



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Irma Rekola

Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulojen verotus

Kilpailuolosuhteet elinkeinotoiminnan tunnusmerkkinä

Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö
Talousoikeuden pro gradu
Kauppatieteiden maisteriohjelma

Vaasa 2023

VAASAN YLIOPISTO**Akateeminen yksikkö**

Tekijä:	Irma Rekola	
Tutkielman nimi:	Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulojen verotus Kilpailuolosuhteet elinkeinotoiminnan tunnusmerkkinä	
Tutkinto:	Kauppätieteiden maisteri	
Oppiaine:	Talousoikeus	
Työn ohjaaja:	Mika Kärkkäinen	
Valmistumisvuosi:	2023	Sivumäärä: 73

TIIVISTELMÄ :

Yhteisön tulee täyttää tuloverolaissa määritellyt edellytykset samanaikaisesti, jotta sitä voidaan pitää yleishyödyllisenä. Ratkaisevia tekijöitä yleishyödyllisyysarvioinnissa ovat yhteisön sääntöjen mukainen ja tosiasiallinen toiminta. Sekä yhteisön sääntöjen että tosiasiallisen toiminnan on täytettävä yleishyödyllisyyden edellytykset. Ratkaisu yleishyödyllisyydestä tehdään aina kokonaisarvioinnin perusteella verovuosiakohtaisesti.

Yleishyödyllisillä yhteisöillä on ollut koko niiden verotuksen ajan erityinen verotuksellisesti poikkeava asema. Tuloverolain 23 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen saamastaan elinkeinotulosta lukuun ottamatta laissa määritellyjä tuloja, joita ei pidetä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloina. Lisäksi yleishyödyllisen yhteisön tuloverolain mukaan verotettava tulo voidaan erillisellä hakemuksella lain edellytysten täytyessä huojentaa tuloverosta. Huojennuksen edellytyksistä säädetään laissa eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista.

Yleishyödyllisen yhteisön verotettava elinkeinotoiminnan tulo lasketaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain säännösten mukaisesti. Elinkeinotoiminnan käsitettä ei ole lainsäädännössä määritelty, joten arviointi yleishyödyllisen yhteisön toiminnan veronalaisuudesta on tehtävä tapauskohtaisesti ja kokonaisolosuhteet huomioon ottaen. Voimassa oleva oikeuden sisältö ei ole helposti sovellettavissa yksittäisen yleishyödyllisen yhteisön toimintaan.

Yleishyödyllisten yhteisöjen saaman suoran julkisen tuen vähentyessä on yhteisöille syntynyt tarve laajentaa ja monipuolistaa varainhankintakeinojaan. Yhteisön on tunnistettava harjoittamansa elinkeinoveronalainen toiminta eroon verovapaasta yleishyödyllisestä toiminnasta.

Yritysten ja yhteisöjen on haastavaa arvioida oman tai kilpailijoidensa toimivuuden sallittavuutta. Julkisen ja yksityisen elinkeinotoiminnan välisen kilpailuneutraliteetin toteutumista valvotaan. Tässä työssä on tarkasteltu kilpailuneutraliteetin yhteyttä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulon arvioinnissa. Toiminnan itsearvioinnissa on tarpeen ymmärtää sekä kilpailu- että verolainsäädännön kokonaisuuksia.

AVAINSANAT: yleishyödyllisyys, superyleishyödyllisyys, yleishyödyllinen yhteisö, elinkeinotoiminta, elinkeinotulon verotus, tuloverotus, kilpailuneutraliteetti

Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Tutkimusongelma ja aiheen rajaus	7
1.2	Tutkimuksen lähteet	9
1.3	Tutkimuksen rakenne ja eteneminen	11
2	Yleishyödyllinen yhteisö	13
2.1	Yhteisön käsite tuloverotuksessa	13
2.2	Yleishyödyllisen yhteisön toiminta ja varainhankinnan verotus	14
2.3	Yleishyödyllisen yhteisön määritelmä tuloverotuksessa	16
2.3.1	Yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi toimiminen	18
2.3.2	Rajoittamaton henkilöpiiri	24
2.3.3	Taloudellinen etu toimintaan osallistuneille	25
3	Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulon verotus	27
3.1	Yleishyödyllisen yhteisön verovelvollisuus elinkeinotulosta	27
3.2	Elinkeinotoiminnan tunnusmerkit	28
4	Kilpailuolosuhteet	31
4.1	Kilpailupolitiikka	31
4.2	Kilpailuneutraliteetti	32
4.2.1	Kilpailuneutraliteetti käsitteenä	32
4.2.2	Kilpailuneutraliteetti verolainsäädännössä	33
4.2.3	Kilpailuneutraliteetti kilpailulain mukaan	35
4.2.4	Kilpailuneutraliteetti EU-lainsäädännössä	37
4.3	Keskivertokuluttaja	38
4.4	Toimiminen kilpailuolosuhteissa	41
5	Kilpailuolosuhteet ja muut elinkeinotoiminnan tunnusmerkit tuloverovapauden esteenä	44
5.1	Tilaisuudet tarjoiluineen	45
5.2	Tuotteiden myynti	47
5.3	Palveluiden myynti	50

5.4	Arvopaperikauppa	55
6	Superyleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennus	57
6.1	Yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittava yhteisö	57
6.2	Elinkeinotoiminnan veronhuojennus ja kilpailuhaitta	58
7	Yhteenveto ja pohdintaa	63
	Lähteet	67
	Oikeustapausluettelo	73

Lyhenteet

AVL	Arvonlisäverolaki 1501/1993
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 360/1968
HaO	Hallinto-oikeus
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KSL	Kuluttajansuojalaki 38/1978
KVL	Keskusverolautakunta
MVL	Maatilatalouden tuloverolaki 543/1967
PL	Suomen perustuslaki 731/1999
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
SäätiöL	Säätiölaki 487/2015
TVL	Tuloverolaki 1535/1992
VTV	Valtiontalouden tarkastusvirasto
YhdL	Yhdistyslaki 503/1989

1 Johdanto

Kansalaisyhteiskunnalla viitataan yhteiskunnallisen elämän kenttään, jossa kansalaiset ja kansalaisryhmät toimivat vapaaehtoisesti ja julkisesti yhteisten arvojensa, päämääriensä ja intressiensä pohjalta. Kansalaisyhteiskunnan organisaatioiden keskeinen periaate on, ettei niiden toiminnan tarkoituksena ole voiton tavoittelu, vaan toiminnassa syntyvät ylijäämät käytetään toiminnan kehittämiseen, ei voitonjakoon. Keskeisiä kansalaisyhteiskunnan toimijoita ovat erilaiset ihmisten vapaaehtoiseen osallistumiseen perustuvat sosiaaliset verkostot ja yhteisöt, yhteiskunnalliseen muutokseen pyrkivät yhteiskunnalliset liikkeet sekä rekisteröityneet kansalaisjärjestöt, yhdistykset ja säätiöt.¹ Rekisteröityjen yhdistysten merkitys suomalaisille on säilynyt 2000-luvulla edelleen vahvana. Rekisteröitynä oli 108.032 yhdistystä vuoden 2022 lopussa, vastaavan luvun ollessa vuoden 2019 lopussa 106.418 yhdistystä². Yhdistysten määrä on suuri, ja niiden toiminta ulottuu lähes kaikille elämänalueille.

Yhdistysten taloudellinen toiminta suhteessa aatteelliseen toimintaan on lisääntynyt yhteiskunnan muutosten kautta. Toiminta saattaa olla laajaakin taloudellista toimintaa sitoen pääomaa ja vaatien säännöllistä tulovirtaa. Käsitteet aatteellinen, yleishyödyllinen ja taloudellinen sekoittuvat toisiinsa aiheuttaen tulkinnanvaraisuutta yhdistysten verotuksellisen aseman arvioinnissa. Yhdistyksen toiminnan kannalta on tärkeää selvittää seurannaisvaikutukset, jos yhdistyksen koko toiminta tai sen osa muuttuu taloudelliseksi toiminnaksi. Vastaavasti verotuksen näkökulmasta on tarve selvittää yhdistystoiminnan ja yritystoiminnan suhde erottaen ne selkeästi toisistaan. Säätiöiden osalta noudatetaan verotuksessa soveltuvin osin samoja periaatteita kuin yhdistyksissä.³

Yhteiskunnan muutoksia kuvaa tällä hetkellä esimerkiksi, että kansalaisyhteiskunnan resurssien vahvistamiseksi on selvitettävä mahdollisuutta tukea kansalaisjärjestöjen

¹ Ruuskanen ja muut, 2020, s. 18–19

² Patentti- ja rekisterihallituksen yhdistysrekisteri

³ Manner, 2006, s. 292

varainhankinnan kehittämistä⁴. Kansalaisyhteiskunnan tila ja tulevaisuus – hankkeen suositukset kansalaisyhteiskunnan vahvistamiseksi sisältää kohdan, jossa ehdotetaan kansalaisyhteiskunnan riippuvuutta rahoittajan strategisista tavoitteista vähennettäväksi. Keinoja kannustaa yhdistyksiä omarahoituksen hankintaan tulee selvittää. Esimerkkinä hybridirahoituksessa julkista rahoitusta suunnataan hankkeille, jotka ovat ensin onnistuneet saamaan joukkorahoituksella kokoon osan tarvitsemastaan budjetista. Lisäksi rahankeräyslakia tulisi edelleen kehittää erityisesti pienten yhdistysten näkökulmasta niin, ettei keräyksen järjestäminen vaadi kohtuuttomasti resursseja.⁵ Nämä omarahoituskeinot on mitä ilmeisemmin mietitty siten, ettei niistä aiheudu tuloverovelvollisuutta silloin kun yhdistys on yleishyödyllinen.

Tuloverolain (1535/1992) 22.1 §:ssä määritellään yleishyödylliset yhteisöt samalla tavalla kuin tulo- ja varallisuusverolain (1240/1988) aikana. Yhteisön yleishyödyllisyyskriteerien täyttymistä voidaan siten tarkastella varsin vanhojenkin oikeustapausten perusteella. Tuloverotuksessa yleishyödyllisten yhteisöjen veronalaisen elinkeinotoiminnan ja verovapaan toiminnan rajanvetoa tarkastellaan myös vuosien saatossa oikeuskäytännössä vakiintuneiden tunnusmerkkien perusteella. Selkeät verotuskäytännöt poistaisivat epävarmuutta yleishyödyllisen yhteisön toiminnasta.

1.1 Tutkimusongelma ja aiheen rajaus

Yleishyödyllinen yhteisö on tuloverolain mukaan verovelvollinen saamastaan elinkeinotulosta sekä muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta kunnalle. Henkilökohtaisen tulolähteen tulot ovat yleishyödylliselle yhteisölle verovapaita lukuun ottamatta kiinteistön tuottamaa tuloa. Tulolähdejaon poistaminen verovuodesta 2020 lähtien ei vaikuta yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen.

⁴ Marinin hallituksen ohjelma, 2019, s. 199

⁵ Ruuskanen ja muut, 2020, s. 79

Tässä tutkimuksessa tarkastellaan arviointiperusteita, joiden perusteella yhteisö on yleishyödyllinen tuloverotuksessa. Lisäksi tutkitaan yleishyödyllisen yhteisön toimintamuotoja, joiden perusteella yhteisö voi olla tapauskohtaisesti elinkeinoverovelvollinen.

Tutkimuksessa keskitytään tarkastelemaan yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulon verotusta, muita verotuksellisia asioita ei käsitellä. Tutkimuksessa tarkastellaan yleishyödyllisten yhteisöjen elinkeinotulokäsitteen arviointia, yhteisön tulojen elinkeinoveronalaisuutta ja verotettavan elinkeinotoiminnan vaikutusta yleishyödyllisyysstatukseen.

Verolakeja tulkittaessa on tarkoituksenmukaista huomioida muuta lainsäädäntöä. Verolain tulkintaan voidaan saada jopa ratkaisutukea muusta lainsäädännöstä. Eri lainsäädäntöjen tavoitteet voivat olla kuitenkin hyvin erilaisia ja johtaa erilaiseen tulkintaan.⁶ Toimintavaihtoehtoja valitessaan yleishyödyllinen yhteisö voi arvioida niiden verovaikutuksia huomattavasti varmemmin, jos käytettävissä on riittävä määrä oikeustapauksia, jotka ovat samanlaisia tai samankaltaisia kuin esillä oleva tapaus.⁷

Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulon yhdeksi kriteeriksi on oikeuskäytännössä muodostunut toimiminen kilpailuolosuhteissa. Mitä sitten kilpailutilanteella tarkoitetaan? Syvennymme tässä tutkimuksessa tarkastelemaan kilpailuneutraliteettia sekä verotuksen näkökulmasta että kilpailuoikeuden näkökulmasta. Mitä käytännössä tarkoittaisi, jos verolain tulkinnassa, ennakkoratkaisuja tehtäessä, peilattaisiin kilpailuoikeutta? Lisäksi tutkimuksessa tarkastellaan yleishyödyllistä yhteisöä EU:n näkökulmasta.

Tässä tutkimuksessa ei tarkastella kilpailuneutraliteetin vaarantumista tilanteissa, joissa yleishyödyllinen yhteisö saa kilpailuetua julkisen vallan myöntäminen muiden etuuksien

⁶ Määttä, 2014, s. 137

⁷ Myrsky, 2011, s. 180

kautta vaan keskitytään tarkastelemaan verotuksen kautta mahdollisesti saatavaa kilpailuetua ja ennen kaikkea sitä, ettei kilpailuetua saisi syntyä.

1.2 Tutkimuksen lähteet

Oikeuslähteiden käyttöä Suomessa ohjaa pohjoismainen oikeuslähdeoppi. Oikeuslähteet määräytyvät velvoittavuutensa mukaisesti vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin ja sallittuihin oikeuslähteisiin. Vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä ovat laki ja maantapa. Heikosti velvoittavia ovat lainvalmistelutyöt ja tuomioistuiratkaisut. Sallittuja oikeuslähteitä ovat oikeustiede, yleiset oikeusperiaatteet ja argumentit. Jaottelulla määritellään oikeuslähteiden painoarvo ja keskinäinen etusijajärjestys. Yhtenä periaatteena oikeuslähdeopin mukaan on se, että alemman asteinen säädös ei saa olla ristiriidassa ylemmän asteiden säädöksen kanssa. Aulis Aarnio on todennut kuitenkin, että luokitettaessa lähteiden painoarvoa tulisi ennen kaikkea huomioida ongelma- ja tilannekohtainen oikeuslähteistö.⁸

Tämän tutkimuksen lähteinä on käytetty oikeuslähteitä, kuten lainsäädäntöä, Verohallinnon ohjeistusta, oikeuskirjallisuutta sekä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntöjä. Verotuksen oikeuskäytännöllä on merkittävä painoarvo yleishyödyllisen yhteisön verotusstatuksen arvioinnissa varsinkin silloin kun kysymys on siitä, milloin yleishyödyllisen yhteisön saamia tuloja voidaan pitää elinkeinotuloina. Tutkimuksen lähteet ovat siten valtaosin heikosti velvoittavia tai sallittuja oikeuslähteitä. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut ovat pääosin ajallisesti kohtalaisen vanhoja, mutta tulkittaessa perusasioita ratkaisuja on sovellettu nykyisiin tapauksiin.

Suomen perustuslain mukaan: 'Valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.'⁹ Tämä legaliteettiperiaate on vero-oikeutta vahvasti velvoittava oikeuslähde verolakien

⁸ Aarnio, 2006, s. 292-295

⁹ PL 81.1 §

säättämistä mutta yksittäisenä lauseena se ei ole kaiken kattava, tulkintaa joudutaan käyttämään apuna. On yritettävä selvittää, mitä lailla on tarkoitettu ja mihin sillä on pyritty.¹⁰

Ennakkoratkaisulla eli prejudikaatilla on ohjausinformaation arvoa ylintä oikeusastetta itseään koskien tai suhteessa alempiin lainkäyttöviranomaisiin. Lisäksi pyritään vaikuttamaan tulevaan lainkäyttöön. Ennakkoratkaisun heikko velvoittavuus perustuu tekniseen normiin. Ennakkoratkaisulle annetaan vahva oikeuslähteen painoarvo ratkaisua tehdessä, jolloin ratkaisun muuttuminen on epätodennäköistä ylemmässä oikeusasteessa. Vaihtoehtoisesti oikeuslähteen velvoittavuus laskee, jos on useampi kuin kaksi toistensa kanssa ristiriitaista ratkaisua, jos ennakkoratkaisu on vanha tai annettu aikana, jolloin olosuhteet olivat toisin kuin nyt asiaa ratkaistaessa¹¹. Ennakkoratkaisu ei ole myöskään toista tuomioistuinta juridisesti sitova¹².

Verolainsäädännössä käytetään osin yleisiä ilmaisuja, jotka aiheuttavat tulkinnanvaraisuutta ja tarvetta ennakkopäätöksille. Talouselämän muutokset ja kansainvälistyminen johtavat tulkintaongelmiin. Lainvalmistelun yhteydessä ongelmalliseksi koetut asiat on voitu jättää tietoiseksi avoimiksi. Verotuksen ennakkoratkaisujen ongelmaksi voi muodostua sen määrittäminen, mitä päätös jättää auki tai kuinka laajalti se tarjoaa kannanoton tulkintaongelmaan.¹³

Lain esitöillä on lain tulkinnassa merkitystä silloin, kun niissä otetaan suoraan kantaa siihen, miten verolakia on tietyltä osin tulkittava. Heikosti velvoittavilla lain esitöillä on merkitysjärjestys: 1. verolakia koskevat eduskunnan valtiokuntamietinnöt, 2. verolakia koskevat hallituksen esitykset ja viimesijaisesti työryhmien, toimikuntien ja komiteoiden mietinnöt, jotka koskevat asianomaisen verolain valmistelua. Lain esitöiden tulee avata

¹⁰ Myrsky, 2011, s. 40

¹¹ Ks. myös Myrsky, 2011, s. 127: 'Yhteiskunnallisten olojen ja näkemysten muuttuminen, vanhempien ratkaisujen osalta ei voi tehdä niin suoraviivaisia päätelmiä kuin uusien ratkaisujen osalta'.

¹² Aarnio, 2006 s. 300

¹³ Määttä, 2014, s. 232–233

verolakia siten, että verovelvollisen ja veroviranomaisten on sitä helpompi soveltaa. Perusteluilla säätäminen ei ole oikeudellisesti kantavalla pohjalla. Lain esitöiden ja lakitekstin tulee muodostaa rinnakkain luettava kokonaisuus.¹⁴

EU-tasolla ei ole olemassa yleistä yhteisön määritelmää, eikä tulovero kohtelua. Yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotussääntelyn kehittämisessä on kuitenkin huomioitava erinäiset EU-oikeudelliset periaatteet samoin kuin muussakin verotuksessa. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksellinen erityisasema Suomen tuloverojärjestelmässä perustuu kansalliseen lainsäädäntöön.¹⁵

Ongelmia lain tulkinnassa ei aiheuta yksinomaan se, mitä laissa mainitaan, vaan myös se, mitä laissa jätetään mainitsematta. Esimerkiksi tietyissä tapauksissa asiaa saatetaan pitää siinä määrin selvänä, ettei siitä oteta lakiin erillistä säännöstä.

1.3 Tutkimuksen rakenne ja eteneminen

Tässä tutkimuksessa selvitetään aluksi yleishyödyllisen yhteisön käsitettä tuloverotuksessa. Yhteisö on normaalisti verolakien mukainen verovelvollinen, ellei se täytä yleishyödyllisyyden kriteerejä. Yleishyödyllinen yhteisö ei maksa saamistaan tuloista veroa samassa laajuudessa kuin muut toiminnastaan tuloa saavat yhteisöt. Tuloverotusta varten joudutaan selvittämään, onko kysymys yleishyödyllisestä yhteisöstä, joka voi olla joko kokonaan tai osittain vapautettu tuloverosta. Verotusta käytetään varojen keräämisen lisäksi yhteiskunnan käyttäytymisen ohjauksena.

Yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen saamastaan elinkeinotulosta. Arviointi toiminnasta on tehtävä tapauskohtaisesti ja kokonaisolosuhteet huomioiden, koska elinkeinotoiminnan käsitettä ei ole määritelty lainsäädännössä. Elinkeino toiminnan

¹⁴ Määttä, 2014 s. 159–161

¹⁵ Similä, 2016, s. 12

tunnusmerkit ovat muodostuneet oikeuskäytännön kautta. Näitä asioita käsitellään kolmannessa luvussa.

Elinkeinotoiminnan tunnusmerkeistä toimiminen kilpailuolosuhteissa ja kilpailuneutraliteetti on tuotu esiin omana lukunaan, koska viimeaikaisissa tulkinnoissa yksi tärkeimmistä kriteereistä, luokiteltaessa yleishyödyllisen yhteisön toiminta elinkeinotoiminnaksi, on ollut toimiminen kilpailuolosuhteissa. Verolainsäädännön lisäksi kilpailuneutraliteettia tarkastellaan hieman kilpailulain ja EU-lainsäädännön kautta.

Tutkielman luvussa viisi käydään lävitse tuloverolaissa säädettyjä tuloja, joita ei pidetä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloina. Näiden tulojen osalta on verotuksellista tulkintaongelmaa sillä kaikissa tilanteissa toiminta ei välttämättä jää elinkeinotoiminnan käsitteen ulkopuolelle ja verovapaus ei toteudu. Oikeuskäytännön avulla pyritään selvittämään verotuksellista rajanvetoa.

