksen. Veroviranomainen oli siis toimittanut verovelvollisen verotuksen ja tehnyt veropäätöksen veroilmoituksen aktiivisen tutkinnan jälkeen. Verohallituksen antama ohje puolestaan ei voinut ratkaisun perusteella tässä tapauksessa puoltaa luottamuksensuojan antamista, sillä ohjetta ei ollut suunnattu konsernimuodossa toimiville yleishyödyllisille säätiöille.

Kyseessä olevassa tapauksessa veroviranomaisen aiempi aktiivinen laintulkintakannanotto ja verotuskäytäntö puoltavat säätiön oikeutettuja odotuksia koskien oikeustilan pysyvyyttä. Yleishyödyllisen toiminnan tulkinnanvaraisuutta taas osoittaa äänestyksen eriävä lausunto, jossa Halén ottaa kantaa yleishyödyllisen toiminnan kriteereihin. Sen sijaan hallinto-oikeuden perusteluissa otettiin tulkinnanvaraisuuden näkökulmasta kantaa tulolähteiden väliseen rajanvetoon, jonka ratkaisemisesta ei ymmärtääkseni tässä tapauksessa ollut kyse nimenomaan luottamuksensuojan osalta. KHO:n ratkaisussa ta-sojen merkitystä korostaa se, että perusteluissa painotettiin asian ratkaisun ensisijaisena merkityksenä sen ratkaisemista, voidaanko säätiötä pitää yleishyödyllisenä yhteisönä. KHO:n mukaan siinä tapauksessa, jos säätiötä ei pidetä yleishyödyllisenä yhteisönä, sen on suoritettava veroa kaikesta toiminnastaan ja näiltä osin ei ole enää merkitystä sillä, millainen koostumus tuloilla on.

6 Johtopäätökset

Tässä tutkielmassa oli tarkoitus selvittää, milloin yleishyödyllinen yhteisö voi saada luottamuksensuojaa, kun kyse on siitä, verotetaanko yhteisöä saamistaan tuloista tuloverolain vai elinkeinoverolain mukaan. Toissijaisena tehtävänä oli selkiyttää rajanvetoa verotettavan elinkeinotoiminnan ja veroista vapaan yleishyödyllisen toiminnan välillä sekä vastata kysymykseen siitä, millainen yleishyödyllisen yhteisön toiminta täyttää elinkeinotoiminnan tunnusmerkit. Tarkastelussa oli erityisesti yleishyödyllisen yhteisön harjoittama arvopaperikauppa.

Yleishyödyllinen yhteisö voi saada luottamuksensuojaa arvopaperikauppaan liittyvissä verokysymyksissään, mikäli luottamuksensuojan saamisen oikeudelliset ja tosiasialliset ehdot täyttyvät. Tutkielmassani tein sen johtopäätöksen, että luottamuksensuojan soveltamista on syytä arvioida yleishyödyllisen yhteisön arvopaperikaupan verotuskysymyksissä tasoajattelun kautta: ensimmäisellä tasolla arvioidaan yhteisön TVL 22 §:n mukaista yleishyödyllisyyttä ja toisella tasolla tulolähteiden välistä rajanvetoa arvioiden sitä, voidaanko kyseessä olevaa toimintaa pitää TVL 23 §:n mukaisena, ei-elinkeinoveronalaisena toimintana. Tutkielmassa todettiin, että suurimman merkityksen asiaa arvioitaessa saa se, voidaanko yhteisöä pitää ensinkään yleishyödyllisenä: jos yhteisöä ei verotuksessa katsota yleishyödylliseksi, on tarpeetonta pohtia myöskään tulojen rajanvetoa, sillä tällöin kaikki yhteisön tulo verotetaan joka tapauksessa elinkeinotulona.

