VAASAN YLIOPISTO

LASKENTATOIMEN JA RAHOITUKSEN YKSIKKÖ

Satu Kalliokoski

YLEISHYÖDYLLISEN YHTEISÖN VEROTUKSEN KEHITTÄMINEN

Case Kokkotyö-säätiössä esille nousevien kysymysten valossa

Talousoikeuden
pro gradu -tutkielma

Talousoikeuden maisteriohjelma

VAASA 2019

SISÄLLYSLUETTELO **sivu**

KUVIOLUETTELO **7**

LYHENNELUETTELO **9**

TIIVISTELMÄ **11**

1. JOHDANTO **13**

1.1. Tutkielman tausta 13

1.2. Tutkielman tarkoitus, rajaus ja tavoitteet 15

1.3. Tutkielman rakenne 17

1.4. Tutkimusmenetelmä ja lähdeaineisto 18

2. VEROTUKSEN TOIMITTAMISEN PERIAATTEET JA KÄYTETTÄVÄT OIKEUSLÄHTEET **19**

2.1. Verotuksen toimittamisen periaatteet 19

2.2. Verotuksen tasapuolisuus 19

2.3. Asian selvittämisvelvollisuus 20

2.4. Luottamuksensuoja verotuksessa 21

2.5. Päätösten perusteleminen verotuksessa 22

2.6. Asianosaisten kuuleminen 23

2.7. Oikeuslähteiden asema ja sitovuus verotuksessa 23

3. YLEISHYÖDYLLINEN YHTEISÖ **26**

3.1. Yhteisön määritelmä 26

3.2. Yleishyödyllisyys käsitteenä 27

3.3. Yleishyödyllisen yhteisön edellytykset 27

3.4. Yleishyödyllisen yhteisön rajoitettu verovelvollisuus 29

3.5. Elinkeino- ja yleishyödyllisen toiminnan välinen rajanveto 31

3.6. Yleishyödyllisen yhteisön erityinen huojennus 36

3.6.1. Superyleishyödyllisyyden edellytykset 36

3.6.2. Kilpailutilanteen vaikutus veronhuojennukseen 39

3.6.3. Veronhuojennuksen hakeminen 43

4. YLEISHYÖDYLLISEN YHTEISÖN TULOVEROTUS 45

4.1. Yleiset kriteerit 45

4.2. Yleishyödyllisen yhteisön tulolajit 47

4.3. Elinkeinotoiminnan vaikutus yhteisön yleishyödyllisyyteen 50

4.4. Veroviranomaiselta haettava ennakkoratkaisu 52

4.5. Yleishyödyllisen yhteisön kiinteistötulo 53

4.6. Yleishyödyllisen yhteisön henkilökohtaisen tulolähteen tulo 55

5. YLEISHYÖDYLLISEN YHTEISÖN ARVONLISÄVEROTUS 57

5.1. Yleiset kriteerit 57

5.2. Arvonlisäverotuksen ja tuloverotuksen sidonnaisuus yleishyödyllisissä yhteisöissä 59

5.3. Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisen edellytykset ja seuraukset 59

6. CASE KOKKOTYÖ-SÄÄTIÖ 61

6.1. Kokkotyö-säätiön esittely 61

6.2. Toimintamuodot Kokkotyö-säätiössä 62

6.2.1. Työhönvalmennustoiminta 62

6.2.2. Kuntouttava työtoiminta 62

6.2.3. Terapeuttinen työtoiminta 63

6.2.4. Hanketoiminta 64

6.2.5. Kierrätystoiminta 64

6.2.6. Kahvilatoiminta 65

6.2.7. Muu palvelu- ja työpajatoiminta 65
6.3. Verokäsittelyn ongelmat Kokkotyö-säätiössä 65
6.3.1. Tulo- ja arvonlisäverotus 65
6.3.2. Yleishyödyllinen toiminta Kokkotyö-säätiössä 67
6.3.3. Veronalainen elinkeinotoiminta Kokkotyö-säätiössä 67
6.3.4. Veronhuojennus Kokkotyö-säätiössä 68

7. JOHTOPÄÄTÖKSET 70

LÄHDELUETTELO 74

OIKEUSTAPAUSLUETTELO 78

KUVIOLUETTELO

Kuvio 1. Havaintokuva yhteisön verovelvollisuudesta 33
Kuvio 2. Yleishyödyllisen yhteisön tulolajit 48

LYHENNELUETTELO

AVL	Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
ESR	Euroopan sosiaalirahasto
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
HuojennusL	Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veron-huojennuksista 13.8.1976/680
HE	Hallituksen esitys
HL	Hallintolaki 6.6.2003/434
HAO	Hallinto-oikeus
KHO	Korkein hallinto-oikeus
OVML	Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 9.9.2016/768
PL	Perustuslaki 11.6.1999/731
STEA	Sosiaali- ja terveysjärjestöjen avustuskeskus
SäätiöL	Säätiölaki 24.4.2015/487
Sr	Säätiörekisteri
TE-toimisto	Työ- ja elinkeinotoimisto
TVL	Tuloverolaki 30.12.1992/1535
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558
WWW	World Wide Web

VAASAN YLIOPISTO
Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö
Tekijä: Satu Kalliokoski
Pro gradu -tutkielma: Yleishyödyllisen yhteisön verotuksen kehittäminen Case Kokkotyö-säätiössä esiin nousevien kysymysten valossa
Tutkinto: Kauppatieteiden maisteri
Oppiaine: Talousoikeus
Työn ohjaaja: Juha Lindgren
Aloitusvuosi: 2014
Valmistumisvuosi: 2019 **Sivumäärä: 78**

TIIVISTELMÄ

Tuloverolain 22 §:ssä määriteltyjen yleishyödyllisten yhteisöjen, kuten yhdistysten ja säätiöiden, verotusta koskeva oikeuskäytäntö on monilta osin tulkinnanvaraista ja niitä koskeva lainsäädäntö on suhteellisen vanhaa. Lait on säädetty hyvin toisenlaisessa yhteiskunnassa, kuin missä tämän päivän yhteisöt toimivat. Oikeusvarmuutta verotukseen joudutaan etsimään laajan oikeuskäytännön seasta, joka on tulkinnanvaraista, haastavaa ja aiheuttaa epätietoisuutta yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksessa.

Tutkielmassa keskitytään pääasiassa tuloverotuksessa esiin tulleisiin tulkintakysymyksiin, mutta myös arvonlisäverotusta sivutaan. Yleishyödyllisen toiminnan tulkintakysymyksiä ja verotettavan elinkeinotoiminnan laajuuteen liittyviä rajanveto-ongelmia käsitellään lakien ja oikeuskäytännön lisäksi case -yhteisössä esiin tulleiden kysymysten valossa.

Yleishyödylliset yhteisöt ovat voittoa tavoittelemattomia, ns. kolmannen sektorin toimijoita, joiden pääasiallinen toiminta on yhteiskunnan kannalta yleistä ja hyvää. Tämän toimintansa ansiosta ne nauttivat muita yhteisöjä kevyemmästä verotuksesta. Yleishyödylliset yhteisöt voivat lisäksi hakea Verohallinnolta veronhuojennusta elinkeinoja/tai kiinteistötuloilleen, silloin kun niiden toiminta on yhteiskunnallisesti merkittävää. Julkisen talouden tilan ollessa heikko, tullee ns. kolmannen sektorin toimijoilla tulevaisuudessa olemaan yhä kasvava rooli yksityisen ja julkisen sektorin välimaastossa.

Tutkielmassa tehtyjen havaintojen perusteella oikeustila ei ole tällä hetkellä oikeusvarmuuden kannalta tyydyttävä. Verolainsäädäntö kaipaa päivitystä ja tulkinnanvaraisuuksia tulisi minimoida riittävän tarkalla Verohallinnon ohjeistuksella.

AVAINSANAT: Yleishyödyllisyys, veronhuojennus, superyleishyödyllisyys, säätiö, kolmas sektori

1. JOHDANTO

1.1. Tutkielman tausta

Yleishyödyllisten yhteisöjen toiminta, hallinto ja verotus muodostavat laajan ja mielenkiintoisen, joskin epäyhtenäisen ja haastavan toimintakentän niiden toiminnan ja hallinnon parissa työskenteleville tahoille, kuten kirjanpitäjille, tilintarkastajille, veroviranomaisille ja -asiantuntijoille. Esiin nousevat lukuisat erityiskysymykset, jotka koskevat muun muassa toimielinten tehtäviä ja vastuita, yhteisön perustamista ja purkamista, tilinpäätöksessä esitettävää informaatiota, konsernitilinpäätöksen laadintaa, rahastojen ja avustusten käsittelyä, rakennemuutoksia sekä tulo- ja arvonlisäverotusta. Mielenkiinto ja kiinnostus aiheeseen heräsi toimiessani tämän tutkielman case -tapauksena käsiteltävän yleishyödyllisen säätiön kirjanpitäjänä ja kipuillessani sekä tulo- että arvonlisäverotusta koskevien kysymysten kanssa säätiön harjoittaessa yleishyödyllisen toimintansa lisäksi myös elinkeinotoimintaa.

Yleishyödyllisiä yhdistyksiä, säätiöitä ja niiden verotuskysymyksiä on tutkittu Suomessa melko vähän, luultavasti siksi, ettei kysymyksiin useinkaan löydy yksiselitteisiä vastauksia. Tuloverotusta koskevat säännökset (TVL 22 ja 23 §) ovat pysyneet sisällöllisesti muuttumattomana 1970-luvulta saakka ja erityisesti TVL 22 §:n sisältämät yleishyödyllisyyden määritelmät jättävät tulkinnanvaraisuudelle runsaasti tilaa (Similä 2016: 17). Viimeisen kymmenen vuoden aikana yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevia Verohallinnon ohjeita on päivitetty, ja sitä koskeva oikeuskäytäntö on kehittynyt. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevaa lainsäädäntöä ei kuitenkaan ole päivitetty, ja näin ollen niiden osalta verotus perustuukin suhteellisen vanhaan lainsäädäntöön. (Similä 2016: 9.)

Verohallinnon vuonna 2014 antaman, viimeksi vuonna 2019 päivitetyn, verotusohjeen tarkoituksena on selventää yleishyödyllisyyden ja elinkeinotoiminnan arviointia oikeuskäytännön ja esimerkkien avulla yleisimmissä yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevissa tilanteissa. Verohallinnon ohjeet eivät kuitenkaan ole laintasoisia normeja, eivätkä ne näin ollen ole riittäviä verotuksen oikeusvarmuuden ta-

kaamiseksi. Yleishyödyllisten yhdistysten ja säätiöiden verotuksessa esiin nousevat kysymykset ovat usein melko haastavia, eikä sitä helpota se tosiasia, että niiden harjoittama toiminta on hyvin monimuotoista. Lisäksi vanhojen oikeustapausten pohjalta yleishyödyllisyyttä ja elinkeinotoimintaa arvioitaessa, on otettava huomioon yhteiskunnallisten olojen muuttuminen, sekä se, että niissä tehdyt päätökset koskevat aina yksittäistapauksia (Verohallinto 2019b).

Verotuksen näkökulmasta yhdistys ja säätiö rinnastuvat suurelta osin toisiinsa, eikä näin ollen verotuksellisessa arvioinnissa ole pääsääntöisesti merkitystä sillä onko kyseessä yhdistys vai säätiö (Lydman, Kemppinen, Laaksonen & Lahti 2018: 434). Yhdistykset ja säätiöt ovat usein yleishyödyllisiä yhteisöjä, mikä tarkoittaa, että niiden verovelvollisuus on muita yhteisöjä suppeampi. Tuloverolain mukaan ne maksavat veroa vain elinkeinotoiminnan tulostaan sekä kiinteistötulostaan, jonka osalta verotus on normaalia verokantaa alhaisempi.

Yleishyödyllisen yhteisön on myös mahdollista hakea huojennusta veronalaisille tuloilleen, veronhuojennuksista annetun lain (HuojennusL) mukaan. Veronhuojennus on harkinnanvarainen ja sen myöntämisen kriteerit ovat viime vuosina kiristyneet. (Kallio, Kangasniemi, Pöyhönen & Vierros 2016: 155.) Veronhuojennus tarkoittaa sitä, että Verohallinto voi vapauttaa yleishyödyllisen yhteisön kokonaan tai osittain suorittamasta tuloveroa elinkeino- ja/tai kiinteistötulostaan, enintään viideksi vuodeksi kerrallaan. Huojennuskäytäntö ei ole julkista, joten tietoa siitä, millaiselle toiminnalle ja missä olosuhteissa huojennus on myönnetty tai jätetty myöntämättä, ei ole mahdollista saada. Julkista tietoa ovat ainoastaan huojennuksen saaneen yhteisön nimi ja verovuodet, joille huojennus on myönnetty.

Rajanveto yhteisön elinkeinotoiminnan ja yleishyödyllisen toiminnan välillä on usein ongelmallista, eikä sitä helpota se tosiasia, että ratkaisut tämän osalta tehdään vasta jälkikäteen kyseisen verovuoden verotuksen yhteydessä. Erityisen ongelmalliseksi asian tekee se, jos elinkeinotoiminnan muodossa tapahtuva varainhankinta laajentuu niin, ettei yhteisöä voida pitää enää lainkaan verotuksessa yleishyödyllisenä yhteisönä. Näitä asioita tulisikin tutkia säännönmukaisen verotuksen yhteydessä, jotta vältyttäisiin vuosia myöhemmin mahdollisen verotar-

kastuksen yhteydessä esiin tulevilta yleishyödyllisyyden statuksen kyseenalaistamisilta ja verovelvollisen vahingoksi tapahtuvilta verotuksen oikaisuilta. (Similä 2016: 18-19)

Säätiöiden ja muiden voittoa tavoittelemattomien ns. kolmannen sektorin toimijoiden määrä ja merkitys ovat koko ajan kasvussa. Ne kiinnostavat ja herättävät tunteita, joko ihastusta tai vihastusta, sekä saavat osakseen kritiikkiä erityisesti erilaisten verovapauksien takia. Patentti- ja rekisterihallitus ylläpitää säätiörekisteriä, jossa tällä hetkellä (vuonna 2019) on noin 2 700 säätiötä. Yhdistysten ja säätiöiden harjoittama palvelutuotanto kilpailee yhä useammin samoilla markkinoilla yksityisten palveluntuottajien kanssa (Perälä & Perälä 2006: 27). Julkisen sektorin säästötoimet ovat johtaneet siihen, että yksityisille toimijoille, kuten esimerkiksi säätiöille, on avautunut uusia mahdollisuuksia yhteiskunnan tarjoamien palveluiden täydentäjinä. Verotusta ei voida loputtomasti kiristää ja julkisen sektorin rahoitusmahdollisuudet heikkenevät yhä huononevan taloustilanteen myötä. Tämä johtaa tilanteeseen, jossa sekä rakenteita että toimintatapoja on muutettava ja tehtäviä on jaettava. Näin ollen se antaa lisää tilaa esimerkiksi säätiöille ja muille kolmannen sektorin toimijoille, jotka hoitavat osan valtiolle aiemmin kuuluneista tehtävistä. (Myrsky 2014: 13-14.)

1.2. Tutkielman tarkoitus, rajaus ja tavoitteet

Tutkielman tarkoituksena on selvittää, kuinka niin sanottujen kolmannen sektorin yhteisöihin kuuluvien yleishyödyllisten yhdistysten ja säätiöiden puitteissa tapahtuvaa tulonmuodostusta verotetaan ja minkälaisia verokysymyksiä niiden toimintaan liittyy. Kolmannen sektorin toimijoille tyypillisiä piirteitä ovat vapaaehtoisuus ja voittoa tavoittelemattomuus. Niiden toiminta on järjestäytynyttä, mutta usein markkinoiden ulkopuolella. Niitä koskevat verokysymykset ovat usein haastavia, johtuen kolmannen sektorin monimuotoisuudesta ja useista eri toimintatarkoituksista.

Tutkielmassa tarkastellaan veroviranomaisen antamaa ohjeistusta ja pohditaan, onko se riittävää yleishyödyllisten yhteisöjen oikeudenmukaisen ja tasapuolisen

verokohtelun varmistamiseksi ja verotuksen yleisten periaatteiden toteutumiseksi (VML). Verotus on hallinnollista massamenettelyä, ja siinä tehdään lukuisia veropäätöksiä suhteellisen lyhyen ajan sisällä. Samanlaisten oikeusongelmien toistuminen vuosittain aiheuttaa sen, että lakisidonnaisuudella on verotusmenettelyssä hyvin vankka asema. (Soikkeli 2004: 13.)

Yleishyödyllisiä yhteisöjä voivat olla myös osakeyhtiöt tai muut juridiset yhteisöt, joiden toiminnan yhteiskunnallisen hyödyn ja merkityksen katsotaan olevan niin huomattava, että sille voidaan myöntää erityisiä verovapauksia. Tässä tutkielmassa keskitytään kuitenkin tuloverolain 22 §:ssä määriteltyihin yleishyödyllisiin yhteisöihin, jotka ovat rajoitetusti verovelvollisia, sekä ns. superhyödyllisiin yhteisöihin, joilla on mahdollisuus hakea erityistä huojennusta veronalaisille elinkeino- tai kiinteistötuloilleen.

Tutkielman tavoitteena on selvittää yhteisön yleishyödyllisyyden kriteerejä ja elinkeinotoiminnan vaikutusta yhteisön yleishyödyllisyyteen. Tutkielmassa selvitetään yleishyödyllisen toiminnan ja elinkeinotoiminnan välistä rajanvetoa ja sitä, milloin elinkeinotoiminnan laajuus tai muut seikat vaikuttavat yhteisön yleishyödyllisyysstatukseen ja tämän menettämiseen. Lisäksi selvitetään veronhuojennuksen perusteita ja edellytyksiä sen hakemiseksi. Apuna tavoitteiden saavuttamiseksi käsitellään case -tapauksena säätiötä, joka toimii yleishyödyllisenä yhteisönä, mutta harjoittaa toimintansa tukemiseksi myös elinkeinotoimintaa. Tutkielmassa käsitellään myös eri oikeusasteiden päätöksiä ja pohditaan, onko yleishyödyllisten yhteisöjen verokohtelussa havaittavissa eroavaisuuksia tai epäsuhteisuutta.

Milloin elinkeinotoiminnan katsotaan olevan niin laajaa, että siitä tulee yhteisön keskeinen toimintamuoto? Millainen elinkeinotoiminta on laadultaan sellaista, ettei sitä katsota yleishyödylliseksi? Kysymyksiin tuskin löytyy yksiselitteisiä vastauksia, vaan arvioinnissa on huomioitava useita eri tekijöitä ja keskeisessä asemassa tässä ovat KHO:n ennakkopäätökset. (Myrsky 2014: 48-49.)

1.3. Tutkielman rakenne

Tutkielman ensimmäisessä luvussa tuodaan lyhyesti esille tutkielman taustaa ja tarkoitusta, rajataan tutkimuskohteet sekä esitellään tutkielmassa käytetty tutkimusmenetelmä ja lähdeaineistot.

Tutkielman toisessa luvussa esitetään yleisiä verotuksen toimittamiseen kuuluvia periaatteita, kuten verotuksen tasapuolisuutta, luottamuksensuojan merkitystä, velvollisuuksia päätösten perusteluihin ja asianosaisten kuulemisiin. Luvussa esitellään myös eri oikeuslähteitä ja niiden sitovuutta verotuksessa.

Tutkielman kolmannessa luvussa esitetään yleishyödyllisen yhteisön määritelmä, ja selvitetään yhteisön yleishyödyllisyyden edellytykset. Luvussa käsitellään myös elinkeinotoiminnan vaikutusta yhteisöjen yleishyödyllisyyteen, rajanvetoa elinkeinotoiminnan ja yleishyödyllisen toiminnan välillä, sekä tähän rajanvetoon liittyviä ongelmia. Lisäksi esitellään veronhuojennuksen perusteita ja edellytyksiä sen hakemiseksi.

Tutkielman neljännessä luvussa käsitellään yleishyödyllisen yhteisön tuloverotusta, sen periaatteita ja elinkeinotoiminnan vaikutuksia siihen. Lisäksi luvussa selvitetään yleishyödyllisen yhteisön kiinteistötuloa ja muita henkilökohtaisen tulolähteen verovapaita tuloja. TVL 23 § on keskeisessä asemassa kyseisiä tuloja käsiteltäessä.

Yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverotusta ja sen merkitystä käsitellään lyhyesti tutkielman viidennessä luvussa. Luvussa selvitetään, mitkä ovat arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisen edellytykset, mitä siitä seuraa ja mitkä ovat sen mahdolliset hyödyt tai haitat.

Tutkielman kuudennessa luvussa esitellään case -tapauksena Kokkotyö-säätiö, joka toimii yleishyödyllisenä yhteisönä Kokkolassa. Esimerkkisäätiön avulla etsitään konkreettisella tasolla vastauksia kysymyksiin, kannattaisiko Kokkotyösäätiön hakea veronhuojennusta tuloverotukseensa, ja onko mahdollista tai jopa todennäköistä, että sen elinkeinotoiminta muodostuu niin laajaksi, tai että sen

katsotaan toimivan kilpailluilla markkinoilla siten, ettei yhteisöä voida enää katsoa yleishyödylliseksi yhteisöksi.

1.4. Tutkimusmenetelmä ja lähdeaineisto

Tutkielma on oikeusdogmaattinen, eli siinä käytetään lainopillista lähestymistapaa tutkimalla yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevaa, voimassa olevaa oikeutta. Lainsäädännön ollessa melko iäkästä, on Korkeimman hallinto-oikeuden antamilla prejudikaateilla ja muulla oikeuskäytännöllä suuri merkitys.

Tutkielman lähdeaineistona käytetään yhdistysten ja säätiöiden tulo- ja arvonlisäverotusta käsittelevien teoksien lisäksi Verohallinnon ohjeita ja verolainsäädäntöä sekä ajantasaista oikeuskäytäntöä. Tutkielmassa käsitellään oikeustapauksia ja vertaillaan mm. eri hallinto-oikeuksissa (HAO, KHO) tehtyjä päätöksiä keskenään. Näiden aineistojen perusteella tehdään havaintoja ja pohdintaa.

Lähdeaineistona käytetään lisäksi case yhteisön, Kokkotyö-säätiön, veroviranomaiselta saamia ohjeita ja ennakkoratkaisuja, sekä niiden perusteella tehtyjä toimenpidepäätöksiä. Näistä toimenpiteistä on tutkielman kirjoittajalla omakohtaisia kokemuksia toimiessaan kyseisen säätiön kirjanpitäjänä ja laatiessaan vuosittain säätiön veroilmoituksen. Kokkotyö-säätiöltä on saatu hyväksyntä yhteisön käyttämisestä case -tapauksena tutkielmassa.

2. VEROTUKSEN TOIMITTAMISEN PERIAATTEET JA KÄYTETTÄVÄT OIKEUSLÄHTEET

2.1. Verotuksen toimittamisen periaatteet

Verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) mukaan verotusta toimitettaessa noudatettavia periaatteita ovat verotuksen tasapuolisuus, asian selvittämisvelvollisuus, luottamuksensuoja, päätösten perusteleminen ja asianosaisten kuuleminen. Verohallinto on antanut ohjeen verotuksen toimittamisen periaatteista ja yhdenvertaisuudesta verotusmenettelyssä:

> *Verotusmenettelyssä ja muissa verotukseen liittyvissä toimissa veronsaajien ja verovelvollisten edut tulee ottaa huomioon tasapuolisesti (VML 26.1 §). Jos verovelvollinen ei ole ymmärtänyt tai huomannut tehdä sellaista vähennystä, johon hänellä todetaan olevan oikeus tai jos hän on ilmoittanut verotettavaksi sellaista tuloa tai varallisuutta, joka ei ole veronalaista, on verotus toimitettava siten, ettei verovelvolliselle aiheudu vahinkoa.* (Verohallinto 2019a.)

2.2. Verotuksen tasapuolisuus

Verotuksen yhdenvertaisuuden perusta on verovelvollisten välinen yhdenvertaisuus ja verotuspäätösten yhdenmukaisuus (objektiviteettiperiaate). Yhdenvertaisuus toteutuu, mikäli veroasia on ratkaistavissa lakisidonnaisesti ja oikeussäännös on yksiselitteinen ja täsmällinen. Asetelma ei aina kuitenkaan ole niin yksinkertainen, vaan veroasian ratkaisussa joudutaan turvautumaan viranomaisten harkintavaltaan. Yhdenvertaisuuden toteutumiseksi ja oikeusturvan saavuttamiseksi tällaisissa tapauksissa on olemassa oikeusperiaatteita, jotka rajoittavat viranomaisen harkintavaltaa. Periaatteiden tarkoitus on taata se, ettei verotusmenettely perustu veroviranomaisen mielivaltaan, erityisesti niissä tilanteissa, joissa lainsäännös on puutteellinen tai tulkinnanvarainen. (Soikkeli 2004: 14.)

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotusasioissa oikeuskäytännöllä, Verohallinnon ohjeilla ja näiden tulkintaperiaatteilla on käytännössä suuri merkitys, koska niitä koskevat lait ovat monessa kohtaa tulkinnanvaraisia.

Oikeusministeriö on julkaissut 16.6.2016 yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevan selvityksen, jossa tuodaan esille muun muassa TVL 22 ja 23 §:ien ja elinkeinotoiminnan rajanvetoa koskevien määritelmien tulkinnanvaraisuus. Selvityksessä viitataan perustuslain (731/1999) 81.1 §:ään, jonka mukaan valtion verosta on säädettävä lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden perusteista.

2.3. Asian selvittämisvelvollisuus

VML 26 §:n 4 momentin mukaan veroviranomaisen ja verovelvollisen tulee osallistua mahdollisuuksiensa mukaan verotusasian selvittämiseen, sen jälkeen, kun verovelvollinen on täyttänyt ilmoittamisvelvollisuutensa. Pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiasta selvitystä. Verotusasian selvittämisessä on kyse tarpeellisten selvitysten ja näytön esittämisestä, jotta asia saadaan ratkaistua. Lähtökohtaisesti veroviranomaisen tulee huolehtia siitä, että asia tulee selvitetyksi.

Yleishyödyllisen yhteisön on veroilmoitusta antaessaan eriteltävä mahdollisimman tarkasti ja yksiselitteisesti veronalainen elinkeinotoiminta, veroton yleishyödyllinen toiminta ja mahdollinen muu toiminta. Toisin sanoen yhteisön on tarvittaessa liitettävä veroilmoitukseensa laskelma tai erittely, jonka perusteella veroviranomainen voi verotuksen toimittaa mahdollisimman oikein. Ilmoitusvelvollisuutta koskevat säädökset löytyvät VML:n 11 §:stä ja OVML:n 21 §:stä.

Veroviranomaiset käyttävät hyväkseen kaikkia saatavilla olevia tietolähteitä, hankkiessaan tietoja yhdistyksen tai säätiön toiminnasta ja siitä, onko jokin osa sen toiminnasta elinkeinotoimintaa. Tästä syystä myös toimintakertomuksen si-

sältö ja muut mahdolliset julkiset tiedot, kuten yhdistyksen tai säätiön www-sivut, ovat merkityksellisiä sen toiminnan luonteesta annettavan mielikuvan luomisessa. (Hannula, Kilpinen & Lakari 2011: 124.)

2.4. Luottamuksensuoja verotuksessa

Luottamuksensuojaperiaatteella on suuri rooli veroviranomaisen harkintavaltaa rajoittavana perusteena. Periaate sisältyy verotusmenettelyä ohjaavien yleisten oikeussäännösten joukkoon ja sen oikeudelliset lähtökohdat on määritelty VML 26.2 §:ssä. Asian ollessa tulkinnanvarainen tai epäselvä, ja verovelvollisen toimiessa vilpittömässä mielessä sekä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava luottamuksensuojasäännöksen mukaisesti verovelvollisen eduksi, mikäli erityisistä syistä ei muuta johdu. Mikäli vero kuitenkin maksuunpannaan, veroon liittyvät korot ja muut jäämämaksut voidaan jättää kokonaan tai osittain perimättä, jos niiden perintä olisi asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta.

Luottamuksensuojaperiaatteen tavoitteena on estää taannehtivasti tehtyjen verotuspäätösten kohtuuttomat vaikutukset, sekä lisätä verotuksen ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta. Verovelvollisen on voitava luottaa siihen, että veroviranomaisen päätökset ovat lainmukaisia ja, että veroviranomainen on johdonmukainen tulkintalinjassaan, eikä muuta sitä takautuvasti. Mikäli veroviranomainen muuttaa tulkintalinjaansa niin, että yleishyödyllisen yhteisön harjoittama toiminta katsotaan kokonaan elinkeinotoiminnaksi, toisin kuin aiemman tulkinnan mukaan, ja tämä muutos aiheuttaisi yhteisölle veroseuraamuksia, on verotus toimitettava aiemman tulkinnan mukaan. (Kallio ym. 2016: 197.)

Luottamuksensuoja ei ole oikeussääntö, vaan se on oikeusperiaate, jota voidaan soveltaa myös osittain. Oikeusperiaatteet sääntelevät oikeusjärjestelmän taustaarvoja ja -tavoitteita, joita ei voida lainsäädännössä tyhjentävästi määritellä. Arvojen ja tavoitteiden muuttaessa jatkuvasti muotoaan, on niiden oikeudellinen sääntely vaikeaa. (Soikkeli 2004: 16-17.)

Luottamuksensuojan soveltamisen edellytyksenä on, että

1. asia on joko tulkinnanvarainen tai epäselvä
2. verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä
3. verovelvollinen on toiminut säännösten sekä veroviranomaisen noudattaman käytännön (verotuspäätökset, ennakkoratkaisut) ja sen antamien ohjeiden mukaisesti.

Kaikkien edellä mainittujen soveltamisedellytysten tulee täyttyä samanaikaisesti, jotta luottamuksensuojaperiaatetta voidaan soveltaa. (Kallio ym. 2016: 198.)

Verotuksen on oltava ennakoitavaa ja verovelvollisen tulee voida luottaa veroviranomaiselta saamiinsa kirjallisiin ohjeisiin ja Verohallinnon noudattaman vakiintuneen verotuskäytännön sitovuuteen, siitä huolimatta, että oikeuskäytännössä tai toimintaympäristössä tapahtuu muutoksia.

2.5. Päätösten perusteleminen verotuksessa

Verotusmenettelylaissa on säädetty verotuspäätösten perustelemisesta.

> **VML 26b § 1, 3 mom**
>
> *"päätös on perusteltava, jos siinä poiketaan veroilmoituksesta tai oikaisuvaatimuksesta, tai jos verotusta muutetaan verovelvollisen vahingoksi"* ja 3 momentin mukaan *"päätös voidaan jättää perustelematta, silloin kun perusteleminen on ilmeisen tarpeetonta"*.

Päätös on perusteltava, jos on kysymyksessä oikaisuvaatimuksen seurauksena tehty ratkaisu, olipa se sitten hyväksytty tai hylätty, joko kokonaan tai osittain. Oikaisuvaatimuksen on voinut tehdä Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö tai verovelvollinen itse. Päätös on perusteltava myös siinä tapauksessa, että viranomainen muuttaa verotusta oikaisemalla verotusta verovelvollisen vahingoksi. (Verohallinto 2019a.)

2.6. Asianosaisten kuuleminen

Hallintolain (434/2003) 34 §:ssä edellytetään laajaa asianosaisten kuulemista. Sen mukaan asianosaista on kuunneltava ja annettava tilaisuus lausua asiasta ennen päätöksen tekoa, mikäli se voi vaikuttaa asian ratkaisuun. Verotuksessa näin laaja kuuleminen on kuitenkin ongelmallista, koska päätöksiä tehdään huomattavan suuri määrä, eikä nykyisillä resursseilla voida tätä noudattaa. Tästä syystä verolainsäädännössä on säädetty asianosaisten kuulemisesta erikseen.

> **VML 26 §**
>
> *"verovelvolliselle on varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi, mikäli verotusta toimitettaessa poiketaan olennaisesti verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta, tai jos viranomainen oikaisee verotusta verovelvollisen vahingoksi".*

Vastaavasti veronsaajien kuulemisesta säädetään seuraavasti:

> **VML 26d §**
>
> *"veronsaajia ja Veronsaajien oikeudenvalvontayksikköä kuullaan ja päätös annetaan näille tiedoksi siten, että Veronsaajien oikeudenvalvontayksikölle varataan tilaisuus tutustua verotusasiakirjoihin, jollei muualla verolainsäädännössä toisin säädetä".*

2.7. Oikeuslähteiden asema ja sitovuus verotuksessa

Oikeudellinen ratkaisutoiminta perustuu oikeuslähteisiin ja niiden asianmukaiseen käyttöön juridisen päätöksenteon perustana. Oikeuslähteet ovat informaatiolähteitä, joista saadaan tietoa voimassaolevasta oikeudesta. Suomen oikeudessa käytössä olevat oikeuslähteet jaetaan kolmeen ryhmään niiden velvoittavuuden mukaan, eli vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin sekä sallittuihin oikeuslähteisiin. (Andström 2017.)

Vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä ovat laki ja maan tapa. Näillä oikeuslähteillä on keskinäinen etusijajärjestys, joka tänä päivänä tarkoittaa sitä, että EU:n jäsenmaita velvoittavat asetukset, direktiivit ja päätökset syrjäyttävät kansallisen oikeuden säädökset. Kansallisen oikeuden säädökset ovat niin ikään hierarkkisessa järjestyksessä, jossa ylimmällä tasolla on perustuslaki ja tämän alapuolella ovat tavalliset lait ja näiden alapuolella asetukset. Alimmalla tasolla ovat esimerkiksi ministeriöiden päätökset ja ohjeet. Näiden lisäksi vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin luetaan maan tapa, jonka sisältämiä normeja noudatetaan silloin, kun lakisääteisen oikeuden lähteitä ei ole. Maan tapa koostuu kansalaisten vakiintuneista toimintakäytännöistä, kuten vakiintuneista kauppatavoista tai jokamiehen oikeuksista. Tämä oikeuslähde on kuitenkin väistymässä vähitellen uusien lakien ja muiden säädösten tieltä. Vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä soveltamatta jättävä tuomari syyllistyy virkavirheeseen ja saattaa joutua syytteeseen virkarikoksesta. (Andström 2017.)

Heikosti velvoittavien oikeuslähteiden käyttöön voidaan turvautua silloin, kun vahvasti velvoittavat oikeuslähteet eivät riitä ratkaisun muodostamiseen. Näitä oikeuslähteitä noudattamatta jättävä lainsoveltaja ei syyllisty virkavirheeseen, mutta on velvollinen perustelemaan niistä poikkeamisen. Heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin kuuluvat lainsäätäjän tarkoitus, joka ilmenee ensisijaisesti lain esitöistä, sekä korkeimpien oikeuksien prejudikaatit. Lain esitöitä ovat mm. komiteanmietinnöt, hallituksen esitykset sekä eduskunnan valiokuntien mietinnöt ja lausunnot. Prejudikaateilla tarkoitetaan korkeimpien oikeuksien ennakkopäätöksiä, joilla ohjataan lainkäytön yhteneväisyyttä. Lainvalmisteluaineiston ja prejudikaattien oikeuslähdearvo riippuu siitä, kuinka vanhasta säädöksestä on kyse. Yleensä lainvalmisteluaineiston tulkinta-arvo vähenee ja prejudikaattien kasvaa säädöksen vanhetessa. (Andström 2017.)

Edellä mainittujen oikeuslähteiden lisäksi oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa voidaan käyttää hyväksi sallittuja oikeuslähteitä, kuten oikeustieteelliset kirjoitukset, reaaliset argumentit ja oikeusvertailevat lähteet. (Andström 2017.)

Yleishyödyllisyyden määrittämisessä vahvasti velvoittavana oikeuslähteenä käytetään lakeja, kuten TVL ja EVL, mutta käytännössä laissa ei ole tyhjentävää

vastausta yleishyödyllisen yhteisön määritelmäksi. Yleishyödyllisyyden määritelmä perustuukin hyvin pitkälle heikosti velvoittavien oikeuslähteiden, kuten verotus- ja oikeuskäytännössä syntyneisiin rajanvetoihin. Käytännössä erityisesti julkaistuja KHO:n päätöksiä pidetään verotuskäytäntöä ohjaavina ennakkopäätöksinä, joskin jonkin KHO:n ratkaisun osoittaman tulkintaohjeen soveltumista johonkin toiseen tapaukseen on aina harkittava erikseen, koska tapaukset ovat aina yksittäistapauksia. Lisäksi yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevan lainsäädännön ollessa verrattain vanhaa, prejudikaattien merkitys oikeudellisen ratkaisun muodostamisessa on korostunut.

3. YLEISHYÖDYLLINEN YHTEISÖ

3.1. Yhteisön määritelmä

Yhteisön määritelmästä ei olla täysin yksimielisiä, mutta kaikessa yksinkertaisuudessaan se merkitsee joukkoa yksilöitä, joilla on jotain yhteistä ja jotka toimivat keskenään saavuttaakseen yhteisen päämäärän. Verotuksessa yhteisöllä tarkoitetaan eräitä yhtiöitä ja muita oikeushenkilöitä.

Tuloverolain 3 §:n mukaan yhteisöllä tarkoitetaan

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

Yhteisöjen verotuksellinen asema voidaan karkealla tasolla jakaa neljään ryhmään:

1. tuloverotuksessa kokonaan verovapaat yhteisöt
2. tuloverotuksessa osittain verovapaat yhteisöt
3. yleishyödylliset yhteisöt (verovelvollisia elinkeinotoiminnan tulosta ja tietyissä tilanteissa kiinteistön tulosta)
4. kaikista tuloista verovelvolliset yhteisöt (kaikki tulot normaalin verotuksen piirissä, laaja tulon käsite). (Lydman ym. 2018: 451.)

3.2. Yleishyödyllisyys käsitteenä

Yleishyödyllisyydellä tarkoitetaan sananmukaisesti yleistä ja hyödyllistä toimintaa. Tämä tarkoittaa sitä, että toiminnan on oltava jokseenkin yleisesti hyödyllistä, se ei saa kohdistua rajoitettuihin piireihin, eikä se saa olla luonteeltaan etupäässä taloudellista ja voittoa tavoittelevaa. Yleishyödyllisyys -statuksen saavuttamiseksi yhteisön pitää toimia ”yksinomaan ja välittömästi” yleiseksi hyväksi. (Andersson, Linnakangas & Frände 2016: 49-51.) Välittömyyden edellytyksen vuoksi elinkeinotoimintaa harjoittava yhteisö ei yleensä täytä näitä edellytyksiä, vaikka se jakaisi kaiken tuottonsa yleishyödylliseen tarkoitukseen (Perälä & Perälä 2006: 26).

Yleiseksi hyväksi tapahtuvan toiminnan vaatimus on laaja-alainen ja epämääräinen, näin ollen onkin helpointa todeta, mitä se ei ole. Yleishyödyllisen toiminnan on kohdistuttava laaja-alaisemmin yhteiskuntaan, eikä se voi toimia pelkästään yksityiseksi hyväksi ja palvella yksityistaloudellisia tarkoituksia. Yleisesti ottaen haitallinen toiminta, esimerkiksi lainvastainen toiminta, ei voi olla luonteeltaan, eikä yhteiskunnankaan kannalta, yleishyödyllistä toimintaa. (Myrsky 2014: 46.) Yleisyys toteutuu käytännössä, jos tarpeeksi suuri joukko hyötyy yhteisön olemassaolosta, mutta hyödyllisyydelle ei löydy tarkkaa määritelmää, jolla se voitaisiin tyhjentävästi esittää.

Käytännössä useimpien yleistä hyvää toteuttavien yhteisöjen, yhdistysten ja säätiöiden toiminta sijoittuu jonnekin aidon liiketoiminnan ja puhtaan hyväntekeväisyyden välimaastoon (Kallio ym. 2016: 10). Puhutaan niin sanotusta kolmannesta sektorista, joka sijoittuu yksityisen ja julkisen sektorin väliin.

