

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus

Keskusteluasiakirja

Selvityksiä ja ohjeita 27/2016

ISSN 1798-7067 (verkkojulkaisu)

ISBN 978-952-259-520-1 (verkkojulkaisu)

Helsinki 2016

KUVAILULEHTI

Julkaisija	Oikeusministeriö Demokratia-, kieli- ja perusoikeusasioiden yksikkö		Julkaisu-aika 16.6.2016
Tekijä(t)	Jenni Similä		
Julkaisun nimi	Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus		
Julkaisusarjan nimi ja numero	Oikeusministeriön julkaisu 27/2016		
Julkaisun teema	Selvityksiä ja ohjeita		
Tiivistelmä	<p>Käsillä oleva selvitys nostaa keskusteluun yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevia merkittävimpiä havaittuja ongelmakohtia, niiden mahdollisia ratkaisuvaihtoehtoja sekä lisäselvitystä kaipaavia seikkoja.</p> <p>Toimivaltansa nojalla kansalaisyhteiskuntapolitiikan neuvottelukunta KANE on tilannut yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen nykytilaa ja kehittämisehdotuksia koskevan taustaselvityksen, jonka tarkoituksena on toimia keskusteluasiakirjana KANEn tulevien vuosien toiminnan suuntaamisessa. Selvityksen tekijä on yliopisto-opettaja KTM Jenni Similä.</p>		
Asiasanat	kansalaisjärjestöt, kansalaisyhteiskunta, verotus, yleishyödylliset yhteisöt		
Asianumerot	3/021,2012, OM005:00/2012		
	ISSN (verkkajulkaisu) 1798-7067	ISBN (verkkajulkaisu) 978-952-259-520-1	
	Sivumäärä 34	Kieli suomi	URN-tunnus http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-259-520-1
Julkaisujen myynti/ jakelu	www.oikeusministerio.fi		

PRESENTATIONSBLAD

Utgivare	Justitieministeriet Enheden för demokrati, språk och grundläggande rättigheter	Utgivningsdatum 16.6.2016
Författare	Jenni Similä	
Publikationens namn	Beskattningen av allmännyttiga samfund	
Publikationsseriens namn och nummer	Justitieministeriets publikation 27/2016	
Publikationens tema	Utredningar och anvisningar	
Referat	<p>Denna utredning lyfter fram de mest centrala problemen i anslutning till beskattningen av allmännyttiga samfund, olika alternativ för att lösa dessa problem samt ärenden som kräver tilläggsutredningar.</p> <p>Delegationen för medborgarsamhällspolitik (KANE) har med stöd av sin behörighet beställt en utredning om nuläget i fråga om beskattningen av allmännyttiga samfund samt utvecklingsförslag beträffande detta. Utredningen ska fungera som diskussionsunderlag vid planeringen av KANE:s verksamhet under de kommande åren. Utredaren är universitetslärare, ekonomie magister Jenni Similä.</p>	
Nyckelord	frivilligorganisationer, det civila samhället, beskattning, allmännyttiga samfund	
Ärendenummer	3/021,2012, OM005:00/2012	
	ISSN (webbpublikation) 1798-7067	ISBN (webbpublikation) 978-952-259-520-1
	Sidantal 34	Språk finska
	URN http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-259-520-1	
Beställningar/ distribution	www.oikeusministerio.fi	

SISÄLLYS

ESIPUHE	8
1 JOHDANTO.....	9
1.1 Toimenpide-ehdotukset.....	10
2 TULOVEROTUKSEEN LIITTYVÄT TAVOITTEET	12
2.1 Millaiset yhteisöt voivat saada yleishyödyllisten yhteisöjen veroetuuksia?.....	12
2.2 Mistä toiminnasta yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen?	14
2.3 Ns. superyleishyödyllisten yhteisöjen erityinen veronhuojennus	16
2.4 Havaitut ongelmakohdat yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotuksessa	17
2.5 Toimenpide-ehdotukset.....	19
3 ARVONLISÄVEROTUKSEEN LIITTYVÄT TAVOITTEET	21
3.1 Yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuus kansallisen sääntelyn nojalla.....	21
3.2 Havaitut ongelmakohdat yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksessa	22
3.3 Toimenpide-ehdotukset.....	23
4 MUUT VEROTUSKYSYMYKSET	24
4.1 Ennakkoperintä	24
4.2 Lahjoitusvähennys.....	24
4.3 Toimenpide-ehdotukset.....	25
5 VIESTINTÄ JA MUUT JATKOTOIMET	27
5.1 Toimenpide-ehdotukset.....	27
LÄHTEET	29

ESIPUHE

Kansalaisyhteiskuntapolitiikan neuvottelukunnan KANE¹ keskeinen tavoite on vahvistaa kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytyksiä. Vaikka kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytysten kannalta ihmisten pyyteettömästi antama aika on tärkein, taloudellisilla toimintaedellytyksillä on merkittävä vaikutus tuon toiminnan mahdollistajana.

Veropolitiikalla ja verotuksen käytännön ratkaisuilla voi olla merkittävä vaikutus kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytyksiin. Verotus, kuten muukin sääntely, voi joko kannustaa ja innostaa toimimaan yhteisen hyvän edistämiseksi tai pahimmillaan tehdä toiminnan lähes mahdottomaksi. Nykyinen yleishyödyllisten toimijoiden nauttima verovapaus on merkittävä keino tukea kansalaisyhteiskuntaa.

Haluan kiittää selvityksen tekijä Jenni Similää ansiokkaasta työstä. Samoin kiitän kaikkia niitä KANEn ja työryhmien jäseniä jotka ovat selvityksen valmisteluvaiheessa sitä kommentoineet.

Tämän selvityksen tehtävänä on koota verotukseen liittyviä muutoksia ja esityksiä kansalaisyhteiskunnan näkökulmasta. Selvitys julkaistaan keskusteluasiakirjana eikä se ilmaise KANEn virallista kantaa. Toiveena on, että selvitys antaa lisäeväitä monimuotoisen kansalaisyhteiskuntatoiminnan huomioimiseksi myös verotuksessa.

Helsinki 7.6.2016



Eero Rämö
Puheenjohtaja
Kansalaisyhteiskuntapolitiikan neuvottelukunta KANE

¹ Kansalaisyhteiskuntapolitiikan neuvottelukunta KANE on oikeusministeriön yhteydessä toimiva neuvottelukunta, jonka tehtävänä on julkisen vallan ja kansalaisyhteiskunnan vuorovaikutuksen parantaminen ja kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytysten vahvistaminen. KANEssa on puheenjohtajien lisäksi 19 jäsentä, jotka edustavat järjestöjä, tutkimusta, elinkeinoelämää, vapaata kansalaistoimintaa sekä ministeriöitä ja virastoja. KANEn visiona on, että Suomessa on inspiroiva ja vaikuttava kansalaisyhteiskunta. Lisätietoa: <http://www.oikeusministerio.fi/kane>

1 JOHDANTO

Kolmannen sektorin toiminnan on katsottu lisäävän kansalaisten hyvinvointia siinä määrin, että julkinen valta tukee erilaisten kolmannen sektorin toimijoiden, kuten aatteellisten yhdistysten ja säätiöiden toimintaa monin eri tavoin.² Tukimuotoina voivat tulla kyseeseen esimerkiksi toimijoiden välisen yhteistyön kehittäminen tai toimijoiden tarvitsema tiedotus, viestintä ja koulutus, mutta myös taloudelliset tuet. Suorien taloudellisten tukien lisäksi erilaisten kolmannen sektorin tahojen toimintaa on tuettu Suomen itsenäisyyden alkuajoista saakka takaamalla näille verotuksessa muita toimijoita edullisempi asema.³ Verotuksellista erityisasemaa on perusteltu monin tavoin, sillä kolmannen sektorin toiminnan on katsottu lisäävän yhteiskunnan kokonaisyhyinvointia enemmän kuin menetetyistä verotuloista aiheutuu haittaa.⁴ Erilaisia kolmannen sektorin kansalaisjärjestöjä voidaan pitää verotuksessa yleishyödyllisinä yhteisöinä, joiden verotus on muita yhteisöjä kevyempää niin tulo-, arvonlisä- kuin esimerkiksi kiinteistöverotuksessakin. Yleishyödyllinen yhteisö voi olla tuloistaan joko kokonaan tai osittain verovapaa.

Yleishyödyllisten yhteisöjen erilaisia verovapauksia on ajoittain myös kritisoitu.⁵ Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksellista erityisasemaa koskien on ajoittain esitetty muutettavaksi. Kuitenkaan viimeisen 20 vuoden aikana tehdyistä muutosesityksistä yhtäkään ei ole toteutettu⁶. Tahtotila kolmannen sektorin toimijoiden verotuksellisen erityisaseman säilyttämiseen on tuotu julki mm. Valtioneuvoston periaatepäätöksessä kansalaisjärjestöjen toimintaedellytysten edistämisestä (8.3.2007). Kolmannen sektorin toiminnan merkitystä on korostettu myös eri tasoilla EU:n toiminnassa.

Vaikka yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksellinen erityisasema onkin säilynyt perusteiltaan samanlaisena koko itsenäisyyden ajan, on kolmannen sektorin verotusta kehitetty pienimuotoisemmin myös 2000-luvulla. Oikeusministeriön yhteydessä toimivan kansalaisyhteiskuntapolitiikan neuvottelukunta KANEn tehtäviin kuuluu muun muassa kansalaisyhteiskunnan toimintaympäristön muutosten seuraaminen ja kansalaisjärjestöjä koskevan julkisen vallan päätösten johdonmukaisuuden ja ennakoitavuuden seuraaminen, selvitys- ja tutkimushankkeiden käynnistäminen sekä aloitteiden ja esitysten tekeminen kansalaisyhteiskuntapolitiikan kannalta tärkeiden osalueiden kehittämiseksi⁷. Tämän toimivaltasäännöksen nojalla KANE onkin tehnyt erityisesti ensimmäisen toimikautensa 2007–2011 aikana tutkimus- ja selvitystöitä kansalaisjärjestöjen verotusta koskien. Lisäksi KANE on osallistunut erilaisiin aiheita käsitelleisiin työryhmiin. Näiden aiemmin tehtyjen töiden tulokset on huomioitu myös tässä muistiossa.

Vaikka viimeksi kuluneiden kymmenen vuoden aikana esimerkiksi yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevia Verohallinnon ohjeita on päivitetty ja myöskin asiaa koskeva oikeuskäytäntö on kehittynyt, ei yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevaa lainsäädäntöä ole päivitetty. Verotus perustuukin verraten vanhaan lainsäädä-

² Valtiovarainministeriö 2009, s. 15–17.

³ Kansalaisyhteiskuntapolitiikan neuvottelukunta 2008, s. 6.

⁴ Myrsky 2005, s. 478.

⁵ ks. esim. Yle Uutiset 2013 <http://yle.fi/uutiset/linnanmaki_-_veroparatiisi_keskella_helsinkia/6542462> ja Talouselämä 2014 <<http://www.talouselama.fi/tebatti/hakaniemessa-luuraa-veroparatiisi-3463530>>

⁶ Myrsky 2007, s. 276.

