

In memoriam
Kari S. Tikka
1944–2006

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS
SUOMEN LAKIMIESLIITTO
HELSINGIN YLIOPISTON OIKEUSTIETEELLINEN
TIEDEKUNTA
HELSINKI

Toimituskunta / Editorial Board

Edward Andersson

Kai Kalima

Timo Viherkenttä

Pekka Vihervuori

Tilausosoite / Orders

Suomalainen Lakimiesyhdistys / Finnish Lawyers' Association

Kasarmikatu 23 A 17

00130 Helsinki, Finland

tel. +358 (0)9 6120 300

fax + 358 (0)9 604 668

sly@lakimies.org

www.lakimies.org

© Suomalainen Lakimiesyhdistys ja kirjoittajat

Kannen ja taiton suunnittelu: Heikki Kalliomaa

Kari S. Tikan valokuva s. V Jakke Nikkarinen

Taitto: Keski-Suomen Painotuote Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 978-951-855-266-9

Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2007

Matti Myrsky

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen muuttamistarpeista ja -mahdollisuuksista

Johdanto

Yleishyödyllisillä yhteisöillä on kasvava merkitys kansalaisyhteiskunnan toiminnassa niin kansallisesti kuin kansainvälisestikin. Niiden puitteissa tapahtuvalla toiminnalla on myös hyvin suuri taloudellinen arvo. Aatteellisten yhdistysten osalta voidaan vain mainita talkootyön valtava merkitys. Säätiöt ovat taas hyvin tärkeitä osakkeenomistajia sekä apurahojen ja stipendien jakajia. Taloudellisen pääoman lisäksi nämä yhteisöt edustavat myös erittäin merkittävää sosiaalista ja kulttuurista pääomaa. Yleishyödyllisillä yhteisöillä voi olla hyvin monenlaista toimintaa. Tavanomaisen harrastusmuotoisen yhdistystoiminnan lisäksi ne voivat esimerkiksi täydentää yhteiskunnan tarjoamia palveluja. Tällaisen toiminnan merkitys on lisääntynyt. Globaalilla tasolla tämän kolmannen sektorin nousuun ovat vaikuttaneet muun muassa ympäristön tilan huononeminen, aliravitsemus, kansainvälisen kaupankäynnin säännöt ja muut vastaavat tekijät, kuten kehitysyhteistyö.¹

Yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevat verokysymykset ovat nousseet toistuvasti veropoliittisen keskustelun kohteeksi niin ulkomailla kuin Suomessa.² Kysymys on kansainvälisestä ilmiöstä, jonka ratkaisumallit poikkeavat maittain, vaikka yhteisiäkin piirteitä löytyy. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus on tärkeä sekä teoreettisena että käytännöllisenä kysymyksenä. Ensin mainitun kokonaisuuden osalta voidaan vain mainita ns. verotukiajattelu. Verojärjestelmän kautta annettava tuki aiheutuu poikkeamisesta verotuksen perusrakenteesta. Tämä voi tapahtua esimerkiksi verovelvollisuudesta vapauttamalla tai jättämällä tietyt tulomuodot verottamatta. Kysymys yleishyödyllisten yhteisöjen verovapauden perusteista onkin keskeinen: miksi jotkut yhteisöt vapautetaan verotuksesta, kun taas toiset joutuvat täysimääräisen verotuksen kohteeksi? Jos verovapaus ei ole täydellinen, seuraava kysymys koskee sitä, miten verolliset toiminnot erotetaan verottomista toiminnoista. Taloustieteissä ei liene esitetty yhtenäistä teoriaa tai näkemystä verovapauden perusteista.³ Käytännöllisten kysymysten osalta riittää vain viittaaminen

¹ Termiä kolmas sektori on ryhdytty käyttämään erotukseksi verovaroin rahoitetuista valtion ja kunnan toiminnoista ja yksityisestä elinkeinoelämästä.

² Ks. mm. julkaisuja Skattefria institutioner. NSFS nr 34 (1996) ja Cahiers de droit fiscal international. Volume LXXXIVa. Taxation of non-profit organisations (1999).

³ Kansainvälisen keskustelun osalta ks. esim. Burton A. Weisbrod: The Nonprofit Economy (1988) ja David Gliksberg: Taxation of non-profit organisations (1995).

yleishyödyllisten yhteisöjen hyvin suureen lukumäärään. Lainsäätäjän kannalta yleishyödyllisten yhteisöjen asema verolainsäädännössä on jollakin tavalla kyttävä järjestämään.

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen kokonaisuus muodostuu monesta eri osatekijästä ja toimijasta. Toisaalta suppeasti tarkasteltaessa kysymys on yleishyödyllisten yhteisöjen ja vain niiden verotuksesta. Laajemmassa tarkastelussa on otettava huomioon myös yleishyödyllisissä yhteisöissä toimivat henkilöt ja heihin liittyvät moninaiset verokysymykset (mm. talkootyö, ennakkoperintäkysymykset, matkakorvausten verokohtelu) sekä muut ulkopuoliset tahot (kuten esim. lahjoitusten antajat). On myös otettava huomioon eri verolajit kuten tuloverotus, arvonnlisäverotus, perintö- ja lahjaverotus, kiinteistöverotus, varainsiirtoverotus, arpajaisverotus sekä monet muut veromuodot. Lisäksi on otettava huomioon myös yhä lisääntyvät kansainvälisvero-oikeudelliset kysymykset, koska yleishyödyllisten yhteisöjen toimina ei enää samalla tavoin kuin aikaisemmin rajoitu yhden valtion sisällä tapahtuvaksi.

Vaikka nämä kaikki ovat mielenkiintoisia veropolitiikankin kannalta, seuraavassa tarkastellaan yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen muuttamistarpeita vain kahden asiakokonaisuuden osalta ja niidenkin osalta vain pääpiirteittäin.⁴ Tarkasteltavat kokonaisuudet koskevat tulojen veronalaisuutta ja lahjoitusten vähennyskelpoisuutta.

Tulojen veronalaisuus

Nykytila

Jos yhteisö on Suomessa yleishyödyllinen, se saattaa olla tulojen koostumuksesta riippuen joko kokonaan tai osittain verovapaa. Asialla on merkitystä myös muiden verolajien, erityisesti kuitenkin arvonnlisäverotuksen kannalta. Yleishyödylliset yhteisöt voivat saada elinkeinotuloja, henkilökohtaisia tuloja ja kiinteistötuloja. Koska niiden verokohtelu on olennaisesti erilainen, rajanveto näiden tulolajien välillä on luonnollisesti keskeistä: elinkeinotulo on erotettava kiinteistötulosta ja henkilökohtaisesta tulosta, kiinteistötulo on erotettava elinkeinotulosta ja henkilökohtaisesta tulosta sekä henkilökohtainen tulo on erotettava elinkeinotulosta ja kiinteistötulosta. Tässä yhteydessä ei kuitenkaan puututa siihen, miten nämä verotettavat tulot laskeaan, koska näiltä osin kysymys on yleisestä tuloverotusta koskevasta asiasta. Henkilökohtaisen tulon laskeminen on vailla mielenkiintoa jo siksi, koska nämä tulot eivät ole yleishyödyllisen yhteisön saamina lainkaan veronalaisia.

