

TAMPEREEN YLIOPISTO

Oikeustieteiden laitos

Marjo Helin

YLEISHYÖDYLLISEN YHTEISÖN
VEROVELVOLLISUUS
korkeimman hallinto-oikeuden
päätösten valossa

Lisensiaatintutkimus
Vero-oikeus
Tampere 2008

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Oikeustieteiden laitos

Helin Marjo: Yleishyödyllisen yhteisön verovelvollisuus Korkeimman hallinto-oikeuden päätösten valossa

Lisensiaatintutkimus

Vero-oikeus

Lokakuu 2008

Tutkimuskohteena on TVL 22 §:n mukaisten yleishyödyllisten yhteisöjen verovelvollisuus Korkeimman hallinto-oikeuden antamien päätösten valossa. Yleishyödyllisiä yhteisöjä koskeva lainsäädäntö on sanamuodoltaan yleisluontoinen. Samoin sitä koskevaa tutkimusta ja kirjallista ohjeistusta on varsin niukasti. Yleishyödyllisten yhteisöjen verovelvollisuutta koskeva lainsäädäntö on ollut sanamuodoltaan saman sisältöinen jo vuodesta 1975. Vuosien kuluessa on ympäröivä yhteiskunta muuttunut voimakkaasti, samoin yleishyödyllisten yhteisöjen toiminta on laajentunut merkittävästi. Yleishyödyllisten yhteisöjen verokohtelu on noussut viimevuosina erityiseen tarkasteluun ja sen johdosta niiden verovelvollisuuden rajanvedon selvittäminen on mielenkiintoinen tutkimuskohde.

Tutkimusmateriaaliksi valittiin 123 KHO:n ratkaisua vuosilta 1980 - 2007. Päätökset luokiteltiin sen mukaan, oliko niissä ratkaistu TVL 22 §:n, TVL 23 §:n vai AVL 4 §:n mukaista tilannetta. Lisäksi tarkasteltiin muutamaa muussa yhteydessä annettua ratkaisua, joissa kuitenkin jossain muotoa oli otettu kantaa joko yhteisön yleishyödyllisyyteen tai elinkeinotoimintaan.

Tutkimuksen ensimmäisessä osiossa selvitetään KHO:n päätösten pohjalta määritelmää sille, mikä on TVL 22 §:n mukainen yleishyödyllinen yhteisö. Seuraavaksi tutkitaan KHO:n päätösten perusteella yleishyödyllisten yhteisöjen kiinteistötulojen veronalaisuutta. Tutkimuksessa etsitään oikeustapausten pohjalta rajanvetoa kiinteistön käyttötarkoituksen merkityksestä kiinteistöstä saadun tulon veronalaisuuteen. Kolmannessa osiossa oikeustapausten pohjalta selvitetään yleishyödyllisen yhteisön liiketoiminnan tunnusmerkkejä. Tavoitteena saada selville, miten liiketoiminnan tunnusmerkkejä on käytetty tulkittaessa toiminnan elinkeinoluonnetta. Neljäs tutkimuksen osio keskittyy selvittämään, milloin yhteisön toiminta on TVL 23 § 3 momentin mukaista toimintaa, jota ei pidetä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona.

Pohjoismaissa on yhteneväiset perinteet aatteellisella yhdistystoiminnalla. Kansainvälistä näkökulmaa ja vertailua tehdään tästä johtuen pohjoismaiden kesken. Tarkasteluun otettiin Ruotsin lainsäädäntö, joka on Euroopan yhteisön jäsenvaltio. Toisaalta yhteisön ulkopuolista näkökulmaa etsittiin Norjan lainsäädännöstä. Lisäksi tarkasteltiin EY:n arvonnäisäverodirektiiviä ja kansallisen lainsäädännön yhteensopivuutta direktiivin kanssa.

Lopuksi koottiin ratkaisukaaviot, joiden perusteella voidaan edetä etsittäessä vastausta kysymykseen, onko kysymyksessä yleishyödyllinen yhteisö ja onko sen saama tulo veronalaista tuloverotuksessa sekä onko toiminta arvonnäisäverollista liiketoimintaa.

SUMMARY

University Of Tampere

Department of Law

Helin Marjo: The tax liability of a non-profit organisation in the light of decisions made by the Supreme Administrative Court

Licentiate research

Tax law

October 2008

The subject of this research concerns the tax liability of non-profit organisations in accordance with article 22 of the Finnish Income Tax Act in the light of the decisions made by the Supreme Administrative Court. The wording of the legislation concerning non-profit organisations is of a general nature. Similarly, there is rather little research or written directions concerning it. The wording of the legislation on the tax liability of non-profit organisations has remained unchanged since 1975. During the years, however, Finnish society has changed considerably, and, similarly, the activities of non-profit organisations have expanded enormously. During recent years the tax treatment of non-profit organisations has been under special observation, and, due to this, determining the tax liability of these organisations has become an interesting subject for research.

A total of 123 decisions taken by the Supreme Administrative Court during 1980-2007 were chosen as research material. The decisions were classified according to whether they were solved in accordance with article 22 of the Income Tax Act, article 23 of the Income Tax Act or article 4 of the Value Added Tax Act. Some decisions made in some other connections were also examined; in these decisions a standpoint had been taken in some form as to whether the organisation in question was a non-profit one or whether it was a business venture.

The first section of the research determines, on the basis of decisions reached by the Supreme Administrative Court, the definition of a non-profit organisation in accordance with article 22 of the Income Tax Act. Following this, the tax liability of the income from property owned by non-profit organisations is examined on the basis of decisions made by the Supreme Administrative Court. Based on legal cases, the research ascertains the significance of the usage of the property on the tax liability of the income received. The third section clarifies, on the basis of legal cases, the characteristic features of business operations engaged in by non-profit organisations. The objective is to clarify how features of business activity have been used in interpreting the business nature of the activity in question. The fourth section of the research concentrates on clarifying whether the activities of a non-profit organisation are activities carried out in accordance with the definition of a non-profit organisation's activities in article 23 subsection 3 of the Income Tax Act; this definition does not regard a non-profit organisation's activities as business income.

The Nordic countries have a corresponding tradition for non-profit organisations. Due to this, an international viewpoint can be seen and a comparison be made among the Nordic countries. The legislation of Sweden, a member state of the European Union, is

also reviewed. A different perspective is offered by the legislation of Norway, which is not a member of the European Union. In addition, the compatibility of national legislation and the value added tax directive of the European Union was also examined.

Finally, solution charts were assembled, on the basis of which it was possible to advance in the search for solutions as to whether it is a non-profit organisation in question, whether the income of a non-profit organisation is liable for tax and whether the organisation's operations are business operations liable for value added tax.

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ.....	I
SUMMARY.....	II
SISÄLLYS.....	IV
LÄHDELUETTELO.....	VII
LYHENTEET.....	XIII
PÄÄTÖSLUETTELO.....	XIV
1. JOHDANTO.....	1
1.1. Tutkimusaiheen taustasta.....	1
1.2. Tutkimustehtävästä ja tutkimuksen tavoitteista.....	4
1.2.1. Tutkimustehtävä.....	4
1.2.2. Tutkimuksen tavoitteet.....	5
1.2.3. Tutkimuksen rajaus.....	6
1.2.4. Tutkimusaineisto.....	10
2. OIKEUSKÄYTÄNNÖN MERKITYS VERO-OIKEUDELLISESSA TUTKIMUKSESSA.....	14
2.1. Prejudikaatin merkitys.....	14
2.1.1. Prejudikaatti käsite.....	14
2.1.2. EY:n tuomioistuimen ratkaisujen merkitys	17
2.2. Prejudikaattipäätöksen sisältö ja tulkinta	19
2.2.1. Hallintotuomioistuimen päätöksen rakenne	19
2.2.2. Ratkaisun otsikko.....	20
2.2.3. Tosiseikat.....	21
2.2.4. Päätöksen perustelut ja lopputulos.....	21
2.3. Oikeuskäytännön velvoittavuus verolakien tulkinnassa.....	24
2.3.1. Euroopan Unionin vaikutus.....	25
2.3.2. Kansallinen oikeuskäytäntö.....	27
2.4. Prejudikaattien käsittely tässä tutkimuksessa.....	29
3. YLEISHYÖDYLLINEN YHTEISÖ.....	31
3.1. Yleishyödyllisen yhteisön määrittely.....	31
3.1.1. Yleishyödyllisen yhteisön määrittely yksityisoikeudessa.....	31
3.1.2. Yleishyödyllisen yhteisön määrittelmä vero-oikeudessa.....	34
3.1.3. Yleishyödyllisten yhteisöjen erilaiset toiminta-alueet ja niihin liittyvät ongelmat.....	37
3.1.4. Yleishyödyllisen yhteisö yksityisoikeudessa mutta ei vero-oikeudessa.....	40
3.2. Milloin yhteisö on yleishyödyllinen vero-oikeudessa; tarkastelu KHO:n päätösten näkökulmasta.....	42
3.2.1. Toiminnan tosiasiallinen luonne.....	43
3.2.2. Elinkeinotoimintaa palveleva toiminta.....	52

3.2.3. Voitonjako.....	58
3.2.4. Muita ratkaisuja.....	59
4. YLEISHYÖDYLLISEN YHTEISÖN VEROVELVOLLISUUS	
KIINTEISTÖTULOSTA.....	61
4.1. Omassa käytössä olevat kiinteistöt.....	62
4.1.1. Kiinteistö yleisessä käytössä.....	62
4.1.2. Kiinteistö yleishyödyllisessä käytössä.....	63
4.1.3. Kiinteistö muussa käytössä.....	65
4.2. Vuokratut kiinteistöt.....	67
4.2.1. Liikekiinteistöt ja – huoneistot.....	68
4.2.2. Harrastustilat.....	69
4.2.3. Asuntojen vuokraus.....	72
4.3. Maatalous- ja metsäkiinteistöt.....	72
5. YLEISHYÖDYLLISTEN YHTEISÖJEN LIIKETOIMINTA.....	74
5.1. Yleiset liiketoiminnan tunnusmerkit KHO:n päätösten näkökulmasta.....	76
5.1.1. Ansaintatarkoitus.....	76
5.1.2. Jatkuvuus.....	78
5.1.3. Suunnitelmallisuus.....	80
5.1.4. Toiminnan laajuus.....	82
5.1.5. Kohdistuminen rajoittamattomaan henkilöpiiriin	85
5.1.6. Taloudellinen riski.....	86
5.1.7. Kilpailuneutraliteetti.....	88
5.2. Yhteenveto.....	92
6. TVL 23 § 3 MOMENTISSA ELINKEINOTOIMINNAN ULKOPUOLELLE	
RAJATTU TOIMINTA.....	94
6.1. Yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämä toiminta.....	95
6.1.1. Arpajaiset.....	95
6.1.2. Myyjäiset.....	98
6.1.3. Urheilukilpailut.....	99
6.1.4. Tanssi- ja muut huvitilaisuudet.....	102
6.1.5. Tavarankeräys.....	106
6.1.6. Muu em. verrattava toiminta.....	108
6.1.7. Em. tilaisuuksien yhteydessä harjoitettu toiminta.....	108
6.1.7.1. Tarjoilutoiminta.....	109
6.1.7.2. Myyntitoiminta.....	111
6.1.7.3. Muu em. tyyppinen toiminta.....	112
6.2. Julkaisut.....	114
6.2.1. Jäsenlehdet.....	114
6.2.2. Muut yhteisön toimintaa välittömästi palvelevat julkaisut.....	117
6.3. Varojenkeräys.....	120
6.4. Laitoksissa tuotettujen tuotteiden myynti.....	124
6.5. Bingopelin pitämisestä saadut tulot.....	125
6.6. Yhteenveto.....	126
7. KANSAINVÄLINEN NÄKÖKULMA.....	127

7.1. Pohjoismainen lainsäädäntö.....	127
7.1.1. Ruotsi.....	127
7.1.2. Norja.....	131
7.2. Arvonlisäverodirektiivi.....	134
8. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET.....	140
8.1. Yleishyödyllisen yhteisön toiminta; veronalaista vai ei?.....	140
8.2. Yleishyödyllisten yhteisöjen verokohtelun muutokset oikeuskäytännön valossa.....	150
8.3. Vaikutukset yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaan.....	152
8.4. Tulevaisuuden näkymät.....	153

LÄHTEET

- Aarnio 1989 Aarnio, Aulis: Laintulkinnan teoria. WSOY, 1989.
- Andersson 1995 Andersson, Edward: Tuloverotus ja varallisuusverotus. Kauppakaari, 1995
- Andersson – Ikkala 2005 Andersson, Edward – Ikkala, Jarmo: Elinkeinoverolain kommentaari. Talentum, 2005
- Arajärvi 2007 Arajärvi, Pentti: Perustelumuistio hallituksen periaatepäätökselle kansalaisjärjestöjen toimintaedellytysten edistämiseksi. Oikeusministeriö 2007.
- Auranen 2003 Auranen, Kirsti: Arvonlisäveron erityiskysymyksiä, Tampereen yliopisto, Julkisoikeuden laitos, 2003.
- Eskelinen 1995 Eskelinen Antti: Urheilu ja verot. Suomen Urheiluliiton julkaisut Oy, 1995
- Eskelinen 1997 Eskelinen, Antti: Yhdistysten ja säätiöiden verotus. Yrityksen tietokirjat, 1997.
- Halila – Tarasti 2006 Halila, Heikki – Tarasti, Lauri. Yhdistysoikeus. Talentum 2006.
- Hallberg – Ignatius – Kanninen 1997 Hallberg, Pekka – Ignatius, Pirkko – Kanninen, Heikki Hallintolainkäyttölaki. Kauppakaari Oy, 1997.
- HE 217/1995 Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi hallintolainkäytöstä ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.
- HE 143/1993 Hallituksen esitys Eduskunnalle verotuksen muutoksenhakujärjestelmän uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

- HE 40/1974 Hallituksen esitys Eduskunnalle tulo- ja varallisuusverolaiksi.
- Iivonen 2006 Iivonen, Seppo: Oikeuskäytäntö osana tuloverotuksen ohjausjärjestelmää. Verotus 4/2006, s. 417 - 427.
- Juote 1996 Juote, Taru: Yleishyödyllisten yhteisöjen liiketoiminta arvonlisäverotuksessa ja sen liityntäkohdat elinkeinoverotukseen. Verotus 3/1996, s. 278 - 283.
- Kielitoimisto 2008 Kielitoimisto: MOT sanakirja 1.0, 2008
- Laakso 1990 Laakso, Seppo: Oikeudellisesta sääntelystä ja päätöksenteosta. Valtion painatuskeskus, 1990.
- Laitinen - Peltomäki 2008 Laitinen Mirjami- Peltomäki Tomi: Ennakkoperintä, WSOY Yritysonline 2008.
- Lindgren 2001 Lindgren, Juha: Osakeyhtiön sukupolvenvaihdoksen verotus. Kauppakaari, 2001.
- Linnakangas - Juanto 2008 Linnakangas, Esko – Juanto, Leila: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Talentum, 2008.
- Linnakangas 1988 Linnakangas Esko: Säätiön verotuskysymyksiä. Teoksessa Säätiöt ja niiden verotus. Lakimiesliiton kustannus, 1988
- Linnakangas 1984 Linnakangas Esko: Urheilu ja verotus. Suomen lakimiesliiton kustannus, 1984
- Myllymäki 2003 Myllymäki, Arvo: Kolmas sektori kilpailuyhteiskunnan hyvinvointipalvelujen täydentäjänä. Tampereen Yliopisto, Julkisoikeuden laitos, 2003.

- Myrsky 2004 a Myrsky Matti: Yleishyödyllisen yhteisön verotus. WSOY 2004.
- Myrsky 2004 b Myrsky, Matti, Oikeuslähteistä verotuksessa. Verotus 1/2004, s. 39 - 55.
- Myrsky 2002 Myrsky, Matti: Prejudikaattien merkitys verotuksessa. Kauppakaari. Helsinki 2002.
- Myrsky 1994 Myrsky, Matti: Yleishyödyllisten yhteisöjen elinkeinotulosta. Verotus 3/1994, s. 289 – 299.
- Nieminen – Anttila - Äärilä 2008
Nieminen Auvo - Anttila Raimo - Äärilä Leena:
Arvonlisäverotus, WSOY Yritysonline 2008.
- Nieminen 1999 Nieminen, Auvo: Verotuksen valituslupakäytännöstä. Verotus 2/1999, s. 120 - 125.
- Niskakangas 2008 Niskakangas Heikki: Henkilöverotus. WSOY Yritysonline 2008.
- Oikeusministeriö 2005 Kansalaisyhteiskunta 2006- toimikunnan mietintö: Oikeusministeriö 2005:13, 30.12.2005.
- Oikeusministeriö 2006 Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset - työryhmän mietintö: Oikeusministeriö 2006:14, 16.6.2006.
- Patentti- ja rekisterihallitus
Halme, Vesa 18.9.2008.
- Patentti- ja rekisterihallitus
<http://www.prh.fi/fi/saatiorekisteri.html> 16.9.2008
- Patentti- ja rekisterihallitus
Vuosikertomus 2006

- Pikkujämsä 2001 Pikkujämsä, Mikko: Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Kauppakaari, 2001
- Puronen 2001 Puronen, Pertti: Asian selvittäminen ja verotusmenettely I. Verotus 3/2001, s. 228 - 236.
- Rother 2003 Rother, Eila. Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. WSOY Lakitieto, 2003.
- Skattedirektoratet 2008 Merverdiavgif – for veldedige og allmenntyttige organisasjoner og institusjoner. Skattedirektoratet mars 2008.
www.skatteetaten.no/Templates/Brosjyre.aspx?id=7285&aps language=NO
- Skatteverket 2008 Skatteverket, SKV 324 utgåva 15, Skatteregler för ideella föreningar och stiftelser. Taxeringsår 2008.
<http://www.skatteverket.se/download/18.2132aba31199fa6713e800013172/32415svartvit.pdf>.
- Skatteverket 2008 Skatteverket: Moms i ideella föreningar,
<http://skatteverket.se>.
- Suomen liikunta ja urheilu 2007 SLU, <http://www.slu.fi/liikuntapolitiikka/> 18.9.20087.
- Tarukannel – Jukarainen 1999 Tarukannel, Veijo – Jukarainen, Heikki: Oikeudenkäynti hallintotuomioistuimessa. Tampereen yliopisto, Julkisoikeuden laitos 1999.
- Tikka 1995 Tikka, Kari S: Yleinen valituslupajärjestelmä veroasioissa. Verotus 1/1995, s. 35 - 43.
- Tikka 1990 Tikka, Kari S: Veropolitiikka. Lakimiesliiton kustannus, 1990.
- Tikka 1983 Tikka, Kari S: Oikeustieteen tehtävistä verotutkimuksessa. Lakimies 1983.

- Timonen 1987 Timonen, Pekka: Ennakkotapaukset ja niiden merkitys oikeuslähteenä.
Lakimiesliiton kustannus ja Pekka Timonen. Helsinki 1987.
- Valtionvarainministeriö 1987 Verovapaiden subjektien tuloverokohtelua ja lahjoitusten vähentämisoikeutta selvittelevän työryhmän muistio.
Työryhmämuistio 1987:VM 31.
- Valtionvarainministeriö 1984 Yleishyödyllisten yhteisöjen verohuojennussäännösten tarkastamistyöryhmän muistio.
Työryhmämuistio 1984:VM 13.
- Vapaavuori 2000 Vapaavuori, Ahti: Liiketoiminnan käsitteestä arvonlisäverotuksessa II. Verotus 4/2000, s. 374 - 385.
- Vapaavuori 1996 Vapaavuori, Ahti: Arvonlisäverotus ja yritysverotus: yritysverotuksen käsitteiden ja periaatteiden käyttöalasta arvonlisäverotuksessa. Lakimiesliiton kustannus, 1996.
- Verohallitus 2005 Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille.
Dnro 753/32/2005.
- Verohallitus 2007 Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille.
Dnro 384/349/2007.
- Vilkkonen 1967 Vilkkonen, Eero: Merkityssisällön antamisesta liikevaihtoverolain sanalle ”liiketoiminta”. Lakimies 1967
- Voipio 1989 Voipio, Jaakko: Prejudikaatit ovat vain sivutuotteita. Juhlajulkaisu Lassi Kilpi 1920.4/2.1990. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja, C-sarja N:o 22. Helsinki 1989.
- WSOY 2007 WSOY Fakta-tietopalvelu 2007.

Ääriiä – Nyrhinen - Laitinen 1996

Ääriiä Leena – Nyrhinen Ritva – Laitinen Juha:
Arvonlisäverotus käytännössä. WSOY 1996.

LYHENTEET

AVL	Arvonlisäverolaki
Dnro	diaarinumero
EU	Euroopan Unioni
EVL	Elinkeinoverolaki
EY	Euroopan yhteisö
HE	Hallituksen esitys
HLL	Hallintolainkäyttölaki
HO	Hämeen hallinto-oikeus
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KKO	Korkein oikeus
KVL	Keskusverolautakunta
OM	Oikeusministeriö
Prh	Patentti- ja rekisterihallitus
SDK	Säädöskokoelma
SKV	Skatteverket
SLU	Suomen liikunta ja urheilu
TVL	Tuloverolaki
VM	Valtionvarainministeriö
VVM	Valtionvarainministeriö (vanhempi lyhenne)

PÄÄTÖSLUETTELO

Tutkimukseen valitut Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut.

TVL 22 §	1984 II 507	1994 B 562
2000:15	1984 II 506	1994 B 561
1998:52	1984 II 505	1993 B 549
1997:105	1984 II 503	1993 B 548
1994 B 504	1983 II 509	1993 B 547
1994 B 503	1983 II 508	1993 B 546
1994 B 502	1983 II 507	1993 B 545
1991 B 517	1982 II 507	1992 B 544
1987 B 505	1982 II 506	11.3.2005/539
1987 B 503	1982 II 505	28.5.2001/1259
1987 B 501	1982 II 504	30.8.2000/1754
1985 II 511	1981 II 502	18.1.2000/69
1985 II 509	1980 II 504	19.10.1998/2233
1985 II 504	1980 II 503	22.10.1997/2642
1985 II 503	1979 II 525	30.1.1997/190
1984 II 504	1979 II 523	30.1.1997/187
1983 II 510	1979 II 520	31.12.1996/4046
1982 II 503	1979 II 507	26.9.1996/3013
1982 II 502	1978 II 509	2.9.1996/2648
1980 II 620	1978 II 502	29.5.1996/1737
1980 II 507	30.4.1996/1245	3.3.1994/726
1980 II 505	22.5.1992/1928	31.1.1994/282
1980 II 502	24.11.1989/4281	14.10.1988/4082
8.1.2007/1	23.2.1988/1203	15.12.1987/5582
8.11.1993/4403	23.3.1988/1197	9.10.1987/4178
30.12.1983/5984	6.11.1985/5097	8.5.1987/1661
2.12.1980/6049	27.8.1985/3560	22.12.1986/5479
	9.5.1984/2005	28.12.1983/5704
TVL 23 §	22.6.1983/2436	7.2.1983/405
2001:11	9.2.1983/459	31.12.1982/6170
1997:28	10.11.1982/5011	24.3.1982/1222
1997:27	3.2.1982/455	13.8.1981/3258
1997:26	31.12.1981/6595	
1992 B 501	22.12.1981/6112	Muita ratkaisuja
1990 B 524	1.12.1981/5591	1997:3
1990 B 523		1996 B 557
1998 B 504	AVL 4 §	1995 B 558
1998 B 503	1997:37	1995 B 557
1987 B 504	1997:36	1991 B 548
1987 B 502	1997:2	28.5.1999/1325
1985 II 508	1995 B 546	15.3.1999/430
1985 II 507	1995 B 545	13.8.1997/1815
1985 II 506	1994 B 564	
1985 II 505	1994 B 563	

1. JOHDANTO

1.1. Tutkimusaiheen taustasta

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus on ollut ongelmakysymys monessa yhdistyksessä viime vuosina. Yhteisöjen verotus on noussut puheenaiheeksi erityisesti sen jälkeen kun Verohallitus 1.6.2005 antoi uuden verotusohjeen yleishyödyllisille yhteisöille¹ ². Ohjeistus koettiin monissa yhdistyksissä vaikeaksi ja verotusta kiristäväksi. Ohjeistuksen katsottiin vaikeuttavan mm. yleishyödyllisyyden määrittelemistä³. Yhdistysten verotus nousi ajankohtaiseksi jo arvonlisäverolain voimaantullessa, koska yhdistysten toiminnan arvonlisäverovelvollisuus ratkaistaan tuloverolain perusteella. Arvonlisäveron neutraliteetti periaate asetti monet yhdistykset verotuksessa uuteen tilanteeseen, koska niiden katsottiinkin aikaisemmasta poiketen kilpailevan yleisillä elinkeinoelämän markkinoilla.

Taloudellisen tilanteen muuttuessa erityisesti 1990-luvun alkupuolella julkiset tuet yhteisöille vähenivät merkittävästi. Julkisen hallinnon kiristyneen taloudellisen tilanteen johdosta tänä päivänä tuotetaan yhä useammin yhteiskunnallisia palveluita yleishyödyllisten yhdistysten toimesta. Julkisen tuen vähentyessä yhdistykset joutuvat yhä enemmän hakemaan rahoitusta toimintaansa muilta sektoreilta. Samanaikaisesti vähentyvän julkisen tuen kanssa astui voimaan arvonlisäverolaki, joka erityisesti painottaa kilpailuneutraliteettia kaikkien liiketoimintaa harjoittavien kesken. Näiden kahden muutoksen johdosta yhdistykset joutuivat uusien kysymysten eteen. Toimintaa on täytynyt laajentaa yksityisille markkinoille tulorahoituksen ja toimintaedellytysten turvaamiseksi, toisaalta yhteisöjen päätoiminta edelleen on kuitenkin yleishyödyllisen toiminnan puolella. Yhdistysten toimintaedellytysten muuttuminen on koettu niin ongelmalliseksi, että asiaan liittyen

¹ Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille. Verohallituksen ohje Dnro 753/32/2005.

² Verohallitus on antanut uuden Verotusohjeen Yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille 30.4.2007, Dnro 384/349/2007. Uusi ohje korvaa edellisen vuonna 2005 annetun ohjeen.

³ Kansalaisyhteiskunta 2006 - toimikunnan mietintö. Oikeusministeriö 2005:13, 30.12.2005.

on valtiovallan taholta käynnistetty viimevuosina useita selvityshankkeita siitä, miten kansalaisjärjestöjen toimintaedellytykset pystytään turvaamaan⁴.

Lainsäädännössä on haluttu eritellä yleishyödyllinen toiminta verovapaaksi ja liiketoiminta veronalaiseksi tuloksi. Tästä seuraa varsin ongelmallinen rajanvetotilanne sen suhteen, milloin yhdistys harjoittaa varsinaista yleishyödyllistä toimintaa ja milloin toiminta muuttuu liiketoiminnaksi, joka kilpailee yleisillä markkinoilla. Yhdistysten näkökulmasta toiminnan muuttuminen liiketoiminnaksi aiheuttaa varsin merkittävät taloudelliset seuraamukset, koska samalla kertaan astuu verovelvollisuus sekä tuloverolain että arvonlisäverolain mukaan.

Suomea on kutsuttu yhdistysten luvatuksi maaksi. Vuoden 2006 lopussa oli yhdistysrekisterissä 126 053 yhdistystä⁵. Yhdistystoiminnan muodossa harjoitetaan varsin monipuolista toimintaa. Yleisimmin tunnetaan urheiluseurojen toiminta, joka kohdistuu varsin laajaan toimijakenttään, rekisteriin merkityistä yhdistyksistä 7004:llä toimiala oli urheilu ja liikunta.⁶ Liikunta- ja urheilutoiminnan yhteydessä toimii ja aktiivisesti harrastaa yli miljoona suomalaista⁷, siis noin 20 % suomalaisista on tässä yhdistystoiminnassa mukana. Toisaalta yhdistysmuodossa toimii paljon oppilaitoksia hyvinkin erilaisten koulutusmuotojen parissa. Sosiaalialalla yhdistysmuotoisia yhteisöjä on esim. vanhusten palvelutaloissa, lasten sosiaalisessa lomatoiminnassa, vammaisten palvelutaloina ja kuntoutuskeskuksina jne. Sosiaaliala lienee tällä hetkellä voimakkaimmin kasvava yhdistysten toimintamuoto kuntien palvelujen siirtyessä nk. kolmannen sektorin hoidettavaksi⁸. Yhdistystoiminnan muodossa toimintaa harjoitetaan lisäksi monella muulla yhteiskunnan osa-alueella. Esimerkkinä mainittakoon ammatti- ja elinkeinotoimintaan liittyvät yhdistykset, yhdistysrekisterin yhdistyksistä 7.284:llä

⁴ Mm. oikeusministeriön 17.4.2003 asettama Kansalaisyhteiskunta 2006-toimikunta ja 22.12.2005 asettama Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset - työryhmä.

⁵ Patentti- ja rekisterihallituksen vuosikertomus 2006, s. 22.

⁶ Vesa Halme, Patentti- ja rekisterihallitus. Yhdistysten tarkoitukseluokka ei anna tarkkaa tietoa, koska vain osalle yhdistyksistä on rekisteritietoihin merkitty toiminnan tarkoitus. 18.9.2008 oli yhdistysrekisteriin merkittynä 128.581 yhdistystä ja niistä vain 50.732:lle oli merkitty tarkoitukseluokka. Toimiala luokituksen tilasto luvut ovat Vesa Halmeen 18.9.2008 ilmoittamia.

⁷ Suomen liikunta ja urheilu, SLU, <http://www.slu.fi/liikuntapolitiikka/> (18.9.2008).

⁸ Kolmannesta sektorista kts. Arvo Myllymäki: Kolmas sektori kilpailuyhteiskunnan hyvinvointipalvelujen täydentäjänä.

oli em. toimiala. Voidaankin olettaa, että lähes jokainen suomalainen on jonkin muotoisen yhdistystoiminnan parissa.

Hyvin usein myös säätiöt ovat yleishyödyllisiä yhteisöjä. Säätiö muotoisen toiminnan osalta Patentti ja rekisterihallituksen säätiörekisterissä on yli 2 700 säätiötä⁹.

Yhdistysten ja säätiöiden osalta kysymyksessä on siten varsin merkittävä yhteiskunnallinen toimialue ja siihen liittyen siis myös mittava taloudellinen kokonaisuus. Toiminnan monimuotoisuus tuo mukanaan erilaisia ongelmia. Saman lainsäädännön avulla ratkaistaan niin valtakunnallisen elinkeinoelämän edunvalvontajärjestön kuin paikallisen pienen kotiseutuyhdistyksen verovelvollisuus. Lopputuloksena voi hyvinkin olla, että talkoovoimin toimiva kotiseutuyhdistys harjoittaa liiketoimintaa ja on verovelvollinen toiminnastaan, kun taas miljoonien liikevaihtoa pyörittävä valtakunnallisen edunvalvontajärjestön toiminta katsotaan verovapaaksi yleishyödylliseksi toiminnaksi. Epäselvä lainsäädäntö aiheuttaa ongelmia erityisesti pienissä yhdistyksissä, koska yleisesti saatava ohjeistus on varsin yleisluontoista, eikä pienillä yhdistyksillä useinkaan ole riittävästi tietoa veroratkaisujen ennakoitiin. Kirjallisuutta yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta on varsin vähän. Tämä ilmeisesti johtuu siitä toiminnan kirjavuudesta, jota yhdistykset harjoittavat. Yksiselitteisiä ohjeita on myös vaikea antaa, koska yhteisöt ovat omia yksilöitään kirjavassa toimintakentässä. Epäselvissä tilanteissa on rajavetoa ja lain tulkintaa on haettu korkeimmasta hallinto-oikeudesta. Selkeän ohjeistuksen puuttuminen ja yhdistysten toiminnan kirjavuus tekee yleishyödyllisten yhteisöjen liiketoiminnan tunnusmerkkien tutkimisen mielenkiintoiseksi ja myös haastavaksi.

⁹ <http://www.prh.fi/fi/saatiorekisteri.html> (16.9.2008)

1.2. Tutkimustehtävästä ja tutkimuksen tavoitteista

1.2.1. Tutkimustehtävä

Yhteisö on TVL 22 §:n mukaan yleishyödyllinen, jos se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä. Sen toiminta ei saa kohdistua vain rajoitettuihin henkilöpiireihin, eikä se saa toiminnallaan tuottaa siihen osallisille taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena taikka kohtuullista suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä. Tästä seuraa, että yksityisoikeudellisesti kysymykseen tulevat lähinnä yhdistykset ja säätiöt. Osakeyhtiö ja osuuskunta voivat taloudellisesta luonteestaan johtuen vain harvoin olla yleishyödyllisiä yhteisöjä. Sen sijaan kiinteistö osakeyhtiöiden ollessa kysymyksessä, osa niistä on tulkittu yleishyödyllisiksi ja osa ei, tulkinta on lähinnä riippunut kiinteistön tosiasiallisesta käyttötarkoituksesta. Yhteisön yleishyödyllisyyden määritelmään palataan tarkemmin myöhemmin tässä esityksessä.

Yleishyödyllisen yhteisön verovelvollisuus tuloverotuksessa määritellään TVL:n 23 §:ssä. Siinä mainitaan, että yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen saamastaan elinkeinotulosta. Lisäksi se on verovelvollinen muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta kunnalle ja seurakunnalle. Pykälän 3 momentissa on lueteltu toimintoja, joista saatua tuloa ei pidetä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona. Mainittu lainkohta on sisällöltään varsin laaja ja monitulkintainen, kuten myöhemmin tässä tutkimuksessa käy ilmi.

Arvonlisäverolain 4 §:n mukaan TVL:n mukainen yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverotuksessa verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnastaan saamaa tuloa pidetään veronalaisena elinkeinotulona.

Yleishyödyllisen yhteisön tulon veronalaisuutta ratkaistaessa ratkaistaan siis samalla kertaa yhteisön kohtelu niin tulo- kuin arvonlisäverotuksessakin. Yleishyödyllisten

yhteisöjen kannalta elinkeinotulon käsite nousee siten erityisen tärkeään rooliin. Kun lisäksi TVL:n 23 §:n 3 momentti antaa mahdollisuuden varsin vapaaseen tulkintaan toiminnan luonteesta, tullaan tilanteeseen, jossa elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien merkitys saavuttaa tärkeän roolin verovelvollisuus tulkinnassa.

Elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä ei Suomessa ole kirjoitettu lainsäädäntöön. EVL 1 §:ssä todetaan, että elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan liike- ja ammattitoimintaa. AVL ei sinällään mainitse elinkeinotoiminta käsitettä, vaan sen 1 §:n 1 kohdassa todetaan, että arvonlisäveroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarain tai palvelun myynnistä. Vuosien saatossa on elinkeinotoiminnan tunnusmerkeiksi vakiintunut joukko toimintaan liittyviä yksityiskohtia. Nämä tunnusmerkit on mainittu myös Verohallituksen verotusohjeessa yleishyödyllisille yhteisöille¹⁰. Tällaisia tunnusmerkkejä on esim. toiminnan itsenäisyys, taloudellinen riski, suunnitelmallisuus, jatkuvuus, toimiminen kilpailutilanteessa jne. Lainsäädännössä näitä tunnusmerkkejä ei kuitenkaan ole vahvistettu ja niiden tulkinta on vaihtelevaa. Tulkinnan mahdollisuus on myös siinä, tuleeko kaikkien tunnusmerkkien toteutua vai riittääkö, jos vain osa tunnusmerkeistä käy toteen.

Tämän tutkimuksen tehtävänä on selvittää ne elinkeinotoiminnan tunnusmerkit, jotka ovat ratkaisevassa asemassa päätettäessä, onko yleishyödyllisen yhteisön harjoittama toiminta TVL:n mukaista elinkeinotoimintaa.

1.2.2. Tutkimuksen tavoitteet

Yleishyödyllisten yhteisöjen elinkeinotoiminnan tunnusmerkeistä on varsin vähän saatavilla ohjeistusta. Järjestökentän kirjavuus, toiminnan monimuotoisuus ja hajanainen verotuskäytäntö aiheuttavat sen, että samanlaista toimintaa voidaan eri puolilla Suomea käsitellä verotuksessa hyvinkin eri tavalla. Lisäksi järjestöjen jäsenistössä ei kovinkaan usein ole saatavilla sitä asiantuntemusta, jota verotuksen

¹⁰ Verohallitus 2007, Dnro 384/349/2007, sivu 21.

tarkka ennakointi vaatisi. Tämän tutkimuksen tavoitteena on saada selville ne yleishyödyllisten yhteisön toiminnan yksityiskohdat, jotka ratkaisevat onko kysymyksessä elinkeinotoiminta. Koska aiheesta on varsin vähän kirjallisuutta, eikä lainsäädäntökään anna selkeää ohjetta, on tässä tutkimuksessa tarkoitus etsiä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä korkeimman hallinto-oikeuden antamista ratkaisuksista. Tavoitteena on löytää annetuista ratkaisuksista ne keskeisimmät tekijät, joilla on ollut painoarvoa ratkaistaessa toiminnan luonnetta. Pyrkimyksenä on, että tutkimuksen yhteydessä voitaisiin esittää selkeä luettelo niistä yleishyödyllisen yhteisön toiminnan tunnusmerkeistä, jotka ovat keskeisessä asemassa ratkaistaessa sitä, onko toiminta yleishyödyllistä toimintaa vai elinkeinotoimintaa. Kun otetaan huomioon tutkimuksen tavoitteet, voidaan todeta että kysymyksessä on oikeusdogmaattinen tutkimus. Oikeusdogmatiikassa on kysymys normien systematisoinnista, tutkimuksen avulla pyritään selvittämään voimassa olevan oikeuden sisältöä. Oikeusdogmaattisessa tutkimuksessa hyöty kohdistuu erityisesti lain soveltajaan, jolle tutkimus antaa vastauksia siitä, mikä on voimassaolevan lainsäädännön konkreettinen merkityssisältö.

1.2.3. Tutkimuksen rajaus

Tutkimuksen kohde on moniosainen ja näin ollen myös tutkimuksen rajaus tulee tehdä monelta eri suunnalta. Ensimmäinen osuus rajauksesta kohdistuu käsitteeseen yleishyödyllinen yhteisö. Tutkimuksen tavoitteena on tutkia nimenomaisesti TVL 22 §:n mukaisten yleishyödyllisten yhteisöjen elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä. Tuloverolain 20 §:ssä säädetään täysin verovapaista yhteisöistä. Näitä ovat mm. Suomen Pankki, Helsingin yliopisto, Kansaneläkelaitos, kunnan alueellaan omistama asuntotuotantoon keskittynyt yhtiö jne. TVL 21 §:ssä on lueteltu osittain verovapaita yhteisöjä, joita ovat esimerkiksi raha-automaattiyhdistys, Oy Veikkaus Ab, kunta, kuntayhtymä, maakunta, uskonnolliset yhdyskunnat, kunnan työntekijöiden eläkesäätiöt jne. Vaikka maakunta, kunta ja kuntayhtymä, evankelisluterilainen kirkko ja ortodoksinen kirkkokunta sekä niiden seurakunta ja muu uskonnollinen yhdyskunta ovat em. TVL 21 §:n mukaan verovelvollisia

elinkeinotulostaan ja muuhun kuin yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistönosan tuotosta, rajataan ne erilaisuutensa ja eri lain kohtaan perustuvana tämän tutkimuksen ulkopuolelle.¹¹ Edellä mainittujen yhteisöjen yhteiskunnallinen asema, juridinen toimintamuoto ja toiminta-ajatus ovat niin poikkeavia tutkimuksen kohteena olevien yhteisöjen toiminnasta, ettei niiden käsittely tässä yhteydessä ole tarkoituksenmukaista. Tutkimuksen yhteydessä käsitellään eri yhdistysten tuottamia koulutus, kulttuuri ja sosiaalialan palveluita, joissa samoilla toimialoilla toimii myös kunnat ja valtio. Koska kuitenkin tässä tutkimuksessa on tarkoituksena käsitellä TVL 22 §:n mukaisia yhteisöjä, rajataan kuntien, kuntayhtymien ja valtion yms. yhteisöjen ylläpitämä toiminta tutkimuksen ulkopuolelle. Tutkimuksen ulkopuolelle jäävät siten kaikki mm. kuntayhtymiä ja niiden verovelvollisuutta koskevat KHO:n päätökset, koska niiden ratkaisut perustuvat eri tekijöihin kuin varsinaisen tutkimuskohteen.

Näin ollen tämä tutkimus rajataan koskemaan vain TVL 22§:n mukaisia yleishyödyllisiä yhteisöjä. Kyseisen lainkohdan määritelmään yleishyödyllisestä yhteisöstä perehdytään tässä tutkimuksessa myöhemmin.

Seuraavaksi yleishyödyllisen yhteisön käsite tässä tutkimuksessa rajataan koskemaan yhdistyksiä ja säätiöitä, sekä niiden omistamia kiinteistöosakeyhtiöitä. Tämä rajaus on tarpeellinen, jotta voidaan säilyttää selkeä kokonaisuus. Varsinkin yhdistykset ovat usein osakkaina osakeyhtiöissä, jotka harjoittavat liiketoimintaa¹². Liiketoiminta on tällöin haluttu erottaa yhdistyksen varsinaisesta toiminnasta. Tämä onkin selkeä tapa kun kysymyksessä on itsenäinen ja laaja liiketoiminta¹³. Yhdistyksen rinnalla voi toimia sekä osakeyhtiö että mm. kommandiittiyhtiö. Vaikka yhdistyksen rinnalla toimivan kommandiittiyhtiön elinkeinotoiminnasta saama tulo ja siitä jaettu äänettömän yhtiömiehen voitto-osuus on tulkittu

¹¹ TVL 21§:n 4 momentissa mainitaan kuitenkin, että kunta ei ole verovelvollinen omalla alueellaan harjoittamansa elinkeinotoiminnan tuottamasta tulosta eikä omalla alueellaan sijaitsevan kiinteistön tuottamasta tulosta.

¹² Auranen 2003, s. 134.

¹³ Auranen 2003, s.135, huom. myös osakeyhtiö voi esim. koulutustoiminnan yhteydessä olla yleishyödyllinen.

äänettömänä yhtiömiehenä olleen yhdistyksen elinkeinotuloksi¹⁴, ei se kuitenkaan sellaisenaan vaikuta muuten yhdistyksen toimintaan. Yhdistys ei tällöin menetä yleishyödyllisen yhteisön statusta, eikä yhdistys myöskään siten törmää arvonalisäverokysymyksiin. Näin ollen tällaiset satelliitti osakeyhtiöt ja kommandiittiyhtiöt toimivat selkeästi liiketoiminnan muodossa ja niitä käsitellään normaalina liiketoimintaa harjoittavina yhtiöinä. Tästä syystä niitä ei ole tarkoituksenmukaista käsitellä tässä tutkimuksessa.

Lähdeaineiston rajallisuus asettaa omat ongelmansa tutkimukselle. Oikeuskäytäntö tuleekin olemaan se painopistealue, mistä ratkaisuja pyritään löytämään. Tästä syystä tutkimus rajoittuu pääsääntöisesti Korkeimman hallinto-oikeuden päätösten tutkimiseen. KHO antamia ratkaisuja tutkittaessa voidaan todeta, että niissä ei ole yhtään sellaista päätöstä, jossa käsiteltäisiin yleishyödyllisten yhteisöjen harjoittamaa arvopaperikauppaa. Tältä osin sovellettava lainsäädäntö on ilmeisesti ollut selkeää. Koska kyseistä toimintaa ei ole lainkaan käsitelty julkaistuissa päätöksissä, rajataan yleishyödyllisten yhteisöjen harjoittama arvopaperikauppa tämän tutkimuksen ulkopuolelle.^{15 16}

Tutkimusaineiston rajaukseen liittyen tulee seuraavaksi pohtia sitä, miten pitkältä ajalta oikeuden päätöksiä voidaan pitää relevantteina nykyisen lainsäädännön soveltamisen kannalta.

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotusmenettely on lainsäädännössä peräisin vuoden 1975 tulo- ja varallisuusverolaista. Sen jälkeen ei TVL:n sanamuoto ole muuttunut. Tutkimuksen oikeuskäytännön rajaksi voisi siten ottaa jo tämän lain ja siitä

¹⁴ KHO 6.3.2001/387. Sijoitustoimintaa harjoittavan kommandiittiyhtiön elinkeinotoiminnan tuloksesta sen äänettömänä yhtiömiehenä olevalle yleishyödylliselle yhteisölle jaettava tulo-osuus oli yleishyödyllisen yhteisön veronalaista elinkeinotuloa.

¹⁵ Verohallituksen antaman Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille, Dnro 384/3349/2007 mukaan yleishyödyllisen yhteisön henkilökohtaiset tulot ovat sille verovapaata tuloa. Henkilökohtaiseen tuloon luetaan mm. luovutusvoitot, mikäli ne eivät kuulu elinkeinotoiminnan tulonlähteeseen. s. 16.

¹⁶ Linnakangas 1988, s. 65 ” Jotta arvopapereiden tai kiinteistöjen myynnistä voitaisiin verottaa yleishyödyllistä yhteisöä, on toiminnan oltava sen laatuista, että se katsotaan jo liiketoiminnaksi. Huomattavaakaan arvopaperi- tai kiinteistöomaisuuden realisointia ei tavallisesti voida katsoa liiketoiminnaksi.

eteenpäin voimassa olleen lainsäädännön soveltamisen korkeimmassa hallinto-oikeudessa. KHO on kuitenkin päätöksessään 1998:52 todennut seuraavaa:

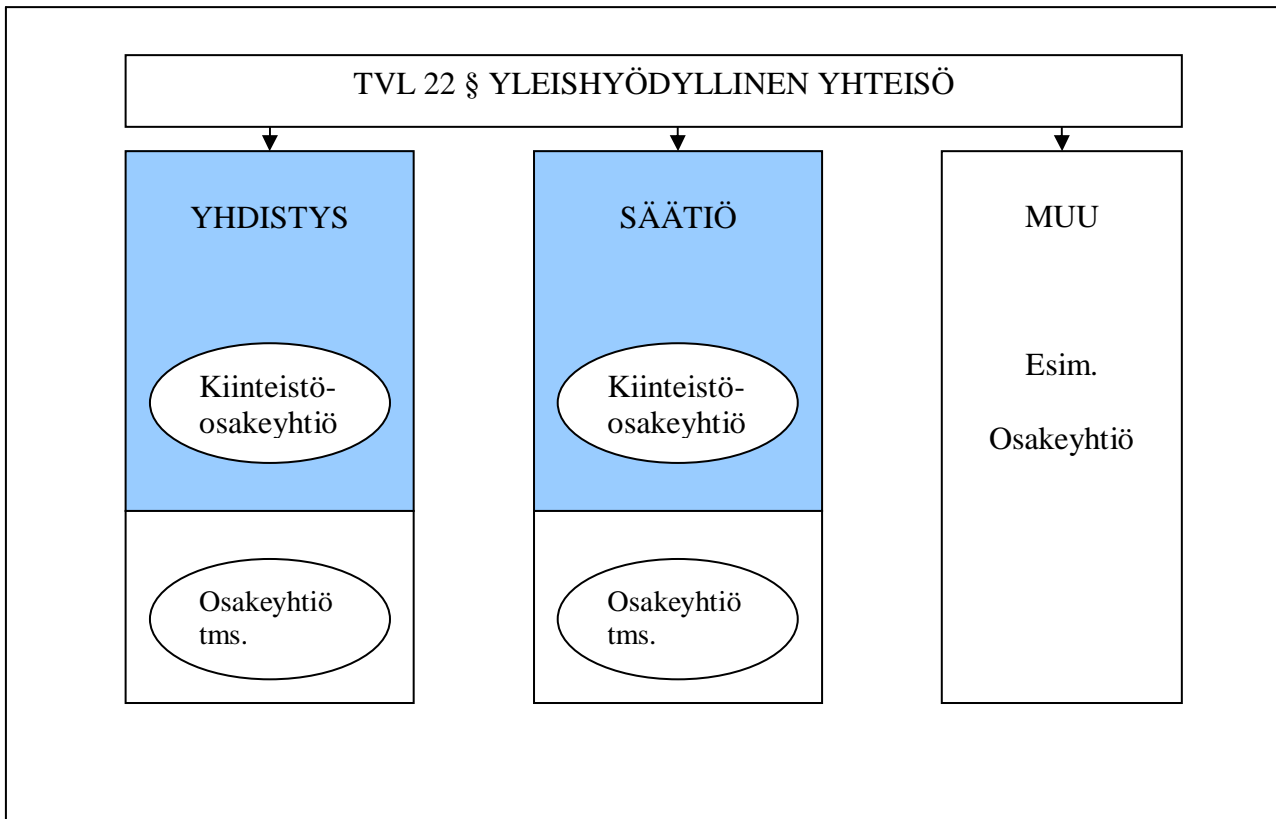
”Korkein hallinto-oikeus katsoi, että vesiosakeyhtiö A:n olosuhteet olivat nyt erilaiset kuin oli ollut vuonna 1984 ratkaistussa tapauksessa, kun otettiin huomioon korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu 1997:37¹⁷ ja arvonlisäverolaista ilmenevä kytkentä yhteisön veronalaiseen elinkeinotuloon. Vesi on kulutushyödyke, jonka jatkuvaa myyntiä asiakkaille vastiketta vastaan arvioidaan nykyisin laadultaan eri tavalla kuin ennen, vaikka olosuhteissa ei muutoin olisi tapahtunut merkittäviä muutoksia.”

Tapauksessa viitattiin päätökseen 1984 II 505, jossa oli identtisessä tapauksessa katsottu, että vesiosuuskunta oli yleishyödyllinen yhteisö, jonka harjoittaman toiminta ei ollut liiketoimintaa. Kyseistä päätöstä oli verohallituksen ohjeen mukaisesti myös pitkään pidetty ohjeena vesiosakeyhtiöiden verotuksessa. KHO siis katsoi, että yleiset olosuhteet olivat vuodesta 1984 muuttuneet niin merkittävästi, että oli syytä muuttaa tulkintakäytäntöä.¹⁸ Ajallisesti olisi siten liiketoiminnan rajanvedossa tarkoituksenmukaista rajata vanhimmat päätökset vuoteen 1984. Sisällöllisesti on kuitenkin myös vanhempia päätöksiä, joita on syytä käydä läpi. On kuitenkin hyvä huomioida, että yhteiskunnan ja muun lainsäädännön muutoksista¹⁹ johtuen ja em. päätöksiin viitaten, niiden painoarvo on kuitenkin heikompi kuin vuoden 1984 jälkeen annettujen päätösten.

¹⁷ Vapaavuori 2000, s. 381, Verotus 4/2000: ”KHO:n ratkaisussa 1997:37 oli katsottu verolliseksi toiminta, jota sitä ennen oli vakiintuneesti pidetty verottomana ainakin vuodesta 1984 lukien.”

¹⁸ KHO päätöksen 1998:52 tulkinnasta katso myös Vapaavuori 2000, s. 378 - 381.

¹⁹ Esim. 1970 luvulla oli käytössä kiinteistöjen harkintaverotus, joka sittemmin on poistunut lainsäädännöstä.



Tutkimuksen rajaus kaaviona, tutkimusalue on varjostettu.

Pelkistetysti voidaan todeta, että tässä tutkimuksessa keskitytään yhdistysten ja säätiöiden yleishyödyllisen toiminnan ja liiketoiminnan välisen rajanvedon tutkimiseen KHO:n päätösten valossa vuosien 1980 ja 2006 välisenä aikana. Lisäksi perehdytään em. yhteisöjen omistamien kiinteistöjen ja kiinteistöyhtiöiden tuottamien tulojen veronalaisuuteen.

1.2.4. Tutkimusaineisto

Tutkimuksen perusmateriaalina on asiaa käsittelevä lainsäädäntö. Yhteisön yleishyödyllisyys määritellään TVL:n 22 §:ssä. TVL 23 § määrittelee em. yhteisön verovelvollisuuden elinkeinotulosta ja muuhun kuin yleishyödylliseen tarkoitukseen

käytetyn kiinteistön tulosta saadun tulon veronalaisuuden. Samoin 23 §:n 3 momentissa luetellaan ne tulot, joiden ei katsota olevan yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloa. TVL 124 § 3 momentissa säädetään kiinteistötulon veroprosentti. AVL 1 §:n 1 momentin 1 kohta määrittelee liiketoimintakäsitteen ja AVL:n 4 § yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverovelvollisuuden. AVL:n 12 § käsittelee vapaaehtoista verovelvolliseksi hakeutumista ja AVL 56 § sisältää säännöt yleishyödyllisen yhteisön jäsenlehtien arvonlisäverokäsittelystä. Lisäksi yleishyödyllinen yhteisö voi olla verovelvollinen AVL 25a §:ssä säädetystä tarjoilupalvelun omaan käyttöön otosta ja AVL:n 32 §:ssä säädetystä kiinteistöhallintapalvelun omaan käyttöön ottamisesta.

Laissa eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen verohuojennuksista säädetään yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittaville yleishyödyllisille yhteisöille myönnettävistä verohuojennuksista ja menettelytavoista.

Lainvalmisteluaineisto yleishyödyllisten yhteisöjen verokohtelun osalta on varsin suppea. Vuoden 1975 tulo- ja varallisuusverolakiä valmisteltaessa hallituksen esityksessä 40/74 ehdotettiin yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksellisen aseman muuttamista²⁰. Vuoden 1975 TVL:ssa säännökset uudistettiin, mutta sen jälkeen ei asiasisältö ole muuttunut. TVL:a on uudistettu vuosien saatossa, mutta siihen sisältyvää yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevaa lainsäädäntöä ei ole muutettu. Lainvalmisteluaineistossa kyseinen kohta on vuoden 1975 jälkeen ohitettu vain muutaman lauseen pituisella kommentilla. Tällöinkään ei varsinaisesti ole otettu kantaa pykälän sisältöön vaan lähinnä on todettu, että aikaisempaa lainsäädäntöä ei ole tarvetta muuttaa.

Työryhmämuistioista varten otettavia tämän tutkimuksen kannalta ovat Yleishyödyllisten yhteisöjen verohuojennussäännösten tarkastamistyöryhmän muistio, Työryhmämuistio 1984:VM 13 sekä Verovapaiden subjektien tuloverokohtelua ja lahjoitusten vähentämisoikeutta selvittelevän työryhmän muistio. Työryhmämuistio 1987:VM 31. Vuoden 2003 jälkeen on asetettu ainakin kaksi²¹ eri työryhmää

²⁰ Hallituksen esitys tulo- ja varallisuusverolaiksi 40/1974, s. 6-7.

²¹ Kansalaisyhteiskunta 2006-toimikunta. Toimielin asetettiin 17.4.2003 ja sen mietintö on julkaistu 30.12.2005. Oikeusministeriön julkaisuja 2005:13. Toisen toimikunnan osalta katso seuraava viite.

selvittämään kansalaisjärjestöjen toimintaedellytyksiä ja niiden yhteydessä on pohdittu myös verokysymyksiä. Niissä ei kuitenkaan ole esitetty varsinaisia muutosehdotuksia verolainsäädäntöön. Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset -työryhmä toteaa lausunnossaan, että mikäli yleishyödyllinen yhteisö harjoittaa elinkeinotoimintaa tulee sen edelleenkin olla tältä osin samojen veroperiaatteiden piirissä kuin yritykset. Samassa lausunnossa myös esitetään, että lainsäädäntöön olisi hyvä lisätä tarkempi luonnehdinta kansalais- ja järjestötoiminnan erityispiirteistä. Mietinnössä on useita parannusehdotuksia yhteistoimintaan ja siinä esitetään myös ohjeistuksen parantamista siltä osin, että rajanveto elinkeinotoiminnan ja yleishyödyllisen toiminnan välillä helpottuisi. Mietintö on merkittävässä asemassa tulevan lainsäädännön kehityksessä. Tämän hetkisen lainsäädännön tulkintaan ja jo olemassa olevien KHO:n päätösten tulkintaan sen merkitys on vähäinen. Kyseiseen mietintöön ja sen sisältöön kuitenkin palataan tässä esityksessä myöhemmin.²² Em. työryhmämietinnön jälkeen kansalaisjärjestöjen toimintaedellytyksiä tarkasteli Oikeusministeriö toimeksiannosta tohtori Pentti Arajärvi, joka julkaisi 25.1.2007 Ehdotuksen valtioneuvoston periaatepäätökseksi kansalaisjärjestöjen toimintaedellytysten parantamiseksi. Ehdotukseen liittyi myös erillinen perustelumuistio.

