



Vaasan yliopisto  
UNIVERSITY OF VAASA

Linda Kleemola

# **Yleishyödyllisen opiskelija-asuntoyhteisön tuloverotuksen erityiskysymyksiä**

Yleishyödyllisyyden edellytykset huomioiden

Laskentatoimen ja rahoituksen  
akateeminen yksikkö  
Pro gradu -tutkielma  
Talousoikeuden maisterioh-  
jelma

Vaasa 2021

---

**VAASAN YLIOPISTO****Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö**

<b>Tekijä:</b>	Linda Kleemola		
<b>Tutkielman nimi:</b>	Yleishyödyllisen opiskelija-asuntoyhteisön tuloverotuksen erityiskysymyksiä : Yleishyödyllisyyden edellytykset huomioiden		
<b>Tutkinto:</b>	Kauppatieteiden maisteri		
<b>Oppiaine:</b>	Talousoikeus		
<b>Työn ohjaaja:</b>	Juha Lindgren		
<b>Valmistumisvuosi:</b>	2021	<b>Sivumäärä:</b>	98

---

**TIIVISTELMÄ:**

Yleishyödyllinen yhteisö toimii yleiseksi hyväksi; yleishyödyllisyydestä ja yleishyödyllisen yhteisön rajoitetusta verovelvollisuudesta säädetään tuloverolain 22-23 §:ssä. Yleishyödyllisyyden käsite on haastava, sillä sitä koskevat edellytykset on kirjattu lakiin jo vuosikymmeniä sitten varsin laveasti ja epäselvästi, jättäen mahdollisuuden mitä moninaisempiin eri tulkintavaihtoehtoihin. Yleishyödyllisen yhteisön tuloverotusmenettely on poikkeuksellinen, sillä nämä yhteisöt ovat verovelvollisia ainoastaan saamastaan elinkeinotulosta ja muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tuottamasta tulosta. Toisinaan yhteisö voi olla oikeutettu laissa säädettyyn erityiseen veronhuojennukseen, jolloin yhteisön toiminta voi saavuttaa lähes täysimääräisen verovapauden. Kuten yhteisön yleishyödyllisyyden niin myös veronhuojennuksen edellytykset on kirjoitettu lakiin niin, ettei pelkästään lainsäädännön perusteella voida tehdä yleispäteviä johtopäätöksiä verovapauden varsinaisista edellytyksistä.

Yleishyödyllisten yhteisöjen toimintakentän laajentuessa sitä koskeva lainsäädäntö on hiljalleen vanhentunut. Yhteisöjen verotuksen oikeellisuus ja yhdenmukaisuus lepäävät siten pitkälti oikeussaleissa istuvien tuomareiden tulkintakannanottojen ja viranomaisten antamien ohjeistuksien varassa. Tämä oikeustila on vastoin verotukselle luonteenomaista legaliteettiperiaatetta, jonka mukaan maksuunpantavan veron perusteet on oltava johdettavissa laista. Näin ollen oikeusturvaa ja oikeusturvakeinoja tarvitaan nyt ja tulevaisuudessa eritoten tilanteissa, joissa verotusta pyritään oikaisemaan verovelvollisen vahingoksi.

Asumisen rahoitus- ja kehittämiskeskus ARA:n valvonnassa olevat yleishyödylliset opiskelija-asuntoyhteisöt ovat ns. superyleishyödyllisiä yhteisöjä, joiden toiminta on pääasiassa verovapaata, mikä osaltaan mahdollistaa markkinahintoja edullisempien vuokra-asuntojen tarjonnan. Yhteisöjen yleishyödyllisyyden tulee perustua paitsi verolainsäädäntöön niin myös aralainsäädäntöön ja sitä koskevaan viranomaisohjeistukseen. Tämän tutkimuksen perusteella opiskelija-asuntoyhteisöjen erityinen verotuksellinen asema on perusteltu, muttei täysin yksiselitteisesti. Yhteisöjen verokohtelun määräytymisessä ilmenee edelleen tulkinnanvaraisuutta, mikä ei kuitenkaan saisi kääntyä yhteisöjen vahingoksi, sillä viranomaisohjeistus opiskelija-asuntovuokrauksen yleishyödyllisyydestä on edelleen epäjohdonmukainen. Oikeuskäytäntö ja Verohallinnon päivittämät linjaukset indikoivat verokohtelun pysyvyyttä toistaiseksi siltä osin, kun yhteisöjen toiminnassa ei tapahdu merkittäviä muutoksia ja se perustuu yhteisön sääntöjenmukaiseen yleishyödylliseen tarkoitukseen.

Tutkimus on toteutettu oikeusdogmaattisen eli lainopillisen tutkimusmenetelmän keinoin; oikeussäännösten systematisoinnilla ja tulkintatyöllä on olennainen rooli epätäydellisten verolakien ymmärtämisessä. Lainsäädännön lisäksi tutkimuksessa tukeudutaan tuomioistuinratkaisujen ja viranomaisohjeistusten tarkasteluun tulkinnanvaraisuuksien vähentämiseksi.

---

**AVAINSANAT:** yleishyödyllinen yhteisö, opiskelija-asuminen, tuloverotus, veronhuojennus, ARA-asuntokanta, säätiö, superyleishyödyllinen yhteisö

## Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Tutkimuksen tausta	6
1.2	Tutkimuksen tavoite	9
1.3	Aiheen rajaus ja tutkimuksen rakenne	11
1.4	Tutkimusmetodi ja sovellettu lähdeaineisto	11
2	Oikeuslähteet ja oikeusturva vero-oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa	13
2.1	Yleistä oikeuslähteistä	13
2.2	Oikeuskäytäntö oikeuslähteenä	15
2.2.1	Verohallinnon ennakkoratkaisut	15
2.2.2	Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisut	16
2.2.3	Korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätökset	17
2.3	Yleistä verovelvollisen oikeusturvasta	19
2.4	Oikeusturvakeinot	20
2.4.1	Kuuleminen	21
2.4.2	Luottamuksensuoja	22
2.4.3	Uudelleen harkinnan kieltö	26
3	Yleishyödyllinen yhteisö	29
3.1	Yleistä	29
3.2	Yhteisö käsitteenä	30
3.3	Yleishyödyllisyys käsitteenä	32
3.3.1	Yksinomainen ja välitön yleinen hyvä	34
3.3.2	Rajattu henkilöpiiri	36
3.3.3	Taloudellinen etu	37
3.4	Superyleishyödyllinen yhteisö	39
4	Yleishyödyllisen yhteisön tuloverotus	41
4.1	Yhteisön verovelvollisuudesta	41
4.2	Yhteisön tulolajit ja niiden jaottelu	42

4.2.1	Elinkeinotulo	45
4.2.2	Kiinteistötulo	47
4.2.3	Henkilökohtaisen tulolähteen tulo	51
4.3	Veronhuojennus superyleishyödyllisille yhteisöille	52
5	Yleishyödyllinen opiskelija-asuminen	57
5.1	ARA:n valvoma sosiaalinen asuntotuotanto	57
5.1.1	Yleishyödyllisyysedellytykset	58
5.1.2	Käyttö- ja luovutusrajoitukset	62
5.2	Yhteisöjen yleishyödyllisyyden tulkinta	65
5.2.1	Säätiö- ja osakeyhtiölaki	65
5.2.2	Tuloverolaki	67
5.2.3	Huojennuslaki	69
5.2.4	Oikeuskäytäntö ja Verohallinnon ohjeistus	72
6	Voiko opiskelija-asuntoyhteisöjen verotus kiristyä KVL 2/2018 myötä?	76
7	Yhteenvetoa ja johtopäätöksiä	84
	Lähteet	90
	Virallislähteet	96
	Säädösluettelo	97
	Oikeustapausluettelo	98

## Kuvat

Kuva 1 - Rakenteellinen esimerkki konsernin yleishyödyllisyydestä	59
Kuva 2 - Vuokranmääritys eri ajankohtana lainoitetuissa asunnoissa	64

## Taulukot

Taulukko 1 Kaavaillun verotuskäytännön vaikutus Vaasan opiskelija-asuntosäätiöön	78
--	----

## Lyhenteet

ARA	Asumisen rahoitus- ja kehittämiskeskus
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
Hallintoprosessilaki	Laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa 808/2019
HE	Hallituksen esitys
HL	Hallintolaki 6.6.2003/434
HuojennusL	Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 13.8.1976/680
KHO	Korkein hallinto-oikeus
kts.	katso
KVL	Keskusverolautakunta
OYL	Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624
OVML	Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 9.9.2016/768
PL	Suomen perustuslaki 11.6.1999/731
SäätiöL	Säätiölaki 487/2015
TVL	Tuloverolaki 30.12.1992/1535
VHL	Laki Verohallinnosta 11.6.2010/503
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558

# 1 Johdanto

## 1.1 Tutkimuksen tausta

Vuokra-asuntojen alati nousevat hinnat ovat haaste opiskelijabudjetille; esimerkiksi vuodesta 2015 alkaen vapaarahoitteisten asuntojen<sup>1</sup> vuokrahinnat ovat olleet jatkuvassa noususuhdanteessa eritoten Etelä-Suomen alueella.<sup>2</sup> Kansaneläkelaitoksen opiskelijalle tarjoamien etuuksien, opintotuen ja yleisen asumistuen, määrä on kuitenkin rajallinen ja useimmiten ne yhdessä kattavat asumisen lisäksi paljon muitakin kuluja, kuten ruokaa, harrastuksia ja muita sosiaalisia aktiviteetteja. Huomionarvoista on mainita opiskelijoiden opintotuen asumislisän siirtyminen yleisen asumistuen piiriin vuonna 2017, mikä toisaalta kasvatti saatavan asumistuen kokonaismäärää, mutta kääntöpuolena eväsi mahdollisuuden kyseiseen etuuteen yhä useammalta opiskelijalta. Yleinen asumistuki määräytyy hyväksyttävien asumismenojen laissa säädettyjen ylärajojen mukaisesti (Laki yleisestä asumistuesta 14.11.2014/938, 10 §); käytännön kannalta katsottuna, mitä hintavampi kuukausivuokra, sitä enemmän tukea opiskelija saa, elleivät asumismenot ylitä laissa määritettyä enimmäisasumismenorajaa. Yleinen asumistuki huomioi myös vuokratason alueelliset erot.<sup>3</sup> Lieneekö siis täysin sattumaa, että asuntojen vuokrahinnat ovat hiljalleen lähteneet kohoamaan ylöspäin eritoten kaupungeissa, joissa maksettavan asumistuen enimmäismäärä on korkein.

Edullinen, mutta silti laadukas asuminen opiskeluaikana on paitsi välttämättömyys niin myös opiskelijan oikeus. Suomen opiskelija-asunnot SOA ry:n jäseniin kuuluu tällä hetkellä 22 opiskelija-asuntoyhteisöä ympäri Suomen. Nämä markkinahintoja edullisempia vuokra-asuntoja tarjoavat yhteisöt ovat yleishyödyllisiä. Useimpien yhteisöjen toimintamuotona on säätiö, mutta mukana on myös kaupungin omistuksessa

---

<sup>1</sup> Vapaarahoitteisella asunnolla tarkoitetaan asuntoa, joka ei ole rakennutettu valtion tuella ja jossa ei ole erinäisiä rajoituksia ja ehtoja koskien asukasvalintaa.

<sup>2</sup> SVT, 2021; Myös ARA:n ylijohdaja Hannu Rossilahti toteaa nuorten aseman heikkenemisen alati kallistuvilla vuokra-asuntomarkkinoilla, kts. Kuparinen, 2021

<sup>3</sup> Kela, 2018; Kela, 2021

toimivia osakeyhtiöitä. Yleishyödyllinen status on yhteisölle merkittävä ennen muuta yhteisön verotuksen toimittamisen näkökulmasta; lyhykäisyydessään yleishyödyllisen yhteisön katsotaan harjoittavan yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa ilman liiketoiminnallisen voiton varsinaista tavoittelua ja olevan näin ollen oikeutettu kevyempään verotukseen (Tuloverolaki 30.12.1992/1535, 22-23 §). Aivan yksiselitteisestä lainsäädännöllisestä käsitteestä ei kuitenkaan ole kysymys, vaan pikemminkin päinvastoin; yleishyödyllisyyden tosiasialliset laissa säädetyt edellytykset ovat sanamuodoltaan verrattain väljiä ja nykyaikaan sovellettaessa puutteellisia, jättäen näin ollen runsaasti erilaisia tulkinta- ja ratkaisuvaihtoehtoja tuomarien sekä muiden käsitteen kanssa painivien viranomaisten harteille.

Niimpä yleishyödyllisyyden edellytyksien täytyminen myös opiskelija-asuntoja vuokraavassa yhteisössä on noussut viime vuosina keskustelun aiheeksi yhteisön verotuksen osalta. Esimerkiksi eräs opiskelija-asuntosäätiö joutui mielenkiintoiseen tilanteeseen verovuonna 2018 Verohallinnon pyytäessä yllättäen lisäselvitystä veroilmoituksen käsittelyä varten. Pyynnössä kyseenalaistettiin tuloverolain 22 § :n edellyttämä yleishyödyllisyys, vaikka kyseisen säätiön tosiasillinen toiminta ja jo vakiintunut verotuskäytäntö olivat pysyneet muuttumattomana useamman vuosikymmenen ajan. Aiemmin samaisena vuonna vastaavanlaisessa tilanteessa oli myös erään kaupungin omistama osakeyhtiö, joka vuokrasi asuntoja pääasiassa opiskelijoille ja työssäkäyville nuorille. Kysymys toiminnan yleishyödyllisyydestä päättyi käsittelyyn keskusverolautakunnassa, joka lopulta antoi tapauksessa oman ennakkoratkaisunsa<sup>4</sup>. Toiminta osakeyhtiössä oli vastaavanlaista kuin mitä opiskelija-asuntosäätiö yhdessä muiden SOA ry :n jäsenten kanssa harjoittaa. Mielenkiintoista tilanteessa olikin asetelma, jossa opiskelija-asuntosäätiön yleishyödyllisyys nousi Verohallinnon puolesta kyseenalaistetuksi, vaikka juuri samaisen vuoden keväällä KVL :n antama ennakkoratkaisu oli annettu julki, jossa kaupungin omistuksessa olevan osake-

---

<sup>4</sup> KVL 2/2018; Lautakunta voi antaa ratkaisun hakemuksesta eritoten, mikäli se on tärkeää verotuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi tai lain soveltamisen kannalta samankaltaisissa tapauksissa (Laki keskusverolautakunnasta 535/1996, 5.1 §)

yhtiön toiminta, asuntojen vuokraus opiskelijoille ja työssäkäyville, oli todettu yleishyödylliseksi toiminnaksi.

Yleishyödyllisen yhteisön toimintaa ja sen tosiasiallista luonnetta tutkitaan ja arvioidaan aina tapauskohtaisesti, sillä voimassa olevat säädökset aihepiiristä ja ylipäänsä yleishyödyllisyyden käsitteestä ovat ongelmallisia - nämä kun eivät ole täysin aukottomia ja yksiselitteisiä. Käsitteenä sana *yleishyödyllinen* on erittäin tulkinnanvarainen. Niimpä lain tuottamat tulkintaongelmat kaipaavat muiden oikeuslähteiden tukea oikeellisen ratkaisutoiminnan sekä verovelvollisen oikeusturvan takeeksi ; eri oikeuslähteitä, kuten muita lakeja, ennakkopäätöksiä ja viranomaisratkaisuja sekä lain esitöitä käytetään apuna lain tulkintatilanteissa<sup>5</sup>. Opiskelija-asuntoyhteisöjen osalta yleishyödyllisyyden määrittely pohjautuu jo pitkäikäiseen, vuonna 1983 annettuun korkeimman hallinto-oikeuden prejudikaattiin eli ennakkopäätökseen<sup>6</sup>. Edellä mainittu keskusverolautakunnan antama ennakkoratkaisu on siten merkittävä yhteisöjen verotuksen suunnannäyttäjäksi koskien opiskelija-asuntojen vuokraukseen kohdistuvaa yleishyödyllistä toimintaa, sillä verotuskäytäntö on jo vuosikymmeniä pohjautunut pelkästään KHO:n useamman vuosikymmenen takaiseen ennakkopäätökseen.<sup>7</sup> Miksi siis Verohallinto kuitenkin kyseenalaisti yhden SOA ry:n jäsenen yleishyödyllisyyden muutamia kuukausia sen jälkeen, kun keskusverolautakunnan ratkaisu oli annettu julki? Minkälaista painoarvoa ratkaisulla voi yhteisöjen verotuskäytännössä todella olla?

Verotulot ja verotuksen jatkuva kiristäminen ovat yhä useammin julkisena puheen- ja spekulatiivisen aiheena. Totuus kuitenkin on, että valtio tarvitsee kassansa rahaa ja tätä kirstua kasvatetaan verotuloja keräämällä. Liekö tässä osaltaan syy siihen, miksi yleishyödyllisen yhteisön toiminta saatetaan asettaa suurennuslasin alle joka verovuosi yhä uudestaan ja uudestaan. Opiskelija-asuntoja tarjoavan yhteisön osalta painetta

---

<sup>5</sup> Yleisesti oikeuslähteitä voidaan luonnehtia monin eri tavoin, kuten esimerkiksi lähteiksi, joista lain soveltajat kokoavat ratkaisuilleen muodollisen, lain mukaisen pohjan, kts. Määttä 2014, s. 8

<sup>6</sup> KHO 1983 B II 509

<sup>7</sup> Verohallinnon julkaisema yleishyödyllisten yhteisöjen verotusohjeet päivitettiin opiskelija-asuntoyhteisöjen osalta vasta verovuodesta 2020 alkaen, kts. Verohallinto a, 2020, kohta 1.4.8

verotuskysymykseen lisää arvatenkin vielä se tosiasia, että suurin osa tällä toimintamallilla pyörivästä yhteisöstä on oikeutettu erityiseen veronhuojennukseen. Veronhuojennuksesta säädetään erikseen lailla (Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 13.8.1976/680). Tämän mukaan yleishyödyllinen yhteisö voi hakea veronhuojennusta tulolle, joka tuloverolain mukaan muutoin olisi veronalaista tuloa (HuojennusL 1 §). Opiskelija-asuntoyhteisöt voivat olla tähän huojennukseen oikeutettuja elinkeino- ja kiinteistötulojensa osalta. Huojennuspäätös on yhteisöille merkittävä ennen muuta siitä syystä, että se osaltaan mahdollistaa yhteisöjen vuokra-asuntojen markkinahintoja edullisemmän vuokrahintatason.

Opiskelija-asuntojen vuokraaminen yhteisön yleishyödyllisenä toimena on tarkoin säädeltyä myös muutoin kuin pelkästään verotusta koskevan lainsäädännön osalta. Niimpä oman mielenkiintoisen lisänsä tähän vero-oikeudelliseen yleishyödyllisyyskysymykseen tuo opiskelija-asuntoyhteisöjen huomioon otettavat ja noudatettavat Asumisen rahoittamis- ja kehittämiskeskus ARA:n linjaukset sekä viraston yleishyödylliseksi nimeämien yhteisöjen muut toimintaedellytykset, jotka määrittellään aravalaisissa (1189/1993) ja vuokra-asuntolainojen ja asumisoikeustalolainojen korkotukilaissa (604/2001). Yhteisön tulee siis olla yleishyödyllinen sekä verolainsäädännön että aralainsäädännön asettamien kriteerien mukaisesti. Yhteisöjen verotukseen liittyvien oikeuslähteiden, oikeuskäytännön ja verotusohjeistuksen, kehityksen myötä eri viranomaistahojen yleishyödyllisyysedellytysten yhtäaikainen noudattaminen on nostanut esiin opiskelija-asuntoyhteisöjen verotukseen liittyviä erityiskysymyksiä koskien eritoten yhteisöjen toiminnan tosiasiallista yleishyödyllistä luonnetta, yhteisöjen vuokra-asuntojen vuokratason määrittelyä sekä jo pitkään toimineiden yhteisöjen verokohtelua ja oikeusturvan toteutumista.

## **1.2 Tutkimuksen tavoite**

Tässä tutkimuksessa tarkastellaan opiskelija-asuntoyhteisöön kohdistuvaa tuloverotusmenettelyä ja siinä ilmeneviä erityiskysymyksiä. Edellä todetusti opiskelija-asuntoyhteisöt ovat ARA:n yleishyödylliseksi nimeämiä yhteisöjä, joiden tulee noudattaa myös näitä

viranomaisohjeistuksia ja -lakeja johdonmukaisesti yhdessä verolainsäädännön ja sitä koskevan yleishyödyllisyysnormiston kanssa. Tutkimusongelman ydin koostuu siten jännitteestä eri lainsäädäntöjen ja viranomaisohjeistuksien sekä vastikään annetun opiskelija-asuntojen vuokrausta koskevan keskusverolautakunnan ennakkoratkaisun välillä.

E erityisen kiinnostavaa tällä tutkimuksella on selvittää :

1. Voiko yhteisöjä koskeva oikeuskäytännön ja Verohallinnon ohjeistuksen kehitys vaikuttaa opiskelija-asuntoyhteisöjen erityiseen verotukselliseen asemaan siten, että yhteisö menettäisi yleishyödyllisen statuksensa ajautuen verovelvolliseksi aiemmin verovapaiksi katsotuista tuloistaan?
2. Miten verovelvollisen oikeusturva näyttäytyisi tilanteessa, jossa pitkäikäisen opiskelija-asuntoyhteisön verotuskäytäntö muuttuisi, vaikka itse yleishyödyllisessä toimintatarkoituksessa ei olisi tapahtunut muutoksia? Onko verotuskäytännön muutokselle ylipäänsä olemassa edellytykset?

Löytääksemme ratkaisun edellä esitettyihin tutkimusongelmiin, muodostuvat tutkimuskysymyksiksi näin ollen seuraavat:

1. Mitä ovat verotuksessa käytettävät oikeuslähteet? Miten verotukseen vaikuttava oikeuskäytäntö voi sitoa viranomaista?
2. Mitä tarkoittaa verovelvollisen oikeusturva ja mitä oikeusturvakeinoja on olemassa?
3. Mikä on yleishyödyllinen yhteisö?
4. Miten yleishyödyllisen yhteisön tuloverotus muodostuu; mitkä tulot ovat yhteisölle verovapaita ja mitä verovapaus edellyttää?
5. Mikä muita viranomaisohjeita opiskelija-asuntoyhteisöjen tulee toiminnassaan noudattaa?

### 1.3 Aiheen rajaus ja tutkimuksen rakenne

Tutkimuksessa keskitytään tarkastelemaan ainoastaan opiskelija-asuntoyhteisöjen yleishyödyllisyyskysymystä sekä yhteisön verokohtelua tuloverotuksen osalta. Arvonlisäverotus on rajattu tutkimuksen aihealueesta kokonaan pois<sup>8</sup>. Kuten edellä jo esitetty, opiskelija-asuntoyhteisöihin lukeutuu niin säätiöitä kuin myös kaupungin omistuksessa olevia osakeyhtiöitä. Yhteisöjen yleishyödyllisyyden tarkastelussa oleellista on siis verolainsäädännön ja ARA:a koskevan lainsäädännön lisäksi tarkastella säätiö- ja osakeyhtiölain oikeudellisia piirteitä. Näitä käsitellään tässä tutkimuksessa kuitenkin vain yleishyödylliseen toimintaan kuuluvien osien. Tarkoituksena ei täten ole tarkastella yhteisöjen hallinnollista toimintaa sen kokonaisvaltaisemmin.

Tutkimusongelmaa lähestytään tarkastellen verotuksessa vaikuttavia oikeuslähteitä sekä verovelvollisen oikeusturvaa ja käytettävissä olevia oikeusturvakeinoja. Tämän jälkeen luvuissa kolme ja neljä paneudutaan yleishyödyllisen yhteisön vero-oikeudelliseen statukseen ja siihen kohdistuvaan verotusmenettelyyn tuloverotuksen osalta. Tutkimuksen viidennessä lukukappaleessa tarkastellaan opiskelija-asuntoyhteisöjä koskevaa viranomaisohjeistusta sekä tulkitaan yhteisöjen yleishyödyllisyyttä verolainsäädännön ja valitsevan oikeuskäytännön puitteissa. Tämän jälkeen pohditaan mahdollisen kiristyvän verotuskäytännön ongelmakohtia case-tyyppisesti Vaasan opiskelija-asuntosäätiö VOAS:n toiminnassa. Tutkimuksen viimeisessä lukukappaleessa seitsemän tehdään yhteenvetoa ja johtopäätöksiä ilmenneistä tutkimustuloksista.

### 1.4 Tutkimusmetodi ja sovellettu lähdeaineisto

Tutkimus perustuu oikeusdogmaattiseen eli lainopilliseen tutkimusmetodiin, jonka avulla pyritään vastaamaan tutkimuskysymyksiin selvittämällä oikeuden sisältöä.

---

<sup>8</sup> Huomionarvoista on kuitenkin mainita, että yleishyödylliset yhteisöt ovat poikkeuksellisesti arvonlisäverovelvollisia ainoastaan tuloverolain mukaisista elinkeinotoiminnan tuloistaan (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501, 4 §).

Oikeusdogmaattisella metodilla siis tarkoitetaan voimassa olevien oikeussääntöjen varsinaisen sisällön perustavanlaatuaista tulkintaa sekä sääntöjen systematisointia.<sup>9</sup>

Lainoppi voidaan jakaa vielä tarkemmin käytännölliseen ja teoreettiseen lainoppiin : teoreettisen lainopin käsiteanalyttinen tutkimusote pyrkii erittelemään ja järjestämään oikeudellisen alan käsitteistöä (oikeussääntöjä) uudelleen, sekä luomaan tätä kautta teoriaa oikeussäännösten tulkitsemiseksi. Kyse on siis puhtaasti oikeussäännösten systematisoinnista.<sup>10</sup> Puolestaan taas käytännöllisen lainopin kautta tutkija pyrkii oikeusjärjestyksen varsinaisen sisällön selvittämiseen. Käytännöllisen lainopin argumentatiivinen ote toki sekin systematisoi oikeusnormeja, mutta ennen muuta tulkitsee niitä, luoden edellytyksen oikeudellisen argumentaation rakentamiselle. Molemmat mainitut lainopin muodot kulkevat mukana tässä tutkimusprosessissa. Myös Aarnio kiteyttää teoreettisen ja käytännöllisen lainopin yhteyden tutkimusartikkelissaan toteamalla teoreettisen lainopin pyrkivän avaamaan käsitteellisiä mahdollisuuksia kysymyksille, joiden eteen käytännöllinen lainoppi joutuu<sup>11</sup>.

Tutkimuksen lähdeaineistona hyödynnetään kirjallisia teoksia, joissa on käsitelty yleishyödyllisyyden käsitettä sekä yhdistysten ja säätiöiden verokohtelua eritoten tuloverotuksen osalta. Olennaisena osana ovat myös ne teokset, joissa perehdytään tarkemmin verotusmenettelyn olennaisimpiin oikeuslähteisiin sekä oikeusturvaan ja sen toteutumiseen. Tarkasteltavana ovat myös tutkimuksen aihepiiriin kuuluvat voimassa olevat lakisäädökset sekä oikeustapaukset, ja muut aiheeseen liittyvät annetut ennakkoratkaisut, jotka tukevat työn tulkinnallista näkökulmaa. Valtion rahoittamia opiskelija-asuntoja vuokraavan yleishyödyllisen yhteisön tulee toiminnassaan noudattaa myös paljon viranomaisohjeistuksia, jotka nämäkin kuuluvat olennaisena osana tämän tutkimuksen lähdeaineistoon ; näitä ovat ARA :a koskeva lainsäädäntö ja viranomaisohjeistus.

---

<sup>9</sup> Aarnio, 1997, s.36

<sup>10</sup> Aarnio, 1997, s. 43

<sup>11</sup> 1997, s. 53

## 2 Oikeuslähteet ja oikeusturva vero-oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa

### 2.1 Yleistä oikeuslähteistä

Erilaiset oikeuslähteet ovat olennainen osa oikeudellisissa tulkintatilanteissa, joissa etsitään ratkaisua käsiteltävänä olevaan lainsäädännölliseen tulkintakysymykseen. Käytännössä oikeudelliseen ongelmaan tulisi löytää ratkaisu oikeuslähteisiin pohjautuvan tulkinnan kautta<sup>12</sup>. Oikeuslähteiden avulla tunnistetaan, mikä tosiasiallisesti on oikeutta<sup>13</sup>. Pohjoismaisessa oikeuslähteopissa oikeuslähteet jaetaan *vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin, heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin* sekä *sallittuihin oikeuslähteisiin*. Jaottelu tapahtuu oikeuslähteiden sitovuuden mukaisesti, jossa vahvasti velvoittavan oikeuslähteen syrjäyttämistä seuraa viranomaisen virkavirhe. Muiden oikeuslähteiden noudattamatta jättämisestä ei seuraa virkavastuuta, mutta niiden soveltaminen on oleellista, jotta johdettu ratkaisupäätös voidaan välittömästi perustella uskottavasti.<sup>14</sup>

Vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin kuuluvat paitsi Suomessa kansallinen normisto, kuten laki ja maan tapa, niin myös Euroopan Unionin jäsenenä sitä koskeva kansallisen oikeuden ulkopuolelinen normisto ja tähän liittyvät oikeuslähteet, kuten EY:n perustamis-sopimus, asetukset, direktiivit sekä tietyt EY-tuomioistuimen antamat prejudikaatit. Huomionarvoista on, että EU:n jäsenyyttä koskevat oikeuslähteet ovat ensisijaisia kansalliseen oikeuteen nähden, ja näitä kahta tuleekin soveltaa yhtenevästi keskenään ratkaisukäytännössä. Ristiriitatilanteessa välittömän oikeusvaikutuksen omaava EY-oikeus syrjäyttää kansallisen oikeuden<sup>15</sup>. Puolestaan heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin kuuluvat lainsäätäjän tarkoitusta ilmentävät lain esityöt sekä oikeuskäytännöstä eritoten

---

<sup>12</sup> Myrsky & Ossa, 2008, s. 21

<sup>13</sup> Myrsky 2011, s. 18

<sup>14</sup> Aarnio 2011, s. 60–70; Määttä 2014, s. 13

<sup>15</sup> Siten unionioikeuden voidaan katsoa muodostavan itsenäisen oikeuslähteen, mikä toisaalta vaikuttaa siihen, ettei pohjoismaista oikeuslähteoppea voida aina soveltaa suoraviivaisesti, kts. Määttä 2014, s. 14

tuomioistuinten antamat prejudikaatit ja muu viranomaisohjeistus. Sallittuja oikeuslähteitä voidaan katsoa olevan muun muassa yleiset oikeusperiaatteet, oikeustiede ja sen vallitseva mielipide, käytännölliset tai vertailevat argumentit sekä eettiset ja moraaliset perusteet.<sup>16</sup>

Kansallista normistoa tarkasteltaessa Suomen perustuslailla (11.6.1999/7319) on lakien soveltamiskysymyksessä ensisijaisuus. Niin ikään perustuslain 81.1 §:ssä todetaan *valtation verosta säädettävän lailla, jonka tulee sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta*. Säännös ilmentää vero-oikeuden *legaliteetti*periaatetta<sup>17</sup>. Verotusta ja verotusmenettelyä koskee myös lainsäädäntöä alempiasteisia säädöksiä; näitä ovat erilaiset asetukset sekä valtioneuvoston ja valtiovarainministeriön antamat päätökset, jotka ovat sitovuudeltaan kuitenkin yhtä lainsäädännön kanssa. Mahdollisissa ristiriitatilanteissa ylempitasoinen säädös syrjäyttää tätä alemman.<sup>18</sup>

Tulkinnanvarainen lainsäädäntö korostaa prejudikaattien merkitystä eritoten vero-oikeudellisissa ongelmatilanteissa. Näitä ovat korkeimman hallinto-oikeuden antamat ennakkopäätökset, mutta toisinaan sellaisina on pidetty myös keskusverolautakunnan ja hallinto-oikeuden antamia ennakkoratkaisuja<sup>19</sup>. Prejudikaatit eivät lähtökohtaisesti ole verotuksessa sitovia oikeuslähteitä, mutta ne ovat verovelvollisen oikeusturvan toteutumisen kannalta merkittäviä, sillä viranomaiset ja tuomioistuimet ovat yleensä totutusti noudattaneet niiden määrittämää tulkintalinjaa omassa ratkaisutoiminnassaan. Muuna ei-sitovana, mutta merkittävänä verotuksen oikeuslähteenä voidaan pitää Verohallinnon ohjeistuksia ja muita viranomaisen antamia tiedotteita, sillä nämä osaltaan luovat vallitsevaa verotuskäytäntöä.<sup>20</sup> Jäljempänä tarkastelemme vielä yksityiskohtaisemmin tämän

---

<sup>16</sup> Aarnio 2011, s. 68–69; Myrsky & Ossa 2008, s. 22–23

<sup>17</sup> Määttä 2014, s. 65

<sup>18</sup> Myrsky & Ossa 2008, s. 24; Huomionarvoista on kuitenkin todeta, että perustuslaissa (81.1 §) mainittujen elementtien tulee ilmetä suoraan verolaista, kts. lisää Määttä 2014, s. 65

<sup>19</sup> Myrsky 2011, s. 8

<sup>20</sup> Myrsky & Ossa 2018, s. 25–26; Muun ohella verotuskäytäntöä luovat Verohallinnon koulutukset ja esitelmätilaisuudet, joilla välitetään tietoa viranomaisen kannasta käsillä oleviin verotusongelmiin, kts. Iivonen, 2011, s. 3

tutkimuksen kannalta olennaisia KHO:n prejudikaatteja sekä veroviranomaisen ja keskusverolautakunnan antamia ennakkoratkaisuja ja myös näiden kolmen eri oikeuslähteen vaikutusta verotusprosessissa.