Tutkimuksessa ei käydä kattavasti läpi yhteisön mahdollisia toimintamuotoja vaan pyritään tuomaan esiin sellaiset toimintamuodot, joiden verokohtelua tarkasteltaessa tapauskohtaisesti ja kokonaisharkinnan kautta saatetaan päätyä elinkeinoverotettavaan tuloon. Yhteisön toiminnan kannalta on tärkeää huomata ajoissa tällaiset toimintamuodot, jotta veroseuraamukset tiedostetaan.

Kuudennessa luvussa käsitellään ns. superyleishyödyllisten yhteisöjen erityistä veronhuojennusta. Yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yhteisöjen osalta tuloverolain mukaan veronalainen tulo voidaan tuloverotuksessa katsoa kokonaan tai osittain verovapaaksi. Lisäksi analysoidaan huojennuksen mahdollisesti kilpailua haittaavaa vaikutusta.

2 Yleishyödyllinen yhteisö

2.1 Yhteisön käsite tuloverotuksessa

Yhteisöjen verotuksellinen asema voidaan karkeasti jakaa neljään eri ryhmään: kokonaan tuloverotuksessa verovapaat yhteisöt, osittain verovapaat yhteisöt, yleishyödylliset yhteisöt ja kaikista tuloista verovelvolliset yhteisöt.¹⁶ Tässä esityksessä käsitellään yleishyödyllistä yhteisöä, jonka on oltava tuloverolain 3 §:n mukainen yhteisö eikä muodoltaan mikään muu organisaatio. Monentyyppiset yhteisöt voivat periaatteessa täyttää yleishyödyllisyydestä annetut kriteerit. Tuloverolaki ei rajoita yleishyödyllisyyttä tiettyihin yhteisömuotoihin. Tyypillisiä yleishyödyllisiä yhteisöjä ovat vapaaehtoiseen kansalaistyöhön perustuvat harrastus- ja vapaa-ajantoimintaa edistävät aatteelliset yhdistykset sekä puolue- ja ammattijärjestöt.¹⁷ Tuloverolaissa myös säätiö on yhteisö. Yhteisövaatimus on perusedellytys yleishyödylliselle yhteisölle. Yleishyödyllisyys ratkaisu on verovuosi-kohtainen ja koskee sitä verovuotta, jonka verotuksen toimittaminen on kyseessä. Yleishyödyllisyysstatus ja verokohtelu saattavat muuttua verovuosien välillä.

Yhdistyksen tulee rekisteröityä Patentti- ja rekisterihallituksen ylläpitämään yhdistysrekisteriin, jotta sitä voidaan pitää yhteisönä. Yhdistyksen on mahdollista aloittaa toimintansa rekisteröimättömänä. Yhteisöstatuksen saamiseksi riittää, että yhdistys on rekisteröity verovuoden loppuun mennessä.¹⁸ Mikäli toimintaa harjoitetaan rekisteröimättömässä yhdistyksessä, vastaavat kaikista yhdistyksen puolesta tehdyistä toimista ja velvoitteista toimiin osallistuneet tai niistä päättäneet henkilökohtaisesti ja yhteisvastuullisesti. Myös verotukseen liittyvät mahdolliset veloitteet voivat rekisteröimättömässä yhdistyksessä kohdistua yhdistyksessä toimiviin henkilöihin.¹⁹

¹⁶ Lydman ja muut, 2018, s. 451

¹⁷ Myrsky, 2014, s. 42

¹⁸ Lydman ja muut, 2018, s. 436

¹⁹ Kallio ja muut, 2016, s. 35–36

Säätiöt ovat yhteisöjä verotuksessa ilman rekisteröitymistäkin. Erilaiset yhteisetuudet tai taloudelliset yhteenliittymät eivät ole koskaan yhteisöjä verotuksessa.²⁰

2.2 Yleishyödyllisen yhteisön toiminta ja varainhankinnan verotus

Suurin osa yleishyödyllisistä yhteisöistä on rekisteröityjä yhdistyksiä tai säätiöitä. Yhdistys- ja säätiölakien mukaan yhteisöjen säännöissä on määrättävä yhteisön tarkoituksesta ja toimintamuodoista. Käytännössä yhteislakeja tarkemmin näiden yhteisöjen toiminnan luonnetta sääntelee verolainsäädäntö²¹.

Yhdistyksen säännöissä on mainittava yhdistyksen tarkoitus ja toimintamuodot²². Tarkoitus merkitsee ennen kaikkea aatteellista tavoitetta, jonka toteuttamiseksi yhdistys on perustettu. Toimintamuodoilla yhdistys saavuttaa tavoitteensa. Yhdistyksen taloudellisen toiminnan tulee olla sääntöjen mukaista. Liikkumavaraa toimintaan antaa sääntöjen toimintamuotojen yhteyteen lisätty maininta 'muilla samankaltaisilla tavoilla'.²³

Säätiön toiminnan periaatteet on määritelty säätiölaissa. Kuten yhdistyksen myös säätiön tulee harjoittaa tarkoitustansa edistävää toimintaa. Säätiön perustajan määrittelemä säätiön hyödyllinen tarkoitus ei voi olla liiketoiminnan harjoittaminen eikä taloudellisen edun tuottaminen lähipiiriin kuuluvalla. Tarkoitus määrätään säännöissä riittävän selvästi joko yleisesti tai yksityiskohtaisesti.²⁴

Säätiön on käytettävä varansa säätiön tarkoituksen toteuttamiseen. Toiminta voidaan rahoittaa esimerkiksi sijoitusomaisuuden tuotoilla tai liiketoiminnan tuotoilla. Säätiön säännöissä voidaan rajoittaa sijoitustoiminnan harjoittaminen. Säätiön tarkoitus ei saa siis olla liiketoiminnan harjoittaminen, mutta liiketoimintaa voidaan harjoittaa säätiön

²⁰ Lydman ja muut, 2018, s. 436

²¹ Perälä ja Perälä, 2006, s. 25

²² YhdL 8 §

²³ Lydman ja muut, 2018, s. 241

²⁴ Lydman ja muut, 2018, s. 325

toiminnan rahoittamiseksi. Säätiön toimintamuotoihin liittyvää liiketoimintaa ei tarvitse mainita säännöissä vaan riittää, että se liittyy välittömästi johonkin toimintamuotoon.²⁵

Tuloverotus toimitetaan Suomessa kolmesta eri tulolähteestä. Toimintaa voidaan verottaa maataloutena (MVL), elinkeinotoimintana (EVL) tai muun tulolähteen toimintana eli henkilökohtaisen tulolähteen tulona (TVL). Elinkeinoverolakia on muutettu vuodesta 2020 alkaen siten, että yhteisön kaikki tulot kuuluvat elinkeinotoiminnan tulolähteeseen ja verotetaan elinkeinoverolain mukaan. Tuloverolain 22 §:n mukaiset yleishyödylliset yhteisöt jäivät tämän tulolähdejaon poistamisen ulkopuolelle.²⁶

Yleishyödyllisen yhteisön saamien tulojen luokittelu eri tulolähteiden tuloksi ratkaisee yleishyödyllisen yhteisön tulojen laajuusongelman. Laajuusongelmassa on kysymys siitä, mitkä tulot ovat veronalaisia ja mitkä menot ovat vähennyskelpoisia. Yhteisön tulee selvittää, mitkä sen saamat tulot ovat veronalaisia ja mitkä eivät, sekä vastaavasti mitkä menot ovat vähennyskelpoisia ja mitkä vähennyskelvottomia. Yleishyödyllisten yhteisöjen, joilla on erilaisia tuloja, tulee tehdä erillislaskelmia siitä, kuinka menot ja kulut kohdistetaan yhteisön veronalaiseen ja verovapaaseen osaan. Saman tuloerän verokohtelu voi vaihdella täydestä verovapaudesta täyteen veronalaisuuteen.²⁷

Yleishyödyllinen yhteisö ei ole verovelvollinen maatalouden tulolähteen eikä henkilökohtaisen tulolähteen tulosta. Tietyt tulot ovat henkilökohtaisina tuloina verovapaita mutta elinkeinotoimintaan saatuina verotettavia. Verovapaita henkilökohtaisia tuloja ovat muun muassa yhteisön saamat jäsenmaksut, osingot, korot, määrätyt kriteerit täyttävät vuokratulot, luovutusvoitot sekä lahjoitukset. Julkiset avustukset ovat yleishyödyllisen yhteisön henkilökohtaiseen tulolähteeseen saatuina verottomia. Yleishyödyllisen yhteisön on verotuksellisesti merkityksellistä tiedostaa, että

²⁵ Lydman ja muut, 2018, s.329–330

²⁶ Verohallinnon ohje, 2020

²⁷ Myrsky 2014, s.132–134

mihin tulonlähteeseen kulloinkin saatu tulo kuuluu. Kiinteistötulot ovat verovapaita valtionverotuksessa mutta muuhun kuin yleishyödylliseen tarkoitukseen käytettynä veroa joudutaan maksamaan kunnalle.²⁸

Tuloverolain 23.3 §:ssä on erikseen säädetty tuloista, joita ei pidetä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloina vaan kysymys on yhteisöjen varainhankintaan liittyvää toimintaa, vain yhdistyksen jäsenistöön kohdistuvaa toimintaa sekä yleishyödyllisen yhteisön tarkoituksen toteuttamiseen välittömästi liittyvästä elinkeinotoiminnasta. Yleishyödylliset yhteisöt eivät tavoittele taloudellista etua vaan haluavat rahoittaa yleishyödyllisen toimintansa²⁹.

2.3 Yleishyödyllisen yhteisön määritelmä tuloverotuksessa

Tuloverolain 22 §:n mukaan yhteisö on yleishyödyllinen, jos

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

Kaikkien kolmen edellä mainitun edellytyksen tulee täytyä yhtäaikaisesti, jotta yhteisöä voidaan pitää yleishyödyllisenä³⁰.

Yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää muun muassa maatalouskeskusta, maatalous- ja maamiesseuraa, työväenyhdistystä, työmarkkinajärjestöä, nuoriso- tai urheiluseura, näihin rinnastettavaa vapaaehtoiseen kansalaistyöhön perustuvaa harrastus- ja vapaa-ajantoimintaa edistävää yhdistystä, puoluerikisteriin merkittyä puoluetta sekä sen jäsen-, paikallis-, rinnakkais- tai apuyhdistystä, niin myös muuta yhteisöä, jonka varsinaisena tarkoituksena on valtiollisiin asioihin vaikuttaminen tai sosiaalisen toiminnan

²⁸ Myrsky, 2014, s.31

²⁹ Myrsky, 2014, s. 130

³⁰ Verohallinnon ohje, 2021

harjoittaminen taikka tieteen tai taiteen tukeminen. Yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää myös yleisissä vaaleissa ehdokkaan tukemiseksi varattua varallisuuskokonaisuutta.

31

Tuloverolaissa luetellaan esimerkkinä erilaisia yhdistyksiä, yhteisöjä, järjestöjä ja seuroja, joita voidaan pitää lain tarkoittamina yleishyödyllisinä toimijoina. Huomioitavaa on, että maininta esimerkkiluettelossa ei välttämättä tarkoita sitä, että yhteisö olisi yleishyödyllinen. Toisaalta yhteisö voi olla yleishyödyllinen, vaikka sitä ei ole mainittu esimerkkiluettelossa. Arviointi tehdään yleisten yleishyödyllisyyden kriteerien perusteella. Esimerkkiluettelo ei ole ratkaisua tehtäessä sitova. Ratkaisevia tekijöitä yleishyödyllisyysarvioinnissa ovat yhteisön sääntöjen mukainen ja tosiasiallinen toiminta.³² Sekä yhteisön sääntöjen että tosiasiallisen toiminnan on täytettävä yleishyödyllisyyden edellytykset. Ratkaisu yleishyödyllisyydestä tehdään aina kokonaisarvioinnin perusteella verovuosisikohtaisesti³³. Yleishyödyllisyyden keskeiset osatekijät ovat yhteisön oikeudellinen muoto, sääntöjen ilmaisema yleishyödyllinen toiminta-ajatus sekä tosiasiallinen toiminta³⁴. Yleishyödyllisyyden arvioinnissa tulee huomioida myös tuloslaskelmassa näkymätön toiminta, kuten vapaaehtoistyö, ja sen vaikutus.³⁵ Verotuksessa kiinnitetään huomiota yhteisön toiminnan muuttumiseen. Verotuksessa on voitu todeta, että yhteisö ei ole enää ollut yleishyödyllinen yhteisö säännöistään huolimatta tiettyinä verovuonna.³⁶

Tuomioistuimen ratkaisut koskevat kulloinkin tarkasteltavana ollutta yksittäistapausta, jonka erityispiirteet on täytynyt huomioida tapauksen kokonaisarvioinnissa. Voimassa olevan oikeuden sisältö ei ole helposti sovellettavissa yksittäisen yleishyödyllisen yhteisön toimintaan.³⁷

³¹ TVL 22.2.§

³² Myrsky, 2014, s. 41

³³ Verhohallinnon ohje, 2021

³⁴ Myrsky, 2014, s. 42

³⁵ Lydman ja muut, 2018, s. 472

³⁶ Lydman ja muut, 2018, s. 464

³⁷ Similä, 2016, s. 17

2.3.1 Yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi toimiminen

Yhteisön yleishyödyllisyyden edellytyksenä on, että se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä.³⁸ Toiminta voi olla kuitenkin hyvin monenlaista, vaikka puhutaan yleisestä ja hyödyllisyydestä. Toiminnan ei tarvitse olla hyväntekeväisyyttä. Huomioitavaa on, että toiminnan tarkoitus ei saa olla puhtaasti liiketoimintaa, varojen hankkimista eikä kulujen minimoimista.³⁹ Yhteisön toiminnan täytyy olla jollakin tavoin luonteeltaan yleistä ja hyödyttävää⁴⁰. Välittömyyden edellytyksen täyttämiseksi ei riitä, että elinkeinotoimintaa harjoittava yhteisö jakaa kaiken tuottonsa yleishyödylliseen tarkoitukseen. Yleisyyden vaatimus ei tarkoita rajoittamatonta tai välttämättä edes hyvin suurta laajuutta. Esimerkiksi pienen kunnan alueelle rajoittuva urheiluseura voi olla yleishyödyllinen⁴¹. Yleisen hyvän vaatimus on kriteerinä laaja ja epämääräinen. Yleishyödyllisen yhteisön toiminta ei voi palvella yksityistaloudellisia tarkoituksia, vaan sen tulee kohdistua laajalaisemmin yhteiskuntaan⁴².

Tukiyhteisöllä pitää olla omaa yleishyödyllistä toimintaa, jotta se voi olla yleishyödyllinen yhteisö. Yhteisö ei toimi välittömästi yleiseksi hyväksi, jos se harjoittaa elinkeinotoimintaa, josta saaduilla tuloilla se vai taloudellisesti tukee toista välittömästi yleishyödyllistä toimintaa harjoittavaa yhteisöä. Oikeuskäytännössä on edellytetty, että tukea saavia yleishyödyllisiä yhteisöjä on useampi.⁴³

Kuitenkin ratkaisussa KHO 2015:125 tukisäätiötä pidettiin yleishyödyllisenä yhteisönä, vaikka se tuki pelkästään yhtä yleishyödyllistä järjestöä.

³⁸ TVL 22.1

³⁹ Verohallinnon ohje, 2021

⁴⁰ Myrsky, 2014, s. 45

⁴¹ Myrsky, 2014, s. 46

⁴² Myrsky, 2014, s. 47

⁴³ Myrsky, 2014, s. 88

KHO 2015:125

Säätiön tarkoituksena oli tukea toimenpiteitä, joilla pyritään kehittämään nuorisoa taloudellisesti, sivistyksellisesti ja sosiaalisesti maaseudulla ja asutuskeskuksissa. Sääntöjensä mukaan säätiö on tukenut taloudellisesti poliittisen puolueen valtakunnallisen nuorisojärjestön toimintaa ja tukenut lisäksi vuosittain yksityishenkilöitä ja yhdistyksiä jakamalla opinto- ja muita apurahoja. Säätiö on suunnitellut jakavansa jatkossa apurahoihin käytetyistä varoista vaihtoehtoisesti joko kaiken nuorisojärjestölle tai toisena vaihtoehtona kaksi kolmasosaa nuorisojärjestölle ja yhden kolmasosan muille yksityishenkilöille ja yhteisöille. Hakemuksen mukaan säätiöllä on noin kolmen miljoonan euron arvoinen rahastosalkku, jolla se rahoittaa toimintaansa, eikä säätiö harjoita liiketoimintaa. Säätiötä pidettiin tuloverotuksessa yleishyödyllisenä yhteisönä, vaikka säätiö jakaisi kaikki apurahoihin varatut varat nuorisojärjestön tukemiseen. Verohallinnon ennakkoratkaisu tuloverotuksissa verovuosilta 2013 ja 2014.

Ratkaisun tosiseikoista käy ilmi, että kyseinen nuorisojärjestö on rekisteröidyn poliittisen puolueen koko valtakunnan käsittävä jäsenyhdistys, joka on TVL 22 §:n 2 momentin mukaan yleishyödyllinen yhteisö ja sillä ei ole muuta kuin yleishyödyllistä toimintaa. Säätiö oli vuonna 1949 perustettu tukemaan nuorisojärjestön toimintaa. Lisäksi säätiön lakatessa sen varat luovutetaan säätiön sääntöjen mukaan nuorisojärjestölle käytettäväksi säätiön tarkoitusta edistävään tarkoitukseen.

Ratkaisussa KHO 2015:125 on kysymys yleishyödyllisyyden kokonaisarviosta TVL 22 §:n 1 momentin pohjalta ja merkittävästä tukiyhteisöjä ja apurahasäätiöitä koskevasta ennakkopäätöksestä. Huomioitava on kuitenkin tapaukseen liittyvät seikat, ennen kaikkea tuottojen koostumus ja jaettujen apurahojen määrä. Yleishyödyllisen säätiön saamat henkilökohtaisen tulolähteen tulot ovat veropaita samalla tavalla kuin yleishyödyllisen järjestön saadessa ne omalla toiminnallaan.⁴⁴

Taloudellinen toiminta tai sen merkittävä osuus koko yhteisön toiminnasta voi aiheuttaa sen, ettei yhteisöä voida pitää yleishyödyllisenä. Kaikki elinkeinotoiminta ei kuitenkaan vaikuta samalla tavalla yleishyödyllisyyteen, vaan arviointiin vaikuttavat muun muassa yhteisön koko, varsinaisen yleishyödyllisen toiminnan laajuus, liiketoiminnan yhteydet

⁴⁴ Myrsky, 2015

yleishyödylliseen toimintaan sekä samalla liiketoiminnan itsenäisyys. Ehdottomia rajoja ei voida asettaa. Jos elinkeinotoiminta muodostuu niin laajaksi, että siitä tulee asiallisesti yhteisön keskeinen toimintamuoto, kysymys ei ole enää yleishyödyllisestä toiminnasta. Lainsäädäntö ei ole taannut verovapautta kilpailuedun saamiseksi suhteessa toisiin verovelvollisiin, vaan elinkeinotoiminnan tulee olla tietyllä tavalla alisteista suhteessa yleishyödylliseen toimintaan. Liiketoimintaan liittyvä riskinotto ei myöskään sovi yleishyödylliselle yhteisölle. Yksiselitteistä vastausta siihen, että milloin elinkeinotoiminnasta tulee yhteisön keskeinen toimintamuoto, ei ole. Arvioinnissa täytyy kiinnittää huomiota useisiin eri tekijöihin.⁴⁵

Elinkeinotoiminnan laadulla voi olla myös merkitystä. Riskipitoinen toiminta, joka ei liity lainkaan yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, johtaa siihen, ettei yhteisöä voida pitää yleishyödyllisenä. Jos elinkeinotoiminnan tarkoituksena on kuitenkin tuottaa tuloja yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseksi, yhteisö voi olla yleishyödyllinen. Laajan ja itsenäisen elinkeinotoiminnan harjoittaminen voi johtaa yleishyödyllisyysstatuksen menettämiseen. Yleishyödyllisyys on helpommin saavutettavissa, jos yhteisön toiminta on luonteeltaan yleisempää edunvalvontaa eikä kilpaile elinkeinonharjoittajien kanssa.⁴⁶ Yleishyödyllisen toiminnan ja elinkeinotoiminnan välistä rajanvetoa voidaan lähestyä esimerkiksi toiminnan tavoitteen, rahoituksen, toimijoiden, taloudellisen tuloksen ja päätöksenteon kannalta. Yleishyödyllinen toiminta sisältää usein edunvalvontaa, tiedottamista, kouluttamista sekä tutkimus- ja vapaaehtoistyötä. Laaja-alainen tuotteistettujen palveluiden tarjoaminen käypään hintaan ja palkatulla henkilökunnalla on yhteisön toiminnassa lähtökohtaisesti elinkeinotoimintaa.⁴⁷

Yhteisö ei voi olla yleishyödyllinen silloin, kun sen toiminta palvelee ensisijaisesti yksityistaloudellisia intressejä. Yhdistystä ei pidetty yleishyödyllisenä yhteisönä, kun sen

⁴⁵ Myrsky, 2014, s. 48

⁴⁶ Myrsky, 2014, s. 49

⁴⁷ Myrsky, 2014, s. 61

katsottiin tosiasiallisen toimintansa perusteella ensisijaisesti pyrkivän järjestämään ja kehittämään jäseninään olevien taksiautoilijoiden elinkeinotoimintaa (KHO 1994 B 204). Vastaavasti ratkaisussa KHO 1983 T 5984 olennainen osa yhdistyksen verovuoden toiminnasta oli lähinnä luonteeltaan sen jäsenten harjoittaman taloudellisen toiminnan välitöntä edistämistä.

Yhteisö voi olla yleishyödyllinen, jos kyse on yleisemmästä edunvalvonnasta, eikä toiminta aiheuta kilpailuhaittaa elinkeinoharjoittajille.

