



Säätiöiden valtiontuki ja valvonta

Valtiontalouden tarkastusviraston
tuloksellisuustarkastuskertomus 210/2010



Säätiöiden valtiontuki ja valvonta

ISSN 1796-9506 (nid.)
ISSN 1796-9514 (PDF)
ISBN 978-952-499-145-2 (nid.)
ISBN 978-952-499-146-9 (PDF)

Edita Prima Oy
Helsinki 2010

Valtiontalouden tarkastusviraston tuloksellisuustarkastuskertomus

Dnro 29/54/2008

Valtiontalouden tarkastusvirasto on suorittanut tarkastussuunnitelmaansa sisältyneen Säätiöiden valtiontukea ja valvontaa koskeneen tarkastuksen. Tarkastus on tehty tarkastusviraston tuloksellisuustarkastuksesta antaman ohjeen mukaisesti.

Tarkastuksen perusteella tarkastusvirasto on antanut tarkastuskertomuksen, joka lähetetään oikeusministeriölle, Patentti- ja rekisterihallitukselle, työ- ja elinkeinoministeriölle, valtiovarainministeriölle ja Verohallitukselle, sekä tiedoksi eduskunnan tarkastusvaliokunnalle ja valtiovarain controller -toiminnolle.

Tarkastuksen jälkiseurannassa tarkastusvirasto tulee selvittämään, mihin toimenpiteisiin tarkastuskertomuksessa esitettyjen kannanottojen johdosta on ryhdytty. Jälkiseuranta tehdään vuonna 2013.

Helsingissä 19. päivänä elokuuta 2010

Ylijohtaja Vesa Jatkola

Johtava tuloksellisuustarkastaja Kirsti Sälli

Tarkastuksen tekijät:

Johtava tuloksellisuustarkastaja Kirsti Sälli
Tuloksellisuustarkastuspäällikkö Marko Männikkö
Tuloksellisuustarkastuspäällikkö Esa Pirilä
Tuloksellisuustarkastuspäällikkö Arto Seppovaara

Tarkastetusta toiminnasta vastuulliset hallinnonalat:

työ- ja elinkeinoministeriö
valtiovarainministeriö

Asiasanat:

säätiö, tuloverolaki, veronhuojennuslaki, verotuki, yleishyödyllinen yhteisö

Sisällys

Tiivistelmä	7
Resumé	11
1 Johdanto	15
2 Tarkastusasetelma	17
2.1 Tarkastuskohteen kuvaus	17
2.1.1 Säätiölaki ja aloite sen uudistamiseksi	17
2.1.2 Säätiön hyödyllisyys ja hallinto	18
2.1.3 Patentti- ja rekisterihallituksen säätiöasiat	19
2.1.4 Säätiöiden liiketoiminta säätiölain mukaan	21
2.1.5 Säätiöt ja verotus	22
2.1.6 Viranomaisvalvonnan tila, tarve ja vaihtoehdot	26
2.1.7 Säätiöitä koskevan tiedon määrä ja laatu	28
2.1.8 Säätiöiden tarkoitusten ja toiminnan luonteen muuttuminen	30
2.1.9 Kolmannen sektorin kasvu ja sen julkinen rahoitus	32
2.1.10 Sektoreiden välinen kilpailuneutraliteetti	34
2.1.11 EU:n valtioneuvoston sääntö	36
2.1.12 Kilpailuneutraliteetti	40
2.2 Tarkastuskysymykset ja -kriteerit	41
2.3 Tarkastuksen rajaukset	43
2.4 Tarkastusaineistot ja -menetelmät	45
3 Tarkastushavainnot	47
3.1 Säätiöiden talous ja toiminta tutkimusten ja tilastojen valossa	47
3.1.1 Säätiöiden työllistyvyys	47
3.1.2 Säätiöiden varallisuus	48
3.1.3 Säätiöiden tulojen käyttö hyödyllisiin tarkoituksiin	53
3.1.4 Säätiöiden jakama tuki taiteille ja kulttuurille	54
3.1.5 Järjestöjen, yritysten ja julkisen vallan toiminta markkinoilla	55
3.2 Case Petrea	57
3.2.1 Hallituksen esitys	57
3.2.2 Eri viranomaistahojen näkemykset	59
3.2.3 Yleishyödyllinen, elinkeinotoimintaa harjoittava säätiö	60
3.3 Patentti- ja rekisterihallitus säätiöiden ja niiden liiketoiminnan valvojana	62
3.3.1 Tavoiteltu valvonnan taso ja resurssit	62
3.3.2 Lailisuus- vai tarkoituksenmukaisuusvalvontaa	64

3.3.3	Lupaviranomaisen liiketoimintaa koskevat linjaukset	66
3.3.4	Elinkeinotoimintaa harjoittavan säätiön perustaminen	67
3.3.5	Elinkeinotoiminnan valvonta	69
3.3.6	Vuosivalvonta	70
3.3.7	Suoritemaksujen poikkeaminen omakustannusarvosta	72
3.4	Säätiöt ja verotus	76
3.4.1	Yleishyödyllisyys ja oikeuskäytännön merkitys	76
3.4.2	Yleishyödyllisten säätiöiden määrä	78
3.4.3	Verotukien määrä, ohjaus ja seuranta	79
3.4.4	Yleishyödyllisten yhteisöjen verotukien perusteet	81
3.4.5	Yleishyödyllisen toiminnan osuus	82
3.4.6	Verohallituksen ohjaus ja sen haasteet	84
3.4.7	Yleishyödyllisyysstatuksen säilyminen verotuksessa	85
3.4.8	Verottajan edellytykset arvioida yleishyödyllisyyttä	87
3.4.9	Verotustietojen julkisuus ja salassapito	89
3.4.10	Apurahasäätiön yleishyödyllisyyden määrittelyn erityispiirteet	91
3.4.11	Laskelma verotukien ja vastineen määrästä eräissä apurahasäätiöissä	93
3.4.12	Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan laajuus ja kriteerit	95
3.4.13	Elinkeinotoiminnan läheisyys yleishyödylliseen tarkoitukseen	98
3.4.14	Verovapaa elinkeinotoiminta (TVL 23 §:n 3 momentti)	100
3.4.15	Arvopaperikauppa	101
3.4.16	Huoneistojen ja kiinteistöjen vuokraaminen	102
3.4.17	Yleishyödyllisten veroilmoitus ja valvonta	104
3.4.18	Yleishyödyllisyyden edellytykset ja valvonta Ruotsissa	108
3.5	Säätiöt ja veronhuojennukset	111
3.5.1	Huojennuksen tavoitteet	111
3.5.2	Huojennusta koskevien tietojen julkisuus	113
3.5.3	Huojennuksia koskeva tilasto- ja tutkimustieto	114
3.5.4	Huojennuskäytäntö	115
3.5.5	Huojennuskäytäntö ja kilpailuvaikutukset	117
4	Tarkastusviraston kannanotot	120
	Lähteet	127

Säätiöiden valtioneuvoston ja valvonta

Suomessa on noin 2 900 säätiölain (109/1930) mukaista säätiötä. Patentti- ja rekisterihallitus myöntää säätiöiden perustamisluvat, vahvistaa niiden säännöt ja sen tehtävänä on myös valvoa, että säätiöiden hallintoa hoidetaan lain ja säätiön sääntöjen mukaisesti. Julkinen valta tukee myös taloudellisesti säätiöiden toimintaa. Verotuet ovat yksi keskeinen tukimuoto. Verottaja on pitänyt mahdollisesti jopa noin 90 prosenttia säätiöistä tuloverolaisissa (1535/1992) tarkoitettuina yleishyödyllisinä yhteisöinä. Tällöin säätiön, kuten muidenkin yleishyödyllisinä pidettyjen yhteisöjen, verotus on muita verovelvollisia kevyempää, sillä toiminta on tulojen koostumuksesta riippuen joko kokonaan tai osittain verovapaata. Lisäksi, mikäli yleishyödyllisen säätiön ja muun yhteisön katsotaan harjoittavan laissa eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista (680/1976) tarkoitettua yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa, voidaan yhteisön tuloverolain mukaiset verot huojentaa kokonaan tai osittain.

Tarkastuksessa selvitetiin, onko eduskunnalla ja valtioneuvostolla edellytykset toteuttaa tuloksellista säätiöihin kohdistuvaa ohjausta ja valvontaa sekä saako valtio säätiöille myönnettyillä veroeduilla, muulla julkisella tukemisella ja lakisääteisellä valvonnalla aikaan tehokkaasti ja riittävästi tavoiteltuja yhteiskunnallisia vaikutuksia haittaamatta liiallisesti muiden toimijoiden toimintaedellytyksiä.

Tarkastuksessa ilmeni, että viranomaiset eivät ole selvittäneet sitä, saadanko verotuilla ja valvonnalla tehokkaasti ja riittävästi aikaan tavoiteltuja yhteiskunnallisia vaikutuksia. Mahdolliseen kilpailuhaittaan ei ole kiinnitetty riittävästi huomiota. Tarkastusvirasto katsoo, että niin säätiölaitosta kuin yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskeva sääntely on otettava uudistettavaksi, sillä sääntely ei enää täytä niihin kohdistettavia vaatimuksia eikä myöskään takaa kilpailuneutraaliteetin toteutumista.

Säätiöitä koskeva tietoperusta on heikko, sillä tilastot, tutkimukset ja viranomaisten rekisterit tuottavat vain vähän ja hajanaista tietoa säätiöistä sekä niiden taloudesta ja toiminnasta. Viranomaisten onkin yhteistyössä luotava säätiöitä koskeva tiedonkeruujärjestelmä, jotta niitä koskeva päätöksenteko voi perustua tietoon ja jotta eri tahoilla on riittävät edellytykset arvioida säätiöiden toiminnan hyödyllisyyttä ja yleishyödyllisyyttä.

Säätiölaissa on rajoitettu säätiöiden oikeutta harjoittaa liiketoimintaa. Patentti- ja rekisterihallitus on valvonut, että perustettavan säätiön säännöt täyttävät muodollisesti säätiölain säännökset. Se on myöntänyt perustamislupia myös sellaisille säätiöille, joiden liiketoiminta on niin laajaa suhteessa

muuhun toimintaan, että säätiön tosiasiallisena tarkoituksena on ollut selvästi liiketoiminnan harjoittaminen. Säätiön toiminta on voinut myös myöhemmin muuttua sääntöjen tai perustamisluvan estämättä liiketoiminnan harjoittamiseksi.

Säätiölaissa säädetystä viranomaisen valvontatehtävästä vallitsee erilaisia käsityksiä. Patentti- ja rekisterihallituksen mielestä sen suoritettavaksi on tarkoitettu jälkikäteen tapahtuva, ensisijaisesti säätiöiden tilintarkastukseen perustuva laillisuusvalvonta mutta ei tarkoituksenmukaisuusvalvonta. Sen suorittama valvonta on kuitenkin ollut jopa laillisuusvalvonaksi varsin rajoittunutta, sillä se on lähinnä tarkistanut, että säätiöt toimittavat sille säätiölaissa säädetty asiakirjat.

Tarve säätiölain uudelleen arviointiin on ilmeinen. Kilpailuneutraliteetin varmistamiseksi ja säätiöiden tosiasiasa harjoittaman liiketoiminnan laajuuden vuoksi säätiölaista tulisi poistaa liiketoiminnalle asetetut rajoitukset. Säätiölakia uudistettaessa tulisi pohtia uudelleen myös se, miltä osin säätiöiden valvonta on viranomaistehtävä. Siltä osin kuin se on viranomaistehtävä, valvontakustannukset tulee kattaa täysimääräisesti säätiöiltä perittävillä maksuilla.

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotukien suuruusluokan on 1990-luvun puolivälistä alkaen esitetty olevan 100 miljoonaa euroa vuodessa. Tarkastuksen perusteella arvio on alimitoitettu. Myöskään verotukien kohdentumista ei tunneta. Verotukien valtiontaloudellinen merkitys, veropohjan kattavuus sekä hallinnon ja markkinoiden läpinäkyvyys edellyttäisivät nykyistä yksityiskohtaisempaa tietoa verotukien määrästä, kohdentumisesta ja vaikutuksista.

Tuloverolain yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevat säännökset ja veronhuojennuslaki ovat säilyneet lähes muuttumattomina 1970-luvun puolivälistä alkaen. Valtio on sittemmin ottanut lisää rahoitusvastuuta useista tehtävistä, kun eri sektoreiden lainsäädäntöä on uusittu tai annettu uutta lainsäädäntöä. Verotuet ja toimintaan suunnattu muu julkinen tuki tulisikin sovittaa yhteen.

Perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaan verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista säädetään lailla. Tuloverolain säännökset yleishyödyllisyyden määrittämisen perusteina ovat yleisluonteiset ja tulkinanvaraiset. Lain säännösten asemasta keskeinen merkitys onkin muodostunut verotus- ja oikeuskäytännöille. Myös Verohallituksen mahdollisuudet ovat vaikeutuneet ohjata ja valvoa yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta sekä huolehtia verotettavien yhdenvertaisesta ja oikeudenmukaisesta verokohtelusta, kuten myös veronsaajien eduista.

Paremmen sääntelyn periaatteiden mukaista olisi, että yleishyödyllisyyden määrittämisen perusteet ilmenisivät nykyistä paremmin suoraan laista.

Lakiin jää kuitenkin aina tulkinnanvaraa, minkä vuoksi myös Verohallinnon ohjeille ja verotuskäytännölle jää merkitystä.

Tarkastushavaintojen mukaan yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen on liittynyt myös normaalin edunvalvonnan rajat ylittäviä painostustoimia, jotka ovat kohdistuneet niin Verohallitukseen kuin yksittäisiä verotuspäätöksiä tekeviin virkamiehiinkin.

Tuloverolaki edellyttää, että yhteisön on toimittava yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi. Käytännössä tuloverolakia on sovellettu siten, että yleishyödyllisenä on pidetty myös sellaisia yhteisöjä, joiden toiminta on lähes yksinomaan elinkeinotoimintaa ja yleishyödyllinen toiminta hyvin vähäistä. Siinä tapauksessa, että yleishyödyllisten yhteisöjen verotus pidetään tarkoituksenmukaisena, tarkastusvirasto katsoo, että lainsäädäntöä tulee täsmentää siten, että lailla säädetään se, mitä pidetään riittävänä vastineena yhteiskunnan menettämille verotuloille. Lisäksi tarkastusvirasto pitää tärkeänä, että viranomaiset selvittävät riittävän usein ja riittävällä tavalla yleishyödyllisten yhteisöjen saamien verotukien määrät, kohdentumisen ja vaikutukset yhteiskuntaan.