Henkilökohtaisia tuloja ovat muun muassa yhteisön saamat jäsenmaksut, osingot, korot, vuokrat osakehuoneistoista ja luovutusvoitot. Mikäli osingot, korot, vuokratulot ja myyntivoitot poikkeuksellisesti kuuluvat elinkeinotulolähteeseen, ne ovat tällöin veronalaisia elinkeinotuloja (ks. elinkeinoverolaki [EVL] 53 §). Kysymys voi olla esimerkiksi tilanteesta, jossa osakehuoneistot ovat työntekijöiden työsuhdeasuntoja.

⁴ Muita asiakokonaisuuksia olen tarkastellut teoksessani Yleishyödyllisen yhteisön verotus (2004).

Jos toimintaa pidetään tuloverolain (TVL) mukaan verotettavana sijoitustoimintana, se on täysin verovapaata, mutta jos se on elinkeinotoimintaa, tulo verotetaan täysimääräisesti yhteisön tulona. Lähtökohtaisesti yleishyödyllisen yhteisön arvopaperisijoittaminen on TVL:n mukaista sijoitustoimintaa. Vaikka yleishyödylliset yhteisöt eivät saa kilpailla veronalaisen elinkeinotoiminnan kanssa, arvopaperisijoittaminen ei kuitenkaan ole sellainen ala, jota yrittäjien väliset neutraalisuusnäkökohdat vaatisivat verotettavaksi elinkeinotulona. Yleishyödyllisen yhteisön arvopaperikauppaa voidaan vain poikkeuksellisesti pitää elinkeinotoimintana. Tällöin huomiota tulee kiinnittää muun muassa siihen, missä määrin varoja käytetään yleishyödylliseen toimintaan. Euromääräisillä rajoilla toiminnan luonnetta ei voida ratkaista. Arvopaperikauppa on luonteeltaan elinkeinotoimintaa silloin, jos se on jatkuvaa, suunnitelmallista, aktiivista, taloudellisen riskin ottavaa ja voittoa tavoittelevaa. Toimintaa arvioidaan näiden tunnusmerkkien täyttymisen perusteella kokonaisuutena.⁵

Yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen saamastaan *elinkeinotulosta* (ks. TVL 23 §). Tästä sitä verotetaan yhteisöverokannan mukaisesti. Elinkeinotulolla lähtökohtaisesti tarkoitetaan sitä, mitä sillä yleisesti tarkoitetaan siltä osin kuin tietynlaisia tuloja ei nimenomaisesti ole suljettu elinkeinotulokäsitteen ulkopuolelle (ks. TVL 23.3 §). Elinkeinotulokategoria on hyvin keskeinen, koska tämä tulostatus merkitsee yhteisöverotuksen lisäksi *arvonlisäverotusta* (ks. arvonlisäverolaki [AVL] 4 §). Sidonnaisuuden johdosta pääsääntöisesti yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään TVL:n mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona (ks. AVL 4 §). Tämän vuoksi kaikki sellainen suoritteiden myynti, jota ei pidetä TVL:n mukaisena elinkeinotulona, jää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle, vaikka myynti tapahtuisi AVL:ssa tarkoitettussa liiketoiminnan muodossa.

Yleishyödyllisten yhteisöjen elinkeinotuloina ei pidetä yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämistä arpajaisista, myyjäisistä, urheilukilpailuista, tanssi- ja muista huvitilaisuuksista, tavarankeräyksestä ja muusta niihin verrattavasta toiminnasta eikä edellä mainittujen tilaisuuksien yhteydessä harjoitetusta tarjoilu-, myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatua tuloa. Olennaista on näin se, että näiden toimenpiteiden tarkoituksena on *rahoittaa yhteisön toimintaa*, eikä siis harjoittaa tästä riippumatonta liiketoimintaa. Elinkeinotulokäsitteen ulkopuolelle jää myös *tilaisuuksien yhteydessä* harjoitetusta tarjoilu-, myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatu tulo.

Yleishyödyllisten yhteisöjen elinkeinotuloina ei pidetä myöskään tuloa *jäsenlehdistä*. Julkaisun täytyy välittömästi, ei siis vain välillisesti, esimerkiksi sen taloudellisen merkityksen kautta palvella yhteisöä. Jäsenlehdelle on tyypillistä se, että lehti lähetetään pääasiassa jäsenyyden eikä tilausten perusteella. Julkaisutoiminta kohdistuu tällöin yhteisön omiin jäseniin ja sille puutuu tällöin elinkeinotoiminnalle tyypillinen ulospäinsuuntautuvuus ja kääntyminen ns. suuren yleisön puoleen. Elinkeinotuloa ei ole myöskään *muista yhteisön toimintaa välittömästi palvelevista julkaisuista* saatu tulo.

⁵ Aihepiiristä ks. Kari S. Tikka: Arvopaperikauppaan sovellettava tuloverolaki: TVL vai EVL, Verotus 2001 s. 121 ss. sekä Verohallituksen yhtenäistämishjeet vuodelta 2005 toimitettavaa verotusta varten.

Verovapaata on myös *adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varojenkeräyksestä saatu tulo*. Kysymys täytyy olla näin yhteisön varojenkeräyksestä toimintaa varten, ei mistään yleisestä ja liikkeenomaisesta po. hyödykkeiden myymisestä.

Verovapaata tuloa on myös sairaaloissa, vajaamielislaitoksissa, rangaistus- tai työlaitoksissa, vanhainkodeissa invalidihuoltolaitoksissa tai muissa sellaisissa huoltolaitoksissa tai huoltoloissa hoito-, askartelu- tai opetustarkoituksessa valmistettujen tuotteiden *myynnistä* tai tällaisesta tarkoituksessa suoritetuista *palveluksista* saatu tulo. Kysymys täytyy olla näin hoitotarkoituksesta, askartelutarkoituksesta tai opetustarkoituksesta, jota harjoitetaan kyseisissä laitoksissa.

Myös bingopelin pitämisestä saatu tulo on verovapaata. Tämä ei kuitenkaan tarkoittane sitä, etteivät nämä missään olosuhteissa voisi olla elinkeinotulota vaan sitä, että yleishyödyllisen yhteisön tavanomaisena varojenkeräysmuotona saamat bingotulot eivät ole veronalaista tuloa.