Molemmilla tasoilla kyseessä ovat kuitenkin hyvin tulkinnanvaraiset käsitekokonaisuuDET ja myös oikeuskäytäntöä on molemmista aihepiireistä runsaasti. Tulkinnanvaraisuudesta johtuen luottamuksensuojaperiaatteeseen onkin varsin usein vedottu sekä ajoin sitä on myös oikeuskäytännössä sovellettu sikäli, kun luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisen edellytykset ovat kyseisessä yksittäistapauksessa täyttyneet. Luottamuksensuoja voi tulla kyseeseen oikeudellisten ja tosiasiallisten soveltamisedellytysten täytyessä kuitenkin molemmilla tasoilla, riippuen siitä kumpaa tasoa luottamuksensuojakysymys koskee.

Rajanveto tulolajien välillä on yleishyödyllisen yhteisön kannalta erittäin olennaista, sillä tuloverolain mukaiset henkilökohtaiset tulot ovat yleishyödylliselle yhteisölle täysin verovapaita, kun taas elinkeinotulostaan yhteisön on maksettava veroa normaalin yhteisöverokannan mukaisesti. Verohallinnon antaman ohjeen mukaan yleishyödyllisen yhteisön harjoittama arvopaperikauppa katsotaan lähtökohtaisesti verovapaaksi TVL:n mukaiseksi toiminnaksi. Ohje sisältää kuitenkin varauman tulkinnallisesti myös toiseen suuntaan, mutta tosiasiallisesti kriteerit päinvastaiseen tulkintaan ovat varsin korkealla siinä tapauksessa, kun yhteisön yleishyödyllisyydestä ei ole epäilystä. Siinä tapauksessa, kun yhteisön harjoittaman arvopaperikaupan verokohtelua joudutaan arvioimaan tulolähteen rajanvedon suhteen, palattaisiin todennäköisimmin arvioimaan yhteisön yleishyödyllisyyttä ylipäättään – niissä tapauksissa, kun oikeuskäytännössä on jouduttu arvioimaan yleishyödyllisen yhteisön harjoittamaan toimintaan soveltuvaa verolakia, kyseessä on usein ollut myös yhteisön hataralla pohjalla oleva yleishyödyllisyysstatus.

Arvopaperikaupan harjoittamiseen elinkeinotoiminnan muodossa pätevät samat oikeuskäytännössä vakiintuneet elinkeinotoiminnan tunnusmerkit, joilla arvioidaan muutakin yleishyödyllisen yhteisön harjoittamaa toimintaa. Arvopaperisijoitustoiminnan harjoittamisen suhteen tilanne on kuitenkin siinä mielessä nähdäkseni poikkeuksellinen, että sitä varsin harvoin katsotaan kuitenkaan elinkeinotoiminnaksi, vaikka se täyttäisikin yhtä aikaa useita elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä. Yhtenä tärkeänä perusteluna verovapaudelle on katsottu se, että sijoitustoiminnan verovapaus ei anna yleishyödylliselle yhdistykselle erityistä kilpailuetua muihin sijoitustoimintaa harjoittaviin tahoihin nähden eikä toiminta näin ollen vaaranna verovelvollisten välisiä neutraalisuusnäkökohtia.

Verohallinnon ohjeet eivät sisällä tarkemmin määriteltyjä kriteereitä siitä, mitkä ovat elinkeinotoimintaan viittaavia tunnusmerkkejä nimenomaan arvopaperikaupan osalta. Kriteereitä voidaan löytää sen sijaan sekä oikeuskäytännöstä että oikeuskirjallisuudesta. Nykyisin etenkin suurimmat suomalaiset säätiöt harjoittavat sijoitustoimintaansa hyvin

ammattimaisesti tehtävään palkattujen erityisasiantuntijoiden avulla. Arvopaperikaupan harjoittaminen onkin monille yleishyödyllisille yhteisöille tärkeä varainkeruun muoto, ja etenkin apurahasäätiöiden toiminta perustuu pitkälti siitä saataviin tuloihin.