Tuloverolain 23 §:n 3 momentissa on yleishyödyllisille yhteisöille säädetty mahdollisuus verovapaaseen elinkeinotoimintaan, minkä lisäksi muun muassa kiinteistöjen ja huoneistojen vuokraamisesta saatava tulo on joko verovapaata tai kevyemmin verotettua kuin muilla verovelvollisilla. Lisäksi käytännössä tuloverolakia on sovellettu siten, että taloudellinen toiminta, joka yhtiömuodossa harjoitettuna olisi elinkeinotoimintaa, on säätiön tai yhdistyksen toimintana voitu katsoa verovapaaksi yleishyödylliseksi toiminnaksi. Tarkastuksen perusteella verohelpotuksista – riippuvatta ne sitten lainsäädännöstä tai verotus- ja oikeuskäytännöistä – aiheutuu kilpailuhaittoja, mutta ne tunnetaan huonosti eikä niitä ole riittävästi selvitetty verotusta uudistettaessa.

Yleishyödylliset yhteisöt toimivat yhä enemmän samoilla markkinoilla kuin yritykset. Tällöin on kasvanut riski, että yleishyödyllisten yhteisöjen veroedut aiheuttavat yhä enemmän kilpailua vääristäviä vaikutuksia ja samalla sellaisia vääristymiä, joita ei tuloverolakia aikanaan säädettyäessä ole voitu ottaa huomioon. Tarkastusviraston mielestä yleishyödyllisten yhteisöjen verotukien kilpailua vääristävät vaikutukset tulee selvittää perusteellisesti ottaen samalla huomioon EU:n valtioneuvoston päätökset.

Verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain (1346/1999) perusteella verotukia ja -huojennuksia koskevat keskeiset verotustiedot ovat salassa pidettäviä. Jopa tieto yhteisön yleishyödyllisyydestä on pidettävä salassa. Salassapitovelvollisuus vaikuttaa osaltaan, että markkinat eivät ole läpinäkyvät ja kilpailua vääristävät vaikutukset eivät tule riittävästi esille. Tarkastusvirasto katsoo, että veroetujen ja -huojennusten muodossa osoitetun julkisen taloudellisen tuen, kuten myös tuen yleishyödylliseksi

tarkoitettuna luonteen, vuoksi ei ole perusteltua, että yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevat kaikilta osin samat salassapitosäännökset kuin muita verovelvollisia.

Statsstödet till och tillsynen över stiftelser

I Finland finns ca 2 900 stiftelser enligt lagen om stiftelser (109/1930). Patent- och registerstyrelsen meddelar tillstånd till grundande av stiftelserna, stadfäster stiftelsernas stadgar och den skall också tillse att stiftelsernas förvaltning handhas enligt lag och stiftelsens stadgar. Det offentliga stöder också stiftelsernas verksamhet ekonomiskt. Skattestöd är en central stödform. Beskattaren har möjligen betraktat rentav 90 procent av stiftelserna som i inkomstskattelagen (1535/1992) avsedda allmännyttiga samfund. Då är beskattningen av stiftelsen, i likhet med av andra som allmännyttiga betraktade samfund, lindrigare än för andra skattskyldiga, emedan verksamheten beroende på intäkternas sammansättning är antingen helt eller delvis skattefri. Dessutom kan, ifall beskattaren anser att ett samfund som är att betrakta som allmännyttigt bedriver samhälligt betydelsefull verksamhet, samfundets skatter enligt inkomstskattelagen lindras delvis eller helt med stöd av lagen om skattelättnader för vissa allmännyttiga samfund (680/1976).

Med revisionen klarades om riksdagen och statsrådet har möjlighet att verkställa en resultatrik styrning av och tillsyn över stiftelserna samt om staten med de åt stiftelserna beviljade skatteförmånerna, annat offentligt stöd och den lagstadgade tillsynen effektivt och i tillräcklig utsträckning uppnår de eftersträvade samhälleliga verkningarna utan att alltför mycket försämra andra aktörers verksamhetsförutsättningar.

Vid revisionen framgick, att myndigheterna inte har utrett det, huruvida med skattestöden och tillsynen effektivt och i tillräcklig utsträckning uppnås de eftersträvade samhälleliga verkningarna. Inte heller ett eventuellt förfång för konkurrensen har uppmärksamrats tillräckligt. Revisionsverket anser att regleringen av beskattningen av såväl stiftelseväsendet som de allmännyttiga samfunden måste tas till förnyelse, för regleringen uppfyller inte längre de krav som ställs på den och tryggar inte heller konkurrensneutraliteten.

Faktaunderlaget angående stiftelserna är svagt, för statistik, undersökningar och myndigheternas register alstrar endast litet och splittrad information om stiftelserna samt deras ekonomi och verksamhet. Myndigheterna bör därför i samarbete inrätta ett system för insamlande av information om stiftelserna, så att det beslutsfattande som gäller dem kan bygga på fakta och att olika instanser har tillräckliga förutsättningar att bedöma hur nyttig och allmännyttig stiftelsernas verksamhet är.

I stiftelselagen har begränsats stiftelsernas rätt att bedriva affärsverksamhet. Patent- och registerstyrelsen har övervakat, att stadgarna för en stiftelse som skall grundas formellt uppfyller bestämmelserna i lagen om stiftelser. Den har beviljat tillstånd till grundande också åt sådana stiftelser, vilkas affärsverksamhet är så omfattande i förhållande till den övriga verksamheten, att stiftelsens faktiska ändamål klart är att bedriva affärsverksamhet. Stiftelsens verksamhet har också senare utan hinder av stadgarna eller tillståndet till grundande kunnat förändras till att bedriva affärsverksamhet.

Om den tillsynsuppgift som i lagen om stiftelser föreskrivits för myndigheten råder olika uppfattningar. Enligt Patent- och registerstyrelsen har för att skötas av den avsetts en primärt i efterhand utförd laglighetsövervakning som baserar sig på revisionen av stiftelserna, inte en ändamålsenlighetsövervakning. Den övervakning som utförs av Patent- och registerstyrelsen har emellertid varit synnerligen begränsad rentav för att vara laglighetsövervakning, för myndigheten tillser närmast att stiftelserna lämnar in de i lagen om stiftelser föreskrivna handlingarna.

Behovet av att ompröva lagen om stiftelser är uppenbart. För att säkerställa konkurrensneutraliteten och på grund av omfattningen av den affärsverksamhet som stiftelserna de facto bedriver, borde ur lagen om stiftelser tas bort de begränsningar som har uppställts för affärsverksamheten. När lagen om stiftelser förnyas borde också övervägas ånyo det, till vilka delar övervakningen av stiftelserna är en myndighetsuppgift. Till den del det är fråga om en myndighetsuppgift, bör de kostnader som orsakas till staten täckas till fullt belopp med de avgifter som uppbärs av stiftelserna.

Det har framförts att storleksordningen av skattestöden till allmännyttiga samfund allt sedan mitten av 1990-talet har varit 100 miljoner euro per år. På basis av revisionen är uppskattningen underdimensionerad. Inte heller skattestödets inriktning är känd. Skattestödets statsfinansiella betydelse, skattebasens täckningsgrad samt transparens i förvaltningen och på marknaden skulle förutsätta mer detaljerad information än för närvarande om skattestödets volym, inriktning och verkningar.

Inkomstskattelagens bestämmelser om beskattningen av allmännyttiga samfund och skattelättnadslagen har varit så gott som oförändrade allt sedan mitten av 1970-talet. Staten har sedermera tagit på sig mera finansieringsansvar för ett flertal uppgifter, när lagstiftningen på olika sektorer har förnyats eller ny lagstiftning har getts. Skattestöden och det övriga offentliga stödet som riktas till verksamheten borde därför samordnas.

Enligt 81 § 1 momentet i grundlagen bestäms om grunderna för skattskyldigheten och skattens storlek genom lag. Som grunder för en bedömning av allmännyttigheten är inkomstskattelagens bestämmelser emellertid allmänt hållna, vidlyftiga och ger rum för tolkningar. I stället för lagens

bestämmelser har därför beskattnings- och rättspraxis fått en central betydelse. Också Skattestyrelsens möjligheter att styra och övervaka beskattningen av allmännyttiga samfund samt att sörja för ett jämlikt och rättvist bemötande av de skattskyldiga liksom även för skattetagarnas intressen har försvårats.

Det vore i enlighet med principerna för bättre reglering, att grunderna för allmännyttigheten framgick direkt ur lagen. Det blir dock alltid kvar något utrymme för tolkning i lagen, varför också Skattestyrelsens anvisningar har någon betydelse.

Vid revisionen framgick det, att beskattningen av allmännyttiga samfund också har varit förenad med påtryckningsåtgärder, som överstiger gränsen för normal intressebevakning och som har riktats mot både Skattestyrelsen och tjänstemän som fattar enskilda beslut om beskattningen.

Inkomstskattelagen förutsätter att samfundet skall verka enbart och omedelbart för allmän fördel. I praktiken har inkomstskattelagen tillämpats så, att som allmännyttiga har betraktats också sådana samfund, vilkas verksamhet så gott som helt utgörs av näringsverksamhet och den allmännyttiga verksamheten är mycket liten. I det fall, att skattestödet till stiftelserna anses vara ändamålsenligt, är revisionsverket av åsikten att lagstiftningen bör preciseras så, att med lag också föreskrivs om vad som betraktas som tillräckligt vederlag för de skatteintäkter som samhället går miste om. Vidare ser revisionsverket det som viktigt, att myndigheterna utreder tillräckligt ofta och i tillräcklig omfattning storleken, inriktningen samt inverkan på samhället av det skattestöd, som allmännyttiga samfund får.

I inkomstskattelagens 23 § 3 moment har för allmännyttiga samfund föreskrivits en möjlighet till skattefri näringsverksamhet, varutöver bl.a. inkomsten av uthyrning av fastigheter och lägenheter är antingen skattefri eller lindrigare beskattad än för andra skattskyldiga. Dessutom har i praktiken inkomstskattelagen tillämpats så, att en ekonomisk verksamhet, som bedriven i bolagsform vore näringsverksamhet, när den är en verksamhet hos stiftelsen eller föreningen har kunnat betraktas som skattefri allmännyttig verksamhet. På basis av revisionen leder skattelättnaderna - om de så beror på lagstiftningen eller beskattnings- och rättspraxis - till konkurrensolägenheter, men dessa är dåligt kända och de har inte utretts tillräckligt när beskattningen har utvecklats.

De allmännyttiga samfunden är i allt större utsträckning verksamma på samma marknad som företagen, Härvid har den risken ökat, att de allmännyttiga samfundens skatteförmåner allt mer leder till effekter som snedvrider konkurrensen och samtidigt till sådana snedvridningar som man inte har kunnat ta i betraktande när inkomstskattelagen på sin tid stiftades. Revisionsverket anser att de snedvridande verkningarna på konkurrensen

av skattestöden till allmännyttiga samfund bör utredas grundligt så, att man samtidigt beaktar EU:s bestämmelser om statsstöd.

Enligt lagen om offentlighet och sekretess i fråga om beskattningsuppgifter (1346/1999) är de centrala beskattningsuppgifterna som gäller skattestöd och skattelättnader sekretessbelagda. Rentav informationen om ett samfunds allmännyttighet är sekretessbelagd. Sekretessbelägningen bidrar för sin del till att marknaden inte är transparent och de verkningar som snedvrider konkurrensen syns inte tillräckligt. Revisionsverket anser att det på grund av det i form av skatteförmåner och skattelättnader givna offentliga ekonomiska stödet, och likaså på grund av dess allmännyttiga karaktär, inte är motiverat att det för beskattningen av allmännyttiga samfund till alla delar gäller samma sekretessbestämmelser som för andra skattskyldiga.

1 Johdanto

Säätiöt ovat merkittäviä yhteiskunnallisia ja taloudellisia toimijoita, ja niiden merkitys on korostumassa. Säätiöillä on huomattava varallisuus, ja ne myös käyttävät yrityksissä aktiivisesti omistajavaltaa. Säätiöiden taloudellista merkitystä kuvaavat muun muassa seuraavat esimerkit:

- Nokia Oyj:n kymmenestä suurimmasta Suomessa rekisteröidystä osakkeenomistajasta 31.12.2008 kaksi oli suomalaisia säätiöitä¹.
- Sanoma Oyj:n kahdestakymmenestä suurimmasta omistajasta 30.9.2009 viisi oli suomalaisia säätiöitä².
- Stockmann Oyj Abp:n viidestäkymmenestä suurimmasta omistajasta 30.9.2009 kymmenen oli suomalaisia säätiöitä³.
- Säätiölaitos on huomattavasti varakkaampi kuin koko Suomen evankelisluterilainen kirkkokunta.

Säätiöitä pidetään yleisesti yleishyödyllisinä toimijoina. Niiden sanotaan hoitavan sellaisia tehtäviä, jotka muussa tapauksessa jouduttaisiin kustantamaan verovaroin. Säätiöiden toimintaa tuetaan kuitenkin myös verovaroin, ja osa niistä toimii käytännössä kokonaan julkisella tuella. Valtion eri viranomaiset, kunnat ja useat muut julkiset tuenmyöntäjät, kuten Raha-automaattiyhdistys ry ja Veikkaus Oy, ovat säätiöiden toiminnan näkyviä tukijoita. Suorien avustusten ohella säätiöt voivat saada verotukia. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus (VATT) on arvioinut yleishyödyllisten yhteisöjen⁴ saamien tuloverolain mukaisten veroetujen suuruusluokan olevan noin 100 miljoonaa euroa vuodessa⁵.

Julkinen valta on myös perustanut tai ollut mukana perustamassa säätiöitä. Tuore säätiöyliopistojen perustaminen korostaa uudella tavalla

¹ Säätiöt olivat Sigfrid Juseliuksen säätiö ja Suomen Kulttuurirahasto. Suurin omistaja oli yhdistys, *Svenka Litteratursällskapet i Finland rf*.

(http://media.corporate-ir.net/media_files/irol/10/107224/reports/Nokia_in_2008.pdf).

² Säätiöt olivat Helsingin Sanomain Säätiö, Alfred Kordelinin rahasto, Näyttelijöiden Vanhuudenkötisäätiö, WSOY:n kirjallisuussäätiö ja Suomen Kulttuurirahasto. Joukossa oli myös kaksi yhdistystä, nimittäin *Svenska Litteratursällskapet rf* ja *Suomalaisen Kirjallisuuden Seura (SKS) r.y.*

(http://ir2.flife.de/data/sanomawsoy/shareholders/shareholders.php?lang=fi_FI).

³ <http://www.stockmann.com/group/fi/sijoittajat/osakkeet/osakkeenomistajat/>.