Verovapaiden tulojen luettelo on näin varsin laaja. Taustalla on ajatus, jonka mukaan toiminta – joka näennäisesti käsittää tavaroiden ja palvelusta myyntiä mutta joka ”ostajan” kannalta on tosiasiaassa järjestön tukitoimenpide – ei ole elinkeinotoimintaa. Kysymys on yleishyödyllisten yhteisöjen *tyypillisistä varojenkeräystavoista* ja selvyiden vuoksi ne on jätetty kokonaan yleishyödyllisen yhteisön saamina elinkeinotulokäsitteen ulkopuolelle. Jos kysymys ei ole elinkeinotulosta, tulot ovat yleensä luonteeltaan henkilökohtaista tuloa.

Laajan oikeuskäytännön perusteella voidaan todeta, että elinkeinotulokäsitteen arvioimisen kannalta merkitystä on annettu sille, harjoitetaanko toimintaa ansiotarkoituksessa ja toimitaanko kilpailutilanteessa.⁶ Myös toistuvuudella, pysyvyydellä ja toiminnan riskinalaisuudella on merkitystä samoin kuin sillä, kuinka suuri osuus yhteisön koko varainhankinnasta toiminnan tuottamalla tulolla on. Merkityksellistä on myös se, onko toiminnassa palkattua henkilökuntaa ja kuinka läheisesti toiminta liittyy yleishyödyllisen yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen. Suurehko liikevaihto, varojen rahastoiminen ja se, kohdistuuko toiminta ennalta rajoittamattomaan henkilöpiiriin, ovat tärkeitä. Vailla merkitystä ei ole myöskään se, kohdistuuko toiminta tavanomaisiin kauppatavaroihin ja saavatko jäsenet etua jäsenyydestään. Viime kädessä asian arviointi on kuitenkin kiinni *kokonaisarvioinnista*, jossa näitä kriteereitä on – tapauksesta riippuen – pyritty soveltamaan.

Kiinteistötulot ovat verovapaita valtionverotuksessa. Yhteisön veronalaista tuloa on kuitenkin muuhun kuin yleiseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tuottama tulo, muuhun kuin yleishyödyllisen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tuottama tulo, muuhun kuin yleiseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön osan tuottama tulo, ja muuhun kuin yleishyödyllisen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön osan tuottama tulo. Yhteisöt ovat kiinteistötulojen osalta verovelvollisia 6,1828 prosentin (vuonna 2007) mukaan (ks. TVL 124.3 §) kunnalle ja seurakunnalle.

Kiinteistötulo on tuloa kiinteistöstä (kiinteistön käsitteestä ks. TVL 6 §). Erilaisen verokohdelun vuoksi rajaa joudutaan vetämään toisaalta *henkilökohtaisiin* tuloihin, toisaalta *elinkeino-tuloihin* päin. Metsätalouden pääomatuloa pidetään nimenomaisen säännöksen mukaan kiin-

⁶ Ks. Myrsky, mts. 98 ss.

teistötulona (ks. TVL 23.4 §). Toinen keskeinen kysymys on se, *milloin kiinteistön voidaan katsoa olevan yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä*. Tämäkin asia on ollut usein esillä oikeuskäytännössä.⁷

Yleishyödyllisten yhteisöjen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseksi liittyvä toiminta on näin yleensä verotonta. Laajasta tuloverovapaudesta seuraa verolajien sidonnaisuuden vuoksi laaja verovapaus myös arvonnalisäverotuksessa (ks. AVL 4 §). Kuten TVL 22–23 §:stä käy ilmi, yleishyödyllisyysominaisuutta ja varainhankintakeinoja ei ole katsottu tarkoituksenmukaiseksi rajata tyhjentävästi. Lainsäädäntö on myös ollut hyvin kauan muuttumaton. Maailma on kuitenkin muuttunut. Seurauksena on ollut hyvin laaja oikeuskäytäntö. Yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotus sekä arvonnalisäverotus perustuvat lähinnä KHO:n ratkaisuihin. Tässä tapauksessa voidaan puhua jopa oikeustapausoikeudesta.

Hakemusperusteiseen veronhuojennukseen viitataan TVL 23.2 §:ssä: yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen vapauttamisesta tuloverosta säädetään erikseen. Vaikka yleishyödyllisestä toiminnasta saatua tuloa pidettäisiin veronalaisena, kysymykseen voi tulla laki ja asetus eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista (680/1976 ja 1230/1994), jonka mukaan yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen tulo voidaan tietyin edellytyksin katsoa kokonaan tai osittain verovapaaksi.

Kysymys on ns. superyleishyödyllisistä yhteisöistä, joiden verotuksellinen status verovapauden osalta on korkeampi kuin ”tavallisten” yleishyödyllisten yhteisöjen, koska ne voivat saada täyden verovapauden TVL 23 §:n mukaisista elinkeinotuloista ja kiinteistötuloista. Tällöin ei pelkkä yleishyödyllisyys riitä, sillä toiminnan tulee myös olla yhteiskunnallisesti merkittävää. Huojennuslain mukainen huojennus on olennainen osa yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotuksen kokonaisuutta. Superyleishyödyllisinä yhteisöinä on pidetty muun muassa poliittisia puolueita, hyväntekeväisyys-, vammais- ja opiskelijajärjestöjä, urheiluliittoja ja -seuroja sekä uskonnollisia yhdistyksiä ja nuorisoyhdistyksiä.

Yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennus voidaan myöntää tuloverotuksessa vain sen tulon osalta, joka TVL 23 §:n mukaisten verohelpotusten *jälkeen* on edelleen katsottava yleishyödyllisen yhteisön verotettavaksi tuloksi. (HuojennusL 1 §). Huojennus voidaan siis myöntää *elinkeinotulon* ja *kiinteistötulon* osalta. Huojennus voidaan myöntää koko tulon suuruisena tai osittaisena. Edellytyksiä veronhuojennukselle on useita, ja nämä käyvät ilmi huojennuslain 2–3 §:stä. Lisäksi kiinteistötuloa koskee huojennuslain 1.2 §. Huojennuslain mukainen huojennus ei voi koskea muun muassa arvonnalisäveroa eikä kiinteistöveroa.

Huojennus voidaan myöntää vain silloin, kun sitä voidaan pitää perusteltuna yhteisön toiminnan yhteiskunnalle tuottamaan etuun nähden. Huojennusta harkittaessa on otettava huomioon, missä määrin yhteisön tuloja ja varoja käytetään yhteiskunnan kannalta tärkeään yleishyödylliseen toimintaan. Lisäksi on otettava huomioon, merkitseekö yhteisön tiettyä liiketoimintaa koskeva veronhuojennus vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille

⁷ Ks. Myrsky, mts. 141 ss.

haittaa, joka ei ole vähäinen (ks. HuojennusL 2 §). Tuloja ja varoja on myös käytettävä, eikä pelkästään rahastoitava. Yhteisön toiminnasta on tultava etua myös yhteiskunnalle, ei pelkästään esimerkiksi yhteisön omille jäsenille. Tähän viittaa toiminnan laatu, jonka täytyy olla yleishyödyllisyyden lisäksi myös yhteiskunnallisesti merkittävää.