Tutkielman alussa selvitettiin luottamuksensuojaperiaatetta käsitteenä ja oikeudellisenä ilmiönä, periaatteen taustaa sekä lainsäädännöllisiä kiinnekohtia. Samassa luvussa selvitettiin luottamuksensuojaperiaatteen tavoitteita sekä sen oikeudellisia ja tosiasiallisia soveltamisedellytyksiä. Luottamuksensuojaperiaatetta on sovellettu verotusta koskevassa oikeuskäytännössämme jo ainakin 1960-luvulta lähtien, mutta virallisesti se kodifioitiin lakiin vasta vuonna 1998, kun luottamuksensuojaperiaatteesta säädettiin VML 26.2 §:ssä. Vuonna 1997 verotuksen oikeusturvaongelmia selvittämään asetettu oikeusturvatyöryhmä näki luottamuksensuojan edellyttävän Verohallinnolta nopeaa kannanottoa uusiin ja muuttuneisiin tilanteisiin ja näin suojaavan erityisesti veroviranomaisen ohjeiden, käytännön ja ennakkokannanottojen pysyvyyttä. Muun muassa näihin perusteisiin vedoten oikeusturvatyöryhmä katsoi, että luottamuksensuojaperiaatteen olemassaololle on perustellut edellytykset verovelvollisen oikeusturvan ja verotuksen ennakoitavuuden vuoksi. Terminä luottamuksensuoja ei sinänsä sisältynyt lainsäädäntöömme ennen kuin luottamuksensuojasta säädettiin OVML 6 §:ssä, joka tuli voimaan vuonna 2017. Tätä ennen luottamuksensuojasta oli säädetty myös HL 6 §:n mukaisissa yleisissä hyvän hallinnon oikeusperiaatteissa. Luottamuksensuojaperiaate saa institutionaalisen tukensa koko oikeusjärjestelmän tasolla ennen kaikkea etenkin oikeusvarmuuden käsitteestä, PL 21 §:n mukaisista hyvän hallinnon ja verovelvollisen oikeusturvan takeista sekä EU-oikeudellisesta luottamuksensuojaperiaatteesta.

Tutkielmassa tehtiin laajahko katsaus luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisen kriteereihin verotusmenettelyä koskevissa tilanteissa. Lähtökohdaksi otettiin muun muassa Verohallinnon verovelvollisille suuntaamat ohjeet. Verohallinnon ohjeet ja veroviranomaisen noudattama verotuskäytäntö eivät ole legaliteettiperiaatteen mukaisesti oikeudellisesti sitovia, vaan veroviranomaista velvoittaa verotusta toimittaessaan vahvasti ainoastaan lainsäädäntö. Sen sijaan Verohallinnon ohjeiden tosiallinen sitovuusvaikutus

rakentuu sekä luottamuksensuoja- että yhdenvertaisuusperiaatteen varaan. Verovelvollisen oikeus on tulla verotuksessa kohdelluksi Verohallinnon ohjauksen mukaisesti ja luottamuksensuojaperiaate perustelee Verohallinnon ohjauksen kohteena olevan oikeustilan pysyvyyttä ja sen oikeudellista sitovuusvaikutusta. Useissa tapauksissa, kun verovelvollinen on vaatinut luottamuksensuojaa, sen epääminen on johtunut viranomaisen nimenomaisen ja aktiivisen kannanoton puuttumisesta, eikä näin ollen kaikki luottamuksensuojan edellytykset ole yhtäaikaaisesti täyttyneet.

Tutkielmassa tarkasteltiin kattavasti myös yleishyödyllisiä yhteisöjä käsitteenä sekä yleishyödyllisten yhteisöjen tulolähteitä ja tulolähteiden välistä rajanvetoa. Luvut olivat tutkielman kannalta merkityksellisiä, sillä yhteisön toiminnan yleishyödyllisyyden arviointi on hyvin keskeistä sen toimintaan kohdistuvan verokohtelun kannalta. Yhteisön menettäessä kokonaan asemansa yleishyödyllisenä yhteisönä joutuu se maksamaan veroa elinkeinoverolain mukaisesti kaikesta toimintansa tuottamasta tulosta. Vaikka yleishyödyllisyydestä säädetään TVL 22 §:ssä, on yleishyödyllisyys käsitteenä erittäin tulkinnanvarainen, ja varsin usein yhteisöjen harjoittama toiminta keikkuukin yleishyödyllisyyden ja ei-yleishyödyllisyyden rajamailla.