⁴ Kaikki säätiöt eivät ole yleishyödyllisiä ja toisaalta kaikki yleishyödylliset yhteisöt eivät ole säätiöitä.

⁵ Ks. luku 3.4.3.

säätiöiden roolia opetuksessa ja tutkimuksessa. Se on myös uusi keino järjestää liike-elämän ja yliopistojen yhteistyötä sekä rahoitusta tutkimuksessa ja opetuksessa. Säätiöiden toimintaan vaikuttavat keskeiset viranomaistehtävät on hajautettu valtionhallinnossa monelle eri hallinnonalalle ja viranomaiselle. Patentti- ja rekisterihallitus valvoo säätiöiden hallintoa. Valvontatehtävän resursointi ja maksuihin liittyvä normiohjaus on työ- ja elinkeinoministeriön tehtävä. Säätiölaista ja sen uudistamisesta vastaa puolestaan oikeusministeriö. Säätiöiden verotusta hoitaa Verohallinto, ja verolainsäädännön valmistelee valtiovarainministeriö. Säätiöt toimivat lukuisilla yhteiskuntaelämän eri aloilla, joten niiden toiminnan substanssia ja rahoitusta voivat ohjata lisäksi eri alojen viranomaiset, lainsäädäntö sekä erilaiset ohjelmat ja suunnitelmat.

Keskeiset säätiöiden toimintaan vaikuttavat ohjausvälineet ovat parhailleen uudelleen arvioitavina. Oikeusministeriössä on harkittavana tarve aloittaa säätiölain uudistaminen⁶. Päätöstä siitä ei ole vielä tehty.

Myös säätiöiden ja erityisesti yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta on käyty viime vuosina vilkasta keskustelua. Eduskunnassa asia on ollut esillä suullisilla kyselytunneilla sekä kirjallisten kysymysten aiheena. Keskustelu aktivoitui vuonna 2005 Verohallituksen annettua ensimmäisen valtakunnallisen verotusohjeen yleishyödyllisille yhteisöille. Keskustelu on sittemmin jatkunut vilkkaana, ja verotusta on pyritty selkiyttämään.

Yleishyödyllisten yhteisöjen veroedut vaikuttavat yhteisöjen toimintaedellytyksiin mutta myös niiden tasapuolisuuteen tilanteessa, jossa järjestöt tarjoavat palveluja ja tavaroita samoilla markkinoilla kuin yritykset. Veroeduissa on sanottu olevan kyse jopa vain viivytystaistelusta: tasapuolisen kohtelun vaatimus tulee asettamaan järjestöt samaan asemaan yritysten kanssa verotuksellisesti niillä aloilla, joilla on markkinaehtoista toimintaa. Verotuksen tulisi olla kilpailun kannalta neutraalia; EU-oikeuden tasapuolisen kohtelun vaatimus yhdistää periaatetasolla kilpailulainsäädännön ja verotuksen soveltamista.⁷

Kilpailuneutraliteetti on noussut viime vuosina esiin monissa yhteyksissä. Pääministeri Matti Vanhasen II hallituksen ohjelmassa on ilmaistu tarkoitus huolehtia eri sektoreiden välisen kilpailun neutraalisuudesta ja tasavertaisista edellytyksistä palvelutuotannossa. Kilpailuneutraliteettia on pohdittu myös useissa työryhmissä eri hallinnonaloilla ja lisäksi lainsäädäntöä on uudistettu siten, että kilpailua ja markkinoiden toimintaa vääristävät vaikutukset olisivat hallinnassa.

⁶ Oikeusministeriö on lähettänyt kesällä 2010 lausunnoille laatimansa säätiölainsäädännön kehittämistä koskevan arviomuiston.

⁷ OTT Esko Romppainen, 9.12.2008 Suuri yhdistys- ja säätiöpäivä.

2 Tarkastusasetelma

2.1 Tarkastuskohteen kuvaus

2.1.1 Säätiölaki ja aloite sen uudistamiseksi

Säätiölaki (109/1930) on vuodelta 1930. Sen mukaan, jos joku tahtoo luovuttaa omaisuutta itsenäisen säätiön perustamista varten, tehkään siitä säädekirjan. Itsenäisen säätiön perustamisesta säätäjän kuoltua on määrättävä kirjallisessa testamentissa (1 §). Säätiölaki ei koske julkisoikeudellisia säätiöitä (säätiölaki, 29 §), jollaiseksi yleensä katsotaan sellainen säätiö, joka on perustettu erillislailla.⁸ Sen sijaan esimerkiksi säätiöyliopistoihin⁹ sitä sovelletaan yliopistolain (558/2009) lisäksi.

Säätiölakia on muutettu 16 kertaa. Merkittävimmät muutokset on tehty vuosina 1964, 1987 ja 1994. Vuonna 1964 lakiin otettiin liiketoiminnan harjoittamista koskevat rajoitukset. Vuonna 1987 muun muassa laajennettiin säätiöiden tiedonantovelvollisuutta, muutettiin tilintarkastajan kelpoisuusehtoja ja helpotettiin säätiön tarkoituksen muuttamista. Vuonna 1994 tehdyllä muutoksella säätiörekisterin pito ja säätiövalvonta siirrettiin oikeusministeriöstä Patentti- ja rekisterihallitukselle.

Säätiölainsäädännön kokonaisuudistus on ollut esillä jo 1990-luvun alussa valmisteltaessa säätiöasioiden siirtoa Patentti- ja rekisterihallitukselle. Siirto toteutettiin tuolloin kuitenkin mahdollisimman vähäisin lainsäädäntömuutoksina, jotta säätiöasioista vastaava uusi viranomaisosa saisi kokemusta säätiöasioista ennen mahdollista laajaa uudistusta.¹⁰

Patentti- ja rekisterihallitus teki vuonna 2005 oikeusministeriölle aloitteen säätiölain uudistamisesta¹¹. Se sisälsi laajan muistion niistä ongelmista, joita liittyy erityisesti säätiöiden valvontaan. Patentti- ja rekisterihallitus katsoi, että säätiörekisterin pitäminen ja säätiöasioiden käsittely olivat toimineet hyvin mutta säätiölain säännökset eivät kaikissa tapauksissa mahdollista riittävän nopeata ja tehokasta puuttumista lainvastaiseen toimintaan. Erityisen tärkeäksi valvonnan kohteeksi todettiin varojen käyttö

⁸ Tällaisena on pidetty esimerkiksi Sitraa (KTM 1993, 5).

⁹ Aalto-yliopistona toimiva Aalto-korkeakoulusäätiö ja Tampereen teknillisenä yliopistona toimiva TTY-säätiö.

¹⁰ HE 93/1994 vp.

¹¹ Aloite säätiölain uudistamisesta 11.7.2005 (PRH 2005).

säännöissä tarkoitettuun toimintaan ja se, ettei säätiön varoista makseta ylisuuria palkkioita.

Oikeusministeriö pyysi aloitteesta lausunnon 37 taholta ja laati syyskuussa 2007 arviomuistion säätiölain uudistamisesta. Siinä se ilmoittaa suhtautuvansa aloitteen lähtökohtiin kriittisesti mutta toteaa lain iäkkyuden, modernisoinnin ja muun tarkistamistarpeen voivan puoltaa uudistamiseen ryhtymistä.¹²

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa oikeusministeriö ilmoittaa, että Patentti- ja rekisterihallituksen aloite ei johtanut lainsäädäntötoimenpiteisiin.

Oikeusministeriön mukaan sen harkittavana on parhaillaan omana itsenäisenä hankkeena säätiölain kokonaisuudistus.

2.1.2 Säätiön hyödyllisyys ja hallinto

Säätiölain mukaan säätiön tarkoituksen on oltava hyödyllinen (5 §:n 3 momentti). Lain perusteluissa pidettiin valtion edun mukaisena sitä, että lailla luodaan varma pohja hyödyllisten säätiöiden syntymiselle ja toiminnalle. Säätiöllä nähtiin olevan tärkeä tehtävä etenkin kansain sivistyselä-mässä, koska useat kulttuuripäämäärät voidaan saavuttaa vain, jos niiden hyväksi on jatkuvasti käytettävissä määrätty omaisuus. Säätiö nähtiin yksityishenkilön tai yhtymän omaisuusmassana, jonka tämä luovuttaa pysyvästi määrätarkoitukseen käytettäväksi.¹³

Hallituksen esityksessä todettiin, että säätiöitä perustetaan tavallisesti yleishyödyllisten tarkoitusten toteuttamiseksi, mutta silti ei nähty olevan syytä kieltää säätiön perustamista myöskään yksityisluontoisia tarkoituksia varten, esimerkiksi yksityistä hautapaikkaa tai kotitalon kunnossapitoa varten.¹⁴

Hyödyllisyyttä ei säätiölaissa tai -asetuksessa määritellä tarkemmin. Käsite oli epämääräinen jo lakia säädettäessä, mikä käy ilmi hallituksen esityksestä: hyödyllisyysvaatimusta on perusteltu toteamalla, että se otetaan lakiin, kun "jonkinlainen rajoitus näyttää olevan tarpeen"¹⁵.

Uuden, 1.7.2007 voimaan tulleen tilintarkastuslain (459/2007) myötä säätiöissä luovuttiin kokonaan niin sanotuista maallikkotilintarkastajista, tosin lopullisesti vasta vuoden 2011 lopussa päättyvän siirtymäajan jälkeen. Säätiöllä on oltava vähintään yksi hyväksytty tilintarkastaja ja vara-

¹² OM 2007, 6.

¹³ HE 4/1929 vp.

¹⁴ HE 4/1929 vp.

¹⁵ HE 4/1929 vp.

tilintarkastaja. Aiemmin tilintarkastajia oli oltava vähintään kaksi ja näistä vähintään toisen tuli olla KHT- tai HTM-tilintarkastaja, ellei työ- ja elinkeinoministeriö ollut myöntänyt poikkeuslupaa velvollisuudesta valita hyväksytyt tilintarkastajat.

Säätiölain mukaan säätiön ainoa pakollinen hallintoelin on hallitus; tilintarkastajan valinnasta säätiölaissa ei ole säännöstä. Säätiöissä on harvoin ollut alun pitäen hallintoneuvostoa, ja monissa säätiöissä siitä on luovuttu myöhemmin tehdyllä sääntömuutoksella.¹⁶ Hallitus valitsee suurimmassa osassa säätiöitä itse itsensä, ja yhtä suuressa osassa se valitsee itselleen myös valvojat eli tilintarkastajat.¹⁷

Tosiasiallinen riippumattomuus edellyttäisi, että hallitus itse ei voisi valita tilintarkastajaa. Kun lisäksi otetaan huomioon, että Patentti- ja rekisterihallituksen valvonta perustuu pitkälti tilintarkastukseen, johtaa tilintarkastajan riippumattomuuden vaarantuminen siihen, että myös viranomaisvalvonta on tehotonta.

Vaikka valvottavan ei tulisi valita valvojaansa, ei tähän säätiöissä ollut tarjolla parempaakaan vaihtoehtoa.¹⁸

2.1.3 Patentti- ja rekisterihallituksen säätiöasiat

Säätiö on ainoa yksityisoikeudellinen oikeushenkilö, jonka toimintaa viranomainen valvoo. Valvonnan perusteista ei ole säätiölaissa säädetty, mutta yleisesti katsotaan, että viranomaisvalvonnalla turvataan niin yksityisten kuin julkistenkin etujen toteutuminen säätiöissä, koska niissä ei ole omaa valvovaa tahoja, kuten omistajat, osakkaat tai jäsenet.

Säätiön perustamiseen on hankittava lupa Patentti- ja rekisterihallitukselta, ja siltä on samalla pyydettävä myös säätiön sääntöjen vahvistamista (säätiölain 5 §). Perustamislupa on annettava, jos säätiön tarkoitus on hyödyllinen, ja säännöt on vahvistettava, jos ne on laadittu säätiölain säännösten mukaisesti eikä niiden sisältö ole vastoin lakia tai hyviä tapoja. Perustamislupaa ei kuitenkaan tule antaa, jos

- säätiön tarkoituksena on sääntöjen mukaan liiketoiminnan harjoittaminen

¹⁶ Pykäläinen-Syrjänen, 92–93. Myös Patentti- ja rekisterihallitus suosii yksipor-taista hallintoa: säätiörekisterin kotisivuilla on ainoastaan tällaisen säätiön mal-lisäännöt. <http://www.prh.fi/material/attachments/saatiot/5ufCMI5PG/Files/CurrentFile/Saatiopaketti.pdf>.

¹⁷ Pykäläinen-Syrjänen, 90–94. Patentti- ja rekisterihallituksen laatimissa mal-lisäännöissä hallituksen valitsee säätiön perustaja tai se itse valitsee itsensä. Mallisäännöissä hallitus valitsee tilintarkastajan.

¹⁸ Pykäläinen-Syrjänen, 206–207.

- pääasiallisena tarkoituksena ilmeisesti on välittömän taloudellisen edun hankkiminen säätäjälle tahi säätiön toimihenkilölle
- säätiölle tuleva omaisuus on asetuksella säädettävää määrää¹⁹ pienempi tai sellaisessa epäsuhteessa säätiön tarkoitukseen, ettei säätiön perustamiselle ole edellytyksiä (säätiölain 5 §:n 3 momentti).

Säätiö on ilmoitettava merkittäväksi Patentti- ja rekisterihallituksen pitämään säätiörekisteriin kuuden kuukauden kuluessa perustamisluvan antamisesta. Säätiölaissa on lueteltu ne seikat, jotka säätiöstä on merkittävä säätiörekisteriin (mm. säätiön nimi, tarkoitus, kotipaikka, hallituksen jäsenten nimet ja osoitteet, 7 §).²⁰

Patentti- ja rekisterihallituksen on valvottava, että säätiön hallintoa hoidetaan lain ja säätiön sääntöjen mukaisesti (säätiölain 13 §:n 1 momentti). Säätiön tulee kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä toimittaa Patentti- ja rekisterihallitukselle oikeiksi todistetut jäljennökset tuloslaskelmasta ja taseesta liitteineen, tase-erittelyistä sekä toiminta- ja tilintarkastuskertomuksista. Tarvittaessa säätiön on annettava toiminnastaan myös muita valvontaa varten tarvittavia selvityksiä (säätiölain 13 §:n 2 momentti).

Patentti- ja rekisterihallituksella on, milloin siihen on syytä, oikeus toimittaa säätiön tilien ja hallinnon tarkastus ja muullakin tavalla tarkastaa säätiön toimintaa. Säätiön tilintarkastajalla on velvollisuus antaa Patentti- ja rekisterihallitukselle sen pyynnöstä tietoja sellaisista säätiön asioista, jotka hän on tehtävänsä suorittaessaan saanut tietoonsa (säätiölain 13 §:n 3 momentti). Säätiölaissa on lisäksi joukko muita valvontakeinoja, jotka ovat Patentti- ja rekisterihallituksen käytettävissä.

