

Salla Madetoja

**Superyleishyödyllisten yhteisöjen
veronhuojennukset erityisesti EU:n
valtiontukisääntelyn näkökulmasta**

Maisteritutkielma

Finanssioikeus

Syksy 2018

Lapin Yliopisto

Lapin yliopisto, oikeustieteiden tiedekunta

Työn nimi: Superyleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennukset erityisesti EU:n valtioneuvoston näkökulmasta

Tekijä: Salla Madetoja

Opetuskokonaisuus ja oppiaine: Finanssioikeus

Työn laji: Maisteritutkielma

Sivumäärä: XIX+83

Vuosi: 2018

Tiivistelmä

Yleishyödyllisten yhteisöjen erityisasema tuloverotuksessa perustuu niiden toimintaan yleiseksi hyväksi. Yhteiskunnallisesti merkittävää yleishyödyllistä toimintaa harjoittava yhteisö voidaan vapauttaa tietyin edellytyksin tuloverosta. Elinkeinotulon osalta edellytetään, ettei veronhuojennus merkitse vähäistä suurempaa kilpailuhaittaa. Edellytyksen tarkoituksena on varmistaa tasapuolinen kilpailuasema. Vähäinen kilpailuhaitta on kuitenkin sallittu.

Taloudellista toimintaa on tavaroiden tai palveluiden tarjoaminen tietyillä markkinoilla. Myös yleishyödyllisiä yhteisöjä voidaan pitää yrityksinä, joihin sovelletaan EU:n kilpailuoikeudellisia säännöksiä. Selkeimmin taloudellisena voidaan pitää elinkeinotoimintaa. Myös vuokraustoimintaa ja voittoa tavoittelematonta toimintaa voidaan pitää taloudellisena, kun sitä harjoitetaan markkinoilla kilpailuolosuhteissa.

EU:n oikeuskäytännön valossa veronhuojennusten voitaisiin katsoa täyttävän kielletyn valtioneuvoston tunnusmerkit, eli tuki on myönnetty valtion varoista, se on valikoiva, se vaikuttaa kilpailuun vääristämällä tai uhkaamalla vääristää sitä sekä sillä on kauppavaikutus eli se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Toisaalta veronhuojennuksista on säädetty ennen Suomen liittymistä Euroopan unioniin eikä sääntelyyn ole tehty sen jälkeen olennaisia muutoksia, joten veronhuojennuksia voitaisiin pitää voimassaolevana.

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta ja veronhuojennuksista tehtiin vuonna 2009 komissiolle kantelu, jossa pyydettiin selvittämään ovatko yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennukset hyväksyttävissä yhteismarkkinoilla ja voidaanko veronhuojennuksiin soveltaa de minimis -sääntöä. Vaikka komissio ei kanteluun antamassaan vastauksessa asettanut Suomelle velvoitteita, se katsoi suotavaksi lainsäädännön saattamisen valtioneuvoston mukaiseksi. Lojaliteettiperiaatteen nojalla Suomella voitaisiin siten katsoa olevan velvollisuus noudattaa komission esittämää suositusta.

Vähämerkityksisen tuen (de minimis -tuki), joka ei ylitä 200 000 euron enimmäismäärää kolmen vuoden jakson aikana, ei ole katsottu vaikuttava jäsenvaltioiden väliseen kauppaan eikä vääristävän tai uhkaavan vääristää kilpailua. De minimis -sääntelyn käyttöönottamisella voitaisiin varmistaa, ettei yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennukset täytä kielletyn valtioneuvoston tunnusmerkkejä. Koska de minimis -menettelyn käyttöönotto muuttaisi menettelyä, edellyttäisi se lakimuutosta.

Avainsanat: finanssioikeus, yleishyödyllinen yhteisö, veronhuojennus, valtioneuvosto, eurooppaoikeus, oikeuspoliittinen, oikeusdogmaattinen

Sisältö

Lähteet	V
Lyhenteet	XVIII
1 Johdanto	1
2 Yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotus	5
2.1 Yleishyödyllinen yhteisö	5
2.1.1 Yhteisö	5
2.1.2 Yleishyödyllisyys	6
2.2 Veronalainen tulo.....	9
2.2.1 Elinkeinotulo	9
2.2.2 Kiinteistötulo.....	12
3 Yleishyödyllisen yhteisön veronhuojennus	14
3.1 Sääntelyn taustat	15
3.2 Edellytykset	17
3.2.2 Yleiset edellytykset	17
3.2.3 Erityiset edellytykset.....	23
3.3 Menettely	30
3.3.1 Hakeminen ja käsittely.....	30
3.3.2 Muutoksenhaku	32
4 Oikeusvertailu	34
4.1 Ruotsi	34
4.2 Vertailu	36
5 Valtiontuki	36
5.1 Euroopan unionin kilpailuoikeus ja yleishyödylliset yhteisöt	36
5.2 Sääntely.....	40
5.2.1 Sopimus Euroopan unionin toiminnasta	40

5.2.2 De minimis -asetus	42
5.2.3 Suomen kilpailuoikeus	43
5.3 Yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennukset ja valtiontuki	44
5.3.1 Taloudellista toimintaa harjoittava yritys.....	44
5.3.2 Kielletty valtiontuki.....	49
5.3.3 Voimassa oleva tuki	63
5.3.4 De minimis -tuki.....	68
6 De minimis -säännön soveltaminen	70
6.1 Aluksi.....	70
6.2 Enimmäismäärän laskenta	72
6.3 Seuranta	75
6.4 Ehdotus	76
7 Johtopäätökset.....	78

Lähteet

Oikeuskirjallisuus

Alkio (2010)

Alkio, Mikko: Valtiontuet, Talentum Helsinki 2010

Alkio – Wik (2004)

Alkio, Mikko – Wik, Christian: Kilpailuoikeus, Talentum Helsinki 2004

Alkio – Wik (2009)

Alkio, Mikko – Wik, Christian: Kilpailuoikeus, 2. uudistettu painos, Talentum Helsinki 2009

Andersson – Linnankangas (2006)

Andersson, Edward – Linnankangas, Esko: Tuloverotus, 7. uudistettu painos, Talentum Helsinki 2006

Björklund (2005)

Björklund, Arja: Yhdistysten ja säätiöiden verotus, teoksessa Lydman – Alakare – Björklund – Kemppinen – Laaksonen – Leppä: Yhdistys ja säätiö – oikeudelliset kysymykset, tilinpäätös, verotus ja hallinto, Tietosanoma 2005

Eerola – Mylly – Saarinen (2000)

Eerola, Risto – Mylly, Tuomas – Saarinen, Päivi: EU-oikeuden perusteet, Tampereen yliopisto Julkisoikeuden laitos 2000

Eskelinen (1997)

Eskelinen, Antti: Yhdistysten ja säätiöiden verotus, Kauppakaari 1997

Gunne – Löfgren (2014)

Gunne, Cecilia – Löfgren Jerker: Beskattning av stiftelser och ideella föreningar, 3. painos, Norstedts Juridik 2014

Leivo – Leivo – Huimala – Huimala (2012)

Leivo, Kirsi – Leivo, Timo – Huimala, Hannele – Huimala, Mikko: EU:n ja Suomen kilpailuoikeus, 2. uudistettu painos, Talentum Helsinki 2012

Mannio (2004)

Mannio, Lauri: Osuuskunnat ja verotus, Edita 2004

Myrsky (2014)

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

Myrsky (2013)

Myrsky, Matti: KHO 2013:70, kommentaari, Defensor Legis N:o 4/2013

Parikka – Siikavirta (2010)

Parikka, Julius – Siikavirta, Kristian: EU:n valtioneuvoston päätökset, Edita Helsinki 2010

Raitio (2016)

Raitio, Juha: Euroopan unionin oikeus, Talentum 2016 (verkossa palvelussa AlmaTalent)

Romppainen (2004)

Romppainen, Esko: Kilpailuneutraaliteetti sosiaali- ja terveysjärjestöjen verotuksessa, RAY:n avustustoiminnan raportteja, Pekan Offset Oy, Helsinki 2004

Söderlund (2009)

Söderlund, Seppo: Oikeus ja kohtuus verotuksessa – Oikeustieteellinen tutkimus verovelvollisen oikeudesta saada ja viranomaisen velvollisuudesta myöntää harkinnanvaraisia veronhuojennuksia, Talentum Helsinki 2009

Talari (2010)

Talari, Pekka T.: Yhdistykset, säätiöt ja verotus – käsikirja
yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta, Edita 2010

Vapaavuori (2003)

Vapaavuori, Ahti: Eurooppaoikeus ja kansainvälinen verotus, Talentum
Helsinki 2003

Virallislähteet

Euroopan unionin perussopimukset, asetukset, tiedonannot sekä muut EU-oikeudelliset asiakirjat

De minimis -asetus

Komission asetus (1407/2013) Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen ETA:n kannalta merkityksellinen teksti (18.12.2013)

Komission asetus (1998/2006) perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen (15.12.2006)

Komission asetus (69/2001) EY:n perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen (12.1.2001)

De minimis -tiedonanto

Komission tiedonanto vähämerkityksisestä tuesta, Euroopan unionin virallinen lehti 1996/C 68/06, 6.3.1996

Liittymisasiakirjat

Asiakirja Norjan kuningaskunnan, Itävallan tasavallan, Suomen tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, EYVL 1994, C 241

Euroopan unionin neuvoston päätös uusien jäsenvaltioiden Euroopan unioniin liittymistä koskevien asiakirjojen tarkistamisesta, 1.1.1995, EYVL 1995, L1

Menettelyasetus

Neuvoston asetus (2015/1589) Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä, 13.7.2015

Neuvoston asetus (2015/1588)

Neuvoston asetus (2015/1588) Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta tiettyihin valtion monialaisen tuen muotoihin (kodifikaatio), 13.7.2015.

Neuvoston asetus (104/2000)

Neuvoston asetus (104/2000) kalastus- ja vesiviljelytuotealan yhteisestä markkinajärjestelystä, 17.12.1999

SEU

Sopimus Euroopan unionista (konsolidoitu toisinto), Euroopan unionin virallinen lehti 2016/C 202/01, 7.6.2016

SEUT

Sopimus Euroopan unionin toiminnasta (konsolidoitu toisinto), Euroopan unionin virallinen lehti 2016/C 202/01, 7.6.2016

Neuvoston asetus (659/1999) Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 93 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä, 22.3.1999

Verotiedonanto

Komission tiedonanto valtioneuvoston päätösten soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen. Euroopan unionin virallinen lehti 1998/C 384/03, 10.12.1998

Hallituksen esitykset

HE 77/1943

Hallituksen esitys Eduskunnalle tulo- ja omaisuusverolaiksi 77/1943

HE 40/1974

Hallituksen esitys Eduskunnalle tulo- ja varallisuusverolaiksi

HE 47/1976

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 47/1976

HE 109/1988

Hallituksen esitys Eduskunnalle tulo- ja varallisuusverolaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi 109/1988

HE 200/1992

Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverolaiksi sekä laiksi eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain 1 ja 6 §:n muuttamisesta 200/1992

HE 68/1994

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi eräiden veronhuojennussäännösten muuttamisesta 68/1994

HE 288/2009

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi Verohallinnosta sekä siihen liittyväksi lainsäädännöksi 288/2009

HE 76/2012

Hallituksen esitys Eduskunnalle verotusta koskevaa ennakkopäätösvalitusta, verotusmenettelyä ja muutoksenhakua verotuksessa koskeviksi säännöksiksi HE 76/2012

HE 29/2016

Hallituksen esitys Eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi 29/2016

HE esitysluonnos 22.3.2018

Hallituksen esitysluonnos Eduskunnalle laeiksi tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta 22.3.2018

Verohallinnon ohjeet ja määräykset

Hinnasto Verohallinnon maksullisista palveluista

Hinnasto Verohallinnon maksullisista palveluista, voimassa 1.1.2017
alkaen, päivitetty 31.12.2016

Ohje yleishyödyllisen yhteisön veronhuojennusta varten

Verohallinnon ohje, Ohje yleishyödyllisen yhteisön veronhuojennusta
varten, päivitetty 1.11.2017

Ohje yleishyödyllisen yhteisön veronhuojennus

Verohallinnon ohje, Yleishyödyllisen yhteisön veronhuojennus, päivitetty
20.7.2016

Verotusohje

Verohallinnon ohje, Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille,
A206/200/2016, päivitetty 25.11.2016 (verotusohje)

Muut virallislähteet

KANE 2016

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus 27/2016, Oikeusministeriö

Kantelu 22.9.2009

Euroopan unionin komissiolle tehty Kantelu koskien yleishyödyllisten
yhdistysten ja säätiöiden verotustukia, 22.9.2009 (saatu pyynnöstä
Valtiovarainministeriöltä)

KK 229/2013

Kirjallinen kysymys 229/2013 vp - Vesa-Matti Saarakkala /ps

Komission vastaus 20.3.2014

Euroopan unionin komission vastaus asiassa SA.29535 (CP 314/2009) –
Yleishyödyllisten yhdistysten ja säätiöiden verotuki Suomessa, 20.3.2014
(saatu pyynnöstä Valtiovarainministeriöltä)

Sipilän hallitusohjelma

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

TEM 21/2016

Työ- ja elinkeinoministeriö, Opas de minimis -tuista, EU:n
valtioneuvoston päätökset, TEM oppaat ja muut julkaisut 21/2016

Toimintasuunnitelma 2015–2019

Toimintasuunnitelma strategisen hallitusohjelman kärkihankkeiden ja
reformien toimeenpanemiseksi 2015–2019, päivitetty 14.4.2016,
Hallituksen julkaisusarja 2/2016

Vanhasen II hallitusohjelma

Pääministeri Matti Vanhasen II hallituksen ohjelma, 19.4.2007

Verohallinnon lausunto 4.5.2018

Verohallinnon lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi
elinkeino- ja verotuksen osasta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden
lakien muuttamisesta, 4.5.2018, VM 017:00/2018, A28/00 00 01/2018

VM 31/2009

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus -työryhmän muistio Toimenpide-
ehdotuksia yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyvien
ongelmakohtien korjaamiseksi, Valtiovarainministeriön julkaisuja 31/2009

VM selvitys 8.6.2010

Valtiovarainministeriön vero-osaston selvitys Euroopan unionin
komissiolle asiassa CP314/09 – yleishyödyllisten yhdistysten ja säätiöiden

verotustuki Suomessa, 8.6.2010, VM/907/03.04.01.00/2010 (saatu
pyynnöstä Valtiovarainministeriöltä)

VTV 029/54/2008

Jälkiseurantaraportti 029/54/2008, Säätiöiden valtiontuki ja valvonta
210/2010

VTV 210/2010

Valtiontalouden tarkastusviraston tuloksellisuustarkastuskertomus,
Säätiöiden valtiontuki ja valvonta 210/2010 (VTV 210/2010)

Oikeuskäytäntö

Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisut

KHO:1978-B-II-511

KHO:1980-B-II-502

KHO:1986-II-534

KHO:1987-B-595

KHO:1990-B-550

KHO:1990-B-551

KHO:1991-B-548

KHO:1991-B-549

KHO:2009:5

KHO:2013:70

Korkeimman hallinto-oikeuden lyhyet ratkaisuselosteet

KHO 1991 T 2609

KHO 1992 T 48

KHO 1992 T 157

KHO 1997 T 2202

KHO 2001 T 1164

KHO 2006 T 1384

KHO 2008 T 720 (julkaisematon, viitattu teoksessa Myrsky 2014)

KHO 2008 T 1122 (julkaisematon, viitattu teoksessa Myrsky 2014)

Hallinto-oikeuden ratkaisut:

Turun HAO 31.12.2000, 00/0508/3

Helsingin HAO 3.7.2007, 07/1004/3 (julkaisematon, viitattu teoksessa Myrsky 2014)

Oulun HAO 1.12.2011, 11/0567/2

Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisut

Asia 30/59

Asia 30/59, 23.2.1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v. Euroopan hiili- ja teräsyhteisön korkea viranomainen

Asia 173/73

Asia 173/73, Italia v. komissio

Asia 82/77

Asia 82/77 Openbaar Ministerie v. Jacobus Philippus van Tiggele

Asia 57/86

Asia 57/86, Kreikka v. komissio

Asia 102/87

Asia 102/87, Ranska v. komissio

Asia C-189/91

Petra Kirsammer-Hack v Nurhan Sidal

Yhdistetyt asiat C-72/91 ja C-73/91

Yhdistetyt asiat C-72/91 ja C-73/91, Sloman Neptun Schiffahrts AG vastaan Seebetriebsrat Bodo Ziesemer der Sloman Neptun Schiffahrts AG

Yhdistetyt asiat C-278/92, C-279/92 ja C-280/92

Yhdistetyt asiat C-278/92, C-279/92 ja C-280/92, Espanja v. komissio

Asia C-387/92

Asiat C-387/92, Banco de Crédito Industrial SA, now Banco Exterior de España SA v Ayuntamiento de Valencia

Asia C-241/94

Asia C-241/94, Ranska v. komissio

Asia C-200/97

Asia C-200/97, Ecotrade Srl vastaan Altiforni e Ferriere di Servola SpA

Asia T-155/98

Asia T-155/98, Société internationale de diffusion ja d'édition (SIDE) v. komissio

Yhdistetyt asiat T-92/00 ja T-203/00

Yhdistetyt asiat T-92/00 ja T-203/00, Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava (T-92/00), Ramondín, SA ja Ramondín Cápsulas, SA (T-103/00) vastaan komissio

Asia C-66/02

Asia C-66/02, Italia v. komissio

Asia C-222/04

Asia C-222/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze v. Cassa di Risparmio di Firenze SpA ym.

Asia C-119/05

Asia C-199/05, Ministero dell'Industria, del Commercio e dell'Artigianato vastaan Lucchini SpA, aiemmin Lucchini Siderurgica SpA

Asia C-464/05 (julkisasiamiehen ratkaisuehdotus)

Asia C-464/05, Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus, Maria Geurts ja Dennis Vogten v. Belgian valtio

Asia C-464/05

Maria Geurts ja Dennis Vogten vastaan Administratie van de BTW, registratie en domeinen, ja Belgian valtio

Asia C-49/07

Asia C-49/07, Motosykletistiki Omospondia Ellados NPID (MOTOE) v.
Elliniko Dimosio

Asia C-97/08

Asia C-97/08 P, Akzo Nobel NV ym. v. komissio

Asia C-322/09

Asia C-322/09 P, NDSHT Nya Destination Stockholm Hotell &
Teaterpaket AB v. Euroopan komissio

Asia C-6/12 (julkisasiamiehen ratkaisuehdotus)

Asia C-6/12, Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus, Korkeimman hallinto-
oikeuden esittämä ennakkoratkaisupyyntö, P Oy

Asia C-6/12

Asia C-6/12, Korkeimman hallinto-oikeuden esittämä
ennakkoratkaisupyyntö, P Oy

Lyhenteet

AVL	Arvonlisäverolaki (1501/1993)
EU	Euroopan unioni
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)
Huojennusasetus	Asetus eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista (1230/1994)
Huojennuslaki	Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista (360/1968)
MVL	Maanvuokralaki (258/1966)
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
SEU	Sopimus Euroopan unionista
TEM	Työ- ja elinkeinoministeriö
TVL	Tuloverolaki (1535/1992)
VM	Valtiovarainministeriö

1 Johdanto

Tuloverolain (1535/1992) 22 §:n mukaiset yleishyödylliset yhteisöt ovat verovelvollisia elinkeinotulosta sekä muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta. Säännös otettiin ensimmäisen kerran vuonna 1975 voimaantulleeseen tulo- ja varallisuuslakiin (1043/1974), kun yleishyödyllisten yhteisöjen verotusasemaa uudistettiin¹. Samalla säädettiin laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista (680/1976)². Eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen katsottiin harjoittavan siinä määrin yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa, että yhteiskunnan kannalta voidaan pitää tarkoituksenmukaisena sanottujen yhteisöjen vapauttamista niille tulon perusteella määräytyvistä veroista.³ Huojennuslain 1 §:n mukaan yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen tulo, joka tuloverolain mukaan on veronalaista, voidaan tuloverotuksessa katsoa osittain tai kokonaan verovapaaksi.

Euroopan unionin komissiolle tehtiin 4.9.2009 kantelu yleishyödyllisten yhdistysten ja säätiöiden verotuista. Kantelussa pyydettiin selvittämään ovatko yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennukset hyväksyttävissä yhteismarkkinoilla ja voidaanko veronhuojennuksiin soveltaa de minimis -sääntöä.⁴ De minimis -sääntelyn soveltaminen tuotiin esille myös vuonna 2009 yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta selvittäneen työryhmän selvityksessä, jossa katsottiin, että EU-sääntelyyn perustuva de minimis -tuki voisi vahvistaa veronhuojennusmenettelyä arvioitaessa EU:n valtiotukisääntelyn suhdetta veronhuojennusmenettelyyn⁵. Lainsäädäntömuutoksia ei ole kuitenkaan selvityksen perusteella tehty.

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen uudistaminen on ollut esillä jo Vanhasen toisen hallituksen ohjelmassa. Hallitusohjelmaan 19.4.2007 kirjattiin, että aatteellisten, yleishyödyllisten kansalaisjärjestöjen toimintaedellytyksiä kehitetään⁶. Lisäksi hallitusohjelmaan kirjattiin, että järjestöjen mahdollisuuksia tarjota hyvinvointia tukevaa

¹ HE 40/1974, s. 6-7

² Jäljempänä huojennuslaki.

³ HE 47/1974, s. 2

⁴ Kantelu 4.9.2009

⁵ VM 31/2009, s. 92

⁶ Vanhasen II hallitusohjelma 19.4.2007, s. 31.

ja syrjäytymistä ehkäisevää toimintaa parannetaan sekä järjestöjentukea suunnataan niin, että se ei ole ristiriidassa kilpailulainsäädännön kanssa ja kohdentuu voittoa tavoittelemattomaan toimintaan⁷.

Valtiovarainministeriö asetti 13.3.2009 työryhmän selvittämään yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyviä ongelmakohtia ja tekemään ehdotuksia havaittujen epäkohtien poistamiseksi. Tavoitteena oli yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen ennakoitavuuden ja oikeusvarmuuden lisääminen.⁸ Työryhmä otti käsittelyssään huomioon myös Euroopan unionin valtioneuvoston päätökset ja kilpailuneutraalisuuden.⁹ Työryhmä käsittelee selvityksessään EU:n valtioneuvoston suhdetta yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksiin. Työryhmä katsoi, että veronhuojennusmenettelyyn voitaisiin soveltaa EU-sääntelyyn perustuvaa de minimis -tukea koskevaa menettelyä, sillä veronhuojennukset ovat vuosittain määrältään melko vähäisiä ja de minimis -tukea voidaan myöntää enintään 200 000 euroa kolmen verovuoden aikana.

Työryhmä ehdotti myös verovapauslautakunnan kokoonpanon muuttamista siten, että jatkossa yleishyödyllisen toiminnan tuntemuksen lisäksi huomioitaisiin elinkeinoelämän ja kilpailuneutraaliteettiin liittyvä asiantuntemus, jotta kokonaisuudessaan kiinnitettäisiin tapauskohtaisesti enemmän huomioita kilpailuneutraaliteettia koskevan kriteerin arviointiin. Yksittäistapauksissa olisi siten mahdollista arvioida tapaukseen liittyvien markkinoiden rakennetta, toimijoita, hinnoittelua ja muita kilpailuneutraaliteettia koskevia kysymyksiä.¹⁰

Myös Valtiontalouden tarkastusvirasto katsoi tuloksellisuustarkastuskertomuksessaan, että yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskeva sääntely on otettava uudistettavaksi, sillä sääntely ei enää täytä niihin kohdistettavia vaatimuksia eikä takaa kilpailuneutraaliteetin toteutumista. Tarkastusviraston näkemyksen mukaan kilpailuhaitta ei ole kiinnitetty riittävästi huomiota¹¹. Tarkastuksesta tehdyssä jälkiseurantaraportissa todetaan, ettei valtiovarainministeriö ole ryhtynyt toimenpiteisiin tuloverolain yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevien säännösten

⁷ Vanhasen II hallitusohjelma, s. 57-58.

⁸ VM 31/2009, s.7.

⁹ VM 31/2009, s.13.

¹⁰ VM 31/2009, s.94. Työryhmä ehdotti selvityksessään myös, että erikseen arvioitaisiin yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotusta koskevien valitusten keskittämisen mahdollisuus (VM 31/2009, s. 100).

¹¹ VTV 210/2010, s. 120.

uudistamiseksi¹². Ministeriö on selvityksessään katsonut tuloverolain säännösten olevan perustuslain mukaiset ja ilmoitti odottavansa yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevaa ratkaisua asiassa, joka tuolloin oli edelleen käsiteltävänä Euroopan komissiossa¹³.

Huolimatta ehdotetuista muutoksista, ei huojennuslakiin ole tehty Vanhasen II hallituksen aikana¹⁴ muutoksia, muutoin kuin Verohallinnon rakenneuudistuksen yhteydessä vuonna 2010¹⁵. Tämän jälkeen huojennuslakia muutettiin, kun lakiin lisättiin ensiasteen muutoksenhakua koskevat säännökset¹⁶. Viimeisin muutos, joka koskee muutoksenhakua huojennuspäätöksiin, tuli voimaan 1.1.2017¹⁷.

Sipilän hallituksen ohjelmassa selvitettäväksi veromuutokseksi on asetettu säätiöiden ja yhdistysten verokohtelu¹⁸. Hallitusohjelman kärkihankkeiden ja reformien toimeenpanemisesta tehdyn toimintasuunnitelman mukaan selvitetään edellytykset muuttaa tuloverolakia siten, että yleishyödyllisten yhteisöjen osalta kommandiittiyhtiömuotoisilla pääomasijoitusrahastosijoituksilla on neutraali asema suhteessa muihin sijoitusluokkiin¹⁹. Toimintasuunnitelmaan ei ole kirjattu muita toimenpiteitä yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen kehittämiseksi.

Hallitusohjelman kirjauksen ja sen myötä alkavan selvitystyön johdosta Kansalaisyhteiskuntapolitiikan neuvottelukunta KANE on tilannut yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen nykytilaa ja kehittämisehdotuksia koskevan taustaselvityksen, jonka tarkoituksena on toimia keskusteluasiakirjana KANEn tulevien vuosien toiminnan suuntaamisessa²⁰. KANE on katsonut ajankohtaiseksi nostaa keskusteluun järjestöjen verotusta koskevia merkittävimpiä havaittuja ongelmakohtia, niiden mahdollisia ratkaisuvaihtoehtoja sekä lisäselvitystä kaipaavia järjestöjen verotukseen liittyviä seikkoja. Selvityksessä esitetään toimenpide-ehdotuksina lainsäädännön tarkentamista

¹² VTV 029/54/2008, s. 5.

¹³ VTV 210/2010, s. 78.

¹⁴ 1.4.2007-22.6.2010.

¹⁵ HE 288/2009.

¹⁶ HE 76/2012.

¹⁷ HE 19/2016.

¹⁸ Hallitusohjelma 29.5.2015.

¹⁹ Toimintasuunnitelma 2015–2019, s. 17: Selvitys tehdään vuonna 2017 käynnistyvän hankkeen osana. Hankkeessa selvitetään pääomatuloverotus, omaisuuden verotus ja eri sijoitusmuotojen verokohtelu.

²⁰ KANE 2010, s. 8. Selvityksen on tarkoitus toimia vain keskusteluasiakirjana, eikä se ilmaise KANEn virallista kantaa.

mm. yleishyödyllisyyden edellytysten ja elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien osalta.²¹ KANEn selvityksessä todetaan, että yleishyödyllisten yhteisöjen verotussääntelyn kehittämiseksi on huomioitava erinäiset EU-oikeudelliset periaatteet²².

Valitsin yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennukset tutkielmani aiheeksi, koska niitä koskevaa sääntelyä on esitetty kehitettäväksi, mutta lainsäädäntötoimia ei kuitenkaan ole vielä tehty. Huojennusten luonne valtiontukena on ollut esillä etenkin komissiolle tehdyn kantelun myötä ja asiaa on selvitetty mm. Valtiovarainministeriön asettamassa työryhmässä. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotusaseman kehittäminen on ollut esillä myös hallitusohjelmissa. Yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennukset eivät ole merkittävässä määrin olleet esillä oikeuskirjallisuudessa etenkin EU:n kilpailuoikeuden näkökulmasta. Tutkielmani tavoitteena oli myös tuottaa vastaus siihen, voidaanko de minimis -sääntelyä soveltaa yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksiin ja millä tavoin se voitaisiin toteuttaa.

Tutkielmani metodi on pääasiassa oikeusdogmaattinen. Alkuun selvitän yleishyödyllisten yhteisöjen verotusasemaa lainsäädännön, oikeuskäytännön ja Verohallinnon ohjeiden valossa sekä syvennyn veronhuojennuksen myöntämisen edellytyksiin ja menettelyyn. Tutkielmani sisältää myös oikeusvertailua ja vertailun kohteeksi olen valinnut Ruotsin sääntelyn samankaltaisuuden johdosta. Vertaan myös Ruotsissa käytössä olevaa aatteellisia yhdistyksiä koskevaa poikkeuslupamenettelyä Suomen yleishyödyllisen yhteisöjen veronhuojennuksiin.

Vaikka tutkielmani on vero-oikeudellinen, on siinä tärkeässä asemassa eurooppaoikeus. Selvitettyäni yleishyödyllisten yhteisöjen verotusasemaa kansallisesti sekä vertailtuani sitä Ruotsin sääntelyyn, tutkin aihetta EU:n kilpailuoikeuden ja erityisesti valtiontukisääntelyn näkökulmasta. Selvitän EU-oikeudellisen sääntelyn ja oikeuskäytännön sekä oikeuskirjallisuuden valossa, voidaanko veronhuojennusten katsoa

²¹ KANE 2016, s. 19–20.

²² KANE 2016, s.12. Selvityksessä on esitetty myös, että hallitusohjelman mukaisessa selvitystyössä olisi huomioitava kilpailuneutraliteetti erityisesti kansalaisjärjestökentän näkökulmasta, sillä suuri osa kolmannen sektorin toiminnasta on sellaista, jolla ei ole olemassa relevantteja kilpailtuja markkinoita, eikä EU:n kilpailusäädäntö siten tule sovellettavaksi. Yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennusten osalta selvityksessä ehdotetaan relevanttien markkinoiden puutteen huomioimista myös arvioitaessa huojennuslain sopivuutta verojärjestelmään sekä de minimis -menettelyn tarpeellisuutta veronhuojennuspäätösten yhteydessä. Edelleen selvityksessä ehdotetaan, että huojennuslakia koskevassa Verohallinnon ohjeessa olisi syytä tarkentaa myös sitä, millaista toimintaa on oikeuskäytännön mukaan pidettävä vähäistä suurempana haittana. (KANE 2016, s.20)

täyttävän SEUT 107 (1) artiklan tarkoittaman kielletyn valtiontuen kriteerit ja voidaanko tuki katsoa menettelyasetuksen 1 artiklassa tarkoitetuksi voimassa olevaksi tueksi. Tutkielmani metodi on osittain myös oikeuspoliittinen, sillä lopuksi selvitän, miten de minimis -sääntelyn soveltaminen yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksiin voitaisiin toteuttaa.

2 Yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotus

2.1 Yleishyödyllinen yhteisö

2.1.1 Yhteisö

Tuloverolain 3 §:n mukaan yhteisöllä tarkoitetaan valtiota ja sen laitosta; kuntaa ja kuntayhtymää; seurakuntaa ja muuta uskonnollista yhdyskuntaa; osakeyhtiötä, osuuskuntaa, säästöpankkia, sijoitusrahastoa, yliopistoa, keskinäistä vakuutusyhtiötä, lainajyvästää, aatteellista tai taloudellista yhdistystä, säätiötä ja laitosta; ulkomaista kuolinpesää; sekä edellä tarkoitettuihin yhteisöihin verrattavaa muuta oikeushenkilöä tai erityiseen tarkoitukseen varattua varallisuuskokonaisuutta.

Tuloverolain 20 §:n mukaiset yhteisöt ovat kokonaan verovapaita tuloverosta²³. Tuloverolain 21 §:n mukaiset yhteisöt ovat osittain verovelvollisia toiminnastaan²⁴. Yliopistojen verovelvollisuudesta on säädetty tuloverolain 21 a §:ssä ja

²³ TVL 20.1 §: Tulon perusteella suoritettavasta verosta ovat vapaat:

- 1) Suomen Pankki, Yleisradio Oy, Pohjoismaiden Investointipankki, Pohjoismaiden projektivientirahasto, Pohjoismaiden kehitysrahasto, Pohjoismaiden ympäristörahoitusyhtiö, Finnvera Oyj, Teollisen yhteistyön rahasto Oy, Suomen itsenäisyyden juhlarahasto, rahoitusvakauserärahasto ja luottolaitostoiminnasta annetussa laissa (610/2014) tarkoitettu vanha talletussuojarahasto;
- 2) kansaneläkelaitos, kunnallinen eläkelaitos, sairaus- ja hautausavustuskassa, sijoitusrahasto, henkilöstörahasto, erorahasto, valtakunnallinen työttömyyskassa, työttömyyskassojen keskuskassa, työttömyyskassojen tukikassa, työttömyyskassojen tukisäätiö sekä 116 a §:ssä tarkoitettu valmennuserärahasto ja urheilijarahasto siinä mainitusta toiminnasta saamistaan tuloista; (5.3.1999/229)
- 3) kunnan alueellaan tapahtuvaa asuntojen hankintaa, omistamista ja vuokralle antamista varten perustama osakeyhtiö, joka täyttää 2 momentissa mainitut edellytykset.