Ratkaisussa KHO 1984 II 504 yhdistys tuki jäsenten yhteisiä pyrkimyksiä sekä edisti automaattisen tietojenkäsittelyn mahdollisimman tehokasta hyväksikäyttöä. Yhdistyksellä oli julkaisu-, koulutus-, tutkimus-, ja standarditoiminta. Yhdistyksen katsottiin toimivan yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa ja henkisessä mielessä.

Ratkaisussa KHO 1985 II 503 yhdistys toimi yhdyssiteenä kotimaisten väri- ja lakkatehtaiden kesken edustaen jäseniään alan sidosryhmien neuvotteluissa, järjesti jäsenilleen erilaisia tiedotus- ja neuvontapalveluita, antoi lausuntoja sekä osallistui alan standardien kehittelyyn.

Edellä mainituissa ratkaisuissa yhdistysten toiminnassa oli kysymys tiettyjen toimialojen laaja-alaisesta ja muita kuin taloudellisia etuja palvelevasta edunvalvonnasta. Yhdistysten katsottiin toimivan yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi. Yhdistykset olivat yleishyödyllisiä yhteisöjä.⁴⁸

Hyödyllisyyden ja yleisyyden merkitystä on jouduttu pohtimaan myös muiden elämäntilanteiden kuin elinkeinotoiminnan yhteydessä. Sosiaaliseen toimintaan, koulutukseen, urheiluun ja tieteeseen liittyvää toimintaa harjoittava yhteisö on yleensä oikeuskäytännössä katsottu yleishyödylliseksi.⁴⁹ Laajakaan verotettava sosiaalialan palveluiden tarjoaminen ei lähtökohtaisesti johda yleishyödyllisyysstatuksen menettämiseen, jos kyseinen elinkeinotoiminta liittyy läheisesti yhteisön

⁴⁸ Verohallinnon ohje, 2021

⁴⁹ Myrsky, 2014, s.58

yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen ja yhteisöllä on myös tarkoituksensa mukaista yleishyödyllistä toimintaa⁵⁰.

Liikuntaharrastus urheiluseuratoimintana on pääsääntöisesti yleishyödyllistä. Toimintaan voi liittyä myös kilpailutoimintaa ilman, että yleishyödyllisyys menetetään. Tavanomainen kilpailutoiminta pitää kuitenkin huomata erottaa ammattuurheilutoiminnasta. Laajan ammattuurheilutoiminnan harjoittaminen voi johtaa yleishyödyllisyyden menettämiseen tapauskohtaisesti. Liiketoiminnan yhtiöittämistä on syytä harkita tarvittaessa.⁵¹ Yleishyödyllisille taide- ja kulttuurialan järjestöille on tyypillistä, että niiden toimintaan liittyy muutakin kuin elinkeinotoiminnan muodossa harjoitettua toimintaa esimerkiksi vapaaehtoisvoimin taiteen harrastamista⁵².

KHO 2017:191

Yleishyödyllisen yhdistyksen sääntöjen mukaisena tarkoituksena oli edistää urheiluammunnan harrastusta seuran toiminta-alueella siten, että mahdollisimman monella olisi mahdollisuus harrastaa sitä edellytystensä ja tarpeidensa mukaisesti. Tarkoituksensa toteuttamiseksi seura ylläpiti ampumaurheilukeskusta ja muun ohella tarjosi seuran jäsenille ja ulkopuolisille tahoille harjoitustoimintaa seuran ylläpitämällä ulkoampumaradalla.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että harjoitustoiminta oli seuran jäseniin kohdistuvaa seuran yleishyödyllistä tarkoitusta välittömästi toteuttavaa toimintaa. Tällaisesta toiminnasta saatua tuloa ei ollut pidettävä tuloverolaissa tarkoitettuna elinkeinotulona silloinkaan, vaikka harjoittelusta oli erikseen veloitettu jäseniä. Harjoitustoiminnasta saatu tulo oli seuran verovapaata tuloa siltäkin osin, kun toimintaan osallistui seuran ulkopuolisia tahoja, koska harjoitustoiminnan katsottiin liittyvän läheisesti seuran yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen. Merkitystä ei ollut sillä, että toiminnasta oli kertynyt ylijäämää, koska annetun selvityksen mukaan toiminnasta kertyneillä tuloilla pyrittiin kattamaan muuttuvien kulujen lisäksi ampumaradan kiinteitä kuluja sekä investointi- ja huoltokuluja. Asiassa ei ollut näytetty, että harjoitustoimintaan olisi kohdistunut kilpailua elinkeinotoimintaa harjoittavien yritysten taholta.

Harjoitustoiminnan yhteydessä harjoitetun puhvettitoiminnan katsottiin myös liittyvän läheisesti seuran yleishyödylliseen toimintaan, kun huomioitiin puhvettitoiminnan laatu ja laajuus sekä puhvetin sijainti ja aukioloajat.

⁵⁰ Myrsky, 2014, s.60

⁵¹ Myrsky, 2014, s.72

⁵² Myrsky, 2014, s. 75

Edellä mainitun tapauksen oikeudellisessa arvioinnissa mainitaan, että asiassa ei ole näytetty harjoitustoiminnan tapahtuvan kilpailuolosuhteissa. Lähimmät kaupalliset toimijat ovat kyseisellä seudulla sijaitsevat pistoolin kaupalliset sisäämpumaradat. Nämä kaupalliset toimijat harrastavat myös aseiden vuokrausta, jota seuralla ei ole lainkaan. Seuran harjoitustoiminta tapahtuu ulkoradoilla ampujien omilla aseilla. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö on kuitenkin esittänyt selvitystä, jonka mukaan seuran ampumaradan lähialueella toimii useita ulkohaulikkoratoja. Oikeudenvilvontayksikön mukaan useilla niistä haulikkoammunta ei edellytä jäsenyyttä paikallisessa ampumaseurassa ja ammunta tapahtuu maksua vastaan. Korkein hallinto-oikeus totesi kuitenkin, että Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön toimittamasta selvityksestä ei käy ilmi, että ulkohaulikkoratoja ylläpitäisivät kaupalliset yritykset, vaan selvityksessä mainitut ampumaradat ovat kaikki ampumaurheiluseurojen ylläpitämiä. Asiassa ei ole myöskään näytetty, että seuran harjoittama toiminta kilpailisi elinkeinotoimintaa harjoittavien yritysten kanssa.⁵³ Tämän tapauksen käsittelyyn liittyy vahva näyttökysymys kilpailun osalta. Toivottavasti myös alueella toimivat ampumaseurat ovat yleishyödyllisiä yhteisöjä ja toiminnastaan verovapaita.

Seuraavassa ratkaisussa golfseuran jäseniltään perimät jäsen- ja liittymismaksut olivat vastiketta yhdistyksen tarjoamista palveluista, joilla annettiin mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Seuraa ei voitu pitää yleishyödyllisenä yhteisönä sillä sen tosiasiallinen toiminta ei täyttänyt sääntöjen lisäksi yleishyödyllisyysvaatimuksia.⁵⁴

KHO 2007 1

A ry:n tarkoituksena oli sääntöjensä mukaan edistää golfpelin harjoittamista ja tässä tarkoituksessa pitää golfkenttää jäsentensä käytettävänä sekä ylläpitää kerhuhuoneistoa ja hoitaa siinä jäseniä ja kutsuvieraita varten ravintolaliikettä. Yhdistyksen jäseneksi voitiin ottaa muun muassa henkilö, joka omisti B Oy:n osakkeen tai jonka käyttöön osakkeenomistaja oli luovuttanut osakkeeseensa kuuluvan pelioikeuden ja jonka yhdistyksen hallitus kirjallisen anomuksen perusteella hyväksyi jäseneksi. Yhdistyksen purkautuessa tai lakkautettaessa yhdistyksen viimeinen kokous päätti siitä, mihin urheilua edistävään tarkoitukseen yhdistyksen varat oli käytettävä. A ry peri jäseniltään vuosittain jäsenmaksun, joka kattoi yhdistyksen kerho-, opetus- ja kilpailutoiminnan kulut sekä Suomen Golfliitto ry:n jäsenmaksut. Yhdistyksen jäseniltään vuosittain perimillä

⁵³ KHO 2017:191

⁵⁴ Myrsky, 2014, s. 72

vuosi- eli pelimaksuilla oli tarkoitus kattaa golfkentän hoidosta, ylläpidosta ja käytöstä aiheutuvat kulut. Henkilöjäseniltä perittiin myös yhdistykseen liittyessä liittymismaksu.

A ry harjoitti myös sellaista toimintaa, jota yleensä harjoitti golfosakeyhtiö. A ry peri golfosakeyhtiön osakkailta ja pelioikeuden vuokraajilta pelikausi- ja vuosimaksut, vuokrasi kentältä mainostilaa, vuokrasi kenttää yritystapahtumiin ja myi golfvarusteita pro-shopista. Golfkentän omisti ja sitä hoiti ja ylläpiti erillinen golfosakeyhtiö, B Oy, jolta A ry oli vuokrannut kentän. A ry oli itse katsonut arvonlisäverolliseksi myynnin vieraspelaajilta perittävät green fee -maksut, rangemaksut, opetustuotot, pelikausi- ja vuosimaksut, yritystapahtumista ja avoimista kilpailuista perittävät maksut sekä pro-shopin myyntitulot, golfautojen vuokrat, bägi- ja mailavuokrat sekä kaappien vuokrat. Koska A ry harjoitti myös yleensä golfosakeyhtiölle kuuluvaa golftoimintaa, sitä ei voitu pitää tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä. A ry ei sen vuoksi eikä muutoinkaan ollut harjoittamansa toiminnan osalta arvonlisäverolain 4 §:n nojalla vapautettu arvonlisäverovelvollisuudesta. Ottamalla huomioon yhdistyksen toiminta kokonaisuudessaan, sitä ei voitu myöskään luokitella direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa tarkoitetuksi voittoa tavoittelemattomaksi yleishyödyllisessä tarkoituksessa toimivaksi yhteisöksi.

A ry:n harjoittama pelioikeuksien luovuttaminen jäsenilleen ja muille golfkentän käyttäjille tapahtui, kun otettiin huomioon toiminnan laajuus, siitä saadut tulot ja kilpailutilanne, arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. A ry:n jäseniltään perimät jäsen- ja liittymismaksut olivat Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club) antamasta tuomiosta ilmenevät periaatteet huomioon ottaen vastiketta yhdistyksen tarjoamista palveluista. Kysymys oli tällöin kokonaisuutena ottaen palvelusta, jolla annettiin mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. A ry:n oli siten suoritettava arvonlisäveroa jäseniltään perimistään jäsen- ja liittymismaksuista. Ennakkoratkaisu ajaksi 11.5.2005–31.12.2006.

Sijoitustoiminta kuuluu pääsääntöisesti yleishyödyllisen yhteisön henkilökohtaiseen tulonlähteeseen ollen verovapaata toimintaa. Sijoitustoimintaa on varsinkin yleishyödyllisillä säätiöillä runsaasti. Vieraalla pääomalla toteutettu riskipitoinen sijoitustoiminta voi johtaa kuitenkin yleishyödyllisyysaseman menettämiseen, ellei yhteisöllä ole riittävästi varsinaista yleishyödyllistä toimintaa.

2.3.2 Rajoittamaton henkilöpiiri

Yleishyödyllisen yhteisön toiminta ei saa kohdistua vain rajoitettuihin henkilöpiireihin. Jos jäsenyys ja mahdollisuus yleishyödylliseen toimintaan sallitaan vain rajoitetuille

henkilöpiireille, toiminta ei ole yleistä.⁵⁵ KHO:n ratkaisussa 1980 II 620 yhdistyksen toiminta kohdistui tietyn suvun jäseniin eikä yhdistyksen katsottu olevan yleishyödyllinen yhteisö. Vähäinen jäsenmäärä ei ole kuitenkaan este yleishyödyllisyydelle. Jäsenyyttä ei saa rajoittaa aktiivisin toimenpitein.⁵⁶

2.3.3 Taloudellinen etu toimintaan osallistuneille

Yleishyödyllinen yhteisö ei saa tuottaa toiminnallaan siihen osalliselle taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena taikka kohtuullista suurempaa palkkana tai muuna hyvityksenä. Pelkästään voitonjakomahdollisuus riittää olemaan esteenä yleishyödyllisyydelle. Osakeyhtiömuotoisen yleishyödyllisen yhteisön yhtiöjärjestyksessä on suljettava pois voitonjakomahdollisuus. Yleishyödylliset yhteisöt saavat tavoitella tuottoja voidakseen rahoittaa yleishyödyllisen toimintansa jatkuvuuden. Yleishyödyllisellä toiminnalla hankittujen varojen tulee pysyä yleishyödyllisessä toiminnassa sitä edistäen. Yhteisö ei saa tuottaa jäsenilleen myöskään taloudellista etua kustannuksia pienentämällä. Taloudellisella edulla ei kuitenkaan tarkoiteta jäsenten vähäisten menojen säästymistä seurauksena muun tarkoituksen toteutumisesta.⁵⁷

KHO 2020:121

Osakeyhtiö A järjesti luvanvaraista julkisin varoin rahoitettua lukiokoulutusta, jota voidaan pitää tuloverolain edellytykset täyttävänä yleishyödyllisenä toimintana. Lukiolaki kieltää nimenomaisesti lukiokoulutuksen järjestämisen taloudellisen voiton tavoittelemiseksi. Yhtiö ei ollut koskaan jakanut osinkoa, vaikka muodollinen voitonjakokiello yhtiöjärjestyksestä oli puuttunut. Hallinto-oikeus oli edellä mainituilla yleishyödyllisyyttä puoltavilla kriteereillä katsonut yhtiön olevan yleishyödyllinen. Korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden päätöksen. Osakeyhtiö A ei ole tuloverotuksessa tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö, koska yhtiön yhtiöjärjestys ei sisältänyt määräyksiä varojenjakokiellosta eikä varojen käyttämisestä yleishyödylliseen tarkoitukseen yhtiön purkautuessa.

⁵⁵ Verohallinnon ohje, 2021

⁵⁶ Myrsky, 2014, s. 91

⁵⁷ Myrsky, 2014, s. 97–98

Päätöksessä KHO 2020:121 osakeyhtiötä ei voitu pitää yleishyödyllisenä yhteisönä, koska yhtiön yhtiöjärjestys mahdollistaa taloudellisen edun tuottamisen toimintaan osallisille. Osakeyhtiölain mukaan osakeyhtiömuodossa harjoitettavan toiminnan tarkoituksena on lähtökohtaisesti voiton tuottaminen omistajille. Osakeyhtiön yhtiöjärjestys oli ratkaiseva tekijä päätöksessä. Yhtiötä oli tuloverotuksessa käsitelty useamman vuoden ajan yleishyödyllisenä yhteisönä sillä se ei harjoittanut muuta kuin yleishyödyllistä toimintaa. Yhtiö oli lisäksi saanut Verohallinnolta kirjallisen vahvistuksen yleishyödyllisyyssasemasta tietyn verovuoden osalta. Tässä tapauksessa yhtiömuotona oli osakeyhtiö, mutta myös yleishyödyllisten yhdistysten ja säätiöiden tulee huomioida, että yleishyödyllisyyden edellytykset täytyvät sekä tosiasiallisessa toiminnassa että säännöissä.

Ratkaisu KHO 2020:121 ei perustu toiminnan sisällön arviointiin, vaan yhtiöjärjestyksen määräysten merkityksen arviointiin. Ratkaisu ei supista verovapaan yleishyödyllisen toiminnan alaa. Yleishyödyllistä toimintaa harjoittavalla osakeyhtiöllä tulee olla yleishyödyllistä toimintaan varten laadittu yhtiöjärjestys. Ratkaisun selonteosta käy ilmi, että A Oy on kertaalleen pyrkinyt muuttamaan vanhaa yhtiöjärjestystään toiminnan luonnetta vastaavaksi. A Oy:n osakassopimuksessa 29.5.2020 on sovittu, että pääosakkaat sitoutuvat siihen, ettei varoja jaeta ja yhtiön purkautuessa varat käytetään yleishyödylliseen tarkoitukseen. Jälkikäteen solmitulla osakassopimuksella ei ole merkitystä aiempien verovuosien verotukseen mutta se osoittaa, että A Oy:n toiminta jatkuu edelleen yleishyödyllisenä. A Oy:tä ei verotettu toiminnan sisällön, vaan yhtiön vanhojen yhtiöjärjestysmääräysten takia. Osakeyhtiömuotoiseen toimintaan lähtökohtana liittyvä voitontuottamistarkoitus ei yleensä ole, eikä voi olla tulkinnassa määräävä seikka, koska verolainsäädännössä määritellyt veroseuraamukset syntyvät ensisijaisesti toiminnan sisällön, eikä organisoitumuodon perusteella. Ratkaisun KHO 2020:121 yleisesti sovellettavana oikeusohjeena on se, että yleishyödyllistä toimintaa harjoittavalla osakeyhtiöllä täytyy olla yleishyödyllisyyttä osoittava yhtiöjärjestys.⁵⁸

⁵⁸ Urpilainen, 2020

3 Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulon verotus

3.1 Yleishyödyllisen yhteisön verovelvollisuus elinkeinotulosta

Yleishyödyllisistä yhteisöistä huomattava määrä on yhdistyksiä. Yhdistyslain 5 § säätelee yhdistyksen taloudellista toimintaa:

Yhdistys saa harjoittaa vain sellaista elinkeinoa tai ansiotoimintaa, josta on määrätty sen säännöissä tai joka muutoin välittömästi liittyy sen tarkoituksen toteuttamiseen taikka jota on pidettävä taloudellisesti vähäarvoisena.

Yhdistyksen harjoittaman elinkeinon liittymistä yleishyödylliseen tarkoitukseen voi olla joissakin tapauksissa vaikea tunnistaa. Taloudellista yhdistystä ei voi yhdistyslain mukaan merkitä yhdistysrekisteriin. Vaikka yhdistyksen säännöt ennen rekisteröintiä on tarkastettu, voi yhdistyksen tosiasiallinen toiminta olla jotain muuta tai muuttua tulevina vuosina. Jos yhdistys on tosiasialliselta luonteeltaan taloudellinen, sen ei pitäisi olla yhdistysrekisterissä eikä se voi siten olla myöskään yleishyödyllinen. Yleishyödyllinen yhdistys voi harjoittaa varsin laajaakin elinkeinotoimintaa menettämättä yleishyödyllisyyttään silloin kun harjoitettu elinkeinotoiminta on läheisessä yhteydessä yleishyödylliseen toimintaan.⁵⁹

Tuloverolain 23 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen saamastaan elinkeinotulosta. Lisäksi se on verovelvollinen muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta kunnalle. Kiinteistötulon verotusta ei käsitellä tässä esityksessä.

Yleishyödyllisen yhteisön toimintojen veronalaisuus joudutaan arvioimaan aina tapauskohtaisesti kunkin toiminnon osalta erikseen. Yleishyödyllisten yhteisöjen tietyt varojen keräystavat on jätetty kokonaan tuloverotuksen ulkopuolelle (TVL 23.3§). Kyseiset tulot ovat muiden kuin yleishyödyllisten yhteisöjen saamina verotettavaa elinkeinotuloa. Yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotuksessa joudutaan ratkaisemaan,

⁵⁹ Manner, 2006, s. 293–294

että onko TVL 23.3. §:n luetteloon kuulumaton tulo veronalaista elinkeinotuloa vai verovapaata henkilökohtaista tuloa.

3.2 Elinkeinotoiminnan tunnusmerkit

Yleishyödyllisen yhteisön verotettava elinkeinotoiminnan tulo lasketaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain säännösten mukaisesti. Elinkeinotoiminnan käsitettä ei ole lainsäädännössä määritelty, joten arviointi toiminnan luonteesta on aina tehtävä tapauskohtaisesti ja kokonaisolosuhteet huomioon ottaen.⁶⁰ Selkeän yleishyödyllisen toiminnan lisäksi yhteisöllä voi olla laajaa elinkeinotoimintaa. Yhteisöä voidaan pitää tietyissä tilanteissa yleishyödyllisenä ja tietyissä ei. Oikeuskäytännöstä löytyy esimerkkejä tulkinnallisesta ja vaikeasta rajanvedosta.⁶¹ Elinkeinotoiminnan määrittäminen on olennainen seikka arvioitaessa yleishyödyllisen yhteisön verotusta. Lisäksi on arvioitava, että miltä osin yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksessa elinkeinotoiminnan määrittäminen eroaa muiden verovelvollisten elinkeinotoiminnan määrittelystä.⁶²

Elinkeinoverolain mukaan elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan liike- ja ammattitoimintaa. Verovelvollisen harjoittama liike- ja ammattitoiminta muodostaa elinkeinotoiminnan tulolähteen⁶³. Elinkeinotoiminnan tunnusmerkeiksi ovat muodostuneet oikeuskäytännön kautta tietynlaiset piirteet toiminnassa. Toiminta kohdistuu ansiotarkoituksessa tavanomaisiin kauppatavaroihin tai suoritteisiin kilpailuolosuhteissa. Elinkeinotoiminta on jatkuvaa tai säännöllisesti toistuvaa. Yleishyödyllinen toiminta kohdistuu tyyppillisesti jäseniin tai rajoitettuihin kohdehenkilöihin, sitä vastoin elinkeinotoiminta kohdistuu laajaan tai rajoittamattomaan henkilöpiiriin. Elinkeinotoimintaan liittyy olennaisesti toiminnan järjestämiseen liittyvä riski. Omalla pääomalla harjoitettua toimintaa ei ole katsottu elinkeinotoiminnaksi niin helposti kuin

⁶⁰ Verohallinnon ohje, 2021

⁶¹ Lydman ja muut, 2018, s. 467

⁶² Lydman ja muut, 2018, s. 503

⁶³ EVL 2§

vieraalla pääomalla harjoitettua. Kyse voi yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnasta, vaikka kaikki elinkeinotoiminnan kriteerit eivät täytyisi.⁶⁴ Toimiminen kilpailuolosuhteissa, käyvän markkinahinnan käyttäminen sekä toimintaan palkattu henkilökunta, ovat tunnusmerkkejä, joiden perusteella yhteisö päätyy helposti toiminnastaan verovelvolliseksi. Toisaalta toiminnan liittyminen kyseisen yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen on yksi toiminnan verovapautta puoltava tunnusmerkki.⁶⁵

Kuluttajansuojalaissa elinkeinonharjoittajalla tarkoitetaan luonnollista henkilöä taikka yksityistä tai julkisoikeudellista oikeushenkilöä, joka tuloa tai muuta taloudellista hyötyä saadakseen ammattimaisesti pitää kaupan, myy tai muutoin tarjoaa kulutushyödykkeitä vastiketta vastaan hankittaviksi⁶⁶. Kuluttajansuojalain elinkeinonharjoittajan käsite on tarkoitettu laajaksi. Kuluttajansuojalain mukaisissa tulkinnoissa toiminnan tosiasiallinen luonne on ratkaisevaa.