3.3. Yleishyödyllisen yhteisön edellytykset

Yleishyödyllisyyden ensisijaisena edellytyksenä on, että kyseessä on yhteisö. Rekisteröimättömät yhdistykset, epäviralliset yhteenliittymät tai yhteisetuudet, kuten yhteismetsät, tie-, kalastus- ja jakokunnat, eivät näin ollen voi koskaan saavuttaa yleishyödyllisen yhteisön asemaa toimintansa luonteesta riippumatta.

Sitä vastoin kaikki säätiöt ovat yhteisöjä riippumatta siitä, ovatko ne rekisteröityjä vai ei, mutta yhdistykset ovat yhteisöjä vain, jos ne ovat merkitty yhdistysrekisteriin. Verotuksessa ei pääsääntöisesti ole eroa säätiön ja rekisteröidyn yhdistyksen välillä. (Lydman ym. 2018: 436.) Tavallisimmin yleishyödyllisiä yhteisöjä ovat säätiöt ja aatteelliset yhdistykset.

Tuloverolain 22 § määrittelee yleishyödyllisen yhteisön. Sen 1 momentin mukaan yhteisö on yleishyödyllinen, jos

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

TVL 22.2 §:n mukaan

"yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää muun muassa maatalouskeskusta, maatalous- ja maamiesseuraa, työväenyhdistystä, työmarkkinajärjestöä, nuoriso- tai urheiluseuraa, näihin rinnastettavaa vapaaehtoiseen kansalaistyöhön perustuvaa harrastus- ja vapaa-ajantoimintaa edistävää yhdistystä, puoluerekisteriin 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."

Yleishyödyllisyyttä koskevien kolmen edellytyksen tulee toteutua samanaikaisesti. Toiminta voi luonteeltaan olla monenlaista, kuten aineellista, henkistä, siveellistä tai yhteiskunnallista ja sen täytyy olla jotain yleisempää eikä kohdistua vain rajoitettuihin henkilöpiireihin. Lisäksi pyrkimys taloudellisen edun tavoitteluun ei ole sallittua, ymmärrettävästi siksi koska yleisluonteinen toiminta ei voi olla yksityistaloudellista päämäärää palvelevaa. (Myrsky 2014: 29.)

TVL 22.2 §:n luettelo ei ole tyhjentävä, joten myös siinä mainitsematon yhteisö voi olla yleishyödyllinen. Vastaavasti luettelossa esiintyvä yhteisö voi menettää

yleishyödyllisyytensä, mikäli sen toiminta ei täytä yleishyödyllisyyden edellytyksiä. Vain poikkeustapauksissa yleishyödyllinen yhteisö voi olla jokin muu organisaatiomuoto (osakeyhtiö, osuuskunta) kuin TVL 3 §:n mukainen yhteisö. Yhdistyksen tulee olla rekisteröity, tai ainakin sen rekisteröinnin tulee olla vireillä ennen verovuoden päättymistä, jotta sitä voidaan pitää TVL 3 ja 22 §:n tarkoittamana yhteisönä. (Myrsky 2014: 42-43.) TVL:n määritelmä yleishyödyllisyydestä on varsin väljä, joten oikeuskäytännöllä on suuri merkitys arvioitaessa sitä, täyttääkö yhteisö yleishyödyllisyyden edellytykset vai ei (Kallio ym. 2016: 156).

Yleishyödyllisyys edellyttää, että yhteisön säännöt ovat yleishyödylliset. Yhteisön *tosiasiallinen toiminta* on kuitenkin ratkaisevaa yleishyödyllisyyden saavuttamisen ja myös säilyttämisen kannalta. Se ei tule yleishyödylliseksi vain sääntöjen perusteella, jollei se toimi niiden mukaisesti. Joskus toiminta saattaa muuttaa luonnettaan niin, ettei yleishyödyllisyyden edellytykset enää täyty. Tällöin on verrattava yhteisön sääntöjen mukaista toimintaa sen tosiasialliseen toimintaan. (Myrsky 2014: 30.)

Yleishyödyllisyyden edellytyksien tulee täyttyä jokaisena toimintavuonna erikseen, koska yleishyödyllisyyden arviointi tapahtuu verovuosikohtaisesti. Veroviranomainen voi arvioida toiminnan yleishyödyllistä luonnetta ja laajuutta tutkimalla yhteisön jättämää veroilmoitusta. Mikäli yhteisö ei jätä veroilmoitusta, voi veroviranomainen vaatia sitä erikseen tai pyytää muutoin selvitystä yleishyödyllisen toiminnan luonteesta ja laajuudesta. Toiminnan muuttuminen voi johtaa siihen, että aiemmin yleishyödyllisyyden edellytykset täyttäneen yhteisön toimintaa ei enää pidetäkään yleishyödyllisenä. Toisaalta yhteisö ei yleensä menetä yleishyödyllisyyttään, vaikka toiminta poikkeuksellisesti jonain vuonna ei täyttäisikään kaikilta osin yleishyödyllisyyden edellytyksiä. (Talari 2010: 16, 43.)

3.4. Yleishyödyllisen yhteisön rajoitettu verovelvollisuus

Verotuksessa yleishyödyllisyys tarkoittaa sitä, että yleishyödyllinen yhteisö ei maksa tuloistaan veroa samassa laajuudessa muiden toiminnastaan tuloa saavien yhteisöjen kanssa (Talari 2010: 7). Kolmannen sektorin toiminnan on kat-

sottu edistävän yhteiskunnan kokonaishyvinvointia enemmän kuin valtiolle aiheutuu haittaa menetetyistä verotuloista. Muun muassa tällä on perusteltu lainsäätäjän tarkoitusta taata yleishyödyllisille yhteisöille muita edullisempi asema verotuksessa. (Similä 2016: 9.)

Rajoitetun verovelvollisuuden piiriin päästessään yleishyödyllinen yhteisö voi nauttia muun muassa seuraavista oikeuksista:

- lahjoitusten ja testamenttisaantojen verovapaus
- TVL-tulojen verovapaus (pl. kiinteistötulo)
- kiinteistötulon alhaisempi tuloverokanta
- Verohallinnon vähennyslistalle hakeutumismahdollisuus
- superyleishyödyllisen yhteisön aseman hakemismahdollisuus
- talkootyöpalvelun tarjoamismahdollisuus.
  (Kallio ym. 2016: 156.)

Yhteisöä pidetään yleishyödyllisenä, mikäli suurin osa sen toiminnasta on yleishyödyllistä. Näin ollen, vaikka yhteisöllä olisikin elinkeinotoimintaa, ei se vielä merkitse yleishyödyllisyyden menettämistä. Yleishyödylliset yhteisöt eivät tavoittele elinkeinotoiminnallaan taloudellista etua vaan harjoittavat elinkeinotoimintaa voidakseen rahoittaa yleishyödyllistä toimintaansa. Tämä onkin usein välttämätöntä yhteisön toimintakyvyn ja yleishyödyllisen tarkoituksen takaamiseksi. (Ossa 2013: 38.)

Yhteisöä ei pidetä yleishyödyllisenä, mikäli sen toiminta on luonteeltaan taloudellista, tai jos taloudellisen toiminnan osuus koko yhteisön toiminnasta on merkittävä. Riippuu kuitenkin monesta seikasta, onko elinkeinotoiminnalla vaikutusta yleishyödyllisyyteen. Arviointiin vaikuttavat esimerkiksi yhteisön koko, varsinaisen yleishyödyllisen toiminnan laajuus ja liiketoiminnan yhteys yleishyödylliseen toimintaan. Ehdottomia rajoja ei ole, ja näin ollen arviointia tehtäessä elinkeinotoiminta on suhteutettava yleishyödyllisen toiminnan määrään. Yleishyödyllisen toiminnan ollessa laajaa, ei laajakaan elinkeinotoiminta vie yleishyödyllisyyttä, ja vastaavasti yleishyödyllisen toiminnan ollessa pienimuotoista, on elinkeinotoiminnan oltava vähäistä. (Myrsky 2014: 47.)

Pääsääntöisesti yleishyödyllisten yhteisöjen säännöt ja tosiasiallinen toiminta vastaavat toisiaan, mutta joissain yksittäistapauksissa on verotuksessa kiinnitettävä huomiota toiminnan muuttumiseen. Voi nimittäin olla niin, että yhteisön alkuperäinen, sääntöjen mukainen yleishyödyllinen toiminta on ajan kuluessa jäänyt taka-alalle ja muu toiminta on vallannut yhteisön toiminta-alaa. (Lydman ym. 2018: 464.) Mikäli yhteisön harjoittama elinkeinotoiminta muodostuu niin laajaksi, että se alkaa olemaan yhteisön keskeinen toimintamuoto, ei se täytä enää yleishyödyllisyydelle asetettuja kriteerejä. Elinkeinotoiminnan tulee olla aina tietyllä tavalla alisteista suhteessa yleishyödylliseen toimintaan, eikä liiketoimintaan liittyvä riskinotto kuulu yleishyödyllisille yhteisöille. (Myrsky 2014: 48.)

3.5. Elinkeino- ja yleishyödyllisen toiminnan välinen rajanveto

Rajanveto yhteisön yleishyödyllisen toiminnan ja elinkeinotoiminnan välillä on usein hankalaa ja tulkinnanvaraista. Tästä syystä niitä tuleekin tarkastella aina tapauskohtaisesti ja kiinnittää huomiota kokonaisuuteen toiminnan luonnetta arvioitaessa. Jäljempänä, kappaleessa 4.1. on lueteltu TVL 23.3 §:n mukaiset varainhankinnan muodot, joita ei pidetä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintana. Listaa ei kuitenkaan voida pitää tyhjentävänä, sillä myös siinä mainittuihin tuloihin liittyy useita tulkintakysymyksiä. Keskeisin tuloverotusta koskeva ongelma lienee kuitenkin selvittää listalla mainitsemattomien tulojen osalta, ovatko ne elinkeinotuloa vai verovapaata henkilökohtaista tuloa.

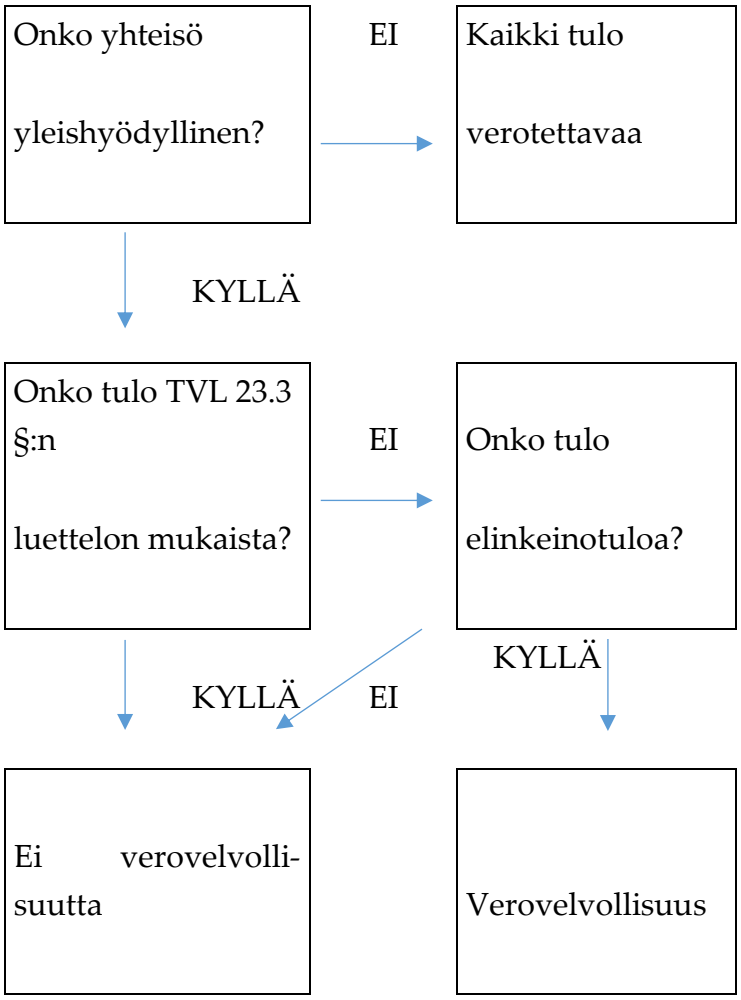
Oikeuskäytännön perusteella elinkeinotulokäsitteen arvioimiseksi merkitystä on annettu muun muassa sille, harjoittaako yhteisö toimintaa ansiotarkoituksessa ja toimiiko se kilpailutilanteessa. Lisäksi toiminnan pysyvyydellä, toistuvuudella ja riskinalaisuudella on oma merkityksensä samoin kuin sillä, onko toiminnassa palkattua henkilökuntaa ja kuinka läheisesti yhteisön toiminta liittyy sen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen. Mainitut seikat ovat osa kokonaisarviointia, jolla pyritään selvittämään, onko kyseessä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulo. (Myrsky 2014: 35.)

Verohallinto on antanut yleishyödyllisille yhteisöille verotusohjeen, jossa on lueteltu kriteerejä, jotka ovat erityisesti muodostuneet elinkeinotoiminnan tunnusmerkeiksi oikeuskäytännössä:

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

Mikäli edellä mainituista tunnusmerkeistä vain muutama täyttyy, ei riski toiminnan katsomisesta elinkeinotoiminnaksi ole suuri, mutta mitä useampi tunnusmerkki täyttyy, sitä suuremmalla todennäköisyydellä toiminta katsotaan elinkeinotoiminnaksi (Talari 2010: 52).

Yleishyödyllinen yhteisö maksaa siis tuloveroa siitä liiketoiminnasta, joka kilpailee muiden elinkeinonharjoittajien kanssa. Toisin sanoen tilanteessa, jossa yleishyödyllinen yhteisö tuottaa samaa palvelua kuin yksityinen elinkeinonharjoittaja, kilpailee yleishyödyllinen yhteisö yksityisen toimijan kanssa, ja jotta kilpailu pysyy reiluna, joutuvat molemmat maksamaan liiketoiminnastaan tuloveroa. Kysymyksessä on ns. neutraalisuusnäkökulma, jolla halutaan estää kilpailuneutraliteettia vääristävät vaikutukset.



Kuvio 1. Havaintokuva yhteisön verovelvollisuudesta

Yleishyödyllisen yhteisön tavaran myynnistä saatu tulo voi olla, riippuen tilanteesta, joko verovapaata tuloa tai verotettavaa elinkeinotuloa. TVL 23.3 §:n mukaisesta varainkeräyksestä saatu tulo ei ole verotettavaa elinkeinotuloa, mikäli tuotteiden myynti on nimenomaan varojen keräämistä, eikä myynti tapahdu elinkeinotoiminnan muodossa. (Talari 2010: 64.)

Oikeuskäytännössä yleishyödyllisten yhteisöjen harjoittamaa tavarankeräystä ja siihen liittyvää kirpputoritoimintaa ei ole pidetty elinkeinotoimintana, kun myytävät tavarat on saatu lahjoituksina ja tavaroille on tehty ainoastaan vähäistä kunnostusta.

Tapauksessa KHO 1994 T 282 yleishyödyllinen yhdistys harjoitti kirpputoritoimintaa pysyvästä liikepaikasta käsin. Yhdistyksellä oli palkattua henkilökuntaa, minkä lisäksi yhdistyksen jäsenet osallistuivat kirpputoritoimintaan tekemällä vapaaehtoistyötä. Myytävät tavarat oli saatu lahjoituksina. Kirpputoritoiminnasta saatu tulo oli TVL 23.3 §:n 1 kohdan nojalla yhdistykselle verovapaata tuloa.

KHO 1994: T 282

Yhdistys, jonka tarkoituksena oli harjoittaa Raamattuun perustuvaa sananjulistusta ja tehdä käytännön armeliaisuustyötä sekä tukea lähetystyötä, katsottiin tuloja varallisuusverolaissa tarkoitetuksi yleishyödylliseksi yhteisöksi. Tarkoituksensa toteuttamiseksi yhdistys muun muassa harjoitti kirpputoritoimintaa, jota varten sillä oli liiketoimipaikka ja palkatut yksi kokopäiväinen ja yksi osa-aikainen toimihenkilö. Yhdistyksen jäsenet osallistuivat toimintaan tekemällä vapaaehtoistyötä. Kaikki myytävät tavarat oli saatu lahjoituksina, ja osa niistä oli toimitettu suoraan avun tarvitsijoille lahjoituksina. Kirpputorimyynnistä oli kertynyt tuloa noin 66.000 mk kuukaudessa. Yhdistyksen sanottuja tuloja pidettiin tulo- ja varallisuusverolain (1240/88) 21 §:n 4 momentin 1 kohdassa tarkoitettuina yleishyödyllisen yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämästä toiminnasta saatuna tulona. Liikevaihtoverolain (559/91) 17 §:n mukaan yhdistyksen ei ollut suoritettava toiminnasta liikevaihtoveroa, eikä yhdistystä niin ollen tullut merkitä liikevaihtoverovelvollisten rekisteriin.

Tapauksessa KHO 1997 T 2642 yhdistyksellä oli 17 kirpputoria ja jätteenkäsittelylaitos. Yhdistys sai lahjoituksina tekstiilitavaraa, jotka se lahjoitti, myi tai käsitteli jätteenkäsittelykeskuksessa ja myi teollisuudelle raaka-aineeksi. Yhdistyksellä oli 20 palkattua työntekijää, joista osa työrajoitteisia. Lisäksi kirpputoreilla oli useita talkootyöntekijöitä. Kirpputoritoiminnan tuotot olivat noin 3,9 miljoonaa markkaa ja kulut noin 2,7 miljoonaa markkaa. Jätteenkäsittelylaitoksen tuotot olivat noin 0,2 miljoonaa markkaa ja kulut 1,3 miljoonaa markkaa. Kun yhdistys myi sille lahjoitettua tavaraa, kysymys oli TVL 23 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitetusta tavarankeräyksestä tai siihen verrattavasta toiminnasta saadusta tulosta, joka ei ollut yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloa.

KHO 1997: T 2642

Yhdistyksen tarkoituksena oli edistää terveellisen, raittiin elämäntavan omaksumista päihdeongelmaisten kuntoutuksena annettavan työterapian ja hengellisen

asennekasvatuksen avulla. Tarkoituksensa toteuttamiseksi yhdistys pyrki parantamaan ihmisten elinolosuhteita, luonnon kasvustoa ja kierrätykseen perustuvaa taloutta. Yhdistys sai kotitalouksilta ilmaiseksi erilaista käytöstä poistettua tekstiilitavaraa. Yhdistyksellä oli toimintaansa varten 17 kirpputoria ja jätteenkäsittelykeskus. Pieni osa yhdistyksen toiminnan tukemiseksi lahjoitetuista vaatteista myytiin kirpputoreilla. Kunnollinen tavara lahjoitettiin joko kotimaan tai ulkomaisille tarvitsijoille. Se osa tavarasta, jota ei lahjoitettu tai myyty, käsiteltiin jätteenkäsittelykeskuksessa sellaiseksi, että se voitiin myydä teollisuudelle raaka-aineeksi. Yhdistyksellä oli toimintaa varten 20 palkattua työntekijää, joista osa työrajoitteisia, ja lisäksi kirpputoreilla useita talkoolaisia. Tilikauden 1.7.1994–30.6.1995 tuloslaskelman mukaan kirpputoritoiminnan tuotot olivat noin 3,9 miljoonaa markkaa, ja kulut noin 2,7 miljoonaa markkaa ja lajittelukeskuksen tuotot olivat noin 190.000 markkaa ja kulut noin 1,3 miljoonaa markkaa. Lääninverovirasto 23.2.1996 tekemällään päätöksellä merkitsi yhdistyksen verovelvollisten rekisteriin liikevaihtoverovelvolliseksi ajalle 1.1.1993–31.5.1994 ja arvonlisäverovelvolliseksi 1.6.1994 lukien. Lääninoikeus hylkäsi yhdistyksen valituksen. Äänestys 5-2.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhdistys oli sääntöjensä perusteella yleishyödyllinen yhteisö. Yhdistyksen tavarankeräystoiminta tapahtui liikevaihtoverolain (559/91) 2 §:n 1 kohdassa ja arvonlisäverolain (1501/93) 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Koska yhdistys myi sille sen toiminnan tukemiseksi ilmaiseksi luovutettua tavaraa, tavarankeräyksestä saatu tulo oli kuitenkin tuloverolain 23 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettua tavarankeräyksestä tai siihen verrattavasta toiminnasta saatua tuloa, joka ei ollut yleishyödyllisen yhteisön veronalaista elinkeinotuloa. Mainitun liikevaihtoverolain 17 §:n ja arvonlisäverolain 4 §:n mukaan yhdistys ei niin ollen ollut toiminnastaan verovelvollinen eikä sitä tämän vuoksi tullut merkitä verovelvollisten rekisteriin. Vähemmistöön jääneet katsoivat, ettei lääninoikeuden päätöstä ollut syytä muutoin muuttaa kuin, että yhdistys oli merkittävä verovelvollisten rekisteriin 1.10.1997 lukien.