²⁴ TVL 21 §:ssä on säädetty seuraavien yhteisöjen verovelvollisuudesta:

- valtio ja sen laitokset,
- kunta, kuntayhtymä, maakunta sekä näiden palveluksessa olevia varten perustettu eläkesäätiö tai -kassa tai muu vastaava eläkelaitos, -säätiö tai -kassa, joka saa avustusta yhteiskunnan varoista,
- evankelisluterilainen kirkko ja ortodoksinen kirkkokunta sekä niiden seurakunta ja muu uskonnollinen yhdyskunta.

ammattikorkeakouluosakeyhtiöiden verovelvollisuudesta 21 b §:ssä. Yliopistot ja ammattikorkeakouluosakeyhtiöt ovat verovelvollisia saamastaan elinkeinotulosta sekä muuhun kuin yleiseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tuottamasta tulosta kunnallisverotuksessa. Rahapeliyhtiöiden²⁵ verovelvollisuudesta on säädetty 21 c §:ssä. Koska tuloverolain 20, 21, 21 a, 21 b ja 21 c §:n mukaisten yhteisöjen verotuksesta on säännelty omissa kohdissaan, ei niihin sovelleta tuloverolain 22 §:n yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevaa säännöstä. Siten myöskään yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksia koskeva sääntely ei myöskään sovellu edellä lueteltuihin yhteisöihin.

Tavallisimmin yleishyödylliset yhteisöt ovat yhdistyksiä tai säätiöitä. Rekisteröimätöntä yhdistystä pidetään verotuksessa tuloverolain 4 §:n mukaisena yhtymänä ja sen tulo verotetaan yhtymän osakkailla tuloverolain 15 ja 16 §:n nojalla. Rekisteröimätön yhdistys ei siten voi olla tuloverolain 22 §:n mukainen yleishyödyllinen yhteisö. Jos yhdistyksen tarkoituksena on kuitenkin rekisteröityä ja rekisteröinti on laitettu vireille ennen verovuoden päättymistä, voidaan rekisteröimätöntä yhdistystä pitää 3 §:n mukaisena yhteisönä ja täten siihen voidaan soveltaa tuloverolain 22 §:ää²⁶.

Kalastuslain 23 §:n mukaan kalatalousalueet ovat julkisoikeudellisia yhdistyksiä, joten niihin voidaan tuloverolain 22 §:ää. Sen sijaan tuloverolain 5 §:n mukaan yhteismetsät, tiekunnat, kalastuskunnat, jakokunnat sekä muut niihin verrattavat yhteenliittymät ovat yhteisetuusia, eivät yhteisöjä.

2.1.2 Yleishyödyllisyys

Tuloverolain 22.1 §:n mukaan

Yhteisö on yleishyödyllinen, jos

1) se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä;

²⁵ Veikkaus Oy ja Ålands Penningautomatförening.

²⁶ Verotusohje kohta 1, ks. myös KHO 1983 T 354: Yhdistys oli perustettu ja sen säännöt oli hyväksytty ja toiminta aloitettu verovuonna. Yhdistys merkittiin yhdistysrekisteriin vasta verovuotta seuraavan vuoden syyskuussa. Yhdistyksen sääntöjen mukainen ja tosiasiallinen toiminta vastasivat asiakirjojen mukaan yleishyödyllisen yhteisön toimintaa. KHO katsoi, että yhdistystä ei ollut pidettävä tulo- ja varallisuusverolain 4 §:n 2 momentissa tarkoitettuna yhtymänä. Yhdistykseen ei voitu soveltaa tulo- ja varallisuusverolain 4 §:n 1 momenttia siten, että tulo- ja varallisuusverolain 13 §:n säännökset jätettiin ottamatta huomioon. Verovuosi 1978.

2) sen toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin;

3) se ei tuota toiminnallaan siihen osalliselle taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena taikka kohtuullista suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä.

Yhteisön on toimittava yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä. Yhteisö ei täten voi ajaa vain yksityisiä etuja. Taloudellisia yhdistyksiä ei siten yleensä voida pitää yleishyödyllisinä, sillä niiden tarkoituksena on toimia jäsentensä taloudellisen edun hyväksi²⁷.

Yhteisön toiminnan täytyy siten koitua yleiseksi hyväksi eikä vain rajatun henkilöpiirin hyväksi. Jäsenyyden ja yleishyödyllisen toiminnan tulee tällöin olla kaikille avointa. Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisussa KHO-1980-B-II-620 yhdistystä, jonka tarkoituksena oli muun ohella edistää sukututkimusta, perustaa erään suvun jäsenten paikallisia kerhoja sekä lujittaa sukuhenkeä sukukokouksin, sukujuhlin ja retkeilyin, mutta ei tuottaa jäsenilleen taloudellisia etuja, ei pidetty yleishyödyllisenä. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhdistyksen jäsenistö ja tosiasiallinen toiminta olivat luonteeltaan rajoitettua kuten myös sukututkimustoiminta, joten yleishyödyllisyyden edellytykset eivät täyttyneet. On kuitenkin otettava huomioon, että pelkästään jäsenyyden avaaminen säännöissä sukuun kuuluvia laajemmaksi, ei tee toimintaa yleishyödylliseksi vaan toiminnan täytyy myös tosiasiallisesti kohdistua rajoittamattomaan henkilöpiiriin ja tapahtua yleiseksi hyväksi. Korkein hallinto-oikeus piti ratkaisussaan KHO 2005 T 1984 sukuäätiötä yleishyödyllisenä. Vaikka kyseisessä tapauksessa säätiön tarkoitus oli myös toimia suvun jäsenten yhdyssiteenä, oli säätiön toiminnassa merkittävämmässä roolissa humanitäärinen ja yleishyödyllinen toiminta, johon nettotuloista käytettiin 80 %. Myös purkautumisessa varat oli käytettävä humanitäärisiin tai yleishyödylliseen tarkoitukseen. Siten tapauksessa säätiön toiminnan ei katsottu kohdistuvan vain rajoitettuun henkilöpiiriin.

Yleishyödyllinen yhteisö ei saa tuottaa toiminnallaan siihen osalliselle taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena taikka kohtuullisena suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä. Toimintaan osallisena tarkoitetaan esimerkiksi perustajia, jäseniä,

²⁷ Andersson – Linnankangas (2006), s.66.

hallituksen jäseniä, toimitusjohtajaa, rahastonhoitajaa ja asiamiestä sekä heidän lähipiiriä²⁸.

Myös osakeyhtiö ja osuuskunta voivat olla yleishyödyllisiä yhteisöjä. Osakeyhtiölain 1:5:n mukaan yhtiön toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin. Jotta osakeyhtiö voisi olla yleishyödyllinen, on yhtiöjärjestyksessä määrättävä yleishyödyllisestä tarkoituksesta. Lisäksi yhtiöjärjestyksestä täytyy rajata pois yhtiön mahdollisuus tuottaa voittoa osakkeenomistajilleen²⁹. Vaikka varoja ei tosiasiallisesti jaettaisikaan osakkeenomistajille, pelkkä mahdollisuus tuottaa etua aiheuttaa sen, ettei osakeyhtiötä voida pitää yleishyödyllisenä. Myös purkautuessa varojen tulee mennä yleishyödylliseen tarkoitukseen. On huomattava, että osakeyhtiötä ei voida pitää yleishyödyllisenä yksistään sillä perusteella, että omistajat ovat yleishyödyllisiä, vaan yhtiön oman toiminnan on täytettävä yleishyödyllisyyden edellytykset³⁰.

Osuuskuntalain 1:5 mukaan osuuskunnan toiminnan tarkoituksena on jäsenten taloudenpidon tai elinkeinon tukemiseksi harjoittaa taloudellista toimintaa siten, että jäsenet käyttävät hyväkseen osuuskunnan tarjoamia palveluita taikka palveluita, jotka osuuskunta järjestää tytäryhteisönsä avulla tai muulla tavalla. Toiminnan tarkoituksesta voidaan säännöissä määrätä toisin. Jotta osuuskunta voitaisiin katsoa yleishyödylliseksi, on säännöissä määrättävä yleishyödyllisestä tarkoituksesta sekä rajattava pois mahdollisuus tuottaa toimintaan osallisille taloudellista etua³¹.

²⁸ Verotusohje kohta 1.3.

²⁹ Oulun HAO 1.12.2011 11/0567/2: Hallinto-oikeus katsoi, että osakeyhtiö toimi apurahoja jakaessaan ja soittimia lainatessaan sinänsä yleiseksi hyväksi. Kun kuitenkin osakeyhtiön tarkoituksena on osakeyhtiölain 1 luvun 5 §:n mukaan tuottaa voittoa osakkeenomistajille eikä yhtiön yhtiöjärjestyksessä ollut tästä toisin määrätty ja kun yhtiön yhtiöjärjestyksessä ei ollut myöskään määrätty yhtiön netto-omaisuuden jakamisesta yhtiön purkautumistilanteessa, yhtiöllä oli mahdollisuus tuottaa osakkailleen taloudellista etua. Tähän nähden osakeyhtiötä ei voitu pitää tuloverolain 22 §:n 1 momentissa tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä. Verovuosi 2007.

³⁰ KHO:1980-B-II-502: Osakeyhtiön toimialana oli matkailuelinkeinojen harjoittaminen ylläpitämällä leirintäalueita, retkeilymajoja ja muita matkailua palvelevia laitoksia sekä harjoittamalla matkatoimistoliikettä. Yhtiön osakkaina olivat kaupunki sekä eräät, suurimmaksi osaksi yleishyödylliset yhteisöt. Yhtiö oli antanut kaupungilta vuokraamansa leirintäalueen vuokralle eräälle osakasyhteisölleen. Matkatoimistoliikkeen harjoittaminen käsitti leirintäalueen paikkojen varaamista sekä majoitus- ja laivalippujen välitystä. Tuloja yhtiö sai myös muun muassa kuntien avustuksina. Yhtiö saattoi tuottaa osakkailleen taloudellista etua osinkona. Yhtiötä ei pidetty verotuksessa yleishyödyllisenä yhteisönä. Ennakkotieto. Verovuodet 1979 ja 1980.

³¹ Mannio (2004), s. 517.

Tuloverolain 22 §:n 2 momentin 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, puolerekisteriin merkittyä puoluetta sekä sen jäsen-, paikallis-, rinnakkais- tai apuyhdistystä, niin myös muuta yhteisöä, jonka varsinaisena tarkoituksena on valtiollisiin asioihin vaikuttaminen tai sosiaalisen toiminnan harjoittaminen taikka tieteen tai taiteen tukeminen. Hallituksen esityksellä laiksi ehdokkaan vaalirahoituksesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi (HE 13/2009) tuloverolain 22 § 2 momenttiin lisättiin yleisissä vaaleissa ehdokkaan tukemiseksi varattu varallisuuskokonaisuus³².

Tuloverolain 22 §:n 2 momentin mukainen lista ei ole tyhjentävä, vaan esimerkkiluettelo³³. Siten yleishyödyllisenä voidaan pitää muutakin, kuin säännöksessä lueteltuja yhteisöjä. On huomioitava myös, että säännöksessä mainittua yhteisöä voidaan pitää yleishyödyllisenä vain, jos TVL 22 §:n 1 momentissa säädetyt edellytykset täyttyvät.

2.2 Veronalainen tulo

2.2.1 Elinkeinotulo

Tuloverolain 23 § 1 momentin mukaan:

Edellä 22 §:ssä tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen saamastaan elinkeinotulosta. Lisäksi se on verovelvollinen muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta kunnalle 124 §:n 3 momentissa tarkoitetun tuloveroprosentin mukaan.

Mikäli yhteisöä pidetään tuloverolain 22 §:n mukaisena yleishyödyllisenä yhteisönä, on se verovelvollinen vain elinkeinotulostaan ja kiinteistön tuottamasta tulosta siltä osin kuin

³² Hallituksen esityksen mukaan: "Varallisuuskokonaisuudella tarkoitetaan tuloverolain 3 § 7 kohdassa mainittua varallisuuskokonaisuutta. --- ehdokkaan tukemiseksi varattua varallisuuskokonaisuutta voitaisiin pitää tuloverolain 22 § 1 momentin edellytysten täytyessä tuloverolaissa tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä. --- Ehdokkaan tukemiseksi varattua varallisuuskokonaisuutta voitaisiin pitää vastaavasti perintö- ja lahjaverolain 2 §:n tarkoittamana yhteisönä, joille tehdyt lahjoitukset ovat lahjaverosta vapaita. Ehdotus vastaa vakiintunutta verotuskäytäntöä --- ja esimerkkiluetteloon esitetty lisäys on vain oikeustilaa selventävä."

³³ HE 40/1974, s. 7.

kiinteistöä käytetään muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen. Kiinteistön tuottaman tulon osalta verovelvollisuus koskee vain kunnallisverotusta.

Yleishyödylliset yhteisöt on siten vapautettu maksamasta veroa muusta tulosta. Tätä erityisasemaa on perusteltu sillä, että ne suorittavat tehtäviä, jotka tulevat yhteiskunnan hyödyksi taloudellista etua toimintaan osallisille. Yhteiskunnan hyödyksi tulevan toimintaa voitaisiin vaihtoehtoisesti tukea julkisella rahoituksella.³⁴

Yleishyödylliset yhteisöt olivat 31.12.1974 voimassa olleen tulo- ja omaisuusverolain 10 § mukaan valtionverotuksessa kokonaan verovapaita eivätkä siten joutuneet maksamaan valtionveroa liikeluotoista. Tulo- ja omaisuusverolaki kumottiin 1.1.1975 alkaen tulo- ja varallisuusverolaille, jolla laajennettiin yleishyödyllisten yhteisöjen verovelvollisuus liiketoiminnasta saatuun tuloon. Lain esitöiden mukaan yleishyödylliset yhteisöt saatettiin valtion tuloverotuksessa verovelvollisiksi liikeluotoistaan, sillä liikeluotojen verovapaus antoi tällaisille liiketoimintaa harjoittaville yhteisöille kohtuuttoman edullisen kilpailuaseman muihin yrittäjiin nähden³⁵.

Tuloverolain 23.3 §:ssä on lueteltu perinteisesti yleishyödyllisten yhteisöjen harjoittamia toimintoja, joista saatuja tuloja ei kuitenkaan pidetä elinkeinotulona.

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;*
- 2) jäsenlehdistä ja muista yhteisön toimintaa välittömästi palvelevista julkaisuista saatua tuloa;*
- 3) adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varojenkeräyksestä saatua tuloa;*
- 4) sairaaloissa, vajaamielislaitoksissa, rangaistus- tai työlaitoksissa, vanhainkodeissa, invalidihuoltolaitoksissa tai muissa sellaisissa*

³⁴ Andersson – Linnankangas (2006), s. 64

³⁵ HE 40/1974, s. 6-7.

- huoltolaitoksissa ja huoltoloissa hoito-, askartelu- tai opetustarkoituksessa valmistettujen tuotteiden myynnistä tai tällaisessa tarkoituksessa suoritetuista palveluksista saatua tuloa;*
- 5) *bingopelin pitämisestä saatua tuloa.*

Korkein hallinto-oikeus on ottanut vuosikirjaratkaisussaan KHO:2013:200 kantaa tuloverolain 23.3 §:n soveltamiseen ja katsoi, ettei säännös tarkoita sitä, että siinä mainittujen hyödykkeiden välitys- ja muu kauppa jää luonteestaan ja laajuudestaan riippumatta yleishyödyllisen yhteisön harjoittamana kaikissa tilanteissa elinkeinotoiminnan käsitteen ulkopuolelle. Säännöksen katsottiin viittaavan ensisijaisesti pienimuotoiseen varojenkeruuseen, johon usein liittyy se, että ostaja haluaa tukea asianomaista yhteisöä. Kyseisessä tapauksessa säätiön harjoittaman adressivälityksen liikevaihto oli yli miljoonan euron luokkaa ja voitto satoja tuhansia euroja vuodessa. Liiketoiminnan voitto ylitti siten selvästi sijoitustoiminnan tuoton ja annettujen apurahojen ja avustusten määrän. Elinkeinotoimintaa harjoitettiin tiiviinä osana laajempaa konsernia, jonka emoyhteisönä säätiö toimi. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että säätiön elinkeinotoiminta oli kokonaisuutena ollut absoluuttiselta laajuudeltaan sekä suhteessa muuhun tulonhankintaan ja varojen käyttöön siinä määrin mittavaa, ettei sen ollut katsottava toimineen yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi. Säätiötä ei pidetty yleishyödyllisenä.³⁶ Siten myös yleishyödyllisen yhteisön tuloverolain 23.3 § 3 kohdassa tarkoitettujen hyödykkeiden myyntiä voidaan pitää elinkeinotoimintana, kun se on päätöksessä KHO:2013:200 kuvatulla tavalla laajaa ja jatkuvaa³⁷.

Mikäli yleishyödyllisen yhteisön varainhankinnan tulo ei ole tuloverolain 23.3 §:n nojalla verovapaata, ratkaistaan tulon veronalaisuus elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien perusteella. Verohallinnon ohjeen³⁸ mukaan oikeuskäytännössä elinkeinotoiminnan tunnusmerkeiksi ovat muodostuneet etenkin seuraavat piirteet:

- toiminnan kohdistuminen tavanomaisiin kauppavaroihin tai suoritteisiin
- toimiminen kilpailuolosuhteissa
- toiminnan jatkuvuus / säännöllinen toistuvuus

³⁶ Päätöksestä äänestettiin (4-1) ja eri mieltä ollut hallintoneuvos katsoi, että säätiö on yleishyödyllinen ja sen harjoittama adressien välitys elinkeinotuloa.

³⁷ Verotusohje 2.2.4.

³⁸ Verotusohje 2.3.1.

- käyvän markkinahinnan käyttäminen
- toiminnan kohdistuminen rajoittamattomaan tai laajaan henkilöpiiriin
- toiminnan laajuus / suuri liikevaihto
- ansiotarkoitus / voiton tavoittelu
- toiminnan järjestämiseen liittyvä riski
- sitoutuneen pääoman suuri määrä
- vieraan pääoman käyttö
- toimintaan palkattu henkilökunta

Toimintaa arvioidaan kokonaisuutena kiinnittäen huomiota elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien täyttymiseen. Mikäli yleishyödyllinen yhteisö toimii kilpailuolosuhteissa muiden vastaavaa toimintaa harjoittavien elinkeinonharjoittajien kanssa, on kilpailuneutraliteetin kannalta tärkeää, että yleishyödyllisen yhteisön toiminnasta saamaa tuloa kohdellaan verotuksessa samoin kuin samoilla markkinoilla toimivien yritysten saamaa tuloa. Yleishyödyllisen yhteisön saama elinkeinotulo voidaan kuitenkin tietyin edellytyksin katsoa hakemuksesta verovapaaksi. Tällöinkin edellytetään, ettei toiminnasta aiheudu muille vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille vähäistä suurempaa haittaa.³⁹

2.2.2 Kiinteistötulo

Tuloverolain 23.1 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta kunnalle. Verovelvollisuus ei koske siten valtionveroa vain ainoastaan kunnallisveroa⁴⁰.

Tuloverolain 6 §:n mukaan kiinteistöä koskevia säännöksiä sovelletaan myös sellaiseen toisen maalla olevaan rakennukseen, rakennelmaan tai muuhun laitokseen, joka hallintaoikeuksineen maahan voidaan maanomistajaa kuulematta luovuttaa kolmannelle henkilölle. Yleishyödyllinen yhteisö on siten verovelvollinen omistamansa kiinteistön

³⁹ Yleishyödyllisen yhteisön veronhuojennuksista sekä sen myöntämisen edellytyksistä luvussa 3.

⁴⁰ Lain esitöiden mukaan (HE 40/1974, s. 7) pidettiin asianmukaisena, että aatteellisten yhteisöjen omistamista kiinteistöistä suoritetaan kunnalle kunnallisvero. Verovelvollisuutta kiinteistötulosta valtiolle pidettiin ongelmallisempänä, esim. Ruotsissa ja Tanskassa yleishyödyllisiä yhteisöjä ei veroteta kiinteistötulosta. Yleishyödyllisten yhteisöjen kiinteistötulon säätämistä valtionverotuksessa verovapaaksi pidettiin perusteltuna, sillä katsottiin suositeltavammaksi, että yleishyödylliset yhteisöt sijoittaisivat varansa kiinteistöihin, kuin että ne esimerkiksi lainoja antamalla ryhtyvät kilpailemaan rahalaitosten kanssa tai osakkeita ostamalla hankkivat määräysvallan liikeyrityksestä.

tuottaman tulon lisäksi sellaisen omistamansa tai vuokraamansa rakennuksen, rakennelman tai muun laitoksen, jonka maapohjan se on vuokrannut kolmannelta siirtokelpoisella vuokrasopimuksella, sekä siirtokelpoisella vuokrasopimuksella vuokraamansa maapohjan tuottamasta tulosta. Mikäli siirtokelpoisuudesta ei ole sopimuksessa mainittu, ratkaistaan siirtokelpoisuus maanvuokralain (258/1966) säännösten nojalla⁴¹.

Veronalaista kiinteistötuloa voi siten olla vuokratulo, viljelytulo, maatalouden tuottama tulo, puunmyyntitulo sekä kiinteistöyhtymästä saatu tulo⁴². Sen sijaan kiinteistön luovutusvoitto ei ole veronalaista kiinteistötuloa, vaikka kiinteistö olisi ollut vuokrattuna muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen. Mikäli kiinteistö on ollut yksinomaan tai pääasiallisesti yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan käytössä, on siitä saatu luovutusvoitto veronalaista elinkeinotuloa⁴³.

Kiinteistöä voidaan käyttää useampaan tarkoitukseen, kuten yleishyödyllisen yhteisön omaan varsinaiseen toimintaan ja elinkeinotoimintaan sekä vuokrata ulkopuolisille. Kiinteistöstä saadut tulot ovat vain siltä osin veronalaisia, kuin ne ovat muodostuneet kiinteistön käytöstä muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen⁴⁴. Yleistä käyttöä on yhteiskunnan tarpeita palveleva käyttö esim. kouluna, kirkkona, kirjastona, valtion virastona tai sairaalana, silloin kun vuokraajana on julkinen taho⁴⁵. Yleishyödyllistä käyttöä on yhteisön oma yleishyödyllinen toiminta ja kiinteistön vuokraaminen yleishyödylliseen käyttöön⁴⁶. Muuta kuin yleistä tai yleishyödyllistä käyttöä on kiinteistön vuokraaminen muuhun tarkoitukseen, esim. virkistyskäyttöön tai

⁴¹ MVL: tontinvuokraoikeus 30 §, muu asuntoalue 53§, rakennettu viljelmä ja maatalousmaa 58 §, muu maanvuokra 75 §.

⁴² Verotusohje 3.

⁴³ EVL 53.1 §: Jos kiinteistöä käytetään yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoimintaa välittömästi tai välillisesti edistäviin tarkoituksiin, kuten tehdas-, työpaja-, liike- tai hallintotarkoituksiin taikka henkilökunnan asumis- tai sosiaalitarkoituksiin, kiinteistö kuuluu elinkeinotoiminnan tulolähteeseen.

⁴⁴ Yleishyödyllisten yhteisöjen verovelvollisuutta kiinteistötulosta kunnallisverotuksessa supistettiin 1.1.1975 voimaantulleella tulo- ja varallisuusverolain (1043/1974). Kun tulo- ja omaisuusverolain (888/1943) mukaan yleishyödylliset yhteisöt oli kunnallisverovelvollisia koko kiinteistötulosta, supistettiin verovelvollisuutta käyttötarkoituksen perusteella.

⁴⁵ Verotusohje 3.1. Lain esitöiden (HE 40/1974, s. 7) mukaan ”Kunnallisverotuksessa olisi verovelvollisuus kiinteistötulosta - - säilytettävä, kuitenkin niin supistettuna, ettei verovelvollisuus koskisi yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetystä kiinteistöstä saatua tuloa. Esimerkiksi koulukiinteistöstä saatua tuloa ei tämän rajoituksen vuoksi voitaisi enää verottaa kunnallisverotuksessakaan.”

⁴⁶ Verotusohje 3.1.

yksityistilaisuuksiin⁴⁷. Mikäli kiinteistö on yksinomaan tai pääasiallisesti yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan käytössä, on siitä saatu tulo kokonaisuudessaan elinkeinotuloa⁴⁸.

Kiinteistöstä aiheutuneet kulut ovat vähennyskelpoisia veronalaisesta kiinteistötulosta vain siltä osin, kuin ne liittyvät veronalaiseen toimintaan. Kulut on siten jaettava yleishyödyllisen, muun käytön sekä elinkeinotoiminnan kesken. Jako voidaan tehdä esimerkiksi pinta-alan tai käyttöajan perusteella. Aikaa, jona kiinteistö on ollut käyttämättömänä, ei pääsääntöisesti oteta huomioon.⁴⁹

3 Yleishyödyllisen yhteisön veronhuojennus

Tuloverolain 23.2 §:n mukaan yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen vapauttamisesta tuloverosta säädetään erikseen. Säännöksellä viitataan eräiden yleishyödyllisen yhteisöjen veronhuojennuksista annettuun lakiin, jonka 1.1 §:n mukaan:

Yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen tulo, joka tuloverolain mukaan on veronalaista, voidaan tuloverotuksessa katsoa osittain tai kokonaan verovapaaksi sen mukaan kuin tässä laissa säädetään, kiinteistön tuottama tulo kuitenkin vain 2 momentissa säädettyssä tapauksessa.

Yleishyödyllisen yhteisön veronalainen tulo voidaan katsoa huojennuslaissa säädetyn edellytyksin hakemuksesta tuloverotuksessa verovapaaksi. Huojennusta ei voida siten myöntää arvonlisäverosta. Jos yleishyödylliselle yhteisölle on myönnetty veronhuojennus elinkeinotulosta, on se silti arvonlisäverovelvollinen samasta toiminnasta⁵⁰. Huojennusta ei myöskään voida myöntää kiinteistöverosta, vaan

⁴⁷ Verotusohje 3.2.

⁴⁸ EVL 53 §.

⁴⁹ Verotusohje 3.

⁵⁰ AVL 4 §: Tuloverolaissa tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään mainitun lain mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona. Yleishyödyllinen yhteisö on kuitenkin verovelvollinen ravintola- tai ateriapalvelun ottamisesta omaan käyttöön 25 a §:ssä säädetyn edellytyksin ja kiinteistöhallintapalvelun ottamisesta omaan käyttöön 32 §:ssä säädetyn edellytyksin. Yleishyödyllinen yhteisökään ei kuitenkaan ole arvonlisäverovelvollinen, mikäli elinkeinotoiminnan liikevaihto on alle 10 000 euroa (AVL 3 §).

kiinteistöverosta vapauttamisesta on säädetty kiinteistöverolaissa⁵¹. Koska tuloverolain 23 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen elinkeinotulosta sekä kiinteistön tuottamasta tulosta kunnalle, voidaan veronhuojennus myöntää elinkeinotulolle tai kiinteistötulolle. Huojennuslain 11 §:n mukaan lain säännöksiä ei kuitenkaan sovelleta kunnallisverotukseen Ahvenanmaan maakunnassa⁵².

3.1 Sääntelyn taustat

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotusasemaa uudistettiin merkittävästi tulo- ja varallisuusverolakia säädettäessä. Tulo- ja varallisuusverolaki tuli voimaan 1.1.1975 ja lain 13.4 §:n mukaan yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavat yleishyödylliset yhteisöt voidaan, sen mukaan kuin siitä erikseen säädetään, joko kokonaan tai osittain vapauttaa valtiolle ja kunnalle tulon perusteella suoritettavista veroista. Viittaussäännöksen nojalla säädettiin laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksia, jota sovellettiin ensimmäisen kerran vuodelta 1976 toimitettavassa verotuksessa. Huojennuslain siirtymäsäännöksen 13 §:n nojalla, jos verovelvolliselle myönnettiin veronhuojennus verovuodelta 1976, voitiin samalla harkinnalla myöntää osittainen tai täydellinen vapautus verovuodelta 1975 määrätystä valtionverosta, mikäli veronhuojennuksen edellytykset täyttyivät myös sanottuna vuonna.

Ennen tulo- ja varallisuusverolain voimaantuloa vuonna 1975, yleishyödylliset yhteisöt olivat toiminnastaan kokonaan verovapaita valtionverotuksessa. Kunnallisverotuksessa yleishyödylliset yhteisöt olivat kuitenkin veronalaisia liike- ja kiinteistötuloistaan, mutta eivät henkilökohtaisista tuloista, kuten jäsenmaksuista. Oikeuskäytännössä aatteellista yhteisöä, joka harjoittaa elinkeinotoimintaa, ei pidetty yleishyödyllisenä. Jos elinkeinotoiminta oli vähäistä suhteessa yhteisön muuhun toimintaan, yhteisöä saatettiin kuitenkin pitää yleishyödyllisenä.⁵³

⁵¹ Kiinteistöverolaki (654/1992) 13 a §: Poiketen siitä, mitä 11 §:ssä kiinteistöveroprosentin alarajasta säädetään, kunnanvaltuusto voi määrätä tuloverolain 22 §:ssä tarkoitetun yleishyödyllisen yhteisön omistaman rakennuksen ja sen maapohjan kiinteistöveroprosentin edellä säädettyä alhaisemmaksi, jos kiinteistöllä sijaitseva rakennus on pääasiallisesti yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä. Tässä pykälässä tarkoitetun kiinteistön kiinteistöveroprosentiksi voidaan määrätä myös 0,00.

⁵² Pykälän 2 momentin mukaan, jos Ahvenanmaan maakuntalainsäädännössä annetaan tarvittavat säännökset, voidaan asetuksella määrätä, että laki tulee voimaan myös 1 momentissa tarkoitetussa verotuksessa.

⁵³ HE 40/1974, s. 6.

Lain esitöiden mukaan monet yleishyödylliset yhteisöt ovat voineet merkittäväällä tavalla toimia yleiseksi hyväksi ja katsottiin, ettei tällaisten yhteisöjen jatkuvia toimintamahdollisuuksia pitäisi vaarantaa. Kuitenkin liiketulojen verovapauden valtionverotuksessa katsottiin antavan liiketoimintaa harjoittaville yleishyödyllisille yhteisöille kohtuuttoman edullisen kilpailuaseman muihin yrittäjiin nähden. Tämän epäkohdan poistamiseksi yleishyödylliset yhteisöt saatettiin valtion tuloverotuksessa verovelvollisiksi liiketulostaan.⁵⁴

Koska monet yleishyödylliset yhteisöt harjoittavat liiketoimintaa yleishyödyllisen toimintansa rahoittamiseksi, ei katsottu asianmukaiseksi, että ne liiketoimintansa vuoksi menettäisivät muiden tulojensa verovapauden. Siten yleishyödylliset yhteisöt saatettiin verovelvollisiksi liiketuloistaan valtionverotuksessa samoin kuin niitä jo verotettiin kunnallisverotuksessa liike- ja kiinteistötulostaan. Muut tulot säilyivät verovapaina. Verovelvollisuutta valtionverotuksessa ei ulotettu kiinteistötuloon, sillä ei katsottu tarkoituksenmukaiseksi asettaa sijoituksia kiinteään ja irtaimen omaisuuteen verotuksellisesti eri asemiin. Katsottiin jopa suositeltavammaksi, että yleishyödylliset yhteisöt sijoittaisivat varojaan kiinteistöihin. Verovelvollisuus kiinteistötulosta kunnallisverotuksessa katsottiin kuitenkin asianmukaiseksi säilyttää, mutta rajoitettuna niin, ettei verovelvollisuus koskenut yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetystä kiinteistöstä saatua tuloa.⁵⁵

Säännös mahdollisuudesta vapauttaa yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittava yleishyödyllinen yhteisö kokonaan tai osittain tulon perusteella suorittavasta verosta sisällytettiin tulo- ja varallisuusverolakiin yleishyödyllisten yhteisöjen verotustoimikunnan ehdotuksesta. Toimikunta oli asetettu 5.6.1974 selvittämään, miten yleishyödyllisten yhteisöjen ja tällöin erityisesti yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien aatteellisten yhdistysten ja säätiöiden verotusta koskevia säännöksiä tulisi kehittää. Toimikunta sisällytti mietintöönsä myös yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista koskevan lakiehdotuksen.⁵⁶

⁵⁴ HE 40/1974, s. 6-7.

⁵⁵ HE 40/1974, s. 7.

⁵⁶ HE 47/1976, 2. Ehdotettu laki oli nimeltään laki yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista. Nimi muutettiin lainmuutoksella 1193/1989 nykyiseen muotoonsa.

Toimikunta totesi eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen harjoittavan siinä määrin yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa, että yhteiskunnan kannalta voidaan pitää tarkoituksenmukaisena sanottujen yhteisöjen vapauttamista niille tulon perusteella määräytyvistä veroista. Toimikunta totesi edelleen, ettei lainsäännöksillä voida riittävän yksiselitteisesti määritellä, mitkä yhteisöt tulisi katsoa yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittaviksi yhteisöiksi, eikä myöskään sitä, tulisiko niille myönnettävä verovapaus ulottaa koskemaan yhteisöjen koko toimintaa vai vain osaa siitä. Toimikunta katsoi siten, että veronhuojennuksen myöntäminen olisi ratkaistava kussakin tapauksessa erikseen.⁵⁷ Veronhuojennuksen myöntäminen asetettiin lailla hakemuksenvaraiseksi ja veronhuojennus voitiin myöntää enintään kahdeksi verovuodeksi kerrallaan⁵⁸.