## 2.2 Oikeuskäytäntö oikeuslähteenä

### 2.2.1 Verohallinnon ennakkoratkaisut

Verovelvollinen voi hakea vireillä olevaan verotuskysymykseensä ennakkoratkaisua Verohallinnolta, mikäli verotuspäätöksen arvioitu lopputulos vaikuttaa epäselvältä. Verohallinto voi kuitenkin jättää ratkaisun antamatta<sup>21</sup>. Toisin kuin keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuissa, Verohallinto voi antaa päätöksen mitä moninaisimmissa verotusasioissa, kuten muun muassa perintä- ja lahjaverosta, varainsiirtoverosta, arpajaisverosta, lähdeverosta sekä kiinteistöverosta.<sup>22</sup> Niinpä Verohallinnon antamien ratkaisujen voidaan todeta olevan merkittävämpiä erityisesti niin sanottujen tavallisten verovelvollisten osalta, sillä ratkaisuja voidaan saada useammasta verolajista samanaikaisesti, eikä yksityishenkilön verotuksessa välttämättä ole kyseessä niin suurta intressiä kuin esimerkiksi yhteisöjen verotuskysymyksissä.<sup>23</sup>

Ennakkoratkaisupäätöksessä on kysymys ennen muuta veroviranomaisen kannanotosta, siitä kuinka verotus käsillä olevassa verotuskysymyksessä tullaan toimittamaan. Verohallinnon antama lainvoimainen ennakkoratkaisu on verotuksessa sitova ainoastaan siinä tapauksessa, mikäli verovelvollinen siihen vetoaa ja vallitsevat olosuhteet ovat hakemuksessa esitettyjä vastaavia.<sup>24</sup> Lainvoimaisuus saavutetaan, kun ratkaisusta ei ole enää mahdollista valittaa hallinto-oikeuteen. Ennakkoratkaisut annetaan aina määräajaksi, joten niiden sitovuusvaikutus ei ole rajaton.<sup>25</sup> Ratkaisua ei sovelleta verotuksessa, mikäli

---

<sup>21</sup>Verohallinto b, 2019, kohta 1.2: ”Verohallinto **voi antaa** verovelvollisen kirjallisesta hakemuksesta ennakkoratkaisun yksilöityyn verotusta koskevaan kysymykseen.”

<sup>22</sup> Verohallinto b, 2019, kohta 1.1

<sup>23</sup> Puronen, 2010, s. 66

<sup>24</sup> Puronen, 2010, s. 69; Verohallinto b, 2019, kohta 13.1

<sup>25</sup> Puronen, 2010, s. 70

annetut tiedot osoittautuvat siltä osin virheelliseksi, että sillä olisi ollut vaikutus asian ratkaisuun tai mikäli ratkaisuun sovellettu lainsäädäntö on muuttunut.<sup>26</sup> Puronen kuitenkin toteaa lähtökohtaisesti olevan oletettua, että ratkaisun antaja, Verohallinto, ennakoimalliset tulevat lainsäädännölliset muutokset ratkaisun antamisvaiheessa eikä näin ollen vähäiset asian luonteesta johtuvat muutokset mitätöi annettua ratkaisua.<sup>27</sup>

## 2.2.2 Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisut

Keskusverolautakunta on osa verohallintoviranomaista, joka antaa ennakkoratkaisuja Verohallinnon lisäksi eräissä tapauksissa. Eräillä tapauksilla tarkoitetaan tässä periaatteellisesti merkittäviä asioita, tai että annetulla ennakkoratkaisulla olisi suurta merkitystä verotuskäytännön yhtenäistämiseksi<sup>28</sup>. Niinpä ennakkoratkaisuja keskusverolautakunnalta hakevat ensisijaisesti yhteisöt. Ennakkoratkaisua voidaan hakea vain tulo- ja arvonlisäveroa koskeviin kysymyksiin<sup>29</sup>. Ennakkoratkaisua ei ole mahdollista hakea yhtäaikaista sekä Verohallinnolta että keskusverolautakunnalta, eikä kumpikaan toimija anna asiassa päätöstä, jos se on toisen, joko viranomaisen tai lautakunnan, puolesta jo annettu<sup>30</sup>. Vaikka lautakunta toimii osana verohallintoviranomaista, korostetaan sen itsenäistä ratkaisuvalltaa edelleen VHL 5 §:ssä (Laki Verohallinnosta 11.6.2010/503).

Kuten Verohallinnon antamat ennakkoratkaisut niin myös keskusverolautakunnan ennakkoratkaisut ovat viranomaisen harkinnanvaraisia, eivätkä lainsäädännölliset perusteet ratkaisun saamiseen luo sen hakijalle siihen varsinaisia oikeuksia<sup>31</sup>. Lisäksi VHL 14.1 §:ssä säädetyt perusteet ratkaisun hakemiseksi, eritoten lain sanamuoto *erityisen painava syy*, ovat omiaan korostamaan ennakkoratkaisun saamisen poikkeuksellisuutta. Keskusverolautakunnan antamien ratkaisujen arvioinnissa Puronen toteaa niiden vahvan rinnasteisuuden korkeimman hallinto-oikeuden antamiin ennakkopäätöksiin, joskaan

---

<sup>26</sup> Verohallinto b, 2019, kohta 13.1

<sup>27</sup> 2010, s. 71

<sup>28</sup> Verohallinto, 2017; VHL 14 §

<sup>29</sup> Verohallinto, 2017

<sup>30</sup> Puronen, 2010, s. 60–61

<sup>31</sup> Puronen, 2010, s. 64

niitä ei hänen mukaansa tule pitää täysin samantasoisina, sillä KHO toimii valitusinstanssina KVL:n antamiin ratkaisupäätöksiin ja voi näin ollen annetun päätöksen kumota<sup>32</sup>. KVL:n ennakkoratkaisu on sitä koskevassa verotuksessa sitova, kun se on saavuttanut lainvoimaisuuden, eli kun siitä ei ole enää mahdollista valittaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen tai valitus päätös on KHO:n toimesta hylätty, tai kun sitä ei ole valitusinstanssissa poikkeavasti ratkaistu. Ennakkoratkaisu ei sido, mikäli ratkaisun lopputuloksen kannalta olennaisia seikkoja on salattu tai hakemuksessa ilmoitetut tiedot ovat muutoin olleet virheellisiä.<sup>33</sup>

### 2.2.3 Korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätökset

Korkein hallinto-oikeus käyttää hallintolainkäyttöasioissa ylintä tuomiovaltaa. Sen perustehtävä muiden hallintotuomioistuinten lisäksi on oikeussuojan turvaaminen käsillä olevassa hallintoasiassa, minkä tarkoituksena puolestaan on taata asianosaisten aineellisten oikeuksien toteutuminen.<sup>34</sup> Veroasiat käsittävät merkittävän osuuden kaikista korkeimman hallinto-oikeuden käsiteltäviksi ajautuvista tapauksista<sup>35</sup>. Verovelvollinen voi pääsääntöisesti hakea käsittelyssä olleeseen verotuskysymykseen ratkaisua KHO:lta, mikäli tälle on alempitasoisessa instanssissa myönnetty valituslupa<sup>36</sup> (Laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa 808/2019, 106 §).

KHO:n antamat prejudikaatit – ennakkopäätökset – toimivat ennen muuta ratkaisuoheena tulevaisuudessa myöhemmin ilmeneviin vastaavanlaisiin tulkintaongelmiin – niitä voidaan luonnehtia ratkaisuiksi, jotka omaavat yleisempää merkitystä ja niin sanottua säteilyvaikutusta.<sup>37</sup> Sanallisessa merkityksessä *ratkaisuohe* heijastaa prejudikaatin luonnetta heikosti velvoittava oikeuslähteenä viranomaisten ratkaisutoiminnassa. Kuten edellä todettu, KHO:n ennakkopäätökset eivät kuitenkaan ole verotuksessa (eivätkä

---

<sup>32</sup> 2010, s. 63

<sup>33</sup> Puronen, 2010, s. 65

<sup>34</sup> Myrsky, 2011, s.65

<sup>35</sup> Käsiteltävien veroasioiden määrä on ollut jatkuvassa noususuhdanteessa 2000-luvun alusta alkaen, kts. Myrsky, 2011, s. 71

<sup>36</sup> Valitusluvan myöntämisen perusteet säädetty hallintoprosessilain 111 §:ssä

<sup>37</sup> Myrsky, 2011, s. 9-11

muussakaan oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa) automaattisesti sitovia eikä niiden noudattamatta jättämisestä aiheudu viranomaiselle virkavirhettä. Ennakkopäätöksestä poikkeava ratkaisutoiminta voi kuitenkin johtaa oikeusvarmuuden ja oikeuskäytännön johdonmukaisuuden puutteeseen<sup>38</sup>. Tosiasiallisesti ne siis voivat saavuttaa sitovan normin aseman eräissä tapauksissa.<sup>39</sup>

Tässä kohtaa on tarpeen erottaa ennakkopäätösten horisontaalinen ja vertikaalinen sitovuus, mikä taas toisaalta on omiaan luomaan ristiriitaisuuden prejudikaatin heikosti velvoittavan oikeuslähteen luonteeseen. Horisontaalisella sitovuudella tarkoitetaan ennakkopäätöksen sitovuutta saman tuomioistuinstanssin myöhemmässä päätöksenteossa. Vertikaalinen sitovuus puolestaan tarkoittaa ylempitasoisen instanssin ratkaisun sitovuutta suhteessa alempiin tuomioistuinstansseihin; esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden päätökset ovat hallinto-oikeuksissa sitovia. Myrsky toteaa KHO:n ennakkopäätösten tosiasiallisen sitovuuden kohdistuvan ensi sijassa muiden alempiasteisiin oikeuksien lisäksi myös Verohallintoon.<sup>40</sup> Käytännössä Verohallinnon poikkeava ratkaisutoiminta KHO:n vastaavasta tapauksesta vaatisi sille vahvat perusteet, ja tällaisessa tilanteessa olisi muutoinkin edellytykset asian nousemiselle uudestaan tuomioistuimen käsiteltäväksi.<sup>41</sup>

Oikeuskirjallisuudessa on lähtökohtaisesti korostettu korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisujen vahvempaa ennakkopäätösarvoa kuin pelkän julkaistun lyhyen ratkaisuselosteen.<sup>42</sup> Ennakkopäätösten vahvuuden arviointiin vaikuttavat kuitenkin useat eri seikat, eikä pelkistetyn vastauksen saaminen oikeuskäytännön kannanotosta ole aina yksiselitteinen. Pääsääntöisesti vahvuuden arvioinnissa tulee siis huomioida päätöksen antamisessa käytetty ratkaisukokoonpano, äänestys, päätösten julkaiseminen sekä päätöksen ikä. Mikään näistä elementeistä ei nouse toista tärkeämmäksi, vaan vahvuuden

---

<sup>38</sup> Myrsky, 2011, s. 10

<sup>39</sup> Myrsky, 2011, s. 189

<sup>40</sup> 2011, s. 10

<sup>41</sup> Ratkaisu, jossa ei ole vedottu heikosti velvoittavaan oikeuslähteeseen, oletettavasti palautuu uudelleen tuomioistuimen käsiteltäväksi vastaavanlaisen tapauksen tullessa, kts. Aarnio, 2011, s. 69

<sup>42</sup> Määttä 2014, s. 234; kts. myös Lindgren, 2019, s. 557

arvioinnissa on syytä tasapainotella kaikkien neljän elementin välillä ja löytää olennaiset seikat päätöksen todellisesta vahvuudesta.<sup>43</sup> Mitä vahvempi ennakkopäätös on kyseessä, sitä todennäköisemmin sen tulkintalinjaa verotuksessa noudatetaan. Kuitenkin Myrsky toteaa, ettei ratkaisujen sitovuudesta, prejudikatiivisesta vaikutuksesta<sup>44</sup>, voida juuri-kaan todeta mitään yleispätevää linjausta, sillä myöhemmin esiin tulevat samankaltaiset oikeusongelmat sisältävät tapaukset edellyttävät aina tapauskohtaista arviointia.<sup>45</sup>

### 2.3 Yleistä verovelvollisen oikeusturvasta

Verovelvollisen oikeusturva voidaan käsittää oikeusvaltion tunnusmerkkinä, sillä myöskin tästä on nimenomaisesti säädetty perustuslain 81.1 §:ssä edellä esitetyn mukaisesti todeten, että valtion verosta säädettävän lain tulee sisältää myös säännökset *verovelvollisen oikeusturvasta*. Koska annettu oikeusnormi ei avaa oikeusturvan merkitysisältöä tarkemmin, toteaa Puronen käsitteen sisällöllisen tarkastelun olevan merkittävää perustuslain 21 §:n pohjalta, missä säädettyä voidaan luonnehtia oikeusjärjestelmämme oikeusturvan perusnormiksi<sup>46</sup>.

Verotukseen liittyvä oikeusturva itsessään voidaan jakaa muodolliseen ja aineelliseen oikeusturvaan. Muodollinen oikeusturva käsittää verotuksen yhdenmukaisuuden vaatimuksen, mihin kuuluvat verovelvollisten yhdenvertaisuus ja verotusratkaisujen sisällöllinen ennustettavuus. Muodollisen oikeusturvan toteutumisen takeena ovat verotuspäätösten kaavamaisuus, tulkinnan rationaalisuus sekä päätöksentekomenettely ja niihin kuuluvat perustelut. Puolestaan aineellinen oikeusturva ilmentää annetun

---

<sup>43</sup> Myrsky, 2011, s. 131

<sup>44</sup> Myrsky, 2011, s. 11

<sup>45</sup> 2011, s. 151

<sup>46</sup> 2010, s. 4; PL 21 §: ”Jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheutonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Käsitteilyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.”

verotuspäätöksen hyväksyttävyyttä - edellytystä päätöksen oikeudenmukaisuudesta, lainmukaisuudesta ja kohtuullisuudesta.<sup>47</sup>

Verovelvollisen kannalta voidaan puhua oikeusturvaodotuksesta, yksilön perusoikeudesta suhteesta viranomaiseen. Puronen luonnehtii oikeusturvaodotuksen peruselementiksi kokemuksen siitä, että verovelvollisen asema mahdollisia tulevia oikeudenloukkauksia vastaan on valtion taholta turvattu lainsäädännön asettamin edellytyksin. Verovelvollisen tulee siis voida luottaa viranomaisen oikeidenmukaisiin toimiin hallintotehtävissä.<sup>48</sup> Viranomaisen puolesta on kysymys oikeusturvavelvoitteesta, vaatimuksesta oikeusturvan antamiseen.<sup>49</sup>

## 2.4 Oikeusturvakeinot

Oikeusturvan toteutumista edistävillä keinoilla on usein toisiinsa sidoksissa olevia tehtäviä. Niiden ensisijainen tarkoitus on suojata yksilön tai yhteisön oikeuksia suhteessa viranomaiseen. Mikäli nämä oikeudet tulevat loukatuksi, pyritään oikeusturvakeinoin loukatun oikeuden palauttamiseen tai mahdolliseen korjaamiseen. Jos oikeustilan palauttaminen tai korjaaminen osoittautuu mahdottomaksi, voi oikeusturvakeino synnyttää oikeuden erilliseen korvaukseen tai hyvitykseen.<sup>50</sup>

Oikeusturvakeinot jaotellaan pääsääntöisesti ennaltaehkäiseviin (preventiivisiin) sekä jälkikäteisiin (repressiivisiin) keinoihin. Preventiivinen oikeusturva koskee lähinnä viranomaistoiminnan sääntelyä sekä käsiteltävänä olevan asian menettelyllistä asianmukaisuutta ja viranomaistoiminnan huolellisuutta. Kysymys on siis erityisesti hallinnon oikeusperiaatteista ja hyvän hallinnon toteuttamisesta. Repressiivinen oikeusturva eli ns. korjaavat oikeusturvakeinot tulevat kysymykseen hallintopäätöksen antamisen jälkeen – tilanteeseen, kun mahdollinen virhe, laiminlyönti tai lainvastainen menettely on

---

<sup>47</sup> Puronen, 2010, s. 6-7

<sup>48</sup> 2010, s. 6

<sup>49</sup> Puronen, 2010, s. 98

<sup>50</sup> Mäenpää, 2013/2017, luku 2 kohta 8 *Oikeusturvan funktiot hallintotoiminnassa*

tapahtunut. Tällaisten oikeusturvakeinojen pääasiallinen tehtävä on päätöksen tai menettelyn korjaaminen sekä päätöksen oikaisu, muutos tai kumoaminen.<sup>51</sup>

Seuraavaksi käsittelemme tarkemmin verovelvollisen oikeusturvakeinoja. Oikeusturvakeinot ovat olennaisia tilanteissa, joissa verotuspäätös muutettaisiin verovelvolliselle negatiiviseen suuntaan. Tällöin puhutaan verotuksen vahingoksi oikaisusta, joka on mahdollista tilanteissa, missä verovelvollinen on jäänyt kokonaan tai osittain verottamatta, tai hänelle on jäänyt määräämättä säädetty vero (Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558, 56.1 §).

#### **2.4.1 Kuuleminen**

Yhtenä jopa tärkeimpänä verovelvollisen oikeusturvan toteutumisen takeena on verovelvollisen kuuleminen. Kuulemisvelvoitteella pyritään luomaan edellytykset tasapuoliselle ja oikeudenmukaiselle päätöksentekoprosessille, antamalla asianosaiselle mahdollisuus tuoda esiin mielipiteensä ja asian ratkaisuun mahdollisesti vaikuttavat selvitykset sekä selitykset tähän kohdistuvista vaatimuksista (Hallintolaki 6.6.2003/434, 34 §).

Hallintolaissa säädetty laaja kuulemisvelvoite siinä säädettyine poikkeuksineen soveltuu kuitenkin vaivoin verotusmenettelyprosessiin, sillä verotukseen kohdistuva päätöksenteko on usein massamenettelyä, jossa päätöksiä tehdään kerralla suuriakin määriä. Niinpä verotusmenettelylaissa säädetään erikseen yleisesti kuulemisvelvollisuudesta pykälässä 26.3.<sup>52</sup> Kuulemisesta säädetään myös laissa oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (9.9.2016/768), jonka 7 §:ssä pykälässä lausutaan vaatimuksesta verovelvollisen kuulemiseen, mikäli Verohallinto on määrässä verovelvollisen vahingoksi koituvaa veroa. Säännöksellä on siten rajattu verovelvollisen kuuleminen ainoastaan verotuksen vahingoksi oikaisun tilanteisiin tai tilanteisiin, joissa annetusta veroilmoituksesta

---

<sup>51</sup> Mäenpää, 2013/2019, luku 2 kohta 8 *Oikeusturvan ajalliset vaiheet*

<sup>52</sup> Verohallinto a, 2019, kohta 6; VML 26.3 §:n alku: *”Jos verotusta toimitettaessa poiketaan olennaisesti verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta tai jos viranomainen oikaisee verotusta verovelvollisen vahingoksi, verovelvolliselle on varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi.”*

poiketaan merkittävästi – eli käytännössä tilanteisiin, joissa verovelvollinen eniten tarvitsee oikeusturvaa.<sup>53</sup>

#### 2.4.2 Luottamuksensuoja

Luottamuksensuojaperiaatetta on jo pitkään sovellettu verotusmenettelyssä sen vahvan lakisidonnaisuuden vuoksi, sillä sitä koskevat säädökset löytyvät niin hallinto- kuin perustuslaistakin (HL 6 §, PL 2.3 §). Luottamuksensuojaperiaatteen tarkoitus on taata yksittäisten oikeussubjektien mahdollisuus luottaa viranomaistoimintaan sekä näiden tekemien hallintopäätösten virheettömyyteen ja pysyvyyteen<sup>54</sup>. Käytännössä siis verovelvollisen mahdollisuus ennakoida oman verotuspäätöksensä lopputulos paranee, ja näin ollen myös oikeusturvaodotus kasvaa. Viranomaistulkintalinjan luottamuksensuojaa voidaan soveltaa tilanteessa, jossa suojaa haettaville tilanteille on löydettävissä perusteet oikeusjärjestyksestä.<sup>55</sup>

Luottamuksensuoja voidaan jakaa kahteen eri ulottuvuuteen, päätöksen pysyvyyteen ja sitovuuteen. Päätöksen pysyvyyttä ilmentää viranomaisen uudelleen harkinnan kieltö, joka hallinto-oikeudellisena periaatteena estää viranomaista muuttamasta asiasta aiemmin nimenomaisesti tekemäänsä päätöstä asianosaisen vahingoksi, vaikka päätös myöhemmin osoittautuisikin viranomaisen puolelta virheellisesti ratkaistuksi tai mikäli asiaankuuluva oikeuskäytäntö myöhemmin kiristyy<sup>56</sup>. Päätöksen sitovuus puolestaan merkitsee asianosaisen luottamusta päätöksen teossa käytettyyn, joko yleiseen tai varta vasten annettuun viranomaisohjeistukseen sekä viranomaisen jo aikaisemmin antamien päätöksien ja ratkaisukäytännön sitovuuteen.<sup>57</sup>

Luottamuksensuojasta säädetään VML 26.2 §:ssä seuraavasti:

---

<sup>53</sup> Veroilmoituksesta poikkeamiseen riittävää veron määrää ei OVML:ssä tuoda ilmi, mutta hallituksen esityksen mukaan poikkeaman olennaisuuden aste harkitaan tapauskohtaisesti nykyisen vakiintuneen verotuskäytännön mukaisesti, kts. HE 131/1995 vp s. 30

<sup>54</sup> Puronen, 2010, s. 95

<sup>55</sup> HE 72/2002, Yksityiskohtaiset perustelut 2. luku Hyvän hallinnon perusteet

<sup>56</sup> HE 29/2016 kohta 2.2.1 Viranomaisaloitteisen verotuksen muuttamisen pääperiaatteet

<sup>57</sup> Rabinä ja muut, 2017, s. 54–55

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

Verohallinto täsmentää ohjeistuksessaan periaatteen sisällön:

*Verovelvollisen kannalta luottamuksensuojaperiaate tarkoittaa, että nimenomaisen säännöksen puuttuessa veroviranomainen ei voi yksipuolisesti muuttaa virheelliseksi osoittautunutta verotuspäätöstä takautuvasti asiakkaalle epäedullisempaan suuntaan. Lähtökohtana on aina, että veroviranomainen toimii lainmukaisesti, pysyy päätöksissään, noudattaa omaksumaansa tulkintalinjaa johdonmukaisesti eikä muuta sitä takautuvasti.<sup>58</sup>*

#### **2.4.2.1 Soveltamisedellytykset**

Verohallinnon ohjeistuksessa vahvistetaan vielä, että kaikkien laissa edellä mainittujen edellytysten tulee täytyä tilanteessa samanaikaisesti, jotta verovelvollinen voi saada luottamuksensuojaa. Tulkinnanvaraisella asialla tarkoitetaan tässä laintulkintakysymystä eli oikeudellista tulkinnanvaraisuutta. Puolestaan tosiseikkoja koskevat näyttökysymykset ilmentävät lain tarkoittamaa epäselvyyttä. Tulkinnanvaraisuudella ja epäselvyydellä edellytetään objektiivisuutta, eli käsiteltävää asiaa ei voida pitää edellä mainitun kaltaisina, mikäli lainsäädännöstä löytyy sitä nimenomaisesti koskeva säännös tai mikäli siitä on jo olemassa vakiintunut verotus- tai oikeuskäytäntö.<sup>59</sup>

Vilpittön mieli (*bona fide*) on vilpillisen mielen (*mala fide*) vastakohta. Oikeustieteessä vilpittömällä mielellä tarkoitetaan toimimista hyvässä uskossa, tietämättömyyttä tai erehtymistä. Usein kysymys on perustellusta vilpittömästä mielestä, eli henkilö ei tiennyt eikä hänen olisikaan pitänyt tietää jostakin asiasta.<sup>60</sup> Verovelvollisen vilpittömällä mielellä edellytetään verovelvollisen selonottovelvollisuutta, eli viranomaisen antamaan

---

<sup>58</sup> Verohallinto a, 2019, kohta 2.4

<sup>59</sup> 2019 a, kohta 2.4; kts. myös Rabinä ja muut, 2017, s. 57

<sup>60</sup> Karttunen ja muut, 2015, s. 136

ohjeistukseen ja sääntöihin perehtymistä koskien käsillä olevaa verotusasiaa. Edellytyksenä on myös, ettei verovelvollinen anna viranomaiselle vääriä, puutteellisia tai muutoinkaan harhaanjohtavia tietoja.<sup>61</sup>

Luottamuksensuojan soveltamisen kolmas lainsäädännöllinen edellytys, verovelvollisen toimiminen viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeistuksen mukaisesti, on merkittävä yhtenäisen verotuskäytännön ilmentäjä. Useimmissa verotuskysymyksissä veroviranomainen toimii totutun, jo aiemmin omaksumansa tulkintalinjan mukaisesti. Tällä sekä asiaankuuluvalla varsinaisella oikeuskäytännöllä tarkoitetaan lainsäädännössä mainittua viranomaiskäytäntöä.<sup>62</sup> Viranomaisen antaman ohjeistuksen ja käytännön merkitystä vahvistaa KHO:n ratkaisu KHO:2017:116, missä A:n katsottiin toimineen vilpittömässä mielessä Verohallinnon noudattaman käytännön mukaisesti, kun aiemmassa veroilmoituksessa ilmoitettuja apurahoja ei katsottu Verohallinnon toimesta A:n veronalaisiin tuloihin. Näin ollen A jätti apurahat ilmoittamatta tulevilta verovuosilta ja nautti luottamuksensuojaa tilanteessa, jossa verotus näiltä osin pyrittiin oikaisemaan A:lle vahingolliseksi.

Mikäli edellä mainitut lain sanamuodon mukaiset edellytykset täyttyvät ja asiassa on verovelvollisen osalta tehty alustava kannanotto tälle epäedullisesta veroratkaisusta, sovelletaan luottamuksensuojaperiaatetta läpi koko verotusprosessin aina verotusratkaisua edeltävästä neuvonnasta ja ohjauksesta verotuksen toimittamiseen ja verojen ennakoperintään, verotarkastuksiin ja verotuksen oikaisuihin saakka<sup>63</sup>. Luottamuksensuojan saaminen johtaa verotuksen ratkaisemiseen verovelvollisen eduksi kokonaisuudessaan siltä osin, kun tämän luottamusta on suojattu.<sup>64</sup> Jos kyseessä on verokohtelua tiukentava muutos, verotus tulee toimittaa aiemmin noudatetun lievemmän tulkinnan mukaisesti siltä osin, kun verovelvollinen saa luottamuksensuojaa. Luottamuksensuojan

---

<sup>61</sup> Råbinä ja muut, 2017, s. 58-59

<sup>62</sup> Råbinä ja muut, 2017, s. 59

<sup>63</sup> Puronen, 2010, s. 110–128; ”Kun VML 26.2 §:n sanamuoto rajaa säännöksen soveltamisen vain erityistapauksiin, säännöksen soveltaminen ei juuri tule kyseeseen säännönmukaisen verotuksen kaltaisessa massamenettelyssä, ellei sen yhteydessä jokin asia nouse erityiskäsittelyyn.”

<sup>64</sup> Verohallinto a, 2019, kohta 2.4

soveltamisessa ei täten ole kysymys kohtuullisuusarvioinnista, vaan verotuskysymys ratkaistaan kokonaan verovelvollisen eduksi.<sup>65</sup>

Verrattain harvoissa mutta mahdollisissa tilanteissa verotus voidaan erityisistä syistä toimittaa verovelvolliselle epäedullisesti luottamuksensuojan antamisen edellytysten täytymisestä huolimatta<sup>66</sup>. Erityisiä syitä ei laissa määritetä tarkemmin. Käytännössä kysymys on kuitenkin oikeusperiaatteiden välisestä punninnasta – tapauksista, joissa luottamuksensuojaperiaate jää toisen oikeusperiaatteen varjoon. Tällaisena tilanteena, erityisenä syynä, voidaan pitää esimerkiksi vaatimusta verovelvollisten yhdenvertaiseen kohteluun<sup>67</sup>. Jotta yhdenvertaisuus täyttyy, tulee samankaltaiset asiat ja tapaukset käsitellä samoin edellytyksin päätyen tasapuolisiin, yhdenvertaisiin ratkaisuihin<sup>68</sup>. Erityisten syiden soveltaminen voi edellyttää kohtuullisuusarviointia, mikäli veroon liittyvien korkoseuraamusten periminen ja veronkorotuksen määrääminen verovelvolliselle olisi asian epäselvyyden tai tulkinnanvaraisuuden vuoksi kohtuutonta.