Yleishyödyllisen yhteisön katsotaan harjoittavan *yhteiskunnallisesti merkittävää* toimintaa, jos sen varsinaisena tarkoituksena on valtiollisiin asioihin vaikuttaminen rekisteröitynä puolueena, taikka sosiaalisen tai muun yhteiskunnallisesti tärkeitä tarpeita palvelevan toiminnan harjoittaminen, mikäli tämä toiminta on koko valtakunnan alueen kattavaa *tai* muuten laajaa, vakiintuneen muodon saavuttanutta *ja* pysyvää (ks. HuojennusL 3.1 §).

Muutostarpeet

Yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotusta koskevaa lainsäädäntöä on pyritty muuttamaan useaan eri kertaan. Kokonaisverouudistuksen yhteydessä valtiovarainministeriön asettama työryhmä (1987) ehdotti yleishyödyllisten yhteisöjen saamien sijoitustulojen säätämistä veronalaiseksi. ”Nykyistä osittaista verovelvollisuutta voitaisiin laajentaa saattamalla pääomatuloista osinko-, korko- ja vuokratulot sekä myyntivoitot verovelvollisuuden piiriin. Työryhmä piti välttämättömänä, että ainakin osinko- ja korkotulot tulisivat veronalaisiksi. Liiketulon veronalaisuudesta säädetty poikkeukset voitaisiin poistaa.” Työryhmä katsoi myös, että yleishyödyllisten yhteisöjen kiinteistötulot tulisi saattaa veronalaisiksi myös valtionverotuksessa. Kokonaisverouudistuksen eräänä tavoitteena oli veropohjan laajentaminen, mikä merkitsi käytännössä muun muassa erilaisten verovapauksien ja vähennysten karsimista. Ehdotukset eivät kuitenkaan toteutuneet.

Pääoma- ja yritysverouudistuksen yhteydessä vuonna 1992 valtiovarainministeriö oli kiinnostunut saattamaan yleishyödyllisten yhteisöjen saamat korkotulot ja vuokratulot veronalaisuuden piiriin osana pääomatulojen veropohjan laajentamista ja pääomatulojen verotuksen yhtenäistämistä. Tuolloin veroprosentiksi kaavailtiin 15 prosenttia. Ehdotukset eivät toteutuneet.

Toteutumattomiksi jäivät myös valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomuksessa esitetyt muutostoiveet.⁸ Niiden mukaan yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevaa lainsäädäntöä uudistettaessa tulisi harkita siirtymistä takaisin siihen alkuperäiseen aatteellisten yhteisöjen veronhuojennusmenettelyyn, että verovapaata olisi vain puhdas aatteellinen toiminta, jota voisi tukea vain vähäinen elinkeinotoiminta. Kun liiketoiminta kasvaa huomattavaksi, siirtyisi koko toiminta verolliseksi. Yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan verovapaus tulisi kytkeä enemmän yhteisön toimialaan.

Urheilun verotustyöryhmä (1998) piti lähtökohtana, että yleishyödyllinen urheilutoiminta olisi verotonta. Esimerkiksi urheiluseurojen juniiori-ikäisille järjestämien urheilukoulujen ja -leirien tuli olla verottomia. Kuitenkin kilpailuvääristymien ehkäisemiseksi tuli verottaa urheiluseuraa, joka tarjoaa erityisesti aikuisliikuntapalveluja rajoittamattomalle asiakaskunnalle.

⁸ Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus. Tarkastuskertomus 16/1997.

Verolliseen ravintolatoimintaan rinnastettava toiminta olisi työryhmän mukaan tullut säätää kokonaan tulo- ja arvonalisäverovelvolliseksi. Urheilutilaisuuksissa verollista olisi ollut palkallista työvoimaa käyttäen harjoitettu elintarvikkeiden ja juomien tarjoilu. Palkatonta työvoimaa käyttäen toteutettu tarjoilu olisi ollut sen sijaan edelleen pääsääntöisesti verotonta. Alkoholijuomien myynti olisi kuitenkin ollut verollista, vaikka käytettäisiinkin palkatonta työvoimaa. Työryhmä ehdotti myös, että urheiluseuran tavarankeräyksen tai muun siihen verrattavan toiminnan, mikäli käytetään palkatonta työvoimaa, tuli olla verotonta. Tavarankeräys on urheiluseurojen ja yleishyödyllisten yhteisöjen perinteinen varojenkeräysmuoto, joka satunnaisesti ja kohtuullisesti laajennettuna ei aiheuta merkittäviä kilpailuvääristymiä. Palkattua työvoimaa käyttäen harjoitetun toiminnan olisi kuitenkin tullut olla verollista. Nämäkään ehdotukset eivät toteutuneet.⁹

Uudistamishdotuksia ei näin ollen ole puuttunut. Silmiinpistävää onkin se, että mikään niistä ei ole toteutunut. Vallitsevaa oikeustilaa ei näin ole haluttu muuttaa. Syitä tähän voi vain arvailla. Taustalla saattaa olla muun muassa se, että poliittiset puolueet ja niiden lähijärjestöt ovat yleishyödyllisiä yhteisöjä. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen muuttaminen voisi näin vaikuttaa niiden varojenhankintaan sitä vähentäen. Jos riittävää poliittista yksimielisyyttä ei ole, verolainsäädäntöä kuten muutakaan lainsäädäntöä ei muuteta. Taustalla voi olla myös se, että ns. lobbytoiminta on ollut tehokasta. Tavoitteena on ollut tietynlaisen lainsäädännöllisen status quon säilyttäminen, ja siinä on toistaiseksi onnistuttu varsin hyvin. Jos lainmuutosehdotukset olisivat merkinneet yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen lieventämistä, on ilmeistä, että nämä ehdotukset olisivat jo toteutuneet.

Muutoshaluttomuuden taustalla on voinut olla myös monia muitakin syitä. Kysymyksessä on varsin monitahoinen ja vaikea kokonaisuus, eikä toimivamman lainsäädäntökonseptin luominen ole yksinkertainen tehtävä. Jos yleishyödyllisten yhteisöjen tuloja ryhdyttäisiin laajemmin verottamaan, silloin jouduttaisiin ratkaisemaan myös se, *mitä voidaan vähentää* verotettavaa tuloa laskettaessa. Yleishyödyllisen toiminnan menoihin ei ole ainakaan periaatteessa helpoa soveltaa luonnollisen vähennyksen käsitettä. Mitä suuremmaksi veronalaisten tulojen määrä tulisi, sitä suurempi tulisi olla vähennyskelpoisten menojen tai muiden erien määrä. On myös ilmeistä, että esimerkiksi apurahoja jakavien säätiöiden osalta jaetut apurahat ja hallintokulut tulisi säätää laajasti vähennyskelpoisiksi, koska muutoin niiden verotus voisi tulla ankarammaksi kuin muiden yhteisöjen, kuten osakeyhtiöiden, verotus. Selvänä voidaan joka tapauksessa pitää, että vain nettotulo voi joutua verotuksen kohteeksi.