Kirpputoritoiminta on verovapaata vain siltä osin, kun se on yhteisön omaa tavarankeräystä. Jos yhdistys vuokraa kirpputoripöytiä muille, se ei ole yhdistyksen tavarankeräystoimintaa vaan myyntipaikkojen tarjoamista. Tällaisen kirpputoritoiminnan harjoittaminen on yhdistyksen veronalaista elinkeinotoimintaa, vaikka sitä harjoitettaisiin verovapaan tavarankeräyksen yhteydessä. (Verohallinto 2019b.)

Elävä elämä synnyttää jatkuvasti uusia ilmiöitä, joissa yleishyödyllisyyskriteerit joutuvat koetukselle. Käsityskantojen muutokset eri aikakausina on otettava huomioon yleishyödyllisyyttä määriteltäessä. Yleishyödyllisyyden sisältö riippuu yhteiskunnassa kulloinkin vallitsevista käsityksistä. Tästä johtuen vanhempien ratkaisujen pohjalta ei kannata tehdä liian pitkälle meneviä johtopäätöksiä, vaan niihin on suhtauduttava tietyllä varovaisuudella. (Myrsky 2014: 120.)

Veroviranomaisen selvityspyyntö yleishyödyllisen toiminnan arvioimiseksi voi kohdistua myös aiempiin verovuosiin ja johtaa mahdolliseen jälkiverotukseen. Asian ollessa tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä, noudattaen viranomaisen käytäntöjä ja ohjeita, on asia ratkaistava tältä osin verotusmenettelystä annetun lain (VML) 26.2 §:n mukaan verovelvollisen eduksi, jollei erityisistä syistä muuta johdu (Talari 2010: 43).

3.6. Yleishyödyllisen yhteisön erityinen huojennus

3.6.1. Superyleishyödyllisyyden edellytykset

Veronhuojennuksen edellytyksistä säädetään laissa eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista (680/1976). Huojennuslain 2 § tulee hahmottaa kokonaisuutena. Pykälässä keskeistä on mm. se, että veronhuojennus voidaan myöntää vain silloin, kun sitä voidaan pitää perusteltuna yhteisön toiminnan yhteiskunnalle tuottamaan etuun nähden. Lisäksi huojennusta harkittaessa on otettava huomioon, missä määrin yhteisön varoja ja tuloja käytetään yhteiskunnan kannalta tärkeään yleishyödylliseen toimintaan. (Myrsky 2013: 729.)

Verohallinto voi hakemuksesta myöntää yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavalle yleishyödylliselle yhteisölle verovapauden tuloverosta (HuojennusL 680/1976). Huojennus voi koskea sekä elinkeino- että kiinteistötuloa ja tulo voidaan katsoa kokonaan tai osittain verovapaaksi. Tällöin puhutaan niin sanotuista superyleishyödyllisistä yhteisöistä, joiden toiminta on yleishyödyllisen lisäksi yhteiskunnallisesti merkittävää. (Myrsky 2014: 248-249). Yhteiskunnallisesti merkittävää toiminta on silloin, jos sen varsinaisena tarkoituksena on

vaikuttaa valtiollisiin asioihin rekisteröitynä puolueena tai jos se on sosiaalista tai muuta yhteiskunnallisesti tärkeitä tarpeita palvelevaa toimintaa. Lisäksi kyseisen toiminnan on oltava joko koko valtakunnan alueen kattavaa tai muuten laajaa, sekä vakiintuneen muodon saavuttanutta ja pysyvää. (Myrsky 2014: 264-265.)

Verohallinnon syventävien ohjeiden mukaan veronhuojennus voidaan myöntää enintään viideksi verovuodeksi kerrallaan ja vain silloin, kun sitä voidaan pitää perusteltuna hakijayhteisön yhteiskunnalle tuottamaan etuun nähden, eikä se aiheuta muille vastaavaa elinkeinotoimintaa harjoittaville haittaa, joka ei ole vähäinen. Huojennus ei koske arvonlisäveroa eikä kiinteistöveroa, eikä huojennuspäätöksellä myöskään ratkaista yhteisön yleishyödyllisyyttä. (Verohallinto 2016.)

Kiinteistötulosta myönnettävän huojennuksen edellytyksenä on se, että kiinteistöä käytetään *pääasiallisesti* yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen. Kiinteistöä voidaan siis käyttää myös muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen menettämättä veronhuojennusta. Kiinteistön käytön pääasiallisuus ratkaistaan yleensä pinta-alan tai ajankäytön perusteella.

Yleishyödyllisen yhteisön käyttäessä kiinteistöä pääasiallisesti elinkeinotoimintaa edistävään tarkoitukseen, on kiinteistön tuottama tulo kokonaan elinkeinotoiminnan tuloa, jolle yleishyödyllinen yhteisö voi hakea veronhuojennusta elinkeinotulon huojentamista koskevien perusteiden mukaan. Näin ollen yleishyödyllinen yhteisö voi saada veronhuojennuksen joko elinkeinotoiminnan tulolle tai veronalaiselle kiinteistötulolle. (Kallio ym. 2016: 190.)

Veronhuojennusta kannattaa yleensä hakea, jos yleishyödyllisellä yhteisöllä on veronalaista tuloa, jonka luonteeseen se ei aio hakea muutosta. Lähtökohtaisesti asiassa ei ole mitään menetettävää, ja mikäli päätös on kielteinen, voi siihen hakea muutosta hallinto-oikeudelta sekä edelleen korkeimmalta hallinto-oikeudelta, mikäli valituslupa myönnetään. (Kallio ym. 2016: 191-192.) Veronhuojennuspäätös on lähtökohtaisesti voimassa koko sen ajan, jolle se on annettu. Mikäli yleishyödyllinen yhteisö tai sen toiminta kuitenkin muuttuu niin, ettei se enää täytä huojennukseen oikeuttavia edellytyksiä, tai yhteisö ei noudata huojennusta

koskevia ohjeita, on mahdollista, että veronhuojennus peruutetaan kokonaan tai osittain (Kallio ym. 2016: 194). Ennen huojennuksen peruuttamista yhteisöllä on oikeus tulla kuulluksi asian johdosta ja lisäksi laissa (HuojennusL 7.2 §) edellytetään lausuntoa yleishyödyllisten yhteisöjen verovapauslautakunnalta (Myrsky 2014: 273).

Huojennus on siis tietyllä tavalla ehdollinen, joten yhteisön on pidettävä huolta siitä, ettei se anna peruutukseen aihetta. Verohallinto valvoo huojennuksen saaneita yhteisöjä, eikä veronhuojennus vapauta yhteisöä antamasta veroilmoitusta. Veroilmoituksen antamisen yhteydessä yhteisön on lisäksi annettava verohallinnon määräämä selvitys, jonka tietojen perusteella arvioidaan yhteisön toiminnan lainmukaisuutta huojennuslain kannalta. Lisäksi yhteisön veroilmoitukseen on liitettävä jäljennös veronhuojennuspäätöksestä. (Myrsky 2014: 274-275.)

Korkein hallinto-oikeus on linjannut huojennuskäytäntöä tapauksessa, jossa oli kyse voittoa tavoittelemattomasta, vanhusten palvelutaloa ylläpitävästä yhdistyksestä.

KHO 2009:5

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

Yhdistys oli hakenut veronhuojennusta verovuosille 2004-2008 palvelutalotoiminnasta (maksullinen vanhus- ja vammaishuolto, siivouspalvelut ja kodinhoitopalvelut sotainvalideille, avohuollon ateriapalvelut, sotainvalidien sopimusateriapalvelut, seniorikuntosalin toiminnat, pitopalvelutoiminta sekä vapaaehtoistyön keskuksen kahvilatoiminta) saamalleen elinkeinotulolle sekä kiinteistöjen Koti I ja Koti II tuottamalle tulolle. Ratkaisussaan Korkein hallinto-oikeus katsoi yhdistyksen harjoittaman elinkeinotoiminnan edistävän yhdistyksen yleishyödyllistä tarkoitusta, eli vanhustenhuoltoa toimialueella, jota ei vastaavanlaisena palvelukokonaisuutena ollut kunnassa muuten tarjolla. Kunnallista vanhustenhuoltoa toteutettiin yhdistyksen avulla ja sillä turvattiin alueen vanhuksille mahdollisuus kyseisiin palveluihin. Yhdistyksen sosiaalinen toiminta oli voittoa tavoittelematonta, ja tarkoituksensa toteuttamiseksi se harjoitti verotuksessa elinkeinotoiminnaksi katsottua palvelutoimintaa, jonka KHO katsoi myös tapahtuvan yleishyödyllisessä tarkoituksessa.

3.6.2. Kilpailutilanteen vaikutus veronhuojennukseen

Kilpailuhaittaa, joka on vähäistä suurempi, pidetään usein elinkeinotuloa koskevan veronhuojennuksen esteenä verotuskäytännössä. Verohallinto tarkastelee veronhuojennushakemusta käsitellessään, onko hakijan elinkeinotoiminnalla kilpailijoita samalla toiminta-alueella ja kilpailevatko ne samoista asiakkaista markkinoilla. Valtiovarainministeriön vuonna 2009 asettaman työryhmän mietinnön, sekä sitä koskevan kilpailuviraston lausunnon mukaan veronhuojennuksen myöntämistä koskevassa kokonaisharkinnassa tulisi kiinnittää vielä enemmän huomiota kilpailuneutraliteettia koskevan kriteerin arviointiin. Näkemysten mukaan arvioinnissa tulisi tapauskohtaisesti varmistaa, ettei huojennus heikennä vastaavaa toimintaa harjoittavien elinkeinonharjoittajien kilpailuedellytyksiä verrattuna huojennuksen saaneeseen yhteisöön. Kilpailuhaitan asteen arviointia onkin kiristetty viime vuosina. (Kallio ym. 2016: 191.)

Verohallinnon syventävien ohjeiden mukaan elinkeinotulolle myönnettävä huojennus ei saa aiheuttaa muille vastaavaa elinkeinotoimintaa harjoittaville haittaa, joka ei ole vähäinen. Säännöksen tulkinta on hankalaa, koska se ei sisällä täsmällisiä laskentamenetelmiä haitta-asteen arvioimiseksi. Luonnollisesti haitan as-

teella on merkitystä vain silloin, kun se kohdistuu vastaavaa toimintaa harjoittaviin verovelvollisiin. Kilpailuhaitan arvioiminen edellyttää riittävässä määrin tehtyä konkreettista ja yksityiskohtaista vertailua muihin saman alan toimijoihin. Kilpailuhaitan tulee olla selvästi olemassa ja osoitettuna, sekä lisäksi vähäistä suurempaa, jotta sen voidaan katsoa olevan todellista. (Myrsky 2013: 729-730.) Vähäinen haitta on siis sallittua, mutta sitä suurempi haitta voi estää huojennuksen myöntämisen. Huojennus- ja oikeuskäytännössä on kuitenkin ollut suhteellisen harvoin tällä perusteella hylättyjä veronhuojennushakemuksia. (Lydman ym. 2018: 554.)

Hallinto-oikeuden ja Korkeimman hallinto-oikeuden päinvastaiset päätökset seuraavassa esimerkkitapauksessa osoittavat kyseisen säännöksen tulkinnallisuuden ja viestittävät ennakkopäätösten tarpeellisuudesta.

KHO 2013:70

Korkein hallinto-oikeus on vuosikirjapäätöksessään KHO 2013:70 ottanut kantaa kilpailutilanteen vaikutuksesta veronhuojennuksen myöntämiseen. Tapauksessa oli kysymys ensihoito- ja sairaankuljetustoimintaa harjoittavasta yleishyödyllisestä yhdistyksestä, joka osallistui kunnan järjestämään sairaankuljetustoiminnan tarjouskilpailuun vuosille 2008 - 2012. Tarjouskilpailuun osallistui yhdistyksen lisäksi vain yksi alan yritys, joka oli aiemmin hoitanut kyseistä toimintaa kunnassa. Yleishyödyllinen yhdistys jätti kokonaistaloudellisesti edullisemman tarjouksen, voitti tarjouskilpailun ja harjoitti kunnan ensi- ja sairaankuljetustoimintaa vuoden 2008 alusta lukien. Yhdistys oli hakenut eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetussa laissa tarkoitettua veronhuojennusta verovuosille 2008 - 2012 X:n kaupungissa harjoittamastaan ensihoito- ja sairaankuljetustoiminnasta saamalleen elinkeinotulolle.

Savo-Karjalan verovirasto hylkäsi yhdistyksen veronhuojennushakemuksen. Se perusteli päätöstään sillä, että tässä tilanteessa yhdistys olisi verovapauden turvin paremmassa asemassa kuin muut vastaavaa toimintaa harjoittavat yhteisöt myös tulevissa kilpailutuksissa. Lisäksi verovirasto lausui perusteluissaan, että sairaankuljetustoiminta on yleisesti luonteeltaan toimiala, jonka suhteen perusteita huojennuksen myöntämiseen ei ole. Veroviraston mukaan muille vastaavaa toimintaa harjoittaville toimijoille aiheutuvan haitan ei katsottu olevan vähäinen, koska toimintaa harjoitettiin selkeästi markkinaympäristössä. Yhdistys valitti päätöksestä hallinto-oikeuteen ja vaati veroviraston päätöksen kumoamista.

Hallinto-oikeus kumosi veroviraston päätöksen ja palautti asian verovirastolle uudelleen käsiteltäväksi. Hallinto-oikeus katsoi, ettei veronhuojennuksen myöntäminen yhdistykselle merkinnyt vähäistä suurempaa haittaa muille vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille pelkästään sen vuoksi, että asiassa oli järjestetty tarjouskilpailu, ja kun otettiin erityisesti huomioon, että kilpailutukseen oli osallistunut vain yksi elinkeinonharjoittaja, eikä kyseisen kaupungin alueella ollut muita kyseessä olevaa toimintaa harjoittavia elinkeinonharjoittajia. Hallinto-oikeus lausui perusteluissaan, ettei yhdistyksen toimiala sellaisenaan ollut este hakemuksen hyväksymiselle ja korosti myös sitä seikkaa, että yhdistykselle oli myönnetty huojennus usean muun kunnan alueella Pohjois-Suomessa. Hallinto-oikeuden mukaan veroviraston ei olisi tullut esittämillään perusteilla hylätä veronhuojennushakemusta. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö pyysi lupaa valittaa hallinto-oikeuden päätöksestä ja vaati sen kumoamista, sekä Savo-Karjalan verotoimiston päätöksen saattamista voimaan. Korkein hallinto-oikeus myönsi valitusluvan.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että huolimatta siitä, ettei tarjouskilpailuun ollut osallistunut huojennuksen hakijan lisäksi kuin yksi yritys, oli alaa kokonaisuutena tarkasteltaessa päädyttävä siihen, että veronhuojennuksen myöntäminen yhdistykselle merkitsisi muille elinkeinonharjoittajille haittaa, joka ei ole vähäinen. Tästä syystä Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu oli, että Savo-Karjalan veroviraston päätös veronhuojennushakemuksen hylkäämisestä oli saatettava voimaan.

KHO:n ratkaisun perusteluissa erityisen merkityksellistä oli se, että arvioitaessa, merkitsikö veronhuojennus vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille haittaa, joka ei ollut vähäinen, oli huomioon otettu muun ohessa, voiko veronhuojennuksen saaminen vaikuttaa yleishyödyllisen yhteisön palvelusten hinnoitteluun siten, että yhteisö saa markkinoilla muihin nähden kilpailuetua. Tässä tapauksessa huojennusta oli haettu kilpailutuksen perusteella X:n kaupungille laajentuneen toiminnan osalta. Hakija oli voittanut kilpailutuksen kokonaistaloudellisesti edullisimman tarjouksen perusteella. Relevanttina pidettiin mahdollista hinnoitteluedun saamista, mutta myös riittävän näytön asiassa katsottiin olevan kohdallaan. Ratkaisua tehtäessä oli myös olemassa olevalle kilpailutilanteelle annettu merkitystä, joka professori Matti Myrskyn arvion mukaan viestittää siitä, että kilpailutustilanne itsessään on hakijan kannalta ”raskauttava” tilanne. (Myrsky 2013: 730.)

KHO:n aikaisemmasta oikeuskäytännöstä löytyy ratkaisuja, joissa huojennus on myönnetty:

KHO 1992: T 157

Kiinteistöosakeyhtiön toimiala oli yhtiöjärjestyksen mukaan vuokrasopimuksen nojalla hallita erästä kaupunkitonttia sekä omistaa ja hallita tontille rakennettavaa rakennusta. Yhtiön toiminnan tarkoituksena oli tarjota toimintatiloja ja toimintaa avustavia palveluja pääasiassa kuulovammaisten hyväksi toimiville yhteisöille, jotka kaikki olivat kuulovammaisten hyväksi toimivia yhteisöjä. Yhtiö ei tavoitellut voittoa eikä jakanut osinkoa. Yhtiölle mahdollisesti kertyvä voitto ja yhtiön purkautuessa yhtiön varat jaetaan yhtiön perustajayhteisöille. Yhtiön osakekannan omistivat valtakunnallisesti toimivat kuulovammaisten järjestöt, jotka myös olivat yhtiön perustajayhteisöjä. Yhtiö oli eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain 1 §:ssä tarkoitettu yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittava yleishyödyllinen yhteisö. Äänestys 4-1.

KHO 1997: T 2202

Kiinteistöalan koulutusta harjoittava säätiö toimi sääntöjensä mukaisen yleishyödyllisen tarkoituksensa toteuttamiseksi ylläpitämällä kiinteistöalan ammatillista oppilaitosta, tukemalla taloudellisesti alan koulutusta antavia organisaatioita ja järjestämällä muun muassa ammattioppilaitos- ja ammattikorkeakoulutasoista koulusta sekä kurssimuotoista opetusta kiinteistöalalla eri puolilla maata. Säätiö oli järjestänyt kiinteistöalan tutkintokoulutusta vuodesta 1990 lukien. Opetushallitus valvoi sen koulutustoimintaa ja se oli saanut toimintaansa avustusta valtion varoista. Vuoden 1997 alusta lukien säätiön ylläpitämästä oppilaitoksesta oli tullut valtakunnallinen erikoisoppilaitos, joka kuului aikuiskoulutuskeskuksia koskevan lainsäädännön alaisuuteen. Säätiö tuki alan koulutus- ja tutkimustoimintaa myös apurahoin. Katsottiin, että säätiön harjoittama toiminta oli siten yhteiskunnallisesti merkittävää ja valtakunnan alueen kattavaa tai muutoin laajaa toimintaa, kuin tarkoitetaan eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetussa laissa. Korkein hallinto-oikeus kumosi verohallituksen päätöksen, jolla oli hylätty säätiön veronhuojennushakemus koulutustoiminnasta saaduille tuloille, ja asia palautettiin verohallitukselle uudelleen käsiteltäväksi. Verovuodet 1995-1999. Äänestys 3-2.

Kielteisenä ratkaisuna voidaan mainita kopiointipalveluliikettä koskeva tapaus vuodelta 1987, jossa veronhuojennusta hakeneen kopiointipalveluliikkeen liikevaihto oli huomattavasti suurempi kuin muilla, samoilla markkinoilla toimivilla kilpailijoilla, joten veronhuojennuksen myöntäminen olisi entisestään parantanut kyseisen toimijan markkina-asemaa ja asettanut muut alan toimijat yhä heikompaan asemaan.