Säätiöiden perustamisluvasta on kysytty, onko kyseessä oikeasti lupa, sillä Patentti- ja rekisterihallituksen on vahvistettava säännöt, mikäli ne on laadittu säätiölain mukaisesti eikä niiden sisältö ole vastoin lakia ja hyviä tapoja – säätiön ero osakeyhtiöön ei ole välttämättä suuri. Yhtiöiden perustamisluvasta luovuttiin vuonna 1895.²¹ Oikeusministeriön mukaan säätiön perustamisen luvanvaraisuus ei välttämättä ole sopusoinnussa nykyisen perustuslain kanssa. Myös vaatimus sääntöjen hyvän tavan mukaisuudesta on väljyydessään ongelmallinen perustuslain näkökulmasta.²²

¹⁹ Pääsääntöisesti 25 000 euroa. Säätiöasetuksen (1045/1989) 1 § (1031/2001).

²⁰ Säätiörekisteriä, erityisesti sen tietosisältöä, näyttäisi oikeusministeriön mukaan olevan perusteltua uudistaa (OM 2007, 6).

²¹ Mähönen 2008, 331–332.

²² OM 2007, 6.

2.1.4 Säätiöiden liiketoiminta säätiölain mukaan

Vuoden 1965 alusta muutettiin säätiölakia siten, että säätiölle ei tule antaa perustamislupaa, jos säätiön tarkoituksena on sen sääntöjen mukaan liiketoiminnan harjoittaminen (5 §:n 3 momentti). Säätiölakiin otettiin myös uusi 8 a §, jonka mukaan säätiö alkoon harjoittako muuta liiketoimintaa kuin sellaista, joka on sen säännöissä mainittu ja joka välittömästi edistää säätiön tarkoituksen toteuttamista. Aiemmin perustamisluvan oli voinut saada säätiö, jonka sääntöjen mukaisena tarkoituksena oli liiketoiminnan harjoittaminen. Näillä säätiöillä säilyi oikeus harjoittaa aikaisempaa liiketoimintaansa (lain 400/1964 voimaantulosäännös).

Hallituksen esityksessä on mainittu esimerkkeinä hyväksyttävästä liiketoiminnasta kansanterveyttä edistävän säätiön harjoittama kustannus- ja julkaisutoiminta sekä asunnottomien hyväksi toimivan säätiön harjoittama majoitus- ja ravitsemisliike.²³

Liiketoiminnan rajoittamista perusteltiin sillä, että säätiötä ei ole tarkoitettu yhdeksi taloudellisen yrityksen perustyypeistä. Lakivaliokunta totesi, että tarkoituksena oli estää uusien säätiöiden perustaminen sellaista toimintaa varten, jonka harjoittamisessa ei säätiömuotoa voida pitää hyväksyttävänä yleiseltä kannalta.²⁴ Taustalla oli lähinnä pyrkimys säilyttää kilpailuolosuhteet neutraaleina, jotta säätiöt eivät saisi verovapauden turvin kilpailuetua tavallisiin yrityksiin verrattuina. Säätiöt olivat verovapautensa turvin ryhtyneet lukuisilla eri aloilla harjoittamaan liiketoimintaa.²⁵

Liiketoiminnan rajoittaminen koskee vain säätiön nimissä harjoitettavaa liiketoimintaa. Sen sijaan säätiölaki ei aseta omistusrajoituksia, joten säätiöt voivat olla merkittäviäkin omistajia yhtiöissä. Ne saavat harjoittaa myös välillistä liiketoimintaa eli esimerkiksi hankkia määräysvaltaansa yrityksiä ja myös yhtiöittää omaa toimintaansa 100-prosenttisesti omistamiinsa yhtiöihin. Säätiön ja sen yksin omistaman yhtiön hallinnossa voivat myös toimia samat henkilöt. Liiketoiminnan rajoittamista tarkoittavia säännöksiä on pidetty säätiölain keskeisenä kierrettävissä olevana kieltona.²⁶

Liiketoiminnan rajoittamisen on arvioitu johtaneen siihen, että säätiölaitos kehittyi yhä enemmän yleishyödyllisen toiminnan organisaatiomuodoksi.²⁷

²³ HE 4/1964 vp.

²⁴ HE 4/1964 vp. ja LaVM 4/1964 vp.

²⁵ Rissanen ym., 414. Korkein oikeus puolestaan oli pitänyt tarpeellisena estää sellaisten säätiöiden perustaminen, jotka kilpailivat vastaavanlaisten liikeyritysten kanssa, siitä huolimatta, että niiden varat oli määrätty käytettäväksi yleishyödyllisiin tarkoituksiin. (Pykäläinen-Syrjänen, 141–142.)

²⁶ Ks. Pykäläinen-Syrjänen, 131–132.

²⁷ Pykäläinen-Syrjänen, 16.

Viime aikoina on pikemminkin esitetty, että säätiöiden ja muiden yhteisöjen toiminnalla on yhä useammin elinkeinotoiminnan luonne. Lisäksi on huomautettu, että säätiölaki ei sittenkään käytännössä aseta suuria esteitä harjoittaa liiketoimintaa: lain hyödyllisyyden käsite on väljä, ja laki sallii välillisen liiketoiminnan harjoittamisen. Säätiön liiketoiminnan harjoittamisen kannalta merkittävämpänä on pidetty verosääntelyä, ennen kaikkea tuloverolain (1535/1992) 22 ja 23 §:n tulkintaa.²⁸

Liiketoiminnan valvontaedellytyksiä parannettiin vuonna 1985 laajentamalla säätiöiden tiedonantovelvollisuutta. Valvontaviranomaiselle tuli toimittaa myös liitetiedot ja tase-erittelyt (aiemmin tuloslaskelma, tase, toiminta- ja tilintarkastuskertomukset). Hallituksen esityksen mukaan viranomaisella ei aiemmin aina ollut mahdollisuutta saada selville, oliko säätiön katsottava harjoittavan siltä kiellettyä liiketoimintaa. Kyseisellä uudistuksella todettiin luotavan edellytyksiä valvonnan tehostamiselle mutta ei siihen tarvittavia resursseja.²⁹

Ruotsissa ja Norjassa, kuten yleisesti muuallakin, säätiöt voivat harjoittaa liiketoimintaa. Myös Suomessa on esitetty, että osittaisuudistusten sijasta ratkaisu saattaisi olla miettiä säätiöiden tarkoitus kokonaan uudelleen. Mikäli säätiötä voisi käyttää yritysmuotona harjoittaa elinkeinoa, voisi tästä myös syntyä kannustin julkiselle vallalle määritellä säätiön valvonta tehokkaasti.³⁰ Liiketoiminnan harjoittamiskieltoa voidaan tarkastella myös perustuslain 18 §:n vastaisena, jolloin kieltoa koskevat normit tulisi kumota.³¹

2.1.5 Säätiöt ja verotus

Säätiölain tarkoittamaa hyödyllistä säätiötä verotetaan kuten mitä tahansa yhteisöä. Sen sijaan jos verottaja arvioi säätiön tuloverolain tarkoittamaksi yleishyödylliseksi yhteisöksi, on sen toiminta – tulojen koostumuksesta riippuen – joko kokonaan tai osittain verovapaata.

Tuloverolain 22 §:n 1 momentin mukaan yhteisö on yleishyödyllinen, jos

1. se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä
2. sen toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin

²⁸ Mähönen 2008, 335.

²⁹ HE 89/1985 vp.

³⁰ Pykäläinen-Syrjänen, 129–130, 421 ja Mähönen 2008, 341.

³¹ Pykäläinen-Syrjänen, 421.

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

Kaikkien tunnusmerkkien tulee täytyä yhtä aikaa, jotta yhteisöä voidaan pitää yleishyödyllisenä. Tuloverolain 22 §:n 2 momentissa on esimerkki-luettelo niistä yhteisöistä, joita voidaan pitää yleishyödyllisinä, jos ne täyt-tävät edellä mainitut tunnusmerkit.³² Myös muu tunnusmerkit täyttävä yh-teisö voi olla yleishyödyllinen.

Yleishyödyllinen yhteisö voi harjoittaa osana toimintaansa myös elin-keinotoimintaa, josta se on verovelvollinen normaalin yhteisöverokannan (nykyisin 26 %) mukaan. Lisäksi se on verovelvollinen muuhun kuin yleis-seen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta kunnalle ja seurakunnalle alennetun verokannan (6,1724 %) mukaan (TVL:n 124 §:n 3 mom.).³³

Yhteisön verottajalta saamasta yleishyödyllisyysstatuksesta seuraavat ainakin seuraavat veroedut:

1. Yleishyödyllisen toiminnan tulo on tuloverovapaata (tämä seuraa TVL 23 §:n 1 momentista ilman, että verovapautta olisi suoraan ilmaistu lainkohdassa).
2. TVL 23 §:n 3 momentissa lueteltuja tuloja ei pidetä elinkeinotuloina.
3. Vapautus arvonlisäverosta, kun tuloa ei pidetä elinkeinotulona (AVL:n 4 §).
4. Yleiseen ja yleishyödylliseen käyttöön vuokratusta kiinteistöstä saatu tulo on verovapaata (TVL 23 §:n 1 mom.)³⁴.
5. Muussa kuin yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä olleen kiinteis-tön tuottama tulo verotetaan alemmalla verokannalla: vuonna 2009

³² *Yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää muun muassa maatalouskeskusta, maatalous- ja maamiesseuraa, työväenyhdistystä, työmarkkinajärjestöä, nuorisotai urheiluseuraa, näihin rinnastettavaa vapaaehtoiseen kansalaistyöhön perus-tuvaa harrastus- ja vapaa-ajantoimintaa edistävää yhdistystä, puolerekisteriin merkittyä puoluetta sekä sen jäsen-, paikallis-, rinnakkais- tai apuyhdistystä, niin myös muuta yhteisöä, jonka varsinaisena tarkoituksena on valtiollisiin asioihin vaikuttaminen tai sosiaalisen toiminnan harjoittaminen taikka tieteen tai taiteen tukeminen. Yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää myös yleisissä vaaleissa ehdokkaan tukemiseksi varattua varallisuuskokonaisuutta (22 §:n 2 mom.).*

³³ *Yleishyödyllisen yhteisön kiinteistötulon veroprosentti on nostettu 8,9908:een verovuodeksi 2009 ja 8,9804:een verovuosisi 2010–2011.*

³⁴ *Kiinteistötulo on verovapaata, jos yhteisö vuokraa kiinteistöä esim. kunnalle tai valtiolle koulu-, kirjasto-, virasto-, sairaala-, palvelutalo-, liikunta- jne. käyttöön tai esim. jäsenyhdistykselleen toimitiloiksi.*

vero oli 8,9908 prosenttia, kun muut yhteisöt maksavat kiinteistötu-
lost 26 prosenttia (TVL 23 §:n 1 mom.).

6. Vapautus kiinteistöverosta kokonaan tai osittain kiinteistöverolain (654/1992) 13 a §:n perusteella.
7. Eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain (680/1976, jäljempänä myös huojennuslaki) perusteella yleishyödyllinen yhteisö voidaan vapauttaa kokonaan tai osittain sille tuloverolain perusteella määräytyvistä elinkeino- ja kiinteistötulon veroista.
8. Henkilökohtaisen tulolähteen tulot ovat verovapaita, ja näin ollen yleishyödyllinen yhteisö ei maksa veroa esimerkiksi seuraavista tuloista:
 - jäsenmaksutulot
 - osinkotulot
 - korkotulot
 - osakehuoneistoista saadut vuokratulot
 - siirtokelvottomalla vuokrasopimuksella vuokratulla tontilla olevan rakennuksen edelleen vuokraamisesta saatu tulo
 - julkisyhteisöjen myöntämät toiminta- ja investointiavustukset (kun ne on myönnetty muuhun kuin verolliseen elinkeinotoimintaan)
 - luovutusvoitot (ml. arvopaperikauppa, kiinteistökauppa) muussa kuin elinkeinotoiminnassa.³⁵

Yleishyödyllinen yhteisö on verovapaa myös perintö- ja lahjaverotuksessa (perintö- ja lahjaverolaki 378/1940, 2 §).

Yleishyödyllisyyskäsite esiintyy laajalti Suomen lainsäädännössä, mutta yhtä yleishyödyllisyyden määritelmää ei ole. Laeissa pääsääntöisesti joko viitataan tuloverolain määritelmään tai termiä käytetään sitä enempää määrittelemättä.³⁶

Tuloverolain 22 §:ssä määritellään yleishyödyllinen yhteisö, sen sijaan siinä ei määritellä yleishyödyllistä toimintaa ja näin ollen siinä ei määritellä sitä aineellista toimintaa, jota verotuilla halutaan edistää. Laissa ei myöskään määritellä muulla tavoin niitä aineellisia tavoitteita, joita lainsäätäjät tukemisella tavoittelee. – Ruotsin vastaavia säännöksiä on lyhyesti selostettu luvussa 3.4.18.

Tuloverolain määritelmä yleishyödyllisyydestä koskee laajinta toimijapiiriä, ja siten se on merkityksellinen niin yhteisöjen kuin valtiontalouden

³⁵ Verohallitus 2007, 16–17.

³⁶ Esimerkiksi nuorisolaissa (72/2006) ja laissa raha-automaattivastuksista (1056/2001) ei ole määritelty yleishyödyllisyyttä. Aravalaisissa (1189/1993) on määritelty edellytykset, jotka yhteisön on täytettävä voidakseen olla ARAn nimeämä yleishyödyllinen asuntoyhteisö ja saadakseen valtion asuntorahoitusta.

ja tavoiteltujen yhteiskunnallisten vaikutustenkin kannalta. Tuloverolain säännöksen merkitystä yhteisöille ja valtiontaloudelle korostavat lisäksi sen välilliset vaikutukset: tuloverotuksessa saatu yleishyödyllisyysstatus edistää yhteisöjen mahdollisuutta saada muuta julkista tukea. Toisaalta muualta saatu julkinen tuki lisää mahdollisuutta, että verottaja ei pidä yhteisön toimintaa verotettavana elinkeinotoimintana.