Yleishyödyllisten yhteisöjen tulojen verottamista koskeva problematiikka ei koske oikeastaan yhteisöjen perinteisiä varainhankintakeinoja vaan sitä, miten *erotetaan* tämän toiminnan tukemiseksi harjoitetun toiminnan tulot muista tuloista kuten elinkeinotuloista ja kiinteistöstä saaduista tuloista? Ongelmallista on ollut usein se, miten läheisesti tulonhankkimistoiminnan täytyy liittyä yleishyödyllisen yhteisön aatteellisen tarkoituksen toteuttamiseen. Elinkeino- tulojen, kiinteistötulojen ja muiden (henkilökohtaisten) tulojen välinen raja on nykyisin

⁹ Urheilun verotustyöryhmän muistio (VM TM 1998:17).

keskeinen veroseuraamusten kannalta, mutta samalla se on tarpeettoman epämääräinen. Tämä koskee erityisesti elinkeinotulon käsitettä. Verovapaan tulon määrälle ei ole asetettu ylärajoja, mistä on seurannut tulkintaongelmia siitä, milloin yhteisön harjoittaman liiketoiminnan kysymys ei ole enää varainhankintakeinosta tavanomaisessa mielessä vaan elinkeinotulosta. Mitä tuloja lopulta tulisi verottaa normaalisti, muita tuloja lievemmin tai jättää tulot kokonaan verovapaiksi, vai onko rajaviiva perusteltu juuri siinä, missä se nykyisin on? Asialla on merkitystä myös pääomamarkkinoiden kannalta. Jos juoksevia sijoitustuottoja tai myyntivoitoja ryhdyttäisiin puolestaan verottamaan, seuraukset voisivat olla ennalta-arvaamattomat säätiöiden sijoituskäyttötymisen muuttumisen vuoksi. Toisaalta nykyisin sijoituskohteet eivät ole samanlaisessa asemassa; verotus on epäneutraalia.

Kuten edellä on tullut ilmi, yleishyödyllisen yhteisön saamat elinkeinotulot ovat veronalaisia. Arvonlisäverotus on myös kytketty tähän elinkeinotulokäsitteeseen. Jos tulot ovat luonteeltaan elinkeinotuloja, toiminta menee tältä osin arvonlisäveroverovelvolliseksi. Voi olla, että joissakin tapauksissa toiminnassa on varsin paljon elinkeinotoiminnan piirteitä ilman, että tuloja olisi pidetty elinkeinotuloina ja näin veronalaisina. Kun tulot ovat verovapaita, tämä luo valtavan kilpailuedun veronalaista elinkeinotoimintaa harjoittaviin verrattuna. Kun vielä arvonlisäverotus on kytketty tähän samaan, on syntynyt hyvin merkittävä rajanveto, joka perustuu oikeuskäytännön ratkaisuihin.

Onko perusteltua, että näinkin keskeinen asiantila perustuu oikeuskäytäntöön eikä lainsäädäntöön? Ilmeistä on, että tämä luo tiettyä oikeusepävarmuutta, mutta mahdollisesti myös ei-toivottavaa verosuunnittelua. Verovapaan ja veronalaisen vyöhykkeen välineen rajaviiva on tarpeettoman epämääräinen, minkä vuoksi elinkeinotulokäsitteen tarkempi määrittäminen lakitekstissä voisi olla paikallaan. Asia jää riippumaan osittain myös siitä, poistetaanko TVL:n ja AVL:n sidos (ks. AVL 4 §). Jos poistetaan, muutoksen tarve ei ole yhtä suuri.¹⁰

Tuloverotukseen liittyy myös kysymys siitä, *tulisiko yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevasta erityisestä veronhuojennuslaista luopua?* Yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennussäännösten tarkistamistyöryhmän muistiossa (VM TM 1984:13) todettiin järjestelmään sisältyvän useita epäkohtia ja siinä ehdotettiin, että veronhuojennusmenettely korvattaisiin tuloverolain yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevia säännöksiä kehittämällä. Työryhmä ehdotti, että verotuksellisen aseman järjestäminen tuloverolain säännöksiin perustuvaksi toteutettaisiin välittömästi Suomen Punaista Ristiä, sen piirejä ja osastoja sekä urheilun alalla toimivia yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevana. Siltä varalta, että työryhmän ehdotusta ei voitaisi toteuttaa, se teki ehdotuksia myös huojennuslain säännösten kehittämiseksi.

Kokonaisverouudistuksen yhteydessä (VM TM 1987:29) ehdotettiin ensisijaisesti yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennusmenettelystä luovuttavaksi kokonaan. Jos veronhuojennusmenettelystä ei kokonaan voitaisi luopua, työryhmä tarkasteli veronhuojennusedellytysten uudistamista niitä täsmentämällä.

¹⁰ Rajanvedot voivat tulla entistä hankalammiksi, jos yleishyödyllisten yhteisöjen yhteiskunnalta muuten kuin verovapauden muodossa saama tuki pienenee, koska tämä luo tarpeen kehittää uusia varainhankintakeinoja.

Superyleishyödyllisiä yhteisöjä koskevan lain mukaiset huojuennusedellytykset ovat melko väljiä ja yleispiirteisiä, mikä on omiaan luomaan epävarmuutta. Voidaan myös kysyä, kuinka hyvin tällainen erityishuajuennus on nykyään perusteltavissa? Kuinka suuri on myönnettyjen huojuennusten aiheuttamat verotuki? Kuinka paljon tukea on tullut verrattuna siihen vaihtoehtoon, että tulo olisi tullut verotetuksi ”normaalin” yleishyödyllisen yhteisön tulona? Kuinka mahdolliset kilpailuhaitat on todettu ja mikä paino tätä koskeville kannanotoille ja selvityksille on annettu? Millaisia ehtoja huojuennuspäätöksiin on ehkä liitetty ja kuinka niitä on käytännössä kontrolloitu? Kuinka voidaan selvittää, milloin veronhuajuennus on perusteltua yhteisön yhteiskunnalle tuottamaan etuun nähden? Onko tämän päivän näkökulmasta kysymys perusteettomista veroprivilegioista? Lain tarkoituksena ei ole asettaa huojuennuksen saaneita yhteisöjä muita samalla alalla toimivia yrityksiä edullisempaan asemaan vaan helpottaa yhteisöjen varojen hankintaa, mutta kuinka asiaa ylipäänsä tulisi arvioida EY-säädösten ja kilpailuneutraliteetin näkökulmista? Kuinka voidaan ehkäistä se, ettei huojuennusta käytetä kilpailukeinona? Kuinka yleensä asia tulisi arvioida tasapuolisen ja oikeudenmukaisen verotuksen kannalta?