KHO 1987: B 595

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

Oikeuskäytännössä on ollut myös tapaus, jossa näyttötaakka oli Verohallinnolla, eikä huojennuksen hakijalta edellytetty vastanäytön esittämistä. Tapauksessa Verohallinto ei näyttänyt, että huojennus olisi aiheuttanut vähäistä suurempaa haittaa, joka estäisi huojennuksen myöntämisen. Näin ollen huojennus jäi voimaan. (Lydman ym. 2018: 555.)

Toiselle elinkeinonharjoittajalle aiheutuvan haitan huomioon ottaminen elinkeinotoiminnan huojennuskäytännössä on perusteltua erityisesti, jos hakijayhteisöllä on selkeä markkina-asema liikevaihdon perusteella, tai se osallistuu tarjouskilpailuun, johon osallistuu myös sellaisia palveluntarjoajia, joiden toimintaa ei ole huojennettu. Perusteltua on myös *mahdollisen* haitan huomioon ottaminen, erityisesti tilanteessa, jossa markkinoille on pyrkimässä uusi toimija, jonka tuleminen voi jopa estyä, tai ainakin olla erityisen hankalaa, mikäli merkittävän toimijan elinkeinotoiminta on huojennettu, vaikka kilpailutilannetta ei vielä olisikaan. (Lydman ym. 2018: 555.)

3.6.3. Veronhuojennuksen hakeminen

Veronhuojennusta haetaan kirjallisesti, joko lomakkeella tai vapaamuotoisella hakemuksella, Savo-Karjalan yritysverotoimistolta, neljän kuukauden kuluessa

sen verovuoden päättymisestä, jolta huojennusta haetaan. Asian ratkaisemiseksi hakemukseen on liitettävä tarvittava selvitys, sekä kopiot yhdistys- tai säätiörekisteriotteesta, hakijayhteisön säännöistä, viimeisestä tilinpäätöksestä, toimintakertomuksesta, tilintarkastuskertomuksesta, talousarviosta ja toimintasuunnitelmasta. Veronhuojennushakemus käsitellään kiireellisenä, mahdollisuuksien mukaan kuuden kuukauden kuluessa hakemuksen saapumisesta. Veronhuojennuspäätös on maksullinen, eikä sitä voi liittää veroilmoituksen yhteyteen. (Kallio ym. 2016: 190-191; Myrsky 2014: 271-272.)

Veronhuojennusta haettaessa kiinteistöstä saadulle tulolle, tulee hakemuksen yksilöintitiedoksi merkitä kiinteistötunnus tai kiinteistön nimi ja osoite. Hakemuksessa on lisäksi ilmoitettava kiinteistön yleishyödyllisen käytön osuus prosentteina, kiinteistön käyttötarkoitus, käyttöajat, pinta-alat ja käyttäjäkohtainen selvitys kiinteistön käytöstä. (Verohallinto 2016.)

4. YLEISHYÖDYLLISEN YHTEISÖN TULOVEROTUS

4.1. Yleiset kriteerit

Tuloverolain 23 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen saamastaan elinkeinotulosta sekä muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta kunnalle tai seurakunnalle TVL 124 §:n 3 momentissa tarkoitetun tuloveroprosentin mukaan. Mikäli yhteisö ei ole yleishyödyllinen, ei siihen sovelleta TVL:n 23 §:ä, vaan kaikki sen tulot ovat verotettavia. Yleishyödyllinen yhteisö ei siis ole verovelvollinen, ellei sen saama tulo ole EVL:n mukaan verotettavaa elinkeinotoiminnan tuloa tai kiinteistötuloa.

Yleishyödyllisillä yhteisöillä on verotuksessa erityisasema, jolla on käytännössä erittäin suuri merkitys (Myrsky & Malmgrén 2014: 103). Tuloverolain 23.3 §:ssä on etuoikeutettujen tulojen luettelo, jonka mukaan yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloina ei pidetä:

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

Yllä olevissa tapauksissa on kysymys tyypillisistä yleishyödyllisten yhteisöjen varainhankintatavoista, joista saatua tuloa ei pidetä veronalaisena tulona. Lainsäätäjä on siis mahdollistanut yleishyödylliselle yhteisölle joitakin verovapaita

varainhankinnan muotoja, jotka ovat muille verovelvollisille veronalaista toimintaa. Luonteeltaan nämä ovat usein sellaista toimintaa, ettei niitä harjoita muut verovelvolliset tai niiden harjoittaminen on sallittua vain yleishyödyllisille yhteisöille. (Lydman ym. 2018: 437.)

Verotuksessa on suuri merkitys sillä, mistä tulolähteestä tulojen katsotaan syntyvän. Sen perusteella määräytyy, minkä verolain mukaan tulot verotetaan. Tulolähdejaon mukaan elinkeinotoiminnan tulot verotetaan elinkeinoverolain (EVL) mukaan, maataloustulot maatilatalouden tuloverolain (MVL) mukaan ja muut tulot (henkilökohtainen tulolähde) tuloverolain (TVL) säännösten mukaisesti. Eri tulolähteiden välisiä voittoja ja tappioita ei voi vähentää toisistaan, joka tarkoittaa käytännössä sitä, että vaikka kokonaistulos olisi tappiollinen, maksetaan voitollisesta elinkeinotulolähteestä veroa normaalisti. Käytännössä yleishyödyllisellä yhteisöllä ei ole maataloustulolähdettä, vaan niistä saadut tulot sisältyvät henkilökohtaisen tulolähteen kiinteistötulokäsitteeseen. (Hannula ym. 2011: 124-125.)

Tuloverotus on EVL:n (360/1968) säännösten mukaista nettotulon verottamista, jolloin veronalaisista tuloista saadaan vähentää vähennyskelpoiset, vastaavaan toimintaan liittyvät menot sekä menetykset. Näiden tulojen ja menojen erotuksen määrästä, eli voitosta, lasketaan veron määrä. (Lydman ym. 2018: 437.)

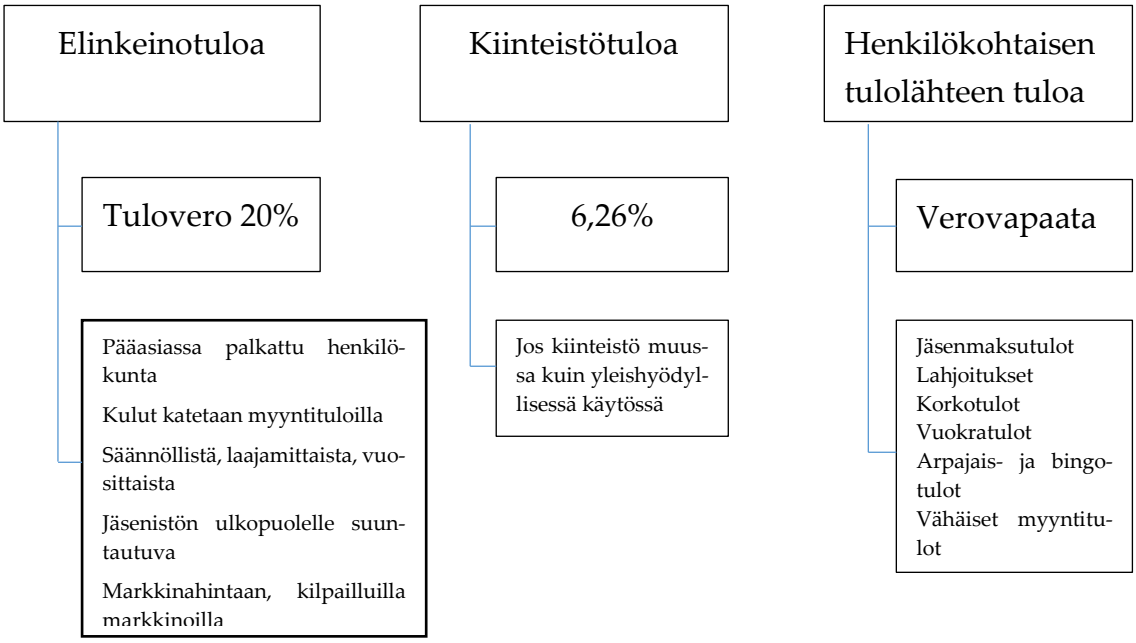
Käytännössä saattaa olla hyvinkin vaikeaa selvittää, mitkä kustannukset liittyvät yleishyödyllisen yhteisön varsinaiseen toimintaan ja mitkä veronalaiseen elinkeinotoimintaan. Tämä saattaa johtaa siihen, että elinkeinotoiminnan tuotoista vähennettävien kulujen osuus joudutaan arvioimaan. Esimerkiksi yleishyödyllisen yhteisön toimiessa vuokratiloissa, voidaan sen vuokrakustannuksen vähennyskelpoinen osuus arvioida käyttämällä jakoperusteena sitä, kuinka suurta osaa toimitilasta käytetään varsinaiseen toimintaan ja vastaavasti elinkeinotoimintaan. Työntekijöiden hoitaessa sekä varsinaiseen toimintaan että elinkeinotoimintaan liittyviä tehtäviä, voidaan palkkakustannusten jakoperusteena käyttää näihin tehtäviin käytettävää työaikaa. (Talari 2010: 49.)

Mainittakoon, että tulolähdejaon poistaminen on ollut esillä useissa valtiovarainministeriön asettamissa verotuksen kehittämistyöryhmissä jo kymmenien vuosien ajan, mutta vasta nyt lakimuutos on tullut voimaan. Eduskunta hyväksyi 30.1.2019 lainmuutosehdotuksen (HE 257/2018) elinkeinotoiminnan tulolähteen (EVL) ja muun toiminnan tulolähteen (TVL) yhdistämisestä. Lakimuutos tuli voimaan 1.7.2019 ja uusia säännöksiä aletaan soveltamaan osakeyhtiöiden, osuuskuntien, säästöpankkien ja vakuutusyhtiöiden tuloverotuksessa vuoden 2020 verotuksesta lähtien. Tämä säännös ei kuitenkaan koske asunto-osakeyhtiöitä, keskinäisiä kiinteistöosakeyhtiöitä eikä yleishyödyllisiä yhteisöjä. Tästä syystä asiaa ei käsitellä tämän enempää tässä tutkielmassa.

4.2. Yleishyödyllisen yhteisön tulolajit

Yleishyödyllisellä säätiöllä tai yhdistyksellä voi olla kolmenlaisia tuloja. Näitä ovat elinkeinotulo, kiinteistötulo ja henkilökohtaisen tulolähteen tulo. Mikäli säätiö tai yhdistys ei ole yleishyödyllinen, se maksaa kaikesta tulosta 20 prosenttia veroa. Elinkeinotulolla tarkoitetaan elinkeinotulolähteen tuottamaa tuloa. Henkilökohtaiset tulot kuuluvat muun toiminnan tulolähteeseen, mutta kiinteistötulot voivat kuulua joko muun toiminnan tulolähteeseen tai elinkeinotulolähteeseen. Jos yleishyödyllinen yhteisö käyttää kiinteistöä välittömästi tai välillisesti yli 50-prosenttisesti elinkeinotoimintaa edistäviin tarkoituksiin, kysymys on EVL 53.1 §:n nojalla elinkeinotulosta. Lähtökohtaisesti tällaisen kiinteistön myynti on myös elinkeinotuloa.

Yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen saamastaan elinkeinotulosta (TVL 23 §) sekä muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitetun kiinteistön tai sen osan tuottamasta tulosta kunnalle (kiinteistötulo). Se joutuu maksamaan tuloveroa yhteisöverokannan mukaisesti (20% vuonna 2019) elinkeinotoiminnan tuloksesta, vaikka sen koko toiminnan tulos olisi alijäämäinen. (Kallio ym. 2016: 162.) TVL 124 §:n 3 momentin mukaan osittain verovapaan yhteisön ja tiekunnan sekä yleishyödyllisen yhteisön kiinteistöstä saadun tulon tuloveroprosentti on 6,26 vuonna 2019.



Kuvio 2. Yleishyödyllisen yhteisön tulolajit. (Yhteistyöstä voimaa -hanke 2018, Kärki Konsultit Ky)

Yleishyödylliset yhteisöt voivat siis saada monenlaisia muita kuin nimenomaan TVL 23 §:n listassa mainittuja tuloja, joiden osalta joudutaan arvioimaan niiden luonnetta ja veronalaisuutta tapauskohtaisesti. Arviointi on oikeuskäytännössä muodostuneiden yleisten elinkeinotoiminnan kriteerien kautta tapahtuvaa kokonaisarviointia, jolloin arvioinnin perustaksi ei voida sellaisenaan asettaa euromääräisiä rajoja tai muita lukumääräkriteereitä. (Lydman ym. 2018: 438.) Oikeuskäytäntö ja ennakkopäätökset ovat lisääntyneet, mikä on tervetullutta tulojen verovapauden ja veronalaisuuden rajojen määrittelemiseksi.

KHO 2015:174

Tapauksessa KHO 2015:174 Korkein hallinto-oikeus on kumonnut hallinto-oikeuden ja oikaisulautakunnan päätökset koskien yleishyödyllisen yhdistyksen kahvilatoimintaa. KHO on ratkaisussaan katsonut, ettei yhdistyksen kahvilatoiminnasta saatua tuloa ollut pidettävä yhdistyksen veronalaisena elinkeinotulona, vaan kyse oli verovapaasta tulosta.

Yleishyödyllisen yhdistyksen toiminta-ajatuksena oli hiihdon ja muun ensisijaisesti luonnossa tapahtuvan kunto- ja virkistysliikunnan ja retkeilyn yleistäminen kansan tavaksi. Yhdistyksellä oli ulkoilumaja, joka sijaitsi kaupungin ylläpitämän ulkoilureitin varrella. Yhdistys oli pitänyt majalla kahvilaa, joka oli auki vuosittain hiihtokauden ajan lähinnä viikonloppuisin. Toimitetussa verotuksessa kahvilatoiminta oli katsottu elinkeinotoiminnaksi, jonka vähennyskelpoisiksi kuluiksi oli hyväksytty kahvilan tarvikeostojen lisäksi elinkeinotoimintaa vastaava osa ulkoilumajaan kohdistuvista muista kuluista.

Kahvilan palvelut olivat olleet myös muiden kuin yhdistyksen jäsenten käytettävissä. Kun kuitenkin otettiin huomioon kahvilatoiminnan liittyminen läheisesti yhdistyksen varsinaiseen yleishyödylliseen toimintaan, toiminnasta saadun tulon vähäinen määrä, kahvilatoiminnan perustuminen talkootyöhön ja se, ettei kahvilatoimintaa voitu katsoa harjoitetun kilpailuolosuhteissa, kahvilatoiminnasta saatua tuloa ei ollut pidettävä yhdistyksen veronalaisena elinkeinotulona, vaan kyse oli yhdistyksen verovapaasta tulosta.

Samaa ratkaisulinjaa on käytetty myös seuraavassa esimerkkitapauksessa.

KHO 2017:191

Korkein hallinto-oikeus on kumonnut hallinto-oikeuden ratkaisun ja tätä edeltäneen Verohallinnon ennakkoratkaisun. KHO on lausunut uutena ennakkoratkaisuna, etteivät kyseisen seuran harjoitustoiminnasta ja sen yhteydessä harjoitettavasta puhvettitoiminnasta saamat tulot ole seuran veronalaista elinkeinotuloa.

Kyseessä oli urheiluseura, jonka sääntöjen mukaisena tarkoituksena oli edistää urheiluammunnan harrastusta seuran toiminta-alueella. Seura ylläpiti ampumaurheilukeskusta ja tarjosi esimerkiksi seuran jäsenille ja ulkopuolisille tahoille harjoitustoimintaa seuran ylläpitämällä ulkoampumaradalla. Seura harjoitti myös puhvettitoimintaa muun harjoitustoiminnan yhteydessä. KHO piti asiassa riidattomana, että kyseessä oli yleishyödyllinen yhteisö.

KHO katsoi lisäksi, ettei seuran harjoittamaa ampumatoimintaa harjoitettu kilpailuolosuhteissa. Asiassa ei ollut näytetty, että seuran toiminta kilpailisi elinkeinotoimintaa harjoittavien yritysten kanssa. Myöskään puhvettitoimintaa tai kahvila-

tuotteiden myyntitoimintaa ei voitu katsoa harjoitetun kilpailutilanteessa pääasiassa ampuradan syrjäisen sijainnin, vähäisen aukiolon sekä asiakasryhmän rajallisuuden vuoksi.

KHO ei myöskään pitänyt seuran toiminnan ylijäämäisyyttä näyttönä elinkeinotoiminnasta, sillä ylijäämä käytettiin seuran sääntöjen mukaisiin, yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamista tukeviin tarkoituksiin. Elinkeinotoiminnan puolesta ei myöskään puhunut KHO:n käsityksen mukaan se, että seuran jäseniä oli erikseen veloitettu ampumaharjoittelusta tai se, että seuran toimintaan osallistui muitakin kuin seuran omia jäseniä.

Edellä esitetyissä tapauksissa, sekä vuoden 2015 Itä-Suomen, että vuoden 2017 Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisulinjat ovat olleet keskenään yhtäläiset. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut sitä vastoin ovat poikenneet aiempien oikeusasteiden päätöksistä, mutta sen oma ratkaisulinja on kuitenkin pysynyt samana. Molemmissa tapauksissa KHO on päätöksensä perusteluina käyttänyt muiden ohella sitä, ettei toimintaa harjoiteta kilpailuolosuhteissa.

4.3. Elinkeinotoiminnan vaikutus yhteisön yleishyödyllisyyteen

Yleishyödyllisen yhteisön tulee nimensä mukaan toimia yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi ja tästä syystä sen toiminnan pääpainon tulee olla yleishyödyllisessä toiminnassa. Yleishyödyllisen yhteisön harjoittaman elinkeinotoiminnan tulee siten olla toissijaista suhteessa yleishyödylliseen toimintaan. Mikäli yleishyödyllisen yhteisön toiminnan painopiste muuttuu siten, että elinkeinotoiminnan osuus kasvaa suuremmaksi suhteessa yleishyödylliseen toimintaan, on vaarana yleishyödyllisyysaseman menetys.

Tuloverolaissa ei ole määritelty, kuinka laajaa yleishyödyllisen yhteisön harjoittama elinkeinotoiminta voi olla, ilman että se vaarantaa yhteisön yleishyödyllisen aseman. Elinkeinotoiminnan vaikutus yhteisön yleishyödyllisyyteen arvioidaan tapauskohtaisesti ja kokonaisharkintaan perustuen. Jos yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminta kasvaa suhteessa niin suureksi, että uhkana on yleishyödyllisen aseman menetys, on elinkeinotoiminta mahdollista yhtiöittää ja näin

turvata yhteisön yleishyödyllisen aseman säilyminen (Kallio ym. 2016: 176-178). Näin yleishyödyllinen yhteisö voi jatkaa itse yleishyödyllisen toiminnan harjoittamista ja liiketoiminta on osakeyhtiömuotoisessa tytäryhtiössä.

Elinkeinotoiminnan laadulla voi myös olla merkitystä yleishyödyllisyyttä arvioitaessa. Yhteisö ei voi olla yleishyödyllinen, jos sen harjoittama elinkeinotoiminta ei liity millään tavalla yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, tai jos elinkeinotoiminta on luonteeltaan riskipitoista. Kyseisiä toimintoja varten otetut lainat ilmentävät usein toiminnan luonnetta ja ovat merkki siitä, ettei yhteisön toiminta ole yleishyödyllistä. (Myrsky 2014: 49.) Käytännössä on mahdollista, että vain osa toiminnasta kehittyy laajuudeltaan tai tuottavuudeltaan niin paljon, että tämän osan tuottama tulo katsotaan verotuksessa elinkeinotoiminnaksi ja näin ollen veronalaiseksi, vaikka yhteisö itsessään katsottaisiin edelleen yleishyödylliseksi. Tällaisessa tapauksessa ongelmaksi voi muodostua se tosiseikka, että usein suurimmat tulot saadaan elinkeinotoiminnasta, mutta kulut kohdistuvat yleishyödylliseen toimintaan, jolloin niitä ei voida vähentää elinkeinotoiminnan tuloista. (Talari 2010: 18.)