Varsin yleinen käsitys on, että verottaja on pitänyt säätiöitä pääsääntöisesti yleishyödyllisinä. Yhtä yleinen on käsitys, että osakeyhtiömuodossa toimittaessa vastaavaa statusta on vaikea saada, vaikka yhtiöjärjestyksessä määrätään, että yhtiön toiminnan tarkoituksena ei ole tuottaa voittoa osakkeenomistajille ja yhtiö toimii sen mukaisesti (ks. osakeyhtiölaki 624/2006, 5 §).

Verotus vaikuttaa monella tavalla yhteisöjen toimintaan ja ohjaa myös yhteisömuodon valintaa. Yleishyödyllisten yhteisöjen veroedut vaikuttivat siihen, että Kansaneläkelaitoksen sisäisestä kuntoutusyksiköstä Petreasta muodostettiin säätiö eikä osakeyhtiö (laki Kansaneläkelaitoksen sisäinen kuntoutusyhtiö Petrean muuttamisesta säätiöksi, 898/2006, jäljempänä luku 3.2). Myös Taidekeskus Salmela Oy on päättänyt perustaa säätiön, kun se oli saanut hallinto-oikeudesta kielteisen päätöksen yleishyödyllisyydestään eikä korkein hallinto-oikeus ollut ottanut asiaa käsiteltäväkseen. Säätiöön siirrettäisiin osa taidekeskuksen toiminnasta ja tuloista.³⁷

Invalidisäätiö on puolestaan vuoden 2010 alusta yhtiöittänyt sairaala- ja kuntoutustoimintansa, ja tähän yhtenä syynä oli pyrkimys turvata säätiön säilyminen yleishyödyllisenä.³⁸ Lasten Päivän Säätiö sen sijaan on lykännyt yhtiöittämissuunnitelman toteuttamisen, kun oli varmistunut, että se on vapautettu elinkeinotulon verottamisesta edelleen vuosien 2009–2012 osalta. Yhtiöittämistä oli alettu suunnitella tuloverovapauden ollessa uhatuna Verohallituksen valitettua asiasta.³⁹

Säätiöiden ja yhdistysten veroasiat on vuoden 2009 alusta keskitetty kahteen verotoimistoon. Savo-Karjalan yritysverotoimiston asiakkaisiksi on siirretty suomenkieliset ja Lounais-Suomen yritysverotoimiston asiakkaisiksi ruotsinkieliset säätiöt ja yhdistykset. Ahvenanmaalaisten yhdistysten ja säätiöiden veroasiat hoidetaan edelleen Ahvenanmaan verotoimistossa.

³⁷ *Helsingin Sanomat* 5.6.2009: *Taidekeskus Salmela perustaa säätiön.*

³⁸ http://www.sairalaorton.fi/ajankohtaista/2009/fi_FI/juha_arvala/ (luettu 25.1.2010).

³⁹ *Lasten Päivän Säätiön toimintakertomukset vuosilta 2006–2008 (Kaupparekisteri).*

2.1.6 Viranomaisvalvonnan tila, tarve ja vaihtoehdot

Patentti- ja rekisterihallitus on arvioinut, että säätiörekisterin pitäminen ja säätiöasioiden käsittely on toiminut hyvin mutta nykyiset säätiölain säännökset eivät kaikissa tapauksissa mahdollista riittävän nopeata ja tehokasta puuttumista lainvastaiseen toimintaan. Toisaalta se on kuitenkin todennut, että sen valvonta painottuu hyvin paljon jälkikäteen tapahtuvaan tilinpäätösten ja vuosiselvitysten tarkastamiseen niissäkin säätiöissä, joiden toiminnassa tiedetään olevan ongelmia.⁴⁰

Oikeusministeriön mielestä laki antaa jo nykyisinkin Patentti- ja rekisterihallitukselle tehokkaat keinot puuttua väärinkäytöksiin, mutta säätiövalvonnan ongelmana on se, että vakiintuneet käytänteet puuttuvat. Oikeusministeriön mukaan tämä johtunee muun muassa siitä, että viranomaisella ei ole riittäviä resursseja käyttää lain antamia mahdollisuuksia. Säätiövalvontaa voitaisiinkin tehostaa lähinnä lisäämällä merkittävästi säätiörekisterin resursseja. Edelleen oikeusministeriö on katsonut, että säätiövalvonta ei ole juurikaan muuttunut siitä, minkälaiseksi se muodostui oikeusministeriössä.⁴¹

Säätiöiden tehokkuutta koskeneessa tutkimuksessa todetaan, että säätiölaki mahdollistaa tehokkaan viranomaisvalvonnan mutta ei takaa sitä, koska valvontaviranomaiselle on säädetty erittäin laaja harkintavalta sen suhteen, ryhtyykö se valvontatoimenpiteisiin vai ei. Säätiölaki ristiriitaisesti yhtäältä antaa ja asettaa viranomaiselle sekä valtaa että vastuuta valvoa säätiöitä tehokkaasti, mutta toisaalta se ei edellytä valvontaa tukeviin tehostekeinoin ryhtymistä. Viranomaiseen itseensä ei kohdistu lainsäädännöllisiä kannustimia toteuttaa tehokkaasti laissa sille säädettyä valvontavelvollisuutta.⁴²

Säätiöiden valvontaan ja nimenomaan sen heikkouteen sanotaan vaikuttaneen säätiöiden asema yhteiskunnassa: säätiö näyttyy sääntelytasolla jonkinlaisena yhteisöoikeudellisen sääntelyn residuaalina. Säätiön asema on epämääräinen, eikä täysin ole mielletty sitä, onko säätiö osa yksityistä vai julkista sektoria. Tästä mitä ilmeisimmin johtuu, että myös säätiöiden valvonta on jäänyt väliinputoajan asemaan. Ei ole nähty yhteiskunnallista intressiä panostaa sääntelyn tehokkuuteen tai valvonnan tehokkuuteen. Tästä löytynee selittävä tekijä myös sille, että säätiölain vuosien 1978 ja 2005 uudistusyritykset ovat saaneet jääkylmän vastaanoton.⁴³

⁴⁰ PRH 2005, 19.

⁴¹ OM 2007, 4.

⁴² Pykäläinen-Syrjänen, 235.

⁴³ Mähönen 2008, 341.

Säätiöiden mielestä säätiövalvonta on tarkoituksenmukaista ja riittävä.⁴⁴

Säätiölaitoksen sidosryhmien mielestä lakiin tulisi kirjata tarkemmin viranomaisen säätiövalvonnan tehtävät ja lisäksi Patentti- ja rekisterihallituksen tulisi valvoa enemmän kaupallisen liiketoiminnan kanssa kilpailevien säätiöiden toimintaa.⁴⁵

Vaalirahakohun ja yksittäisten väärinkäytösten yhteydessä on julkisuudessa odotettu Patentti- ja rekisterihallitukselta aktiivisempaa ja omaaloitteista valvontaa sen sijaan, että valvonta perustuu mediassa esiin nousseisiin tapauksiin. Myös monet viranomaistahot, kuten veroviranomaiset, eduskunnan apulaisoikeusasiamies ja keskusrikospoliisi, ovat odottaneet Patentti- ja rekisterihallitukselta aktiivisempaa toimintaa ja viranomaisten välistä yhteistyötä.

Säätiövalvonnan tarpeesta on oikeusministeriö arviomuistiossaan esittänyt harkittavaksi vaihtoehtoa, jossa viranomaisen valvonta rajoittuisi – nykykäytäntöä paljolti vastaavasti – sääntöjen muutosten tarkastamiseen ja tilinpäätösten rekisteröinnin valvomiseen. Oikeusministeriön mukaan perustellumpaa olisi panostaa poliisin ja verottajan toimintamahdollisuuksien tehostamiseen Patentti- ja rekisterihallituksen harjoittaman säätiövalvonnan sijaan.⁴⁶

Verottajan suorittaman valvonnan tehostamista Patentti- ja rekisterihallituksen valvonnan asemasta on perusteltu sillä, että valtaosa säätiöistä on yleishyödyllisiä ja siten veroviranomaisen valvonnassa. Kaksinkertaisesta viranomaisvalvonnasta aiheutuu ylimääräisiä kustannuksia ja sen vuoksi tehotonta varojen käyttöä.⁴⁷

Säätiöitä valvovan lupaviranomaisen krooninen ongelma näyttää olevan resurssipula, johon on viitattu vuosikymmenien ajan ja myös useissa hallituksen esityksissä. Hallituksen esityksessä on jopa saatettu todeta, että resurssikysymystä ei ratkaista, vaikka esityksellä muutetaan lakia säätiöiden valvonnan tehostamiseksi ja vaikka valvontahenkilöstö ei ole ollut riittävä edes suorittamaan senhetkiset tehtävät.⁴⁸

⁴⁴ PRH 2005, 6.

⁴⁵ PRH 2005, 6.

⁴⁶ OM 2007, 5.

⁴⁷ Mähönen 2008, 341; Pykäläinen-Syrjänen, 258 ja 387 sekä Rissanen ym. 424.

⁴⁸ HE 89/1985 vp.

2.1.7 Säätiöitä koskevan tiedon määrä ja laatu

Säätiölaitoksen on todettu kuuluvan niihin suomalaisiin instituutioihin, joiden yhteiskunnallinen rooli on jäänyt kutakuinkin pimentoon: säätiölaitoksesta ja säätiöiden toiminnasta löytyy niukalti tietoa. Tiedon puute on tuotu toistuvasti esiin.⁴⁹ Viime aikoina tämä on korostunut erityisesti keskustelussa säätiölain uudistamistarpeesta ja uudistamisen edellytyksistä.

Säätiöihin liittyvä tutkimus on ollut lähinnä oikeustieteellistä ja käsiteltyt ennen muuta lainsäädäntöä ja kirjanpitoa. Sen sijaan säätiöiden taloutta, rahoitus pohjaa, toimintaa, tuloksia sekä yhteiskunnallista vaikuttavuutta koskevat tutkimustiedot ovat hyvin niukkoja ja hajanaisia, ja lisäksi niiden tulokset ovat osin epävarmoja.⁵⁰

Tutkimukset ovat painottuneet ennen muuta säätiöiden ja julkisen vallan välisiin suhteisiin, missä heijastuu viranomaisten rooli lupaviranomaisena, tuenmyöntäjänä, verottajana ja valvojana. Säätiöiden (kuten laajemminkin kolmannen sektorin) ja elinkeinotoiminnan väliset suhteet ovat jääneet vähälle huomiolle. Tarve tätä koskevaan tietoon olisi kuitenkin ilmeinen säätiöiden taloudellisen toiminnan sekä eri sektorien välisen kilpailun lisääntymisen myötä.

Myös tilastotiedot ovat niukat. Tilastokeskuksesta on todettu säätiöiden olevan kaikkein heikoimmin seurattu ja tilastoitu toimija; Tilastokeskus tuottaa säätiöistä erittäin vähän ja hajanaista tietoa ja tiedon heikko kattavuus vähentää sen käyttöarvoa.

Patentti- ja rekisterihallitus ei käytännössä tuota lainkaan tilasto- tai seuranta tietoa säätiöistä, vaikka niiden rekisteröinti ja valvonta on sen tehtävä. Patentti- ja rekisterihallitus lähetti vuonna 2006 kyselyn 100 säätiölle ja ilmoitti samalla, että säätiöiltä pyydetään vastaisuudessa entistä kattavammin tietoja toiminnasta ja taloudesta. Saadut vastaukset jäivät tuolloin purkamatta resurssitilanteen vuoksi, eikä kyselyä ole sittemmin uusittu. Patentti- ja rekisterihallituksessa on jälleen esillä säätiöitä koskevien avaintietojen keruun käynnistäminen. Tämä liittyy säätiölain uudistamiseen ja myös siihen, että Patentti- ja rekisterihallitus voisi vastata muutoinkin sille toistuvasti esitettyihin säätiöitä koskeviin tietopyyntöihin. Patentti- ja rekisterihallitus ei ole vielä tehnyt päätöksiä konkreettisista toimenpiteistä.

Vuonna 2007 käyttöön otettuun säätiörekisterijärjestelmään on lisätty jonkin verran tiedonkeruumahdollisuuksia, mutta niitä ei ole sanottavammin käytetty hyväksi. Edes uuden järjestelmän aikana rekisteröidyistä

⁴⁹ *Helander – Laaksonen, 19, 20 ja 28; Manninen, 19, Pykäläinen-Syrjänen, 2–3.*

⁵⁰ *Ks. esim. Säätiötutkimus 2006, 4–5.*

säätiöistä ei ole tehty järjestelmään merkintää esimerkiksi toimialasta tai siitä, harjoittaako säätiö liiketoimintaa.

Säätiörekisterijärjestelmästä saa ns. vuositilaston säätiörekisteriin saapuneista asioista (perustamisluvat, rekisteröinti-ilmoitukset, sääntömuutokset, konkurssi-ilmoitukset, saapuneet vuosiselvitykset ja niiden karhuamiset jne.). Vuositilasto kuvaa käsiteltyjen asioiden määriä ja laatua sekä näiltä osin säätiökentän tapahtumia. Vuositilastoa ei julkaista, eivätkä sen tiedot ole esimerkiksi Patentti- ja rekisterihallituksen Internet-sivuilla. Niillä ainoa tieto säätiöistä on säätiöiden lukumäärä, joka on noin 2 800.

Säätiörekisteriin merkityt tiedot ovat julkisia. Kuitenkin ainoastaan Helsingissä Patentti- ja rekisterihallituksen tiloissa on asiakaspääte, josta on yhteys säätiörekisterin tietoihin.⁵¹ Muutoin rekisterin tiedot ovat käytävissä vain puhelimitse tai tilaamalla asiakirjat paperisina (tilauksen on voinut tehdä Internetissä). Esimerkiksi luettelo säätiörekisterissä olevista säätiöistä on saatavissa vain tilaamalla se paperisena (hinta 841,80 euroa).

Säätiöiden on toimitettava säätiölain mukaan säätiörekisteriin joka vuosi tilinpäätöstietonsa ja myös huolehdittava rekisteritietoihin kohdistuvien muutosten ilmoittamisesta. Koska säätiörekisterin tiedot eivät ole paremmin esillä, ei yksin rekisteritietojen julkisuus ole kannustanut säätiöitä täyttämään velvollisuuksiaan: Patentti- ja rekisterihallitus on joutunut vuosittain karhuamaan tilinpäätöksiä ja muita tietoja sadoilta säätiöiltä.

Kaikille säätiörekisterissä oleville säätiöille on annettu Y-tunnus, ja siten niitä koskevat muutamat perustiedot ovat saatavissa Internetissä maksutta Y TJ-tietopalvelusta.⁵² Y TJ-järjestelmä ei sisällä tietoja esimerkiksi hallituksen jäsenistä ja nimenkirjoittajista, säätiön sääntöjä, tilinpäätöstä tai tietoa sen toimittamisesta viranomaisille.