Yleishyödyllisten yhdistysten tuloverotusta koskeva oleellinen tulkintaongelma liittyy erityisesti sen ratkaisemiseen, onko muu kuin TVL 23.3 §:ssä mainittu tulo veronalaista elinkeinotulota vai verovapaata tulota. Päätös rajanvedosta on tehtävä tapauskohtaisesti ja voimassa oleva oikeuden tila perustuu suurelta osin oikeuskäytäntöön. Yleispäteviä ohjeita rajanvetoon ei ole, mutta aihetta koskevassa oikeuskäytännössä on kuitenkin muotoutunut tiettyjä tunnusmerkkejä, joiden valossa toiminnan voidaan katsoa olevan elinkeinotoimintaa. Tapauskohtaisuutta korostaa se, että vaikka toiminta täyttäisi yhden tai kaksi elinkeinotoiminnan tunnusmerkeistä, ei tämä vielä välttämättä riitä tekemään kyseisestä toiminnasta elinkeinotoimintaa. Kuitenkin mitä suurempi joukko elinkeinotoiminnan tunnusmerkeistä täyttyy, sitä suuremmalla todennäköisyydellä toiminta katsotaan elinkeinotoiminnaksi. Arviointia tehdessä on syytä kiinnittää huomiota myös sii-

hen, toteuttaako yhteisö tosiasiallisella toiminnallaan sääntöjensä mukaista yleishyödyllistä tarkoitusta: vaikka toiminta täyttäisikin useat elinkeinotoiminnan tunnusmerkit, voidaan toimintaan liittyvä tulo katsoa henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvaksi, mikäli toiminta tosiasiallisesti on yhteisön sääntöjen mukaista.

Luottamuksensuojaperiaate on saanut merkitystä molemmissa tilanteissa, kun kyse on ollut yhteisön yleishyödyllisyyden arvioinnista tai tulolähteiden välisestä rajanvedosta. Yleishyödyllisen yhteisön varainhankintaan liittyvästä toiminnasta saatujen tulojen verokohteluun liittyy joka tapauksessa paljon tulkinnanvaraisuutta tuloverolain ja elinkeinoverolain soveltamisen rajanvetoa koskevan lainsäädännön osalta. Luottamuksensuojaperiaate takaa verovelvolliselle verokohtelun pysyvyyttä sekä ennustettavuutta. Yleishyödylliseksi katsottu yhteisö voi vedota luottamuksensuojaan muun muassa Verohallinnon yleishyödylliselle yhteisölle antaman ohjeen, veroasiaan liittyvän nimenomaisen kannanoton, verotuskäytännön, sekä voimassa olevan oikeuskäytännön perusteella, jos kyseessä oleva yksittäistapaus myös muutoin täyttää yhtäaikaaisesti luottamuksensuojan saamisen laissa säädetyt kriteerit.