3.2 Edellytykset

3.2.2 Yleiset edellytykset

Huojennuslain 1-3 §:ssä on säädetty edellytyksistä, joiden tulee täytyä, jotta yhteisölle voidaan myöntää yleishyödyllisen yhteisön veronhuojennus. Yleiset edellytykset koskevat yhteisön toimintaa kokonaisuudessaan ja niitä ovat:

- Yleishyödyllisyys (1.1 §)
- Toiminnan yhteiskunnallinen merkittävyys (3 §)
 - Yhteiskunnallisesti tärkeitä tarpeita palveleva toiminta
 - Valtakunnallinen tai muuten laaja toiminta
 - Toiminnan vakiintuneisuus ja pysyvyys
- Varojen ja tulojen käyttö yhteiskunnan kannalta merkittävään yleishyödylliseen toimintaan (2 §)

3.2.2.1 Yleishyödyllisyys

Huojennuslain 1.1 §:n mukaan yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen tulo, joka tuloverolain mukaan on veronalaista, voidaan

⁵⁷ HE 47/1976, s. 2.

⁵⁸ Laki yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 4 ja 6 § (alkuperäinen säädös), lain 4 §:ää muutettiin 1.1.1990 alkaen voimaan tulleella lainmuutoksella siten, että veronhuojennus voidaan nykyään myöntää enintään viideksi verovuodeksi kerrallaan (L eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuslain muuttamisesta 1193/1989).

tuloverotuksessa katsoa osittain tai kokonaan verovapaaksi. Verohallinnon ohjeen⁵⁹ mukaan huojennuspäätöksellä ei ratkaista yhteisön yleishyödyllisyyttä. Kanta on myös ilmaistu Korkeimman oikeuden ratkaisussa 1384/2005:

Kysymys yhteisön yleishyödyllisyydestä ratkaistaan verotusmenettelystä annetun lain mukaisesti toimitettavassa verotuksessa, johon haetaan muutosta samassa laissa säädetyssä järjestyksessä. Verohallituksen toimivaltaan ei kuulu eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain mukaisen hakemuksen käsittelyn yhteydessä ratkaista, onko yhteisö yleishyödyllinen, vaan verohallitus soveltaa tuolloin ainoastaan viimeksi mainitun lain säännöksiä. Koska säätiötä ei ollut verotuksessa vuodelta 2001 pidetty yleishyödyllisenä yhteisönä, verohallituksen tuli hylätä säätiön eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annettuun lakiin perustuva veronhuojennushakemus säätiön vuosina 2001-2005 saamalle elinkeinotulolle.

Verohallinnon yleishyödyllisen yhteisön veronhuojennuksesta antaman ohjeen mukaan huojennushakemusta käsiteltäessä otetaan kantaa vain siihen, täyttyvätkö huojennuslain edellytykset huojennuksen myöntämiseksi⁶⁰. Yhteisön yleishyödyllisyys ja tulon veronalaisuus ratkaistaan tuloverotuksen toimittamisen yhteydessä⁶¹. Mikäli yhteisöä ei ole tuloverotuksessa pidetty yleishyödyllisenä ei edellytyksiä veronhuojennuksen myöntämiseen ole. Jos taas toiminnasta saatu tulo on tuloverotuksessa katsottu yleishyödyllisen yhteisön verovapaaksi tuloksi, hakemus on hylättävä kyseisen tulon osalta aiheettomana⁶².

⁵⁹Yleishyödyllisen yhteisön veronhuojennus

⁶⁰Yleishyödyllisen yhteisön veronhuojennus

⁶¹ Eskelinen ja Myrsky ovat kuitenkin olleet sillä kannalla, että huojennuksen hakemisen vaarana voi olla, että yhteisön katsotaan itse tunnustavan hakemuksessa mainitun toiminnan elinkeinotoiminnaksi. Eskelisen näkemyksen mukaan yhteisö voisi joutua toiminnasta arvonlisäverovelvolliseksi. [Myrsky (2014) s. 275 ja Eskelinen (1997) s. 133]. Toiminnan veronalaisuus arvioidaan kuitenkin erikseen tuloverotuksessa, eikä veronhuojennuksen hakeminen tee toiminnasta elinkeinotoimintaa. Vaaraa siitä, että tulot katsotaan yhteisön veronhuojennushakemuksen johdosta veronalaisiksi, vaikka tuloja olisi pidettävä yleishyödyllisen yhteisön verovapaana tulona, ei siten pitäisi olla.

⁶² Eskelinen (1997) s. 133. Hakemus on aiheeton, jos tuloa ei ole pidetty veronalaisena.

3.2.2.2 Yhteiskunnallisesti merkittävä toiminta

Veronhuojennuksen myöntämiseen ei kuitenkaan riitä, että yhteisö on yleishyödyllinen. Yhteisön toiminnan on oltava lisäksi yhteiskunnallisesti merkittävää. Huojennuslain 3.1 §:n mukaan:

Yleishyödyllisen yhteisön voidaan katsoa 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.

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotustoimikunta totesi mietinnössään 1975:2, ettei lainsäännöksillä voida riittävän yksiselitteisesti ja samalla oikeudenmukaisesti määritellä, mitkä yhteisöt tulisi katsoa yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittaviksi yhteisöiksi, vaan veronhuojennuksen myöntäminen olisi voitava ratkaista tapauskohtaisesti ⁶³. Siten oikeuskäytännöllä on ratkaiseva merkitys käsitteen määrittelyssä. Oikeuskäytännössä esimerkiksi jäsentensä elinkeino- ja työmarkkinapoliittisia etuja ja oikeuksia ajavan keskusjärjestön ei ole katsottu harjoittavan yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa.

KHO:1991-B-548: Sääntöjensä mukaan yhdistyksen tarkoituksena oli toimia jäsentensä valtakunnallisena keskusjärjestönä ja valvoa jäsentensä yleisiä elinkeino- ja työmarkkinapoliittisia etuja ja oikeuksia. Tarkoituksensa toteuttamiseksi yhdistys muun muassa solmi oman alansa eli maa- ja vesirakennusalan työehtosopimuksia, valvoi niiden noudattamista sekä ohjasi työnantajia työehtosopimuksen soveltamisessa ja työriitojen selvittämisessä. Lisäksi yhdistys toimi alansa elinkeinopoliittisena järjestönä. Yhdistyksen toiminnan tarkoituksena ei ollut sellainen sosiaalinen tai muu yhteiskunnallisesti tärkeitä tarpeita palveleva toiminta kuin eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen

⁶³ HE 47/1976, s.2 .

veronhuojennuksista annetussa laissa tarkoitetaan, joten yhdistykselle ei voitu myöntää sanotun lain mukaista veronhuojennusta. Äänestys 4-1.

3.2.2.3 Valtakunnallisuus

Hallituksen esityksen yksityiskohtaisten perustelujen mukaan lain piiriin kuuluisivat esimerkiksi sellaiset sosiaaliset järjestöt, joiden toiminta ainakin periaatteessa ulottuu koko valtakunnan alueelle. Hallituksen esityksen perusteluissa todetaan edelleen, että eräät yleishyödyllisen yhteisöt harjoittavat yleishyödyllistä toimintaa laajana kokonaisuutena, johon kuuluu keskusjärjestö, piiri- ja paikallisjärjestöt ja mahdollisesti myös erilaisia muita yhteenliittymiä. Näistä eivät yleensä muut kuin keskusjärjestöt voi harjoittaa huojennuslain 3.1 §:ssä tarkoitettua toimintaa.⁶⁴ Huojennuslain 3.2 §:n mukaan, jos eri verovelvollisina pidettävien yhteisöjen muodostaman järjestön toiminta on 1 momentissa tarkoitettulla tavalla yhteiskunnallisesti merkittävää, voidaan kullekin yhteisölle myönnettävän veronhuojennuksen edellytyksiä harkittaessa ottaa huomioon koko järjestön toiminta, jos se järjestön luonteeseen nähden ja yhteisön asema järjestössä huomioon ottaen on perusteltua. Siten valtakunnallista toimintaa harjoittavan keskusjärjestön kanssa samaan kokonaisuuteen kuuluva piiri- tai paikallisjärjestö voidaan katsoa yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavaksi, kun otetaan huomioon koko järjestön toiminta.

Turun hallinto-oikeus otti päätöksessään 31.12.2000 T 00/0508/3 kantaa valtakunnallisuusedellytyksen täyttymiseen. Tapauksessa yhdistyksen veronhuojennushakemus oli hylätty, sillä sen toiminta oli vain paikallista. Hallinto-oikeus hylkäsi yhdistyksen valituksen ja katsoi, että yhdistys ei ole osoittanut sillä olevan sellaista kytkentää toiminta-alueensa ulkopuolisiin tahoihin, että sen harjoittamaa toimintaa voitaisiin pitää huojennuslaissa tarkoitettulla tavalla koko valtakunnan alueen kattavana tai muutoin laajana toimintana. Yhdistys valitti hallinto-oikeuden päätöksestä Korkeimpaan hallinto-oikeuteen, joka ei muuttanut hallinto-oikeuden päätöstä⁶⁵.

Korkein hallinto-oikeus katsoi ratkaisussaan KHO 1997 T 2202, että kiinteistöalan ammatillista oppilaitosta ylläpitävän säätiön toiminta oli yhteiskunnallisesti merkittävää ja valtakunnan alueen kattavaa tai muutoin laajaa toimintaa. Säätiö harjoitti

⁶⁴ HE 47/1976, s. 4.

⁶⁵ KHO, 18.5.2001 T 1164: Ei muutosta

koulutustoimintaa Opetushallituksen valvonnan alaisena ja sai toimintaansa avustusta valtion varoista. Säätiö myös tuki taloudellisesti alan koulutusta antavia organisaatioita ja järjesti muun muassa ammattioppilaitos- ja ammattikorkeakoulutasoista koulusta sekä kurssimuotoista opetusta kiinteistöalalla eri puolilla maata. Vuoden 1997 alusta lukien säätiön ylläpitämästä oppilaitoksesta oli tullut valtakunnallinen erikoisoppilaitos, joka kuului aikuiskoulutuskeskuksia koskevan lainsäädännön alaisuuteen.

3.2.2.4 Vakiintuneisuus ja pysyvyys

Yleishyödyllisen yhteisön toiminnan pitää siis olla paitsi koko valtakunnan alueen kattavaa tai muuten laajaa myös vakiintuneen muodon saavuttanutta ja pysyvää. Vakiintuneisuuteen ja pysyvyyteen ei nimenomaisesti ole otettu kantaa oikeuskäytännössä. Myöskään hallituksen esityksessä ei ole avattu vaatimuksen taustoja. Kun veronhuojennus myönnetään tiettyjen edellytysten voimassa ollessa ja määräajaksi, vakiintuneisuuden ja pysyvyyden vaatimuksen voitaisiin katsoa edellyttävän yhteiskunnallisesti merkittävän toiminnan jatkumista myös hakemuksen vireille tulon jälkeen. Vaatimuksen voitaisiin myös katsoa tarkoittavan sitä, ettei vain määräaikaisesti yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavalle yhteisölle voida myöntää veronhuojennusta vaan toiminnalta edellytetään jatkuvuutta.

Mikäli yhteisön toiminta muodostuu sellaiseksi, ettei sille voitaisi myöntää enää veronhuojennusta, voidaan veronhuojennus peruuttaa huojennuslain 7 §:n nojalla. Peruuttamismahdollisuudelle ei kuitenkaan pitäisi käsittelyvaiheessa antaa ratkaisevaa merkitystä, sillä lähtökohtana on arvioinnissa, että yhteisön toiminnan tulisi jatkua huojennuslain edellytysten mukaisena. Laissa on säädetty myönnettävän huojennuspäätöksen voimassaolon ylärajasta, mutta ei alarajasta. Siten se, mille ajalle huojennus voidaan myöntää, on jätetty tapauskohtaisen harkinnan varaan. Mikäli toimintaan on hakemuksen käsittelyhetken tietojen mukaan tulossa muutoksia lähivuosina, veronhuojennus voidaan siten myöntää sille ajalle, jona toiminnan voidaan käytettävissä olevien tietojen mukaan todennäköisesti ennustaa pysyvän sellaisena, että edellytykset täyttyvät⁶⁶.

⁶⁶ Eskelisen mukaan huojennus voidaan myöntää myös osittaisena, jos kilpailuhaitta on tulkinnallinen tai ilmeinen mutta ei selvä. Eskelinen (1997), s. 132.

Hallituksen esityksen yksityiskohtaisten perustelujen mukaan peruuttamismahdollisuus on säädetty, koska on mahdollista, että yhteisölle on myönnetty väärin perustein veronhuojennus tai, että yhteisön toiminta veronhuojennuksen myöntämisen jälkeen olennaisesti muuttuu⁶⁷. Siten huojennuksen edellytyksiä tulisi arvioida hakemuksen käsittelyhetkellä vallitsevien olosuhteiden sekä sen perusteella, millaisena yhteisön toiminnan voidaan olettaa jatkuvan. Toiminnan pysyvyydestä kertoo myös se, että yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa on harjoitettu usean vuoden ajan ennen huojennuksen hakemista. Kuitenkaan estettä uusien yleishyödyllisten yhteisöjen hakemusten hyväksymiseen ei pitäisi olla, mikäli veronhuojennuksen edellytykset täyttyvät. Tällöinkin hakemus voitaisiin hyväksyä lyhemmälle ajalle.

3.2.2.5 Varojen ja tulojen käyttö

Huojennuslain 2 §:n mukaan

Veronhuojennus voidaan myöntää vain silloin, kun veronhuojennusta voidaan pitää perusteltuna yhteisön toiminnan yhteiskunnalle tuottamaan etuun nähden. Huojennusta harkittaessa on otettava huomioon, missä määrin yhteisön varoja ja tuloja käytetään yhteiskunnan kannalta tärkeään yleishyödylliseen toimintaan.

Lain esitöiden mukaan veronhuojennuksen myöntäminen ei siten pääsääntöisesti olisi mahdollista, jos yhteisön varat ovat suurimmaksi osaksi sijoitettuna muuhun kuin yleishyödyllisessä tai yleisessä käytössä olevaan omaisuuteen tai jos yhteisön tuloja ei käytetä pääasiallisesti yleishyödylliseen toimintaan⁶⁸. Jos yhteisö esimerkiksi käyttää tulojaan pääasiallisesti elinkeinotoimintaan ja varat ovat pääasiallisesti sitoutuneet elinkeinotoiminnan käytössä oleviin kiinteistöihin, ei huojennusta pääsääntöisesti voitaisi myöntää. Myös varojen pitkäaikainen rahastointi muuta kuin yleishyödyllistä tarkoitusta varten voi johtaa hakemuksen hylkäämiseen⁶⁹. Huomioon tulisi kuitenkin ottaa se, missä määrin varoja rahastoidaan muuhun kuin yleishyödylliseen tarkoitukseen.

Mikäli yhteisön harjoittamasta elinkeinotoiminnasta muodostuu yhdistyksen keskeisin ja pääasiallinen toimintamuoto yleishyödyllisen toiminnan jäädessä taka-alalle, ei

⁶⁷ HE 47/1976, s. 5.

⁶⁸ HE 47/1976, s. 3.

⁶⁹ Eskelinen (1997), s. 131.

huojennusta voida yleensä myöntää⁷⁰. Välttämättä yhteisöä ei tällaisessa tilanteessa voitaisi pitää edes yleishyödyllisenä⁷¹. Arviointiasteikko ei kuitenkaan veronhuojennuksissa ja toiminnan yleishyödyllisyydessä ole tältä osin sama. Jos kokonaisarvioinnissa on tapauskohtaisesti päädytty siihen, että yhteisö on yleishyödyllinen, vaikka se harjoittaa laajamittaista elinkeinotoimintaa tai muuta kuin yleishyödyllistä toimintaa⁷², tulee varojen käytön pääasiallisuus arvioitavaksi huojennusta harkittaessa. Vaikka yhteisöä olisi verotuksessa pidetty yleishyödyllisenä laajamittaisesta elinkeinotoiminnasta huolimatta, voi varojen käyttö pääasiallisesti elinkeinotoimintaan johtaa siihen, ettei veronhuojennusta voida myöntää.

3.2.3 Erityiset edellytykset

Jos yhteisön voidaan katsoa täyttävän huojennuksen myöntämiseksi asetetut yleiset edellytykset, huojennushakemus voidaan kuitenkin hylätä, jos huojennuksen kohteena oleva toiminta ei täytä erityisiä edellytyksiä. Erityiset edellytykset koskevat huojennuksen kohteena olevaa toimintaa ja niitä ovat:

- Kiinteistön käyttö pääasiallisesti yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen (1 §)
- Muille elinkeinonharjoittajille aiheutuva haitta ei ole vähäistä suurempi (2 §)

Mikäli hakemuksen kohteena olevan toiminnon osalta erityinen edellytys ei täyty, ei huojennusta kyseisen toiminnan osalta voida myöntää. Edellytyksen täyttyminen arvioidaan siten eri toimintojen osalta erikseen. Vaikka erityinen edellytys ei yhden toiminnon osalta täytyisi, se ei ole esteenä hakemuksen hyväksymiselle muilta osin.

3.2.3.1 Kiinteistön käyttö

Huojennuslain 1.2 §:n mukaan kiinteistön tuottama tulo voidaan katsoa verovapaaksi myös siltä osin kuin kiinteistöä on käytetty muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen

⁷⁰ Eskelinen (1997), s. 131.

⁷¹ Verotusohje 1.1.3.

⁷² Verotusohje 1.1.3: ”Jos yhteisön yleishyödyllinen toiminta on jäänyt vähäiseksi sellaisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan johdosta, joka liittyy läheisesti yhteisön tarkoitusta toteuttavaan yleishyödylliseen toimintaan, voidaan yhteisöä tästä huolimatta pitää yleishyödyllisenä yhteisönä. Riittävä yleishyödyllinen toiminta on tällaisissa tilanteissa yleensä vakiintunutta yhteisön itse järjestämää toimintaa, joka toteutetaan muita kuin yhteisön elinkeinotoiminnan piirissä olevia asiakkaita varten.”

tarkoitukseen, jos kiinteistöä on käytetty pääasiallisesti yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen. Säännöksen tarkoitusta ei ole avattu lain esitöissä⁷³.

Huojennuskäytännössä kiinteistön käytön pääasiallisuus ratkaistaan yleensä pinta-alan tai ajankäytön perusteella⁷⁴. Kiinteistön käytön jakautuminen yleishyödylliseen tai muuhun käyttöön arvioidaan siten samoin kuin tuloverotuksessa⁷⁵. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotusohjeen mukaan aikaa, jolloin kiinteistö ei ole ollut missään käytössä, ei pääsääntöisesti oteta arvioinnissa huomioon⁷⁶. Kiinteistöön kuuluvalla vuokratontilla sijaitsevaa ulkopuolisen omistamaa rakennusta ei oteta huomioon kiinteistön käytön pääasiallisuutta arvioitaessa⁷⁷.

Kiinteistö kuuluu EVL 53 §:n perusteella elinkeinotoiminnan tulolähteeseen, jos sitä käytetään pääasiallisesti elinkeinotoimintaan⁷⁸. Elinkeinotoiminnan tulolähteeseen kuuluvasta kiinteistöstä saatu tulo on siten elinkeinotuloa. Korkein hallinto-oikeus kumosi vuosikirjaratkaisullaan KHO:1991-B-549 ministeriön päätöksen veronhuojennuksen hylkäämisestä liiketoiminnan käytössä olevista kiinteistöstä saadun tulon osalta ja palautti asian käsiteltäväksi sillä perusteella, että kiinteistöt kuuluivat EVL 53 §:n mukaan liiketulolähteeseen.

KHO:1991-B-549: Ministeriö oli katsonut erällä kiinteistöillä harjoitetun toiminnan liiketoiminnaksi ja myöntänyt siitä saadun tulon osalta yleishyödylliselle yhteisölle veronhuojennuksen. Itse kiinteistöille ei kuitenkaan myönnetty veronhuojennusta, koska ne liiketoiminnan käytössä ollessaan olivat olleet muussa kuin yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä, vaan ministeriö katsoi, että yhteisön oli suoritettava kunnallisveroa näiden kiinteistöjen osalta 3 % kiinteistön verotusarvosta. KHO kumosi ministeriön päätöksen ja palautti asian ministeriölle muun muassa sillä perusteella, että koska kiinteistöt olivat olleet pääasiallisesti sen liiketoiminnan käytössä, jonka osalta ministeriö oli myöntänyt yhdistykselle verovapauden, tällaiset kiinteistöt kuuluvat elinkeinon

⁷³ HE 47/1976.

⁷⁴ Yleishyödyllisen yhteisön veronhuojennus.

⁷⁵ Kiinteistön käytön arvioinnista tuloverotuksessa luvussa 3.2.2.

⁷⁶ Verotusohje 3.

⁷⁷ Myrsky (2014) s. 251, KHO 2008 T 720.

⁷⁸ EVL 53 §: Jos kiinteistöä käytetään yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoimintaa välittömästi tai välillisesti edistäviin tarkoituksiin, kuten tehdas-, työpaja-, liike- tai hallintotarkoituksiin taikka henkilökunnan asumis- tai sosiaalitarkoituksiin, kiinteistö kuuluu elinkeinotoiminnan tulolähteeseen.

verottamisesta annetun lain 53 §:n mukaan liikelähtöiseen ja kiinteistöjen osalta kertynyt tulo oli luonteeltaan liikelähtöä.

Kun kiinteistö kuuluu EVL 53 §:n nojalla elinkeinotoiminnan tulolähtöeseen, veronhuojennusta harkittaessa ei sovelleta huojennuslain 1.2 §:ää vaan huojennuslain 2 §:ää. Huojennus voidaan siten myöntää pääasiallisesti elinkeinotoimintaan käytetystä kiinteistöstä saadulle elinkeinotulolle, mikäli myönnettävä veronhuojennus ei merkitse vähäistä suurempaa haittaa muille vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille.

3.2.3.2 Kilpailuhaitta

Huojennuslain 2 §:n mukaan huojennusta harkittaessa on otettava huomioon, merkitseekö yhteisön tiettyä liiketoimintaa koskeva veronhuojennus vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille haittaa, joka ei ole vähäinen. Kilpailuhaitan huomioon ottamisesta on säädetty, jottei yhteisölle myönnettävällä veronhuojennuksella vaikeutettaisi muiden liikkeenharjoittajien asemaa⁷⁹.

Vähäistä suuremman kilpailuhaitan käsitettä ei ole avattu laissa tai lain esitöissä tarkemmin. Kilpailuhaitan määrittely perustuu siten pitkälti oikeuskäytäntöön. Korkein hallinto-oikeus on arvioinut kilpailuhaittaa kolmessa vuosikirjaratkaisussaan KHO:1986-B-II-534, KHO:1987-B-595 ja KHO:2013:70, joista kahdessa KHO katsoi veronhuojennuksen merkitsevän vähäistä suurempaa kilpailuhaittaa. Siten kilpailuhaitan määrittämiseen ei ole kovinkaan paljoa tulkinta-aineistoa. Myöskään Verohallinnon ohjeissa ei ole avattu, miten edellytystä on arvioitu huojennuskäytännössä.

Vuosikirjaratkaisussa KHO:1987-B-595 yhdistyksen kopiointipalveluliikkeestä saamalle elinkeinotulolle myönnettävän veronhuojennuksen katsottiin merkitsevän vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille haittaa, joka ei ole vähäinen

Yhdistys harjoitti suurehkoissa kaupungeissa kopiointipalveluliikettä, jonka liikevaihto oli vuonna 1983 2.922.638 mk. Liikevaihto oli huomattavasti suurempi kuin useimmilla muilla kaupungeissa toimivilla alan yrityksillä, joskin yhdistyksen ilmoituksen mukaan kahden muun yrityksen liikevaihto oli samaa luokkaa. Yhdistys selvitti, että yrityksessä ei tehty yhdistyksen jäsenten toimesta talkootyötä,

⁷⁹ HE 47/1976, s. 3.

vaan kaiken työn tekivät ulkopuoliset palkatut työntekijät. Liikkeestä oli kertynyt yhdistykselle voittoa viiden vuoden aikana yhteensä 2.712.616 mk ja vastaavana aikana oli käytetty yleishyödylliseen toimintaan 2.611.655 mk. Valtiovarainministeriö oli hylännyt yhdistyksen hakemuksen yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain mukaisen veronhuojennuksen saamisesta katsoen, että veronhuojennus merkitsisi vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille haittaa, joka ei ole vähäinen. KHO hylkäsi yhdistyksen ministeriön päätöksestä tekemän valituksen. Veronhuojennus vuosille 1985 ja 1986.

Tapauksessa kopiointiliikkeen toiminnan laajuutta verrattiin muihin kaupungissa toimiviin alan yrityksiin. Tapauksessa ei annettu merkitystä sille, että viiden vuoden aikana kopiointiliiketoiminnasta kertyneistä voitoista käytettiin yleishyödylliseen toimintaan yli 90 %.

Korkeimman hallinto-oikeuden vuosiratkaisussa KHO:2013:70 arvioitiin kilpailutuksen vaikutusta huojennuksesta aiheutuvaan kilpailuhaittaan.

Yhdistys ryhtyi harjoittamaan kunnassa ensihoito- ja sairaankuljetustoimintaa osallistuttuaan kunnan järjestämään sairaankuljetustoiminnan tarjouskilpailuun. Eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain mukaisen veronhuojennuksen myöntämisen yhdistyksen tästä toiminnasta saamalle elinkeinotulolle katsottiin aiheuttavan muille vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille haittaa, joka ei ollut vähäinen. Verovuodet 2008 - 2012.

Verohallinto oli hylännyt yhdistyksen hakemuksen. Yhdistys valitti hallinto-oikeuteen, joka hyväksyi yhdistyksen valituksen. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö haki valituslupaa korkeimmasta hallinto-oikeudesta, joka myönsi valitusluvan ja tutki asian. Korkein hallinto-oikeus hyväksyi Veronsaajien oikeudenvallontayksikön valituksen ja saattoi Verohallinnon päätöksen voimaan. Korkeimman hallinto-oikeuden perustelujen mukaan:

Arvioitaessa, merkitseekö veronhuojennus vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille haittaa, joka ei ole vähäinen, huomioon on otettava muun ohessa, voiko veronhuojennuksen saaminen vaikuttaa yleishyödyllisen yhteisön palvelusten hinnoitteluun siten, että yhteisö saa markkinoilla muihin nähden kilpailuetua. Tällaisen tilanteen voidaan katsoa olevan lähtökohtaisesti käsillä, jos

veronhuojennus kohdistuu nimenomaisesti sellaisen toiminnan tuloon, joka kertyy yleishyödyllisen yhteisön voittaman kilpailutuksen seurauksena. Tässä tapauksessa huojennusta on haettu kilpailutuksen perusteella X:n kaupungille laajentuneen toiminnan osalta. Hakija on voittanut kilpailutuksen kokonaistaloudellisesti edullisimman tarjouksen perusteella.

Sairaankuljetusalalla toimii keskenään kilpailevia yrityksiä, joiden markkinaosuudet määräytyvät ratkaisevasti kilpailutusten kautta. Vaikka tarjouskilpailuun ei tässä tapauksessa ole hakijan lisäksi osallistunut kuin yksi muu yritys, on alaa kokonaisuutena tarkasteltaessa päädyttävä siihen, että veronhuojennuksen myöntäminen tarjouskilpailun voittajalle merkitsee muille elinkeinonharjoittajille haittaa, joka ei ole vähäinen.

Korkein hallinto-oikeus otti huomioon toimialan, jolla yhdistys harjoitti elinkeinotoimintaa. Lapin alueella toimi hakijan lisäksi muita sairaankuljetustoimintaa harjoittavia yrityksiä. Yhdistys oli aikaisemmin harjoittanut sairaankuljetustoimintaa kolmessa kunnassa, joissa harjoitetun toiminnan osalta yhdistykselle oli myönnetty huojennus. Kilpailutukseen osallistuneen paikkakuntalaisen yrittäjän liikevaihto on ennen kilpailutusta ollut pienempi kuin yhdistyksen X:n kaupungissa harjoittaman sairaankuljetustoiminnan liikevaihto. Verohallinnon päätöksen perustelujen mukaan huojennus- ja oikeuskäytännössä on katsottu muiden kilpailijoiden olemassaolon ja toimimisen markkinaympäristössä riittävän perusteeksi sille, että muille vastaavaa toimintaa harjoittaville veronhuojennuksesta aiheutuvan haitan voidaan katsoa olevan vähäistä suurempi varsinkin, jos huojennuksen hakijan liikevaihto on suurempi tai yhtä suuri kuin vastaavaa toimintaa harjoittavien⁸⁰. Verohallinto katsoi, että huojennus mahdollistaisi huojennuksen saajalle edun hinnoitteluun sekä laatu- ja palvelutasoon, jotka ovat arviointikriteerejä kilpailutuksissa.

Myrsky on tapauksen KHO:2013:70 kommentaarissaan todennut, että kilpailuhaitan arviointi edellyttää yksityiskohtaista vertailua muihin alan toimijoihin ja selviä vertailukriteereitä ja KHO:n ratkaisut viittaavat siihen suuntaan, että haitan selvittäminen täytyy olla riittävässä määrin tehty. Myrsky tuo alaviitteessä esiin kysymyksen, voisiko

⁸⁰ Kuten ratkaisussa KHO:1987-B-595.

kilpailuhaitta olla vähäinen, jos yhteisö olisi voittanut ja hävinnyt kilpailutuksia.⁸¹ Kilpailuhaitta voisi kuitenkin tällaisessakin tilanteessa olla vähäistä suurempi, sillä häviytyt kilpailutukset osoittaisivat sitä, että markkinoilla toimii muita vastaavaa toimintaa harjoittavia elinkeinonharjoittajia. Lisäksi yhteisölle myönnettävä veronhuojennus voisi asettaa sen parempaan asemaan tulevissa kilpailutuksissa.

Korkeimman hallinto-oikeuden vuosiratkaisujen KHO:1987-B-595 ja KHO:2013:70 perusteella voidaan nostaa esiin eräitä seikkoja, jotka otetaan kilpailuhaitan arvioinnissa huomioon, kuten toimiala, markkinaympäristö, toiminnan laajuus, hinnoittelu ja kilpailutukset. Kilpailuhaitan arvioinnissa on verrattu huojennuksen hakijana olevan yhteisön toimintaa vastaavaa toimintaa harjoittavien toimintaan. Lain sanamuodonkin perusteella on jo selvää, että kilpailuhaittaa arvioidaan suhteessa vastaavaa toimintaa harjoittaviin elinkeinonharjoittajiin⁸². Erilaisia palveluja tarjoavat elinkeinonharjoittajat eivät kilpaile samoista asiakkaista, joten veronhuojennuksella ei ole merkitystä tällaisille toimijoille. Arvioinnissa tulisi siten selvittää, mitkä muiden elinkeinonharjoittajien tuotteet ja palvelut ovat korvaavia keskenään siten, että ne kilpailevat samoista asiakkaista. Samoin arvioidaan, millä alueella elinkeinonharjoittajat kilpailevat samoista asiakkaista.⁸³ Esimerkiksi kahvila tai jäätelökioski kilpailevat asiakkaista pienemmällä alueella kuin usean kunnan alueen kattavat sanomalehdet tai verkkokaupat. Lisäksi arvioinnissa voidaan ottaa huomioon, onko alue, jossa toimintaa harjoitetaan, kaukana muista vastaavaa toimintaa harjoittavaista elinkeinonharjoittajista tai suljetulla alueella⁸⁴. Jos suljetun alueen, esim. sairaala- tai uimahallirakennuksen, sisällä on muita vastaavaa

⁸¹ Myrsky (2013), s. 730 ja Myrsky (2014), s. 264. Myrsky viittaa tapaukseen KHO:1986-II-534, jossa vähäistä suurempaa kilpailuhaittaa ei katsottu näytetyn ja tapaukseen KHO:1987-B-595, jossa taas näyttöä vähäistä suuremmasta kilpailuhaitasta oli esitetty.

⁸² Myrsky (2014), s. 253: ”Haitan asteella on merkitystä, jos se kohdistuu vastaavaa toimintaa harjoittaviin, esim. kahviotoimintaa harjoittaviin”.

⁸³ Myrsky (2014), s. 253, Myrsky viittaa Helsingin hallinto-oikeuden julkaisemattomaan ratkaisuun Helsingin HaO 3.7.2007 07/1004/3, jossa hallinto-oikeus katsoi, että huvipuistotoimintaa vastaavaksi toiminnaksi ei voida katsoa muita vapaa-ajanpalveluita. Vaikka huvipuistoon tulee kävijöitä ympäri Suomea, katsoi hallinto-oikeus toiminnan painopisteen olevan kuitenkin Etelä-Suomessa. Hallinto-oikeus rajasi kilpailuhaitan arvioinnin siten Etelä-Suomen alueelle. Hallinto-oikeus katsoi, että kun otettiin huomioon säätiön harjoittaman huvipuistotoiminnan laadusta, laajuudesta ja investointitarpeesta sekä Etelä-Suomen alueen huvipuistotoiminnan kilpilutilanteesta esitetty selvitys, asiassa oli jäänyt näyttämättä, että säätiön huvipuistotoimintaa koskeva veronhuojennus aiheuttaisi vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille haittaa, joka ei ole vähäinen. KHO hylkäsi Verohallituksen tekemän valituslupahakemuksen (KHO 2008 T 1122).