Poikkeuksena verotuskäytännössä on sosiaalipalvelujen tarjoaminen, jota ei laajanakaan yhteisön elinkeinotoimintana ole katsottu johtavan yleishyödyllisyysstatuksen menettämiseen. Edellytyksenä kuitenkin on, että yhteisöllä on tarkoituksensa mukaisesti yleishyödyllistä toimintaa, johon nämä sosiaalipalvelut läheisesti liittyvät. (Talari 2010: 42.)

Seuraavassa esimerkkitapauksessa säätiö menetti yleishyödyllisyytensä elinkeinotoiminnan laajuuden vuoksi.

KHO 2013:200

Tapauksessa oli kyse säätiöstä, jossa pidettiin vuoden 2007 aikana vuosia 2001 - 2005 koskeva verotarkastus. Verotarkastuksen jälkeen, verotusta toimitettaessa verovuodelta 2006, säätiötä ei pidetty tuloverolain 22 §:n tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä, toisin kuin aikaisempina verovuosina. Säätiön varainhankintana pitämä adressien myynti katsottiin elinkeinotoiminnaksi ja elinkeinotoiminnan laajuuden vuoksi säätiö menetti yleishyödyllisyyden. Tämän seurauksena myös säätiön sijoitustoiminnan tuottoja verotettiin veronalaisina tuloina.

Ratkaisunsa perusteluina KHO totesi, että säätiön adressivälitystä, jonka liikevaihto oli yli miljoona euroa vuodessa ja joka muodosti osan laajemman konsernin toiminnasta, ei pidetty tuloverolain 23 §:n 3 momentissa tarkoitettuna adressien myynnin muodossa suoritettuna varojenkeräyksenä. Toiminnan laatu ja laajuus huomioiden, kyseessä oli elinkeinotoiminta siitä riippumatta, oliko säätiötä pidettävä yleishyödyllisenä yhteisönä. Kokonaisuutena säätiön elinkeinotoiminta oli laajuudeltaan sekä suhteessa muuhun tulonhankintaan ja varojen käyttöön siinä määrin mittavaa, että säätiön ei ollut katsottava toimineen yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi tuloverolain 22 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Näin ollen säätiötä ei pidetty yleishyödyllisenä yhteisönä.

Esimerkkitapauksessa yhteisön yleishyödyllinen toiminta on jäänyt toissijaiseksi ja elinkeinotoiminta on muodostunut niin laajaksi, etteivät yleishyödyllisyyden edellytykset enää täyty.

4.4. Veroviranomaiselta haettava ennakkoratkaisu

Elinkeinotoiminnan ja muun toiminnan väliseen rajanvetoon ei ole mitään yleispätevää ohjetta, jonka pohjalta päätös voitaisiin tehdä. Tästä johtuen on syytä etukäteen pyrkiä selvittämään, onko tulonhankkimistoiminnassa kyse elinkeinotoiminnasta. Näin voidaan välttää mahdollinen jälkikäteen, verovelvollisen vahingoksi, tapahtuva veronoikaisu. (Talari 2010: 54-55.)

Verohallinnolta on mahdollista saada verotusta koskevaa neuvontaa, jota voidaan hakea joko kirjallisesti tai suullisesti. Kirjalliset ennakkoratkaisut (VML 84-85 §) ovat maksullisia ja veroviranomaisia sitovia, kun taas suulliseen neuvontaan liittyy aina riski siitä, ettei vastaus ole luotettava. Lisäksi suullisen neuvonnan ongelmaa lisää dokumentaation puute. Ennakkoratkaisua voidaan hakea, vaikka verovelvollinen olisi aiemmin verotuksessaan menetellyt tietyllä tavalla.

Ennakkoratkaisu on Verohallinnon määräajaksi antama ennakollinen kannanotto, joka sitoo Verohallintoa, edellyttäen, että verovelvollisen hakemuksessa esitetyt, kysymystä koskevat seikat pitävät paikkansa (Kallio ym. 2016: 208). Kysymyksen, johon ennakkoratkaisua haetaan, tulee käsitellä hakijan omaa verotusta,

ja ratkaisulla tulee olla välitön vaikutus hakijalle määrättävään veroon. Ennakkoratkaisun tarkoitus on antaa verovelvolliselle oikeusvarmuus siitä, miten Verohallinto tulee menettelemään kysytyn asian kanssa verotusta toimittaessaan. (Verohallinto 2019c.)

Hakemuksessa esitettävä kysymys on oltava yksilöity, se on muotoiltava loogisesti ja taustatiedoista on annettava riittävä selvitys. Lisäksi kannattaa esittää oma kanta asiasta ja sen tueksi viitata verolainsäädännöstä löytyviin pykäliin sekä oikeuskäytäntöön, kuten KHO:n ja KO:n julkaistuihin päätöksiin eli prejudikaatteihin, joilla on oikeuskäytäntöä luovaa painoarvoa. (Hannula ym. 2011: 162-164.)

4.5. Yleishyödyllisen yhteisön kiinteistötulo

Yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen omistamansa kiinteistön tuottamasta tulosta kunnalle, jos kiinteistöä käytetään muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen toimintaan. Näin ollen yhteisön on aina arvioitava, omistaako se kiinteistöjä ja mikäli omistaa, muodostuuko kiinteistöstä tuloa ja minkälaisessa käytössä kiinteistö on. Verovelvollisuus ei ulotu irtaimiston tuottamaan tuottoon, joten asunto-osakeyhtiön tai kiinteistöosakeyhtiön osakkeiden omistuksen perusteella hallitun tilan tai rakennuksen tuottama tulo ei ole verotettavaa kiinteistötuloa. Verohallinto lähettää kiinteistöverolipun omistajan nimissä, joten sen perusteella yleishyödyllinen yhteisö tunnistaa, onko sillä omistuksessaan kiinteistö vai irtain omaisuus. (Lydman ym. 2018: 439-440.)

Kiinteistötulo on luonteeltaan kiinteistöstä saatua vuokratuloa tai viljelystuloa. Yleishyödyllisen yhteisön kiinteistötuloa on myös maataloudesta ja kiinteistöyhtymästä saatu tulo. Varsinaisen kiinteistön lisäksi kiinteistöllä tarkoitetaan TVL 6 §:n mukaan oikeutta sellaiseen toisen maalla olevaan rakennukseen, rakennelmaan tai muuhun laitokseen, joka hallintaoikeuksineen maahan, voidaan maanomistajaa kuulematta luovuttaa kolmannelle henkilölle. Tämän vuoksi vuokrasopimuksia tehtäessä kannattaa kiinnittää erityistä huomiota sopimuksen ehtoihin, joilla voi olla verokohtelun kannalta suurikin merkitys. (Myrsky 2014: 236.)

Yleishyödyllisen yhteisön omistamasta kiinteistöstä saatu tulo on verovapaata, mikäli kiinteistöä käytetään yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen, kuten kouluna, kirjastona tai sairaalana, tai jos se on yhteisön oman yleishyödyllisen toiminnan käytössä. Myös toisen yleishyödyllisen yhdistyksen tai säätiön käyttöön vuokrattuna kiinteistötulo on verovapaata. Kiinteistön luovutuksesta saatu luovutusvoitto ei ole kiinteistötuloa, ja näin ollen luovutusvoitto on verovapaata, mikäli yleishyödyllisen yhteisön omistama kiinteistö kuuluu henkilökohtaiseen tulolähteeseen. Yleishyödyllisen yhteisön kiinteistötulo on verotettavaa elinkeinotuloa, jos yli puolet kiinteistöstä on elinkeinotoiminnan käytössä ja tällöin myös kiinteistön myynnistä saatu luovutusvoitto on elinkeinotuloa. Veronalaisesta kiinteistötulosta maksetaan veroa kunnille ja seurakunnille, mutta valtionverotuksessa kiinteistötulot ovat verovapaita.

Kiinteistön käyttö voidaan jakaa kolmeen osaan:

- yleinen tai yleishyödyllinen käyttö (verovapaa kiinteistötulo)
- muu kuin yleinen tai yleishyödyllinen käyttö (veronalainen kiinteistötulo)
- kiinteistö on yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoiminnan käytössä (elinkeinotoiminnan tulo)

Yleishyödyllisen yhteisön saaman kiinteistötulon verokohtelu riippuu aina vuokralaisen toiminnasta. Vuokralaisen ollessa yleishyödyllinen yhteisö, joka käyttää kiinteistöä yleishyödylliseen toimintaan, ei ongelmia ole, mutta jos vuokralainen käyttää kiinteistöä omassa elinkeinotoiminnassaan, tilanne muuttuu niin, että vuokratulo on veronalaista. Myös kiinteistön ollessa vuokrattuna yleiseen tarkoitukseen, esimerkiksi kunnalle, voi vuokralaisen käyttötarkoitus muuttua kunnan yleisestä käytöstä elinkeinotoiminnan käyttöön, ja aiheuttaa näin kiinteistötulon muuttumisen veronalaiseksi. (Talari 2010: 80-85; Myrsky 2014: 235-236.)

Yleishyödyllisen yhteisön omistamassa kiinteistössä harjoitetaan usein sekä yleishyödyllistä että muuta toimintaa. Kiinteistön käytön jakautuminen näiden toimintojen välillä joudutaan tällöin arvioimaan pinta-alan tai ajanjakson perusteella. (Myrsky 2014: 237.) Tällöin saatetaan verotettavan nettotulon selvittä-

miseksi joutua pohtimaan myös sitä kysymystä, kuinka kulut jaetaan, kun kiinteistö on osittain yleishyödyllisessä käytössä ja osittain muussa käytössä, kuten vuokrauskäytössä ulkopuolisille. Jos tämä ei käy kirjanpidosta ilmi eikä verovelvollinen kykene esittämään muutakaan luotettavaa selvitystä, käytännössä on turvauduttava arvionvaraiseen suhteelliseen jakoon. Lähimmäksi totuutta päästään, jos kirjanpito voidaan järjestää siten, että veronalaiset ja verovapaat toiminnot erotetaan selvästi toisistaan ja kulut kohdistetaan niihin dokumentoidusti aiheuttamisperiaatteen mukaan. (Myrsky 2008.)

Kiinteistötulon pääsäännön kannalta ei ole merkitystä sillä, kuinka paljon kiinteistöä käytetään muuhun kuin yleishyödylliseen toimintaan, sillä vähäisenkin ns. muun käytön osalta tulo on veronalaista. Merkitystä sillä on kuitenkin siinä tapauksessa, jos kiinteistöä käytetään pääasiallisesti (yli 50%) muuhun kuin yleishyödylliseen tarkoitukseen. Tällöin sillä on merkitystä kiinteistöstä saatavan tulon huojentamisen osalta, sekä määriteltäessä kiinteistöverotuksen veroprosenttia. Kiinteistötulo voi joissain tilanteissa jopa muuttua elinkeinotuloksi, jos kiinteistössä vuokraus- tai muun tulonhankkimistoiminnan ohella harjoitettava elinkeinotoiminta muodostuu pääasialliseksi toiminnaksi. Tällöin kiinteistö kuuluu elinkeinotoiminnan tulolähteeseen ja kaikki siitä saadut tulot ovat elinkeinotuloa, jonka veroprosentti on 20. (Lydman ym. 2018: 440-441.)

4.6. Yleishyödyllisen yhteisön henkilökohtaisen tulolähteen tulo

Yleishyödyllisen yhteisön ja säätiön henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvat tulot ovat verovapaita. Tyypilliset henkilökohtaiset tulot on lueteltu TVL 23.3 §:ssä, mutta yleishyödylliset yhteisöt voivat saada verovapaata henkilökohtaista tuloa muustakin kuin nimenomaisesti TVL 23.3 §:ssä luetelluista toiminnoista. Henkilökohtaisen tulolähteen tuloiksi voidaan lukea myös yhteisön saamat jäsenmaksut, lahjat ja avustukset. Lisäksi osinko- ja korkotulot sekä luovutusvoitot ovat verovapaata tuloa, mikäli ne eivät liity yleishyödyllisen yhteisön harjoittamaan elinkeinotoimintaan. (Myrsky 2014: 227.)

Rajanveto eri tulolähteiden välillä on erittäin tärkeää ja keskeistä. Yleishyödyllisten yhteisöjen sijoitustoiminnan tulot ovat täysin verovapaata tuloa, mikäli toiminta on TVL:n mukaan verotettavaa, mutta sijoitustoiminnan ollessa elinkeinotoimintaa, tulo verotetaan täysimääräisesti yhteisön tulona. (Myrsky 2014: 230.)

5. YLEISHYÖDYLLISEN YHTEISÖN ARVONLISÄVEROTUS

5.1. Yleiset kriteerit

Yleishyödylliset yhteisöt ovat arvonlisäverotuksen osalta muita verovelvollisia edullisemmassa asemassa, samoin kuin tuloverotuksessa. Suurin osa niiden toiminnoista jää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. AVL 4 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverovelvollinen vain, jos sen harjoittaman toiminnan tuloa pidetään TVL:n mukaisena veronalaisena elinkeinotulona. Sellaista tilannetta ei käytännössä voi syntyä, että yhdistys olisi tuloverotuksessa yleishyödyllinen, mutta arvonlisäverotuksessa ei (Lydman ym. 2018: 439).

Yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen lähtökohtana on AVL 1.1 § 1 kohdan säännös, jonka mukaan valtiolle suoritetaan arvonlisäveroa *liiketoiminnan muodossa* Suomessa tapahtuvasta tavaran tai palvelun myynnistä. Arvonlisäveroa suoritetaan myös Suomessa tapahtuvasta maahantuonnista (AVL 1.1 § 2 kohta) sekä AVL 32 §:n mukaisesta kiinteistöhallintapalveluiden ottamisesta omaan käyttöön, vaikkei se tapahtuisikaan liiketoiminnan muodossa (AVL 1.2 §). Neutraalisuussyistä yhteisö on verovelvollinen myös ravintola- tai ateriapalvelun ottamisesta omaan käyttöön AVL 25 a §:ssä säädetyin edellytyksin.

Käytännössä myös eräillä muilla AVL:n säännöksillä on merkitystä yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksessa. Poikkeuksia myynnin verollisuudesta ovat esimerkiksi terveyden- ja sairaanhoitoa (AVL 34-36 §), sosiaalihuoltoa (AVL 37-38 §) ja koulutusta (AVL 39-40 §) koskevat lain säännökset. Kyseisten pykälien sisältämien toimintojen verottomuus koskee yleishyödyllisten yhteisöjen lisäksi myös muita toimijoita. (Myrsky 2014: 306-307.)

Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan katsonut, että yleishyödyllisen säätiön oli suoritettava arvonlisäveroa työvoimapoliittisten koulutuspalvelujen myynnistä.

KHO 2013:140

Säätiö, jota oli tuloverotuksessa pidetty yleishyödyllisenä yhteisönä, järjesti ammatillisesta aikuiskoulutuksesta annetussa laissa (631/1998) tarkoitettua ammatillista aikuiskoulutusta ylläpitämässään opistossa. Säätiö harjoitti tätä lakisääteistä koulutustoimintaa opetusministeriön myöntämän luvan perusteella ja sen toimintaa avustettiin tältä osin lain nojalla valtion varoin. Säätiö harjoitti myös työvoimapoliittista koulutustoimintaa ja myi tätä koulutusta yleisen tarjouskilpailun perusteella työ- ja elinkeinohallinnolle.

Säätiön järjestämä työvoimapoliittinen koulutus ei ollut lakisääteistä koulutusta. Työvoimaviranomaiset voivat hankkia määrärahojen puitteissa tarvitsemansa työvoimapoliittisen koulutuksen paitsi ammatillisen perus- tai lisäkoulutuksen järjestämisluvan saaneelta, myös muulta soveltuvalta koulutuksen järjestäjältä. Säätiö ei siten järjestänyt tätä koulutusta minkään lain velvoittamana eikä sitä avustettu suoraan lain nojalla valtion varoin siten kuin arvonlisäverolain 40 §:ssä tarkoitetaan. Työvoimapoliittinen koulutus tapahtui kilpailuolosuhteissa ainakin siltä osin kuin tällaisia koulutuspalveluja voivat antaa myös sellaiset koulutuksen järjestäjät, joilla ei ollut ammatillisen aikuiskoulutuksen järjestämiseen lupaa. Näin ollen säätiön myymää työvoimapoliittista koulutusta ei pidetty arvonlisäverolain 39 ja 40 §:ssä tarkoitettuna verosta vapautettuna koulutuspalveluna. Säätiön oli suoritettava arvonlisäveroa työvoimapoliittisten koulutuspalvelujen myynnistä.

Ratkaisussaan perusteluina KHO on käyttänyt kansallisia arvonlisäverosäännöksiä, niiden esitöitä ja EUT:n oikeuskäytäntöä. Asian oikeudellisessa arvioinnissa on ensin ratkaistu, onko kyseessä sellainen tulo, jota on pidettävä TVL:n mukaisena veronalaisena elinkeinotulona, josta säätiö on AVL 4 §:n perusteella verovelvollinen. Tämän jälkeen on ratkaistu, onko kyseinen koulutuspalvelutoiminta vapautettava verosta AVL 39 ja 40 §:n säännösten perusteella.

Ottaen huomioon toiminnan jatkuvuus, palvelun hinnoittelu, toiminta kilpailuolosuhteissa sekä toiminnan luonne ja laajuus, säätiön työvoimapoliittista koulutustoimintaa on pidetty sen elinkeinotoimintana, eikä säätiön järjestämä työvoimapoliittinen koulutus ole AVL 39 ja 40 §:n mukaista lakisääteistä koulutusta. Näillä perusteilla KHO on päätynyt ratkaisuun, että säätiön on suoritettava arvonlisäveroa ennakkoratkaisuhakemuksessa tarkoitetusta työvoimapoliittisten koulutuspalvelujen myynnistä.

5.2. Arvonlisäverotuksen ja tuloverotuksen sidonnaisuus yleishyödyllisissä yhteisöissä

Yleishyödyllisissä yhteisöissä arvonlisäverotuksen ja tuloverotuksen suhde voi joskus olla hyvinkin monimutkainen. Seuraavat yhdistelmät ovat mahdollisia ja niitä myös esiintyy käytännössä. Yleishyödyllinen yhteisö:

- on samanaikaisesti sekä arvonlisäverovelvollinen että tuloverovelvollinen
- ei ole arvonlisäverovelvollinen eikä tuloverovelvollinen
- on arvonlisäverovelvollinen, mutta ei ole tuloverovelvollinen
- on tuloverovelvollinen, mutta ei ole arvonlisäverovelvollinen.

Tuloverolaissa tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverovelvollinen vain, jos sen harjoittama tavaran tai palvelun myynti tapahtuu Suomessa, liiketoiminnan muodossa, ja jos tästä toiminnosta saatua tuloa pidetään tuloverolain mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona. Toisin sanoen, vaikka myynti tapahtuu AVL:ssa tarkoitetun liiketoiminnan muodossa, mutta se ei ole elinkeinotuloa, ei arvonlisäverovelvollisuutta ole. Poikkeuksena tästä pääsäännöstä ovat tarjoilupalvelun (AVL 25 a §) ja kiinteistöhallintapalvelun (AVL 32 §) oman käytön verotus, jonka mukaan yleishyödyllinen yhteisö voi olla velvollinen maksamaan oman käytön arvonlisäveroa, vaikka sillä ei olisikaan lakiin perustuvaa verovelvollisuutta. (Myrsky 2014: 313-314.)

5.3. Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisen edellytykset ja seuraukset

Yleishyödyllisen yhteisön ollessa suoraan tuloverolain nojalla tuloverosta vapautettu jonkun toimintonsa osalta, voi se kuitenkin vapaaehtoisesti hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi tästä toiminnostaan. Tällöin se saa arvonlisäverovähennysoikeuden kyseiseen toimintoon kohdistuvista ostoistaan. (Kallio ym. 2016: 245.) Jos yleishyödyllinen yhteisö hakeutuu arvonlisäverovelvolliseksi AVL 12.1 §:n mukaisesti, se on velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa kaikesta liiketoiminnan muodossa harjoittamastaan toiminnasta, jota ei ole erikseen säädetty verovapaaksi. Arvonlisäverolaissa ei ole määritelty liiketoiminnan käsitettä. Toi-

minta voi olla AVL:ssa tarkoitettua liiketoimintaa, vaikka sitä ei pidettäisi tuloverolaissa tarkoitettuna elinkeinotoimintana. Case Kokkotyö-säätiössä on yhteisön harjoittama kierrätystoiminta AVL:ssa tarkoitettua liiketoimintaa, vaikka se ei ole tuloverolaissa 23.3 §:ssä tarkoitettua elinkeinotoimintaa (Verohallinto 2010).