Asian arvioiminen on joka tapauksessa hankalaa, kun tietoja mm. näistä kysymyksistä ei lie ainakaan kovin helposti saatavissa. Olisiko sääntely syytä jättää TVL:n varaan, jossa voitaisiin säätää riittävän täsmällisesti, milloin yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen. Veronhuajuennuksia voitaisiin saada puolestaan VML 88 §:n edellytysten täyttyessä. Lisäksi on huomattava, että kysymys ei ole pelkästä veronhuajuennuksesta vaan täydellisestä verovapaudesta, sillä myönteisissä tapauksissa veroa kiinteistö- ja elinkeinotuloista ei jouduta maksamaan lainkaan. Huajuennuksen piirteitä on kuitenkin siinä, että verottamatta jääminen on määräaikaista.

Lahjoitusten vähennyskelpoisuus

Nykytila

Yhteisö saa TVL 57 §:n mukaan valtioneuvoston asetuksella tarkemmin säädettävällä tavalla vähentää tulostaan

- 1) vähintään 850 euron suuruisen rahalahjoituksen, joka on tehty suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttämistä edistävään tarkoitukseen Suomen valtiolle, suomalaiselle yliopistolle tai korkeakoululle taikka sellaiselle verohallituksen nimeämälle suomalaiselle yhdistykselle, laitokselle tai säätiölle, jonka varsinaisena tarkoituksena on suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttäminen sekä
- 2) vähintään 850 euron ja enintään 25 000 euron suuruisen rahalahjoituksen, joka on tehty tiedettä tai taidetta edistävään tarkoitukseen Suomen valtiolle, suomalaiselle yliopistolle tai korkeakoululle taikka sellaiselle verohallituksen nimeämälle suomalaiselle yhdistykselle, laitokselle tai säätiölle, jonka varsinaisena tarkoituksena on tieteen tai taiteen tukeminen.

Säännös muodostuu kahdesta osasta, joista ensimmäinen koskee *kulttuuriperinteen* säilyttämistä ja toinen *tieteen tai taiteen* tukemista. Vähennyskelpoisuuden mahdollistamaa lahjoitusta ei voi tehdä mille tahansa taholle, vaan saajat on yksilöity edellä mainitussa säännöksessä tai verohallituksen päätöksessä. Yhdistysten ja muiden yhteisöjen täytyy olla Suomen lain mukaan perustettuja. Vähennyskelpoisuus ei näin tule kysymykseen, jos lahjansaajana on muu kuin suomalainen yhteisö.

Lahjoitusten vähennysoikeus lasketaan *saajakohtaisesti*. Jos lahjoitus ylittää 2-kohdan tilanteessa ylärajan 25 000 euroa, 25 000 euroa voidaan kuitenkin vähentää. Sama yhteisö voi tehdä useita vähennyskelpoisia lahjoituksia, joilla on eri saajat. Suomalaista kulttuuriperinnettä tukeville yhteisöille vähennyskelpoisia ovat vähintään 850 euron lahjoitukset ilman ylärajaa. Kummassakin kohdassa lahjoitukselle on määritelty alaraja, mutta ylärajaa ei 1-kohdan mukaisessa lahjoituksessa ole. Kyseiset verotuksessa vähennettävät summat eivät ole yhden lahjoittajan osalta kovin suuria. Jos lahjoittajia on kuitenkin runsaasti, tilanne muuttuu, sillä *saajien* kannalta olennaista on lopulta lahjoitusten kokonaismäärä.

Koska lahjoitusvähennystä koskeva säännös koskee ainoastaan *yhteisöjä*, kaikki verovelvolliset eivät näin voi tehdä vähennyskelpoisuuden mahdollistamia lahjoituksia verotuksessa. Yhteisöillä tarkoitetaan TVL 4 §:n mukaan muun muassa osakeyhtiötä, osuuskuntaa, säästöpankkia, sijoitusrahastoa ja keskinäistä vakuutusyhtiötä. Myös valtio, sen laitokset, kunnat ja kuntayhtymät sekä seurakunnat ja muut uskonnolliset yhdyskunnat kuuluvat yhteisöihin. Kaikki verovelvolliset kuten esimerkiksi yksityishenkilöt, ammatin- tai liikkeenharjoittajat tai avoimet yhtiöt tai kommandiittiyhtiöt eivät näin voi tehdä vähennyskelpoisuuden mahdollistamia lahjoituksia verotuksessa.

Keskeisessä yritysten verottamista koskevassa laissa, elinkeinoverolaissa, ei ole säännöksiä lahjoitusvähennyksestä. Lahjoitusvähennys ei ole myöskään EVL 7 §:n tarkoittaman tulon hankkimiseksi ja säilyttämiseksi suoritettu meno. Lahjoitus on annettu hyväntekeväisyystarkoitukseen eikä sen voida katsoa olevan (ainakaan lähtökohtaisesti) elinkeinotoimintaa välittömästi tai välillisesti edistävä meno. Lahjoituksen vähentäminen on kuitenkin mahdollista TVL 57 §:n mukaan. Säännöksen sijoittelusta osaksi tuloverolakia ei voi tehdä sellaista johtopäätöstä, että lahjoitusvähennys saataisiin tehdä vain henkilökohtaisten tulojen tulolähteessä, vaan sen täytyy olla mahdollinen *myös* elinkeinotulolähteessä. Yhteisöjen verotettava tulo lasketaan pääsääntöisesti elinkeinotuloverolain mukaan. Tuloverolaki on luonteeltaan yleinen tuloverotusta koskeva säädös, ja se sisältää paljon sellaisia säännöksiä, joilla on merkitystä myös muiden tulolähteiden verotuksessa. Toisenlainen tulkinta johtaisi siihen, että vähennyksestä ei yleensä olisi hyötyä niille verovelvollisille, joita varten se on säädetty.

Kysymys täytyy olla lain nimenomaisen sanamuodon mukaan *rahalahjoituksesta*. Lahjoituksen antaminen muussa muodossa kuin rahana ei sanamuodon mukaan näytä tulevan kysymykseen. Tulkinnanvaraista voi joskus olla myös se, milloin on kysymys sellaisesta suomalaisesta yhdistyksestä, laitoksesta tai säätiöstä, jonka *varsinaisena tarkoituksena* on *suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttäminen* tai *tieteen tai taiteen tukeminen*. Kysymys on keskeinen, koska

muutoin vähennystä ei ole mahdollista saada. Oikeuskäytännössä on jouduttu pohtimaan sitäkin, *minkälaisesta yhdistyksestä tai säätiöstä on kysymys*.¹¹