⁷ VnA kansalaisyhteiskuntapolitiikan neuvottelukunnasta (269/2007), 2 §.

däntöön, samalla kun kolmannen sektorin toimintakenttä on monella tapaa muuttunut: kolmannen sektorin toiminta on laajentunut esimerkiksi sosiaalipalveluiden alalla perinteisen julkisen sektorin palvelutuotannon alueelle, jolla toimii nykyisin myös lukuisia yksityisiä yrityksiä. Toisaalta taas yksityiset yritykset ovat enenevässä määrin alkaneet tuottaa erilaisia kulttuuri-, liikunta- ja muita vapaa-ajan palveluita, jotka ovat olleet perinteistä kolmannen sektorin toiminta-alueita. Yhteiskunnan eri sektoreiden laajenevista ja limittyvistä toimintakentistä johtuen yleishyödyllisten yhteisöjen verovapauksista voi aiheutua kilpailuneutraaliteettiongelmia erityisesti verrattuna yksityisten yritysten toimintaan. Kilpailuneutraaliteettiongelmaan ja muihin toimintaympäristön muutoksiin onkin vastattu tulkitsemalla lakia viranomaistoiminnassa ja oikeuskäytännössä yhteiskunnalliset muutokset huomioiden itse lain säännöksiä kuitenkin muuttamatta. Oma lukunsa yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksessa on myös se, että järjestöjen saaman suoran julkisen tuen kaventuessa on järjestöille syntynyt tarve laajentaa ja monipuolistaa varainhankintakeinojaan.

Sipilän hallituksen ohjelmassa on selvitettäväksi asetettavien veromuutosten joukkoon kirjattu säätiöiden ja yhdistysten verokohtelun selvittäminen.⁸ Hallitusohjelmaan ei kuitenkaan ole kirjattu tämän selvitystyön tavoitteita esimerkiksi kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytyksien turvaamisesta. Sen sijaan yhdeksi hallituksen verotusta koskeväksi kärkitavoitteeksi on määritelty verotuksen perusperiaatteena olevan laajan veropohjan. Hallitusohjelman myötä alkavan selvitystyön ja asiaa koskevan merkitykseltään avoimen hallitusohjelmakirjauksen vuoksi KANEn on jälleen ajankohtaista nostaa keskusteluun järjestöjen verotusta koskevia merkittävimpiä havaittuja ongelmakohtia, niiden mahdollisia ratkaisuvaihtoehtoja sekä lisäselvitystä kaipaavia järjestöjen verotukseen liittyviä seikkoja. Toimivaltansa nojalla KANE on myös tilannut tämän yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen nykytilaa ja kehittämisehdotuksia koskevan taustaselvityksen, jonka tarkoituksena on toimia keskusteluasiakirjana KANEn tulevien vuosien toiminnan suuntaamisessa.

KANEn toiminnan tarkoituksena on kansalaisjärjestökentän toimintaedellytysten kehittäminen, joten tässä asiakirjassa esitetyissä ratkaisuvaihtoehdoissa on pyritty siihen, että yleishyödyllisen toiminnan verotusasema säilyisi mahdollisimman edullisena. Verotusaseman edullisuus on perusteltua jo yksistään kansalaisjärjestötoiminnan aikaansaaman yhteiskunnallisen hyödyn ansiosta. On kuitenkin syytä huomauttaa, että vaikka tässä asiakirjassa kansalaisjärjestökenttää on käsitelty yleisellä tasolla yhtenäisenä, on erilaisilla esitetyillä ratkaisuilla erilaisia vaikutuksia eri toimijoihin näiden toiminnan erityispiirteiden vuoksi, esimerkiksi riippuen yhteisön toiminnan tarkoituksesta ja juridisesta muodosta, yhteisön koosta ja toiminnan laajuudesta sekä yhteisön toimialasta.

1.1 Toimenpide-ehdotukset

1. Hallituksen yhdistyksiä ja säätiöitä koskevan selvitystyön ja veropolitiikan tavoitteet ja tehdyt rajaukset on määriteltävä ja ilmaistava etukäteen selkeästi. Selvitystyössä on luonnollisesti huomioitava verojärjestelmään liittyvät veropolitiikan toteuttamisen reunaehdot, kuten kansainvälisoikeudelliset sitoumukset. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta Suomessa on olemassa suhteellisen tuoreita

⁸ Valtioneuvoston kanslia 2015, liite 1.

ja kattavia esityksiä⁹, joten oikeus- ja verotuskäytännön yleistilan selvittämiseksi ei ole erityisiä perusteita ilman selvitystyön erityisiä tavoitteita.

2. Veropolitiikan tavoitteiden ilmaisu mahdollistaa muutosten vaikutusten etukäteisarvioinnin. Hallituksen selvitystyön osana verolainsäädännön muutosten vaikutuksia erilaisten kolmannen sektorin toimijoiden talouteen sekä hallinnolliseen rasitukseen on arvioitava etukäteen. Arvioinnissa on huomioitava erilaisten toimijoiden toiminnan erityispiirteet toimijoiden näkökulmasta käsin.

⁹ ks. esim. Myrsky 2014a.

2 TULOVEROTUKSEEN LIITTYVÄT TAVOITTEET

2.1 Millaiset yhteisöt voivat saada yleishyödyllisten yhteisöjen veroetuuksia?

Kansainvälisesti eri maiden lainsäädännöissä on jollain tapaa taattu yleishyödyllisille yhteisöille erilaisia verovapauksia. Valtiot ovat kuitenkin määritelleet itsenäisesti sen, millaisille yhteisöille veroetuuksia myönnetään, millä edellytyksin sekä kuinka laajoja vapautukset ovat.¹⁰ Näin ollen esimerkiksi EU-tasolla ei ole olemassa yhtä yleistä yleishyödyllisen yhteisön määritelmää eikä yhteisymmärrystä siitä, miten näitä yhteisöjä on mahdollista tukea verotuksen keinoin. Myös yleishyödyllisten yhteisöjen tulo-verotussääntelyn kehittämisessä on kuitenkin huomioitava erinäiset EU-oikeudelliset periaatteet samoin kuin muutoinkin verotuksessa.

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksellinen erityisasema Suomen tuloverojärjestelmässä perustuu siis kansalliseen lainsäädäntöön. Verotuksessa yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää tuloverolain (1535/1992, TVL) 3 §:n mukaisia yhteisöjä, joiden toimintaa voidaan pitää yleishyödyllisenä. Yleishyödyllisyyden kriteerit on määriteltä TVL 22 §:ssä. TVL 22 §:n edellytykset täyttääkseen verovelvollisen on oltava toimintamuodoltaan TVL 3 §:ssä tarkoitettu yhteisö: rekisteröimätöntä yhdistystä ei siis lähtökohtaisesti voida pitää verotuksessa yleishyödyllisenä yhteisönä, mutta toisaalta esimerkiksi osakeyhtiö tai osuuskunta voi olla TVL 22 §:n mukainen yleishyödyllinen yhteisö¹¹.

Tuloverolain 22.1 §:n mukaan yhteisö on yleishyödyllinen, jos:

- se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä ja taloudellisessa mielessä;
- sen toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin;
- se ei tuota toiminnallaan siihen osallisille taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena tai kohtuullista suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä.

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

¹⁰ Andersson 2011, s. 236.

¹¹ Rekisteröimätöntä yhdistystä verotetaan TVL 4 §:n mukaisena yhtymänä, jonka tulo verotetaan sen osakkailla. Mikäli yhdistyksen tarkoituksena on rekisteröityä ja rekisteröinti on laitettu vireille ennen verovuoden päättymistä, voidaan yhdistystä pitää TVL 3 § ja 22 §:issä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä yleishyödyllisyyden edellytysten täyttyessä. Osakeyhtiömuotoisen toimijan yleishyödyllisyydestä ks. esim. KHO 2013:19, jossa Oy-muotoista ammattikorkeakoulua pidettiin yleishyödyllisenä yhteisönä.

On syytä huomata, että 2 momentin luettelo on luonteeltaan esimerkkiluettelo, eikä yhteisön toiminnan luonteen mainitseminen siinä riitä yleishyödyllisen yhteisön statuksen saavuttamiseksi, vaan yhteisön toiminnan on täytettävä yhtäaikaaisesti kaikki 1 momentissa mainitut edellytykset¹². Kansalaisjärjestötoiminnan perusluonteeseen kuuluu se, että toiminta on lähtökohtaisesti avointa kaikille halukkaille. Lisäksi merkittävä osa kansalaisjärjestötoiminnasta toteutetaan edelleenkin vapaaehtoisvoimin, vaikkakin järjestöillä on usein myös palkattua henkilöstöä. Henkilöstön palkkatason ollessa käypä, eivät toimintaan osalliset saa palkan muodossa toiminnastaan poikkeuksellista taloudellista etua. Näin ollen TVL 22.1 §:n 2 ja 3 kohdan soveltamisen osalta pääasiassa ei ole havaittavissa merkittäviä ongelmia, vaan järjestöt pääasiassa täyttävät näiltä osin yleishyödyllisen yhteisön edellytykset.

Yhteisön yleishyödyllisyyttä arvioidaan sekä sen sääntöjen että tosiasiallisesti toteutuneen toiminnan perusteella. Yhteisöjen yleishyödyllisyyttä koskeva ratkaisu tehdään kokonaisarvioinnin perusteella verovuosikohtaisesti koskien sitä verovuotta, jonka verotuksen toimittamisesta on kulloinkin kyse.¹³ Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus -työryhmä käsittelee raportissaan harrastus- ja vapaa-ajantoiminnan, taide-toiminnan (erityisesti taiteen tukemisen) ja sosiaalisen toiminnan yleishyödyllisyyden määrittelyä. Työryhmän näkemyksen mukaan kyseiset toiminnot täyttävät lähtökohtaisesti yleishyödyllisyyden toiminnan ehdot, ja näitä toimintoja harjoittavia yhteisöjä tulisi työryhmän näkemyksen mukaan pitää verotuksessa yleishyödyllisinä yhteisöinä. Jos kuitenkin toiminnan tarkoituksena on vain toimintaan osallistuneiden omien kulujen minimointi tai jos yhteisön toiminta muodostuu yksinomaan elinkeinotoimintana pidettävän toiminnan harjoittamisesta (esimerkiksi taidetapahtuman järjestämisestä tai sosiaalialan palvelutoiminnasta), ei yhteisöä työryhmän esityksen mukaan tulisi pitää yleishyödyllisenä yhteisönä.¹⁴ Työryhmän näkemykset edellä mainittujen toimintojen yleishyödyllisyydestä on huomioitu myös Verohallinnon verotusohjeessa yleishyödyllisille yhteisöille ja nykyinen verotusohje on linjassa työryhmän esittämien näkemysten kanssa. Lisäksi ohjeessa on käsitelty erikseen urheiluseurojen ja golfseurojen yleishyödyllisyyttä.¹⁵

Sekä Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus -työryhmän raportissa että Verohallinnon ohjeessa on katsottu, ettei yhteisö toimi TVL 22 §:ssä tarkoitettulla tavalla välittömästi yleiseksi hyväksi, jos sen toiminta muodostuu ainoastaan toisen yleishyödyllisen yhteisön toiminnan taloudellisesta tukemisesta. Pelkästään varojen ohjaaminen yleishyödylliseen käyttöön ei tee tällaisen tukiyhteisön toiminnasta yleishyödyllistä ja varainhankinnasta verovapaata. Sen sijaan yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää tukiyhteisöä, jolla on omaa selkeästi yleishyödyllistä toimintaa, tai jos yleishyödylliseen toimintaan ohjattavien varojen määrä on tulokseen nähden merkittävä, tuettavia yhteisöjä on useita ja pääsyä niiden jäseneksi ei ole rajoitettu.¹⁶ Työryhmän ja Verohallinnon ohjeistuksen kanta perustuu aiempaan oikeuskäytäntöön. Kuitenkin

12 Verohallinto 2014, kohta 1 Yleishyödyllinen yhteisö.

13 Verohallinto 2014, kohta 1 Yleishyödyllinen yhteisö. Apurahasäätiöitä, jotka jakavat riittävän suuren osan tuotoistaan stipendeinä, apurahoina tai tunnustuspalkintoina, voidaan pitää lähtökohtaisesti yleishyödyllisinä yhteisöinä. Säätiöiden jakamien varojen määrää suhteessa säätiöiden tuottoihin voidaan kuitenkin tarkastella useamman vuoden perusteella huolimatta yleishyödyllisyysarvioinnin verovuosikohtaisuudesta (ks. ohjeen kohta 1.1.4 Laajamittaisen sijoitustoiminnan vaikutus yleishyödyllisyyteen, näin myös Valtiovarainministeriö 2009, s. 34).