#### 2.4.2.2 Voimassaoloaika

Veroviranomaisen tulee luottamuksensuojaperiaatteen mukaan noudattaa aiemmin omaksumaansa tulkintalinjaa myös tilanteissa, joissa sama asia nousee uudelleen käsitelyyn myöhemmän verovuoden tai verokauden verotuksessa tai mikäli verotukseen tehdään jälkikäteen muutoksia. Luottamuksensuojan soveltaminen merkitsee verovelvolliselle edullisemman verotuspäätöksen antamista eli käytännössä tämä merkitsee aina edellä puhutusta yhdenvertaisuusperiaatteesta poikkeamista. Siten luottamuksensuoja ei luo pysyvää oikeutta niin sanottuun virheelliseen (liian lievään) verotukseen

---

<sup>65</sup> Räbinä ja muut, 2017, s. 58

<sup>66</sup> VML 26.2 § ”Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, **jos ei erityisistä syistä muuta johdu.**”; Verohallinto c, 2021, kohta 3.7

<sup>67</sup> Yhdenvertaisuusperiaate on keskeinen oikeusperiaate jo perustuslaista alkaen, kts. PL 6 §

<sup>68</sup> Verohallinto c, 2021, kohta 3.7; Puronen kuitenkin korostaa yhdenvertaisuuden erottamista yhdenmukaisuudesta, jota hän yhdenvertaisuuden sijaan pitää ensisijaisena tavoitteena verotuksen massahallinnossa, kts. Puronen, 2010, s. 85

myöhemmille verovuosille tai -kausille, vaan saman asian toistuessa voidaan verotusta muuttaa lainmukaiseksi siihen kuuluvalla asianmukaisella ohjauksella.<sup>69</sup>

On erikseen arvioitava luottamuksensuojan voimassaolo tilanteissa, joissa periaatteen soveltaminen koskee yksittäistä verovelvollista sekä tilanteissa, joissa verotukseen liittyvä tulkintakäytäntö kiristyy. Luottamuksensuojaa sovellettaessa yksittäisen verovelvollisen verotukseen tulee verotus vielä avoimena olevalta verovuodelta tai -kaudelta toimittaa aiemman käytännön mukaisesti. Kun verovelvolliselle on annettu tiedoksi tulkinna muutoksen syy ja seuraukset tuleville verovuosille, ei verovelvollisella ole enää perusteita vedota luottamuksensuojasäännökseen ja verotus voidaan toimittaa ankaramman veroseuraamuksen osoittaman linjan mukaisesti.<sup>70</sup>

Kiristynyt verotuskäytäntö pohjautuu useimmiten korkeimman hallinto-oikeuden antamaan ennakkopäätökseen. Lähes poikkeuksetta aiemmin omaksuttu lievempi verotuskäytäntö luo edellytykset verovelvollisen luottamuksensuojalle. Jotta verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu toteutuu, voidaan tiukempaa tulkintalinjaa säännönmukaisessa verotuksessa soveltaa korkeintaan päätöksen julkaisemista seuraavan verovuoden alusta alkaen. Tällöin myös Verohallinnon on muutettava ohjeistustaan, mikäli sen sisältö muuttuu korkeimman hallinto-oikeuden antaman päätöksen myötä. Ohjeistuksesta tulee käydä ilmi, mistä alkaen kireämmän tulkintalinjan mukainen uusi verotuskäytäntö astuu voimaan.<sup>71</sup>

### 2.4.3 Uudelleen harkinnan kieltö

Uudelleen harkinnan kieltöä oikeusturvaperiaatteena korostetaan erikseen vero-oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa, vaikka käytännössä kieltö kuuluukin osaksi varsinaista luottamuksensuojaperiaatetta<sup>72</sup>. Uudelleen harkinnan kieltöä koskevat säännökset

---

<sup>69</sup> Verohallinto c, 2021, kohta 5

<sup>70</sup> Verohallinto c, 2021, kohta 5

<sup>71</sup> Verohallinto c, 2021, kohta 5: *Kireämpää tulkintalinjaa noudatetaan yleensä Verohallinnon antaman ohjeen muutoksesta seuraavasta verovuodesta tai -kaudesta alkaen.*

<sup>72</sup> Vrt. päätöksen pysyvyys

löytyvät niin VML 56.3 §:stä kuin OVML 40.2 §:stä. Säännöksen sisällössä on kysymys verotuksen vahingoksi oikaisun tilanteesta, jossa oikaisua ei tehdä, mikäli Verohallinto on selvinnyt ja asian nimenomaisesti ratkaissut. Oikaisua ei myöskään ole mahdollista tehdä, vaikka ratkaisu pohjautuisi oikeisiin ja riittäviin tietoihin, mutta olisi lain tai oikeuskäytännön vastainen tai jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.<sup>73</sup>

Uudelleen harkinnan kieltö ei kuitenkaan totaalisesti rajoita viranomaistoimintaa. Laissa verotuksen oikaisu mahdollistetaan, mikäli asiassa on annettu uutta selvitystä, joka alun perin olisi voinut vaikuttaa asian ratkaisuun tai ratkaisun sisältää kirjoitus- tai laskuvirheen tai muuhun tähän verrattavissa olevan erehdyksen. Verotus voidaan myös oikaista, mikäli annettu päätös perustuu puutteellisiin tai virheellisiin tietoihin. Uudelleen harkinnan kiellon soveltamisedellytyksiä arvioidaan verolajikohtaisesti, jolloin esimerkiksi tulo-verotuksessa annettu nimenomainen päätös ei ole este arvonlisäverotuksen oikaisuun. Säännöksen soveltamisedellytyksiä arvioidaan myös itsenäisesti läpi koko verotusprosessin.<sup>74</sup>

Lain esitöiden mukaan asian selvittäminen ja nimenomainen ratkaiseminen tarkoittaa, että jokin asia on Verohallinnon puolesta ratkaistu verovelvollisten ilmoittamien tietojen ja viranomaisen selvittämien tietojen perusteella – tiettyyn käsiteltävänä olevaan asiaan on annettu nimenomaista selvitystä puolin ja toisin<sup>75</sup>. Asian selvittäminen ja nimenomainen ratkaisu edellyttää aina virkailijatyötä, joten se ei voi syntyä automaation perusteella. Viranomaisen voi pyytää tarvittavaa selvitystä myös sivullisilta, mikä puolestaan osaltaan korostaa eritoten aktiivisen virkailijatyön merkitystä.<sup>76</sup> Huomionarvoista on, ettei verovelvollinen voi hakea nimenomaista ratkaisua Verohallinnolta, vaan tämän toimen tulee aina tapahtua viranomaisaloitteisesti. Sitä vastoin verovelvollinen voi kuitenkin hakea ennakkoratkaisua käsiteltävänä olevaan veroasiaansa.<sup>77</sup> Uudelleen harkinnan kieltö

---

<sup>73</sup> Verohallinto d, 2021, kohta 4.3; VML 56.4 § & OVML 40.3 §

<sup>74</sup> Verohallinto d, 2021, kohta 4.3

<sup>75</sup> HE 29/2016 vp, s. 149

<sup>76</sup> HE 29/2016 vp, s. 215

<sup>77</sup> Verohallinto d, 2021, kohta 4.3

ei myöskään rajoita veronsaajan muutoksenhakuoikeutta verotusprosessissa, joten mahdollisen virheen havaitessaan voi veronsaaja aina käyttää kyseistä oikeuttaan virheen korjaamiseksi.<sup>78</sup>

---

<sup>78</sup> HE 29/2016 vp. s. 216

### 3 Yleishyödyllinen yhteisö

#### 3.1 Yleistä

Kansalais- eli järjestötoiminta on suomalaisessa yhteiskunnassa merkittävässä roolissa; se tarjoaa erilaisia harrastus- ja vapaaehtoistyömahdollisuuksia, kouluttamista ja tiedottamista, tutkimus- ja kehitystyötä sekä jopa toimintaa yli valtion rajojen. Jokaiselle kansalaiselle on Suomen perustuslain 13 §:ssä säädetty oikeudesta perustaa yhdistys, kuulla tai olla kuulumatta tai osallistua mihin tahansa yhdistyksen toimintaan.<sup>79</sup> Nämä järjestötoimintaa mahdollistavat yleishyödylliset yhteisöt, ns. kolmannen sektorin toimijat, ovat verotuksellisesti erityisessä asemassa – yhteisöjen toiminta voidaan useimmiten katsoa verovapaaksi tuloverolain mukaisten henkilökohtaisen tulolähteen tulojen osalta.<sup>80</sup> Verovapaus voi olla myös osittainen, tulojen koostumuksesta riippuen.<sup>81</sup>

Julkinen valta on jo pidemmän aikaa tukenut näitä kolmannen sektorin toimijoita niin käytännön toimin kuin taloudellisestikin. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksellista erityisasemaa puolletaan niiden tuottaman yhteiskunnallisen hyvinvoinnin lisäämisen perusteella - valtion ”menetetty” verotulot on siten katsottu tässä suhteessa pienemmäksi haitaksi.<sup>82</sup> Yleishyödyllisyyden käsite on siten keskeinen sekä käytännön että yhteisön toimintaperiaatteen kannalta. Käsitteen problematiikka liittyy siihen, milloin yhteisön toiminta voidaan katsoa yleishyödylliseksi, sillä sen laissa säädetyt edellytykset ovat tulkinnanvaraisia eivätkä lainkaan yksiselitteisiä.

Yleishyödyllinen yhteisö toimii yhteiskunnallisen hyvän eteen. Tarkemmin yleishyödyllisyyden kriteerit on määritelty tuloverolaissa, jotka käsittelemme tarkemmin jäljempänä tässä luvussa. Vero-oikeudellinen lainsäädäntö aihepiirin osalta on pysynyt jo vuosikymmeniä muuttumattomana samalla, kun kolmannen sektorin toimijat ovat laajentaneet

---

<sup>79</sup> Valtiovarainministeriö, 2009, s. 15

<sup>80</sup> Viren, 2014, s. 23; Tulolähdejaon muutos vuonna 2020 ei poistanut yleishyödyllisten yhteisöjen henkilökohtaisen tulolähteen tuloluokkaa.

<sup>81</sup> Myrsky b, 2014, s. 39

<sup>82</sup> Similä, 2016, s.9

toimintaansa eri aloille, mikä on osaltaan aiheuttanut yhteisöjen verotusaseman alisääntelyn.<sup>83</sup> Siispä muilla lainsäädäntöä tukevilla oikeuslähteillä, kuten Verohallinnon ohjeistuksella ja ennen muuta tuomioistuinten ratkaisuilla on yhä enenevässä määrin merkitystä yleishyödyllisyyden edellytysten toteutumista koskevissa tulkinnanvaraisissa tilanteissa.<sup>84</sup>

Lainsäädännössä lain sanamuodot ja niiden tosiasiallinen tarkoitus ovat olennaisessa osassa yleishyödyllisyyden arvioinnissa<sup>85</sup>. Aiemmin puhuttuun viitaten myös oikeuskäytäntö on olennainen osa tulkintatyötä, kun pyritään selvittämään yleishyödyllisen yhteisön laissa määritettyä tarkoitusta. Jotta yhteisö olisi yleishyödyllinen, tulee sen täyttää useita eri edellytyksiä yhtäaikaaisesti. Näitä edellytyksiä on syytä tarkastella yhtenä kokonaisuutena, mutta ennen kokonaisuuden tarkastelua eritoten erillään toisistaan, jotta lakiä kyetään tulkitsemaan oikeellisesti ja johdonmukaisesti. Lain tulkintatyössä on olennaista muistaa tarkastella myös yhteisön oikeudellista muotoa, sen sääntöjen mukaista yleishyödyllistä toimintaperiaatetta sekä kuinka yhteisö toteuttaa tätä käytännössä – nämä kaikki osa-alueet ovat merkittävässä osassa yhteisön yleishyödyllisyyden määrittämisessä.<sup>86</sup>

### 3.2 Yhteisö käsitteenä

Yleishyödyllinen yhteisö on käsitteenä verrattain väljä paitsi yleishyödyllisen sananmuokaisen tarkoituksen osalta niin myös yhteisön. Ennen käsitteen kokonaisvaltaista tulkintaa on syytä tarkastella, mitä siihen kuuluvalla yhteisö -sanalla tarkoitetaan. Yhteisö antaa mielikuvan joukosta ihmisiä, joilla on jonkin toiminnan harjoittamisen kautta yhteinen päämäärä, tai jotka vaihtoehtoisesti jakavat keskenään saman arvomaailman. Yhteisön jäsenet voivat olla toisiinsa sidoksissa esimerkiksi erilaisten velvoitteiden ja

---

<sup>83</sup> Similä, 2016, s. 9-10; Myrsky a, 2014, s. 13

<sup>84</sup> Myrsky a, 2014, s. 13

<sup>85</sup> Lakiteksti nousee merkittävään asemaan verolakien tulkinnassa ennen muuta verotuksen legaliteettiperiaatteen vuoksi, kts. Määttä 2014, s. 66

<sup>86</sup> Myrsky b, 2014, s. 40-41

oikeuksien myötä. Mutta miten yhteisö ja sen laajuus tosiasiasa määritetään, ja ennen kaikkea missä tilanteessa se on merkityksellistä?

Oikeustieteessä yhteisön käsite valjastetaan niin yksityis- kuin julkisoikeuden puolelle. Yhteisöt ovat oikeus- ja oikeustoimikelpoisia, niin sanottuja oikeushenkilöitä.<sup>87</sup> Näin huomaamme, että käsitteen käyttäminen ja määrittäminen osoittautuu tarpeelliseksi jo oikeustieteen perustavanlaatuisista lähtökohdista alkaen. Yksityisoikeudellisiksi yhteisöiksi katsotaan eri liiketoiminnalliset yhtiöt, osuuskunnat ja erilaiset yhdistykset. Julkisoikeudellisia yhteisöjä puolestaan ovat ne yhteisöt, joiden julkishallinnollisen tehtävän suorittamisen perusteista säädetään lailla. Näitä yhteisöjä ovat esimerkiksi valtio ja kunnat, mutta myös muut valtion viranomaiset, kuten esimerkiksi Kansaneläkelaitos Kela.

Yhteisön määritelmä on tarpeen paitsi edellä mainitussa tilanteessa niin myös verotuksen toimittamisen kannalta, sillä yhteisöllä on muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta verovelvollisuus. Tuloverolain 3 §:n mukaan yhteisöllä tarkoitetaan valtiota ja sen laitosta, hyvinvointialuetta ja hyvinvointiyhtymää, seurakuntaa ja muuta uskonnollista yhdyskuntaa, osakeyhtiötä, osuuskuntaa, säästöpankkia, sijoitusrahastoa, erikoissijoitusrahastoa, yliopistoa, keskinäistä vakuutusyhtiötä, lainajyvästöä, aatteellista tai taloudellista yhdistystä, säätiötä ja laitosta, ulkomaista kuolinpesää sekä edellä mainittuihin verrattavissa olevaa muuta oikeushenkilöä tai erityiseen tarkoitukseen varattua varallisuuskokonaisuutta. Muut kuin tuloverolaissa säädettyt organisaatiomuodot eivät voi olla yhteisöjä<sup>88</sup>. Edelleen verotuksellisesta näkökulmasta voidaan yhteisöt jakaa tuloverotuksesta vapaisiin yhteisöihin, tuloverolaista osittain vapaisiin yhteisöihin sekä yleishyödyllisiin yhteisöihin (TVL 20-23 §). Lisäksi tähän luokitteluun on tarpeen vielä huomioida ne yhteisöt, jotka tuloverolain 1 §:n mukaisesti ovat verovelvollisia niin saamastaan ansio- kuin pääomatulostaankin.

---

<sup>87</sup> Helsingin yliopiston avoin yliopisto

<sup>88</sup> Myrsky b, 2014, s. 43

Lukeutuakseen tuloverolaissa tarkoitetuksi yhteisöksi, tulee yhteisön olla rekisteröity. Rekisteröimätön yhteisö katsotaan verotuksessa käsiteltäväksi yhtymänä<sup>89</sup>, jolloin sen kaikki tulot verotetaan yhtymän osakkailta. Täten yhtymä ei voi saavuttaa yhteisölle mahdollista yleishyödyllisyyttä ja verovapautta. Verovapaus ei oikeuskäytännössä ratkaisun KHO 1983 II 510 mukaan ole perusteltua edes esimerkkitalanteessa, jossa useampi verovapaayhdistys yhdessä harjoittaa ravitsemisliikkeeseen viittaavaa henkilöstöruokailtoimintaa yhdistysten toiminnan tarkoituksesta huolimatta. Yhtymän tulot on täten vahvistettu verotettavaksi sen osaksten tulona.<sup>90</sup>

### 3.3 Yleishyödyllisyys käsitteenä

Yleishyödyllinen yhteisö on oikeutettu joko osittaiseen tai täysimääräiseen verovapauksen saamistaan tuloista.<sup>91</sup> Sanamuotona yleishyödyllisyyteen törmätäänkin lähinnä verolainsäädännössä; tulovero- ja huojenuslaissa sekä veroviranomaisen laatimissa verotusohjeissa. Yleishyödyllisyyden käsitteellinen leima on siten vahvasti juridinen.<sup>92</sup>

Yleishyödyllisestä yhteisöstä säädetään tuloverolain 22 §:ssä säädetään seuraavasti:

*Yhteisö on yleishyödyllinen, jos*

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

Ensimmäisen momentin sananmukaisen tulkinnan mukaisesti, ollakseen yleishyödyllinen yhteisö, tulee kaikkien kolmen laissa säädetyn piirteen täytyä toiminnassa

---

<sup>89</sup> Yhtymän käsitteestä on säädetty tuloverolain 4 §:ssä.

<sup>90</sup> Myrsky b, 2014, s. 43–44

<sup>91</sup> Similä, 2016, s. 9

<sup>92</sup> Viren, 2014, s. 9

samanaikaisesti. Tämän päätelmän voimme johtaa jo siitä, ettei säännöksessä käytetä esimerkiksi sanaa tai, eikä luetteloa muutoinkaan katkaista niin, että yleishyödyllisyyden ominaispiirteet olisi käsitettävä erillisinä toisistaan. Myös Verohallinto vahvistaa säännöksen kokonaisvaltaisen tulkinnan ja yleishyödyllisten piirteiden yhtäaikaisen täyttymisen vaatimuksen ohjeistuksessaan.<sup>93</sup>

Tuloverolain 22§:n toisessa momentissa tuodaan ilmi myös jäljempänä esitetty yleishyödyllisten yhteisöjen esimerkkilista. Huomionarvoista on, ettei kyseinen lista anna tyhjentävää vastausta yleishyödyllisten yhteisöjen toimintamuodoista; se ei sulje pois muulla toimintaperiaatteella toimivaa yleishyödyllistä yhteisöä, mutta ei myöskään automaattisesti leimaa listalla olevaa yhteisöä yleishyödylliseksi.<sup>94</sup>

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

Miten toimimme, kun toimimme yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi, tai minkälaisena joukkona voimme ymmärtää rajoitetun henkilöpiirin? Tuloverolain 22.1 §:n samuodon ymmärtäminen vaatii tulkintaa, sillä säännökselle voidaan luoda useita eri merkityssisältöjä. Tässä - laajassa tulkintamahdollisuudessa - piilee yleishyödyllisyyden käsitteen ongelmallisuus, jonka myös vero-oikeuden professori Matti Myrsky toteaa ja lisää, ettei pelkästään lainsäädännön pohjalta voida johtaa kovinkaan kauaskantoisia tulkintoja ilman oikeusturvan vaarantumista. Hän korostaakin prejudikaattien ja muiden oikeuslähteiden merkitystä käsitteen tulkinnanvaraisissa tilanteissa.<sup>95</sup>

---

<sup>93</sup> Verohallinto a, 2020, kohta 1

<sup>94</sup> Verohallinto a, 2020, kohta 1

<sup>95</sup> Myrsky, 2014, s. 13

### 3.3.1 Yksinomainen ja välitön yleinen hyvä

TVL 22 §:n ensimmäisen kriteerin mukaan yleishyödyllisyys edellyttää toimimista yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi joko aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä. Lainkohtaa täsmentävistä sanoista *yksinomaan* rajaa yhteisön toimintaa sen pääasiallisen olemassaolon tarkoituksenmukaiseen harjoittamiseen siten, ettei yleisen hyvän tavoittelu voi saavuttaa pelkän sivutoiminnan roolia. *Välittömyys* puolestaan taas korostaa yhteisön omaa roolia ja tosiasiallista toimintaa yleisen hyvän tuottamisessa; käytännössä muu kuin yhteisö itse ei saisi tehdä tätä yhteisön puolesta. Muussa tapauksessa tuotettaisiin välillisesti yleistä hyvää. Toiminnan välittömyyden punnitsemisessa on merkitystä annettava myös sille, varastoiko yhteisö varallisuuttaan ns. tarpeettomasti toimintaperiaatteeseensa nähden vai käyttääkö se tätä aktiivisesti yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, ja jos, niin missä määrin.<sup>96</sup> Esimerkiksi säätiön taloudellinen tukeminen urheiluharrastusten edistämisessä ei katsottu olevan välitöntä yleishyödyllistä toimintaa, kun varainhankintakeinojen myötä saavutetusta 168 776 mk:n voitosta jaettiin avustuksia vain 8000 mk:n edestä paikkakunnan kahdelle urheiluseuralle (KHO 1976 T 99, äänestys 3-1).

Yksinomaisuudesta ja välittömyydestä on linjattu oikeuskäytännössä vaihtelevasti, eritoten toiminnan välittömyyden osalta. Pääasiassa pelkkä muiden yhteisöjen taloudellinen tukeminen ei ole katsottu olevan yhteisön yleishyödyllistä välitöntä toimintaa, vaikka kyseessä olisikin yhteisön yleishyödyllinen toiminta.<sup>97</sup> Näin on todettu esimerkiksi ratkaisussa KHO:1990-B-550 kiinteistöosakeyhtiön toiminnan osalta, jossa yhteisön hallitsemien kiinteistöjen toimitiloja oli hankittu ammatillisen keskusjärjestön ja sen jäsenjärjestöjen käyttöön. Puolestaan ratkaisussa KHO 17.1.1992/157 kiinteistöosakeyhtiön toiminta on ollut yleishyödyllistä, kun sen toimintatarkoituksena oli hallitsemansa kiinteistöjen toimitilojen vuokraus kuulovammaisten hyväksi toimiville yhteisöille (äänestys 4-1).

---

<sup>96</sup> Myrsky b, 2014, s. 84 ja s.90

<sup>97</sup> Myrsky b, 2014 s. 85

Merkitystä ratkaisussa on annettu yhtiön toimintaperiaatteelle sekä sen toiminnan kokonaisvaltaiselle toteutukselle.

Yleisen hyvän tulkintamahdollisuudet ovat laajat ja moninaiset ja käytännössä olisikin helpointa määritellä, millaista yleinen hyvä ei ole<sup>98</sup>. Kuitenkin käsitteenä se osaltaan rajaa myös toimintaa; kun teemme asioita yleisen hyvän puolesta, toimimme kenen tahansa ihmisen eduksi. Kaikessa yksinkertaisuudessaan voimme katsoa yleisen hyvän olevan yksityisen hyvän vastakohta, jolloin siis ajaisimme vain tietyn henkilön tai esimerkiksi yhteisön etua. Puolestaan taas yleinen hyvä ei rajaa pois tiettyä ikäryhmää, tulo- luokkaa tai kansalaisuutta, mutta ei myöskään kohdistä sitä yhteen näistä. Vastaavasti Verohallinnon ohjeistuksissa painotetaan yhteisön edistämien intressien arviointia hyödyllisyyden ja yleisyyden arvioinnissa<sup>99</sup>.

Yleinen hyvä lienee olevan myös rinnastettavissa yleisen edun käsitteeseen, joka tuodaan esille muun muassa henkilötietojen käsittelyn tarkoituksessa; tietosuojalain (1050/2018) 4 §:n mukaan henkilötietojen käsittely viranomaisen puolesta on tarkoituksenmukaista ja laillista, mikäli se katsotaan yleisen edun mukaisen tehtävän suorittamisen kannalta tarpeelliseksi. Esimerkkinä yleisen edun tilanteesta voidaan mainita henkilötietojen keräys ja käsittely tilastointia tai tieteellistä tutkimusta varten; tilastoinnin tuottamaa dataa tai tutkimuksen tuloksia voidaan hyödyntää tulevaisuudessa niiden luonteen mukaan jossakin yhteiskunnallisesti merkittävässä asiassa.<sup>100</sup> Tässäkään yhteydessä toiminnan aiheuttamaa hyötyä yleiseksi eduksi ei ole rajattu koskemaan tiettyä ihmisryhmää, vaan laki jättää sille laajan tulkintamahdollisuuden. Näin voimme päätellä meneteltävän myös yleisen hyvän kohdalla.

---

<sup>98</sup> Myrsky b, 2014, s.46

<sup>99</sup> Verohallinto b, 2021, kohta 1.1

<sup>100</sup> Tietosuojavaltuutetun toimisto

### 3.3.2 Rajattu henkilöpiiri

Yksinomaista ja välitöntä toimintaa yleiseksi hyväksi vahvistetaan vielä TVL 22 §:n toisessa kohdassa, jossa kriteeriksi säädetään, ettei yhteisön toiminta saa rajoittua vain tiettyihin henkilöpiireihin. Kuten edellä jo totesimme, yleiseksi hyväksi toimiessa toimimme kenen tahansa etuja edistäen. Rajatulla henkilöpiirin toiminnan kiellolla tarkoitetaan tässä käytännössä sitä, että yhteisön, esimerkiksi aatteellisen yhdistyksen toiminnan, tulee olla kaikille avointa.<sup>101</sup> Jos toiminta kohdistuu vain tiettyihin perheenjäseniin tai sukulaisiin, tai vaikkapa yhdistyksen suljettuun piiriin, ei se ole lain edellyttämää yleishyödyllistä toimintaa.<sup>102</sup>

Rajatun henkilöpiirin käsitteelliselle ulottuvuudelle on kuitenkin käytännössä mahdollonta asettaa ehdottomia rajoja. Näin ollen emme voi katsoa yhteisön jäsenistön tietyn lukumäärän täyttävän rajatun henkilöpiirin määritelmää, sillä yhteisöjen jäsenten lukumäärät voivat olla verrattain vaihtelevia niiden toimialasta riippuen, eritoten mikäli yhteisö vasta aloittelee toimintaansa.<sup>103</sup> Esimerkiksi jos yhteisö toimii harvinaisemman harrastuksen harjoittamisen ja sen toiminnan tukemisen eteen, voi toimintaan osallistuvia jäseniä olla vaikea löytää, mikäli kyseinen laji vaatii ihmiseltä erityisiä taitoja. Täten yhteisön pienikään jäsenmäärä ei automaattisesti leimaa sen toimintaa rajoitetun henkilöpiirin eteen toimimiseksi. Merkitystä tällöin on sillä, ettei yhteisö aktiivisesti pyri rajoittamaan omaa jäsenmääräänsä, vaan sen toiminta on lähtökohtaisesti avointa kaikille siitä kiinnostuneille.<sup>104</sup>

Rajoitetun henkilöpiirin arvioinnissa merkitystä on yhteisön toiminnan tarkoituksen toteutuksella sekä yhteisön säännöillä. Oikeuskäytännössä rajoitetun henkilöpiirin käsitettä ei ole sovellettu liian ankarasti, kun yhteisön toiminta on muutoin käsittänyt yleishyödyllisen toiminnan piirteet. Näin esimerkiksi Vaasan hallinto-oikeuden antamassa

---

<sup>101</sup> Myrsky b, 2014, s. 91

<sup>102</sup> Verohallinto b, 2021, kohta 1.2

<sup>103</sup> Myrsky b, 2014, s. 91

<sup>104</sup> Verohallinto b, 2021, kohta 1.2

ratkaisussa 23.5.2000 00/0233/5, jossa kannatusyhdistyksen ylläpitämä kielikylpymenettelmää soveltavaa englanninkielistä leikkikoulua pidettiin TVL 22§:n mukaisena yleishyödyllisenä yhteisönä, vaikkakin sen varsinaisiksi jäseniksi pääsi ainoastaan ne yksityiset henkilöt, jotka olivat yhdistyksen johtokunnan hyväksymiä. Ratkaisussa korostettiin yhdistyksen voittoa tavoittelematonta toimintaa, sen varojen jakautumista muuhun vastaavaan toimintaan yhdistyksen purkautuessa sekä toiminnan rahoittamista luku- ja jäsenmaksuilla sekä erilaisin varainhankitakampanjoin.

### 3.3.3 Taloudellinen etu

Yleishyödyllisyys edellyttää, ettei yhteisö tuota toiminnallaan taloudellista etua siihen osallistuneelle. Taloudellisen edun tuottamisen kieltö kattaa niin osingon kuin voitto-osuuden jaon sekä kohtuullista suuremman palkan tai muun vastaavan hyvityksen antamisen. Lähtökohtaisesti jo pelkkä mahdollisuus voitto-osuuksien tai osinkojen jakoon asettaa esteen yleishyödyllisyydelle. Verohallinnon ohjeistuksessa linjataan, että kysymys ei tässä ole voitontuottamiskiellosta, vaan nimenomaisesta voitonjaonkiellosta, toisin sanoen taloudellisen edun tuottamisesta, yhteisön toimintaan osallistuneille. Säännös itsessään ei kuitenkaan sulje pois yleishyödylliselle yhteisölle luonteenomaista voitontuottamisen kieltöä, sillä yhteisön keräämä varallisuus tulee niin ikään kohdistaa yleishyödyllisen toimintatarkoitukseen.<sup>105</sup>

Yleishyödyllisinä yhteisöinä toimivat pääasiassa aatteelliset yhdistykset ja säätiöt, joiden toimintatarkoitus on lähtökohtaisesti yleishyödyllinen; esimerkiksi säätiö ei voi olla olemassa ilman hyödyllistä tarkoitusta eikä se saa tuottaa toiminnallaan voittoa toimintaan osalliselle tai tämän lähipiiriin kuuluvalla (SäätiöL 1:2). Yhä useammin yleishyödyllisenä yhteisönä voi kuitenkin toimia myös osakeyhtiö. Siinä missä säätiön toiminnan perusluonteeseen kuuluu voitontuottamisenkieltö, on osakeyhtiöiden pääasiallinen tarkoitus nimenomaisesti voiton tuottaminen osakkeenomistajille, ellei yhtiöjärjestyksessä toisin määrätä (OYL 1:5).