Verolainsäädännön ja muun lainsäädännön erilaiset tavoitteet tulevat selkeästi ilmi ratkaisussa KHO 2013:118, jossa vaihto-oppilastoimintaa harjoittavaa yleishyödyllistä yhdistystä pidettiin valmismatkalaissa tarkoitettuna elinkeinonharjoittajana mutta kyseinen toiminta ei kuitenkaan ollut elinkeinoverolain perusteella verotettavaa palvelun myyntiä. Elinkeinonharjoittajan käsite on valmismatkalaissa sama kuin kuluttajansuojalaissa. Verolainsäädännöllä ja kuluttajansuojalainsäädännöllä on eri tavoitteet. Kuluttajansuojalainsäädäntö on laadittu elinkeinonharjoittajaan nähden heikommassa asemassa olevan asiakkaan suojaamiseksi. Verottaja oli tehnyt laajan verotarkastuksen yhdistyksen toiminnasta ja taloudesta. Verottajan kanta oli kiteytetty seuraavasti: 'Koska kysymys ei ole elinkeinotoiminnan muodossa tapahtuvasta palvelun myynnistä, ei yleishyödyllinen yhdistys ole toiminnastaan arvonlisäverovelvollinen (ALV 4§). Tuloverotuksen osalta esitetään, ettei yhdistyksen saama tulo vaihto-

⁶⁴ Lydman ja muut, 2018, s. 525–528

⁶⁵ Perälä ja Perälä, 2006, s. 295

⁶⁶ KSL 1:5

oppilastoiminnasta ole elinkeinotoimintaa.’ Sillä, miten yhdistystä on käsitelty verolainsäädännössä, ei ollut merkitystä arvioitaessa, oliko yhdistystä pidettävä elinkeinonharjoittajana kuluttajansuojalainsäädännön alaan kuuluvan valmismatkaliikennelain tarkoittamassa merkityksessä.⁶⁷

Kilpailulaissa elinkeinonharjoittajalla tarkoitetaan luonnollista henkilöä tai yhtä tai useampaa yksityistä tai julkista oikeushenkilöä, joka harjoittaa taloudellista toimintaa: tarjoaa tavaroita tai palveluita markkinoille. Toiminnan ei tarvitse olla vastikkeellista vaan myös vastikkeeton taloudellinen toiminta on kilpailusääntöjen alaista. Valtion tai kuntien kokonaan tai osittain omistamat yhtiöt ja laitokset voivat olla elinkeinonharjoittajia. Ratkaisevaa on, harjoitetaanko toimintaa markkinoilla.⁶⁸

Elinkeinonharjoittajan käsite vaihtelee eri laeissa. Kuluttajansuojalain ja kilpailulain elinkeinonharjoittajan käsite ei välttämättä ole täysin sama kuin verolainsäädännön käsite. Eroa elinkeinonharjoittajan käsitteen tulkinnassa tietyissä yhteyksissä voi olla myös kuluttajansuojalain ja kilpailulain välillä vaikka lakeihin liittyviä asioita käsitellään saman viraston, Kilpailu- ja kuluttajaviraston, alaisuudessa.⁶⁹ Tällä hetkellä voimassa olevan kilpailulain elinkeinonharjoittajan käsite vastaa nykyisen EU:n kilpailuoikeuden mukaista yrityksen käsitettä.

⁶⁷ KHO 2013:118 lisäksi ks. Määttä 2014, s. 134 ja ks. Peltonen ja Määttä, 2015 s. 60

⁶⁸ Oinonen, 2016, s. 44

⁶⁹ Peltonen ja Määttä, 2015 s. 57

4 Kilpailuolosuhteet

4.1 Kilpailupolitiikka

Kilpailupolitiikan tavoitteena on ylläpitää toimivaa toimintaympäristöä, jossa yrityksillä on tasapuoliset toimintaedellytykset. Kilpailulainsäädäntö mahdollistaa kilpailuviranomaisille puuttumisen kilpailua vääristäviin järjestelyihin ja menettelytapoihin, jotka vähentävät talouden tehokkuutta tai aiheettomasti haittaavat muiden elinkeinoharjoittajien toimintaa. Kilpailupolitiikan perustavoite on tehokkaan ja toimivan kilpailun ylläpitäminen. Yritysten välinen tehokas ja toimiva kilpailu koituu asiakkaiden ja kuluttajien eduksi. EU:n sisämarkkinoiden toteutumisen ja tehokkaan kilpailun katsotaan olevan hyödyllistä suhteessa EU:n ulkopuoliseen kilpailuun. Kilpailulainsäädännön säännökset ovat pitkälti yhtenäiset EU-maissa.⁷⁰

Kilpailupolitiikan toimeenpanemisesta vastaavat ensisijaisesti kilpailuviranomaiset, Suomessa Kilpailu- ja kuluttajavirasto (KKV) ja EU-tasolla Euroopan komission kilpailun pääosasto. Kilpailu- ja kuluttajavirasto on kilpailurajoitusten tutkinnasta ja seuraamusmaksuesityksistä vastaava hallinnollinen viranomainen. Kilpailu- ja kuluttajavirastolla ei ole tuomiovaltaa, vaan se voi ainoastaan esittää, että markkinaoikeus määräisi kilpailurikkomukseen syyllistyneille elinkeinoharjoittajille seuraamusmaksun. Markkinatuomioistuimien ei voi määrätä rangaistuksia.

Suomen hallituksen ohjelmassa on varmistaa kilpailu- ja kuluttajapolitiikan toimivuus kasvun ja kansalaisten hyvinvoinnin vahvistamiseksi ja tavoitellaan kotimarkkinoiden kilpailullisuuden vahvistumista. Keinoina tämän tavoitteen toteutumiseksi tuetaan puolueetonta ja riippumatonta kuluttajatiedon saatavuutta vahvistamalla kansalaisjärjestöjen rahoitusta. Kilpailun lisäämisen mahdollisuuksia arvioidaan sektoreilla, joilla kilpailu toimii puutteellisesti⁷¹. Ohjelmassa on yhtenä tavoitteena tehdä

⁷⁰ Oinonen, 2016, s. 11–12

⁷¹ Marinin hallituksen ohjelma, 2019, s. 107

EU:sta maailman kilpailukykyisin talousalue. Yhtenä verotuksellisenä keinona on, että tiiviillä EU- yhteistyöllä vähennetään haitallista verokilpailua.⁷²

Yksittäisen yleishyödyllisten yhteisön toiminta voi olla varsin vahvasti kytkeytynyt sijaintikunnan toimintaan, toisin sanoen yhteisö tuottaa palveluita kunnalle. Kunta voi korostaa julkisen vallan vastuuta ja katsoa omaavansa oikeuden ja velvollisuuden määrittellä yhteistyön ehdot ja periaatteet. Kunta voi toisaalta harjoittaa markkinakeskeistä politiikkaa, jolloin yhteisöt rinnastetaan palveluntuottajina yksityisiin palveluntuottajiin. Varsinaisen ostotehtävän ohella kunnan tehtävänä katsotaan olevan järjestöjen ohjaaminen siten, että yhteisöt osaisivat paremmin tuottaa palveluja. Markkinakeskeisessä politiikassa yhteisöjen ajatellaan toimivan sitä paremmin, mitä yritysmäisemmin ne toimivat. Yhteisöjen on kilpailtava yksityisen yritysten kanssa palveluista, joita ne ovat mahdollisesti tuottaneet kunnalle aiemmin vakiintuneella itsestään selvällä asemalla. Kunnan velvoite noudattaa lakia julkisista hankinnoista kilpailuprosesseineen tuo myös muuttuneen tilanteen kunnan ja yleishyödyllisen yhteisön väliseen yhteistyöhön.⁷³

4.2 Kilpailuneutraliteetti

4.2.1 Kilpailuneutraliteetti käsitteenä

Kilpailuneutraliteetin käsite liittyy ennen kaikkea kilpailun vääristymiseen. Tasapuoliset toimintaedellytykset tulee turvata kaikille toimijoille tietyillä markkinoilla. Mikäli pelkästään hyödykkeen varsinaiset ominaisuudet vaikuttavat ostovalintaan, eikä mikään ulkopolinen tekijä, kilpailuneutraliteetti toteutuu. Kilpailuneutraliteetti on enemmän tai vähemmän puutteellinen silloin kun kilpailu on vääristynyt. Kilpailuneutraliteettikäsitettä käytetään varsinkin kilpailu- ja elinkeinopolitiikan selvityksissä. Kilpailuneutraliteettiongelmiin on puututtu yksityisen ja julkisen sektorin toimijoiden välillä, mutta vastaavia ongelmia voi olla pelkästään yksityisten yritysten

⁷² Marinin hallituksen ohjelma, 2019, s. 73

⁷³ Möttönen & Niemelä, 2005, s. 105–106

välillä tai pelkästään julkisten toimijoiden välillä. Kilpailuneutraliteetin ei tulisi toteutua pelkästään tällä hetkellä markkinoilla olevien toimijoiden välillä vaan potentiaalisten uusien toimijoidenkin pitäisi olla mahdollista tulla markkinoilla ilman kilpailuneutraliteettiongelmaa.⁷⁴

4.2.2 Kilpailuneutraliteetti verolainsäädännössä

Verolainsäädännön kilpailuneutraliteettiperiaate nousee esiin lain esitöissä ja oikeuskäytännössä. Neutraalisuusperiaate yksinkertaistettuna, mahdollisia poikkeussääntöjä huomioimatta tarkoittaa sitä, että verotuksessa käsitellään samalla tavalla keskenään kilpailevia samankaltaisia hyödykkeitä. Verotuksen tulee olla tasapuolista ja yhdenvertaista. Lisäksi myyjän oikeudellisesta muodosta riippumatta keskenään kilpailevia toimijoita tulee kohdella verotuksellisesti samalla tavalla. Neutraalikin verotus vaikuttaa hintoihin. Miten kilpailuneutraliteetin puuttuminen elinkeinoverotuksessa vaikuttaa? Mikäli tietyllä toiminnolla on muihin kilpaileviin toimintoihin nähden suosiollinen verokohtelu, vääristää tämä kilpailua sekä ohjaa voimavaroja lievemmin verotettuihin toimintoihin.⁷⁵

Yleishyödyllisten yhteisön osalta on otettava huomioon toiminnan erityispiirteet, sillä yhteisöt eitä tuota palveluitaan yksin liiketaloudellisin perustein. Tavoitteena on usein ennaltaehkäisevä työ sekä myös heikommassa asemassa olevien ihmisten palveluiden turvaaminen. Liiketaloudellisia perusteita ei edes ole tarkoituksenakaan noudattaa. Kilpailuneutraliteettisyys voivat kuitenkin aiheuttaa sen, että yleishyödyllisen yhteisön toimintaa pidetään veronalaisena elinkeinotoimintana riippumatta siitä, millä tavoin toiminta liittyy yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen⁷⁶.

⁷⁴ Valkama ja Virtanen, 2008, s. 77–80

⁷⁵ Määttä, 2014, s. 293

⁷⁶ Valtiovarainministeriö, 2009, s. 93

Kilpailuneutraliteetin vaatimus oli perusteena siihen, että yleishyödyllisen yhdistyksen tulo katsottiin verotettavaksi elinkeinotuloksi ratkaisussa Helsingin HaO 01.10.2012 12/0945/1:

Hallinto-oikeus katsoi, että yleishyödyllisen yhdistyksen harjoittama vedenajo oli tavanomainen palvelu, joka voi olla ostettavissa myös muilta palveluntarjoajilta kuin vapaaehtoiselta palokunnalta. Verottomuus olisi ollut omiaan vääristämään kilpailua. Vaikka vedenajotoiminnalla oli yhteys vapaaehtoisen palokunnan yleishyödylliseen toimintaan, se ei edistänyt välittömästi yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteutumista. Vedenajotoiminnasta saatua tuloa oli pidettävä yhdistyksen elinkeinotulona.

Ennakkoratkaisussa KHO 2013:140 yleishyödyllisen säätiön työvoimapoliittista koulutustoimintaa pidettiin sen elinkeinotoimintana. Yhtenä arviointiperusteena oli se, että koulutus ei säätiön tarjoamana ainakaan kaikilta osin eroa muiden yleisillä markkinoilla toimivien yksityisten elinkeinoharjoittajien tarjoamista vastaavista koulutuspalveluista. Työvoimapoliittisen koulutuksen tarjoaja valitaan yleisen tarjouskilpailun perusteella.

Päinvastainen päätös tuli ratkaisussa KHO 2014:38 ja KHO 2014:39, joissa on käsitelty yhdistysten vapaaehtoista hakeutumista arvonlisäverovelvolliseksi tiettyjen palveluiden tuottamisesta jäsenilleen. Kyseiset palvelut veloitettiin jäseniltä osana jäsenmaksua, hyödynsi jäsen sitten palveluita tai ei. Jäsenmaksutuloilla rahoitettavan toiminnan ei katsottu tapahtuvan kilpailuolosuhteissa, koska vastaavaa palvelukokonaisuutta ei ollut mahdollista hankkia muutoin kuin liittymällä yhdistyksen jäseneksi. Jäsenmaksuja vastaan tarjottavia palveluita ei tarjottu jäsenistön ulkopuolisille tahoille, joten yhdistyksen toiminta ei suuntautunut jäsenistön ulkopuolelle. Edellä mainittu asia puoltaa sitä, ettei toimintaa katsota välttämättä yhdistyksen elinkeinoverotettavaksi tuloksi. Huomioitavaa on, että ratkaisussa KHO 2014:39 eri mieltä olleen hallintoneuvoksen äänestyslauseunnossa perusteltiin ainakin osan yhdistyksen tarjoamista palveluista olevan sellaisia, joita jäsenten on periaatteessa mahdollista ostaa ulkopuolisilta palveluntarjoajilta, jotka ovat toiminnastaan arvonlisäverovelvollisia. Verotuksen neutraalisuuden periaatteen tulkinnanvaraisuutta eivät nämäkään ennakkoratkaisut vähennä.

Valtiovarainministeriön työryhmä on jo vuonna 2009 arvioinut tuloverolain 23 §:n 3 momentin perusteella yleishyödylliselle yhteisölle annettavia verovapautuksia. Kyseisen säännöksen sanamuoto ei tällä hetkellä rajaa verovapauden mahdollisuutta suoraan pois kilpailuneutraliteettiin liittyvillä syillä. Esimerkiksi vapaa-ajan viettäminen on lisääntynyt ja muuttunut huomattavasti tuloverolain säätämisen jälkeen. Elinkeinonharjoittajien tarjotessa runsaasti vapaa-ajanviettoaktiviteettejä voi yhteisöjen saama verovapaus vastaavasta toiminnasta aiheuttaa kilpailuneutraliteettiongelman. Tapauskohtaisessa arvioinnissa olisi huomioitava lain vanhentunut ilmaisutapa sekä lain säätämisen jälkeen yhteiskunnassa tapahtuneet muutokset.

4.2.3 Kilpailuneutraliteetti kilpailulain mukaan

1.11.2011 voimaan tulleeseen kilpailulakiin (948/2011) on lisätty kilpailuneutraliteettia koskeva 4 a luku vuonna 2013. Kilpailuneutraliteettia koskevien säännösten tarkoituksena on turvata tasapuoliset kilpailumahdollisuudet julkisen ja yksityisen elinkeinotoiminnan välillä. Kilpailuneutraliteettisäädäntö ei kiellä julkisyhteisöä harjoittamasta taloudellista toimintaa eikä kilpailemasta yksityisten yritysten kanssa samoilla markkinoilla. Sen sijaan se antaa Kilpailu- ja kuluttajavirastolle toimivallan poistaa sellaiset julkisyhteisön elinkeinotoiminnan rakenteet ja menettelytavat, jotka vääristävät tai estävät terveen ja toimivan taloudellisen kilpailun syntymistä ja kehittymistä.⁷⁷

Kilpailuneutraliteettia vaarantava menettely on mikä tahansa tuki tai etu, joka kohdistuu valikoivasti vain julkisen toimijan elinkeinotoimintaan tai joka on omiaan sulkemaan markkinoilta kilpailijoita. Tällaisia tukia ja etuja voivat olla esimerkiksi taloudellisen toiminnan rahoittaminen julkisen toiminnan tuotoilla tai verovaroista.⁷⁸

⁷⁷ Aalto-Setälä & muut, 2016 s. 631

⁷⁸ Aalto-Setälä & muut, 2016 s. 633

Yleishyödyllisillä yhteisöillä on mahdollisuus saada poikkeavan yhteisöstatuksen takia samankaltaisia kilpailuetuja kuin julkisen sektorin toimijat saavat. Yleishyödyllisten yhteisöjen saaman kilpailuedun arvioinnissa voidaan käyttää soveltuvilta osin kilpailulain kilpailuneutraliteettikäsitteitä, vaikka kilpailulain kilpailuneutraliteetilainsäädäntö koskee julkisen elinkeinotoiminnan ja yksityisen elinkeinotoiminnan välisiä tasapuolisia kilpailumahdollisuuksia markkinoilla.

Julkisten organisaatioiden toiminnan markkinaehtoistumiseen ovat vaikuttaneet toimintojen tehostamistarpeet sekä organisaatioiden entistä suurempi tarve kasvattaa tulorahoitusta. Julkisen sektorin elinkeinotoiminta saattaa nauttia lainsäädännöstä, omistussuhteista, rahoituksesta tai muista seikoista johtuvasta etulyöntiasemasta. Markkinoiden toimivuuteen ja kilpailumahdollisuuksien tasapuolisuuteen liittyviä haasteita syntyy siten helposti julkisen elinkeinotoiminnan laajentuessa yksityisen elinkeinotoiminnan markkinoille. Erilaisista syistä johtuvat kilpailuedut voivat antaa julkisen sektorin elinkeinotoiminnalle esimerkiksi mahdollisuuden hinnoitella oman tuotantonsa edullisemmin kuin kilpailijat voivat tehdä. Tämä voisi johtaa kilpailijoiden poistumisen markkinoilta sekä toimivan kilpailun puutteesta aiheutuvan uusien tuotteiden ja tuotantotapojen kehittämiseen liittyvien kannusteiden loppumiseen.⁷⁹

Kilpailuneutraliteettia vaarantavalla menettelyllä tarkoitetaan kaikkea sellaista toimintaa, jonka seurauksena kilpailu ei ole tasapuolista julkisen ja yksityisen sektorin välillä. Mikä tahansa tuki tai etu, joka kohdistuu valikoivasti vain julkisen toimijan elinkeinotoimintaan, on omiaan vaarantamaan kilpailuneutraliteetin toteutumisen. Kilpailuneutraliteettisäädännön tarkoituksena ei ole suojata yksityistä elinkeinotoimintaa julkisten toimijoiden tuomalta kilpailulta.⁸⁰

Kunnan, kuntayhtymän, valtion ja näiden määräysvaltaan kuuluvien yksiköiden taloudelliseen toimintaan voidaan puuttua kilpailuneutraliteettisäännöksillä mutta ei

⁷⁹ Oinonen, 2016, s. 266–267

⁸⁰ Aalto-Setälä & muut, 2016 s. 633–634

yleishyödyllisen yhteisön toimintaan, ellei se ole edellä mainittujen tahojen määräysvallassa.

Huomioitavaa on, että muu lainsäädäntö on sallitun oikeuslähteen asemassa verotuksessa. Verotuksen massamenettelyluonteisuuden takia verotuksessa ei helposti poiketa muun lainsäädännön perusteluihin vedoten. Muu lainsäädäntö voi kuitenkin tarjota tuen verolain tulkinnalle.