Lähteet

- Ahdekivi, E. (2014). *Säätiöt omistajina*. Pörssisäätiö. Noudettu 15.5.2022 osoitteesta <https://www.porssisaatio.fi/wp-content/uploads/2014/11/s%C3%A4%C3%A4ti%C3%B6t-omistajina-lowres.pdf>
- Anttila, M. (2005). *Luottamuksensuojaperiaatteen soveltaminen – haaste lainkäytölle*. Verotus 55(4), 399–407.
- Eduskunnan oikeusasiamies. (1997). *Eduskunnan oikeusasiamiehen kertomus toiminnastaan vuonna 1997*. Noudettu 16.5.2022 osoitteesta https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/Kertomus/Documents/k_10+1998.pdf
- Halila, H. & Tarasti, L. (2017). *Yhdistysoikeus* (5., uudistettu painos). Alma Talent Oy.
- Hannula, A., Kilpinen, K. & Lakari, T. (2011). *Säätiö* (1. painos). WSOYpro Oy.
- Harju, A. & Niemelä, J. (2011). *Järjestöjen taloudelliset toimintaedellytykset*. Oikeusministeriön selvityksiä ja ohjeita 2/2011. Noudettu 14.3.2022 osoitteesta http://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/76286/omso_2_2011_selvitys_132_s.pdf
- HE 53/1998 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja ennakkoperintälain 27 §:n muuttamisesta*. Noudettu 25.4.2022 osoitteesta <https://www.edilex.fi/he/19980053>
- HE 29/2016 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi*. Noudettu 8.4.2022 osoitteesta <https://www.edilex.fi/he/20160029>
- HE 257/2018 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta*. Noudettu 14.3.2022 osoitteesta <https://www.edilex.fi/he/20180257>
- Heikkilä, S. (2017). *Koettu vaikuttavuus - Suomen Kulttuurirahaston Satakunnan rahaston toiminta apurahansaajien kertomana* [väitöskirja, Turun yliopisto].
- Iivonen, S. (2011). *Verohallinnon muuttuva norminanto* [väitöskirja, Vaasan yliopisto].
- Juusela, J. (2018). *Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa*. Defensor Legis 99(4), 449–467.
- Kilpinen, K., Perälä, J., Perälä, S. & Viertola, J. (2015). *Säätiön toiminta ja talous. Säätiölaki käytännössä*. ST-Akatemia Oy.

- Knuutinen, R. (2014). *Luottamuksensuoja verotuksessa – sääntö vai periaate?* Lakimies 112(6), 799–824.
- Knuutinen, R. (2015). *Legaliiteettiperiaate vero-oikeudessa*. Lakimies 113(6), 811–833.
- Komission tiedonanto. (20.9.2011). Komission tiedonanto Euroopan parlamentille, neuvostolle, Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle sekä alueiden komitealle – tiedonanto EU:n politiikasta ja vapaaehtoistyöstä: valtioiden rajat ylittävän vapaaehtoistoiminnan tunnustaminen ja edistäminen EU:ssa. Noudettu 13.5.2022 osoitteesta <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/ALL/?uri=CELEX:52011DC0568>
- Koneen säätiö. (2020). *Vuosikertomus 2020*. Noudettu 13.5.2022 osoitteesta https://koneensaatio.fi/wp-content/uploads/KS_vuosikertomus_2020_Auk_WEB_FI.pdf
- Kulla, H. (2015). *Hallintomenettelyn perusteet* (9., uudistettu painos). Talentum Pro.
- Kuusikko, K. (2000). *Neuvonta hallinnossa : julkisoikeudellinen tutkimus viranomaisen velvollisuudesta ja hallinnon asiakkaan oikeudesta neuvontaan sekä virheellisen neuvon oikeusvaikutuksista* [väitöskirja, Lapin yliopisto].
- Laakso, S. (1990). *Oikeudellisesta sääntelystä ja päätöksenteosta*. Valtionhallinnon kehittämiskeskus.
- Laakso, S. (2002). *Oikeusvarmuuden periaate Euroopan unionin oikeudessa*. Hallinnon tutkimus 21(2), 190–193.
- Lydman, K., Kemppinen, S., Laaksonen, L. & Lahti, I. (2018). *Yhdistys ja säätiö. Oikeudelliset kysymykset, tilinpäätös, verotus ja hallinto* (2., uudistettu painos). Tietosanoma Oy.
- Mattila, P. (2009). *Tulolähdejaosta ja sen merkityksestä verotuksessa*. 59(2), 131–144.
- Mikkilä, J. & Rabinä, T. (2017). *Luottamuksensuoja verotuksessa – tutkimus luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisesta hallintotuomioistuimissa*. Verotus 67(4), 430–444.
- Myrsky, M. (2000). *Luottamuksensuojaperiaatteen kysymyksiä verotuksessa*. Defensor Legis 5, 797–806.