Tutkimuksen keskeisintä aineistoa tulevat olemaan KHO:n päätökset. Tutkimusaineistoa koottaessa on Finlex^R tietokannasta käyty läpi kaikki korkeimman hallinto-oikeuden päätökset vuodesta 1984 lukien. Lisäksi on jonkin verran käyty läpi myös vanhempia päätöksiä. Materiaalia valittaessa poimittiin tutkimuksen aineistoon kaikki ne vero-oikeudelliset päätökset, jotka koskivat yleishyödyllisiä yhteisöjä. Tämän jälkeen valituista päätöksistä hankittiin tutkimusmateriaaliksi vuosikirjassa julkaistu versio. Lisäksi materiaaliin otettiin ne yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevat päätökset, jotka oli julkaistu em. ajankohdan jälkeen Finlex^R:ssä muina kuin vuosikirjaratkaisuuina. Kappalemäärältään aineistoon valittiin siten 77 kappaletta vuosikirjaratkaisuja ja 46 kappaletta muita ratkaisuja. Luettelo näistä päätöksistä on tutkimuksen liitteenä.

²² Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset – työryhmän mietintö. Julkaisun nimi on Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset. Toimielin asetettiin 22.12.2005 ja se jätti mietintönsä 16.6.2006. Oikeusministeriön työryhmämietintöjä 2006:14.

Kirjallisuudessa yleishyödyllisiä yhteisöjä ei ole käsitelty kovinkaan laajasti. Merkittävimpiä ovat Antti Eskelisen teokset Urheilu ja verot sekä Yhdistysten ja säätiöiden verotus ja Esko Linnakankaan Urheilu ja verotus ja Matti Myrskyn Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus. Liiketoiminnan käsitteestä yleisemmällä tasolla löytyy enemmän materiaalia, mm. Andersson-Ikkala Elinkeinoverolain kommentaari. Samoin arvonlisäverotuksesta on olemassa jo monia hyviä perusteoksia esim. Leena Äärilän, Ritva Nyrhisen ja Juha Laitisen Arvonlisävero käytännössä. Kuitenkin yleishyödyllisiä yhteisöjä koskeva arvonlisävero ohjeistus on lähes poikkeuksetta sivuutettu vain muutamilla perusasioiden esittelyllä. Kirjoittajan näkemyksen mukaan merkittävimmät kannanotot löytyvät Verotus-lehden artikkeleista. Vuosien kuluessa on ko. aikakauslehdessä julkaistu useita asiaa koskevia artikkeleita. Tutkimuksen liittyen myös Lakimies ja Tilintarkastus lehtien artikkelit ovat kiintoisia kannanotoillaan.

2. OIKEUSKÄYTÄNNÖN MERKITYS VERO-OIKEUDELLISESSA TUTKIMUKSESSA

2.1. Prejudikaattien merkitys

2.1.1. Prejudikaatti käsite

Suomalaisessa oikeustieteessä oikeuslähteiden käytöllä on omat etusijajärjestysperiaatteet, jotka säätelevät missä järjestyksessä eri oikeuslähteitä tulee käyttää. Ensimmäisenä sovelletaan lakia. Eriasteisilla laeilla on tämän jälkeen oma etusijajärjestys. Mikäli kysymyksessä on alue, jolla lakia ei ole, eli laissa on nk. aukko, sovelletaan maan tapaa. Seuraavaksi, mikäli laki on olemassa, mutta se on kyseisessä soveltamistilanteessa epäselvä, tulee oikeuslähteeksi lain valmisteluaineisto. Lainvalmisteluaineiston puuttuessa tai mikäli sieltä ei löydy selkeää ohjetta, tulevat oikeuslähteeksi tuomioistuinratkaisut.²³

Oikeuslähteenä voidaan käyttää kaikkia sellaisia oikeustapauksia, jotka on antanut lainkäyttöviranomainen ja jonka sisällöllä on merkitystä tulkinnan kannalta²⁴. Käytännössä oikeuslähteinä kuitenkin käytetään pääsääntöisesti ylimpien oikeusasteiden eli KHO:n ja KKO:n ratkaisuja, KVL ennakkopäätösratkaisuja sekä jonkin verran lainvoiman saaneita hallinto-oikeuksien ratkaisuja.²⁵ KVL:n rooli muihin nähden on hieman erilainen, koska se ei ole tuomioistuin. Sen tehtävänä on antaa ennakkoratkaisuja ja niistä voi valittaa KHO:een.

Oikeuslähteinä käytettäviä päätöksiä kutsutaan nimillä prejudikaatti, ennakkopäätös ja ennakkoratkaisu. Yleisellä tasolla keskusteluissa näitä termejä käytetään samassa tarkoituksessa. Oikeuskirjallisuudessa em. käsitteet kuitenkin erotellaan ja niiden sisältö on hieman toisistaan poikkeava. Prejudikaatti määritellään sellaiseksi tuomioistuimen ratkaisuksi, joka voi olla ohjeena ratkaistaessa muita samankaltaisia tapauksia²⁶.

²³ Aarnio 1989, s. 254 -256.

²⁴ Aarnio 1989, s. 230.

²⁵ Veroasiamies Seppo Iivosen tekemän tutkimuksen mukaan hallinto-oikeuksien rooli tuloverotusta ohjaavan tekijänä on merkittävä. Verotus 4/2006, s. 417 - 427.

²⁶ Myrsky 2002, s. 8.

Ennakkopäätöksellä tarkoitetaan tuomioistuimen tekemän päätöksen sisältöä eli sitä millaiseen ratkaisuun asian käsittelyssä on päädytty^{27, 28}. Ennakkotapauksella puolestaan tarkoitetaan kokonaisuudessaan sitä tapausta eli konkreettista tapahtumaketjua, josta ratkaisu on annettu. Kokonaisuuteen kuuluu tällöin ratkaisun pohjana olleen tapauksen tosiseikat sekä annettu ratkaisu²⁹.

Lakimääräistä määritelmää prejudikaatti päätökselle ei ole³⁰, mikä tahansa tuomioistuinratkaisu voi olla prejudikaatti. Ratkaisevaa on, että päätöksen ilmaisemalla normilla on merkitystä mahdollisille myöhemmille ratkaisuille. Ennakkopäätös voi siten olla esim. hallinto-oikeuden päätös, johon ei ole saatu valitusoikeutta. Seppo Iivosen tekemän tutkimuksen perusteella hallinto-oikeuksien päätökset käytännössä ohjaavat merkittävästi veroviranomaisten päätösharkintaa.³¹ Yleisimmin prejudikaattina, varsinkin vero-oikeudessa, käytetään KHO:n antamia ennakkopäätöksiä. Euroopan Unioniin liittymisen myötä myös EY:n tuomioistuimen antamat ennakkoratkaisut ovat nousseet merkittävään asemaan.

Nykyisessä tuomioistuinjärjestelmässämme valituslupakäytäntö säätelee sitä, milloin oikeustapaus on mahdollista saada ylimmän oikeusasteen ratkaistavaksi. Verotusmenettelylain 70§:n mukaan lääninoikeuden (nykyisin hallinto-oikeuden) päätökseen voi hakea muutosta valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan. Luvan myöntämisen perusteita on kolme, joista tämän tutkimuksen kannalta olennaisin kuuluu seuraavasti: ”- lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeää saattaa asia korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi”. Tätä kutsutaan ennakkopäätösperusteeksi.³²

²⁷ Timonen 1987, s. 22 -23.

²⁸ Teoksessa laintulkinnan teoria Aarnio määrittelee ennakkopäätöksen seuraavasti: ”Käsite ennakkopäätös puolestaan tuo esille sen oikeussäännön tai – periaatteen, jota tapaukseen, so. tosiseikastoon on sovellettu.” s. 231.

²⁹ Timonen 1987, s. 23. Vertaa myös Aarnio 1989, s. 231.

³⁰ Myrsky 2002, s. 5.

³¹ Kts. tarkemmin veroasiamies Seppo Iivosen artikkeli, Oikeuskäytäntö osana tuloverotuksen ohjausjärjestelmää. Verotus 4/2006.

³² Valituslupakäytännöstä katso myös artikkelit: Tikka 1995, s. 35 - 43 sekä Nieminen 1999, s. 120 -125.

Hallituksen esityksessä Eduskunnalle verotuksen muutoksenhakujärjestelmän uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi, HE 143/1993, ennakkopäätösperuste määritellään seuraavasti:

Ennakkopäätösperuste tulisi kyseeseen lähinnä silloin, kun verotus- ja oikeuskäytäntö on jossakin kysymyksessä epäyhtenäinen tai kun uuteen lainsäädäntöön liittyy tulkintaongelmia, joita ei ole aikaisemmin ratkaistu. Ennakkopäätösperusteella voitaisiin valituslupa myöntää silloinkin, kun korkein hallinto-oikeus haluaa vahvistaa lääninoikeuden päätöksen sellaisenaan tai muuttaa vain sen perusteluja. Valituslupa voitaisiin tällä perusteella myöntää myös siinä tapauksessa, että muutoksenhaun kohteena oleva yksittäinen tapaus on taloudelliselta arvoltaan vähäinen, jos siinä on kyse sellaisesta tulkintaongelmasta, jonka arvioidaan koskevan useita verovelvollisia.

Näin ollen valituslupajärjestelmämme ja sitä myötä KHO itse säätelee sitä, mitkä päätökset voivat saada käytännössä prejudikaattiaseman. Asian käsittely KHO:ssa ei kuitenkaan suoraan merkitse sitä, että lopullista ratkaisua tullaan käsittelemään ennakkopäätöksenä. Periaatteessa kaikki KHO:n päätökset niissä asioissa, jotka on otettu käsiteltäväksi ennakkopäätösperusteella, ovat ennakkopäätöksiä. Käytännössä kuitenkin KHO:n itsensä ennakkopäätöksiksi luokittelemat päätökset saavuttavat todellisen prejudikaatin aseman. Tämä mm. siksi, että nämä päätökset julkaistaan ja ne sitä myötä tulevat käytännön tilanteissa sovellettaviksi.³³

Prejudikaatin osalta on olennainen tekijä myös se, milloin se on ”voimassa”. Lainsäädäntö muuttuu jatkuvasti ja toisaalta ympäröivä yhteiskunta muuttuu. Suoraa määritelmää prejudikaatin voimassaololle ei ole. Ongelmaksi muodostuukin, missä laajuudessa vanhimpia ennakkopäätöksiä voidaan käyttää tämän hetken ratkaisujen perusteena.³⁴

³³ Myrsky 2002, s. 8.

³⁴ Tikka 1990, s. 55 ”Prejudikaattisäännöillä tapahtuvaan sääntelyyn liittyy monia ongelmia: niillä ei ole yksiselitteistä vahvistettua säännösformulaatiota, ne syntyvät saman ongelma-alueen osalta satunnaisesti ja hajanaisesti sekä niiden ”voimantuloa” ja ”lakkaaminen” saattavat olla vaikeasti ajoitettavissa.”

Päätöksen iän merkitys on olennainen. Vero-oikeus on voimakkaasti uudistuvaa lainsäädäntöä, joten sen kysymyksessä ollessa ennakkopäätösten ikä on merkittävästi lyhyempi kuin muilla oikeudenaloilla³⁵. Siltä osin kun ennakkopäätös perustuu voimassa olevaan lainsäädäntöön, voidaan sitä soveltaa ongelmitta. Lainsäädäntö voi myös uudistua valikoiden ja tällöin käsitykseni mukaan aikaisemmin annettua prejudikaattia voidaan edelleen soveltaa, jos lain asiasisältö on pysynyt samana. Vanhimpien prejudikaattipäätösten soveltamisessa tulee kuitenkin noudattaa varovaisuutta, vaikka varsinainen lain sanamuoto ei olisikaan muuttunut. Selvää lienee, että jos lainsäädäntö on merkittävästi muuttunut, ei vanhoja prejudikaatti päätöksiä tule enää soveltaa. Näitä vanhojakin päätöksiä voidaan silti edelleen käyttää tulkinnan tukena, mutta ne eivät enää sellaisenaan sovellu suoraan tulkintaan.³⁶

2.1.2. EY:n tuomioistuimen ratkaisujen merkitys

Suomen liityttyä Euroopan unioniin tuli Euroopan yhteisön tuomioistuimen päätöksistä velvoittavia myös Suomessa. Jo aikaisemmin vuonna 1990 tuli Suomessa voimaan Euroopan ihmisoikeussopimus. Näiden eurooppalaisten oikeusjärjestysten myötä suomalaiseen oikeusjärjestelmään tuli runsaasti uutta velvoittavaa prejudikaattiaineistoa ja sitä syntyy koko ajan lisää. Ensi ajattelemalta tuntuisi siltä, että velvoittavuus koskee lähinnä välillistä verotusta, koska kansallisen lainsäädännön on niiden osalta noudatettava EY:n direktiivejä. Todellisuudessa vaikutus näkyy myös välittömän verotuksen puolella, onhan EY oikeuden seurauksena Suomi mm. luopunut yhtiöveronhyvitysjärjestelmästä. EY:n oikeuden lähteisiin kuuluu siten olennaisena osana EY-tuomioistuimen oikeuskäytäntö ja hallintoviranomaiset ovat siten velvollisia soveltamaan yhteisön oikeutta^{37, 38}.

³⁵ Myrsky 2002, s. 91.

³⁶ Päätöksen iän merkityksestä katso Myrsky 2002, Prejudikaattien merkitys verotuksessa, luku 2.5. s. 91 - 94.

³⁷ Rother 2003, s. 500.

³⁸ EY-oikeuden velvoittavuudesta katso myös Pikkujämsä, Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla, s.68. Pikkujämsä kirjoittaa, että ”EY-oikeus on otettava korostetusti huomioon selvitettäessä arvonlisäverotuksessa vaikuttavia oikeusperiaatteita ja niiden sisältöä”.

Kansallisen tuomioistuimen tulee siis soveltaa EY:n tuomioistuimen päätöksiä omassa ratkaisutoiminnassaan ja sitä kautta kyseisten päätösten sisältö vaikuttaa myös omien kansallisten prejudikaattiemme sisältöön. KHO:lla on myös mahdollisuus kysyä EY:n tuomioistuimelta ennakkoratkaisua käsiteltävänäan olevaan asiaan, jos se katsoo, että EY:n oikeuden sisällön selvittäminen on asian kohdalla tärkeää.

Käytännön soveltamisen osalta esimerkiksi verovelvollinen voi säännönmukaisen verotuksen toimittamisen yhteydessä vedota EY:n tuomioistuimen ennakkopäätökseen. Tällöin EY:n tuomioistuimen ratkaisu voi tulla sovellettavaksi jo ennen kansallisen tuomioistuimen käsittelyä. Käytännössä lienee kuitenkin vielä suhteellisen harvinaista, että kansallinen hallintoviranomainen soveltaa EY:n tuomioistuimen ennakkoratkaisua suoraan. Yleensä soveltaminen toteutuu vasta sen jälkeen, kun KHO on ratkaisussaan viitannut kyseiseen ratkaisuun.³⁹ Lainsäädännön harmonisoinnin edetessä EY:n tuomioistuimen päätökset tulevat olemaan merkittävä oikeuslähde ja niiden sisällön prejudikaattimerkitys tulee tulevaisuudessa kasvamaan entisestään⁴⁰.

Tähän tutkimukseen valituissa päätöksissä ei vielä merkittävästi ollut havaittavissa EY:n tuomioistuimen vaikutus. Vain yhdessä ratkaisussa oli viitattu EY:n tuomioistuimen ratkaisuun⁴¹. Osaltaan se selittyy sillä, että merkittävässä määrin ratkaisut ovat ajalta ennen Suomen EU jäsenyyttä.

³⁹ Artikkelissa Asian selvittäminen ja verotusmenettely I, Puronen kysyy, pitäisikö viranomaisten tuntea tai selvittää asiaa koskeva aikaisempi oikeuskäytäntö ja vastaa, että periaatteessa kyllä, mutta käytännössä on mahdottomuus hallita laajaa ennakkotapausten määrää. Verotus 3/2001, s. 235. Tämä lienee yksi syy siihen, että viranomaiset varsin vähän käytännössä soveltavat yhteisön ennakkopäätöksiä kansallisessa päätöksenteossa.

⁴⁰ Myrsky 2004, s. 54.

⁴¹ Kyseinen ratkaisu oli KHO 2007 T 1, jossa oli viitattu Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomioon asiassa C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club).

2.2 Prejudikaattipäätöksen sisältö ja tulkinta

2.2.1. Hallintotuomioistuimen päätöksen rakenne

Kuten jo aikaisemmin on esitetty, tässä tutkimuksessa painopiste on hallintotuomioistuinten antamien päätösten tulkinnassa. Sen johdosta oikeustapausten sisältöä käsitellään seuraavassa pääsääntöisesti hallintotuomioistuinten antamien päätösten näkökulmasta. Hallintotuomioistuimessa käsiteltävänä olevaan asiaan annetun päätöksen muodollisen rakenteen määrittelee hallintolainkäyttölaki (HLL).

HLL 54 §:n mukaan päätöksestä on käytävä ilmi seuraavat seikat:

- 1) valitusviranomaisen nimi ja päätöksen päiväys;
- 2) valittajan nimi ja päätös josta valitetaan;
- 3) tarpeellisilta osiltaan selostus asian aikaisemman käsittelyn vaiheista;
- 4) selostus asianosaisten vaatimuksista ja tarpeellisilta osiltaan niiden perusteista;
- 5) tarpeellisilta osiltaan selostus asiassa annetuista selvityksistä;
- 6) päätöksen perustelut ja lopputulos; sekä
- 7) päätöksentekoon osallistuneiden henkilöiden nimet sekä, jos asiasta on äänestetty tai esittelijä on ilmoittanut eriyvän mielipiteensä, ilmoitus siitä, jolloin eriyvät mielipiteet on liitettävä päätökseen.

Lisäksi HLL 53 §:n mukaan päätös on perusteltava ja perusteluista tulee käydä ilmi mitkä seikat ja selvitykset ovat vaikuttaneet ratkaisuun ja millä oikeudellisella perusteella ko. päätöksen lopputulokseen on päädytty.⁴²

Kun tuomioistuimen päätös päätetään julkaista ennakkopäätöksenä, siitä karsitaan sellaiset yksityiskohdat, joista voisi käydä ilmi sellaisia seikkoja jotka vaarantavat salassapitosäännöksiä. Näin ollen julkaistujen päätösten julkistettu osuus ei sellaisenaan vastaa HLL:n päätöksen sisältöluetteloa. Julkaistuissa päätöksissä onkin varsin

⁴²Hallituksen esityksessä Eduskunnalle laiksi hallintolainkäytöstä ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi todetaan perustelujen osalta lisäksi seuraavaa: Pykälässä ei olisi erikseen mainintaa siitä, että päätökseen ei saa sisällyttää asiaan kuulumatonta. Tämä oikeudenkäymiskaaren 24 luvun 3 §:n 1 momentista ilmenevä seikka olisi kuitenkin voimassa myös hallintolainkäytössä.

vaihtelevasti esitetty asian käsittelyyn liittyviä yksityiskohtia. Päätöstä julkaistaessa kuitenkin painotetaan sitä, että ne seikat, jotka ovat merkityksellisiä tapauksen ennakkotapausluonnetta määriteltäessä, käyvät ilmi julkaistun päätöksen sisällöstä, asian tosiseikkaselvityksestä ja perusteluista.

2.2.2. Ratkaisun otsikko

Julkaistussa ennakkopäätöksessä ratkaisun otsake on merkittävässä asemassa. Vuosikirjaan otetussa ratkaisussa otsikkoon on sijoitettu kyseisen tapauksen ratkaisussa noudatettu normiformulointi^{43, 44}. Siihen on pyritty tiivistämään esitetty oikeuskysymys ja sen KHO:ssa saama ratkaisu ilman seikkaperäistä selvitystä ja perusteluita⁴⁵. Otsikon määrämuodosta ei ole säännöksiä ja niiden sisältö on vaihdellut eri vuosina. Sen tavoitteena on lyhyesti ja ytimekkäästi kertoa minkälaisesta tapauksesta on kysymys ja millaiseen lopputulokseen on asiassa päädytty. Göran Portin on esittänyt näkemyksen, jossa otsikkoa verrataan näyteikkunaan. Katsoja näkee, mitä kaupassa on, mutta kun hän on löytänyt, mitä haluaa, hänen täytyy mennä kauppaan sisälle.⁴⁶ Otsikon tarkoituksena ei siten olekaan olla tyhjentävä selvitys päätöksestä, vaan lähinnä hakemisto, jonka avulla tarvitsija voi seuloa tarvitsemansa prejudikaatit kaikkien prejudikaattien joukosta. Löydettyään sopivan otsikon, tulee tulkitseijan tämän jälkeen perehtyä päätöksen varsinaiseen sisältöön, ennen kuin tekee asiasta johtopäätöksiä.

Ennakkotapauksista julkaistaan myös ATK selosteet, jotka ovat yleisön luettavissa Finlex^R – sivuilla. Tärkeätä on huomioda, että nämä ATK ratkaisut eivät ole tyhjentäviä selvityksiä päätöksistä. Ne kertovat kyllä päätösten sisällöstä, mutta jos haluaa ottaa selville tapauksen tosiseikaston ja ratkaisuun johtaneet tekijät, tulee perehtyä varsinaiseen vuosikirja materiaaliin.

⁴³ Laakso 1990, s. 109.

⁴⁴ Aarnio 1989, ”Otsakkeessa on tiivistelmä ja julkaisemisen perusteena olevat oikeuskysymykset ja tarvittaessa selventäviä tietoja asiasta ja ratkaisun perusteista.” s. 233.

⁴⁵ Myrsky 2002, s. 76.

⁴⁶ Göran Portinin näkemyksen otsikon sisällöstä on esittänyt Aarnio, Laintulkinnan teoriassa sivulla 233 ja Myrsky, Prejudikaattien merkityksestä verotuksessa sivulla 76.

2.2.3. Tosiseikat

Jokainen oikeuden päätös on uniikki. Käsitelty tapaus perustuu aina yksittäiseen tilanteeseen, jonka taustalla on omat tapahtumansa. Käytännössä voidaan todeta, että kahta täysin samanlaista tapausta tuskin koskaan on. Käsiteltävän kokonaisuuden selvittämiseksi on siten tärkeää ensin käydä läpi tapaukseen liittyvät tosiseikat. Käsitteilyn yhteydessä selvitetään ensin, mitkä ovat tilanteeseen liittyvät todelliset tapahtumat asian syntyvaiheessa. Tämän jälkeen selvitetään asian käsittely eri viranomaisissa. Seuraavaksi esitetään asianosaisten vaatimukset, sekä tarpeellisilta osiltaan niiden perustelut. Asian käsittelyn ollessa KHO:ssa materiaalista käy siten ilmi kaikkien aikaisempien oikeusistuinten käsittelyvaiheet ja selvitykset, sekä ylipäätään se, mitä asiasta on aikaisemmin lausuttu. Tätä asian aikaisempien vaiheiden selvitystä kutsutaan resiitiksi eli kertoelmaksi.⁴⁷ Varsinkin vuosikirjaratkaisujen runsaat selvitykset tekevät päätöksen jaottelun joskus vaikeaksi, koska tosiseikkoja esitettäessä saatetaan hyvin laajasti selvittää asian käsittelyä aikaisemmissa oikeusasteissa. Materiaalin runsauden keskellä saattaa eksyä helposti harhapolulle ja päätyä lopulta aivan väärän lopputulokseen. Tämän johdosta päätöksen sisältöä tutkittaessa kertoelman jäsentely on tärkeää oikean lopputuloksen saavuttamiseksi.

2.2.4. Päätöksen perustelut ja lopputulos

Päätöksen viimeisenä osuutena tulee päätöslauselma, jonka keskeinen osuus on päätöksen perustelut. HLL 53 §:n mukaan päätös on perusteltava. Perusteluista on ilmentävä, mitkä seikat ja selvitykset ovat vaikuttaneet ratkaisuun ja millä oikeudellisella perusteella siihen on päädytty. Hallituksen esityksessä 217/1995 hallintolainkäyttölaiksi erityisesti korostettiin perustelujen merkitystä. Esityksessä kiinnitettiin huomiota erityisesti siihen, että perustelut ovat tärkeitä päätösten toimeenpanijoille, mutta myös siihen, että ylimmän oikeusasteen perusteluilla on usein merkitystä yleisemminkin muissa samanlaisissa asioissa. Perustelujen avulla alemmat oikeusasteet, muut viranomaiset ja yksityiset henkilöt saavat tiedon niistä kannanotoista,

⁴⁷ Myrsky 2002, s. 73.

joilla on periaatteellista tai muuta yleistä merkitystä⁴⁸. Esityksessä myös todettiin, että kyseisellä ehdotuksella ei ollut tarkoitus muuttaa aikaisempaa perustelukäytäntöä, vaan kiinnittää erityisesti huomiota päätösten huolelliseen perustelemiseen.

Päätöslauselman olennaisin osuus on siis perustelut. Perustelujen avulla kerrotaan miksi kyseiseen loppupäätelmään on päädytty. Perustelut koostuvat niistä seikoista ja selvityksistä joihin päätös perustuu. Seikalla tarkoitetaan tässä yhteydessä tavallisesti konkreettista tosiseikkaa ja selvityksillä tarkoitetaan sitä aineistoa, johon ratkaisun perusteena oleva seikka nojautuu. Selvityksiä ovat mm. erilaiset kirjalliset lausunnot. Selvityksissä on kysymys todistusharkinnan ilmaisemisesta ja se sisältää mm. päättelyketjun arvostelmat ja todennäköisysharkinnan. Vaatimus selvitysten ehdottomasta ilmaisemisesta on perusteltua mm. veroasioissa.⁴⁹

Oikeudellisella perusteella tarkoitetaan päätöksen perusteena olevien oikeussääntöjen ja oikeudellisesti sitovien määräysten ilmaisemista. Perusteluista on siten käytävä ilmi päätöksen perusteena oleva oikeusnormi. Siinä on selostettava kolme eri seikkaa;

- 1) miten normi on valittu ja mahdollinen normin muodostaminen,
- 2) miten normia on tulkittu kyseisessä tapauksessa,
- 3) miten normia sovelletaan kyseisessä tapauksessa.

Perusteissa voidaan lainsäädännön lisäksi esimerkiksi selvittää yleisiä oikeusperiaatteita, EU direktiivien vaatimuksia, viitata EY:n oikeusistuimen tai Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisuihin. Suomalaisessa hallintolainkäytössä ei yleensä perusteluissa viitata KHO:n tai muidenkaan hallintotuomioistuinten ratkaisuihin, vaikka erityisesti KHO:n ratkaisuilla on useinkin ollut päättelyssä jopa ratkaiseva osuus. KKO sen sijaan on päätöksissään viitannut aikaisempiin ratkaisuihinsa. Laissa ei ole erityisesti säädetty, että perusteluihin ei saa ottaa tarpeetonta tai asiaan kuulumatonta. Tämän on kuitenkin katsottu olevan itsestään selvä periaate.^{50 51}

⁴⁸ HE 217/1995, Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi hallintolainkäytöstä ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi. Luku 9.

⁴⁹ Tarukannel – Jukarainen 1999, s. 292.

⁵⁰ Tarukannel – Jukarainen 1999, s. 293 - 297.

⁵¹ Päätösten perustelemisesta katso myös Hallberg – Ignatius - Kanninen, Hallintolainkäyttölaki, s. 337 - 341.

Ratkaisujen perustelujen sanamuodoillakin on varsin tärkeä merkitys. Perustelujen jokainen sana on tarkoin harkittu, eikä niihin ole otettu mitään ylimääräistä. Eri sanamuodoilla on erilainen merkitys ja usein KHO viestittääkin sanamuodoilla erilaisia asiaan liittyviä yksityiskohtia. Esimerkiksi *reformatio in peius – kielto*⁵² saattaa aiheuttaa sen, että KHO joutuu tekemään päätöksen siten, että se ei voi ottaa kantaa sellaiseen seikkaan, jolla olisi merkitystä toisenlaisessa tilanteessa. Saattaa syntyä esimerkiksi tilanne, jossa päätös joudutaan tekemään valittajan esittämän vaatimuksen mukaisesti, koska vastapuoli ei ole valittanut, vaikka KHO saattaisi olla halukas ottamaan asiaan tiukemman kannan kun mitä valituksen osalta on vaadittu. Tällöin päätöksen sanamuoto muotoillaan sellaiseksi, että siitä käy ilmi, että KHO:n kanta voisi olla toisenlainenkin.

Sanamuodon valinnalla saatetaan viestiä tällaisesta tapauskohtaisesta erityisolosuhteesta ja sen johdosta ratkaisujen sanamuotoihin on jossain määrin kiinnitettävä huomiota. Käyttämällä esimerkiksi sanamuotoa ”näissä olosuhteissa”, ”tässä tapauksessa” tai ”esitetyissä olosuhteissa” viitataan tapauksen yksityiskohtiin siten, että näiden päätösten prejudikaatti vaikutus on todennäköisesti hyvin rajoitettu tapauksen yksilöllisen luonteen johdosta. Todennäköisesti tapaus perustuu silloin korostetusti juuri siinä asiassa kysymykseen tullessiin yksityiskohtiin. Asian käsittelyyn liittyvä puutteellinen näyttö taas saattaa käydä ilmi lausumista ” ei ole esitetty syytä muuttaa HaO:n päätöstä” tai ” ei ole esittänyt perusteltua aihetta muuttaa HaO:n päätöstä”. Tällaisessa tapauksessa KHO olisi siis saattanut muunlaisella näytöllä muuttaa päätöksen sisältöä.⁵³

Huomata kuitenkin tulee, että tapausta tulee kuitenkin käsitellä kokonaisuutena, eikä yksittäisille sanamuodoille saa kuitenkaan antaa liian korostettua asemaa.⁵⁴

⁵² Laakso1990, s. 111: *Reformatio in peius – kielto* = kielto muuttaa päätöstä valitusasteessa valittajan vahingoksi ja hänen vastapuolen eduksi silloin, kun vain toinen asianosainen on hakenut muutosta.

⁵³ Myrsky 2002, s. 78.

⁵⁴ Myrsky 2002, s. 78.

Merkitystä on myös sillä, onko kysymyksessä yksimielinen päätös vai äänestystulos. Jäsen tai esittelijä voi merkitä eriävän lausunnon, jonka sisältö merkitään myös vuosikirjaan. Äänestyslausunto saattaa olla merkityksellinen päätöksen tulkinnan kannalta. Toisaalta eriävästä mielipiteestä voi käydä ilmi sellaisia tapaukseen liittyviä yksityiskohtia, joita ei varsinaisessa ratkaisussa ole esitetty. Hyvin perustellun äänestystuloksen avulla saatetaan ehkä paremmin ymmärtää enemmistön kanta asiaan⁵⁵. Äänestyspäätöksen prejudikaattiarvo on periaatteessa yhtä suuri kuin yksimielisen päätöksen. Ratkaisussa oleva kannanotto on kuitenkin helpompi myöhemmin muuttaa, jos kysymyksessä on ollut äänestyspäätös.

2.3. Oikeuskäytännön velvoittavuus verolakien tulkinnassa

Muutokset ovat tarpeellisia kehittyvässä yhteiskunnassa. Ympäröivä yhteiskunta ja erityisesti talouselämä muuttuu ja kehittyy nopeaa tahtia ja tämä pakottaa lainsäädännön muuttumaan ja mukautumaan muuttuvaan yhteiskuntaan. Verolainsäädäntö on perinteisesti se oikeuden ala joka ehkä nopeimmin joutuu reagoimaan näihin muutoksiin. Lainsäädännön nopea muutos aiheuttaa myös sen, että ennakkopäätöksiä tehdään paljon. Vero-oikeuden alalle onkin tunnusomaista juuri runsas prejudikaattiaineisto.⁵⁶ Jatkuva muutos vaikuttaa myös olemassa olevien lakien tulkintaan. Kuten edellä on todettu, voi lainsäädäntö sinällään myös säilyä samanlaisena, mutta sitä voidaan soveltaa ja tulkita erilalla erilaisissa yhteiskuntaolosuhteissa. Tässä osuudessa on tarkoitus perehtyä siihen, vaikuttaako esimerkiksi lainsäädännön nopea muutos ja muu yhteiskunnan muutos siihen, miten prejudikaatteja tulisi erityisesti vero-oikeuden alalla käyttää.⁵⁷

⁵⁵ Myrsky 2002, s. 89 - 91.

⁵⁶ Tikka 1983, s. 1081.

⁵⁷ Katso myös Myrsky 2004 b, Oikeuslähteistä verotuksessa, luku Oikeuskäytännöstä oikeuslähteenä, s. 48 -50.

2.3.1. Euroopan Unionin vaikutus

Suomen liittyminen Euroopan Unioniin toi perinteisten KHO:n antamien prejudikaattien rinnalle runsaasti uusia EY:n tuomioistuimen antamia ennakkopäätöksiä. Nämä uudet prejudikaatit koskevat enimmäkseen välillistä verotusta, koska EY:n lainsäädäntö ohjaa juuri välillistä verotusta, mutta yhä enenevässä määrin ohjausta suuntautuu myös muun verotuksen piiriin. Suurin alue, johon EY:n tuomioistuimen päätökset ovat tähän mennessä Suomessa heijastuneet, on arvonlisäverotus. EY:n tuomioistuimen ratkaisut ovat sitova oikeuslähde ja niin kansalliset tuomioistuimet kuin viranomaisetkin ovat velvollisia ne huomioimaan⁵⁸. Näitä päätöksiä ei kuitenkaan automaattisesti noudateta esimerkiksi verohallinnon ohjeissa, vaan noudattaminen tapahtuu lähinnä vasta sen jälkeen, kun kansallinen oikeusistuin on päätöksessään ennakkotapaukseen viitannut⁵⁹. Viranomaistaholla näyttäisi siten EY:n tuomioistuimen ennakkopäätösten soveltaminen olevan vähäisempää, vaikka niitä tulisikin noudattaa oma-aloitteisesti. Erityisesti arvonlisäverotuksessa on vallalla tilanne, jossa verohallinto noudattaa osin eri oikeuslähteitä kun esimerkiksi KHO. Verohallinto ei ohjeissaan eikä toiminnassaan juurikaan viittaa suoraan EY:n tuomioistuimen päätöksiin, vaan tukeutuu lähes yksinomaan kansallisiin oikeuslähteisiin⁶⁰. Rother väitöskirjassaan toteaa tämän selkeäksi ongelmaksi ja on sitä mieltä, että Verohallinnon tulisi muuttaa käytäntöään ja huomioida jo viranomaisohjauksessaan EY:n tuomioistuimen päätökset, sekä niiden vaikutus kansalliseen lainsäädäntöön ja lainsäädännön soveltamiseen.⁶¹

Tuomioistuinten osalta tilanne näyttäisi olevan toinen. Muodollisesti yhteisön ennakkopäätökset eivät ole sitovia, mutta EY:n lainsäädännön etusija merkityksen ansiosta kyseisistä päätöksistä tulee käytännössä sitovia⁶². Tuomioistuinten tulee siten päätöksenteossaan ottaa huomioon EY:n tuomioistuimen antamat ennakkopäätökset.

⁵⁸ Rother 2003, s. 497.

⁵⁹ Rother 2003, s. 501.

⁶⁰ Rother 2003, s. 501.

⁶¹ Artikkelissa Asian selvittäminen ja verotusmenettely I, Puronen kysyy, pitäisikö viranomaisten tuntea tai selvittää asiaa koskeva aikaisempi oikeuskäytäntö ja vastaa, että periaatteessa kyllä, mutta käytännössä on mahdottomuus hallita laajaa ennakkotapausten määrää. Verotus 3/2001, s. 235. Tämä lienee yksi syy siihen, että viranomaiset varsin vähän käytännössä soveltavat yhteisön ennakkopäätöksiä kansallisessa päätöksenteossa.

⁶² Myrsky 2004 b, s. 43.

Tuomioistuimille on tähän annettu myös hyvät apuvälineet. KHO:lla esimerkiksi on mahdollisuus pyytää EY:n tuomioistuimelta ennakkoratkaisua, jos se katsoo käsiteltävänä olevan asian sitä vaativan. Näitä ennakkoratkaisuja onkin viime vuosina aikaisempaa enemmän kysytty ja ne ovat sitä kautta vaikuttaneet kansallisen lainsäädännön soveltamiseen. Käytännön soveltamisessa mm. KHO yhä useammin pyytää EY:n tuomioistuimelta ennakkoratkaisua tulkinnan alaisessa asiassa, ennen kuin se antaa asiasta oman päätöksensä. Lisäksi esimerkiksi Helsingin hallinto-oikeus ja KVL käyttävät ratkaisuisaan oikeuslähteenä eurooppavero-oikeuden ohjeistusta ja EY:n ennakkoratkaisuja⁶³. EY:n tuomioistuimen ratkaisujen merkitys on siten merkittävä. Lainsäädännön kehittyessä annetaan yhä enemmän uusia ennakkopäätöksiä ja se merkitsee myös sitä, että jatkossa EY:n tuomioistuimen päätösten osuus kansallisen lainsäädännön soveltamisessa tulee entisestään lisääntymään⁶⁴. Tältä osin voidaan todeta, että EY:n tuomioistuimen päätöksillä on erityisen vahva merkitys vero-oikeuden alaan kuuluvassa tulkinnassa.

Vero-oikeudellisessa tutkimuksessa on prejudikaattien asema perinteisesti ollut erityisen vahva. Oikeuskäytännön avulla on etsitty oikeaa tapaa soveltaa olemassa olevaa lainsäädäntöä. Vero-oikeudellisessa tutkimuksessa pyritään ennakkoratkaisujen avulla etsimään joko tukea tai vastaväitteitä tutkijan esittämälle kannalle, tai ennakkopäätösten avulla etsitään lainsäädännölle oikeaa tulkintatapaa. Veropoliittisen tutkimuksen yhteydessä prejudikaattien asema sen sijaan on varsin vähäinen. Euroopan Unioniin liittymisen myötä vero-oikeudellinen tutkimus on saanut runsaasti lisää prejudikaatteja. Tästä seuraa, että EY:n tuomioistuimen päätökset ovat jo jonkin aikaa olleet merkittävä lisä vero-oikeudellisessa tutkimuksessa. Viimeaikaisista väitöskirjoista esimerkiksi Eila Rotherin Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus keskittyy lähes yksinomaan EY:n tuomioistuimen prejudikaatteihin ja eurooppaoikeuteen oikeuslähteenä. Myös Mikko Pikkujämsä väitöskirjassaan Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla viittaa runsaasti sekä Euroopan ihmisoikeus tuomioistuimen että EY:n tuomioistuimen prejudikaattipäätöksiin. Kansainvälisten prejudikaattien soveltaminen ja niiden merkitys tuleekin jatkossa yhä enemmän kasvamaan. Tällä sektorilla meillä kuitenkin on vielä

⁶³ Rother 2003, s. 500.

⁶⁴ Myrsky 2004 b, s. 54.

suhteellisen vähän perinteistä, joten varsinainen käytännön soveltaminen tulee vielä pitkään etsimään omaa vakiintuvaa muotoaan.

2.3.2. Kansallinen oikeuskäytäntö

Kuten aikaisemmin on jo todettu, kotimaisessa vero-oikeudessa prejudikaattien asema on erityisen vahva. Viranomaiset ja erityisesti verohallinto on perinteisesti perustanut tulkintansa KHO:n ja osin myös KVL:n antamiin prejudikaatteihin. Antaessaan esimerkiksi soveltamisohjeita Verohallitus käyttää runsaasti viittauksia KHO:n antamiin ratkaisuihin. Toisaalta, jos verohallinto muuttaa aikaisemmin soveltamansa käytäntöä, tapahtuu se lähes yksinomaan sen perusteella, että KHO tai KVL on antanut sellaisen ratkaisun, joka on antanut aiheen muuttaa aikaisemmin annettuja ohjeita. Käytännön viranomaistoiminnassa ennakkotapauksiin viitataan runsaasti, viranomaiset ovat oppineet perustelemaan kantansa prejudikaattien avulla. Käsityksenäni on, että erityisesti juuri vero-oikeuden alalla myös viranomaiset soveltavat prejudikaatteja erittäin aktiivisesti.

Kansallisella tasolla on perinteisesti prejudikaatteja käytetty runsaasti oikeuslähteenä tuomioistuimissa. Prejudikaattien käyttö on luontevaa niin verovelvollisten perustellessa kantaansa kuin mahdollisen viranomaisen perustellessa omaa kantaansa. Vero-oikeus on alue, jossa on opittu soveltamaan runsaasti ennakkotapauksia. Lähes kaikissa perusteluissa viitataan ja pyritään viittaamaan johonkin asiaan sopivaan ennakkopäätökseen. Oma näkemykseni on, että tällaista näin aktiivista prejudikaattien soveltamista ei muilla oikeudenaloilla ole. Erityisesti yksittäisten kansalaisten tietoisuus prejudikaattien merkityksestä ratkaisutilanteessa on mielestäni juuri vero-oikeuden alalla laajempaa kuin muilla oikeudenaloilla. Huomattava kuitenkin on, että perusteluissaan prejudikaatteja käyttävät lähinnä alemmat oikeusasteet. KHO ei juuri viittaa ratkaisuisaan antamiinsa muihin päätöksiin, vaan perustelee kannanottonsa lainsäädäntöön viittaavilla perusteilla. Poikkeuksena tietysti jo aikaisemmin käsitellyt mahdolliset EY:n tuomioistuimen ratkaisut, joihin voidaan perusteluteksteissä viitata.

Vero-oikeudellisessa tutkimuksessa prejudikaatit ovat varsin merkittävässä asemassa. Tätä tutkimusta varten selailin läpi väitöskirjoja, vero-oikeudellista kirjallisuutta ja mm. Verotus-lehden artikkeleita. Teksteistä on havaittavissa, että vero-oikeudellisessa tutkimuksessa kansallisella tasolla prejudikaattien merkitys on suuri, ainakin jos sitä tarkastellaan viittausten näkökulmasta. Vero-oikeudellisessa kirjallisuudessa prejudikaattien käyttö on erittäin runsasta ja kannanottojen argumentointi mm. KHO:n päätöksillä on yleistä. Esimerkiksi kansallisen lainsäädännön soveltamiseen liittyvästä tutkimuksesta sopii Juha Lindgrenin väitöskirja Osakeyhtiöiden sukupolvenvaihdon verotus. Varsinaisessa tutkimustekstissä Lindgren ei ota kantaa siihen, mikä on prejudikaattien velvoittavuus, vaan hän enemmänkin korostaa oikeusvarmuutta verotuksessa. Oikeusvarmuutta hänen näkemyksensä mukaan voidaan lisätä selkeällä lainsäädännöllä. Lindgren toteaaakin, että väljä lainsäädäntö korostaa muiden oikeuslähteiden, esimerkiksi oikeustapausten asemaa.⁶⁵ Suomessa on perinteisesti ollut tapana säätää verolait sanamuodoltaan varsin yleisluonteisiksi ja jättää tarkempien soveltamisohjeiden antaminen ensivaiheessa verohallinnolle ja lopullinen soveltaminen haetaan muutoksenhakujärjestelmän kautta oikeusistuimista prejudikaattien muodossa. Tämän suuntaisia kannanottoja on esittänyt teksteissään myös mm. Kari S Tikka ja Matti Myrsky (näihin kannanottoihin on viitattu tässä esityksessä jo aikaisemmin). Edellä olevan perusteella voidaan todeta, että yleisluonteisesta lakitekstistä johtuen oikeuskäytännön merkitys erityisesti kansallisten verosäännösten tulkinnassa on merkittävä.

Kuten edellä on todettu, on ennakkopäätösten merkitys suuri, mutta se ei vielä suoranaisesti vastaa kysymykseen, mikä on niiden velvoittavuus verolakien tulkinnassa. Tarkasteltaessa jo aikaisemmin mainitsemiani väitöskirjoja niin mm. Eila Rother käsitykseni mukaan edustaa kantaa, jonka mukaan prejudikaattien merkitys ja myös velvoittavuus on suuri. Vastakkaista näkemystä edustaa mm. Jaakko Voipio, jonka mukaan prejudikaatit ovat tuomioistuin järjestelmän sivutuotteita, jotka ovat arvokkaita sinänsä, mutta hänen näkemyksensä mukaan ne eivät saa tulla säädettyjen normien sijaan⁶⁶. Ennakkopäätösten velvoittavuutta tarkasteltaessa onkin erityisen tarkkaan huomioitava se, että prejudikaatti ei saa syrjäyttää olemassa olevaa lainsäädäntöä, vaan

⁶⁵ Lindgren 2001, s. 36.

⁶⁶ Voipio 1989, s.331.

sen tarkoituksena on tukea lakien tulkintaa ja lähinnä täydentää mahdollisia aukkoja.⁶⁷

2.4. Prejudikaattien käsittely tässä tutkimuksessa

Tässä tutkimuksessa prejudikaattien merkitys oli olennainen, koska juuri ne olivat tutkimuksen kohteena. Erityisesti KHO:n antaminen ennakkoratkaisujen avulla pyrittiin etsimään rajanvetoa siitä, mikä on voimassa olevan lainsäädännön sisältö. Termien osalta voidaan siis tässä tilanteessa todeta, että tutkimuksen kohteena olivat ennakkotapaukset, eli tutkimuksessa pyrittiin perehtymään siihen, mikä on ollut koko ennakkopäätöksen kohteena olleen tapauksen tosiseikasto. Pyrittiin siten löytämään kustakin ratkaisusta ne yksityiskohdat, jotka kussakin tapauksessa olivat johtaneet annettuun ratkaisuun.

Tutkimukseen valitut ratkaisut jaoteltiin neljään ryhmään. Ensimmäiseen ryhmään valittiin ne päätökset, joissa selkeästi oli ratkaistu sitä, onko kysymyksessä TVL 22 §:n mukainen yleishyöylinen yhteisö vai ei. Toiseen ryhmään valittiin ratkaisut, joissa oli käsitelty TVL 23 §:ään liittyen sitä, onko kysymys yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnasta. Kolmas ryhmä koostu ratkaisuista, joissa asiaa oli lähestytty arvonlisäverolain 4 §:n näkökulmasta. Neljänteen ryhmään kuuluivat ne yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevat päätökset, jotka eivät kuuluneet kolmeen ensiksi mainittuun ryhmään. Näissä ratkaisuissa ei sinällään ollut kysymys yleishyödyllisen yhteisön liiketoiminnan tunnusmerkeistä, mutta niissä saattoi ilmetä joitain sellaisia viittauksia, jotka oli syytä huomioida myös liiketoimintakysymyksen osalta. Jaottelu perustuu tutkimuksen etenemiseen, jossa ensin pyrittiin selvittämään yleishyödyllisyyden edellytykset, ja sen jälkeen etsimään ratkaisua siihen, milloin yleishyödyllisen yhteisön toiminta on TVL 23:n § tarkoittamaa elinkeinotoimintaa.

⁶⁷ Myrsky 2002, Prejudikaattien merkitys verotuksessa, sivulla 155 toteaa mm. seuraavaa ” Prejudikaattien tärkein tehtävä on selvittää lainsäädäntöä ja antaa vastauksia pelkistetystä lainkirjoitustekniikasta johtuviin, avoimeksi jääneisiin kysymyksiin.”

Päätösten sisältöä tarkasteltiin kokonaisuutena. Olennaisena osana käsittelyyn liittyi vuosikirjassa esitetty tapauksen tosiseikasto. Koko ratkaisuun perehtymisen avulla pyrittiin selvittämään niitä tosiasiallisia yksittäisiä tekijöitä, jotka kulloinkin olivat johtaneet loppuratkaisuun. Samalla eri ratkaisuja pyrittiin vertailemaan keskenään. Ongelmaksi jossain mielessä muodostui se, että eri aikoina päätösten seikkaperäinen kuvaus on vaihdellut runsaasti. Erityisesti KVL:n ratkaisujen tulkinta osoittautui vaikeaksi. Tämä siksi, että KVL oli ratkaisuisaan pääsääntöisesti käyttänyt samaa perustekstiä. Ensin oli yleisesti kerrottu yleishyödyllisyyden edellytykset, sen jälkeen oli lueteltu mitä lain mukaan ei pidetä elinkeinotoimintana. Tämän jälkeen oli vain yksinkertaisesti todettu, oliko toiminta edellä esitettyihin raameihin sopivaa vai ei. Varsinaisia tapauskohtaisia perusteluja ei KVL:n ratkaisuisa yleensä ollut. Kun sitten KHO:n päätös oli, ”ei muutosta”, jäi tutkijan olo jossain määrin epävarmaksi sen suhteen, mitkä lopulta olivat olleet ne tosiseikat, jotka olivat johtaneet loppuratkaisuun.

Oikeustapauksia tutkittaessa ja niiden sisältöä raportoidessa valitettavasti törmää myös tiettyyn monotonisuuteen. Samaa perusrunkoa toistetaan ratkaisusta toiseen. Kieliopillisesti tämä on valitettavaa, mutta toisaalta, jos haluaa ratkaisuselosteista vertailukelpoisia toisiinsa nähden, tietty säännönmukaisuus on tarpeen. Toivottavasti tämä raportointimuoto ei kohtuuttomasti haittaa tutkimuksen lukijaa.

Varsinaisen ratkaisujen sisältöön perehtymisen lisäksi jaottelun yhteydessä taulukoitiin myös sitä, ketkä hallintoneuvoksista kulloinkin olivat osallistuneet ratkaisun tekemiseen. Alustavan taulukoinnin perusteella ei löytynyt mitään merkkejä siitä, että sillä kuka hallintoneuvoksista oli osallistunut päätöksen tekoon, olisi ollut merkitystä sen suhteen, mikä on ratkaisun lopputulos. Koska alustavan taulukoinnin perusteella ei löytynyt viitteitä tästä, ei tutkimusta viety asian suhteen tarkemmalle tasolle.

3. YLEISHYÖDYLLINEN YHTEISÖ

3.1. Yleishyödyllisen yhteisön määrittely

3.1.1. Yleishyödyllisen yhteisön määrittely yksityisoikeudessa

Yksityisoikeudessa ei suoranaisesti tunneta määritelmää yleishyödyllinen yhteisö. Selkeimmin määritelmää yleishyödyllinen käytetään tuloverolaissa ja aravalaisissa. Aravalaki määrittelee sen, milloin asuntotuotantoa harjoittava yhtiö on aravasäännösten edellyttämällä tavalla yleishyödyllinen. Koska tässä luvussa on tarkoituksena käsitellä yleishyödyllisyys näkökulmaa yksityisoikeuden näkökulmasta, verolainsäädännön yleishyödyllisyys käsitteeseen perehdytään seuraavassa luvussa. Yleishyödyllisyyteen viitataan myös rahankeräyslaissa, jonka mukaan yleishyödyllisellä toiminnalla tarkoitetaan yleistä sosiaalista, sivistyksellistä tai aatteellista tai muuta yleistä kansalaistoimintaa.

Perehdyttäessä yleishyödyllisen yhteisön määritelmään, on syytä ensin lähestyä asiaa yhteisö määritelmän kautta. Yhteisö määritelmään suomen lainsäädännön mukaan voidaan katsoa kuuluvan juridiset yhteisöt, joita ovat osakeyhtiöt, kommandiittiyhtiö, avoimet yhtiöt, osuuskunnat, yhdistykset ja säätiöt.

Osakeyhtiölain 1 luvun 5 §:ssä todetaan, että osakeyhtiön toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestyksessä toisin määrätä. Lisäksi osakeyhtiölain 13 luvun 9 §:n mukaan yhtiöllä voi olla myös muu tarkoitus kuin voiton tuottaminen osakkaille. Tällöin tästä tulee olla erityissäännös yhtiöjärjestyksessä. Yhtiöjärjestyksessä on myös silloin määrättävä, miten voitonjako suoritetaan ja miten varoja voidaan jakaa vapaan oman pääoman rahastoista.

Laki avoimista ja kommandiittiyhtiöistä ei määrittele yhtiön toiminnalle varsinaista tarkoitusta. Voitonjaosta se määrittelee sen, että yhtiön tulos jaetaan yhtiömiehille. Yhtiömiehiä voivat olla sekä luonnolliset henkilöt että yhteisöt. Luonnollinen henkilö ei voi olla yhteisö, joten siltä osin ei yleishyödyllisyyскään voi tulla kysymykseen. Sen

sijaan yhteisöt voivat olla myös yhtiömiehiä ja mahdollisen avoimen – tai kommandiittiyhtiön yleishyödyllisyys voikin tulla kysymykseen välillisesti siten, että yhteisön yhtiömiehet ovat yleishyödyllisiä yhteisöjä.

Osuuskuntalain 2 § puolestaan määrittelee osuuskunnan ja sen tarkoituksen. Säännöksen mukaan osuuskunnan tarkoituksena on jäsenten taloudenpidon tai elinkeinon tukemiseksi harjoittaa taloudellista toimintaa siten, että jäsenet käyttävät hyväkseen osuuskunnan tarjoamia palveluita taikka palveluita, jota osuuskunta järjestää tytäryhteisönsä avulla tai muulla tavalla. Lisäksi 2 §:n 2 momentissa säädetään, että osuuskunta voi säännöissään kuitenkin määrätä, että osuuskunnan tarkoitus on pääasiassa aatteellisen tarkoituksen yhteinen toteuttaminen.

Yhdistyslain mukaan yhdistyksen saa perustaa aatteellisen tarkoituksen yhteistä toteuttamista varten.⁶⁸ Yhdistyksen tarkoitus ei saa olla lain tai hyvien tapojen vastainen. Yhdistyslain 2 §:n mukaan yhdistyslaki ei koske yhteisöä, jonka tarkoituksena on voiton tai muun välittömän taloudellisen edun hankkiminen siihen osalliselle, taikka jonka tarkoitus tai toiminnan laatu on muuten pääasiassa taloudellinen. Lisäksi lain 5 §:ssä säädetään, että yhdistys saa harjoittaa vain sellaista elinkeinoa tai ansiotoimintaa, josta on määrätty sen säännöissä, tai joka muuten välittömästi liittyy sen tarkoituksen toteuttamiseen, taikka jota on pidettävä taloudellisesti vähäarvoisena.⁶⁹

Säätiölain 5 §:n mukaan lupa säätiön perustamiseen on annettava, jos säätiön tarkoitus on hyödyllinen, ja säännöt vahvistettava, jos ne on laadittu säätiölain säännösten mukaisesti, eikä niiden sisältö ole vastoin lakia tai hyviä tapoja. Lain mukaan perustamislupaa ei kuitenkaan saa antaa, jos säätiön tarkoituksena sen sääntöjen mukaan on liiketoiminnan harjoittaminen, tai jos sen pääasiallisena tarkoituksena ilmeisesti on välittömän taloudellisen edun hankkiminen säätäjälle tahi säätiön toimihenkilölle.

⁶⁸ Halila-Tarasti 2006 s. 68. ”Aatteellisuuden käsitteisisältö on YhdL 1 §:ssä laaja-alainen. Perustana ja taustaideologiana on ajatus kansalaisyhteiskunnasta, jossa kansalaisilla on sekä oikeus että velvollisuus toimia muidenkin kuin yksityisten tarkoituserien hyväksi.

⁶⁹ Tässä yhteydessä on kuitenkin hyvä huomioda, että yhdistyslain 5 §:ssä tarkoitettu elinkeinotoiminta ei ole ilman muuta sama kuin verolainsäädännössä määritelty elinkeinotoiminta. Halila-Tarasti 2006, s. 100.