14 Valtiovarainministeriö 2009, s. 26–31.

15 Verohallinto 2014, kohta 1.4 Erityiskysymyksiä.

16 Valtiovarainministeriö 2009, s. 32 ja Verohallinto 2014, kohta 1.4.1 Tukiyhteisöt. Verohallinto on päivittänyt yleishyödyllisten yhteisöjen verotusohjettaan tämän taustamuistion julkaisun jälkeen 4.5.2016. Päivitetystä ohjeesta on huomioitu KHO 2015:125 ratkaisun vaikutukset tukiyhteisöjen yleishyödyllisyyden arvioinnille (toim. huom.)

ratkaisu KHO 2015:125 osoittaa, että yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää myös sellaista yhteisöä, joka ainoastaan tukee toista yleishyödyllistä yhteisöä.¹⁷

2.2 Mistä toiminnasta yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen?

Mikäli yhteisö täyttää TVL 22 §:ssä säädettyt yleishyödyllisyyden edellytykset, on se TVL 23 §:n mukaisesti verovelvollinen ainoastaan saamastaan elinkeinotulosta sekä muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta kunnalle TVL 124.3 §:ssä säädetyn prosentin mukaan.¹⁸ Vaikka verotuksessa yleishyödyllisenä pidettävä yhteisö ei saakaan tuottaa toiminnassa mukana oleville taloudellista etua, ei tämä kuitenkaan tarkoita sitä, ettei yhteisö voisi harjoittaa taloudellista toimintaa. Yleishyödyllinen yhteisö voi siis harjoittaa varainhankintatarkoituksessa myös elinkeinotoimintaa.¹⁹

Tuloverolain 23.3 §:ssä on lisäksi säädetty, ettei yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona pidetä:

- 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;
- jäsenlehdistä ja muista yhteisön toimintaa välittömästi palvelevista julkaisuista saatua tuloa;
- adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varojenkeräyksestä saatua tuloa;
- 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;
- bingopelin pitämisestä saatua tuloa.

Koska TVL 23.3 §:n negatiivisella listalla mainittuja tuloja ei pidetä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan tuloina, ovat näistä lähteistä saadut tulot yhteisön henkilökohtaisen tulolähteen tuloa ja siten yhteisölle verovapaita. Yleishyödylliset yhteisöt voivat saada TVL 23.3 §:n listalla erikseen mainittujen tulojen lisäksi myös muita tuloja, mistä ne eivät ole tuloverovelvollisia. Tällaisia tuloja ovat esimerkiksi korko-, vuokra- ja osinkotulot ja luovutusvoitot²⁰. Lisäksi yhteisön varsinaisesta yleishyödyllisenä toimintana pidettävästä toiminnasta saamat tulot ovat sille verovapaita. Tällaisia tuloja voivat olla esimerkiksi jäsenmaksut ja yhdistyksen saamat lahjoitukset.

17 Penttilä 2015. Tapauksessa käsitellyn säätiön tarkoituksena on ollut tukea toimenpiteitä, joilla pyritään kehittämään nuorisoa taloudellisesti, sivistyksellisesti sekä sosiaalisesti maaseudulla ja asutuskeskuksissa. Sääntöjensä mukaisesti säätiö on tukenut taloudellisesti B ry:tä ja lisäksi se on tukenut vuosittain useita kymmeniä yksityishenkilöitä ja yhdistyksiä mm. jakamalla näille apurahoja. Ennakkoratkaisuhakemuksessaan säätiö pyrki selvittämään, voitiinko säätiötä pitää yleishyödyllisenä yhteisönä myös siinä tapauksessa, että toimintaa muutettaisiin siten, että se jakaa apurahoihin varatuista varoista kaikki tai 2/3 B ry:lle. KHO:n ratkaisussa oli merkittävää se, että säätiö nähtiin eräänlaisena läpivirtausyksikkönä ja välittömän yleishyödyllisyyden vaatimuksen toteutumista tarkasteltiin B ry:n tasolla.

18 TVL 124.3 §:n mukaan yleishyödyllisten yhteisöjen kiinteistötulon veroprosentti vuonna 2016 on 6,07 %.

19 Perälä & Perälä 2006, s. 261.

20 Myös yleishyödyllisten yhteisöjen osalta tulolähdejako noudattaa esimerkiksi arvopaperikaupan ja vuokraustoiminnan osalta yleisiä oikeus- ja verotuskäytännön periaatteita: ks. arvopaperikaupan tulolähteen määrittämisen osalta esim. KHO 2011:89 ja vuokraustoiminnan osalta KHO 2013:71.

Yleishyödylliset yhteisöt voivat varainhankintatarkoituksessa harjoittaa moninaista toimintaa, mitä ei ole mainittu TVL 23.3 §:n verottomien tulojen luettelossa. Yhteisöjen kannalta onkin olennaista määrittää, pidetäänkö tällä listalla mainitsemattomia tuloja yhteisön varsinaisen toiminnan tuloina ja siten verovapaina henkilökohtaisen tulolähteen tuloina vaiko yhteisön elinkeinotoimintana ja siten verotettavana tulona. TVL 23.3 §:n listaa lukuun ottamatta yleishyödyllisten yhteisöjen harjoittamaa elinkeinotoimintaa arvioidaan yleisten elinkeinotoimintaa koskevien säännösten ja periaatteiden nojalla. Elinkeinotoimintana pidetään elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968, EVL) 1 §:n mukaan liike- ja ammattitoimintaa. Elinkeinotoiminnan käsitettä ei ole määritelty lainsäädännössä tämän tarkemmin, vaan käsitteen sisältö on täsmentynyt oikeuskäytännössä. Elinkeinotoiminnan tunnusmerkkeinä on pidetty muun muassa ansiotarkoitusta, jatkuvuutta, suuntautumista laajahkoon asiakaskuntaan, toiminnan itsenäisyyttä ja siihen sisältyvää yrittäjäriskeä sekä toimintaan sitoutuneen pääoman suurta määrää, toimimista kilpailuolosuhteissa myyden tavanomaisia kauppatavaroita tai suoritteita käyvin hinnoin sekä erityisesti yleishyödyllisten yhteisöjen osalta sitä, ettei toiminta liity yhteisö varsinaisen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen²¹.

Toiminnan elinkeinoluonnetta arvioidaan kokonaisuutena, mutta toisaalta vähäinkin määrä elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä saattaa muuttaa tulon veronalaiseksi. Yleisesti verovelvollisuus on syntynyt, mikäli yhteisön harjoittama myynti on tapahtunut käypään hintaan ja kilpailuolosuhteissa. Verovelvollisuuden syntymistä heikentävinä tekijöinä taas on pidetty toiminnan merkittävää tukemista julkisista varoista sekä sitä, että toiminta on hyvin lähellä yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamista. Myös tulon osuutta koko yhteisön varainhankinnasta on pidetty merkityksellisenä seikkana, ja tulo on voitu jättää verottamatta, mikäli sitä on elinkeinotoiminnan tunnusmerkeistä huolimatta pidetty vähäisenä.²² Lisäksi merkitystä on annettu palkatun henkilökunnan käyttämiselle toiminnassa.²³

Vaikka yhteisön tarkoitus itsessään olisi yleishyödyllinen, mutta sen harjoittama elinkeinotoiminta on hyvin laajaa, on elinkeinonharjoittamisen voitu katsoa muodostuneen yhteisön pääasialliseksi toimintamuodoksi siten, että yhteisön yleishyödyllinen toiminta on jäänyt sivuosaan. Tällöin oikeuskäytännössä on katsottu, etteivät TVL 22 §:n mukaiset yhteisön yleishyödyllisyyden edellytykset enää täyty.²⁴ Mikäli todetaan, ettei yhteisö täytä yleishyödyllisyydelle asetettuja edellytyksiä elinkeinotoiminnan suhteellisesta laajuudesta johtuen, ovat myös yhteisön henkilökohtaisen tulolähteen tulot sille veronalaisia.²⁵

Myös Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus -työryhmä esitti vuonna 2009, että yleishyödyllisen toiminnan jäädessä vähäiseksi suhteessa muuhun toimintaan, ei yhteisöä tulisi pitää TVL 22 §:ssä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä. Mikäli kuitenkin yhteisön elinkeinotoiminta liittyisi läheisesti yhteisön tarkoitusta toteuttavaan

21 Elinkeinotoiminnan tunnusmerkeistä ks. esim. Valtiovarainministeriö 2009, s. 38 ja Verohallinto 2014, kohta 2.3.1 Elinkeinotoiminnan tunnusmerkit.

22 Perälä & Perälä 2006, s. 294–295.

23 Myrsky 2007, s. 273. Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan ja varsinaisen toiminnan välistä rajanvetoa on arvioitu muun muassa ratkaisuissa KHO 1997:26, KHO 2008:84 ja KHO 2013:19.

24 ks. esim. KHO 2013:200, jossa aiemmin yleishyödyllisenä yhteisönä verotuksessa pidetty säätiö harjoitti mm. adressien välitystoimintaa, jota pidettiin siinä määrin taloudellisesti merkittävänä suhteessa säätiön muuhun toimintaan, ettei säätiön katsottu toimivan yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi, vaikka se jakoi apurahoja yleishyödyllisiin tarkoituksiin. Säätiötä ei pidetty tuloverotuksessa TVL 22 §:ssä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä. Ään. 4 – 1.