4.2.4 Kilpailuneutraliteetti EU-lainsäädännössä

EU-komissiolla on yksinomaan toimivalta valvoa valtiotukien myöntämistä, kun taas varsinaisiin kilpailuneutraliteettiongelmiin puututaan siis yksinomaan kansallisella tasolla. Kilpailuneutraliteettiongelmassa on periaatteessa kyse samantyyppisestä tilanteesta kuin valtiontuessa, kummassakin valtio tai julkinen taho vääristää omalla toiminnallaan markkinakilpailua. Keskeinen ero säännösten välillä liittyy siihen, että kilpailuneutraliteetti koskee vain julkisen sektorin ja sen määräysvallassa olevien yksiköiden taloudellista toimintaa. Valtiontukisäännöstöä sovelletaan yksityisten yritysten tai kolmannen sektorin taloudelliseen toimintaan myönnettyihin tukiin tai etuuksiin.⁸¹

EU-tasolla ei ole yhtä yleistä yleishyödyllisen yhteisön määritelmää, eikä yhteistä näkemystä siitä, miten näitä yhteisöjä on mahdollista tukea verotuksen kautta. Kansallisessa verotuslakien kehittämisessä on kuitenkin huomioitava enenemässä määrin erinäiset EU-oikeudelliset periaatteet.⁸²

Lakia eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista on kritisoitu sen kilpailun haittaavien vaikutusten vuoksi. Tätä huojennuslakia koskien tehtiin syksyllä 2009 Euroopan komissiolle kantelu, jonka mukaan huojennusjärjestelmä muodostaa

⁸¹ Oinonen, 2016, s. 278–279

⁸² Similä, 2016, s. 12

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen artikla 107 vastaisen kielletyn valtiontuen. Huomioitavaa on, että Suomi ei EU:n jäseneksi liittyessään ilmoittanut komissiolle tuloverolain tai veronhuojennuslain mukaisia yleishyödyllisten yhteisöjen tukijärjestelmiä. Tietyvästi ei ole myöskään sellaista kotimaista verotus- tai oikeuskäytäntöä, jossa olisi sovellettu EU:n valtiontukisäännöksiä. Suomen hallitus puolusti antamassaan vastineessaan yleishyödyllisten yhteisöjen erityistä verotusasemaa painottaen sitä, että verotuskäytäntöä on kehitetty yhteisöjen toiminnan muuttuessa. Arvioitaessa, mitä yhteisön toimintaa on pidettävä kaupallisena ja siten sen tuloa veronalaisena, käytetään yleisesti hyväksytyjä elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä.⁸³ Komissio ei avannut kanteluasiassa muodollista tutkintaan, vaan maaliskuussa 2014 tulleen komission kirjeen on tulkittu päättäneen kantelun käsittelyn komissiossa. Komissio näki ongelmallisena sen, että Suomen lain mukainen elinkeinotulon käsite ja EU-lainsäädännön mukainen taloudellisen toiminnan käsite poikkeavat toisistaan. Hyödykkeiden tarjoaminen tietyillä markkinoilla on EU-lainsäädännössä tarkoitettua taloudellista toimintaa riippumatta toimintaa harjoittavan yhteisön asemasta, rahoitustavasta tai voitontavoittelusta. SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoivasta edusta on kyse, jos erilaista verokohtelua sovelletaan taloudellista toimintaa harjoittaviin yhteisöihin, jotka ovat toisiinsa rinnastettavissa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.⁸⁴

4.3 Keskivertokuluttaja

Kilpailuneutraalisuutta arvioidaan EUT:n oikeuskäytännössä niin sanotun keskivertokuluttajan näkökulmasta. Sopimattomia kaupallisia käytäntöjä koskevan EU-direktiivin johdannossa määritellään tulkinnan lähtökohdaksi keskivertokuluttaja, joka on tavanomaisesti valistunut, kohtuullisen tarkkaavainen ja huolellinen. Keskivertokuluttaja ei ole kuitenkaan sama kaikkialla EU:ssa, vaan huomioon tulee ottaa sosiaaliset, kielelliset ja kulttuuriset erot. Kansallisten tuomioistuinten ja viranomaisten

⁸³ Salomaa, 2012

⁸⁴ Valtionvarainministeriö, 2018, s.164–165

on käytettävä omaa harkintaansa keskivertokuluttajan tyypillisen reaktion arvioimiseksi kussakin tapauksessa.⁸⁵ Oikeuskäytäntö luo tapauskohtaisia tarkentavia määräytyksiä keskivertokuluttajakäsitteeseen.

Keskivertokuluttajan käsite on siirtynyt myös kansalliseen oikeuskäytäntöön, varsinkin arvonlisäverosäännösten tulkinnan yhteyteen mutta myös Verohallinnon arviointiin toiminnan yleishyödyllisyydestä ja tuloverovapaudesta. Toimijat on asetettava samaan asemaan arvonlisäveronäkulmasta, mikäli keskivertokuluttaja koee toimijoiden myymien hyödykkeiden olevan samankaltaisia ja kilpailevan keskenään toistensa kanssa markkinoilla. Yleishyödyllisen yhteisön harjoittama, aiemmin arvonlisäverottomaksi tulkittu toiminta, voidaan tulkita kilpailuneutraalisuuteen vedoten arvonlisäverolliseksi toiminnaksi.

Kuluttajansuojalaissa kuluttajana pidetään luonnollista henkilöä, joka hankkii kulutushyödykkeen pääasiassa muuhun tarkoitukseen kuin harjoittamaansa elinkeinotoimintaa varten⁸⁶. Kuluttajalla tarkoitetaan tämän lain kohdan perusteella ainoastaan luonnollisia henkilöitä, ei asiakkaita yleensä. Sama henkilö voi kuitenkin olla joissakin asiayhteyksissä kuluttajan ja toisissa elinkeinonharjoittajan asemassa.

Tarkasteltaessa markkinoinnissa menettelyn sopimattomuutta keskivertokuluttajaryhmää on kahdesta lähtökohdasta tarkennettu: jos menettely on suunnattu tietyille kuluttajaryhmälle, menettelyn sopimattomuutta arvioidaan tämän kuluttajaryhmän näkökulmasta. Jos menettely on omiaan heikentämään sellaisten kuluttajien päätöksentekoa, jotka ovat erityisen alttiita vaikuttamiselle ikänsä, vammansa tai herkkäuskoisuutensa vuoksi, elinkeinonharjoittajan olisi pitänyt se kohtuudella ymmärtää, menettelyn sopimattomuutta arvioidaan tällaisen kuluttajaryhmän näkökulmasta.⁸⁷

⁸⁵ EU direktiivi 2005/29/EY

⁸⁶ KSL 1.4 §

⁸⁷ KSL 2:3§

Kilpailupolitiikassa kuluttaja ymmärretään kuluttajansuojalainsäädäntöä laajemmin. Käsite kattaa kaikki sopimuksen tai järjestelyn piiriin kuuluvien tuotteiden käyttäjät, mukaan lukien näitä tuotteita tuotannontekijöinä käyttävät valmistajat, tukkukauppiat ja vähittäismyyjät sekä varsinaiset loppukuluttajat. Kuluttaja voi kilpailupolitiikan mukaan olla joko luonnollinen tai oikeushenkilö.⁸⁸

Hallituksen esityksessä, HE 32/2008 vp, esitykseksi Eduskunnalle laiksi kuluttajansuojalain 2 luvun muuttamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi, todettiin mittapuuna olevan EU:n tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettu valistunut, kohtuullisen tarkkaavainen ja huolellinen keskivertokuluttaja. Hallituksen esityksen mukaan keskivertokuluttajalla tarkoitetaan asiallisesti samaa kuin kuluttajalla muualla lainsäädännössä. Lain säätämisen yhteydessä ei haluttu muuttaa kuluttaja -käsitteen tulkintaa ottamalla käyttöön termiä keskivertokuluttaja, koska käsitteen käyttöön ottaminen olisi aiheuttanut sekaannusta. Kuluttajansuojalain 2 luvun muuttamisen yhteydessä ei käytetty termiä keskivertokuluttaja vaan pitäydettiin termissä kuluttaja.⁸⁹

Euroopan komissio on todennut, että kuluttajansuojadirektiiviä tarkastellaan lähtökohtana korkean kuluttajansuojan tavoite ja tulkinnan perusteena on myös käyttäytymisen taloustieteen tutkimukset. Tuomioistuimen arvioidessa keskivertokuluttajan päätöksentekotilannetta, hyötyä olisi käyttäytymisen taloustieteiden tutkimustuloksista.⁹⁰

Nykykäytännön jatkamista keskivertokuluttajakäsitteen osalta Suomessa puoltavat kielelliset, kulttuuritutkimuksen, kuluttajatutkimuksen ja oikeudellisen ratkaisutoiminnan antamat perustelut. Tämä on myös järkevää, koska sekä suomalainen kuluttaja että elinkeinonharjoittaja on tottunut tiettyyn toimintaympäristöön.

⁸⁸ Oinonen, 2016, s. 31–32

⁸⁹ Peltonen ja Määttä, 2015, s. 86

⁹⁰ Peltonen ja Määttä, 2005, s.89–90

Keskivertokuluttaja ei ole sama kaikkialla EU:ssa.⁹¹ Viime kädessä keskivertokuluttajan näkemys ja kokemus perustuu tuomioistuimen parhaaseen arvioon kulloinkin käsittelyssä olevan asiaan keskivertokuluttajan lähtökohdista.

4.4 Toimiminen kilpailuolosuhteissa

Keskeisin tunnusmerkki yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnalle näyttäisi olevan toiminnan harjoittaminen kilpailuolosuhteissa. Vastaavia hyödykkeitä on markkinoilla yritystoimintaa harjoittavien toimijoiden tarjoamana. Näin ollen yleishyödyllisten yhteisöjen verovapaudesta voi aiheutua kilpailuneutraliteettiongelmia erityisesti verrattuna yksityisten yritysten toimintaan.⁹² Kilpailuneutraliteettiongelma ja muut toimintaympäristön muutokset huomioidaan tulkitsemalla lakia verotuksessa yhteiskunnalliset muutokset huomioiden⁹³.

Elinkeinotoiminnan tunnusmerkit täytyvät usein siten, että yleishyödyllinen yhteisö toimii kilpailuolosuhteissa harjoittaen samanlaista toimintaa kuin elinkeinonharjoittajat. Kilpailuolosuhteiden arviointia ei tehdä paikkakuntaakohtaisesti tai kilpailutuksiin osallistumisen perusteella. Kilpailuolosuhteiden arvioinnilla tarkoitetaan sitä, harjoitetaanko vastaavaa toimintaa yleisesti markkinaympäristössä. Jos toimintaa harjoitetaan markkinaympäristössä kysyntä - tarjonta -tilanteessa, tuottaen vastikkeellisesti käypään hintaan hinnoiteltuja tavaroita tai palveluja, toiminta on elinkeinotoimintaa.⁹⁴

Kilpailu- ja kuluttajaviraston selvityksessä on haastateltu eri sidosryhmien edustajia vapaaehtoistoiminnan mahdollisuuksista ja esteitä. Verotuksellisten kysymysten yhteydessä haastelusta käy ilmi, että palvelumyynti esimerkiksi kunnalle katsotaan elinkeinotoiminnaksi, vaikka yhdistys olisi ainoa tarjoaja eikä alalla olisi kilpailua.

⁹¹ Bärnlund, 2008

⁹² Manner, 2006, s. 295–296

⁹³ Similä, 2016, s. 10

⁹⁴ Verohallinnon ohje, 2021

Verotuskäytännössä ei haastattelun mukaan voida tarkastella reaalista kilpailutilannetta, sillä kilpailutilanteessa ja tarjoajien määrässä saattaa olla suuriakin alueellisia eroja samalla alalla. Esille tuotiin myös, että toisella paikkakunnalla kilpailu saattaa toimia, ja kilpailutilanne saattaa muuttua myös ajallisesti.⁹⁵

KHO 1997:36

Yleishyödyllisen säätiön tarkoituksena oli edistää liikenneturvallisuutta. Säätiö luovutti omistamaansa ajoharjoittelurataa ja -tilaa maksua vastaan ennalta rajoittamattomalla asiakaspiirille. Säätiön toiminta oli suunnitelmallista ja jatkuvaa kilpailuolosuhteissa ja ansiotarkoituksessa. Radan ja tilan luovuttaminen oli säätiön elinkeinotoimintaa.

Yleishyödyllisen yhteisön toiminta ei saa olla uhkana kilpailuneutraliteetille. Markkinoille tarjottavat hyödykkeet tulee olla samassa asemassa verotuksessa riippumatta siitä, millainen tai minkä niminen organisaatio niitä tuottaa. Yleishyödyllisen yhteisön verotuksellista asemaa ei pidä käyttää hyödyksi esimerkiksi julkisen sektorin tuotantoa ulkoistettaessa.⁹⁶ Toisaalta suurin osa yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnasta on tällä hetkellä sellaista, jolla ei ole olemassa merkittäviä kilpailtuja markkinoita⁹⁷. Yleishyödylliset yhteisöt eivät tuota palveluitaan yksin liiketaloudellisin perustein vaan tavoitteena on esimerkiksi heikommassa asemassa olevien palveluiden turvaaminen. Verotuksen voidaan katsoa olevan neutraalia, jos se ei vaikuta suhteellisiin hintoihin, kuluttajien valintaan eikä yritysten tuotantomenetelmiä tai jakeluteitä koskeviin päätöksiin.⁹⁸

Arvonlisäverodirektiivin kilpailuneutraalisuus vaikuttaa entistä enemmän Verohallinnon tuloveroarviointiin. Kilpailuneutraalisuutta arvioidaan arvonlisäverotuksessa niin sanotun keskivertokuluttajan näkökulmasta. Oleellista on, kokeeko keskivertokuluttaja

⁹⁵ Valliluoto, 2014 s. 41

⁹⁶ Viren, 2014, s. 102

⁹⁷ Similä s. 20

⁹⁸ Valtiovarainministeriö, 2009, s. 93

kahden eri toimijan myymien hyödykkeiden kilpailevan keskenään toistensa kanssa. Jos näin on, toimijat on asetettava samaan asemaan arvonlisäverotuksen näkökulmasta.⁹⁹ Tosin tällä hetkellä lainsäädännössä on verovelvollisuuspaineeet toiseen suuntaan verolakien välillä. Yleishyödyllisten yhteisöjen veronalaisen elinkeinotoiminnan ja arvonlisäverovelvollisuuden välillä on verolainsäädäntöjen välinen kytkös siten, että elinkeinoverovelvollisuus johtaa arvonlisäverovelvollisuuteen. Arvonlisäverolaissa mainitaan:

'Tuloverolaissa (1535/1992) tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään mainitun lain mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona¹⁰⁰.'

Yleishyödyllisen yhteisön toiminnan ollessa verrattavissa toiminimen, kommandiittiyhtiön tai osakeyhtiön harjoittamaan verolliseen liiketoimintaan, toiminta katsotaan yhä herkemmin tuloverotuksessa elinkeinotuloksi¹⁰¹.

⁹⁹ Hokkanen, 2019

¹⁰⁰ AVL 4 §, ks. esimerkkinä palveluiden myynti /KHO 2008:84

¹⁰¹ Hokkanen, 2019

5 Kilpailuolosuhteet ja muut elinkeinotoiminnan tunnusmerkit tuloverovapauden esteenä

TVL 23.3 §:ssä on säädetty tuloista, joita ei pidetä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloina:

1. yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämistä arpajaisista, myyjäisistä, urheilukilpailuista, tanssi- ja muista huvitilaisuuksista, tavarankeräyksestä ja muusta niihin verrattavasta toiminnasta eikä edellä mainittujen tilaisuuksien yhteydessä harjoitetusta tarjoilu-, myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatu tulo
2. jäsenlehdistä ja muista yhteisön toimintaa välittömästi palvelevista julkaisuista saatu tulo
3. adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varojenkeräyksestä saatu tulo
4. sairaaloissa, vajaamielislaitoksissa, rangaistus- ja työlaitoksissa, vanhankodeissa, invalidihuoltolaitoksissa tai muissa sellaisissa huoltolaitoksissa ja huoltoloissa hoito-, askartelu- tai opetustarkoituksessa valmistettujen tuotteiden myynnistä tai tällaisessa tarkoituksessa suoritetuista palveluksista saatu tulo
5. bingopelin pitämisestä saatu tulo

Tuloverolainkohdassa on supistettu elinkeinotulon käsitettä yleishyödyllisten yhteisöjen hyväksi. Nämä yleishyödylliselle yhteisölle tuloverovapaat toiminnot ovat osin luonteeltaan sellaisia, ettei toimintaa harjoita juurikaan muut verovelvolliset tai toiminnan harjoittaminen on sallittua vain yleishyödylliselle yhteisölle.¹⁰² Luettelosta voi yleistäen todeta, että siinä korostuu varsin vanhanaikainen varainhankinta ts. lain säätämishetken toiminta- ja varainhankintatavat. Verotuksellisia tulkintaongelmia on syntynyt yhteisön uusien varainhankintatapojen myötä. Edellä mainittu tuloluettelo on siinä mielessä tyhjentävä, että tapauskohtaisesti pitää arvioida toiminnan luonnetta ja

¹⁰² Lydman ja muut, 2018, s. 437

laajuutta. Kaikissa tilanteissa toiminta ei välttämättä jää elinkeinotoiminnan käsitteen ulkopuolelle ja verovapaus ei toteudu. Yleishyödyllisten yhteisöjen keskeisin tuloverotusta koskeva ongelma on sen ratkaiseminen, onko TVL 23.3 §:n luetteloon kuulumaton tulo veronalaista elinkeinotuloa vai verovapaata henkilökohtaista tuloa. Lisäksi luettelossa mainittuihin tuloihin liittyy runsaasti tulkintakysymyksiä. Elinkeinotoimintaan liittyvinä luettelossa mainitut tulot ovat yhteisön verotettavaa tuloa.¹⁰³

5.1 Tilaisuudet tarjoiluineen

Yleishyödyllisen yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämästä TVL 23.3 §:n 1 kohdassa tarkoitettusta tilaisuudesta ja sen yhteydessä harjoitetusta tarjoilu- myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatu tulo ei ole yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloa. Yhteisön tulee järjestää tilaisuus itse tai olla ainakin järjestämisvastuussa, jotta verovapaus toteutuu. Toiminnan toistuvuus hyväksytään, mutta verovapauden kannalta toiminnan pitää olla tilapäistä. Verovapaata ei tämän lainkohdan perusteella ole muiden yhteisöjen kuin tapahtuman järjestäjän harjoittama myynti.¹⁰⁴ Tulojen verovapauden perusedellytys on se, että toiminnalla on yhteys yhteisön tarkoituksen toteuttamisen ja varainhankinnan välillä¹⁰⁵.

Kahvila-, ravintola- ja kioskitoiminnasta saatu tulo voi olla tietyissä tilanteissa yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan tuloa. Elinkeinotoiminnan muodossa harjoitettavalle toiminnalle on tyypillistä, että myytävät hyödykkeet ovat tavanomaisia kulutushyödykkeitä, asiakkaina ovat muutkin kuin yhteisön jäsenet, toiminta on jatkuvaa, ulospäin suuntautunutta ja se tapahtuu kilpailuolosuhteissa.¹⁰⁶

Ratkaisussa KHO 1993 B 549 yleishyödyllinen oppilasyhdistys harjoitti koulun sisätiloissa kioskitoimintaa. Kioskimyynti oli jatkuvaa, ansiotarkoituksessa harjoitettua, säännöllistä,

¹⁰³ Myrsky, 2014a, s. 20–22

¹⁰⁴ Verohallinnon ohje, 2021

¹⁰⁵ Myrsky, 2014 s.160

¹⁰⁶ Verohallinnon ohje, 2021

se kohdistui yhdistyksen jäsenten lisäksi oppilaitoksen henkilökuntaan ja myyjille maksettiin korvausta myyntityöstä. Kioskimyynnistä saatu tulo oli yhdistyksen elinkeinotuloa.

Ratkaisussa KHO 2015:174 yleishyödyllinen yhdistys ylläpiti talkootyönä latumajalla kahvilaa, joka oli auki vuosittain hiihtokaudella lähinnä viikonloppuisin. Elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien ei katsottu täyttyneen, kun toiminnasta saadun tulon määrä oli vähäinen, toiminta perustui talkootyöhön ja se liittyi läheisesti yhdistyksen varsinaiseen yleishyödylliseen toimintaan eikä toimintaa harjoitettu kilpailuolosuhteissa. Latukahvila sijaitsi yli 10 km:n päässä keskustan palvelusta ja oli avoinna vuosittain hiihtokauden aikana viikonloppuisin ja hiihtolomalla, jos keliolosuhteet sallivat. Yhdistyksen latukahvilasta saama tulo ei ollut veronalaista.

Edellä mainitussa tapauksessa yleishyödyllisen yhdistyksen latukahvilatoimintaa ei harjoitettu TVL 23.3 §:n tarkoittaman tilaisuuden yhteydessä. Latukahvilatoiminnan arviointi liiketoiminnan yleisten tunnusmerkkien perusteella johtaa siihen, että toimintaa verotettaisiin elinkeinotoimintana. Yleishyödylliseen yhteisön tulonhankkimisen katsominen elinkeinotoiminnaksi edellyttää lisäpohdintoja muihin verovelvollisiin verrattuna.

Verovapaata yleishyödyllistä toimintaa puoltavat olosuhteet käyvät ilmi KHO 2015:174 ratkaisusta: vähän tuloa, talkootyöllä, ei kilpailuolosuhteissa ja liittyminen varsinaiseen yleishyödylliseen toimintaan.¹⁰⁷

Kilpailuhaitan asteella on merkitystä, jos se kohdistuu vastaavaa toimintaa harjoittaviin verovelvollisiin. Latukahvilan toiminta oli fyysisesti kaukana vastaavaa toimintaa harjoittavista, kilpailuhaitan merkitys on hyvin vähäinen tällä perusteella. Vähäinen kilpailuhaitta voidaan todeta myös suljetulla alueella toimivasta kahvilasta, esim. sairaalakahvio.¹⁰⁸

Messu- ja näyttelytilaisuudet ovat yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintaa silloin kun ne on järjestetty kaupallisessa tarkoituksessa. Tapahtuman luonteen tulkintaan

¹⁰⁷ Nieminen, 2016

¹⁰⁸ Myrsky, 2014, s. 253

vaikuttavat lähtökohtaisesti kiinteä organisaatio, palkattua henkilökunta ja tapahtuman järjestämisen säännöllisyys.¹⁰⁹

Ratkaisussa KHO 1984 II 506 yhdistyksen tarkoituksena oli mm. edistää ja tukea talouselämän piiriin kuuluvaa yrittäjyyttä, panna toimeen messuja ja näyttelyitä sekä harjoittaa jäseniään palvelevaa tiedotustoimintaa. Yhdistyksen tarkoituksena ei ollut voiton hankkiminen jäsenilleen. Yhdistys oli vuosittain järjestänyt messuja ja näyttelyitä, joiden tuotot verovuodelta 1979 olivat n. 2 milj. mk ja verovuodelta 1980 n. 1 milj. mk. Messu- ja näyttelytoimintaa varten yhdistyksellä oli toimisto ja palkattua henkilökuntaa. Kun puheena olevassa toiminnassa pyrittiin taloudellisten etujen saavuttamiseen ja toiminta kohdistui ennalta rajoittamattomaan piiriin, näyttelyiden ja messujen järjestämistä pidettiin yleishyödyllisen yhteisön liiketoimintana, josta saadusta tulosta se oli verovelvollinen. Äänestys 7–1.