---

<sup>105</sup> Myrsky b, 2014, s. 97; Verohallinto, 2021, kohta 1.3

Kyseisen säännöksen viimeisellä lauseella on suuri merkitys yleishyödyllisyyden taloudellisen edun tuottamisen arvioinnissa. Yhtiöjärjestyksessä on syytä olla säädetty varojenjakokiellosta sekä varallisuuden yleishyödylliseen tarkoitukseen kohdistuvasta käytöstä, jotta osakeyhtiön toiminta voidaan, eritoten tulkinnanvaraisissa tilanteissa, katsoa yleishyödylliseksi. Tätä puoltaa myös tuore oikeuskäytäntö KHO: 2020:121, jossa korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden päätöksen yleishyödyllisyysarvioinnissa koskien luvanvaraista valtion tukemaa koulutustoimintaa harjoittanutta osakeyhtiötä. Huolimatta yhtiön sinänsä yleishyödyllisestä toimintaluonteesta, KHO:n mukaan yhtiötä ei voitu pitää yleishyödyllisenä, sillä yhtiöjärjestys ei sisältänyt määräyksiä varallisuuden käytöstä yhteisön yleishyödylliseen toimintaan eikä yhtiön varojenjakokiellosta.<sup>106</sup>

Yhteisön lukuun työskenteleville ei tule suorittaa kohtuullista suurempaa palkkaa tai muuta vastaavaa hyvitystä eikä palkanmaksun tule nousta keskeiseen rooliin yhteisön toiminnassa. Yleishyödyllisen toiminnan edistämiseksi voi yhteisö laatia sen toimintaan osallisten kanssa erilaisia yhteistyösopimuksia sekä vuokra- ja kauppasopimuksia. Tästä suoritettu korvaus ei saa ylittää käypää hintatasoa eikä yhteisön omistama varallisuus tai sen tarjoamat palvelut saa siirtyä toiminnassa mukana olevalle tätä edullisemmin. Käyväksi hintatasoksi katsotaan ulkopuolisen kanssa solmitussa sopimuksessa käytettyä hintaa.<sup>107</sup>

Taloudellisen edun tuottamiseksi katsotaan myös yhteisön jäsenten kustannusten tarkoituksenmukainen pienentäminen. Tällainen kulujen minimointi ei voi olla kyseessä yleishyödyllisessä toiminnassa, kun sen pääasiallinen tarkoitus on tuottaa yleistä hyvää eikä koitua hyödyksi suljetulle piirille.<sup>108</sup> Toimintaan osallisille aiheutunut vähäinen säästö ei kuitenkaan ole yleishyödyllisyyden este, mikäli tämä säästö aiheutuu yleishyödyllisen

---

<sup>106</sup> Vastaavaan lopputulokseen oli päädytty Oulun HaO ratkaisussa 01.12.2011 11/0567/2, jossa myös korostettiin yhtiöjärjestyksen merkitystä osakeyhtiö yleishyödyllisyyden arvioinnissa

<sup>107</sup> Verohallinto 2021 b, kohta 1.3

<sup>108</sup> Verohallinto 2021 b, kohta 1.3

toimintatarkoituksen toteuttamisesta. Tällaisia vähäisiä säästöjä voivat tuottaa esimerkiksi erilaiset jäsenedut ja -palvelut.<sup>109</sup>

### 3.4 Superyleishyödyllinen yhteisö

Superyleishyödyllisellä yhteisöllä tarkoitetaan yhteisöä, joka on vapautettu tuloveron maksuvelvollisuudesta kokonaan tai osittain.<sup>110</sup> Kyseessä olevaan hakemuserusteiseen veronhuojennukseen viitataan tuloverolain 23.2 §:ssä, jonka mukaan yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen vapauttamisesta tuloverosta säädetään erikseen. Veronhuojennuksiin sovelletaan lakia eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista (13.8.1976/680). Huojennuslain soveltamiseksi edellytetään yhteisöltä yleishyödyllisyyden vaatimien kriteerien lisäksi *toimimista yhteiskunnallisesti merkittävän asian eteen* (HuojennusL 2 §).

Yhteiskunnalliselle merkittävyydelle ei ole juurikaan asetettu sitä koskevia varsinaisia rajoitteita. Laissa yhteiskunnallisesti merkittäväksi toiminnaksi määritellään toimiminen rekisteröitynä puolueena valtiollisiin asioihin vaikuttaen sekä sosiaalisesti tai yhteiskunnallisesti tärkeitä vaateita täyttävän toiminnan harjoittaminen (HuojennusL 3.1 §). Vain jompikumpi näistä edellytyksistä on riittävä<sup>111</sup>. Lisäksi toiminnan saatavuus tulee kattaa koko valtakunnan alueen tai oltava vähintäänkin laajalle levittäytynyttä. Tällainen tilanne voi olla kyseessä esimerkiksi, kun yksittäinen paikallisyhdistys kuuluu isompaan valtakunnalliseen järjestöön, ja tämän kattojärjestön toiminnan luonne kokonaisuudessaan on katsottu yleishyödylliseksi<sup>112</sup>. Toiminnalta laaja-alaisuuden lisäksi laissa edellytetään myös sen vakiintunutta muotoa ja pysyvyyttä.

Yhteiskunnallisesti merkittävän toiminnan on myös edistettävä yhteiskunnan etua – pelkästään asian parissa toimiminen (eli käytännössä yhteisön yleishyödyllinen status<sup>113</sup>) ei

---

<sup>109</sup> Myrsky b, 2014, s. 98–103

<sup>110</sup> Virén, 2014, s. 26

<sup>111</sup> Myrsky b, 2014, s. 265

<sup>112</sup> Verohallinto a, 2020, kohta 5

<sup>113</sup> Myrsky, 2014, s. 22

ole riittävää, vaan sen pitää myös tuottaa jotain positiivista etuutta koko yhteiskunnan saataville (HuojennusL 2§). Säädöksessä merkitystä annetaan myös sille, missä määrin yhteisön varoja käytetään yleishyödyllisen toiminnan toteuttamiseen. Lisäksi huojennuksen myöntämisessä tulee arvioida merkittävän kilpailuhaitan edistäminen; jos veronhuojennus aiheuttaisi kilpailuhaittaa markkinoilla, ei sen myöntäminen ole perusteltua. Näihin lain säännöksiin palaamme tarkemmin opiskelija-asuntoyhteisön osalta jäljempänä tutkimuksessa.

Päätös myönnetystä veronhuojennuksesta ei kuitenkaan ole loputon; Verohallinto voi myöntää veronhuojennuksen joko elinkeino- ja/tai kiinteistötulon osalta maksimissaan viideksi verovuodeksi kerrallaan. Huojennusta ei myönnetä arvonlisäverolle, kiinteistöverolle eikä kunnallisverolle Ahvenanmaan maakunnassa.<sup>114</sup> Veronhuojennus on oikeutettua peruuttaa joko kokonaan tai osittain Verohallinnon määräämästä ajasta alkaen, mikäli yhteisön toiminta on muuttunut sellaiseksi, ettei sitä voida enää pitää yhteiskunnallisesti merkittävänä toimintaa harjoittavana yleishyödyllisenä yhteisönä, tai jos veronhuojennukseen oikeuttanut toiminta on muuttunut sellaiseksi, ettei sille voida enää myöntää veronhuojennusta (HuojennusL 7 §). Yhteisön veronhuojennus on myös oikeutettua peruuttaa, mikäli se ei täytä Verohallinnon sille asettamia ehtoja veronhuojennusoikeuden täyttämiseksi. Huojennuksen peruuttaminen ei kuitenkaan ole mahdollista ilman siihen oikeutetun yhteisön kuulemistä ja verovapauslautakunnan siitä antamaa lausuntoa (HuojennusL 7.2 §).<sup>115</sup>

---

<sup>114</sup> Verohallinto a, 2020, kohta 5

<sup>115</sup> Verovapauslautakunnan kokoonpanosta säädetään huojennuslain 5 §:ssä.

## 4 Yleishyödyllisen yhteisön tuloverotus

### 4.1 Yhteisön verovelvollisuudesta

Kun yhteisön yleishyödyllisyys on lain nojalla todettu ja vahvistettu, on tarpeen pohtia yhteisön verotuksen toteutumista. Yleishyödyllisen yhteisöjen verotus on poikkeuksellisesti rajoitetumpaa eritoten tuloverotuksen osalta; veronkantovelvollisuus ansaitusta tulosta voi olla joko osittain tai kokonaan kevennetty. Tavanomaisesti rekisteröityjä yhdistyksiä ja säätiöitä, jotka eivät ole yleishyödyllisiä yhteisöjä, verotetaan sen kaikista tulosta verovuodesta 2014 alkaen voimassa olleen 20 % yhteisöverokannan mukaisesti<sup>116, 117</sup>.

Yleishyödyllisen yhteisön verovelvollisuus määritellään tuloverolain 23 §:ssä, jonka mukaan yhteisö on verovelvollinen saamastaan elinkeinotulosta. Verovelvollisuus koskee myös muuhun kuin yleiseen ja yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta kunnalle 124 §:n 3 momentissa tarkoitettun tuloveroprosentin mukaan (vuonna 2020 6.66 %). Tuloverolain 23 §:n toisen momentin mukaan yhteisöjen tuloveronmaksuvelvollisuudesta yhteiskunnallisesti merkittävän toiminnan eteen säädetään lailla erikseen.

Ollakseen verovelvollinen, tulee yhteisön olla rekisteröity. Rekisteröinnin vaatimus pohjautuu verolainsäädännöstä; tuloverolain 9 §:n ensimmäinen kohdan mukaan yleinen verovelvollisuus koskee verovuonna Suomessa asuneen henkilön, kotimaisen tai ulkomailla perustetun yhteisön lisäksi rekisteröityä yhteisöä. Rekisteröimätön yhteisö ei voi saavuttaa yleishyödyllisen yhteisön asemaa, vaan verotuksessa tätä kohdellaan käytännössä yhtymänä, jossa verotus tapahtuu yhtymän osakkailta.<sup>118</sup> Siis toisin kuin yhteisö, yhtymä ei ole itsenäinen verovelvollinen (TVL 15-16 §). Mikäli yhteisön tosiasiallinen ja

---

<sup>116</sup> Verohallinto a, 2021

<sup>117</sup> Myrsky b, 2014, s. 129

<sup>118</sup> Yhtymän määritelmä löytyy TVL:n 4 §:stä; Verohallinto b, 2021

sen sääntöjen mukainen toiminta noudattaa yleishyödyllisyyden pääpiirteitä, ei yhteisöä rekisteröinnin yhden verovuoden viivästyisestä huolimatta ole oikeuskäytännön mukaan pidetty verotettavana yhtymänä (KHO 1983 T 354).

## 4.2 Yhteisön tulolajit ja niiden jaottelu

Yleishyödyllinen yhteisö voi saada tuloja erilaisista tulolähteistä. Tulojako Suomen verojärjestelmässä on tavanomaisesti tapahtunut elinkeinoverolain 24.6.1968/360 (EVL), maatilatalouden tuloverolain 15.12.1967/543 (MVL) sekä tuloverolain 30.12.1992/1535 (TVL) soveltamisalojen perusteella. Elinkeinoverolain soveltamisala on kuitenkin laajentunut verovuodesta 2020 alkaen niin, että eräiden yhteisöjen osalta osa verotettavaa tuloa lasketaan elinkeinoverolain mukaisesti riippumatta yhteisön harjoittaman toiminnan luonteesta. Muutoksen tarkoituksena on ensisijaisesti poistaa tuloverolain mukaan verotettava muuhun toimintaan kuuluva henkilökohtaisen tulolähteen tulo ja tätä myötä yksinkertaistaa ja selkeyttää yhteisön verotettavan tulon laskemista. Tulolähdejaon poistaminen ei koske yleishyödyllisiä yhteisöjä, vaan näillä yhteisöillä voi myös lakimuutoksen jälkeenkin olla kolme erilaista tulolähdettä<sup>119, 120</sup>.

Yleishyödyllisen yhteisön tulolajien jaottelu on siis edelleen avainasemassa yhteisöjen tulojen laajuusongelman ratkaisemiksi.<sup>121</sup> Laajuusongelmassa on nimensä mukaisesti kysymys laajasta tulojen kirjosta, jossa yhteisön verotuksessa tulee selvitettäväksi, mitkä tuloista ovat veronalaista tai verovapaita ja taas puolestaan mitkä vähennyskelpoisia tai -kelvottomia.<sup>122</sup> Yleishyödyllistä toimintaa harjoittava yhteisö tai säätiö voi olla verovelvollinen ainoastaan elinkeinotuloistaan sekä kiinteistön tuottamista tuloista – henkilökohtaisen tulon tulolähteeseen kuuluvat tulot ovat yhteisölle aina verovapaita<sup>123</sup>. Huomionarvoista on, ettei kiinteistötuloa kategorisoida yhdessä muiden tuloverotuksen

---

<sup>119</sup> Tulolähdejaon poistaminen voi koskea vain TVL 3§:ssä määritettyä yhteisöä.

<sup>120</sup> Verohallinto b, 2020, kohta 1; kts. myös Penttilä, 2019, s. 132–133

<sup>121</sup> Penttilä, 2019, s.136: ”Yhteisöjen tulolähdejaottelun uudistaminen ei muuttanut yleishyödyllisten yhteisöjen verotusasemaa.”

<sup>122</sup> Myrsky b, 2014, s. 132

<sup>123</sup> Myrsky b, 2014, s. 136

tulolähteiden kanssa, vaan kiinteistön tuottamat tuotot verotetaan siinä tulolähteessä, johon kiinteistö kuuluu. Erityisissä poikkeustapauksissa kiinteistötulo kuuluu yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan piiriin, mutta yleensä kuitenkin ns. muuhun tulolähteeseen eli henkilökohtaisen tulon tulolähteeseen, joten sen verotus tapahtuu tuloverolain säädöksiin mukaisesti. Puolestaan elinkeinotoimintaan kuuluvan tulon verotuksessa noudatetaan elinkeinoverolain säädöksiä.<sup>124</sup>

Koska yleishyödyllisen yhteisön verovelvollisuus ulottuu sen ansaitsemaan elinkeinotuloon, on tuloverotuksen olennaisin ongelma selvittää, onko ansaittu tulo veronalaista elinkeinotuloa vai yhteisön verovapaata henkilökohtaista tuloa<sup>125</sup>. Verotuksellisen ongelman ratkaisemiseksi on siis oleellista lähteä liikkeelle tulon luonteen määrittelystä sen lähteen selvittämiseksi. Tämä ei kuitenkaan ole aina täysin yksiselitteistä, sillä yleishyödyllisten yhteisöjen toimintakentän laajentuessa niin sosiaali- ja terveysalalle, kulttuurin ja taiteen sekä kiinteistöalan piiriin rajanveto yhteisölle mahdollisen verovapaan varainhankinnan ja elinkeinotoiminnan välillä on entistä haasteellisempaa – varainhankintaa kun voidaan harjoittaa mitä moninaisimmin eri tavoin. Huolimatta haasteellisyydestä, rajanveto elinkeinotoiminnan ja yhteisön varsinaisen yleishyödyllisen toiminnan sekä sen rahoittamisen välillä on oleellista verotuksen oikeelliseksi toimittamiseksi.<sup>126</sup>

Tuloverolain 23.3§:ssä on säädetty niistä elinkeinotoiminnan muodoista, jotka vastoin toiminnan luonnetta eivät tuota yleishyödyllisille yhteisöille veronalaista tuloa:

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

*2) jäsenlehdistä ja muista yhteisön toimintaa välittömästi palvelevista julkaisuista saatua tuloa;*

---

<sup>124</sup> Lydman ja muut, 2018, s. 503

<sup>125</sup> Myrsky b, 2014, s. 131

<sup>126</sup> Similä, 2016, s. 14–15

*3) adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varojenkeräyksestä saatua tuloa;*

*4) sairaaloissa, vajaamielislaitoksissa, rangaistus- tai työlaitoksissa, vanhainkodeissa, invalidihuoltolaitoksissa tai muissa sellaisissa huoltolaitoksissa ja huoltoloissa hoito-, askartelu- tai opetustarkoituksessa valmistettujen tuotteiden myynnistä tai tällaisessa tarkoituksessa suoritetuista palveluksista saatua tuloa;*

*5) bingopelin pitämisestä saatua tuloa*

Edellä mainitut lasketaan yhteisön henkilökohtaisen tulolähteen tuloksi, sillä niitä ei lain mukaan yleishyödyllisen yhteisön tapauksessa pidetä verotettavana elinkeinotoiminnan tulona. Lista ei ole täysin tyhjentävä ja se sisältää paljon tulkinnanvaraisuutta yhteisön toiminnan tapauskohtaisessa arvioinnissa<sup>127</sup>. Nämä laissa mainitut ovat yleishyödyllisen yhteisön tyypillisiä varainkeruutapoja ja niistä saatavaa tuloa voidaan kutsua myös liiketoiminnan negatiiviseksi tuloksi, joka koskee siis vain yleishyödyllisiä yhteisöjä. Tähän liittyy myös toiminta, joka kohdistuu yhteisön jäsenistöön tai elinkeinotoimintaan, joka on välittömässä yhteydessä yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen. Jotta yleishyödyllinen yhteisö voi ylläpitää ja harjoittaa yleishyödyllistä toimintaansa, on sen jonkin asteinen taloudellinen toiminta välttämätöntä. Olennaista on, että tällöin kysymyksessä ei kuitenkaan ole taloudellisen edun varsinainen tuottaminen.<sup>128</sup>

Yleishyödyllisen yhteisön ansaitsemien tuloerien jaottelu on ehdottoman merkittävässä asemassa yhteisön verotuksessa, sillä verokohtelu saman tuloerän kohdalla voi tulojasta riippuen kääntyä täysimääräisestä veronalaisuudesta täysimääräiseen verovapauteen. Rajanvetoa tulolajien välille tehdään siis elinkeinotulon ja kiinteistötulon, elinkeinotulon ja henkilökohtaisen tulon sekä henkilökohtaisen ja kiinteistötulon välillä.<sup>129</sup>

---

<sup>127</sup> Myrsky b, 2014, s. 131

<sup>128</sup> Myrsky b, 2014, s. 129–131

<sup>129</sup> Myrsky b, 2014, s. 136

#### 4.2.1 Elinkeinotulo

Elinkeinotuloa yhteisölle tuottaa luonnollisestikin elinkeinotoiminta. Laissa elinkeinotoiminnaksi määritellään liike- ja ammattitoiminta (EVL 1.1 §).<sup>130</sup> Yleishyödyllisen yhteisön tapauksessa elinkeinotoiminnan määrittely vaatii kuitenkin tarkennusta toiminnan luonteeseen – voihan liike- ja ammattitoiminnan harjoittaminen eritoten eri ammatillisilla aloilla tarkoittaa yhdelle yhtä ja toiselle toista. Elinkeinotoiminnaksi ei katsota harrastustoimintaa eikä tosiasialliseksi elinkeinotoiminnaksi myöskään välttämättä voida kutsua toimintaa, jonka tappiollinen tulos toistuu vuodesta toiseen.<sup>131</sup>

Käsitteenä elinkeinotoimintaa ei ole lainsäädännössä määritelty edellä esitettyä lakisäännöstä tarkemmin.<sup>132</sup> Niinpä elinkeinotoiminnan piirteet ovat muotoutuneet pitkälti oikeuskäytännön kautta ja sille luoteenomaisena voidaan pitää sen toiminnan itsenäisyyttä ja ansiotarkoitusta, säännöllisyyttä tai pitkäaikaista jatkuvuutta, toimimista laajalle asiakaskunnalle, yrittäjälle ominaista riskinottoa, toiminnan harjoittamista kilpailuolosuhteissa sekä toimintaa, joka ei ole sidoksissa yleishyödyllisen tarkoituksen toimintaan.<sup>133</sup> Erityistä painoarvoa elinkeinotoiminnan arvioinnissa on annettu sen ansiotarkoitukselle eli voiton tavoittelulle. Kysymyksessä ei siten tarvitse olla pelkästään voiton tuottamisen tosiasiallinen maksimaalisuus, vaan pelkästään siihen tähtäävä toiminta ja tarkoitus on katsottu olevan riittävä elinkeinotoiminnan arvioinnissa. Myöskään voittoisuuden käyttötarkoituksella ei ole katsottu olevan merkitystä, kun toiminnan pääasiallinen motiivi on ollut ansiotarkoitus.<sup>134</sup>

Kuitenkin yleishyödyllinen yhteisön toiminta voi tuottaa myös voittoa ilman, että kysymys olisi varsinaisesta elinkeinotoiminnasta. Tällöin kysymys on ennen muuta toiminnan

---

<sup>130</sup> Aiemmin mainittu tulolähdejaon poistaminen ei ole vaikuttanut elinkeinotoiminnan käsitteen sisältöön tai sen tulkintaan, ja käsitteellä on edelleen keskeinen merkitys sellaisten yhteisöjen verotusprosessissa, joissa elinkeinoverolakia ei sovelleta suoraan yhteisömuodon perusteella: kts. Verohallinto b, 2020, kohta 2.1

<sup>131</sup> Myrsky b, 2014, s. 139

<sup>132</sup> Verohallinto, 2020, kohta 2.3

<sup>133</sup> Lydman ja muut, 2018, s. 504; Similä, 2016, s. 15; Kts. myös Verohallinto, 2020, kohta 2.3.1

<sup>134</sup> Myrsky b, 2014, s. 139

kokonaisuuden tarkastelusta ja mahdollisen ylijäämätuoton käyttötarkoituksesta. Esi-merkiksi ratkaisussa KHO: 2017:191 korkein hallinto-oikeus kumosi Verohallinnon ennakkoratkaisun ja hallinto-oikeuden päätöksen yleishyödyllisen urheiluammuntaa harrastavan seuran harrastus- ja puhvettitoiminnan tulon elinkeinoluonteesta. Yhdistys pyrki sääntöjensä mukaisesti edistämään urheiluammunnan harrastamista omalla toimialueellaan ylläpitäen ampumaurheilukeskusta ja tarjoamalla harjoitustoimintaa myös seuran ulkopuolisille tahoille. Seuran harjoitustoiminnan tulot ja sen ohessa toimivan puhvettitoiminnan tulot katsottiin ennakkoratkaisun ja hallinto-oikeuden mukaan elinkeinotoiminnan tuloiksi huomioiden toiminnan liikevaihdon laajuus, jatkuvuus ja sen kohdistumisen laajan potentiaaliseen asiakaskuntaan. Toiminnan kokonaisvaltaisessa tarkastelussa KHO painottaa ulkopuolisille avoimen harrastustoiminnan ja puhvettitoiminnan liittyvän läheisesti seuran yleishyödylliseen toimintaan, ja toiminnan ylijäämätuolon käyttämistä suoraan seuran sääntöjen mukaisiin yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamista tukeviin tarkoituksiin.

Elinkeinotoiminnan määrittely yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnassa voi olla ajoittain haastavaakin, sillä sen piirteiden tunnistaminen ei välttämättä ole niin yksiselitteistä eikä toimintaa ehkä osata täysin hahmottaa kokonaisvaltaisesti. Myöskään tuloverolaissa ei elinkeinotoiminnan laajuuden rajoja tarkoin määritellä, vaan todetaan *yleishyödyllisen yhteisön olevan verovelvollinen saamastaan elinkeinotulosta* (23.1 §). Toiminnan mitta-kaavasta ja tosiasiallisesta tarkoituksesta riippuen myös vähäinen elinkeinotoiminnan piirteiden täytyminen voi johtaa yhteisön verovelvollisuuteen. Vastaavaan tilanteeseen ajaututaan myös, mikäli todetun elinkeinotoiminnan laajuus on *suurempaa* kuin toiminta yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseksi. Toisaalta elinkeinotoimintaa voidaan harjoittaa, mikäli se tukee ainoastaan tai hyvin läheisesti yleishyödyllisen toiminnan tarkoituksen toteuttamista.<sup>135</sup>

Toiminnan luonteen arvioinnissa tulee siis aina tarkastella tapauskohtaisesti sen kokonaisuutta. Avainasemassa ovat elinkeinotoiminnan tunnusmerkistön piirteiden

---

<sup>135</sup> Similä, 2016, s. 15–16

tunnistaminen sekä toiminnan peilaaminen yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen. Tiivistetysti voidaan todeta, mikäli kaikki elinkeinotoiminnan tunnusmerkit täyttyvät yhteisön toiminnassa, yhteisö on tästä tulostaan katsottava verovelvolliseksi. Jos tunnusmerkistöstä yhä useampi elinkeinotoiminnalle luonteenomainen piirre pätee, on yleishyödyllisen yhteisön hyvä ennakoita ja arvioituutta toimintansa etukäteen veroviranomaisella. Kuitenkin, jos tunnusmerkistöstä vain yhden piirteen koetaan sopivan yhteisön toiminnan luonteeseen, voidaan toiminta lähtökohtaisesti katsoa verovaapaaksi.<sup>136</sup>

#### 4.2.2 Kiinteistötulo

Elinkeinotulon lisäksi yleishyödyllinen yhteisö voi ansaita kiinteistötuloja, joiden verotuksessa sekä asunto- että kiinteistöyhteisöjen tulojen sekä kiinteistön vuokrauksesta saatujen tulojen osalta sovelletaan tuloverolain säännöksiä<sup>137</sup>. Tähän kiinteistötulon tulo- luokkaan kuuluvat tavanomaisen vuokratulon lisäksi viljelytulo, maatalouden tuottama tulo, metsätalouden pääomatulo sekä kiinteistöyhtymästä saatu tulo. Yhteisö on verovelvollinen kaikesta siitä kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta, joka ei ole kuulunut sen yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen (TVL 23.1 §). Tästä saadusta tulosta maksetaan kunnalle veroa tuloverolain 124 §:n 3 momentissa tarkoitettun tuloveroprosentin mukaan (vuonna 2021 4,17 %).

Käsitteenä kiinteistöllä voidaan katsoa tässä yhteydessä olevan merkitystä paitsi sen sanan varsinaisella tarkoituksella ja laajuudella niin myös kiinteistön käyttötarkoituksella. Tuloverotuksen näkökulmasta kiinteistöksi voidaan katsoa yhteisön omistamaa maapohjaa ja sillä olevia rakennuksia, siirtokelpoisella vuokrasopimuksella vuokrattua maapohjaa ja sillä olevia rakennuksia (joko itse omistettuja tai vuokrattuja) tai omistettua tai siirtokelpoisen vuokrasopimuksen johdosta hallittua maapohjaa<sup>138</sup>.

---

<sup>136</sup> Lydman ja muut, 2018, s. 528

<sup>137</sup> Myrsky b, 2014, s. 141

<sup>138</sup> Verohallinto a, 2020, kohta 3

Kiinteistön käyttötarkoitusta pohdittaessa on syytä tarkastella, kuuluuko kiinteistö yleishyödyllisen yhteisön toiminnan tarkoituksen toteuttamiseen vai johonkin muuhun käyttöön, tai voiko kiinteistö mahdollisesti olla yhteisön elinkeinotoiminnan piirissä. Kiinteistön käyttötarkoituksen mukaisesti sen yleinen tai yleishyödyllinen käyttö katsotaan yhteisön **verovapaaksi kiinteistötuloksi**, kiinteistön käyttö muuhun kuin edellä mainittuihin sen **veronalaiseksi kiinteistötuloksi** ja taas puolestaan kiinteistön käyttäminen elinkeinotoimintaan yhteisön **elinkeinotuloksi**.

Yleishyödyllisen toiminnan tarkoituksessa on myös huomioitava lain mahdollistama kiinteistön *yleinen käyttö*. Kiinteistön voidaan katsoa olevan yleisessä käytössä, kun se on vuokrattuna julkiselle taholle; valtiolle, kunnalle tai muulle julkisyhteisölle. Yleiseksi eli julkiseksi käytöksi on oikeuskäytännössä katsottu esimerkiksi kaupungin omistamien, toisella paikkakunnalla sijaitsevien kiinteistöjen huoneistojen vuokraaminen paikkakunnalla toimivan työlaitoksen henkilökunnalle, jolloin kiinteistöjen tuottamia vuokratuloja ei pidetty verotettavina tuloina kunnallisverotuksessa (KHO 1974 T 3438). Puolestaan taas yleishyödyllisen käytön tarkastelussa huomioidaan yleishyödyllisen yhteisön toiminnan tarkoitus, sekä kuinka tämän tarkoituksen toteuttaminen tapahtuu kyseessä olevalla kiinteistöllä. Myös kiinteistön vuokraaminen on hyväksyttävää yleishyödyllistä toimintaa, mikäli se liittyy yhteisön yleishyödylliseen tarkoitukseen.<sup>139</sup>

Veronalaista kiinteistötuloa syntyy, kun kiinteistöä käytetään muuhun kuin yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen. Tämänkaltaisia käyttötarkoituksia ovat esimerkiksi yhteisöön kuuluvien jäsenten tai muiden yksityishenkilöiden virkistyskäyttö, juhla- ja yksityistilaisuudet, kiinteistön tarjoaminen ulkopuoliselle elinkeinotoiminnan harjoittamiseksi, venepaikkojen vuokraus sekä asumiskäyttö. Myös metsästä saadut tulot kuuluvat veronalaisen kiinteistötulon piiriin.<sup>140</sup>

---

<sup>139</sup> Lydman ja muut, 2018, s. 529–531

<sup>140</sup> Verohallinto b, 2021, kohta 3.2

Elinkeinotoiminnalle luuteenomaisia piirteitä tulee arvioitavaksi myös kiinteistötulon osalta. Kiinteistö katsotaan kuuluvan yhteisön elinkeinotuloon, mikäli sitä *käytetään yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoimintaa välittömästi tai välillisesti edistäviin tarkoituksiin* (EVL 53.1 §). Tällaisena elinkeinotoiminnalle tyypillisenä voidaan pitää tehdas-toimintaa, työpajoja, liike- ja hallintotoimintaa sekä erilaisia sosiaalitarkoituksia. Oikeuskäytännössä elinkeinotoiminnaksi on katsottu myös esimerkiksi tilanne, jossa kiinteistö-osaakeyhtiö on vuokrannut asuinhuoneistojaan konsernin yhtiöiden työntekijöille elinkeinotoimintansa edistämiseksi. Asuinhuoneistot olivat varta vasten rakennutettu ammattitaitoisen henkilökunnan hankkimiseksi kaupungissa vallitsevan heikon asuntotilanteen vuoksi (KHO 1992 B 508). Kiinteistön käyttöä elinkeinotoimintaa välillisesti edistävään tarkoitukseen on puolestaan otettu kantaa ratkaisussa KHO: 2013:71 yleishyödyllisen yhteisön toiminnan uudelleenorganisoinnin yhteydessä, jossa yhteisö oli myynyt pääosan liiketoiminnastaan X Oy:lle; vaikka kiinteistöjen omistus säilyi yhteisöllä ja vuokraustoiminta kohdistui X Oy:lle sen elinkeinotoiminnan harjoittamista edistäviin tarkoituksiin, ei oikeuskäytännössä todettu vallitsevan tilannetta, jossa yhteisö itse käyttäisi kiinteistöä elinkeinotoimintaa välillisesti edistävään tarkoitukseen. Täten vuokratulojen katsottiin kuuluvan yhteisön veronalaiseksi kiinteistötuloksi.