Patentti- ja rekisterihallitus on ottamassa kesän 2010 aikana käyttöön VIRRE-tietopalvelun, jolloin tiedonsaanti helpottuu. Säätiöiden tilinpäätösasiakirjat voi sen jälkeen ostaa suoraan Internetistä ja myöhemmin myös säätiöiden säännöt. Lisäksi säätiöistä voi tehdä eräitä tiedonhakuja⁵³. Tietopalvelu on maksullista. Patentti- ja rekisterihallituksesta saadun tiedon mukaan luettelo säätiöistä tulee edelleen maksamaan satoja euroja.

⁵¹ Säätiöiden lähettämät tilinpäätökset ja rekisteriote, jossa näkyy mm. säätiön hallituksen jäsenet ja nimenkirjoittajat, mutta ei säätiöiden säännöt.

⁵² <http://www.ytj.fi/> (päätoimiala, yhteystiedot ja tieto siitä, missä rekistereissä on voimassaoleva rekisteröinti).

⁵³ Tiedonhakuja voi tehdä säätiöiden ja henkilöiden nimillä mutta ei esimerkiksi tarkoitusta ja toteuttamistapaa kuvaavilla sanoilla, ei myöskään säätiötyypillä (esim. apuraha-/laitossäätiö) tai toimialalla.

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa Patentti- ja rekisterihallitus toteaa, että vuoden 2010 aikana säätiörekisterijärjestelmää tullaan kehittämään tilastointia varten. Aluksi kerätään tilastointia varten kirjanpitoasetuksen 3 ja 6 §:n tarkoittamat tiedot otsikkotasolla sekä tiedot säätiötyypistä, säätiön jakamista apurahoista ja hallinnolle maksetuista palkkioista.

2.1.8 Säätiöiden tarkoitusten ja toiminnan luonteen muuttuminen

Säätiöiden toiminnasta, rakenteesta, merkityksestä ja kehityksestä ei ole olemassa kattavaa tutkimus- tai tilastotietoa. Selvää kuitenkin on, että säätiölaitos on nykyään erilainen kuin vuonna 1930, jolloin säätiölaki säädettiin. Selvää myös on, että säätiölaitos on hyvin heterogeeninen kokonaisuus. Säätiöt eroavat toisistaan tarkoitukseltaan, toimintatavoiltaan, varallisuudeltaan, menorakenteeltaan, tulopohjaltaan, kooltaan jne.

Vanhimmat suomalaiset säätiöt ovat edistäneet joko kouluopetusta tai sairaanhoitoa. Sitä mukaa, kun nämä tehtävät ovat siirtyneet valtion ja kuntien hoidettaviksi, uudet tarkoitukset ovat nousseet esille. Tieteen, taiteen ja sivistystoiminnan edistäminen on säilynyt kautta aikain säätiöiden perustamisen yleisenä tarkoituksena.⁵⁴

Yhteiskunnassa ilmenevät tarpeet ja puutteet ovat heijastuneet säätiöiden tarkoituksissa. Yleisen hyväntekeväisyyden ja sivistystoiminnan edistämisen lisäksi säätiöitä on perustettu sellaisia tarkoituksia varten, joihin yhteiskunnan varat eivät ole riittäneet. Kun yhteiskunta on ottanut huolehtiakseen mainituista tehtävistä, ovat säätiöt löytäneet tarkoituksensa muualta.⁵⁵

Säätiöiden tarkoituksen on esitetty muuttuneen myös siten, että aiemmin säätiöt olivat selkeämmin sosiaaliturvaa tuottavia. Hyvinvointivaltion kehittymisen myötä niiden rooli osana sosiaaliturvaa on vähentynyt, ja niistä on tullut enemmän tiettyjen tahojen tukijoita ja apurahojen välittäjiä. Toisaalta hyvinvointivaltiomalli on jonkinasteisessa murrosvaiheessa, ja siksi on alettu kiinnittää huomiota kolmanteen sektoriin ja säätiöihin.⁵⁶

⁵⁴ Pykäläinen-Syrjänen, 16. Esimerkiksi 1940-luvulla säätiöitä perustettiin auttamaan sodasta kärsimään joutuneita ja 1950-luvulla perustettiin eläkesäätiöitä ja maataloutta edistäviä säätiöitä. 1960-luvulla säätiöitä on perustettu edistämään urheilua, ulkoilua ja vapaa-ajanviettoa varten sekä hankkimaan asuntoja vanhuk-sille ja vähävaraisille. (emt, 16).

⁵⁵ Pykäläinen-Syrjänen, 16.

⁵⁶ Pykäläinen-Syrjänen, 49–50.

Mähönen toteaa säätiöiden merkityksen kasvaneen terveydenhuolto- ja sosiaalisektorilla. Julkisen vallan vetäytyessä tutkimustyön rahoituksesta apurahasäätiöt ovat yhä enemmän ottaneet vastuuta myös suomalaisen tieteen eteenpäin viemisestä. Innovaatioyliopiston perustaminen korostaa uudella tavalla säätiöiden roolia opetuksessa ja tutkimuksessa. Se on uusi keino järjestää liike-elämän ja yliopistojen yhteistyötä ja rahoitusta tutkimuksessa ja opetuksessa.⁵⁷ – Toisaalta myös julkisen sektorin panostukset tutkimukseen ovat lisääntyneet.⁵⁸

Myös säätiötyypeissä on vuosikymmenien mittaan tapahtunut huomattavia muutoksia. Ennen säätiölain voimaantuloa ei apurahasäätiöitä ollut perustettu itsenäisiksi oikeushenkilöiksi, mutta sen jälkeen niitä perustettiin paljon.⁵⁹ Vanhimmat, ennen säätiölain voimaantuloa perustetut säätiöt olivat laitossäätiöitä, joiden tarkoituksena oli ylläpitää esimerkiksi oppilaitosta tai sairaalaa. Kun julkinen sektori rupesi enenevästi hoitamaan näitä tehtäviä, väheni laitossäätiöiden perustaminen. Myöhemmin, erityisesti 1980- ja 1990-luvuilla, laitossäätiöiden perustaminen yleistyi uudelleen. Säätiötutkimus 2006:n⁶⁰ mukaan laitossäätiöistä 60 prosenttia on perustettu vuoden 1980 jälkeen.⁶¹ Tarkastuksen yhteydessä on arvioitu, että tätä nykyä puolet säätiöistä on erilaisia palveluja tuottavia laitossäätiöitä.

Myös Patentti- ja rekisterihallitus on havainnut säätiöiden luonteen muuttumisen. Säätiöitä käytetään aiempaa enemmän hallinnointimallina, jolla varallisuutta kerätään ja ohjataan tiettyä tarkoitusta varten. Kaikki säätiöt eivät enää pyri toteuttamaan tarkoitustaan oman pääoman tuoton turvin vaan keräämällä avustuksia ja lahjoituksia.⁶²

Säätiölakia säädettäessä ajateltiin säätiöiden avulla saatavan lisää yksityistä omaisuutta käytettäväksi pysyvästi määrätarkoituksiin, mutta sittemmin säätiöiden perustamisen motiivi on muuttunut. Jatkuvarahoitteisten säätiöiden luonnehtiminen itsenäiseksi varallisuusmassaksi ei vastaa

⁵⁷ Mähönen 2008, 329.

⁵⁸ VTV 2008, luku 6.3.

⁵⁹ Rissanen ym., 412 ja HE 89/1985, 3.

⁶⁰ "Säätiötutkimus 2006" on Säätiöiden ja rahastojen neuvottelukunta ry:n rahoittaman, vuonna 2005 ilmestyneen "Säätiöt Suomessa" päivitys.

⁶¹ Säätiötutkimus 2006, 7, 11–12. Valtion taidetoimikunnan tutkimuksen tulokset ovat samansuuntaiset. Sijoitussäätiöitä oli perustettu erityisen paljon 1970- ja 1980-luvuilla ja laitossäätiöistä puolestaan yli puolet oli perustettu vuoden 1981 jälkeen. (Oesch, 20–21, 57).

⁶² PRH 2005, 5. Muutos aiheuttaa PRH:n mielestä paineita valvonnan lisäämiseen, mutta valvovana tahona pitäisi tällöin olla ennen kaikkea säätiön toimintaa rahoittavat tahot (emt).

säätiöiden todellista asemaa.⁶³ Säätiöstä on pikemminkin tullut yksi toiminnan organisointimuoto muiden joukossa.

2.1.9 Kolmannen sektorin kasvu ja sen julkinen rahoitus

Vuonna 1981 oli 1 699 säätiötä. Sen jälkeen säätiöiden määrä on kehittynyt seuraavasti (taulukko 1):

TAULUKKO 1. Säätiöiden määrä vuosina 1981–2009 (lähde: Patentti- ja rekisterihallitus).

	1981– 1985	1986– 1990	1991– 1995	1996– 2000	2001– 2005	2006– 2009
Uusia rekisteröity	183	350	343	344	226	193
Poistettu rekisteristä	64	53	93	48	61	67
Jakson lopussa	1 807	2 085	2 323	2 594	2 696	2 822

Uusia säätiöitä on perustettu erityisen runsaasti 1980-luvun puolivälistä alkaen, jolloin niitä rekisteröitiin noin viidentoista vuoden ajan joka vuosi keskimäärin 70. Sen jälkeen rekisteröinti on ollut vähäisempää: 2000-luvulla säätiöitä on rekisteröity vuosittain noin 40. Säätiöiden ohella myös yhdistysten määrä kasvoi erityisen voimakkaasti 1980-luvulla, jolloin perustettiin erityisesti sosiaali-, terveys-, kulttuuri- ja liikuntayhdistyksiä ja -järjestöjä⁶⁴.

Säätiöiden kokonaismäärä lisääntyi vuosittain 1980-luvulla keskimäärin noin 40:lla, 1990-luvulla 50:llä ja 2000-luvulla 25:llä. Suuri osa suomalaisista säätiöistä on taulukon 1 perusteella nuoria: viimeisen 28 vuoden aikana on rekisteröity uusia säätiöitä määrä, joka vastaa 66 prosenttia säätiöiden määrästä vuonna 2009.⁶⁵

Säätiöille ja/tai yhdistyksille suunnattujen julkisen tuen määrästä ei ole kokonaisvaltaista tietoa, mutta yksittäisten tutkimusten ja selvitysten perusteella on nähtävissä julkisen tuen merkittävä rooli. Julkisen tuen kasvu heijastuu myös säätiöiden ja muiden järjestöjen määrän kehityksessä.

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevat säännökset ovat pysyneet samansisältöisinä 1970-luvun puolivälistä alkaen. Samanaikaisesti

⁶³ *Rissanen ym.*, 412.

⁶⁴ *VM 31/2009*, 15.

⁶⁵ *Myös Säätiötutkimus 2006:n mukaan säätiöiden ikärakenne on nuori: vastan-
neista 657 säätiöstä oli 50 % perustettu vuoden 1980 jälkeen ja 35 % vuoden
1990 jälkeen (Säätiötutkimus 2006, 12).*

useilla sektoreilla on parinkymmenen viime vuoden aikana tullut kokonaan uusia tukijärjestelmiä ja olemassa olevaa lainsäädäntöä on uusittu. Tällöin on myös uusittu niihin sisältyviä säännöksiä eri osapuolten tehtävistä ja vastuista sekä toimintaan myönnettävästä julkisesta tuesta. Esimerkiksi vapaata sivistystyötä, kuntien kulttuuritoimintaa, taiteen perusopetusta, nuorisotyötä, museotoimintaa, teattereita ja orkestereita sekä sosiaali- ja terveydenhuoltoa koskevaa lainsäädäntöä on uudistettu runsaasti 1990- ja 2000-luvuilla.⁶⁶ Seuraava luettelo kuvaa kehitystä muutamilla sektoreilla:

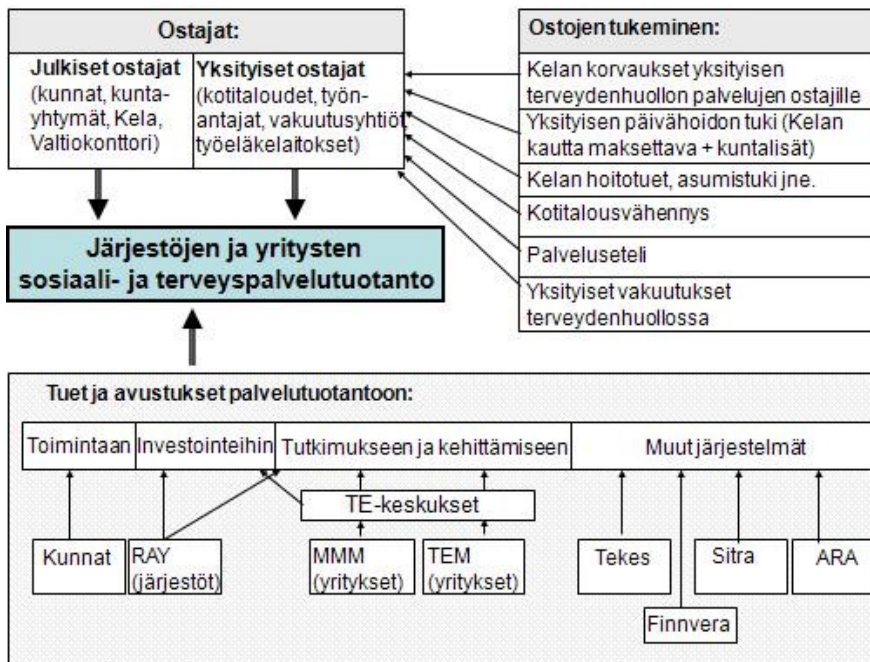
- Urheiluseuroja on rekisterissä yli 20 000, ja niistä yli 4 000 on rekisteröity 1990-luvun alun jälkeen. Yli 9 000 seuraa saa kunnalta avustuksia tai käyttää kunnan liikuntatiloja. Ensimmäinen liikuntalaki säädettiin 1979 ja seuraava 1998. Niissä on säädetty valtion tuesta.
- Nuorisotoiminnassa on yli 120 valtakunnallista nuorisojärjestöä, jotka ovat opetusministeriön toiminta-avustusten piirissä. Lisäksi kunnat avustavat 6 500 paikallisyhdistystä ja saavat siihen valtionosuutta (7,5 milj. euroa vuonna 2009). Julkista tukea koskevaa lainsäädäntöä on uudistettu usein: nyt voimassa oleva nuorisolaki on vuodelta 2006.
- Taide- ja kulttuuriyhdistyksiä on tuhansia: 1990-luvulla rekisteröitiin 3 000 tällaista yhdistystä. Vuonna 2005 alalla toimi 250 säätiötä ja niiden ulkopuolisesta varainhankinnasta valtaosa (78 %, 54 milj. euroa) tuli valtiolta. Valtio kohdisti valtaosan (91 %) tuestaan laitossäätiöille.
- Sosiaali- ja terveysalalla on arviolta 200 valtakunnallista järjestöä ja yli 13 000 yhdistystä, työntekijöitä niissä on yli 30 000 ja vapaaehtoisia yli 250 000. Noin puolet yhdistyksistä on saanut vuonna 2007 kunnan toiminta-avustusta.⁶⁷
- Vuonna 1983 perustetun Tekesin myöntämästä tuesta on vuonna 2009 jo puolet kohdistunut palvelujen kehittämiseen ja tukea on myönnetty myös säätiöille.⁶⁸

Useissa palveluissa julkinen tuki tulee monesta eri lähteestä, ja sitä voi saada sekä palvelun tuottaja, tilaaja että sen käyttäjä. Kuviossa 1 on esitetty yksityisten sosiaali- ja terveysten palvelujen rahavirrat (kuvioon ei ole sisällytetty verotukia kotitalousvähennystä lukuun ottamatta):

⁶⁶ *Esim. VM 31/2009, 15–16, 41–55.*

⁶⁷ *VM 31/2009, 15 ja Oesch 2008.*

⁶⁸ <http://www.tekes.fi/fi/community/Rahoitetut%20yritykset/655/Rahoitetut%20yritykset/1580>.