⁸⁴ Myrsky (2014), s. 253 ja Eskelinen (1997), s. 131. Myrsky mainitsee esimerkkeinä hiihtomajan ja sairaalakahvion sekä Eskelinen uimarantojen kioskit, hiihtomajat, urheilukenttien ja uimahallin virvokemyynnit, oppilaitosten oppilaskuntien kirjakaupat oppilaitosten tiloissa ja sairaalakahviot.

toimintaa harjoittavia, tulee niille aiheutuva haitta ottaa huojennusta harkittaessa huomioon⁸⁵.

Kun kilpailuhaitan arvioinnissa otetaan huomioon myös toimintaympäristö, on mahdollista, että yhteisölle, jolle on aiemmin myönnetty huojennus, ei enää myönnettäisi huojennusta. Vaikka yhteisön harjoittamassa toiminnassa ei olisikaan tapahtunut muutoksia, on markkinaympäristössä ja kilpailutilanteessa voinut tapahtua aiemman huojennuksen myöntämisen jälkeen sellaisia muutoksia, joiden myötä yhteisölle myönnettävä veronhuojennus merkitsisi vähäistä suurempaa haittaa muille vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille⁸⁶. Markkinatilanteen muuttuessa myös huojennuksen peruuttaminen olisi mahdollista huojennuslain 7.1 §:n 2 kohdan perusteella⁸⁷.

Korkein hallinto-oikeus katsoi vuosikirjaratkaisussaan KHO:1986-B-II-534, ettei poliittisen puolueen kunnallisjärjestölle ilmaisjakelulehden julkaisutoiminnasta saadulle elinkeinotulolle myönnettävän veronhuojennuksen voitu katsoa merkitsevän vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille vähäistä suurempaa haittaa. Valtioneuvosto oli hylännyt yhdistyksen hakemuksen, sillä perusteella, että veronhuojennus merkitsisi vähäistä suurempaa haittaa. Asiassa oli esitetty seuraavaa selvitystä:

Lehti ilmestyi vuonna 1983 14 numerona 30.000 kpl:n painoksin. Kunnallisjärjestön tiedotustoiminta ulospäin tapahtui B:n kautta. Vuonna 1983 X:n kaupungissa ilmestyi B:n lisäksi muita ilmaisjakelulehtiä, kaksi muiden puolueiden lehteä ja talousalueen sanomalehti C. Vuonna 1983 lehden B ilmoitustulot olivat 354.044 mk ja julkaisukulut 342.132,66 mk, ja A:n ilmoitustulot lehdestä B olivat noin 0,6 % sanomalehti C:n ilmoitustuloista.

⁸⁵ Eskelinen (1997), s. 131: ”Kilpailuhaittatekijä saattaa aktualisoitua pienellä paikkakunnalla jo silloin, kun toiminnalla kilpaillaan vain yhden verovelvollisen kanssa.”

⁸⁶Näin myös Romppainen 2004, s. 57: ”Markkinatilanteen kehitys on otettava huomioon harkintaa tehtäessä. Yksityisen tarjonnan kehittyessä järjestöille ei voida myöntää tarkoituksenmukaisuusperusteella erityisiä veronhuojennuksia.”

⁸⁷ Huojennuslain 7 §:n 2 kohdan mukaan Verohallinnon on määräämästään ajankohdasta alkaen kokonaan tai osittain peruutettava yhteisölle myönnetty veronhuojennus, jos se toiminta, josta veronhuojennus on myönnetty, on kokonaan tai osittain muuttunut sellaiseksi, ettei siitä enää voida myöntää veronhuojennusta.

Korkein hallinto-oikeus hyväksyi yhdistyksen valituksen, ja perusteli päätöstään seuraavasti:

KHO katsoi, ottaen huomioon yhdistyksen julkaisutoiminnan laadusta ja laajuudesta esitetyn selvityksen ja X:n talousalueella ilmestyvää sanomalehteä julkaisevan yhtiön ilmoituksen, jonka mukaan B ei kilpaillut ilmoitusmarkkinoista mainitun sanomalehden kanssa, sekä kun asiakirjoissa ei muutoinkaan ollut sellaista selvitystä, jonka perusteella yhdistyksen julkaisutoimintaa koskevan veronhuojennuksen olisi voitu katsoa merkitsevän vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille haittaa, joka ei ole vähäinen, ettei yhdistyksen hakemusta voitu hylätä valtioneuvoston päätöksessä mainitulla perusteella.

Kunnallisjärjestön lehden ilmoitustuloja verrattiin talousalueen sanomalehden ilmoitustuloihin, joista tulot olivat noin 0,6 %. Tulot olivat siten vähäiset verrattuna sanomalehden ilmoitustuloihin. Päätöstekstistä ei käy ilmi, että kunnallisjärjestön ilmoitustuloja olisi verrattu muiden kaupungin lehtien ilmoitustuloihin. Korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei näyttö vähäistä suuremmasta kilpailuhaitasta ollut riittävä⁸⁸.

3.3 Menettely

3.3.1 Hakeminen ja käsittely

Huojennuslain 4 §:n mukaan Verohallinto myöntää lain mukaisen veronhuojennuksen määräajaksi, kuitenkin enintään viideksi verovuodeksi kerrallaan. Veronhuojennus voidaan myöntää vain määräajaksi, joten verovelvollisen halutessa jatkoa myönnetylle veronhuojennukselle, tulee sitä hakea uudelleen. Huojennuspäätös on maksullinen⁸⁹.

Huojennuslain 6 §:n mukaan veronhuojennusta on haettava kirjallisesti neljän kuukauden kuluessa sen verovuoden päättymisestä, jolta vapautusta pyydetään. Yhteisön tilikauden ollessa kalenterivuosi, on huojennus toimitettava 30.4 mennessä Verohallintoon, ja mikäli kyseinen päivä osuu viikonlopulle, on määräpäivä heti seuraava arkipäivä. Mikäli

⁸⁸ Myrsky (2013), s. 730, Myrsky viittaa päätökseen ja tapauksessa esitettyyn puutteelliseen selvitykseen ja toteaa, että KHO:n mukaan esitetylle selvitykselle, sen laadulle ja laajuudelle annettiin keskeinen merkitys.

Myrsky (2014), s. 254: Myrsky toteaa, että selvitykselle, sen laadulle ja laajuudelle annettiin tapauksessa keskeinen merkitys, eikä kysymys aina ole puhtaasta oikeuskysymyksestä vaan myös siitä, kuinka kyseinen seikka – tässä tapauksessa vain vähäinen haitta – voidaan tehdä uskottavaksi.

⁸⁹ Hinnasto Verohallinnon maksullisista palveluista.

tilikausi on muu kuin kalenterivuosi, määräaika lasketaan sen tilikauden päättymisestä, joka kalenterivuonna päättyy viimeisenä⁹⁰. Hakemus jätetään tutkimatta niiden verovuosien osalta, joiden osalta hakemus ei ole saapunut ajoissa⁹¹. Hakemuksen on oltava perillä Verohallinnossa määräpäivään mennessä, eikä riitä, että hakemus jätetään postin kuljettavaksi määräpäivään mennessä⁹². Veronhuojennusasioihin ei sovelleta hallintolainkäyttölain 61 §:n säännöstä menetetyt määräajan palauttamisesta⁹³.

Huojennuslain 6.1 §:n mukaan hakemukseen on liitettävä asian ratkaisemiseksi tarvittava selvitys, minkä lisäksi hakija on velvollinen kehotuksesta antamaan tarvittaessa muita lisätietoja ja selvityksiä. Verohallinto on antanut tarkemman ohjeistuksen hakemukseen liitettävistä asiakirjoista⁹⁴.

Huojennuslain 6.2 §:n mukaan hakemus on käsiteltävä kiireellisesti ja, mikäli mahdollista, kuuden kuukauden kuluessa⁹⁵ hakemuksen tekemisestä. Lain esitöissä asetettua määräaika on perusteltu sillä, että yhteisö voisi riittävän ajoissa saada selvyuden siitä, tullaanko sitä verottamaan vai ei. Laissa asetettu määräaika voi kuitenkin olla ongelmallinen sellaisissa tapauksissa, joissa hakijana on uusi yhteisö tai yhteisö, jolle edellinen huojennus on toiminnan kehittymisen seuraamiseksi myönnetty lyhemmälle ajalle kuin huojennusta on haettu. Jos uusi yhteisö hakee ensimmäiselle verovuodelle

⁹⁰VML 3 §: Verovuosi on kalenterivuosi tai, jos kirjanpitolaissa (1336/1997) tarkoitettuna tilikautena ei ole kalenterivuosi, se tai ne tilikaudet, jotka ovat kalenterivuoden aikana päättyneet.

⁹¹KHO 1997 T 2152: Yhdistyksen tuli jättää verohallitukselle eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annettuun lakiin perustuva hakemuksensa viimeistään neljän kuukauden kuluessa tilikautensa 1.5.1994-30.4.1995 päättymisestä, koska yhdistyksellä ei sanottuna kalenterivuonna enää päättynyt muuta tilikautta. Verohallitukselle 8.2.1996 saapunut hakemus oli siten jätettävä tuon tilikauden osalta tutkimatta.

⁹²Ohje yleishyödyllisen yhteisön veronhuojennusta varten.

⁹³KHO 2002 T 32: Yhdistyksen hakemus saada eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetussa laissa tarkoitettu veronhuojennus oli saapunut lain 6 §:ssä säädetyt neljän kuukauden määräajan jälkeen verovuoden päättymisestä verohallitukseen. Verohallitus oli jättänyt hakemuksen tutkimatta. Korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei yhdistykselle voida palauttaa menetettyä määräaika hallintolainkäyttölain 61 §:n 1 kohdan perusteella, kun veronhuojennushakemus ei, ottaen huomioon eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain harkinnanvaraisuus, tarkoita hakemusta lakiin perustuvasta rahasuorituksesta julkisista varoista.

⁹⁴Ohje yleishyödyllisen yhteisön veronhuojennusta varten.

⁹⁵Kuuden kuukauden määräaika ei ole esitöissä perusteltu. Määräajan voitaisiin kuitenkin nähdä liittyvän säännönmukaisen verotuksen päättymiseen. Säännönmukainen verotus päättyy yhteisöillä kymmenen kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä. Huojennusta on haettava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä ja päätös annettava kuuden kuukauden kuluessa hakemuksen tekemisestä. Jos yhteisö, jonka tilikausi on kalenterivuosi, hakee huojennusta huhtikuussa, on hakemukseen annettava päätös viimeistään lokakuussa. Tällöin päätös annetaan ennen säännönmukaisen verotuksen päättymistä. Jos huojennuspäätös joutuisi odottamaan esimerkiksi hakijan antamia tietoja tai muutosverotusta, saattaisi päätöksen antaminen lykkääntyä säännönmukaisen verotuksen päättymisen jälkeen.

huojennusta jo ennen ensimmäisen verovuoden päättymistä, ei hakemuksen saapumishetkellä verotusta ole toimitettu vielä yhdeltäkään verovuodelta eikä yhteisön yleishyödyllisyyttä ratkaistu⁹⁶. Myöskään ensimmäisen verovuoden tilinpäätöstietoja ei ole käytettävissä. Verohallinnolla ei tällöin ole huojuksen käsittelyä varten tarvittavia tietoja.

Huojennuslain 4 §:n mukaan ennen veronhuojennuksen myöntämistä uudelle hakijayhteisölle tai yhteisölle, jonka olosuhteissa on tapahtunut olennainen muutos, Verohallinnon on hankittava asiasta lausunto yleishyödyllisten yhteisöjen verovapauslautakunnalta. Huojennuslakia säädettäessä veronhuojennusasiat asetettiin pääsääntöisesti Valtiovarainministeriön käsiteltäväksi, eräissä tapauksissa asiat käsitelti kuitenkin Valtioneuvosto⁹⁷. Samalla Valtiovarainministeriön yhteyteen säädettiin toimimaan uusi lautakunta, joka toimi huojennusasioissa lausunnonantajana⁹⁸. Yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennusasiat siirrettiin lainmuutoksella 1.9.1994 alkaen (623/1994) ministeriöltä Verohallitukselle. Yleishyödyllisten yhteisöjen verovapauslautakunta säilytettiin, mutta lausunto säädettiin pyydettyväksi vain silloin, kun hakijayhteisö on uusi tai yhteisön olosuhteissa on tapahtunut huojuksen myöntämisen kannalta olennaisia muutoksia. Hallituksen esityksen perustelujen mukaan lautakunnan mielipide olisi neuvoa antava ja lautakunnan nimittäisi Valtioneuvoston sijaan Valtiovarainministeriö.⁹⁹

3.3.2 Muutoksenhaku

Muutoksenhausta Verohallinnon huojennuslain 4 ja 7 §:n nojalla tehtyyn päätökseen on säädetty huojennuslain 9 §:ssä. Vuoden 2016 loppuun asti voimassa olleen huojennuslain 9 §:n mukaan hakijana oleva yhteisö ja Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö saavat hakea muutosta Verohallinnon päätökseen, joka on tehty 4 tai 7 §:n nojalla. Muutosta haetaan valittamalla siihen hallinto-oikeuteen, jonka tuomiopiiriin yhteisön kotikunta päätöstä tehtäessä kuului. Valitus on tehtävä 60 päivän kuluessa siitä, kun yhteisö on

⁹⁶ Myös vanhan hakijan hakiessa huojuennusta aloittamansa uuden toiminnan osalta, tulisi toiminnan luonne ensin ratkaista verotuksessa.

⁹⁷ HE 68/1994, s.4: "Valtioneuvoston ratkaistavaksi yleishyödyllisen yhteisön veronhuojennushakemus tulee silloin, jos ministeriön ja yleishyödyllisten yhteisöjen verovapauslautakunnan käsitykset asia ratkaisuta poikkeavat toisistaan. Viime vuosina hakemuksia ei ole enää valtioneuvostossa jouduttu käsittelemään."

⁹⁸ HE 47/1976, s. 3.

⁹⁹ HE 68/1994, s. 6.

saanut tiedon Verohallinnon päätöksestä. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön määräaika lasketaan kuitenkin päätöksen tekemisestä. Muutoin soveltuvin osin sovelletaan verotusmenettelylain 69 §:ä ja hallintolainkäyttöä lakia. Hallinto-oikeuden päätökseen voidaan hakea korkeimmasta hallinto-oikeudesta valituslupaa ja muutoksenhakuun sovelletaan verotusmenettelylain 70 ja 71 §:ää.

Huojennuslain 9 §:ä muutettiin lailla 792/2016 ja 1.1.2017 alkaen sovellettavan säännöksen mukaan muutoksenhausta 4 ja 7 §:n nojalla annettuun päätökseen säädetään verotusmenettelylaissa. Muutoksen taustalla on Sipilän hallituksen ohjelma, jonka mukaan Verohallinnon toiminnan tehostamiseksi, verovelvollisten oikeusturvan ja tiedonsaannin parantamiseksi ja hallinnollisen taakan keventämiseksi hallitus toteuttaa Verohallinnon kantamia veroja koskevat uudistukset, joilla yhdenmukaistetaan ja yksinkertaistetaan verotus- ja veronkantomenettelyä sekä verotuksen muutoksenhaku- ja seuraamusjärjestelmää¹⁰⁰. Hallituksen esityksessä ehdotetaan kaikkia verolajeja koskevien verotuksen oikaisua, veron määräämistä, päätöksen oikaisua ja muutoksenhakua koskevien säännösten sekä yleisten menettelysäännösten yhtenäistämistä¹⁰¹. Esityksen perustelujen mukaan eräiden erillispäätösten, kuten toiminnan yleishyödyllisyyttä koskevien erityispäätösten¹⁰² osalta nykytila ei määräajan osalta muuttuisi¹⁰³.

Verotusmenettelylakiin tehtiin hallituksen esityksen perusteella muutos lailla 772/2016. Muutetun verotusmenettelylain 61 §:n mukaan verotuksen oikaisulautakunta ratkaisee verotusmenettelylaissa tarkoitetut oikaisuvaatimukset¹⁰⁴. Vuoden 2017 alussa voimaantulleen verotusmenettelylain 65 a §:n 5 momentin mukaan Verohallinnon huojennuslain 4 ja 7 §:n nojalla tekemiin päätöksiin haetaan muutosta ensiasteena verotuksen oikaisulautakunnalta nojalla. Hallituksen esityksen perustelujen mukaan Verohallinto voi ratkaista verovelvollisen tai muun kuin Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön tai varsinaisen veronsaajan tekemän oikaisuvaatimuksen siltä

¹⁰⁰ Hallitusohjelma 29.5.2015.

¹⁰¹ HE 29/2016 vp, s. 10. ”Muutokset toteutetaan kustannussyistä samanaikaisesti, kun Verohallinnon tietojärjestelmien uudistamishanke (Valmis-hanke) toteutetaan vuosina 2016-2019. Verotustoiminnot ja Verohallinnon kantamat eri verolajit siirtyvät uuteen tietojärjestelmään vaiheittain. Tavoitteena on, että myös menettelyn uudistamista koskevat hallituksen esitykset annetaan ja tulevat voimaan vaiheittain tietojärjestelmien uudistamishankkeen mahdollistamassa aikataulussa.”

¹⁰² Tarkoitettu yleishyödyllisen yhteisön veronhuojennusta.

¹⁰³ HE 29/2016, s. 96.

¹⁰⁴ HE 29/2016, s.165: Oikaisuvaatimusmenettelyn ulkopuolelle jäisivät kuitenkin ennakkoratkaisut.

osin kuin esitetty vaatimus hyväksytään kokonaan¹⁰⁵. Verohallinto ei siten voi hyväksyä oikaisuvaatimusta osittain vaan tällaisessa tapauksessa oikaisulautakunta käsittelee oikaisuvaatimuksen kokonaan.

Muutoksenhakutie muuttuu siten aiempaan nähden pidemmäksi, kun ensiasteen oikaisun käsittelee hallinto-oikeuden sijaan oikaisulautakunta. Hallituksen esityksessä oikaisuvaatimusmenettelyn arvioidaan vähentävän jossain määrin hallinto-oikeuksissa käsiteltävien veroasioiden määrää¹⁰⁶. Siirtymäsäännöksen mukaan muutoksenhaussa ennen lain voimaan tuloa annettuun päätökseen sovelletaan lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä. Siten 31.12.2016 mennessä annettuihin veronhuojennuspäätöksiin haetaan muutosta hallinto-oikeudelta.

4 Oikeusvertailu

4.1 Ruotsi

Ruotsissa säätiöillä ja aatteellisilla yhdistyksillä on etuoikeutettu asema, koska niiden on katsottu täyttävän yleistä tehtävää käyttämällä varojaan suoraan yleishyödylliseen toimintaan. Säätiöiden ja aatteellisten yhteisöjen ei ole siten katsottu olevan tarpeen täyttää yleistä tehtävää veroja maksamalla.¹⁰⁷

Pääsääntöisesti säätiöt ja aatteelliset yhdistykset ovat kuitenkin rajoituksetta verovelvollisia tulostaan vastaavasti kuin muut oikeushenkilöt¹⁰⁸. Ruotsin tuloverolaissa (inkomstskattelag) on säädetty edellytyksistä, joiden täytyessä verovelvollisuus on rajoitettu.

Säätiöt, joilla on yleishyödyllinen tarkoitus (*ändamålskravet*) ja jotka täyttävät 7 kap. 5-6 § IL:n mukaiset edellytykset (*verksamhetskravet* ja *fullföljdskravet*) ovat verovelvollisia vain kiinteistötulosta ja elinkeinotulosta eräin poikkeuksin (7 kap. 3 § IL)¹⁰⁹. Lisäksi tiettyjen säätiömuotojen verovelvollisuudesta on säädetty erikseen¹¹⁰. Aatteellisten yhdistysten osalta edellytykset ovat muuten samat, mutta lisäksi niiden toiminnan on

¹⁰⁵ HE 29/2016, s. 113.

¹⁰⁶ HE 29/2016, s. 113.

¹⁰⁷ Gunne – Löfgren (2014), s. 13.

¹⁰⁸ Gunne – Löfgren (2014), s. 38-39.

¹⁰⁹ Gunne – Löfgren (2014), s. 62 ja 65.

¹¹⁰ Gunne – Löfgren (2014), s. 73 .

täytettävä avoimuusvaatimus (*öppenhetskravet*)¹¹¹. 7 kap. 4 § IL:n mukaan yleishyödyllisenä pidetään mm. urheilua, kulttuuria, ympäristöä sekä lasten ja nuorten huolenpitoa edistävää tarkoitusta. Lista ei ole tyhjentävä vaan esimerkkiluettelo¹¹².

Yleishyödyllinen säätiö ei kuitenkaan ole verovelvollinen kiinteistötulosta siltä osin, kun pääasiallisesti yleishyödyllisessä käytössä olevaa kiinteistöä käytetään yleishyödylliseen tarkoitukseen (7 kap. 21 § 1 st. IL ja 3 kap. 4 § 1 st. 2 p. FTL). Yleishyödylliset aatteelliset yhdistykset taas eivät ole verovelvollisia sellaisen kiinteistön tuottamasta tulosta, jota käytetään pääasiallisesti niiden omaan toimintaan (7 kap. 3 § 2 st. 2 p. IL ja ja 3 kap. 4 § 1 st. 2 p. FTL).

Fullföljdskravet tarkoittaa IL 7 kap. 6 §:n mukaan sitä, että säätiön ja aatteellisen yhdistyksen on käytettävä tulojaan riittävästi yhteen tai useampaan 4 §:ssä tarkoitettuun yleishyödylliseen tarkoitukseen. Huomioon otetaan myös se, kuinka tuloja on kaiken kaikkiaan käytetty useamman verovuoden aikana. Mikäli tuloja ei ole riittävästi käytetty yleishyödylliseen tarkoitukseen, katsotaan kaikki tulot veronalaiseksi. Oikeuskäytännön mukaan riittävän laajana on pidetty sitä, että 75-80 % tuotoista käytetään yleishyödylliseen tarkoitukseen¹¹³.

Skatteverket voi 7 kap. 8 § IL:n mukaisesti myöntää poikkeusluvan aatteelliselle yhdistykselle tulojen käyttöä koskevasta vaatimuksesta (*fullföljdskravet*), jos se aikoo hankkia kiinteistön tai jonkin muun laitoksen, joka on tarkoitettu aatteelliseen toimintaan. Samoin poikkeuslupa voidaan myöntää yhdistyksen aikoessa suorittaa laajoja rakennus-, korjaus- tai maanrakennustöitä yhdistyksen käytössä olevalla kiinteistöllä. Päätös voidaan tehdä enintään viidelle verovuodelle ja siihen voidaan liittää ehto vakuuden tai vastaavan asettamisesta tuloverosta siltä varalta, että päätös raukeaa. Jos yhdistys ei säädettyssä ajassa ole tehnyt kyseisiä investointeja tai noudattanut päätöksessä asetettuja muita ehtoja, veroviranomainen ei sovelle poikkeuslupaa.¹¹⁴

¹¹¹ Gunne – Löfgren (2014), s. 100. Rekisteröityjä uskonnollisia yhteisöjä koskevat samat säännökset kuin aatteellisia yhdistyksiä, Gunne – Löfgren (2014), s. 86.

¹¹² Gunne – Löfgren (2014), s. 49.

¹¹³ Gunne – Löfgren (2014), s. 58.

¹¹⁴ Gunne – Löfgren (2014) s. 103-104.

4.2 Vertailu

Söderlund on verrannut Ruotsin verolainsäädännön aatteellisia yhdistyksiä koskevaa poikkeuslupasäännöstä Suomen yhteiskunnallisesti merkittävää yleishyödyllistä toimintaa harjoittavien yhteisöjen veronhuojennuksiin¹¹⁵. Ruotsin yleishyödyllisten yhdistysten ja säätiöiden verotussäännökset vastaavat suurelta osin Suomen verosäännöksiä. Tosin Suomessa sääntely koskee yhteisöjä kun Ruotsissa se on rajattu tiettyihin yhteisömuotoihin.

Ruotsissa tulojen käyttöä koskeva *fullfjöldskravet* sisältyy yleishyödyllisyysarviontiin. Suomessa yleishyödyllinen yhteisö voi menettää yleishyödyllisyysasemansa, jos yhteisön harjoittama yleishyödyllinen toiminta on jäänyt vähäiseksi suhteessa harjoitettuun muuhun toimintaan. Kuitenkaan Suomen verolainsäädännössä eikä oikeuskäytännössä ole asetettu mitään rajaa sille, kuinka paljon tuloja tulisi käyttää yleishyödylliseen tarkoitukseen, vaan arviointi tehdään tapauskohtaisesti kokonaisharkintaan perustuen.¹¹⁶ *Fullfjöldskravet* edellytyksen täyttymisen arviointi muistuttaa enemmänkin huojennuslain 2 §:n mukaista varojen ja tulojen käyttämistä koskevaa edellytystä.

Skatteverket voi myöntää poikkeusluvan aatteelliselle yhdistykselle tulojen käyttöä koskevasta vaatimuksesta, jos se aikoo investoida aatteelliseen toimintaan. Päätös myönnetään määräajaksi samoin kuten Suomessa huojennuspäätös. Poikkeuslupa koskee kuitenkin sitä arviointia, voidaanko yhdistystä tai säätiötä pitää verotuksessa yleishyödyllisenä. Huojennushakemuksen hylkääminen tai peruuttaminen ei kuitenkaan vaikuta yhteisön yleishyödyllisyyteen. Ruotsissa ei siten voida vapauttaa yleishyödyllistä yhdistystä ja säätiötä maksamasta tuloveroa veronalaisista tuloistaan.

5 Valtiontuki

5.1 Euroopan unionin kilpailuoikeus ja yleishyödylliset yhteisöt

Yleishyödylliselle yhteisölle voidaan myöntää veronhuojennus elinkeinotulosta ja kiinteistötulosta. Elinkeinotoiminnan luonteeseen kuuluu, että sitä harjoitetaan

¹¹⁵ Söderlund (2009), s. 163.

¹¹⁶ Verotusohje 1.1.3.

markkinaympäristössä ja nimenomaan kilpailusyistä yleishyödyllisen yhteisöt säädettiin verovelvollisiksi saamastaan elinkeinotulosta¹¹⁷. Veronhuojennusta ei kuitenkaan voida myöntää, jos muille elinkeinonharjoittajille siitä aiheutuva haitta on vähäistä suurempi. Veronhuojennuksen myöntämisessä elinkeinotoiminnasta saadulle tulolle on siten otettava huomioon kilpailulliset näkökohdat.

Suomen kansallisia lakia säädettäessä ja sovellettaessa tulee ottaa huomioon EU:n lainsäädäntö. EU:n kilpailusääntöjen perustavoitteena on tehokkaan kilpailun säilyttäminen yhteismarkkinoilla¹¹⁸. Tehokasta kilpailua suojelemalla tavoitellaan kuluttajien taloudellisen hyvinvoinnin lisäämistä ja kilpailusäännöillä toteutetaan sisämarkkina-alue¹¹⁹. Verotus kuuluu lähtökohtaisesti jäsenmaiden päätäntävaltaan. EU-oikeudessa on harmonisoitu valmisteverotusta ja arvonlisäveroa koskevat säännökset. Siten esimerkiksi yhteisöjen tuloverotuksesta ja veron tasosta päättäminen kuuluu jäsenmaiden toimivaltaan. SEUT 223 (2) artiklan mukaan jäsenten tai entisten jäsenten verotusjärjestelmää koskevien sääntöjen tai ehtojen osalta edellytetään neuvostossa yksimielistä päätöstä. Jäsenmaan kansallisen verotuslainsäädännön tulee kuitenkin olla yhteensopiva EU:n valtioneuvoston sääntelyn kanssa. Euroopan komissio voi siten puuttua kiellettyyn valtioneuvoston valtioneuvoston sääntelyn nojalla siitäkin huolimatta, että tukitoimenpide on verotuksellinen.¹²⁰ SEUT 107 (1) artiklassa on säädetty kiellettyksi sellainen valtioneuvoston tuki, joka vääristää tai uhkaa kilpailua siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Yritykselle myönnettävä huojennus verosta voidaan edellytysten täytyessä katsoa artiklan tarkoittamaksi kiellettyksi valtioneuvoston tuki.

Komission tehtävänä on valvoa sitä, noudattavatko jäsenvaltiot EU-oikeudellisia velvoitteitaan. Komissio voi puuttua jäsenvaltion rikkomuksiin SEUT 258 artiklan nojalla. Artiklan mukaan, jos jäsenvaltio ei täytä perussopimusten mukaisia velvoitteitaan, komissio voi antaa asiasta perustellun lausunnon ja tarvittaessa saattaa asian EU tuomioistuimen käsiteltäväksi. Valtioneuvoston valvonnasta on säädetty oma artikla SEUT 108, jonka nojalla komissio voi tehdä päätöksen tuen soveltumattomuudesta sisämarkkinoille ja tarvittaessa saattaa asian suoraan EU tuomioistuimen käsiteltäväksi.

¹¹⁷HE 40/1974, s. 6-7.

¹¹⁸ Leivo – Leivo – Huimala – Huimala 2012, s. 39.

¹¹⁹ Leivo – Leivo – Huimala – Huimala 2012, s. 5.

¹²⁰ Alkio (2010), s.67.

Yksityinen taho voi kannella mahdollisista rikkomuksista komissiolle ja komissio arvioi, onko kantelun perusteella aihetta ryhtyä toimenpiteisiin¹²¹.

Euroopan unionin komissiolle tehtiin 4.9.2009 kantelu yleishyödyllisten yhdistysten ja säätiöiden verotuista. Kantelussa pyydettiin selvittämään ovatko yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennukset hyväksyttäviä yhteismarkkinoilla ja voidaanko veronhuojennuksiin soveltaa de minimis -sääntöä.¹²²

Valtiovarainministeriö antoi asiassa 8.6.2010 selvityksen, jossa se katsoi, että TVL 22 ja 23 § sekä huojennuslaki eivät lähtökohtaisesti muodosta SEUT (1) artiklassa tarkoitettua valtiontukea. Veronhuojennusten osalta selvityksessä viitattiin veronhuojennusten myöntämisen edellytykseen siitä, ettei veronhuojennus merkitse muille vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille vähäistä suurempaa haittaa. Siten selvityksessä katsottiin, ettei valtiontuen tunnusmerkistön osalta kilpailuvaikutus täyty, eikä veronhuojennus muodosta SEUT 107 (1) artiklassa tarkoitettua valtiontukea. Lisäperusteluina selvityksessä esitettiin, että veronhuojennukset kohdistuvat useimmiten toimintoihin, joiden verovapauden muodostama tuki on varsin vähäistä ja joita harjoitetaan pienillä paikallisilla markkinoilla. Siten selvityksessä katsottiin, että kyseessä on määrältään suhteellisen pieni tuki lähinnä paikallisilla markkinoilla toimiville toimijoille, joka ei vaikuta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Siten katsottiin, ettei veronhuojennuksilla voida katsoa olevan sellaista vaikutusta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, että SEUT 107 (1) kohdassa tarkoitettua valtiontuen tunnusmerkkien voitaisiin katsoa täyttyvän. Selvityksessä myös tuotiin esille, että mikäli komissio ei jaa edellä esitettyä näkemystä, säännöksiä tulee pitää neuvoston asetuksen (EY) N:o 659/1999 1 artiklan b alakohdan i tai v alakohdissa tarkoitettuna voimassaolevana tukena.¹²³

Kantelun vireillä ollessa Eduskunnan puhemiehelle esitettiin kirjallinen kysymys yleishyödyllisten yhteisöjen verovapauden periaatteista. Kysymyksessä todettiin, että huojennuslain 2 ja 7 § on säädetty verrattain avoimeksi ja kysyttiin, onko hallituksella aikomusta ohjeistaa Verohallintoa tai tehdä lainsäädännöllisiä muutoksia yleishyödyllisten säätiöiden verotukseen, jotta kilpailutasapaino ja valtion verotulojen

¹²¹ Raitio (2016), s. 145.

¹²² Kantelu 22.9.2009.