- Myrsky, M. (2011). *Ennakkopäätökset verotuksessa* (3., uudistettu painos). Talentum Media Oy.
- Myrsky, M. (2014a). *Yhdistysten ja säätiöiden verotus*. Lakimiesliiton kustannus.
- Myrsky, M. (2014b). *Yleishyödylliset yhteisöt ja elinkeinotulon verotus*. Teoksessa Nykänen, P. & Urpilainen, M. (toim.) *Yritys, omistaja ja verotus – Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle* (s. 237–250). Edita Publishing Oy.
- Myrsky, M. (2016). *Luottamuksensuoja ja kehittyvä oikeuskäytäntö*. Defensor Legis 5, 108–118.
- Myrsky, M. & Malmgren, M. (2014). *Elinkeinotulon verotus*. Talentum Media Oy.
- Myrsky, M. & Rabinä, T. (2015). *Verotusmenettely ja muutoksenhaku* (7., uudistettu painos). Talentum Media Oy.
- Myrsky, M. & Svensk, N. (2016). *Vero-oikeuden oppikirja*. Talentum Media Oy.
- Mäenpää, O. (2011). *Eurooppalainen hallinto-oikeus* (3., uudistettu painos). Alma Talent Oy.
- Mäenpää, O. (2012). *Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet* (4., uudistettu painos). Edita Publishing Oy.
- Oikeusministeriö. (2007). *Valtioneuvoston periaatepäätös kansalaisjärjestöjen toimintaedellytysten edistämisestä*. Oikeusministeriön julkaisuja 2007:4. Noudettu 14.3.2022 osoitteesta https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/76034/omju_2007_4_koko_julkaisu.pdf?sequence=1
- Ossa, J. (2013). *Tuloverolaki käytännössä*. Sanoma Pro Oy.
- Patentti- ja rekisterihallitus. (2022a). *Yhdistysten ja uskonnollisten yhdyskuntien lukumäärät*. Noudettu 28.3.2022 osoitteesta <https://www.prh.fi/fi/yhdistysrekisteri/yhdistysrekisterintilastoja/lukumaaratyhdistysrekisterissajauskonnollistenyhdyskuntienrekisterissa.html>
- Patentti- ja rekisterihallitus. (2022b). *Säätiöt*. Noudettu 28.3.2022 osoitteesta <https://www.prh.fi/fi/saatiorekisteri.html>
- Perussuomalaisten vaihtoehtobudjetti. (2022). Noudettu 13.5.2022 osoitteesta https://www.suomenuutiset.fi/wp-content/uploads/2021/11/Perussuomalaisten-vaihtoehtobudjetti-2022_aukeamittain.pdf

- Perälä, J. & Perälä, S. (2006). *Yhdistyksen ja säätiön talous, kirjanpito ja verotus* (3., uudistettu painos). WS Bookwell Oy.
- Puronen, P. (2003). *Sähköpostitse annettu neuvonta ja verovelvollisen luottamuksen suoja*. Verotus 53(5), 469-477.
- Raitio, J. (2002). *Oikeusvarmuuden periaate eurooppaoikeudessa*. Oikeus 31(1), 63–70.
- Raitio, J. (2013). *Eurooppaoikeus ja sisämarkkinat* (3., uudistettu painos). Alma Talent Oy.
- Rajaniemi, E. (2010). *Säätiölainsäädännön kehittäminen*. Arviomuistio. Oikeusministeriön mietintöjä ja julkaisuja 52/2010.
- Ruuskanen, P., Jousilahti, J., Faehnle, M., Kuusikko, K., Kuittinen, O., Virtanen, J. & Strömberg, L. (2020). *Kansalaisyhteiskunnan tila ja tulevaisuus 2020-luvun Suomessa – loppuraportti*. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2020:47. Noudettu 15.5.2022 osoitteesta https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/162498/VNTEAS_2020_47.pdf
- Räbinä, T., Myrsky, M. & Myllymäki, J. (2017). *Verotusmenettelyn perusteet*. Alma Talent Oy.
- Schwarze, J., Laakso, S. & Kuuttiniemi, K. (1999). *Eurooppalaisen hallinto-oikeuden keskeiset periaatteet*. Valtiovarainministeriön tutkimukset ja selvitykset 10/99. Tampereen yliopiston julkisoikeudellinen laitos.
- Siisiäinen, M. & Kankainen, T. (2009). *Järjestötoiminnan kehitys ja tulevaisuudennäkymät Suomessa*. 90–137. Teoksessa Suomalaiset osallistujina - Katsaus suomalaisen kansalaisvaikuttamisen tilaan ja tutkimukseen. Oikeusministeriön julkaisuja 2009:5. Noudettu 13.5.2022 osoitteesta <https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/76188/omju.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Similä, J. (2016). *Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus*. Keskusteluasiakirja. Oikeusministeriön selvityksiä ja ohjeita 27/2016. Noudettu 14.3.2022 osoitteesta http://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/75128/OMSO_27_2016_Yleishyodyll_yhteisojen_verotus34.pdf
- Soikkeli, L. (2003). *Luottamuksensuoja verotuksessa*. [väitöskirja, Helsingin yliopisto].