Kuten edellä olevasta ilmenee, lainsäädäntö asettaa sekä yhdistykselle että säätiölle edellytyksen siitä, että kysymyksessä ei saa olla taloudellisen hyödyn tavoittelu yhteisön toimintaan osallisille, eikä yhteisön toiminta saa olla luonteeltaan liiketoimintaa. Sen sijaan osakeyhtiöillä ja osuuskunnilla perusolettamuksena on liiketaloudellinen toiminta. Niidenkin tarkoitus voi kuitenkin olla muu kuin taloudellinen, mutta silloin niiden yhtiöjärjestyksessä tai säännöissä tulee olla siitä nimenomainen maininta. Lainsäädäntö kuitenkin siis lähtee ajatuksesta, että osakeyhtiö ja osuuskunta ovat liiketaloudellisilla perusteilla toimivia yksiköitä. Kaikki em. yhteisöt voivat siis olla myös yleishyödyllisiä yhteisöjä.

Yleishyödyllisyyden määritelmän etsiminen yksityisoikeuden alueelta on selkeästi vaikeampaa, koska yleisesti käytetty määritelmä perustuu pääsääntöisesti verotuksen kautta kehittyneeseen tulkintaan. Kansalaisjärjestötoiminnan edistämistä selvitellyt tohtori Pentti Arajärvi on 25.1.2007 antamassaan perustelumuiustiossa määritellyt yleishyödyllisyyden lainvalmistelu ja valtiopäiväasiakirjojen mukaan seuraavasti:

”Yleishyödyllistä on

- toiminta, jonka varsinaisena tarkoituksena on valtiollisiin asioihin vaikuttaminen taikka sosiaalisen tai muun yhteiskunnallisesti tärkeiden tarpeiden palvelevan toiminnan harjoittaminen,
- toiminnan kohde on yhteiskunnallisesti hyväksyttävää (se voi kuitenkin olla yhteiskuntakriittistä tai julkisen toiminnan kannalta kriittistä), yhteiskuntaa kokonaisuudessaan palvelevaa ja sen taloudellisten tavoitteiden toteuttamiseen tähtäävää,
- toiminnan on oltava koko valtakunnan kattavaa tai muuten vakiintuneen muodon saavuttanutta taikka toiminta kohdistuu laajoihin piireihin,
- toiminta ei tuota osallisille taloudellisia etuja taikka omistajalle myönnettävä tuotto on kohtuullinen,
- toiminta ei tavoittele voittoa ja mahdollinen ylijäämä käytetään palvelujen ylläpitämiseen ja kehittämiseen tai hintojen alentamiseen,
- toiminta ei kilpaile voittoa tavoittelevien elinkeinonharjoittajien kanssa tai alalla ei ole kilpailua,

- toiminnan on oltava pysyvää,
- asunnot on julkisesi haettavissa,
- asunnoilla on luovutusrajoituksia toiminnan jatkuvuutta silmälläpitäen,
- vuokria ja käyttövastikkeita voidaan tasata eri asuntojen kesken,
- riskinotto toiminnan harjoittamisessa on rajoitettu,
- yhteisön osakkeet ja osuudet eivät ole julkisen kaupankäynnin kohteena,
- toiminta on kunnalliseen vuokra-asuntotuotantoon rinnastettavaa asuntopoliittisten tavoitteiden ja asumisturvan kannalta taikka tavoitteena ovat hyvät ja turvalliset asuinolot kohtuullisin kustannuksin,
- toiminta edistää säästäväisyyttä.”⁷⁰

Yksityisoikeudellisen näkökulman osalta yleishyödyllisyyttä ei yleisesti ole määritelty. Sitä kuvaa hyvin se, että edellä oleva Arajärven laatima määritelmä on ainoa oikeustieteellisestä kirjallisuudesta löytämäni yleismääritelmä termille ”yleishyödyllinen”. Lainsäädännön selkiyttämiseksi olisi hyvä laatia selkeät määritelmät yleishyödyllisyydestä. Ongelmaksi kuitenkin muodostuu oletettavasti se seikka, että mihin lainsäädäntöön kyseinen yleishyödyllisyys määritelmä sisällytettäisiin siten, että sitä voitaisiin soveltaa yleisellä tasolla.

3.1.2. Yleishyödyllisen yhteisön määritelmä vero-oikeudessa

TVL:n 3 § 4 kohdan mukaan yhteisöllä kyseisessä laissa tarkoitetaan muun muassa osakeyhtiötä, osuuskuntaa, aatteellista tai taloudellista yhdistystä ja säätiötä. Lain 4 §:ssä määritellään yhtymä käsite ja sen mukaan tuloverolain mukainen yhtymä on mm. avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö sekä sellainen kahden tai useamman henkilön elinkeinotoiminnan harjoittamista varten perustama muuna kuin yhteisönä pidettävä yhteenliittymä, joka on tarkoitettu toimimaan osakkaiden yhteiseen lukuun.

Kun tarkastellaan TVL:n määritelmää yhteisöstä ja yhtymästä, sekä toisaalta 22 §:n mainintaa yleishyödyllisestä yhteisöstä voidaan tulkita, että TVL:n perusteella avoin

⁷⁰ Arajärvi 2007, s. 7-8.

yhtiö ja kommandiittiyhtiö sekä muu yhtymä eivät sellaisenaan voi olla yleishyödyllisiä yhteisöjä, koska ne eivät sisälly TVL:n määritelmään yhteisöstä. Tätä tulkintaa tukee myös KHO:n päätös 1983 II 510, jossa todettiin, että yleishyödyllisten yhdistysten henkilökuntaruokalaa varten perustama yhtymä ei ollut tulo- ja varallisuusverolain 13 §:n mukainen yleishyödyllinen yhteisö. Päätöksen perusteluissa ei kuitenkaan sen enempää kommentoida perusteita tälle tulkinnalle, lähinnä vain todetaan edellä mainittu tosiasiana.

Yhteisömääritelmä sinällään siten rajaa yleishyödyllisiksi vain ne toimintamuodot, jotka täyttävät TVL 3 §:n yhteisömääritelmän. Yleishyödyllinen yhteisö vero-oikeudessa voi siten olla yhdistys, säätiö, osakeyhtiö ja osuuskunta.

TVL 22 § määrittelee yleishyödyllisen yhteisön seuraavasti:

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 osallisille taloudellista etua osinkona, voittosuutena taikka kohtuullista suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä.

Yleishyödyllisyys statuksen saamiseksi yhteisön tulee täyttää kaikki 1 momentin edellytykset, eli siis jokaisen kolmen kohdan tulee toteutua.⁷¹

Tarkasteltaessa TVL 22 §:n 1 momentin 1 kohtaa, voidaan todeta, että määritelmä on varsin väljä. Sen sisällölle onkin hyvin vaikeaa esittää tarkkaa kuvausta. Olennaisimpaan osaan nousee kohta ”yksinomaan ja välittömästi”. Loppuosa sisällöstä kun voidaan kohdistaa lähes rajattomasti toimintaan kuin toimintaan. Yksinomaan ja välittömästi tarkoittaakin sitä, että yhteisön toiminnan tarkoituksena tulee suoraan olla kyseinen yleishyödyllinen tarkoitus. Lisäksi toiminnan tulee olla välittömästi tuota yleishyödyllistä toimintaa. Välillisesti, esimerkiksi tytäryhtiön, rinnakkais- tai tukiyhdistyksen tai muun sellaisen kautta järjestetty toiminta ei täytä määritelmää,

⁷¹ Yleishyödyllinen yhteisö-käsitteen historiasta katso Linnakangas 1984, s. 148 - 153.

vaikka kysymyksessä olisikin sinällään yleishyödyllinen toiminta.⁷² Toiminnan tarkoitus tulee ilmetä suoraan yhteisön säännöistä. Yhdistyksellä, säätiöllä ja osuuskunnalla se siten pitää olla mainittuna säännöissä ja osakeyhtiöllä yhtiöjärjestyksessä.

TVL 22 §:n 1 momentin 2 kohdassa todetaan, että toiminta ei saa kohdistua vain rajattuun henkilöpiiriin. Tämä tarkoittaa sitä, että yhteisön toiminnan tulee olla avointa kaikille siihen halukkaille tai toisaalta yhteisön toiminnan tulee olla sellaista, että se muuten kohdistuu rajoittamattomaan henkilöpiiriin. Toiminta voi sinällään olla suunnattuna laajallekin kohderyhmälle, mutta silti yhteisön jäsenyys voi olla rajattu vain tietyt jäsenkriteerit täyttävälle. Esimerkkeinä mainittakoon mm. työmarkkinajärjestöt, joiden jäsenyys edellyttää tietyllä toimialalla toimimista. Samoin rajattu jäsenpiiri on jonkin tietyn koulutuksen saaneiden ryhmien edunvalvontajärjestöillä. Rajattu jäsenyys voi olla myös erilaisilla klubeilla, näistä esimerkkinä mm. Lions toiminta.⁷³ Silti yhteisöjen yleishyödyllinen toiminta kokonaisuutena kuitenkin kohdistuu rajoittamattomaan henkilöpiiriin.

Kolmantena yleishyödyllisyyden edellytyksenä on TVL 22 §:n 1 momentin 3 kohta. Siinä mainitaan, että yhteisö ei saa toiminnallaan tuottaa taloudellista etua siihen osallistuville osinkona, voitto-osuutena taikka kohtuullista suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä. Lainkohta siten selkeästi määrittelee, missä muodossa taloudellista hyötyä toimintaan osallisille ei saa tulla. Käytännössä tämä kohta on kuitenkin saanut laajemman tulkinnan kuin mitä lain sanamuoto sellaisenaan antaa ymmärtää. Taloudelliseksi hyödyksi on määritelty joissain tapauksissa myös se, jos yhteisö ajaa jonkin tietyn elinkeinoelämän toimialan taloudellisia etuja tai edistää sen liiketoimintaa. Näin siitä huolimatta, vaikka yhteisö itse ei suoraan tuottaisi jäsenilleen edellä mainittua taloudellista etua rahallisena maksuna tai taloudellisena hyvityksenä.⁷⁴

⁷² Yhteisön toiminnan tarkoitusta käsitellään tarkemmin luvussa 3.3. ja luvussa 6.

⁷³ Nämä kolme lähinnä esimerkkinä, rajattu jäsenyys on myös monilla muilla yhteisöjen toimialoilla.

⁷⁴ Näin esimerkiksi ratkaisussa KHO 1994 B 504 ja 1994 B 502. Näihin päätöksiin perehdytään tarkemmin luvussa 3.5.

Kaikkien näiden kolmen edellytyksen tulee täytyä, jotta yhteisö voidaan todeta yleishyödylliseksi. Myöhemmin tämän tutkimuksen luvussa 3.3 tullaan tarkemmin käymään läpi näitä edellytyksiä Korkeimman hallinto-oikeuden päätösten valossa. Samalla siinä pyritään etsimään tarkemmin vero-oikeudellista rajanvetoa sille, milloin kysymyksessä on yleishyödyllinen yhteisö.

3.1.3. Yleishyödyllisten yhteisöjen erilaiset toiminta-alueet ja niihin liittyvät ongelmat

TVL:n 22 §:n 2 momentissa on esimerkkiluettelo, jonka 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,
- tai muuta yhteisöä, jonka varsinaisena tarkoituksena on valtiollisiin asioihin vaikuttaminen tai sosiaalisen toiminnan harjoittaminen taikka tieteen tai taiteen tukeminen.

Kysymyksessä on siis esimerkkiluettelo, joten yhteisö voi olla silti yleishyödyllinen, vaikka se ei toimintansa puitteissa sinällään sisältyisikään edellä olevaan luetteloon. Kun luetteloä katsotaan tarkemmin, voidaan kuitenkin havaita, että se on varsin kattava. Toisaalta yhteisö ei välttämättä ole yleishyödyllinen, vaikka se luettelossa mainittaisiinkin, jos sen tosiasiallinen toiminta ei ole yleishyödyllisyyden kriteereitä täyttävää.

Yleishyödyllisten yhteisöjen toimesta järjestetään monipuolista toimintaa. Laaja yhdistysten ja säätiöiden kenttä on esimerkiksi urheilutoiminnan puitteissa. Käytännössä suurin osa urheilutoiminnasta ja siihen läheisesti liittyvästä harrastustoiminnasta on järjestetty yleishyödyllisten yhteisöjen toimesta. Yhdistystoiminnalla urheiluseurojen parissa on pitkät perinteet. Vuosien kuluessa julkinen taho on välillä tukenut enemmän ja välillä vähemmän tuota toimintaa, mutta tarkasteltaessa historiaa voidaan havaita, että urheiluseurojen toiminta on ollut itsenäistä ja aktiivista jo yli sata vuotta⁷⁵. Julkisen tuen vähentyessä ja urheilun kaupallistumisen myötä alalle on kuitenkin yhä enenevässä määrin alkanut tulla itsenäisiä yrityksiä, jotka harjoittavat urheilutoimintaa liiketoimintana. Tästä esimerkkinä voidaan mainita eräät jääkiekkoseurat ja golf klubit. Urheilutoiminnan kaupallistuessa ja toiminnan liikevaihtojen kasvaessa joudutaan yhä enemmän pohtimaan sitä, onko kysymyksessä yleishyödyllinen vai elinkeinotoimintaa harjoittava yhteisö.

Koulutustoiminta on perinteisesti järjestetty joko julkisen viranomaisen toimesta, tai sitä on ylläpitänyt yleishyödylliset yhteisöt joko yhdistys tai säätiömuotoisena. Toiminnalla on merkittävät liikevaihdot ja se on usein myös valtion tukemaa ja samalla valtio valvoo koulutuksen sisältöä. Yhteiskunnan jatkuvasta muutoksesta johtuen koulutustarve on lisääntynyt voimakkaasti. Markkinoille on tullut paljon myös yksityisiä yrityksiä, jotka tarjoavat monipuolisia koulutuskokonaisuuksia niin yrityksille kuin julkiselle tahollekin. Esimerkiksi työvoimapolitiittinen koulutus tapahtuu hyvin merkittävässä määrin yksityisten koulutuksen tarjoajien toimesta, vaikka itse koulutus organisoidaankin viranomaistahon toimesta. Tällä sektorilla ei niinkään jouduta pohtimaan järjestävän tahon yleishyödyllisyyttä, koska rajanveto ainakin vielä on melko selkeää. Sen sijaan merkittävämpään asemaan nousee kilpailuneutraliteetti ja sen toteutuminen. Ovatko koulutuksen tarjoajat samassa asemassa tarjotessaan koulutuspaketteja esimerkiksi työvoimaviranomaisille, jos palvelun tarjoajana on yleishyödyllisen yhteisön ylläpitämä valtionapua saava oppilaitos tai vastapuolella yksityinen elinkeinonharjoittaja. Toisena esimerkkinä voidaan mainita ajo-opetus. Onko yksityisellä elinkeinonharjoittajalla todellisuudessa realistiset kilpailumahdollisuudet, jos samaa opetusta tarjoaa valtionapua nauttiva ammattioppilaitos?

⁷⁵ Halila-Tarasti 2006, s. 68.

Mielenkiintoisen toimintakentän yleishyödyllisten yhteisöjen alla muodostaa työmarkkinajärjestöt. Toiminta on taloudellisesti erittäin merkittävää ja yhteisöjen liikevaihdot ovat varsin suuria. Yhteisöjen toimintaan kuuluu jäsenistönsä edunvalvonta ja samalla ne oheistoimintana tuottavat erilaisia palveluita jäsenistölleen. Palvelut tuotetaan osin ilmaiseksi pelkkää jäsenmaksu vastaan ja osin maksullisina palveluina. Palveluista veloitetaan joko omakustannushinta tai tuettu hinta siten, että jäsen maksaa vain osan todellisesta palvelun hinnasta. Tarkasteltaessa työmarkkinajärjestöjen toimintaa, ollaan sinänsä erikoisella alueella, että ne on periteisesti mielletty yleishyödyllisiksi yhteisöiksi. Kun kuitenkin verrataan yhteisöjen toimintaa TVL 22 §:n 1 momentin 3 kohdan laajentuneen tulkinnan osalta, jää pohdittavaksi, onko työmarkkinajärjestöjen kohdalla kysymys sellaisista yhteisöistä, jotka tuottavat taloudellisia etuja jäsenistölleen? Työnantaja järjestöjen osalta on selkeästi kysymys toiminnasta, joka edistää jäsenten elinkeinotoimintaa. Toisaalta työntekijäjärjestöjen merkittävänä tehtävänä on neuvotella jäsenilleen taloudellisia etuja paremman palkan ja työsuhteeseen liittyvien etujen muodossa.

Voimakkaasti kasvava alue yleishyödyllisten yhteisöjen järjestämänä on erilaisten sosiaalisten palveluiden tuottaminen. Pitkät perinteet on esimerkiksi erilaisilla vammais- ja vanhustoimintaan liittyvillä järjestöillä. Yleishyödyllisten yhteisöjen toimesta ylläpidetään muun muassa palvelutaloja, joissa järjestetään esimerkiksi tuettua asumista sekä vammaisten ja vanhusten hoitoa, päivätoimintaa jne.. Erityisesti viimeaikoina toiminta on kasvanut merkittävästi kuntien ja muun julkisen tahon siirtyessä noudattamaan tilaaja- tuottaja mallia. Yhä useammin sosiaalisia palveluita tuottaakin niin kutsuttu kolmas sektori. Samanaikaisesti on myös samalla toimialalla toimivien yksityisten yritysten määrä kasvanut erityisesti sosiaali- ja terveydenhuollossa. Käytännössä tämä aiheuttaa ongelmia erityisesti kilpailuneutraliteetin osalta. Tuotettaessa samoja palveluita sekä yleishyödyllisten yhteisöjen että yksityisten yritysten toimesta, ei erilainen verotuskohtelu saisi olla vaikuttavana tekijänä palveluiden hinnoittelussa. Toisaalta myös tällä sektorilla vapaaehtoistyön suuri osuus

aiheuttaa ongelmia tulkittaessa sitä, tapahtuuko toiminta todellisuudessa aidossa kilpailuolosuhteessa.

Aatteellisen toiminnan osalta valtakunnallisina järjestöinä merkittävää osuutta edustavat puolurekisteriin merkityt poliittiset puolueet ja niiden toimintaan liittyvät alue- ja paikallisosastot. Poliittinen puolue toiminta sellaisenaan voidaan katsoa olevan puhtaasti yleishyödyllistä aatteellista toimintaa. Sen tavoitteena on pyrkiä aatteellisesti vaikuttamaan yhteiskunnallisiin asioihin ja sellaisenaan se on mielletävissä yleishyödylliseksi toiminnaksi. Ongelma alue tällä sektorilla löytyykin lähinnä vaalitoimintaan liittyvien apuyhdistysten toiminnasta. Erilaisten apuyhdistysten avulla pyritään keräämään varoja esimerkiksi vaalimainontaan, jonka kustannukset voivat nousta hyvinkin suuriksi. Tällöin toimintaa saattaa liittyä muun muassa erilaisten kulutushyödykkeiden myyntiä tai mainosmyyntiä, jotka sellaisenaan voi täyttää liiketoiminnan tunnusmerkit. Varoja voidaan lisäksi kerätä järjestämällä esimerkiksi erilaisia maksullisia koulutustilaisuuksia. Erityisesti silloin, kun toiminta on järjestetty erityisen kannatusyhdistyksen kautta, jolla itsellään ei ole varsinaista omaa yleishyödyllistä toimintaa, saatetaan tulla tilanteeseen, jossa toiminta tulisi tulkita liiketoiminnaksi.

Edellä lueteltujen toimintojen lisäksi on lukuisa määrä erilaisia aatteellisia yhdistyksiä ja säätiöitä joiden toimintakenttä on hyvin kirjava. On nuoriseuroja, kyläseuroja, perinneyhdistyksiä, erilaisia harrastustoimintaan liittyviä yhdistyksiä, kulttuuritoimintaan liittyviä yhdistyksiä yms. Toiminta-alue on varsin laaja. Ongelmaksi muodostunee lähinnä se, että saman varsin suppean lainsäädännön perusteella joudutaan ratkaisemaan kaikkien näiden toimintamuotojen luonne sen suhteen, onko kysymyksessä yleishyödyllinen toiminta vai ei.

3.1.4. Yleishyödyllinen yhteisö yksityisoikeudessa mutta ei vero-oikeudessa

Yhteisö voi olla yhdistyslain tai säätiölain mukainen yhteisö, mutta silti se ei välttämättä ole TVL 22 §:n mukainen yleishyödyllinen yhteisö. Tähän kategoriaan kuuluvat

yhdistykset, jotka sääntöjensä perusteella ovat yhdistyslakia noudattavia yhdistyksiä, mutta jotka tosiasiallisen toimintansa perusteella eivät kuitenkaan täytä verolainsäädännön yleishyödyllisyyden kriteereitä. Yhdistyslain mukainen yhteisö ei saa toiminnallaan tuottaa taloudellista hyötyä toimintaansa osallisille. Toiminnan tarkoitus on tällöin aatteellinen ja perustuu siten jonkin tietyn aatteellisen tarkoituksen toteuttamiseen. Toiminta voi sinällään liittyä lähes mihin toimialueeseen tahansa. Jos sitten toimintaa kuitenkin harjoitetaan siten, että se ei täytä verolainsäädännön yleishyödyllisen yhteisön edellytystä, katsotaan tällainen yhdistys normaaliksi verovelvolliseksi siitä huolimatta, että sen toiminnalla on aatteellinen tarkoitus. Tällöin yhdistys on yksityisoikeudellisesti yleishyödyllinen yhdistyslakia noudattava yhdistys, mutta ei verotuksen yleishyödyllinen yhteisö. Yksityisoikeudessa sitä velvoittavat normaalit yhdistyslain säännökset, mutta verolainsäädännössä siihen sovelletaan verolakeja kuten muihinkin verovelvollisiin yhteisöihin.

Yhdistys voi olla myös ns. taloudellinen yhdistys. Tällöin ei kuitenkaan ole kysymys yhdistyslain mukaisesta yhdistyksestä. Tällaisilla yhdistyksillä on yleensä jokin taloudellinen toiminnan tarkoitus. Taloudellisia yhdistyksiä ovat mm. vakuutusyhdistykset, työttömyyskassat ja hypoteekkiyhdistykset. Taloudellisten yhdistysten verotus määräytyy niiden varsinaisen toiminnan perusteella, eikä niihin sovelleta samoja sääntöjä kuin aatteellisiin yhdistyksiin.⁷⁶

Säätiöiden osalta voi myös olla tilanne, jossa säätiö noudattaa säätiölain mukaista yleishyödyllistä tarkoitusta, mutta se ei ole verolainsäädännön mukainen yleishyödyllinen yhteisö. Tällöin säätiön hallinnossa noudatetaan säätiölain mukaisia vaatimuksia, mutta verotuksellisesti sitä kohdellaan tavallisena verovelvollisen yhteisönä.

⁷⁶ Aatteellisen yhdistyksen ja taloudellisen yhdistyksen välisestä yhdistysoikeudellisesta rajanvedosta katso Halila-Tarasti 2006, sivut 79 - 88.

3.2. Milloin yhteisö on yleishyödyllinen vero-oikeudessa; tarkastelu KHO:n päätösten näkökulmasta

Tuloverotuksen ja arvonlisäverotuksen mukainen yhteisön yleishyödyllisyys ratkaistaan aina pelkästään TVL 22 §:n nojalla. Seuraavassa on tarkoitus tutkia yleishyödyllisyyden määritelmää Korkeimman hallinto-oikeuden antamien ratkaisujen perusteella. KHO on antanut ratkaisuja yhteisön yleishyödyllisyydestä sekä Tuloverolain että Arvonlisäverolain soveltamisen yhteydessä. Koska ratkaisut kuitenkin perustuvat suoraan tuloverolain soveltamiseen, on tarkoituksen mukaista käsitellä niitä samassa yhteydessä, riippumatta siitä, kumman lain tulkintaan asian käsittely KHO:ssa on liittynyt.

Ajallisesti tutkimuksen kohteeksi on otettu pääsääntöisesti 1980-luvulla ja sitä myöhemmin annetut ratkaisut. Vaikka lainsäädäntö on periaatteiltaan ollut samansisältöinen jo vuodesta 1974, on KHO ratkaisussaan 1998:52 ottanut kantaa siihen, että esimerkiksi vesi on sellainen kulutushyödyke jonka myyntiä asiakkaille arvioidaan nykyään eri tavalla kuin 1980-luvulla. Samassa päätöksessä todetaan myös, että asian käsittelyn yhteydessä viitatussa aikaisemmassa ratkaisussa vuodelta 1984 oli kysymys harkintaverotuksesta. Harkintaverotuksen säännöt eivät enää ole voimassa miltään osin, joten sen käsittelyyn liittyviä päätöksiä ei KHO:n kannan mukaan voi enää sellaisenaan soveltaa nykyisen lainsäädännön tulkintaan. Tästä johtuen vanhojen päätösten soveltaminen tämän päivän laintulkintaan voi johtaa virheelliseen lopputulokseen.

Kokonaisuutena tässä yhteydessä tutkimuksen kohteeksi valikoitui 24 sellaista ratkaisua, joissa olennaisesti käsiteltiin sen kysymyksen ratkaisemisesta, oliko kysymyksessä TVL 22 §:n mukainen yleishyödyllinen yhteisö vai ei. Valituista päätöksistä 21 oli vuosikirjaratkaisuja. Tarkasteltaessa yhteisön yleishyödyllisyydestä annettuja ratkaisuja, näyttäisi lukumäärällisesti eniten niistä olevan rajanvetoratkaisuja siitä, mikä on yhteisön toiminnan tosiasiallinen luonne. Tällaisia ratkaisuja materiaalissa

oli 13 kappaletta⁷⁷. Seuraavaksi suurin ryhmä oli päätökset, joissa on tulkittu sitä, onko toiminnassa kyse elinkeinon tukemisesta tai muusta elinkeinotoimintaa palvelevasta toiminnasta. Näitä ratkaisuja oli seitsemän kappaletta⁷⁸. Lisäksi materiaalissa oli kaksi ratkaisua⁷⁹, joissa oli kysymys voitonjaosta, sekä kaksi päätöstä⁸⁰, joiden osalta oli kysymys rajoitetusta henkilöpiiristä.

Päätösperusteluita luettaessa havaitsee, että edellä esitetty jaottelu on varsin selkeä. Näin ollen yleishyödyllisyyden tunnusmerkkejä on selkeää myös tarkastella saman jaon mukaisesti. Seuraavassa onkin kukin näistä ryhmistä käsitelty omana kokonaisuutenaan.

3.2.1. Toiminnan tosiasiallinen luonne

Yhteisön yleishyödyllisyyttä ratkaistaessa merkittävimpään asemaan nousee yhteisön toiminnan tosiasiallinen luonne. Yhteisö voi sääntöjensä perusteella olla yleishyödyllisen statuksen omaava, mutta tosiasiallinen toiminta voi olla sellaista, että se ei täytä yleishyödyllisyyden kriteereitä. Tutkimuksen kohteena olleissa ratkaisuissa oli erilaisia tilanteita sen suhteen, miten toiminnan tosiasiallinen luonne ilmeni. Osassa tapauksista oli kysymys suoraan siitä, mikä oli yhteisön sääntöjen mukainen toiminta. Ratkaisussa saatettiin suoraan todeta, että vaikka kysymyksessä oli yhteisön sääntöjen mukainen toiminta, oli kuitenkin kysymys sellaisesta toiminnasta, joka ei täyttänyt yleishyödyllisyyden määritelmää. Toisaalta oli tilanteita, joissa aikaisemmin yhteisö oli harjoittanut yleishyödyllistä toimintaa, mutta vuosien saatossa toiminta oli muuttunut niin paljon, että enää ei ollutkaan kysymyksessä yleishyödyllinen toiminta. Saattoi jopa olla tilanne, jossa yhteisö ei enää lainkaan toiminut alkuperäisen tarkoituksensa toteuttamiseksi. Oli myös ratkaisu, jossa aikaisemmin yleishyödylliseksi todettu toiminta oli muuttunut liiketoiminnaksi, vaikka tosiasiallinen toiminta ei ollut muuttunut.

⁷⁷ Päätökset ovat: 8.1.2007/1, 2000:15, 1998:52, 1994 B 503, 1991 B 517, 1985 II 511, 1985 II 509, 1985 II 504, 1984 II 504, 1983 II 510, 1982 II 503, 1980 II 506, 2.12.1980/6049.

⁷⁸ Päätökset ovat: 1994 B 504, 1994 B 502, 1987 B 503, 1985 II 503, 1982 II 502, 1980 II 507, 30.12.1983/5984.

⁷⁹ Päätökset ovat: 8.11.1993/4403 ja 1980 II 502.

⁸⁰ Päätökset ovat: 1987 B 505 ja 1980 II 620.

Tosiasiallisen toiminnan ratkaisusta viidessä oli kysymys kiinteistöjen vuokrauksesta. Uusin päätös on 2000:15, jossa oli kysymyksessä vuonna 1950 perustetun säätiön hallinnoimistaan kiinteistöistä saamat tulot. Säätiö oli perustettu sääntöjensä mukaan ylläpitämään sivistys- ja urheilutaltoa itsekannattavuuteen tähtäävää periaatetta noudattaen ylijäämää tavoittelematta. Sääntöjen mukaan mahdollinen ylijäämä voitiin käyttää muuhunkin sivistyksellisen ja urheilutoiminnan edistämiseen. Säätiö oli alun perin vuosina 1953 - 1956 rakentanut tarkoituksensa toteuttamiseksi kiinteistön, jonka se vuonna 1973 myynyt X:n kaupungille. Saamallaan myyntitulolla säätiö oli rakentanut uuden kiinteistön vuonna 1975 ja uusi kiinteistö oli vuokrattu edelleen pitkäaikaisilla vuokrasopimuksilla. Myöhemmin säätiö oli merkinnyt kiinteistöosakeyhtiön osakkeita ja tuo yhtiö oli vuonna 1992 alkanut rakentaa 8 kerroksista liiketaloa. Rakennuskustannukset olivat 27 miljoonaa markkaa, joista säätiön osuus oli 17,9 miljoonaa markkaa. Osuutensa rahoittamiseksi säätiö oli ottanut lainaa 11 miljoonaa markkaa ja loput se oli rahoittanut aikaisemmista ylijäämistään. Rakennuksen valmistuttua säätiö oli vuokrannut omistamansa tilat käypään hintaan 28 eri yritykselle. Sille itselleen oli jäänyt käyttöön pieni kokoushuone ja arkistotila. Ratkaisussa käsiteltiin verovuotta 1995, jolloin säätiö vuokratuotto kiinteistöyhtiöstä olivat 1,2 miljoonaa markkaa ja aikaisemmin rakennetusta kiinteistä 1,4 miljoonaa markkaa. Vuosien 1992 - 1996 yhteenlaskettu nettoylijäämä oli noin 1,7 miljoonaa markkaa. Vuodesta 1961 lukien vuoteen 1996 säätiö oli jakanut avustuksia ja stipendejä sääntöjensä mukaisille tahoille sekä maanpuolustusta lähellä oleville tahoille yhteensä noin 2,5 miljoonaa markkaa. Ratkaisussaan KHO totesi, että säätiön jakamien avustusten ja stipendien määrä oli vähäinen suhteessa säätiön tuloihin ja varallisuusmassaan. Lisäksi todettiin, että säätiön omistamia tiloja ei ollut luovutettu sivistys- tai urheilukäyttöön. Näin ollen säätiön tosiasialliseksi toiminnaksi oli muodostunut kiinteistöjen vuokraus käypään hintaan. Säätiön sääntöjen mukainen yleishyödyllinen toiminta oli todellisuudessa jäänyt vähäiseksi. Näin ollen säätiötä ei voitu pitää yleishyödyllisenä yhteisönä.

Tarkasteltaessa edellä olevaa ratkaisua, olennaiseksi tekijäksi muodostui säätiön toiminnan tosiasiallinen muuttuminen. Säätiö ei enää sellaisenaan toteuttanut

sääntöjensä mukaista tarkoitusta. Vaikka se edelleenkin jakoi stipendejä ja avustuksia, oli niiden määrä säätiön kokonaistoimintaan nähden vähäistä. Lisäksi avustuksia jaettiin myös muuhun tarkoitukseen, kun mitä oli säätiön säännöissä mainittu. Vuosina 1992 - 1996 stipendejä jaettiin 37 % säätiön nettoylijämmästä. Kokonaisuutena vuosien aikana avustuksia oli jaettu noin 10 % säätiön nettoylijämmästä. Merkittävä painoarvo ratkaisussa oli kuitenkin sillä, että säätiön omistamat kiinteistöt eivät olleet säätiön säännöissä merkityssä käytössä. Säätiön vuonna 1995 voimassa olevissa säännöissä niiden 2 §:n mukaan säätiön tarkoituksena oli sivistyksellisiä ja liikuntakasvatuksen tarpeita palvelevan sivistys- ja urheilutalon aikaansaaminen X:n kaupunkiin, sen rakentaminen ja ylläpitäminen, hoitaminen ja käyttöön luovuttaminen. Tosiasiallisesti tilat oli vuokrattu ulkopuolisille yrityksille ja säätiön itsensä käytössä oli vain pienet toimistotilat. Säätiö ei siten tältä osin enää lainkaan toteuttanut sääntöjensä mukaista tarkoitusta. Säätiön tosiasiallinen toiminta oli kiinteistöjen vuokrausta yleishyödyllisen toiminnan jäädessä varsin vähäiseksi. Koska se ei enää toteuttanut sääntöjensä mukaista yleishyödyllistä tarkoitusta, ei sitä voitu enää pitää tuloverolain tarkoittaman yleishyödyllisenä yhteisönä.

Kiinteistöjen vuokraus voi olla myös yleishyödyllistä toimintaa. Ratkaisussa 1994 B 503 oli kysymyksessä säätiö, jonka tarkoituksena oli säädekirjan 2 §:n mukaan tukea työväen aatteellisten sekä tiede- ja taidejärjestöjen toimintaa, mitä tarkoitustaan säätiö toteuttaa avustamalla sanottuja järjestöjä toimitilojen hankkimisessa ja myöntämällä avustuksia. Säätiön peruspääomaan kuului kolme kiinteistöä. Vuonna 1990 säätiö oli vuokrannut omistamiaan kiinteistöjä Y:n kaupungin Koulutuksen palvelukeskukselle 1 817 m² ja ammattikoululle opetustiloiksi 311,5 m². Näistä tiloista säätiö oli saanut vuokratuloja n. 1,5 miljoonaa markkaa. Lisäksi säätiö oli osoittanut veloituksetta Vasemmistoliiton Y:n kunnallisjärjestölle sen tarvitsemat toimistotilat. Muut tilat oli varattu B ry-nimisen yhdistyksen käyttöön sen jäsenjärjestöjen ja muiden järjestöjen kokous-, kurssi ja harrastustoimintaa varten. Ratkaisuselosteesta ei ilmennyt, mikä oli veloituksetta luovutettujen tilojen pinta-ala. Lääninoikeuden ratkaisuselosteessa kuitenkin mainitaan, että suurin osa tiloista oli ollut vuokrattuna. Säätiö oli myös samana vuonna maksanut sääntöjensä mukaisia avustuksia 150.000 markkaa. Päätöksessään KHO totesi, että koska säätiö oli antanut veloituksetta tiloja sääntöjensä

mukaiseen käyttöön ja myös jakanut sääntöjensä mukaisia avustuksia, kysymyksessä oli tulo- ja varallisuusverolaissa tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö. Olennaista siten oli, että tiloja oli luovutettu vuokraustoiminnan ohella myös yleishyödylliseen käyttöön. Päätöspäätöseluissa mainitaan myös se, että tilat oli luovutettu käyttöön veloituksetta. Itse en kuitenkaan pitäisi veloituksetonta luovutusta yleishyödyllisyyden edellytyksenä. Luovutuksen ei tarvitse olla täysin veloitukseton, kuten myöhemmin esitettävistä ratkaisuselosteista käy ilmi. Tässä tapauksessa merkittävästi yleishyödyllisyyttä tuki myös säätiön jakamat sääntöjensä mukaiset avustukset. Vuonna 1990 jaettujen avustusten osuus oli 62 % säätiön tuloksesta. Avustukset myös jaettiin suoraan sääntöjen mukaiseen tarkoitukseen.

Vuonna 1985 KHO antoi kaksi päätöstä, joissa käsiteltiin kiinteistöosakeyhtiön yleishyödyllisyyttä. Ratkaisussa 1985 II 504 kysymyksessä ennakkotieto perustettavan kiinteistöosakeyhtiön verokohtelusta. Aikaisemmin C:n Urheilutalossäätiön omistama kiinteistö oli tarkoitettu lahjoittaa Urheilu- ja terveystalo Oy:lle. Uudesta yhtiöstä Suomen valtio omistaisi 75 % ja loput tilat jäisivät C:n Urheilutalossäätiön haltuun. Kiinteistön toimistotilat siirtyisivät Työterveyslaitoksen käyttöön ja urheilu- ja liikuntatiloja käytettäisiin entisen tapaan liikuntatiloina. Uusi yhtiö toimisi keskinäisenä kiinteistöyhtiönä. Tiloissa tulisi olemaan uimahalli, liikuntatiloja sekä tiloja urheilulääketieteellisen tutkimukseen sekä työn ja terveyden välisen vuorovaikutuksen ja työsuojeluun liittyvään tutkimukseen. Yhtiöjärjestyksen mukaan osakkaat vastaisivat itse käyttämiensä tilojen kuluista. Yhtiön kulujen kattamiseksi perittäisiin vastiketta ja mahdollinen liikavastike tulisi palauttaa takaisin osakkaalle. Lisäksi yhtiöjärjestyksessä oli määrätty, että mahdollisessa selvitysmenettelyssä yhtiön netto-omaisuuden käytöstä päättäisi yhtiökokous ja se omaisuus tulisi käyttää yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen. Tilinpäätöksen osoittama voitto tulisi käyttää yhtiön kulujen kattamiseen. KVL totesi ratkaisussaan, jonka KHO vahvisti, että ottaen huomioon yhtiön yhtiöjärjestys ja toiminta oli sitä pidettävä yleishyödyllisenä. Ratkaisussa siten huomioitiin kaksi eri seikkaa. Yhtiön tosiasiallinen toiminta käsitti tilojen luovuttamisen yleishyödylliseen käyttöön. Tältä osin oli kysymys yleishyödyllisestä toiminnasta. Toisaalta yhtiöjärjestyksessä oli erityismaininnat siitä, että toiminta ei saanut tuottaa voittoa ja mahdollisen purkautumisen yhteydessä varat tuli käyttää yleishyödylliseen

käyttöön. Näin voitiin todeta, että yhtiö ei osakeyhtiömuodostaan huolimatta tuottanut osakkaille taloudellista hyötyä voittona tai osinkona. Mahdollinen kiinteistöjen arvonnousukin kanavoitaisiin näin yleiseen tai yleishyödylliseen käyttöön, vaikka tiloihin hakemushetkellä suunniteltu toiminta jostain syystä myöhemmin päättyisi.

Lähes samanaikaisesti KHO antoi myös toisen kiinteistöosakeyhtiötä koskevan ratkaisun 1985 II 509. Myös tässä oli kysymys ennakkotiedosta. Tapauksessa erään kuntainliiton jäsenkuntien oli tarkoitus perustaa kiinteistöosakeyhtiö, joka rakentaisi sairaalakuntainliiton käyttöön erillisen toimistorakennuksen. Jäsenkunnat merkitsisivät yhtiön osakkeita kuntainliiton kuntaosuutensa suhteessa. Kaikki rakennuksen tilat tulisivat välittömästi kuntainliiton käyttöön. Tiloista perittäisiin käypä vuokra, joka käytännössä kattoi kiinteistöyhtiön juoksevat kulut sekä investointiin liittyvät lainan lyhennykset. Yhtiöjärjestyksen mukaan osakkeen hankkimiseen luovutustoimin vaadittiin yhtiön hallituksen suostumus, joka voitiin antaa vain jos siirron saajan oli kunta tai kuntainliitto. Yhtiön mahdollisesti jakama voitto, samoin kun yhtiön purkautuessa kertyvä netto-omaisuus, oli käytettävä terveyden ja sairaanhoidon edistämiseen kuntainliiton jäsenkuntien alueella. Ratkaisussaan KHO totesi, että yhtiö luovutti rakennuksen yleishyödylliseen käyttöön. Kun huomioitiin yhtiön yhtiöjärjestys ja tosiasiallinen toiminta, oli sitä pidettävä yleishyödyllisenä yhteisönä. Myös tässä ratkaisussa oli samat perustelut kun päätöksessä 1985 II 504. Olennaista siten jälleen oli se, että tilat tosiasiallisesti luovutettiin yleiseen tai yleishyödylliseen käyttöön. Samalla huomioiden se, että mahdollinen myöhempi tuotto tai netto-omaisuus tuli käyttää yleishyödylliseen tarkoitukseen. Mielenkiintoista sinällään on kuitenkin se, että jälkimmäisessä tapauksessa yhtiö yhtiöjärjestyksensä mukaan saattoi jakaa voittoa osakkailleen. Miten mahdollisen voitonjaon seurauksena kuntien saaman rahan käytön valvonta on tosiasiallisesti mahdollista suorittaa. Toisaalta, mitkä ovat sanktiot, jos yksittäinen kunta rikkoo sopimusta. Juridisesti lienee epäselvää myös se, miten yksittäisen kiinteistöosakeyhtiön yhtiöjärjestyksellä voidaan sitovasti päättää itsenäisen kunnan varainkäytöstä. Tuloverolain osalta voitaneen todeta, että ratkaisu ei sellaisenaan ole lain 22 §:n mukainen. Toisaalta kuitenkin tarkasteltaessa omistusketjua ja terveyden- ja sairaanhoidon ketjua kokonaisuutena, on lopputulos ymmärrettävä.

Viides kiinteistöjen vuokraukseen kohdistuva päätös on 1980/6049. Kysymyksessä ei ole vuosikirjaratkaisu ja sen Finlex^R seloste on varsin suppea. Tapauksessa säätiön toiminta käsitti pääasiassa valtion lainoittamien asuntojen vuokraamista ja hallintaa. Ratkaisussa todettiin, että vaikka säätiön toimintaa harjoitettiin sen sääntöjen mukaisesti yhteiskunnallisesti ja tarkoituksenmukaisen asuntotuotannon edistämiseksi, ei kysymyksessä ollut yleishyödyllinen toiminta siinä tarkoituksessa, kuin TVL 13 § tarkoittaa⁸¹. Säätiötä ei siten voitu pitää yleishyödyllisenä yhteisönä. Pelkkää asuntojen vuokrausta ei siten pidetty yleishyödyllisenä toimintana.^{82 83}

Edellä esitettyjen päätösten valossa näyttää siltä, että yhteisö, jonka pääasiallinen toiminta on kiinteistöjen hallinta ja niiden käyttöoikeuden luovuttaminen on yleishyödyllinen kun seuraavat edellytykset täyttyvät:

- Yhteisön olemassaolon tarkoitus on yleishyödyllinen.
- Yhteisön säännöissä on määritelty kiinteistöjen käytön yleishyödyllisyys.
- Pääosa kiinteistöistä on joko suoraan tai välillisesti yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä.
- Kiinteistöstä saatu tuotto olennaisilta osin käytetään yleishyödylliseen tarkoitukseen.

Ravi- ja ratsastuskilpailujen osalta löytyy kaksi päätöstä, joiden välistä vertailua voi tehdä saman toimialan sisällä. Tosin toinen päätöksistä on jo vuodelta 1980 eli sinällään se on jo aika iäkäs päätös, mutta sopinee kuitenkin vertailtavaksi. Ratkaisussa 1980 II 506 oli kysymys yhdistyksestä, joka toimi raviurheilun ja hevosjalostuksen edistämiseksi järjestämällä mm. ravikilpailuja. Toiminnasta saatavan huomattavan tuoton yhdistys sijoitti ravirataa rakentavaan yhtiöön. Päätöslauselmassaan KHO totesi, että koska toiminta ei kohdistunut vain rajoitettuihin henkilöpiireihin eikä se tuottanut

⁸¹ Nykyisin TVL 22 §.

⁸² Vertaa kuitenkin KHO 1983 II 509. Tapauksessa yleishyödyllisen säätiön tarkoituksena oli tukea vähävaraisia opiskelijoita rakennuttamalla ja vuokraamalla opiskelija-asuntoja. Säätiön opiskelija-asuntojen katsottiin olevan yleishyödyllisen toiminnan tarkoituksen mukaisessa käytössä. Ratkaisuselostuksesta ei käy ilmi, että yhteisön yleishyödyllisyyttä olisi erikseen tutkittu.

⁸³ Asuntojen vuokrauksen osalta asiaa on käsitelty tarkemmin luvussa 4.2.3.

toiminnallaan taloudellista etua toimintaansa osallisille, yhdistystä oli pidettävä TVL:n tarkoittaman yleishyödyllisenä yhteisönä

Toisenlaiseen lopputulokseen KHO päätyi kuitenkin ratkaisussa 1991 B 517. Myös tässä tapauksessa kysymyksessä oli ravi- ja ratsastuskilpailuja järjestävästä yhteisöstä. Nyt kysymyksessä kuitenkin oli osakeyhtiö. Yhtiö ei tuottanut kenellekään osakkaalle taloudellista hyötyä, eikä se jakanut osinkoa. Yhtiö ylläpiti laajaa toimintaa ja sen vuosittainen liikevaihto oli 6,6 miljoonaa markkaa. Vuonna 1998 sen tilikauden voitto oli 148.535 markkaa. Yhtiön toimialaan kuului järjestää ravi- ja ratsastuskilpailuja, hevostonäyttelyitä ja muita raviurheiluun liittyviä tilaisuuksia. Lisäksi se hallitsi N:n kaupungin alueella ravirataa ja sen yhteydessä olevia rakennuksia, joita se vuokrasi hevostaloutta ja raviurheilua edistäville järjestöille. Yhtiön pääomistajia olivat mm. N:n kaupunki, N:n maalaiskunta, N:n läänin maataloussäätiö ja N:n Hevosjalostusliitto. Ratkaisussaan KHO totesi, että ottaen huomioon yhtiön yritysmuodon sekä yhtiön harjoittaman toiminnan luonteen ja laajuuden, yhtiötä ei ole pidettävä yleishyödyllisenä yhteisönä. Kysymyksessä oli äänestyspäätös, jossa eri mieltä ollut hallintoneuvos olisi pitänyt yhteisöä yleishyödyllisenä, ottaen huomioon yhtiön omistuspohjan. Sellaisenaan KHO perustelut ovat varsin lyhyet, eikä niiden avulla voi tehdä kovinkaan tarkkoja johtopäätöksiä. Näyttäisi kuitenkin siltä, että olennaista oli toiminnan suuri liikevaihto ja monipuolisuus. Toiminta ei käsittänyt pelkästään kilpailutoimintaa, vaan siihen liittyi olennaisesti varsin monipuolinen hevostalouteen liittyvä muu toiminta. Tosin yhtiön liikevaihdosta n. 93 % kertyi juuri kilpailujen järjestämisestä, käsittäen muun muassa totopelituotot, ravintolatuotot, pääsymaksutulot ja mainostulot. Mielenkiintoista ratkaisussa on se, että KHO perustelee päätöstään myös sillä, että kysymyksessä oli osakeyhtiö. Kysymyksessä oli yhtiö, joka ei jakanut osinkoa ja joka muutenkaan ei tuottanut taloudellista hyötyä toimintaansa osallisille. Sillä, onko kysymys yhdistyksestä, säätiöstä tai osakeyhtiöstä, ei lain sanamuodon mukaan tässä tilanteessa pitäisi olla merkitystä. Ratkaisussa on kuitenkin otettu kantaa sen suhteen, että yhteisön juridisella muodolla on merkitystä ratkaistessa sen yleishyödyllisyyttä.

Kokonaisuutena tilanne on kuitenkin epäselvä, kun tarkastellaan osakeyhtiöiden yleishyödyllisyyttä. Päätöksessä 1982 II 503 KHO totesi X:n kaupunginteatteria

ylläpitävän osakeyhtiön toimivan teatteria ylläpitäessään yleiseksi hyväksi, kun yhtiön muutenkin katsottiin täyttävän yleishyödyllisen yhteisön tunnusmerkit. Ratkaisuselosteesta ei kuitenkaan ilmene, miten yhtiö nämä täytti. Merkittävää lienee ollut se, että yhtiön tuloista 75 % koostui kaupungin antamasta tuesta. Sinällään päätös on jo suhteellisen vanha, ja todennäköisesti nykyään tilannetta voitaisiin tulkita toisin, koska yksityisten teatterilaitosten määrä on merkittävästi lisääntynyt. Kun lisäksi otetaan huomioon päätöksen suppeahkot faktatiedot ja perustelut, en sitä sellaisenaan pitäisi kovinkaan merkittävänä ennakkoratkaisuna tämän päivän tulkinnassa.

Osakeyhtiön yleishyödyllisyyttä käsiteltiin myös ratkaisussa 1985 II 511. Tapauksessa haettiin ennakkotietoa sille, onko puoluepoliittisen piirijärjestön ja sen jäsen järjestöjen sanomalehden julkaisutoimintaa varten perustettava osakeyhtiö yleishyödyllinen. Lehteä oli aikaisemmin julkaissut piirijärjestö ry. Toiminnan selkeyttämiseksi lehden julkaisutoiminta haluttiin siirtää erilliseen osakeyhtiöön. Yhdistys oli ollut verovelvollinen lehden julkaisutoiminnasta. KVL oli ratkaisussaan todennut, että perustettavan yhtiön toiminta huomioiden kysymyksessä ei ollut TVL 13 §:n mukainen yleishyödyllinen yhteisö. KHO ei muuttanut KVL ratkaisua. Ratkaisu on looginen. Julkaisutoimintahan oli jo yhdistyksellä katsottu elinkeinotoiminnaksi, joten luonnollisesti se oli elinkeinotoimintaa myös perustettavalla yhtiöllä. Yhtiö siis perustettiin jatkamaan tuota elinkeinotoimintaa, eikä sillä ollut muuta sellaista toimintaa, joka olisi katsottu yleishyödylliseksi toiminnaksi. Puhdas elinkeinotoimintaa harjoittava yhtiö ei siten voi olla yleishyödyllinen yhteisö, vaikka sen omistajat olisivatkin yleishyödyllisiä yhteisöjä.

Yhtä selkeä ratkaisu on 1983 II 510. Siinä neljä yleishyödyllistä ammattijärjestöä oli perustanut yhtymä muodossa toimivan yhteisen henkilöstöruokalan. Ratkaisussaan KHO totesi, että yhtymä ei ollut, riippumatta yhdistysten toiminnan tarkoituksesta, TVL 13 § tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö. Myös tässä ratkaisussa on selkeä peruste. Tuloverolaissa on erikseen määritelty mitä kyseisessä laissa tarkoitetaan yhteisöllä ja mitä yhtymällä. Verotusyhtymä ei ole lain mukaan yhteisö, joten se ei myöskään silloin voi olla yleishyödyllinen yhteisö.

Yhteisön sääntöjen mukaista tosiasiallista toimintaa on käsitelty ratkaisussa KHO 1984 II 504. Kysymyksessä oli ATK-alalla tai sitä läheisesti sivuavien alojen piirissä toimivien yhdistysten keskuselin. Yhteisön sääntöjen mukaisen tarkoituksena oli tukea jäsenten yhteisiä pyrkimyksiä ja edistää alan kehitystä. Yhteisö toimi laajasti ja monipuolisesti ATK alalla, osallistui mm. tutkimustoimintaan ja teki lahjoituksia alan tutkimusrahostolle. Päätösperusteluissaan KHO kiinnitti huomiota yhteisön sääntöjen mukaiseen tarkoitukseen ja yhteisön tosiasialliseen toimintaan tuon tarkoituksen toteuttamiseksi. Lisäksi todettiin, että yhteisön toiminta koitui laajahkojen ja muidenkin kuin yhdistyksen jäseniksi liittyneiden henkilöryhmien hyväksi. Näillä perusteluilla KHO katsoi, että kysymyksessä oli TVL:n mukainen yleishyödyllinen yhteisö. Valtion- ja kunnanasiainmies oli valituksessaan esittänyt yleishyödyllisyyden epäämistä sillä perusteella, että yhteisön jäseniin kuului automaattista tietojenkäsittelyä hyväkseen käyttäviä tai sen piirissä työskenteleviä yhteisöjä, kuten esimerkiksi vakuutuslaitoksia, rahalaitoksia, teollisuusyrityksiä ja kaupallisia yrityksiä. Yhdistyksen ilmoituksen mukaan sillä oli verovuonna 1977 ollut 6.811 henkilöjäsentä ja 432 yhteisöjäsentä. Laajakaan yhteisöjäsenten määrä ja niiden toimialaan mahdollisesti liittyvä toiminta ei siis ollut esteenä yleishyödyllisyydelle, koska toiminnan katsottiin hyödyntävän monipuolisesti yhteiskuntaa.

Laajan toiminnan osalta voidaan yhteenvetona todeta, että se voi olla joko puoltamassa yhteisön yleishyödyllisyyttä tai se voi myös toimia negatiivisena määreenä. Puoltavan tekijänä se on silloin kun yhteisön toiminnan voidaan katsoa hyödyttävän laajoja piirejä tai sillä on muuten laajaa yhteiskunnallista merkitystä. Tällöin toimintaan voi kuulua suuri liikevaihto, se kuitenkin selittyy silloin juuri toimintakentän laajuudella. Sen sijaan jos toiminta on laajaa, mutta kohdistuu suppeaan kohdekenttään on sen painoarvo silloin yleishyödyllisyyttä vastaan. Yhtiön juridisella muodolla näyttäisi olevan merkitystä KHO:n ratkaisujen perusteella, vaikka itse lainsäädäntö ei siihen viittaakaan. Osakeyhtiömuotoinen yhteisö näyttäisi olevan tiukemman tulkinnan kohteena kun yhteisö tai säätiö.

3.2.2. Elinkeinotoimintaa palveleva toiminta

Yhteisön yleishyödyllisyyttä tarkasteltaessa KHO on ottanut kannan, jonka mukaan yhteisö ei ole yleishyödyllinen, jos sen toiminnassa on kysymys elinkeinotoiminnan tukemisesta tai elinkeinotoimintaa palvelevasta toiminasta. Elinkeinotoiminnan läheisyyttä on KHO tarkastellut seitsemän päätöksen yhteydessä.

Ratkaisussa 1994 B 504 taksiautoilijoiden yhteistoimintaa kehittävä yhdistys haki ennakkotietoa siitä, voidaanko sitä pitää TVL 22 §:n mukaisena yleishyödyllisenä yhdistyksenä. Yhdistyksen sääntöjen mukaisena tarkoituksena oli kehittää alueensa taksiautoilijoiden välistä yhteistoimintaa, valvoa jäsentensä ammatillisia ja sivistyksellisiä etuja, toimia hyödyllisten uudistusten aikaansaamiseksi autoliikenteen alalla, kehittää hyvää ja toverillista yhteisymmärrystä jäsenistön kesken ja estää heidän keskinäistä epälojaalia kilpailua. Yhdistys ei harjoittanut liiketoimintaa. Sillä oli toimisto, jossa työskenteli kokopäivätoimisesti toiminnanjohtaja ja toimistos sihteeri. Toimintansa yhdistys rahoitti jäsenmaksuilla, järjestämällä taksinkuljettaja kursseja, takalasinmainonnalla ja jäsenlehden mainostuloilla. Lisäksi se sai vähäistä provisiota eräältä öljy-yhtiöltä jäsenten polttoaineostoista. Yhdistys myös myi vähäisessä määrin ajopäiväkirjoja ja autoilijan tilikirjoja. Yhteisön varsinaiseen toimintaan kuului taksitarkastajan tehtävät. Se järjesti jäsenistölle neuvontatilaisuuksia, koulutusta, tiedotus- ja valistustoimintaa sekä erilaista harrastustoimintaa. Sääntöjen mukaan yhdistyksen purkautuessa tai sen tultua lakkautetuksi varat jätetään viimeisen kokouksen määräämille rekisteröidyille autoilijayhdistyksille tai -liitolle käytettäväksi ammattiautoilijoiden pyrintöjen toteuttamiseksi. Yhdistyksen oman näkemyksen mukaan sen roolina oli edistää taksiautoilua pääkaupungissa. KVL:n ratkaisussa todetaan, että kun otetaan huomioon yhdistyksen tosiasiallinen toiminta, yhdistyksen on katsottava ensisijaisesti pyrkivän järjestämään ja kehittämään jäseninään olevien taksiautoilijoiden elinkeinotoimintaa. Yhdistyksen ei voida katsoa toimivan yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi. Se ei siten ollut TVL:n 22 §:n mukainen yleishyödyllinen yhteisö. KHO ei muuttanut keskusverolautakunnan päätöstä. Kysymyksessä oli kuitenkin äänestyspäätös 4-3. Vähemmistöön jääneet katsoivat, että kun otettiin huomioon yhdistyksen säännöt, yhdistyksen toiminnan laatu ja

ammattimaisen henkilöliikenteen asema osana julkista liikennettä, voitiin yhdistyksen katsoa toimivan yleiseksi hyväksi siten kuin TVL:n 22 §:ssä tarkoitetaan. Lopputuloksessa yleishyödyllisyyden esteenä oli kaksi eri tekijää. Ensimmäkin toiminnan liittyminen jäsenten elinkeinotoimintaan ja toisaalta toiminnan katsottiin kohdistuvan suppeaan piiriin, eikä yleiseksi hyväksi. Näyttäisi siltä, että koska toiminta kohdistui suoraan yhden paikkakunnan tietyn elinkeinoelämän ryhmän omaan elinkeinotoimintaan, olivat nuo molemmat päätöksessä mainitut tekijät yhdessä vaikuttamassa päätöksen lopputulokseen. Lopputulos olisi ehkä ollut toisenlainen, jos kysymyksessä olisi ollut koko maan kattava edunvalvontajärjestö.