¹²³ VM selvitys 8.6.2010.

kertymä tulevat turvatuiksi. Valtiovarainministeri Jutta Urpilainen totesi vastauksessaan, ettei Euroopan Unionin komission tutkiessa sille tehtyä kantelua ole tarkoituksenmukaista ryhtyä asiaan liittyviin lainsäädäntömuutoksiin ja hallituksen ohjelman mukaisesti hallitus toimii yleishyödyllisten yhteisöiden verovapauden säilyttämiseksi nykyisessä laajuudessaan.¹²⁴

Euroopan komissio antoi kanteluasiassa vastauksen 20.3.2014. Vastauksessa ei asetettu velvoitteita. Komissio kuitenkin huomautti vastauksessaan, että Suomen lain mukainen elinkeinotulon käsite ja EU:n lainsäädännön mukainen taloudellisen toiminnan käsite poikkeavat edelleen toisistaan. Tiedonannon mukaan, mikä tahansa toiminta, joka muodostuu tavaroiden tai palvelujen tarjoamisesta tietyillä markkinoilla on EU:n lainsäädännössä tarkoitettua taloudellista toimintaa riippumatta toimintaa harjoittavan yhteisön asemasta, rahoitustavasta tai siitä, tavoitteleeko se voittoa. Siten komissio katsoi, että jos taloudellista toimintaa harjoitaviin yhteisöihin, jotka ovat Suomen yhtiöverotuksen tavoitteen kannalta esim. elinkeinotulon osalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, sovelletaan erilaista verokohtelua, periaatteessa kyse on lähtökohtaisesti SEUT 107 (1) artiklassa tarkoitettua valikoivasta edusta. Komissio totesi, että tuloverolakiin ja huojennuslakiin ei ole tehty muutoksia. Komission yksiköt katsoivat vastauksessaan, että olisi suotavaa, jos Suomen lainsäädäntö saatettaisiin valtioneuvoston päätösten mukaiseksi kokonaisuudessaan. Tiedonannossa ei otettu kantaa veronhuojennusten luonteeseen valtioneuvoston päätöksinä tai siihen, onko niitä pidettävä voimassa olevana tukena.¹²⁵

Veronhuojennusten suhde EU-säätelyyn on ollut esillä myös Valtiovarainministeriön asettamassa yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta selvittäneessä työryhmässä, joka antoi toimenpide-ehdotuksensa 31.8.2009. Työryhmä ehdotti de minimis -menettelyn soveltamista veronhuojennusmenettelyssä.¹²⁶

¹²⁴Kirjallinen kysymys 229/2013.

¹²⁵Komission vastaus 20.3.2014.

¹²⁶ VM 31/2009, s. 92.

5.2 Sääntely

5.2.1 Sopimus Euroopan unionin toiminnasta

Kilpailusäännöt, kuten kiellettyjä kilpailunrajoituksia ja valtiontukia koskevat artiklat, sisältyvät Sopimukseen Euroopan unionin toiminnasta (SEUT). Säännöksiä tulkitaan EU:n tavoitteiden ja perusperiaatteiden mukaisesti¹²⁷. Artiklat 101-106¹²⁸ sisältävät yrityksiä koskevat säännöt. Artikla 106 koskee julkisen sektorin velvollisuutta varmistaa perustamissopimuksen kilpailuoikeusartiklojen soveltaminen suhteessa julkisiin yrityksiin ja yrityksiin, joille on myönnetty erityis- tai yksinoikeuksia¹²⁹. Artikla 107 sisältää valtiontukia koskevat säännökset ja artikla 108 valtiontukien valvontaa koskevat säännökset. Unionin valtiontukisääntelyn tavoitteena on turvata sisämarkkinoiden perusvapauksien toimivuus jäsenvaltioiden toimenpiteiltä, joilla kansallisia yrityksiä tai muita markkinatoimijoita pyritään saamaan muita parempaan asemaan¹³⁰. Artiklan 107 (1) mukaan:

Jollei perussopimuksissa toisin määrätä, jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu sisämarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

Artiklan 2 ja 3 kohdat sisältävät poikkeuksen kohdassa 1 säädettyyn periaatteeseen. Artiklan 2 kohdassa luetellut poikkeukset ovat sosiaalisia tukia. Kohdan 2 mukaan sisämarkkinoille soveltuvia ovat yksittäisille kuluttajille myönnettävä sosiaalinen tuki, joka myönnetään harjoittamatta syrjintää tuotteiden alkuperän perusteella; tuki luonnonmullistusten tai muiden poikkeuksellisten tapahtumien aiheuttaman vahingon korvaamiseksi; sekä tuki sellaisille Saksan liittovaltion alueille, joihin Saksan jako on vaikuttanut, jos tuki on tarpeen jaosta aiheutuneen taloudellisen haitan korvaamiseksi.

Artiklan 3 kohdassa on katsottu sisämarkkinoille soveltuviksi erilaisiin suojeltaviksi nähtyihin arvoihin, kuten kulttuuri, työllisyys ja talouden tasapaino, kohdistuva tuki. Kohdissa c) ja d) on tuelta kuitenkin edellytetty yhteisen edun huomioon ottamista kaupankäynnin ja kilpailun edellytyksissä. Lisäksi kohdassa e) on annettu neuvostolle

¹²⁷ Eerola – Mylly – Saarinen (2000), s. 293-294.

¹²⁸ Aiemman EY-sopimuksen artiklat 81-85.

¹²⁹ Alkio – Wik, s. 130.

¹³⁰ Alkio – Wik, s. 780.

valtaa päättää komission ehdosta muusta tuesta, jota voidaan pitää sisämarkkinoille soveltuvana. Neuvoston valtuudessa on päättää sallittavista tukikategorioista yksittäistapauksellisen arvioinnin kuuluessa kuitenkin komissiolle¹³¹.

Valtiontukia koskevasta ilmoittamismenettelystä on säädetty 108 (1) artiklassa, jonka mukaan Komissio seuraa jatkuvasti jäsenvaltioiden kanssa niiden voimassa olevia tukijärjestelmiä. Komissio tekee jäsenvaltioille ehdotuksia sisämarkkinoiden asteittaisen kehittämisen tai sisämarkkinoiden toiminnan kannalta aiheellisiksi toimenpiteiksi. Komissio voi artiklan 2 kohdan perusteella päättää, että asianomaisen valtion on komission asettamassa määräajassa poistettava tuki tai muutettava sitä, mikäli se toteaa, että tuki ei 107 artiklan mukaan sovellu sisämarkkinoille tai tällaista tukea käytetään väärin. Ennen päätöstään, komission on vaadittava niitä, joita asia koskee, esittämään huomautuksensa. Mikäli kyseinen jäsenvaltio ei noudata päätöstä asetetussa määräajassa, komissio tai jäsenvaltio, jota asia koskee, voi saattaa asian suoraan Euroopan unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi.

Neuvosto voi jäsenvaltion pyynnöstä myös yksimielisesti päättää, että tukea pidetään 107 artiklan ja 109 artiklassa tarkoitettujen asetusten säännöksistä poiketen sisämarkkinoille soveltuvana. Jäsenvaltion tällainen pyyntö keskeyttää artiklan 1 kohdan mukaisen menettelyn siihen asti, kunnes neuvosto on esittänyt kantansa. Komissio kuitenkin tekee päätöksen asiassa, jos neuvosto ei ole esittänyt kantaansa kolmen kuukauden määräajassa pyynnöstä.

Artiklan 108 (3) nojalla tuen myöntämisestä tai muuttamisesta koskevasta suunnitelmasta on annettava tieto komissiolle niin ajoissa, että se voi esittää huomautuksensa. Komissio voi tällöin aloittaa kohdassa 2 tarkoitettujen menettelyn ja jäsenvaltion on odotettava lopullista päätöstä, ennen kuin se voi toteuttaa ehdottamiaan toimenpiteitä. Komissio voi artiklan 4 kohdan nojalla antaa niitä valtiontukimuotoja koskevia asetuksia, jotka neuvosto artiklan 109 mukaisesti on määrittänyt sellaisiksi, jotka voidaan vapauttaa 3 kohdan mukaisesta tiedonantomenettelystä. Artiklan 109 mukaan neuvosto voi komission ehdotuksesta ja Euroopan parlamenttia kuultuaan antaa aiheelliset asetukset 107 ja 108 artiklan soveltamisesta ja etenkin vahvistaa ne edellytykset, joilla 108 artiklan 3 kohtaa sovelletaan, sekä ne tukimuodot, joihin tätä menettelyä ei sovelleta.

¹³¹ Alkio – Wik (2004), s. 799.

Perussopimuksen 108 (4) artiklan perusteella neuvosto on antanut asetuksen Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta tiettyihin valtion monialaisen tuen muotoihin¹³². Asetuksen 1 artiklassa on annettu komissiolle valtuuden antamissaan asetuksissa säätää erilaisten tukimuotojen soveltumisesta sisämarkkinoille ja niiden vapauttamista SEUT 108 (3) artiklassa määrätystä ilmoitusvelvollisuudesta (*ryhmäpoikkeukset*). Asetuksen 2 artiklassa komissiolle on annettu valtuus säätää, että tietty tuki ei, ottaen huomioon sisämarkkinoiden kehitys ja toiminta, täytä kaikkia SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan vaatimuksia eikä siihen näin ollen sovelleta SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdassa määrättyä ilmoitusmenettelyä edellyttäen, että samalle yritykselle tietyinä aikana myönnetty tuki ei ylitä tiettyä vahvistettua määrää (*vähämerkityksinen tuki*)¹³³. Neuvosto on asetuksen 4 (1) artiklassa määrännyt, että artiklojen 1 ja 2 nojalla annetut asetukset ovat määräaika-asetuksia.

5.2.2 De minimis -asetus

Komissio on antanut neuvoston asetuksen valtuuttamana antanut asetuksen perustamissopimuksen 107 ja 108 artiklojen soveltamisesta¹³⁴. Asetuksen 3 (1) mukaan:

Tukitoimenpiteiden ei katsota täyttävän kaikkia perussopimuksen 107 (1) artiklan perusteita eikä niihin sen vuoksi sovelleta perussopimuksen 108 (3) artiklan mukaista ilmoitusvelvollisuutta, jos ne täyttävät tässä asetuksessa vahvistetut edellytykset.

Asetuksen 1 (1) artiklassa soveltamisalan ulkopuolelle on rajattu tuki neuvoston asetuksen 104/2000¹³⁵ soveltamisalaan kuuluville kalastus- ja vesiviljelyalalla toimiville yrityksille; tuki maataloustuotteiden alkutuotannon alalla toimiville yrityksille; tuki maataloustuotteiden jalostuksen ja kaupan pitämisen alalla toimiville yrityksille eräissä

¹³² Neuvoston asetus (2015/1588). Alkuperäinen asetus oli Neuvoston asetus (994/98) Euroopan unionin perustamissopimuksen 92 ja 93 artiklan soveltamisesta tiettyihin valtion monialaisen tuen muotoihin (7.5.1998).

¹³³ De minimis -tuki.

¹³⁴ De minimis -asetus. Ensimmäinen asetus annettiin 12.1.2001 (Komission asetus 69/2001). Komission asetus oli voimassa 31.12.2006 asti. Voimassaolon päätyttyä Komissio antoi uuden asetuksen (1998/2006), joka oli voimassa 1.1.2007-31.12.2013. Tällä hetkellä voimassa oleva asetus (1407/2013) astui voimaan 1.1.2014 ja sitä sovelletaan 31.12.2020 asti. Jos asetuksen voimassaolo päättyy ilman, että voimassaoloa on jatkettu, sovelletaan asetusta edelleen kuuden kuukauden ajan (7 artikla 4 kohta).

¹³⁵ Neuvoston asetus (104/2000) kalastus- ja vesiviljelytuotealan yhteisestä markkinajärjestelystä (17.12.1999).

tapauksissa¹³⁶; tuki kolmansiin maihin tai jäsenvaltioihin suuntautuvaan vientiin; sekä tuki, jolla suositaan kotimaisia tuotteita tuontituotteiden kustannuksella.

Asetuksen 3 artiklassa on säädetty muun muassa vähämerkityksisen tuen euromääräisistä rajoista ja tarkastelujakson laskemisesta. Jäsenvaltion yhdelle yritykselle myöntämän vähämerkityksisen tuen kokonaismäärä ei saa olla yli 200 000 euroa minkään kolmen verovuoden jakson aikana. Tavarakuljetusta toisten lukuun suoritettavalla yritykselle myönnettävän vähämerkityksisen tuen yleiseksi rajaksi on poikkeuksena säädetty 100 000 euroa.

Alkuperäisessä asetuksessa vähämerkityksisen tuen yleinen raja oli 100 000 euroa. Euromääräistä rajaa korotettiin 1.1.2007 alkaen voimaan tulleella asetuksella¹³⁷ ja se säilytettiin voimassa olevassa asetuksessa. Rajan korottamista perusteltiin sillä, että komission kokemuksen perusteella tuki, joka ei ylitä 200 000 euron enimmäismäärää kolmen vuoden jakson aikana, ei vaikuta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan eikä vääristä tai uhkaa vääristää kilpailua¹³⁸. Raja katsottiin aiheelliseksi säilyttää voimassa olevassa asetuksessa sen varmistamiseksi, ettei asetuksen soveltamisalaan kuuluvilla toimenpiteillä ole vaikutusta jäsenvaltioiden kauppaan ja etteivät ne vääristä tai uhkaa kilpailua.¹³⁹

5.2.3 Suomen kilpailuoikeus

Suomen kansallisista kilpailusäännöistä on säädetty kilpailulaissa, jonka tarkoituksena on terveen ja toimivan taloudellisen kilpailun turvaaminen vahingollisilta kilpailunrajoituksilta. Kilpailulailla on myös haluttu turvata kuluttajien asemaa, sillä sen 1.2 §:n mukaan sovellettaessa on otettava huomioon markkinoiden toimintaedellytysten ja elinkeinon harjoittamisen vapauden suojaaminen niin, että myös asiakkaat ja kuluttajat hyötyvät kilpailusta.

Kilpailulaissa on säädetty elinkeinonharjoittajien välisistä kielletyistä kilpailunrajoituksista. Laissa ei ole säännöksiä kielletyistä valtiontuista. Suomea velvoittavat kiellettyä valtiontukia koskevat säännökset ovat EU:n tasolla. Eräiden

¹³⁶ Kun tuen määrä on vahvistettu alkutuottajilta ostettujen tai kyseisten yritysten markkinoille saattamien tuotteiden hinnan tai määrän mukaan (1.) ja, kun tuen ehtona on, että sen pitää siirtyä osittain tai kokonaan alkutuottajille (2.).

¹³⁷ De minimis -asetus (1998/2006) artikla 2 (1)

¹³⁸ De minimis -asetus (1998/2006) kohta 8.

¹³⁹ De minimis -asetus (1407/2013).

valtioneukkoa koskevien EU:n säännösten soveltamisesta on annettu laki (2001/300), jossa on säädetty tarkentavista menettelyllisistä seikoista, kuten tukien takaisinperinnästä, ilmoitusmenettelystä ja tarkastuskäynneistä.

5.3 Yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennukset ja valtiontuki

5.3.1 Taloudellista toimintaa harjoittava yritys

5.3.1.1 Yleishyödyllinen yhteisö taloudellisena toimijana

EU:n kilpailuoikeus koskee yritysten toimintaa¹⁴⁰. SEUT:issa ja sen nojalla annetuissa Komission ja Neuvoston asetuksissa ei ole määritetty yrityksen käsitettä. Yrityksen käsite määräytyy EU:n tuomioistuimen tulkinnan mukaan. EU:n tuomioistuin on määritellyt yrityksen käsitteeseen kuuluvaksi kaikki taloudellista toimintaa harjoittavat yksiköt riippumatta niiden oikeudellisesta muodosta tai rahoitustavasta¹⁴¹. Taloudelliseksi toiminnaksi on katsottu toiminta, jossa tavaroita tai palveluita tarjotaan tietyillä markkinoilla¹⁴². Kilpailuoikeuden näkökulmasta on keskeistä tehdä rajanveto taloudellisen ja ei-taloudellisen toiminnan välillä¹⁴³.

Perustamissopimuksen määräysten, mukaan luettuna kilpailuoikeutta koskevat määräykset, soveltamista ei estä se seikka, että toiminta liittyy urheiluun. Myös voittoa tavoittelematon urheilutoimintaa harjoittava aatteellinen yhdistys voidaan katsoa yritykseksi EU:n kilpailusäännösten valossa, mikäli se harjoittaa taloudellista toimintaa.¹⁴⁴ EU:n tuomioistuin on myös katsonut, että yksikköä voidaan pitää yrityksenä siitäkin huolimatta, että se tarjoaa tavaroita ja palveluita voittoa tavoittelematta, kun mainittu toiminta kilpailee sellaisten toimijoiden kanssa, jotka tavoittelevat voittoa¹⁴⁵. Tuomioistuimen näkemyksen mukaan myös voittoa tavoittelemattomat yhdistykset, jotka tarjoavat tavaroita ja palveluita tietyillä markkinoilla, voivat kilpailla keskenään:

Yhtäältä ei ole mahdotonta, että Kreikassa on sellaisten yhdistysten lisäksi, joiden toiminta koostuu moottoripyöräkilpailujen järjestämisestä ja kaupallisesta

¹⁴⁰ Asia C-49/07, MOTOE, kohta 20.

¹⁴¹ Asia C-97/08 P, Akzo Nobel NV vs. komissio, kohta 54 ja asia C-49/07, MOTOE, kohta 21.

¹⁴² Asia C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze, kohta 108.

¹⁴³ Leivo – Leivo – Huimala – Huimala (2012), s. 117.

¹⁴⁴ Asia C-49/07, MOTOE, kohta 22. Tapauksessa moottoripyöräkilpailuja järjestävän yhdistyksen sponsorointi-, mainos- ja vakuutus sopimusten solmimista pidettiin taloudellisena toimintana.

¹⁴⁵ Asia C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze, kohta 123.

*hyödyntämisestä ilman voiton tavoittelua, yhdistyksiä, jotka harjoittavat tätä samaa toimintaa voittoa tavoitellen ja jotka täten kilpailevat ELPAn kanssa. Toisaalta voittoa tavoittelemattomat yhdistykset, jotka tarjoavat tavaroita tai palveluja tietyillä markkinoilla, voivat kilpailla keskenään. Tällaisten yhdistysten menestyminen tai taloudellinen selviytyminen riippuu pitkällä aikavälillä niiden kyvystä saada tarjoamiaan suorituksia kyseisillä markkinoilla kaupaksi muiden toimijoiden tarjoamia suorituksia paremmin.*¹⁴⁶

Toiminnot, jotka ovat osa julkiselle vallalle kuuluvien toimivaltuuksien käyttöä, eivät kuitenkaan ole luonteeltaan taloudellisia. Toisaalta se seikka, että yhteisöllä on ei-taloudellista toimintaa, ei estä luokittelemasta sitä EU:n kilpailuoikeudessa tarkoitetuksi yritykseksi taloudellisten toimintojen osalta.¹⁴⁷

Taloudellista toimintaa harjoittavalle yleishyödylliselle yhteisölle, oikeudellisesta muodosta riippumatta, myönnettävään tukeen voidaan EU:n lainsäädäntö ja EU:n tuomioistuimen oikeuskäytäntö huomioon ottaen soveltaa kiellettyjä valtiontukia koskevaa sääntelyä SEUT 107 (1) edellytysten täytyessä. TVL 22 §:n mukaista yleishyödyllistä yhteisöä voitaisiin siten pitää EU:n kilpailuoikeuden mukaisena taloudellista toimintaa harjoittavana yrityksenä ja siihen voitaisiin siten soveltaa kiellettyjä valtiontukia koskevaa SEUT artiklaa 107 (1). Toimintaa voidaan myös osin pitää ei-taloudellisena ja osin taloudellisena, jolloin yhteisöä voitaisiin pitää EU:n kilpailuoikeudessa tarkoitettuna yrityksenä taloudellisten toimintojen osalta.

EU:n oikeuskäytännön valossa myös Suomen verotuslainsäädännössä verovapaaksi katsottua yleishyödyllisen yhteisön yleishyödyllistä toimintaa voitaisiin pitää taloudellisena toimintana sen kilpaillen muiden yleishyödyllisten yhteisöjen vastaavan toiminnan kanssa. Siten edellytyksenä ei ole, että markkinoilla toimisi voittoa tavoittelevia yrityksiä. Yleishyödylliset yhteisöt ovat kuitenkin verotuksellisesti samassa asemassa yleishyödyllisten toimintojen osalta, sillä niihin sovelletaan samoja sääntöjä yleishyödyllisen toiminnan verovapaudesta. Veronhuojennusten osalta taas yleishyödylliset yhteisöt eivät ole täysin samassa asemassa, sillä veronhuojennus voidaan

¹⁴⁶ C-49/07, MOTOE, kohta 28.

¹⁴⁷ C-49/07 MOTOE, kohta 24 ja 25: ”Se seikka, että toimijalla on eräiden toimintojensa harjoittamisen yhteydessä julkiselle vallalle kuuluvia toimivaltuuksia, ei yksinään estä luokittelemasta sitä yhteisön kilpailuoikeudessa tarkoitetuksi yritykseksi sen muiden eli taloudellisten toimintojen osalta.”

myöntää ainoastaan superyleishyödylliselle yhteisölle, jonka hakemuksen kohteena oleva toiminta täyttää myös erityiset edellytykset.

5.3.1.2 Yleishyödyllisen yhteisön veronalainen toiminta taloudellisena toimintana

Komissio on todennut, ettei EU:n kilpailuoikeuden taloudellisen toiminnan käsite vastaa Suomen verolainsäädännössä tarkoitettua elinkeinotoiminnan käsitettä. Mikäli yleishyödyllisen yhteisön harjoittama toiminta on siten taloudellista, että se kilpailee voittoa tavoittelevien yritysten toiminnan kanssa, pidetään toimintaa yleensä elinkeinotoimintana. Kuitenkin toimintoja, joista saatavat tulot ovat TVL 23 §:n nojalla yleishyödylliselle yhteisölle verovapaita, voidaan pitää taloudellisina EU:n kilpailuoikeuden näkökulmasta¹⁴⁸. Selvää lienee kuitenkin se, että toimintaa, josta saatua tuloa pidetään Suomen verotuskäytännössä elinkeinotulona, voidaan pitää myös perussopimuksessa tarkoitettuna taloudellisena toimintana. Kiinteistön tuottaman tulon osalta toiminnan taloudellinen luonne ei ole kuitenkaan yhtä selkeä.

Hallitus on antanut esitysluonnoksen tulolähdejaon poistamisesta. Esityksessä ehdotetaan verolakien muuttamista siten, että yhteisöjen verotuksessa sovellettaisiin eräin poikkeuksin elinkeinoverolakia kaikkeen toimintaan ja muun toiminnan tulolähde poistuisi. Elinkeinotoiminnan käsite laajentuisi siten, että se käsittäisi yhteisöjen ja elinkeinoyhtymien harjoittaman kiinteistöliiketoiminnan.¹⁴⁹ Yleishyödylliseen yhteisöön sovellettaisiin elinkeinoverolakia kuten nykyisin vain siltä osin, kuin yhteisö harjoittaa elinkeinotoimintaa. Kuitenkin kiinteistöliiketoiminnan käsitteen sisältyminen elinkeinotoiminnan määritelmään merkitsisi sitä, että yleishyödyllisen yhteisön harjoittama laajamittainen vuokraustoiminta olisi kiinteistöliiketoimintana nykyisestä käytännöstä poiketen elinkeinotoimintaa ja siten yhteisön veronalaista toimintaa.¹⁵⁰

Hallituksen yhteisöjen tulolähdejaon poistamisesta antamassa esitysluonnoksessa on vuokraustoiminnasta todettu seuraavaa:

¹⁴⁸ Komission vastaus 20.3.2014. Koska EU:n kilpailuoikeuden taloudellisen toiminnan käsite vaikuttaa olevan kattavampi kuin TVL 23 §:n mukainen elinkeinotoiminnan käsite, ei-taloudellisen toiminnan voitaneen katsoa olevan pääsääntöisesti TVL 22 §:n mukaisen yleishyödyllisen yhteisön verovapaita yleishyödyllistä toimintaa.

¹⁴⁹ HE esitysluonnos 22.3.2018, s. 1.

¹⁵⁰ HE esitysluonnos 22.3.2018, s. 35 ja 39, ”Silloin kun vuokraustoiminnalla toteutetaan yhteisön yleishyödyllistä tarkoitusta, toiminta ei olisi elinkeinotoimintaa. Muun toiminnan osalta elinkeinoverolain soveltaminen yleishyödylliseen yhteisöön pysyisi ennallaan.”

Yleishyödylliset yhteisöt ovat perinteisesti suurten arvopaperisijoitusten omistajia. Viime aikoina niiden sijoitustoiminnassa on tapahtunut muutoksia. Omaisuuden hoitotapa on muuttunut passiivisesta sijoittamisesta aktiiviseen varallisuuden kartuttamiseen ja eroa omaisuuden hoitamisen, sijoitustoiminnan ja elinkeinotoiminnan harjoittamisen välillä on monesti vaikea määritellä. Varoja sijoitetaan myös kiinteistöomaisuuteen, jota vuokrataan markkinoilla kilpailuolosuhteissa samanlaisilla ehdoilla kuin muutkin kiinteistönomistajat.¹⁵¹

Hallituksen esitysluonnoksessa todetaan, että verotuksen neutraalisuusvaatimus edellyttää, että samanlaista toimintaa kohdellaan verotuksessa samalla tavalla. Siten liiketoimintaolosuhteissa harjoitettuun laajaan vuokraustoimintaan tulisi soveltaa samaa verokohtelua riippumatta siitä, minkälainen yhteisö toiminnan harjoittaja on. Edelleen esitysluonnoksessa on todettu, että yleishyödyllisen yhteisön verotuksessa tulisi kaikesta elinkeinotoiminnan tunnusmerkit täyttävästä toiminnasta saatu tulo olla samanlaisen verotuksen kohteena.¹⁵² Esitysluonnoksessa on tulolähdejaon muuttamista perusteltu myös EU:n valtioneuvoston näkökulmasta:

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevia säännöksiä on jouduttu tarkastelemaan myös EU:n valtioneuvoston näkökulmasta. Mikä tahansa toiminta, joka muodostuu tavaroiden tai palvelujen tarjoamisesta tietyillä markkinoilla, on EU:n lainsäädännössä tarkoitettua taloudellista toimintaa, johon säännökset Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoidusta edusta soveltuvat, riippumatta toimintaa harjoittavan yhteisön asemasta, rahoitustavasta tai siitä, tavoittelee se voittoa. Euroopan komissio on katsonut, että Suomen lain mukainen elinkeinotulon käsite ja EU:n lainsäädännön mukainen taloudellisen toiminnan käsite poikkeavat toisistaan. Taloudellista toimintaa harjoittaviin yhteisöihin, jotka ovat Suomen yhteisöverotuksen tavoitteen kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, on valtiontuen näkökulmasta sovellettava samanlaista verokohtelua. Komissio piti suotavana, että Suomen lainsäädäntö saatettaisiin kokonaisuudessaan valtioneuvoston näkökulmaksi.¹⁵³

Hallituksen esitysluonnoksessa on viitattu komission yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevaan kanteluun antamassa ilmoituksessa esittämään kantaan.

¹⁵¹ HE esitysluonnos 22.3.2018, s. 17.

¹⁵² HE esitysluonnos 22.3.2018, s. 18.

¹⁵³ HE esitysluonnos 22.3.2018, s. 18.

Kiinteistöliiketoimintaa pidettäisiin siten jatkossa elinkeinotoimintana ja vastaavasti voitaneen myös katsoa, että sitä voidaan pitää myös taloudellisena toimintana. Kuitenkin yhteisöllä voisi jatkossakin olla veronalaista kiinteistötuloa, jota ei pidettäisi kiinteistöliiketoimintana. Suurin osa yleishyödyllisten yhteisöjen nykyisestä veronalaisesta vuokraustoiminnasta ei lainmuutoksen jälkeenkään olisi elinkeinotoimintaa, sillä verovaikutusten on arvioitu kohdistuvan suhteellisen harvoihin laajamittaista vuokraustoimintaa harjoittaviin yleishyödyllisiin yhteisöihin. Esitysluonnoksessa on todettu, että pienehköjä vuokratuottoja saavat yhteisöt eivät olisi kiinteistöliiketoiminnan harjoittajia.¹⁵⁴

Hallituksen esitysluonnoksessa ei ole otettu suoranaisesti kantaa siihen, miltä osin vuokraustoimintaa on pidettävä taloudellisena toimintana. Kuitenkin huomioon on otettu valtioneuvoston päätös ja kiinteistöliiketoiminnan käsitteen ulkopuolelle on jätetty yleishyödyllisten yhteisöjen harjoittama pienimuotoinen vuokraustoiminta. Toiminnan on voitu siten katsoa olevan ei-taloudellista taikka niin vähämerkityksistä, ettei kilpailunäkökohtien ole katsottu edellyttävän toiminnan katsomista elinkeinotoiminnaksi.

Taloudelliseksi toiminnaksi on katsottu toiminta, jossa tavaroita tai palveluita tarjotaan tietyillä markkinoilla. Taloudellista toimintaa on myös tavaroiden ja palvelujen tarjoaminen voittoa tavoittelematta, kun toiminta kilpailee voittoa tavoittelevien toimijoiden kanssa. Taloudellinen toiminta on siis tavaroiden ja palveluiden tarjoamista kilpailuolosuhteissa. Kun kiinteistöliiketoiminta tapahtuu kilpailuolosuhteissa voittoa tavoittelevien yritysten kanssa, on perusteltua, että huojennuksen edellytykset arvioidaan kilpailunäkökohdista käsin eikä kiinteistön pääasiallisen käyttötarkoituksen perusteella. Sen sijaan kiinteistöliiketoiminnan käsitteen ulkopuolelle jäävän vuokraustoiminnan edellytykset arvioidaan jatkossakin pääasiallisen käyttötarkoituksen perusteella. Jos kiinteistö on pääasiallisesti yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä, veronalaiset vuokratulot muussa käytössä olevan kiinteistön osalta lienevät vähäiset ainakin pienempien kiinteistöjen osalta. Kun yleishyödyllinen yhteisö harjoittaa vuokraustoimintaa samoilla markkinoilla muiden vuokraustoimintaa harjoittavien yritysten kanssa, voitaneen toimintaa tältäkin osin pitää taloudellisena, vaikka toiminta olisikin vähäistä.

¹⁵⁴ HE esitysluonnos 22.3.2018, s. 35.

5.3.2 Kielletty valtiontuki

5.3.2.1 SEUT 107 (1) soveltamisedellytyksistä

SEUT 107 (1) artiklan perusteella seuraavien neljä edellytyksen on kaikkien täytyttävä, jotta tukea voidaan pitää kiellettyä valtiontukena:

- 1) tuki on muodossa tai toisessa myönnetty valtion varoista;
- 2) tuki on valikoiva eli se suosii tiettyä yritystä tai tuotannon alaa;
- 3) tuki vaikuttaa kilpailuun vääristämällä tai uhkaamalla vääristää sitä; ja
- 4) tuella on kauppavaikutus eli se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.¹⁵⁵

Tuen käsitettä arvioidaan objektiivisten seikkojen perusteella eikä arvioinnissa noudateta tarkoituksenmukaisuuspohdintaa. Kaikkien mainittujen neljän edellytyksen täytyessä katsotaan, että kyseessä on artiklan 107 (1) mukainen kielletty valtiontuki.¹⁵⁶ Esimerkiksi päätöksessä *Italia v. komissio* katsottiin, ettei toimenpiteen mahdollinen sosiaalinen tavoite ole riittävä syy olla katsomatta toimenpidettä kielletyksi valtiontueksi, vaan merkitystä on toimenpiteiden vaikutuksella¹⁵⁷. Huojennuslain säätämisen taustalla on ollut eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen harjoittavan toiminnan yhteiskunnallinen merkittävyys, jolloin on pidetty tarkoituksenmukaisena vapauttaa ne tuloverosta. Tällaiselle tarkoitukselle ei EU:n oikeuskäytännön perusteella voida antaa merkitystä vaan mikäli kyse on taloudellista toiminnasta, johon sovelletaan EU:n kilpailusääntöjä ja toimenpide täyttää kaikki neljä artiklan 107 (1) edellytystä, katsotaan kyseessä olevan kielletty valtiontuki toimenpiteen tavoitteista huolimatta.

5.3.2.2 Myönnetty valtion varoista

Valtiontuella tarkoitetaan tukea, joka on myönnetty valtion varoista, muodossa tai toisessa. Valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki voi olla joko suoraan tai välillisesti seurausta valtion varojen käytöstä¹⁵⁸. Siten toimenpide voi rasittaa julkisia

¹⁵⁵ Alkio – Wik (2004), s. 782 ja Alkio (2010) s. 19.

¹⁵⁶ Alkio (2010), s. 21.

¹⁵⁷ Asia 173/73 *Italia v. komissio*, kohdat 26-28: ”Perustamissopimuksen 92 artiklan tarkoituksena on estää se, että viranomaisten myöntämät tuet vaikuttaisivat jäsenvaltioiden väliseen kauppaan ja että ne eri tavoin vääristäisivät tai uhkaisivat vääristää kilpailua suosimalla tiettyjä yrityksiä tai tiettyä tuotantoa. Näin ollen 92 artiklassa ei erotella siinä tarkoitettuja toimenpiteitä niiden perusteiden tai tavoitteiden perusteella, vaan määritetään ne niiden vaikutuksen mukaan. Näin ollen riidanalaisen toimenpiteen mahdollinen veronluonteisuus tai sosiaalinen tavoite eivät ole riittäviä syitä siihen, ettei 92 artiklan sääntöjä sovellettaisi.”

¹⁵⁸ Asia 82/77 *Van Tiggele*, kohdat 24 ja 25.

varoja joko menoja tai pienentyneenä tulona¹⁵⁹. Muulla tavoin kuin valtion varoista myönnetty edut eivät kuulu artiklan soveltamisalaan. On siis erotettava käsitteet valtion myöntämä tuki ja valtion varoista myönnetty tuki. Tuen käsitteeseen sisältyy siten myös valtion tähän tehtävään osoittamien tai valtion perustamien julkisten tai yksityisten elinten myöntämä tuki.¹⁶⁰

EU:n tuomioistuin on varhaisessa oikeuskäytännössään tulkinnut tukikäsitettä laajasti ja katsonut, että tuen käsite ei käsitä ainoastaan konkreettisia etuuksia, vaan myös toimenpiteitä, jotka vaikuttavat yrityksen taloudelliseen asemaan keventäen suoritettavia maksuja, ja joilla siten on vastaava vaikutus kuin avustuksilla¹⁶¹. Erilaiset huojennukset veroista tai muista julkisista maksuista voidaan siten katsoa valtioneuoksi¹⁶². EU:n tuomioistuin katsoi asiassa Banco Exterior de España seuraavaa:

It follows that a measure by which the public authorities grant to certain undertakings a tax exemption which, although not involving a transfer of State resources, places the persons to whom the tax exemption applies in a more favourable financial situation than other taxpayers constitutes State aid within the meaning of Article 92(1) of the Treaty¹⁶³.