Lainsäädännössä ei tarkemmin määritetä elinkeinotoiminnaksi katsottavan kiinteistökäytön rajoja, mikä hankaloittaa eri toimintamuotojen tilannekohtaista tulkintaa. Lainsäädännöllisen tulkinnanvaraisuuden myötä Verohallinto linjaa yleishyödyllisen yhteisön kiinteistön olevan elinkeinotoiminnan käytössä, mikäli siitä yli 50 %:n käyttöaste edistää välittömästi tai välillisesti elinkeinotoiminnan harjoittamista.<sup>141</sup> Tällöin koko kiinteistön katsotaan kuuluvan elinkeinotulolähteeseen<sup>142</sup>. Jos kiinteistö myydään ja sillä harjoitetaan elinkeinotoimintaa edellä mainitun mukaisesti, myös mahdollinen myyntivoitto katsotaan yhteisön veronalaiseksi elinkeinotuloksi.<sup>143</sup>

---

<sup>141</sup> Verohallinto a, 2020, kohta 3.3

<sup>142</sup> Myrsky b, 2014, s. 142

<sup>143</sup> Verohallinto a, 2020, kohta 3.3

Luonnollisesti kiinteistöjen käyttö kohdistuu myös asumiseen. Asumiskäytön kautta saadun tulon arvioiminen on ollut ajoittain haasteellista verotuksen kannalta, sillä sen yleinen tai yleishyödyllinen luonne on verrattain poikkeuksellista<sup>144</sup>. Verovapaata kiinteistötuloa syntyy, kun kiinteistöä käytetään yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen. Kiinteistön vuokraaminen yleishyödyllisenä toiminta on mahdollista, kun sen vuokralaisilta perittävä vuokrahinta on olennaisesti alihintainen markkinahintoihin (käypään hintatasoon) nähden ja toiminnan alijäämäisyys paikataan yhteisön muilla tuotoilla. Tätä ohjeistusta viranomaisen täydentää seuraavalla esimerkillä:

*Yleishyödyllinen yhdistys harjoittaa muun toimintansa ohessa senioriasuntojen vuokraustoimintaa. Asukkailta perittävä vuokra on alle puolet omakustannushinnasta. Asukkaat valitaan sosiaalisin perustein. Vuokraustoiminnan huomattavat alijäämät katetaan yhdistyksen sijoitustoiminnastaan saamalla osinkotuotoilla. Vuokraustoiminta on yhdistyksen yleishyödyllistä toimintaa, koska asukkailta perittävät maksut ovat olennaisesti todellisia vuokraustoiminnan kustannuksia alhaisemmat ja toiminnan alijäämä katetaan yhdistyksen omilla muilla varoilla. Yhdistys vuokraa lisäksi osaa yhdestä kiinteistöstään toimitilaksi yritykselle. Tältä osin kiinteistö on muussa kuin yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä, ja yritykseltä saadut vuokratulot ovat yhdistyksen veronalaista kiinteistötuloa.<sup>145</sup>*

Kuitenkin samassa viranomaisohjeistuksessa muuhun kuin yleishyödyllisen käytön piiriin listataan välittömästi kiinteistön veronalaiseksi käytöksi asuminen ja todetaankin kiinteistön tavanomaisen vuokraustoiminnan olevan yleensä veronalaista toimintaa.<sup>146</sup> Ohjeistusta täydennetään seuraavalla esimerkillä:

*Yleishyödyllisen yhdistyksen toiminta muodostuu muun muassa asuntojen vuokrauksesta vanhuksille keskimääräistä alhaisemmalla vuokratasolla. Vuokraustoiminnan on tarkoitus olla lähtökohtaisesti omakustannushintaista siten, että pitkällä aikavälillä kertyneet tulot käytetään asuntojen kunnostamisesta aiheutuviin kustannuksiin. Vuokrahinnoittelun ei voida katsoa olennaisesti alittavan käypää vuokratasoa. Vuokraustoiminnassa on kyse tavanomaisesta, pysyvään asumiseen käytettyjen tilojen vuokraamisesta, vaikka asukkaat valitaan sosiaalisin perustein. Toiminta ei ole yhdistyksen yleishyödyllistä toimintaa, vaan veronalaista vuokraustoimintaa.<sup>147</sup>*

---

<sup>144</sup> Lydman ja muut, 2018, s. 531

<sup>145</sup> Verohallinto b, 2021, kohta 3.1

<sup>146</sup> Verohallinto b, 2021, kohta 3.2

<sup>147</sup> Verohallinto b, 2021, kohta 3.2

### 4.2.3 Henkilökohtaisen tulolähteen tulo

Yleishyödyllisen yhteisön muut tulot eli henkilökohtaisen tulolähteen tulot tulonhankkimista tavasta riippumatta ovat yhteisölle verovapaita. Henkilökohtaisen tulolähteen tuloksi ei kuitenkaan katsota kiinteistötuloa, mikäli kiinteistöä ei ole käytetty lailla säädettyyn yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen (TVL 23.1 §). Tähän tuloluokkaan kuuluvat eritoten ne tulot, jotka ovat listattu tuloverolain 23.3 §:ssä.<sup>148</sup> Kuten edellä todettu, laissa säädetty verovapaat tulohankkimiskeinot eivät kuitenkaan ole yhteisölle ainoat mahdolliset keinot verovapaaseen toimintaan. Yhteisölle verovapaita henkilökohtaisia tuloja ovat myös sen saamat jäsenmaksut, lahjat ja avustukset sekä osakehuoneiston vuokratulo, keskinäisen kiinteistöyhtiön osakkeen omistuksella saatu tulo ja kiinteistön luovutusvoitto. Olennaista näiden tulonhankkimiskeinojen arvioinnissa on, eritoten vuokratulojen, osinkojen ja luovutusvoittojen osalta, etteivät ne ole sidoksissa yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintaan.<sup>149</sup>

Esimerkiksi jäsenmaksujen käyttö tulee kohdistaa välittömästi yleishyödyllisestä toiminnasta aiheutuvien kulujen kattamiseksi; jos jäsenmaksusta suoritetaan vastikkeeksi käypään hintatasoon soveltuva tavara tai palvelu, tulee maksun veronalaisuus arvioitavaksi elinkeinotoiminnan näkökulmasta.<sup>150</sup> Näin on menetelty esimerkiksi ratkaisussa KHO 2007 T 1, jossa golf-seura A ry:n perimät vuosittaiset jäsenmaksut sekä erillinen liittymismaksu kohdistettiin kattamaan yhdistyksen kerho-, opetus- ja kilpailutoiminnan kulut sekä Suomen Golfliitto ry:n jäsenmaksut. KHO:n mukaan näiden katsottiin olevan vastike yhdistyksen tarjoamista palveluista Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club) antamasta tuomiosta ilmenevät periaatteet huomioiden.<sup>151</sup>

---

<sup>148</sup> Myrsky b, 2014, s. 227

<sup>149</sup> Verohallinto b, 2021, kohta. 2.1

<sup>150</sup> Myrsky b, 2014, s. 227

<sup>151</sup> Verohallinto b, 2021, kohta 1.4.6

Yleishyödyllisen yhteisön henkilökohtaisiin tuloihin lasketaan myös yhteisön harjoittama mahdollinen sijoitustoiminta. Sijoitustoiminnan harjoittaminen on tavanomaista eritoten säätiöille, sillä näiden omistukseen kuuluu perinteisesti suuriakin arvopaperisalkkuja.<sup>152</sup> Yleishyödyllisen toimintatarkoituksen omaavan säätiön sijoitustoiminta mahdollistetaan niin ikään säätiölaissa, jossa sijoitustoiminta sallitaan säätiön varallisuuden hoitamiseksi ja toimintamuodon rahoittamiseksi, ellei tätä ole säätiön säännöissä erikseen rajoitettu (SäätiöL 1:7). Kuten yhteisön muissakin tuloissa, myös sijoitustoiminnasta ansaittavien tulojen osalta elinkeinotoimintaan kuuluvien piirteiden arviointi on keskeistä verotuksen oikeelliseksi toimittamiseksi – sijoitustoiminnan ollessa osana yhteisön elinkeinotoimintaa verotetaan se täysimääräisesti<sup>153</sup>.

Laaja-alaisuudestaan huolimatta yleishyödyllisen yhteisön sijoitustoimintaa voidaan aniharvoin pitää elinkeinotoimintana eritoten, kun toiminta on pääsääntöisesti passiivista eli kaupankäyntiä arvopapereilla ei tapahdu. Epäiltäessä sijoitustoiminnan elinkeinoluonnetta olennaista on tarkastella, kuinka suurissa määrin sijoitustoiminnan tuottoja käytetään yhteisön yleishyödylliseen toimintaan sekä kuinka elinkeinotoiminnalle tyypilliset piirteet (voiton tavoitteleminen, suunnitelmallisuus, riskialttius) muutoin näkyvät toiminnassa. Arvopaperien omistusajalla ei ole merkitystä, jos elinkeinotoiminnan piirteet eivät toteudu yhteisön sijoitustoiminnassa. Jotta säätiö tai muu yhteisö ei menetä yleishyödyllistä statustaan, on pidettävä huolta, ettei sijoitustoiminta missään vaiheessa kohdistu yhteisön keskeisimmäksi toimintamuodoksi.<sup>154</sup>

### **4.3 Veronhuojennus superyleishyödyllisille yhteisöille**

Vaikka osa yhteisön tuloverosta katsottaisiin verotuksessa veronalaiseksi, on yhteisölle mahdollisuus hakea tähän veronalaiseen tuloon erityistä veronhuojennusta. Veronhuojennuksesta säädetään erillisellä huojennuslailla. Veronhuojennuksen saamiseksi laissa on säädetty omat edellytyksensä niin sitä hakevan yhteisön kuin myös

---

<sup>152</sup> Myrsky b, 2014, s. 231

<sup>153</sup> Myrsky b, 2104, s. 230

<sup>154</sup> Myrsky b, 2014, 2. 232–233

huojennettavan elinkeino- ja kiinteistötulon osalta. Huojennusta ei voida myöntää kiinteistö- tai arvonlisäverolle<sup>155</sup>. Verohallinto päättää veronhuojennuksen myöntämisestä.<sup>156</sup>

Kuten edellä totesimme, ollakseen superyleishyödyllinen veronhuojennukseen oikeutettu yhteisö, edellytetään yleishyödylliseltä yhteisöltä yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa niin, että se tuottaa jonkinasteista hyvää koko valtakunnan kattavan - tai vähintäänkin laajalle - alueelle. Huomionarvoista on, että yhteisön yleishyödyllisyyskysymys on ratkaistu jo verotusta toimittaessa. Huojennuslain soveltamisen osalta arvioidaan siis ainoastaan sitä, kuinka yhteiskunnallisesti merkittävää yhteisön yleishyödyllinen ja sen mahdollinen oheistoiminta tosiasiansa ovat, ja minkälaista hyötyä näistä koituu yhteiskunnalle.

Yhteiskunnallisesti merkittävä toiminta kattaa toiminnan valtiollisiin asioihin vaikuttamisen rekisteröitynä puolueena, taikka sosiaalisen tai muun toiminnan, joka palvelee yhteiskunnallisesti tärkeitä tarpeita, jos tämä toiminta on koko valtakunnan alueen kattavaa tai muuten laajaa, vakiintuneen muodon saavuttanutta ja pysyvää (HuojennusL 3.1 §). Pienet piiri-, apu- ja paikallisyhdistykset, joiden toiminnan kattavuus ei käytännössäkään voi täyttää lain mukaista vaatimusta, voivat kuitenkin päästä huojennuslain piiriin, mikäli nämä kuuluvat suurempaan valtakunnalliseen yleishyödylliseen järjestöön.<sup>157</sup> Tällöin huojennuksen myöntämiseksi arvioidaan myös järjestön toiminnan luonnetta sekä huojennusta hakevan yhdistyksen asemaa siinä (HuojennusL 3.2 §).

Veronhuojennus voidaan myöntää vain, kun sitä voidaan pitää perusteltuna yhteiskunnallisesti merkittävän toiminnan tuottamaan yhteiskunnalliseen etuun nähden (HuojennusL 2 §). Lisäksi huojennuksen myöntämisen arvioinnissa on otettava huomioon, missä

---

<sup>155</sup> Myrsky b, 2014, s. 254

<sup>156</sup> Yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennukset ovat lakiin perustuvaa julkista tietoa (Laki verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta 30.12.1999/1346, 6.3 §), joista ylläpidettävään listaan voi halutessaan tutustua Verohallinnon verkkosivuilla. Julkista tietoa ovat huojennukseen oikeutetun yhteisön nimi sekä ne verovuodet, joita huojennus koskee.

<sup>157</sup> Myrsky b, 2014, s. 265; HE 206/1989 vp

määrin yhteisö käyttää tuloja ja varojaan tähän yhteiskunnan kannalta tärkeään yleishyödylliseen toimintaan. Tällaista toimintaa on oikeuskäytännössä katsottu olevan esimerkiksi elinkeinotoimintaluontoinen vanhusten palvelutalon ja vapaaehtoistyön harjoittaminen, jossa voittoa tavoittelematon yhdistys on käyttänyt tulojaan ja varallisuuttaan palvelutalotoimintansa ylläpitämiseen; palvelutalon merkitys kunnassa on ollut merkittävä ja varallisuuden käyttäminen oli kohdistunut yhteiskunnan kannalta tärkeään yleishyödylliseen tarkoitukseen. Yhdistys oli täten oikeutettu veronhuojennukseen (KHO: 2009:5). Yhteiskunnallisen etuuden tuottamisen vallitsevuus tilanteessa ratkaistaan viime kädessä oikeusharkinnalla.<sup>158</sup>

**Elinkeinotoimintaan kohdistuvan tulon** veronhuojennuksessa edellytetään kilpailuhaitan tarkasteltua; jos huojennuksen myöntäminen aiheuttaisi merkittävää haittaa vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinoharjoittajille, joudutaan huojennuslain soveltamisen mahdollisuudet arvioimaan uudelleen. Lain sananmukaisessa tulkinnassa on tässä kuitenkin syytä huomioida, minkälainen haitta tosiasiasa on este verohuojennuksen myöntämiselle – säädetäänhän laissa pelkästään haitan *huomioon ottamisesta* sekä haitasta, joka ei ole *vähäinen*. Huojennuksen myöntämisen varsinainen kieltäminen ei käy laista ilmi, eikä siinä muutoinkaan määritellä haitan ominaisuuksia tai sen asteellisia laskeutamenetelmiä tarkemmin. Kilpailuhaitan tarkastelu siis edellyttäne riittävää yksityiskohtaista selvitystä ja vertailua saman alan toimijoihin, kuten KHO:n aiemmasta ratkaisukäytännöstä ilmenee<sup>159</sup>.

Kuitenkin käytännössä edellä mainitulla lakisäännöksellä lienee olevan huomioitu ja turvattu eritoten pienten markkinoiden toimijat. Huojennukseen oikeuttavalla edellytyksellä pyritään estämään tilanteet, jossa kahden toimijan markkinoilla vain toinen toimijoista olisi oikeutettu veronhuojennukseen sekä tilanteet, jossa suuremman markkina-aseman ja liikevaihdon omaava yhteisö olisi oikeutettu veronhuojennukseen tällöin heikentäen samoilla markkinoilla toiminnassa olevien pienten toimijoiden

---

<sup>158</sup> Myrsky b, 2014, s. 252; kts. ratkaisu KHO:1987-B-596

<sup>159</sup> Myrsky b, 2014, s. 262

liiketoimintamahdollisuuksia<sup>160</sup>. Ratkaisussa KHO: 2013:70 kunnan järjestämään sairaanhoitokuljetustoiminnan tarjouskilpailuun osallistunut ja sen voittanut yhdistys ei ollut oikeutettu veronhuojennukseen, sillä huojennuksen katsottiin tuottavan sairaankuljetusalan muille elinkeinoharjoittajille haitan, joka ei ollut vähäinen. Sairaankuljetusalalla keskenään kilpailevien yritysten markkinaosuudet määräytyvät kilpailutusten kautta, joten edullisimmalla tarjouksella voittaneelle yhdistykselle aiheutuisi selkeä kilpailuetu, mikäli tämä olisi ollut oikeutettu veronhuojennukseen. Tällaisen kilpailuhaittaan rinnastettavissa olevan tilanteen voinee katsoa olevan myös käsillä, mikäli huojennuksen myöntäminen aiheuttaisi muiden saman alan toimijoiden estymisen markkinoille pääsyyn.

Muusta kuin yleisestä tai yleishyödyllisestä käytöstä aiheutunut **kiinteistötulo** on yhteisön veronalaista tuloa, jolle voi elinkeinotulon tavoin hakea erillistä huojennusta. Eron elinkeinotulon huojennuksen osalta tekee se, ettei kiinteistötulon huojennuksen mahdollisella kilpailuhaitalla katsota olevan varsinaista estettä sen myöntämiselle<sup>161</sup>. Jotta huojennuksen edellytykset täyttyvät, tulee kiinteistön *pääasiallinen käyttö* olla yleistä tai yleishyödyllistä (HuojennusL 1.2 §). Kun tämä edellytys täyttyy, voidaan myös se kiinteistön tuottama tulo katsoa verovapaaksi, joka on aiheutunut kiinteistön käytöstä muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen toimeen.<sup>162</sup> Laissa ei kuitenkaan tämän tarkemmin määritellä kiinteistön pääasiallisen käytön tarkoitusta tai rajoja. Tapauksessa KHO 1991 B 549 korkein hallinto-oikeus peruutti ministeriön myöntämän yhteisön kiinteistöstä ansaitsemalle tulolle veronhuojennuksen, koska kiinteistöt olivat olleet *pääasiallisesti sen liiketoiminnan* käytössä, jonka osalta ministeriö oli myöntänyt yhdistykselle verovapauden. Tällöin kyseiset kiinteistöt kuuluvat EVL 53 §:n mukaan elinkeinotulolähteeseen ja kiinteistöjen osalta kertynyt tulo oli luonteeltaan elinkeinotuloa.

Kuten kiinteistön käyttöä elinkeinotoiminnan osalta arvioitiin sen todellisen käytön prosentuaalista osaa kokonaiskäytöstä, samaa käytäntöä sovelletaan myös kiinteistötulon

---

<sup>160</sup> Lydman ja muut, 2018, s. 554

<sup>161</sup> Verohallinto, 2020, kohta 5: ”Kiinteistön tuottaman tulon osalta huojennuksen edellytyksenä ei ole se, että kilpailuhaittaa ei aiheudu.”

<sup>162</sup> Myrsky b, 2014, s. 251

huojennuksen edellytyksen arvioinnissa; kiinteistöstä tulee siis olla yli 50 % yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä, jotta sen muun käytön veronalaiselle kiinteistötulolle voidaan myöntää veronhuojennusta. Prosentuaalinen käyttöaste lasketaan yleensä kiinteistön pinta-alan mukaisesti ja/tai kiinteistön ajallisen käytön perusteella, kun kiinteistö on asumiskäytössä tai muussa tavanomaisessa käytössä. Poikkeuksellisissa kiinteistöissä, kuten esimerkiksi urheiluhalleissa tai esiintymissaleissa, voidaan tilan käyttöaste joutua arvioimaan sen tilavuuden perusteella.<sup>163</sup>

---

<sup>163</sup> Lydman ja muut, 2018, s. 556

## 5 Yleishyödyllinen opiskelija-asuminen

### 5.1 ARA:n valvoma sosiaalinen asuntotuotanto

Asumisten rahoitus- ja kehittämiskeskus ARA on ympäristöministeriön hallinnon alainen virasto, jonka vastuulla on jo 70 vuoden ajan ollut valtion asuntopolitiikan toimeenpano. Toiminnan ohjauksesta vastaa valtioneuvoston määräämä johtokunta. ARA:n päätoiminen tehtävä on myöntää erilaisia avustuksia ja tukia koskien vuokra- ja asumisoikeusasuntoja, asuntokannan ylläpitoa sekä uudisrakentamista. Virasto myös valvoo rahoittamansa asuntokannan käyttöä. Lisäksi ARA toimii mukana erilaisissa asumisen kehittämis- ja asiantuntijahankkeissa.<sup>164</sup>

ARA:n myöntämiä korkotukia ja lainatakauksia ohjaa korkotukilaki (Laki vuokra-asuntolainojen ja asumisoikeustalolainojen korkotuesta 29.6.2001/604). Aiemmin myönnetty, niin sanotut aravalainat, ovat myönnetty aravalain (17.12.1993/1189) säädösten mukaisesti. 2000-luvun alkupuolella voimaan astunut korkotukilaki siis nykyään korvaa edeltäjänsä. Aravalainojen myöntäminen on sittemmin lakkautettu vuoden 2007 jälkeen. Edellä mainittuihin lainoihin voi kuulua myös muita tukia, jotka ovat sidoksissa toisiinsa. Opiskelija-asuntoyhteisön tapauksessa tällöin kysymyksessä voi olla esimerkiksi erityisryhmien investointiavustukset, sillä opiskelijat luokitellaan ARA:n ohjeistuksessa erityisryhmään kuuluvaksi<sup>165</sup>.

ARA:n myöntämän korkotuen saaminen edellyttää julkisyhteisönä tai sen omistaman yhtiön alla toimimista. Korkotukea voidaan siis myöntää esimerkiksi kaupungille tai kaupungin omistamalle vuokratyöyhtiölle. Näiden lisäksi korkotukilainaa voidaan myöntää yhteisölle, joka on ARA:n toimesta nimetty yleishyödylliseksi yhteisöksi. ARA vahvistaa, että verolainsäädännön edellyttämä yleishyödyllisyyden käsite tulee nähdä erillisenä käsitteenä viraston omista vaatimuksista. Kuitenkin, jotta yhteisö voidaan katsoa

---

<sup>164</sup> Lisää ARA:n toiminnasta [www.ara.fi](http://www.ara.fi)

<sup>165</sup> Asumisen rahoitus- ja kehittämiskeskus ARA b, 2020

yleishyödylliseksi ja sille myöntää ARA-rahoitusta, tulee sen olla yleishyödyllinen myös verolainsäädännön asettamin edellytyksin<sup>166</sup>.

### 5.1.1 Yleishyödyllisyysedellytykset

ARA:n suorittama yhteisön nimeäminen ei tapahdu mielivaltaisesti, vaan sen perusteet ja edellytykset ovat laissa säädetty. ARA-rahoitteisen asuntokannan yleishyödyllisyys-säännökset löytyvät edellä mainituista *korkotukilaista* ja *aravalaista*, mutta myös *arava-rajoituslaista* (17.12.1993/1190) sekä niin sanotusta *tuotontuloutusasetuksesta* (Valtioneuvoston asetus arava- ja korkotukilainansaajien tuoton tuloutuksesta 1371/2016). Valtion tuet, jotka myönnetään sosiaalisen asuntotuotannon tarpeisiin, ovat EU-oikeudellisia tukia, jotka edellyttävät niihin oikeutettujen yhteisöjen julkisen palvelutehtävän suorittamista<sup>167</sup>. Tämän tehtävän suorittamiseen yhteisö sitoutuu hakiessaan ARA:lta yleishyödyllisyyden nimeämistä. Jotta EU-tasoisien valtiotukioikeuden edellytykset täyttyvät ja rahoitus ohjautuu oikeille, asiaankuuluville markkinoille, on yleishyödyllisyydestä epäilemättäkin aiheellista säätää lailla.

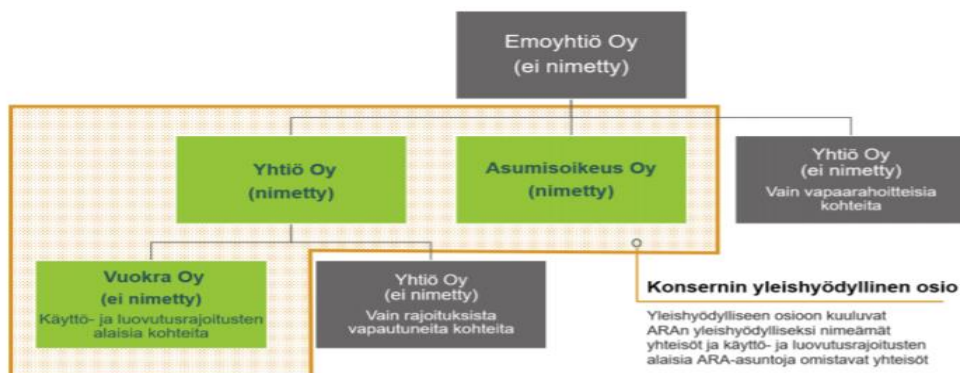
Säännökset yleishyödyllisyyden edellytyksistä ovat yhtenevät sekä korkotuki- että aravalaissa - onhan korkotukilaki niin ikään säädetty aravalain korvaajaksi ja yhteisöllä olla sekä vanhempia voimassa olevia aravalainoja että uudistettuja korkotukilainoja. Yleishyödyllisyyttä voidaan tarkastella sekä yhteisö- että konsernikohtaisesti; samaan konserniin kuuluvia ARA:n nimeämiä yleishyödyllisiä yhteisöjä käsitellään ARA:n mukaan yhtenä kokonaisuutena<sup>168</sup>. Käytännössä tämä siis tarkoittaa, että kaikkien ARA:n nimeämien yhteisöjen ohjeistus ja valvonta noudattavat yhteistä linjaa. Konsernin laajuudesta säädetään korkotukilain 25 §:ssä ja sen mahdollisen yleishyödyllisen rakenteen havainnollistamiseksi ARA esittää esimerkkitalanteen:

---

<sup>166</sup> Asumisen rahoitus- ja kehittämiskeskus ARA a, 2020, s. 5

<sup>167</sup> Services of general economic interest, ns. *SGEI-tuki*, kts. Koponen, 2015

<sup>168</sup> Asumisen rahoitus- ja kehittämiskeskus ARA a, 2020, s. 8



**Kuva 1 - Rakenteellinen esimerkki konsernin yleishyödyllisyydestä<sup>169</sup>**

Yleishyödyllisyysäännökset luovat veloitteita niin yhteisön taloudelliselle kuin muulle operatiiviselle toiminnalle. Yleishyödyllisyyden edellytykset säädetään korkotukilain 24 § ja aravalain 15 a §:ssä seuraavasti:

- 1) yhteisön toimialana on rakennuttaa ja hankkia vuokra- ja asumisoikeusasuntoja ja vuokrata niitä sosiaalisin perustein tai tarjota niitä käytettäväksi asumisoikeusasuntoina tavoitteenaan asukkaiden hyvät ja turvalliset asuinolot kohtuullisin kustannuksin;
- 2) yhteisö ilmoittaa asunnot julkisesti haettaviksi;
- 3) yhteisö ei tulouta omistajalleen muuta kuin omistajan yhteisöön sijoittamille varoille lasketun kohtuullisen tuoton, joka on vähintään kaksi prosenttiyksikköä suurempi kuin valtion viiden vuoden obligaatiolainan korko ja jonka laskentaperusteesta ja suuruudesta säädetään tarkemmin valtioneuvoston asetuksella;
- 4) yhteisö järjestää asuntojen omistuksen siten, että vuokrien tai käyttövastikkeiden tasaus on mahdollista, eikä järjestele yhteisön rakennetta siten, että vastuun kantaminen taloudellisiin vaikeuksiin joutuneista vuokra- tai asumisoikeustaloista vaarantuu;
- 5) yhteisö ei ota muita kuin 1 kohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä riskejä, ei anna lainaa muulle kuin 25 §:ssä tarkoitetulle yhteisölle eikä anna vakuutta muun kuin 25 §:ssä tarkoitetun yhteisön velvoitteesta paitsi, jos on kyse lainasta, jonka samaan konserniin kuuluva yhteisö ottaa ja sijoittaa 25 §:ssä tarkoitetun yhteisön vuokra-asuntojen hankkimiseen tai rakennuttamiseen;
- 6) yhteisön osakkeet tai osuudet eivät ole julkisen kaupankäynnin kohteena.

Tarkastellaan muutamia lainkohtia käytännössä opiskelija-asuntoyhteisön toiminnan kannalta. Yhteisö siis toimii opiskelija-asuntojen vuokramarkkinoilla, eli sen tehtävä on

<sup>169</sup> Asumisen rahoitus- ja kehittämiskeskus ARA a, 2020, s. 10

vuokrata jo omistuksessa olevien kiinteistöjen huoneistoja sekä pyrkiä tarpeen mukaan uusien kiinteistöjen hankkimiseen joko rakennuttamalla itse uutta asuntokantaa tai ostamalla kiinteistöjä. Kysymykseen tulee siis joko säätiön säännöissä tai osakeyhtiön yhtiöjärjestyksestä määritelty yleishyödyllinen toimintatarkoitus, joka täyttää arava- ja korkotukilain yleishyödyllisyysedellytysten ensimmäisen kohdan vaatimuksen. Lain vaatiman sosiaalisen perusteen puolestaan täyttää yhteisön toiminnan kohderyhmä, opiskelijat. Hyvät ja turvalliset asuinolot sekä kohtuulliset kustannukset taataan noudattamalla ARA:n ohjeistuksia liittyen niin uudisrakentamiseen kuin mahdollisten nykyisten kiinteistöomistuksien perusparannuksiin<sup>170</sup>.

Toisekseen laissa säädetään velvollisuudesta ilmoittaa asunnot julkisesti haettavaksi. Tavoite on selkeä; asuntotarjonnan tulee tavoittaa sitä tarvitseva. ARA ohjeistaa julkiseen hakuun olevan käypä niin paikallinen sanomalehti kuin yhteisön hallinnoima verkkosivustokin. Asunnonhaku voi kuitenkin olla myös rajattu vain tietylle ryhmälle, kuten esimerkiksi opiskelija-asuntoyhteisön tapauksessa opiskelijoille. Jotta haku voidaan kohdistaa vain rajatulle ryhmälle, tulee tämän ryhmän edustaa paikkakunnalla riittävän laajaa ryhmää. Ainakin suosituimmissa opiskelijakaupungeissa riittävän laajan ryhmän tilanne lienee käsillä, sillä esimerkiksi Vaasan kampusten yhteenlasketun opiskelijalukumäärän lähentelee 13 000 henkeä. Rajatusta hakumenettelystä päättää kuitenkin loppu viimein asukasvalintaa valvova viranomaisen eli kunta.<sup>171</sup>

Yksi oleellisista yleishyödyllisyyden piirteistä yhteiskunnallisen toiminnan tarkoituksen lisäksi on pitää yhteisön tuotto kohtuullisena. Tuoton tuloutuksen rajoittamisella vahvistetaan yhteisön yleishyödyllisyydelle jo luonteenomaista voiton tuottamisen kieltoa. Koska pelkästään *rajoitusten alaisten kohteiden*<sup>172</sup> omakustannuseriaatteinen vuokranmääritys osoittautui liian tehottomaksi määräykseksi aravalainojen päätymsajan jälkeen takaamaan tukien kohdentumisen asuntokannan hankkimiseen ja ylläpitoon,

---

<sup>170</sup> Asumisen rahoittamis- ja kehittämiskeskus ARA, 2019

<sup>171</sup> Asumisen rahoitus- ja kehittämiskeskus ARA a, 2020, s. 12

<sup>172</sup> Kiinteistöt, jotka ovat rahoitettu joko arava- tai korkotukilainalla, eikä laissa säädetty laina-aika ole vielä päättynyt.

päätettiin tuoton tuloutuksesta säätää erikseen yleishyödyllisyyden nimeämisen välittömäksi edellytykseksi<sup>173</sup>. Tuoton tulouksen rajoituksesta säädetään korkotukilain kohdassa 24.3 §. Hyväksyttävän tuoton laskentaperusteesta puolestaan säädetään tuontuloutusasetuksen (1371/2016) 3 §:ssä. Mahdollisten laskentaperusteesta tehtävien vähennysten jälkeen hyväksyttävän tuoton suuruus määräytyy tuontuloutusasetuksen 4 §:n mukaan<sup>174</sup>.