Tähän samaan kohderyhmän suppeuteen viittaa myös ratkaisu 1994 B 502. Nyt kysymyksessä yhdistys, jonka sääntöjen mukainen tarkoitus oli erään vakuutusyhtiön palveluksessa olevien sivutoimisten vakuutusasiamiesten yhdistäminen valvomaan yleisiä ja yhteisiä vakuutusasiamiehen toimeen liittyviä etuja. Yhdistys pyrki edunvalvonnan lisäksi tekemään jäsentensä avulla Y - Yhtymä Oy:tä tunnetuksi. Päätöslauselmassaan KHO viittasi lääninoikeuden ratkaisuun, jossa todettiin, että kun yhdistys toimi vain jäsentensä taloudellisten ja ammattietujen valvomiseksi, kysymys ei ollut toimimisesta yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi. Lisäksi KHO totesi, että yhdistyksen tarkoituksena oli jäsenten taloudellisten etujen edistämisen lisäksi Y-Yhtymä Oy:n liiketoiminnan edistäminen. Näillä perusteilla yhdistystä ei pidetty tuloverolain mukaisena yleishyödyllisenä yhdistyksenä. Nytkin kysymyksessä oli äänestysratkaisu. Eri mieltä ollut hallintoneuvos olisi pitänyt yhdistystä työmarkkinajärjestönä. Ratkaisussa olennaista näyttäisi olevan se, että kysymys oli vain yhden yhtiön sivutoimisista vakuutusasiamiehistä. Jäsenmäärä oli siten varsin rajattu. Yleishyödyllisyyttä tarkasteltaessa vielä merkittävämpää oli se, että yhdistys suoraan pyrki edistämään myös yhtiön elinkeinotoimintaa. Sääntöjen mukaan tarkoituksensa toteuttamiseksi yhdistys myös valvoi, että sen jäsenet eivät toimineet samanaikaisesti myös jonkun toisen vakuutusyhtiön asiamiehenä. Samoin yhdistys pyrki vaikuttamaan asiamiehin siten, että jokainen asiamies tekee kalenterivuoden aikana vakuutushankintaa vähintään asiamiessopimuksessa mainitun määrän. Yhdistys siten suoraan toimi osana Y- Yhtymä Oy:n liiketoimintaa.

Näiden ratkaisujen valossa näyttäkin siltä, että mikäli yhteisön toiminta kohdistuu vain yhden yhtiön palveluksessa oleviin tai suppeaan elinkeinoharjoittajien ryhmään, se ei toimi silloin yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi. Yhden yhtiön palveluksessa olevien osalta rajan selvittäminen käytännössä on selkeää. Vaikeuksia kuitenkin käytännön soveltamisen osalta on siinä, miten rajataan suppea elinkeinoharjoittajien ryhmä. Toisaalta on kuitenkin hyvä huomioda se, että edellä mainitutkin ryhmät voivat muodostaa yleishyödyllisen yhteisön, jos yhteisön toiminta muilla perusteilla on yleishyödyllistä. Edellä esitetyissä ratkaisuissa yhteisöjen toiminta liittyi läheisesti suoraan harjoitettuun elinkeinotoimintaan.

Alueellisen toiminnan osalta rajavetoa tukee ratkaisun 1980 II 507 lopputulos. Kysymyksessä oli yhdistys, jonka jäsenyyden edellytyksenä oli rautakaupan harjoittaminen. Yhdistys toimi valtakunnallisesti, se valvoi jäsentensä etuja, työskenteli terveiden liikeperiaatteiden voimaansaattamiseksi ja ylläpitämiseksi sekä vastusti vilpillistä kilpailua. Toimintaan kuului myös alan eriasteista ammattikoulutusta ja siihen liittyvää opetusvälineiden ja oppikirjojen valmistamista. Yhdistys julkaisi äänenkannattajanaan olevaa lehteä ja jakoi alan esitteitä sisältävän kansion jäsenliikkeiden kautta asiakkaille jaettavaksi. Yhdistyksellä oli lisäksi kansainvälistä toimintaa. Se oli myös kahden valtakunnallisen työmarkkinajärjestön jäsenenä. Ratkaisussaan KHO totesi, että yhteisön toiminta ei kohdistunut rajoitettuun henkilöpiiriin. Yhteisön toiminnan ei myöskään katsottu palvelevan pääasiassa yksityistaloudellisia tarkoituksia. Tapauksessa yhteisön toiminta sellaisenaan liittyi läheisesti jäsentensä elinkeinotoimintaan. Se myös suoraan palveli sitä muun muassa koulutustoiminnan kautta. Kysymyksessä oli kuitenkin valtakunnallinen järjestö. Näin ollen sen toiminnan ei enää katsottu kohdistuvan rajoitettuun henkilöpiiriin. Jos siis esimerkiksi edellä esitellyssä taksiautoilijoita koskevassa tapauksessa kysymyksessä olisi ollut valtakunnallinen järjestö, sen toiminta mitä todennäköisimmin olisi todettu yleishyödylliseksi.

Yhtä tiettyä ammattikuntaa koskeva päätös oli kysymyksessä ratkaisussa 30.12.1983/5984. Se koski yhdistystä, jonka sääntöjen mukaisena tarkoituksena oli mm. toimia lääkärikeskusten ja muiden lääkärien yksityisten vastaanottojen yhdyssiteenä,

valvoa ja edistää niiden yhteisiä aatteellisia ja yhteiskunnallisia etuja ja pyrkimyksiä sekä edistää avohoitopalvelusten kehittämistä ja yhteiskunnan edun mukaisesti turvata lääkärinammattin vapaus. Toimintakertomuksensa mukaan yhdistys oli antanut jäsenilleen erilaisia sopimus- ja hintasuosituksia, kehittänyt yhteishankintajärjestelmää, järjestänyt työterveyspalveluita koskevan mainoskampanjan ja hoitanut jäsentensä veroasioita. Ratkaisussa yhdistyksen toiminnan todettiin pääosiltaan olevan lähinnä sen jäsenten harjoittaman taloudellisen toiminnan välitöntä edistämistä. Yhdistys ei siten toiminut yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi. Julkaistun päätösselosteen perusteella näyttäisi siltä, että yhdistys oli keskittynyt toiminnassaan suoraan jäsentensä elinkeinotoiminnan edistämiseen. Toiminnallaan se tuotti jäsenilleen sellaisia palveluita, joita olisi voitu tarjota myös yksityisten elinkeinonharjoittajien toimesta. Ratkaisuselosteesta ei käy ilmi, toimiko yhdistys valtakunnallisesti vai alueellisesti. Sen toiminta sellaisenaan kuitenkin oli lähinnä elinkeinotoimintaa eikä yleishyödyllistä toimintaa. Koska kysymyksessä ei ole vuosikirjaratkaisu, on päätösperustelut varsin lyhyet. Näyttäisi kuitenkin siltä, että yleishyödyllisyyden epäämisenä oli enemmänkin yhdistyksen tosiasiallinen toiminta jäsenten elinkeinotoimintaan liittyen, ottaen huomioon sen, että toiminta itsessään oli lähellä yleistä elinkeinotoiminnan luonnetta. Vaikka kysymyksessä oli tiettyä ammattikuntaa koskeva yhdistys, ei jäsenistön rajallisuudella sinällään ole tässä yhteydessä olennaista roolia.

Jäsenten elinkeinotoimintaa palvelevaa toimintaa käsiteltiin myös ratkaisussa 1982 II 502. Nyt kysymyksessä oli läänintason meijeriliitto, jonka toiminnan tarkoituksena oli jäsenistön ammattitaidon kehittäminen ja valvoa jäsentensä taloudellisia ja ammatillisia etuja. Käytännössä liitto muun muassa organisoii jäsenten yhteisostoja ja edisti tuotteiden myyntiä. Liitto ei kuitenkaan itse myynyt tuotteita. Se avusti jäseniään taloudenhoidossa ja tilinpidossa ja samalla myös valvoi jäsenten toimintaa liittyen tuotteiden laaduntarkkailuun. Päätöksessä todettiin, että koska liitto pyrki ensisijaisesti kehittämään jäsentensä elinkeinotoimintaa, ei kysymyksessä ollut toiminta välittömästi ja yksinomaan yleiseksi hyväksi. Liitto ei siten ollut yleishyödyllinen yhteisö. Myös tässä tapauksessa oli kysymys suoraan elinkeinotoiminnan palvelemisesta. Samat palvelut olisi voitu tuottaa myös ulkopuolisen yrityksen toimesta. Liitolla oli varsin vähän suoraan yleishyödyllistä toimintaa. Sitä oli kuitenkin jonkin verran, tällaista

toimintaa oli esimerkiksi kriisitilanteiden elintarvikehuollon suunnittelu ja yleinen karjatalouden edistämiseen tähtäävä toiminta. Kun pääasiallinen toiminta kuitenkin keskittyi suoraan jäsenten elinkeinotoimintaan, ei kysymyksessä voinut olla yleishyödyllinen toiminta. Ratkaisu on yhteneväinen edellä esitetyn lääkäreiden etujärjestöä koskevan päätöksen kanssa.⁸⁴

Teollisen tuotannon yhteyteen liittyviä ratkaisuja oli kaksi kappaletta. Päätöksessä 1985 II 503 oli kysymys yhdistyksestä, jonka tarkoituksena oli toimia kotimaisten väri- ja lakkatehtaiden yhdyssiteenä, edustaa jäseniään ulospäin sekä valvoa ja edistää niiden yhteisiä etuja. Tarkoitustaan yhdistys toteutti neuvottelemalla alaan liittyvien sidosryhmien kanssa sekä järjestämällä yhteisiä neuvottelu- ja esitelmätilaisuuksia. Lisäksi yhdistys jakoi alan tietoutta niin vähittäiskaupalle kuin kuluttajillekin. Yhdistys toimi myös lausunnonantaja alaan liittyvissä lakiesityksissä ja mietinnöissä. Lääninoikeus oli ratkaisussaan todennut, että kysymyksessä oli TVL 13 §:ssä tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö. Selosteesta ei kuitenkaan käy ilmi, millä perusteella lääninoikeus oli kyseiseen lopputulokseen päätenyt. KHO ei muuttanut lääninoikeuden päätöstä. Ratkaisuselosteen suppeudesta johtuen ratkaisusta ei suoraan pysty lukemaan, millä perusteilla lääninoikeus oli lopputulokseen päätenyt. Näyttäisi kuitenkin siltä, että yhdistyksen katsottiin toimivan niin laajalla sektorilla ja yleisesti alaa kehittäen, että kysymyksessä ei pelkästään ollut sen yhteisöjäsenien elinkeinotoiminnan tukeminen. Yhteisöjäseninä yhdistyksessä vuonna 1980 oli kahdeksan väritehdasta, selosteesta ei käy ilmi, oliko yhdistyksellä ollut muita jäseniä. Vastineessaan yhdistys kuitenkin lausui, että jäsenyys oli mahdollista kaikille alalla toimiville. Painopiste ratkaisussa oli siis yhdistyksen tosiasiallisen toiminnan suuntautuminen yleisesti alaa kehittäväksi. Yhdistyksen toiminnasta oli yleistä hyötyä myös muille kuin yhdistyksen jäsenille.

Hyvin samansuuntainen on ratkaisu 1987 B 503. Nyt kysymyksessä oli A Oy:n 30-vuotissäätiö, joka tuki säätötekniikan kehitystä. Erityisesti säätiön painopiste oli putkivirtauksen säätöön ja sulkuun liittyvien laitteiden ja teknologian kehityksen

⁸⁴ Ratkaisussa oli kysymys harkintaverotuksesta vuosilta 1975 - 1978. Sinällään päätös on jo iäkäs ja viitaten KHO:n ratkaisuun 1998:52 harkintaverotuksen osalta, sen soveltamista nykykäytäntöön tulee välttää. Ratkaisuun liittyvä jäsenten elinkeinotoimintaan liittyvä palvelutoiminta on kuitenkin sovellettavissa myös nykyään.

tukeminen. Toimiala oli siten rajattu varsin läheisesti A Oy:n omaa toimintaan liittyväksi. Säätiö oli pyytänyt KVL:lta ennakkotietoa siitä, onko sitä pidettävä TVL 13 §:n mukaisena yleishyödyllisenä yhteisönä. Toimintaansa säätiö toteutti jakamalla tunnustuspalkintoja, myöntämällä apurahoja ja tukemalla alan aloitteita. Sääntöjen mukaan säätiö saattoi toteuttaa tarkoitustaan muullakin tavalla. Ratkaisussaan KVL totesi säätiön olevan yleishyödyllinen. Verohallitus oli valituksessaan esittänyt, että koska säätiö todellisuudessa toimi lähellä A Oy:tä, sitä ei tule pitää yleishyödyllisenä yhteisönä. Säätiön hallituksen jäsenistä kolme määräsi säätiön perustajat tai heidän oikeudenomistajansa ja kaksi A Oy:n hallitus. Lisäksi Verohallitus katsoi, että alan suppeudesta johtuen säätiö ei todennäköisesti tulisi saamaan lahjoituksia muilta kun A Oy:ltä. KHO ei kuitenkaan muuttanut Keskusverolautakunnan päätöstä. Tapauksen vuosikirjaselosteessa KVL:n ratkaisun perusteena on käytetty yleisiä määrittelyitä yleishyödyllisyyden perusteista. Sen jälkeen on vain todettu, että kysymyksessä oleva yhteisö on yleishyödyllinen yhteisö.⁸⁵ Selosteen perusteella ei siten ole selvitetävissä niitä syitä, joiden perusteella KHO on lopputulokseen päätenyt. Näyttäisi kuitenkin siltä, että koska säätiön toiminta todellisuudessa kuitenkin suuntautui yleiseen alan kehitykseen, eikä A Oy:n omaan kehitystoimintaan, katsottiin säätiön toiminnan tapahtuvan yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi. Alan suppeus ei tässä tilanteessa ollut yleishyödyllisyyden esteenä. Tässäkin tapauksessa on havaittavissa, että myös pieni toimijamäärä voi siten täyttää yleishyödyllisyyden edellytyksen, kun varsinainen toiminta suuntautuu yleiseksi hyväksi.

Yhteenvedon voidaan todeta, että mikäli yhteisö toimii lähellä elinkeinotoimintaa, on sen yleishyödyllisyyttä tutkittaessa kiinnitettävä huomioita seuraaviin seikkoihin:

- mikä on yhteisön toiminnan tosiasiallinen luonne,
- mikä on toiminnan kohderyhmä,
- kohderyhmän koko suhteessa yhteisön toimintaan,
- tavoitellaanko toiminnalla jäsenten elinkeinotoimintaan liittyvää taloudellista hyötyä,
- onko yhteisön toiminnalla yleistä yhteiskunnallista merkitystä,

⁸⁵ KVL on myös muissa yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevissa ratkaisuissaan käyttänyt selosteena samaa perustekstiä. Selosteista ei sellaisenaan käy ilmi, millä perusteilla kulloiseenkin lopputulokseen on päädytty.

- mikä on jäsenten elinkeinotoimintaan liittyvän toiminnan suhde yhteisön muuhun yleishyödylliseen toimintaan.

Yhteisön tosiasiallisen toiminnan kokonaiskartoituksen jälkeen on rajanveto yleishyödyllisen ja muun toiminnan välillä merkittävästi selvempää. Selvää on, että yleishyödyllisen statuksen saavuttamiseksi yhteisön toiminta ei saa keskittyä pelkästään jäsenten elinkeinotoiminnan palvelemiseen. Toiminta ei myöskään saa kohdistua hyvin pieneen kohderyhmään tai jos ryhmä on pieni, niin todellisella toiminnalla tulee kuitenkin muuten olla yhteiskunnallista merkitystä.

3.2.3. Voitonjako

Yhtenä yleishyödyllisyyden merkittävimpana edellytyksenä on, että yhteisö ei saa toiminnallaan tuottaa siihen osallisille taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena, kohtuullista suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä. Koska yksityisoikeudellisesti voitonjako ei ole mahdollista yhdistyksissä ja säätiöissä seuraa siitä, että tässä yhteydessä käsiteltävät yhteisöt ovat kaikki osakeyhtiöitä. Voitonjaon mahdollistava yhtiöjärjestys on siis jo sellaisenaan tunnusmerkki siitä, että kysymyksessä ei ole yleishyödyllinen yhteisö. Tämä siitä huolimatta, vaikka kaikki osakkaat olisivat yleishyödyllisiä yhteisöjä. Voitonjako esti yhtiön yleishyödyllisyyden ratkaisussa 1980 II 502. Yhtiön osakkaat olivat kaupunki ja eräät suurimmaksi osaksi yleishyödylliset yhteisöt. Yhtiön toimialana oli matkailuelinkeinojen harjoittaminen. KHO totesi, että kysymyksessä ei ole yleishyödyllinen yhteisö, koska yhtiö saattoi tuottaa osakkailleen taloudellista etua osinkona.

Yhtiöjärjestyksen sanamuodolla oli erityistä merkitystä ratkaisussa 8.11.1993/4403. Siinä Kansaneläkelaitos omisti keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön kaikki osakkeet. Osa tiloista oli vuokrattuna, mutta pääosa tiloista oli Kansaneläkelaitoksen paikallistoimiston käytössä. Koska yhtiöjärjestyksessä ei ollut mainintaa yhtiön yleishyödyllisyydestä, ei sitä sillä perusteella, että sen omisti Kansaneläkelaitos, voitu pitää yleishyödyllisenä yhteisönä. Kysymyksessä ei ole vuosikirjaratkaisu ja julkaistu

päätös on varsin suppea, mutta näyttäisi siltä, että kysymyksessä oli normaali kiinteistöosakeyhtiö, jolla sellaisenaan oli myös voitonjako mahdollisuus, koska sen yhtiöjärjestyksessä ei määritelty yleishyödyllisyyttä. Voitonjaon mahdollistava yhtiöjärjestys mitä ilmeisimmin oli syynä siihen, että kysymyksessä ei ollut yleishyödyllinen yhteisö.

Tässä yhteydessä on syytä tarkastella vielä ratkaisua 1985 II 509⁸⁶. Siinä kuntien omistama kiinteistöosakeyhtiö todettiin yleishyödylliseksi yhteisöksi, vaikka se yhtiöjärjestyksensä mukaan saattoi jakaa voittoa. Voitonjakoa koskevan säännön sinällään tulisi olla ehdoton, mutta kuten viimeksi mainitusta päätöksestä havaitsee, poikkeuksiakin voi olla. Tosin ne ovat erittäin harvinaisia. Yleissääntönä voidaan todeta, että jos yhtiö voi jakaa voittoa, kysymyksessä ei ole tuloverolaissa tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö.

3.2.4. Muita ratkaisuja

Yhteisön yleishyödyllisyyden ratkaisemiseen liittyviä päätöksiä edellä esitettyjen lisäksi oli vielä kaksi muuta. Ratkaisussa 1987 B 505 oli kysymyksessä X:n arvopaperipörssi. Lääninoikeuden ratkaisussa, jonka KHO vahvisti, todettiin, että arvopaperipörssin ei voida katsoa toimivan yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi, eikä sitä siten voida pitää yleishyödyllisenä yhteisönä. Lisäksi lääninoikeus totesi, että toimintaa oli pidettävä liiketoimintana. Ratkaisuselosteessa ei kuitenkaan tarkemmin perustella sitä, miksi yhteisön ei katsottu toimivan yleiseksi hyväksi. Lääninoikeuden päätökseen liittyvän toiminnan kuvauksen perusteella näyttäisi kuitenkin siltä, että ratkaisun taustalla on yhteisön toimiminen arvopaperikaupan mahdollistavana organisaationa. Vaikka se ei itse käynyt kauppa, se järjesti ammattimaisesti kauppaa käyville mahdollisuuden ja olosuhteen tuota kaupankäyntiä varten. Toiminta siten todellisuudessa liittyi läheisesti arvopaperikauppioiden toimintaan. KHO:n osalta kysymyksessä oli äänestyspäätös, jossa vähemmistöön jäänyt hallintoneuvos olisi pitänyt yhteisö yleishyödyllisenä. Sinänsä tapauksen vuosikirjaselosteesta on vaikea

⁸⁶ Tätä tapausta on tarkemmin käsitelty luvussa 3.3.1.

hahmottaa sellaisia yksityiskohtia, joista olisi apua muiden yhteisöjen yleishyödyllisyyttä ratkaistaessa.

Toinen vaikeasti ryhmiteltävä ratkaisu on 1980 II 620. Siinä käsiteltiin yhdistystä, jonka sääntöjen mukaisena tarkoituksena oli edistää sukututkimusta, perustaa erään suvun jäsenten paikallisia kerhoja sekä lujittaa sukuhenkeä mm. sukukokouksin. Päätöksessään KHO totesi, että jäsenistön ja tosiasiallisen toiminnan rajoitetun luonteen sekä sukututkimuksen rajallisuuden johdosta, yhdistystä ei voitu pitää yleishyödyllisenä yhteisönä. Kyseiseen tapaukseen liittyvä henkilömäärä ei ole tiedossa. Toisaalta on kuitenkin hyvä huomioda, että sinällään sukututkimus voi käytännössä kohdistu hyvinkin erikokoisiin henkilöpiireihin. Merkittävimmissä tapauksissa kysymyksessä saattaa olla yhdistys, jolla on tuhansia jäseniä. Tällaisissa tilanteissa merkittävään asemaan nousee jälleen kerran yhteisön tosiasiallinen toiminta. Liittyykö siihen yleishyödyllistä toimintaa, vai onko kysymyksessä vain yhden suvun keskinäinen yhteydenpito. Yleishyödyllisyys statuksen saamiseksi yhteisöllä tulee olla myös sellaista toimintaa, joka täyttää yleishyödyllisyyden tunnusmerkit.

4. YLEISHYÖDYLLISEN YHTEISÖN VEROVELVOLLISUUS KIINTEISTÖTULOSTA

Yleishyödyllinen yhteisö voi yhdistyslain mukaan omistaa myös kiinteistöjä kuten kuka tahansa muukin juridinen henkilö. Yhdistysten omistamat kiinteistöt voivat olla varsin moninaisessa käytössä. Yhdistykset omistavat kiinteistöjä mm. omaan toimintaansa liittyen, tällöin yhdistys harjoittaa kyseisissä tiloissa sitä yleishyödyllistä toimintaa, joka liittyy sen sääntöjen mukaiseen toimintaan. Kiinteistöjä on voitu hankkia myös puhtaasti sijoitusmielessä tai niitä on voitu saada perintönä tai lahjoituksina. Tällainen kiinteistö voi olla monessa erilaisessa käytössä.

Kiinteistöjen omistus on mahdollista olla joko suoraa tai välillistä. Yhteisö voi siten omistaa kiinteistöjä suoraan tai omistus on voitu järjestää erillisen yhtiön kautta. Yhtiön kautta järjestetty omistus voi tapahtua joko tavallisen osakeyhtiön tai kiinteistöosakeyhtiön kautta. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä tarkasteltaessa ei ole havaittavissa eroa verotuskohtelussa sen suhteen miten omistus on järjestetty⁸⁷. Olennaista näyttäisi olevan kiinteistön käyttötarkoitus.

Kiinteistön omistusmuodolla on merkitystä kuitenkin yleishyödyllisen yhteisön itsensä näkökulmasta. Mikäli kiinteistön omistus on järjestetty erillisen keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön kautta, on osakehuoneistosta saadut vuokratulot yleishyödyllisen yhteisön henkilökohtaista tuloa ja siten verovapaata.⁸⁸

TVL 23 §:n 1 momentin mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta kunnalle ja seurakunnalle. Seuraavassa on tarkoituksen tarkastella millaisessa erilaisessa käytössä yleishyödyllisen yhteisön omistama kiinteistö voi olla ja miten käyttötarkoitus vaikuttaa kiinteistön tuottaman tulon veronalaisuuteen.

⁸⁷ Tässä yhteydessä tarkoitetaan kiinteistön omistavan yhteisön verotusta. Kiinteistön omistavan yhteisön verokohteluun pätevät siis samat säännöt, oli omistus sitten yhdistyksellä tai säätiöllä tai kiinteistö oy:llä.

⁸⁸ Eskelinen 1997, s. 124.

4.1. Omassa käytössä olevat kiinteistöt

4.1.1. Kiinteistö yleisessä käytössä

Kiinteistö on yleisessä käytössä silloin kun se palvelee yhteiskunnan tarpeita. Yhteiskuntaa palvelevaa toimintaa on esimerkiksi kun kiinteistöä käytetään kirkkona, kouluna, kirjastona, sairaalana tai valtion virastona.⁸⁹ Yleisen käytön määritelmä on tuloverolaissa ollut vuoden 1975 alusta lukien. Kirjallisuus kuitenkin varsin vähänlaisesti kommentoi määritelmää ”yleisessä” käytössä.⁹⁰ Myöskään korkeimman hallinto-oikeuden päätöksistä en löytänyt kyseistä määritelmää sellaisenaan käytetyn, sen sijaan ”yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä” olevaan määritelmään oli päätöksissä viitattu. Yleisen käytön määritelmän osalta voidaan kuitenkin todeta, että mikäli kiinteistö esimerkiksi toimii sairaalana, ei se automaattisesti merkitse sitä, että kyseisestä kiinteistöstä saatu tulo olisi yhteisölle verovapaata. Näin esimerkiksi KHO 8.11.1993/4403, jossa Kansaneläkelaitoksen omistaman kiinteistöosakeyhtiön tiloista oli osa vuokrattu sairaalakuntainliitolle. Vaikka tiloissa toimi sairaala, oli kiinteistöosakeyhtiö verovelvollinen saamastaan kiinteistötulosta kunnalle. Kyseisessä tapauksessa kiinteistöyhtiön yhtiöjärjestyksessä ei ollut erityismainintaa, että kysymyksessä olisi yleishyödyllinen yhteisö, joten sillä, että omistaja oli Kansaneläkelaitos, ei ollut vaikutusta asian käsittelyyn.

Verohallituksen kannan mukaan kiinteistö voi olla yleisessä käytössä ainoastaan silloin kun vuokralaisena on julkinen taho, esimerkiksi valtio tai kunta⁹¹. Tulkinta käytännössä johtaa siihen, että yleinen käyttö on samaa kuin julkinen käyttö. Toisaalta vieraan valtion omistama kiinteistö, joka oli kyseisen valtion kulttuuri ja tiedekeskuksena Suomessa, tulkittiin olevan yleishyödyllisessä käytössä.⁹² Jos vuokralaisena on esimerkiksi yleishyödyllinen yhteisö, kysymyksessä on yleishyödyllinen käyttötarkoitus, ei yleinen.

⁸⁹ Verohallitus 2007, Dnro 384/349/2007, s. 32.

⁹⁰ Tästä kuitenkin esimerkkinä Myrsky 2004 a, s. 144 ”Yleinen kiinteistön käyttö on kiinteistön käyttämistä erityisesti yhteiskunnan tarpeisiin”.

⁹¹ Verohallitus 2007, Dnro 384/349/2007, s. 32.

⁹² KHO 1985 II 505.

4.1.2. Kiinteistö yleishyödyllisessä käytössä

Kiinteistön yleishyödyllisestä käytöstä on KHO:n ratkaisuissa selvemmat kannanotot kuin kiinteistön yleisestä käytöstä. Tosin ratkaisuja kiinteistön käyttötarkoituksesta TVL 23 §:n näkökulmasta on varsin vähän. Paremminkin on ratkaistu sitä, onko kiinteistön omistava yhteisö ollut yleishyödyllinen. Lisäksi asiaan on otettu kantaa päätöksissä, joissa on ratkaistu, onko kysymyksessä yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittava yleishyödyllinen yhteisö⁹³. Kirjallisuudessa on yleishyödyllistä käyttötarkoitusta käsitelty olennaisesti enemmän, kuin yleisen käytön määritelmää. Kiinteistön on katsottu olevan yleishyödyllisessä käytössä, jos se suoraan palvelee yleishyödyllisen yhteisön omaa yleishyödyllistä toimintaa.

TVL 23 §:n näkökulmasta KHO:n tämän tutkimuksen kohteeksi valituista päätöksistä löytyi neljä ratkaisua, joissa on otettu kantaa kiinteistön käyttötarkoitukseen. Kaikki päätökset ovat jo yli 20 vuotta vanhoja, joten tuoreita kannanottoja ei asiasta ole. Päätöksessä 1985 II 505 katsottiin vieraan valtion Suomessa omistaman kiinteistön olevan yleishyödyllisessä käytössä, koska sen omistamat tilat olivat kokonaisuudessaan kyseisen valtion kulttuuri- ja tiedekeskuksen käytössä. Päätöksen KHO 1983 II 509 mukaan yleishyödyllisessä käytössä olivat myös yleishyödylliseksi yhteisöksi katsotun säätiön omistamat vähävaraisille opiskelijoille tarkoitetut opiskelija-asunnot. Yleishyödyllisyyttä ei estänyt se, että tiloista osa, joskin vähäinen, oli toimisto ja varastotiloina. Vuokratason määräsi viranomaissäännökset, säätiö siis toimi siltä osin yleisillä asuntomarkkinoilla. KHO kuitenkin katsoi, että asunnot olivat yleishyödyllisen yhteisön toiminnan tarkoituksen mukaisessa käytössä. Näin ollen yleishyödyllisyys täytyi sillä, että kiinteistön hallinta ja käyttötarkoitus liittyi suoraan säätiön yleishyödylliseen toiminnan tarkoitukseen. Vaikka kysymyksessä on kiinteistöjen vuokraus, tässä tapauksessa kiinteistön käyttöoikeuden luovutus liittyi suoraan yhteisön omaan yleishyödylliseen toimintaan, joka siis oli juuri ko. asuntojen vuokraus asumistarkoitukseen. Näkemykseni mukaan tätä tapausta ei siten voi verrata tapauksiin,

⁹³ Päätöksissä on ratkaistu, onko kysymyksessä ollut Lain eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen verohuojennuksista 1 §:n mukainen kiinteistön yleishyödyllinen käyttö.

joissa on käsitelty kiinteistön vuokrausta ulkopuoliselle toimijalle, joka sitten on käyttänyt tiloja oman tarkoituksensa toteuttamiseen.⁹⁴

Kiinteistön yleishyödyllisen käytön määrittelemisen kannalta selkeä rajanveto on päätöksessä KHO 1979 II 507. Kyseisessä ratkaisussa erä- ja kennelkerhon kiinteistö majoineen oli ollut ainoastaan yhdistyksen jäsenten virkistyskäytössä. Perusteluissaan KHO totesi, että tilat eivät olleet yleishyödyllisessä käytössä. Päätös on ymmärrettävissä, koska kiinteistön käyttö oli suoraan kohdistunut yhdistyksen jäsenten henkilökohtaiseen yksityistalouteen. Siihen ei liittynyt mitenkään yhdistyksen toiminnan tarkoitus eikä yleishyödyllisyys.⁹⁵

Poikkeuksellisempi sen sijaan on KHO:n kannanotto, jossa hirvenlihan myyntitulot katsottiin yleishyödyllisessä käytössä olleen kiinteistön kiinteistötuloksi⁹⁶. Päätös perustui päättelyketjuun, jossa ensin todettiin metsästysoikeuden liittyvän metsästyslain mukaiseen metsästysvuokraoikeuteen, jolloin metsästyksestä saatu tulo katsottiin kiinteistötuloksi. Seuraavaksi hirvenlihan myyntitulon katsottiin kohdistuvan yhdistyksen alueellaan harjoittamaan riistanhoitoon. Kun lisäksi saadut tulot käytettiin metsästysseuran yleishyödylliseen tarkoitukseen liittyvään toimintaan, KHO totesi, että kiinteistöä oli käytetty yleishyödylliseen tarkoitukseen.

Kiinteistö voi siis olla yleishyödyllisessä käytössä muullakin tavalla kuin pelkästään siten, että kiinteistön tiloissa tai rakennuksessa harjoitetaan yleishyödyllistä toimintaa.

⁹⁴ Vastaavanlaiseen kannanottoon on päätyntä myös Kuopion hallinto-oikeus päätöksessään 02/0469/3. Kyseisessä päätöksessä yhdistyksen, jonka sääntöjen mukainen tarkoitus oli vanhusten aseman parantaminen mm. ylläpitämällä vanhusten asuntoloita, ylläpitämän rivitalokiinteistön vuokrahuoneistojen katsottiin olevan yleishyödyllisessä käytössä.

⁹⁵ Vertaa kuitenkin tässä yhteydessä päätökseen 13.8.1997/1815, jossa KHO totesi, että näkövammaisten yhdistyksen yksityiselle toiminimelle vuokraamat loma- ja kurssikeskuksentilat olivat olleet yleishyödyllisessä käytössä. Tätä päätöstä käsitellään tarkemmin kohdassa 4.2.3.

⁹⁶ KHO 1982 II 506

4.1.3. Kiinteistö muussa käytössä

Yleishyödyllisen yhteisön omistama kiinteistö on muussa käytössä silloin kun se ei ole yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä. Muuta käyttöä on mm. se jos yhteisön omistamassa kiinteistössä harjoitetaan elinkeinotoimintaa. Elinkeinovalonlain 53 §:n mukaan kiinteistö on elinkeinotoiminnan käytössä, jos sitä käytetään yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoimintaa edistäviin tarkoituksiin. Myös elinkeinotoiminnan henkilökunnan asunto- tai sosiaalitaroitukseen käytetty kiinteistö kuuluu tällöin elinkeinotoimintaan. Verohallitus on ohjeessaan Dnro 384/349/2007 ottanut kannan, jossa pääasiallisen käytön rajaksi katsotaan se, jos yhteisö käyttää kiinteistöä yli 50 %:sti elinkeinotoimintaa välillisesti tai välittömästi edistävään tarkoitukseen⁹⁷. Mikäli kiinteistön käyttö ylittää em. rajan, katsotaan kiinteistöstä saatava tulo elinkeinotoiminnan tulolähteen tuloksi. Korkeimman hallinto-oikeuden päätökset eivät kuitenkaan tue tätä kokonaisratkaisua vaan päätöksistä on havaittavissa, että kiinteistö voidaan jakaa sen käyttötarkoituksen mukaan ja tällöin myös tulot jaetaan käyttötarkoituksen mukaisesti. Tähän viittaa päätös KHO 1980 II 503. Tapauksessa aatteellinen yhdistys vuokrasi tilojaan sekä liiketoimintaan että aatteelliseen toimintaan. Päätöksessään KHO totesi, että yhdistys oli verovelvollinen muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai *kiinteistön osan* tulosta. Näin ollen käsitykseni mukaan kiinteistö voidaan jakaa sen mukaan, missä käytössä kiinteistö on ja siten myös kyseisistä tiloista saatujen tulojen verokäsittely tulee olla sen mukainen, missä käytössä kyseinen kiinteistön osa on. Kyseinen tilanne saattaa esimerkiksi syntyä silloin, kun yleishyödyllinen yhdistys omistaa kiinteistön, josta se itse käyttää osaa elinkeinotoiminnassaan ja vuokraa osan tiloista yleishyödylliseen käyttöön. Se, että yhdistys käyttäisi kyseisestä kiinteistöstä yli 50 %:a omassa elinkeinotoiminnassaan, ei mielestäni tee yleishyödyllisessä käytössä olevasta kiinteistön osasta saatua tuloa yleishyödyllisen yhteisön veronalaiseksi kiinteistötuloksi. Kysymyksessä ei ole EVL:n alainen tulo vaan TVL:n mukainen vuokratulo.

⁹⁷ Verohallitus 2007, Dnro 384/349/2007, s. 33.

Esimerkki:

Yleishyödyllinen yhteisö omistaa kiinteistöt A, B ja C.

<p>Kiinteistö A</p> <p>Yleishyödyllisessä käytössä</p>	<p>Kiinteistö B</p> <p>Yleishyödyllisessä käytössä</p>	<p>Kiinteistö C</p> <p>Oman elinkeino- toiminnan käytössä</p> <hr/> <p>Vuokrattuna yleishyödylliseen käyttöön</p>
---	---	--

Näkemykseni mukaan kiinteistöstä C saatu vuokratulo ei ole yleishyödylliselle yhteisölle veronalaista kiinteistötuloa.

Seuraavaksi voidaan kysyä, miten jako tehdään, jos samat tilat ovat molemmissa käytöissä? Julkaistuista korkeimman hallinto-oikeuden päätöksistä ei löytynyt ratkaisua, joka olisi ottanut kantaa tähän kysymyksen. Mikäli tarkastellaan EVL 53 §:ää voidaan tulkita, että silloin merkittävään asemaan siirtyy nk. pääasiallinen käyttö. Mielestäni kuitenkin em. päätöksen perusteella voidaan tehdä myös toisenlainen johtopäätös, jolloin tällaisessa tapauksessa jako voitaisiin tehdä käytön suhteessa. Tälle kannalle päättyisin erityisesti siinä tapauksessa, että kiinteistön muu käyttö ei ole elinkeinotoimintaan liittyvää.

Muuksi käytöksi on myös tulkittu, jos kiinteistö on ainoastaan ollut yhteisön jäsenten henkilökohtaisessa käytössä⁹⁸. Muun käytön osalta tulkinnanvaraista on esimerkiksi työntekijöiden työsuhteasuntojen käyttötarkoitus. Asiaa voidaan pohtia kahdesta eri näkökulmasta. Arvonlisäverolain mukaisessa tulkinnassa kiinteistö on yksityisessä käytössä, jos se kohdistuu käyttäjän yksityistalouteen. Tästä voitaisiin päätellä, että työsuhteasunnot eivät ole yleishyödyllisessä käytössä. Toisaalta elinkeinoverolain

⁹⁸ Kts. edellä esitetty päätös KHO 1979 II 507.

mukaan työsuhdeasunnot ovat elinkeinotoimintaa liittyviä ja silloin niiden käyttö suoraan liittyy elinkeinotoimintaan. Koska arvonlisävero on välillinen vero, ja toisaalta elinkeinoverolaki on tulon verotukseen perustuvan laki, näkisin elinkeinoverolain paremmin tuloverolakiin rinnastettavana periaatteidensa perusteella. Tällöin seurasi tulkinta, että työsuhdeasunnot ovat yleishyödyllisessä käytössä, jos ne kohdistuvat yleishyödyllisen toiminnan palveluksessa oleviin työntekijöihin. Sen sijaan, jos työntekijät ovat yhteisön elinkeinotoiminnan palveluksessa, ei kiinteistö tältä osin ole yleishyödyllisessä käytössä⁹⁹. Mikäli asuntoja myöhemmin vuokrataan ulkopuolisille, eivät ne silloin enää ole yleishyödyllisessä käytössä, vaikka aikaisemmin olisivatkin olleet työsuhdeasuntoja.

4.2. Vuokratut kiinteistöt

Tässä luvussa on tarkoitus käsitellä sellaisten kiinteistöjen verotusta, jotka omistaa yleishyödyllinen yhteisö, mutta joka on vuokrannut kyseiset tilat ulkopuoliseen käyttöön. On syytä huomioida, että yleishyödyllisen yhteisön osakehuoneistosta saamat tulot ovat sen henkilökohtaista tuloa ja näin ollen verovapaata. Seuraavassa onkin tarkoitus kiinteistöyhtiöiden osalta käsitellä niiden omaa verokohtelua, ei omistavan yleishyödyllisen yhteisön verotusta. Tässä yhteydessä ei käsitellä sellaisia tapauksia, jossa kysymyksessä on tavallinen yksityisoikeudellinen osakeyhtiö, mutta jonka osakkeet omistaa yleishyödyllinen yhteisö. Tällöin mahdollisesta yhtiöstä saatavat osinkotulot ovat yleishyödyllisellä yhteisöllä verovapaata tuloa, mutta osakeyhtiö on normaalisti verotettava yhtiö eikä silloin ole kysymyksessä TVL 22 §:n mukainen yleishyödyllinen yhteisö.

Yleishyödyllinen yhteisö voi omistaa kiinteistöjä joko omaa toimintaansa varten, mutta myös sijoitusmielessä. Yhteisö on voinut hankkia kiinteistöjä toiminnasta kertyneillä varoilla, tai se on esimerkiksi saattanut saada kiinteistöjä perintönä tai lahjoituksena. Tällaisille kiinteistöille ei läheskään aina ole mahdollista löytää yleishyödyllisen yhteisön omaan käyttöön liittyvää yleishyödyllistä käyttötarkoitusta. Voi myös olla, että

⁹⁹ Myrsky 2004 a, s. 139.

vain osa kiinteistöstä otetaan yhteisön omaan käyttöön ja loppuosa vuokrataan yhteisön ulkopuoliselle.

Hallituksen esityksessä tulo- ja varallisuusverolaiksi todettiin, että yleiseltä kannalta saattaa usein olla suositeltavampaa, että yleishyödylliset yhteisöt sijoittavat varansa kiinteistöihin sen sijaan, että ne alkaisivat harjoittaa varojensa lainaamista kilpaillen täten rahalaitosten kanssa tai osakesijoittamisen kautta hankkisivat määräysvallan liikeyrityksissä¹⁰⁰. Samassa hallituksen esityksessä myös todettiin, että olisi tuskin tarkoituksenmukaista, että sijoitukset kiinteään ja irtaimeen omaisuuteen asetetaan tällöin verotuksellisesti eri asemaan^{101, 102}. Hallituksen esityksessä tultiinkin siihen tulokseen, että yleishyödylliset yhteisöt vapautettiin kiinteistön tai sen osan tuottamasta tulosta valtionveron osalta. Sen sijaan mikäli kiinteistöä käytetään muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen on yleishyödyllisen yhteisön maksettavasta kiinteistön tuottamasta tulosta veroa kunnalle ja seurakunnalle.

Seuraavassa on tarkoituksena tarkastella sitä, miten vuokrattujen kiinteistöjen tuottamaa tuloa tulee verotuksessa kohdella eri tilanteissa, perustuen korkeimman hallinto-oikeuden tekemiin ratkaisuihin.

4.2.1. Liikekiinteistöt ja -huoneistot

Liikehuoneistoksi tässä yhteydessä määritellään kiinteistö, joka on EVL 1 §:n mukaisen elinkeinotoiminnan käytössä. Tällöin kysymykseen voi tulla esimerkiksi liikehuoneisto, tehdaskiinteistö, varastotilat tai toimistotilat. Olennaista on, että kyseisissä tiloissa harjoitetaan sellaista toimintaa, joka elinkeinoverolain nojalla tulkitaan liike- tai ammattitoiminnaksi.

¹⁰⁰ Hallituksen esitys tulo- ja varallisuusverolaiksi 40/1974, s. 7.

¹⁰¹ Hallituksen esitys tulo- ja varallisuusverolaiksi 40/1974, s. 7.

¹⁰² Käytännössä kiinteistösijoituksen kohdalla kiinteä omaisuus on selkeästi eri asemassa kuin irtain omaisuus. Mikäli yleishyödyllinen yhteisö omistaa kiinteistön suoraan ja vuokraa ko. kiinteistöä muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen käyttöön, on se verovelvollinen kiinteistötulosta kunnalle ja seurakunnalle. Jos saman kiinteistön omistus järjestetään keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön kautta, on saatu vuokratulo yleishyödylliselle yhteisölle verovapaata. Yhteisön omistaessa kiinteistön itse on kysymyksessä kiinteä omaisuus kun taas osakeyhtiön osakkeet ovat irtainta omaisuutta.

Normaalin elinkeinotoiminnan osalta sääntely on varsin selkeää. Kun tiloissa harjoitetaan elinkeinotoimintaa, ne ovat silloin muussa kuin yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä. Tällaiseen käyttöön käytetyn kiinteistön tuottamasta tulosta yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen kunnalle ja seurakunnalle. Ongelmatilanteeksi muodostuukin lähinnä tulkintatilanne rajatapauksissa siitä, milloin tiloissa harjoitetun toiminnan on tulkittu olevan liiketoimintaa ja milloin ei.

Toisaalta liikehuoneistoksi voidaan mieltää myös kiinteistö, jossa aikaisemmin on harjoitettu liiketoimintaa. Verotuskohtelun kuitenkin ratkaisee sen hetkinen käyttötarkoitus. Jos siis entinen liikehuoneisto on nyt yleishyödyllisessä käytössä, on sen tuottama kiinteistötulo, mikäli saajana on yleishyödyllinen yhteisö, saajalleen verovapaata.

Liiketiloissa voi olla vuokralla myös julkinen taho, esimerkiksi kunta tai valtio. Myös tällaisessa tilanteessa varsinainen tilojen käyttötarkoitus ratkaisee kiinteistötulon verokehdelun. Mikäli tiloissa toimii esimerkiksi oppilaitos ja tilat ovat opetuskäytössä, on kysymyksessä yleinen käyttö. Tulkintatilanne saattaa syntyä esimerkiksi tilanteessa, jossa tiloissa toimii opetusravintola. Onko silloin kysymyksessä yleinen käyttö vai elinkeinotoiminta? Päätöksessä 30.8.2000/1754 käsiteltiin ammatillisen oppilaitoksen opetustoimintaan liittyvän ravintolan arvonlisäverovelvollisuutta. KHO totesi, että kysymyksessä oli arvonlisäverolain 1 §:n mukainen liiketoiminta, mutta koska kysymyksessä oli toimintaa harjoittavan säätiön yleishyödyllinen toiminta, ei se ollut kyseisestä toiminnasta arvonlisäverovelvollinen. Näin ollen, mikäli tilat olisivat olleet vuokrattuna yleishyödylliseltä yhteisöltä, ei niistä vuokranantajalle kertynyt tulo olisi ollut veronalaista, koska kysymyksessä oli yleishyödyllinen toiminta.

4.2.2. Harrastustilat

Kansalaisten harrastustoiminta Suomessa on hyvin pitkälle järjestetty yleishyödyllisten yhteisöjen organisoimana. Tästä on seurannut, että myös harrastustoimintaan

käytettävät kiinteistöt varsin usein ovat yleishyödyllisten yhteisöjen omistuksessa. Harrastustoimintaan liittyy tietty aatteellisuus ja sen seurauksena usein, mikäli yhteisö ei itse tarvitse tilaa, vuokraa se sen jollekin toiselle harrastustoimintaa harjoittavalle yhteisölle. Pääsääntöisesti, mikäli tiloissa harjoitetaan yleishyödylliseksi luokiteltavaa harrastustoimintaa, ei se, että tilat on vuokrattu edelleen, tee kyseisestä kiinteistötulosta vuokranantajalle veronalaista. Merkittävään osaan myös tässä tilanteessa nousee vuokralaisen tiloissa harjoittama toiminta ja onko se tulkittavissa muuksi kuin yleiseksi tai yleishyödylliseksi toiminnaksi. Seuraavassa on joitakin esimerkkejä erilaisista toiminnoista ja niiden verokohtelusta.

Harrastustiloissa voi olla vuokralaisena esimerkiksi kunta ja sen koululaitos. Tällaisia tapauksia ovat esimerkiksi jotkut urheilutalosaatiöt/yhdistykset ja pienet jäähallit, joiden tilat päivisin on paikkakunnan koululaitoksen käytössä ja iltaisin järjestöjen harrastustoiminnassa. Tämä on yleistä varsinkin pienillä paikkakunnilla, joissa tiloille on haluttu saada hyvä käyttöaste. Kun vuokralaisena on julkinen taho, kuten esim. kunta, joka harjoittaa tiloissa julkista toimintaa, ovat tilat tällöin yleisessä käytössä ja niistä saatu vuokratulo on yleishyödylliselle yhteisölle verovapaata. Jos se sijaan kunta harjoittaa kyseisissä tiloissa liiketoimintaa tai esimerkiksi vuokraa kyseisiä tiloja edelleen elinkeinotoiminnan käyttöön, ovat tilat tällöin muussa käytössä ja vuokratulot alkuperäiselle vuokranantajalle veronalaista tuloa. Tällainen tilanne käsitykseni mukaan voisi esimerkiksi olla silloin, jos urheilutalo on yleishyödyllisen yhteisön omistuksessa ja kunta on vuokrannut sen päiväaikaan koulutoimen käyttöön, mutta esimerkiksi vuokrannut kuntosalin osuuden edelleen yksityiselle kuntosaliryttäjälle. Tällöin se osuus yleishyödyllisen yhteisön vuokratulosta, joka koskee liiketoimintaan edelleen vuokrattua tilaa, on veronalaista tuloa.

Harrastustiloissa voi olla vuokralaisena myös toinen yleishyödyllinen yhteisö. Tämä jopa on varsin yleistä, koska tällä tavalla esimerkiksi yhdistykset ovat pystyneet jakamaan kiinteistön aiheuttaman kulurasituksen. Kuitenkin myös tällaisessa tapauksessa tilojen lopullinen käyttötarkoitus on se, joka ratkaisee kiinteistötulon veronalaisuuden. Mikäli vuokralainen harjoittaa tiloissa ainoastaan yleishyödyllistä toimintaa, on tiloista saatu tulo verovapaata. Jos sen sijaan tiloissa harjoitetaan

yleishyödyllistä toimintaa ja elinkeinotoimintaa, tulee tulo jakaa toimintojen suhteessa verovapaaseen ja veronalaiseen kiinteistötuloon.¹⁰³ Myös tässä yhteydessä voidaan soveltaa edellä olevaa esimerkkiä mahdollisesta edelleenvuokrauksesta. Siten jos tilat on edelleen vuokrattu elinkeinotoimintaan, niin myös tässä tapauksessa niiden osalta tilojen tulkitaan olevan nk. muussa käytössä ja kumpikin vuokranantajista on tällöin verovelvollinen siitä kiinteistötulosta, joka kohdistuu ko. tiloihin.

Yleishyödyllinen yhteisö voi vuokrata tilansa myös suoraan yksityiselle yritykselle. Pääsääntöisesti tällaisessa tapauksessa tilat ovat nk. muussa käytössä ja saatu tulo on tällöin veronalaista. Poikkeustilanteita kuitenkin on, kuten esim. KHO:n päätöksessä 13.8.1997/1815. Päätös on annettu verohuojennushakemuksen yhteydessä, mutta käsitykseni mukaan se on hyvin sovellettavissa myös TVL 23 §:n mukaiseen kiinteistön käyttötarkoituksen ratkaisuun. Tapauksessa näkövammaisten yhdistys oli antanut omistamansa loma- ja kurssikeskuksen erään toiminimen hoidettavaksi. Lomakodin hoitajan tuli maksaa yhdistykselle korvaus erillisen sopimuksen mukaan. Sopimuksessa oli näkövammaisille asiakkaille ja heidän perheenjäsenilleen vahvistettu enimmäistaksat ja etusija loma- ja kurssikeskuksen käyttöön. Yhdistys itse sai eräitä ilmaispalveluja. Enemmistö asiakkaista oli näkövammaisia perheineen. Menettelyn olivat hyväksyneet myös sosiaali- ja terveysministeriö sekä Raha-automaattiyhdistys yhdistykselle myönnettävien avustusten kannalta. Kyseisessä tapauksessa KHO katsoi, että tilat olivat pääasiallisesti yleishyödyllisessä käytössä tehdystä hoitosopimuksesta huolimatta.¹⁰⁴

Yritykselle vuokratusta tilasta saatu vuokratulo voi olla verovapaata myös joissakin muissa tilanteissa. Tällainen tilanne voi syntyä muun muassa silloin, jos urheilukilpailun järjestäjä vuokraa kisojen ajaksi esimerkiksi osan katsomotiloista yrityksen käyttöön. Vuokratulo voidaan tällöin katsoa verovapaaksi tuloksi, jos sen katsotaan liittyvän TVL 23 §:n 3 momentissa tarkoitettuun urheilukilpailusta saaduksi tuloksi¹⁰⁵.

¹⁰³ Näin esimerkiksi KHO:n päätöksessä 1980 II 503, jossa KHO totesi, että yhdistys on verovelvollinen muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tulosta.

¹⁰⁴ Vertaa kuitenkin päätös KHO 1979 II 507, jossa yhdistyksen omistama kiinteistö oli ollut vain yhdistyksen jäsenten virkistyskäytössä. Kiinteistöä ei katsottu käytetyn yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen.

¹⁰⁵ Eskelinen 1995, s. 51.

4.2.3. Asuntojen vuokraus

Asuntojen vuokrauksen osalta toiminnan on pääsääntöisesti katsottu liittyvän vuokraustoimintaan, eikä täten olisi kysymys yleishyödyllisestä toiminnasta. Tähän kannanottoon on päätyneet myös verohallitus verotusohjeessaan yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille¹⁰⁶. Asia ei kuitenkaan ole aivan yksiselitteinen. Esimerkiksi päätöksessään 1983 II 509 KHO totesi, että yleishyödylliseksi yhdistykseksi katsotun säätiön rakennuttama kiinteistö, jolla pääasiallisesti sijaitsi vähävaraisille opiskelijoille varattuja asuntoja, oli säätiön yleishyödyllisen toiminnan tarkoituksen mukaisessa käytössä ja näin ollen säätiö ei ollut verovelvollinen ko. kiinteistöstä saamastaan tulosta.¹⁰⁷ Toisaalta päätöksessä 2.12.1980/6049 KHO katsoi, että säätiö, jonka toiminta pääasiallisesti käsitti valtion lainoittaminen asuntojen vuokraamista ja hallintaa, ei ollut yleishyödyllinen yhteisö, koska sen toiminta ei ollut luonteeltaan yleishyödyllistä. Tämä siitä huolimatta, että toiminta oli säätiön sääntöjen mukaan yhteiskunnallisesti ja taloudellisesti tarkoituksenmukaista asuntotuotannon edistämiseksi ja asunto-olojen parantamiseksi. Näyttäisikin siltä, että mikäli asuntojen vuokraus liittyy kiinteästi yleishyödyllisen yhteisön muuhun yhteiskunnalliseen toimintaan, esim. jossakin sosiaalisessa tarkoituksessa, voidaan tällaisten asuntojen katsoa olevan yleishyödyllisessä käytössä. Toiminta ei kuitenkaan saa olla kilpailevaa toimintaa yleisillä asuntomarkkinoilla. Selvä pelkkä asuntojen vuoraus ilman viitekehystoimintaa tulkittaneen kuitenkin suoraan pelkäsi ansaintarkoitukseksi, eikä siinä silloin ole kysymys yleishyödyllisestä toiminnasta.

4.3. Maatalous- ja metsäkiinteistöt

Metsäkiinteistöjä voidaan käyttää sekä yleishyödylliseen että muuhun käyttöön. Metsäkiinteistöjä koskevia ennakkopäätöksiä on kuitenkin varsin vähän. Löytämistäni päätöksistä käytännössä vain päätöksessä KHO 1982 II 506 käsitellään suoraan metsäkiinteistöstä saatua tuloa. Tässäkin päätöksessä kuitenkin on kysymys lähinnä

¹⁰⁶ Kts. Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille, Dnro 384/349/2007, s. 32.