25 Tämän riskin vuoksi useat laajaa elinkeinotoimintaa harjoittaneet yleishyödylliset yhteisöt ovat yhtiöittäneet näitä toimintojaan (ks. esim. Myrsky 2014b, s. 18). Perustettava yhtiö on itsenäisenä verovelvollisena verovelvollinen saamistaan elinkeinotuloista yleissäännösten nojalla, mutta osakkaana toimivalle yleishyödylliselle yhteisölle yhtiöstä mahdollisesti maksettava osinkotulo on lähtökohtaisesti yleishyödyllisen yhteisön verovapaata henkilökohtaisen tulolähteen tuloa.

yleishyödylliseen toimintaan, voitaisiin yhteisöä pitää tästä huolimatta yleishyödyllisenä. Harjoitetun elinkeinotoiminnan liityntä yleishyödyllisen yhteisön tarkoituksen toteuttamiseen on työryhmän näkemyksen mukaan yksi verovapautta puoltava kriteeri.²⁶ Työryhmän esittämä linjaus on omaksuttu lähtökohdaksi myös Verohallinnon ohjeessa, jossa läheisesti yleishyödylliseen tarkoitukseen liittyvän elinkeinotoiminnan vuoksi vähäiseksi jäänyt yhteisön varsinainen toiminta ei estä pitämästä yhteisöä edelleen yleishyödyllisenä.²⁷ Elinkeinotoiminnan läheinen liityntä yhdistyksen varsinaiseen yleishyödylliseen toimintaan vaikutti myös ratkaisussa KHO 2015:174, jossa KHO perusteli yhdistyksen ylläpitämisen latukahvilan muun kuin elinkeinotoiminnan luonnetta mm. läheisellä liitynnällä ylläpitäjäjyhteisön varsinaisen yleishyödyllisen yhteisön toiminnan tarkoitukseen.²⁸

2.3 Ns. superyleishyödyllisten yhteisöjen erityinen veronhuojennus

Tuloverolain 23.2 §:n mukaan yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yhteisöjen vapauttamisesta tuloverosta säädetään erikseen. Näiden ns. superyleishyödyllisten yhteisöjen osalta tuloverolain mukaan veronalainen tulo voidaan tuloverotuksessa kuitenkin katsoa kokonaan tai osittain verovapaaksi eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain (680/1976, HuojennusL) 1 §:n mukaisesti²⁹. Huojennuslain mukainen veronhuojennus voidaan myöntää vain silloin, kun huojennusta voidaan pitää perusteltuna yhteisön toiminnan yhteiskunnalle tuottamaan etuun nähden. Pelkkä yleishyödyllisyys ei siis riitä, vaan toiminnan tulee olla lisäksi yhteiskunnallisesti merkittävää³⁰. Laissa tarkoitettuna yhteiskunnallisesti merkittävänä toimintana pidetään valtiollisiin asioihin vaikuttamista rekisteröityneenä puolueena sekä sosiaalisen tai muun yhteiskunnallisesti tärkeitä tarpeita palvelevan toiminnan harjoittamista, jos tämä toiminta on koko valtakunnan kattavaa tai muutoin laajaa ja vakiintunutta. Huojennusta harkittaessa on huomioitava, missä määrin yhteisön tuloja ja varoja käytetään yhteiskunnan kannalta tärkeään toimintaan. Lisäksi on arvioitava, merkitseekö yhteisön tiettyä liiketoimintaa koskeva huojennus vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille vähäistä suurempaa haittaa. Verohallinto myöntää huojennuksen määräaikaisena, korkeintaan viideksi verovuodeksi kerrallaan.³¹

Huojennuslakiin perustuva veronhuojennus on taloudelliseen toimintaan liittyvä valikoiva vapautus veronmaksuvelvollisuudesta, joka perustuu laajaan harkintavaltaan.³² Lain tarkoituksena ei ole saattaa huojennuksen saaneita yhteisöjä muita samalla alalla toimivia yrityksiä edullisempaan asemaan, vaan helpottaa näiden yhteisöjen varainhankintaa.³³ Huojennuslakia on kuitenkin kritisoitu aikojen saatossa sen kilpailua haittaavien vaikutusten vuoksi. Huojennuslakia koskien tehtiin syksyllä 2009 Euroopan komissiolle kantelu, jonka mukaan huojennusjärjestelmä muodostaa

26 Valtiovarainministeriö 2009, s. 25 ja 40.

27 Verohallinto 2014, kohta 1.1.3 Elinkeinotoiminnan tai muun kuin yleishyödyllisen toiminnan vaikutus yleishyödyllisyyteen.

28 Ratkaisussa KHO 2015:174 katsoi, että yhdistyksen ylläpitämisen latukahvilatoiminnan tulot eivät olleet yhteisön elinkeinotoiminnan tuloa. Latukahvilatoiminnan ja yhteisön varsinaisen toiminnan läheisen yhteyden lisäksi ratkaisuun vaikuttivat myös saatujen tulojen vähäinen määrä sekä kahvilan ylläpito talkoovoimin.

29 On syytä huomata, että nimestään huolimatta yleishyödyllisten yhteisöjen erityisessä veronhuojennuksessa on usein kyse huojennuksen asemesta yhteisön hakemuksessa tarkoitetun tulon täydellisestä verovapaudesta. Näin esim. Myrsky 2005, s. 475.

30 Myrsky 2014b, s. 22.

31 HuojennusL 2–4 §.

32 Myrsky 2014b, s. 22.

33 Myrsky 2005, s. 475.

SEUT 107 artiklan vastaisen kielletyn valtiontuen.³⁴ Vaikka komissio ei katsonutkaan Suomen huojennusjärjestelmän edellyttävän lainsäädännöllisiä muutoksia³⁵, on järjestelmässä kuitenkin mahdollista nähdä kilpailuneutraliteetin kannalta ongelmallisia piirteitä. Oikeuskäytännössä on harvinaista, että huojennuksen olisi katsottu aiheuttavan vähäistä suurempaa haittaa kilpailuneutraliteetille, jolloin huojennuksen myöntämisen on katsottu muodostuneen pääsäännöksi³⁶. Toisaalta uudemmassa oikeuskäytännössä on korkeimmassa hallinto-oikeudessa todettu myös tällaista vähäistä suurempaa haittaa syntyvän.³⁷ Lisäksi on syytä huomata, että kaikki kielteisen veronhuojennuspäätöksen saaneet yhteisöt eivät todennäköisesti valita päätöksestään ainakaan korkeimpaan hallinto-oikeuteen saakka, sillä euromääräisesti yksittäisten huojennettujen elinkeinoverojen määrät eivät ole kovin suuria.³⁸

Koska huojennuslain nojalla myönnettävät veronhuojennukset ovat vuosittain melko vähäisiä, on Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus -työryhmä esittänyt raportissaan vuonna 2009, että huojennuksen myöntämisessä tulisi soveltaa vähämerkityksistä tukea eli ns. de minimis -tukea koskevaa menettelyä.³⁹ Verohallinto on päivittänyt huojennuslakia koskevaa ohjeistustaan viimeksi 12.1.2016 sekä huojennuksen hakemiseen tarkoitettua lomaketta vuonna 2013, mutta ohjeistuksessa tai tuen hakulomakkeessa ei ole huomioitu de minimis -menettelyssä huomioitavia seikkoja, kuten muiden de minimis -tukien ilmoittamista.⁴⁰

2.4 Havaitut ongelmakohdat yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotuksessa

Yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotusta koskevat keskeiset säännökset (TVL 22 ja 23 §) ovat säilyneet sisällöllisesti muuttumattomana hyvin pitkään, käytännössä 1970-luvulta saakka. Erityisesti yleishyödyllisyyden määritelmää koskevan TVL 22 §:n edellytykset on ilmaistu suhteellisen avoimin ilmaisin, jolloin niiden tulkinnanvaraisuudelle jää runsaasti tilaa⁴¹. Yleishyödyllisyyden käsite onkin määrittynyt siis suhteellisen laajassa oikeuskäytännössä. Lisäksi 2000-luvulla Verohallinto on tarkentanut ohjeistuksessaan sitä, millaista toimintaa Verohallinnon käsityksen mukaan voidaan pitää yleishyödyllisenä. Oikeustilaa ei voida pitää kuitenkaan läpinäkyvyyden tai oikeusvarmuuden osalta tyydyttävänä, sillä voimassa olevan oikeuden sisältö on löydettävissä käytännössä tuomioistuinratkaisusta, jotka kuitenkin koskevat aina kulloinkin tarkasteltavana ollutta yksittäistapausta, jonka erityispiirteet on täytynyt huomioida tapauksen kokonaisarviointissa. Yleishyödylliset yhteisöt kokevatkin oikeus- ja verotuskäytäntöön liittyvän epätietoisuuden vapaaehtoistoimintaa haittaavana seikkana.⁴²

³⁴ Salomaa – Jokinen – Puustinen 2012.

³⁵ ks. esim. Virén 2014, s. 22.

³⁶ Valtiovarainministeriö 2009, s. 89.

³⁷ Ks. KHO 2013:70, jossa katsottiin sairaankuljetusalalla toimivan yhteisölle haetusta huojennuksesta aiheuttavan muille toimijoille vähäistä suurempaa haittaa, eikä KHO myöntänyt huojennusta.

³⁸ Ks. arvioita huojennuksen hakijoista ja huojennusten määristä esim. Valtiovarainministeriö 2009, s. 91.

³⁹ Valtiovarainministeriö 2009, s. 92. De minimis -tukea voidaan myöntää enintään 200 000 euroa kolmen vuoden aikana.

⁴⁰ Verohallinto 2016a.

⁴¹ Andersson 2011, s. 237.

⁴² Valliluoto 2014, s. 57.

Ongelmallista on lisäksi se, että esimerkiksi yleishyödyllisyyden määritelmän tosiasiallisesti KHO ja Verohallinto joutuvat toimimaan lainsäätäjänä.⁴³ Yleishyödyllisyyden rajojen määrittelyn lisäksi oikeustapausvetoisuus ja KHO:n ja Verohallinnon toimivallan tosiasiallinen laajentuminen koskee myös esimerkiksi elinkeinotoiminnan rajanvetoa. Korkeimman hallinto-oikeuden sekä Verohallinnon roolin laajentuminen lainsäätäjän toimivallan alueelle on ongelmallista myös perustuslain näkökulmasta, sillä perustuslain (731/1999) 81.1 §:n mukaisesti valtion verosta on säädettävä lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

Sekä yleishyödyllisten yhteisöjen että muiden yhteiskunnan toimijoiden toimintamuodot ovat myös muuttuneet yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevien tuloverolain säännösten laatimisen jälkeen. Toisaalta yksityiset yritykset ovat laajentaneet toimintaansa esimerkiksi perinteisesti yleishyödyllisten yhteisöjen toiminta-alueena pidetyille harrastus- ja vapaa-ajantoimintojen aloille, toisaalta taas yleishyödylliset yhteisöt ovat ottaneet vastatakseen erilaisia aiemmin pääasiassa julkisen vallan toimia, kuten erilaisia sosiaali- ja terveydenhuoltopalveluita. Yleishyödyllisyyden määritelmää sekä elinkeinotoiminnan rajanvetoa koskeva oikeuskäytäntö on monilta osin suhteellisen vanhaa, jolloin on epäselvää, soveltuvatko oikeuskäytännössä linjatut periaatteet enää tulkintaohjeiksi monipuolistuvaan yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaan ja varainhankintaan.