Ratkaisussa KHO 1987 B 502 yleishyödyllinen yhdistys järjesti kaksi päivää kestävä messutapahtuman joka toinen vuosi talkoovoimin. Tapahtumaa varten ei ollut kiinteää organisaatiota eikä palkattua henkilökuntaa. Messujen liikevaihto oli 189.612 mk ja nettovoitto 51.679 mk. Yhdistys oli järjestänyt aikaisemmin vuosina 1981 ja 1983 pienempimuotoiset näyttelyt samoin talkootyönä. Katsottiin, ettei yhdistyksen messutapahtumasta saatu tulo ollut sen liiketuloa, minkä vuoksi yhdistys ei ollut siitä verovelvollinen. Äänestys 3–2.

Jälkimmäiseen ratkaisuun on ennen kaikkea vaikuttanut se, että tapahtuman järjestämistä varten ei ollut kiinteää organisaatiota eikä palkattua henkilökuntaa. Lisäksi toiminta katsottiin pienimuotoiseksi. Yleishyödyllisen yhteisön toiminnasta löytyvät osittaiset elinkeinotoiminnan piirteet eivät aina johda siihen, että toiminta olisi elinkeinotoimintaa.

5.2 Tuotteiden myynti

TVL 23.3 §:n 1 kohdan mukaan yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona ei pidetä yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämästä **tavarankeräyksestä** tai siihen verrattavasta toiminnasta saatua tuloa. Tavarankeräyksellä tarkoitetaan vastikkeetta saatujen tavaroiden luovuttamista lähes sellaisenaan vastiketta vastaan. Tavarat myydään kirpputoritoimintana. Vastikkeetta saatu tavara voi olla myös käyttämätön. Tavaroille saadaan tehdä vain vähäistä kunnostusta. Kirpputoritoiminnan harjoittaminen siten, että yhteisö vuokraa kirpputoripöytiä ei ole yhdistyksen tavarankeräystoimintaa

¹⁰⁹ Verohallinnon ohje, 2021

vaan myyntipaikkojen tarjoamista. Oikeuskäytännössä tällainen toiminta on tulkittu veronalaiseksi elinkeinotoiminnaksi, vaikka sitä harjoitettaisiin verovapaan tavarankeräyksen yhteydessä.¹¹⁰

Jäsenlehdessä tai muusta yhteisön toimintaa välittömästi palvelevasta julkaisusta saadut tulot ovat verovapaita TVL 23.3 §:n 2 kohdan perusteella. Olennaista tulkinnassa on se, milloin kysymys on jäsenlehdessä ja milloin julkaisu katsotaan välittömästi palvelevan yhteisön toimintaa. Jäsenlehteä tehdään sen asiasisällön, ei mainosten, takia. Lehdessä käsitellään yhteisön kannalta tärkeitä jäseniä koskettavia asioita. Tyypillistä on, että lehti lähetetään pääasiassa jäsenyyden eikä tilausten perusteella.¹¹¹

Ratkaisussa KHO 1992 B 501 yleishyödyllisen yhdistyksen saama tulo ilmaisjakelulehdestä oli verotettavaa tuloa, vaikka se oli muodostunut jäsenten maksamisesta ilmoituksista. Lehteä ei levikki ja sisältö huomioiden ollut pidettävä jäsenlehtenä.

Ratkaisussa KHO 1990 B 524 lehteä pidettiin jakelunsa puolesta pääasiallisesti jäsenlehtenä. Lehdestä saatua tuloa pidettiin elinkeinotulona ennen kaikkea, että siitä saatiin huomattava tuotto, jonka katsottiin osoittavan lehden kilpailleen ilmoituksista muiden lehtien kanssa.

Ratkaisujen lopputulemiin päädyttiin ennen kaikkea siksi, että kilpailuneutraliteetti toteutuisi ilmoitusmarkkinoilla. Lehtien levikki ja julkaisemisesta kertyneet kokonaistuotot huomioon ottaen lehdet kilpailivat ilmoituksista muiden lehtien kanssa. Päinvastaiseen lopputulemaan, ei veronalaista tuloa verotuksessa, päädyttiin jäsenlehden osalta ratkaisussa KVL 1997/171:

Yleishyödyllinen yhteisö julkaisi lehteä, joka ilmestyi jäsenilleen jäsenetuna. Lehti oli ammatillinen jäsenlehti, jota voivat tilata myös muut kuin jäsenet. Yli puolet lehden painoksista jaettiin jäsenille jäsenetuna. Lehteen myytiin ilmoitustilaa. Jäsenlehteä pidettiin muuna yhteisön toimintaa palvelevana julkaisuna.

¹¹⁰ Verohallinnon ohje, 2021

¹¹¹ Määttä, 2017, s. 86

Tapauskohtaisesti kaikki asiaan liittyvät seikat tulee huomioida ja vertailla kokonaisuutena verovelvollisuutta ratkaistaessa. Arviointi tehdään julkaisukohtaisesti.

TVL 23.3 §:n 3 kohdassa tarkoitettujen **adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynti** on yleishyödyllisille yhteisöille verovapaata varainkeräyksestä saatua tuloa.¹¹² Kysymys on niin sanotuista kannatustavaroista ja varainhankinnasta. Näiden tavaroiden myynti on verotonta myös muualla kuin yhdistyksen järjestämässä tilaisuuksissa ja myyjäisissä.¹¹³

Ratkaisussa KHO 2013:200 adressien myynnin katsottiin kuitenkin olevan veronalaista elinkeinotoimintaa, vaikka sitä harjoitti yleishyödyllinen yhteisö. Säätiö toimi painotuotteiden valmistusta ja myyntiä harjoittavan kansainvälisen konsernin emoyhteisönä ja harjoitti myös itse merkittävää adressien välitystä osana konsernin toimintaa. Välitysmyyntin liikevaihto oli yli miljoona euroa muodostaen taloudellisesti merkittävän osan säätiön toiminnasta. Säätiön ei katsottu toimivan yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi. Säätiötä ei pidetty tuloverotuksessa yleishyödyllisenä yhteisönä.

Edellä mainitun ratkaisun myötä säätiö ei pelkästään tullut adressien myynnistä verovelvolliseksi vaan menetti myös yleishyödyllisyysstatuksensa, jonka menettämisen myötä voi aiheutua mahdollisia muita verotusseuraamuksia.

Esimerkkinä muiden hyödykkeiden myynnin verotuksellisesta käsittelystä on ratkaisu Turun HaO 27.08.2013 13/0514/3:

Koulun vanhempainyhdistys järjesti toimintansa rahoittamiseksi kouluvuoden aikana kaksi WC ja talouspaperien myyntitapahtumaa. Yhdistys oli lähettänyt oppilaiden koteihin asiaa koskevan tilauslomakkeen, hankkinut tilausten perusteella hyödykkeet tilaajille ja perinyt sovitun hinnan. Yhdistyksen hyödykkeistä perimä hinta oli olennaisesti korkeampi kuin se, millä vastaavia tuotteita oli ostettavissa vähittäiskauppaliikkeistä. Hyödykkeiden ostajien oli näin ollen katsottava olleen tietoisia siitä, että hintaan sisältyi yhdistykselle annettavaa tukea, joten ostajakunta oli tosiasiallisesti rajoittunut oppilaita ja heidän vanhempiaan lähellä oleviin tahoihin. Hyödykkeiden myyntitoiminnan järjestäminen ei ollut sitonut pääomaa, eikä siinä ollut käytetty palkattua työvoimaa. Vaikka myyntitapahtuma oli toistunut lukukausittain, toimintaan ei

¹¹² Verohallinnon ohje, 2021

¹¹³ Myrsky, 2014, s. 178

ollut kuulunut hyödykkeiden myymistä jatkuvasti. Näissä oloissa myyntitoimintaa ei ollut pidettävä elinkeinotoimintana, joten myyntitulot olivat verovapaata varojenkeräyksestä saatua tuloa.

Tässä tapauksessa myytävänä oli tavanomaisia kulutushyödykkeitä, jotka kilpailevat vastaavien yleisesti myytävien hyödykkeiden kanssa. Kulutustavaroiden myynti on lähtökohtaisesti yleishyödyllisen yhteisön veronalaista elinkeinotoimintaa. Kilpailuneutraalisuuden toteutumista ei painotettu vaan muut tosiseikat puolsivat toiminnan verovapautta. Ratkaisussa käytetään ilmaisua 'näissä oloissa'. Kyseisestä ilmaisusta voi päätellä ratkaisun olevan korostetusti sidottu juuri tässä tapauksessa esille tulleisiin tosiasioihin¹¹⁴. Vastaavasti ratkaisussa KHO 1995 B 545 yleishyödyllinen yhteisö (Luonnonystävät ry) myi toimintansa rahoittamiseksi luonnonsuojelutuotteita. Kun kysymyksessä oli tavanomaisten kulutustavaroiden myynti, joka suuntautui rajoittamattomalle asiakaspiirille ansiotarkoituksessa ja oli jatkuvaa, myyntiä pidettiin tuloverolain mukaan yhdistyksen veronalaisena tulona. Äänestys 3–1–1. Tässä ratkaisussa eri mieltä olleen jäsenen lausunnossa mainitaan, että ottaen huomioon kysymyksessä olevan myynnin luonne ja muodot, tuloa ei ole pidettävä elinkeinotulona.

5.3 Palveluiden myynti

Elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien täytyessä yleishyödyllisten yhteisöjen tarjoamat palvelut ovat pääsääntöisesti yhteisön elinkeinotoimintaa.

Yleishyödyllisten yhteisöjen varainhankinta tapahtuu merkittävältä osin jäsenten vapaaehtoistyönä. **Talkootyön** käsite liittyy vapaaehtoistyöhön, joka tehdään toisen lukuun korvauksetta. Palkaton työ ei ole kuitenkaan aina automaattisesti verovapaata talkootyötä. Perinteinen talkootyö on lähtökohtaisesti verotuksen ulkopuolella. Jos talkootyö täyttää elinkeinotoiminnan kriteerit, on yleishyödyllisen yhteisön siitä saama tulo verotettavaa. Talkootyöstä saatu tulo voi olla myös tapauskohtaisesti työn tehneen jäsenen palkkatuloa. Saatu korvaus on verovapaata, jos sen saaja yleishyödyllinen

¹¹⁴ Myrsky, 2011, s. 125

yhteisö käyttää varat yleishyödylliseen toimintaansa. Talkootyöstä saatavan hyödyn on ohjautettava kaikkien yhteisön jäsenten hyödyksi. Talkootyön verottomuutta puoltavia tekijöitä ovat työn tilapäisyys ja selvästi rajattu tehtävä, joka ei vaadi erityistä ammattitaitoa.¹¹⁵

Jos työtä tehneiden katsotaan toimineen toimeksiantajan johdon ja valvonnan alaisena tai työ on vaatinut erityistä ammattitaitoa, saatu korvaus ei ole yhdistyksen tuloa vaan työtä tehneiden jäsenten tuloa.¹¹⁶ Talkootyön verokohtelu ratkaistaan tapauskohtaisesti.

Ratkaisussa KHO 2008:84 harrastus- ja kilpaurheilua harjoittava yleishyödyllinen yhdistys oli toimintansa tukemiseksi tehnyt sopimuksen kaupunginteatterin naulakkopalvelujen hoitamisesta vuosina 2006–2009. Yhdistys oli hoitanut kyseisiä tehtäviä vuodesta 2003 lähtien. Kun otettiin huomioon tuottojen määrä, toiminnan jatkuvuus, ulospäin suuntautuminen, ansiotarkoitus ja kilpailuneutraalisuuden vaatimukset, yhdistyksen katsottiin harjoittavan naulakkotoimintaa arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentissa tarkoitetulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Toiminta ei välittömästi edistänyt yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteutumista, joten naulakkopalvelu oli arvonlisäverolaissa tarkoitettu verollinen palvelu. Yhdistys oli verovelvollinen saamastaan elinkeinotulosta. Ennakkoratkaisu kalenterivuodelle 2007.

Hyvin merkittävänä seikkana voidaan pitää erityisesti mainintaa siitä, että toiminnan ei katsottu välittömästi edistävän yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamista. Varojenhankinta katsottiin siis varsinaisesta yleishyödyllisestä toiminnasta irralliseksi toiminnaksi. Tilanne olisi saattanut olla erilainen silloin, jos kysymys olisi ollut urheilutapahtumien yhteydessä tapahtuvasta toiminnasta puhumattakaan siitä, että kyseinen toiminta olisi suoraan yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamista.¹¹⁷

Ratkaisussa mainittua kilpailuneutraliteettia ei pidä korostaa sillä yhdistyksen mukaan kaupunki oli hakenut tehtävään urheiluseuraa, haluten näin tukea vapaaehtoista kansalaistoimintaa, eikä kaupunki ilmeisesti ole halunnutkaan kilpailuttaa naulakkopalveluja voittoa tuottavien yritysten kanssa.

¹¹⁵ Myrsky, 2014, s. 285–287

¹¹⁶ Verohallinnon ohje, 2021

¹¹⁷ Myrsky a, 2009

Markkinaympäristössä käypään hintaan tarjotut **sosiaali- ja terveydenhoitopalvelut** ovat yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintaa. Sosiaalialan toiminta voi olla yleishyödyllisen yhteisön verovapaata toimintaa silloin kun sitä on tuettu julkisin varoin. Palvelun sisältö voi esimerkiksi erota tarkoituksensa ja asiakuntansa kautta elinkeinonharjoittajan tuottamasta palvelusta, jolloin toimintaa voidaan pitää verovapaana. Kunnat ovat siirtyneet hankkimaan sosiaalialanpalveluita yksityisten yritysten lisäksi palveluita tarjoavilta yleishyödyllisiltä yhteisöiltä. Tuloverotuksessa ei ole merkitystä sillä, kuka palvelun ostaa tai käyttää. Huomioitava on, että yleishyödyllinen yhteisö voi saada julkista rahoitusta myös sosiaalipalveluiden järjestämiseen veronalaisena liiketoimintana. Kilpailuolosuhteiden olemassaolo on ratkaisevaa tapauskohtaisessa ja kokonaisharkintaan perustuvassa arvioinnissa.¹¹⁸

Ratkaisussa KHO 1983 II 508 säätiö ylläpiti valtakunnallisena järjestönä terveydenhoitoasemaa korkeakouluopiskelijoille maamme 16 korkeakoulupaikkakunnalla. Säätiön omien potilaitensa ohella eräälle kaupungille ja erään valtialueen hoitokunnalle järjestämät laboratoriopalvelut katsottiin säätiön veronalaiseksi liiketoiminnaksi.

Edellä mainitussa ratkaisussa säätiö katsottiin yleishyödylliseksi yhteisöksi ja terveystalveluiden tuottaminen säätiön omille potilaille tuettuun hintaan ei ollut elinkeinotoimintaa. KHO päätyi kuitenkin ratkaisussaan siihen, että muille kuin omille potilaille vastaavien palveluiden tarjoaminen kilpaili markkinoilla vastaavia palveluja tarjoavien yritysten kanssa ollen elinkeinotoimintaa.

Toimiminen kilpailuolosuhteissa käy ilmi ratkaisusta Helsingin HaO 14.12.2011 11/1547/3:

Säätiö myi vammaispalvelulain mukaisia kehitysvammaisten palveluasumispalveluita vain kunnille ja kuntayhtymille. Hallinto-oikeus katsoi, että säätiön harjoittama kehitysvammaisille suunnattu palveluasumistoiminta oli muodoltaan sellaista, että vastaavia palveluita tarjotaan kilpailuolosuhteissa yritysten toimesta. Jotta verovelvollisia kohdeltaisiin yhdenmukaisesti, oli kyseessä olevaa palveluasumistoimintaa pidettävä elinkeinotoimintana, vaikka säätiö ei tavoitellut toiminnallaan voittoa. Hallinto-oikeuden mukaan säätiön tarkoitusta kehitysvammaisten tarpeista ja hyvinvoinnista huolehtimisesta oli

¹¹⁸ Myrsky, 2014, s. 207–208

kyllä sinänsä pidettävä yleishyödyllisenä. Säätiöllä ei kuitenkaan ollut verovuonna muuta varsinaista toimintaa kuin elinkeinotoimintana pidettävä palvelutalotoiminta. Säätiötä ei voitu pitää miltään osin yleishyödyllisenä yhteisönä verotuksessa.

Päinvastaiseen tulkintaan päädyttiin samanaikaisesti annetussa ratkaisussa Helsingin HaO 14.12.2011 11/1548/3:

Säätiön sääntöjen mukaisena tarkoituksena oli perustaa ja ylläpitää palvelutaloa, jossa varataan aktiivisen työelämän ulkopuolelle siirtyneille tietyn taiteilijoiden ammattiliiton jäsenille mahdollisimman edulliset, tarvittaessa asukkaan maksukykyyn suhteutetut, asumismahdollisuudet. Palvelutalotoiminnan lisäksi säätiöllä oli merkittävä arvopaperiomistus kertyvine henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvine tuloineen. Palvelutalotoiminnan vuosittaiset huomattavat alijäämät oli katettu säätiön sijoituksistaan saamalla tuotoilla. Säätiön harjoittama palveluasumistoiminta oli muodoltaan sellaista, että vastaavia palveluja tarjotaan myös voittoa tavoitellen kilpailuyritysten toimesta. Hallinto-oikeus katsoi kuitenkin, että palvelutalon asukkaat valitaan sosiaalisin perustein, säätiön asukkailta asumisesta perityt maksut ovat olennaisesti palvelun tuottamisesta aiheutuneita kustannuksia alhaisemmat ja toiminnasta syntynyt alijäämä katetaan säätiön omilla varoilla, ei säätiön harjoittamaa palveluasumistoimintaa ole pidettävä elinkeinotoimintana. Säätiötä on sen harjoittaman säätiön säännöissä määritetyille taholle suunnatun palveluasumistoiminnan perusteella pidettävä tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä ja palveluasumistoimintaa yleishyödyllisenä toimintana. Lisäksi hallinto-oikeus katsoi, että säätiön harjoittama senioriasuntojen vuokraustoiminta on kuitenkin pidettävä muuna kuin yleishyödyllisenä toimintana. Vuokraustoiminta ei ole ollut alijäämäistä. Asuntojen sosiaalisista jakoperusteista huolimatta katsottiin olevan kysymys tavanomaiseen, pysyvään asumiseen käytettyjen tilojen vuokraamisesta.

Yksityisten sosiaali- ja terveyspalveluiden tuottajien määrä on lisääntynyt merkittävästi Suomessa sillä markkinat kasvavat väestön ikärakenteen vanhetessa. Alan lisääntynyt kilpailu johtaa siihen todennäköisyyteen, että yleishyödyllisten yhteisöjen verovapausmahdollisuudet vähenevät. Selvitettäessä yleishyödyllisen yhteisön toiminnan verokohtelua ennen toiminnan aloittamista, näistä ratkaisuista on tulkintahyötyä, mutta samalla pitää olla hyvin tarkkana samankaltaisuuden toteutumisesta kaikkien mahdollisesti verostatukseen vaikuttavien seikkojen osalta. Ratkaisut perustuvat aina kokonaisarviointiin pohjalle.

Koulutustoiminnan tulojen veronalaisuus ratkaistaan yleisten elinkeinotoimintaa koskevien kriteerien perusteella. Pääsääntöisesti omien jäsenten kouluttaminen on verovapaata ja ansaintatarkoituksessa järjestetty koulutus elinkeinotoimintaa.¹¹⁹

Ratkaisussa KHO 1980 II 504 yhdistys, jonka tarkoitus oli toimia kirjanpidon kehittämiseksi terveiden liikeperiaatteiden ja hyvän kirjanpitotavan mukaan, kirjanpitotoimistojen yhdyssiteenä oleminen, yhdistyksen jäsenten ammattitaidon ja tiedon edistäminen sekä jäsenten yhteisistä ammattieduista huolehtiminen, katsottiin TVL 13 §:n mukaiseksi yleishyödylliseksi yhteisöksi. Tili- ja veropäivien järjestäminen katsottiin yhdistyksen liiketoiminnaksi. Äänestys 3–1. Verovuosi 1976.

Tili- ja veropäivien järjestäminen on säännöllinen ja laajalle osallistujakunnalle järjestetty koulutustapahtuma, siten yhdistyksen elinkeinotoimintaa. Vastaavasti ratkaisussa KHO 1985 II 507 insinöörien jatkokoulutustoiminta katsottiin liiketoiminnaksi, sillä koulutus oli toteutettu laajasti rajoittamattomalle asiakaskunnalle.

Ratkaisussa KHO 1996 T 3013 yleishyödyllisen yhdistys toimi alueellaan käsi- ja taideteollisuuden yleisten edellytysten edistämiseksi saaden valtiolta ja kunnilta avustusta, joka kattoi noin puolet yhdistyksen kuluista. Yhdistyksellä oli muun toiminnan ohella liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa jatkuvaa ja suunnitelmallista neuvonta- ja kurssitoimintaa kaikille halukkaille. Kyseisen toiminnan katsottiin kuitenkin liittyvän välittömästi yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen eikä näin ollen ollut yhdistykselle elinkeinotuloa.