¹⁰⁷ Kts. myös Kuopion hallinto-oikeuden päätös 4.10.2002 02/0469/3, jossa vanhusten ja eläkeläisten vuokra-asunnoksi tarkoitettun rivitalon katsottiin olevan yleishyödyllisessä käytössä.

välillisestä tulosta, eli hirvenlihan myynnistä saadusta tulosta, ei suoraan metsän tuottamasta tulosta. Puuaineksen myynnistä saatavan tulon on käytännössä katsottu olevan nk. muuta tuloa ja yhdistykset ovat olleet siitä verovelvollisia myös TVL 23 §:n 4 momentin mukaisesti, jossa on täsmennetty, että kiinteistön tuottamana tulona pidetään myös metsätalouden pääomatuloa. Merkitystä ei ole ollut sillä, että kiinteistöstä saatu tuotto on käytetty yleishyödylliseen tarkoitukseen.¹⁰⁸

Maatalouskiinteistön osalta tulon veronalaisuus riippuu kiinteistön käyttötarkoituksesta. Korkeimman hallinto-oikeuden päätösten perusteella voi tulla siihen tulokseen, että jos esimerkiksi peltojen viljely liittyy suoraan yleishyödyllisen yhteisön toimintansa tarkoituksen mukaiseen yleishyödylliseen toimintaan, ei tällöin saatu tulo ole veronalaista vaan kiinteistöä käytetään yleishyödylliseen tarkoitukseen. Tähän viittaa KHO:n päätös 1979 II 520, jossa kansanopiston opetuspuutarhan toimintaan liittyvien puutarhatuotteiden myynnistä kertyvien tulojen ei katsottu olevan yhdistyksen liiketuloa. Sen sijaan jos kiinteistöllä harjoitetaan normaalia MVL:n mukaista elinkeinotoimintaa, ei kiinteistö tällöin yleishyödyllisessä käytössä, vaikka sen omistaisikin yleishyödyllinen yhteisö.¹⁰⁹

¹⁰⁸ Poikkeustilanne metsän tuoton kohdalla syntyy mielestäni silloin jos metsän myynti suoraan kohdistuu yleishyödyllisen yhdistyksen ylläpitämän oppilaitoksen opetustoimintaan, vrt. päätös 1979 II 520.

¹⁰⁹ Maatilatalouden tuloverolaki 15.12.1967/543 2 § (30.12.1992/1541), ”Maataloudella tarkoitetaan varsinaista maataloutta sekä sellaista erikoismaataloutta taikka maa- tai metsätalouteen liittyvää muuta toimintaa, jota ei ole pidettävä eri liikkeenä. Maatilalla tarkoitetaan tässä laissa itsenäistä taloudellista yksikköä, jolla harjoitetaan maa- tai metsätaloutta.”

5. YLEISHYÖDYLLISEN YHTEISÖN LIIKETOIMINTA

Yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen saamastaan elinkeinotulosta TVL 23 §:n 1 momentin perusteella. Lisäksi yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverolain 4 §:n perusteella arvonlisäverovelvollinen toiminnastaan, jos ko. toimintaa on pidettävä TVL 23 §:n perusteella elinkeinotoimintana. Ratkaisu verovelvollisuudesta molempien lakien osalta perustuu siten tuloverolain tulkintaan. Yhteisö voi harjoittaa kyllä arvonlisäverolain 1 §:n mukaista liiketoimintaa, mutta se ei silti ole siitä välttämättä arvonlisäverovelvollinen, koska kyseinen toiminta ei tuloverolain mukaan ole yhteisön elinkeinotoimintaa. Arvonlisäverolain taustalla vaikuttava neutraliteettivaatimus aiheuttaa kuitenkin sen, että elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien tarkastelu on noussut entistä tärkeämpään asemaan.

Verohallitus antoi 1.6.2005 yleishyödyllisille yhteisöille kohdistetun verotusohjeen, Dnro 753/32/2005.¹¹⁰ Uusi ohjeistus oli kansalaisjärjestöjen mielestä selkeästi verotusta kiristävä, ja sen johdosta järjestöjen taholta yleiseen keskusteluun nostettiin vaatimus yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen selkeyttämiseksi siten, että kansalaisjärjestöjen toimintaedellytykset säilyvät. Oikeusministeriö asetti 12.10.2006 oikeustieteen tohtori Pentti Arajärven selvitysmieheksi tehtävänä laatia Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset - mietinnön. Selvitysmies jätti mietintönsä oikeusministeriölle 25.1.2007. Perustelumuiustiossa hallituksen periaatepäätökselle kansalaisjärjestöjen toimintaedellytysten edistämiseksi pohditaan yleishyödyllisten yhteisöjen asemaa monesta eri näkökulmasta, yhteisöjen verokohtelu on yksi tarkastelunäkökulma. Vaikka mietintö sinällään sisältää monenlaisia ehdotuksia kansalaisjärjestöjen toimintaedellytysten parantamiseksi myös varainhankinnan osalta, halutaan siinä kuitenkin selkeästi erotella järjestölähtöinen auttamistyö ja elinkeinotoiminta. Mietinnössä todetaankin, että jos kansalaisjärjestö harjoittaa elinkeinotoimintaa, tulee sen elinkeinonharjoittamista käsitellä samalla tavalla kun muiden elinkeinotoimintaa harjoittavien toimintaa niin verotuksen, tukien, avustusten kuin toiminnan sääntelyn

¹¹⁰ Verohallitus antoi uuden verotusohjeen yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille 30.4.007, Dnro 384/349/2007. Uusi ohje korvasi ohjeen 753/32/2005.

osalta¹¹¹. Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien tunnistaminen on siten jatkossakin tärkeää.

Liiketoiminnan tunnusmerkkejä tarkasteltaessa ongelmallista on se, että lainsäädäntö ei suoraan määrittele mikä on liiketoimintaa ja mikä ei. Liiketoiminta määritelmän epäselvyys ei ole aivan uusi ongelma. Jo vuonna 1967 Eero Vilkkonen pohti merkityssisällön antamista liikevaihtoverolain sanalle ”liiketoiminta” Lakimies lehden artikkelissa. Elinkeinotoiminnan verotusta sääntelee pääsääntöisesti elinkeinoverolaki. Olisi siten luonnollista olettaa, että kyseinen laki myös määrittelee mitä elinkeinotoiminta on, näin ei kuitenkaan ole. Elinkeinoverolain 1§:n mukaan elinkeinotoimintaa on liike- ja ammattitoiminta, 4 § määrittelee, että veronalaisia elinkeinotuloja ovat elinkeinotoiminnassa rahana tai rahanarvoisena etuutena saadut tulot. Lain sanamuoto ei siten määrittele millainen toiminta on elinkeinotoimintaa. Koska kuitenkin liiketoiminta käsite on lainsäädännössä ollut jo vuosikymmeniä, on käytännön lainsoveltaminen määritellyt ne keskeiset tekijät, jotka vaikuttavat toiminnan liiketoimintaluonteisuutta ratkaistaessa. Liiketoiminnan tunnusmerkkejä on oikeuskirjallisuudessa tutkittu useissa yhteyksissä. Selkeästi liiketoiminnan tunnusmerkeiksi on noussut mm. toiminnan suunnitelmallisuus ja jatkuvuus, voiton tavoittelu, toiminnan laajuus, kohdistuminen rajoittamattomaan henkilöpiiriin, yleisyys ja taloudellinen riski.^{112 113}

Tutkittaessa yhteisön toiminnan veronalaisuutta on ensin ratkaistava, onko kysymyksessä ylipäätään yleishyödyllinen yhteisö. Liiketoiminnan tunnusmerkkejä

¹¹¹ Arajärvi 2007, s. 16.

¹¹² Juote 1996, s. 280.

Kts. myös Eskelinen 1997, s. 77 – 79, Andersson-Ikkala 2005, s.16-19 sekä Andersson 1995, s. 69.

¹¹³ Verohallituksen Verotusohjeessa yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille Dnro 384/349/2007, on seuraavanlainen esimerkkiluettelo elinkeinotoiminnan tunnusmerkeistä:

”-vieraan pääoman käyttö,

- sitoutuneen pääoman suuri määrä,

- toimintaan palkattu henkilökunta

- ansiotarkoitus / voiton tavoittelu

- toiminnan laajuus / suuri liikevaihto,

- toiminnan jatkuvuus / säännöllinen toistuvuus,

- käyvän markkinahinnan käyttäminen,

- toimiminen kilpailuolosuhteissa,

- toiminnan kohdistuminen tavanomaisiin kauppatavaroihin tai suoritteisiin.”

joudutaan siten tarkastelemaan kahdessa vaiheessa. Ensin ratkaistaessa, onko kysymyksessä yleishyödyllinen yhteisö ja toisen kerran tutkittaessa, onko yleishyödyllisen yhteisön harjoittama toiminta elinkeinotoimintaa. Aiemmin luvussa kolme on käsitelty yhteisön yleishyödyllisyyden ratkaisemista ja sen yhteydessä liiketoiminnan tunnusmerkkejä. Tässä luvussa lähdetään tilanteesta, jossa yhteisö on jo todettu yleishyödylliseksi yhteisöksi. Seuraavaksi on tarkoitus tarkastella liiketoiminnan tunnusmerkkejä yleishyödyllisten yhteisöjen näkökulmasta Korkeimman hallinto-oikeuden antamien päätösten perusteella.

5.1. Yleiset liiketoiminnan tunnusmerkit KHO:n päätösten näkökulmasta

5.1.1. Ansaintatarkoitus

Ansaintatarkoitusta käsitteenä on paljon käytetty ennakkoratkaisuissa. Sitä on molemmin puolin päätöksissä, joissa perusteluna saattaa olla esimerkiksi, että ”toiminnalla oli ansaintatarkoitus” tai vastavuoroisesti ”toiminnalla ei ollut ansaintatarkoitusta”. Samassa tarkoituksessa on käytetty myös termejä ”toiminnalla pyrittiin taloudellisten etujen tavoittelemiseen” tai vastavuoroisesti ”toiminnalla ei tavoiteltu voittoa”. Ansaintatarkoitus on monessa päätöksessä liitetty myös muihin liiketoiminnan tunnusmerkkien yhteyteen. Pelkkää ansaintatarkoitusta liiketoiminnan tunnusmerkkinä on käytetty varsin vähän. Tosin tällaisiakin päätöksiä on.

Ratkaisuja tarkasteltaessa näyttäisi siltä, että pelkkä ansaintatarkoitus ei sinällään tee toiminnasta elinkeinotoimintaa. Elinkeinotoiminnan tunnusmerkit ovat täyttyneet vasta, kun ansaintatarkoitukseen on liittynyt muita liiketoiminnan tunnusmerkkejä. Näin esimerkiksi ratkaisussa KHO 1997:2, jossa yleishyödyllisenä yhteisönä pidettävä urheiluseura oli tehnyt sopimuksen yritysten viikkomainosten jakelusta. Jakelun suorittivat yhdistyksen jäsenet talkootyönä. Päätöksessä KHO toteaa, että toiminta tapahtui ansiotarkoituksessa ja muutoinkin arvonlisäverolaissa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Kun kuitenkin huomioitiin toiminnan laatu ja laajuus¹¹⁴ ei

¹¹⁴ Yhdistyksen arvioitiin saavan tuloa kyseisestä toiminnasta noin 80.000 markkaa vuodessa.

kysymyksessä ollut yhdistyksen elinkeinotoiminta. Pelkkä ansaintatarkoitus ei siten vielä täyttänyt elinkeinotoiminnan luonnetta. Tämä siitä huolimatta, että toiminta ei sellaisenaan liittynyt yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen muussa kuin varainhankinta mielessä.

Samanhenkiseen ratkaisuun KHO on päätenyt tapauksessa 1987 B 504, jossa yleishyödylliseksi yhteiseksi katsotun urheiluseuran tarkoituksena oli talkootyönä rakentaa omakotitalo myyntitarkoituksessa. Ennakkotiedossaan KHO katsoi, että urheiluseuran omakotitalon myymisestä saama tulo ei ollut yhdistyksen liiketuloa. Myös tässä tapauksessa hankkeella on ollut selvä ansaintatarkoitus, mutta yksistään se ei tehnyt toiminnasta elinkeinotoimintaa, kun muut elinkeinotoiminnan tunnusmerkit eivät täytyneet.

Ansaintatarkoitus esiintyy monissa päätöksissä yhdessä muiden elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien kanssa ja sitä kautta on havaittavissa, että sen rooli on tärkeä kokonaisuutta tarkasteltaessa, mutta pelkkä ansaintatarkoitus sinällään ei tee toiminnasta elinkeinotoimintaa.

Monissa päätöksissä ansaintatarkoitus yhdistetään rajoittamattomaan tai laajaan asiakaspiiriin, suunnitelmallisuuteen ja toiminnan jatkuvuuteen. Näyttäisi siten siltä, että ansaintatarkoitus jossain määrin hyväksytään toiminnan tarkoitukseksi, jos se liittyy kiinteästi yhteisön toiminnan tarkoitukseen tai sellaiseen varainhankintaan, jolla pyritään rahoittamaan yhteisön yleishyödyllistä toimintaa. Näin esimerkiksi ratkaisussa 1997:26, jossa rakennusmestariyhdistys järjesti rakennusnäyttelyn. Päätöksessä KHO totesi, että toiminta kohdistui ennalta rajoittamattomaan asiakaspiiriin, oli suunnitelmallista ja jatkuvaa sekä tapahtui ansaintatarkoituksessa. Toiminta kuitenkin liittyi välittömästi yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, joten sen ko. toiminnasta saama tulo ei ollut elinkeinotuloa. Samana päivänä KHO antoi päätöksen 1997:27 tapauksessa, jossa paikallinen nuorkauppakamari, joka myös oli yleishyödyllinen yhteisö, järjesti asumiseen ja rakentamiseen liittyvät messut. Ratkaisussa todettiin, että toiminta kohdistui ennalta rajoittamattomaan asiakaspiiriin, toiminta oli suunnitelmallista ja toistuvaa sekä se tapahtui ansaintatarkoituksessa.

Toiminta ei kuitenkaan liittynyt yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, joten sen kyseisistä messuista saamat tuotot oli yhdistyksen elinkeinotuloa. Kysymyksessä oli muutenkin hyvin samankaltaiset tapaukset, ainoastaan yhteisön yleishyödyllinen tarkoitus oli merkittävästi erilainen ja se ratkaisi tulon veronalaisuuden.

Johtopäätöksenä voidaan esittää, että vaikka toiminnalla olisikin ansaintatarkoitus, ei se vielä sellaisenaan tee toiminnasta elinkeinotoimintaa. Täytyy myös esiintyä muita elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä. Mikäli toiminta sitten liittyy suoraan yhteisön yleishyödylliseen toimintaan, ei vielä useampikaan elinkeinotoiminnan tunnusmerkki sellaisenaan tee toiminnasta elinkeinotoimintaa.¹¹⁵

Itse ansaintatarkoitus terminä esiintyy monenlaisissa yhteyksissä tutkittaessa ennakkoratkaisuja. Se näyttäisi olevan helppo liittää ratkaisuun kun ratkaisuun ja sellaisenaan tulkinnassa se onkin vaikutukseltaan hieman vesittyneenä. Tämä erityisesti siksi, että ratkaisuissa käsitellään yleensä toimintaa, josta yhteisölle on kertynyt tuloja. Ollaanhan ratkaisemassa tulon veronalaisuutta. Ansaintatarkoitus siten sopii lähes jokaiseen ratkaisuun. Yleishyödyllisen yhteisön varainhankinnallaan on luonnollisesti aina ansaintatarkoitus, koska kyseisellä toiminnalla pyritään kattamaan yhteisön toiminnasta aiheutuneita kuluja.

5.1.2 Jatkuvuus

Liiketoiminnan tunnusmerkkejä tarkasteltaessa jatkuvuus voi merkitä sitä, että toimintaan jatkuvasti toiminnan katkeamatta, tai toisaalta jatkuvuutta käytetään terminä myös silloin, kun toiminta on säännöllisesti toistuvaa. Tällainen säännöllisesti toistuva toiminta voi olla esimerkiksi vuosittain järjestettävä tapahtuma. Tapahtuman kesto sinällään voi olla vaikka vain yhden päivän, mutta jos se toistuu vuodesta toiseen,

¹¹⁵ Tässä yhteydessä on hyvä huomioida, että TVL 23 § 3 momentin mukaisessa toiminnassa saa olla ansaintatarkoitus, eikä se silti sinällään vaikuta elinkeinotoimintakriteerien täyttymiseen, koska kyseisessä lainkohdassa on lueteltu ne varainhankinnan keinot, joista saatu tulo ei ole yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintaa.

katsotaan toiminnan olevan silloin säännöllisesti toistuvaa. Tutkimusmateriaaliksi rajatun aineiston osalta ei löytynyt yhtään sellaista päätöstä, jossa pelkkä jatkuvuus olisi aiheuttanut toiminnan tulkitsemisen elinkeinotoiminnaksi. Sen sijaan löytyi lukuisia määrä päätöksiä, jossa jatkuvuuteen oli viitattu muiden elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien yhteydessä. Tästä voidaan päätellä, että pelkkä toiminnan jatkuvuus ei yksistään tee toiminnasta elinkeinotoimintaa.

Jatkuvuuden määritelmää voidaan kuitenkin tarkastella siltä osin, kun sitä on käytetty perusteena muiden tunnusmerkkien yhteydessä. Ehkä tarkimmin jatkuvuuteen on otettu kantaa päätöksen KHO 1988 B 503 yhteydessä. Kysymyksessä oli maatalouskeskus, joka oli järjestänyt maatalousnäyttelyn vuosina 1977, 1980 ja 1983. Asian käsittelyn yhteydessä oli esitetty, että näyttelyiden järjestäminen ei ollut säännöllistä. Ne saattoivat toteutua 3-6 vuoden välein sen perusteella, kuinka Maatalouskeskusten liitto jakoi näyttelyvuorot. Turun ja Porin lääninoikeus oli ratkaisussaan todennut, että näyttelytoimintaa oli pidettävä luonteeltaan tilapäisenä. KHO totesi, että lääninoikeudessa mainituilla perusteilla ja koska yhteisö sai valtionapua, ei kysymyksessä ollut elinkeinotoimintaa. Ratkaisu oli äänestyspäätös 4-3. Vähemmistöön jääneet olivat sitä mieltä, että toiminta oli laajaa ja säännöllistä.

Tapauksessa KHO 1997:26 rakennusmestariyhdistys oli järjestänyt rakennusnäyttelyitä vuodesta 1970 alkaen. Vuonna 1995 järjestetty näyttely oli järjestyksessä kahdeksas. Näyttelyitä oli siten järjestetty noin kolmen vuoden välein. Ratkaisun perusteluissa KHO totesi, että toiminta oli suunnitelmallista ja jatkuvaa.¹¹⁶

Edellä esiteltyjä päätöksiä tarkasteltaessa voidaan huomioda, että uudemmassa päätöksessä on selvemmin todettu säännöllisyyden merkitys elinkeinotoiminnan tunnusmerkinä. Vaikka tapahtuma ei siten toistuisi vuosittain riittää se, että se kuitenkin toistuu säännöllisesti täyttämään jatkuvuuden tunnusmerkin.¹¹⁷

¹¹⁶ Vrt. ratkaisussa KHO 1988 B 504 kuljetustaloudellinen yhdistys järjesti näyttelyn kolmen vuoden välein. Toiminta todettiin elinkeinotoiminnaksi. Päätöksen perusteluissa ei ole kuitenkaan otettu kantaa toiminnan säännöllisyyteen.

¹¹⁷ Vuosittain toistuvien tapahtumien osalta tulkinta toistuvuudesta on selvää, katso esimerkiksi päätökset KHO 1997:28 ja KHO 1997:27.

Jatkuvuutta voidaan myös tarkastella toimintaa aktiivisesti harjoitetun ajan suhteen. Näkökulmana tällöin on se, miten pitkään toimintaa voidaan yhtäjaksoisesti harjoittaa ilman, että sen tulkitaan tapahtuvan jatkuvasti. Vuosittain järjestettävään urheilutapahtumaan liittyvä urheilutarvikkeiden myynti todettiin olevan jatkuvaa, kun sitä tapahtui itse tapahtuman ulkopuolella organisaation toimistosta käsin, KHO 1994 B 564. Toisaalta urheilutapahtumaan liittyvänä myyntinä käsiteltiin mainosmyynti, joka tapahtui ajanjaksolla 1.12.1980 - 30.3.1981, vaikka itse urheilutapahtuma järjestettiin 10 - 15.2.1981¹¹⁸. Myynti ei tällöin ollut jatkuvaa. Jatkuvaksi myynti todettiin tapauksessa KHO 1998 B 545, jossa luonnonsuojelutarvikkeiden myynti tapahtui arkilauantaisin myyntipisteestä klo 10 - 13 sekä lisäksi toritapahtumien yhteydessä sekä messuilla, työpaikoilla ja paikallisten tapahtumien yhteydessä. Jatkuvaa oli myös matkailuyhdistyksen leirintäalueen ylläpito, joka mitä todennäköisimmin tapahtui ainoastaan kesäaikaan eli käytännössä noin 4-5 kuukauden ajan, KHO 31.12.1996/4046.

Ajan kulumisen suhteen jatkuvuuden määrittelemine on huomattavasti ongelmallisempaa kuin toistuvuuden. Näyttäisi kuitenkin siltä, että jos toiminnan kesto on useita kuukausia, voidaan se tulkita jatkuvaksi. KHO:n päätösten perusteella yhden tavaraerän tms. myynnin ei kuitenkaan ole tulkittu tapahtuvan jatkuvasti. Niitä koskevissa ratkaisuissa ei ole perusteluissa mainittu jatkuvuutta. Tosin materiaalista ei myöskään käy ilmi, miten kauan ko. tuotteen myynti on kestänyt¹¹⁹.

5.1.3. Suunnitelmallisuus

Toiminnan suunnitelmallisuus elinkeinotoiminnan tunnusmerkkinä on tullut KHO:n päätöksiin 1990-luvulla. Tutkimusmateriaalina olevissa päätöksissä suunnitelmallisuus on ennen vuotta 1993 mainittu vain kerran. Tällöinkin se esiintyi lääninoikeuden päätöspäätöseluissa, jotka KHO vahvisti niitä muuttamatta¹²⁰. Muilta osin materiaalisissa

¹¹⁸ KHO 1981 II 502.

¹¹⁹ Esimerkiksi ratkaisussa KHO 1994 B 561 myytiin 5.000 kappaleen erä äänitteitä. KHO totesi toiminnan oleva elinkeinotoimintaa, koska se tapahtui ansiotarkoituksessa, se kohdistui laajaan asiakaspiiriin ja kun lisäksi huomioitiin myytävien tavaroiden hinta ja laatu. Jatkuvuutta perusteluteksteissä ei mainita.

¹²⁰ KHO 1982 II 507.

oli seitsemän sellaista ratkaisua, joiden päätösperusteluissa on mainittu suunnitelmallisuus. Lisäksi on havaittavissa, että kaikissa niissä asian käsittely on liittynyt joko liikevaihtoverovelvollisuuteen tai arvonlisäverovelvollisuuteen. Liikevaihtoveroa koskevat päätökset on annettu vuosina 1993 ja 1994, jolloin tulevan arvonlisäverolain sisältö oli jo tiedossa. Näyttäisikin siltä, että suunnitelmallisuus on tullut elinkeinotoiminnan tunnusmerkkeihin arvonlisäverolain myötä.¹²¹

Sellaisenaan suunnitelmallisuus ei ole tehnyt toiminasta elinkeinotoimintaa. Ratkaisujen perusteluissa se onkin aina liitetty myös muihin elinkeinotoiminnan tunnusmerkkeihin. Yleisimmin sen yhteydessä on mainittu toiminnan jatkuvuus, seuraavaksi yleisimmin se on liittynyt rajoittamattomaan asiakaspiiriin ja ansaintatarkoitukseen. Lisäksi on mainittu myös eri tyypisissä tapauksissa muita elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä.¹²² Pääsääntöisesti ratkaisut ovat liittyneet erilaisten tuotteiden myyntiin. Kahdessa tapauksessa on kysymys ollut messutapahtumasta, joissa tulot ovat kertyneet messupaikkojen myynnistä, pääsylippumyynnistä ja ravintolatoiminnasta. Kokonaisuutena tapauksissa on siten ollut kysymys selvästä tuotteen tai palvelun myynnistä. Myynti on tapahtunut organisoidusti ja se on ollut toistuvaa. Muuta selvästi näitä ratkaisuja yhdistävää tekijää ei niistä ole havaittavissa. Merkitystä ei esimerkiksi ole ollut sillä, onko suunnitelmallisuuteen liittynyt palkattu henkilöstö vai onko toimintaa harjoitettu talkootyönä. Jatkuvuus ja suunnitelmallisuus näyttävät selvästi käsitteinä liittyvän toisiinsa. Jos toiminta on jatkuvaa, on se silloin myös suunnitelmallista. Poikkeuksetta suunnitelmallisuus on liitetty selväksi elinkeinotoiminnan tunnusmerkiksi.

¹²¹ Tässä yhteydessä on tutkittu seuraavia päätöksiä: KHO; 1997:28, 1997:26, 1997:36, 1994 B 563, 1993 B 549, 1993 B 548, 1993 B 547, 1982 II 507.

¹²² Kahdeksassa toiminnan suunnitelmallisuutta koskevassa päätöksessä esiintyi muita perusteluita seuraavasti: toiminnan toistuvuus tai jatkuvuus 8/8, rajoittamaton asiakaspiiri 7/8, ansaintatarkoitus 7/8. Lisäksi muita perusteluita olivat: kilpailuolosuhteet 2/8, myytävien tavaroiden laatu 2/8, taloudellinen riski 1/8.

5.1.4. Toiminnan laajuus

Elinkeinotoiminnan tunnusmerkkinä yleisesti pidetään toiminnan laajuutta. Se on myös mainittu yleishyödyllisten yhteisöjen osalta elinkeinotoiminnan tunnusmerkkinä¹²³. Tutkittaessa annettuja päätöksiä TVL 23 §:n yhteydessä, on yksistään toiminnan laajuuteen viitattu yhdessä päätöksessä. Lisäksi on viisi muuta ratkaisua, jossa toiminnan laajuuteen on viitattu siten, että perusteluissa on yhdistetty toiminnan laatu ja laajuus.

Päätöksessä KHO 1990 B 523 oli kysymyksessä paliskunta, jolla oli omia poroja. Paliskunnan lukuporojen määrä oli vuonna 1981 ollut 16 kappaletta ja vuoteen 1986 mennessä niiden määrä oli kasvanut 751 kappaleeseen. Vuosittain paliskunta myi omia lukuporojaan teuraaksi muiden poronkasvattajien kanssa. Teurasporojen määrä oli vuonna 1984 4 kappaletta, vuonna 1985 23 kappaletta ja vuonna 1986 92 kappaletta. Samanaikaisesti paliskunnan verotettava tulo kasvoi siten, että vuonna 1984 se oli 20.860 mk, vuonna 1985 41.120 mk ja vuonna 1986 71.340 mk. Muiden porontuottajien kanssa tapahtuvasta yhteismyynnistä saatavat tulot jaettiin myytyjen porojen suhteessa. Käytännössä myynti tapahtui yhdessä muiden porontuottajien kanssa. Paliskunnan toiminta siten laajeni vuosittain kasvaen samalla samaan tasoon muiden porontuottajien kanssa. Sen toiminta oli lopulta yhtä laajaa kuin muiden samalla toimialalla toimivien elinkeinonharjoittajien. KHO totesi paliskunnan olevan yleishyödyllinen yhteisö, koska se edelleen harjoitti myös yleishyödyllistä toimintaa. Kuitenkin sen porojen kasvatusta oli kasvanut siihen laajuuteen, että se oli samalla tasolla muiden porontuottajien kanssa. Päätöspäätöseläissaan KHO toteaa, että paliskunnan toiminta oli saanut sellaiset mittasuhteet, että se oli elinkeinotoimintaa. Pääteltävissä siten on että porontuotanto oli paliskunnalle elinkeinotoimintaa, koska se oli yhtä laajaa kuin muilla samalla alalla toimivien elinkeinonharjoittajien toiminta.

Johtopäätöksenä voidaan siten todeta, että toiminnan laajuus yksinään riittää elinkeinotoiminnan tunnusmerkiksi jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

¹²³ Verohallitus 2007, Dnro 384/349/2007, s. 23.

- toiminta tapahtuu täysin samoilla markkinoilla muiden saman alan elinkeinonharjoittajien kanssa,
- toiminnan tuotto perustuu samoihin perustekijöihin kuin muiden samalla alalla toimivien,
- toiminta on saman laajuista kuin muiden samalla alalla toimivien elinkeinonharjoittajien.

Edellä esitettyyn ratkaisuun liittyen tulee kuitenkin huomioida, että tässä yhteydessä ei ole otettu kantaa kilpailuolosuhteisiin. Aitoa kilpailutilannetta ei syntynyt, koska paliskunta oli alan elinkeinonharjoittajien yhteisjärjestö ja se toimi siten yhteistyössä muiden elinkeinonharjoittajien kanssa. Toiminnan laajuus voi siten olla elinkeinotoiminnan tunnusmerkki vaikka kilpailuolosuhteen tunnusmerkit eivät täytyisikään.

Edellä esitellyn päätöksen lisäksi on viidessä¹²⁴ ratkaisussa viitattu toiminnan laajuuteen. Näissä päätöksissä on kuitenkin ollut myös muita perusteluita sille, onko toiminta elinkeinotoimintaa vai ei. Kolmessa näistä KHO lausui, että huomioiden toiminnan laatu ja laajuus ei kysymyksessä ollut elinkeinotulo. Laajuutta tarkasteltaessa näyttäisi siltä, että sellaisenaan pelkkä toiminnan liikevaihto ei selitä laajuus käsitettä. Esimerkiksi ratkaisussa 30.1.1997/190 Työmarkkinajärjestön jäsenilleen myymien palveluiden vuosittainen liikevaihto oli noin 500.000 markkaa. Palvelut sisälsivät asianajopalveluita, työpaikkakoulutusta ja kurssitoimintaa. Ratkaisussaan KHO kuitenkin lausui, että huomioiden palveluiden liittyminen yhteisön yleishyödyllisen tarkoitukseen toteuttamiseen, niiden kohdistuminen jäsenistöön, niiden veloituserusteet ja toiminnan laajuus ei kysymyksessä ollut yhteisön elinkeinotulo. Voidaan siis todeta, että toiminta voi liikevaihdoltaan varsin laajakin, mutta jos se kuitenkin kohdistuu vain jäsenistöön ja yhteisön yleishyödylliseen tarkoitukseen, ei sitä tulkita kovin helposti elinkeinotoiminnaksi.

Ratkaisussa KHO 1997:2 käsiteltiin urheiluseuran talkootyönä tekemää mainosjakelua. Toiminnan liikevaihdon arvioitiin olevan noin 80.000 mk vuodessa. Toiminnasta saadut

¹²⁴ Nämä päätökset ovat: 31.12.1981/6595, 1997:2, 1994 B 564, 19.10.1998/2233 ja 30.1.1997/190.

tulot käytettiin junioritoiminnan tukemiseen. Päätöksessä todettiin toiminnan tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, mutta huomioiden sen laatu ja laajuus kysymyksessä ei ollut elinkeinotoiminta. Perusteluissa korostettiin myös sitä, että jakelun hoitivat yhdistyksen jäsenet palkatta. Lopputulokseen on mitä ilmeisimmin tässä tapauksessa vaikuttanut kohtuullisen vähäinen liikevaihto. Varsinainen palveluhan ei kohdistunut jäseniin, eikä toiminta muutenkaan suoraan liittynyt urheiluseuran yleishyödylliseen toimintaan muuten kuin varainhankinnan muodossa.

Muissa kolmessa päätöksessä toiminnan laajuuteen on viitattu yhdessä laadun kanssa. Päivän tunnussana kirjaseen¹²⁵ ja urheilukilpailuun liittyvien tekstiilien myynti¹²⁶ todettiin elinkeinotoiminnaksi, huomioiden toiminnan laatu ja laajuus. Sen sijaan jäsenten talkootyö, lahjoituksena saatujen tavaroiden myynti ja kerran vuodessa ilmestyvän osoitemuiston mainostilan myynti ei toiminnan laatu ja laajuus huomioiden ollut urheiluseuran elinkeinotuloa¹²⁷. Näistä päätöksistä ei käy ilmi toiminnan liikevaihto, mutta mitä ilmeisimmin laajuuteen viittaa kahden ensiksi mainitun päätöksen osalta myynnin jatkuvuus sekä suuntautuminen laajahkoon asiakaskuntaan.

Toiminnan laajuutta voidaan tarkastella monesta eri näkökulmasta, se voi liittyä itse fyysisen laajuuteen tai taloudelliseen laajuuteen. Laajuutta tuleekin tarkastella asiaan liittyvän viitekehyksen sisällä. Onko toiminta yhtä laajaa kuin muilla samalla alalla toimivilla, tai toisaalta, onko se laajaa suhteessa yhteisön muuhun toimintaan. Mikäli toiminta on yhtä laaja kuin muilla samalla alalla toimivilla elinkeinonharjoittajilla, tulkitaan se todennäköisesti elinkeinotoiminnaksi. Toisaalta jos se muodostaa vain vähäisen osan suhteessa yhteisön muuhun yleishyödylliseen toimintaan, ei laajuus yksinään ratkaise sen elinkeinotoiminnan luonnetta. Kuitenkin jos toimintaan liittyy myös muita elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä, on niitä käsiteltävä kokonaisuutena ja tällöin vähäisenkin toiminta voidaan todeta elinkeinotoiminnaksi.

¹²⁵ KHO 31.12.1981/6595.

¹²⁶ KHO 1994 B 564.

¹²⁷ KHO 19.10.1998/2233.

5.1.5. Kohdistuminen rajoittamattomaan henkilöpiiriin

Tutkimuksen kohteena olevissa päätösten perusteluteksteissä on varsin runsaasti käytetty termiä rajoittamaton asiakaspiiri. Samaa termiä lähellä on määritelmä laajahko asiakaspiiri. Huomattava kuitenkin on, että ne poikkeavat toisistaan määritelmänä. Tutkimusmateriaalissa oli 17 sellaista päätöstä, joissa elinkeinotoiminnan tunnusmerkinä viitattiin joko rajoittamattomaan asiakaspiiriin tai laajahkoon asiakaspiiriin. Kaikissa näissä päätöksissä oli kysymys joko tavaran tai palvelun myynnistä. Yksinään pelkkä rajoittamaton asiakaspiiri ei ollut yhdessäkään päätöksessä elinkeinotoiminnan peruste, vaan siihen liittyi aina myös muita elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä. Yleisimmin siihen liittyi toiminnan suunnitelmallisuus, jatkuvuus ja ansaintarkoitus.

Rajoittamaton asiakaspiiri tarkoittaa toiminnan suuntautumista yhteisön ulkopuolelle siten, että esimerkiksi tuotteen tai palvelun myynti suunnataan yleisesti asiakkaiden ostettavaksi. Pääsääntöisesti laajakaan markkinointi ei ole kohdistunut rajoittamattomalle asiakaspiirille, jos se kohdistuu vain yleishyödyllisen yhteisön omaan jäsenistöön¹²⁸. Toisaalta jäsenistöönkin kohdistuva myynti voi olla elinkeinotoimintaa, jos kysymyksessä on kulutustarvikkeen tms. myynti. Näin esimerkiksi ratkaisussa KHO 1997:37. Kysymyksessä oli vesiosuuskunta joka ylläpiti ja hoiti vedenhankintaa pääsääntöisesti jäsentensä kiinteistöjä varten. Jäseniä vesiosuuskunnassa oli vuonna 1995 ollut 74 kappaletta. Päätöksessään KHO toteaa, että veden myynti kohdistui laajahkoon asiakaspiiriin. Muita perusteita oli ansaintatarkoitus ja toiminnan jatkuvuus. Vaikka myynti siten kohdistui vain jäsenistöön, jonka määrä ei käytännössä ollut kovin suuri, oli kysymyksessä kuitenkin elinkeinotoiminta. Katsoisin kuitenkin, että tässä kyseisessä ratkaisussa lopulliseen tulokseen vaikutti kuitenkin enemmän se, että kysymys oli normaalin kulutushyödykkeen myynnistä.¹²⁹

¹²⁸ Näin esimerkiksi päätöksessä 30.1.1997/190, jossa työmarkkinajärjestö myi palveluita omille jäsenilleen.

¹²⁹ Näin myös ratkaisussa 8.5.1987/1661 jossa kidutuksen ja kuolemanrangaistuksen poistamiseksi ja mielipiteenvapauden puolesta toimivan kansainvälisen järjestön Suomen osasto myi toimintansa rahoittamiseksi ja tarkoituksensa toteuttamiseksi toimintaansa liittyviä julkaisuja ja tunnuksellaan varustettuja huiveja, paitoja sekä muita tuotteita. Myynti tapahtui pääasiassa jäsenille ja enimmäkseen jäsenten toimesta osan myynnistä tapahtuessa yhdistyksen toimistosta käsin. Myynnin todettiin tapahtuvan liiketoiminnan muodossa.

Laajahkoon asiakaspiiriin KHO on viitannut ratkaisuisissa, jossa esimerkiksi on ollut kysymyksessä oppilaitoksen yhteydessä toimiva ravintola, kioski tai kirja- ja opiskelutarvikeväilytys. Tällöin asiakkaina ovat olleet oppilaitoksen opiskelijat ja opettajat. Tällaisia päätöksiä materiaalisissa oli kolme kappaletta ja kaikissa näissä toiminnan todettiin olevan elinkeinotoimintaa.¹³⁰ Vaikka toiminnan kohderyhmä käytännössä oli siten vain oppilaitoksen rajattu henkilöpiiri, oli asiakaskunta kuitenkin laaja, kun myynti periaatteessa oli avoimelle asiakaskunnalle suuntautunutta. Tapauksessa KHO 1994 B 561 kotiseutuyhdistys julkaisi äänitettä 5.000 kappaletta. Myös tässä KHO totesi, että kysymyksessä oli laajahko asiakaspiiri. Messuja koskevissa ratkaisuisissa on pääsääntöisesti todettu toiminta kohdistuvan rajoittamattomaan asiakaspiiriin. Lisäksi mm. ajoharjoitteluradan ylläpito, leirintäalueluotoiminta ja käsi- ja taideteollisuusyhdistyksen todettiin kohdistuvan rajoittamattomaan asiakaspiiriin.

Toiminta kohdistuu siten rajoittamattomaan asiakaspiiriin, kun palvelun tai tavaran voi ostaa kuka vain riippumatta siitä, onko yhteisön jäsen. Kappalemääräistä rajaa määritelmälle ei ole, vaan varsin vähäinenkin asiakasmäärä riittää, jos markkinointi tapahtuu yleisillä markkinoilla.

5.1.6. Taloudellinen riski

Taloudellinen riski on ollut paljon käytetty elinkeinotoiminnan tunnusmerkki tuloverotuksessa selvittäessä esimerkiksi yritystoiminnan ja palkkatulon välistä rajaa. Se on olennainen tunnusmerkki tutkittaessa ylipäättään sitä, tapahtuuko toiminta liiketoiminnan muodossa. Mitä merkittävämpi on toimintaan sijoitettu taloudellinen riski, sitä todennäköisemmin toiminta tulkitaan elinkeinotoiminnaksi. Riski muodostuu niistä taloudellisista panoksista, joita tuotantoprosessiin sijoitetaan voiton tavoittelemiseksi. Tällöin menot tuotantopanoksista suoritetaan ennen tulojen kertymistä.¹³¹ Riski voi koostua varastoon ostetuista tuotteista, henkilöstön palkoista, toimitilavuokrasta, vakuutusturvasta jne. Merkityksellistä on se, mikä on sijoitetun

¹³⁰ Nämä päätökset ovat KHO 1994 B 563, 1993 B 549, 1993 B 548.

¹³¹ Andersson - Ikkala 2005, s. 19.

panoksen sisältämä riskitekijä, paljonko mahdollisesti menetetään yllättävän tappion sattuessa. Merkitystä on myös sillä, rahoitetaanko riskinottoa lainavaroin, jolloin riski ikään kuin kasvaa suuremmaksi lainan koron ja velan takaisinmaksun muodossa. Mikäli todetaan, että otettu riski ei ole vähäinen, eikä se liity yhteisön yleishyödylliseen toimintaan, on silloin kysymyksessä elinkeinotoiminta.¹³²

Taloudellisen riskin merkitys elinkeinotoiminnan tunnusmerkkinä on kiistaton, siksi onkin yllättävää, että yleishyödyllisten yhteisöjen kohdalla siihen on Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksissä viitattu varsin vähän. Tähän tutkimukseen valitussa aineistossa oli vain kaksi sellaista päätöstä, jonka perusteluissa oli viitattu taloudelliseen riskiin. Uudempi ratkaisusta on KHO 1997:28. Tapauksessa erään teknillisen korkeakoulun opiskelijoiden tutkimus- ja harrastustoimintaa tukeva yleishyödyllinen yhdistys järjesti vuosittain kaksipäiväiset messut. Messujen liikevaihdoksi arvioitiin 570.000 markkaa ja kuluiksi 425.000 markkaan. Tulot kertyvät messupaikkojen myynnistä, pääsylipputuloista ja mainosmyynnistä. Kulut puolestaan kertyivät seuraavasti; markkinointikulut 125.000 markkaa, vuokrat 42.000 markkaa, ohjelma 110.000 markkaa, rakennuskulut 37.000 markkaa ja muut kulut 110.000 markkaa. Ratkaisussaan KHO totesi, että huomioiden toiminnan kulut, yhdistyksellä on ollut taloudellisia riskejä. Lisäksi KHO kiinnitti huomiota laajaan mainontaan ja messujen järjestelytapaan. Toiminnasta saatavan tulon todettiin olevan yhdistyksen elinkeinotuloa. Taloudellista riskiä tarkasteltaessa merkittävään asemaan nousivat siten yhdistyksen isot taloudelliset panostukset jo ennen messutapahtumaa, kuten mm. liikevaihtoon nähden suuret markkinointikulut.

Toinen taloudellista riskiä koskeva päätös on jo vanhempi. Ratkaisussa KHO 1982 II 507 neljä samalla talousalueella olevaa yhdistystä järjestivät yhdessä messut. Messuja varten oli 10 kuukauden ajan oma organisaationsa, X:n messut 1977. Sillä oli omaa palkattua henkilöstöä, joiden palkat olivat 419.849 markkaa. Messujen liikevaihto oli 2.933.191 markkaa ja voitto 388.180 markkaa. Lääninoikeuden ratkaisussa, jota KHO ei

¹³² Katso: Myrsky 1994, s. 298,
Juote 1996, s. 281 – 282,
Eskelinen 1997, s. 77 – 78,
Andersson 1995, s. 69.

muuttanut todettiin, että toiminnassa oli taloudellisten etujen saavuttamiseksi asetettu etuja riskeille alttiiksi. Lisäksi toiminta oli itsenäistä, suunnitelmallista ja edeltä käsin määrätyn ajan jatkuvaa. Messujen todettiin olevan elinkeinotoimintaa. Myös tässä tapauksessa taloudellisen riskin määritelmät täyttyvät selvästi. Tuloksen saavuttamiseksi oli merkittävästi tehty taloudellisia panostuksia ennen varsinaista tapahtumaa.

Johtopäätöksenä voidaan todeta, että taloudellisen riskin tunnusmerkki on merkittävät taloudelliset panostukset ennen tulon kertymistä. Merkitystä ei sinällään ole sillä, mihin toiminnan osa-alueeseen panostus kuuluu. Taloudellinen riski liiketoiminnan tunnusmerkkinä on kiistaton siitä huolimatta, että KHO on siihen viitannut varsin vähän ratkaistaessa sitä, onko kysymyksessä yhteisön elinkeinotulo. Taloudellisen riskin merkitystä onkin käsitelty enemmän siinä yhteydessä, kun on ratkaistu, onko kysymyksessä ylipäätään yleishyödyllinen yhteisö¹³³. Toisaalta yksistään taloudellinen riski ei ole tehnyt toiminnasta elinkeinotoimintaa, sen jälkeen kun yhteisö on todettu yleishyödylliseksi.

5.1.7. Kilpailuneutraliteetti

Kilpailuneutraliteetti vaatimus on selkeämmin tullut esiin liiketoimintakriteerinä arvonlisäverolain voimaantulon jälkeen. Verotuksen neutraalisuus on ollut ohjaamassa Suomen lainsäädäntöä toteutettaessa 1990-luvun verouudistuksia, koskien siten myös tuloverotusta¹³⁴. Neutraalisuusnäkökulma merkitsee sitä, että verotusjärjestelmän tulisi toimia siten, että se mahdollisimman vähän vaikuttaa markkinoiden toimintaan. Samoilla markkinoilla toimivia tuotannon tekijöitä tulisi siten verotuksellisesti kohdella samanarvoisesti. Yleishyödyllisen yhteisön liiketoiminnan rajaa määriteltäessä tulisi käyttää samoja argumentteja, kuin muidenkin verovelvollisten kohdalla. Tästä näkökulmasta tulee neutraliteettiin erityisesti kiinnittää huomioita myös tuloverolain mukaisissa ratkaisutilanteissa. Ennakkoratkaisuja tutkittaessa tuleekin ottaa huomioon veropoliittisten tavoitteiden muuttuminen. 1960-luvulta 1980-luvun loppupuolelle

¹³³ Tätä on käsitelty tarkemmin luvussa 3.

¹³⁴ Tikka 1990, s. 48.

saakka Suomessa korostui verotuksen yhteiskunnallinen ohjausrooli¹³⁵. Tällöin veropoliittisin keinoin pyrittiin vaikuttamaan yhteiskunnan toimintaan. Yleishyödyllisten yhteisöjen koettiin merkittävästi hoitavan yhteiskunnalle kuuluvia tehtäviä. Tämä näkemys on lainsäädännön uudistamisen yhteydessä juuri neutraliteetti näkökulmasta katsoen vähentynyt. Tämä siitä huolimatta, että yhä enenevässä määrin yhteiskunnan tuottamia palveluita siirtyy nk. kolmannen sektorin toteutettavaksi. Tuloverolain neutraliteetti pyrkimys näkyy kuitenkin siinä, että sen sanamuodon mukaan elinkeinotoiminta siinä muodossa, kun sitä harjoitetaan myös muiden elinkeinonharjoittajien toimesta, on säädetty verovapauden ulkopuolelle.¹³⁶ Tosin TVL 23 §:n 3 momentin mukainen luettelo niistä toimista, joita ei lueta yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloksi, jossain määrin vesittää tätä neutraliteettiolettamusta. Vaikka veropoliittiset päämäärät ovat korostaneet neutraliteettivaatimusta vasta enemmänkin arvonlisäverolain voimaantulon jälkeen, ei tämä muutos sellaisenaan ole havaittavissa KHO:n ratkaisuisissa, kun tarkastellaan ratkaisuihin kirjoitettuja perusteluita. Koko tutkimusmateriaalista löytyi kuusi sellaista ratkaisua, joiden perusteluissa oli viitattu kilpailuolosuhteisiin.¹³⁷ Näistä ainoasta yksi oli annettu arvonlisäverolain voimaantulon jälkeen.

Ratkaisussa KHO 1997:27 oli kysymys erään paikallisen nuorkauppakamarin järjestämisestä messuista. Perusteluissaan KHO katsoi, että toiminta harjoitettiin kilpailuolosuhteissa. Lisäksi ratkaisussa todettiin toiminnan olevan suunnitelmallista ja toistuvaa, se kohdistui rajoittamattomaan asiakaspiiriin ja sillä oli ansaintatarkoitus. Perusteluissa kilpailuneutraliteetti siten liitettiin yhteen muiden liiketoiminnan tunnusmerkkien kanssa. Sinänsä ratkaisuselosteesta ei käy ilmi, miten kilpailuolosuhteet ilmenivät käytännössä. Katsoisin, että tässä tilanteessa useamman liiketoimintatunnuksen toteutuminen oli ratkaiseva tekijä sille, että toiminnan katsottiin olevan yhteisön elinkeinotoimintaa.

Muissa ratkaisuisissa, jotka siis on annettu ennen arvonlisäverolain voimaantuloa, pelkkä kilpailuneutraliteetti on ollut ratkaisun perusteena. Selkeimmin se käy ilmi ratkaisusta

¹³⁵ Tikka 1990, s. 48.

¹³⁶ Katso tästä myös Myrsky 1994, s. 298.

¹³⁷ Nämä päätökset ovat: KHO 1997:27, 1990 B 524, 1985 II 507, 1983 II 507, 1979 II 525, 1978 II 507.

KHO 1990 B 524. Kysymys oli yhdistyksen julkaisemasta lehdestä, joka tunnusmerkeiltään täytti TVL 23 §:n 3 momentin mukaisen jäsenlehden tunnusmerkit. KHO kuitenkin totesi, että huomioiden lehden tuottama kokonaistulo (1.385.971 mk) ja nettotulo (562.508 mk), se kilpaili mainoksista muiden lehtien kanssa. Tällä perusteella lehdestä saatua tuloa oli pidettävä elinkeinotulona. Kysymyksessä oli äänestys ratkaisu 3-2. Vähemmistöön jääneet katsoivat, että lehden tuottamasta tulosta huolimatta, kyseessä oli jäsenlehti. Suuri liikevaihto ja tulos siten sellaisenaan riittävät osoittamaan kilpailutilanteen. Selvä kilpailutilanne yksistään riittää siten elinkeinotoiminnan tunnusmerkiksi ratkaistaessa toiminnan luonnetta.

Vaikeammin kilpailuolosuhteet on hahmotettavissa koulutustoimintaa koskevissa ratkaisuisa. Esimerkiksi ratkaisuisa KHO 1985 II 508 ja 1983 II 507 oli molemmissa kysymys merkonomien jatkokoulutus laitoksesta. Molemmissa tapauksissa koulutus perustui samaan valtionapuun oikeuttavaan lakiin ja valtio valvoi molempien taloutta. Kummassakin tapauksessa opetus oli suunnattu merkonomien tutkinnon suorittaneille. Vuoden 1985 ratkaisuisa toiminnan liikevaihto oli 1.385.649 mk ja ratkaisu koski verovuotta 1981. Vuoden 1983 ratkaisuisa liikevaihto oli 1.154.984 mk ja ratkaisu koski verovuotta 1979. Ensiksi mainitussa todettiin, että kysymyksessä ei ole liiketoimintaa. Sen sijaan vuoden 1983 ratkaisuisa todettiin toiminnan tapahtuvan kilpailuolosuhteissa ja se oli siten yhteisön elinkeinotoimintaa. Tässä ratkaisuisa oli kysymys äänestyspäätöksestä 4-3, jossa vähemmistöön jääneet olisivat ratkaisseet asian samoin kuin vuoden 1985 päätöksessä. Perehtyessäni vuosikirjaselostuksiin en löytänyt em. päätösten faktapohjalta mitään sellaista eroa, joka olisi selittänyt eriävät päätökset. Ainoa ero oli, että ne olivat eri verovuosilta. Mikäli sitten katsotaan verovuotta 1979, niin samalta verovuodelta on ratkaisu KHO 1984 II 503, jossa oli kysymys ATK-alan oppilaitoksen täydennyskoulutustoiminnasta. Oppilaitokseen sovellettiin lakia kunnallisista ja yksityisistä kauppaoppilaitoksista. Se sai valtionapua ja opetus oli avointa kaikille. Ratkaisuisaan KHO totesi, että oppilaitoksen täydennyskoulutustoiminnasta saama tulo ei ollut sen elinkeinotuloa. Kun tarkastellaan kolmea edellä esiteltyä päätöstä, ei niiden eroista ole havaittavissa se, miksi yksi toimi kilpailuolosuhteissa ja muut ei. Tästä johtuen niiden perusteella ei pysty tekemään

johtopäätöksiä siitä, miten koulutustoiminnan kilpailuolosuhteet määräytyvät silloin, kun kysymyksessä on valtionapua saava oppilaitos.

Ratkaisussa KHO 1985 II 507 oli kysymys puolestaan insinöörien jatkokoulutustoiminta. Opetus oli kuitenkin avointa kaikille, eikä ratkaisuselosteesta käy ilmi, että oppilaitos olisi saanut valtionapua. Toiminnan liikevaihto vuonna 1979 oli 7.802.050 mk. Toiminnan katsottiin tapahtuvan kilpailuolosuhteissa. Siitä saatu tulo oli yhdistyksen elinkeinotuloa. Samoin ratkaisussa KHO 23.3.1988/1197, jossa säätiön ylläpitämä johtamiskoulutus todettiin elinkeinotoiminnaksi. Toimintaan ei saatu valtionapua, eikä koulutukseen kohdistunut välitöntä julkista valvontaa.

Koulutustoiminnan osalta kilpailuolosuhteiden määrittely on siten vaikeaa. Ilmeistä kuitenkin on, että jos koulutus tapahtuu valtion avustuksella ja sen valvonnan alaisuudessa, ei kysymys ole kilpailuolosuhteista. Tästä poikkeuksen muodostaa ratkaisu 1983 II 507. Kahta vuotta myöhemmin on kuitenkin päädytty uuteen toimintatapaan, joten mielestäni uudempi päätös sinällään linjaa toimintatapaa. Suuri liikevaihto myös tässä tapauksessa näyttäisi muodostavan selvän merkin siitä, että toimintaa harjoitetaan kilpailuolosuhteissa.

Kokonaisuutena tarkasteltaessa KHO:n ratkaisuista ei sinällään voi tunnistaa muita kilpailuneutraliteetin tunnusmerkkejä, kuin merkittävä liikevaihto. Sinällään kilpailuneutraliteetin tunnusmerkki on se, jos yleishyödyllinen yhteisö toimii samoilla markkinoilla kuin muut elinkeinonharjoittajat. Tällöin myös tuotantopanosten syntyminen tapahtuu samoilla ehdoilla kuin muilla elinkeinonharjoittajilla. Tämä esimerkiksi siten, että toiminta suoritetaan palkatulla henkilöstöllä. Mikäli yleishyödyllinen yhteisö toimii talkootyön voimin, ei se silloin sellaisenaan toimi samoilla ehdoilla kuin muut elinkeinonharjoittajat. Tällöin kilpailutilanne ei ole identtinen. Talkootyön osalta on hyvä huomioda, että kysymyksessä on silloin aatteellinen tarkoitus. Työnsuorittajalla ei ole eduntavoittelua vaan paremminkin halu tukea yhteisön yleishyödyllistä toimintaa. Sen sijaan elinkeinonharjoittajalla on normaalissa elinkeinotoiminnassa tavanomaisesti päämääränä taloudellisen edun

tavoittelu. Talkootyö tulon saavuttamiseksi on mielestäni siten negatiivinen kilpailuolosuhteen määritelmä.

5.2. Yhteenveto

Yleishyödyllisen yhteisön liiketoiminnan tunnusmerkkejä tarkasteltaessa voidaan edellä esitetyn perusteella todeta, että käytössä ovat samat liiketoiminnan tunnusmerkit kuin muillakin verovelvollisilla. Näitä ovat ansaintatarkoitus, jatkuvuus, suunnitelmallisuus, laajuus, rajoittamaton asiakaspiiri, taloudellinen riski ja kilpailuneutraliteetti. Tunnusmerkkien sisältö on kuitenkin merkittävästi erilainen. Esimerkiksi toiminnan laajuutta määriteltäessä yleishyödyllinen yhteisö voi harjoittaa liikevaihdoltaan suurempaa toimintaa kuin yksityinen elinkeinonharjoittaja, ja silti kysymyksessä ei ole elinkeinotoimintaa. Tästä on hyvä esimerkki ratkaisun KHO 1997:2 urheiluseuran harjoittama mainosjakelu. Sama toiminta yksityisen elinkeinonharjoittajan suorittamana olisi ollut elinkeinotoimintaa. Samoin yksittäisen toiminnan tai tapahtuman osalta on yleishyödyllisten yhteisöjen kohdalla tulkinta huomattavasti väljempää kuin muiden verovelvollisten.¹³⁸ Liiketoiminnan tunnusmerkkejä tarkasteltaessa onkin hyvä huomioida, että yleishyödyllisten yhteisöjen kohdalla liiketoiminnan tunnusmerkeillä on erilainen merkityssisältö kuin muiden elinkeinonharjoittajien kohdalla.