- Soikkeli, L. (2004). *Luottamuksensuoja verotuksessa. Soveltaminen oikeuskäytännön valossa*. WSOY Lakitieto.
- Sotainvalidien Veljesliitto. (2012). *Toimintakertomus ja tilinpäätös vuodelta 2012*. Noudettu 13.5.2022 osoitteesta <https://read.epaper.fi/2813/9o3S0R0S>
- Säätiöt ja rahastot. (n.d.) *Tietoa säätiöistä*. Noudettu 26.3.2022 osoitteesta <https://saatiotrahastot.fi/tietoa-saatiosta/>
- Talari, P. (2010). *Yhdistykset, säätiöt ja verotus. Käsikirja yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta*. Edita Publishing Oy.
- Tiitta, A. (2015). *Säätiöiden vaikutus Suomen tieteen ja korkeimman opetuksen kehitykseen 1917–1959*. Säätiöiden ja rahastojen neuvottelukunta. Noudettu 26.3.2022 osoitteesta https://saatiotrahastot.fi/wp-content/uploads/2020/01/srnk_saatioden-vaikutus_screen.pdf
- Tikka, K. (2001). *Arvopaperikauppaan sovellettava verolaki: TVL vai EVL*. Verotus 51(2), 121–127.
- Tikka, K., Nykänen, O., Juusela, J. & Viitala, T. (2.3.2022). *Yritysverotus I-II* (jatkuva täydenteinen). Alma Talent Oy.
- Tuori, K. (2007). *Oikeuden ratio ja voluntas*. WSOY.
- Työ- ja elinkeinoministeriö. (2014). *EU:n valtioneuvoston päätökset*. Noudettu 15.5.2022 osoitteesta https://tem.fi/documents/1410877/2851861/EUn_valtioneuvoston_paatokset_lokakuu2014.pdf/2a030b24-77d7-4979-a898-55b027ea3ae1/EUn_valtioneuvoston_paatokset_lokakuu2014.pdf?t=1465373156000
- Tähti, A. (1995). *Periaatteet Suomen hallinto-oikeudessa*. [väitöskirja, Turun yliopisto].
- Urpilainen, M. (2016). Luottamuksensuojavaikutus ennakkoratkaisun voimassaoloajan päättymisen jälkeen – KHO 2016:196. Oikeustapauskommentti. Noudettu 16.5.2022 osoitteesta <https://www-edilex-fi.proxy.uwasa.fi/artikkelit/17277.pdf>
- Valtiontalouden tarkastusvirasto. (2010). *Säätiöiden valtiontuki ja valvonta*. Valtiontalouden tarkastusviraston tuloksellisuustarkastuskertomukset 210/2010. Noudettu 16.5.2022 osoitteesta

<https://www.vtv.fi/app/uploads/2018/07/02133910/saatioiden-valtiontuki-ja-valvonta-210-2010.pdf>

Valtiovarainministeriö. (1997). *Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio*. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 36:1997.