Tuloverolain 23.3 §:n luettelo on yleishyödyllisten yhteisöjen verotettavan tulon määrittämisen kannalta ongelmallinen, sillä luettelossa on eräissä kohdin käytetty tulokinanvaraisuutta lisäävää ”muut niihin verrattavat tulot” -ilmaisua. Erityisen ongelmallista tällaisen vertailuasetelman löytäminen on, sillä luettelossa verovapaana varainhankintana pidetyt tuloerät eivät välttämättä ole enää yleishyödyllisten yhteisöjen kannalta tarkoituksenmukaisia varainhankintakeinoja. Yleishyödyllisten yhteisöjen varainhankinnan järjestämisessä ja sen verotuskohtelun määrittämisessä ei siis yksinkertaistavaksi säännökseksi tarkoitettusta TVL 23.3 §:n luettelosta ole enää välttämättä juurikaan hyötyä, jolloin verovelvollisuuden määrittämisessä joudutaan tukeutumaan yleisiin säännöksiin ja jälleen oikeuskäytännössä määritettyihin periaatteisiin, kuten elinkeinotoiminnan yleisten tunnusmerkkien täyttymiseen varainhankintatoiminnassa. Vaikka elinkeinotoiminnan yleiset tunnusmerkit pääasiassa täytyisivätkin, on kuitenkin oikeuskäytännössä katsottu, ettei kyseessä ole välttämättä yleishyödyllisen yhteisön verollinen elinkeinotoiminta, mikäli harjoitettu toiminta liittyy läheisesti yleishyödyllisen yhteisö varsinaisen tarkoituksen toteuttamiseen⁴⁴. Toisaalta kuitenkin tapauksessa KHO 2013:200 katsottiin, että elinkeinotoiminta oli muodostunut yhteisön toiminnassa niin merkittäväksi osaksi, ettei yhteisöä voitu pitää enää lainkaan TVL 22 §:n mukaisena yleishyödyllisenä yhteisönä, vaikkakin mainitun yhteisön elinkeinotoiminta muodostui TVL 23.3 §:n luettelossa nimenomaisesti mainitusta adressien välityksestä.

Yhteisön yleishyödyllisyyden edellytyksien sekä elinkeinotoiminnan rajanvetojen (elinkeinotulo vs. henkilökohtaisen tulolähteen tulo sekä elinkeinotoiminnan sallittu laajuus suhteessa yleishyödylliseen toimintaan) lisäksi yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen kannalta käytännöllisiä ongelmia aiheuttaa se, että yleishyödyllisyyttä ja siten verovelvollisuutta koskevat ratkaisut tehdään vasta jälkikäteen kyseisen verovuoden verotuksen yhteydessä. Yleishyödyllisyyden osalta voikin olla vaikeaa määrittää, milloin esimerkiksi elinkeinotoiminnan muodossa tehtävä varainhankinta on laajentunut siinä määrin, ettei yhteisöä voida pitää lainkaan verotuksessa

⁴³ ks. oikeustilasta esim. Myrsky 2014b, s. 26.

⁴⁴ ks. esim. KHO 2015:174.

yleishyödyllisenä yhteisönä. Erityisen ongelmallista on luonnollisesti se, mikäli näitä asioita ei ole tutkittu säännönmukaisen verotuksen yhteydessä ja esimerkiksi yhteisön yleishyödyllinen status kyseenalaistetaan vasta vuosia myöhemmin verotarkastuksessa. Tällöin verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi voi muodostua yhteisölle taloudellisesti hyvinkin raskaaksi.

2.5 Toimenpide-ehdotukset

3. Nykyistä avointa yleishyödyllisyyden määritelmää (TVL 22 §) on syytä tarkentaa oikeusvarmuuden ja verotuksen läpinäkyvyyden lisäämiseksi vastaamaan nykyistä oikeustilaa. Verovelvollisten sekä vallan kolmijaon kannalta on ongelmallista, että yleishyödyllisyyden sisältö on tällä hetkellä määritetty oikeuskäytännössä. PL 81 §:n mukaan verovelvollisuuden perusteista on säädettävä lailla, joten verovelvollisuuden perusteiden määrittely oikeuskäytännössä ja/tai Verohallinnon ohjeistuksessa ei ole riittävää. Yleishyödyllisyyden tarkemmalla määrittelyllä laissa varmistetaan se, että verovelvollisuuden määrätymisen perusteet on mahdollista ymmärtää lain säännöksen nojalla tutustumatta laajaan asiaa koskevaan oikeuskäytäntöön. Yleishyödyllisyyden edellytyksiä on määritelty Suomen TVL 22 §:ää tarkemmin useiden eri maiden kansallisissa lainsäädännöissä⁴⁵. Yleishyödyllisen yhteisön tarkemmalla määritelmällä laissa on myös mahdollista kohdentaa verotuksen kautta annettuja julkisia tukia paremmin julkisen vallan toivomiin ja yleisesti hyödyllisinä pitämiin tarkoituksiin siten, ettei veroviranomaisen tehtäviin kuulu laajaa harkintavallan käyttöä yhteiskunnan yleisen hyödyn tulkinnasta ja arvioinnista. Toisaalta on kuitenkin huomattava, että liian suppea yleishyödyllisen toiminnan määrittely saattaa olla ongelmallista moniarvoisen yhteiskunnan kehittämisen tukemisen kannalta.
4. Tuloverolain 22 §:n päivittämisen yhteydessä on tarkasteltava myös 22.2 §:n esimerkkiluettelon ajantasaisuutta. Lisäksi luettelon esimerkinomaisuutta suhteessa 22.1 §:n ensisijaisuuteen on syytä korostaa, esimerkiksi muotoilemalla 2 momentti alkamaan ”Yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää 1 momentissa mainittujen edellytysten täytyessä muun muassa - -”.
5. Yhteisön toiminnan yleishyödyllisyyden määrittelyn osalta on selvitettävä mahdollisuutta siirtyä ennakkolliseen ratkaisujärjestelmään.⁴⁶ Sen määrittämisessä, toimiiko yhteisö yleiseksi hyväksi, voisi olla mahdollista hyödyntää myös muiden viranomaisten esimerkiksi julkisten tukien myöntämisen yhteydessä tekemiä selvityksiä ja päätöksiä.
6. Verohallinnon yleishyödyllisten yhteisöjen verotusohjetta on syytä päivittää ensi tilassa tukiyhteisöjen yleishyödyllisyyden käsittelyn osalta vastaamaan oikeustilaa ratkaisu KHO 2015:125 huomioiden.⁴⁷
7. Varainhankinnan osalta myös TVL 23.3 §:n luettelo verovapaina pidettävistä varainhankintatuloista on syytä päivittää vastaamaan paremmin yleishyödyllisten yhteisöjen nykyistä varainhankintaa. Päivitystyön edellytyksenä on, että

⁴⁵ ks. esim. Ruotsin inkomstskattelag (1999:1229) 7. luvun 4–6 § ja 10 §, Saksan Abgabeordnung 3. luku (51–68 §) ja Itävallan Bundesabgabeordnung (194/1961) 34–36 §.

⁴⁶ Luonnollisesti yksittäisen yhteisön on mahdollista hakea verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 8. luvussa tarkoitettua ennakkoratkaisua verotuskohtelunsa selvittämiseksi, mutta järjestelmän laajamittainen käyttö ei liene tarkoituksenmukaista verovelvollisten eikä Verohallinnon kannalta. Esimerkiksi Iso-Britanniassa yleishyödyllisten yhteisöjen verotukselliset etuudet on sidottu siihen, että yhteisö on Charity Commissionin rekisteröimä ja HMRC:n hyväntekeväisyisyhteisöksi tunnustama yhteisö, ks. HMRC Charities and tax: <<https://www.gov.uk/charities-and-tax/get-recognition>>.

⁴⁷ Verohallinto on päivittänyt yleishyödyllisten yhteisöjen verotusohjettaan tämän taustamuistion julkaisun jälkeen 4.5.2016. Päivitetystä ohjeesta on huomioitu KHO 2015:125 ratkaisun vaikutukset tukiyhteisöjen yleishyödyllisyyden arvioinnille (toim. huom.)

yleishyödyllisten yhteisöjen tulonmuodostusta selvitetään (erityisesti verovapaan varainhankinnan ja elinkeinotoiminnan osalta) osana hallitusohjelman mukaista yhdistysten ja säätiöiden verotusta koskevaa selvitystä. Selvityksessä on huomioitava myös yhteisöjen toimintaan liittyvät eroavaisuudet, kuten yhteisön juridinen muoto sekä toiminnan tarkoitus, laajuus ja luonne.

8. TVL 23.3 §:n päivitystyön yhteydessä on oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden lisäämiseksi luotava avoimemmat kriteerit sille, millaista toimintaa pidetään yhdistyksen varsinaisena toimintana ja mitä yhdistyksen veronalaisena elinkeinotoimintana. Samoin on määritettävä tarkemmat ohjeet siitä, kuinka laajaa elinkeinotoimintaa yhteisö voi harjoittaa menettämättä yleishyödyllistä statustaan. Myös kriteerien ja ohjeiden laatiminen edellyttää selvitystä yleishyödyllisten yhteisöjen tulotaloudesta yleisesti.
9. Hallitusohjelman mukaisessa yhteisöjen ja säätiöiden verotusta koskevassa selvitystyössä on huomioitava kilpailuneutraliteetti erityisesti kansalaisjärjestökentän näkökulmasta: suuri osa kolmannen sektorin toiminnasta on sellaista, jolla ei ole olemassa relevantteja kilpailtuja markkinoita eikä EU:n kilpailulainsäädäntö siten tule sovellettavaksi.
10. Relevanttien markkinoiden puute ns. superyleishyödyllisten yhteisöjen toiminta-alueilla on huomioitava myös arvioitaessa huojennuslain sopivuutta verojärjestelmään sekä de minimis -menettelyn tarpeellisuutta veronhuojennuspäätösten yhteydessä. Huojennuslakia koskevassa Verohallinnon ohjeessa olisi syytä tarkentaa myös sitä, millaista toimintaa on oikeuskäytännön mukaan pidettävä vähäistä suurempana haittana.

3 ARVONLISÄVEROTUKSEEN LIITTYVÄT TAVOITTEET

3.1 Yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuus kansallisen sääntelyn nojalla

Suomessa yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuus on määritelty arvonlisäverolain (1501/1993, AVL) 4 §:ssä, jonka mukaan yleishyödylliset yhteisöt ovat verovelvollisia vain elinkeinotoiminnan muodossa tapahtuvista myynneistään. Yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuus on AVL 4 §:ssä kytketty TVL 22 §:n yleishyödyllisyyden ja 23 §:n yleishyödyllisen yhteisön tuloverovelvollisuuden määritelmiiin. Yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisä- ja tuloverotuksen yhteys juontaa juurensa liikevaihtoverotuksen ajalta, kun verotuskohtelu liikevaihtoverotuksessa kytkettiin tuloverotukseen käsitteiden yhtenäistämiseksi ja verotuksen yksinkertaistamiseksi⁴⁸. Nykyisin verolajien välillä ei pääsääntöisesti ole tällaisia suoria kytkentöjä, vaan verovelvollisuus eri verolajeissa määräytyy itsenäisesti, vaikka yhdenmukaisia käytäntöjä verolajien väliltä onkin mahdollista löytää.

Yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuuden määräytymiseen vaikuttaa yhteisön yleishyödyllisen toiminnan ja elinkeinotoiminnan välisen rajanvedon lisäksi myös yleiset arvonlisäverolain verovelvollisuutta koskevat säännökset. Eräät toiminnot on AVL:ssa erikseen säädetty arvonlisäverottomiksi. Näistä toiminnoista yleishyödyllisten yhteisöjen kannalta merkittävimpiä ovat terveyden- ja sairaanhoidon sekä sosiaalipalveluiden luovutus (AVL 34–38 §) sekä koulutuspalvelut (AVL 39 ja 40 §). Näiden palveluiden myynti on arvonlisäverotonta niin yleishyödyllisen yhteisön kuin muidenkin toimijoiden myyntinä. Vaikka yleishyödyllinen yhteisö harjoittaisikin edellä mainittujen pykälien alaan kuuluvaa toimintaa elinkeinotoiminnan muodossa ja olisi toiminnastaan tuloverovelvollinen, ei palveluiden myynnistä tarvitse maksaa arvonlisäveroa. Samoin yleishyödyllisten yhteisöjen elinkeinotoiminnan muodossa harjoittama toiminta on arvonlisäverotonta AVL 3 §:n perusteella, mikäli elinkeinotoiminnan liikevaihto ei ylitä vuodessa 10 000 euroa. Myös kiinteistöjen ja niiden osien luovutukset ovat arvonlisäverottomia luovutuksia AVL 27 §:n perusteella⁴⁹.

Vaikka yleishyödyllisen yhteisön toiminta katsottaisiinkin kokonaisuudessaan arvonlisäverottomaksi, voi yhteisö joutua maksamaan niin sanottua oman käytön veroa itse järjestämistään kiinteistöhallintapalveluista sekä ravintola- ja ateriapalveluista (AVL 25 a ja 32 §). Perusteena tällaisten palvelujen oman käytön verotukselle on verotuksellisen tasa-arvon tavoittelu palveluiden eri tuottamismuotojen välillä: mikäli yhteisö ostaisi tällaisia palveluja ulkopuolisilta, sisältyisi näihin palveluihin arvonlisävero. Oman käytön verotus ei edellytä, että vastaavia palveluita myytäisiin ulkopuolisille.⁵⁰

Koska yleishyödylliset yhteisöt eivät ole varsinaisesta toiminnastaan verovelvollisia, ei niillä ole myöskään oikeutta lähtökohtaisesti vähentää ostoihinsa sisältyvää arvonlisäveroa. Ilman ostojen vähennysoikeutta yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverottomiin myynteihin jää sisältymään piilevää arvonlisäveroa⁵¹, joka kertautuu, sillä

⁴⁸ Myrsky 2005, s. 472.

⁴⁹ AVL 30 §:n mukainen mahdollisuus hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta koskee kuitenkin myös yleishyödyllisiä yhteisöjä.

⁵⁰ Talari 2010, s. 128–130.

⁵¹ Myrsky 2014a, s. 325–326.

näiden yleishyödyllisten yhteisöjen myydessä tavaroitaan tai palveluitaan toisille verovelvollisille, ei ostajilla ole vähennysmahdollisuutta oston verottomuuden vuoksi.⁵² Arvonlisäveron kertautumisen välttämiseksi ja tasapuolisten vähennysoikeuksien mahdollistamiseksi on lähtökohtaisesti arvonlisäverotonta toimintaa harjoittavien tahojen mahdollista hakeutua vapaaehtoisesti verovelvolliseksi AVL 12 § nojalla, mikäli toimintaa harjoitetaan liiketoiminnan muodossa. Arvonlisäverovelvolliseksi on mahdollista hakeutua, vaikka liiketoiminnan liikevaihto alittaisi AVL 3 §:n mukaisen vähäisen toiminnan rajan. Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen voi olla yhteisön kannalta järkevää, jos yhteisö myy palveluita toisille verovelvollisille näiden ostovähennysoikeuden turvaamiseksi tai esimerkiksi silloin, kun yhteisöllä on paljon vähennyskelpoisia hankintoja, joista muodostuisi yhteisölle negatiivista arvonlisäveroa. Vapaaehtoista verovelvollisuutta ei voi rajata koskemaan vain tiettyä osaa liiketoiminnasta, vaan yleishyödyllinen yhteisö tulee hakemuksella verovelvolliseksi kaikesta liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta myynnistä.⁵³ Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisesta ei kuitenkaan seuraa, että toiminta olisi tuloverotuksessa elinkeinotoimintaa, sillä arvonlisäverotuksen liiketoiminnan ja tuloverotuksen elinkeinotoiminnan käsitteet eivät ole täysin yhteneviä.⁵⁴

3.2 Havaitut ongelmakohdat yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksessa

Euroopan unionissa arvonlisäverotus on harmonisoitu arvonlisäverodirektiivillä (2006/112/EY). Direktiivissä tietyt toiminnot, kuten esimerkiksi sosiaali- ja terveystalvet sekä postipalvelut on vapautettu arvonlisäverosta. Direktiivissä ei kuitenkaan ole mainintaa siitä, että palvelut voitaisiin vapauttaa arvonlisäverosta niiden tuottajan tuloverotusstatuksen perusteella. Direktiivin 9 artiklassa nimenomaisesti todetaan, ettei liiketoiminnan muodolla ja tarkoituksella ole merkitystä arvonlisäverovelvollisuuden muodostumisessa. Käytännössä Suomen arvonlisäverolaki yleishyödyllisten yhteisöjen osalta siis suo näille yhteisöille laajemman vapautuksen arvonlisäverosta kuin direktiivin nojalla olisi mahdollista. Arvonlisäverodirektiivin puutteelliseen implementointiin on kiinnitetty huomiota myös Euroopan komissiossa, joka käynnisti Suomea vastaan rikkomusmenettelyn asiassa (asianumero 2007/2371).⁵⁵

Rikkomusmenettelyssä komissio kiinnitti erityisesti huomiota siihen, että yleishyödyllisten yhteisöjen osalta tavaroiden ja palveluiden luovutukset oli komission näkemyksen mukaan jätetty arvonlisäverotuksen ulkopuolelle, vaikka kyseiset yhteisöt harjoittaisivat toimintaa 9 artiklan mukaisesti liiketoiminnan muodossa⁵⁶. Suomi korosti rikkomusmenettelyssä antamissaan vastauksissa, että verotus- ja oikeuskäytännössä on huomioitu arvonlisäverotuksessa keskeinen neutraalisuusperiaate sekä totesi, että verotus- ja oikeuskäytäntö kehittyy jatkuvasti markkinoiden muutokset ja kilpailuneutraaliteetti huomioiden⁵⁷. Komissio on päättänyt rikkomusmenettelyn 26.2.2015 ja todennut Suomen lainsäädännön yhteensopivaksi direktiivin kanssa.⁵⁸

⁵² Äärilä & Nyrhinen 2013, s. 59.

⁵³ ks. esim. KHO 15.3.1999/430.

⁵⁴ Verohallinto 2014, kohta 8 Muut verolajit.

⁵⁵ Euroopan komissio 2008.

⁵⁶ Ulkoasiainministeriö 2008.

⁵⁷ Similä 2014, s. 21–24.

⁵⁸ Euroopan komissio 2009.

Pitkään kestäneen rikkomusmenettelyn päätyminen on sinänsä Suomen kannalta hyvä asia, ettei Suomen yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotusta koskevaan lainsäädäntöön kohdistu välittömiä ulkoisia muutospaineita. Suomen vastauksissa kuitenkin korostettiin arvonlisäverotuksessa huomioitavan markkinoiden muutokset ja kilpailuneutraliteetti, joita ei nykyisellään AVL 4 §:ssä määritellä yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuuden osalta tarkasteltaviksi seikoiksi⁵⁹. Näin ollen rikkomusmenettelyn päätyminen voi johtaa yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen osalta entistä epävarmempaan verotus- ja oikeuskäytäntöön, jossa yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuutta arvioidaan entistä vahvemmin laissa määrittelemättömien edellytysten nojalla, mikä todennäköisesti johtaa yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuuden alan laajentumiseen. On myös syytä huomata, että Verohallinnon verotusohjeessa yleishyödyllisille yhteisöille yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuutta käsitellään vain hyvin suppeasti ainoastaan kansalliseen sääntelyyn nojaten. Kuten tuloverotuksenkin osalta, koskee yleishyödyllisten yhteisöjen verotuskohtelun oikeustapauspainottuneisuuden lisääntyminen myös arvonlisäverotusta.

Arvonlisäverotuksen osalta omat haasteensa luo myös se, että verotus on harmonisoitu EU:n alueella arvonlisäverodirektiivillä, joten mahdolliset direktiivissä ja sen tulkinnassa Euroopan unionin tuomioistuimessa tapahtuvat muutokset voivat vaikuttaa myös yleishyödyllisen toiminnan arvonlisäverovelvollisuuteen Suomessa. Toisaalta kuitenkin kansallisen lainsäädännön TVL:n ja AVL:n kytköksestä johtuen myös tuloverolain säännöksiä koskevat muutosesitykset ja kansallisen oikeuskäytännön kehittyminen vaikuttavat yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuuden määräytymiseen.

3.3 Toimenpide-ehdotukset

11. Yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuuden määräytymistä on tarkennettava arvonlisäverodirektiivin sekä perustuslain 81 §:n verovelvollisuuden perusteista lailla säätämisen vaatimukset huomioiden. Yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen kehittämistyössä on suositeltavaa seurata erityisesti Ruotsissa tapahtuvaa lainsäädännön kehitystä, sillä Ruotsin yleishyödyllisiä yhteisöjä koskeva lainsäädäntö on hyvin saman kaltainen kuin Suomessa.
12. Tarkentamisessa on huomioitava myös järjestelmän ennustettavuuden parantaminen. Järjestelmän ennustettavuutta on mahdollista lisätä varsinaisten lainsäädäntömuutosten lisäksi myös arvonlisäverotusta koskevien ohjeiden lisäämisellä ja selkeyttämisellä. Mikäli AVL 4 §:n sidos TVL 22 §:n yleishyödyllisyyden käsitteeseen halutaan säilyttää, ennustettavuutta parantaisi myös se, että toiminnan yleishyödyllisyys arvioitaisiin etukäteen säännönmukaisessa verotuksessa tai oikeuskäytännössä tapahtuvan jälkikäteisen arvioinnin asemesta.
13. Kehittämistyössä on myös kiinnitettävä huomiota arvonlisäverovelvollisuuteen olennaisena osana kuuluvaan vähennysoikeuteen. Yleishyödyllisten yhteisöjen osalta on selkiytettävä erityisesti kulujen kohdistamista yleishyödyllisen toiminnan ja liiketoiminnan välillä sekä selvitettävä mahdollisuutta määrittää jokin kiinteä suhdeluku tämän kohdentamisen tekemiseen.

⁵⁹ Huomaa kuitenkin ratkaisu KHO 2013:200, jossa kilpailuneutraliteetin voi katsoa tulleen välillisesti tarkastelluksi, sillä elinkeinotoiminnan laajuuden vuoksi yhteisöä ei voitu pitää lainkaan TVL 22 §:ssä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä. Näin ollen kyseisessä tapauksessa yhteisöstä olisi tullut tapauksessa AVL 4 §:n viittaussäännöksen nojalla myös arvonlisäverovelvollinen, mikäli se ei sitä aiemmin olisi ollut.