Edellä esitetyn perusteella on myös havaittavissa, että vain harvoin yksi elinkeinotoiminnan tunnusmerkki riittää määrittelemään toiminnan elinkeinotoiminnaksi. KHO:n ratkaisuja tutkittaessa käy ilmi, että yleensä tunnusmerkkejä on vähintään kolme ja monessa tapauksessa tätäkin enemmän. Myöskään mikään elinkeinotoiminnan tunnusmerkki ei merkitykseltään noussut merkittävämpään asemaan kuin muut, vaan kaikilla sinällään oli hyvin samanlainen painoarvo. Tunnusmerkkejä myös esiintyi hyvin erilaisina yhdistelminä. Ilmeistä lisäksi on, että julkaistuista ratkaisuselosteista ei välttämättä käy ilmi kaikki ne yksittäiset painoarvot, joita kuhunkin tapaukseen liittyy. Yksittäinen liiketoiminnan tunnusmerkki riitti elinkeinotoiminnan perusteeksi vain harvoissa ratkaisuissa. Näissä tapauksissa oli

¹³⁸ Näin myös Äärilä – Nyrhinen - Laitinen 1996, s. 33 - 34.

kysymys joko toiminnan laadusta tai kilpailutilanteesta. Ratkaisuihin oli lisäksi kysymys selvästä liiketoiminnasta, kun sitä verrattiin muiden samalla alalla toimivien elinkeinonharjoittajien toimintaan.

Yhteenvetona voidaan todeta, että yleishyödyllisten yhteisöjen osalta liiketoiminnan tunnusmerkeillä on oma merkityssisältönsä. Pääsääntöisesti useamman kuin yhden tunnusmerkin tulee toteutua, mutta yksikin voi riittää, jos se on painoarvoltaan erityisen suuri katsottaessa yleistä elinkeinotoimintaa ao. toimialalla.

6. TVL 23 § 3 MOMENTISSA ELINKEINOTOIMINNAN ULKOPUOLELLE RAJATTU TOIMINTA

Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintana ei pidetä sitä toimintaa, jota yhteisö harjoittaa sääntöjensä mukaisesti toimintansa tarkoitukseksi. Tämä on sitä yleishyödyllistä toimintaa, jota varten yhteisö on perustettu ja jonka puitteissa se harjoittaa sitä yleishyödyllistä toimintaa, jonka perusteella yhteisö on tulkittu yleishyödylliseksi. Usein toiminnan kulut ovat kuitenkin suuremmat kuin tulot ja yhteisön on hankittava rahoitusta toiminnalleen muilla keinoilla.

Tuloverolain 23 §:n 3 momentissa on esimerkkiluettelo niistä toiminnoista, joista saatua tuloa ei pidetä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona. Luettelossa käsitellään siten niitä tulonhankkimiskeinoja, joita yhteisön normaalin yleishyödyllisen toiminnan lisäksi ei pidetä yhteisön elinkeinotoimintana. Lain edeltäjässä vuoden 1975 tulo- ja varallisuusverolaissa vastaava luettelo oli 13 §:ssä. Alkuperäinen tulo- ja varallisuusverolain 13 §:n luettelo tosin oli hieman suppeampi, eli nykyisen tuloverolain 23 §:n 3 momentin kohdat neljä ja viisi tulivat lisäyksenä vuoden 1992 tuloverolain yhteydessä. Kyseinen luettelon on selkeä, mutta ei yksiselitteinen liittyen siihen, että useammassakin kohdassa luetteloa täydennetään kommentilla ”muu sellainen toiminta”. Tämä täydentävä kommentti onkin antanut mahdollisuuksia tapauskohtaisesti varsin väljään tulkintaan.

Näiden toimintojen kohdalla ei ole merkitystä sillä, miten laajaa toiminta on liikevaihdollisesti tai tapahtuuko toiminnan harjoittaminen kilpailuolosuhteissa. Kyseisen toiminnan yhteydessä ei siis tarkastella lainkaan luvussa viisi esiteltyjä yleisesti käytössä olevia liiketoiminnan tunnusmerkkejä. Ongelmia tulee lähinnä ”muun vastaavan” toiminnan kohdalla ja tulkinta päätöksiä onkin juuri siitä, onko jotain toimintaa pidettävä tähän muuhun vastaavaan toimintaan kuuluvana ja toisaalta missä menee raja esimerkiksi jäsenlehden ja muun julkaisun välillä. Seuraavassa on tarkoitus tarkastella luetteloa tarkemmin, ja täsmentää käsitteiden sisältöä KHO:n päätösten valossa.

6.1. Yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämä toiminta

TVL 23 §:n 3momentin 1 kohta kuuluu seuraavasti:

”Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona 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.”

Kohta sisältää varsin monipuolisen luettelon hyvinkin erilaisista toiminnoista, kun otetaan huomioon se laaja toimintakenttä, jolla yleishyödylliset yhteisöt toimivat. Tutkimuksen ja tulkinnan selkeyttämiseksi seuraavassa tarkastellaankin luetteloa toimintokohtaisesti ja samalla pyritään vertailemaan erilaisten yhteisöjen tilanteita käytännön toiminnan yhteydessä. Hyvä on kuitenkin huomioda, että kaikista eri vaihtoehdoista ei ole käytettävissä olevia ennakkopäätöksiä.

6.1.1. Arpajaiset

Yhteisöt järjestävät toimintansa rahoittamiseksi varsin monenlaisia arpajaisia. Kysymyksessä voi olla valtakunnalliset arpajaiset tai jonkin kokouksen tai tapahtuman yhteydessä järjestetyt arpajaiset ja kaikkea edellisten väliltä. Arpajaisten pitämisestä säädetään Arpajaislaissa 23.11.2001/1047 ja Valtioneuvoston arpajaisasetuksessa 20.12.2001/1345¹³⁹. Arpajaislain 2 § 1mom määrittelee arpajaiset seuraavasti

” Tässä laissa tarkoitetaan arpajaisilla toimintaa, johon osallistutaan vastiketta vastaan ja jossa osallistuja voi saada kokonaan tai osittain sattumaan perustuvan rahanarvoisen voiton.”

¹³⁹ Finlex^R, Ajantasainen lainsäädäntö. Seurattu SDK 62/2008 saakka.

Saman lain 3 §:ssä luetellaan kyseisen lain mukaiset arpajaisien toimeenpanomuodot seuraavasti:

- raha-arpajaiset; arpajaiset joissa voi arpomisella voittaa rahaa,
- vedonlyöntipelit; arpajaiset joissa pelaajalla on mahdollisuus osallistua urheilui- tai muiden kilpailujen, ei kuitenkaan ravikilpailujen, tuloksia koskevien arvausten perusteella pelaajan asettaman rahapanoksen ja lopputuloksen todennäköisyyttä osoittavan kertoimen tulon mukaisesti määräytyvien rahavoittojen jakoon,
- veikkauspelit; arpajaiset, joissa pelaajalla on mahdollisuus osallistua tekemiensä urheilui- tai ravikilpailujen tuloksiin tai numeroiden taikka merkkien arpomiseen liittyvien arvausten perusteella pelimaksuista kertyvien voittojen jakoon,
- raha-automaatit; peliautomaatti tai – laite, jota pelaamalla pelaaja voi voittaa rahaa,
- kasinopelit; ruletti-, kortti- ja noppa – sekä muut niihin rinnastettavat pelit, joita pelaamalla voi voittaa rahaa,
- pelikasino; toimintaa, jota harjoitetaan uhkapeliä varten hyväksytyssä, valvotussa huoneistossa pitämällä pelaajan käytettävänä raha-automaatteja ja kasinopelejä,
- totopelit; arpajaiset, joissa pelaajalla on mahdollisuus osallistua hevoskilpailujen tuloksiin liittyvien arvausten perusteella pelimaksuista kertyvien voittojen jakoon pelaajan asettaman rahapanoksen ja lopputuloksen todennäköisyyttä osoittavan kertoimen tulon mukaisesti,
- tavara-arpajaiset, arpajaiset joissa arpomisella tai muulla siihen rinnastettavalla sattumaan perustuvalla tavalla voittaa tavaraa tai tavaraan taikka palveluun vaihdettavissa olevia lahja- tai ostokortteja,
- arvauskilpailut; tavara-arpajaiset, joihin osallistuvalla on mahdollisuus arvauskohteesta, ei kuitenkaan urheilui- ja muista kilpailuista, tekemiensä arvausten perusteella voittaa tavaraa tai tavaraan taikka palveluihin vaihdettavissa olevia lahja- tai ostokortteja,
- bingopelit; arpajaiset., johon osallistutaan peliä varten hyväksytyssä paikassa ja jossa voittajia ovat ne, jotka pelin sääntöjen mukaisesti ilmaisevat, että heidän

pelilipukkeessaan tai muussa sitä vastaavassa sähköisessä muodossa olevassa tositteessa on arvotut numerot pelin sääntöjen mukaisessa järjestyksessä ja jossa voi voittaa tavaraa taikka palveluihin vaihdettavissa olevia lahja- tai ostokortteja sekä

- tavaravoittoautomaatit; peliautomaatti tai – laite, josta pelaaja voi voittona saada tavaraa.

Luettelo on tyhjentävä, muut kuin edellä mainitut toiminnot eivät ole arpajaisia. Käytännössä tulkinnassa voidaan lähteä siitä, että kyseistä arpajaislain määritelmää voidaan pääsääntöisesti käyttää myös yleishyödyllisten yhteisöjen järjestämien arpajaisten osalta. Arpajaisten osalta korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä on varsin vähän. Tätä tutkimusta tehdessäni löysin kolme sellaista päätöstä, joissa arpajaistoimintaa on käsitelty. Mainittakoon lisäksi että päätökset ovat jo melko iäkkäitä.

Päätöksessä KHO 1978 II 509 poliittisen puolueen pitämän makeisonnenpyörän katsottiin olevan arpajaistoimintaa, eikä ko. yhteisön siitä toiminnasta saamaa tuloa pidetty liiketulona. Vaikutusta ei ollut sillä, että toiminta oli säännöllistä ja vastaavaa toimintaa olisi voitu harjoittaa myös yksityisten kilpailijoiden toimesta. Huomattava voitto ei muuta tulon käsittelyä tuloverotuksessa. Tapauksessa KHO 1980 II 506 yleishyödylliseksi todetun yhdistyksen ravikilpailujen yhteydessä toimeenpanemasta vedonlyönnistä saamat tulot todettiin olevan TVL 13§ 3 momentissa tarkoitettua tuloa, eikä yhdistys siten ollut niistä verovelvollinen. Päätösselosteesta ei kuitenkaan käy ilmi tulkittiinko toiminta arpajaistoiminnaksi, vai nk. muuksi urheilukilpailun yhteydessä harjoitetuksi toiminnaksi. Päätös oli annettu verovuodelta 1975, kysymyksessä oli myös äänestystulos 5 -2. Vastaavasta vedonlyönnistä on myös aikaisempi päätös KHO 1978 II 502, jossa yhdistyksen ravikilpailujen yhteydessä harjoittaman vedonlyönnin eli nk. totopelitoiminnan katsottiin olevan liiketoimintaa. Tältä osin päätökset ovat ristiriitaisia. Viimeksi mainitussa päätöksessä kysymyksessä oli kuitenkin verovuodelta 1972 annettu ratkaisu, joten mielestäni kyseistä päätöstä ei sellaisenaan voida enää soveltaa nykyiseen lainsäädäntöön. Tulkintani mukaan yleishyödyllisen yhteisön urheilukilpailujen yhteydessä harjoittama vedonlyöntitoiminta tulee lukea

arpajaistoiminnaksi ja siltä osin sen tuottamat tulot eivät siten olisi yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloa. Mielestäni tätä voidaan soveltaa kaikkeen vedonlyöntiin, jota yleishyödyllinen yhteisö järjestää urheilukilpailujen yhteydessä.

Päätöksessä KHO 1982 II 505 käsitellään yhteisön keilailutoimintaa ja sen yhteydessä harjoitettua muuta oheistoimintaa, johon liittyi yhdistyksen tiloissa olevat peliautomaatit. Finlex^R:ssä julkaistussa päätöslyhennelmässä ratkaisun perusteissa mainitaan, että yhteisön toimintaa pidettiin sellaisena arpajaisiin tai tavarankeräykseen verrattavissa olevana toimintana, ettei kyseistä tuloa pidetty yhteisön elinkeinotulona. Varsinaista vuosikirjaratkaisua tutkittaessa ei päätöstekstissä kuitenkaan miltään osin viitata siihen, että kysymyksessä olisi arpajaisiin verrattava toiminta. Yhdistyksen tiloissa oli ulkopuolisen yhtiön omistamia peliautomaatteja, joiden tuotosta kyseinen yhtiö luovutti palkkiona yhteisölle 40 %:a. Kysymyksessä ei siten ollut yhteisön itsensä harjoittama arpajaistoiminta. Näin ollen tämän päätöksen käsittely tässä yhteydessä ei ole aiheellista.

6.1.2. Myyjäiset

Myyjäiset ovat hyvin perinteinen varainhankintakeino yleishyödyllisille yhteisöille. TVL 23 §:n 3 momentin 1 kodassa on myyjäiset luokiteltu niiden toimintojen joukkoon, joista saatu tulo ei ole yhteisön elinkeinotuloa. Kyseistä luetteloa tarkasteltaessa huomio kiinnittyy siihen, että luetteloon on otettu juuri niitä keskeisiä toimintamuotoja, jotka perinteisesti on ollut yleishyödyllisten yhteisöjen käytössä. Myyjäisiä tarkasteltaessa olennaista on käsitteen sisältö, milloin on kysymyksessä myyjäiset ja milloin muu myyntitoiminta. MOT Sanakirjaston Kielitoimiston sanakirja 1.0 määrittelee myyjäiset seuraavasti: ”tav. hyväntekeväisyystarkoituksessa järjestettävä tavarannmyyntitilaisuus”. Myyjäisiä ei sellaisenaan ole erikseen määritelty vero-oikeudellisessa mielessä, joten mielestäni tässä yhteydessä myyjäisten määritelmänä voidaan käyttää em. Kielitoimiston määritelmää. Myyjäiset ovat siten erillinen satunnainen tapahtuma. Tärkeätä on siten erottaa toisistaan jatkuva myyntitoiminta ja myyjäiset. Myyjäisiä tosin järjestetään usein samantyyppisinä vuodesta toiseen, mutta tällöinkään niitä ei ole

rinnastettu varsinaiseen liiketoimintaan jos tilannetta tarkastellaan KHO:n julkaisemien päätösten valossa.

Julkaistuista päätöksistä en löytänyt yhtään, jossa suoranaisesti olisi käsitelty myyjäiset käsitettä. Myyntitoimintaa käsittelevät päätökset koskivat pääsääntöisesti jatkuvaa myyntitoimintaa tai sitten myyntitoimintaa, joka tapahtui jonkin tapahtuman yhteydessä. Myyjäisten muodossa tapahtuvaa toimintaa voi olla käytännössä hyvin monenlaista. Yleisesti tunnettuja ovat mm. erilaiset joulumyyjäiset ja käsityömyyjäiset. Vaikka usein nämä ovat säännöllisesti vuodesta toiseen toistuvia tapahtumia, ei pelkkä tapahtuman säännöllisyys tee siitä liiketoimintaa. Tärkeämpään asemaan sen sijaan nousee tapahtuman luonne. Jos kysymyksessä on selkeästi liiketoiminta periaatteilla tapahtuva myyntitoiminta, ei kysymyksessä ole myyjäiset ja tällöin niiden elinkeinotoiminnan luonnetta tarkastellaan yleisten liiketoiminnan tunnusmerkkien valossa. Jos sen sijaan kysymyksessä on hyväntekeväisyystarkoituksessa tapahtuva varainkeräys, on kysymyksessä TVL 23 §:n mukaiset myyjäiset. Yhtenä hyvin olennaisena myyjäisten tunnusmerkkinä näkisin myytävien tavaroiden hankkimistavan. Mikäli myydyt tavarat saadaan lahjoituksina, ei liiketoiminnan tunnusmerkistö tällöin täyty ja kysymys on myyjäisten järjestäjä tahoon kohdistetusta hyväntekeväisyydestä lahjoituksen antajan näkökulmasta.

6.1.3. Urheilukilpailut

Yksi toiminnallisesti laajimmista yleishyödyllisten yhdistysten toimialoista on urheilu ja liikunta. Tällaiseen toimintaa liittyy usein varsin kiinteästi myös kilpailutoiminta. Tarkasteltaessa urheilukilpailujen toimintakenttää yleisellä tasolla voidaan todeta, että Suomessa järjestetään varsin runsaasti erilaisia urheilukilpailija ja niiden suuruusluokka voi vaihdella runsaastikin. Urheilukilpailujen elinkeinotoiminnan luonnetta kuitenkin käsitellään saman TVL 23 §:n perusteella oli sitten kysymyksessä kansainväliset suurkisat tai paikalliset urheiluseuran pitämät oman kylän juoksukilpailut. Merkitystä ei ole sillä, mikä on kilpailujen liikevaihto, osallistujamäärä tai työskenteleekö niissä henkilöstö palkattuna vai talkoovoimin. Mielestäni tärkeimmäksi kohdaksi nousee

urheilukilpailun määritelmä. Milloin sitten on kysymyksessä TVL 23 §:n tarkoittama urheilukilpailu?

Urheilu terminä on kielessämme vakiintunut. Etsiessäni määritelmää käsitteelle urheilukilpailu en suoranaisesti löytänyt selvitystä sille mitä pidetään urheilukilpailuna ja mitä ei. MOT Kielitoimiston sanakirja 1.0 määrittelee urheilun sinänsä fyysisen kunnon ylläpitämiseksi, virkistykseksi tai sääntöjen mukaisena kilpailuna harjoitettavaksi liikuntamuodoksi, urheilua ovat myös huvi tai kilpailumielessä harrastetut suoritukset, joissa mekaanisten laitteiden tai eläinten osuus on merkittävä.¹⁴⁰

¹⁴¹ ¹⁴² Lajisisällöltään urheilun määrittelemineen on lähes mahdotonta. Esimerkiksi SUL ry:n internet sivuilla lajiluettelossa on 278 erilaista urheilulajia, lisäksi em. lajit sisältävät lukemattoman määrän alalajeja ja kysymyksessä on vain yksi Suomen oloissa toimiva kattojärjestö¹⁴³. Olennaista on huomioida, että käsitteenä urheilu on jatkuvasti muuttuva. Koko ajan syntyy uusia liikunta- ja harrastusmuotoja joiden voidaan katsoa kuuluvan urheilumääritelmän sisälle.

Korkein hallinto-oikeus on joissakin päätöksissään ottanut kantaa siihen mikä on urheilua. Urheiluksi on todettu mm. ralliautoilu, ratkaisussa KHO 1997/203 todettiin, että kuljettajan osallistuminen rallikilpailuihin oli urheilukilpailuun osallistumista. Kilpailutoiminnassa käytettävää kalustoa ei myöskään katsottu hankitun yhtiön liiketoimintaa eli mainostoimintaa varten, vaan se oli hankittu yhtiön verotonta kilpailutoimintaa varten. Ratkaisussa KHO 1996/3839 päädyttiin hyvin samansuuntaiseen kannanottoon. Siinä raviohjastajan myymän ohjastajapalvelun todettiin olevan ravikilpailuun liittyvä urheilusuoritus ja että raviohjastajaa oli pidettävä urheilijana. Golfiin osalta ei suoranaisesti ole päätöstä, jossa se todetaan urheiluksi, mutta ainakin kahdessa päätöksessä on otettu kantaa siihen, että golfkentät ovat urheilupaikkoja, joten tästä voidaan tehdä johtopäätös myös sen suhteen, että golf

¹⁴⁰ Urheilun käsitteestä katso Linnakangas 1984, s. 83 – 84 ja s. 149-150.

¹⁴¹ WSOY, Fakta-tietopalvelu 2007 määrittelee urheilun seuraavasti: ”niiden liikuntamuotojen yhteisnimitys, joiden tavoitteena on kilpailumenestyksen ja hyvän tuloksen saavuttaminen tai tyydytyksen ja virkistykseen saaminen suoritukseen liittyvästä ruumiillisesta ponnistelusta sekä samalla myös fyysisen kunnon kohottaminen ja ylläpitäminen terveyden perustana”.

¹⁴² WSOY Yritysonline, Ennakkoperintäteoksen Palkkiokäsitteen yhteydessä on todettu seuraavasti: ”Urheileminen on yleensä fyysisistä suoritusta vaativaa toimintaa, kuten yleisurheilu, hiihto ym. Se voi olla myös henkistä suorituskkyä vaativaa, kuten shakki.”

¹⁴³ http://www.sl.fi/yhteystiedot/jasenjarjestot2/lajit_a_sta_o_hon/ 20.2.2008.

tulkitaan urheiluksi.¹⁴⁴ Päätöksessä KHO 1982 II 505 käsitellään keilailujärjestön toimintaa. Tutkittaessa varsinaista vuosikirjaratkaisua ei päätöksessä sinällään oteta kantaa siihen, onko keilailu urheilua, vaan ratkaisu perustuu johtopäätökseen, jonka mukaan yhdistys on yleishyödyllinen yhteisö. Mielestäni päätöstä tarkasteltaessa voi kuitenkin lähteä siitä, että ratkaisua tehtäessä kyseistä toimintaa on käsitelty urheilutoimintaa liittyvänä.

Muiden lajien osalta en löytänyt päätöksiä siitä, että ratkaisussa olisi puututtu kysymykseen siitä, onko ylipäättään kysymys urheilusta. Yleensä päätöksissä urheilutoimintaan ei sinänsä otettu kantaa vaan syntyi vaikutelma, että itse urheilun osalta ei toiminnan sisällöstä ollut epäselvyyttä/erimielisyyttä eri osapuolten välillä. Voitaneenkin todeta, että urheilu käsitteenä on Suomessa varsin vakiintunut. Kun sitten urheiluun liitetään kilpailutilanne, päästään TVL 23 § 3 momentin tilanteeseen. Kilpailutilanne ei sinänsä liene käsitteenä epäselvä. Perinteinen urheilukilpailu, joka järjestetään tietyssä paikassa, tietyllä aikajaksolla lienee varsin selkeä sisällöltään ja määritelmältään. Tapahtuman rajaaminen on helppoa, ja siihen liittyvien oheistoimintojen osalta on selkeää todeta, kestävätkö ne kilpailutapahtuman ajan vai ovatko ne mahdollisesti alkaneet jo ennen sitä tai jatkuvatko ne kilpailujen jälkeen kohdistuen muuhunkin toimintaa kuin itse kilpailuun. Mikäli toiminta tapahtuu suoraan kilpailujen yhteydessä, ja tuotto siten voidaan kohdistaa suoraan kilpailutapahtumaan, on siitä saatava tulo yleishyödylliselle yhteisölle verovapaata.

Tulevaisuudessa saattaa kuitenkin itse kilpailutapahtuman määrittelemisen olla hankalampaa sähköisten apuvälineiden lisääntymisen myötä. Enää ei olla sidottuja yhteen ainoaan kilpailupaikkaan, vaan esim. internetin ja audiovisuaalisten apuvälineiden avulla kilpailutapahtuma voi koostua useissa eri paikoissa tapahtuvasta suorittamisesta. Yhteisenä tapahtuma foorumina voi esimerkiksi olla ainoastaan internet sivusto, johon suoritukset rekisteröityvät erilaisten teknisten apuvälineiden avulla. Tästä on hyvä nostaa esiin kysymys, onko tuolloin kyseiselle internetsivustolle myyty mainos urheilutapahtuman yhteyteen myyty mainos ja siitä saatu tulo näin ollen yhteisölle verovapaata. Miten vedetään raja kilpailutapahtuman osalta, kauanko ko. sivu voi olla

¹⁴⁴ KHO 1995 B 559 ja KHO 8.1.2007/1.

esillä niin, että se todetaan ainoastaan ko. tapahtumaan liittyväksi. Saako sivustolla olla muuta informaatiota tai linkkejä esimerkiksi urheiluseuran tms. kotisivuille ilman, että yhden sivuston kilpailustatus häviää.

6.1.4. Tanssi- ja muut huvitilaisuudet

Erilaisten huvitilaisuuksien järjestäminen on perinteisesti kuulunut yleishyödyllisten yhdistysten varainhankintaan. Esimerkiksi tanssien järjestäminen oli 1950 - 1970 luvuilla nuoriseseuroille ja urheiluseuroille tärkeä varainhankintakeino. Nykyisin samoilla markkinoilla toimii yhä enenevässä määrin myös yksityiset toimijat. Tanssi- ja huvitilaisuuksien järjestäminen ja niistä saatava tuotto on kuitenkin edelleen yleishyödyllisille yhteisöille verovapaata tuloa TVL 23 §:n nojalla. Muuttuvassa yhteiskunnassa olennaiseksi nousee kysymys siitä mikä on huvitilaisuus? Nykyisin huvitilaisuuksista säädetään kokoontumislaisissa. Em. lain 2 §:n 3 momentti määrittelee yleisötilaisuuden seuraavasti:

” *Yleisötilaisuudella* tarkoitetaan tässä laissa yleisölle avoimia huvitilaisuuksia, kilpailuja, näytöksiä ja muita niihin rinnastettavia tilaisuuksia, joita ei ole pidettävä yleisinä kokouksina. Jos tilaisuuteen osallistuminen edellyttää kutsua tai määrätyn yhteisön jäsenyyttä, sovelletaan siihen tämän lain säännöksiä yleisötilaisuudesta, jollei tilaisuutta osanottajien lukumäärän, tilaisuuden laadun tai muiden erityisten syiden perusteella voida pitää luonteeltaan yksityisenä.”

Laki siis ei sinällään määrittele huvitilaisuutta samalla tavalla kuin entinen Laki julkisista huvitilaisuuksista, jossa oli esimerkkiluettelo erilaisista huvitilaisuuksista.¹⁴⁵

Laaja määrittely on kuitenkin perusteltua, koska lainsäädännön tulee pystyä mukautumaan nopeasti muuttuvaan yhteiskuntaan.

¹⁴⁵ Laki julkisista huvitilaisuuksista, 492/1968, 2 §, 1 mom. ”Mitä tässä laissa säädetään julkisista huvitilaisuuksista, koskee julkisia juhlia, konsertteja, näytäntöjä, näyttelyjä, näytöksiä, iltamia, kilpailuja ja muita niihin rinnastettavia julkisia tilaisuuksia, joihin yleisö pääsee, riippumatta siitä, peritäänkö tilaisuudessa pääsymaksua jossakin muodossa vai ei.” Huvilaki kumottiin samalla kun tilalle säädettiin Kokoontumislaki 22.4.1999/530.

Vanhasta Huvilaista ja siihen liittyvästä asetuksesta on huvitilaisuuden määrittelemiseksi kuitenkin apua, koska edellä mainittujen pohjalta voidaan ainakin seuraavat tapahtumat tulkita huvitilaisuuksiksi:

- teatterinäytännöt, niihin luettuna myös ooppera-, operetti- ja näihin rinnastettavat esitykset, sekä baletti- ja nukketeatteriesitykset,
- konsertit,
- taide- ja kansantanssiesitykset sekä sellaiset luenta- ja lausuntaesitykset, jotka perustuvat yksinomaan kirjallisen teoksen taiteelliseen tulkintaan ja esittämiseen,
- taidenäyttelyt ja näyttelyt, joissa esitellään valokuvia, keräilyesineitä tai muuta niihin verrattavaa,
- museonäyttelyt,
- näyttelyt ja näytökset, joiden tarkoituksena on elinkeinoelämän tai sen tuotteiden esittely taikka eläinten tai esineiden esittely arvostelua tai myyntiä varten,
- kilpailut, joiden tarkoituksena on edistää ja lisätä taitavuutta jossakin ammatissa,
- shakki-, bridge- ja muut niihin verrattavat kilpailut ja näytökset,
- lentokilpailut ja – näytökset,
- lennökkikilpailut ja – näytökset,
- voimistelu- ja urheiluesitykset sekä -kilpailut, auto-, moottoripyörä ja moottorivenekilpailut ja -näytökset
- kilpailut tai näytökset joiden tarkoitus on edistää liikenneturvallisuutta,
- jalkapallo-, jääkiekko-, koripallo- tai muut niihin verrattavat joukkueottelut.

Kun edellä olevaa luetteloa tarkastelee huomaa, että jo vanha huvitilaisuuden määritelmä oli varsin väljä. Uuden Kokoontumislain mukainen määritelmä on vielä väljempi. Mielestäni edellä oleva luettelo kuitenkin hyvin sopii tulkinnan rungoksi silloin, kun pyritään ratkaisemaan mikä on huvitilaisuus. Tilannetta ei sinällään muuta se, että laki ei sellaisenaan ole enää voimassa. Luettelossa on myös päällekkäisyyksiä edellisessä luvussa esitettyjen urheilukilpailujen kanssa. Se ei aiheuta ristiriitaa laintulkinnassa vaan lähinnä helpottaa sitä, koska rajatapauksessa siitä onko kysymyksessä urheilutilaisuus vai huvitilaisuus ei sinällään tarvitse pohtia näiden

kahden erilaisen tapahtuman keskinäistä rajanvetoa. Jos tilaisuus sopii jompaankumpaan määritelmään, tilaisuuden tuottaman tulon verovapaus ratkaistaan silloin saman lainsäädännön avulla. Muissa rajatapauksissa huvitilaisuutta määriteltäessä on hyvä etsiä ratkaisulle pohjaa siitä, mikä on tapahtuman tarkoitus ja luonne siihen osallistuvien näkökulmasta ja sen jälkeen pyrkiä vertaamaan sitä jo ennestään huvitilaisuuksiksi tiedettyjen tapahtumien luonteeseen.

Oikeuskäytännössä on jonkin verran tapauksia, joissa on ratkaistu tapahtuman luonnetta liittyen siihen, onko kysymyksessä huvitilaisuus. Päätöksiä tarkasteltaessa huomaa, että edellä esitetty huvitilaisuuksien luettelo ei kuitenkaan ihan sellaisenaan sovellu TVL 23 §:n soveltamiseen. Seuraavassa käsitellään näitä eroja yleisen huvitilaisuuden ja TVL 23 §:n mukaisen huvitilaisuuden välillä. Lisäksi käydään läpi joitakin ratkaisuja, joissa on käsitelty em. luettelon mukaista toimintaa, vaikka ratkaisu ei sinällään perustukaan TVL 23 §:n 3 momenttiin.

Teatteritoiminnan osalta tähän tutkimukseen valitussa aineistossa oli kaksi päätöstä. Ensimmäinen näistä on vuodelta 1982 ja sinällään siten jo melko vanha. Ratkaisussa KHO 1982 II 503 käsiteltiin osakeyhtiötä jonka tarkoituksena oli puhenäyttämön ylläpitäminen eräässä kaupungissa. Osakeyhtiön osake-enemmistön omisti ao. kaupunki ja yhtiön toimintaa tuettiin lähes 75 % julkisista varoista. Ratkaisussa todettiin, että kyseinen yhtiö oli yleishyödyllinen yhteisö. Teatteritoimintaa ei katsottu harjoitetun ansaintatarkoituksessa eikä sen siten katsottu olevan liiketoimintaa. Yhtiö ei siten ollut ent. TVL 13 §:n verovelvollinen teatteritoiminnasta saamastaan tulosta. Tässä tapauksessa teatteritoiminta tulkittiin suoraan yhteisön toiminnan tarkoitukseksi ja sillä perustella tulo verovapaaksi. Päätöksessä ei siten otettu kantaa siihen, oliko järjestettävät tilaisuudet huvitilaisuuksia vaan verovapaus perustui ent. TVL 13 §:n 1 momentin (nykyisin TVL 23 § 1mom) mukaiseen laintulkintaan.

Toinen teatteritoimintaa koskeva ratkaisu on KHO 1997:3. Tapauksessa on ratkaistu arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumista mutta samalla siinä on AVL 4 §:stä johtuen otettu myös kantaa TVL 23 §:ään. Päätöksessä todetaan säätiön olevan TVL 22 §:ssä tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö ja että se on TVL 23§:n 1momentin mukaan

verovelvollinen ainoastaan saamastaan elinkeinotulosta. Seuraavaksi on todettu, että säätiö ei ole em. säännösten perusteella verovelvollinen teatteritoiminnasta saamastaan tulosta. Tässäkin tapauksessa ratkaisu kuitenkin perustuu yhteisön toiminnan tarkoitukseen ja sitä kautta TVL 23 §:n 1 momentin tulkintaan eikä siihen, että teatteritoiminta olisi huvitilaisuuksien järjestämistä.

Muiden yleishyödyllisten yhteisöjen, joiden toiminta ei sääntöjensä mukaan liity teatteritoimintaan, järjestämät teatterinäytökset kuitenkin luettaneen TVL 23 §:n 3 momentin mukaisiksi huvitilaisuuksiksi.

Yksi edellä esitetyn luettelon mukaisista huvitilaisuuksista on ”näyttelyt ja näytökset joiden tarkoituksena on elinkeinoelämän tai sen tuotteiden esittely”. Tähän ryhmään voidaan lukea erilaiset messut ja näyttelyt. Korkein hallinto-oikeus on käsitellyt yleishyödyllisten yhteisöjen messu- ja näyttelytoimintaa harvinaisen monessa päätöksessä. Tähän tutkimukseen otetun ajanjakson julkaistuissa päätöksissä oli kahdeksan päätöstä, jossa oli ratkaistu messujen tms. tuottaman tulon veronalaisuutta.¹⁴⁶ Ratkaisuista osassa oli päädytty siihen, että kysymyksessä on liiketoiminta ja osassa ei. Osa päätöksistä oli myös äänestysratkaisuja, tiukimmillaan äänestystulos oli ollut 4-3 esittelijän yhtyessä vähemmistöön jääneeseen kannanottoon. Vuosikirjassa julkaistuja päätöspäätöksiä tutkittaessa havaitsee kuitenkin, että päätöksissä on yksinomaan pyritty ratkaisemaan sitä, onko kyseinen näyttelytoiminta ollut yleishyödyllisen yhteisön toimintansa tarkoitukseksi harjoittamaa toimintaa. Tämän jälkeen on tutkittu mahdollisia liiketoiminnan tunnusmerkkejä. Yhdessäkään tutkituista päätöksistä ei ole tarkasteltu asiaa TVL 23§:n 3 momentin huvitilaisuuden perusteella. Näin ollen voidaan todeta, että korkeimman hallinto-oikeuden päätösten perusteella messu- ja näyttelytilaisuudet eivät ole sellaisia huvitilaisuuksia, joihin voidaan soveltaa TVL 23 §:n 3 momenttia.

Museotoiminnan osalta materiaalista löytyi kaksi varsinaista museota koskevaa päätöstä sekä yksi luostarin opastuskierroksia koskeva päätös, joka mielestäni voidaan rinnastaa

¹⁴⁶ Päätökset ovat: 1997:28, 1997:27, 1997:26, 1988 B 504, 1988 B 503, 1987 B 502, 1984 II 506, 1982 II 507. Päätösten sisältöä on tarkemmin tarkasteltu tämän tutkimuksen liiketoiminnan tunnusmerkkejä käsittelevässä luvussa.

museoympäristöön.¹⁴⁷ Kaikissa näissä päätöksissä käsiteltävää asiaa lähestyttiin yhteisön toimintansa tarkoituksen toteuttamiseen liittyvästä näkökulmasta. Päätösteksteissä ei mitenkään viitattu TVL 23 §:n 3 momentin mukaiseen huvitilaisuuteen, joten tästä voisi päätellä, ettei myöskään museotoimintaa luokitella sellaiseksi huvitilaisuudeksi jota tarkoitetaan TVL 23 §:ssä. Itse en kuitenkaan vetäisi asiasta aivan yksiselitteistä johtopäätöstä materiaalin suppeudesta johtuen.

Varsinaiseen huvitilaisuuden määritelmään ei siten sellaisenaan viitattu tutkimuksen kohteena olevassa aineistossa. Käytännössä huvitilaisuuden määritelmä lienee vakiintunut, koska asiasta ei ennakkopäätöksiä löydy. Tämän tutkimuksen yhteydessä ei kuitenkaan pyritty selvittämään sitä, onko ratkaisujen vähäisyyteen syynä verotuskäytännön selkeys vai korkeimman hallinto-oikeuden näkemys siitä, että asiasta ei tarvita ennakkoratkaisua. Tutkijana kuitenkin yllätyin siitä, että kyseistä määritelmää ei edellä esitettyä tarkemmin ole ylemmässä oikeusasteessa käsitelty. Tilaisuuden luonnetta pohdittaessa käyttäisin kuitenkin edellä esitettyä luetteloa pohjana etsittäessä vastausta kysymykseen onko kysymyksessä huvitilaisuus vai ei, huomioiden kuitenkin edellä esitetyt selvät poikkeukset.

6.1.5 Tavarankeräys

Tavarankeräys käsitteenä on suhteellisen selkeä. TVL 23 § ei sellaisenaan määrittele tavarankeräystä tarkemmin. Tässä yhteydessä on kuitenkin jo näin aluksi syytä huomioida, että Perintö- ja lahjaverolain 2§:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö ei ole verovelvollinen saamastaan lahjoituksesta. Yhteisön saamia varsinaisia lahjoituksia ei siten tule sekoittaa yhteisön itsensä toimeenpanemaan tavarankeräykseen. Tavarankeräys voi tapahtua yhteisön toimesta esimerkiksi siten, että yhteisö kerää kotitalouksilta tai yrityksiltä tarpeettomaksi jäänyttä tavaraa. Näin saadun tavaran yhteisö voi käyttää joko omaan toimintaansa, tai myydä sen edelleen saadakseen rahoitusta toimintaansa. Jos yhteisö käyttää saamansa tavaran tai tuotteen omaan toimintaansa, ei tällaisesta toiminnasta missään muodossa muodostu yhteisölle

¹⁴⁷ Museotoimintaa koskevat päätökset ovat: 1977 II 502 ja 28.5.1999/1325. Luostarin opastuskierroksia koski päätös 29.5.1996/1737.

veronalaista etuutta. Mikäli sen sijaan yhteisö välittää edelleen keräämänsä tavarat, voidaan nostaa esiin kysymys, onko keräystoimintaa pidettävä TVL 23 §:n 3 momentin mukaisen tavarankeräyksen sijasta liiketoimintana.

KHO on päätöksessään 22.10.1997/2642 käsitellyt tavarankeräystä ja ratkaisussa viitataan suoraan TVL 23 §:n 3 momenttiin. Tapauksessa yhdistys sai kotitalouksilta ilmaiseksi erilaista käytöstä poistettua tekstiilitavaraa. Tämän jälkeen tavara käsiteltiin yhdistyksen ylläpitämässä kierrätyskeskuksessa. Käsittelyn jälkeen osa tavarasta joko lahjoitettiin tai myytiin edelleen kuluttajille. Se osa materiaalista mitä ei lahjoitettu tai myyty, käsiteltiin sellaiseksi, että se voitiin myydä teollisuudelle raaka-aineeksi. Yhteisön toiminta oli varsin laajaa, sillä oli toimintaansa varten 17 kirpputoria ja jätteenkäsittelylaitos. Sillä oli 20 palkattua työntekijää, joista osa oli työrajoitteisia, sekä useita talkoolaisia. Toiminta oli myös taloudellisessa mielessä laajaa, koska koko toiminnan liikevaihto oli noin 4,1 miljoonaa markkaa ja kulut noin 4 miljoonaa markkaa. Ratkaisussaan KHO kuitenkin katsoi, että koska yhdistys myi sen toiminnan tukemiseksi ilmaiseksi luovutettua tavaraa, kyseisestä tavarankeräyksestä saatu tulo oli TVL 23 §:n 3 momentissa tarkoitettua tavarankeräyksestä tai siihen verrattavasta toiminnasta saatua tuloa. Päätös ei kuitenkaan ole varsinainen vuosikirjaratkaisu ja se perustui äänestystulokseen 5-2. Vähemmistöön jääneet katsoivat, että kysymyksessä oli elinkeinotoiminta.

Kierrätyskeskustoiminnan osalta on myös aikaisempi vuosikirjaratkaisu KHO 1992 B 544, jossa oli kysymys hyvin samantyyppisestä toiminnasta. Kyseisessä tapauksessa henkilöstön määrän oli noin 30 henkeä ja toiminnan liikevaihto oli noin 144.000 markkaa. Toiminnan taloudellinen merkitys oli siis olennaisesti pienempi. Vuosikirjaratkaisun perusteluissa ei kuitenkaan tämän päätöksen yhteydessä oteta kantaa siihen onko kysymys tavarankeräyksestä, vaan päätöksen perusteluissa todetaan, että tavaroiden kunnostaminen ja myynti eivät tapahtunut liiketoiminnan muodossa.¹⁴⁸

¹⁴⁸ Tavarankeräys mainitaan myös päätöksen 1982 II 505 Finlex^R ratkaisussa. Varsinaisessa vuosikirjapäätöksessä ei kuitenkaan ole tällaista suoraa viittausta tavarankeräykseen, joten päätöstä ei ole syytä käsitellä tässä yhteydessä.

Tavarankeräyksen osalta ennakkoratkaisujen perusteella ei siten voi suoraan tehdä johtopäätöksiä siitä, milloin kysymys on TVL 23 §:n mukaisesta tavarankeräyksestä. Vaikka edellä olevassa vuoden 1997 päätöksessä käsitelläänkin varsin seikkaperäisesti kyseisen toiminnan rajoja, on hyvä huomioida, että ratkaisua ei kuitenkaan ole otettu vuosikirjaan.

6.1.6. Muu em. verrattava toiminta

TVL 23 §:n 3 momentin 1 kohdan luettelon viimeisenä mainitaan ”muu em. verrattava toiminta”. Tähän tutkimukseen otettujen päätösten joukosta en löytänyt yhtään sellaista päätöstä, jossa ratkaisu olisi perusteltu tämän kohdan perusteella. Kun ylipäätään 3 momentin 1 kohtaa oli varsin vähän käytetty perusteluissa, on ymmärrettävää, että tämän kohdan tulkinnanvaraisuus on aiheuttanut sen, ettei sitä päätösperusteluissa ole käytetty. Tämän tutkimuksen yhteydessä ei kuitenkaan ole tarkoituksenmukaista selvittää sitä, onko kysymyksessä korkeimman hallinto-oikeuden tietoisesti valitsema linjaus vai sattuma. Mikäli tätä lain kohtaa käyttää joko päätösperusteluissa tai valituksen pohjana, on hyvä huomioida, että kysymyksessä on varsin epäselvä ja tulkinnanvarainen tilanne. Toisaalta kohta myös antaa mahdollisuuden oikeuskäytännölle sopeutua muuttuvaan yhteiskuntaan ilman, että varsinaista lakitekstiä tarvitsee muuttaa.

6.1.7. Em. tilaisuuksien yhteydessä harjoitettu toiminta

TVL 23 § 3 momentin 1 kohta päättyy tarkennukseen siitä, että mikäli yleishyödyllinen yhteisö tässä luvussa aikaisemmin esitettyjen tapahtumien yhteydessä harjoittaa tarjoilu-, myynti- ja muuta sellaista toimintaa, ei kyseisestä toiminnasta saatua tuloa pidetä yhteisön elinkeinotulona. Tämä tarkoittaa siis sitä, että jos yhteisö järjestämänsä tapahtuman esim. urheilukilpailun tai tanssien yhteydessä järjestää tapahtuman sisällä kiinteästi itse tapahtumaan liittyen tällaista tarjoilu- tai myyntitoimintaa, ei toimintaa pidetä elinkeinotoimintana. Itse tapahtuman tulee silloin sopia TVL 23 § 3 momentin 1

kohdan mukaiseen luetteloon. Kun tällaisessa tilanteessa lähdetään selvittämään onko kysymys juuri tästä 23§:n 3 momentin 1 kohdan mukaisesta myynti- tai tarjoilutoiminnasta tulee ensin selvittää, onko itse tapahtuma saman lainkohdan mukainen tapahtuma vai tulkitaanko tapahtuman luonnetta mahdollisesti jonkin muun lainkohdan perusteella. Esimerkiksi onko kysymys suoraan yleishyödyllisen yhteisön sääntöjensä mukaisesta yleishyödyllisestä toiminnasta.

Seuraavassa tarkastellaan sellaista tarjoilu- myynti ja muuta toimintaa joka tapahtuu TVL 23§:n 3 momentin 1 kohdan mukaisen toiminnan yhteydessä ja siihen liittyvää rajanvetoa.

6.1.7.1. Tarjoilutoiminta

MOT kielitoimiston sanakirja määrittelee tarjoilutoiminnan olevan ruuan, juoman tai muun sellaisen tarjoilua. Käsite sinänsä lienee varsin vakiintunut suomen kielessä. Tässä asiayhteydessä tarjoilutoiminta on yleensä ravintola, kahvila, kioski tai muuta sellaista toimintaa. Tarkasteltaessa korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä tämän toiminta osalta voidaan havaita, että rajanvetopäätöksiä on tehty ja niiden sisältö on selkeä. Urheilutapahtuman yhteydessä järjestettävää tarjoilutoimintaa on käsitelty kahdessa tapauksessa niistä ratkaisuihin, jotka on otettu tähän tutkimukseen. Molemmissa on kysymys ravikilpailujen yhteydessä harjoitetusta toiminnasta. Päätöksissä 30.4.1996/1245 ja 27.8.1985/3560 todetaan yksiselitteisesti, ettei yhdistyksen pelkästään ravikilpailujen yhteydessä harjoittama tarjoilutoiminta ole elinkeinotuloa. Molemmissa tapauksissa on selkeästi selvitetty, että tarjoilutoiminta tapahtuu ainoastaan urheilutapahtuman aikana. Tätä samaa linjaa tukee Uudenmaan lääninoikeuden päätös 20.12.1994 1416/1, jossa käsiteltiin mm. ratsastuskilpailujen yhteydessä harjoitettua tarjoilutoimintaa. Lääninoikeus totesi, että mm. kilpailujen yhteydessä harjoitettu tarjoilutoiminta ei ollut elinkeinotuloa. KHO ei ollut antanut asiassa valituslupaa.

Tarjoilutoiminnan osalta ei materiaalista löytynyt sellaista päätöstä, jossa erityisesti olisi käsitelty rajanvetoa tapahtuman ja muuna aikana tapahtuvan tarjoilutoiminnan välillä. Seuraavissa luvuissa tätä tapahtuman aikana vs. muuna aikana tapahtuvan rajan käsitettä käydään kuitenkin läpi muun myynnin osalta ja sitä voitaneen suoraan soveltaa myös tarjoilutoimintaan.

Jotta tarjoilutoiminta ei olisi elinkeinotuloa, on hyvä myös huomioda, että sen tulee tapahtua yhteisön itsensä järjestämän tapahtuman yhteydessä. Mikäli yhteisö järjestää tarjoilutoimintaa jonkin toisen yhteisön pitämässä tapahtumassa, tulkitaan toiminnan elinkeinoluonnetta eri perustein. Tästä on esimerkkinä KHO:n päätös 28.12.1983/5704. Ratkaisussa sotilaskotiyhdistys harjoitti tarjoilutoimintaa kaupungin maatalousnäyttelyssä puolustusvoimien osastolla ja toiminnan todettiin tapahtuvan liiketoiminnan muodossa. Kysymyksessä ei ole vuosikirjaratkaisu ja julkaistu tiivistelmä on varsin suppea, mutta näkemykseni mukaan toiminnan luonteen ratkaisuun on vaikuttanut se seikka, että kysymyksessä ei ole yhteisön itsensä järjestämä tapahtuma, vaan toimintaa on lähdetty harjoittamaan yhteisön oman toiminnan ulkopuolelle. Julkaistun päätösyhteenvedon suppeudesta johtuen, ei tästä päätöksestä tässä yhteydessä voi kuitenkaan tehdä kovin pitkälle meneviä tulkintoja.

Kokonaisuutena voidaan kuitenkin todeta, että mikäli tarjoilutoiminta tapahtuu vain ja ainoastaan yhteisön itsensä järjestämän myyjäisten, urheilukilpailun tai tanssi- ja muun huvitilaisuuden yhteydessä, ei kysymyksessä ole elinkeinotoiminta. Tulkinnanvaraisia tilanteita voi näkemykseni mukaan kuitenkin syntyä tavarankeräyksen yhteydessä. Mikäli kysymyksessä on selkeä tavarankeräystapahtuma, ei tällaisen yhteydessä harjoitettu tarjoilutoiminta ole näkemykseni mukaan elinkeinotoimintaa. Sen sijaan jos tarjoilutoiminta on jatkuvaa esimerkiksi jatkuvasti avoinna olevassa tavarankeräyspisteessä ja se kohdistuu rajoittamattomaan asiakaspiiriin, eikä vain tavarankeräykseen osallistuviin, on kysymys elinkeinotoiminnasta. Katsoisin kuitenkin, että jos tällaisessa tilanteessa tarjoilutoiminta kohdistuu kuitenkin vain ja ainoastaan tavarankeräykseen osallistuviin, ei toiminnan jatkuvuus yksistään tee siitä elinkeinotoimintaa. Käytännössä rajanveto on kuitenkin varsin vaikeaa.

6.1.7.2. Myyntitoiminta

Erilaisten tapahtumiin liittyvä myyntitoiminta voi olla varsin monipuolista. Sitä ei kuitenkaan pidä sekoittaa TVL 23 §:n 3 momentin 3 kohdassa tarkoitettuun myyntiin.¹⁴⁹ Tässä yhteydessä käsitellään sellaista tuotteiden ja tavaroiden myyntitoimintaa, joka tapahtuu yhteisön järjestämän urheilukilpailun tai tanssi- ja muun huvitilaisuuden yhteydessä.¹⁵⁰ Sinällään säännös on selkeä, mutta aiheuttaa kuitenkin rajanveto-ongelmia sen suhteen, mihin itse tapahtuman raja vedetään. Tutkimuksessa käsitellyistä päätöksistä yhdessä on käsitelty tätä ajallista rajanvetoa tavaran myynnin yhteydessä. Ratkaisussa KHO 1994 B 564 neljä urheiluseuraa yhdessä järjesti urheilutapahtuman. Näiden neljän urheiluseuran yhteenliittymä tulkittiin yleishyödylliseksi yhteisöksi ja siten sen järjestämä kilpailu- ja kuntotapahtuma oli TVL 23 §:n 3 momentin 1 kohdan mukainen urheilutapahtuma. Tapahtumaan liittyen yhteenliittymä myi TVL 23 §:n 3 momentin 3 kohdassa tarkoitettuja merkkejä, kortteja ja viirejä. Lisäksi myynnissä oli urheilutapahtuman asusteita ja tarvikkeita mm. urheilupukuja, T-paitoja, pipoja, otsapantoja ja reppuja. Itse kilpailutapahtuman lisäksi tuotteita myytiin X:n kaupungin urheilukeskuksessa sijaitsevasta toimistosta käsin. Myynti tapahtui sekä suoraan että postimyynnin välityksellä. Ratkaisussaan KHO katsoi, että myynti oli jatkuvaa ja laajaa, se tapahtui erillisestä liikepaikasta käsin ja asiakaskunta oli rajoittamaton, joten kysymyksessä oli yhteisön elinkeinotoiminta. Vaikka itse ratkaisun perusteluteksteissä korostetaan yleisiä liiketoiminnan tunnusmerkkejä, on tapauksesta selkeästi havaittavissa, että vaikka tuotteiden myynti liittyi urheilutapahtumaan, myynnin jatkuvuus itse tapahtuman ulkopuolella oli merkittävä tekijä ratkaisun perusteluissa. Päätöksen perusteluissa huomioidaan myös myytävien tavaroiden luonne kulutustavaroina. Tulkitsisin päätöstä kuitenkin siten, ettei pelkkä tavaroiden käyttötarkoitus sinänsä ollut ratkaisuun vaikuttava tekijä, vaan olennaista oli juuri myynnin laajuus itse tapahtuman ulkopuolella erillisestä myyntipisteestä käsin.

¹⁴⁹ TVL 23 §:n 3 momentin 3 kohta: (Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona ei pidetä) ”adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varainkeräyksestä saatua tuloa.”

¹⁵⁰ Myyntitoiminnaksi voidaan käsittää myös mainosten myynti erilaisiin tilaisuuksiin. Mainostilan myyntiä kuitenkin käsitellään seuraavassa luvussa ”muun sellaisen toiminnan” yhteydessä.

Haluttaessa vedota TVL 23§:n 3 momentin 1 kohdan myyntitoimintaan on tärkeää pystyä rajaamaan myynti itse varsinaisen tapahtuman yhteyteen. Mikäli myynti tapahtuu vain ja ainoastaan itse tapahtumassa, ei ainakaan lain sanamuodon, eikä lainvalmisteluaineiston perusteella ole merkitystä sillä, mitä tuotteita myydään, vaikka em. tapauksessa tavaroiden kulutustavaraluonteeseen vedotaankin.

6.1.7.3. Muu em. tyyppinen toiminta

Lain sanamuoto sisältää maininnan ” muusta sellaisesta toiminnasta saatua tuloa”. Se antaa väljyyttä lain tulkintaan ja olettaisikin, että tältä kohdin olisi löydettävissä useita ennakkotapauksia rajanvedosta. Tutkimuksen materiaalia tarkasteltaessa ei kuitenkaan tätä voi havaita. Selatessa aineistoa voi löytää kolme sellaista päätöstä, jotka liittyvät lähinnä tähän lainkohtaan. Ne kaikki koskevat mainostilan myyntiä ja siten voidaan havaita, että tältä osin verotuskäytäntö lienee ollut selkeää, koska ilmeisesti ei ole ollut tarvetta ennakkopäätösten saamiseksi. Seuraavassa tarkastellaan em. kolmea mainosmyyntiä koskeva ratkaisua, joiden linjaama rajanveto on hyvin sovellettavissa muuhunkin toimintaan.

Vanhin päätöksistä on KHO 1979 II 523. Siinä urheiluseura oli saanut kaupungilta korvausta vastaa oikeuden myydä mainostilaa urheiluhallista. Sopimusaika oli 28 kuukautta ja sen kokonaistuotoksi arvioitiin 300.000 markkaa. Mainokset olivat koko ajan urheiluhallissa sen käyttäjien nähtävillä¹⁵¹. Mainosmyynnistä saatu tulo todettiin veronalaiseksi liiketuloksi. Kysymyksessä oli ennakkotieto verovuosille 1979 ja 1980. Päätöksessä KHO 1981 II 502 oli kysymys yleishyödyllisten yhdistysten järjestämistä ampumahiihdon MM-esikisoista ja varsinaisista MM-kisoista. Yhdistykset olivat myyneet kisapaikoilta mainostilaa ajalle 1.12.1979 - 30.3.1980 ja 1.12.1980 - 30.3.1981. Mainostuloja arvioitiin kertyvän noin 1 miljoona mk, ja yhdistykset joutuivat maksamaan asianomaiselle kaupungille korvauksen tilojen käytöstä. Ratkaisussa todettiin, että kyseisistä mainoksista saatu tulo saatiin lähinnä yhdistysten järjestämien urheilukilpailujen ajaksi kilpailupaikoille järjestetyn mainostilan myynnistä, eikä

¹⁵¹ Verohallitus 2007, Dnro 384/349/2007, s.20.

yhdistysten siten siitä saama tulo ollut niiden verotettavaa tuloa. Urheilukilpailujen yhteydessä tarkoitetuksi myynniksi katsottiin siis molemmat neljän kuukauden jaksot, vaikka itse kilpailutapahtumat järjestettiin 14. – 16.3.1980 ja 10. – 15.2.1981. Myös tässä oli kysymys ennakkotiedosta. Merkitystä ei siis ollut sillä, mikä oli mainosmyynnistä saatu liikevaihto vaan se, että itse mainosmyynti kohdistui yksittäiseen urheilutapahtumaan. Mielenkiintoista rajanvedon osalta on se, että kilpailutapahtumaksi laskettiin koko neljän kuukauden jakso, joka siis lähinnä vastasi koko kyseistä talvea, vaikka varsinainen tapahtuma oli vain muutaman päivän pituinen. Varsin todennäköistähän on, että itse kilpailun ulkopuolella kilpailupaikat olivat yleisesti ulkoilijoiden käytössä.