Tapauksessa katsottiin, että vaikka vapautus verosta ei edellyttänyt valtion varojen siirtymistä, se asetti saajan muita veronmaksajia parempaan taloudelliseen asemaan. Vapautus verosta katsottiin artiklassa tarkoitetuksi valtioneuoksi.¹⁶⁴

¹⁵⁹ Alkio (2010), s. 24

¹⁶⁰ Yhdistetyt asiat C-72/91 ja C-73/91 Sloman Neptun, kohta 19; asia C-200/97 Ecotrade kohta 34 sekä asia C-387/92 Banco Exterior de España kohta 13.

¹⁶¹ Asia 30/59, Steenkolenmijnen in Limburg (1961). Tuomio koski Euroopan hiili- ja teräsyhteisön perustamissopimuksen mukaista tukikäsitettä. Käsitteen sisältö vastaa kuitenkin oleellisilta osin EU:n perustamissopimuksen tukikäsitettä (Alkio – Wik 2004, s. 783). EU:n tuomioistuin on viitannut kyseiseen tuomioon asiassa C-387/92 Banco Exterior de España: ”As the Court has already held in the context of the ECSC Treaty (judgment in Case 30/59 De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v High Authority [1961] ECR 1), the concept of aid is thus wider than that of a subsidy because it embraces not only positive benefits, such as subsidies themselves, but also interventions which, in various forms, mitigate the charges which are normally included in the budget of an undertaking and which, without therefore being subsidies in the strict meaning of the word, are similar in character and have the same effect.”

¹⁶² Asiat C-387/92, Banco Exterior de España ja 57/86, Kreikka v. komissio.

¹⁶³ Asia C-387/92, Banco Exterior de España, kohta 14.

¹⁶⁴ EU:n tuomioistuin lausui myös, että mikäli kyseessä on voimassaoleva tuki, sitä voidaan toteuttaa mikäli komissio ei ole katsonut sen olevan sopimaton yhteismarkkinoille (Asia C-387/92, Banco Exterior de España, kohta 22).

Komissio on myös tiedonannossaan valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen todennut, että kielletyksi valtiontueksi katsottavalta toimenpiteeltä edellytetään, että tuensaajat saavat toimenpiteestä etua, joka keventää niiden taloutta yleensä rasittavia maksuja. Etu voi muodostua yrityksen verotuksen keventämisestä esimerkiksi veron määrän täydellisellä tai osittaisella alentamisella, kuten verovapautuksella tai verohyvityksellä. Valtion verotulojen menetys vastaa verotustukiin käytettyjen valtion varojen määrää.¹⁶⁵

Yleishyödylliselle yhteisölle myönnettävä veronhuojennus ei ole suoraan valtion varoista maksettava avustus. Veronhuojennus kuitenkin keventää huojennuksen saaneen yleishyödyllisen yhteisön suoritettavia maksuja ja asettaa sen muita vastaavaa toimintaa harjoittavia verovelvollisia yhteisöjä parempaan taloudelliseen asemaan. Samalla myönnetty veronhuojennus rasittaa valtion varoja pienentyneenä menona, joten sen voidaan katsoa myönnetyn valtion varoista.

5.3.2.3 Valikoivuus

Jotta tukea voitaisiin pitää kiellettyinä valtiontukena, on sen oltava valikoiva, eli suosittava jotakin yritystä tai tiettyä toiminnanalaa. Valikoivuudella tarkoitetaan sitä, että muut yritykset, jotka voisivat hyötyä samasta tuesta, jäävät tuen ulkopuolelle, tai saajana ovat tietyn alueen yritykset jäsenvaltion muiden alueiden yritysten jäädessä tuen ulkopuolelle¹⁶⁶. Yleisesti jäsenvaltion alueella toimiviin yrityksiin vaikuttavat toimet jäävät tukikäsitteen ulkopuolelle, vaikka ne vääristäisivät sisämarkkinoiden kilpailuolosuhteita¹⁶⁷. Yleiset verotuspoliittiset toimenpiteet eivät siten kuulu valtiontukea koskevien kilpailusääntöjen piiriin, joten tällaisia toimenpiteitä ei voida pitää kiellettyinä valtiontukena. Tällainen toimenpide on esimerkiksi yhteisöverokannan alentaminen, joka koskee automaattisesti kaikkia yrityksiä.¹⁶⁸

Yleisten toimenpiteiden on oltava yhtäläisin perustein kaikkien yritysten saatavilla eikä niiden soveltamisalaa saa rajoittaa tosiasiallisesti esimerkiksi antamalla valtiolle tukien myöntämistä koskeva harkintavalta tai rajoittamalla toimenpiteiden käytännön vaikutuksia muilla keinoilla. Jäsenvaltiolla on kuitenkin yhä oikeus noudattaa

¹⁶⁵ Verotiedonanto kohdat 9 ja 10.

¹⁶⁶ Alkio – Wik (2009) s. 1038.

¹⁶⁷ Alkio (2010), s. 32.

¹⁶⁸ Parikka – Siikavirta (2010), s. 39.

asianmukaisimmaksi katsomaansa talouspolitiikkaa ja erityisesti jakaa verorasitus näkemysensä mukaan eri tuotantotekijöiden kesken.¹⁶⁹

Valikoivuus voi perustua lakien, asetusten tai hallinnollisten määräysten verosäätöihin tehtäviin poikkeuksiin tai veroviranomaisen harkinnanvaraiseen käytäntöön. Toimenpiteen valikoivuutta voidaan kuitenkin perustella myös järjestelmän luonteella tai taloudellisella rakenteella, jolloin tukea ei katsota SEUT 107 (1) artiklassa tarkoitetuksi tueksi.¹⁷⁰ Järjestelmän luonteen tai taloudellisen rakenteen perusteella tehtävät poikkeukset ovat toimenpiteitä, jotka ovat taloudellisen järkipäisyytensä seurauksena tarpeellisia tai tarkoituksenmukaisia suhteessa verojärjestelmän tehokkuuteen. Tällaiset toimenpiteet jäsenvaltion on kuitenkin pystyttävä perustelemaan. Esimerkiksi tulojen tai voittojen verotuksessa käytettävää progressiivista asteikkoa on pidetty oikeutettuna verotulojen uudelleenjaon perusteella. Myös veronmaksuvelvollisten tosiasiallisilla eroilla voidaan perustella tiettyjä edellytyksiä.¹⁷¹ Verotiedoksiannossa verojärjestelmän luonne on tuotu perusteeksi voittoa tavoittelemattomien yritysten verotuksessa:

On selvää, että voitoista ei voida kantaa veroa, jos toiminnasta ei saada voittoa.

On näin ollen verojärjestelmän luonteen mukaisesti perusteltua, että säätiöiden ja yhdistysten kaltaiset voittoa tavoittelemattomat yritykset on nimenomaisesti vapautettu tuloverosta, jos niiden toiminnasta ei saada varsinaista voittoa.¹⁷²

Verojärjestelmän luonteella voitaisiin siten perustella, etteivät voittoa tavoittelemattomat yleishyödylliset yhteisöt on vapautettu tuloverosta, jos niiden toiminnasta ei saada voittoa. EU:n tuomioistuimen oikeuskäytännössä on kuitenkin katsottu, että kilpailuoikeutta koskevia määräyksiä voidaan soveltaa myös voittoa tavoittelemattomaan aatteelliseen yhdistykseen sen harjoittaessa taloudellista toimintaa, etenkin kun toiminta kilpailee voittoa tavoittelevien toimijoiden kanssa¹⁷³. Komissio ei ole tiedonannossaan yksilöinyt, voidaanko voittoa tavoittelemattomien yritysten toiminta katsoa kokonaan verovapaaksi myös siltä osin, kuin sitä on pidetty taloudellisena toimintana, ilman että vapautusta pidettäisiin valtiontukena. Komission tiedoksiannon voitaneen kuitenkin

¹⁶⁹ Verotiedonanto, kohta 13, jonka mukaan puhtaasti veroteknisiä toimenpiteitä (esim. verokanta, kaksinkertaisen verotuksen poistaminen) ja toimenpiteitä, jotka edistävät yleisten talouspoliittisten tavoitteiden saavuttamista keventämällä tiettyihin tuotantokustannuksiin (esim. tutkimus ja kehitys, ympäristö) liittyvää verotusta, ei katsota valtiontuiksi.

¹⁷⁰ Verotiedonanto, kohta 12, ks. myös asia 173/73 Italia v. komissio.

¹⁷¹ Verotiedonanto, kohdat 23 ja 24.

¹⁷² Verotiedonanto, kohta 25.

¹⁷³ Asia C-49/07, MOTOE kohta 22 ja asia C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze ym., kohta 123.

katsoa koskevan lähinnä yleishyödyllisten yhteisöjen ei-taloudellisia toimintoja. Suomen oikeuskäytännön mukaan yksi elinkeinotoiminnan tunnusmerkeistä on voiton tavoittelu¹⁷⁴. Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan on katsottu tapahtuvan kilpailutilanteessa, jolloin markkinoilla toimii vastaavaa toimintaa harjoittavia yrityksiä. Yleishyödyllisen yhteisön vapauttamista taloudellisesta toiminnasta, jota on pidetty elinkeinotoimintana, maksettavasta tuloverosta ei siten voitaisi perustella verojärjestelmän luonteella.

Toimenpiteen on katsottu olevan selektiivinen tuki, kun se muodostaa poikkeuksen yleisestä järjestelmästä, johon se kuuluu. Mikko Alkio on todennut yleisestä järjestelmästä poikkeavan toimenpiteen käsitteen näyttävän EU:n tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella osin tulkinnanvaraiselta. Valtion toimenpiteen olisi katsottava yleisen järjestelmän tavanomaisesta soveltamisesta poikkeavaksi, kun se ei soveltuisi kaikkiin yrityksiin tai teollisuudenaloihin, jotka objektiivisesti arvioiden voisivat hyötyä siitä ottaen huomioon järjestelmän luonteen ja tarkoituksen.¹⁷⁵

Tukea pidetään yleensä siis selektiivisenä silloin kun se poikkeaa yleisestä järjestelmästä. Siten järjestelmän luonteen mukaiset poikkeukset ovat sallittuja. Oikeuskäytännössä on esimerkiksi katsottu, ettei yrityksen koon perusteella tapahtuva yritysten eri asemaan joutuminen tee toimenpiteistä kiellettyä valtiontukea.¹⁷⁶

Komissio on esittänyt tärkeimpänä perusteena valtiontukisääntelyn soveltamista verotustoimenpiteeseen sitä, että toimenpiteellä saadaan aikaan poikkeus verojärjestelmän soveltamisesta jäsenvaltion tiettyjen yritysten eduksi. Ensin määritellään yleinen verojärjestelmä. Sen jälkeen tutkitaan, voidaanko järjestelmästä tehtävää poikkeusta tai poikkeamia perustella järjestelmän luonteella tai taloudellisella rakenteella. Toisin sanoen tutkitaan, perustuvatko poikkeukset tai poikkeamat kyseisen jäsenvaltion verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteisiin. Jos näin ei ole, kyse on valtiontuesta.¹⁷⁷

Jos jäsenvaltiossa sovelletaan erilaisia verosääntöjä yritysten asemasta riippuen, voidaan katsoa olevan kyse SEUT 107 (1) artiklan mukaisesta valtiontuesta. Esimerkkinä

¹⁷⁴ Verotusohje 2.3.1.

¹⁷⁵ Alkio (2010), s. 36

¹⁷⁶ Alkio (2010), s. 38-39 ja asia C-189/91 Kirsammer-Hack v. Sidal.

¹⁷⁷ Verotiedonanto, kohta 16.

tällaisesta tilanteesta ovat julkiset yritykset, jotka on vapautettu kunnallis- tai yhtiöveroista oikeudellisen asemansa perusteella ja, jotka harjoittavat taloudellista toimintaa. Veroetuudet voivat myös rajoittua koskemaan vain tiettyjä yritysmuotoja. Jos etuudet suosivat joitakin yrityksiä, ne voivat myös olla SEUT 107 (1) artiklan mukaisia valtiontukia.¹⁷⁸

Selektiivisyyden arvioinnissa on merkittävänä myös pidetty, että toimenpide jättää viranomaiselle harkintavaltaa tuen myöntämiseen tai sen määrän suhteen¹⁷⁹. Sen sijaan tuet, jotka ovat jäsenvaltion kaikkien yritysten saatavilla ja joita sovelletaan objektiivisesti yhtäläisin ja syrjimättömin perustein näihin yrityksiin, eivät ole valtiotukisääntelyn piirissä¹⁸⁰. Veroviranomaisen harkintavallassa olevat käytännöt voivat siten johtaa toimenpiteisiin, jotka kuuluvat SEUT 107 (1) artiklan soveltamisalaan¹⁸¹. Komissio on todennut tiedoksiannossa viranomaisten harkintavallasta seuraavaa:

Jos verosääntöjen päivittäinen soveltaminen edellyttää niiden tulkitsemista, ne eivät mahdollista yritysten harkinnanvaraista kohtelua. Periaatteessa kaikki yksittäisiä yrityksiä suosivat yleisesti sovellettavista verosäännöistä poikkeavat hallinnolliset päätökset voitaisiin mahdollisesti katsoa valtiontueksi ja olisi analysoitava yksityiskohtaisesti. Hallintoviranomaisten antamat sitovat ohjeet ("administrative rulings"), jotka koskevat pelkästään yleisten verosääntöjen tulkintaa, eivät periaatteessa anna aiheita olettaa, että kyse on valtiontuesta. Avoimuuden puute ja näihin menettelyihin joskus liittyvä harkintavallan määrä antavat kaikesta huolimatta aiheita olettaa, että niillä voi joissakin tapauksissa olla tällainen vaikutus. Tämä ei estä jäsenvaltioita tarjoamasta verovelvollisilleen yleisten verosääntöjen soveltamista koskevaa oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta.¹⁸²

EU:n tuomioistuin on katsonut asiassa Ranska v. komissio, että tukea oli pidettävä valikoivana tilanteessa, jossa viranomaisella on vapaa harkintavalta tuen saajien

¹⁷⁸ Verotiedonanto, kohta 19 ja 20.

¹⁷⁹ Alkio – Wik (2004), s. 786: Alkio ja Wik viittaavat yleisesti oikeuskäytäntöön ja -kirjallisuuteen.

¹⁸⁰ Alkio (2010), s. 36.

¹⁸¹ Verotiedonanto, kohta 21.

¹⁸² Verotiedonanto, kohta 22.

valinnassa, tuen määrässä ja edellytettävissä ehdoissa. Suosituksista tosin oli mahdollista poiketa erityisten edellytysten vallitessa. Kyseissä tapauksessa järjestelmä oli myös taipuvainen asettamaan tietyt yritykset edullisempaan asemaan kuin muut järjestelmän tavoitteen ja yleisen rakenteen vuoksi.¹⁸³

EU:n tuomioistuin piti alueviranomaisten myöntämiä verotukia asiassa Territorio Histórico de Álava kiellettyinä valtiontukina. Vaikka verotuksellisen toimenpiteen soveltamisala oli vahvistettu objektiivisten kriteerien avulla, sitä pidettiin valikoivana. Selektiivisyyttä osoitti se, että tuki koski lähinnä vain suurimpia yrityksiä asetettujen kriteerien johdosta. Toimenpide oli myös ristiriidassa Espanjan verojärjestelmälle ominaisten progressiivisuuden ja uudelleenjaon periaatteiden kanssa.¹⁸⁴

EU:n tuomioistuin katsoi tapauksessa Ecotrade, että Italian lainsäädännön mukainen järjestelmä, jonka nojalla konkurssissa olevat suuryritykset saattoivat jatkaa toimintaansa, ja jolla poikettiin yleisistä konkurssisäännöksistä, oli valtiontuen antamista. Tapauksessa sääntelyn katsottiin täyttävän edellytyksen tuen erityisyydestä, kun otettiin huomioon, millaiseen yritysten ryhmään riidanalaista sääntelyä sovelletaan ja kuinka laaja harkintavalta ministerillä on.¹⁸⁵ Lisäksi EU:n tuomioistuin totesi seuraavaa:

41 Lisäksi on huomattava, että olipa se tavoite, johon jäsenvaltion lainsäätäjät on pyrkinyt, mikä hyvänsä, ne yritykset, joihin kyseistä sääntelyä sovelletaan, voivat päästä tämän sääntelyn vuoksi parempaan asemaan kuin muut yritykset, koska tämä sääntely mahdollistaa niiden taloudellisen toiminnan jatkamisen tilanteessa, jossa tätä mahdollisuutta ei ole yleisiä konkurssisäännöksiä sovellettaessa, koska näissä säännöksissä otetaan ensisijaisesti huomioon velkojien edut.¹⁸⁶

Edellytyksenä valtiontueksi katsomisessa oli, että yritykselle oli annettu lupa jatkaa taloudellista toimintaansa tilanteessa, jossa tätä mahdollisuutta ei olisi voitu antaa sovellettaessa yleisiä konkurssisäännöksiä, tai yritykselle oli annettu yksi tai useampi etu esimerkiksi niin, että se oli vapautettu velvollisuudesta maksaa sakkoja tai muita rahallisia seuraamuksia tai sen osalta oli kokonaan tai osittain luovuttu julkisen tahon

¹⁸³ Asia C-241/94, Ranska v. komissio, kohdat 23-24. Komissio piti tukea selektiivisenä siitäkin huolimatta, että toimenpiteitä ei ollut rajattu koskemaan tiettyä toiminnan alaa, aluetta eikä suppeaa yritysyhmää.

¹⁸⁴ Yhdistetyt asiat T-92/00 ja T-203/00.

¹⁸⁵ Asia C-200/97, Ecotrade.

¹⁸⁶ Asia C-200/97, Ecotrade, kohta 41.

saatavista, eikä muu maksukyvytön yritys olisi voinut saada tällaisia etuja sovellettaessa yleisiä konkurssisäännöksiä¹⁸⁷.

Tapauksessa Italia v. komissio oli kyse pankeille myönnettyistä veroetuuksista. EU:n tuomioistuin katsoi, että tuki voi olla tässä määräyksessä tarkoitettulla tavalla valikoiva silloinkin, kun se koskee kokonaista talouden alaa.

Tällaista tukea ovat verosäännökset, joilla joko annetaan veronalennus tai vapautus veron maksamisesta, taikka joilla sen maksamista lykätään ja joita sovelletaan vain pankkialaan ja jotka pankkialan sisällä hyödyttävät yksinomaan tietynlaista liiketoimintaa harjoittavia yrityksiä. Niitä ei voida pitää yleisinä vero - tai talouspoliittisina toimenpiteinä, koska niitä ei sovelleta kaikkiin taloudellisiin toimijoihin ja koska niillä todellisuudessa poiketaan yleisesti sovellettavan oikeuden mukaisesta verojärjestelmästä. Tällaisten toimenpiteiden on näin ollen oltava kiellettyjä EY 87 artiklan 1 kohdan nojalla, sillä niillä ei sopeuteta yleistä järjestelmää pankkiyritysten erityispiirteiden mukaiseksi, vaan ne ovat olleet keino parantaa tiettyjen yritysten kilpailukykyä tuon alan kehitykseen liittyvänä tietynä ajankohtana.¹⁸⁸

Julkisasiamies on katsonut, että perheyrityksen omistajille myönnettävässä poikkeuksessa perintöverotuksessa on kyse valtiontuesta, koska vastaava poikkeus ei ollut mahdollinen muiden yritysten osalta¹⁸⁹. Tuomioistuin ei ottanut kantaa toimenpiteen luonteeseen valtiontukena, sillä se ei varsinaisesti liittynyt ennakkoratkaisukysymykseen¹⁹⁰. Julkisasiamies otti ratkaisuehdotuksessaan kuitenkin kantaa valtiontukikysymykseen. Julkisasiamies katsoi, että ainoastaan tietyn tyyppisiin yrityksiin sovellettavat toimenpiteet eivät olleet yleisiä. Vastaava poikkeus ei ollut mahdollinen muiden tyyppisten yritysten kohdalla.

48. Riidanalaisia säännöksiä ei voida pitää yleisinä vero - tai talouspoliittisina toimenpiteinä, koska niitä ei sovelleta kaikkiin taloudellisiin toimijoihin vaan ainoastaan perheyhtiöihin. Kyseinen toimenpide vaikuttaa ensi näkemältä myös siltä, että se on omiaan haittaamaan jäsenvaltioiden välistä kauppaa ja vääristämään kilpailua. Vaikka säännöksillä suositaankin perheyhtiöitä, niissä ei

¹⁸⁷ Asia C-200/97, Ecotrade, kohta 45.

¹⁸⁸ Asia C-66/02, Italia v. komissio, kohdat 94-101.

¹⁸⁹ Asia C-464/05 (julkisasiamiehen ratkaisuehdotus), kohdat 45-50.

¹⁹⁰ Asia C-464/95, Ennakkoratkaisupyyntö koski sijoittautumisvapautta koskevan EY 43 artiklan ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan EY 56 artiklan tulkintaa.

*aseteta erityisiä rajoja näiden yritysten enimmäiskoolle eikä liioin verovapautuksen enimmäismäärälle, joten niitä ei voida pitää etenkin vähämerkityksisenä tukena.*¹⁹¹

Suomen TVL 122 §:n 3 momentin mukaista poikkeuslupajärjestelmää koskevassa tapauksessa EU:n tuomioistuin totesi, että kyseessä olevan kaltaisen lupajärjestelmän soveltamista ei lähtökohtaisesti pidetä valikoivana, jos toimivaltaisilla viranomaisilla on lupahakemuksen hyväksymisestä päättäessään ainoastaan harkintavaltaa, jota rajoittavat sellaiset objektiiviset kriteerit, jotka eivät ole kyseisellä lainsäädännöllä käyttöön otetulle verojärjestelmälle vieraita, kuten tavoite estää kaupankäynti tappioilla. Sen sijaan, jos toimivaltaisilla viranomaisilla on laajalti harkintavaltaa määrittää toimenpiteen edunsaajat tai ehdot verojärjestelmälle vieraiden kriteerien, kuten työllisyyden ylläpitämisen, perusteella, harkintavallan käytön on katsottava suosivan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa”. Tapauksessa tuomioistuin totesi, ettei sillä kuitenkaan ole riittäviä tietoja sen arvioimiseksi, onko pääasiassa kyseessä olevan verojärjestelmän mahdollinen valikoivuus oikeutettua.¹⁹²

Yleishyödylliset yhteisöt ovat TVL 23 §:n pääsäännön mukaan verovelvollisia elinkeinotulostaan ja muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen käytetyn kiinteistön tuottamasta kiinteistötulosta. Yleishyödyllisten yhteisöjen säättämisen verovelvollisiksi elinkeinotoiminnastaan tarkoituksena oli poistaa yleishyödyllisille yhteisöille elinkeinotulon verovapaudesta johtunut kohtuuttoman edullinen kilpailuasema muihin yrityksiin nähden. Yleisen verojärjestelmän mukaan sekä yleishyödylliset yhteisöt että muut yritykset ovat verovelvollisia elinkeinotoiminnasta saamastaan tulosta. Järjestelmän tavoitteena on yhtäläiset kilpailuedellytykset. Siihen tehtiin kuitenkin poikkeus yhteiskunnallisesti merkittävien yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan tukemiseksi. Poikkeus yleiseen verojärjestelmään voidaan tehdä eli veronhuojennus myöntää vain superyleishyödylliselle yhteisölle ja elinkeinotoiminnan osalta vain silloin kun verovapaudesta aiheutuva kilpailuhaitta ei ole vähäistä suurempi. Poikkeus siten sallii yleisen järjestelmän tavoitteiden vastaisesti vähäisen kilpailuhaitan syntymisen. Vaikka poikkeus perustuu superyleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan merkittävyyteen ja toiminnan tukemiseen, poikkeus on vastoin elinkeinotulon veronalaisuutta koskevan

¹⁹¹ Asia C-464/05 (julkisasiamiehen ratkaisuehdotus), kohta 48.

¹⁹² Asia C-6/12, kohdat 26, 27 ja 31.

järjestelmän peruseriaa. Siten yleishyödyllisen yhteisön veronhuojennuksen voitaisiin katsoa muodostavan poikkeuksen yleisestä järjestelmästä.

Elinkeinotoimintaa harjoittavat yritykset, myös yleishyödylliset yhteisöt, ovat yhtäläisesti veronalaisia elinkeinotoiminnastaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaisesti. Yleishyödyllinen yhteisö toimii elinkeinotoimintansa osalta samoilla markkinoilla vastaavaa toimintaa harjoittavan yrityksen kanssa. Veronhuojennus ei kohdistu tiettyyn yritykseen, toimialaan tai tietylle maantieteelliselle alalle. Yleishyödyllisen yhteisön veronhuojennuksen voi kuitenkin saada huojennuslaissa säädetty edellytykset täyttävä yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittava yleishyödyllinen yhteisö. Veronhuojennus ei siten sovellu kaikkiin vastaavaa elinkeinotoimintaa harjoittaviin yrityksiin, vaan ainoastaan tietyt samoilla markkinoilla toimivat yhteisöt hyötyvät tuesta. Yleishyödyllisen yhteisön kanssa vastaavaa taloudellista toimintaa harjoittava yritys, joka on muu kuin yleishyödyllinen yhteisö, ei voi päästä tuen piiriin. Tuki hyödyttää vain osaa taloudellista toimintaa harjoittavista yrityksistä, jotka tosin eroavat muista yrityksistä toimintansa luonteen vuoksi. Myöskään yleishyödylliset yhteisöt, joiden toimintaa ei voida pitää yhteiskunnallisesti merkittävänä, eivät voi hyödyä tuesta. Euroopan komission mukaan elinkeinotulon osalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, sovelletaan erilaista verokohtelua, periaatteessa kyse on lähtökohtaisesti SEUT 107 (1) artiklassa tarkoitettua valikoivasta edusta.¹⁹³ Edellä mainituin perustein yleishyödylliselle yhteisölle myönnettävää veronhuojennusta voitaisiin pitää valikoivana.

Veronhuojennus voidaan myöntää vain laissa säädettyjen edellytysten täytyessä. Tuki on vain yleishyödyllisten yhteisöjen haettavissa ja se voidaan myöntää vain silloin kun asetetut edellytykset täyttyvät. Verohallinto päättää veronhuojennuksen myöntämisestä, veronhuojennuksen ehdoista sekä siitä, myönnetäänkö verovapaus kokonaan vai osittain. Verohallinto on kuitenkin sidottu laissa säädettyihin edellytyksiin. Jos edellytykset täyttyvät, veronhuojennus on myönnettävä hakemuksesta. Jos edellytykset taas eivät täyty, hakemus on hylättävä. Verohallinnon harkintavalta ei siten ole vapaa, mutta se joutuu kuitenkin tulkitsemaan huojennuslakia oikeuskäytännön ja esitöiden perusteella.

¹⁹³ Euroopan komission kanteluasiassa 20.3.2014 antaman vastauksen mukaan elinkeinotulon osalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, sovelletaan erilaista verokohtelua, periaatteessa kyse on lähtökohtaisesti SEUT 107 (1) artiklassa tarkoitettua valikoivasta edusta.

EU:n oikeuskäytännössä on katsottu, että verotuksellista toimenpidettä voidaan pitää valikoivana, vaikka sen soveltamisala olisi vahvistettu objektiivisten kriteerien avulla¹⁹⁴.

5.3.2.4 Kilpailu- ja kauppavaikutuskriteerit

Jotta tuki olisi kiellettyä valtiontukea, on sen vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua tiettyä yritystä tai tuotannon alaa suosivana. Sananmuodon mukaan tuen ei tarvitse tosiasiallisesti vääristää kilpailua vaan uhan toteaminen riittää, jotta tuki kuuluu artiklan 107 (1) mukaiseen soveltamisalaan. Komissiolla ei ole katsottu siten olevan velvollisuutta osoittaa tosiasiallista kilpailun vääristymistä vaan riittää sen tutkiminen, onko kilpailun vääristyminen mahdollista¹⁹⁵. Lisäksi edellytyksenä on, että tuki vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, eli soveltamisalan ulkopuolelle jää sellainen tuki, jonka vaikutukset ilmenevät yksittäisen jäsenmaan sisällä.

Toimenpiteen täytyy siis vaikuttaa kilpailuun ja jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Komissio on verotiedonannossaan katsonut, että edellytyksen lähtökohtana on, että edunsaaja harjoittaa taloudellista toimintaa kyseisillä markkinoilla toiminnan muodosta tai rahoitustavasta riippumatta.

Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpiteellä on vaikutusta jäsenvaltioiden välisen kaupan, jos tuensaajayritys harjoittaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan liittyvää taloudellista toimintaa. Jo pelkästään se, että tuki lujittaa kyseisen yrityksen asemaa suhteessa kilpaileviin yrityksiin yhteisön sisäisessä kaupassa, riittää perusteeksi sille, että tuen katsotaan vaikuttavan yhteisön kauppaan. Tähän toteamukseen ei vaikuta tuen suhteellisen vähäinen määrä¹⁹⁶, tuensaajan pieni koko tai erittäin pieni osuus yhteisön markkinoista, eikä myöskään se, että tuensaaja ei harjoita vientiä tai se, että yritys vie lähes koko tuotantona yhteisön ulkopuolelle.¹⁹⁷

EU:n tuomioistuimien on asiassa Philip Morris arvioinut sitä, milloin toimenpide uhkaa vääristää kilpailua ja vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Tuomioistuimen mukaan tuen on katsottava vaikuttavan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, kun valtion taloudellinen tuki vahvistaa yrityksen asemaa jäsenvaltioiden välisessä kaupassa muihin

¹⁹⁴ Yhdistetyt asiat T-92/00 ja T-203/00, tapauksessa tuki muodostui selektiiviseksi asetettujen kriteerien johdosta ja toimenpide oli ristiriidassa jäsenvaltion verojärjestelmän periaatteiden kanssa.

¹⁹⁵ Kuten Parikka – Siirtavirta (2010), s.42.

¹⁹⁶ Poikkeuksena de minimis -tuet.

¹⁹⁷ Verotiedonanto, kohta 11.

kilpaileviin yrityksiin verrattuna. Tapauksessa tuki oli tarkoitettu kansainväliseen kauppaan suuntautuneelle yritykselle. Tuen oli määrä vaikuttaa yrityksen tuotantokapasiteetin lisäämiseen ja tuki olisi keventänyt yrityksen tuotantolaitosten muutostöistä aiheutuvia kustannuksia.¹⁹⁸ Yleisesti lähdetään siitä, että kilpailuvaikutusten arvioimiseksi määritellään relevantit markkinat¹⁹⁹. Tapauksessa ei kuitenkaan määritelty relevanttien kilpailua rajoittavien tekijöiden olemassaoloa²⁰⁰, vaan ratkaisevaa tekijänä oli tietyn etuuden sisältävän tuen myöntäminen sinänsä²⁰¹. Alkio on todennut tapauksen Philip Morris perusteella kauppavaikutuskriteerin täyttyvän hyvin helposti²⁰². Etenkin, kun artiklan mukaan jo pelkkä uhka jäsenvaltioiden väliselle kaupalle riittää, on näyttökynnys uhan osoittamiselle matala²⁰³.

Yhdistetyissä asioissa Espanja v. komissio EU:n tuomioistuin totesi, ettei tuen pieni määrä tai tuensaajana olevan yrityksen pieni koko sulje pois mahdollisuutta, että toimenpide saattaa vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Tuomioistuin myös totesi, ettei edellytyksenä ole, että tuensaaja vie itse tuotteitaan. Jäsenvaltion myöntäessä yritykselle tukea, kansallinen tuotanto voi joko pysyä samana tai nousta, minkä seurauksena muissa jäsenvaltioissa olevilla yrityksellä on pienemmät mahdollisuudet viedä tuotteitaan tuensaajan jäsenvaltion markkinoille.²⁰⁴

2. Where State financial aid strengthens the position of an undertaking compared with other undertakings competing in Community trade the latter must be regarded

¹⁹⁸ Asia 730/79, Philip Morris.

¹⁹⁹ Alkio (2010), s. 40. Asiassa T-155/98, SIDE arvioitiin relevantteja markkinoita. Tuomion tiivistelmän mukaan: "Kun yhteismarkkinoille mahdollisesti soveltuvan kirja-alan vientituen osalta tutkitaan, onko kilpailun edellytyksiä yhteisössä muutettu yhteisen edun kanssa ristiriitaisella tavalla perustamissopimuksen 92 artiklan 3 kohdan d alakohdassa (nyk. SEUT 107 artiklan 2 kohdan d alakohta) tarkoitettuihin tavoin, on tarpeen määrittää ne markkinat, joilla tuen vaikutukset ilmenevät. Markkinoiden aineellisen määrittelyn osalta on syytä muistuttaa, että jotta kyseessä olevan palvelun tai tuotteen markkinoita voitaisiin pitää riittävän erillisinä, palvelu tai tuote on voitava yksilöidä sellaisten erityisominaisuuksien perusteella, jotka erottavat sen muista palveluista tai tuotteista siinä määrin, että sitä ei voi kunnolla korvata niillä ja että se ei juurikaan joudu kilpailemaan niiden kanssa. Tältä osin tuotteiden tai palvelujen korvattavuuden astetta on arvioitava niiden objektiivisten ominaisuuksien perusteella sekä kysynnän ja markkinoiden tarjonnan sekä kilpailuolosuhteiden rakenteen perusteella." Tapauksessa oli kyse kuitenkin 107 (2) artiklan sisältämän poikkeuksen soveltamisesta.