Kirjanpidossa jako arvonlisäverolliseen ja -verottomaan toimintaan saattaa aiheuttaa ongelmia eritoten sellaisten kulujen osalta, jotka kohdistuvat sekä arvonlisäverottomaan että arvonlisäverolliseen toimintaan. Jakoperusteet, sekä vähennysten kohdistamisessa käytettävät toimintamallit ja -periaatteet on määriteltävä mahdollisimman tarkasti, ja niitä on tarkistettava säännöllisesti, jotta arvonlisäveron osuus pystytään määrittämään mahdollisimman oikein ja ajantasaisesti. Yleiskulut, joiden osalta vähennysoikeus on vain osittainen, ja joita ei voida suoraan kohdentaa yksinomaan joko vähennykseen oikeuttavaan tai oikeuttamattomaan liiketoimeen, on selvitettävä jollakin jakoperusteella, jotta päästään mahdollisimman oikeaan lopputulokseen. Tällainen jakoperuste voi olla esimerkiksi päättyneen tilikauden toiminnan liikevaihdon jakautuminen tai muu perusteltavissa oleva jakoperuste. (Kallio ym. 2016: 285-286.)

Case Kokkotyö-säätiössä kustannusten jakaminen arvonlisäverolliseen ja -verottomaan toimintaan on hoidettu parhaan tietämyksen mukaisesti ja perustellusti, mutta jatkuva epävarmuus jakoperusteiden oikeellisuudesta aiheuttaa päänvaivaa siitäkin huolimatta, että paras tietämys asiasta on kuitenkin yhteisöllä itsellään.

6. CASE KOKKOTYÖ-SÄÄTIÖ

6.1. Kokkotyö-säätiön esittely

Kokkotyö-säätiö on vuonna 2002 rekisteröity, yleishyödyllinen yhteisö, joka on perustettu Kokkolan kaupungin työllistämistarpeisiin, hankkeistajaksi ja hankkeiden hallinnoijaksi. Kokkotyö-säätiö on toiminnallinen säätiö, jolla on nykyään (vuonna 2019) toimintaa kahden eri maakunnan ja peräti 12 eri kunnan alueella. Se on työvalmennuksen asiantuntija- ja palveluorganisaatio, joka perustamissopimuksen mukaan aktivoi vaikeassa työmarkkina-asemassa olevia henkilöitä, mukaan luettuna vajaatyökykyiset ja mielenterveyskuntoutujat. Säätiö pyrkii löytämään kohderyhmälle työpaikan, opiskelupaikan tai muun elämänhallintaa tukevan ratkaisun. Säätiö tukee ja valmentaa ammatillisesti ja elämänhallinnallisesti, sekä tarjoaa monialaisia ja mielekkäitä työtehtäviä. Kokkotyö-säätiöllä on henkilökuntaa yhteensä 88 (v. 2018), joista toimihenkilöitä on 45 ja palkkatuella työllistettyjä 41 henkilöä. Vuoden 2018 aikana säätiöllä oli 873 eri valmentautujaa. (Kokkotyö-säätiö 2019a; 2019b.)

Tarkoituksensa toteuttamiseksi säätiö järjestää muussa kuin taloudellisen edun hankkimisen tarkoituksessa palvelu- ja tuotantotoimintaa sekä valmennus-, neuvonta-, koulutus-, kuntoutus- ja tukipalveluja ja tekee yhteistyötä julkisen, yksityisen ja muun kolmannen sektorin toimijoiden kanssa. Sääntöjensä mukaan säätiö voi harjoittaa toimintamuotoihinsa välittömästi liittyvää liiketoimintaa toimintamuotojensa rahoittamiseksi, sekä yhtiöittää muun liiketoimintansa. (Kokkotyö-säätiö sr säännöt.) Yleishyödyllisen toimintansa tukemiseksi Kokkotyö-säätiö harjoittaa muun muassa pesula-, kahvila-, kierrätys- ja työpajatoimintaa. Lisäksi sillä on hanketoimintaa, johon se saa rahoitusta esimerkiksi ESR:lta ja STEA:lta.

Kokkotyö-säätiön toiminnasta merkittävä osa on verotettavaa elinkeinotoimintaa, jonka tarkoituksena on rahoittaa sen yleishyödyllistä toimintaa. Verohallinto on kuitenkin verotusta toimittaessaan tähän saakka katsonut, ettei Kokkotyö-säätiö tavoittele elinkeinotoiminnallaan taloudellista etua, eikä näin ollen vero-

tettavan elinkeinotoiminnan laajuuskaan ole ollut peruste yleishyödyllisyysstatuksen menettämiselle. Kokkotyö-säätiön harjoittama elinkeinotoiminta on lisäksi useamman vuoden ajan ollut tappiollista toimintaa, joten sekään ei anna Verohallinnolle aihetta kyseenalaistaa Kokkotyö-säätiön yleishyödyllisyyttä.

6.2. Toimintamuodot Kokkotyö-säätiössä

6.2.1. Työhönvalmennustoiminta

Työhönvalmennus on TE-toimiston tarjoama ostopalvelu, jonka toteuttajana Pohjanmaan alueella on Kokkotyö-säätiö. Palvelussa henkilökohtaisella ohjauksella ja työvalmentajan tuella autetaan työnhakijaa löytämään tavoittelemansa työ- tai koulutuspaikka. Palveluun sisältyy myös työnantajan opastaminen työkokeilu- ja palkkatukiasioissa. (Kokkotyö-säätiö 2019a; 2019b.)

Työhönvalmennuksen aloittamisesta sovitaan TE-toimistossa tai Kokkolan työvoiman palvelukeskuksessa. Työhönvalmennus on osa työnhakijan työllistymis- tai aktivointisuunnitelmaa. Työhönvalmennuksella edistetään asiakkaiden työllistymistä ja tuetaan työssä pysymistä yksilövalmennuksen keinoin mm.

- Työnhaun asiakirjojen ajantasaistaminen (ansioluettelo/työhakemukset)
- Koulutusmahdollisuuksien kartoittaminen
- Avoimien-/piilotyöpaikkojen etsiminen ja työnantajan opastaminen työkokeilu- ja palkkatukiasioissa.

Palvelun tavoitteena on asiakkaan sijoittuminen ensisijaisesti avoimille työmarkkinoille tai koulutukseen. (Kokkotyö-säätiö 2019a; 2019b.)

6.2.2. Kuntouttava työtoiminta

Kuntouttava työtoiminta on ohjattua työskentelyä Kokkotyö-säätiön työyksiköissä. Työtehtävät suunnitellaan yksilöllisesti ja tavoitteellisesti, sekä laaditaan

jatkosuunnitelma. Tavoitteiden sujumista ja toteutumista arvioidaan työtoimintajakson aikana säännöllisin väliajoin. (Kokkotyö-säätiö 2019a; 2019b.)

Kuntouttavaan työtoimintaan ohjaudutaan aktivointisuunnitelman kautta, jossa sovitaan kuntouttavaan työtoimintaan osallistumisesta. Kuntouttava työtoiminta on tarkoitettu työttömille työnhakijoille työllistymismahdollisuuksien, elämänhallinnan ja kuntoutumisen edistämiseksi. (Kokkotyö-säätiö 2019a; 2019b.)

Kuntouttavaan työtoimintaan voidaan sisällyttää erilaisia elementtejä valmentautujan tarpeen mukaan. Starttivalmennus, ryhmämuotoinen teemavalmennus tai kartoitusjakso tarjoavat erilaisia painopisteitä asiakkaan palvelutarpeeseen. Kuntouttavan työtoiminnan tavoitteena on ylläpitää työttömänä olevan henkilön toimintakykyä sekä edistää työ- ja koulutusmahdollisuuksia. Tarkoituksena on kohentaa asiakkaan hyvinvointia, ylläpitää elämän hallintaa ja sosiaalisia taitoja sekä työ- ja toimintakykyä. (Kokkotyö-säätiö 2019a; 2019b.)

Kokkotyö-säätiöllä on Peruspalvelukuntayhtymä Soiten kanssa sopimus kuntouttavasta työtoiminnasta, joka sisältää neljä eri palvelukokonaisuutta: työ- ja toimintakyvyn arviointi, ryhmätoiminnot, työvalmennusorientoitunut kuntouttava työtoiminta sekä työhönvalmennus ulos yrityksiin lähettävän tahon määrittelemän ja asiakkaan tarpeen mukaan. Toiminta noudattaa kuntouttavan työtoiminnan lakia tarjoamalla toimintaa, joka lisää työelämään ja opiskelemaan osallistumisen edellytyksiä. (Kokkotyö-säätiö 2019a; 2019b.)

Kuntouttava työtoiminta on yleishyödyllistä toimintaa, josta Kokkotyö-säätiö ei maksa tuloveroa, eikä myöskään arvonlisäveroa. Kuntouttava työtoiminta on sosiaalihuoltolain mukaista sosiaalipalvelua, josta ei suoriteta arvonlisäveroa AVL 37 §:n mukaan.

6.2.3. Terapeuttinen työtoiminta

Kokkotyö-säätiön terapeuttisessa työtoiminnassa oleva henkilö on valmentautuja, jolle tehdään yksilökohtainen valmennussuunnitelma ja hän saa sekä työ-

että yksilövalmentajan tuen. Kokkotyö-säätiön maksaman terapiatyökorvauksen lisäksi valmentautujan toimeentulona on kuntoutustuki tai eläke. Työtoiminnasta tehdään terapiasopimus. (Kokkotyö-säätiö 2019a; 2019b.)

Terapeuttinen työtoiminta on elinkeinotoimintaa, josta Kokkotyö-säätiön on maksettava tuloveroa. Toiminta on kuitenkin AVL 37 §:n mukaista sosiaalihuoltolain tarkoittamaa sosiaalipalvelua, josta ei makseta arvonlisäveroa.

6.2.4. Hanketoiminta

Kokkotyö-säätiöllä on mm. Euroopan sosiaalirahaston (ESR) sekä Sosiaali- ja terveysjärjestöjen avustuskeskuksen (STEA) rahoittamaa hanketoimintaa. Kyseistä toimintaa ei katsota elinkeinotoiminnaksi, koska se ei tapahdu liiketoiminnan muodossa, siinä ei ole kilpailuhaittaa ja hankkeen tulokset ovat julkisia. Hankkeet, jotka rahoitetaan pääasiallisesti julkisella tuella, ovat yleensä yhteisön yleishyödyllistä toimintaa. Kokkotyö-säätiö ei myöskään ole velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa EU:lta saamistaan avustuksista.

Hanketoiminta kuormittaa säätiön kassaa, koska hankemaksatukset tehdään jälkikäteen, toteutuneiden kustannusten perusteella, pääsääntöisesti kolmen kuukauden välein. Säätiö rahoittaa näin ollen hankkeesta aiheutuvat kustannukset käytännössä lähes puolen vuoden ajan.

6.2.5. Kierrätystoiminta

Kokkotyö-säätiö harjoittaa yleishyödyllisen toimintansa rahoittamiseksi käytetyn tavaran myyntiä. Myytävän tavaran se saa lahjoituksina yksityishenkilöiltä ilman korvausta. Kierrätystoimintaa on käsitelty säätiössä TVL 23.3 §:n mukaisena tavarankeräyksenä ja näin ollen verottomana elinkeinotoimintana tuloverotuksessa. Kokkotyö-säätiö on kierrätystoimintansa osalta arvonlisäverovelvollinen, koska se harjoittaa sitä liiketoiminnan muodossa. Kierrätysmyymälöissä työskentelee kuntouttavassa työtoiminnassa ja työhönvalmennuksessa mukana olevia henkilöitä, yhdessä valmentajien kanssa.

6.2.6. Kahvilatoiminta

Kokkotyö-säätiö harjoittaa myös kahvilatoimintaa useassa eri toimipisteessä, yleishyödyllisen toimintansa rahoittamiseksi. Kahvilatoiminta on säätiön elinkeinotoimintaa, josta se on sekä tulo- että arvonlisäverovelvollinen. Kahviloissa työskentelee kuntouttavassa työtoiminnassa ja työhönvalmennuksessa mukana olevia henkilöitä, yhdessä valmentajien kanssa.

6.2.7. Muu palvelu- ja työpajatoiminta

Kokkotyö-säätiö harjoittaa myös muuta palvelutoimintaa yleishyödyllisen toimintansa rahoittamiseksi. Palvelutoimintanaan se harjoittaa muun muassa pesula-, siivous-, muutto-, autohuolto-, kiinteistö- ja kuljetuspalveluita. Työpajatoimintaa harjoitetaan metalli-, ompelu-, puutyö- ja viestintäpajoissa. Palvelu- ja työpajatoiminta on osittain Kokkotyö-säätiön liiketoimintaa ja siltä osin verotettavaa elinkeinotoimintaa, josta säätiö on myös arvonlisäverovelvollinen. Kyseisissä työpajoissa työskentelee myös kuntouttavassa työtoiminnassa ja työhönvalmennuksessa mukana olevia henkilöitä, yhdessä valmentajien kanssa. Työpaja on yhteisö, jossa työnteon ja siihen liittyvän valmennuksen avulla pyritään parantamaan yksilön valmiuksia hakeutua koulutukseen tai työhön sekä vahvistamaan hänen arjenhallintataitojaan. Kokkotyö-säätiön työpajoissa tuotettujen tavaroiden myynti on arvonlisäveron alaista ja tuloverotuksessa verotettavaa elinkeinotoiminnan tuloa. (Kokkotyö-säätiö 2019a; 2019b.)

6.3. Verokäsittelyn ongelmat Kokkotyö-säätiössä

6.3.1. Tulo- ja arvonlisäverotus

Kokkotyö-säätiössä arvonlisäverotuksen ja tuloverotuksen suhde on monimutkainen, koska verotuksellisesti se on osittain sekä tuloverovelvollinen että arvonlisäverovelvollinen yhteisö. Se maksaa tuloveroa harjoittamastaan elinkeinotoiminnasta. Tuloverosta vapaata toimintaa ovat sen harjoittama yleishyödyllinen, kuntouttava työtoiminta, kierrätystoiminta sekä hanketoiminta, joka koostuu

muun muassa Euroopan Sosiaalirahaston (ESR) tukiin perustuvista hankekokonaisuuksista, joiden piirissä ei tapahdu liiketoimintaa.

Kustannusten kohdistaminen yleishyödylliseen toimintaan ja elinkeinotoimintaan on työläs toimenpide Kokkotyö-säätiön toiminnan selvittämisessä verotusta varten. Työpajoilla, jotka on kirjanpidossa eroteltu kustannuspaikoittain, harjoitetaan muun toiminnan lisäksi myös kuntouttavaa työtoimintaa, joka on säätiön yleishyödyllistä toimintaa. Tulojen osalta kirjanpidossa kohdistaminen voidaan tehdä oman myyntitilin avulla, mutta ostot ja muut kustannukset joudutaan kohdistamaan toiminnoille jollain muulla tavalla. Kulujen kohdistamiseen on erilaisia tapoja, mutta Kokkotyö-säätiössä tämä on ratkaistu siten, että kustannukset jaetaan tuottojen suhteessa ja näin saadaan laskettua kunkin kustannuspaikan osalta sekä yleishyödyllisen että elinkeinotoiminnan nettotulos. Tämä tapahtuu excel -pohjaisen taulukon avulla tilikauden päättyessä, veroilmoituksen laatimisen yhteydessä. Toimintatapa on ollut käytössä koko säätiön olemassa olon ajan, ja taulukon perusteella tehdyt toimintoja koskevat erittelyt on toimitettu Verohallinnolle veroilmoituksen liitteenä. Tähän saakka tulos on vahvistettu näiden tietojen perusteella, eikä veroviranomainen ole niitä kyseenalaistanut.

Kokkotyö-säätiö on hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi liiketoiminnastaan vuonna 2003, joten arvonlisäveroa se maksaa kaikesta liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaran ja palvelun myynnistä, jota ei ole erikseen säädetty verovapaaksi. Kuntouttavasta työtoiminnasta saatava tulo on Kokkotyö-säätiölle tuloverovapauden ohella myös arvonlisäverosta vapaata tuloa, koska yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverovelvollinen ainoastaan toiminnasta, jota pidetään tuloverotuksessa sen veronalaisena elinkeinotoimintana. Lisäksi Kokkotyö-säätiö on merkitty yksityisenä sosiaalipalvelujen tuottajana lääninhallituksen rekisteriin, ja AVL 37 §:n mukaan arvonlisäveroa ei suoriteta sosiaalihuoltona tapahtuvasta palvelujen ja tavaroiden myynnistä.

Kokkotyö-säätiön hallinnollisia kustannuksia ja yleiskustannuksia varten avatut kustannuspaikat on kirjanpito-ohjelmaan määritelty niin, että ne jakautuvat automaattisesti määriteltyjen prosenttiosuuksien suhteessa arvonlisäverolliseen ja -verottomaan toimintaan. Tämä suhteellinen jakotapa on aikoinaan määritelty

toiminnan jakautumisen suhteessa yleishyödylliseen ja liiketoimintaan. Jakoperustetta tulisi kuitenkin ajoittain tarkistaa ja päivittää, koska toiminnassa saattaa tapahtua muutoksia, joilla voi olla vaikutusta jakoperusteisiin.

6.3.2. Yleishyödyllinen toiminta Kokkotyö-säätiössä

Kokkotyö-säätiö on tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö, jonka pääasiallinen toiminta on yleistä ja hyvää. Sen tarkoituksena on työllistää nuoria, pitkäaikaistyöttömiä ja muita vaikeasti työllistettäviä henkilöitä, järjestää työtoimintaa vajaatyökykyisten henkilöiden kuntouttamiseksi sekä järjestää ja kehittää muuta tähän liittyvää toimintaa. Työn lisäksi henkilöille tarjotaan kuntoutusta, koulutusta sekä elämänhallintaa ja työllistymistä tukevia palveluja. Perustuen kuntouttavasta työtoiminnasta annettuun lakiin (2.3.2001/189), tätä kuntouttavaa työtoimintaa ei ole luettu elinkeinotoiminnan piiriin kuuluvaksi toiminnaksi.

6.3.3. Veronalainen elinkeinotoiminta Kokkotyö-säätiössä

Kokkotyö-säätiön veronalaiseksi elinkeinotoiminnaksi tuloverotuksessa on luettu sen tuotannolliset toiminnot, kuten pesula-, kahvila- ja työpajatoiminnot sekä elinkeinotoiminnan muodossa tapahtuva palveluiden myyntitoiminta mukaan lukien kunnille, työvoimahallinnolle, vakuutusyhtiöille ja Kansaneläkelaitokselle myydyt palvelut.

Savo-Karjalan yritysverotoimiston vuonna 2010 antaman arvonlisävero-ohjauksen (Nro 10OH245K) mukaisesti myös Kokkotyö-säätiön harjoittama kierrätystoiminta katsottiin vuoden 2009 tuloverotusta toimitettaessa elinkeinotoiminnaksi. Myöhemmin Kokkotyö-säätiön harjoittamaa kierrätyskeskus-/kirpputoritoimintaa ei kuitenkaan ole ilmoitettu veroilmoituksella säätiön elinkeinotoimintana, perustuen TVL 23.3 §:n 1 kohtaan, jonka mukaan yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona ei pidetä yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämästä tavarankeräyksestä tai siihen verrattavasta toiminnasta saatua tuloa. Tätä tukee myös se, että Verohallinnon ohjeissa ja muussa oikeuskäytännössä yleishyödyllisten yhteisöjen harjoittamaa tavarankeräystä ja siihen liittyvää kirpputoritoi-

mintaa ei ole pidetty elinkeinotoimintana, kun myytävät tavarat on saatu lahjoituksina ja tavaroille on tehty ainoastaan vähäistä kunnostusta. Kierrätystoiminta on Kokkotyö-säätiöllä liiketoimintaa ja näin ollen arvonlisäveron alaista toimintaa.