Tuontuloutuksen rajoituksilla pyritään siis niin ikään ohjaamaan asuntovuokrauksesta kertynyt mahdollinen ylijäämä ylläpitämään sosiaalista asuntokantaa. Opiskelija-asuntoyhteisön osalta tämä edellyttää suunnitelmallisuutta ja tulevaan varautumista. Esimerkiksi rajoituksen alaisen kohteen asukkailta perittävään omakustannusvuokraan sisältyy ARA:n ohjeistuksen mukaisesti rahoitus- ja hoitovuokra sekä perusparannus-, ylläpito- ja hoitotoimenpiteisiin varautumiseksi kerättävä vuokra<sup>175</sup>. Näillä katetaan sekä välittömästi että tulevaisuudessa ajankohtaseksi tulevia kuluja. Tällaisella suunnitelmallisuudella asuntojen vuokratulot pystytään pitämään kohtuullisina.

On selvää, ettei asuntojen tarjonta ja kysyntä kulje aina käsi kädessä. Niinpä jonkin vuokrakiinteistön tuotto voi toisinaan jäädä alijäämäiseksi. Tämän takia yleishyödyllisyyden edellytyksissä säädetään velvollisuudesta vuokrien tai käyttövastikkeiden tasaamiseen (Korkotukilaki 24.4 §). Tällä tarkoitetaan siis tilannetta, jossa rajoituksen alainen kohde on alijäämäinen eikä se pysty tuotoillaan kattamaan sen kiinteistökohtaisia menoja. Yhteisön on siten järjestettävä toimintansa niin, että se pystyy kattamaan alijäämäisen kiinteistön kuluja muilla tuotoillaan, esimerkiksi ylijäämäisen kiinteistön vuokratuotoilla. Asia ei kuitenkaan ole aivan niin yksiselitteinen, sillä korkotukilain 13 a §:ssä säädetään niistä poikkeuksista, jolloin vuokrien tasaaminen ei ole mahdollista. Pykälän toisessa kohdassa esimerkiksi vahvistetaan vuokrien tasauksen olevan esteellistä muiden vuokra-

---

<sup>173</sup> Ympäristöministeriö, 2010, s. 10

<sup>174</sup> ”Kultakin tilikaudelta tuloutettava hyväksyttävä vuotuinen tuotto saa olla enintään neljä prosenttia laskentaperusteesta. Jos yhteisössä noudatettu tilikausi poikkeaa 12 kuukaudesta, hyväksyttävä tuotto laskeaan kuitenkin 12 kuukauden tilikauden mukaisesti.”

<sup>175</sup> Asumisen rahoitus- ja kehittämiskeskus ARA b, 2019. s. 7

asuntojen ja investointiavustuksia saaneiden kiinteistöjen kesken. Kuitenkin opiskelijoiden ollessa ARA:n tarkoittama erityisryhmä, on vuokrien tasaus investointi- ja omapää-oma-avustusta saaneiden kohteiden kesken mahdollista<sup>176</sup>. Olennaista on huomioida, että vuokrien tasaus ei ole missään vaiheessa mahdollista vapaarahoitteisen vuokratalojen sekä arava- ja korkotukilainoitettujen vuokratalojen kesken.

### 5.1.2 Käyttö- ja luovutusrajoitukset

Edellä mainittujen yleishyödyllisyysäännöksiensä lisäksi yhteisöjen tulee noudattaa ARA:n määrittämiä kohdekohtaisia rajoituksia niissä kiinteistöissä, jotka ovat ARA-rahoitettuja. Tällöin puhutaan jo edellä esiin tuoduista rajoituksen alaisista kohteista, joita koskevat yleishyödyllisyysäännöksiin vahvasti sidoksissa olevat *käyttö- ja luovutusrajoitukset*, joista säädetään erikseen aravarajoituslaissa 17.12.1993/1190. Näihin kohdekohtaisiin rajoituksiin kuuluvat tärkeimpinä:

- 1) rajoitukset kiinteistön asukasvalinnassa
- 2) sääntely vuokran määrittämisessä
- 3) kohteiden luovuttamisen määräaikaisten rajoitukset

Käyttö- ja luovutusrajoitukset ovat voimassa pääsääntöisesti 45–40 vuotta, riippuen lainan tyypistä sekä sen myöntämisen ajankohdasta<sup>177</sup>. Ympäristöministeriössä kuitenkin todetaan, että laina-ajan päättymisestä huolimatta yhteisön tulisi pitää arava- ja korkotukilainoin rahoitetut kohteet samoin edellytyksin vuokra-asutokäytössä, sillä näistä poikkeaminen jo itsessään vaarantaisi yleishyödyllisen yhteisön toimintatarkoituksen<sup>178</sup>. Lainan takaisinmaksu ennen laina-ajan päättymistä ei kuitenkaan vapauta yhteisöä käyttö- ja luovutusrajoitusten noudattamisvelvollisuudesta. Yleishyödyllisyysäännöksiin sekä käyttö- ja luovutusrajoituksiin pyritään varmistamaan valtion tukien oikeellinen

---

<sup>176</sup> Asumisen rahoitus- ja kehittämiskeskus ARA b, 2019, s. 25

<sup>177</sup> Valtion tukemien lainojen käyttö- ja luovutusrajoitusten taulukointiin voi tutustua osoitteessa [www.ara.fi](http://www.ara.fi)

<sup>178</sup> 2010, s. 9

kohdentuminen, sosiaalisen asuntokannan vakaa ja jatkuva ylläpito sekä kilpailuneutra-  
liteetin säilyvyys markkinoilla<sup>179</sup>.

ARA:n määrittämät kiinteistön asukasvalinnan rajoitukset perustuvat lain mukaisesti *so-  
siaaliseen tarkoituksenmukaisuuteen ja taloudelliseen tarpeeseen* ja niistä säädetään  
korkotukilain 11 §:ssä, kohdissa a-d. Asukasvalintaperusteisiin kuuluvat asunnon opti-  
mointi sen hakijaruokakunnalle sekä hakijan/hakijoiden tulot ja varallisuus. Opiskelija-  
asuntoyhteisön näkökulmasta toiminnan tarkoituksen kohderyhmä opiskelijat ovat  
edellä todetun rajatun hakumenettelyn piirissä. Vaikkakin lähes jokaisen opiskelijan pää-  
toiminen tulonlähde opiskeluaikana on Kelan opintotuki ja asumislisä sekä mahdollinen  
nostettu opintolaina, myös opiskelija-asuntoyhteisö on velvollinen tiedustelemaan haki-  
jan tulo- ja varallisuustilanteen; lain mukaan etusijalle asuntovuokrauksessa on laitettava  
asunnottomat, ja muut kiireellisesti asuntoa tarvitsevat sekä vähävaraisimmat ja pieni-  
tulaiset (Korkotukilaki 11.2 b §).

ARA:n yleishyödyllisyysäännöksiensä ensimmäisessä kohdassakin esiin nostettuun koh-  
tuullisiin kustannuksiin voitaneen tässä määritellä myös vuokralaisten kohtuulliset asu-  
miskustannukset. Vuokran määräytyminen on yksi olennaisimmista ARA-asuntokantaan  
liittyvistä käyttö- ja luovutusrajoituksista. ARA-rahoitteisissa kohteissa, joissa laissa mää-  
ritetty laina-aika ei ole vielä umpeutunut, yhteisö ei voi määritellä vuokravastikkeen  
määräänsä mielivaltaisesti, vaan tämän tulee tapahtua ARA:n laatimien säännösten mu-  
kaisesti<sup>180</sup>. Vuokran määrittämisessä sovelletaan niin sanottua *omakustannusperiaatetta*.  
Omakustannusperiaatteen mukaisesti vuokralaiselta ei saa periä enempään vuokraa  
kuin kiinteistön asiallinen ja huolellinen ylläpito muiden tuottojen ohella sitä vaatii (Kor-  
kotukilaki 13 §).<sup>181</sup>

---

<sup>179</sup> Ympäristöministeriö 2010, s. 7

<sup>180</sup> kts. Vuokranmääritysopas 2019, [www.ara.fi/Tietopankki/Oppaat](http://www.ara.fi/Tietopankki/Oppaat)

<sup>181</sup> Soveltamalla omakustannusperiaatetta vuokranmäärityksessä varmistetaan valtion tuen ohjautuminen  
asukkaalle eli sitä tarvitsevalle taholle, ARA b, 2019, s. 5



Kuva 2 - Vuokranmääritys eri ajankohtana lainoitetuissa asunnoissa<sup>182</sup>

Omakustannusperusteinen vuokra koostuu kolmesta osa-alueesta; rahoitusvuokrasta, hoitovuokrasta sekä perusparannus-, ylläpito- ja hoitotoimenpiteisiin varautumisena kerättävästä vuokrasta. Rahoituskulut kattavat vuokralon rakentamisesta tai hankinnasta ja perusparantamisesta johtuvia kustannuksia eli arava- ja korkotukilainojen vuotuisia lyhennyksiä ja korkoja sekä tähän liittyviä muita mahdollisia menoja. Hoitovuokra puolestaan kattaa kaikki kiinteistön ylläpitoon liittyvät kustannukset, kuten huolto-, sähkö-, lämmitys-, vedenkulutus- ja jätehuoltokustannukset. Omakustannusvuokran kolmas osa-alue puolestaan pyrkii mahdollisiin tuleviin kustannuksiin varautumalla turvaamaan vuokrien tasaisen kehityksen<sup>183, 184</sup>.

Yleishyödyllisyyssäännösten sekä käyttö- ja luovutusrajoitusten noudattamatta jättämisestä koituu yhteisölle negatiivisia seuraamuksia, mikäli se ei korjaa toimintaansa säännösten mukaiseksi ARA:n antamassa määräajassa. Tällöin ARA voi pidättää yhteisön tuoton tuloutuksen jopa neljän vuoden ajaksi, kieltää tätä perimästä vuokrassa omarahoitusosuuden korkoa sekä jäädyttää ARA:lle vireillä olevat hakemukset (Korkotukilaki 26.4 §). Jos yhteisön toiminta on vakavasti ristiriidassa lainsäädösten kanssa, voi viranomaisen käynnistää prosessin yleishyödyllisyyden nimeämisen peruuttamisesta. Statuksen peruminen tarkoittaisi yhteisölle tälle myönnetyn korkotukilain lakkauttamista ja jo

<sup>182</sup> Asumisen rahoitus- ja kehittämiskeskus ARA b, 2019, s. 5

<sup>183</sup> ”1.7.2018 tai sen jälkeen korkotukilainoitetuissa kohteissa tuleviin perusparannus-, ylläpito- ja hoitokustannuksiin varautuminen on kielletty”, ARA b, 2019, s. 20

<sup>184</sup> ARA b, 2019, s. 7-20

maksetun tuen takaisinmaksua. Jos yhteisölle on myönnetty aravalainoja, voi ARA määrätä myös nämä takaisinmaksuun joko osittain tai kokonaisuudessaan.<sup>185</sup> Käytännössä yleishyödyllisen statuksen peruuttaminen merkitsisi yhteisölle lähes poikkeuksetta konkurssia, mikäli lainoja ja korkotukea määräytyy takaisinmaksettavaksi huomattavia summia<sup>186</sup>.

## 5.2 Yhteisöjen yleishyödyllisyyden tulkinta

### 5.2.1 Säätiö- ja osakeyhtiölaki

Opiskelija-asuntojen vuokrausta harjoittavien yhteisöjen toimintaa ohjaavat toimintamuodosta riippuen joko säätiölaki (487/2015) tai osakeyhtiölaki (624/2006). Vaikka yhteisöjen yleishyödyllisyys tulee määrittäytyä paitsi jäljempänä tarkasteltavien verolakien mukaisesti, niin myös edellä mainituilla laeilla on suuri merkitys yleishyödyllisen toiminnan arvioinnissa. Osakeyhtiölain säännösten merkitys yleishyödyllisyyden arvioinnissa on vahvistunut eritoten viimeaikaisen oikeuskäytännön myötä.

Patentti- ja rekisterihallituksen ylläpitämään säätiörekisteriin rekisteröidyn säätiön toiminnan periaatteet säädetään säätiölain ensimmäisessä luvussa. Muita toiminnan periaatteellisia tarkoituksia lainkaan vähättelemättä, on säätiön toiminnan tarkoitus erityisen merkittävä roolissa, sillä ilman yleishyödyllistä tarkoitusta ei säätiö voi olla olemassa. Säätiön olemassaolon siis takaa yleishyödyllinen toiminta-ajatus. Yleishyödyllistä tarkoitusta voidaan toteuttaa joko harjoittamalla itse toimintaa tai vastaavasti tukemalla sen harjoittamista esimerkiksi erilaisin avustuksin. Yleishyödylliseen toimintaan ei lukeudu liiketoiminnan harjoittaminen eikä lähipiirille tavoitellun taloudellisen edun tuottaminen. (SäätiöL 1:2)

---

<sup>185</sup> Asumisen rahoitus- ja kehittämiskeskus ARA a, 2019, s. 32-33

<sup>186</sup> Esim. case Nuorisosäätiö: ARA peruutti Nuorisosäätiön yleishyödyllisyysaseman kesäkuussa 2018, Verohallinto haki säätiötä konkurssiin joulukuussa 2020

Säätiön toiminnan tarkoituksesta määrätään säätiön säännöissä. Vuonna 2015 uudistettu säätiölaki on mahdollistanut säännöissä määrättävän säätiön tarkoituksen muuttamisesta kesken säätiön toiminnan joko kokonaisvaltaisesti ja tiettyjen mahdollisuuksien mukaan. Toiminnan tarkoitus tulee tuoda säännöissä ilmi selkeästi ilman niin, ettei se aiheuta tulkinnanvaraisuutta. Tarkoituksen määrittämisen sanallisella pituudella tai muulla kielellisellä tyyllillä ei tässä anneta painoarvoa. Olennaista on, että toiminnan tarkoitus saadaan selkeästi vastamaan säätiön perustajan tahtoa.<sup>187</sup>

Toiminnan tarkoituksen lisäksi säätiön säännöissä edellytetään olevan tiettyjä informatiivisia asioista säätiöstä sekä sen toimintatavoista, ja varallisuuden käytöstä säätiön purkamis- tai lakkauttamistilanteissa. Yleishyödyllisen yhteisön osalta varallisuuden käytöllä sekä yhteisön toiminta-aikana että sen toiminnan päättymisen jälkeen on suurta merkitystä yleishyödyllisyyskysymysten tulkinnanvaraisissa tilanteissa (SäätiöL 2:3). Säätiön voidaan katsoa harjoittavan yleishyödyllistä toimintaa, kun se käyttää varojaan suoraan yleishyödylliseen toimintaansa tai muutoin tukee tätä erilaisin avustuksin. Säätiön varoja tai mahdollisia voitto-osuuksia ei saa jakaa toimintaan osallisille tai näiden lähipiiriin kuuluville. (SäätiöL 1:2)

Yleishyödyllistä toimintaa voivat harjoittaa myös osakeyhtiöt. Toisin kuin säätiölaissa, osakeyhtiölaissa ei kuitenkaan ole suoranaisia säännöksiä yleishyödyllisyydestä – onhan osakeyhtiön pääasiallinen tarkoitus niin ikään voiton tuottaminen osakkeenomistajille, *jollei yhtiöjärjestyksessä toisin määrätä* (OYL 1:5). Näin ollen osakeyhtiön yleishyödyllisyyden arvioinnissa erityistä merkitystä on annettava sen yhtiöjärjestykselle ja niissä määrättyille säännöille. Koska yleishyödyllisen toiminnan luonteeseen olennaisesti kuuluu varojen pääasiallinen käyttö yleishyödyllisen toiminnan toteuttamiseen yhteisön toiminta-aikana ja sen päättyessä, sekä taloudellisen edun tuottamisen kieltä, tulee näistä olla erilliset määräykset yhtiön yhtiöjärjestyksessä.<sup>188</sup>

---

<sup>187</sup> Lydman ja muut, 2018, s. 324

<sup>188</sup> kts. KHO:2020:121

### 5.2.2 Tuloverolaki

TVL 22 §:n mukaan yhteisö on yleishyödyllinen, kun se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi, sen toiminta ei rajoitu tiettyihin henkilöpiireihin eikä se tuota taloudellista etua sen toimintaan osallistuneille tai näiden lähipiirille. Jotta näihin lainsäädännöllisiin vaatimuksiin päästään pintaa syvemmälle eritoten opiskelija-asuntojen vuokraukseen kohdistuvan yleishyödyllisen toiminnan osalta, lienee paikallaan tarkastella niiden asettamia edellytyksiä reaali maailman kautta.

Käytän tässä esimerkkinä paikallisen Vaasan opiskelija-asuntosäätiö VOAS:n sääntöjä. Niiden mukaan säätiön tarkoituksena on Vaasan kaupungissa ja sen lähiympäristössä toimivien oppilaitosten opiskelijoiden asuntotilanteen helpottaminen rakennuttamalla ja hankkimalla tarkoituksenmukaisia ja kohtuuhintaisia vuokra-asuntoja tarpeellisine lisätiloineen sekä ylläpitämällä ja vuokraamalla näitä<sup>189</sup>. Säännöistä käy ilmi, että asuntoja vuokrataan toiminnan kohderyhmälle eli opiskelijoille. Säätiön vuokra-asuntojen hankinnassa ja ylläpidossa menetellään aina kohderyhmän etuja ajatellen; asuntojen sijainti pyritään kohdistamaan kampusalueiden läheisyyteen tai vähintään hyvien kulkuyhteyksien päähän, asuinmukavuutta parannetaan läpivuoden jatkuvilla huoneistoremonteilla sekä palveluita lisätään opiskelijoiden toiveiden ja säätiön taloudellisen tilanteen suorien mahdollisuuksien mukaan.

Säätiön toiminnan kohderyhmä, opiskelijat, täydentävät tuloverolain 22 pykälän ensimmäisen momentin vaatiman toiminnan yleiseksi hyväksi niin yhteiskunnallisessa kuin henkisessäkin mielessä. Opiskelijoiden kouluttautuminen luo uutta työvoimaa työmarkkinoille, mikä puolestaan heijastuu positiivisesti talouselämään; kun valmistuneet opiskelijat pääsevät palkkatöihin, kuluttaminen pysyy jatkuvana ja tasaisena ihmisten säännöllisten tulonlähteiden myötä. Näin talous pysyy elinvoimaisena. Koulutuksen myönteisiä taloudellisia vaikutuksia on niin ikään tieteellisesti tutkittu ja näin havaittu muun muassa Suomen korkean tuottavuuden ja kilpailukyvyn olevan hyvän koulutuksen ja

---

<sup>189</sup> Vaasan opiskelija-asuntosäätiö, 2018, 2 § Tarkoitus

osaamisen ilmentymiä<sup>190</sup>. Kouluttautuminen myös auttaa nuorten ikäluokkien syrjäytymisen ennaltaehkäisyssä lisäämällä työllistymismahdollisuuksia<sup>191</sup>.

Toisekseen yleishyödyllinen yhteisö ei saa kohdistaa toimintaansa vain rajoitettuihin henkilöpiireihin. Sovittaessa lauserakennelmaa opiskelija-asuntosäätiön toimintaan, luo se ensimmäisenä mielikuvan rajatusta henkilöpiiristä – opiskelijoista. Kun vuokra-asunnot vuokrataan ainoastaan opiskelijoille, niin eikö tässä juuri ole käsillä rajatun henkilöpiirin määritelmä? Tosiasiassa näin ei kuitenkaan ole. Rajatulla henkilöpiirillä tarkoitetaan toimimista pelkästään esimerkiksi suvun, tietyn yhteisön tai pienen perheyriksen piiriin<sup>192</sup>. Opiskelija-asuntosäätiö ei kohdistaa asuntojen saatavuutta pelkästään esimerkiksi kauppatieteiden opiskelijoille, vaan säätiön vuokra-asunnot ovat tasapuolisesti kaikkien opiskelijoiden saatavilla, tiedekuntaa tai oppilaitosta katsomatta. Mikäli opiskelija-asuntosäätiö kohdentaisi asuntojensa vuokramarkkinat pelkästään esimerkiksi Vaasan yliopiston opiskelijoille, ei kyseessä olisi lain edellyttämä yleishyödyllinen toiminta huolimatta siitä, että se tässä tapauksessa kohdistuisi laajaan opiskelijaryhmään. Asuntovuokrauksen kohdistaminen vain yhdelle kaupungissa toimivan oppilaitoksen opiskelijoille olisi tällöin toimimista lain määrittämälle rajatulle henkilöpiirille. Lain sanamuoto *henkilöpiiri* luo kuvitelman pienestä ihmisryhmästä, mutta tässä tapauksessa se käsittää myös suuremmat ihmisjoukot. Henkilöpiirillä voitaisiin tässä siis ymmärtää juuri vain yhden ainejärjestön jäseniä, tietyn koulun opiskelijoita tai muita vastaavia ryhmiä, joissa henkilömäärä voi kuitenkin lähennellä useita satoja.

Kolmanneksi tuloverolaissa säädetään, että yhteisö ei saa toimiensa kautta tuottaa sen jäsenille tai muutoin toiminnassa mukana oleville taloudellista etua osinkona, voittoosuutena taikka kohtuullista suurempana palkkana tai muuna vastaavana hyvityksenä. Tämä toiminnan yleishyödyllisyyden viimeinen edellytys ilmentyy myös säännöksenä säätiölaissa, jonka mukaan säätiön tarkoituksena ei voi olla liiketoiminnan

---

<sup>190</sup> Asplund & Maliranta, 2006, s. 47

<sup>191</sup> Opetusministeriö, 2003, Tiivistelmä

<sup>192</sup> Verohallinto a, 2020, kohta 1.2

harjoittaminen eikä taloudellisen edun tuottaminen lähipiirille (SäätiöL 1:2). Molempien lakien pykälät peilaavat samaa tarkoitusta. Opiskelija-asuntosäätiö ei tavoittele toiminnallaan voittoa; sen toimintaperiaatteen mukaan kaikki toiminta on järjestettävä siten, että asuntojen vuokrahinnat sekä muut mahdolliset asukkailta perittävät asumiskulut pystytään pitämään mahdollisimman alhaisina. Varallisuuden kerryttäminen ei saa pohjautua asuntojen vuokrahintojen kohtuuttomiin korotuksiin. Säätiö talouden hoidossa on pyrittävä sen toiminnan rahoittamiseen muilla keinoin, kuten lahjoituksin, rahastoin tai muutoin säätiölain sallimin keinoin.

Säätiön säännöissä voidaan siis määrätä muusta liiketoimintamuodosta säätiön toiminnan rahoittamiseksi (SäätiöL 1:7). Muuksi keinoksi voidaan katsoa myös esimerkiksi liiketilojen vuokraus. Esimerkiksi VOAS:n säännöissä on säätiön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseksi mainittu olevan mahdollista kiinteistöjen yhteyteen rakennettujen liiketilojen vuokraaminen<sup>193</sup>. Vaikkakin laissa säädetään, ettei liiketoiminnan harjoittaminen voi olla säätiön tarkoituksena, tulee varainhankintaa yleensä jossain muodossa harjoittaa toiminnan yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseksi. Lisääntynyt varallisuus ei kuitenkaan saa ilmentyä hyötynä säätiön toiminnassa mukana oleville, vaan se on käytettävä suoraan säätiön toiminnan tarkoituksen toteuttamiseen. Opiskelija-asuntosäätiön tapauksessa tämä tarkoittaa uusien kiinteistöjen hankkimista ja jo omistuksessa olevien ylläpitämistä.

### 5.2.3 Huojennuslaki

Opiskelija-asuntojen vuokraaminen tuottaa yhteisölle vuokratuloja eli nämä luokitellaan kiinteistön tuottamaksi tuloksi, kiinteistötuloksi. Kiinteistöjen käytön ollessa kohdistunut pääsääntöisesti opiskelija-asuntojen vuokraustoimintaan, yhteisön yleishyödyllisen toiminnan tarkoitukseen, on huojennuslain mukaiselle veronhuojennukselle olemassa edellytys. Yhteisöllä saattaa kuitenkin myös olla liiketilojen vuokraustoimintaa eri kiinteistöissään. Huomionarvioista tässä huojennuksen osalta siis on, ettei kiinteistöä

---

<sup>193</sup> Vaasan opiskelija-asuntosäätiö, 2018, 3 § Tarkoituksen toteuttaminen

käytetä pelkästään liiketilojen vuokraustoimintaan, vaan tämän toiminnan kattava pinta-ala kiinteistöstä on pienempi siitä pinta-alasta, jota kiinteistöstä käytetään opiskelija-asuntojen vuokraukseen. Mahdollinen aiheutettu kilpailuhaitta ei estä huojennuksen myöntämistä kiinteistötulolle<sup>194</sup>.

Sekä tuloverolain että huojennuslain säännöksiin kirjoitusasuissa edellytetään sananmukaisesti yhteiskunnallista toimintaa. Huojennuslain 3.1 §:ssä korostetaan yhteiskunnallisen toiminnan merkittävyyttä ja esimerkein esitetään tällaisen toiminnan olevan valtiollisiin asioihin vaikuttaminen rekisteröitynä puolueena tai sosiaalisen tai muun yhteiskunnallisesti tärkeitä tarpeita palvelen toiminnan harjoittaminen, edellyttäen, että toiminta on järjestetty valtakunnallisesti saatavilla olevaksi tai se on muuten laajaa, vakiintuneen muodon saavuttanutta ja pysyvää.

Tässä tarkasteltavaksi tulevat siis huojennuslain edellyttämät toiminnan laajuus, vakiintuneisuus ja pysyvyys – kuinka nämä ilmenevät opiskelija-asuntoyhteisöjen toiminnassa? Ensinnäkin toiminnan laajuutta voidaan tarkastella kahdesta näkökulmasta; *valtakunnallisen alueen* kattavuudeksi voidaan nähdä kaikkien opiskelijoiden mahdollisuus vuokra-asuntojen hakemiseen henkilön kotipaikkakunnasta riippumatta. Tosiasiassahan asuntoja hakevat pääsääntöisesti kuitenkin ne opiskelijat, jotka opiskelija-asuntoyhteisön toiminnan kattavalle alueelle ovat tulossa opiskelemaan ja täältä nimenomaisesti asuntoa tarvitsevat.

Tämän lisäksi se voidaan kuitenkin käsittää myös *muuten laajana* tilanteena, jossa huomioidaan kaikkien Suomen opiskelija-asuntoyhteisöjen toiminnan laajalle levinneisyys; vastaavaa toimintaa harjoittavia yhteisöjä löytyy halki Suomen pääkaupunkiseudulta aina Lapin maakuntaan saakka. Nämä opiskelija-asuntosäätiöt sekä muut opiskelija-asuntovuokrausta harjoittavat yhteisöt kuuluvat Suomen opiskelija-asunnot SOA ry:n jäseniin. Huojennuslain 3.2 §:ssä säädetään myös järjestön yhteiskunnallisesti merkittävästä toiminnasta veronhuojennuksen edellytykseksi:

---

<sup>194</sup> Verohallinto a, 2020, kohta 5

*Jos eri verovelvollisina pidettävien yhteisöjen muodostaman järjestön toiminta on 1 momentissa tarkoitetulla tavalla yhteiskunnallisesti merkittävää, voidaan kullekin yhteisölle myönnettävän veronhuojennuksen edellytyksiä harkittaessa ottaa huomioon koko järjestön toiminta, jos se järjestön luonteeseen nähden ja yhteisön asema järjestössä huomioon ottaen on perusteltua.*

Verohallinto täydentää ohjeistuksessaan tilannetta esimerkiksi, jossa verohuojennus voidaan myöntää paikalliselle jalkapalloseuralle, mikäli tämä on jäsen Suomen Palloliitto ry:ssä<sup>195</sup>. Vaikka SOA ry:n toiminta ei käytännössä ole rinnastettavissa Suomen Palloliiton toimialaan eivätkä järjestöjen jäsenyhteisöjen lukumäärät ole missään mittakaavassa yhtenevät, ovat nämä kuitenkin valtakunnallisesti yhtä laajalti toiminnassa ja järjestöt ajavat oman toimialansa asioita. Jäsenyhteisöjen varsinaiselle lukumäärälle ei tule siis liioin antaa tässä painoarvoa, vaan lain mukaisesti huomioida koko järjestön toiminta ja luonne. Opiskelija-asuntoyhteisöt ovat SOA ry:n jäseninä yhdenvertaisia toimijoita; järjestö ajaa opiskelija-asumisen asuntopoliittisia asioita sekä pyrkii toiminnallaan edistämään valtakunnallisesti paremman opiskelija-asumisen toteutumista.<sup>196</sup> Järjestön toiminnan yhteiskunnallinen merkittävyys täyttää näin ollen yleishyödyllisen toiminnan edellytykset.