²⁰⁰ Asia T-155/98, SIDE.

²⁰¹ Alkio (2010), s. 41.

²⁰² Alkio (2010), s. 42.

²⁰³ Asia C-66/02, Italia v. komissio, kohta 111: "Näitä kahta edellytystä (kilpailu- ja kauppavaikutus) arvioidessaan komissiolla ei ole velvollisuutta osoittaa, että tuki todellisuudessa vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan ja että se tosiasiallisesti vääristää kilpailua, vaan sillä on ainoastaan velvollisuus tutkia, saattaako tämä tuki vaikuttaa tuohon kauppaan ja vääristää kilpailua."

²⁰⁴ Yhdistetyt asiat C-278/92, C-279/92 ja C-280/92 Espanja v. komissio.

as affected by that aid. For that purpose, it is not necessary for the beneficiary undertaking itself to export its products. Where a Member State grants aid to an undertaking, domestic production may for that reason be maintained or increased, with the result that undertakings established in other Member States have less chance of exporting their products to the market in that Member State.

*Similarly, the relatively small amount of aid or the relatively small size of the undertaking which receives it does not as such exclude the possibility that intra-Community trade might be affected.*²⁰⁵

Myös asiassa Ranska v. komissio tuomioistuin katsoi, että tuki yritykselle voi vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan ja vääristää kilpailua, kun yritys kilpailee muista jäsenvaltioista tulevien tuotteiden kanssa, vaikka tuensaajayritys ei itse harjoittaisi vientiä. Tällainen tuki kansalliseen tuotantoon voi vaikuttaa muiden jäsenvaltioiden mahdollisuuksiin viedä tuotteita tuen saajan jäsenvaltioon ja tuki siten todennäköisesti jäsenvaltioiden väliseen kauppaan ja vääristää kilpailua.²⁰⁶

EU:n tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella kauppavaikutuskriteeri voi täytyä siitäkkin huolimatta, osallistuuko tuensaaja itse jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Tuki voi luoda negatiivisia kannustinvaikutuksia muissa jäsenvaltiossa toimiville yrityksille, jotka olisivat kiinnostuneita pyrkimään samoille markkinoille tuen saaneen yhteisön jäsenvaltiossa.

Myöskään tukea saavan yrityksen pieni koko tai tuen suhteellisen vähäinen merkitys eivät sulje pois mahdollisuutta, että se vaikuttaa jäsenvaltioiden kauppaan. Ainoastaan harvoissa tilanteissa komissio on katsonut, ettei tuki vaikuta jäsenvaltioiden kauppaan tuen korostuneen paikallisen luonteen vuoksi. Kilpailun vääristymisen uhkaan vaikuttaa myös toimiala, sillä jos toimialalla on kova kilpailu tai sillä toimii suuri määrä pieniä yrityksiä, vähäisenkin tuki voi vääristää kilpailua. De minimis -tukien ei kuitenkaan ole katsottu vääristävän kilpailua tai vaikuttavan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan niiden vähäisen merkityksen vuoksi.²⁰⁷

Yleishyödyllinen yhteisö voi hakea veronhuojennusta veronalaisesta elinkeinotulostaan riippumatta siitä, millä toimialalla se toimii. Toimiala otetaan huomioon arvioitaessa,

²⁰⁵ Yhdistetyt asiat C-278/92, C-279/92 ja C-280/92 Espanja v. komissio, tiivistelmä kohta 2

²⁰⁶ Asia 102/87, Ranska v. komissio, kohta 19.

²⁰⁷ Parikka – Siikavirta (2010), s. 43-44.

merkitsisikö myönnettävä veronhuojennus muille vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille vähäistä suurempaa haittaa. Yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksia voidaan hakea ja myöntää eri toimialoille. Veronhuojennusten osalta ei siten voida määritellä yleisesti relevantteja markkinoita, sillä ne vaihtelevat hakemuksen kohteena olevan toiminnon mukaan.

Yleishyödyllinen yhteisö harjoittaa elinkeinotoimintaansa kilpailuolosuhteissa. Elinkeinotoiminnalle myönnettävä veronhuojennus tuo saajalleen kustannussäästöjä, joita se voi käyttää mm. hintojen alentamiseen tai investointeihin. Huojennuksen saanut yhteisö on siten edullisemmassa asemassa kuin muut vastaavaa toimintaa harjoittavat yritykset saaden huojennuksesta kilpailuetua. Huojennuslain 2 §:n mukaan kilpailuhaitan tulee kuitenkin olla vähäistä suurempi, jotta hakemus voitaisiin hylätä kilpailusyistä. Kiellettyä valtiontukea on kuitenkin jo tuki, joka uhkaa vääristää kilpailua. Valtiontukisääntelyssä ei ole merkitystä tuen määrällä tai tuensaajan koolla, vaan vähäinenkin tuki pienellekin markkinatoimijalle vahvistaa tuensaajan asemaa²⁰⁸, eikä ole olennaista onko kilpailun vääristymä merkityksellinen vai ei²⁰⁹.

Yleishyödylliset yhteisöt todennäköisesti harvemmin harjoittavat kansainvälistä kauppaa. Kauppavaikutuskriteerin täyttymisessä sillä, harjoittaako tuensaaja vientiä, ei kuitenkaan ole ratkaisevaa merkitystä asiassa. Yleishyödylliset yhteisöt voivat harjoittaa elinkeinotoimintaa samoilla markkinoilla sellaisten kansainvälisten yritysten kanssa, joiden markkinat suuntautuvat Suomeen, tai sellaisilla markkinoilla Suomessa, joille muissa jäsenvaltioissa sijaitsevilla yrityksillä olisi kiinnostusta. Koska veronhuojennukset eivät koske ainoastaan tiettyä toimialaa, yleispätevää linjausta ei voida tältä osin kuitenkaan vetää. Kauppavaikutuskriteerin on toisaalta katsottu täyttyvän helposti, joten yksistään mahdollisuuden, että tuki vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, voitaisiin katsoa riittävän. Yleishyödylliset yhteisöt harjoittavat elinkeinotoimintaa markkinaympäristössä. Siten yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulolle myönnettävän veronhuojennuksen voitaisiin katsoa siten vaikuttavan kilpailuun ja jäsenvaltioiden väliseen kauppaan SEUT 107 artiklassa tarkoitetulla tavalla.

Samoin kiinteistötulolle, joka on saatu tulolähdejaon poistamisesta annetussa hallituksen esityksessä tarkoitetusta kiinteistöliiketoiminnasta, myönnettävän veronhuojennuksen

²⁰⁸ Pois lukien de minimis -tuki.

²⁰⁹ Parikka – Siikavirta (2010), s. 43.

voidaan katsoa täyttävän kilpailu- ja kauppavaikutuskriteerin. Kiinteistöliiketoiminnan käsitteen ulkopuolelle jäävästä vuokraustoiminnasta saadun kiinteistötulon osalta kilpailu- ja kauppavaikutuskriteerin täytyminen ei kuitenkaan ole yhtä selkeä. Tältäkin osin yleishyödylliset yhteisöt voivat kuitenkin kilpailla vuokraustoiminnallaan muiden vastaavaa toimintaa harjoittavien kanssa, vaikka toiminta ei olisikaan niin laajaa, että sitä olisi pidettävä kiinteistöliiketoimintana. Ottaen huomioon kriteerin täyttymisen matala kynnys, voitaneen edellytyksen katsoa täyttävän tältäkin osin.

5.3.3 Voimassa oleva tuki

Valtiovarainministeriö on edellä mainittuun yleishyödyllisten yhdistysten ja säätiöiden verotustuista tehdyn kantelun²¹⁰ johdosta antamassaan selvityksessä katsonut, ettei yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksilla ole sellaista vaikutusta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, että SEUT 107 (1) artiklassa tarkoitettun valtioneuvoston tunnusmerkkien voitaisiin katsoa täyttävän. Toissijaisesti valtiovarainministeriö totesi, että säännöksiä tulee pitää neuvoston SEUT 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä annetun asetuksen (*menettelyasetuksen*)²¹¹ 1 artiklan b alakohdan i tai v alakohdissa tarkoitettuna voimassaolevana tukena²¹². Komissio ei kuitenkaan ottanut vastauksessaan kantaa siihen, voidaanko tukea pitää menettelyasetuksen mukaisena voimassa olevana tukena²¹³.

Menettelyasetuksen 2 artiklan mukaan, jollei SEUT-sopimuksen 109 artiklan tai sen muiden asiaa koskevien määräysten nojalla annetuissa asetuksissa toisin säädetä, asianomaisen jäsenvaltion on riittävän ajoissa ilmoitettava komissiolle kaikista suunnitelmistaan myöntää uutta tukea. Asetuksen 1 artiklan alakohdan b mukaan uudella tuella tarkoitetaan kaikkia tukia, eli tukiohjelmia ja yksittäisiä tukia, jotka eivät ole voimassa olevaa tukea, mukaan lukien voimassa olevan tuen muutokset. Voimassa olevaa tukea ovat asetuksen 1 artiklan b alakohdan mukaan i) ennen perustamissopimuksen voimaantuloa voimassa olevat tuet, ii) komission tai neuvoston hyväksymät tuet, iii) tuet, joista komissio ei ole tehnyt päätöstä määräajassa, iv) takaisinperinnän vanhentumisen

²¹⁰ Kantelu 22.9.2009, kantelusta tarkemmin luvussa 5.1.

²¹¹ Menettelyasetus 659/1999 on kumottu, korvaava asetus 2015/1589.

²¹² VM selvitys 8.6.2010.

²¹³ Komission vastaus 20.3.2014

vuoksi voimassa olevat tuet ja v) tuet, jotka ovat tulleet sisämarkkinoiden kehityksen johdosta tuiksi jälkepäin ilman, että jäsenvaltio olisi muuttanut niitä.

Asetuksen 1 artiklan alakohdan b alakohdassa 1 sanamuodon mukaan:

Tässä asetuksessa tarkoitetaan 'voimassa olevalla tuella' tukia, jotka olivat olemassa ennen perustamissopimuksen voimaantuloa kyseisessä jäsenvaltiossa, eli tukiohjelmaa ja yksittäisiä tukia, jotka on otettu käyttöön ennen perustamissopimuksen voimaantuloa ja joita voidaan soveltaa edelleen perustamissopimuksen voimaantulon jälkeen, sanotun kuitenkin rajoittamatta -- Suomen tasavallan -- liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehdyn asiakirjan²¹⁴ 144 ja 172 artiklan soveltamista.

Ennen perustamissopimuksen voimaantuloa voimassaolevalla tuella tarkoitetaan tukea, joka on ollut voimassa ennen kuin perustamissopimus on liittymissopimuksen mukaan tullut jäsenvaltiota sitovaksi²¹⁵. Suomen liittymissopimuksen 144 artiklan a kohdan mukaan nykyisen SEUT 107 ja 108 tarkoitettujen tukien osalta uusissa jäsenvaltioissa ennen liittymistä sovelletuista tuista ainoastaan tukia, joista on annettu komissiolle tieto 30.4.1995 mennessä, pidetään nykyisen SEUT 108 (1) artiklassa tarkoitettuina "olemassa olevina" tukina. Artikla sisältyy sopimuksen VI osastoon, joka 137 (1) artiklan mukaan koskee maataloustuotteita, lukuun ottamatta tuotteita, jotka kuuluvat kalastus- ja vesiviljelytuotealan yhteisestä markkinajärjestelystä annetun asetuksen soveltamisalaan. VM:n yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta selvittänyt työryhmä on todennut muistiossaan, että huojennuslain mukainen veronhuojennus on otettu käyttöön ennen Suomen liittymistä EU:hun, mutta sitä ei ole liittymisen yhteydessä erikseen ilmoitettu komissiolle²¹⁶.

Korkein hallinto-oikeus on asiassa KHO:2013:167 pyytännyt Euroopan unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua valtiontukea koskevien määräysten tulkinnasta TVL 122.3 §:n mukaiseen poikkeuslupajärjestelmään. Julkiasiamies totesi ratkaisuehdotuksessaan, että Suomi liittyi EU:hun 1.1.1995 ja tukiohjelmat, jotka otettiin käyttöön ennen Suomen liittymistä EU:hun ja joita sovelletaan edelleen liittymisen jälkeen, ovat voimassa olevaa valtiontukea. Julkiasiamies totesi myös, että

²¹⁴ Liittymisasiakirjat (EYVL 1994, C 241, s. 21 ja EYVL 1995, L 1, s. 1)

²¹⁵ Parikka – Siikavirta (2010), s. 108.

²¹⁶ VM 31/2009, s. 87.

liittymissopimuksen 144 artikla sisältyy maataloustuotteita koskevaan VI osastoon, eikä se vaikuta muihin kuin maatalouden tukiohjelmiin.²¹⁷ Tuomioistuin otti tuomiossaan kantaa siihen, onko tukea pidettävä voimassa olevana tukena:

43 Unionin tuomioistuimelle toimitetuista asiakirjoista ilmenevien tietojen mukaan - ja kuten Suomen hallitus ja komissio ovat esittäneet - tuloverolain 122 §:n 1 ja 3 momentissa säädetty järjestelmä on otettu käyttöön ennen kuin Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehty sopimus (EYVL 1994, L 1, s. 3) tuli voimaan 1.1.1994 ja järjestelmää on sovellettu kyseisestä ajankohdasta lähtien. Suomen tasavalta liittyi Euroopan unioniin 1.1.1995.

44 On lisäksi huomattava, kuten komissio on todennut, että liittymisasiakirjan 144 ja 172 artiklassa määrätyt olosuhteet, joissa voimassa olevan tuen käsitteen määritelmää koskevan asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan b alakohdan i alakohtaa ei sovelleta, eivät ole merkityksellisiä nyt käsiteltävässä asiassa.²¹⁸

TVL 122 §:n 3 momentin nojalla Verohallinto voi erityisistä syistä, milloin se yhteisön tai yhtymän toiminnan jatkumisen kannalta on tarpeen, hakemuksesta myöntää oikeuden tappion vähentämiseen. Erityisiä syitä on tarkennettu Verohallinnon antamassa ohjeessa. Poikkeuslupa voidaan myöntää hakemuksesta erityisten edellytysten vallitessa toimialasta riippumatta. Järjestelmän rakenne on siten verrattavissa yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksiin, jossa järjestelmästä on säädetty laissa, sille on asetettu tietyt edellytykset, ja huojennuksen voi saada hakemuksesta. Veronhuojennus voidaan myöntää toimialasta riippumatta, eikä ole kyse maatalouden tukiohjelmasta, joten liittymisasiakirjan 144 artikla ei ole merkityksellinen asiassa. Veronhuojennuksen katsominen voimassa olevaksi tueksi ei siten edellytä sitä, että tuesta olisi ilmoitettu EU:lle liittymisen yhteydessä.

SEUT 108 (1) artiklan mukaan komissio seuraa jatkuvasti jäsenvaltioiden kanssa niiden voimassa olevia tukijärjestelmiä. Komissio tekee jäsenvaltioille ehdotuksia sisämarkkinoiden asteittaisen kehittämisen tai sisämarkkinoiden toiminnan kannalta aiheellisiksi toimenpiteiksi. Menettelyasetuksen 22 artiklan mukaan, jos komissio katsoo, että voimassa oleva tukiohjelma ei sovellu tai ei enää sovellu sisämarkkinoille, se antaa suosituksen, jossa se ehdottaa aiheellisia toimenpiteitä asianomaiselle jäsenvaltiolle.

²¹⁷ Asia C-6/12 (julkisasiamiehen ratkaisuehdotus), kohdat 8 ja 9.

²¹⁸ Asia C-6/12, kohdat 43 ja 44.

Suositus voi koskea erityisesti tukiohjelman asiasisällön muuttamista, menettelytapoja koskevien vaatimusten asettamista taikka tukiohjelman lakkauttamista. Asetuksen 23 artiklan mukaan jäsenvaltion hyväksyessä ehdotetut toimenpiteet, se ilmoittaa siitä komissiolle ja annettuaan hyväksyntänsä jäsenvaltio on velvollinen toteuttamaan aiheelliset toimenpiteet. Jos taas jäsenvaltio ei hyväksy ehdotettuja toimenpiteitä, komissio pitäessään toimenpiteitä edelleen tarpeellisina aloittaa SEUT 108 (2) artiklassa määrätyn muodollisen tutkintamenettelyn. Jos komissio tutkinnassaan toteaa, että tuki ei sovellu sisämarkkinoille, se tekee päätöksen, että asianomaisen valtion on asetetussa määrääjässä poistettava tuki tai muutettava sitä.

EU:n tuomioistuin totesi Suomen poikkeuslupajärjestelmää koskevassa tuomiossaan, että tuomioistuinten käsiteltäväksi voidaan saattaa asioita, joissa ne joutuvat tulkitsemaan ja soveltamaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua tuen käsitettä sen määrittämiseksi, olisiko valtion toimenpiteen osalta pitänyt noudattaa SEUT 108 artiklan 3 kohdan mukaista ennakkovalvontamenettelyä. Kansallisilla tuomioistuimilla ei sitä vastoin ole toimivaltaa ratkaista sitä, soveltuuko valtiontuki sisämarkkinoille.²¹⁹ Tuomioistuin totesi edelleen että, voimassa olevia tukia on pidettävä sääntöjenmukaisina niin kauan kuin komissio ei ole todennut niitä sisämarkkinoille soveltumattomiksi. Tällaisissa olosuhteissa SEUT 108 artiklan 3 kohdassa ei siis anneta kansallisille tuomioistuimille toimivaltaa kieltää voimassa olevan tuen toteuttamista.²²⁰

EU:n tuomioistuin muistutti päätöksessään myös, että tukijärjestelmän soveltamista koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen muuttaminen voi tietyissä tilanteissa johtaa siihen, että tällainen järjestelmä luokitellaan uudeksi tueksi. Tuomioistuin totesi myös, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on tutkia, ettei pääasiassa kyseessä olevan järjestelmän soveltamista koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä ole

²¹⁹ Asia C-6/12, kohta 38. Tuomiossa viitattiin asiaan C-119/05, Lucchini (kohdat 50 ja 51 oikeuskäytäntöviittauksineen). Tuomion C-119/05 kohdan 51 mukaan: "Kansallisilla tuomioistuimilla ei sitä vastoin ole toimivaltaa ratkaista sitä, soveltuuko valtiontuki yhteismarkkinoille."

²²⁰ Asia C-6/12, kohta 40. Tuomiossa viitattiin asiaan C-322/09 P, NDSHT v. komissio, kohta 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen. Tuomion C-322/09 kohdan 52 mukaan: "Siltä osin kuin on kysymys komission toteamuksesta, jonka mukaan ilmoitetut toimenpiteet ovat olemassa olevaa tukea, on todettava, että olemassa olevaa tukea tosin koskee 88 artiklan 1 kohdan mukainen jatkuva tutkinta ja sitä on pidettävä sääntöjen mukaisena niin kauan, kun komissio ei ole todennut sitä yhteismarkkinoille soveltumattomaksi. -- Kun komission käsiteltäväksi on saatettu kantelu, jossa asetetaan kyseenalaiseksi väitetysti sääntöjenvastainen tuki, se saattaa tuen EY 88 artiklan 1 kohdan mukaiseen menettelyyn luokitelllessaan tuen olemassa olevaksi tueksi, ja kieltäytyy näin implisiittisesti aloittamasta EY 88 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua menettelyä"

muutettu. Jos kävisi ilmi, että mahdolliset muutokset ovat laajentaneet järjestelmän soveltamisalaa, saattaa olla tarpeen katsoa järjestelmä uudeksi tueksi. Tämän seurauksena SEUT 108 (3) artiklassa määrätty ilmoitusmenettely tulisi sovellettavaksi.²²¹ Johtopäätöksenä tuomioistuin totesi seuraavaa:

*SEUT 108 artiklan 3 kohta ei ole esteenä sille, että tuloverolain 122 §:n 1 ja 3 momentissa säädetyn kaltaisen verojärjestelmän – jos kyseinen järjestelmä pitäisi luokitella valtiontueksi – soveltamista jatketaan sen käyttöön ottaneessa jäsenvaltiossa, koska kyseessä on voimassa oleva tuki, sanotun kuitenkaan rajoittamatta SEUT 108 artiklan 3 kohdassa määrättyä komission toimivaltaa.*²²²

Yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksia koskeva sääntely otettiin käyttöön tulo- ja varallisuusverolain uudistuksen yhteydessä. Tulo- ja varallisuusverolaki sekä siinä säädetty viittaussäännös 13.4 § tulivat voimaan 1.1.1975. Viittaussäännöksen nojalla säädettiin laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksia, jota sovellettiin ensimmäisen kerran vuodelta 1976 toimitettavassa verotuksessa. Järjestelmä on siten ollut voimassa ennen Suomen liittymistä EU:hun 1.1.1995. Veronhuojennuksen edellytyksiin ei ole sen voimassaoloaikana tehty muutoksia, vaan huojennuslakiin tehdyt muutokset ovat lähinnä olleet menettelyllisiä. Siten soveltamisalaa ei ole laajennettu siten, että tukea voitaisiin pitää uutena.

Komissio ei veronhuojennuksia koskevaan kanteluasiaan antamassaan vastauksessa ottanut kantaa veronhuojennusten luonteeseen voimassa olevana tukena, vaikka VM selvityksessään vetosi tähän²²³. Kantelu koski yleishyödyllisten yhteisöjen verotusasemaa huojennusasioita laajemmin. Veronhuojennusten osalta komissio totesi seuraavaa:

*Näyttää myös siltä, että lakiin ei ole tehty muutoksia yleisen edun kannalta merkittäville yhteisöille myönnettyjen verohuojennusten osalta.*²²⁴

Johtopäätöksenä komission yksiköt katsoivat, että olisi suotavaa, jos Suomen lainsäädäntö saatettaisiin valtiontukisääntöjen mukaiseksi kokonaisuudessaan. Ilmoituksessa ei kuitenkaan asetettu velvoitteita tai yksilöity, millä tavoin lainsäädäntöä

²²¹ Asia C-6/12, kohdat 45-47.

²²² Asia C-6/12, kohta 48.

²²³ VM selvitys 8.6.2010

²²⁴ Komission vastaus 20.3.2014.

tulisi muuttaa. Komissio ei siten lausunut ilmoituksessaan, onko kyse voimassaolevasta tuesta.²²⁵ Kansallisilla tuomioistuimilla ei taas ole toimivaltaa päättää siitä, onko kyse voimassaolevasta tuesta.

Voimassaolevia tukia on pidettävä sääntöjenmukaisina niin kauan kuin komissio ei ole todennut niitä sisämarkkinoille soveltumattomiksi. Lojaliteettiperiaatteen perustamissopimuksen tärkeimpiä velvoitteita, jonka mukaan jäsenvaltioilla on positiivinen velvollisuus täyttää kaikki perustamissopimuksista ja niiden nojalla säädetyistä normeista aiheutuvat velvoitteet ja myötävaikuttaa EU:n päämäärien toteutumiseen sekä negatiivinen velvollisuus pidättäytyä ryhtymästä toimenpiteisiin, jotka saattavat vaarantaa sopimusten päämäärien toteutumisen²²⁶. Vaikka komissio ei ilmoituksessaan suoranaisesti lausunut, etteivät veronhuojennukset sovellettu sisämarkkinoille eikä asettanut velvoitteita, se katsoi suotavaksi lainsäädännön saattamista valtioneuvoston sääntöjen mukaiseksi. Lojaliteettiperiaatteen nojalla Suomella voitaisiin katsoa olevan velvollisuus komission noudattaa komission esittämää suositusta.

5.3.4 De minimis -tuki

De minimis -asetuksen 3 (1) artiklan mukaan tukitoimenpiteiden ei katsota täyttävän kaikkia perussopimuksen 107 (1) artiklan perusteita eikä niihin sen vuoksi sovelleta perussopimuksen 108 (3) artiklan mukaista ilmoitusvelvollisuutta, jos ne täyttävät tässä asetuksessa vahvistetut edellytykset. Komissio on katsonut, että tuki, joka ei ylitä 200 000 euron enimmäismäärää kolmen vuoden jakson aikana, ei vaikuta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan eikä vääristä tai uhkaa vääristää kilpailua²²⁷.

Komissio on antanut tiedonannon vähämerkityksisestä tuesta. Tiedonannon mukaan kaikella tuella ei ole merkittävää vaikutusta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan ja kilpailuun, vaikka kaikki valtion myöntämät tuet tietyille yritykselle vääristävät tai voivat vääristää merkittäväällä tai vähäisemmällä tavalla kilpailua yrityksen ja sen sellaisten kilpailijoiden välillä, jotka eivät saa tukea. Näin on erityisesti sellaisen tuen osalta, joka on määrältään vähäistä tukea ja tällaista tukea myönnetään useimmiten pk-yrityksille. Siten hallinnon yksinkertaistamiseksi ja pk-yritysten eduksi komissio otti käyttöön

²²⁵ Komission vastaus 20.3.2014.

²²⁶ Vapaavuori (2003), s. 87.

²²⁷ De minimis -asetus, kohta 8.

vähämerkityksistä tukea koskevan säännön. Vaikka sääntö koskee pääasiassa pk-yrityksiä, sitä sovelletaan riippumatta edunsaajayrityksen koosta.²²⁸

Avoimuuden, tasapuolisen kohtelun ja tehokkaan seurannan varmistamiseksi asetusta sovelletaan ainoastaan vähämerkityksiseen tukeen, jonka osalta on mahdollista laskea etukäteen tarkka bruttoavustusekvivalentti tarvitsematta tehdä riskinarviointia (*läpinäkyvä tuki*)²²⁹. Mikäli kyseessä oleva tuki koostuu muista välineistä kuin artiklassa erikseen mainituista²³⁰, katsotaan tuki läpinäkyväksi vähämerkityksiseksi tueksi, jos välineessä määrätään ylärajasta, jolla voidaan varmistaa, että enimmäismäärää ei ylitetä²³¹. Ylärajan määrittäminen tarkoittaa sitä, että niin kauan kuin tuen tarkka määrä ei ole tai ei vielä ole tiedossa, jäsenvaltion on oletettava, että tuen määrä vastaa ylärajaa, jotta voidaan varmistaa, että useat tukitoimenpiteet yhdessä eivät ylitä tässä asetuksessa vahvistettua enimmäismäärää, ja soveltaa kasautumista koskevia sääntöjä²³².

Julkiasiamies katsoi asiaa C-464/05 koskevassa ratkaisuehdotuksessaan perheyrityksille myönnettävien verohelpotusten täyttävän kielletyn valtiontuen kriteerit. Julkiasiamies katsoi myös, että vaikka säännöksillä suositaankin perheyhtiöitä, niissä ei aseteta erityisiä rajoja näiden yritysten enimmäiskoolle eikä liioin verovapautuksen enimmäismäärälle, joten niitä ei voida pitää etenkin vähämerkityksisenä tukena²³³. Siten ainoastaan sellaisiin veronhuojennuksiin, joita myönnettäessä määrätään huojennuksen enimmäismäärästä, voidaan soveltaa de minimis -tukea koskevaa sääntelyä.

Jos tukea myönnetään muussa muodossa kuin avustuksena, esimerkiksi verokevennyksinä, tuen määrä on tuen bruttoavustusekvivalentti²³⁴. Enimmäismäärien soveltamiseksi tuki ilmaistaan käteisavustuksena ja kaikkien käytettävissä olevien lukujen on oltava bruttomääriä. Veronhuojennuksissa bruttoarvo on sama kuin nimellisarvo. Veronhuojennusta vastaava avustus on kyseisenä vuonna toteutunut säästö

²²⁸ De minimis -tiedonanto.

²²⁹ De minimis -asetus, kohta 14. Ks. myös kohta 15, jonka mukaan kaikkien jäsenvaltioiden on sovellettava samaa laskentamenetelmää avoimuuden, tasapuolisen kohtelun ja vähämerkityksiselle tuelle asetetun enimmäismäärän asianmukaisen soveltamisen varmistamiseksi

²³⁰ Avustukset ja korkotuet (kohta 2), lainat (kohta 3), pääomapanokset (kohta 4), oman pääoman ehtoisten tai luonteisten sijoitusten muotoiset riskirahoitustoimenpiteet (kohta 5), takaukset (kohta 6).

²³¹ De minimis -asetus 4 (7).

²³² De minimis -asetus, kohta 14.

²³³ Asia C-464/05, kohta 48.

²³⁴ De minimis -asetus 3 (6).

veroissa. Myöhemminä vuosina toteutuvat säästöt on saatettava ajan tasalle käyttämällä tuen myöntämisaikajakoitana voimassa olevaa viitekorkoa.

Tuki katsotaan myönnettyksi sillä hetkellä, kun yritykselle annetaan laillinen oikeus tukeen asiaan sovellettavan kansallisen lainsäädännön nojalla, riippumatta ajankohdasta, jolloin vähämerkityksinen tuki maksetaan yritykselle. Kolmen verovuoden jakso määräytyy yrityksen kyseisessä jäsenvaltiossa soveltamien verovuosien perusteella. Useassa erässä maksettava tuki diskontataan myöntämisaikajakoitana mukaiseen arvoon. Jos asetuksessa vahvistettu enimmäismäärä ylittyisi uuden vähämerkityksisen tuen myöntämisen seurauksena, asetusta ei saa soveltaa uuden tuen mihinkään osaan.²³⁵ De minimis -asetusta ei voida soveltaa tuen ylittäessä enimmäismäärän edes siltä osin kuin tuki on enintään sallitun 200 000 euroa²³⁶.

Komissio valvoo sitä, että jäsenvaltiot eivät myönnä yrityksille yhteismarkkinoille soveltumatonta tukea. Tiedonannon mukaan jäsenvaltioiden on helpotettava tämän tehtävän suorittamista perustamalla valvontajärjestelmä, joka takaa sen, että samalle edunsaajalle eri muodoissa myönnetyn vähämerkityksisen tuen yhteenlaskettu kokonaismäärä ei ylitä asetettua rajaa kolmen vuoden ajanjaksolla. Järjestelmän sääntöjen on sisällettävä ehto, että samalle yritykselle myönnetty ylimääräinen vähämerkityksinen tuki ei saa yhdessä yritykselle myönnetyn vähämerkityksisen tuen kokonaismäärän kanssa ylittää asetettua rajaa kolmen vuoden ajanjaksolla.²³⁷

6 De minimis -säännön soveltaminen

6.1 Aluksi

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta selvittänyt työryhmä on selvityksessään katsonut, että EU-sääntelyyn perustuva de minimis -tuki voisi vahvistaa veronhuojennusmenettelyä arvioitaessa EU:n valtiotukisääntelyn suhdetta veronhuojennusmenettelyyn. Selvityksen mukaan veronhuojennukset ovat vuosittain määrältään melko vähäisiä, joten tukien myöntämismenettelyyn tulisi työryhmän käsityksen mukaan soveltaa vähämerkityksistä tukea eli ns. de minimis -tukea koskevaa menettelyä. De minimis -tukea voidaan myöntää

²³⁵ De minimis -asetus, artiklan 3 kohdat 4-7.

²³⁶ Alkio (2010), s. 129.

²³⁷ De minimis -tiedonanto.

enintään 200 000 euroa kolmen verovuoden aikana.²³⁸ Työryhmä totesi, että de minimis -menettelyssä olisi huomioitava seuraavat seikat:

- 1. Ennen veronhuojennusta koskevan päätöksen tekemistä yritykseltä on pyydettyvä ilmoitus kaikista muista de minimis -tuista, jotka se on saanut kuluvan ja kahden edeltävän verovuoden aikana. De minimis -tuen enimmäismäärään luetaan mukaan kaikkien viranomaisten myöntämät de minimis -tuet kuluvan ja kahden aikaisemman verovuoden aikana.*
- 2. Veroviranomaisen on ennen päätöksen tekemistä yritykseltä saadun ilmoituksen perusteella varmistettava, että tuen yhteismäärä ei ylitä 200 000 euron enimmäismäärää.*
- 3. Veronhuojennuspäätöksessä on mainittava, että kyseinen veronhuojennus myönnetään de minimis -tukena.²³⁹*

Huojennuslaissa on asetettu edellytykset veronhuojennuksen myöntämiseen, eikä laissa ole määrätty veronhuojennuksen ylärajasta. De minimis -säännön soveltaminen veronhuojennuksiin merkitsisi muutosta aiempaan käytäntöön. Menettelymuutos voisi johtaa siihen, ettei aiemmin huojennuksen alaiselle veronalaiselle tulolle voitaisi myöntää jatkossa huojennusta, koska de minimis -tuen enimmäismäärä ylittyisi. Siten de minimis -säännön käyttöönotto huojennuskäsittelyssä tulisi tapahtua lainsäädäntöä muuttamalla. Myös yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta selvittänyt työryhmä oli lakimuutoksen kannalla²⁴⁰. Tarkemmat menettelysäännökset voitaisiin kuitenkin ottaa käyttöön huojennusasetuksen muutoksella.