Valtiovarainministeriö. (2009). *Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus. Toimenpide-ehdotuksia yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyvien ongelmakohtien korjaamiseksi*. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta selvittäneen työryhmän muistio. Valtiovarainministeriön julkaisuja 31:2009. Noudettu 7.3.2022 osoitteesta https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/0bd112d0-6c39-4b29-b173-085a8c9c577f/cba79995-273a-4bee-9520-1c48169b74cc/JUL-KAISU_20090831111943.pdf

Valtiovarainministeriö. (2022). *Julkinen talous*. Noudettu 13.5.2022 osoitteesta <https://vm.fi/julkinen-talous>

Verohallinto. (22.3.2000). *Luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä*. Dnro 569/38/2000. Noudettu 9.4.2022 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47866/luottamuksensuojasta-verotusmenettelyss/#2.-soveltamisedellytyksist%C3%A4>

Verohallinto. (4.2.2019). *Luottamuksensuoja verotusmenettelyssä*. Dnro VH/2142/00.01.00/2019. Noudettu 15.5.2022 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47866/luottamuksensuoja-verotusmenettelyss%C3%A4/>

Verohallinto. (1.1.2020). *Eräiden yhteisöjen tulolähdejaon poistaminen*. Dnro VH/5788/00.01.00/2019. Noudettu 29.4.2022 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/77302/er%C3%A4iden-yhteis%C3%B6jen-tulol%C3%A4hdejaon-poistaminen2/>

Verohallinto. (20.4.2021). *Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille*. Dnro VH/1545/00.01.00/2021. Noudettu 28.3.2022 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47999/verotus-ohje-yleishy%C3%B6dyllisille-yhteis%C3%B6ille3/>

- Verohallinto. (15.6.2021). *Luottamuksensuoja verotusmenettelyssä*. Dnro VH/1143/00.01.00/2021. Noudettu 8.4.2022 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47866/luottamuksensuoja-verotusmenettelyss%C3%A42/#3.2-tulkinnanvarainen-asia>
- Vierros, H., Pöyhönen, K. & Kallio, M. (2013). *Yhdistykset ja säätiöt. Kirjanpidon, tilinpäätöksen ja verotuksen erityiskysymyksiä* (2., uudistettu painos). KHT-Media Oy.
- Virén, M. (2014). *Yleishyödylliset yhteisöt Suomessa. Verot, lahjoitukset ja avustukset tutkimuksen kohteena*. Hankenin tutkimusraportti. Noudettu 13.5.2022 osoitteesta https://helda.helsinki.fi/dhanken/bitstream/handle/10138/136490/74_978-952-232-262-3.pdf?sequence=1
- Weckström, J. (2003). *Luottamuksensuojaperiaatteesta yleisesti – ja erityisesti verotuksessa*. Verotus 53(3), 302–310.
- Wikström, K., Ossa, J. & Urpilainen, M. (2015). *Vero-oikeuden yleiset opit*. Helsingin kamari Oy.
- Äimä, K. (2011). *Veroprosessioikeus* (1. painos). WSOYpro Oy.
- Äimä, M. (1998). *Luottamuksensuojasta korkeimman hallinto-oikeuden viimeaikaisten tuloveroratkaisujen valossa*. Verotus 48(5), 508–518.

Oikeuskäytäntö

Korkein hallinto-oikeus

KHO 2020:121	s. 53
KHO 2017:191	s. 63
KHO 2015:174	s. 63
KHO 2014:34	s. 35
KHO 2013:200	s. 61, 74–79
KHO 2012:74	s. 35
KHO 2010:13	s. 35
KHO 2010:50	s. 35
KHO 2009:5	s. 46
KHO 2008:84	s. 60
KHO 2001:11	s. 69
KHO 2000:15	s. 52, 62, 67–68, 71
KHO 1997:36	s. 62
KHO 30.1.1997 T 190	s. 62
KHO 1985 T 5097	s. 63
KHO 1983 T 354	s. 53
KHO 1982 T 455	s. 61
KHO 1977 T 285	s. 68

Hallinto-oikeudet

Helsingin HaO 2002 nro 02/0281/6	s. 68
Helsingin HaO 2011 nro 11/1548/3	s. 66

Keskusverolautakunta

KVL 187/1997	s. 60
--------------	-------