Muutostarpeet

Lahjoitusvähennyksen merkittävytydestä ja tarpeellisuudesta vallinneen yksimielisyys. Vähennyksellä tuettavat kohteet on arvioitu tukemisen arvoisiksi jo nykyisen lainsäädännön mukaan. Saatujen lahjoitusten turvin monet lahjoituksensaajat voivat merkittävällä tavalla tukea tiedettä ja taidetta, auttaa hädässä olevia tai toimia muulla tavoin yleiseksi hyväksi. Saajatahot usein myös ylläpitävät toimintoja, joita – jos niitä ei lainkaan olisi – julkisten yhdyskuntien olisi itse ryhdyttävä harjoittamaan. Jos näin tapahtuisi, se merkitsi verotuksella kerättyjen varojen käyttämistä näihin tarkoituksiin. Kun näitä toimintoja voidaan tukea vähennysoikeuden muodossa, tapahtuu jonkinlainen kuittaustapahtuma. Julkinen valta menettää jossain määrin verotulojaan, mutta säästyy toiminnan johdosta ilmeisesti vielä suuremmilta menoilta. Tarvetta vähennyksen kehittämiseen kuitenkin on olemassa.¹²

Vähennysoikeuden uudistamismahdollisuuksia on useita. Voidaan esimerkiksi kysyä, *mihin tarkoituksiin* verotuksessa vähennettävä lahjoitukset voidaan tehdä. Nykyisin tuettavat kohteet ovat kulttuuriperintö, tiede ja taide. Voi olla, että tuettavien kohteiden listaa olisi tarpeen lisätä. Yhteiskunnan tuki tiettyihin kohteisiin on mahdollista kanavoida myös vähennysjärjestelmän kautta. Tällaisia kohteita voivat olla muun muassa kehitysyhteistyö ja humanitaarinen avustustoiminta. Voidaan myös kysyä, olisiko saajia syytä myös lisätä lisäämällä saajien joukkoon esimerkiksi kunnat.

Lahjoitusten vähentämismahdollisuus tulisi avata myös muille elinkeinonharjoittajille kuin yhteisöille. Yritysmuotoneutraliteettiperiaatekin jo huomioon ottaen on perusteltua, että yksityiset elinkeinonharjoittajat, avoimet yhtiöt ja kommandiittiyhtiöt asetetaan tältä osin samaan asemaan. Sama koskee myös maataloudenharjoittajia. Lahjoitusten vähentämismahdollisuus tulisi avata myös *yksityishenkilöille* rajoitetusti. Ainutlaatuista tämä ei olisi, koska yksityishenkilöiden lahjoitusvähennys on ollut käytössä 1980-luvulla, mutta tämä poistettiin vuosien 1988–1989 kokonaisverouudistuksen yhteydessä. Myös Euroopan yhteisön jäsenmaissa yleensä yksityishenkilöiden tekemät lahjoitukset yleishyödyllisiin tarkoituksiin on sallittu. Suomessa on todennäköisesti hyvin suuri joukko henkilöitä, jotka olisivat valmiita tekemään lahjoituksia tieteen, taiteen ja kulttuurin sekä muiden vastaavanlaisten tarkoituserien hyväksi (kuten esim. sosiaaliseen toimintaan) tai lisäämään lahjoituksiaan. Tätä lahjoituspotentiaalia vähennysoikeus olisi omiaan kasvattamaan. Yksityishenkilöille myönnettävä vähentämismahdollisuus myös tasapainottaisi verovapaan vapaaehtoistyön (talkootyö) ja rahallisen tukemisen verokohtelua.

Tärkeä kysymys on myös *vähennyksen määrä*. Jos vähennys sallitaan yksityishenkilöille, pienempikin kuin 850 euron määrä täytyisi voida tulla kysymykseen. Vähennyksen enimmäis-

¹¹ Ks. Myrsky, mts. 192.

¹² Ks. esim. Elinkeinoelämän valtuuskunnan 20.11.2006 julkaisemaa raporttia Verovähennysoikeus.

määrä (25 000 euroa) on suhteellisen pieni. Kun kysymys on kuitenkin sellaisista menoista, jotka yhteiskunta tavalla tai toisella joutuisi maksamaan, on perusteltua, että määrää nostetaan merkittävästi. Kulttuuriperinteen vaaliminen on asetettu vähennyskohtelussa etuoikeutetumpaan asemaan, koska ylärajaa vähennykselle ei ole. Johdonmukaisempaa on, että eri lahjoituskohteet asetetaan tasaveroiseen asemaan. Tämä voisi merkitä nykyisen ylärajan poistamista tieteen ja taiteen osalta tai nykyistä merkittävästi suuremman ylärajan asettamista kaikkien tarkoituserien osalta.

Lahjoitusmahdollisuus on nykyisin kytketty *rahalahjoitukseen*. Joskus myös muun kuin rahan lahjoittaminen voi olla tarkoituksenmukaista. Kysymys voi olla esimerkiksi taide-esineistä. Lahjoitusten kohteiden tulee olla samanveroisia ja siten neutraaleja, minkä vuoksi myös muussa kuin rahamuodossa annetut lahjoitukset tulee sallia.

Lain sanamuodon mukaan vähennysmahdollisuus koskee vain *suomalaisia* lahjoituksen-saajia. On varsin oletettavaa, että tämä on EU-ympäristössä syrjivää. Tämän vuoksi säännöstä on syytä muuttaa siten, että edes teoriassa ei synny keskustelua siitä, onko vähennysoikeuden salliva normi EY-oikeuden vastainen.

Lopuksi

Yhdistysten määrä on Suomessa hyvin suuri ja niiden toiminta ulottuu lähes kaikille elämän-alueille vapaa-ajan harrastuksista poliittiseen vaikuttamiseen. Elintason nousu on vaikuttanut vapaa-ajan lisääntymiseen, mikä heijastuu myös erilaisen yhdistystoiminnan aktivoitumisena. Julkisen sektorin säästötoimien myötä yksityisille toimijoille, kuten yhdistyksille ja säätiöille, on avautunut uusia palvelujen tuottamisen mahdollisuuksia. Näillä voittoa tavoittelemattomilla yhteisöillä on erityisen suuri merkitys politiikkaa, kulttuuria, sosiaalista toimintaa ja ylipäätään vapaata kansalaistoimintaa koskevilla elämänalueilla. Julkisten palvelujen yksityistäminen myös jatkuu. Kolmannen sektorin toimijat huolehtivat yhä enenevässä määrin palvelujen tarjoamisesta terveydenhuollossa, sosiaalihuollossa ja koulutuksessa. Nämä toimijat ovat yleensä juuri yleishyödyllisiä yhteisöjä. Mainittakoon myös se, että säätiöiden ollessa merkittäviä pörssiyhtiöiden osakkeenomistajia niiden omistus pysyy tätä kautta kotimaisissa käsissä.

Kysymys yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta liittyy läheisesti erityisesti kansalaisyhteiskunnan merkitykseen ja sen toiminnan edellytysten turvaamiseen. Kysymys on kolmannen sektorin roolista ja merkityksestä. Erilaiset yksityiset toimijat kuten säätiöt ja aatteelliset yhdistykset voivat kyetä hoitamaan monia yhteiskunnallisesti merkittäviä tehtävien joustavammin ja tehokkaammin kuin valtion ja kuntien hallintokoneistot, minkä ”hintana” on tuloverotuksen veropohjan kaventuminen verotuen muodossa.