Veronhuojennukset myönnetään määräajalle, enintään viideksi vuodeksi. De minimis -menettelyn käyttöönotto edellyttäisi myös sitä, että siirtymäsäännöksillä säädettäisiin muutoksen voimaantulosta. Siirtymäsääntelyllä taattaisiin mahdollisimman tasapuolinen kohtelu siirryttäessä uuteen menettelyyn ja sääntelyn tulisi siten tapahtua lain tasolla. Koska mahdollisen lakimuutoksen voimaan tullessa voimassaolevat huojennukset on tukia, jotka on myönnetty ennen lain voimaantuloa, ei menettelymuutos ulottuisi näihin päätöksiin. Menettelyä olisi siten perusteltua soveltaa muutoksen voimaantulon jälkeen annettaviin päätöksiin.

²³⁸ VM 31/2009, s. 92.

²³⁹ VM 31/2009, s. 92

²⁴⁰ VM 31/2009, s. 92

6.2 Enimmäismäärän laskenta

De minimis -asetuksen 3 (2) artiklan mukaan jäsenvaltion yhdelle yritykselle myöntämän vähämerkityksisen tuen kokonaismäärä ei saa olla yli 200 000 euroa minkään kolmen verovuoden jakson aikana. Artiklan 5 kohdan mukaan kolmen verovuoden jakso määräytyy yrityksen kyseisessä jäsenvaltiossa soveltamien verovuosien perusteella. Artiklan 6 kohdan mukaan, jos tukea myönnetään muussa muodossa kuin avustuksena, tuen määrä on tuen bruttoavustusekvivalentti. Useassa erässä maksettava tuki diskontataan myöntämisaikajankohdan mukaiseen arvoon.

De minimis -asetuksen 3 (4) artiklan mukaan vähämerkityksinen tuki katsotaan myönnettyksi sillä hetkellä, kun yritykselle annetaan laillinen oikeus tukeen asiaan sovellettavan kansallisen lainsäädännön nojalla, riippumatta ajankohdasta, jolloin vähämerkityksinen tuki maksetaan yritykselle. Yleishyödyllisen yhteisön veronhuojennus voidaan huojennuslain 4 §:n mukaan myöntää enintään viideksi verovuodeksi kerrallaan. Siten laillinen oikeus tukeen myönnetään sillä hetkellä, kun päätös veronhuojennuksen myöntämisestä tehdään. Veronhuojennusta sovelletaan säännönmukaista verotusta toimitettaessa, jolloin muuten veronalaisesta toiminnasta ei vahvisteta veronalaista tulosta tai tappiota. Kuitenkin arvio tuen myöntämisperusteista on tehty huojennuspäätöstä annettaessa eikä oikeutta veronhuojennukseen voida evätä tuloverotuksen toimittamisen yhteydessä²⁴¹, joten soveltaminen tuloverotuksen yhteydessä voidaan tulkita lähinnä ns. tuen maksamisena yhteisölle.

Jos veronhuojennuksen nojalla saatava tuki katsottaisiin myönnettyksi verovuosittain, huojennuksen määrä viiden vuoden ajanjaksolla voisi ylittää 200 000 euron enimmäisrajan, kunhan raja ei ylitä kolmen peräkkäisen verovuoden aikana. Kun tuki kuitenkin katsotaan myönnettyksi sinä päivänä, kun päätös veronhuojennuksen myöntämisestä on tehty, huojennuksen määrä saisi olla enintään 200 000 euroa kaikkien niiden verovuosien osalta, joita päätös koskee²⁴².

Veronhuojennusten osalta bruttoavustusekvivalentin laskemisessa sovellettaisiin de minimis -asetuksen 4 (7) artiklaa, jonka mukaan tuki katsotaan läpinäkyväksi vähämerkityksiseksi tueksi, jos välineessä määrätään ylärajasta, jolla voidaan varmistaa,

²⁴¹ Veronhuojennuksen peruuttaminen tapahtuu huojennuslain 7 §:n nojalla.

²⁴² Mikäli yhteisö ei saisi muita de minimis -tukea kyseisellä kolmen vuoden ajanjaksolla. Muut tuet alentavaisivat huojennuksen enimmäismäärää.

että enimmäismäärää ei ylitetä. Siten ennen veronhuojennuksen myöntämistä tulisi selvittää yhdistyksen kuluvana ja edeltävänä kahtena verovuonna saamien de minimis -tukien määrä. Jos yhteisö on saanut de minimis -tukia, se vaikuttaa huojennettavan veron enimmäismäärään. Huojennuspäätöksellä tulisi asettaa raja huojennettavan veron enimmäismäärälle, jotta de minimis -tuen raja 200 000 euroa ei ylittyisi. Yhteisön kolmen vuoden ajanjaksolla saamat muut de minimis -tuet vaikuttaisivat huojennuspäätöksellä asetettavaan enimmäismäärään alentavasti.

Jos yhteisölle on myönnetty veronhuojennus, avustus on toteutunut säästö veroissa. Eli määrä on se vero, josta yhteisö vapautetaan huojennuspäätöksen nojalla. Huojennetusta toiminnasta ei myöskään vahvisteta tappiota, joten on arvioitava myös sitä, tulisiko huojennetun toiminnan tappion vaikuttaa tuen määrää alentavasti. Mikäli yhteisölle ei olisi myönnetty veronhuojennusta, se saisi vähentää aiempina verovuosina vahvistetut tappiot seuraavien kymmenen verovuoden aikana sitä mukaa kuin tuloa syntyy²⁴³. Veronhuojennuksen nojalla saatu säästö veroista on siten pienempi, jos toiminta on joinakin verovuosina tappiollista. Siten enimmäismäärää laskettaessa olisi perusteltua ottaa huomioon myös tappiolliset vuodet. Mikäli kahtena ensimmäisenä huojennettuna verovuotena yhteisön veronalainen toiminta tuottaa tulosta, kolmannelta verovuodelta vahvistettava tappio kuitenkin ei tässä tapauksessa alentaisi aiempien verovuosien verotettavaa tuloa vaan vaikuttaa vasta seuraavilta verovuosilta suoritettaviin veroihin.

Tappiot ovat vähennyskelpoisia seuraavan kymmenen verovuoden ajan. Siten olisi ratkaistava myös se, vaikuttavatko ne tuen määrään vain sillä ajanjaksolla, jolle kyseinen huojennus on myönnetty, vai vaikuttaisivatko ne myös seuraavalla huojennuspäätöksellä myönnettävän tuen määrään. Ottaen huomioon, että huojennettavan veron enimmäismäärää seurattaisiin vain niiden verovuosien osalta, joita veronhuojennus koskee, olisi perusteltua ulottaa tappioiden vaikutus vain kyseisille verovuosille.

Huojennuspäätöksellä tulisi asettaa enimmäismäärä huojennettavalle verolle, huomioiden kuluvana ja edellisenä kahtena vuonna myönnettyt muut de minimis -tuet. Jos yhteisö ei olisi saanut kyseisellä ajanjaksolla de minimis -tukia, huojennuspäätöksellä voitaisiin asettaa enimmäismääräksi 200 000 euroa. Tuki on enimmäismäärä, joten voi olla, että todellinen huojennetun veron määrä jää tätä alhaisemmaksi. Jos yhteisö saa kolmen

²⁴³ TVL 119 ja 120 §

vuoden kuluessa huojennuksen myöntämisestä muita uusia de minimis -tukia, on arvioitava, ottaako uuden tuen myöntäjä huomioon de minimis -tukena myönnetyn veronhuojennuksen enimmäismäärän vai toteutuneen huojennetun veron määrän. Tuenmyöntäjän harkitessa uuden tuen myöntämistä ei kuitenkaan ole vielä tiedossa, mikä huojennetun veron määrä todellisuudessa tulee olemaan. Ylärajan määrittämisellä on tarkoitettu de minimis -asetuksella sitä, että niin kauan kuin tuen tarkka määrä ei ole tai ei vielä ole tiedossa, jäsenvaltion on oletettava, että tuen määrä vastaa ylärajaa, jotta voidaan varmistaa, että useat tukitoimenpiteet yhdessä eivät ylitä tässä asetuksessa vahvistettua enimmäismäärää, ja soveltaa kasautumista koskevia sääntöjä²⁴⁴. Siten tuenmyöntäjän on otettava huomioon koko veronhuojennuksen enimmäismäärä ja mikäli enimmäismäärä on 200 000 euroa, ei uutta de minimis -tukea voitaisi myöntää. Jos yhteisön harjoittama huojennuksen alainen toiminta on niin vähäistä, että huojennettavan veron määrä ei olisi lähelläkään enimmäismäärää, voitaisiin pitää perusteltuna, että yhteisö voisi hakemuksella esittää näkemyksensä tuen enimmäismäärästä. Ratkaisu olisi perusteltu etenkin sellaisessa tilanteessa, jossa yhteisö tulee saamaan muita de minimis -tukia, jolloin huojennus ei estäisi uuden de minimis -tuen myöntämistä kolmen vuoden kuluessa sallitun enimmäismäärän rajoissa.

De minimis -tukien kokonaismäärässä otetaan huomioon yhden yrityksen kolmen verovuoden ajanjakson aikana saamat tuet. De minimis -asetuksen 2 artiklan mukaan asetusta sovellettaessa yhteen yritykseen sisältyvät kaikki yritykset, joiden välillä vallitsee vähintään yksi seuraavista suhteista:

- a) yrityksellä on enemmistö toisen yrityksen osakkeenomistajien tai jäsenten äänimäärästä;
- b) yritys on oikeutettu asettamaan tai erottamaan toisen yrityksen hallinto-, johto- tai valvontaelimen jäsenten enemmistön;
- c) yrityksellä on oikeus käyttää määräysvaltaa toisessa yrityksessä tämän kanssa tehdyn sopimuksen taikka tämän perustamiskirjan, yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen määräyksen nojalla;
- d) toisen yrityksen osakkeenomistajana tai jäsenenä olevan yrityksen hallinnassa on toisen yrityksen muiden osakkeenomistajien tai jäsenten

²⁴⁴ De minimis -asetus, kohta 14

kanssa tehdyn sopimuksen nojalla yksin enemmistö kyseisen yrityksen osakkeenomistajien tai jäsenten äänimäärästä.

Myös yritykset, joilla on jokin edellä tarkoitetuista suhteista yhden tai useamman toisen yrityksen kautta, katsotaan yhdeksi yritykseksi.

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta selvittänyt työryhmä on selvityksessään todennut, että de minimis -sääntely liittyy vain taloudelliseen toimintaan ja esimerkiksi paikallisyhdistykset päättänevät varsin itsenäisesti harjoittamansa taloudellisen toiminnan luonteesta ja laajuudesta. Siten työryhmä katsoi, että konsernimäärittelyyn liittyvä kasaantumissääntö ei käytännössä tule sovellettavaksi yhdistysten osalta.²⁴⁵ Yhdistyksillä ja säätiöillä ei ole omistajia vastaavasti kuin osakeyhtiöillä. Kuitenkin myös yhdistyksillä ja säätiöillä voi olla de minimis -asetuksen 2 artiklassa tarkoitettua määräysvaltaa toisessa yrityksessä, jolloin toiselle yritykselle myönnetyt de minimis -tuet tulisi ottaa huomioon. Esimerkiksi yleishyödyllinen säätiö, jolla on myös taloudellista toimintaa, voi omistaa taloudellista toimintaa harjoittavat osakeyhtiön osakkeet ja siten käyttää yhtiössä määräysvaltaa. Ennen veronhuojennuksen myöntämistä säätiölle tulisi selvittää myös sen omistaman osakeyhtiön saamat de minimis -tuet. Vaikka konsernimäärittely ei pääsääntöisesti tulisi sovellettavaksi veronhuojennusta hakevien yleishyödyllisten yhteisöjen osalta, ennen veronhuojennuksen myöntämistä olisi kuitenkin selvitettävä onko hakijana olevalla yhteisöllä sellainen suhde yhteen tai useampaan yritykseen, että ne yhdessä muodostavat yhden yrityksen.

6.3 Seuranta

De minimis -tiedonannon mukaan komissio valvoo sitä, että jäsenvaltiot eivät myönnä yrityksille yhteismarkkinoille soveltumatonta tukea. Jäsenvaltioiden on helpotettava tämän tehtävän suorittamista perustamalla valvontajärjestelmä, joka takaa sen, että samalle edunsaajalle eri muodoissa myönnetyn vähämerkityksisen tuen yhteenlaskettu kokonaismäärä ei ylitä asetettua rajaa kolmen vuoden ajanjaksolla. Järjestelmän sääntöjen on sisällettävä ehto, että samalle yritykselle myönnetty ylimääräinen vähämerkityksinen tuki ei saa yhdessä yritykselle myönnetyn vähämerkityksisen tuen kokonaismäärän kanssa ylittää asetettua rajaa kolmen vuoden ajanjaksolla.²⁴⁶

²⁴⁵ VM 31/2009, s. 86.

²⁴⁶ De minimis -tiedonanto, s. 9-10.

Työ- ja elinkeinoministeriö (TEM) toimii Suomessa EU:n valtiontukisääntöjen asiantuntijatahona ja koordinaatioviranomaisena. TEM on julkaissut de minimis -tuista oppaan, jonka tarkoituksena on antaa tukea myöntäville viranomaisille selkeä kuva de minimis -tuesta tukimuotoja ja käytännönläheistä apua tukipäätöksen valmistelemisen tueksi.²⁴⁷ Oppaan mukaan Suomessa ei ole käytössä keskitettyä de minimis -tukien seurantajärjestelmää, vaan on tuen saajan vastuulla ilmoittaa tukea myöntäville viranomaiselle pyynnöstä, kuinka paljon de minimis -tukea sille on myönnetty.²⁴⁸

6.4 Ehdotus

Edellä mainitut seikat huomioon ottaen de minimis -menettely voitaisiin ottaa käyttöön seuraavasti:

1. Yhteisö antaisi veronhuojennushakemuksellaan kirjallisesti tai sähköisesti²⁴⁹ tiedot seuraavista seikoista
 - a. onko yhteisöllä de minimis -asetuksen 2 artiklan tarkoittama suhde yhteen tai useampaan yritykseen
 - b. yhteisön ja asetuksen 2 artiklassa tarkoitettujen yritysten hakemusvuonna ja kahtena edeltävänä vuonna saamat de minimis -tuet
 - c. mikäli yhteisö on hakemuksentekohetkellä hakenut muita de minimis -tukia, joita ei ole vielä myönnetty, näistäkin tulisi antaa tieto
 - d. halutessaan yhteisö voisi esittää huojennettavalle verolle enimmäismäärän
2. Hakemuksen käsittely
 - a. mikäli enimmäismäärä on jo täynnä, hakemus hylätään.
 - b. mikäli huojennuksen edellytykset täyttyvät ja de minimis -kiintiötä on jäljellä, hakemus hyväksytään enintään jäljellä olevan kiintiön suuruisena
 - c. mikäli päätöksen antaminen viivästyy, tulisi hakijalta pyytää uudet ajankohtaiset tiedot de minimis -tuista
3. Enimmäismäärän määrittäminen

²⁴⁷ TEM 21/2016, s. 5 ja 8.

²⁴⁸ TEM 21/2016, s. 27.

²⁴⁹ De minimis -asetuksen 6 (1) artiklan mukaan tiedot on saatava yritykseltä kirjallisessa tai sähköisessä muodossa.

- a. enimmäismäärän laskennassa huomioidaan päätöspäivän ja kahtena sitä edeltävänä verovuonna saadut tuet
 - b. jos yhteisö on saanut muita de minimis -tukia kolmen vuoden ajanjaksolla, huojennettavan veron määrä voi olla enintään jäljellä olevan de minimis -kiintiön verran
 - c. mikäli yhteisö on esittänyt hakemuksellaan enimmäismäärää, asetetaan enimmäismäärä sen mukaisesti, mikäli se on de minimis -kiintiön sallimissa rajoissa
4. Huojennuspäätöksellä ilmoitetaan seuraavat tiedot
- a. tieto yrityksen kolmen verovuoden aikana saamien muiden de minimis -tukien määrästä tai siitä, ettei muita de minimis -tukia ole saatu
 - b. huojennettavan veron enimmäismäärä bruttoekvivalentilla ilmaistuna sekä tieto siitä, että enimmäismäärän ylittävältä osalta huojennusta ei sovelleta
 - liitteenä ohjeistus enimmäismäärän laskemisesta
 - c. tieto siitä, että tuki on luonteeltaan de minimis -tukea
 - d. suora viittaus de minimis -asetukseen, asetuksen nimi ja tiedot julkaisemisesta Euroopan unionin virallisessa lehdessä²⁵⁰
5. Tukipäätöksen taltiointi
- a. de minimis -asetuksen soveltamista koskevat tiedot taltioidaan ja kootaan ja säilytettävien asiakirjojen tulee sisältää kaikki tiedot sen osoittamiseksi, että asetuksen vaatimuksia on noudatettu
 - b. tiedot säilytetään kymmenen verovuoden ajan tuen myöntämispäivästä
6. Huojennuksen soveltaminen
- a. yhteisö ilmoittaa huojennuspäätöksen alaisesta toiminnasta syntyneen tuloksen tai tappion määrän veroilmoituksella
 - b. säännönmukaisessa verotuksessa huojennusta sovelletaan vain päätöksessä asetettuun enimmäismäärään asti ja enimmäismäärän ylittävältä osalta on suoritettava veroa

²⁵⁰ TEM on esittänyt oppaassaan esimerkin tukipäätöksellä tehtävästä viittauksesta (TEM 21/2016, s. 26): ”Tuki, joka on määrältään X euroa, myönnetään vähämerkityksisenä eli ns. de minimis -tukena. Tuen myöntämisessä noudatetaan Komission asetusta (EU) N:o 1407/2013, annettu 18 päivänä joulukuuta 2013, perustamissopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen. (Julkaistu EUVL nro L 352, 24.12.2013).”

Kolmen vuoden ajanjakso lasketaan ensimmäisestä de minimis-ehdot täyttävästä päätöksestä lähtien ja tilannetta tarkastellaan jatkuvasti. Kuluvana verovuonna sekä kahtena edeltävänä verovuonna myönnetyn tuen kokonaismäärä ei saa ylittää de minimis-kynnystä. Tukea ei tarvitse jakaa tasaisesti kolmelle vuodelle.²⁵¹ Yhteisön huojennuksen myöntämispäivän jälkeen saamat tuet eivät vaikuttaisi huojennuksen enimmäismäärään, koska veronhuojennuksena annettu tuki on jo myönnetty. Siten muiden tukien määrää ei ole tarpeen seurata muuten kuin huojennusta myönnettäessä. Yhteisön tulisi kuitenkin ilmoittaa huojennuksena saatu tuki muille tuenmyöntäjille ennen uuden muun de minimis-tuen myöntämistä.

7 Johtopäätökset

Yleishyödyllisten yhteisöjen erityinen asema tuloverotuksessa on perustunut siihen, että ne toimivat merkittävällä tavalla yleiseksi hyväksi, eikä niiden toimintamahdollisuuksia ole haluttu vaarantaa. Toisaalta sääntelyssä on otettu huomioon vastaavaa toimintaa harjoittavien yrittäjien kilpailuasema suhteessa yleishyödyllisiin yhteisöihin. Yleishyödylliset yhteisöt voivat harjoittaa elinkeinotoimintaa ja voittoa tavoittelevien yritysten kanssa samoista asiakkaista. Siten tasapuolisen kilpailuaseman takaamiseksi myös yleishyödylliset yhteisöt on säädetty verovelvollisiksi elinkeinotulostaan.²⁵²

Elinkeinotoiminnan veronalaisuuteen on kuitenkin tehty poikkeus huojennuslailla, jonka mukaan eräiden yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavat yhteisöt voidaan vapauttaa tuloveron maksamisesta. Sääntelyn piirissä olevien yhteisöjen on katsottu harjoittavan yhteiskunnan kannalta merkittävää toimintaa, joten vapautusta on pidetty tarkoituksenmukaisena.²⁵³ Myös huojennuslakia säädettäessä otettiin kilpailunäkökohdat huomioon ja elinkeinotulon osalta edellytyksenä on, ettei veronhuojennus merkitse vähäistä suurempaa kilpailuhaittaa muille vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille. Yleishyödyllisen yhteisön veronhuojennuksesta yhteiskunnallisesti merkittävään toimintaan saaman tuen merkitystä on punnittu vasten tasapuolista kilpailuasemaa ja vähäisen kilpailuhaitan aiheutuminen on sallittu.²⁵⁴

²⁵¹ Parikka – Siikavirta (2010), s. 48.

²⁵² HE 40/1974, s. 6-7.

²⁵³ HE 47/1976, s. 2.

²⁵⁴ HE 47/1976, s. 3.

Kansallisessa sääntelyssä on kuitenkin otettava huomioon EU-oikeudellinen sääntely. Vaikka verotus kuuluu lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden määräysvaltaan, verolainsäädännön tulee olla yhteensopiva EU:n valtioneuvoston sääntelyn kanssa.²⁵⁵ Jäsenvaltion toteuttama verosääntely tai -toimenpide voidaan katsoa SEUT 107 (1) artiklassa tarkoitetuksi kielletyksi valtiontueksi.

EU:n kilpailuoikeudellisia säännöksiä sovelletaan yritysten toimintaan. EU:n tuomioistuin on määritellyt yrityksen käsitteeseen kuuluvaksi kaikki taloudellista toimintaa harjoittavat yksiköt riippumatta niiden oikeudellisesta muodosta tai rahoitustavasta.²⁵⁶ Oikeuskäytännössä on katsottu, että myös voittoa tavoittelematon aatteellinen yhdistys voidaan katsoa yritykseksi, mikäli se harjoittaa taloudellista toimintaa²⁵⁷. Kun toiminta kilpailee voittoa tavoittelevien toimijoiden kanssa, merkitystä ei ole sillä, vaikka aatteellinen yhdistys tarjoaisi tavaroita ja palveluja voittoa tavoittelematta²⁵⁸. Myös voittoa tavoittelemattomat yhdistykset voivat kilpailla keskenään²⁵⁹. Komissio on katsonut, että EU:n kilpailuoikeuden taloudellisen toiminnan käsite vaikuttaa olevan kattavampi kuin TVL 23 §:n mukainen elinkeinotoiminnan käsite²⁶⁰.

Tutkielmassani olen tullut siten johtopäätökseen, että myös yleishyödyllisiä yhteisöjä voidaan pitää yrityksinä, joihin sovelletaan EU:n kilpailuoikeudellisia säännöksiä. Yleishyödyllisten yhteisöjen taloudellisena toimintana voidaan pitää niiden harjoittamaa elinkeinotoimintaa sekä osin myös niiden harjoittamaa yleishyödyllistä toimintaa. Veronalaisen kiinteistötulon osalta rajanveto ei ole kuitenkaan yhtä selkeä kuin elinkeinotulon osalta. Olen hakenut rajanvetoa hallituksen tulolähdejaon poistamista koskevan esitysluonnoksessa²⁶¹ tarkoitettua kiinteistöliiketoiminnan käsitteen kautta ja tullut johtopäätökseen, että ainakin kiinteistöliiketoimintana pidettävää vuokraustoimintaa voidaan pitää taloudellisena toimintana. Siten on perusteltua, että veronhuojennuksen myöntämisedellytyksiä arvioitaisiin tältäkin osin kilpailuhaitan eikä käyttötarkoituksen perusteella. Toisaalta myös kiinteistöliiketoiminnan käsitteen

²⁵⁵ Alkio (2010), s.67.

²⁵⁶ Asia C-97/08 P, Akzo Nobel NV vs. komissio, kohta 54 ja asia C-49/07, MOTOE, kohta 21.

²⁵⁷ Asia C-49/07, MOTOE, kohta 22.

²⁵⁸ Asia C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze, kohta 123.

²⁵⁹ C-49/07, MOTOE, kohta 28.

²⁶⁰ Komission vastaus 20.3.2014.

²⁶¹ Hallituksen esitysluonnos 20.3.2018

ulkopuolelle jäävää pienimuotoista vuokraustoimintaa harjoitetaan samoilla markkinoilla muiden vuokraustoimintaa harjoittavien yritysten kanssa, mutta toiminnan vähäisyyden vuoksi kilpailunäkökohtien ei ole katsottu edellyttävän toiminnan verottamista jatkossa elinkeinotoimintana.

SEUT 107 (1) artiklan mukaan kielletty valtiontuki on muodossa tai toisessa myönnetty valtion varoista; valikoiva eli se suosii tiettyä yritystä tai tuotannon alaa; tuki vaikuttaa kilpailuun vääristämällä tai uhkaamalla vääristää sitä; sekä sillä on kauppavaikutus eli se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

Tutkielmassani olen tullut johtopäätökseen, että yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennusten voitaisiin katsoa täyttävän kaikki artiklassa tarkoitettut edellytykset. Veronhuojennuksia on EU:n tuomioistuimen oikeuskäytännössä pidetty valtion varoista myönnettynä tukena²⁶². Toiseksi tuki voidaan myöntää vain yleishyödylliselle yhteisölle, eli tuen piiriin ei voi päästä vastaavaa toimintaa harjoittavaa voittoa tavoittelevaa yritystä. Euroopan komission mukaan elinkeinotulon osalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, sovelletaan erilaista verokohtelua, periaatteessa kyse on lähtökohtaisesti SEUT 107 (1) artiklassa tarkoitettusta valikoivasta edusta²⁶³.

Kilpailu- ja kauppavaikutuskriteeriä on arvioitu usein yhdessä. Kriteerin on oikeuskäytännössä katsottu täyttyvän helposti, eikä edellytyksenä ole ollut se, että tuensaja harjoittaisi vientiä²⁶⁴. Myöskään yrityksen pienellä koolla tai tuen suhteellisen vähäisellä merkityksellä ei estä kriteerin täyttymistä²⁶⁵. Tosiasiallisen kilpailun vääristymisen osoittamista ei ole edellytetty vaan riittää sen tutkiminen, onko kilpailun vääristyminen mahdollista²⁶⁶. Komissio on verotiedonannossaan katsonut, että edellytyksen lähtökohtana on, että edunsaaja harjoittaa taloudellista toimintaa kyseisillä markkinoilla toiminnan muodosta tai rahoitustavasta riippumatta²⁶⁷. Veronhuojennukset eivät koske tiettyä toimialaa tai markkinoita, joten yleispätevää linjausta ei voida tehdä. Yleishyödylliset yhteisöt harjoittavat kuitenkin elinkeinotoimintaansa

²⁶² Asia C-387/92, Banco Exterior de España, kohta 14.

²⁶³ Komission vastaus 20.3.2014.

²⁶⁴ Yhdistetyt asiat C-278/92, C-279/92 ja C-280/92 Espanja v. komissio.

²⁶⁵ Parikka – Siikavirta (2010), s. 43-44.

²⁶⁶ Parikka – Siirtavirta (2010), s.42.

²⁶⁷ Verotiedonanto, kohta 11.

kilpailuolosuhteissa ja veronhuojennus tuo niille kilpailuetua muihin vastaavaa toimintaa harjoittaviin nähden. Yleishyödyllinen yhteisö voi myös vuokraustoiminnallaan kilpailla muiden yritysten kanssa. Siten myös kilpailu- ja kauppavaikutuskriteerin voitaisiin katsoa täyttyvän.

Euroopan unionin komissiolle tehtiin 4.9.2009 kantelu, jossa pyydettiin selvittämään ovatko yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennukset hyväksyttäviä yhteismarkkinoilla ja voidaanko veronhuojennuksiin soveltaa de minimis -sääntöä²⁶⁸. Komissio ei ottanut kanteluasiassa antamassaan vastauksessaan kantaa siihen, voidaanko veronhuojennuksia pitää kiellettyinä valtiontukena. Komissio kuitenkin totesi, että lähtökohtaisesti tilanteessa, jossa elinkeinotulon osalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, sovelletaan erilaista verokohtelua, periaatteessa kyse on lähtökohtaisesti SEUT 107 (1) artiklassa tarkoitettusta valikoivasta edusta. Komissio suositteli, että Suomen lainsäädäntö saatettaisiin valtiontukisääntöjen mukaiseksi kokonaisuudessaan.²⁶⁹

Valtiovarainministeriö on katsonut, ettei yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksilla ole sellaista vaikutusta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, että SEUT 107 (1) artiklassa tarkoitettun valtiontuen tunnusmerkkien voitaisiin katsoa täyttyvän. Toissijaisesti valtiovarainministeriö on katsonut, että veronhuojennuksia voidaan pitää voimassaolevana tukena, mihin komissio ei kuitenkaan vastauksessaan ottanut kantaa.²⁷⁰ Voimassa olevalla tuella tarkoitetaan tukia, jotka olivat olemassa ennen perustamissopimuksen voimaantuloa kyseisessä jäsenvaltiossa ja, jotka on otettu käyttöön ennen perustamissopimuksen voimaantuloa ja, joita voidaan soveltaa edelleen perustamissopimuksen voimaantulon jälkeen. Huojennuslaki on säädetty ja sitä on sovellettu ennen Suomen liittymistä Euroopan unioniin. Myöskään veronhuojennusten soveltamisalaa ei ole laajennettu siten, että se voitaisiin katsoa uudeksi tueksi.

Vaikka komissio ei varsinaisesti asettanut Suomelle kanteluasiassa velvoitteita, lojaliteettiperiaatteen mukaisesti Suomella voitaisiin katsoa olevan velvollisuus komission esittämän kannan mukaisesti saattaa yleishyödyllisiä yhteisöjä koskeva lainsäädäntö valtiontukisääntöjen mukaiseksi. Ensimmäinen askel tähän suuntaan on

²⁶⁸ Kantelu 22.9.2009.

²⁶⁹ Komission vastaus 20.3.2014.

²⁷⁰ VM selvitys 8.6.2010 ja Komission vastaus 20.3.2014.

tulolähdejaon poistamista koskevan sääntelyn myötä kiinteistöliiketoiminnan katsominen elinkeinotoiminnaksi²⁷¹. Veronhuojennusten osalta on selvitetty mahdollisuutta soveltaa de minimis -säännön soveltamista veronhuojennuksiin, mutta toimenpiteitä ei kuitenkaan ole vielä tehty.²⁷²

Mikäli veronhuojennukset myönnettäisiin de minimis -säännön mukaisina enintään sallittuun enimmäismäärään asti, kilpailu- ja kauppavaikutuskriteeri ei täytyisi tuen vähämerkityksisyydestä johtuen. De minimis -säännön soveltamisen ei suoranaisesti voitane katsoa sisältävän kannanottoa kielletyn valtion tuen kriteerien täyttymisestä, mutta sillä voitaisiin varmistua siitä, etteivät edellytykset täyty²⁷³. Tutkielmani luvussa 6 olen esittänyt ehdotuksen siitä, miten de minimis -sääntöä voitaisiin soveltaa yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksiin. Säännön soveltamisesta tulisi säätää lain tasolla, mutta tarkemmat menettelysäännökset voitaisiin sisällyttää huojennusasetukseen.

Myös tulolähdejaon poistamisella on todennäköisesti vaikutuksensa yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksiin, sillä kiinteistön tuottaman tulon tulolähde vaikuttaa sovellettavaan edellytykseen. Hallitus on antanut esitysluonnoksen yhteisöjen tulolähdejaon poistamisesta.²⁷⁴ Verohallinto on antanut muutosta hallituksen esitysluonnoksesta lausunnon, jossa se on kiinnittänyt huomiota mm. vaikutuksiin yleishyödyllisille yhteisöille myönnettäviin veronhuojennuksiin. Lausunnon mukaan:

Kiinteistöliiketoiminnan käsite vaikuttaa myös eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain soveltamiseen. Mainitun lain mukaisen erityisen veronhuojennuksen saa muiden edellytysten täytyessä kiinteistön tuottamasta tulosta, jos kiinteistöä käytetään pääasiallisesti yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen. Vastaavasti elinkeinotoiminnan osalta edellytys on se, että veronhuojennus ei saa aiheuttaa vastaavaa toimintaa harjoittaville haittaa, joka ei ole vähäinen. Jos laajamittainen kiinteistön vuokraus olisi esitettyjen muutosten johdosta osassa tilanteita elinkeinotoimintaa, muuttuisi tältä osin myös se peruste, jolla huojennuksen saaminen ratkaistaan. Edellä todettu olisi perusteltua mainita

²⁷¹ Hallituksen esitysluonnos 22.3.2018.

²⁷² VM 31/2009, s. 92.

²⁷³ TEM 21/2016, s. 5: ”Hallinnollisesti kevyt tapa huomioida EU:n valtioneuvoston päätökset on myöntää tuki vähämerkityksistä eli ns. de minimis -tukea koskevan säännön perusteella.”

²⁷⁴ Hallituksen esitysluonnos 22.3.2018.

*lain esitöissä. Samassa yhteydessä voisi mahdollisesti todeta, millä tavoin muutokset vaikuttaisivat jo myönnettyihin huojennuksiin.*²⁷⁵

Hallituksen esitysluonnoksessa ei ole mainittu veronhuojennuksia. Koska yleishyödyllisen yhteisön saaman kiinteistön tuottaman tulon tulolähde vaikuttaa huojennusedellytysten arviointiin, on tulolähdejaon muutoksella vaikutusta veronhuojennuksiin. Nähtäväksi jää, miten mahdolliset vaikutukset huomioidaan.

²⁷⁵ Verohallinnon lausunto 4.5.2018 s. 5-6.