Vuonna 2014 osa Kokkotyö-säätiön pesulatoiminnoista yhtiöitettiin perustettuun osakeyhtiöön. Tällä pyrittiin varmistamaan, ettei liiketoiminnan muodossa tapahtuva ja muiden yhteisöjen kanssa samoilla markkinoilla kilpaileva toiminta aiheuttaisi Kokkotyö-säätiön yleishyödyllisyysstatuksen menettämistä. Yleishyödyllisyytensä säilyttämiseksi Kokkotyö-säätiön toiminnan pääpainon tulee olla yleishyödyllisessä toiminnassa ja säätiön harjoittaman elinkeinotoiminnan tulee siten olla toissijaista suhteessa yleishyödylliseen toimintaan.

Mikäli tulevaisuudessa Kokkotyö-säätiön toiminnan painopiste muuttuisi siten, että elinkeinotoiminnan osuus kasvaisi suuremmaksi suhteessa yleishyödylliseen toimintaan, voisi vaarana olla yleishyödyllisyysaseman menetys. Tällöin tulisi jälleen harkita liiketoiminnan yhtiöittämistä toiseen yhtiöön, jolloin Kokkotyö-säätiö voisi harjoittaa yleishyödyllistä toimintaansa ja jatkaa näin ollen yleishyödyllisenä yhteisönä.

Kokkotyö-säätiö harjoittaa yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa osana valtakunnallista järjestörakennetta (Suomen kierrätyskeskusten yhdistys ry), joten on epätodennäköistä, että sen yleishyödyllisyysstatus olisi kovin herkästi uhattuna.

6.3.4. Veronhuojennus Kokkotyö-säätiössä

Kokkotyö-säätiö on hakenut eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain (Huojennuslaki) mukaista veronhuojennusta tuotannollisena toimintana tapahtuvasta tavaroiden ja palveluiden myynnistä saamalleen elinkeinotulolle vuosille 2003 - 2007 ja myöhemmin vuosille 2008 – 2012, jolloin veronhuojennushakemus koski myös silloin omistuksessaan olevasta kiinteistöstä saatua tuloa.

Kuopion verotoimisto hyväksyi hakemuksen vuosille 2003 – 2007. Perusteluinaan se esitti, että hakijasäätiö on yleishyödyllinen yhteisö, jonka voidaan katsoa harjoittavan yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa osana valtakunnallista järjestörakennetta (Suomen kierrätyskeskusten yhdistys ry). Se piti myös tavaroiden ja palveluiden myynnin verovapaudesta aiheutuvaa kilpailuhaittaa muille samalla alalla toimiville vähäisenä.

Vuosille 2008 – 2012 haettuun veronhuojennushakemukseen, joka oli HuojennusL 6 §:n mukaan saapunut vuoden 2008 osalta myöhässä (5.5.2009), Savo-Karjalan yritysverotoimisto antoi selvityksen, jonka mukaan veronhuojennuspäätös voidaan antaa elinkeinotoiminnan tai mahdollisen kiinteistötulon tappiollisuudesta huolimatta, mutta huojennuksen myöntäminen aiheuttaisi sen, että myöskään tappiota ei vahvisteta. Verovuoden 2008 elinkeinotoiminnan tuloksen ollessa vahvasti tappiollinen ja sen tappion vahvistamisen jälkeen, verotoimisto jätti huojennushakemuksen ratkaistavaksi verovuoden 2009 tuloverotuksen pohjalta sen jälkeen, kun tiedettäisiin kuinka vuoden 2009 verotus toimitetaan. Verovuosi 2009 oli jälleen tappiollinen, joten veronhuojennushakemus peruutettiin.

Verovuoden 2008 jälkeiset verovuodet ovat kaikki olleet tappiollisia, joten veronhuojennusta ei ole kyseisen vuoden jälkeen haettu. Mikäli verovuoden tulos jäisi voitolliseksi tulevina vuosina, on vahvistettuja, käyttämättömiä tappioita kuitenkin niin paljon, ettei veronhuojennusta tästäkään syystä tarvitse lähiaikoina hakea. Aikaisempien hakemusten perusteella voitaisiin olettaa, että elinkeinotoiminnan tuloksen ollessa positiivinen, kriteerit veronhuojennuksen myöntämiseen täyttyisivät Kokkotyö-säätiön osalta.

7. JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkielman tarkoituksena oli selvittää, kuinka yleishyödyllisten yhdistysten ja säätiöiden puitteissa tapahtuvaa tulonmuodostusta verotetaan ja minkälaisia verokysymyksiä niiden toimintaan liittyy. Tutkielmassa selvitettiin yleishyödyllisyyden kriteerejä ja elinkeinotoiminnan laadun ja laajuuden vaikutusta yhteisön yleishyödyllisyyteen. Lisäksi käsiteltiin yleishyödyllisten yhteisöjen mahdollisuuksia veronhuojennuksen hakemiseksi ja saamiseksi. Vastauksia näihin kysymyksiin etsittiin perehtymällä yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevien teosten lisäksi voimassa olevaan oikeuskäytäntöön ja Verohallinnon ohjeistukseen. Lisäksi käytettiin konkreettisena esimerkkinä kirjoittajan omakohtaisia kokemuksia case -yhteisön verokäsittelyssä esiintyvistä haasteellisista kysymyksistä.

Yleishyödyllisen yhteisön tuloverotusta koskevat keskeiset säännökset löytyvät TVL 22 § ja 23 §:stä. Kumpikin säännös jättää kuitenkin hyvin paljon tulkinnanvaraa, sillä TVL 22 § ilmaisee yleishyödyllisyyden määritelmän suhteellisen avoimin termein, kuten *"Yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää muun muassa…"* ja *"…näihin rinnastettavaa…"*. Vastaavasti TVL 23 §:ssä tulkinnanvaraisuutta lisäävät ilmaisut *"… muusta niihin verrattavasta toiminnasta…"*, *"…muusta sellaisesta toiminnasta saatua tuloa…"*, *"…muiden sellaisten hyödykkeiden…"* sekä *"…muissa sellaisissa huoltolaitoksissa…"*.

Yleishyödyllinen yhteisö on muita yhteisöjä edullisemmassa asemassa verotuksen suhteen, sillä sen harjoittama yleinen ja hyödyllinen toiminta on tuloverotuksesta vapaata. Yleishyödyllisen toimintansa rahoittamiseksi yhteisö saa harjoittaa elinkeinotoimintaa ilman, että se menettää yleishyödyllisyysstatuksensa, mikäli elinkeinotoiminta ei muodostu liian laajaksi suhteessa sen harjoittamaan yleishyödylliseen toimintaan. Ongelmalliseksi tämän tekee se, ettei tuloverolaki määrittele, kuinka laajaa yleishyödyllisen yhteisön harjoittama elinkeinotoiminta saa olla, jotta yleishyödyllisyysasema pysyy.

Useilla esimerkeillä samoin kuin KHO:n ratkaisuilla on merkittävä sija verotuskäytännössä. Oikeustila ei kuitenkaan ole täysin tyydyttävä, koska käytännössä Verohallinto ja KHO ovat joutuneet toimimaan eräällä tavalla lainsäätäjinä,

vaikka tämä oikeus ja velvollisuus kuuluu yksinomaan eduskunnalle. On myös muistettava se tosiasia, että jokainen tapaus on yksilöllinen, eivätkä näin ollen aiemmin tehdyt oikeustapauspäätökset välttämättä sovellu sellaisenaan käytännössä sovellettaviksi kaikkiin tapauksiin. Käytännön kannalta keskeinen ohje on Verohallinnon verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille, jonka tarkoituksena on selventää yleishyödyllisyyden ja elinkeinotoiminnan välistä arviointia ja jota voidaan pitää luottamuksensuojaa antavana ohjeena. Ohjekaan ei kaikilta osin anna yksiselitteisiä vastauksia verokysymyksiin, vaan jättää liikaa tulkinnanvaraa yleishyödyllisten yhteisöjen tasapuolisen verotuksen varmistamiseksi.

Verotuksen periaatteisiin kuuluu, että verotus on tasapuolista ja ennakoitavissa olevaa. Yhdenvertaisuusperiaatteen mukaan verotuskäytännön pitäisi siis olla yhtenäistä, niin että samanlaisesta toiminnasta seuraa sama verotus. Vuoden 2009 alusta yleishyödyllisten yhteisöjen verotus keskitettiin Savo-Karjalan yritysverotoimistoon. Keskittäminen paransi osaltaan yhteneväisyyttä yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevissa ratkaisuissa ja tasapuolisti näin eri puolilla Suomea sijaitsevien yhteisöjen verokohtelua. Verotus tapahtuu kuitenkin vasta jälkikäteen, eikä verovelvollinen ole välttämättä ehtinyt reagoida esimerkiksi toiminnassa tapahtuneisiin, verotukseen vaikuttaviin, muutoksiin ajoissa. Jos ennakoitavuus ja oikeusvarmuus olisi taattu selkeillä säännöksillä laissa sekä niitä koskevilla Verohallinnon ohjeilla, vältyttäisiin mahdollisesti takautuvasti verovelvollisen vahingoksi tapahtuvilta verotuksen oikaisuilta.

Tutkimus osoittaa, että verotuksen ennakoitavuuden ja oikeusvarmuuden vahvistamiseksi tulisi lakiin saada tarkemmat määritelmät yleishyödyllisyyden sisällöstä. Verotuksen perusteet tulisi pystyä ymmärtämään lain säännöksestä, ilman että verovelvollinen joutuu etsimään vastauksia verotusta koskeviin kysymyksiinsä laajasta määrästä oikeusratkaisuja, jotka eivät välttämättä ole täysin käyttökelpoisia juuri kyseiseen tapaukseen, sillä kaikki tapaukset ovat yksilöllisiä ja erilaisia. Tätä ajattelua tukee myös perustuslain (731/1999) säädös siitä, että verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden perusteista.

Mikäli lakiin ei saada muutoksia, olisi Verohallinnon annettava lisää selkeyttäviä ohjeita rajanvetoon yleishyödyllisen ja elinkeinotoiminnan välille, jotta valtakunnallisella tasolla yleishyödyllisten yhteisöjen verotuskäytännöt saataisiin mahdollisimman yhtenäisiksi. Verohallinnolla ei ole resursseja laajamittaisiin verotarkastuksiin, eikä se ole tarkoituksenmukaistakaan, vaan tavoitteena tulisi olla se, että yleishyödyllisten yhteisöjen mahdollisimman oikea ja tasapuolinen verotus saavutettaisiin yksiselitteisen lain tai tarpeeksi selkeiden ja tarkkojen ohjeistusten avulla.

Ennakkotiedon tai ennakkoratkaisun hakeminen veroviranomaiselta kannattaa aina, jos on pienikin epäilys siitä, että yleishyödyllinen toiminta voitaisiin katsoa verotettavaksi elinkeinotoiminnaksi. Tällä voidaan pienentää jälkikäteen tapahtuvan veronoikaisun riskiä, jos Verohallinto tutkiessaan asiaa toteaakin, että tulonhankkimistoiminta olisi ollut veronalaista elinkeinotoimintaa. Kokkotyö-säätiön kannattaisi hakea ennakkoratkaisua veroviranomaiselta, jotta se voisi varmistua siitä, ettei sen harjoittama laajakaan elinkeinotoiminta aiheuta yleishyödyllisyysstatuksen menetystä. Ennakkoratkaisua tulisi hakea erityisesti siinä tapauksessa, että sen elinkeinotoiminnan tulos muuttuu positiiviseksi, mutta mielestäni ennakkoratkaisun hakeminen kannattaisi, negatiivisesta elinkeinotoiminnan tuloksesta huolimatta.

Veronhuojennuksen hakemista harkittaessa on otettava huomioon se, missä määrin yhteisön varoja ja tuloja käytetään yhteiskunnan kannalta tärkeään yleishyödylliseen toimintaan. Lisäksi merkitystä on sillä, merkitseekö yhteisön tiettyä liiketoimintaa koskeva huojennus vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille haittaa, joka ei ole vähäinen. Veronhuojennuksen myöntämiskriteerit ovat tulkinnallisia, ja eritoten kilpailuhaittaa koskevaa kriteeriä on viime vuosina tulkittu hyvinkin ankarasti. Lisäksi kysymys siitä, onko yhteisö yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittava yleishyödyllinen yhteisö, liittyy tulkinnallisuutta.

Kokkotyö-säätiö harjoittaa laajasti elinkeinotoimintaa, jonka tarkoituksena on rahoittaa sitä yleishyödyllistä toimintaa, jota varten säätiö on perustettu. Ongelmallisena pidän sitä, ettei säätiön harjoittaman elinkeinotoiminnan laajuuteen

ole olemassa selkeitä rajoja. Olisiko mahdollista, että Kokkotyö-säätiön harjoittaman elinkeinotoiminnan katsottaisiin olevan niin laajaa, että se uhkaisi sen yleishyödyllisyysasemaa? Minkälainen toiminta taas on laadultaan sellaista, että sen ei katsottaisi liittyvän tarpeeksi läheisesti säätiön yleishyödylliseen toimintaan? Tutkimuksen perusteella näihin kysymyksiin ei tällä hetkellä ole olemassa yksiselitteisiä vastauksia.

Yleishyödyllisen yhteisön harjoittama toiminta tulee pystyä jakamaan riittävällä tarkkuudella yleishyödylliseen toimintaan ja elinkeinotoimintaan. Lisäksi jakoperusteet on voitava selvittää veroviranomaiselle. Kokkotyö-säätiön tulee tarkastella ja tarvittaessa päivittää toimintojensa jakoperusteet yleishyödyllisen ja verotettavan elinkeinotoiminnan välillä. Säätiöllä itsellään on siitä paras tietämys, joka on veroviranomaisen pyynnöstä selvitettävä ja perusteltava mahdollisimman tarkasti verotuksen toimittamiseksi.

Yleishyödyllisen yhteisön on syytä pitää mielessä se tosiasia, ettei sen yleishyödyllisyys ole välttämättä pysyvä tila. Muutokset olosuhteissa voivat johtaa yleishyödyllisyyden menettämiseen kokonaan tai vaikka vain osittain jonkun tietyn toiminnan osalta. Mikäli yleishyödyllisen yhteisön tai säätiön toiminnassa tapahtuu muutoksia tai niitä ollaan suunnittelemassa, on syytä selvittää etukäteen, miten muutokset voivat vaikuttaa yhteisön yleishyödylliseen asemaan. Huomiota tulee kiinnittää myös siihen, onko markkinoilla muita kuin yleishyödyllisiä yhteisöjä, jotka tarjoavat vastaavia palveluita. Lisäksi on tarkkaan seurattava verotuskäytännön kehitystä ja julkaistua oikeuskäytäntöä, jotta voidaan ajoissa reagoida, mikäli on epäilys täyttääkö yhteisön toiminta yleishyödyllisyyden tuntomerkit.

Jatkotutkimuksena olisi mielenkiintoista selvittää, toteutuuko oikeudenmukaisuus ja tasapuolisuus yleishyödyllisten säätiöiden verotuksessa eri puolilla Suomea.

LÄHDELUETTELO

Andersson, Edward, Linnakangas, Esko & Joakim Frände (2016). *Tuloverotus.* 8., uudistettu painos. Helsinki: Talentum Media Oy.

Hannula, Antti, Kilpinen, Kai & Torsti Lakari (2011). *Säätiö.* 1. painos. Helsinki: WSOYpro Oy.

Kallio, Mika, Kangasniemi, Anu, Pöyhönen, Katariina & Heidi Vierros (2016). *Yhdistykset ja säätiöt. Kirjanpidon, tilinpäätöksen ja verotuksen erityiskysymyksiä.* Helsinki: ST-Akatemia Oy.

Lydman, Kari, Kemppinen, Seppo, Laaksonen, Lasse, & Ilkka Lahti (2018). *Yhdistys ja säätiö. Oikeudelliset kysymykset, tilinpäätös, verotus ja hallinto.* Helsinki: Tietosanoma Oy.

Myrsky, Matti (2013). *Ratkaisun KHO 2013:70 arviointia.* Defensor Legis N:o 4/2013. Vammalan Kirjapaino Oy.

Myrsky, Matti (2014). *Yhdistysten ja säätiöiden verotus*. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus.

Myrsky, Matti & Marianne Malmgrén (2014). *Elinkeinotulon verotus.* 4. uudistettu painos. Helsinki: Talentum Media Oy.

Ossa, Jaakko (2013). *Tuloverolaki käytännössä.* 1. painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

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

Soikkeli, Lauri (2004). *Luottamuksensuoja verotuksessa.* Vantaa: WSOY Lakitieto.

Talari, Pekka T. (2010). Yhdistykset, säätiöt ja verotus. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Kärki Konsultit Ky (2018). *Yhteistyöstä voimaa -hanke*. Saatavana 29.8.2019 World Wide Webistä: <URL:http://www.juukalainen.fi/fi/document.cfm?doc=show&doc_id=64>.

Andström, Kristina. *Johdatus oikeustieteeseen.* [Siteerattu 29.8.2019]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:https://blogs.helsinki.fi/avoin-johdatusoik/lainoppi-ja-oikeudenalat/#3.2.>.

Kokkotyö-säätiö (2019a). [Siteerattu 29.8.2019]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:https://www.kokkotyo.fi>.

Similä, Jenni (2016). *Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus.* Oikeusministeriön selvityksiä ja ohjeita. Keskusteluasiakirja. [Siteerattu 29.8.2019]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/75128/OMSO_27_2016_Yleishyodyll_yhteisojen_verotus34.pdf?sequence=1>.

Myrsky, Matti (2008). *Yleishyödylliset yhteisöt, kiinteistöt ja verotus.* Tilisanomat, 20.5.2008. Saatavana World Wide Webistä: <URL:https://tilisanomat.fi/yleiset/yleishyodylliset-yhteisot-kiinteistot-ja-verotus>.

Verohallinto (2016). *Yleishyödyllisen yhteisön veronhuojennus*. [Siteerattu 29.8.2019]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48764/yleishyodyllisen_yhteison_veronhuo-jennu/>.

Verohallinto (2019a). *Verotuksen toimittamisen periaatteita.* [Siteerattu 23.11.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49044/verotuksen-toimittamisen-periaatteita/>.

Verohallinto (2019b). *Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille*. [Siteerattu 23.11.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-haku-sivu/47999/verotusohje-yleishy%C3%B6dyllisille-yhteis%C3%B6ille/>.

Verohallinto (2019c). *Ennakkoratkaisuhakemuksen tekeminen ja siihen annettava päätös*. [Siteerattu 9.10.2019]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-haku-sivu/47819/ennakkoratkaisuhakemuksen-tekeminen-ja-siihen-annettava-paatos/>.

JULKAISEMATON LÄHDE

Verohallinto (2010). Arvonlisävero-ohjaus. Nro 10OH245K. Savo-Karjalan yritysverotoimisto.

MUU LÄHDE

Kokkotyö-säätiö (2019b). Toimitusjohtajan sähköpostitse 29.8.2019 antamat tiedot.

VIRALLISLÄHTEET

HE 257/2018 Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta

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 kuntouttavasta työtoiminnasta 2.3.2001/189

Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 9.9.2016/768

Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558

Perustuslaki 11.6.1999/731

Säätiölaki 24.4.2015/487

Tuloverolaki 30.12.1992/1535

OIKEUSTAPAUSLUETTELO

Korkein hallinto-oikeus

19.12.2017 taltio 6532	KHO 2017:191	s. 49
10.12.2015 taltio 3596	KHO 2015:174	s. 48
27.12.2013 taltio 4068	KHO 2013:200	s. 51
6.9.2013 taltio 2730	KHO 2013:140	s. 58
17.4.2013 taltio 1288	KHO 2013:70	s. 40
14.1.2009 taltio 59	KHO 2009:5	s. 38
22.10.1997 taltio 2642		s. 34
11.9.1997 taltio 2202		s. 42
31.1.1994 taltio 282		s. 34
17.1.1992 taltio 157		s. 42
	KHO 1987 B 595	s. 43