Seuraavissa kahdessa ratkaisussa, liittyen säätiöiden järjestämiin koulutuksiin, on päädytty päinvastaisiin lopputuloksiin. Olennaisena kriteerinä päätöksissä on avustuksen saaminen valtion varoista. Toimintaa ei pidetty liiketoimintana, koska sen tueksi oli saatu avustusta valtion varoista. Sen sijaan kilpailuolosuhteissa järjestetty koulutus, jota varten ei ollut saatu avustuksia, katsottiin yleishyödyllisen yhteisön liiketoiminnaksi.¹²⁰

¹¹⁹ Myrsky, 2014, s. 191

¹²⁰ Myrsky, 2014, s.194–195

Ratkaisussa KHO 1988 T 1203 säätiö, jonka tarkoituksena on vientikoulutuksen järjestäminen ja edistäminen, ylläpiti tarkoituksensa toteuttamiseksi vienti-instituuttia ja muutoinkin tuki vientikoulutusta. Säätiö sai mm. hallintonsa kuluihin valtionavustusta. Mahdollinen ylijäämä oli valtionavustusta koskevien ohjeiden mukaan käytettävä säätiön tarkoitusperien kannalta hyväksyttävällä tavalla. Ottaen huomioon myös esitetyn selvityksen säätiön hallinnosta ja toiminnan taloudellisesta tuloksesta säätiön harjoittamaa kurssi- ja koulutustoimintaa ei pidetty liiketoimintana. Äänestys 3–2.

Ratkaisussa KHO 1988 T 1197 säätiön tarkoituksena oli johtamiskoulutuksen ja tutkimuksen järjestäminen ja edistäminen. Säätiö ylläpiti tarkoituksensa toteuttamiseksi instituuttia, jonka tehtävänä oli johtamiskoulutuksen ja siihen läheisesti liittyvien toimintojen toteuttaminen ja kehittäminen sekä johtamiskysymyksiin liittyvä tutkimus-, julkaisu- ja tiedotustoiminta. Päätoimintamuotoina oli ollut verovuosina 1982 ja 1983 liikkeenjohdon täydennyskoulutuskurssien järjestäminen. Kurssituotot, seminaarituotot ja muun koulutustoiminnan tuotot olivat olleet 4.777.890 mk vuonna 1982 ja 5.821.301 mk vuonna 1983. Osallistumista koulutukseen ei ollut rajattu. Säätiö ei ollut saanut tämän toiminnan tueksi avustusta valtion varoista eikä koulutustoimintaan kohdistettu välitöntä julkista valvontaa. Säätiön koulutustoiminta oli sen liiketoimintaa. Äänestys 4–1.

Ratkaisussa KHO 2013:19 yleishyödyllisen yhteisön harjoittaman koulutustoiminnan katsottiin olevan elinkeinotoimintaa. Tässä tulkinnassa hyödynnettiin verolakien ohella ammattikorkeakoulusta annetun lain säännöksiä. Verotuksessa yleishyödyllisenä yhteisönä pidetty ammattikorkeakoulua ylläpitävä osakeyhtiö oli perustanut suomalaisen tytäryhtiön, jonka tarkoituksena oli myydä koulutuspalvelut ulkopuoliselle taholle. Yleishyödyllinen yhteisö olisi myynyt koulutusohjelmien suunnittelun ja toteuttamisen tytäryhtiölleen. Tätä toimintaa ei ollut pidettävä ammattikorkeakoululaissa tarkoitettuna lakisääteisenä koulutustoimintana, josta saatava tulo voitaisiin katsoa henkilökohtaiseksi tuloksi, vaan tulo oli verotettavaa elinkeinotoimintaa. Ratkaisuun ei vaikuttanut koulutuspalvelun myynti tytäryhtiön kautta vaan yleishyödyllisen yhteisön suoraankin ulkopuoliselle taholle myytynä palvelu olisi elinkeinotoimintaa.

5.4 Arvopaperikauppa

Yleishyödyllisillä yhteisöillä, varsinkin säätiöillä, voi olla merkittävästi varallisuutta sijoitettuna erilaisiin kohteisiin kuten kiinteistöihin, asunto-osakkeisiin ja arvopapereihin. Yleishyödyllisen yhteisön harjoittama laajakin arvopaperisijoittaminen ja siitä saatavat

tulot ovat verohallinnon verotusohjeen mukaan lähtökohtaisesti yhteisön verovapaata henkilökohtaisen tulonlähteen tuloa. Yleishyödylliset yhteisöt eivät saa kilpailla veronalaisen elinkeinotoiminnan kanssa. Arvopaperisijoittaminen ei ole ala, jota yrittäjien väliset neutraalisuusnäkökohdat vaatisivat verotettavaksi elinkeinotoimintana. Sijoitustoiminnan verovapauden ei katsota antavan yleishyödylliselle yhteisölle mitään erityistä kilpailuetua muihin sijoitustoimintaa harjoittaviin nähden.¹²¹

Milloin yleishyödyllisen yhteisön harjoittama arvopaperikauppa voidaan katsoa elinkeinotoiminnaksi? Arvopaperikaupan tulisi täyttää ainakin elinkeinotoiminnan yleiset tunnusmerkit: suunnitelmallista, jatkuvaa, voittoa tavoittelevaa ja riskipitoista. Verotettavaan arvopaperikauppaan arviointi voisi päätyä, mikäli sijoitustoiminnassa velkarahoituksella on merkittävä rooli, kaupankäynti on luonteeltaan spekulatiivista ja yhteisöllä on erityisesti sijoitustoimintaa varten palkattua henkilökuntaa, joka pyrkii aktiivisesti tekemään arvopaperikaupalla tulosta. Tarkastelussa tulee huomioida myös, missä määrin varoja käytetään yleishyödylliseen toimintaan. Yleishyödyllisen yhteisön arvopaperikaupoista ei ole olemassa korkeimman hallinto-oikeuden antamia ennakkoratkaisuja. Mitään ehdottomia sääntöjä, jotka perustuisivat arvopaperisalkun arvoon, voittojen suuruuteen tai salkun kiertonopeuteen, ei ole. Asia ratkaistaan tapauskohtaisesti Verohallinnon antamien suuntaviivojen, arvopaperikauppaa koskevan oikeuskäytännön sekä elinkeinoverolain elinkeinotoiminnan käsitteen tulkintaa koskevan vakiintuneen käytännön perusteella. Käytännössä yleishyödyllisen yhteisön arvopaperikauppaa voidaan vain hyvin poikkeuksellisesti pitää elinkeinotoimintana.¹²²

¹²¹ Myrsky, 2014, s. 231–232

¹²² Myrsky, 2014, s. 231–232

6 Superyleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennus

Yleishyödyllisen yhteisön tuloverolain mukaan verotettava tulo voidaan erillisellä hakemuksella lain edellytysten täytyessä huoventaa tuloverosta. Huojennuksen edellytyksistä säädetään laissa eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista. Huojennettava veronalainen tulo voi olla elinkeinotoiminnan tuloa tai kiinteistön tuottamaa verotettavaa tuloa. Verovapaus kohdistuu tiettyyn tuloon, josta yleishyödyllinen yhteisö muutoin joutuisi maksamaan veroa vielä senkin jälkeen, kun TVL 23 §:n mukaiset verohelpotukset on jo huomioitu. Tässä esityksessä käsitellään huojennusta vain elinkeinotoiminnan verotuksen osalta, ei kiinteistötulon. Yleishyödylliset yhteisöt eivät välttämättä tunne veronhuojennusmahdollisuutta riittävän hyvin. Huojennusta hyödyntävät mahdollisesti toistuvasti samat verovelvolliset, uutta oikeuskäytäntöä ei synny.

6.1 Yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittava yhteisö

Huojennusta hakevan tulee olla yleishyödyllinen yhteisö, joka harjoittaa yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa. Yhteisön tulee siis olla todettu verotuksen toimittamisen yhteydessä yleishyödylliseksi, jotta voidaan arvioida sen toiminnan luonnetta sekä mahdollisuutta huojennuksen saajaksi. Lain tulkinnan yhteydessä puhutaan superhyödyllisyydestä. Mitä yhteiskunnallisesti merkittävällä toiminnalla tarkoitetaan? Laissa eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista määritelmää käsitellään suhteellisen väljästi.¹²³

Lain mukaan yleishyödyllisen yhteisön voidaan katsoa harjoittavan yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa, jos sen varsinaisena tarkoituksena on valtiollisiin asioihin vaikuttaminen rekisteröitynä puolueena taikka sosiaalisen tai muun yhteiskunnallisesti tärkeitä tarpeita palvelevan toiminnan harjoittaminen, mikäli tämä toiminta on koko valtakunnan alueen kattavaa tai muuten laajaa, vakiintuneen muodon saavuttanutta ja

¹²³ Lydman ja muut, 2018, s. 549–550

pysyvää. Lisäksi laissa todetaan, että yhden järjestön toimintaa arvioitaessa voidaan ottaa huomioon useampien järjestöjen muodostaman järjestön toiminta.¹²⁴ Paikallisjärjestön hakemaa huojennusta harkittaessa voidaan siten huomioida paikallisjärjestön yhteys keskusjärjestöön ja osallistuminen aktiivisesti keskusjärjestön toimintaan¹²⁵.

Hakijaa koskevien edellytysten lisäksi lain mukaan on huomioitava hakijan yhteiskunnalle tuottama hyöty. Verohuojennuksen tulee olla perusteltuna yhteisön toiminnan yhteiskunnalle tuottamaan etuun nähden. Tämänkin edellytyksen täyttymisen arviointi antaa Verohallinnolle ja oikeusasteille paljon harkintavaltaa. Ratkaisussa KHO 1987 B 596 veronhuojennusta ei pidetty veronhuojennuslaissa säädetyllä tavalla perusteltuna yhteisön toiminnan yhteiskunnalle tuottamaan etuun nähden. Ratkaisu tehtiin oikeusharkinnalla. Huojennuspäätöstä tehtäessä on otettava huomioon, missä määrin yhteisön tuloja ja varoja käytetään yhteiskunnan kannalta tärkeään yleishyödylliseen toimintaan. Toiminnasta on tultava etua myös yhteiskunnalle, ei pelkästään yhteisölle. Toiminnan tulee olla yleishyödyllisyyden lisäksi myös yhteiskunnallisesti merkittävää. Vanhentunut lainsäädäntö ja tapauskohtaisen oikeuskäytännön vähyys osaltaan tekevät asiasta tulkinnanvaraisen.¹²⁶

6.2 Elinkeinotoiminnan veronhuojennus ja kilpailuhaitta

Yhteisön veronhuojennusta myönnettäessä otetaan huomioon, että merkitseekö yhteisön tiettyä liiketoimintaa koskeva veronhuojennus vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille haittaa, joka ei ole vähäinen¹²⁷. Haitan määrittely on hyvin hankalaa, koska säännöksessä ei ole täsmällisiä määräyksiä tai laskentamenetelmiä haitta-asteen arvioinnista. Haitan asteella on merkitystä vain silloin, jos kohdistuu vastaavaa toimintaa harjoittaviin verovelvollisiin. Kilpailuhaitan arvioiminen edellyttää

¹²⁴ Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 3 § 1–2 mom.

¹²⁵ Lydman ja muut, 2018, s. 551

¹²⁶ Lydman ja muut, 2018, s. 551

¹²⁷ Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 2 §

yksityiskohtaista vertailua muihin alan toimijoihin ja mahdollisimman selviä vertailukriteereitä. Kilpailuhaitan täytyy olla selvästi olemassa ja osoitettuna sekä lisäksi vähäistä suurempaa.¹²⁸ Superyleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennus vaikuttaa tällä hetkellä lähinnä kotimaan markkinoilla olevien toimijoiden välillä. Oikeuskäytännössä on katsottu, ettei huojennus ole mahdollista, jos se johtaisi tilanteeseen, jossa markkinoilla toimisi huojennuksen jälkeen yksi huojennettu toimija ja yksi huojentamaton voittoa tavoitteleva toimija. Veronhuojennusta ei myönnetä yhteisölle, jonka huojennetun toiminnan liikevaihto ja markkina-asema on huomattavasti suurempi kuin huojentamattoman voittoa tavoittelevan toimijan tilanne vastaavalla toimialalla. Huojennuslain tarkoitus ei ole saattaa huojennuksen saaneita yhteisöjä muita samalla alalla toimivia yrityksiä edullisempaan asemaan, vaan helpottaa näiden yhteisöjen varainhankintaa.¹²⁹

Huojennuksen esteenä on kilpailuhaitta, jonka täytyy kuitenkin olla melko huomattava. Verovapaus aiheuttaa jo sellaisenaan kilpailuhaittaa, vähäinen haitta ei kuitenkaan ole huojennuksen esteenä.¹³⁰ Verohuojennus on taloudelliseen toimintaan liittyvä valikoiva, laajaan harkintavaltaan perustuva vapautus veronmaksuvelvollisuudesta. Huojennuksen saavan yleishyödyllisen yhteisön toimintaedellytykset ovat huojennuksen myötä paremmat kuin vastaavilla markkinoilla toimivilla yrityksillä.¹³¹

Melko huomattava kilpailuhaitta olisi aiheutunut toimialan muille yrityksille, mikäli huojennus olisi annettu sitä hakeneelle yhdistykselle:

Ratkaisussa KHO 1987 B 595 yhdistys harjoitti kopiointipalveluliikettä, jonka liikevaihto oli huomattavasti suurempi kuin useimmilla muilla kaupungissa toimivilla alan yrityksillä. Yhdistyksen ilmoituksen mukaan kahden muun yrityksen liikevaihto oli kuitenkin samaa luokkaa. Yhdistyksen jäsenet eivät olleet tehneet talkootyötä, vaan kaiken työn tekivät ulkopuoliset palkatut työntekijät. Valtiovarainministeriö oli hylännyt yhdistyksen hakemuksen yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen

¹²⁸ Myrsky, 2014a, s. 24

¹²⁹ Lydman ja muut, 2018, s. 554

¹³⁰ Myrsky, 2014, s. 253

¹³¹ Myrsky, 2014a, s.22

veronhuojennuksista annetun lain mukaisen veronhuojennuksen saamisesta katsoen, että veronhuojennus merkitsisi vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille haittaa, joka ei ole vähäinen. KHO hylkäsi yhdistyksen ministeriön päätöksestä tekemän valituksen.

Yhdistyksen harjoittamaa sairaankuljetustoiminnan verotusta ei voitu huojentaa, kun veronhuojennusta hakeva yhdistys oli osallistunut kunnan järjestämään tarjouskilpailuun. Yhdistys oli voittanut kilpailutuksen kokonaistaloudellisesti edullisimman tarjouksen perusteella. Palvelun hinnoitteluun oli mahdollisesti vaikuttanut arvio saatavasta veronhuojennuksesta. Tarjouskilpailuun osallistuminen osoitti selkeän kilpailutilanteen, veronhuojennuksella ei saa asettaa toimijoita eri asemaan. Yhteisö ei saa saada kilpailuetua huojennuksen avulla. Merkitystä huojennuksen myöntämiseen ei ollut sillä seikalla, että hakija oli harjoittanut jo aikaisemmin sairaankuljetustoimintaa kolmessa kunnassa, joissa harjoitettuun toimintaan oli myönnetty veronhuojennus.¹³²

Huojennuskäytännössä mahdollinen haitta on otettu huomioon vaikkei konkreettista kilpailutilannetta olisikaan vielä havaittavissa. Merkittävän toimijan elinkeinotoimintaa ei saa huojentaa, mikäli huojentaminen vaikuttaa siihen, että uusien toimijoiden tuleminen voi estyä tai olla hankalaa.¹³³ Tarkasteltaessa Helsingin HaO:n julkaisematonta päätöstä 3.7.2007 nro 07/1004/03, voidaan pohtia uusien toimijoiden mahdollisuuksia tulla vastaaville markkinoille sekä kilpailuneutraliteetin toteutumista.

Päätöksessä 3.7.2007 HaO katsoi, että säätiön harjoittamaa huvipuistotoimintaa vastaavaksi toiminnaksi ei voida katsoa muita vapaa-ajanpalveluita. Huvipuiston toiminnan painopiste on Etelä-Suomessa, vaikka puistoon tulee kävijöitä ympäri Suomea. Mahdollisen vähäistä suuremman kilpailuhaitan arviointi rajoitetaan tällä perusteella samalla alalla toimiviin elinkeinonharjoittajiin, jotka harjoittavat toimintaansa Etelä-Suomen alueella. HaO oli ottanut huomioon päätöstä tehdessään säätiön harjoittaman huvipuistotoiminnan laadun, laajuuden ja investointitarpeesta sekä Etelä-Suomen alueen huvipuistotoiminnasta kilpailutilanteesta esitetyn selvityksen. HaO katsoi, että asiassa oli jäänyt näyttämättä, että säätiön huvipuistotoimintaa koskeva verohuojennus aiheuttaisi

¹³² KHO 2013:70

¹³³ Lydman ja muut, 2018, s. 555

vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille haittaa, joka ei ole vähäinen.

Milloin kysymys on vähäistä suuremmasta haitasta, ei ole kovin selvää. Edellä mainitun tapauksen käsittelyn kulku osaltaan osoittaa sitä. Savo-Karjalan verovirasto oli myöntänyt kyseiselle toiminnalle veronhuojennuksen, mutta Verohallinto valitti päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen katsoen toiminnan aiheuttavan vähäistä suurempaa kilpailuhaittaa vastaavaa vapaa-ajan palvelutoimintaa harjoittaville tahoille. Hallinto-oikeus hylkäsi Verohallinnon valituksen, eikä korkein hallinto-oikeus myöntänyt Verohallinnolle asiassa valituslupaa, jolloin hallinto-oikeuden päätös asiassa jäi pysyväksi.¹³⁴ Kilpailuneutraliteettiongelma on myös hyvin ilmeinen tämän esimerkkitapauksen kohdalla. Alalla ja alueella ei näyttäisi olevan kilpailua, mutta kilpailun puute voi johtua juuri siitä, että markkinoille tulo on estynyt epäterveen kustannusasetelman takia.¹³⁵

Verohallinto tarkastelee, että onko huojennusta hakevan yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnalla kilpailijoita sen toiminta-alueella ja kilpailevatko toimijat samoista asiakkaista markkinoilla. Huojennuksen myöntämisen edellytykset ovat hyvin tulkinnanvaraisia, mikä vaikeuttaa hakijan ennakoarviota veronhuojennuksen saamisesta. Huojennuskäytäntö ei ole julkista, jolloin tietoa siitä, millaiselle toiminnalle ja olosuhteissa huojennus on myönnetty tai ei ole myönnetty, ei ole mahdollista saada. Yleishyödyllisen yhteisön kannattaa kuitenkin arvioida omaa elinkeinotoimintaansa huojennuslain kriteereiden perusteella ja hakea veronhuojennusta, koska asiassa ei ole mitään menetettävää. Mikäli asian tapauskohtainen arviointi johtaa siihen, ettei huojennusta myönnetä, voi siihen hakea muutosta hallinto-oikeudelta ja hallinto-oikeuden päätökseen puolestaan korkeimmalta hallinto-oikeudelta, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan.¹³⁶

¹³⁴ Kallio ja muut, 2016, s. 193

¹³⁵ Viren, 2014, s. 60

¹³⁶ Kallio ja muut, 2016, s. 191–192

Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista on vuodelta 1976. Yhteiskunnassa tapahtuneet muutokset tulisi huomioida myönnettäessä huojennuksia. Verotuksen toimittaminen on oikeusharkintaan perustuvaa hallintotoimintaa, mutta veronhuojennusten myöntäminen sen sijaan voidaan katsoa perustuvan tarkoituksenmukaisuusharkintaan¹³⁷. Huojennuksen myöntämisen edellytykset ovat hyvin tulkinnanvaraisia, tapauskohtaista arviointia. Pahimmillaan kilpailuneutraliteetin kriteereitä ei arvioida riittävän asiantuntevasti. Liian subjektiivisesti myönnettyistä huojennuksista aiheutuu eriarvoisuutta verotuksessa. Veronhuojennuksen saanut yhteisö saa joka tapauksessa kilpailuetua muihin vastaavaa liiketoimintaa harjoittaviin verrattuna, vaikka haitta olisikin vain vähäinen.¹³⁸

Kansalaisyhteiskuntapolitiikan neuvottelukunta Kanen¹³⁹ tilaamassa taustaselvityksessä on toimenpide-ehdotuksissa mainittu relevanttien markkinoiden puute ns. superyleishyödyllisten yhteisöjen toiminta-alueilla arvioitaessa huojennuslain sopivuutta verojärjestelmään. Huojennuslakia koskevassa Verohallinnon ohjeessa oli syytä tarkentaa, millaista toimintaa on oikeuskäytännön mukaan pidettävä vähäistä suurempana haittana.¹⁴⁰

¹³⁷ HE 47/1976 s. 3

¹³⁸ Kallio ja muut, 2016, s. 191

¹³⁹ Kansalaisyhteiskuntapolitiikan neuvottelukunta KANE edistää järjestöjen ja viranomaisten välistä yhteistyötä. KANEn jäsenet edustavat järjestöjä, tutkimusta, elinkeinoelämää, vapaata kansalaistoimintaa, ministeriöitä ja virastoja.