Jos yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksellista asemaa yleisesti ottaen heikennettäisiin, seurauksena voisi olla julkisen sektorin menojen kasvu ja hallintokoneiston laajentuminen. Veroina kerättävät rahat olisivat pois yhteisöjen toiminnasta. Miksi verotuksen avulla resursseja tulisi näiltä osin ”kierrättää” julkisen sektorin kautta? Tämä merkitsi valtiojohtoisuuden

korostumista. Toisaalta on korostettava myös sitä, että yleishyödyllisiä yhteisöjä on hyvin monenlaisia, minkä vuoksi niiden erilainen verottaminen voi olla perusteltua. Säätiöiden toiminta on merkittävästi erilaista kuin aatteellisten yhdistysten toiminta, vaikka molempia verotetaan yleishyödyllisinä yhteisöinä. Kun yleishyödylliset yhteisöt ovat pitkälti verovapaita, on samalla kuitenkin pidettävä huolta siitä, ettei niitä käytetä veronkierron välineinä.

Verovapauden ja verotuen muodossa kannustetaan yksityisiä harjoittamaan yleishyödyllisiä toimintoja. Kolmas sektori voi tuoreella tavalla kanavoida yhteiseen käyttöön vapaaehtoisten kansalaisten omaehtoista energiaa – tällä täytyy vain olla olemassa asianmukaiset lainsäädännölliset puitteet ja tarvittavat kannustimet. Vapaaehtoistyö sisältää valtavan voimavaran. Markkinavoimat eivät useinkaan ratkaise julkishyödykkeiden ongelmaa, minkä seurauksena voi olla niiden alituotanto. Siksi yhteiskunnan kannattaa tukea kolmannen sektorin toimijoita erilaisin verotuksellisin järjestelyin, kuten muun muassa verovapauksin.

Kun ajatellaan niitä tarkoituksia, joita useimmat yleishyödylliset yhteisöt toteuttavat, erityistä tarvetta muuttaa niiden verokohtelua nykyisestä tuskin lähitulevaisuudessa on. Verotuksen kiristäminen heikentäisi niiden toimintaedellytyksiä ja vähentäisi esimerkiksi apurahoja jakavien säätiöiden osalta niiden mahdollisuuksia rahoittaa tiedettä ja taidetta. Suomalaisessa yhteiskunnassa vallitsee laaja yksimielisyys siitä, että yhteiskunnan tulee tukea aidosti yleishyödyllisiä tehtäviä harjoittavia yhteisöjä. Muutamat tarkennukset voivat sen sijaan olla paikallaan. Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytyksiä pohtineessa työryhmämuistiossa (2006:14) ei esitetty muutoksia verolakeihin, mutta siinä ehdotettiin muun muassa sitä, että Verohallituksen yleisohje yleishyödyllisille yhteisöille ja säätiöille (753/32/2003) uudistettaisiin aidossa yhteistyössä ja vuoropuhelussa keskeisten keskusjärjestöjen kanssa, jotta tulkinnavaraisuuksilta, väärinkäsityksiltä ja kohtuuttomuuksilta välttyttäisiin. Tätä ehdotusta voidaan pitää perusteltuna. Muutoinkin lainvalmistelussa tulisi siirtyä laajapohjaiseen valmistelukäytäntöön suppeiden työryhmien sijasta erityisesti niissä tapauksissa, joissa lainmuutokset koskevat suurta verovelvollisten joukkoa ja joissa kysymys on muustakin kuin pelkästään verohallinnon sisäisestä, tekniseksi luonnehdittavasta toiminnasta.

Lahjoitusvähennystä on kuitenkin syytä muuttaa. Julkisessa keskustelussa on yhä enenevässä määrin tuotu esille lahjoitusvähennyksen muuttamistarve ja myös kansainväliset kokemukset viittaavat samaan suuntaan. Asiaa korostaa myös se, että yhteiskunnan tuki tieteelle, taiteelle ja kulttuurille saattaa vastaisuudessa vähentyä. Tällöin muiden rahoituslähteiden (kuten esimerkiksi lahjoitusten) merkitys korostuu, ja lahjoitusten tekemistä on aiheellista kannustaa aikaisempaa enemmän lahjoitusvähennyksen avulla. Mitä useampi tuen antajayhteisö yhteiskunnassa on, sitä monipuolisemmaksi tuki muodostuu. Moniarvoisessa yhteiskunnassa nimenomaan monipuolinen tuki on hyvin tärkeää. Aina ei ole suotavaa, että kaikki tuki kanavoitaisiin julkisyhteisöjen budjettien kautta ja jaettaisiin sitten poliittisen järjestelmän välityksellä, joka ei välttämättä takaa parasta asiantuntemusta.

Muitakin muutostarpeita on. Tässä on mahdollista vain lyhyesti viitata esimerkiksi yleishyödyllisyyden määritelmään (ks. TVL 22 §). Varsinainen peruskäsite – yleishyödyllisyys – on hyvä, mutta sen kuvaus TVL 22 §:ssä on lainsäädännön asiallisesta pitkä-ikäisyydestä johtuen

vanhahtava. Tilanne ei ole tyydyttävä voimassa olevan oikeustilan perustuessa suurelta osin ennakkopäätöksiin. Asiaa tulisi pohtia vastaisuudessa laaja-alaisemminkin ottaen huomioon kansainvälinen ja erityisesti EU-maiden verolainsäätö. Merkitystä tulisi antaa samassa yhteydessä myös kansalaisyhteiskunnasta käytävälle keskustelulle.

* * *

Reforming the taxation of non-profits: Necessary and possible?

The taxation of non-profit corporations has both its national and international dimensions. These are especially important for the “third sector of society”, whose significance in general is also on the increase. In addition to economic capital, non-profit corporations also represent considerable social and cultural capital. They come in many varieties, from small-scale associations of individuals to large foundations with a global reach. Also the tax issues that arise are very variable, beginning from the question whether tax breaks should be used to support the work of nonprofits and from why they should benefit from an advantageous tax treatment in the first place. As non-profit corporations nonetheless can be liable to pay tax, the issues may concern the types of tax applicable to them and the tax treatment of the very varying types of income they may have. The article contains a discussion of this field in the context of the development of Finnish tax law, looking into two issues in particular: Income taxation and the deductibility of donations. The author reaches the conclusion that income taxation should be clarified somewhat, without raising the tax burden of non-profit corporations. In contrast, the tax deductibility of donations should be expanded radically, so that it would be applicable also to other business forms and to private individuals. Also the field of allowed recipients should be enlarged and the tax-deductible amounts raised.

Matti Myrsky

Professor, University of Joensuu