Toisekseen laissa painotetaan toiminnan vakiintuneisuutta ja pysyvyyttä. Nämä tulee pitää erillisinä seikkoina toiminnan laaja-alaisuudesta, sillä lain sanamuodosta ei ilmene, että pelkästään valtakunnallinen tai laajalle levinnyt toiminta olisi riittävää toiminnan merkittävyyden kannalta – erotetaanhan nämä adjektiivit toisistaan pilkulla sekä ja -sallalla. Yhteisöjen toiminnan vakiintuneisuus voidaan todeta jo ihan oikeuskäytännön puolelta, kun opiskelija-asuntojen vuokrauksen yleishyödyllisyysarvioinnista annettu prejudikaatti KHO 1983 B II 509 juontaa juurensa 80-luvulta. Vakiintuneisuuden kuitenkin vahvistaa myös useamman opiskelija-asuntosäätiön pitkäaikainen toiminta: esimerkiksi Vaasan opiskelija-asuntosäätiö VOAS juhlii pian viisikymppisiä, kun taas Helsingin

---

<sup>195</sup> Verohallinto a, 2020, kohta 5

<sup>196</sup> Suomen opiskelija-asunnot SOA ry

seudun opiskelija-asuntosäätiö HOAS sekä Rovaniemellä toimiva Domus Arctica säätiö DAS puolestaan täyttivät samaiset pyöreät muutama vuosi takaperin.<sup>197</sup>

Pitkäikäiset opiskelija-asuntoyhteisöt ovat omiaan korostamaan myös toiminnan pysyvyyttä, mutta pysyvyyden takeena voidaan käsittää myös yhteisön toiminnan vakavaraisuus - huonosti hoidetulla taloudella kun ei liioin pitkän tähtäimen suunnitelmia tehdä. Vakavaraisuudella siis tarkoitetaan yhteisön talouden kantavuutta selviytyä pitkän aikavälin velvoitteista mahdolliset tappioriskit huomioiden. Kuten edellä todetuista 50 vuotta toimineista säätiöistä voidaan jo pelkästään iän puolesta päätellä, Suomessa toimivat opiskelija-asuntosäätiöt ja -yhteisöt ovat vakavaraisia omalla toimialueellaan.

#### 5.2.4 Oikeuskäytäntö ja Verohallinnon ohjeistus

Opiskelija-asuntoyhteisöjen yleishyödyllisyyskysymys perustuu lain tulkintatyön lisäksi pian 30 vuoden takaiseen KHO:n ratkaisuun. Ennen asian käsittelyä korkeimmassa hallinto-oikeudessa, Uudenmaan lääninoikeus linjasi kohtuullisen harkintaverotuksen toimittamisen kunnallisverotuksessa olevan mahdollista yleishyödyllisen säätiön kiinteistölle, jota ei ollut osaksikaan käytetty yleishyödylliseen tarkoitukseen. Valitukseen annettussa ratkaisussa KHO kumosi lääninoikeuden päätöksen ja korostaa yhteisön tarkoituksen toteuttamista opiskelija-asuntoja vuokraamalla sekä vuokran määräytymistä viranomaisten antamien ohjeistuksien mukaisesti. Merkitystä annettiin myös sille, kuinka suuri osa kiinteistön pinta-alasta kattaa vuokrattavia opiskelija-asuntoja verrattuna kiinteistön muuhun käyttöön, tässä tapauksessa varasto- ja konttoritiloiksi:

##### **KHO 1983 B II 509**

*Yleishyödylliseksi yhteisöksi katsotun säätiön tarkoitus oli tukea vähävaraisia opiskelijoita rakennuttamalla ja vuokraamalla opiskelija-asuntoja. Säätiön omistamalle tontille oli rakennettu talo, jonka pinta-alasta 2 224 neliömetriä oli asuinhuoneistoja, joita vuokrattiin opiskelija-asunnoiksi, 82 neliömetriä varastohuoneistoja ja 298 neliömetriä konttorihuoneistoja. Verolautakunta vahvisti koko kiinteistön kunnallisverotuksen harkintaverotuksin. Säätiö vaati harkintaverotuksen asuinhuoneistojen osalta kumottavaksi,*

---

<sup>197</sup> Säätiöiden perustamisvuodet tarkistettavissa Yritys- ja yhteisötietojärjestelmä YTJ:stä, jonka ylläpitäjinä ovat Patentti- ja rekisterihallitus sekä Verohallinto: <https://tietopalvelu.ytj.fi/yrityshaku.aspx?kielikoodi=1>

*koska asuinhuoneistot oli vuokrattu säätiön tarkoituksen toteuttamiseksi opiskelija-asunnoiksi ja vuokrat määräytyivät huomioon ottaen viranomaisten määräykset, joten säätiön taloudellinen tilanne oli heikko. KHO katsoi, että säätiö oli yleishyödyllinen yhteisö ja että puheena olevan säätiön kiinteistön rakennuksen asuinpinta-alasta suurin osa oli vuokrattu opiskelija-asunnoiksi. Sanottu osa kiinteistöstä oli tulo- ja varallisuusverolain 13 §:n mukaisesti yleishyödyllisen yhteisön toiminnan tarkoituksen mukaisessa käytössä. Kun säätiö ei näin ollen ollut velvollinen maksamaan kunnallisveroa sanotusta kiinteistön osasta, KHO kumosi lääninoikeuden päätöksen ja palautti asian verolautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi. Verovuosi 1976*

Eritoten yleishyödyllisyyskäsitteeseen liittyvä tulkinnanvarainen lainsäädäntö korostaa annetun prejudikaatin merkitystä, mutta taas toisaalta prejudikaatin pitkäikäisyys lisää sen kriittisen tulkinnan tarvetta<sup>198</sup>. Tilanne opiskelija-asuntoja vuokraavaan yhteisön vero-oikeudellisessa yleishyödyllisyyskysymyksessä on siten vuosikymmeniä ollut verrattain ristiriitainen ja häilyvä, eritoten, kun Verohallinto ei ennen vuotta 2020 ollut erikseen linjannut opiskelija-asuntoja vuokraavan yhteisön toiminnan yleishyödyllisyydestä<sup>199</sup>. Veroviranomaisen varsinaisen kannanoton puuttuminen käsillä olevassa verotuskysymyksessä on omiaan luomaan edellytyksen ennakkopäätösperusteelle.

Ennakkopäätös annettiin vuonna 2018 keskusverolautakunnan toimesta. Ennakkoratkaisu KVL 2/2018 voidaan siten nähdä merkittävänä virstanpylväänä yhteisöjen verotuksessa, sillä verovapaus on pitkään nojautunut ainoastaan KHO:n jo iäkkääseen ennakkopäätökseen eikä Verohallinnon puolestakaan ollut olemassa virallista linjausta yhteisöjen verotuksesta. VHL 14.1 §:n mukaan keskusverolautakunta voi hakemuksesta antaa verotusta koskevan ennakkoratkaisun verotuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi sekä lain oikeelliseksi soveltamiseksi samankaltaisissa tapauksissa. Ratkaisu saavutti lainvoimaisuuden, kun valitukseen annetussa vastauksessa korkein hallinto-oikeus ei muuttanut sen lopputulemaa:

---

<sup>198</sup> Sinänsä KHO:n ennakkopäätöksille ei kuitenkaan ole vedettävissä mitään tarkkarajaista vanhentumisikää, kts. Määttä s. 235

<sup>199</sup> Verohallinnon antama verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille päivitettiin vuonna 2020 opiskelija-asumista koskevan yleishyödyllisen toiminnan osalta, kts. Verohallinto, 2020, kohta 1.4.8 Opiskelija-asuntoyhteisöt

**KVL 2/2018**

*Hakemusasiakirjojen mukaan hakija oli X:n kaupungin kokonaan omistama osakeyhtiö. Hakijan yhtiöjärjestyksen mukaan yhtiön tarkoituksena oli Y-paikkakunnalla olevien oppilaitosten opiskelijoiden ja nuorten asunotilanteen parantaminen. Yhtiöjärjestyksen mukaan yhtiön tarkoituksena ei ollut hankkia osakkailleen voittoa tai muuta taloudellista hyötyä ja tilinpäätöksen mahdollisesti osoittama voitto oli aina vuosittain siirrettävä voitto- tai tappiotilille ja käytettävä toiminnan kehittämiseen. Yhtiöjärjestyksessä oli myös kielletty varojen jakaminen, ja yhtiön purkautuessa tai toiminnan tarkoituksen muuttuessa yhtiön netto-omaisuus oli yhtiöjärjestyksen mukaan luovutettava yhtiön tarkoituksen ja toimialan mukaista toimintaa harjoittavalle yleishyödylliselle yhteisölle.*

*Hakemusasiakirjojen mukaan hakijan omistamien kiinteistöjen asukaskannasta noin 78 prosenttia oli opiskelijoita ja noin 22 prosenttia työssäkäyviä nuoria. Asuntojen vuokrataso oli hieman yli 20 prosenttia alhaisempi verrattuna vapaarahoitteisten kohteiden vuokratason, ja hakijan muuhun kuin asuntokäyttöön vuokraamien tilojen osuus oli alle 1 prosentti kokonaistilojen määrästä.*

*Keskusverolautakunta katsoi, että hakijaa voitiin hakemusasiakirjoissa kuvatuissa olosuhteissa pitää tuloverolain 22 §:n 1 momentissa tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä ja että hakijan omistamat kiinteistöt olivat yleishyödyllisen yhteisön toiminnan tarkoituksen mukaisessa käytössä siltä osin kuin ne oli vuokrattu hakemuksessa kuvatulla tavalla opiskelijoiden ja työssäkäyvien nuorten asunnoiksi käyvän vuokratason alittavasta vuokrasta.*

*Ennakkoratkaisu verovuodelle 2018  
KHO 2019 T 1922 (ei muutosta)*

Ratkaisun perusteluissaan lautakunta nosti esiin yleishyödyllisen yhteisön asuntokannan prosentuaalisen osuuden sen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamisesta. Huomionarvoista on, että yleishyödyllisyyden arvioinnissa merkitystä tässä ei ole sillä, että asunnoista 22 % on vuokrattu työssäkäyville nuorille KHO:n prejudikaatin edellyttämän vähävaraisten opiskelijoiden sijaan. Työssäkäyvää nuorta kun ei liioin voitane rinnastaa vähävaraiseen opiskelijaan – toki tapauskohtaisesti työsuhteesta, sen ajallisesta kestosta sekä palkkatasosta riippuen. Kuitenkin prejudikaatin sanamuodon sijaan enemmän painoarvoa on tässä annettu yleishyödyllisen yhteisön yhtiöjärjestyksessä määrätylle

toiminnalle ja sen toteutumiselle. Ratkaisussa painotetaan myös asuntojen vuokratason merkitystä, sillä yleishyödyllisyys edellyttää asuntojen vuokrahintojen alittuvan käyvästä vuokratasosta. Tässä tapauksessa vuokratason todetaan alittuvan *hieman yli 20 %* markkinahintojen vuokratasosta.

Verohallinnon vuonna 2020 päivitettyssä ohjeistuksessa puolestaan todetaan asuntojen vuokraustoiminnan olevan yleishyödyllistä toimintaa silloin, kun asuntojen vuokrahinnat ovat *olennaisesti alihintaisia* käyvästä hintatasosta<sup>200</sup>. Opiskelija-asuntoyhteisöjen osalta viranomaisen toteaa seuraavaa: ”*Opiskelija-asuntoyhteisöjä on oikeuskäytännössä esillä olleissa olosuhteissa pidetty TVL 22 §:n mukaisina yleishyödyllisinä yhteisönä*<sup>201</sup>.” Ohjeistusta on täydennetty viitaten suoraan edellä esitettyihin KHO:n ja KVL:n ratkaisuihin eli olosuhteisiin, jossa vuokrat olivat määräytyneet viranomaisten antamien ohjeiden mukaan ja yhteisön taloudellinen tilanne oli heikko sekä olosuhteisiin, jossa kiinteistöt olivat yleishyödyllisen toimintatarkoituksen mukaisessa käytännössä ja asuntojen vuokrahinnat alittuivat käyvästä vuokratasosta.

Asuntojen vuokratasolta vaadittavan alihintaisuuden prosentuaalinen määrittäminen voidaan nähdä keskusverolautakunnan ennakkoratkaisussa merkittävänä, sillä aiempi oikeuskäytäntö tai viranomaisohjeistus ei ole määrittänyt, eikä edelleenkään määritä, olennaisen alihinnan varsinaisia rajoja. Esimerkiksi kiinteistötulon ja elinkeinotulon välisessä rajanvedossa Verohallinto on linjannut 50 %:n mukaisen rajan, jonka tulee täyttyä, jotta kiinteistön käytön voidaan katsoa olevan joko yleishyödyllistä toimintaa tai vastaavasti elinkeinotoimintaa. Lisääkö siis keskustaverolautakunnan ratkaisussa määritetty hieman yli 20 %:n alihinnan raja painetta yhteisöjen verokohtelun kiristyvälle muutokselle vaatien asuntojen vuokratasolta tietyn alihinnan saavuttamista?

---

<sup>200</sup> Verohallinto a, 2020, kohta 3.1

<sup>201</sup> Verohallinto b, 2021. kohta 1.4.8

## 6 Voiko opiskelija-asuntoyhteisöjen verotus kiristyä KVL 2/2018 myötä?

Vaikka keskusverolautakunnan ennakkoratkaisut ovat verotuksessa sitovia niiden saavuttaessa lainvoimaisuuden, on huomioitava, että ne sitovat ainoastaan ennakkoratkaisua hakeneen yhteisön tai yrityksen vaatimuksesta siinä verotuksessa, jota varten ratkaisu on annettu.<sup>202</sup> Kuitenkin opiskelija-asuntoyhteisöjen yleishyödyllisen toiminnan määrittelyn ollessa jo vuosikymmeniä alisäännelty huomioiden sitä koskevan heikosti velvoittavan oikeuslähteen hiljainen vanhentuminen, on ratkaisu eittämätäkkin tärkeä kaikkien vastaavaa toimintaa harjoittavien yhteisöjen verokohtelun määräytymisen osalta.

Jos ja mikäli verotukselle luonteenomainen massahallinto pyrkisi numeraalisen alihinnan määrittelyyn opiskelija-asuntovuokrausta koskevassa vuokrahintatasossa käyttäen esimerkkinä annettua ennakkoratkaisua, on tässä syytä huomioida, ettei ratkaisun sananmukaisen tulkintalinjan noudattaminen aina ole tarkoituksenmukaista. Näin eritoten, jos se olisi omiaan ohjaamaan toimintaa kauemmaksi yleishyödyllisen toiminnan tarkoituksesta tai hankaloittamaan yhteisöä sen toteuttamisessa. Verohallinto ei siis verotusta toimittaessa voi tukeutua keskusverolautakunnan ennakkoratkaisussa määritettyyn hieman yli 20 % alihinnan vaatimukseen ilman, että se olisi vahingollista yhteisön yleishyödylliselle statukselle. Perusteet tällä kannanotolle on johdettavissa yhteisöjen noudatettavissa olevan ARA-asuntokantaa koskevan ohjeistuksen ja lainsäädännön sekä toisaalta myös verolainsäädännön puolesta. Edelleen on syytä muistuttaa, vaikka kyseiset ohjeistukset ja lait eivät ole sidoksissa toisiinsa, yhteisön toiminnan oikeellisuus ja lainmukaisuus edellyttää molempien johdonmukaista noudattamista. Esitän kannanottoni seuraavaksi case-tyyppisesti tarkastellen mahdollisen verotuskäytännön muutoksen vaikutusta Vaasan opiskelija-asuntosäätiö VOAS:iin.

---

<sup>202</sup> Myrsky 2011, s. 105

ARA-rahoitteisten kiinteistöjen vuokratason määrittäminen tulee yhteisön tapauksessa tapahtua omakustannusperiaatteen mukaisesti. Omakustannusvuokra koostuu aiemmin mainituista rahoitus- ja hoitovuokrasta sekä peruserä-, ylläpito- ja hoitotoimenpiteisiin varautumiseksi kerättävästä vuokrasta. Yhteisön vuotuinen talousarvio sekä vuosibudjetti määrittävät, minkä verran mihinkin omakustannevuokran osa-alueeseen on tarpeen budjetoida varallisuutta. Vuosibudjetissa laskelmoidaan myös mahdolliset kiinteistöjen vuosikorjauskustannukset. Vuokran määrittäminen on siis tarkoin säädeltyä ja suunnitelmallista, ja lisäksi ARA valvoo yhteisön toimintaa tarkasti. On myös huomionarvoista muistaa, että ARA:n rahoittamien kiinteistöjen välinen vuokrien tasaaminen on mahdollista ali- ja ylijäämäisten kiinteistöjen kesken; tietyn kiinteistön ylijäämäisellä tuotolla voidaan siis paikata alijäämäisen kiinteistön menoja. Yhteisöllä voi siis olla sekä yli- että alijäämäisiä kiinteistöjä. Merkitystä tulee antaa sille, kuinka ylijäämäisen kiinteistön tuotot käytetään. ARA:n mukaan tuotot on ohjattava joko vuokran tasauksen yhteydessä toisen alijäämäisen kiinteistön menojen kattamiseen tai sosiaalisen asuntokannan välittömään ylläpitoon.

Vuokratason alihinnan tarkkaa prosentuaalista määrittelyä olisi yhteisön taloudessa haasteellista noudattaa paitsi edellä mainittujen ARA:n velvoittavien ohjeistusten ja sitä koskevan lainsäädännön näkökulmasta, mutta myös tuloverolain edellyttämän yleishyödyllisen toimintatarkoituksen toteutumisen puolesta. Yhteisön toteuttamat kiinteistöjen vuosikorjaukset kuuluvat vahvasti osana yleishyödyllisyyden käsitettä niin ARA:n toimintaa koskevan lainsäädännön kuin verolainsäädännönkin näkökulmasta; sosiaalisen asuntotuotannon tulee luoda hyvät ja turvalliset edellytykset asumiselle, ja tuloverolain sekä huojennuslain säädösten mukaisesti yhteiskunnallisesti yleishyödyllisen toiminnan tulee tuottaa valtakunnallista etuutta. Toisin sanoen, opiskelija-asuntoyhteisön on siis tule tarjota opiskelijoille edullista ja laadukasta vuokra-asumista. Edempänä totesimme toiminnassa olevien opiskelija-asuntosäätiöiden pitkäikäisyyden, kun kolme eripuolilla Suomea sijaitsevaa säätiötä ovat täyttäneet likimain samoihin aikoihin 50 vuotta. Huomioiden ARA-rahoitteisten kiinteistöjen pitkät käyttö- ja luovutusrajoitukset (40–45

vuotta), voidaan jo tästä johtaa päätelmä säätiöiden omistamasta asuntokannasta; sen pitkäikäisyydestä ja asuntojen kuntotasosta.

Jotta lainsäädäntöjen vaatimaa yleishyödyllistä toimintaa voidaan harjoittaa, ovat asuntojen vuosikorjaukset siten olennainen osa yhteisön vuotuista toimintaa. On tarpeen huomioida myös opiskelija-asuntojen tavallista tiheämpi asukasvaihtuvuus, mikä jo itsessään lisää tarvetta asuntojen säännölliselle kunnostamiselle. Ongelmallisena vuokratason alihinnan kaavamainen määrittäminen ilmeni säätiön vuosibudjetin ja tulevien vuosikorjausten ja perusparannusten suunnittelussa, sillä hieman yli 20 % alihinnan määrittämisestä olisi käytännössä mahdotonta vuosittain toteuttaa ilman, että asuntojen vuosikorjauskustannukset kärsisivät.

	1. VOAS - nykymalli	2. VOAS - ilman vuosikorjauksia	3. VOAS - vero-optimoituna (kustannustaso juuri yli 20%:ia alle markkinahinnan)
KESKIVUOKRA VAASA	12,21 €		
KESKIVUOKRA VOAS	10,56 €	8,89 €	9,75 €
Alihinta tilastokeskuksen vertailussa €:na	1,65 €	3,32 €	2,46 €
Alihinta prosentteina	13,5 %	27,2 %	20,1 %
VUOSIKORJAUKSET (jotta kaikki asunnot tulee korjattua noin 10v. välein)	1,68 €	0 €	0,86 €
VUOSIKORJAUKSET €:na	1 554 000 €	0 €	797 395 €

**Taulukko 1 Kaavailun verotuskäytännön vaikutus Vaasan opiskelija-asuntosäätiöön<sup>203</sup>**

Edellä esitetty taulukko havainnollistaa, mitä vuokratason alihinnan tarkka määrittäminen Vaasan opiskelija-asuntosäätiö VOAS:n kohdalla tarkoittaisi. Nykymallin mukaan VOAS suunnittelee vuosikorjauksensa niin, että kaikki asunnot tulisi kunnostettua noin 10 vuoden välein. Korjausbudjettiin varataan vuosittain siis n. 1,5 miljoonaa euroa, mikä laskelmoidaan mukaan vuokratasokorjaukseen hintaan 1,68 €. Mikäli säätiön tulisi jatkossa pyrkiä verottajan määrittämään tarkkaan prosentuaaliseen vuokran alihintaan, vuosikorjauskustannukset lähes puolittuisivat. Pitkäikäisen säätiön asuntokanta on paikoittain jo

<sup>203</sup> Ylimäki M., VOAS:n toimitusjohtajan kanssa käyty keskustelu elokuussa 2020; Vaasan kaupungin laskennallinen keskivuokra on Tilastokeskuksen vuoden 2019 antamien tietojen mukainen.

melko vanhaa (70–90-luvuilla rakennettua), joten korjauskustannusten puolitus näkyisi ehdottomasti negatiivissävytteisesti asuntojen kuntotasossa eikä laadukasta opiskelija-asumista voitaisi näin ollen paikoin enää tarjota.

Lisäksi on huomioitava, että asuntojen remontoimisen tarve vaihtelee vuosittain, eikä esimerkiksi taloyhtiöiden perusparannuksia pystytä eikä niitä ole aina tarpeellista vuosittain toteuttaa. Perusparannukset kun ovat aina suuri investointi säätiölle. Mikäli vuokratason alihinnan tarkka prosentuaalinen osuus tulisi verotuksessa yleishyödyllisen toiminnan vaatimukseksi, miten Verohallinto näkisi tilanteen edellä esitetyn taulukon mukaisesti, jossa säätiö on yleishyödyllisen statuksen saavuttamiseksi ns. vero-optimoinut toimintansa (esimerkki 3), ja seuraavana vuonna toteaakin vuosikorjausten jäävän tulevalta toimintavuodelta pois (esimerkki 2), jolloin vuokratason alihinta käyvästä vuokratasosta lähenteleekin jo 30 prosenttia – olisiko säätiö verottajan näkökulmasta yhtäkkiä ”*supermahtavanyleishyödyllinen*”? Entä miten, jos säätiö toteaakin vuosikorjausten tarpeen normaaliin tapaan tavanomaisen budjetin mukaisesti (yli 1,5 milj. € luokkaan) ja alihinnan prosentuaalinen osuus tippuu alle 20 prosentin (esimerkki 1), eikö säätiön toiminta enää olekaan yleishyödyllistä, vaikka alihinnan prosenttiosuuden lasku johtuu juuri yleishyödyllisen toiminnan toteuttamisesta?

Tilannetta, jossa opiskelija-asuntoyhteisöjen verokohtelua edellä esitetyn mukaisesti muutettaisiin, voidaan tarkastella paitsi yhteisön yleishyödyllisyyden niin myös vielä verovelvollisen oikeusturvan toteutumisen, eritoten luottamuksensuojaperiaatteen näkökulmasta. Verovelvollinen voi saada luottamuksensuojaa, mikäli käsillä oleva asia on 1) tulkinnanvarainen tai epäselvä 2) verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä ja 3) verovelvollinen on toiminut viranomaisen omaksuman käytännön tai sen ohjeistuksen mukaisesti. Saadakseen luottamuksensuojaa, on kaikkien kolmen edellytyksen täytettävä ja tällöin Verohallinto ei voi ratkaista asiaa aiemmasta tulkintakäytännöstä poikkeavalla tavalla.<sup>204</sup>

---

<sup>204</sup> Verohallinto c, 2021, kohta 2.2

Opiskelija-asuntoyhteisöjen yleishyödyllisyys on pohjautunut jo vuosikymmenet yhteen ainoaan korkeimman hallinto-oikeuden ennakkoratkaisuun. Ratkaisu on vuosikirjapäätös, mikäli toisaalta vahvistaa sen ennakkopäätösarvoa, mutta ajan kuluessa kuitenkin vaa- tien sen kriittisen tulkinnan tarvetta. Toiminnan yleishyödyllisyyden tulkinnanvaraisuuden vuosittain kasvaessa opiskelija-asuntoyhteisöjen verotuskäytäntöä linjattiin keskus- verolautakunnan puolesta, jossa yleishyödyllisen toiminnan katsottiin olevan käsillä, kun asunnot oli vuokrattu opiskelijoille ja työssäkäyville nuorille käyvän vuokratason alitta- vasta hinnasta. Tosiasiassa linjaus vahvistaa yhteisöjen yleishyödyllistä asemaa opiske- lija-asuntojen vuokrauksessa, mutta toisaalta se lisää tulkinnanvaraisuutta siinä suh- teessa, missä määrin asuntojen vuokratason tulee alittaa käyvän eli markkinahintojen hintatason, jotta toiminta voidaan katsoa yleishyödylliseksi.

Pitkäikäiset opiskelija-asuntoyhteisöt ovat verottajalle tuttuja jo useamman vuosikym- menen takaa ja verotuskäytäntö yleishyödyllisyyden näkökulmasta on pysynyt pitkään muuttumattomana lähinnä siitä syystä, ettei yhteisöjen toiminnan tarkoitukseen, opiske- lija-asuntojen vuokraukseen, ole tullut olennaisia muutoksia. Kuten aiemmin tote- simme, Verohallinto päivitti yleishyödyllisten yhteisöjen verotusohjetta vasta vuonna 2020, tarkoittaen, ettei viranomaisen puolesta ole ollut olemassa erillistä ohjeistusta opiskelija-asuntovuokrauksen yleishyödyllisyydestä. Yleishyödyllisyys ja verotuskäytäntö on vuosikymmeniä pohjautunut pelkästään korkeimman hallinto-oikeuden asiassa anta- maan vuosikirjaratkaisuun. Viranomaisohjeistuksen ja -käytännön noudattaminen luo edellytyksen luottamuksensuojaperiaatteen soveltamiselle<sup>205</sup>.

VML 7.1 §:ssä säädetään verovelvollisen verotuksen toimittamisen edellytykseksi velvol- lisuus veroilmoituksen antamiseen<sup>206</sup>. Pykälän kuudennessa momentissa täsmennetään yleishyödyllisten yhteisöjen osalta siten, ettei yhteisöjen kuitenkaan tarvitse antaa *ve- roilmoitusta kehotuksesta yksinomaan varoistaan ja veloistaan, ellei kysymys ole kiinteis- töverotukseen vaikuttavista, verovuoden aikana muuttuneista tiedoista*. Opiskelija-

---

<sup>205</sup> Myrsky, 2014, s. 13

<sup>206</sup> Ilmoitusvelvollisuutta korostetaan myös VML 26.5 §:ssä.

asuntoyhteisön katsotaan myötävaikuttaneen oman verotuksensa toimittamiseen, mikäli vuosittainen veroilmoitus on annettu. Pitkään verovelvollisena toimineiden yhteisöjen tapauksessa voimme puhua siis säännönmukaisesta, jo vakiintuneesta verotuskäytännöstä. Verohallinto vahvistaa ohjeistuksessaan käytännön muodostuvan, kun verovelvollisen toimittamien ennakkotietojen (veroilmoituksen) perusteella annetut verotuspäätökset toistuvat<sup>207</sup>.

Myös oikeuskäytäntö puoltaa toistuvien veroilmoitusten antamisen muodostavan käytännön ja luovan näin ollen verovelvolliselle luottamuksensuojaa. Toistuvat verotuspäätökset ja verovelvollisen vilpitön mieli ovat estäneet osakeyhtiön sivuuttamisen jälkiverotuksessa kahden muun verovuoden osalta ratkaisussa KHO 6.11.1997/2826. Yhtiötä oli verotettu ilmoittamistaan tuloista vuosien 1986–1991 ja 1993 verotuksissa, mutta vuosien 1992 ja 1994 säännönmukaisissa verotuksissa yhtiön tulot verotettiin A:n ammatti-toiminnasta saatuina. Koska yhtiön toiminnan laajuudessa tai sen laadussa ei ollut tapahtunut muutoksia huomioiden yhtiön aiempien verovuosien toiminta ja verotukset, ei vuosien 1992 ja 1994 verotuksissa ollut verotuslain 56 §:ssä säädettyjä edellytyksiä verottaa yhtiön nimissä ilmoitettuja tuloja osakas A:n tuloina. Hallituksen esityksessä korostetaan, että kyseisessä ratkaisussa verovelvollisella on ollut perusteltua uskoa, että veroviranomainen on aikaisempien verovuosien osalta hyväksynyt toiminnan harjoittamisen osakeyhtiömuodossa. Aikaisempina vuosina toimitettu verotus on siten antanut verovelvolliselle luottamuksensuojaa myös jälkiverotuksen osalta.<sup>208</sup>

Toisaalta poikkeaviakin tuomioistuinratkaisuja on annettu. Ratkaisussa KHO:2013:200 säätiö, jonka tarkoituksena oli tukea toimenpiteitä, joilla pyritään kehittämään nuorisoa taloudellisesti, sivistyksellisesti ja sosiaalisesti maaseudulla ja asutuskeskuksissa, menetti suoritetun verotarkastuksen myötä yleishyödyllisen yhteisön statuksensa eikä näin ollen nauttinut luottamuksensuojaa edes jo vakiintuneessa verotuskäytännössään. Säätiön ei enää katsottu toimivan yksiomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi, sillä sen

---

<sup>207</sup> Verohallinto a, 2019, kohta 2.4

<sup>208</sup> HE 53/1998 vp, s. 3

harjoittama adressivälitystoiminta oli saavuttanut taloudellisesti merkittävän osan säätiön toiminnasta suhteessa säätiön muuhun tulohankintaan sekä varojen käyttöön. Merkitystä ei ollut sillä, että apurahoja jaettiin laajasti yleishyödyllisiin tarkoituksiin, vaan enemmän painoarvoa annettiin säätiön absoluuttisen laajalle elinkeinotoiminnan harjoittamiselle osana laajempaa konsernia. Ratkaisu päättyi lopulta äänestykseen, jossa eri mieltä ollut hallintoneuvos ei ottanut kantaa luottamuksensuojaan, mutta kannatti yhteisön yleishyödyllisen statuksen säilyttämistä niin, että adressimyyntitulot olisivat säätiön veronalaista elinkeinotuloa. Yleishyödyllisyyden peruuttamisen puoltamisen lisäksi muut hallintoneuvokset linjasivat, ettei asiaa voida ratkaista luottamussuojasäännöksen turvin säätiön eduksi sillä perusteella, että yhteisöä on aiemmin käsitelty yleishyödyllisenä yhteisönä, tai sen vuoksi, että säätiön jälkiverotukselle verovuosilta 2001–2005 ei ole katsottu olevan edellytyksiä.