4 MUUT VEROTUSKYSYMYKSET

4.1 Ennakkoperintä

Kansalaisareena ry:n ja KANEn vuonna 2014 toteuttaman vapaaehtoistoiminnan esteitä kartoittaneen kyselyn vastausten (n=122) perusteella vapaaehtoistointaan liittyviä verotusongelmia aiheuttivat eniten:

- epäselvyydet vapaaehtoisten kulukorvausten verovapaudessa (69),
- epäselvyydet sallituissa ja verovapaissa kiittämisen ja kannustamisen tavoissa (66) ja
- epäselvyydet verovapaiden aterioiden tarjoamisessa (29).⁶⁰

Näiden asioiden osalta ongelmia voi aiheuttaa varsinaisen verotuskäytännön lisäksi myös verotusta koskeva epätietoisuus ja tiedon puute. Vapaaehtoistoiminnan koordinaatiota ja toimintaedellytysten kehittämistä selvittänyt työryhmä on lisäksi esittänyt osana hallitusohjelman mukaista selvitystyötä arvioitavaksi myös verovapaiden kustannusten korvausten soveltamisalan laajuutta sekä enimmäismäärän riittävyyttä.⁶¹

Yleishyödyllisten yhteisöjen vapaaehtoistyöntekijöilleen maksamien matkakustannusten korvaukset ovat saajalleen verovapaita muulla kuin julkisella kulkuvälineellä tehtynä 2 000 euron kalenterivuositaiseen rajaan saakka TVL 71.3 §:n nojalla. Vapaaehtoistoiminnan koordinaatiota ja toimintaedellytysten kehittämistä selvittänyt työryhmä on nostanut esiin ongelmana sen, että kustannusten korvausten maksaminen on sidottu siihen, että suoritusten maksajan tulee olla TVL 22 §:ssä tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö. Työryhmä on pitänyt sääntelyä epätasa-arvoisena, sillä esimerkiksi luonnonsuojelutyössä voidaan toimia vapaaehtoisena myös esimerkiksi kuntaa tai muuta julkista instanssia hyödyttäen samoin kuin yleishyödyllisten yhteisöjenkin toiminnassa, mutta tällöin kustannusten korvaukset olisivat saajalleen veronalaista tuloa. Työryhmä on pitänyt lähtökohtana sitä, että vapaaehtoistyön on oltava luonteeltaan vapaaehtoista ja siten palkatonta. Vapaaehtoistyön tekeminen olisi kuitenkin mahdollistettava siten, ettei vapaaehtoistoinnasta syntyisi tekijälleen kustannuksia, jotta myös vähävaraisilla henkilöillä olisi mahdollisuus osallistua toimintaan.

4.2 Lahjoitusvähennys

Lähtökohtaisesti yleishyödylliset yhteisöt eivät ole verovelvollisia saamistaan perinnöistä ja lahjoituksista perintö- ja lahjaverolain (378/1940) 2 §:n mukaisesti. Vapaaehtoistoiminnan koordinaatiota ja toimintaedellytysten kehittämistä selvittäneen työryhmän raportissa on nostettu esiin myös tuloverotuksen lahjoitusvähennys yhdistysten ja säätiöiden varainhankintaan liittyen⁶². Tuloverolain 57 §:n mukaan yhteisö saa vähentää tulostaan

⁶⁰ Kansalaisyhteiskuntapolitiikan neuvottelukunta & Kansalaisareena ry 2014, s. 4. Kyselyssä vastaajat saivat valita seitsemästä valmiista vastausvaihtoehdosta sekä vaihtoehdosta ”muut verotukseen liittyvät ongelmat, mitkä?”

⁶¹ Valtiovarainministeriö 2015, s. 11, 17 ja 23.

⁶² Valtiovarainministeriö 2015, s. 19.

- vähintään 850 euron ja enintään 250 000 euron suuruisen rahalahjoituksen, joka on tehty tiedettä, taidetta tai suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttämistä edistävään tarkoitukseen Euroopan talousalueeseen kuuluvalle valtiolle tai Euroopan talousalueella olevalle julkista rahoitusta saavalle yliopistolle tai korkeakoululle taikka näiden yhteydessä olevalle yliopistorahastolle;
- vähintään 850 euron ja enintään 50 000 euron suuruisen rahalahjoituksen, joka on tehty tiedettä, taidetta tai suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttämistä edistävään tarkoitukseen sellaiselle Verohallinnon nimeämälle Euroopan talousalueella olevalle yhdistykselle, säätiölle tai jonkin edellä mainitun yhteydessä olevalle rahastolle, jonka varsinaisena tarkoituksena on tieteen tai taiteen tukeminen taikka suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttäminen.

Lisäksi vuoden 2016 alusta lukien luonnollinen henkilö tai kuolinpesä on voinut vähentää puhtaasta ansiotulostaan vähintään 850 euron ja enintään 500 000 euron suuruisen rahalahjoituksen, joka on tehty tiedettä tai taidetta edistävään tarkoitukseen Euroopan talousalueella olevalle julkista rahoitusta saavalle yliopistolle tai korkeakoululle taikka näiden yhteydessä olevalle yliopistorahastolle TVL 98a §:n mukaan.

Lahjoitusvähennyksen soveltamisalan laajentamisesta käydään ajoittain keskustelua. Myös Vapaaehtoistoiminnan koordinaatiota ja toimintaedellytysten kehittämistä selvittäneen työryhmän raportissa on todettu osan järjestöistä kokevan lahjoitusvähennyksen edellytykset osittain ongelmallisina eri aloilla toimivien yhteisöjen yhdenvertaisen kohtelun näkökulmasta⁶³. Lisäksi huomionarvoista on, että TVL 57.1 § 2 kohdan mukaiseen lahjoitusvähennykseen ovat oikeutettuja ainoastaan yhteisömuotoiset toimijat, eivät siis esimerkiksi henkilöyhtiöt tai liikkeen- ja ammatinharjoittajat. Valtiovarainministeriön muistiossa lahjoitusten ja jäsenmaksujen vähennysoikeudesta verotuksessa lahjoitusvähennyksen soveltamisalan laajentamiseen on kuitenkin suhtauduttu kriittisesti⁶⁴. Kansainvälisesti tarkasteltuna erilaiset lahjoitusvähennykset ovat kuitenkin hyvin yleisiä⁶⁵.

Verohallinnon yhtenäistämishojteen mukaan elinkeinoverotuksessa on kuitenkin mahdollista vähentää arvoltaan vähäisiä raha- ja esinelahjoitukset yleishyödylliseen ja samalla paikalliseen tai yrityksen toimialaa lähellä olevaan tarkoitukseen annetut lahjoitukset. Yhtenäistämishojteen mukaan tällaisia lahjoituksia yritys saa vähentää korkeintaan 850 euroa lahjoituksen saajaa kohti, sillä tällaiset lahjoitukset voidaan katsoa yrityksen suhdetoiminnan luontoisiksi menoiksi.⁶⁶

4.3 Toimenpide-ehdotukset

15. Yleishyödyllisten yhteisöjen maksamien suoritusennakkoperintää koskevat ohjeet on sisällytettävä Verohallinnon verotusohjeeseen yleishyödyllisille yhteisöille. Ohjeessa on käytävä läpi ennakkoperintän yleiset perusteet, sekä se, että TVL 29 §:n mukaisesti rahana tai rahan arvoisena etuutena (kuten esimerkiksi lahjakorttina) saadut tulot ovat veronalaisia. Lisäksi ohjeessa on huomioitava eri-

⁶³ Valtiovarainministeriö 2015, s. 19.

⁶⁴ Valtiovarainministeriö 2011.

⁶⁵ ks. esim. Kontro 2011.

⁶⁶ Verohallinto 2016b, kohta 3.2 Lahjoitukset yleishyödylliseen tarkoitukseen

- tyisesti yleishyödyllisten yhteisöjen vapaaehtoistoimijoilleen maksamat kustannusten korvaukset ja tarjoamat ateriat.
16. Hallitusohjelman mukaisessa yhdistysten ja säätiöiden verotuksen selvitystyössä on pohdittava, onko vapaaehtoistojen matkakustannusten korvausten enimmäismääriä mahdollista nostaa. Ongelmallisimpana on koettu 2 000 euron vuosittainen saajakohtainen raja muiden kuin julkisten kulkuneuvojen käytön osalta (kilometrikorvaukset) erityisesti haja-asutusalueilla. Verohallinnon verovapaita matkakustannuksia koskevan päätöksen 9 §:n mukainen verovapaan kilometrikorvauksen enimmäismäärä (0,43€/km vuonna 2016) sisältää jonkin asteista ylikompensaatiota. Tästä johtuen 2 000 euron rajaa voisi soveltaa esimerkiksi siten, että kyseiseen rajaan saakka kustannukset voisi korvata verovapaan kilometrikorvauksen kunkin vuoden enimmäismäärään perustuen. 2 000 euron rajan ylittävältä osin kustannukset voisi korvata halvimman kulkuvälineen kustannusten mukaisesti. Näin ollen kustannukset voitaisiin korvata nykykäytännön mukaisesti julkisen kulkuvälineen käytön osalta tai mikäli julkista kulkuvälinettä ei ole käytettävissä, omaa autoa käytettäessä 0,25€/km, mitä käytetään vähennyksen määränä myös laskettaessa asunnon ja työpaikan välisiä matkakuluja oman auton käytön mukaan.
 17. Hallitusohjelman mukaisessa selvitystyössä tulisi tarkastella myös sitä, voisiko TVL 71.3 §:n mukaisten yleishyödyllisten yhteisöjen vapaaehtoistyöntekijöilleen maksamien kustannusten korvausten verovapauden soveltamisalaa laajentaa kattamaan myös muiden, esimerkiksi julkishallinnon toimijoiden, hyväksi tehdystä vapaaehtoistyöstä syntyneiden matkakustannusten korvaukset.
 18. Vapaaehtoistojen kiittämisen ja palkitsemisen osalta selvitystyössä olisi arvioitava, voisivatko lahjakortit olla rinnastumatta palkkaan johonkin tiettyyn euronmäärään (saman antajan ja saajan välillä vuosittain tarkasteltuna) saakka.
 19. Selvitystyössä olisi arvioitava, voisiko lahjoitusvähennyksen soveltamisalaa laajentaa siten, että se kohtelisi saajayhteisöjä tasavertaisemmin, ja että myös eri yritysmuodot voisivat hyödyntää sitä. TVL 57 §:n mukaisen lahjoitusvähennyksen käyttöalaa on arvioitava myös suhteessa EVL 7 §:n mukaisiin vähennyskelpoisiin elinkeinotoiminnan menoihin. Tällä hetkellä osa yleishyödyllisistä toimijoista voi käyttää varainhankinnassaan erilaisten sponsorisopimusten myyntiä, joiden puitteissa yrityksille voidaan myydä esimerkiksi näkyvyyttä erilaisissa tapahtumissa tai julkaisuissa tai esimerkiksi ilmaislippuja tapahtumiin. Tällöin sponsorisopimukseen liittyvä meno voi olla maksajalle vähennyskelpoinen joko kokonaisuudessaan EVL 7 §:n nojalla tai 50 % vähennyskelpoinen edustusmenona (EVL 8.1 § 8 k). TVL 57 §:n soveltamisalan laajentamisessa olisi huomioitava erityisesti sellaiset yleishyödyllisinä pidettävät toimijat, joilla ei ole toimintansa luonteen vuoksi mahdollisuutta hyödyntää tällaisten sponsorisopimusten myyntiä varainhankinnassaan. Olisi myös pohdittava sitä, tulisiko yhtenäistämisohejessa määriteltä alle 850 euron lahjoitus paikalliseen tai yrityksen toimialaa lähellä olevaan yleishyödylliseen toimintaan kirjata lakiin, sillä asian määrittely yhtenäistämisohejessa ei tällä hetkellä ole kaikille verovelvollisille selvä. Käytännössä lahjoitusvähennyksen käyttöalan laajentaminen edellyttäisi yhteisöjen yleishyödyllisyysstatuksen ratkaisua ennakkoon. Selvitystyössä on myös huomioitava kansainväliset kokemukset lahjoitusvähennysten käyttöalasta sekä lahjoitusvähennyksen huomioimisesta verotusmenettelyssä.
 20. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotusmenettelyn yksinkertaisuus ja oikeusturvan saatavuus on taattava verotusmenettelyä koskevissa uudistuksissa⁶⁷ sekä oikeudenhoidon uudistamisohjelman toimeenpanossa.