Sisällöllisesti selkein päätöksistä on ratkaisu 27.8.1985/3560. Siinä yleishyödyllinen raviyhdistys sai vuokratuloja raviradan reunalla olevista tiloista, joihin asetettujen mainosten katsottiin kohdistuvan lähinnä ravikilpailuja seuraavaan yleisöön. Ratkaisussa todettiin mainospaikkojen myynnin tapahtuneen siten kuin TVL 13 § 3 momentissa (nykyisin TVL 23 § 3 mom.) tarkoitetaan, eikä yhdistyksen siten niistä saama tulo ollut sen veronalaista elinkeinotuloa. Ratkaisussa siis katsottiin että mainokset olivat yleisön nähtävillä ainoastaan kilpailutapahtumien yhteydessä. Kun yleisesti tarkastellaan raviratojen käyttöä, voidaan todeta, ettei niillä juurikaan ole muuta kuin kilpailukäyttöä.¹⁵² Siten em. ratkaisu on selkeän johdonmukainen toisin kuin kaksi edellä esitettyä ratkaisua.

Yhteenvetona voidaan todeta, että mikäli esimerkiksi mainostilan myynti kohdistuu vain ja ainoastaan kilpailutapahtumaan eli toisin sanoen mainokset ovat nähtävillä ainoastaan tapahtuman ajan, ei siitä saatua tuloa pidetä yhteisön elinkeinotulona. Ongelmallisemmaksi tilanne muodostuu jos mainokset ovat nähtävillä myös kilpailutapahtuman ulkopuolella. Tarkkaa rajanvetoa ei korkeimman hallinto-oikeuden päätösten perusteella voi tehdä. Määriteltäessä sitä, kohdistuuko mainokset vain yksittäiseen tapahtumaan vai onko niiden käyttö laajempaa, tulee mielestäni lähteä tulkitsemaan tilannetta siitä näkökulmasta, että onko mainoksilla markkina-arvoa

¹⁵² Todettakoon, että raviradoilla kyllä vähäisessä määrin järjestetään erilaisia näyttelytapahtumia, kuten mm. koiranäyttelyitä yms. Tällainen toiminta on kuitenkin radan kokonaiskäyttöön ja käyttötarkoitukseen nähden varsin vähäistä.

mainosmielessä myös tapahtuman ulkopuolella ja jos on, niin missä määrin mainoksen hinnoitteluun vaikuttaa tämä itse tapahtuman ulkopuolelle kohdistuva mainonta. Mikäli mainoksen todellinen markkina-arvo syntyy vain yksittäisen tapahtumaan liittyen, eikä sillä sinänsä ole mainosarvoa tapahtuman ulkopuolella, ei mielestäni pelkästään se, että mainos jää paikoilleen tapahtuman jälkeen tee siitä saatua tuloa elinkeinotuloksi. Edellä esitetystä päätöksessä 1981 II 502 mainokset olivat esillä ennen varsinaista tapahtumaa ja sen jälkeen, mutta niiden todellinen mainosarvo kuitenkin kohdistui itse varsinaiseen kansainväliseen kisatapahtumaan¹⁵³.

6.2. Julkaisut

TVL 23 §:n 3 momentin 2 kohdassa todetaan, että yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona ei pidetä jäsenlehdistä ja muista yhteisön toimintaa välittömästi palvelevista julkaisuista saatua tuloa. Tässä luvussa on tarkoitus tarkastella mitkä julkaisut täyttävät em. määrittelyn ja toisaalta tutkia sitä, milloin julkaisun on todettu palvelevan yhteisön toimintaa ja milloin ei. Tässä yhteydessä ei käsitellä yhdistysten sitä julkaisutoimintaa, joka on selvästi erillistä liiketoimintaa.¹⁵⁴

6.2.1. Jäsenlehdet

Lehti on jäsenlehti, jos sitä julkaistaan yhteisön omia jäseniä varten. Sen julkaisun tarkoituksena tulee olla yhteisön jäseniin kohdistuva informoinnin tarve joko jäseniä koskevissa asioissa, tai sen tehtävä on olla tiedotuskanava jäsenistölle yhteisön toiminnasta tai muista sen kaltaisesta toiminnasta. Lisäksi sen postituksen tulee perustua

¹⁵³ Tämän voi päätellä mainosmyynnin tuottaman tulon määrästä. Kyseisen suuruiseen liikevaihtoon ei todennäköisesti olisi ollut mahdollisuutta päästä ilman tätä merkittävää isoa urheilutapahtumaa.

¹⁵⁴ Liiketoiminnan tunnusmerkkien käsittelyn yhteydessä on tarkasteltu niitä julkaisutoiminta päätöksiä, jotka kohdistuvat suoraan yhteisöjen harjoittamaan liiketoimintaan. Tällöin kysymyksessä on ollut täysin erillinen julkaisu esim. sanomalehti tai kirja, joka ei sinällään liity lainkaan yhdistyksen varsinaiseen toimintaan. Todettakoon kuitenkin, että joidenkin päätösten kohdalla ei edes ratkaisun perustelutekstien perusteella pysty tekemään selkeää rajanvetoa siitä kumpaan ryhmään päätös kuului.

yhteisön jäsenyyteen, ei tilaukseen. Vähäinen tilausmyynti jäsenistön ulkopuolisille ei kuitenkaan itsessään poista jäsenlehti ominaisuutta.¹⁵⁵

Jäsenlehti on perinteinen informaatiokanava erilaisissa yhdistyksissä. Niitä myös julkaistaan hyvin paljon. Syötettäessä internetin hakukone Googleen hakusanaksi ”jäsenlehti” tulee luettelo sadoista eri yhdistyksistä, joilla on oma jäsenlehti. Jäsenlehtien koko vaihtelee merkittävästi, toisessa ääripäässä on kysymys korkeatasoisesta painotuotteesta, kun taas pienen yhdistyksen jäsenlehti voi olla kopiokoneella tehty lehtinen. Ottaen huomioon jäsenlehtien runsaan määrän on yllättävää, että tutkimukseen valitusta materiaalista löytyi vain kolme sellaista päätöstä, joissa oli otettu kantaa siihen onko kysymyksessä TVL 23 §:n 3 momentin 2 kohdan mukainen jäsenlehti. Kaikissa kolmessa päätöksessä jäsenlehtikysymyksen osalta todettiin, että julkaisu ei ollut sellainen, että sitä olisi pidettävä jäsenlehtenä. Niiden osalta voidaan siten ainoastaan määritellä sitä, mikä ei ainakaan ole jäsenlehti.

Ratkaisussa KHO 1992 B 501 oli kysymys X:n Kauppiat ry:n julkaisemasta ilmaisjakelulehdestä, jota jaettiin X:n kaupungin alueella kaikkiin talouksiin. Lehdessä julkaistiin ry:n jäsenten ilmoituksia eikä mainostilaa myyty yhdistyksen ulkopuolisille. Samalla lehdessä käsiteltiin yhdistyksen kannanottoja ja sen jäsenten toimintaa. Yhdistys myös lausui, ettei lehden ole toiminnallaan tarkoitus tuottaa voittoa. Lehden tulot olivat vuonna 1987 746 157 mk ja kulut 698 037 mk. Päätöksessään KHO lausui, että kun otetaan huomioon lehden levikki ja sisältö, lehteä ei ole pidettävä jäsenlehtenä. Lehteä siis merkittävästi jaettiin jäsenistön ulkopuolelle, käytännössä voitaneen todeta, että pääasiallisesti lehteä jaettiin jäsenistön ulkopuolelle. Sen julkaisusisältö ei ollut jäsenistöön kohdistuvaa informaatiota, vaikka lehti julkaisikin yhdistyksen kannanottoja, julkaisun pääasiallinen tehtävä oli olla jäsentensä mainosten julkaisukanava. Todellisuudessa mainokset siis kohdistuivat jäsenistön ulkopuolisiin lukijoihin.

¹⁵⁵ Jäsenlehti määritelmästä katso myös WSOY Yritysonlinen teokset Henkilöverotus, luku Yleishyödylliset yhteisöt ja Arvonlisäverotus, luku Jäsenlehdet sekä Verohallituksen Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille, s. 21.

Päätöksessä KHO 1990 B 524 kuljetustaloudellista ja – teknistä tietoutta edistävä yhdistys julkaisi kuljetusalan erityislehteä. Vuonna 1985 lehteä oli julkaistu 10 kappaletta ja sen sivumäärä oli yhteensä 792 sivua. Lehdestä saadut tulot olivat 1 385 971,10 mk ja sen kulut oli 823 462,88 mk. Lehden jakelusta 65 % kohdistui suoraan jäsenistöön, 15 % jaettiin ilmaislehtenä mm. viranomaisille, kirjastoille, järjestöille sekä tutkijoille ja 20 % toimitettiin tilauksina. Tilausmaksujen osuus tuotoista oli 87 638,10 mk. Ratkaisussaan KHO katsoi, että lehden tuottama kokonaistulo ja nettotulo osoittavat lehden kilpailevan ilmoituksista muiden lehtien kanssa ja sen perusteella lehteä ei ole pidettävä jäsenlehtenä. Kysymyksessä oli äänestyspäätös 3-2. Vähemmistö totesi lausunnossaan, että lehden huomattavasta tuotosta huolimatta sitä oli pidettävä jäsenlehtenä. Kilpailu mainoksista muiden julkaisujen kanssa oli siis se tekijä, joka esti lehden jäsenlehtiominaisuuden. Tämä siitä huolimatta, että lehden jakelusta pääosa kohdistui jäsenistöön ja tilaajien määrä oli varsin vähäinen.

Ratkaisu KHO 1994 B 562 on yhteneväinen edellisen kanssa. Kysymyksessä oli valtakunnallinen mainonnan ostajien edunvalvontayhdistys. Yhdistys pyrki omalta osaltaan edistämään asiallista ja totuudenmukaista mainontaa. Lisäksi yhdistys toimi lausunnonantajana alan kysymyksissä sekä oli yhteistyössä valtiovallan, viranomaisten ja poliittisten päätöksentekijöiden kanssa. Yhdistys julkaisi tarkoituksensa toteuttamiseksi teettämäänsä tilastoja, tutkimuksia sekä muuta tekemäänsä tiedonkeruuseen liittyvää tietoa. Julkaisut jaettiin ilmaiseksi jäsenistölle ja intressiryhmille. Lisäksi julkaisuja myytiin omakustannushintaan. Julkaisujen kokonaistuotto vuonna 1991 oli 1 348 285 mk ja siitä ilmoitustuottojen osuus oli 893 011 mk. Päätöksessä todettiin, että ottaen huomioon lehden tuotto ja ilmoitustuottojen osuus oli katsottava, että lehti kilpailee ilmoituksista muiden julkaisujen kanssa. Yhdistyksen todettiin harjoittavan julkaisutoimintaa ansaintatarkoituksessa, eikä näin ollen siten ollut kysymyksessä yhteisön jäsenlehti tai muu sen toimintaa välittömästi palveleva julkaisu.

Johtopäätöksenä edellä esitettyjen päätösten perusteella voidaan todeta seuraavat kriteerit, jotka ovat olennaisia määriteltäessä sitä, onko kysymyksessä TVL 23 §:n 3 momentin 2 kohdan mukainen jäsenlehti:

- Lehden jakelu; mikäli lehden jakelu kohdistuu pääasiallisesti jäsenistön ulkopuolelle, ei kysymyksessä ole jäsenlehti.
- Julkaisun kohderyhmä; jotta lehti olisi jäsenlehti, tulee julkaisun kohderyhmä olla sen jäsenistö.
- Julkaisun tarkoitus; julkaisun toteuttamisen tarkoituksena tulee olla jäsenistön informointi joko jäsenille tärkeistä asioista tai yhteisön toimintaan liittyvistä asioista.
- Motiivina lehden julkaisemiseen ei saa olla pelkästään ansaintatarkoitus.

Tulkintaongelmia käytännössä aiheuttanee tilanne, jossa jäsenlehteä julkaistaan internetin välityksellä. Edellä esitetyt määritelmät sopivat internet julkaisuihin muilta osin, mutta levikin laajuuden käsite voi jossain tilanteissa olla ongelmallinen. Katsoisin kuitenkin, että jos julkaisun selkeä kohderyhmä on jäsenistö, ei pelkästään se, että lehteä julkaistaan internetissä poista sen jäsenlehtistatusta.

6.2.2. Muut yhteisön toimintaa välittömästi palvelevat julkaisut

Yleishyödyllisten yhteisöjen julkaisutoiminta voidaan jakaa kolmeen eri osa-alueeseen:

- elinkeinotoimintana tapahtuvaan julkaisutoimintaan,
- yhteisön varsinaiseen toimintaan kuluvaan julkaisutoimintaan ja
- yhteisön toimintaa välittömästi palvelemaan julkaisutoimintaan.

Julkaisusta saatava tulo on yhteisölle verovapaata, mikäli se kuuluu kahteen jälkimmäiseen ryhmään. Voidaan kysyä, onko sitten tarpeen eritellä sitä, kumpaan verovapaaseen luokkaan julkaisu kuuluu. Kun tarkastellaan KHO:n antamia päätöksiä, voidaan todeta, että käytännössä rajanveto näiden välillä on varsin epäselvä. Erittely on kuitenkin tarpeen koska verovapauden perusteet ovat näissä ryhmissä erilaiset.

Lähdettäessä tutkimaan julkaisun luonnetta on ensiksi ratkaistava onko kysymyksessä julkaisu, joka suoraan toteuttaa yhteisön yleishyödyllistä tarkoitusta. Tällainen julkaisu saattaa olla kysymyksessä esimerkiksi silloin kun yhteisön toiminnan varsinaisena tarkoituksena on valistustoiminta.¹⁵⁶ Julkaisun kohderyhmää ei silloin koske ne rajoitukset, joita sovelletaan mm. jäsenlehtien kohdalla. Kysymyksessä on silloin yhteisön varsinainen yleishyödyllinen toiminta.

Tarkasteltaessa puolestaan TVL 23 §:n 3 momentin 2 kohdassa tarkoitettu julkaisua, joka määritellään yhteisön toimintaa välittömästi palvelevaksi, ovat verovapauden kriteerit toisenlaiset. Tällöin yhteisön yleishyödyllinen toiminta voi olla mitä tahansa yleishyödyllistä toimintaa ja julkaisu palvelee tätä toimintaa. Tällöin julkaisun kohderyhmä rajautuu olennaisesti suoraan yhteisön toimintaa liittyväksi. Julkaisu voi siten olla jotain muutakin kuin jäsenlehti, mutta sen tehtävä määrittyy samoin kun jäsenlehden eli julkaisun toteuttamisen tarkoituksena tulee olla jäsenistön informointi joko jäsenille tärkeistä asioista tai yhteisön toimintaan liittyvistä asioista.

Vaikka rajanveto edellä esitettyjen eri julkaisujen välillä on vaikeaa, on muutamasta KHO:n päätöstekstissä eriteltävissä määritelmiä sen suhteen, milloin on kysymyksessä TVL 23 §:n 3 momentin 2 kohdan mukaisesta julkaisusta.¹⁵⁷

Ratkaisussa 30.1.1997/187 oli kysymyksessä yleishyödyllinen yhdistys, joka julkaisi vuosittain jäsenluetteloa johon se oli hankkinut yrityksiltä ilmoituksia. Ilmoitusten osuus jäsenluettelosta oli noin 70 prosenttia ja ilmoituksista ilmeni mm. yritysten tiedotushenkilöt ja heidän yhteystietonsa. Julkaisun nettotuotto vuonna 1994 oli ollut 318.090 mk. Päätöksessään KHO totesi, että julkaisutoimintaa harjoitettiin liiketoiminnan muodossa, mutta koska julkaisu palveli yhdistyksen jäseniä näiden ammatin harjoittamisessa, ja koska sen pääasiallinen jakelutapa oli jäsenyyteen

¹⁵⁶Tästä esimerkiksi KHO 1993 B 546 ”Kuluttajien etuja ja oikeuksia ajavan yleishyödyllisen yhteisön julkaisutoimintaa, joka oli osa yhdistyksen tarkoituksen mukaista yleishyödyllistä toimintaa, ei pidetty liikevaihtoverolain (559/91) 2 §:ssä tarkoitettuna liiketoiminnan muodossa tapahtuvana tavarantoiminnan myyntinä.”

¹⁵⁷ KHO on julkaissut sekä vuosikirja että muita päätöksiä, joissa on käsitelty julkaisusta saatavan tulon veronalaisuutta. Niistä osa on kuitenkin julkaistun päätöstekstin osalta varsin suppeita, eikä niistä ole läheskään aina pääteltävissä mihin lain kohtaan ratkaisu perustuu. Tässä yhteydessä on käsitelty vain niitä päätöksiä, joista selkeästi käy ilmi sovellettu lainkohta.

perustuva, oli kysymyksessä TVL 23 §:n 3 momentin 2 kohdan mukainen yhteisön toimintaa välittömästi palveleva toiminta. Olennaista siten oli, että julkaisun kohderyhmä oli jäsenistö. Se palveli yhteisön tehtävää olla jäsenistönsä keskitetty tiedonsaantikanava.

Päätöksessä 9.2.1983/459 opettajien paikallinen ammattiyhdistysliike julkaisi kerran vuodessa lehteä, jossa julkaistiin oppilaiden kirjoituksia ja piirustuksia. Yhdistyksen mukaan lehden tarkoituksena oli kehittää koululaisten ilmaisukykyä ja kuvaamataitoa, lisäksi sen tehtävänä oli ylläpitää hyviä suhteita oppilaiden koteihin. Yhdistyksen itsensä tehtävä oli sen sääntöjen mukaan mm. koululaitoksen kehittäminen. Ratkaisussaan KHO katsoi, että lehti palveli välittömästi yhdistyksen toimintaa. Kysymyksessä ei ole vuosikirjaratkaisu ja julkaistu päätöstiivistelmä on varsin suppea, joten kovin pitkälle meneviä johtopäätöksiä siitä ei voi tehdä. Ratkaisusta kuitenkin ilmenee, että yhteisön tarkoitus oli koululaitoksen kehittäminen ja julkaisu suoraan palveli tätä kehittämistehtävää. Koska kysymyksessä oli myös ammattiyhdistysliike, ei julkaisu kuitenkaan sellaisenaan liittynyt yhteisön pääasialliseen yleishyödylliseen toimintaan.

Ratkaisussa 31.12.1981/6595 Yleishyödyllinen yhteisö ylläpiti kansanopistoa ja julkaisi kymmenen kertaa vuodessa lehteä, jonka tarkoituksena oli toimia kyseisen kansanopiston toverikunnan¹⁵⁸ yhdyssiteenä. Lehden todettiin palvelevan välittömästi yhteisön toimintaa. Yhteisön varsinainen toiminnan tarkoitus oli kansanopiston ylläpitäminen, mutta lehti kuitenkin palveli välittömästi tuota toimintaa koska sen kohderyhmä oli opiston opiskelijat.¹⁵⁹

Yhteenvetona edellä esitetyn perusteella voidaan esittää ainakin seuraavia tunnusmerkkejä, joiden olemassaolo puoltaa sitä, että kysymyksessä on TVL 23 §:n 3 momentin 2 kohdan mukainen muu yhteisön toimintaa välittömästi palveleva julkaisu:

¹⁵⁸ Toverikunta, vrt. oppilaskunta.

¹⁵⁹ Ratkaisussa KHO 24.11.1989/4281 yleishyödyllinen yhteisö oli julkaissut kirjan, jota oli yhdistyksen jäsenten toimesta myyty huomattavasti. Kirjan ja sen myynnin todettiin palvelevan välittömästi yhdistyksen tarkoitusta ja sen johdosta siitä saatu tulo ei ollut yhdistyksen liiketuloa. Vaikka ratkaisussa viitataan yhteisöä välittömästi palvelemaan toimintaan, ei päätöksen käsittely tässä yhteydessä ole aiheellista, koska julkaistuista päätösperusteluista ei käy tarkemmin ilmi se, miten kirja liittyi yhteisön toimintaan.

- julkaisun kohderyhmä on jäsenistö,
- julkaisun kohderyhmä muuten olennaisesti liittyy yhteisön varsinaiseen toimintaan,
- julkaisu olennaisesti liittyy yhteisön varsinaiseen toimintaan,
- syy julkaisun tuottamiseen ei ole pelkästään taloudellinen¹⁶⁰.

Tarkasteltaessa jäsenlehtiä ja muita yhteisön toimintaa välittömästi palvelevia julkaisuja, voidaan todeta, että niiden määrittelemiseksi pätevät hyvin samanlaiset periaatteet. Jäsenlehti sana sinällään ei ratkaise julkaisun verovapautta julkaisun tulee täyttää myös jäsenlehden määritelmät. Toisaalta muunkinlaiset julkaisut voivat jäädä elinkeinotoiminnan ulkopuolelle, jos niiden julkaiseminen muuten perustuu samantyyppisille periaatteille kun jäsenlehtien.

Internetin voimakas yleistyminen on tuonut mukanaan omat haasteensa julkaisuista saadun tulon veronalaisuuden määrittelemiseen. Periaatteessa internetjulkaisuihin pätevät samat säännöt kuin muihinkin julkaisuihin. Julkaisujen levikin osalta voi kuitenkin tulla tulkintatilanteita. Mikäli julkaisu tapahtuu yhteisön yleisillä internetsivuilla, on sen kohderyhmä silloin huomattavasti laajempi kuin pelkkä jäsenistö. Tällöin mielestäni tulee tulkinnassa keskittyä julkaisun asiasisältöön ja sitä kautta määritellä julkaisun todellinen kohderyhmä.

6.3. Varojenkeräys

Yleishyödylliset yhteisöt harjoittavat varainkeräystä varsin monella tapaa. Tässä luvussa on kuitenkin tarkoitus keskittyä tarkastelemaan niitä varainkeräystapoja, joita tarkoitetaan TVL 23 §:n 3 momentin 3 kohdassa. Em. lainkohta kuuluu seuraavasti: ”Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona ei pidetä:... adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varojenkeräyksestä saatua tuloa”. Elinkeinotulon ulkopuolelle on siten haluttu rajata

¹⁶⁰ Kts. edellä jäsenlehti luvun yhteydessä esitetty päätös KHO 1994 B 502. Ratkaisussa todettiin, että julkaisut kilpailivat ilmoituksista muiden lehtien kanssa, eikä julkaisuja ollut pidettävä jäsenlehtinä ja muina sen toimintaa välittömästi palvelevina julkaisuina.

sellaisten tuotteiden myynti, joiden hankinnan painoarvo on niiden ostajan näkökulmasta enemmän järjestön toiminnan tukemista kuin tuotteen hankkimista sen itseisarvon johdosta. Tätä tukee tuloverolain valmistelussa esitetty veropoliittinen ajatus, jonka mukaan yleishyödylliseltä yhteisöltä ostettu tuote tai palvelu, joka näennäisesti on tuotannon tekijän vastaanottamista, onkin todellisuudessa tukea järjestölle¹⁶¹.¹⁶² Tässä yhteydessä on kuitenkin huomioitava, että yhteiskunta on merkittävästi muuttunut siitä, kun tuloverolaki ensimmäisen kerran valmisteltiin. Nykyisin palvelujen ostaminen yleishyödylliseltä yhteisöltä ei enää sellaisenaan välttämättä ole sen toiminnan tukemista, johtuen siitä, että yhteisöt ovat merkittävästi laajentaneet toiminta kenttäänsä.¹⁶³ TVL 23 §:n 3 momentin 3 kohta kuitenkin keskittyy juuri niiden tuotteiden myynnin verovapauteen, joiden myynnillä on tuloverolain valmistelun yhteydessä tarkoitettu yhteisön toiminnan tukemisen luonne.

Adressien, merkkien, korttien ja viirien¹⁶⁴ osalta verotuskäytäntö lienee ollut varsin selkeää, koska niitä koskevia ennakkotapauksia en tutkimusmateriaalista löytänyt. Ennakkoratkaisuille ei siten ilmeisesti ole ollut tarvetta koska siltä osin lain sanamuoto on selkeä. Sen sijaan ”muiden sellaisten hyödykkeiden” osalta oikeuskäytäntöä löytyy melko runsaasti.

Tarkasteltaessa ennakkoratkaisuja on selvästi havaittavissa, että kulutustavaroiden myynti on haluttu rajata verovapauden ulkopuolelle. Osassa päätöksistä on suoraan perusteluissa mainittu myynnin verollisuuden perusteeksi myytävien tavaroiden luonne kulutushyödykkeinä. Näin mm. ratkaisussa KHO 1995 B 545, jossa luonnonsuojeluyhdistys myi toimintansa rahoittamiseksi luonnonsuojelutuen ja Maailman Luonnon Säätiön tuotteita. Lisäksi sillä oli myynnissä uusiopaperituotteita ja ympäristöystävällisiä pesuaineita. Päätösperusteluissaan KHO toteaa mm., että

¹⁶¹ Epäsuorasta tuesta yleishyödyllisille yhteisöille katso artikkeli Myrsky Matti, Yleishyödyllisten yhteisöjen elinkeinotulosta, Verotus 1994, s. 292.

¹⁶² Katso tästä myös Linnakangas 1988, s. 63.

¹⁶³ Esimerkkinä tästä on mm. yhdistysten laaja toiminta nk. kolmannella sektorilla. Käytännössä saattaa nykyään törmätä tilanteeseen, jossa paikkakunnan koko vanhustenhoito on järjestetty yleishyödyllisten yhteisöjen toimesta. Palvelun osto tällaiselta yhteisöltä ei siten enää ole pelkästään yhteisön aatteellisen toiminnan tukemista.

¹⁶⁴ Verohallituksen Verotusohjeessa yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille, Dnro 384/349/2007 tähän luetteloon on esimerkkinä liitetty mm. vappukukka, pinssit, rintamerkit ja tarrat.

kysymyksessä on tavanomaisten kulutustavaroiden myynti¹⁶⁵ ja toisaalta myöhemmin mainitsee, että myynti ei ole verovapaata TVL 23 §:n 3 momentin perusteella, joka siten juuri viittaa tavaroiden myyntiin varainhankintakeinona. Näin myös ratkaisussa KHO 1994 B 564¹⁶⁶, jossa neljän urheiluseuran yhteenliittymä myi järjestämäänsä urheilutapahtumaan liittyen asusteita ja tarvikkeita kuten mm. urheilupukuja, T-paitoja, pipoja, otsapantoja ja reppuja. Päätöspäätöseluissa yhtenä myynnin veronalaisuuden perusteena mainitaan myytävien tavaroiden laatu yleisinä kulutustavaroina¹⁶⁷. Lisäksi vaatteiden yms. tuotteiden myynti todettiin liikevaihtoverolliseksi myynniksi myös päätöksessä 8.5.1987/1661¹⁶⁸.

Kulutushyödykkeisiin rinnastettavia ovat myös ratkaisuissa 2.9.1996/2648 ja 13.8.1981/3258 käsitellyt kotiteollisuusyhdistysten myymät käsityö tarvikkeet ja laitteet. Päätöksen 2.9.1996/2648 perusteluissa jälleen suoraan todetaan, että kysymyksessä ei ole TVL 23 §:n 3 momentin mukainen verovapaa myynti. Rajanveto voi kuitenkin jossain tapauksissa olla vaikeaa, koska esim. tanhutoimintaan liittyvien tuotteiden myynti todettiin verovapaaksi päätöksessä 24.3.1982/1222. Tämä siitä huolimatta, että myynnissä oli mm. tanhukengät. Tuotteiden kuitenkin todettiin liittyvän yhteisön jäsenseuroissa harjoitettavaan tanhutoimintaan ja siten myynnin ei katsottu tapahtuvan liiketoiminnan muodossa.

Verrattaessa edellä esitettyjä päätöksiä, voidaan todeta että urheiluseuran myymät urheiluvarusteet olivat kulutushyödykkeitä, joiden myynti oli veronalaista. Toisaalta tanhuyhdistyksen myymät tanhukengät eivät olleet kulutushyödykkeitä. Tanhuyhdistystä koskevasta päätöksestä ei kuitenkaan käy ilmi, missä laajuudessa myynti tapahtui, joten siltä osin ei edellä esitetystä voi tehdä kovin tarkkoja johtopäätöksiä. Hyvä on myös huomioda, että tanhuyhdistystä koskeva päätös on

¹⁶⁵ Perusteluissa mainitaan myös, että myyntitapa huomioiden myynti tapahtui rajoittamattomalle asiakaspiirille ja se tapahtui ansaintatarkoituksessa ja oli jatkuvaa. Mikäli kysymyksessä olisi ollut TVL 23 §:n 3 momentin 3 kohdan tuotteet ei näillä perusteluilla olisi ollut merkitystä.

¹⁶⁶ Tätä päätöstä on tarkasteltu myös luvussa 6.1.7.2.

¹⁶⁷ Myös tässä päätöksessä muina perusteluina mainitaan myynnin jatkuvuus, laajuus, liiketoimipaikka ja asiakaskunnan rajoittamattomuus.

¹⁶⁸ Ko. tapauksessa kidutuksen ja kuolemanrangaistuksen poistamiseksi ja mielipiteenvapauden puolesta toimivan kansainvälisen järjestön Suomen osasto myi toimintansa rahoittamiseksi ja tarkoituksensa toteuttamiseksi toimintaansa liittyviä julkaisuja ja tunnuksellaan varustettuja huiveja, paitoja ja puseroita sekä muita tuotteita. Myynti tapahtui pääasiassa jäsenille ja enimmäkseen jäsenten toimesta osan myynnistä tapahtuessa yhdistyksen toimistosta käsin.

huomattavasti vanhempi kuin urheiluseuraa koskeva päätös. Käytännön kokonaistulkintaa tehtäessä onkin syytä arvioida toimintaa kokonaisuutena ja sitä missä laajuudessa tuotteita myydään.

Kulutushyödykkeeksi luokitellaan myös äänite. Näin mm. ratkaisussa KHO 1994 B 561. Siinä kotiseutuyhdistys, jonka tarkoituksena oli kotiseudun kulttuuriperinnön tallentaminen, julkaisi äänitettä 5.000 kappaletta ja sitä myytiin 72 mk:n kappalehintaan. Äänitteessä esiintyneet taiteilijat olivat antaneet oman panoksensa veloituksetta, ja yhdistyksen tarkoituksena oli siitä saatavalla tuotolla rahoittaa ylläpitämänsä työväenmuseon toimintaa. Ratkaisussa viitattiin myytävien tavaroiden hintaan ja laatuun, sekä samalla todettiin, ettei niiden myynti ollut TVL 21 § 4¹⁶⁹ momentin mukaan verovapaata. Yhdistys oli siten verovelvollinen äänitteen myynnistä. Samankaltainen oli päätös 9.10.1987/4178, jossa kuoro ja varusmiessoittokunta tekivät yhteisen äänitteen. Kyseistä äänitettä julkaistiin 3.000 kappaletta ja sen myyntihinta 60 mk kappale. Myös tässä tapauksessa äänitteen myynnistä saatu tulo oli veronalaista. Sen sijaan ratkaisussa 22.12.1986/5479 kuoron julkaisemastaan äänitteestä saama tulo ei ollut sen veronalaista tuloa. Tässä tapauksessa äänitettä julkaistiin 1.500 kappaletta. Ratkaisusta ei käy ilmi tuotteen myyntihinta. Kysymyksessä oli äänestyspäätös 3-2. Kahden viimeksi mainitun päätöksen välinen aika oli vain noin kymmenen kuukautta, joten yhteiskunnan olosuhteissa ei sinä aikana liene tapahtunut olennaisia muutoksia. Kun sitten tarkastelee päätöksiä keskenään, merkittävimmäksi eroksi muodostuu julkaistun äänitteen kappalemäärä. Molempien julkaistut päätöstiivistelmät ovat kuitenkin varsin suppeita eikä kumpikaan ole vuosikirjapäätös, joten niiden sisällöstä ei voi tehdä kovinkaan pitkälle meneviä johtopäätöksiä.

Tuotteen kulutustavara luonteen määrittelymisen vaikeutta todistaa päätös 7.2.1983/405, jossa valtakunnallinen aatteellinen yhdistys myi toimintansa rahoittamiseksi adventtikalentereita. Kalentereista otettiin 110.000 kappaleen painos ja niitä myytiin 10 mk:n kappalehintaan. Yhdistys ei ollut verovelvollinen kalentereiden myynnistä. Myös tämä oli äänestyspäätös 3-1. Päätöksistä ei kuitenkaan ilmene, mikä on kulutustavaruonteiden ero äänitteen ja adventtikalenterin välillä.

¹⁶⁹ Entinen tulo- ja varallisuusverolain kohta, joka nykyisin on TVL 23 §:n 3 momentti.

Selkeästi TVL 23 §:n 3 momentin 3 kohdan mukaiseksi tuotteeksi KHO luokitteli Hymy-patsaan. Päätöksessä KHO 1993 B 547 yleishyödyllinen yhdistys myi kouluille nk. Hymy-veistoksia. Kyseisiä veistoksia annetaan kouluissa Hyvän toveruuden kilvassa hyvin menestyneille oppilaille. Päätöksessä todetaan, että ottaen huomioon Hymy-veistosten laadun, on niitä pidettävä TVL 21 §:n 4 momentin 3 kohdassa tarkoitettuna tuotteena ja niistä saatu tulo on siten verovapaata.

Yhteenvetona edellä esitettyjen päätösten perusteella voidaan todeta, että vaikka nk. muusta sellaisesta hyödykkeestä on useita päätöksiä, ei niiden perusteella pysty tekemään sellaista selvää määritelmää, jonka perusteella tuotteen voitaisiin katsoa joko kuuluvan ko. ryhmään tai olevan sen ulkopuolella. Voitaneen kuitenkin todeta, että selvät arkiset kulutushyödykkeet ovat sellaisia tuotteita, ettei niistä saatavaan tuloon voida soveltaa TVL 23 §:n 3 momentin 3 kohtaa.

6.4. Laitoksissa tuotettujen tuotteiden myynti

TVL 23 §:n 3 momentin 4 kohdan mukaan yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona ei pidetä:

- 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.

Lain sanamuoto on selkeä ja sen sisältö yksiselitteinen. Tämä on havaittavissa myös siitä, että tutkimuksen kohteena olevissa ennakkoratkaisuissa ei yhdessäkään ollut

käsitelty tätä lainkohtaa. Tästä voi tehdä sen johtopäätöksen, että verotuskäytäntö lienee ollut selkeää, eikä siten myöskään ennakkoratkaisuille ole ollut tarvetta. Käytännön soveltamisen kohdalta on hyvä huomioida, että luettelossa ei mainita oppilaitoksia. Tätä lainkohtaa ei siten sovelleta silloin, kun ratkaistaan onko oppilaitoksissa valmistettujen tuotteiden myyntitulo yhteisön veronalaista tuloa. Hyvä on huomioida myös se seikka, että ohje koskee vain yleishyödyllisen yhteisön ylläpitämää em. laitosta. Mikäli laitoksen ylläpitäjä on jokin muu taho, kohdellaan vastaavista myyntituotteista saatua tuloa normaalina myyntitulona.

6.5. Bingopelin pitämisestä saadut tulot

Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona ei TVL 23 §:n 3 momentin 5 kohdan mukaan pidetä bingopelin pitämisestä saatua tuloa. Bingopeli käsitteenä on vakiintunut ja siinä on kysymys tiettyjen sääntöjen mukaisesta joukkopelistä, jossa tavallisesti jaetaan voittoina joko rahaa tai tavaraa. Toimintansa rahoittamiseksi bingopelejä ylläpitää mm. urheilu- ja nuorisoseurat. Bingopelejä koskevaa ennakkopäätöstä ei tutkimusmateriaalista löytynyt ja siten sen osalta verotuskäytäntö lienee ollut selkeää.

Huomattava on se, että jos bingopelin yhteydessä järjestetään esimerkiksi kahvilatoimintaa, ei lain sanamuodon mukaan verovapaus koske siitä saatua tuloa. TVL 23 §:n 3 momentin 1 kohdassa, joka käsitteli tanssi yms. huvitilaisuuksia, todettiin erikseen, että tällaisten tilaisuuksien yhteydessä järjestetystä tarjoilutoiminnasta saatua ei pidetä elinkeinotulona. Bingopelien verokohtelua käsittelevässä kohdassa ei tätä mainintaa ole. Näin ollen, jos pelitilaisuuden yhteydessä on esimerkiksi tarjoilutoimintaa, tulee siitä saadun tulon veronalaisuutta tarkastella yleisten liiketoiminnan tunnusmerkkien perusteella.

6.6. Yhteenveto

Edellä esitetyn valossa voidaan todeta, että pääsääntöisesti TVL 23 §:n 3 momentin soveltamiseen on syntynyt selkeät rajat, joiden puitteissa toimitaan. Todettakoon kuitenkin, että epäselvyyksiäkin on ja joissakin tapauksissa ei päätöksistä pysty avaamaan niitä tosiasioita, joilla ratkaisuun on päädytty. Ongelmia tulkinnassa on ainakin silloin, jos toiminnan liikevaihto kasvaa suureksi. Tämä on havaittavissa jäsenlehtiä koskevista päätöksistä. Lain sanamuoto ei ota kantaa toiminnan liikevaihtoon, joten sillä ei tulisi olla sen perusteella merkitystä silloin, kun ratkaistaan onko kysymyksessä TVL 23 §:n 3 momentin mukainen toiminta. Korkein hallinto-oikeus on kuitenkin päätöksissään jäsenlehdistä ottanut kantaa siihen, että koska lehtien mainostulojen liikevaihdot ovat olleet suuret, ovat lehdet kilpailleet mainoksista muiden lehtien kanssa. Tämä on aiheuttanut sen, että lehteä ei ole käsitelty jäsenlehtenä, vaikka se muuten on täyttänyt jäsenlehden kriteerit.

Tulevaisuudessa tulkinta ongelmia aiheuttanee myös internetin laajentuva ja monipuolistuva käyttö. Nykyaikainen tiedonvälitys ja monipuolistuva tietotekniikan hyväksikäyttö voi aiheuttaa tulkinta ongelma niin julkaisujen kohderyhmien kuin itse tapahtumienkin laajuuden ja yleisön osalta. Ongelmia saattaa esiintyä esimerkiksi urheilukilpailuihin liittyvän mainonnan ja markkinoinnin osalta. Myös mahdollinen urheilukilpailujen kesto ja kohdeyleisö voi muuttua olennaisesti siitä, mikä on aikanaan ollut lainsäätäjän tarkoitus. Tältä osin lain sanamuoto mielestäni tarvitsi uudistamista, jotta se edelleen voisi olla toimiva muuttuvassa yhteiskunnassa. Sinänsä lain itse asia sisältö periaatteineen on hyvin pystynyt mukautumaan yhteiskunnan muutoksiin ja se edelleen pystyy rajaamaan puhtaan harrastustoiminnan verovelvollisuuden ulkopuolelle.

7. KANSAINVÄLINEN NÄKÖKULMA

7.1. Pohjoismainen lainsäädäntö

7.1.1. Ruotsi

Ruotsin tuloverolain¹⁷⁰ mukaan pääsääntö on, että aatteellista yhdistystä verotetaan samojen sääntöjen mukaan kun muitakin verovelvollisia. Lainsäädäntö kuitenkin erottelee aatteellisen yhdistyksen ja yleishyödyllisen aatteellisen yhdistyksen. Yleishyödyllisille yhdistyksille on olemassa erityisiä sääntöjä ja ne ovat verovelvollisia vain tietyistä tuloista.

Jotta yhdistyksen katsotaan olevan yleishyödyllinen, täytyy sen täyttää neljä vaatimusta. Ensimmäiseksi yhdistyksen toiminnan tarkoituksen tulee olla yleishyödyllinen. Yhdistyksen pääsääntöisenä tarkoituksena tulee olla yleishyödyllisten tarkoitusten ja päämäärien toteuttaminen. Käsitteen määritelmä kuuluu: yhteisöllä tulee olla sellaiset tavoitteet, jotka yleisen käsityksen mukaan ovat tukemisen/avustamisen arvoisia. Tällaisia tavoitteita ovat mm.

- Ruotsin puolustuksen edistäminen,
- lasten hoidon ja kasvatuksen edistäminen,
- opetukseen tai koulutukseen annettava tuki,
- avustustoiminnan harjoittaminen tarvitsevien keskuudessa,
- tieteellisen tutkimuksen edistäminen (ensisijaisesti koskien akatemioita, korkeakouluja ja vastaavia instituutioita),
- pohjoismaisen yhteistyön edistäminen,
- uskonnollisen, sosiaalisen, poliittisen, taiteellisen, urheilullisen, hyväntekeväisyystoiminnan tai muun vastaavan kulttuurillisen tarkoituksen/tavoitteen edistäminen.

Yleishyödyllisen tavoitteen/tarkoituksen omaaviin yhdistyksiin kuuluvat esim.

- urheilu- ja ulkoiluyhdistykset,

¹⁷⁰ Inkomstskattelag 1999:1229, Lähde <http://lagen.nu/1999:1229>. Yhdistysten verotusta käsitellään ao. lain 7 luvussa.

- taide-, kirjallisuus-, ja musiikkiyhdistykset,
- yhdistykset, jotka toimivat nuorisotoiminnan, lapsi- ja kesäsiirtoloiden, partiotoiminnan, vapaaehtoisten puolustusjärjestöjen, opintoliittojen, työväentaloyhdistysten, seurantaloyhdistysten, kotiseutuyhdistysten ja muiden vastaavien parissa,
- uskontokunnat, poliittiset puolueet, raittiusyhdistykset, kulttuuriyhdistykset, sosiaalisen avustustoiminnan järjestöt sekä vammaisjärjestöt.

Yhdistysten, joiden tarkoituksena on palvella jotain tiettyä tai erityislaatuista tarkoitusta/tavoitetta, esim. harrastus- tai seurajärjestöjen ei sitä vastoin yleisesti katsota olevan yleishyödyllisiä.

Toisena on toimintavaatimus. Sen lisäksi että yhdistyksellä on yleishyödyllinen tavoite, tulee sen toiminnasta vähintään 90 % todellisuudessa olla myös sellaista, joka palvelee yleishyödyllisiä tavoitteita.

Kolmantena on avoimuusvaatimus. Yhdistyksen toiminnan tulee olla avointa kaikille. Yhdistys ei saa kieltää keneltäkään liittymistä yhdistykseen tai muuten sulkea pois yhdistyksen toiminnasta, jos henkilö muuten jakaa yhdistyksen yleishyödyllisen päämäärän ja noudattaa yhdistyksen sääntöjä. Yhdistyksen toiminta tosin voi muuten aiheuttaa joitain rajoituksia jotka hyväksytään. Tällainen rajoitus voi olla esimerkiksi jokin tietty vähimmäisikä.

Neljäntenä on toteutumisvaatimus. Sen lisäksi, että yhdistyksen toiminta sinällään on yleishyödyllistä, sen tulee myös käyttää tulonsa pääasiallisesti yleishyödyllisen toimintaan. Viiden vuoden seurantajaksolla noin 80 % tuloista tulee siten kohdistua yleishyödylliseen toimintaan. Tietyissä tapauksissa tällä kohdalla voidaan myöntää myös poikkeuksia. Näin voidaan menetellä esimerkiksi silloin, jos yhdistys aikoo ostaa tai muuten investoida kiinteistöön, jossa se harjoittaa toimintaansa.

Mikäli aatteellinen yhdistys täyttää kaikki neljä edellä esitettyä vaatimusta, voidaan sitä pitää yleishyödyllisenä aatteellisena yhdistyksenä.

Yleishyödylliset aatteelliset yhdistykset eivät ole verovelvollisia pääomatuloistaan, kuten esimerkiksi koroista, osingoista tai myyntivoitoista. Ne ovat kuitenkin verovelvollisia kiinteistö- ja liike-tulosta. Tietyissä tilanteissa myös kiinteistö- ja liike-tulot voivat olla verovapaita.

Yleishyödyllinen aatteellinen yhdistys ei ole verovelvollinen kiinteistöstä saadusta tulosta jos

- kiinteistö on yhdistyksen omistuksessa ja sitä käytetään pääasiassa, yli 50 %, yleishyödylliseen toimintaan,
- kiinteistötuloista vähintäänkin 70–80% tulee toiminnasta, jonka voidaan katsoa olevan luonnollisesti sidoksissa yhdistyksen yleishyödylliseen tavoitteeseen tai sitä on perinteisesti hyödynnetty aatteellisen työn rahoituslähteenä.

Yleishyödylliset aatteelliset yhdistykset eivät ole verovelvollisia seuraavista liike-tuloista:

- liike-tulot, joilla on luonnollinen yhteys yleishyödylliseen toimintaan, esim. pääsymaksut urheilu- ja kulttuuritapahtumissa sekä tulot, jotka on saatu esim. merkkien, julisteiden, kirjojen ym. sellaisten tuotteiden myynnistä, joiden tarkoituksena on lisätä yhdistykseen kohdistuvaa kiinnostusta,
- liike-tulot palveluluontoisesta toiminnasta, jossa myyntitoiminnan päätavoitteena on tarjota palvelua niille, jotka osallistuvat yhdistyksen yleishyödylliseen toimintaan. Esimerkiksi kun musiikkiyhdistys tarjoaa nuotteja tai kirjoja jäsenille,
- liike-tulot toiminnasta, jota perinteisesti on hyödynnetty rahoituslähteenä aatteelliselle toiminnalle, esimerkiksi bingon, arvontojen, myyjäisten, juhlien tai keräily- ja myyntikampanjoiden järjestämisestä.

Liike-tulojen osalta seurataan kuitenkin em. 80 % rajaa. Siten jos yhteisön liike-tuloista yli 80 % koostuu edellä esitetyn luettelon mukaisista tuloista, on yhteisön kaikki liike-tulot verovapaita. Sen sijaan jos liike-tuloista yli 20 % kertyy muista kuin em.

luettelon mukaisista liiketuloista on yleishyödyllisen aatteellisen yhdistyksen kaikki liiketulot veronalaisia. Siis myös luettelossa mainitut tulot ovat tällöin veronalaista tuloa. Veronalaista tuloa ei tällöinkään kuitenkaan ole saadut julkiset tuet, lahjoitukset ja jäsenmaksut.¹⁷¹

Tuloverolain osalta Ruotsissa sovellettava käytäntö on varsin lähellä Suomen toimintatapaa. Yleishyödyllisyyden osalta Ruotsissa on kuitenkin selkeästi tiukemmat säännökset siitä, milloin yhdistyksen katsotaan olevan yleishyödyllinen. Suomessa on perinteisesti yleishyödyllisyyden edellytykseksi riittänyt toiminnan aatteellisuus, eikä sinänsä ole enää tarkasteltu sitä, mihin yhteisö tuottonsa käyttää. Ruotsissa sen sijaan kokonaistarkasteluun yleishyödyllisyydestä on liitetty myös toiminnan tuloksen käyttötarkoitus.

Toinen selkeä ero Suomen lainsäädäntöön on liiketulojen käsittely. Suomen lainsäädännön mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen ainoastaan elinkeinotulostaan. Lainsäädäntö ei aseta prosentuaalista rajaa tälle toiminnalle, eikä toisaalta elinkeinotoiminnan laajuus sellaisenaan tuo verovelvollisuutta niistä tuloista, jotka TVL 23 § 3 momentin mukaan on säädetty verovapaiksi. Ruotsin lainsäädännön mukaan verovapaiden liiketulojen verovapaus poistuu, jos muun liiketoiminnan osuus ylittää 20 % yhdistyksen kaikista liiketoiminnan tuloista.

Merkittävää on ero käsitteillä aatteellinen yhdistys ja yleishyödyllinen aatteellinen yhdistys. Ruotsin lainsäädännön mukaan, jos aatteellisella yhdistyksellä on taloudellinen tavoite, ei se voi olla yleishyödyllinen. Näin esimerkiksi ammattiyhdistysliikkeet ja työmarkkinajärjestöt eivät ole yleishyödyllisiä yhdistyksiä, koska niiden tavoitteena on jäsenten taloudellisten intressien edustaminen. Yhdistys voi siten olla aatteellinen yhdistys ja saada sitä kautta etuja esimerkiksi siten, että sen saamia jäsenmaksutuloja ja avustuksia ei veroteta. Tällainenkaan yhdistys ei vapauksien saamiseksi saa kuitenkaan harjoittaa selkeää liiketoimintaa.

¹⁷¹ Skatteverket, SKV 324 utgåva 15, Skatteregler för ideella föreningar och stiftelser. Taxeringsår 2008. <http://www.skatteverket.se/download/18.2132aba31199fa6713e800013172/32415svartvit.pdf>.

Arvonlisäverotuksen osalta ei Ruotsin lainsäädännössä ole yhtä suoraan kytkentää tuloverotukseen kuin Suomessa. Yleishyödyllisillä yhdistyksillä on kuitenkin erityissääntöjä arvonlisäverotuksessa. Pääsääntö on, että yleishyödylliset aatteelliset yhdistykset eivät ole arvonlisäverovelvollisia. Vain ne yhdistykset voivat hakeutua arvonlisäverovelvollisiksi, jotka harjoittavat liiketoimintaa. Yhdistys voi kuitenkin hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta. Aatteelliset yhdistykset ovat pääsääntöisesti arvonlisäverovelvollisia samojen sääntöjen mukaan kuin muutkin elinkeinonharjoittajat. Niiden kohdalla on kuitenkin joitain erityissääntöjä, esimerkiksi tapahtumien yhteydessä myytävien ohjelmien ja kuvastojen osalta ne eivät ole arvonlisäverovelvollisia, myös jäsenlehdet ovat arvonlisäverotuksesta vapaita.¹⁷² Varsinainen arvonlisäverotus sinällään toimii samojen periaatteiden mukaan kuin Suomessa ja muissa Euroopan Yhteisön jäsenmaissa.

7.1.2. Norja

Norjan tuloverolain¹⁷³ aatteelliset yhdistykset eivät ole verovelvollisia siitä osasta tuloa, joka kertyy yhteisön aatteellisesta toiminnasta. Tulot muista toiminnoista voivat olla veronalaisia. Esimerkiksi jos organisaatiolla on elinkeinotoimintaa, on siitä saatu tulo veronalaista. Jos toiminnalla tavoitellaan taloudellista hyötyä, tulkitaan se elinkeinotoiminnaksi. Verovapaita sen sijaan ovat mm. seuraavat tulot:

- lipputulot,
- jäsenmaksut ja perustamismaksut,
- sisäänpääsymaksuista, jotka kertyvät uimahalleista, tenniskentistä, golfkentistä yms.,
- julkiset tuet,
- arvontatulot,
- bingotulot,
- lahjat,
- tapahtumien yhteydessä myydyistä ohjelmista ja kuvastoista saadut tulot.

¹⁷² Skatteverket, Moms i ideella föreningar, <http://skatteverket.se>.

¹⁷³ Lov om skatt av formve og inntekt (skatteloven) LOV-1999-03-26-14.

Yleishyödyllisillä yhteisöillä elinkeinotoiminnan liikevaihtoraja on 140.000 kruunua, muilla verovelvollisilla se on 70.000 kruunua.

Norjan arvonnäverotus poikkeaa selvästi Suomen ja Ruotisin arvonnäverotuksesta. Se säätelee huomattavasti tarkemmin yleishyödyllisten instituutioiden ja organisaatioiden verotusta. Ohjeistuksessa otetaan myös tarkemmin kantaa, siihen mikä toiminta on arvonnäverollista ja mikä ei. Pääsääntöisesti yhdistysten toimintaa arvioidessa kiinnitetään huomiota samoihin kriteereihin kun muillakin elinkeinonharjoittajilla. Ohjeistuksen mukaan ei ole olemassa mitään selkeää määritelmää sille, mitä elinkeinotoiminta organisaatiossa on. Arvonnäverovelvollisuus pyritäänkin ratkaisemaan tapauskohtaisesti. Ratkaisua tehdessä kiinnitetään huomiota mm. seuraaviin seikkoihin:

- toiminnan laajuus,
- toimintaan sitoutunut pääoma,
- toiminnan kesto,
- onko toiminnan tarkoituksena tehdä voittoa.

Liikevaihdon osalta yhdistyksillä on eri säännöt kuin muilla elinkeinonharjoittajilla. Yhdistysten arvonnäverovelvollisuuden liikevaihtoraja on 140.000 kruunua 12 kuukauden seurantajaksolla, kun muilla elinkeinonharjoittajilla se 50.000 kruunua. Verovelvollisuus alkaa vasta liikevaihtorajan täytyttyä ja se koskee vain rajan ylittävää toimintaa. Liikevaihtoon lasketaan elinkeinotoiminnan liikevaihto ja mahdollinen omaan käyttöön otto.

Yleishyödylliset organisaatiot eivät ole arvonnäverovelvollisia seuraavista tuloista:

- lipputulot,
- jäsenmaksut ja perustamismaksut,
- sisäänpääsymaksuista, jotka kertyvät uimahalleista, tenniskentistä, golfkentistä yms.,
- julkiset tuet,
- arvontatulot,

- bingotulot,
- lahjat,
- tapahtumien yhteydessä myydyistä ohjelmista ja kuvastoista saadut tulot.¹⁷⁴

Monilla aloilla on erityissääntöjä, jotka koskevat yleishyödyllisiä organisaatioita. Tällaisia aloja ovat mm. kioskitoiminta, anniskelutoiminta, merkkien myynti. Lisäksi talkootoiminnan osalta on omia erityissääntönsä.

Huojennusten ulkopuolelle jäävät kuitenkin ammatti- ja elinkeinoelämän järjestöt, työntekijäjärjestöt, poliittiset puolueet sekä opiskelija tai oppilas järjestöt joilla on samanlaiset tehtävät kuin ammattijärjestöillä.

Yhteisön omille jäsenilleen myymät palvelut jäävät verovelvollisuuden ulkopuolelle jos laskutus perustuu siihen, että tulot tulevat kattamaan toiminnasta aiheutuvat kulut. Palveluita ei kuitenkaan tällöin saa ostaa organisaation ulkopuoliselta toimijalta.¹⁷⁵

Kuten edellä olevasta käy ilmi, Norjan arvonlisäverolainsäädäntö poikkeaa olennaisesti Suomen ja Ruotsin arvonlisäverotuksesta. Toisaalta yleishyödyllisten yhdistysten toimintaa tarkastellaan tarkemmin kuin mitä esimerkiksi Suomessa, mutta toisaalta niille myös myönnetään merkittävästi enemmän erilaisia huojennuksia, jos toiminnan katsotaan olevan yleishyödyllistä. Selkein ero pohjoismaiden välillä on elinkeinoelämään liittyvien yleishyödyllisten yhteisöjen verokohtelulla. Norjassa ja Ruotsissa nämä yhteisöt luokitellaan kyllä aatteellisiksi yhdistyksiksi joilla on omia erityissääntöjään, mutta niiden verokohtelu on kuitenkin tiukempaa kuin yleishyödyllisten aatteellisten yhteisöjen. Suomessa sen sijaan esimerkiksi työmarkkinajärjestöt rinnastetaan muihin yleishyödyllisiin yhteisöihin ja ne saavat samat verohuojennukset kun muutkin yleishyödylliset yhteisöt.

¹⁷⁴ Huom. luettelo on sama kun tuloverolain luettelo niistä toiminnoista, joiden ei katsota olevan elinkeinotoimintaa.

¹⁷⁵ Norjan yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotus. Lähde Merverdiavgif – for veldedige og allmenntlige organisasjoner og institusjoner. Skattedirektoratet mars 2008. www.skatteetaten.no/Templates/Brosjyre.aspx?id=7285&aplanguage=NO

7.2. Arvonlisäverodirektiivi

Tarkasteltaessa arvonlisäverodirektiivin asemaa suhteessa kansalliseen lainsäädäntöön, voidaan todeta, että se suoraan ohjaa kansallista lainsäädäntöämme. Siihen perehtyminen ei siten ole sisällöltään sellaista kansainvälistä tarkastelua, kun muiden maiden kansallisen lainsäädännön tutkiminen. Koska direktiivin tarkastelu ei kuitenkaan ole sinällään myöskään oman kansallisen lainsäädäntömme tutkimista, on se näkökulmastaan johtuen tarkoituksenmukaisinta tässä tutkimuksessa esittää samassa yhteydessä kun muukin kansainvälinen lainsäädännön tarkastelu. Seuraavassa tarkastellaankin arvonlisäveridirektiivin vaikutuksia suhteessa kansalliseen lainsäädäntöömme.