KUVIO 1. Yhteenveto rahavirroista yksityisessä sosiaali- ja terveydenhuollossa (lähde: Yksityinen palvelutuotanto sosiaali- ja terveydenhuollossa. Suomen Virallinen Tilasto, Sosiaaliturva. Helsinki: Terveyden ja hyvinvoinnin laitos. www.thl.fi/yksityinenpalvelutuotanto. Tiedot poimittu 6.11.2009).

Kuvatun kaltaisessa rahoitusjärjestelmässä kustannustietoisuuden hallinta on vaikeaa rahoittajille, palvelujen tilaajille, tuottajille ja käyttäjille. Kokonaiskustannuksissa tulisi huomioida myös yhteiskunnan antamat verotuet. Verotuet ja suorat tuet ovat hyvin usein päällekkäisiä: ne toiminnat, joiden tuottamista yhteiskunta tukee tai joiden tuottaminen perustuu lainsäädäntöön, ovat usein verovapaita.⁶⁹

Kilpailuneutraliteetin toteutuminen edellyttää, että asia huomioidaan kaikissa tukijärjestelmissä.

2.1.10 Sektoreiden välinen kilpailuneutraliteetti

Pääministeri Matti Vanhasen II hallituksen ohjelmassa tuodaan esiin järjestöjen rooli palvelujen tuottajana ja pyritään turvaamaan niiden toimintaedellytyksiä. Toisaalta ohjelmaan sisältyy pyrkimys huolehtia eri sektoreiden

⁶⁹ Ks. esim. VM 31/2009.

kilpailun neutraliteetista ja varmistaa kilpailupolitiikan keinoin yksityisen ja julkisen palvelutuotannon tasavertaiset edellytykset.

Hallitusohjelman mukaan kuntapolitiikassa ja palveluissa hallitus edistää julkisen, yksityisen ja kolmannen sektorin kumppanuutta, kannustaa tilaaja-tuottajamallien käyttöönottoa sekä laajentaa palvelusetelijärjestelmän ja kotitalousvähennyksen käyttöalaa. Tarkoituksena on edesauttaa toimivien palvelumarkkinoiden syntyä. Kustannustietoisuuden lisäämiseksi parannetaan kuntapalvelujen hinnoittelun ja rahoituksen läpinäkyvyyttä. Tavoitteena on, että asiakas saa tiedon omasta maksusuudesta ja palvelun kokonaiskustannuksista.

Kulttuuri-, liikunta- ja nuorisopolitiikassa hallituksen tavoitteena on kehittää aatteellisten, yleishyödyllisten kansalaisjärjestöjen toimintaedellytyksiä. Sosiaali- ja terveystieteissä parannetaan järjestöjen mahdollisuuksia tarjota hyvinvointia tukevaa ja syrjäytymistä ehkäisevää toimintaa. Järjestöjen tukea suunnataan niin, että se ei ole ristiriidassa kilpailulainsäädännön kanssa ja se kohdentuu voittoa tavoittelemattomaan toimintaan. Tarkoituksena on myös selvittää yksityisiin sosiaali- ja terveystieteisiin sisältyvän piilevän arvonlisäveron aiheuttamat kilpailun vääristymät. Tavoitteena on varmistaa järjestöjen mahdollisuus toimia yleishyödyllisinä voittoa tavoittelemattomina toimijoina.⁷⁰

Hallitusohjelman lisäksi kilpailuneutraliteetti on ollut esillä useissa muissakin yhteyksissä. EU:n komissio totesi ns. Destia-päätöksessä, että Tieliikelaitoksen konkurssisuoja ja veroedut olivat EU:n valtiontukisäännösten vastaisia valtiontukia ja siten ne tuli kumota. Vapautus yhteisöverosta muodosti valtiontuen, jota ei voitu perustella verojärjestelmän luonteella ja systematiikalla.⁷¹

EU:n komissiolle vuonna 2009 tehdyn kantelun vuoksi komissio on kerhtonut alustavan näkemyksensä myös Helsingin kaupungin omistaman Palmia-liikelaitoksen asemasta. Komission mukaan liikelaitoksen veroedut ja konkurssisuoja ovat EU:n sisämarkkinoilla kilpailua vääristäviä julkisia tukia.⁷²

Sekä valtiovarainministeriö että työ- ja elinkeinoministeriö ovat hallitusohjelman mukaisesti ja Destia-päätöksen seurauksena selvittäneet julkisen sektorin harjoittaman elinkeinotoiminnan aiheuttamia kilpailun vääristymiä ja valtion liikelaitosmallin soveltumista sisämarkkinoille.⁷³ Työ- ja elinkeinoministeriön mukaan eri tuottajatahot ovat markkinoilla

⁷⁰ *Pääministeri Matti Vanhasen II hallituksen ohjelma 2007.*

⁷¹ *Komission päätös 11.12.2007 N:o C 7/2006 (ex NN 83/2005).*

⁷² *Helsingin Sanomat 22.4.2010, B 4.*

⁷³ *TEM 23/2009.*

eriarvoisessa asemassa, sillä yritykset eivät ole saaneet avustuksia raken-
nusinvestointeihinsa, kuten järjestöt ja kunnat. Myös verotuskohtelun sa-
netaan olleen epäoikeudenmukaista, mutta nyttemmin veroviranomaisen
kanta on, että palvelutuotantoa harjoittava järjestö on elinkeinotoimintaa
harjoittava yhteisö.⁷⁴

Vuonna 2001 säädetyssä laissa raha-automaattiavustuksista (1056/2001)
muutettiin avustusehtoja siten, että avustuksilla ei saa aiheuttaa vähäistä
suurempaa kilpailuhaittaa. Avustuskäytäntöä oli eräiltä osin muutettu jo
aiemmin kilpailusysteistä. Yritykset olivat katsoneet, että järjestöjen toiminta
oli este kehittää aitoa yritystoimintaa. Kilpailuhaitat olivat nousseet esiin,
kun kunnat alkoivat ostaa yhä suuremman osan vastuullaan olevista palve-
luista sen sijaan, että tuottaisivat ne itse. Raha-automaattiyhdistyksen tu-
kien piiristä ovat pudonneet esimerkiksi vanhusten palvelutalot ja kotipal-
velut. Jäljellä on vielä eräitä palveluja, kuten lyhytaikaista lastenhoitotoi-
mintaa.⁷⁵

Säätiöiden ja yhdistysten toimintaedellytykset ja verotuskysymykset
olivat esillä myös Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset -työryh-
mässä.⁷⁶ Sittemmin valtioneuvosto on asettanut oikeusministeriön yh-
teydessä toimivan kansalaisyhteiskuntapolitiikan neuvottelukunnan. Sen
tavoitteena on edistää järjestöjen ja viranomaisten välistä yhteistyötä.
Neuvottelukunnalla on ollut vuodesta 2008 verojaosto, jonka tehtävä on
muun muassa seurata verotusta, selvittää verotuksen ongelmakohtia ja
kartoittaa ratkaisuvaihtoehtoja.

Parempaan sääntelyn toimintaohjelman lähtökohta on, että hyvällä ja
hyvin valmistellulla lainsäädännöllä voidaan edistää sekä kansalaisten hy-
vinvointia että yritysten kilpailukykyä. Nämä tavoitteet tulee ohjelman
mukaan nähdä toisiinsa liittyvinä ja toisiaan täydentävinä. Lainsäädännön
on mahdollistettava teknologioiden ja liiketoimintamallien uudistuminen
ja uusien kaupallisten ja toiminnallisten innovaatioiden käyttöönotto.
Lainsäädäntö ei saa asettaa perusteettomia rajoituksia tai tosiasiallisia este-
itä uusien toimijoiden tai toimintatapojen pääsyyille markkinoille.⁷⁷

2.1.11 EU:n valtioneuvoston sääntökäytännöt

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 ja 108 artikloissa
(aiemmin artiklat 87 ja 88) määritellään yrityksille myönnettävien valtion-

⁷⁴ TEM 11/2008, 11.

⁷⁵ TEM 25/2008, 132 ja OM 14/2006, 9.

⁷⁶ OM 14/2006.

⁷⁷ Valtioneuvoston kanslia 2006, erityisesti kohta 8.2.

tukien periaatteet.⁷⁸ Valtiontuet ovat lähtökohtaisesti kiellettyjä, mutta sopimuksen 107 artiklan 2 ja 3 kohdissa määritellään ne poikkeusperusteet, joiden nojalla komissio voi hyväksyä tukitoimenpiteet yhteismarkkinoille soveltuviksi. Valtiontukisäännöksiä sovelletaan myönnettyyn tukeen sen muodosta riippumatta, joten niitä sovelletaan myös verotukiin.

Euroopan komissio on esittänyt viralliset tulkintansa valtiontukisääntöjen soveltamisesta tiedonannoissaan. Verotukien osalta komissio on antanut tiedonannon (EYVL 98/C 384/03) valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen. Tiedonannon mukaan verotus voi olla unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen mukaista valtiontukea.

Sääntelyn lähtökohtana on, että jäsenvaltioiden viranomaiset voivat myöntää vain sellaisia valtion tukia, jotka komissio on hyväksynyt yhteismarkkinoille. Ennen tuen täytäntöönpanoa jäsenvaltion on noudatettava tiettyjä ilmoitusmenettelyjä, ja ne koskevat myös verotuksellisia tukia. Komissio seuraa jäsenvaltioiden kanssa voimassaolevia tukijärjestelmiä. Jos se toteaa, että tuki ei sovellu sisämarkkinoille, se tekee päätöksen, että jäsenvaltion on määräajassa poistettava tuki tai muutettava sitä. Komissio tai mikä tahansa jäsenvaltio, jota asia koskee, voi saattaa asian Euroopan unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi, jos kyseinen valtio ei noudata komission päätöstä määräajassa.

Jotta toimenpide katsottaisiin EU:n toiminnasta tehdyssä sopimuksessa tarkoitetuksi kielletyksi valtiontueksi, on sen täytettävä neljä edellytystä:

- Tuensaajan on saatava toimenpiteestä taloudellista etua, jota se ei olisi muutoin saanut.
- Etuus on myönnetty julkisista varoista.
- Toimenpide vaikuttaa kilpailuun ja jäsenvaltion väliseen kauppaan (riittää, että tuki lujittaa yrityksen asemaa suhteessa kilpaileviin yrityksiin, vaikka tuensaaja ei harjoittaisikaan vientiä).
- Tuki on erityinen tai valikoiva.

Kilpailua ja kauppaa vääristävä vaikutus täyttyy käytännössä aina silloin, kun tuen määrä ylittää 200 000 euroa kolmen vuoden aikana.

Erytinen tai valikoiva tuki on silloin, kun se suosii jotakin yritystä tai tuotannonalaa. Tiettyjen toimijaryhmien muita edullisempi verotus tai verovapaus on pääsääntöisesti EU:n toiminnasta tehdyn sopimuksen mukaisesti kiellettyä valtiontukea. Toimenpiteen valikoivuutta voidaan kuitenkin perustella järjestelmän luonteella tai taloudellisella rakenteella ja jos näin

⁷⁸ Kertomuksen luvun 2.1.11 kirjalliset lähteet ovat VM 31/2009, 83–88, EY:n viralliset lehdet C 384/3, 10.12.1998 ja C 115/47, 9.5.2008 sekä OM 14/2006, 24–26.

on, toimenpidettä ei katsota kielletyksi valtiontueksi. Ensiksi olisikin määriteltävä yleinen verojärjestelmä ja sen periaatteet ja sitten tutkittava, voidaanko siitä poikkeamia perustella järjestelmän luonteella tai taloudellisella rakenteella.

EU:n valtiontukisääntöjen soveltamisen näkökulmasta ei ole ratkaisevaa se, missä juridisessa muodossa toimintaa harjoitetaan, vaan merkitystä on ainoastaan harjoitettavan toiminnan tosiasiallisella luonteella. Näin ollen valtiontukisäännöissä tarkoitetun yrityksen määritelmä ei ole sidoksissa kansalliseen yhtiölainsäädäntöön. Unionin oikeudessa yritykseksi määritellään kaikki taloudellista toimintaa harjoittavat yksiköt niiden oikeudellisesta muodosta, rahoitustavasta, taloudellisen voiton tavoittelusta tai sen puuttumisesta taikka palvelun yleishyödyllisestä tarkoituksesta riippumatta. Valtiontukisäännöt eivät tee eroa yritysten ja järjestöjen välillä, vaan niitä sovelletaan myös yleishyödyllisiin yhteisöihin, silloin kun ne harjoittavat taloudellista toimintaa.

Taloudellinen toiminta puolestaan ei ole sidoksissa kansalliseen elinkeinotoiminnan käsitteeseen, vaan taloudellista toimintaa on kaikki sellainen toiminta, jossa tavaroita ja palveluita tarjotaan markkinoilla. Vastikkeen suuruudella ei ole merkitystä. Rajanvetotilanteissa painoa on pantu sille, harjoittavatko yksityiset yritykset markkinoilla vastaavaa toimintaa.