67 ks. esim. HE 29/2016.

5 VIESTINTÄ JA MUUT JATKOTOIMET

Edellä on esitetty pääasiassa laaja-alaisia yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevia ongelmakohtia ja niiden mahdollisia ratkaisuvaihtoehtoja sekä lisäselvitystä kaipaavia asioita. On kuitenkin huomattava, että järjestöt itse kokevat usein ongelmallisimmaksi verotusta koskevan ohjeistuksen epäselvyyden ja tiedon puutteen, joten myös verotusta koskevaa yleishyödyllisille yhteisöille suunnattua viestintää ja tiedotusta on kehitettävä. Erityisesti Verohallinnon ohjeiden kaksoisrooli yhtäaikaaisesti sekä Verohallinnon omaa verotuskäytäntöä ohjaavina dokumentteina että verovelvollisten toimintaa ohjaavina asiakirjoina on haastava, sillä ohjeet ovat usein liian monisyisiä ja laajoja kansalaisjärjestöissä usein vapaaehtoisperusteella toimivien vastuuhenkilöiden tutustuttavaksi.⁶⁸

Hallitusohjelman mukaisen yhdistysten ja säätiöiden verotusta koskevan selvityksen toteuttamisessa on syytä huomata se, että verotuksen tunteminen ja sen kehitykseen vaikuttaminen eivät useinkaan ole vapaan kansalaisjärjestökentän toimijoiden edunvalvontatoiminnan keskiössä verrattuna esimerkiksi yritysten edunvalvontatoimintaan.

5.1 Toimenpide-ehdotukset

22. Verotusta koskevan ohjeistuksen täsmentämisessä on kiinnitettävä huomiota paitsi Verohallinnon ohjeisiin, myös vapaaehtoistoiminnan portaalin hyödyntämiseen verovelvollisten ohjaamisessa⁶⁹. Kyseiselle sivustolle on mahdollista koota esimerkiksi yhteistyössä Verohallinnon kanssa yhdistysten talouteen ja verotukseen liittyvän kysymys – vastaus -pankin. On myös syytä pohtia, voisiko ohjeistusta suunnata eri tavoin esimerkiksi yhteisön juridisen muodon, koon, toiminnan laajuuden tai toimialan mukaan. Ohjeistuksen kehittämisessä on syytä hyödyntää kansainvälisesti hyväksi havaittuja toimintamalleja.
23. Verohallinnon on kiirehdittävä yhdistysveroinfojen järjestämistä. Yhdistysveroinfo-toimintaa on syytä kehittää edelleen niistä saadun palautteen perusteella. Kansalaisjärjestökenttä on syytä ottaa mukaan yhteistyöhön veroinfojen järjestämiseen esimerkiksi infotilaisuuksien sisällöllisessä kohdentamisessa.
24. Yleishyödyllisten yhteisöjen talouden tietopohjaa on syytä kehittää. Esimerkiksi mahdollisen yleisen valtionavustusjärjestelmän kehitystyössä on huomioitava erilaisten yhteisöjen taloutta koskevien tietojen keräämismahdollisuus yhteisöjä koskevan sääntelyn kehittämiseksi tulevaisuudessa. Lisäksi on pohdittava, voisiko valtionavustusjärjestelmän kehittämistyössä huomioida myös Verohallinnon tietotarpeet esimerkiksi yleishyödyllisyyttä koskevien päätösten tekemiseen liittyen.
25. Kansalaisjärjestökentän on oltava vahvasti mukana kaikkien edellä esitettyjen toimenpide-ehdotusten toteuttamisessa sekä hallitusohjelman mukaisen yhdistysten ja säätiöiden verotusta koskevan selvityksen tekemisessä. Verotus selvityksen osana on myös toteutettava esitettyjen muutosten etukäteinen vaikutusarviointi kansalaisjärjestöjen toimintaedellytyksille. Koska kansalaisjärjestöjen ensisijainen

⁶⁸ Verohallinnon verotusohjetta voidaan kuitenkin pitää luottamuksensuojaa verovelvolliselle antavana ohjeena (ks. Myrskyn tulkinta VML 26.2 §:n soveltuvuudesta ohjeeseen, Myrsky 2014b, s. 13, alaviite 1).

⁶⁹ Vapaaehtoistoiminnan ohjeistusta yhteen kokoavan verkkosivuston perustamista on esitetty Vapaaehtoistoiminnan koordinaatiota ja toimintaedellytysten kehittämistä selvittävän työryhmän loppuraportissa (Valtiovarainministeriö 2015, s. 15).

edunvalvontaintressi ja -kompetenssi ei useinkaan koske verotusta, on hallituksen verotus selvityksen seurantaan ja arviointiin syytä kiinnittää huomiota myös kolmannella sektorilla.

LÄHTEET

Andersson 2011

Andersson, Edward: Apurahasäätiöt ja tuloverotus. Verotus 3/2011, s. 236–245.

Euroopan komissio 2009

Infringement cases by country 2009. Finland. Saatavissa:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/infringements/infringement_cases/bycountry/infringements_2009_en.htm#finland .

Euroopan komissio 2008

Komissio pyytää Suomelta, Ruotsilta, Tanskalta ja Itävallalta tietoja alv-vapautuksista. Lehdistötiedote. IP/08/1032. Bryssel 26. kesäkuuta 2008. Saatavissa:
http://europa.eu/rapid/press-release_IP-08-1032_fi.htm.

Kansalaisyhteiskuntapolitiikan neuvottelukunta & Kansalaisareena ry 2014

Vapaaehtoistoiminnan kehittämisen esteet ja kehittämistarpeet. Raportti kyselystä ajalla 1.9.2014–15.9.2014. Saatavissa:
<http://www.kansalaisareena.fi/estekartoitus.pdf> .

Kontro 2011

Kontro, Minna: Hyväntekeväisyyttä verottajan kustannuksella. Lahjoitusvähennyksen nykytila ja tulevaisuus (referee-artikkeli). Verotus 4/2011, s. 409–419.

Myrsky 2014a

Myrsky, Matti: Yhdistysten ja säätiöiden verotus. Lakimiesliiton kustannus 2014.

Myrsky 2014b

Myrsky, Matti: Yleishyödylliset yhteisöt ja kehittyvä oikeuskäytäntö. Verotus 1/2014, s. 13–26.

Myrsky 2007

Myrsky, Matti: Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen muuttamistarpeista ja -mahdollisuuksista. Teoksessa Andersson, Edward; Kalima, Kai; Viherkenttä, Timo & Vihervuori, Pekka (toim): In memoriam Kari S. Tikka (1944–2006). Gummerus Kirjapaino Oy 2007, s. 270–283.

Myrsky 2005

Myrsky, Matti: Tulisiko yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta muuttaa? Verotus 5/2005, s. 465–479.

Penttilä 2015

Penttilä, Seppo: Tuki- ja kannustusyhteisön yleishyödyllisyys – KHO 2015:125. Oikeustapauskommentti. Edilex 14.9.2015. Saatavissa:
<https://www-edilex-fi.helios.uta.fi/artikkelit/16074.pdf> .

Perälä & Perälä 2006

Perälä, Samuli & Perälä, Johanna: Yhdistyksen ja säätiön talous, kirjanpito ja verotus. Sanoma Pro 2006.

Salomaa – Jokinen – Puustinen 2012

Salomaa, Petri; Jokinen, Miika & Puustinen, Tarmo: Yleishyödyllisten yhteisöjen verokohtelu saattaa muuttua. Tilisanomat 3/2012, s. 26–29.

Similä 2014

Similä, Jenni: Yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevan arvonlisäverolainsäädännön muutosmahdollisuuksien arviointi erityisesti nuorisjärjestöjen kannalta. Pro Gradu -tutkielma. Tampereen yliopisto 2014.

Talari 2010

Talari, Pekka T.: Yhdistykset, säätiöt ja verotus. Käsikirja yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta. Edita Publishing 2010.

Ulkoasiainministeriö 2008

Tuomioistuinmuistio 20.8.2008. EU-ministerivaliokunta, kirjallinen menettely 21.–22.8.2008. <http://valtioneuvosto.fi/tiedostot/julkinen/eu-minvat/2008/20080822/yleishyodylliset.pdf> (Tulostettu: 13.5.2014).

Valliluoto 2014

Valliluoto, Sari: Vapaaehtoistoiminnan mahdollisuuksista ja esteistä. Kilpailu- ja kuluttajaviraston selvityksiä 4/2014.

Valtioneuvoston kanslia 2015

Ratkaisujen Suomi. Pääministeri Juha Sipilän hallituksen strateginen ohjelma 29.5.2015. Hallituksen julkaisusarja 10/2015.

Valtiovarainministeriö 2015

Vapaaehtoistyö, talkootyö, naapuriapu – kaikki käy. Vapaaehtoistoiminnan koordinaatiota ja toimintaedellytysten kehittämistä selvittävän työryhmän loppuraportti. Valtiovarainministeriön raportti – 39/2015.

Valtiovarainministeriö 2011

Lahjoitusten ja jäsenmaksujen vähennysoikeus verotuksessa. Muistio 24.3.2011. Valtiovarainministeriö, vero-osasto / Ilkka Lahti.

Valtiovarainministeriö 2009

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

Verohallinto 2016a

Verohallinnon ohje. Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista (1976/680). Saatavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Laki_eraiden_yleishyodyllisten_yhteisoje\(12058\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Laki_eraiden_yleishyodyllisten_yhteisoje(12058)) .

Verohallinto 2016b

Verohallinnon ohje 4.1.2016. Verohallinnon yhtenäistämisohteet vuodelta 2015 toimitettavaa verotusta varten. Dnro A172/200/2015. Saatavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Verohallinnon_yhtenaistamisohteet_vuodel\(39037\)#3.2%20Lahjoitukset%20yleishyodylliseen%20tarkoitukseen_](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Verohallinnon_yhtenaistamisohteet_vuodel(39037)#3.2%20Lahjoitukset%20yleishyodylliseen%20tarkoitukseen_) .

Verohallinto 2014

Verohallinnon ohje 26.6.2014. Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille.
Dnro A47/200/2014. Saatavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Verotusohje_yleishyodyllisille_yhteisoil\(33125\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Verotusohje_yleishyodyllisille_yhteisoil(33125)) .

Äärilä & Nyrhinen

Äärilä, Leena & Nyrhinen, Ritva: Arvonlisäverotus käytännössä. Sanoma Pro 2013. Elektroninen aineisto.



OIKEUSMINISTERIÖ  JUSTITIEMINISTERIET

ISSN-L 1798-7067
ISBN 978-952-259-520-1 (PDF)

Oikeusministeriö
PL 25
00023 Valtioneuvosto
www.oikeusministerio.fi

Justitieministeriet
PB 25
00023 Statsrådet
www.oikeusministerio.fi