Euroopan Yhteisö säätelee arvonlisäverotusta sekundäärioikeuden nojalla. Arvonlisäverotuksen osalta ohjeistus annetaan direktiivi tasoisena. Direktiivi velvoittaa jäsenvaltioita tavoitteiden osalta, näin ollen jäsenmaalle jää mahdollisuus itse valita ne kansalliset lainsäädännön muodot ja toimet, joilla se täytäntöönpanee direktiivin vaatimukset. Direktiivi ei siten säätele sanatarkasti yksittäisen jäsenvaltion lainsäädännön sisältöä. EY:n tuomioistuimen tulkinnan mukaan joillekin täsmällisille direktiivin vaatimuksille on annettu myös välittömiä oikeusvaikutuksia. Yksittäisten oikeustapausten kohdalla on siten mahdollisuus vedota direktiivin vaatimuksiin, jos kansallinen lainsäädäntö on ristiriidassa direktiivin vaatimusten kanssa. Tällaisia päätöksiä on annettu myös arvonlisäverotuksen osalta.¹⁷⁶ Esimerkiksi maaliskuussa 2006 EY:n tuomioistuin antoi ratkaisun asiassa C-184/04. Päätös koski Uudenkaupungin kaupunkia ja siinä todettiin, että Suomen arvonlisäverolainsäädännökset kiinteistöinvestoinneissa ovat arvonlisäverodirektiivin vastaisia. Tämän seurauksena 23.11.2007 annettiin laki arvonlisäverolain muuttamisesta ja sen säännökset astuivat voimaan 1.1.2008.

Euroopan Unionin jäsenvaltioiden arvonlisäverotuksen yhdenmukaistamisesta määrätään Neuvoston direktiivissä 2006/112/EY¹⁷⁷. Direktiivin 132 artiklassa on

¹⁷⁶ Linnakangas - Juanto 2008, s. 9.

¹⁷⁷ Aikaisempi säännös oli EY:n kuudennessa direktiivissä 77/388/ETY. Kyseisessä direktiivissä yleishyödyllisiä yhteisöjä koskeva sääntely oli kokonaisuudessaan 13 artiklassa. Uudessa direktiivissä

säännökset siitä, mitkä liiketoimet jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta. 131 artiklan mukaan vapautus voi kuitenkin tapahtua vain sillä edellytyksellä, että se ei rajoita yhteisön muiden säännösten soveltamista eikä mahdollista veropetoksia, verojen kiertämistä tai muita väärinkäytöksiä.

Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset säädetään kokonaisuudessaan artikloissa 132 -134.

132 artiklan 1 kohdan l, m ja n alakohdat kuuluvat seuraavasti:

l) ” poliittisia, ammattijärjestöllisiä, uskonnollisia, isänmaallisia, filosofisia, hyväntekeväisyys- tai kansalaisaatteellisia päämääriä edistävien voittoa tavoittelemattomien järjestöjen palvelujen suoritus jäsenilleen yhteisen edun hyväksi sääntöjen mukaista jäsenmaksua vastaan ja niihin suoraan liittyvät tavaroiden luovutukset, jollei tänä vapautus ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen,”

m) ”tietty, läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritus, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille,”

n) ” tietty julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion tunnustamien kulttuurilaitosten kulttuuripalvelujen suoritus ja niihin läheisesti liittyvät tavaroiden luovutukset,”

Näitä täydentää saman artiklan kohta o), joka kuuluu:

” sellaisten yhteisöjen, joiden liiketoimet on b, g, h, l, m tai n alakohdan mukaisesti vapautettu verosta, yksinomaan omiin tarkoituksiinsa järjestämien varainhankintakampanjoiden yhteydessä suorittamat palvelujen suoritus ja tavaroiden luovutukset, jollei tämä vapautus ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen,”

ohjeistusta jaettiin tulkinnan selkeyttämiseksi useampaan eri artiklaan. Tekstin asiasisältö kuitenkin säilyi entisellään, joten siltä osin uusi arvonlisäverodirektiivi ei tuonut muutosta yleishyödyllisten yhteisöjen verokohteluun.

Artiklan suuntaama huojennus kohdistuu siten ensisijaisesti tietyille yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnoille. Vapautus halutaan kohdistaa rajatusti tietyn tyyppiselle toiminnalle samalla rajaten muu toiminta verolliseksi. Näiden säännösten pohjalta yleishyödyllisten yhteisöjen toiminta olisi arvonlisäverolista heti, kun se suuntautuu jäsenistön ulkopuolelle. Poikkeuksena ovat kuitenkin selkeät varainhankintakampanjat. 132 artiklan 2 kohdassa kuitenkin todetaan, että jäsenvaltiot voivat asettaa alakohdan o soveltamiseksi tarpeellisia rajoituksia erityisesti vapautukseen oikeuttavien varainhankintakampanjoiden lukumäärälle tai tuottojen suuruudelle.

133 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat tapauskohtaisesti asettaa 132 artiklan 1 kohdan l, m ja n alakohdassa säädetylle vapautuksen myöntämiselle muiden kuin julkisoikeudellisten yhteisöjen osalta yhden tai useamman seuraavista edellytyksistä:

- kyseisten yhteisöjen tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu, eikä mahdollisesti syntynyttä voittoa saa koskaan jakaa, vaan se on käytettävä tarjottujen palveluiden ylläpitämiseksi ja kehittämiseksi,
- näiden yhteisöjen johdossa ja hallinnossa toimivien henkilöiden on toimittava pääasiallisesti vapaaehtoisperiaatteella, eikä heille saa omassa toiminnassaan tai välikäsien kautta koitua välitöntä tai välillistä hyötyä toiminnan tuloksesta,
- näiden yhteisöjen on sovellettava viranomaisten vahvistamia hintoja tai sellaisia hintoja, jotka eivät ylitä vahvistettuja hintoja, taikka sellaisten liiketoimien osalta, joiden hintoja ei ole vahvistettava, alhaisempia hintoja kuin niitä joita arvonlisäverolain alaiset kaupalliset yritykset veloittavat vastaavista liiketoimista,
- vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavan kilpailun vääristymiseen.

Lopuksi 134 artiklan mukaan 132 artiklan 1 kohdan l, m ja n alakohdan vapautuksia ei sovelleta:

- jos kyseiset liiketoimet eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suorittamiselle,
- jos kyseisten liiketoimien pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveronalaisten kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.

Kansallinen arvonlisäverolaki itsessään ei määrittele yleishyödyllistä yhteisöä siten kuin direktiivi sen tekee. AVL viittaa siltä osin suoraan TVL:n määritelmään. TVL:n ja direktiivin määritelmät eroavat hieman toisistaan. Direktiivi korostaa, että toiminnan ei saa tuottaa voittoa siihen osallisille. Samoin siihen sisältyy vaatimus, että yhteisön johdossa ja hallinnossa toimivien on toimittava pääasiallisesti vapaaehtoisperiaatteella. TVL:n määritelmään kuuluu, että toiminta ei saa tuottaa voittoa siihen osallisille, yhteisön toiminta ei kohdistu rajoitettuun henkilöpiiriin ja että yhteisö toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi. TVL rajaa siten yhteisön toimintaa muilta osin enemmän kuin direktiivi, mutta siihen ei sisälly vaatimusta vapaaehtoisperiaatteesta. Direktiivin vaatimus ja Suomen lainsäädäntö ovat siten sopusoinnussa keskenään muilta osin paitsi vapaaehtoistoiminnan osalta.

Direktiivissä on myös mahdollisuus, että jäsenmaa voi määrätä tarjotun tuotteen tai palvelun hinnanmuodostuksesta. Mikäli yhteisö vapautetaan verosta, voi jäsenvaltio määrätä, että sen tulee tarjota tuotteensa tai palvelunsa joko viranomaisten vahvistamilla hinnoilla, tai sen tulee käyttää alhaisempia hintoja kuin saman alan kaupallisten yhteisöjen. Toisaalta direktiivi kuitenkin mainitsee, että ko. hinnoittelu ei saa aiheuttaa kilpailun vääristymistä. Tavoitteena siten on, että veroedun avulla ei pelata tuotteen tai palvelun hinnanmuodostuksessa. Jos yhteisö tuo tuotteita tai palveluita markkinoille verohuojennuksen avulla huomattavasti alle normaalin kilpailutilanteen tuottaman hinnan, on olosuhteiden oltava sellaiset, ettei todellista kilpailua kyseisen toiminnan alueella tällöin ole. Artikla antaa kuitenkin jäsenvaltioille mahdollisuuden päättää tästä

itsenäisesti, koska artiklan sanamuoto on tässä kohtaa ”jäsenvaltiot voivat tapauskohtaisesti...”. Suomen osalta tätä hinnoittelu määräystä ei ole otettu lainsäädäntöön.

Kokonaisuutena arvonlisäverodirektiivi kuitenkin korostaa erityisesti kilpailun neutraliteettia. Myös EY:n tuomioistuimen arvonlisäverotusta koskevissa päätöksissä on korostettu neutraalisuusperiaatetta.¹⁷⁸ Direktiivissä pyritään korostetusti tuomaan esille, että huojennus tulisi kohdistua vain yhteisön oman jäsenkuntaan kohdistuviin palveluihin. Varainhankintakampanjoiden osalta huojennus olisi mahdollinen, jos palvelujen tai tuotteiden suoritukset kohdistuvat varainhankintaan. Lisäksi on hyvä huomioida, että direktiivi antaa jäsenmaille mahdollisuuden rajata varainhankintakampanjoita niiden lukumäärän tai tuottojen suhteen. Kansallinen lainsäädäntömme ei kuitenkaan sisällä tällaisia rajoituksia.

Tulkintaongelmia varainhankinnan osalta aiheuttaa direktiivin tarkemmin määrittelemätön sanamuoto ” yksinomaan varainhankintakampanjoiden yhteydessä”. Mitkä ovat ne toimintamuodot, joiden voidaan tulkita tapahtuvan varainhankinnan muodossa. Mikä voi olla kyseisen kampanjan kesto aika? Onko olemassa rajoituksia, mitä kyseiset kampanjat voivat pitää sisällään, vai voiko varainhankintakampanja-otsakkeen alla myydä tai tuottaa mitä tavaroita/palveluita tahansa. Myöskään kansallinen lainsäädäntömme ei suoranaisesti rajaa tätä. TVL 23 §:n 3 momentissa määritellään kyllä joitakin tuotteita, mutta entä muiden tuotteiden osalta. Direktiivi ei sellaisenaan rajaa ulkopuolelle esimerkiksi kulutushyödykkeitä, joiden myynnin puolestaan KHO on ratkaisuihinsa tulkinnut olevan yleishyödyllisten yhteisöjen liiketoimintaa. Direktiivi siten mahdollistaa ylipäätään tavaroiden tai palveluiden myynnin, jos se liittyy yksinomaan yhteisön omaan toimintaan liittyvään varainhankintaan. Kulutushyödykkeiden osalta rajausta voidaan kuitenkin ehkä hakea direktiivin määräyksestä, että em. vapautus ei saa johtaa kilpailun vääristymiseen. Direktiivi on kuitenkin selkeästi ottanut kantaa siihen, että mikäli varainhankinta liittyy yhteisön oman yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, sen pääsääntöisesti tulisi tulkita täyttävän verovapauden edellytykset. Olennaisempaa painoarvoltaan olisi siten se, mihin

¹⁷⁸ Vapaavuori 1996, s. 45.

kampanjan tuottamat tulot käytetään kuin se, mistä ne kertyvät. Kilpailuneutraliteettia ei kuitenkaan saa unohtaa.

Lainsäädännöllisesti ongelmatilanne voisi syntyä esimerkiksi silloin, jos arvonlisäverodirektiivin osalta tuotteen myynnin katsotaan tapahtuvan varainhankitaan liittyen ja olevan siten arvonlisäverotonta. Toisaalta saman tuotteen myynnin on voitu TVL:n perusteella katsoa tapahtuvan elinkeinotoiminnan muodossa. Syntyy lainsäädännöllinen ristiriita, koska kansallinen arvonlisäverolakimme määrittelee, että myynti on arvonlisäverollista, jos se on TVL 23 §:n mukaista elinkeinotoimintaa. TVL:n soveltamiseen ei kuitenkaan arvonlisäveroratkaisuilla ole vaikutusta lainsäädännön perusteella. Syntyisi tilanne, jossa yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen elinkeinotoiminnastaan, mutta kysymyksessä ei kuitenkaan olisi arvonlisäverollinen liiketoiminta.¹⁷⁹ Tällöin TVL:n ja AVL:n soveltamisen välille tulee ristiriita, jossa jompaakumpaa kansallista lainsäädäntöä rikotaan. Lainsäätäjän kannalta pohdittavaksi tulisi tilanne, jossa pitäisi ratkaista eriytetäänkö TVL ja AVL, vai muutetaanko TVL vastaamaan arvonlisäverodirektiivin mukaista määritelmä yleishyödyllisestä toiminnasta.

¹⁷⁹ Lainsäädäntö kyllä mahdollistaa tulkinnan toisinpäin, eli kysymyksessä voi olla liiketoiminta, mutta koska se ei ole TVL:n mukaista elinkeinotoimintaa, ei se silloin myöskään ole arvonlisäverollista toimintaa.

8. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

8.1. Yleishyödyllisen yhteisön toiminta; veroalaista vai ei?

Yleishyödyllisten yhteisöjen toiminta on monipuolista ja laajaa. Suomalaisessa yhteiskunnassa nämä niin kutusutut kolmannen sektorin toimijat muodostavat laajan toimintakentän ja niiden kautta hoidetaan paljon sellaista toimintaa, joka ilman niitä jäisi valtion tai kuntien hoidettavaksi. Toisaalta kansalaiset ovat tottuneet järjestämään vapaaehtoistoimintaa ja harrastustoimintaa yhdistysmuotoisena. Yhdistysmuotoinen toiminta on säädeltyä ja siten niiden käyttäminen toimintaa ohjaavana organisaatiomuotona on jäsenistölle selkeää, samalla osallistujat myös tietävät, että tiettyjä perussääntöjä tällöin noudatetaan niin yhdistyksen hallinnon kun käytännön toiminnankin osalta. Säätiöt ovat perinteisesti hallinneet tiettyä omaisuusmassaa, jonka säätiön perustajat ovat halunneet ohjata yleishyödylliseen tarkoitukseen. Tällöin toiminta ei tarvitse taakseen laajaa jäsenistöä, vaan hallinto voidaan hoitaa suppeammalla organisaatiolla ja samalla voidaan säätiön varallisuus ohjata varsinaiseen säätiön toiminnan tarkoituksen mukaiseen käyttöön.

Julkisen sektorin kiristynyt taloudellinen tilanne on entisestään lisännyt tätä nk. kolmannen sektorin toimintaa. Esimerkiksi kun julkinen sektori ei pysty tuottamaan jotain palvelua, kansalaiset saattavat perustaa yhdistyksen tätä toimintaa tuottamaan. Toisaalta perinteiset yhdistykset ovat joutuneet julkisen tuen vähentyessä yhä enemmän etsimään rahoitusta toiminnalleen varsinaisen toiminnan ulkopuolisesta toiminnasta. Käytännössä törmätäänkin entistä useammin tilanteisiin, joissa joudutaan pohtimaan onko yhteisön toiminnassa kysymys sen varsinaisesta yleishyödyllisestä toiminnasta, vai onko yhteisö laajentanut toimintaansa yleisille elinkeinoelämän markkinoille.

Rajanveto yhteisön yleishyödyllisen toiminnan ja elinkeinotoiminnan välillä ei ole selkeää. Lainsäädäntömme on tältä osin varsin väljä ja antaa lain soveltajille runsaasti tulkinta mahdollisuuksia. Toisaalta lainsäätäjän tarkoituksena on ollut turvata kolmannen sektorin toiminta olennaisena osan yhteiskunnan toimintaa ja näin ollen siihen on tarkoituksella kohdistettu kevyempi verorasitus kun muihin toimijoihin.

Puhdas elinkeinotoiminta on kuitenkin haluttu selkeästi rajata tämän verovapauden ulkopuolelle. Arvonlisäverolain voimaantulo jälkeen siihen liittyvä neutraliteetti vaatimus nosti selkeämmin esille elinkeinotoiminnan tunnistamisen. Tulkinnan kannalta ongelmakohdan muodostaa se, että arvonlisäverolain soveltaminen on kytketty tuloverolain soveltamiseen. Tuloverolaki on kuitenkin veropoliittisilta tavoitteiltaan olennaisesti erilainen. Kun arvonlisäverolaki tähtää kaikkien markkinoilla toimivien tuotannontekijöiden neutraaliin kohteluun, on toisaalta tuloverolakia säädettäessä selkeästi otettu veropoliittinen kannanotto sen suhteen, että yleishyödyllisille yhteisöille suodaan verovapauksia. Arvonlisäverolain 4 §:ssä on kuitenkin myös arvonlisäverolain osalta otettu kantaa siihen, että yleishyödyllisiä yhteisöjä voidaan käsitellä eri perustein kun muita verovelvollisia. Tämä on mahdollista myös arvonlisäverodirektiivin osalta, koska myös direktiivissä on annettu tämä mahdollisuus yleishyödyllisen toiminnan erityiskohteluun. Huomattava kuitenkin on, että myös direktiivi haluaa sulkea puhtaan elinkeinotoiminnan verohelpotusten ulkopuolelle. Käytännön tilanteita ratkaistaessa on kuitenkin lähdettävä siitä, että ratkaisun tulee perustua tuloverolain tulkintaan, eikä arvonlisäverolain periaatteisiin, silloin kun käsitellään sitä, onko kysymyksessä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminta vai ei.

Yleishyödyllisen yhteisön verovelvollisuutta ratkaistaessa on ensin tarkasteltava, onko kysymyksessä ylipäätään TVL 22 §:ssä tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö. Korkeimman hallinto-oikeuden antamien päätösten perusteella voidaan havaita muutamia selkeitä tunnusmerkkejä, joita voidaan soveltaa käytännössä kun tehdään ratkaisua yhteisön yleishyödyllisyydestä.

Ensimmäiseksi tulee selvittää, vastaavatko yhteisön säännöt TVL 22 §:ssä esitettyjä vaatimuksia. Yhteisön tulee siis toimia yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä. Sen toiminta ei saa kohdistua vain rajoitettuun henkilöpiiriin, eikä se saa toiminnallaan tuottaa siihen osallistuville taloudellista hyötyä osinkona, voitto-osuutena taikka kohtuullista suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä. Mikäli yhteisön säännöt vastaavat TVL 22 §:n vaatimuksia, tulee seuraavaksi selvittää yhteisön toiminnan tosiasiallinen luonne. Tällöin selvitetään, vastaako yhteisön käytännössä harjoittama toiminta sen sääntöjen

mukaista tarkoitusta. Tähän tutkimukseen valittujen KHO:n ratkaisujen joukossa oli esimerkiksi tapaus, jossa yhteisö sääntöjensä mukaan oli yleishyödyllinen yhteisö. Vuosien kuluessa yhteisön toiminta oli kuitenkin pikkuhiljaa muuttunut ja lopulta oli tultu tilanteeseen, jossa todettiin, että yhteisöllä ei juuri lainkaan ollut sen alkuperäistä yleishyödyllistä toimintaa. Näin ollen yhteisön tosiasiallinen toiminta olikin muuttunut niin olennaisesti, ettei siinä enää ollut kysymys yleishyödyllisestä toiminnasta. Yhteisöä ei siten voitu pitää yleishyödyllisenä sen säännöistä huolimatta. Ratkaisua tehtäessä onkin tärkeää kiinnittää huomiota molempiin seikkoihin, siihen täyttääkö yhteisön säännöt TVL 22 §:n vaatimukset ja siihen, onko yhteisön tosiasiallinen toiminta sen sääntöjen mukaista.

TVL 22 §:n 2 momentissa on esimerkkiluettelo yhteisöistä, joita voidaan pitää yleishyödyllisinä yhteisöinä. Tärkeää on kuitenkin huomata, että vaikka yhteisö olisikin luettelossa mainitun statuksen omaava, ei se yksistään riitä ratkaisemaan yhteisön yleishyödyllisyyttä. Näissäkin tapauksissa yhteisön säännöt ja toiminnan tosiasiallinen luonne ovat ne seikat, joiden perusteella ratkaistaan, onko kysymyksessä yleishyödyllinen yhteisö. Yhteisön yleishyödyllisyys kriteereitä on käsitelty tarkemmin luvussa 3.

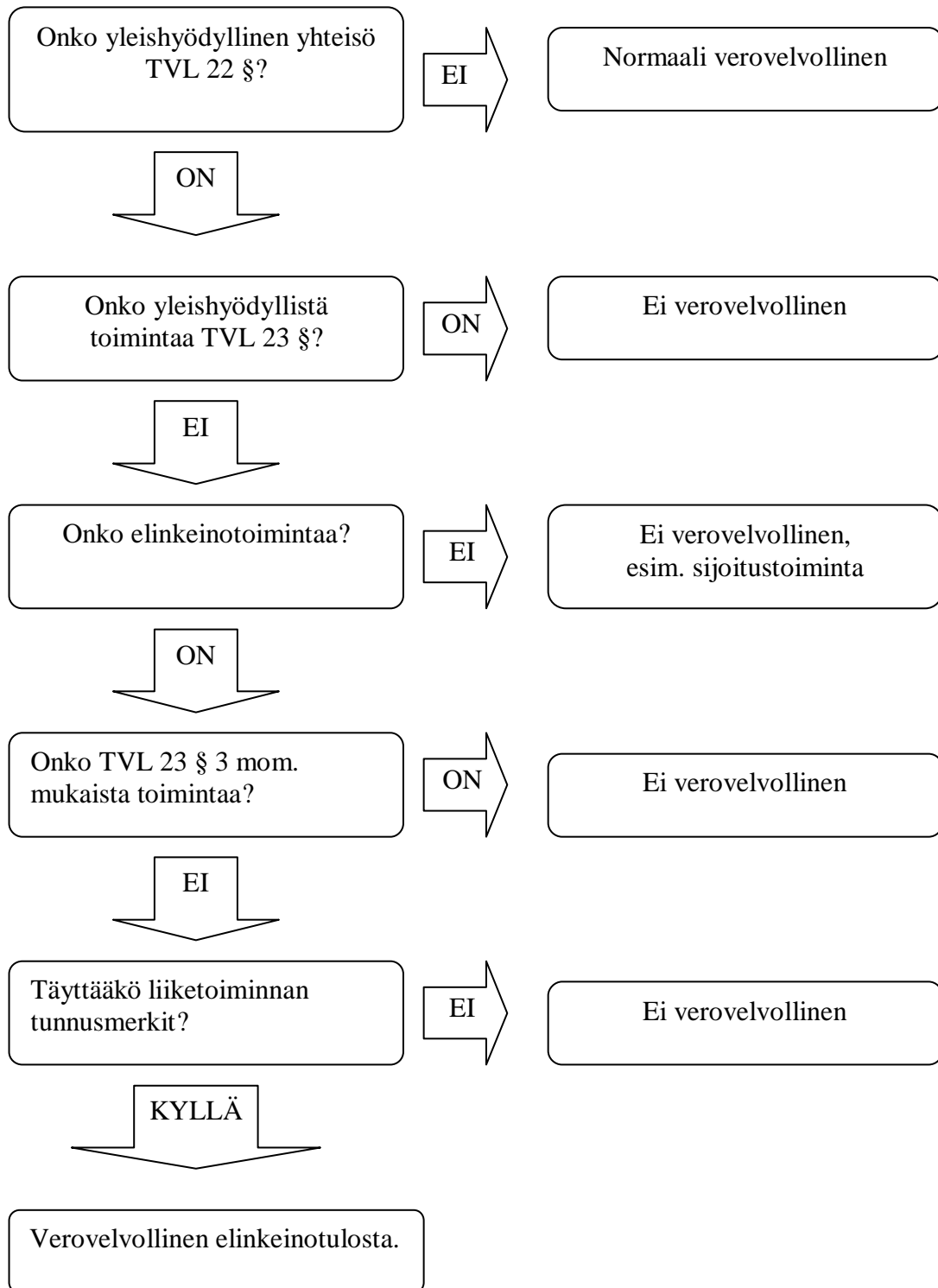
Mikäli on päädytty lopputulokseen, että kysymyksessä on TVL 22 §:n mukainen yleishyödyllinen yhteisö, siirrytään tarkastelemaan yhteisön toimintaa TVL 23 §:n perusteella. Ensimmäiseksi tulee selvittää yhteisön eri toiminta-alueet. Toimintaa tarkasteltaessa tulee eritellä millä kaikilla eri osa-alueilla yhteisö toimii. Yhteisöllä voi olla pelkästään yleishyödyllistä toimintaa, tai sen toiminta voi jakaantua esimerkiksi yleishyödylliseen toimintaan, sijoitustoimintaa ja elinkeinotoimintaan. Mikäli yhteisö toimii ainoastaan sääntöjensä mukaisesti yleishyödyllisen tarkoituksensa toteuttamiseksi, ei silloin ole kysymys yhteisön elinkeinotoiminnasta. Tällöin ei ole merkitystä sillä, mikä on toiminnan laajuus tai mikä on siihen liittyvän liikevaihdon suuruus. Toiminnan tulee tällöin selkeästi vastata yhteisön sääntöjen mukaista tarkoitusta ja sen tulee liittyä suoraan tuon tarkoituksen toteuttamiseen. Mikäli todetaan, että toiminta yksinomaan kohdistuu yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, on kyseisestä toiminnasta saatu tulo yhteisölle verovapaata.

Yleistä on, että toimintansa rahoittamiseksi yleishyödyllisillä yhteisöillä on myös muuta toimintaa, kuin pelkästään niiden yleishyödyllistä toimintaa. Tällaisen toiminnan osalta tulee tarkasteltavaksi, onko kysymyksessä yhteisön elinkeinotoiminta. Seuraavaksi onkin ratkaistava, onko kysymyksessä TVL 23 §:n 3 momentin mukainen toiminta. TVL 23 §:n 3 momentissa on erikseen lueteltu ne yleishyödyllisen yhteisön toimintamuodot, joista saatua tuloa ei pidetä elinkeinotulona. Myös tässä kohdassa on hyvä huomioida, että mikäli toiminta on TVL 23 §:n 3 momentin mukaista, ei merkitystä ole sillä, miten laajaa toiminta on ja mikä on sen liikevaihto tai tuotto. TVL 23 §:n 3 momentin mukaista toimintaa ja siihen liittyvää rajanvetoa on käsitelty tarkemmin luvussa 6.

Mikäli on todettu, että kysymyksessä ei ole yhteisön varsinainen yleishyödyllinen toiminta, eikä TVL 23 §:n 3 momentin mukainen toiminta, on seuraavaksi tutkittava täyttääkö toiminta elinkeinotoiminnan/liiketoiminnan tunnusmerkit. Yleishyödyllisen yhteisön liiketoiminnan tunnusmerkkejä tarkasteltaessa voidaan todeta, että käytössä ovat samat liiketoiminnan tunnusmerkit kuin muillakin verovelvollisilla. Näitä ovat ansaintatarkoitus, jatkuvuus, suunnitelmallisuus, laajuus, rajoittamaton asiakaspiiri, taloudellinen riski ja kilpailuneutraliteetti. Tunnusmerkkejä tarkasteltaessa on kuitenkin hyvä huomioida, että KHO:n päätösten valossa niiden merkityssisältö yleishyödyllisten yhteisöjen kohdalla poikkeaa jossain määrin siitä, miten niitä on sovellettu muihin elinkeinonharjoittajiin. Mm. liikevaihdon suhteen on yleishyödyllisiin yhteisöihin sovellettu väljempää tulkintaa. Tutkimusaineiston perusteella kaikkien tunnusmerkkien ei tarvitse täytyä, jotta kysymyksessä olisi liiketoiminta. Yleisimmin riitti, jos kolmen tunnusmerkin edellytykset täyttyivät. Vain harvassa tapauksessa yhden tunnusmerkin perusteella toiminta tulkittiin liiketoiminnaksi. Näissä tilanteissa oli kysymys joko toiminnan laadusta tai kilpailuneutraliteetista. Muuten ei ollut merkitystä sillä, mitkä olivat ne kolme tunnusmerkkiä joiden piti täytyä. Tarkemmin yleishyödyllisen yhteisön liiketoiminnan tunnusmerkkejä on käsitelty luvussa 5. Mikäli liiketoiminnan tunnusmerkit eivät täyty, kysymyksessä ei ole yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminta. Jos sen sijaan liiketoiminnan tunnusmerkit täyttyvät, on kysymyksessä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminta. Yhteisö on silloin

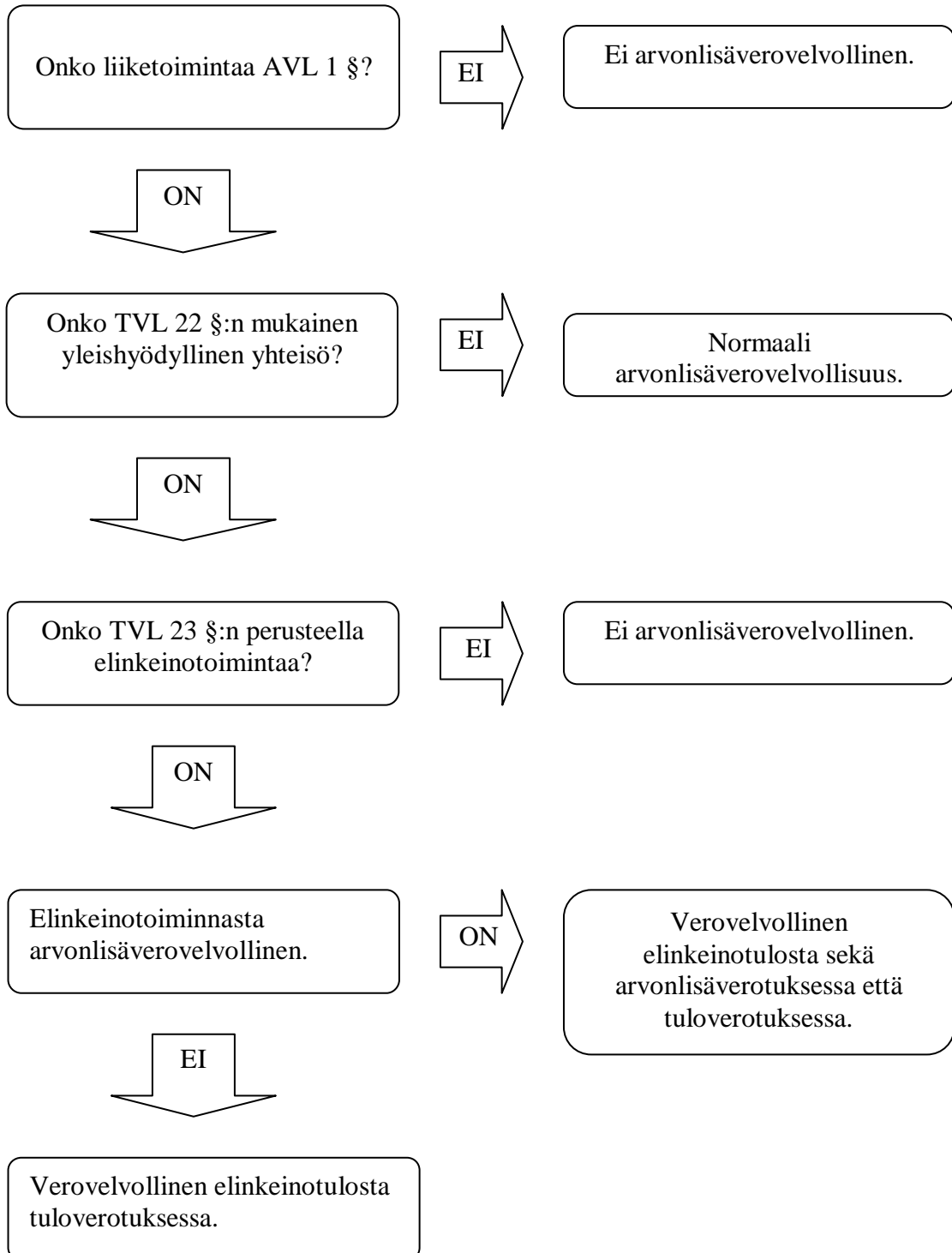
verovelvollinen tästä toiminnasta saamastaan tulosta TVL 23 §:n 1 momentin perusteella.

Yhteisön toiminnan veronalaisuutta voidaankin tarkastella ratkaisukaaviossa 1 esitetyllä tavalla.

Ratkaisukaavio 1.**Elinkeinotoiminta – muu toiminta.**

Kun on todettu, että yleishyödyllisen yhteisön tulo on tuloverolain tarkoittamaa elinkeinotuloa, siirrytään seuraavaksi tarkastelemaan, onko yhteisö saamastaan elinkeinotulosta arvonlisäverovelvollinen. Arvonlisäverolain 4§:n mukaan tuloverolaissa tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään tuloverolain mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona. Kun aikaisemmin on jo todettu, että kysymyksessä on yhteisön elinkeinotulo, tarkastellaan sen jälkeen arvonlisäverovelvollisuutta yleisten periaatteiden mukaisesti. Onko ylipäätään kysymys sellaisesta tulosta, josta on velvollisuus maksaa arvonlisäveroa tai vaihtoehtoisesti toiminnan liikevaihto saattaa olla niin vähäinen, että siitä ei sen perusteella tarvitse maksaa arvonlisäveroa. Mikäli todetaan, että toiminta täyttää arvonlisäverolain 1§:n tarkoittaman liiketoimintamuodon, on yhteisö tästä toiminnasta normaali arvonlisäverovelvollinen. Arvonlisäverovelvollisuus koskee kuitenkin yhteisön toiminnasta vain sitä osaa, josta saatua tuloa pidetään yhteisön elinkeinotulona. Hyvä on myös huomata, että arvonlisäverolain 4 §:stä huolimatta, yleishyödyllinen yhteisö voi kuitenkin halutessaan arvonlisäverolain 12 §:n perusteella hakeutua verovelvolliseksi. Tämä saattaa olla edullista esimerkiksi silloin, kun toimintaan tai investointiin liittyy runsaasti vähennyskelpoista arvonlisäveroa.

Yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverovelvollisuus voidaan selvittää esimerkiksi ratkaisukaavion 2 mukaisesti.

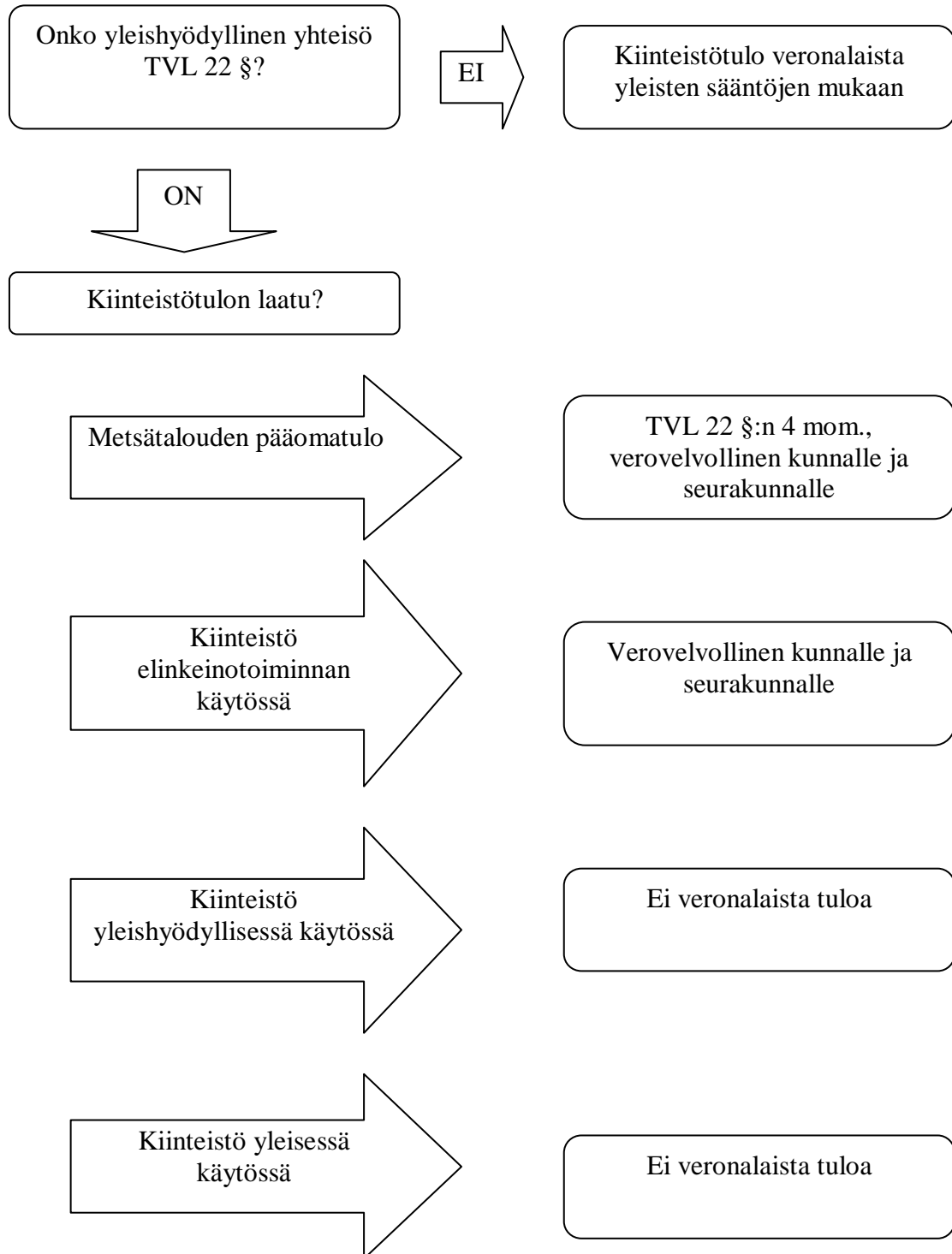
Ratkaisukaavio 2.**Arvonlisäverovelvollisuus.**

Elinkeinotoiminnan ja arvonlisäverovelvollisuuden lisäksi yleishyödyllisten yhteisön verovelvollisuus saattaa kohdistua kiinteistön tuottamaan tuloon. Tuloverolain 23 §:n 1 momentin mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta kunnalle ja seurakunnalle. Kiinteistötulon veronalaisuutta ratkaistaessa on hyvä lähteä liikkeelle samasta peruskaavasta kuin elinkeinotoiminnankin kohdalla. Ensimmäiseksi on syytä tarkastella täyttääkö yhteisö TVL 22 §:n mukaisen yleishyödyllisen yhteisön määritelmän. Vasta tämän jälkeen on syytä siirtyä tarkastelemaan kiinteistön käyttötarkoitusta. Yleishyödyllisyyden määrittelemisellä on tärkeää kahdestakin eri syystä. Ensinnäkin se on selvitettävä siksi, että saadaan selville onko ylipäätään kysymys yleishyödyllisestä yhteisöstä. Toiseksi se on tärkeää siksi, että samalla selvitetään yhteisön yleishyödyllisen toiminnan sisältö. Vasta tämän jälkeen voidaan siirtyä tarkastelemaan kiinteistön käyttötarkoitusta. Liittyykö kiinteistön käyttö yhteisön omaan yleishyödylliseen toimintaan vai elinkeinotoimintaan. Mikäli kiinteistö on yhteisön oman yleishyödyllisen toiminnan käytössä, on siitä saatu tulo yhteisölle verovapaata. Tällainen tilanne syntyy esimerkiksi silloin, jos yhteisön yleishyödyllisenä tarkoituksena on vanhusten palveluasumisen turvaaminen. Tällöin asuinhuoneistoista saatu vuokratulo on yhteisölle verovapaata. Olennaista kuitenkin silloin on, että palveluasuntotoiminta on katsottavissa yleishyödylliseksi toiminnaksi. Yhteisön elinkeinotoiminnan käytössä oleva kiinteistö kuuluu EVL 53 §:n perusteella elinkeinotulolähteeseen ja silloin kyseisen kiinteistön tuottamaa tuloa käsitellään osana yhteisön elinkeinotuloa.

Ulkopuolisille toimijoille vuokrattujen kiinteistöjen osalta täytyy tarkastella myös tiloissa toimivien vuokralaisten statusta. Vaikka tilat olisivat vuokrattu ulkopuoliselle, ei se sinällään tee tulosta veronalaista. Olennaista on tällöin vuokralaisen toiminta ko. tiloissa. Jos vuokralaisen toiminta vuokratuissa tiloissa on yleistä tai yleishyödyllistä, on kiinteistön omistajan saama kiinteistötulo sille verovapaata silloin kun omistajan on TVL 22 §:n mukainen yleishyödyllinen yhteisö. Kiinteistön yleistä ja yleishyödyllistä käyttöä on tarkasteltu tarkemmin luvussa 4. Kiinteistötulon veronalaisuutta ratkaistessa voidaan soveltaa esimerkiksi ratkaisukaavion 3 mukaista mallia.

Ratkaisukaavio 3.

Kiinteistötulo.



ratkaisukäytäntö ei ole muuttunut. Ratkaisujen perusteet vaan eritellään nykyisin olennaisesti selkeämmin. Tämä luonnollisesti helpottaa myös päätösten tulkitsemista käytännön ratkaisuja tehtäessä.

Ajan kulumisen ei päätösten sisällöstä käy ilmi. Uudemmissa ratkaisuissa päätös perustui samaan logiikkaan kuin vanhemmatkin ratkaisut. Vain perustelutekstien selkiintyminen oli selvästi havaittava ero. Ainoastaan yhdessä ratkaisussa oli otettu kantaa siihen, että vaikka lainsäädäntö ei ole muuttunut, niin ympäröivän yhteiskunnan muutoksesta johtuen on lakia sovellettava nykyään eri lailla kuin aikaisemmin. Kysymyksessä oli selvä kulutushyödykkeen myynti, joten siltä osin ratkaisu oli ymmärrettävä. Toisaalta jo vanhemmissakin ratkaisuissa oli selkeästi pyritty rajaamaan kulutushyödykkeiden myynti veronalaisesti elinkeinotoiminnaksi. Muiden päätösten osalta ei ollut havaittavissa tarvetta kiristyneeseen tulkintaa.

Päätösten lajittelun yhteydessä listattiin kokeellisesti taulukkoon ratkaisun tekemiseen osallistuneiden hallintoneuvosten nimet. Samalla merkittiin, oliko hallintoneuvos ottanut positiivisen vai negatiivisen kannan yhteisön yleishyödyllisyyden puolesta ja toisaalta toiminnan yleishyödyllisyyteen. Tätä kautta haluttiin tarkastella sitä, onko ratkaisun tekemiseen osallistuvan henkilöllisyydellä merkitystä lopputulokseen. Taulukoinnin yhteydessä ei ollut havaittavissa, että merkitystä olisi ollut sillä, kuka ratkaisun tekemiseen oli osallistunut.

Vaikka verohallinto on ottanut viime vuosina selkeästi tiukemman linjan tutkittaessa yhteisöjen yleishyödyllisyyttä ja toisaalta yleishyödyllisen yhteisön verovelvollisuutta, ei kiristyneeseen tulkintaan näyttäisi löytyvän perustetta oikeuskäytännöstä. Tiukentunutta tulkintaa osin selitetään arvonlisäverolain neutraalisuuvaatimuksella. Sekä direktiivi että arvonlisäverolaki sellaisenaan kuitenkin selkeästi rajaavat yleishyödyllisen toiminnan verotuksen ulkopuolelle. Näin ollen pelkän arvonlisäverolain perusteella ei ole syytä muuttaa aikaisempaa tulkintaa. Selvää on kuitenkin se, että yhteisöjen toiminnan monipuolistuminen aiheuttaa käytännössä yhä enemmän tulkintaongelmia sen suhteen, minkä toiminnan katsotaan olevan yleishyödyllistä ja toisaalta mikä sitten on puhdasta elinkeinotoimintaa.

8.3. Vaikutukset yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaan

Varsinaisen oikeuskäytännön perusteella yleishyödyllisten yhteisöjen verokohtelun ei siten pitäisi olla muuttunut. Olennaista yhteisöille on, että ne keskittyvät toimimaan sen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseksi, joka niiden säännöissä on määritelty. Verohallinnon valitseman uuden linjauksen mukaan yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaan kiinnitetään kuitenkin entistä tarkemmin huomioita. Tästä seuraa, että yhteisöjen itse tulee olla huolellinen sen suhteen, miten ne toimintansa ja taloutensa järjestävät. Myös dokumentoinnin vaatimukset kiristyvät tätä kautta. Sinällään on kuitenkin olennaista huomioida, että itse lainsäädäntö ja sen soveltaminen ei ole muuttunut.

Yleishyödyllisen yhteisön liiketoiminnan tunnusmerkkejä tarkasteltaessa on jatkossakin voimassa samat periaatteet kuin aikaisemmin. Käytännön ratkaisuja tehtäessä tulee keskittyä myös tarkastelemaan yhteisön yleishyödyllisyyttä. Täyttääkö yhteisö yleishyödyllisen yhteisön tunnusmerkit ja tämän jälkeen perehtyä siihen, toimiiko yhteisö käytännössä tämän tarkoituksen toteuttamiseksi. Yhteisöjen itsensä tulee kehittää omaa toimintaansa siten, että entistä enemmän pyritään selkiyttämään yhteisöjen sääntöjä. Sääntöjen tulisi olla sellaiset, että ne eivät jättäisi mahdollisuutta epävarmalle tulkinnalle. Oman toiminnan osalta yhteisöjen tulee pitää selkeänä päämääränä sitä, että toiminta todellisuudessa keskittyy omaan yleishyödylliseen tarkoitukseen.

Jos sitten halutaan, esimerkiksi rahoituksen turvaamiseksi, harjoittaa myös elinkeinotoimintaa, on se syytä eriyttää yhteisön hallinnosta. Selkein ratkaisu tämän toteuttamiseksi on, että yhteisö perustaa erillisen yhtiön elinkeinotoimintaa varten. Tällöin pystytään helposti erittelemään elinkeinotoiminta ja yleishyödyllinen toiminta. Pienten yhteisöjen kohdalla erillisen yhtiön perustaminen saattaa olla epäkäytännöllistä hallinnon lisääntymisen takia. Silloin on yhteisön järjestettävä taloudenpitonsa niin, että elinkeinotoiminta pidetään kuitenkin selkeästi erillään varsinaisesta yleishyödyllisestä toiminnasta. Kirjanpidollisesti tämä voidaan toteuttaa mm. kustannuslaskennan avulla.

Hallinnon osalta yhteisöjen olisi entistä enemmän kiinnitettävä huomiota siihen, että myös tosiasiallinen toiminta dokumentoidaan. Perinteisesti on mielletty, että kirjanpito ja yhteisön hallituksen pöytäkirjat sellaisenaan antavat riittävän kuvan yhteisön toiminnasta. Niistä ei kuitenkaan välttämättä käy ilmi esimerkiksi vapaaehtoistyön merkitys tai harjoitettu toiminta, jos siitä ei ole aiheutunut kustannuksia. Vapaaehtoistyön dokumentoinnilla on erityinen merkitys silloin, kun selvitetään, onko kysymyksessä kilpailutilanteessa harjoitettu elinkeinotoiminta. Mikäli toiminta suurelta osin perustuu vapaaehtoistyöhön, ei se sellaisenaan voi tapahtua kilpailutilanteessa muiden elinkeinoharjoittajien kanssa. Kilpailutilanne ei silloin ole todellinen, koska työnsuorittajat ovat antaneet panoksensa yleishyödylliseen tarkoitukseen, eikä toisaalta yritystoiminnan taholla tällaista toimintamuotoa käytännössä ole. Yhteisöjen toimintaa kokonaisuutena tarkasteltaessa on tärkeää, että kaikki toiminta käy ilmi. Siksi erilaiset päiväkirjat toiminnasta ja osallistujalistat tapahtumista yms. ovat tärkeässä asemassa tarkasteltaessa yhteisön koko toimintakenttää.

8.4. Tulevaisuuden näkymät

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksellinen asema on ollut viimevuosian erityisen tarkastelun alla. Väljä lain sanamuoto on antanut mahdollisuuden monenlaiseen tulkintaan ja toisaalta yhteisöjen toiminta-alueet ovat muuttuneet voimakkaasti. Epävarmuuden tilanne jatkosta on koettu haittaavaksi tekijäksi yhteisöjen suunnitellussa toimintaansa. Asiaa on pohdittu oikeusministeriön asettamissa työryhmissä ja joitakin kehittämissuhteita on sen pohjalta tehty. Vielä ei tämä muutos ole nähtävissä lainsäädännössämme. Toisaalta myös työryhmämietinnöissä on selkeästi todettu, että yhteisöjen elinkeinotoimintaa tulee verotuksellisesti kohdella samoin perustein kuin muidenkin elinkeinoharjoittajien. Lainsäädännön muutoksen yksi keskeisiä ongelmia on se, miten sitä saadaan muutettua siten, että se soveltuu kaikkiin yleishyödyllisiin yhteisöihin. Yleishyödyllisten yhteisöjen toimintakenttä ja toisaalta koko vaihtelee suuresti. Tuleeko jatkossakin kohdella valtakunnallista elinkeinoelämään liittyvää keskusjärjestöä ja sen toimintaa samoin perustein kuin pientä kotiseutuyhdistystä. Usein

yleishyödyllisten yhteisöjen taustalla saattaa vaikuttaa myös kunnat ja seurakunnat, jotka yhdistysten kautta ovat järjestäneet esimerkiksi sosiaalialan palveluja. Urheilujärjestöjen kasvavat mainosbudjetit kilpailevat nykyään jo selvästi muiden elinkeinoelämän palveluntarjoajien kanssa. Toiminta laajenee koko ajan ja samalla se monipuolistuu. Selvästi on tarvetta selkeämmälle lainsäädännölle. Sinällään ei ole tarvetta yleishyödyllisen toiminnan verokohtelun muutokselle. Siihen voidaan jatkossakin kohdistaa kevyempi verorasitus. Järjestötoiminnan merkitys kansalais- ja harrastustoiminnan organisointi muotona on edelleen perusteltua ja tarpeellista yhteiskunnan kannalta. Tärkeää sen sijaan olisi pelisääntöjen selkiyttäminen siten, että yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaa ei vaikeuteta epäselvällä laintulkinnalla.

Näkemykseni mukaan syytä olisi myös pohtia yleishyödyllisten yhteisöjen jakamista erilaisiin ryhmiin niiden tarkoituksen ja toimintaperiaatteiden mukaan. Syytä olisi pohtia esimerkiksi sitä, tulisiko elinkeinoelämän yhteydessä toimivia yleishyödyllisiä yhteisöjä kohdella eri perustein kun harrastustoimintaan liittyviä yhteisöjä. Muun muassa valtakunnallisten työnantaja- ja työntekijäjärjestöjen toiminta liittyy niin olennaisesti jäsenten taloudellisten etujen ajamiseen, että niitä mielestäni tulisi käsitellä eri perustein kun muita yleishyödyllisiä yhteisöjä. Niiden jäsenyys myös suoraan rajoittuu tiettyyn ryhmään, tosin sanoen niiden toiminta ei sinällään ole avointa kaikille. Vuoden 2007 tuloneuvottelujen yhteydessä ensimmäisen kerran tuli esiin tilanne, jossa ammattiliitto neuvotteli palkkaedut siten, että ne koskivat ainoastaan kyseisen liiton jäsenistöä. Työnantaja ei saanut siten soveltaa neuvottelun tulosta yleissitovana ehtona. Kysymyksessä oli siten ainoastaan yhden yleishyödyllisen yhteisön jäsenistön taloudellisen edun ajaminen. Kun vielä huomioidaan, että kyseisten järjestöjen jäsenmaksut ovat maksajalleen verotuksessa vähennyskelpoisia, olisi siten luonnollista, että niiden saaja olisi tuosta tulosta verovelvollinen. Verorasitus käytännössä kohdistuu vain järjestön tuottamaan voittoon, joten jos sitten jäsenmaksut käytetään suoraan järjestön toimintaan, ei siihen todellisuudessa kohdistuisi verorasitusta, jos järjestö ohjaa tulonsa suoraan omaan toimintaansa.

Syytä olisi myös pohtia, voitaisiinko pienen liikevaihdon omaavia yleishyödyllisiä yhdistyksiä kohdella eri perustein kun isoja yhteisöjä. Norjassa on käytössä väljempi

liikevaihdon raja yleishyödyllisillä yhteisöillä verrattuna tavallisiin elinkeinonharjoittajiin. Kuitenkin on selkeästi asetettu tietty liikevaihdon raja, jonka ylittämisen jälkeen toimintaa käsitellään elinkeinotoimintana. Toisaalta on myös rajattu tietyt tulot suoraan verovelvollisuuden ulkopuolelle. Näitä ovat mm. jäsenmaksut, julkiset tuet ja lahjoitukset. Tämä malli on sinällään suositeltava, koska se takaa yhteisöille mahdollisuuden toimia omalla sektorillaan ja jossain määrin hankkia ulkopuolista rahoitusta toiminnalleen. Liikevaihdon kuitenkin kasvaessa se osoittaa elinkeinotoiminnan luonnetta ja tällöin elinkeinotoiminnasta saadut tulot luokitellaan veronalaisiksi. Verovelvollisuus kuitenkin alkaa vasta tuon rajan ylittämisen jälkeen, eli järjestöt voivat saada verovapaata tuloa liikevaihdon rajaan asti ja vasta ylimenevä tulo on verotuksen kohteena. Tässä järjestelmässä pienille yhteisöille annetaan vapaammat mahdollisuudet toimia, mutta toiminnan kasvaessa järjestöt joutuvat tarkemmin selvittämään toimintaansa. Se on käytännön soveltamisen kannalta järkevää mm. siksi, että pienen yhdistyksen toiminta yleensä pääsääntöisesti liittyy jonkin tietyn alan aatteelliseen tarkoitukseen. Tällöin yhteisön hallinnossa ei välttämättä ole sellaista asiantuntemusta, jota verotuksen tarkka seuranta vaatii. Jos tällainen pieni yhteisö sitten ostaa tähän tarvittavan asiantuntemuksen järjestön ulkopuolelta, saattaa siihen kohdistua niin iso kulurasitus, että varsinaisen toiminnan suhteen taloudellinen tilanne pienessä yhteisössä kärsii. Järjestelmä suosii pieniä paikallisia toimijoita ja toisaalta toiminnan organisoiminen kuitenkin jonkin tietyn juridisen ohjauksen alla on mahdollista.

Yleishyödyllisten yhteisöjen tarkentunut verotuskäytäntö varmaan jatkossa poikii uusia ennakkoratkaisuja. Niiden saaminen kuitenkin kestää vielä vuosia. Tällä hetkellä yhdistyskentällä tutkitaankin Verohallituksen antamia ohjeita huolestuneena ja epä tietoisina siitä, onko oman yhteisön toiminta veronalaista vai ei. Toivottavaksi jää, että tämä epävarmuus ei johda siihen, että vapaaehtoistoiminnan määrä vähenee. Joillakin sektoreilla tämä on jo havaittavissa. Muun muassa joissakin urheiluseuroissa, joiden vetäjiä olen haastatellut, on aikaisemmin talkootyön avulla järjestetty nuorison harrastusmahdollisuuksiin rahoitusta. Nyt tarkentuneen käytännön myötä tämä yhteisöllinen toiminta on olennaisesti vähentynyt. Epävarmuus säädöksistä ja niiden soveltamisesta yhteisön omaan toimintaan karsii sellaista toimintaa, joka edelleen olisi verotuksen ulkopuolella. Yhteiskunnan kannalta tällä vapaaehtoistyön

vähennyksellä on selvä negatiivinen vaikutus, joka ei myöskään ole ollut lainsäätäjän tarkoitus. Selkeämmän lainsäädännön ja sen tulkinnan saaminen yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaan on siten ensiarvoisen tärkeää.