Tarpeen on kuitenkin ajatella, minkälainen verotuskäytäntöä kiristävä muutos on verovelvollisen kannalta kohtuullista. Tähän on otettu kantaa ratkaisussa KHO:1998:52, jossa korkein hallinto oikeus antoi vastoin aiemmin antamaansa ennakkopäätöstä ratkaisun, jossa vesiosakeyhtiö A :ta ei voitu enää pitää yleishyödyllisenä yhteisönä. Yleishyödyllisyys oli jo pitkään perustunut ennakkopäätössäännöksi muodostuneeseen KHO 1984 II 505, jossa omakustannuseriaatteella toiminut, vedenhankinta- ja viemärlaitosta ylläpitänyt osuuskunta oli yleishyödyllinen yhteisö, jonka toiminta ei ollut liiketoimintaa. Verohallitus oli myös kyseiseen päätökseen viitaten lausunut, että samaa käytäntöä voidaan soveltaa myös vastaavaan osakeyhtiömuotoiseen yhteisöön, mikäli KHO :n päätöksessä mainitut seikat edelleen pätevät. Veroasiamiehen hakiessa muutosta verotukseen vuonna 1994 lääninoikeus katsoi, ettei A :n enää voitu katsoa harjoittavan yleishyödyllistä toimintaa ja siten yhteisön ansaitsemat elinkeinotulot olivat sen veronalaista tuloa. Vaikka olosuhteissa ei ollut tapahtunut merkittäviä muutoksia, korkein hallinto-oikeus pysytty lääninoikeuden päätöksen viitaten sekä arvonlisäverolaissa ilmenevään kytkentään yhteisön veronalaiseen elinkeinotuloon että veden kulutushyödykkeelliseen luonteeseen, jota myydään asiakkaille vastiketta vastaan. Ratkaisussa kuitenkin korostettiin verovelvollisen luottamuksen suojaamista

sännönmukaisessa verotuskäytännössä, kun verovelvollisen erehtyminen verosäännösten sisällöstä ei ollut tapahtunut huolimattomuudesta tai laiminlyönnistä aiheutuneena.

## 7 Yhteenvetoa ja johtopäätöksiä

Tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää yleishyödyllisen opiskelija-asuntoyhteisön tuloverotusta ja siinä ilmeneviä erityiskysymyksiä. Varsinaisiksi erityiskysymyksiksi muodostuivat yhteisön toiminnan tosiasiallinen yleishyödyllisyys, tuloverotuksen tulolähdejossa eritoten elinkeinotoiminnan ja yleishyödyllisen toiminnan välinen rajanveto sekä opiskelija-asuntoyhteisöjä koskevan viimeaikaisen oikeuskäytännön ja päivitetyn Verohallinnon ohjeistuksen vaikutus yhteisöjen verotukseen tulevaisuudessa huomioiden yhteisöjen velvollisuus toimia ARA:n valvonnan alaisena ja sitä koskevan lainsäädännön ja ohjeistuksen mukaisesti.

SOA ry:n jäseninä toimivat opiskelija-asuntoyhteisöt ovat useimmat Suomessa pitkään toimineita superyleishyödyllisiä yhteisöjä, jotka harjoittavat yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa koko valtakunnan alueen kattavasti. Yhteisöt ovat täten oikeutettuja vapautukseen tuloveronkantovelvollisuudesta siltä osin, kun kyseinen tuloja tuottava toiminta ei ole yhteisön elinkeinotoimintaa, vaan liittyy täysin tai hyvin läheisesti yhteisön harjoittamaan, sen säännöissä määritettyyn yleishyödylliseen toimintaan. Tässä tapauksessa yleishyödyllinen toiminta käsittää opiskelija-asuntojen vuokrauksen. Koska asuntojen vuokraustoiminta tuottaa yhteisölle kiinteistötuloja, olennaista yleishyödyllisyyden ja veronhuojennuksen edellytysten arvioinnissa on se, että kiinteistön pinta-alasta yli puolet (50 %) on yhteisön yleishyödyllisessä käytössä. Mahdollinen aiheutettu kilpailuhaitta markkinoilla ei estä kiinteistötulon huojennusta. Veronhuojennus ei kuitenkaan ulotu kunnalle suoritettavaan kiinteistöveroon.

Kuten tutkimuksessa todettua, on yleishyödyllisyyden käsite vero-oikeudellisessa lainsäädännössä erittäin tulkinnanvarainen. Käsitteen problematiikka liittyy siihen, milloin jokin toiminta voidaan katsoa yleishyödylliseksi toiminnaksi; pelkästään pitkäikäisen lainsäädännön perusteella ei voida johtaa yleispäteviä johtopäätöksiä ja tulkintaratkaisuja toiminnan yleishyödyllisyydestä ilman, että oikeusvarmuus ja verovelvollisen oikeusturva vaarantuisivat. Näin ollen, tulkinnanvaraisissa tilanteissa, on oikeuskäytännöllä ja

viranomaisohjeistuksella aiempaa suurempi rooli verotuksen oikeellisessa määräytymisessä ja toimittamisessa.

Sekä oikeuskäytäntö että eri viranomaisohjeistukset kuuluvat verotuksessa heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin. Nämä oikeuslähteet eivät ole oikeudellisessa ratkaisukäytännössä sitovia, mutta niiden noudattamatta jättäminen aiheuttaa lähes poikkeuksetta oikeusepävarmuutta. Vallitseva oikeustila on ongelmallinen monestakin syystä, mutta eritoten se on vastoin Suomen perustuslain 81 §:ää, jonka mukaan maksuunpantavalle verolle on löydettävä perusteet laista. Tämä verotuksen legaliteettiperiaate huomioiden lainsäätäjiksi eivät saisi ajautua sen koomin korkein hallinto-oikeus kuin Verohallintokaan<sup>209</sup>. Tästä huolimatta opiskelija-asuntoyhteisöjen vero-oikeudellinen yleishyödyllisyyskysymys ja jo vakiintunut verotuskäytäntö ovat vuosikymmeniä olleet pelkästään korkeimman hallinto-oikeuden prejudikaatin varassa ennen vuotta 2018, jolloin keskusverolautakunta antoi ennakkoratkaisun koskien yleishyödyllisen osakeyhtiön asuntovuokraustoimintaa, joka kohdistui pääasiassa opiskelijoille ja työssäkäyville nuorille. Sittemmin Verohallinnon syventävät verotusohjeet yleishyödyllisille yhteisöille päivitettiin opiskelija-asuntoyhteisöjen osalta verovuodesta 2020 alkaen.

Oikeuskäytännön kehitys ja viranomaisohjeistuksen muuttuminen ovat omiaan poistamaan lainsäädännöllisiä tulkinnanvaraisuuksia eikä oikeuskäytännön perusteella muodostunutta tulkintaa ole *lähtökohtaisesti* pidettävä tulkinnanvaraisena<sup>210</sup>. Kysehän on kuitenkin vain lähtökohdasta; oikeuskäytäntö ja verotukseen liittyvät eri linjaukset yksityiskohtineen ovat omiaan kehittämään uusia tulkinnanvaraisia oikeuskysymyksiä eritoten verotuksen jatkuvan kiristämisen paineen alla. Opiskelija-asuntoyhteisöjä koskeva verotusohje toisaalta vahvistaa yhteisöjen asemaa yleishyödyllisenä yhteisönä, mutta lisää kuitenkin tulkinnanvaraisuutta siinä suhteessa, missä kaikissa vallitsevissa olosuhteissa opiskelija-asuntojen vuokraus voidaan katsoa yleishyödylliseksi toiminnaksi.

---

<sup>209</sup> Tilanteen ongelmallisuus on todettu myös oikeusministeriössä, kts. Similä, 2016, s. 17–18

<sup>210</sup> Verohallinto c, 2021, kohta. 3.2

Lisäksi on huomioitava, että yleishyödyllisten yhteisöjen toimintakenttä tulee mitä todennäköisemmin laajenemaan vuosikymmenien saatossa. Tämä taas osaltaan lisää painetta verotuksen luonteenomaiselle massahallinnolle verovelvollisten yhteisöjen ja yhdistyksien määrän kasvaessa samalla, kun myös hallintotyöskentelyä pyritään alati tehostamaan ja automatisoimaan. Mikäli asuntovuokraus yhteisön yleishyödyllisenä toimena tulevaisuudessa yleistyisi, verotuksen massahallinnon toteuttamista ja verotusprosessin automatisointia jouduttaisi merkittävästi yhteisön kiinteistöjen vuokratason alihinnan tarkka prosentuaalinen määritelmä, joka nousi esiin keskusverolautakunnan ennakkoratkaisussa koskien yleishyödyllistä opiskelija-asuntovuokrausta.

Tämänhetkinen Verohallinnon linjaus asuntovuokrauksesta yleishyödyllisenä toimena ei kuitenkaan ole yksiselitteinen tai edes selkeä. Päivitetyssä yleishyödyllisten yhteisöjen verotusohjeissa linjataan asuntovuokraustoiminnan yleishyödyllisyydestä seuraavasti: *”Asuntojen vuokraustoiminta voidaan katsoa yleishyödylliseksi toiminnaksi yleensä vain silloin, kun asukkailta perittävä vastike on olennaisesti alihintainen käypään hintatasoon nähden ja toiminnan alijäämä katetaan esimerkiksi yhteisön muun toiminnan tuotoilla kuten sijoitustoiminnan tuotoilla.”*<sup>211</sup> Opiskelija-asuntoyhteisöjen osalta todetaan yleishyödyllisen toiminnan olevan kysymyksessä, kun kiinteistöt on vuokrattu opiskelija-asunnoiksi käyvän vuokratason hieman yli 20 % alittavasta hinnasta viitaten ratkaisuun KVL 2/2018, ja taas toisaalta mukailien ratkaisua KHO 1983 B II 509, kun asuntojen vuokrat määräytyivät viranomaisten ohjeistusten mukaisesti ja yhteisön taloudellinen tilanne oli heikko.<sup>212</sup> Lisäksi samaisen ohjeistuksen seuraavassa kappaleessa linjataan vielä seuraavasti: *”Kiinteistön tavanomainen vuokraustoiminta asumiskäyttöön on kiinteistön käyttöä muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen. Kiinteistön vuokraus asumiskäyttöön on siten yleensä veronalaista toimintaa.”*<sup>213</sup>

---

<sup>211</sup> Verohallinto b, 2021, kohta 3.1

<sup>212</sup> Toisaalta mikäli KHO:n vuosikirjaratkaisut liittyvät vaivoin yleistettävissä oleviin erityistilanteisiin, niiden prejudikaattinen ohjausarvo verotuksessa voi jäädä vähäiseksi, eikä esimerkiksi ratkaisuun pohjautuva Verohallinnon ohjeistus ole täysin ongelmatonta ja yksiselitteistä, kts. Lindgren, 2019, s. 568

<sup>213</sup> Verohallinto b, 2021, kohta 3.2

Kuten tutkimuksen kappaleessa kaksi esitetty, käytännössä yhteisöjen verotuksen kiristäminen voidaan katsoa olevan mahdollista, mikäli Verohallinto linjaisi verotuskäytännön muutoksesta **selkeästi** viitaten kiristyneeseen - vai tässä tapauksessa voimme sanoa tarkennettuun - oikeus- ja ratkaisukäytäntöön. Verotuskäytännön kiristyminen tulisi antaa sitä koskeville yhteisöille tiedoksi ja varattavalla heille aikaa kuulluksi tulemiseen. Mikäli muutos liittyisi vuokratason prosentuaalisen alihinnan vaatimukseen, tulisi yhteisöjen toimittaa veroviranomaiselle asiaa koskevaa selvitystä. Uutta verotuskäytäntöä voitaisiin soveltaa verotuksessa vasta tiedoksiantoa seuraavan verovuoden alusta alkaen. Nykyinen edellä mainittu viranomaisohjeistus ei kuitenkaan ole verotuskäytännön muuttamiseen riittävä, sillä vuokratason alihinnan määritelmälle ja yleensä asuntovuokrauksen yleishyödylliselle luonteelle annetaan eriäviä merkityssisältöjä vailla ohjeistuksen johdonmukaisuutta ja selkeyttä. Näiltä osin yhteisöjen voidaan katsoa nauttivan luottamuksensuojaa jo vakiintuneessa verotuskäytännössä, kunnes tulkintalinja ja Verohallinnon ohjeistukset selkiytyvät, ja kun yhteisöjen toiminta edelleen perustuu sen sääntöjenmukaiseen yleishyödylliseen toimintaan.

Luottamuksensuojaa opiskelija-asuntoyhteisöjen verotuskäytännössä puoltaa myös valitseva oikeuskäytäntö. Ratkaisussa KHO: 1998:52, jossa viranomaisohjeistuksen noudattaminen ja säännönmukaisen verotuskäytännön kiristämisen kohtuuttomuus nousivat luottamuksensuojaamisen edellytyksiksi eritoten, kun verovelvollinen ei ollut erehtynyt verosäännösten sisällöstä huolimattomuuttaan tai laiminlyönnin seurauksena, ja kun säännökset yleishyödyllisyyden osalta olivat pysyneet asiallisesti ennallaan. Merkityksellistä on myös tarkastella yhteisön tosiasiallista toimintaa; ratkaisussa KHO: 2013:200 lausutaan, ettei luottamuksensuojasäännökselle ilmene olevan sovellusedellytyksiä, mikäli yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminta saavuttaa huomattavan laajat mittasuhteet, vaikka kyseisen toiminnan tavoitteena olisikin yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttaminen. Tässä suhteessa yhteisön tulee siis kiinnittää erityistä huomiota toimintansa tarkoitukseen ja varmistaa, ettei se saavuta liikseen elinkeinotoiminnalle luonteenomaisia piirteitä niin, että yleishyödyllisen toiminnan tarkoitus kääntyy hiljalleen tarkoituksenmukaiseksi elinkeinotoiminnaksi.

Yleishyödyllinen toiminta valtion rahoittamia opiskelija-asuntoja vuokraten kuitenkin edellyttää myös Asumisen rahoitus- ja kehittämiskeskus ARA:n ohjeistuksen ja lainsäädännön johdonmukaista noudattamista. Verokohtelun kiristäminen ei siten ole perusteltua pohjautua pelkästään vuokra-asunnoilta vaadittavaan tietynmääräiseen alihintaan huomioiden, etteivät opiskelija-asuntoyhteisöt itse pysty vaikuttamaan asuntojen vuokrahintojen määritykseen, vaan tämän tulee tapahtua ARA:n antamien ohjeistuksien mukaisesti. Opiskelija-asuntoyhteisön toiminnan suunnittelu ei muutoinkaan ole tietyn veroviranomaisen asettaman prosentuaalisen arvon saavuttamiseksi sen yleishyödylliselle toimelle tarkoituksenmukaista eritoten, kun se hankaloittaisi yhteisöä tarkoituksensa toteuttamisessa. Myös tuomioistuinratkaisuissa on annettu enemmän painoarvoa yleishyödyllisen yhteisön sääntöjen mukaiselle toiminnalle ja sen tosiasialliselle toteutukselle, joten opiskelija-asuntoyhteisöjen verotusta tarkasteltaessa tulisi fokus pitää jatkossakin tässä nimenomaisessa asiassa.

Vaikka opiskelija-asuntoyhteisöjen yleishyödyllinen asema on lainsäädäntöön perustuvaan tulkintaan nähden vakaalla pohjalla, niin useimmiten näin ei tilanne kuitenkaan ole. Yleishyödyllisyyden käsite on aiheuttanut päänvaivaa vero-oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa jo vuosia, ellei vuosikymmeniä. Yhteisöjen tuloverotuksen oikeellinen määräytyminen on haasteellista, sillä yleishyödyllisestä, saati sitten superyleishyödyllisestä toiminnasta ei ole olemassa selkeää lainsäädännöllistä linjausta. On käsittämätöntä ajatella, kuinka moneen kertaan eri viranomaistahot sekä aiheeseen perehtyneet oikeustieteilijät joutuvat toteamaan käsitteen ongelmallisuuden ennen kuin lainsäädäntöön tosiasiasaadaan aikaiseksi muutosta. Useimmat tutkimuksessa käytetyt asiaankuuluvat lähteet ovat kuitenkin jo yli viiden, useimmat jopa yli 10 vuoden takaisia, joten turhan toiveikkaana lähitulevaisuuden lakimuutosten suhteen tuskin kannattanee pysyä.

Jos ja kun muutosta lainsäädäntöön saadaan, jatkotutkimusideana voisi lähteä tarkastelemaan, miten lainsäädäntö on muuttunut ja miten se vaikuttaa yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotukseen. Mielenkiintoista olisi selvittää, kuinka moni yhteisö tämän myötä menettäisi yleishyödyllisen statuksensa. Tutkimusideaa opiskelija-asuntoyhteisöjen

verotuskäytäntöä ajatellen silmällä tulisi pitää eritoten Verohallinnon antamaa viranomaisohjeistusta ja tarkastella, tuleeko siihen vuosien saatossa muutoksia ja miten tämä muutos ilmenisi yhteisöjen verokohtelussa. Miten mahdollisiin muutoksiin reagoisi Asumisen rahoitus- ja kehittämiskeskus ARA, jonka valvonnan ja ohjeistuksen alaisena yhteisöt toimivat; olisiko esimerkiksi valtion rahoittamaa asuntokantaa koskevia ankaria käyttö- ja luovutusrajoituksia syytä keventää?

## Lähteet

Aarnio, Aulis. (1997). *Oikeussäännön systematisointi ja tulkinta*, teoksessa *Minun metodini* (toim. Häyhä Juha). WSOY. Helsinki

Aarnio, Aulis. (2011). *Luentoja lainopillisen tutkimuksen teoriasta*. FORUM IURIS, Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut.

Asumisen rahoitus- ja kehittämiskeskus ARA a. (2019, 25. helmikuuta). *Rakennuttamis- ja suunnitteluopas*. Tietopankki ARAn verkkosivuilla. Noudettu 25.2.2021 osoitteesta: [https://www.ara.fi/fi-FI/Tietopankki/Oppaat/Rakennuttamis\\_ja\\_suunnitteluopas\(40242\)](https://www.ara.fi/fi-FI/Tietopankki/Oppaat/Rakennuttamis_ja_suunnitteluopas(40242))

Asumisen rahoitus- ja kehittämiskeskus ARA b. (2019, 7. toukokuuta). *Vuokranmääritysopas arava- ja korkotukivuokra-asuntoihin*. Tietopankki ARAn verkkosivuilla. Noudettu 24.2.2021 osoitteesta: [https://www.ara.fi/fi-FI/Tietopankki/Oppaat/Vuokranmaaritysopas\\_arava\\_ja\\_korkotukivu\(47295\)](https://www.ara.fi/fi-FI/Tietopankki/Oppaat/Vuokranmaaritysopas_arava_ja_korkotukivu(47295))

Asumisen rahoitus- ja kehittämiskeskus ARA a. (2020, 28. huhtikuuta). *Yleishyödyllisyysopas*. Tietopankki ARAn verkkosivuilla. Noudettu 24.2.2021 osoitteesta: [https://www.ara.fi/fi-FI/Tietopankki/Oppaat/Yleishyodyllisyysopas\(56752\)](https://www.ara.fi/fi-FI/Tietopankki/Oppaat/Yleishyodyllisyysopas(56752))

Asumisen rahoitus- ja kehittämiskeskus ARA b. (2020, 19. elokuuta). *Erytisryhmien investointiavustus*. Noudettu 4.12.2021 osoitteesta: [https://www.ara.fi/fi-FI/Lainat\\_ja\\_avustukset/Erytisryhmien\\_investointiavustus/Erytisryhmien\\_investointiavustus\(593\)](https://www.ara.fi/fi-FI/Lainat_ja_avustukset/Erytisryhmien_investointiavustus/Erytisryhmien_investointiavustus(593))

Asplund, R. & Maliranta, M. (2006). *Koulutuksen taloudelliset vaikutukset* [verkkopublication]. Helsinki: Edita Prima Oy. Noudettu 22.2.2021 osoitteesta: <https://media.sitra.fi/2017/02/27172706/raportti60-2.pdf>

Hannula, A., Kilpinen, K. & Lakari, T. (2011). *Säätiö*. WSOYpro Oy.

Helsingin yliopiston avoin yliopisto. (n.d.) *Perusasioita oikeustieteestä*.

Noudettu 11.2.2021 osoitteesta: <https://www.avoin.helsinki.fi/oppimateriaalit/oikeustiede/materiaali/osa3.html>

Iivonen, S. (2011). *Verohallinnon muuttuva norminanto* [väitöskirja, Vaasan yliopisto].

Noudettu 17.11.2021 osoitteesta [https://www.uwasa.fi/materiaali/pdf/isbn\\_978-952-476-364-6.pdf](https://www.uwasa.fi/materiaali/pdf/isbn_978-952-476-364-6.pdf)

Karttunen, T., Laasanen, H., Sippel, L., Uitto T., Valtonen, M. (2015). *Juridiikan perusteet*. Sanoma Pro Oy.

Kela. (2018). *Uudistus kasvatti opiskelijoiden asumistuen määrää* [verkkajulkaisu]. Kansaneläkelaitoksen verkkosivut. Noudettu 4.2.2021 osoitteesta: [https://www.kela.fi/ajankohtaista-henkiloasiakkaat/-/asset\\_publisher/kg5xtoqDw6Wf/content/uudistus-kasvatti-opiskelijoiden-asumistuen-maaraa](https://www.kela.fi/ajankohtaista-henkiloasiakkaat/-/asset_publisher/kg5xtoqDw6Wf/content/uudistus-kasvatti-opiskelijoiden-asumistuen-maaraa)

Kela. (2021). *Asunto ja asumismenot* [verkkajulkaisu]. Kansaneläkelaitoksen verkkosivut. Noudettu 4.9.2021 osoitteesta: <https://www.kela.fi/asunto-ja-asumismenot>

Koponen, V. (2015, 27. elokuuta). *Sosiaalinen asuntotuotanto ja valtiontukisääntely* [Ympäristöministeriön järjestämän Valtiontukikoulutuksen koulutusmateriaali]. Kuntaliitto. Noudettu 24.2.2021 osoitteesta: <https://www.kuntaliitto.fi/sites/default/files/media/file/Ville%20Koponen-Valtiontukikoulutus-27082015-Kuopio.pdf>

Kuparinen, J. (2021, 25. marraskuuta). *Aran ylijohdajalta suorat sanat asuntomarkkinoista: mekanismi on rikki*. Iltalehti. Noudettu 25.11.2021 osoitteesta: <https://www.iltalehti.fi/asumisartikkelit/a/c6c01ad8-b5fb-4180-b1da-d9137872226e>

- Lindgren, J. (2019). *Veroetuja rajaavat vuosikirjaratkaisut oikeusohjeina*. Verotus 5/2019, 555–568. Noudettu 11.11.2021 osoitteesta: <https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/FAIBGXCTDG/liite/Verotus52019.pdf#page=27> [Rajattu pääsy]
- Lydman, K., Kemppinen, S., Laaksonen, L. & Lahti, I. (2018). *Yhdistys ja säätiö – Oikeudelliset kysymykset, tilinpäätös, verotus ja hallinto*. Tietosanoma Oy.
- Myrsky, M. & Ossa, J. (2008). *Verotuksen perusteet*. Talentum.
- Myrsky, M. (2011). *Ennakkopäätökset verotuksessa*. Talentum
- Myrsky, M a. (2014). *Yleishyödylliset yhteisöt ja kehittyvä oikeuskäytäntö*. Verotus 1/2014, 13–26. Noudettu 13.2.2021 osoitteesta: <https://fokus-almatalentfi.proxy.uwasa.fi/teos/DAJBBXHTCF/liite/verotus114.pdf> [Rajattu pääsy]
- Myrsky, M b. (2014). *Yhdistysten ja säätiöiden verotus* (e-kirja). Helsingin Kamari Oy
- Mäenpää, O. (2013). *Hallinto-oikeus* (päivittyvä e-kirja). Sanoma Pro
- Määttä, K. (2014). *Verolakien tulkinta*. Edita Publishing Oy
- Opetusministeriö. (2003). *Lasten ja nuorten syrjäytymisen ennaltaehkäisy koulutuksen alalla*. Opetusministeriön työryhmämuistioita ja selvityksiä. Noudettu 21.3.2021 osoitteesta: <https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/80735/tr04.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Penttilä, S. (2019). *Uudistettu yhteisöjen tulolähdejaottelu*. Verotus 2/2019, 132–145, Noudettu 6.10.2021 osoitteesta: <https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/FAIBGXCTDG/liite/Verotus22019.pdf> [Rajattu pääsy]

Puronen, P. (2010). *Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytännöt*. WSOYpro

Räbinä, T., Myrsky, M., Myllymäki, J. (2017). *Verotusmenettelyn perusteet*. Alma Talent

Similä, Jenni. (2016). *Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus*. Oikeusministeriön selvityksiä ja ohjeita. Keskusteluasiakirja. Noudettu 12.2.2021 osoitteesta: [https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/75128/OMSO\\_27\\_2016\\_Yleishyodyll\\_yhteisojen\\_verotus34.pdf](https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/75128/OMSO_27_2016_Yleishyodyll_yhteisojen_verotus34.pdf)

Suomen opiskelija-asunnot SOA ry. (n.d). Noudettu 5.2.2021 osoitteesta: <https://www.soa.fi/soa-ry.html>

Suomen virallinen tilasto (SVT). (4.2.2021). *Asuntojen vuokrat* [verkojulkaisu]. ISSN=1798-100X. 4. Vuosineljännes 2020. Helsinki: Tilastokeskus. Noudettu 4.2.2021 osoitteesta: [http://www.stat.fi/til/asvu/2020/04/asvu\\_2020\\_04\\_2021-01-21\\_tie\\_001\\_fi.html](http://www.stat.fi/til/asvu/2020/04/asvu_2020_04_2021-01-21_tie_001_fi.html)

Tietosuojavaltuutetun toimisto. (n.d.) *Milloin henkilötietoja saa käsitellä?* Noudettu 13.2.2021 osoitteesta: <https://tietosuoja.fi/kasittelyperusteet#elintarkeiden-etujen-suojaaminen>

Vaasan opiskelija-asuntosäätiö VOAS. (2018). *Vaasan opiskelija-asuntosäätiön säännöt* Noudettu 22.2.2021 osoitteesta: <https://www.voas.fi/upload/pdf/VOAS.saan-not06092018.pdf>

Valtiovarainministeriö. (2009). *Yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta selvittäneen työryhmän muistio. Toimenpide-ehdotuksia yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyvien ongelmakohtien korjaamiseksi*. Valtiovarainministeriö julkaisuja 31/2009. Edita Prima, 2009.

Verohallinto a. (2019). *Verotuksen toimittamisen periaatteita*. Noudettu 17.2.2021 osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49044/verotuksen-toimittamisen-periaatteita/>

Verohallinto b. (2019). *Ennakkoratkaisuhakemuksen tekeminen ja siihen annettava päätös*. Noudettu 17.2.2021 osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47819/ennakkoratkaisuhakemuksen-tekeminen-ja-siihen-annettava-p%C3%A4t%C3%A4t%C3%B6s/>

Verohallinto a. (2020). *Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille*. Noudettu 7.2.2021 osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47999/verotusohje-yleishy%C3%B6dyllisille-yhteis%C3%B6ille2/>

Verohallinto b. (2020). *Eräiden yhteisöjen tulolähdejaon poistaminen*. Noudettu 6.10.2021 osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/77302/er%C3%A4iden-yhteis%C3%B6jen-tulol%C3%A4hdejaon-poistaminen2/>

Verohallinto a. (2021). *Verohallinnon tilastoja: Yhteisöasiakkaiden tuloverot, veronpalautukset ja jäännösverot verovuonna 2019*. Noudettu 15.5.2021 osoitteesta: [https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/tilastot/yhteisoasiakkaiden\\_tuloverotilastoj/yhteisoasiakkaiden-tuloverotilastoja-verovuodelta-2019/yhteisoasiakkaiden-tuloverot-veronpalautukset-ja-jaannosverot-verovuonna-2019/](https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/tilastot/yhteisoasiakkaiden_tuloverotilastoj/yhteisoasiakkaiden-tuloverotilastoja-verovuodelta-2019/yhteisoasiakkaiden-tuloverot-veronpalautukset-ja-jaannosverot-verovuonna-2019/)

Verohallinto b. (2021). *Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille (päivitetty 4/2021)*. Noudettu 15.5.2021 osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47999/verotusohje-yleishy%C3%B6dyllisille-yhteis%C3%B6ille3/>

Verohallinto c. (2021). *Luottamuksensuoja verotusmenettelyssä*. Noudettu 11.9.2021

osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-haku-sivu/47866/luottamuksensuoja-verotusmenettelyss%C3%A42/>

Verohallinto d. (2021). *Verotuksen muuttaminen viranomaisaloitteisesti*. Noudettu 16.9.2021 osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-haku-sivu/49036/verotuksen-muuttaminen-viranomaisaloitteisesti2/>

Vierros, H., Pöyhönen, K., Kallio, M. (2011). *Yhdistykset ja säätiöt - Kirjanpidon, tilinpäätöksen ja verotuksen erityiskysymyksiä*. KHTpro.

Ympäristöministeriö. (2010, 20. tammikuuta). *Yleishyödyllisyssäännösten kehittäminen* [Työryhmäraportti]. Helsinki. Noudettu 1.3.2021 osoitteesta: [https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10138/41375/YMra1\\_2010\\_Yleishyodyllisyssaannosten\\_kehittaminen.pdf?sequence=2](https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10138/41375/YMra1_2010_Yleishyodyllisyssaannosten_kehittaminen.pdf?sequence=2)

## Virallislähteet

HE 206/1989 vp	Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain muuttamisesta
HE 131/1995 vp	Hallituksen esitys eduskunnalle verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenettelystä sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi
HE 72/2002	Hallituksen esitys eduskunnalle hallintolaiksi ja laiksi hallintolainkäyttölain muuttamisesta
HE 53/1998 vp	Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja ennakkoperintälain 27§:n muuttamisesta
HE 166/2014	Hallituksen esitys eduskunnalle säätiölaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi
HE 29/2016	Hallituksen esitys eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi

## Säädösluettelo

Aravalaki 17.12.1993/1189

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501

Hallintolaki 6.6.2003/434

Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360

Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 13.8.1976/680

Laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa 808/2019

Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 9.9.2016/768

Laki Verohallinnosta 11.6.2010/503

Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558

Laki verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta 30.12.1999/1346

Laki vuokra-asuntolainojen ja asumisoikeustalolainojen korkotuesta 29.6.2001/604

Laki yleisestä asumistuesta 14.11.2014/938

Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624

Suomen perustuslaki 11.6.1999/731

Säätiölaki 487/2015

Tuloverolaki 30.12.1992/1535

Valtioneuvoston asetus arava- ja korkotukilainansaajien tuoton tuloutuksesta  
1371/2016

## Oikeustapausluettelo

KHO 1974 T 3438

KHO 1976 T 99

KHO 1983 T 354

KHO 1983 II 510

KHO:1987-B-596 27.8.1987/3273

KHO:1990-B-550

KHO:1992-B-508

KHO:1998:52 2.10.1998/2104

KHO 17.1.1992/157

KHO 6.11.1997/2826

KHO 2007 T 1

KHO:2009:5 14.1.2009/59

KHO:2013:70 17.4.2013/1288

KHO:2013:71

KHO:2013:200

KHO:2017:116 5.7.2017/3341

KHO:2017:191 19.12.2017/6532

KHO:2020:121 18.11.2020/4247

KVL 2/2018

Vaasan HAO 23.5.2000 00/0233/5

Oulun HAO 01.12.2011 11/0567/2