¹⁴⁰ Similä, 2016 s. 20

7 Yhteenveto ja pohdintaa

Yhteisön on tärkeää säilyttää yleishyödyllisyys -statuksensa verotuskohtelun kannalta. Sen lisäksi, että yhteisön säännöt ja todellinen toiminta tukevat yleishyödyllisyyttä, yhteisön kannattaa kirkastaa yleishyödyllisen toimintansa ydin, dokumentoida se, kuvata mahdollisimman laajasti toimintakertomuksessaan ja julkaisuissaan.

Yleisesti yleishyödyllisen yhteisön verovapaana tulona on pidetty tuloa, joka vastaa yhteisön sääntöjen mukaista toimintaa. Toiminta on usein katsottu olevan tuloverotonta, vaikka elinkeinotoiminnalle tunnusomaisia piirteitä löytyisikin varsinkin silloin kun toiminta kohdistuu pääasiallisesti vain yhteisön jäseniin. Verohallinnon ohjeen mukaisesti toiminnan liittymistä yleishyödylliseen toimintaan tulee pitää lieventävän seikkana tilanteissa, joissa toiminta muuten voisikin toteuttaa elinkeinotoiminnan tunnusmerkistön.

Yleishyödyllisyyttä ja yleishyödyllisen yhteisön elinkeinonveronalaisuutta tarkastellessa yhteiskunnan muutosten vaikutusta ei välttämättä pystytä huomioimaan. Yleishyödyllisen yhteisön on toiminta muutosten yhteydessä syytä tarkastella sitä, että tukeeko uusi toiminta vanhaa yleishyödyllistä toimintaa. Yhteisön säännöt pitää huomata muuttaa uutta toimintamuotoa tukemaan silloin kun toiminta muuttuu, mutta on kuitenkin tosiasiallisesti yleishyödyllistä toimintaa. Suunniteltaessa muutoksia yhteisön toimintaan, on erittäin tärkeää selvittää mahdolliset vaikutukset verotuksessa.

Toimenpide-ehdotuksena Jenni Similä on ehdottanut TVL 23.3 §:n päivittämisen siten, että on avoimet kriteerit sille, millaista toimintaa pidetään yhdistyksen varsinaisena toimintana ja mitä yhdistyksen veronalaisena elinkeinotoimintana. Tavoitteena on, että käytännöt selkeytyisivät ja olisivat läpinäkyvämpiä. Lisäksi olisi määriteltävä tarkemmat ohjeet siitä, kuinka laajaa elinkeinotoimintaa yhteisö voi harjoittaa menettämättä yleishyödyllistä statustaan.¹⁴¹ Yhteisön on itse tunnistettava harjoittamansa toiminnan

¹⁴¹ Similä, 2016, s. 20

luonne. Ohjeistus auttaisi yhteisöä, ja ennen kaikkea yhteisössä toimivia henkilöitä, jotka eivät ole verotuksen asiantuntijoita, tunnistamaan elinkeinoveronalainen toiminta eroon verovapaasta yleishyödyllisestä toiminnasta ja varainhankinnasta. Verottajan käytännöt tulisi olla ennustettavia ja yleishyödylliseen toimintaan liittyvinä mahdollisimman yhdenmukaisia.

Yleishyödyllisen yhteisön kulujen kohdentaminen oikeellisena eri toiminnoille on tärkeää. Elinkeinoveronalaiseen toimintaan ei saa kohdentaa kuluja, jotka kuuluvat muuhun verovapaaseen toimintaan. Verotettavan tulon syntyminen edellyttää tietenkin sitä, että verovuoden tuotot ovat suuremmat kuin verovuoden kulut. Tosin voihan olla niinkin, että oikein kohdennettunakin kuluja on enemmän kuin tuottoja ja verovuoden tuloksesta vahvistetaan tappio.

Yleishyödyllisten yhteisöjen saaman suoran julkisen tuen vähentyessä on yhteisöille syntynyt tarve laajentaa ja monipuolistaa varainhankintakeinojaan. Yleishyödyllisen yhteisöllä on rajoitetut mahdollisuudet lisätä elinkeinotulosta vapaata toimintaa. Tuloverolain 23.3§ listaa lukuun ottamatta yleishyödyllisten yhteisöjen harjoittamaa elinkeinotoimintaa arvioidaan yleisten elinkeinotoimintaa koskevien säännösten ja periaatteiden nojalla. Kilpailutilanteen merkitys on noussut kriteereistä selvimmin esille tarkasteltaessa yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan verotusta. Samaa toimintaa harjoittavia toimijoita on kohdeltava yhdenmukaisesti huolimatta siitä, että missä muodossa toimintaa harjoitetaan.

Mitä yhteisön kannattaa huomioida, ettei se menetä yleishyödyllisyys statustaan?

Yhteisöllä tulee olla yhteisön sääntöjen mukaista yleishyödyllistä toimintaa. Yhteisön harjoittaman elinkeinotoiminnan tulee olla kytköksissä jollakin tavalla yleishyödylliseen toimintaan, yleishyödyllistä toimintaa tukevaa, ja siitä on hakeuduttu verovelvolliseksi. Elinkeinoiminta voidaan yhtiöittää eroon yleishyödyllisestä yhteisöstä tarvittaessa. Yhtiöittämisvaihtoehtoa harkittaessa kannattaa kuitenkin pohtia tarkkaan todellista liiketaloudellista tarvetta, yhtiöitettävän toiminnan volyyymia. Verohallinnolta on

mahdollista hakea ennakkoratkaisu verokohtelusta yhteisön toiminnan muuttuessa. Yksiselitteistä vastausta ei ole vaan arvioinnissa joudutaan kiinnittämään huomiota useisiin eri seikkoihin. Ennakkoratkaisut ovat aina yksittäistapauksia, jonkin KHO:n ratkaisun tulkinnan soveltumista toiseen tapaukseen täytyy aina harkita erikseen.

Yleishyödyllisen yhteisön kannattaa tarkastella toimintansa verokohtelu säännöllisin väliajoin sillä maailma muuttuu. Yleishyödyllisyyden sisältöön vaikuttaa yhteiskunnassa kulloinkin vallitseva käsite. Oikeustapaukset ovat suhteellisen vanhoja ja ratkaisut tapauskohtaisia. Ohjeistus on epätarkkaa ja ratkaisuun vaikuttaa vahvasti, miten kulloinkin kyseessä oleva tilanne tunnistetaan kokonaisuutena arvioituna. Sitten tunnistetun tilanteen mukaan sovelletaan sääntöjä. Verotuksessakin oikeudenmukaisuus edellyttää yhdenvertaista kohtelua sekä ennakoitavuutta toiminnan verotuksellisesta kohtelusta. Oikeusturva perustuu ennustettavuudelle, jonka takeina ovat systemaattisuus ja vakaus. Saavutetaanko oikeusturvaa yleishyödyllisen yhteisön näkökulmasta? Ajattelisin, että oikeusturva toteutuu tapauskohtaisesti ontuen, varsinkin ennakoitavuuden kannalta. Tässä tutkimuksessa mainittu vanhin KHO:n ratkaisu on vuodelta 1983, neljäkymmentävuotta vanha ratkaisu. Vanha kurantti oikeustapaus kuvastaa toisaalta tietynlaista vakautta.

Mitä käytännössä tarkoittaisi yleishyödyllisen yhteisön kannalta, jos verolain tulkinnassa, ennakkoratkaisuja tehtäessä, peilattaisiin kilpailuoikeutta? Yleishyödylliset yhteisöt menettäisivät kaikilta osin tällä hetkellä verotuksessa saamansa erityisaseman. Tosin tulevaisuudessa on todennäköistä, että kilpailuneutraliteetin toteutumista verotuksessa arvioidaan huomioimalla verolainsäädännön lisäksi muuta lainsäädäntöä.

Halutaanko horjuttaa kansalaisyhteiskunnan ns. kolmannen sektorin yhteiskunnan kannalta merkittävää toimintaa tiukentamalla verolainsäädäntöä? Mitä suurempi merkitys kilpailuneutraliteetille annetaan, sitä vähemmän yleishyödyllisen yhteisön toiminnasta jää elinkeinoverotuksen ulkopuolelle. Ja edelleen, mitä vähemmän elinkeinoverotuksen ulkopuolista toimintaa, sitä suurempi vaara menettää myös

yleishyödyllisyysstatus. Yleishyödyllisillä yhteisöillä on Suomessa erityinen asema verotuksessa niiden harjoittaman toiminnan yhteiskunnallisen merkityksen vuoksi. Verolainsäädännön kiristäminen huonontaisi merkittävästi yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaan varsinkin, jos verotusmuutokset koskisivat myös toimintavolyymiltaan pieniä yhteisöjä. Merkitystä ei olisi niinkään sillä, että TVL 23.3 §:n tulot katsottaisiin elinkeinotuloksi kaikilta osin vaan sillä, että yleishyödylliseen toimintaan liittyvät henkilökohtaisen tulolähteen tulot: osingot, korot, vuokratulot, lahjoitukset, jäsenmaksut ym. katsottaisiin veronalaisiksi tuloiksi.

Verohallinto on tiedotteessaan maininnut kiinnittävänsä huomiota tänä vuonna erityisesti siihen, että sosiaali- ja terveysalan yritykset noudattavat arvonlisäverokäytäntöjä. Lisäksi valvontaa kohdennetaan rahoitus- ja koulutustoimialoille.¹⁴² Nähtäväksi jää, ilmeneekö valvonnan kautta yleishyödyllisiä yhteisöjä, jotka arvonlisäverovelvollisuuden lisäksi joutuvat elinkeinotuloverovelvollisiksi ja pahimmillaan menettävät yleishyödyllisyysasemansa verotuksessa kokonaan. Mahdolliset EU:n taholta tulevat paineet voivat johtaa lähivuosina yleishyödyllisten yhteisöjen aseman tarkistamiseen. EU-oikeuden merkitys lisääntyy KHO:n ratkaisukäytännöissä. Nykyisen verotuslainsäädännön muuttaminen on ennen kaikkea poliittinen kysymys.

¹⁴² Verohallinto, 2023

Lähteet

Aalto-Setälä, Ilkka, Antti Aine, Petri Lehto, Henriikka Piekkala, Markku Stenborg & Pertti Virtanen (2016). *Kilpailurajoitukset: lainsäädäntö käytännössä*. Helsinki: Tietosanoma Oy.

Aarnio, Aulis (2006). *Tulkinnan taito – ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta*. Helsinki: WSOY.

Bärlund, Johan (2008). *Keskivertokuluttaja EY:n lainsäädännössä – minkälainen tämä on?* Kuluttajasuojalainsäädännön juhlaseminaari 1.9.2008.

Euroopan Parlamentin ja Neuvoston direktiivi 2005/29/EY, *sopimattomista elinkeinonharjoittajien ja kuluttajien välisistä kaupallisista menettelyistä sisämarkkinoilla ja neuvoston direktiivin 84/450/ETY, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivien 97/7/EY, 98/27/EY ja 2002/65/EY sekä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 2006/2004 muuttamisesta (sopimattomia kaupallisia menettelyjä koskeva direktiivi)*.

HE 32/2008 vp. *Hallituksen ehdotus esitykseksi Eduskunnalle laiksi kuluttajansuojalain 2 luvun muuttamisesta ja eräiksi siihen liittyviksi laiksi*. Haettu 29.4.2023 osoitteesta https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Documents/he_32+2008.pdf

HE 47/1976 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen verohuojennuksista*. Haettu 29.4.2023 osoitteesta (rajattu pääsy) <https://www-edilex-fi.proxy.uwasa.fi/he/fi19760047.pdf>

- Hokkanen, Marja (2019) *PwC Suomi/ Uutishuone: Laki on sama, mutta muuttuuko verotus?* Haettu 30.1.2022 osoitteesta <https://uutishuone.pwc.fi/laki-sama-mutta-muuttuuko-verotus>.
- Kallio Mika, Anu Kangasniemi, Katariina Pöyhönen & Heidi Vierros (2016). *Yhdistykset ja säätiöt – Kirjanpidon, tilinpäätöksen ja verotuksen erityiskysymyksiä*. Helsinki: ST-Akatemia Oy.
- Lydman, Kari, Seppo Kemppinen, Lasse Laaksonen & Ilkka Lahti (2018). *Yhdistys ja säätiö – Oikeudelliset kysymykset, tilinpäätös, verotus ja hallinto*. Helsinki: Tietosanoma Oy.
- Manner, Mauri (2006). *Yhdistysten yleishyödyllisyydestä ja taloudellisesta toiminnasta verotuksen näkökulmasta*. Artikkel. Verotus 3/2006.
- Myrsky, Matti (2015). *Oliko kysymys yleishyödyllisestä yhteisöstä? Apurahasäätiötä koskevan tapauksen KHO 2015:125 arviointia*. Oikeustapauskommentti, Lakimies 7–8/2015. Haettu 21.5.2022 (Rajattu pääsy) <https://www-edilexfi.proxy.uwasa.fi/lakimies/15968?allWords=KHO+2015%3A125&offset=1&perpage=20&sort=relevance&searchSrc=1&advancedSearchKey=649699>
- Myrsky, Matti (2014). *Yhdistysten ja säätiöiden verotus*. (2.painos) Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus.
- Myrsky, Matti (2014a). *Yleishyödylliset yhteisöt ja kehittyvä oikeuskäytäntö*. Verotus -lehti 1/2014. Artikkel. haettu 6.5.2023 (Rajattu pääsy) <https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/FAIBGXCTDG/liite/verotus114.pdf>

Myrsky, Matti (2011). *Ennakkopäätökset verotuksessa*. Helsinki: Talentum Media Oy.

Myrsky, Matti (2009). *Mikä on yleishyödyllisen yhteisön samaan elinkeinotuloa?*

Ratkaisun *KHO 2008:84 arviointia*. Oikeustapauskommentti, Lakimies 1/2009.

Haettu 21.5.2022 (rajattu pääsy) <https://www-edilex-fi.proxy.uwasa.fi/lakimies/5813?allWords=KHO+2008%3A84&offset=1&perpage=20&sort=relevance&searchSrc=1&advancedSearchKey=455233>

Määttä, Kalle (2017). *Vero-oikeuden perusteet*. Helsinki: Helsingin Kamari Oy.

Määttä, Kalle (2014). *Verolakien tulkinta*. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Möttönen, Sakari ja Jorma Niemelä (2005). *Kunta ja kolmas sektori – Yhteistyön uudet muodot*. Jyväskylä: PS-kustannus.

Nieminen, Martti (2016). *Latukahvila ei ollut elinkeinotoimintaa, kun sitä ylläpiti*

yleishyödyllinen yhteisö (KHO 2015:174). Oikeustapauskommentti, julkaistu

Edilexissä 4.1.2016. www.edilex.fi/artikkelit/16046. Haettu 21.5.2022 (Rajattu pääsy) <https://www-edilex-fi.proxy.uwasa.fi/artikkelit/16046.pdf>

Oinonen, Mika (2016). *EU:n ja Suomen kilpailuvalvonta*. Helsinki: Talentum Pro.

Ossa, Jaakko (2020). *Tuloverolaki käytännössä*. (2. uud. painos) Helsinki: Alma Talent Oy.

Patentti – ja rekisterihallitus. *Yhdistysten ja uskonnollisten yhdyskuntien lukumäärät*.

Viimeksi päivitetty 01.02.2023. Haettu 9.5.2023.

<https://www.prh.fi/fi/yhdistysrekisteri/yhdistysrekisterintilastoja/lukumaaratyhdistysrekisterissajauskonnollistenyhdyskuntienrekisterissa.html>

Peltonen, Anja, Kalle Määttä (2015). *Kuluttajansuojaoikeus*. Helsinki: Talentum Pro.

Perälä, Samuli, Johanna Perälä (2006). *Yhdistyksen ja säätiön talous, kirjanpito ja verotus*. (3.uud.painos) Juva: WS Bookwell Oy.

Pääministeri Sanna Marinin hallituksen ohjelma 10.12.2019. *Osallistava ja osaava Suomi – sosiaalisesti, taloudellisesti ja ekologisesti kestävä yhteiskunta*.
Valtioneuvoston julkaisuja 2019:31. Haettu 30.4.2023
https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/161931/VN_2019_31.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Ruuskanen Petri, Julia Jousilahti, Maija Faehnle, Kirsi Kuusikko, Outi Kuittinen, Johanna Virtanen, Lisbeth Strömberg. (2020). *Kansalaisyhteiskunnan tila ja tulevaisuus 2020-luvun Suomessa*. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkisusarja 2020:47. Haettu 30.4.2023.
<https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/handle/10024/162498>

Salomaa, Petri (2012). *Yleishyödyllisten yhteisöjen verokohtelu saattaa muuttua*.
Alkuperäinen artikkeli Tilisanomissa 3/2012. Haettu 6.5.2023. (Rajattu pääsy)
<https://tilisanomat.fi/kirjanpito-ja-verotus/yleishyodyllisten-yhteisojen-verokohtelu-saattaa-muuttua>

Similä, Jenni (2016). *Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus*. Oikeusministeriön julkaisu 27/2016. Haettu 30.1.2022 https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/75128/OMSO_27_2016_Yleishyodyll_yhteisojen_verotus34.pdf?sequence=1

Urpilainen, Matti (2020). *KHO2020:121 – Yhtiöjärjestysmääräysten merkitys osakeyhtiön yleishyödyllisyyden arvioinnissa*. Edilex oikeustapauskommentti, julkaistu 9.12.2020 www.edilex.fi/artikkelit/21782. Haettu 21.5.2022 (Rajattu pääsy) <https://www-edilex-fi.proxy.uwasa.fi/artikkelit/21782.pdf>

- Valkama Pekka ja Virtanen Martti: *Kilpailuneutraliteetti ja kilpailun vääristyminen*.
 Artikkel. Hallinnon tutkimus 2/2008. Haettu 11.5.2023
<https://journal.fi/hallinnontutkimus/article/view/100684>
- Valliluoto, Sari (2014). *Vapaaehtoistoiminnan mahdollisuuksista ja esteistä*. Kilpailu- ja Kuluttajaviraston selvityksiä 4/2014. Haettu 29.4.2023
<https://www.kkv.fi/uploads/sites/2/2021/11/2014-kkv-selvityksia-4-2014-vapaaehtoistoiminta.pdf>
- Valtiovarainministeriö (2018). *Eri sijoitusmuotojen verokohtelu*. Työryhmäraportti.
 Julkaisunumero: 14/2018. Haettu 6.5.2023
<https://vm.fi/documents/10623/461286/Eri+sijoitusmuotojen+verokohtelu/ba186104-d4fd-41ce-8bad-25a721cdd894?version=1.0>
- Valtiovarainministeriö (2009). *Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus - Toimenpide-ehdotuksia yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyvien ongelmakohtien korjaamiseksi*. Julkaisunumero:31/2009. Haettu 30.1.2022
[http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/075_verotus/20090831Yleish/name.jsp;](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/075_verotus/20090831Yleish/name.jsp)
- Verohallinto (2023). *Sote-alan arvonlisäverokäytännöt kirjavia – näin Verohallinto ohjaa ja valvoo yrityksiä ja yksityishenkilöitä tänä vuonna*.
 Verohallinnon tiedote 6.2.2023 Haettu 12.5.2023 osoitteesta
<https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/lehdist%C3%B6tiedotteet/2023/sote-alan-arvonlis%C3%A4verok%C3%A4yt%C3%A4nn%C3%B6t-kirjavia--n%C3%A4in-verohallinto-ohjaa-ja-valvoo-yrityksi%C3%A4-ja-yksityishenkil%C3%B6it%C3%A4-t%C3%A4n-vuonna/>

Verohallinto (2021). *Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille 20.4.2021.*

Dnro VH/1545/00.01.00/2021. Haettu 30.1.2022 osoitteesta

<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47999/verotusohje-yleishyodyllisille-yhteisöille3/>

Verohallinto (2020). *Eräiden yhteisöjen tulolähdejaon poistaminen 1.1.2020.*

DnroVH/5788/00.01.00/2019. Haettu 22.5.2022 [https://www.vero.fi/syventavat-](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/77302/er%C3%A4iden-yhteis%C3%B6jen-tulol%C3%A4hdejaon-poistaminen2/)

[vero-ohjeet/ohje-hakusivu/77302/er%C3%A4iden-yhteis%C3%B6jen-](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/77302/er%C3%A4iden-yhteis%C3%B6jen-tulol%C3%A4hdejaon-poistaminen2/)

[tulol%C3%A4hdejaon-poistaminen2/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/77302/er%C3%A4iden-yhteis%C3%B6jen-tulol%C3%A4hdejaon-poistaminen2/)

Virén Matti, *Yleishyödylliset yhteisöt Suomessa – Verot, lahjoitukset ja avustukset*

tutkimuksen kohteena (2014). Haettu 11.2.2022

https://saatiotrahastot.fi/wp-content/uploads/2020/01/matti_viren_saatiot.pdf

Oikeustapausluettelo

Korkein hallinto-oikeus

KHO 2020:121

KHO 2015:174

KHO 2015:125

KHO 2014:39

KHO 2014:38

KHO 2013:200

KHO 2013:140

KHO 2013:118

KHO 2013:70

KHO 2013:19

KHO 2008:84

KHO 2007 T 1

KHO 1997:36

KHO 1994 B 204

KHO 1993 B 549

KHO 1992 B 501

KHO 1990 B 524

KHO 1988 T 1203

KHO 1988 T 1197

KHO 1987 B 596

KHO 1987 B 595

KHO 1987 B 502

KHO 1985 II 507

KHO 1985 II 503

KHO 1984 II 506

KHO 1984 II 504

KHO 1983 T 5984

KHO 1983 II 508

KHO 1980 II 620

KHO 1980 II 504

Hallinto-oikeudet

Helsingin HaO 01.10.2012 12/0945/1

Helsingin HaO 14.12.2011 11/1548/3

Helsingin HaO 14.12.2011 11/1547/3

Turun HaO 27.08.2013 13/0514/3

Keskusverolautakunta

KVL 1997/171