Neuvoston menettelytapa-asetuksessa (659/1999) määritellään ”voimassa oleva tuki”. Nämä ovat tukia, jotka olivat voimassa ennen perustamis- sopimuksen voimaantuloa jäsenvaltiossa ja joita voidaan edelleen soveltaa sen jälkeen. Voimassa olevalla tuella tarkoitetaan myös tukia, jotka eivät vielä niiden käyttöönottohetkellä olleet tukia, mutta ovat muuttuneet sellaisiksi yhteismarkkinoiden kehityksen johdosta ilman, että jäsenvaltio olisi muuttanut niitä. Jäsenvaltion on pitänyt liittymisen yhteydessä ilmoittaa kaikki voimassa olevat tukijärjestelmät komissiolle, jotta se voi liittymisen jälkeen soveltaa edelleen vanhoja tukijärjestelmiään.

Suomen liittyessä EU:n jäseneksi ei komissiolle ole ilmoitettu tuloverolain yleishyödyllisille yhteisöille tarkoittamaa tukijärjestelmää eikä myöskään veronhuojennuslain tarkoittamaa tukijärjestelmää. Sellaista kotimaista verotus- tai oikeuskäytäntöä ei ole, jossa olisi sovellettu EU:n valtiontukisäännöksiä.

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotustyöryhmä on todennut olevan vaikea arvioida, hyväksyisikö komissio jälkikäteen huojennusmenettelyn voimassa olevana tukena. Työryhmä ehdotti otettavaksi käyttöön de minimis -tuen,

jolloin huojennusta voidaan myöntää enintään 200 000 euroa kolmen verovuoden aikana.⁷⁹

Työryhmä ei kartoittanut sitä, missä määrin yleishyödylliset yhteisöt harjoittavat taloudellista toimintaa ja missä määrin toimintaa on pidettävä ei-taloudellisena. Tästä huolimatta se totesi, että suuri osa järjestöjen toiminnasta on ei-taloudellista toimintaa, johon ei sovelleta EU:n kilpailu- ja valtiontukisääntöjä. Työryhmä ehdottaa lisäselvityksen kohteeksi seuraavia asioita:

- Suomen verolainsäädännön elinkeinotoiminnan ja EU-oikeuden taloudellisen toiminnan käsitteiden välinen suhde
- voittoa tavoittelevan ja voittoa tavoittelemattoman toiminnan rinnastaminen toisiinsa arvioitaessa kilpailuneutraalisuutta.⁸⁰

Vertailun vuoksi todettakoon, että työ- ja elinkeinoministeriön rahoittamassa Yhteinen yritys -hankkeessa on todettu, että suomalaisten järjestöjen palvelutuotannossa on kyse sellaisesta toiminnasta, jota useimmissa maissa pidettäisiin yhteiskunnallisena yritystoimintana.⁸¹

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa työ- ja elinkeinoministeriö ilmoittaa, että komissiossa on parhaillaan vireillä Suomesta kantelu yleishyödyllisten yhteisöjen verotuista. Komissio tulee päätöksessään ottamaan kantaa, soveltuvatko puheena olevat veroetudet yhteismarkkinoille.

Edelleen työ- ja elinkeinoministeriö toteaa palautteessaan, että vaikka taloudellinen etuus ei täyttäisi EU:n valtiontuen kriteereitä, sillä saattaa silti olla vaikutuksia kansalliseen kilpailuneutraliteettiin. Edunsaaja, joka saa valikoivan taloudellisen edun, jota se ei muuten saisi markkinoilla, voi päästä parempaan asemaan kuin kilpailijansa, joka ei saa samaa etuutta. Ministeriö pitää edelleen kannatettavana yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta käsitelleen työryhmän [edellä tässä kertomuksessa mainittua] ehdotusta lisäselvityksen tekemiseksi ja toteaa vetovastuun sen tekemisessä olevan valtiovarainministeriöllä.

⁷⁹ VM 31/2009, 92. Työryhmä ei ottanut kantaa siihen, minkä tasoisella normilla menettely saatettaisiin voimaan. De minimis -ehtoisena tukijärjestelmästä ei tarvitse ilmoittaa komissiolle.

⁸⁰ VM 31/2009, 88.

⁸¹ Pöyhönen ym., 6 ja kertomusluonnoksen luku 3.4.8.

2.1.12 Kilpailuneutraliteetti

Kilpailun vääristyminen on pitkään tunnettu kilpailulainsäädännön huolenaiheena. Vuonna 1958 voimaan tullut EY:n perustamissopimus kieltää sopimukset ja yhdenmukaistetut menettelyt, joiden tarkoituksena tai vaikutuksena on kilpailun estyminen, rajoittuminen tai vääristyminen. Lisäksi siinä kielletään kilpailua vääristävät valtion tuet.

Kilpailun vääristymistä ei ole täsmällisesti yritetty määritellä kirjallisuudessa tai oikeuskäytännössä. Kilpailun vääristymiseen liittyvä kään-teiskäsite on kilpailuneutraliteetti, mutta myös sitä käytetään usein summittaisesti, koska silläkään ei ole täsmällistä tulkintaa kilpailuoikeuden piirissä.⁸²

Kilpailuneutraliteetti on määritelty muun muassa siten, että sillä tarkoi-tetaan tasapuolisten toimintaedellytysten takaamista markkinoiden jokai-selle toimijalle, jolloin mikään ulkopuolinen tekijä ei vaikuta kauppakumppanin valintaan vaihtoehtoisten hyödykkeiden välillä.⁸³

Neutraliteettihäiriö voi koskea mitä tahansa hyödykkeen relevanttia ominaisuutta, siis yhtä hyvin hintaa kuin laadullisia ulottuvuuksiakin.⁸⁴ Vääristävä vaikutus voi myös kohdistua sekä markkinoilla jo oleviin että potentiaalisiin markkinoille tulijoihin. Puutteellinen kilpailuneutraliteetti voi estää kilpailevien vaihtoehtojen markkinoille tulon tai pakottaa kilpai-lijan poistumaan markkinoilta.⁸⁵

Kilpailuneutraliteetin puute rajoittaa tehokkuushyötyjen realisoitumista, ja sen taloudelliset vaikutukset ovat yksiselitteisesti negatiiviset. Kannus-teet tehokkaaseen toimintaan heikkenevät sekä niiltä, jotka kärsivät kilpai-luhaitasta, että niiltä, jotka saavat kilpailuetua. Ensiksi mainittu jää täysin ilman asianmukaista palkkiota tehokkuudestaan, ja jälkimmäisen kannus-teet heikkenevät ylimääräisen edun vuoksi.⁸⁶ Kilpailuneutraliteetti-

⁸² VM 31/2009, 127 ja Valkama – Virtanen, 77–79.

⁸³ TEM 23/2009, 13–14 ja VM 31/2009, 93.

⁸⁴ Valkama – Virtanen, 79.

⁸⁵ Valkama – Virtanen, 79 ja VM 31/2009, 93. VM:n työryhmämuistioon liitetyn oikeusministeriön lausuman mukaan ”Kilpailuneutraalisuus voidaan kilpailuoikeudessa ymmärtää lähinnä samalla toimialalla toimivien elinkeinonharjoittajien kesken vallitsevana tasavertaisena ja oikeudenmukaisena oikeuskohteluna.” (VM 31/2009, 127). Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa oikeusministeriö huomauttaa, ettei sen näkemys kilpailuneutraliteetista ole sen suppeampi tai laajempi kuin muidenkaan. Oikeusministeriö pitää kilpailuneutraliteettitermiä merkittävänä, koska se osaltaan asemoi yleishyödyllisyyden ja kilpailun välistä suhdetta. Ministeriö toteaa, että termiä ei määritelty työryhmässä ja lausuma oli tarkoitettu edes jonkinlaiseksi lähtökohdaksi.

⁸⁶ Valkama – Virtanen, 80 ja VM 31/2009, 128.

ongelmien on nähty hidastavan talouden uudentumista, joka ilmenee vanhojen ja tehottomien toimintamallien korvautumisella uusilla ja tehokkaammilla.⁸⁷

Neutraliteetin vääristymät johtavat käyttäytymismuutoksiin ja hyvinvointitappioihin, sillä voimavaroja siirtyy niille toimintamuodoille, jotka on asetettu suosiollisempaan asemaan. Talousyksiköt lisäävät opportunistista käyttäytymistä ja tekevät sellaisia ratkaisuja, joita ne eivät muutoin tekisi hankkiakseen etuuksia tai välttääkseen velvoitteita. Oman ongelmansa muodostaa rent seeking: yhden eturyhmän saadessa helpotuksia velvoitteista myös muut vaativat itselleen samanlaisia etuuksia, mikä luo epävakautta lainsäädäntöön ja epävarmuutta tulevasta oikeuskohtelusta.⁸⁸

Tasapuolisilla kilpailumahdollisuuksilla on sanottu olevan merkitystä erityisesti pk-yrityksille ja uuden yritystoiminnan syntymiselle.⁸⁹ Tähän viitataan myös työ- ja elinkeinoministeriön sosiaalipalveluiden toimialaraportissa; toimialan yritysten rakenne (määrä, koko, ammattimaisuus jne.) vaikuttaa yritysten neuvotteluvoimaan, toimitusvarmuuteen, kehittämistyöhön ja siten niiden alttiuteen kärsiä erilaisista kilpailuhaitoista.⁹⁰

Verokohtelun neutraliteetin on sanottu olevan hyvin keskeisessä asemassa verotusta kehitettäessä. Verokohtelun neutraliteettia voidaan arvioida monilla eri kriteereillä (yrityskoko, toimiala, yritysmuoto jne.).⁹¹

Kilpailuneutraliteetin turvaamiseen liittyy muun muassa verotuksen tasapuolisuus ja yhdenvertaisuus. Verotuksen voidaan katsoa olevan neutraalia, jos se ei vaikuta suhteellisiin hintoihin, kuluttajien valintaan, yritysten tuotantomenetelmiin tai jakeluteitä koskeviin päätöksiin. Neutraalisuus ei toteudu esimerkiksi silloin, kun yritys saamansa veronhuojennuksen vuoksi voi hinnoitella tuotteensa halvemmaksi, kuin se veron mukana ollessa voisi tehdä.⁹²

2.2 Tarkastuskysymykset ja -kriteerit

Tarkastuksen tavoite oli selvittää sitä, onko viranomaisilla käsitys siitä, saako valtio säätiöille myönnettyillä veroeduilla, muulla julkisella tukemisella

⁸⁷ TEM 23/2009, 13–14.

⁸⁸ Määttä 2009, 113.

⁸⁹ Työ- ja elinkeinoministeriön tiedote 23.4.2009, no 121/2009.

⁹⁰ TEM 11/2008, 54–55.

⁹¹ Määttä 2009, 112.

⁹² VM 31/2009, 93.

ja lakisääteisellä valvonnalla aikaan tehokkaasti ja riittävästi tavoiteltuja yhteiskunnallisia vaikutuksia haittaamatta liiallisesti muiden toimijoiden toimintaedellytyksiä.

Tarkastuksen pääkysymys oli, *onko eduskunnalla ja valtioneuvostolla käsitystä siitä, saadaanko säätiöille myönnettyillä veroeduilla, muulla julkisella tukemisella ja viranomaisvalvonnalla aikaan tehokkaasti ja riittävästi tavoiteltuja yhteiskunnallisia vaikutuksia haittaamatta liiallisesti muiden toimintaedellytyksiä.*

Pääkysymys jaettiin seuraaviin alakysymyksiin:

1. Onko selvillä, mitä säätiöiden tukemisella tavoitellaan?
2. Tiedetäänkö, onko tavoitetiloja saavutettu?
3. Tunnetaanko tukemisesta aiheutuvat ei-tarjotut vaikutukset?
4. Tiedetäänkö, paljonko säätiöiden saamat veroetudet ovat ja millaista muuta tukea säätiöt saavat?
5. Onko riittävästi harkittu, ovatko tuen määrä, tavoitellut vaikutukset sekä ei-tarjotut vaikutukset perustellussa suhteessa toisiinsa?
6. Missä määrin säätiöt, julkinen sektori ja yritykset pyrkivät toteuttamaan samoja tarkoituksia? Onko näiden päällekkäisyyksiä tarkasteltu?

Tarkastuksessa kohteena ollut säätiöiden valvontaa, valtiontukea ja sen vaikutuksia arvioitiin ennen muuta säätiöiden itsensä harjoittaman (niin sanotun välittömän) elinkeinotoiminnan osalta. Tähän oli kolme syytä: lainsäätäjällä on pyrkinyt niin säätiölaissa kuin tuloverolaissakin rajoittamaan säätiöiden mahdollisuutta itse harjoittaa liiketoimintaa. Säätiöiden toiminta erilaisten palvelujen tuottajana on lisääntynyt. Kolmanneksi, ei-toivottuina vaikutuksina pidettiin tarkastuksessa kilpailua vääristäviä vaikutuksia, koska kilpailuneutraliteetti ja sen edistäminen on ollut yksi keskeisiä elinkeinotoimintaa koskevia julkisen vallan tavoitteita. Tarkastuksen apukysymykset olivat

- Mikä on säätiöiden harjoittaman liiketoiminnan laajuus ja vaikutukset markkinaehtoiseen yritystoimintaan?
- Miten viranomaiset huolehtivat siitä, että säätiöiden harjoittama liiketoiminta ei saa sellaista julkista tukea, jota sille ei ole tarkoitettu tai joka voisi aiheuttaa kilpailua vääristäviä vaikutuksia?

Keskeisinä tarkastuskriteereinä käytettiin seuraavia seikkoja:

- hyvän lainsäädännön laatu (säännösten selkeys)
- tavoitteiden selkeys
- tavoitteiden saavuttaminen
- toivottujen ja ei-toivottujen vaikutusten hallinta
- viranomaistoiminnan läpinäkyvyys ja avoimuus
- säännösten noudattaminen

- tiedon riittävyys
- hyvän taloudenhoidon ja hallinnon periaatteiden toteutuminen.

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevia säännöksiä ja ohjeita verrattiin Ruotsin vastaaviin lähinnä niiden selkeyden ja ohjaavan merkityksen osalta. Verotusmenettelyä verrattiin myös muutamia kotimaisiin tukijärjestelmiin.

2.3 Tarkastuksen rajaukset

Tarkastus kohdistui lähtökohtaisesti kaikkiin säätiölaissa tarkoitettuihin säätiöihin, sillä niiden toiminnan valvonta on valtion viranomaisen, Patentti- ja rekisterihallituksen, tehtävä. Toiseksi, säätiöitä ei ole tarkoitettu yritystoiminnan harjoittamismuodoksi; vuoden 1964 jälkeen perustettuja säätiöitä koskeekin erityinen liiketoiminnan harjoittamiskielto. Tarkastuksen ulkopuolelle jäivät erillislakien nojalla perustetut säätiöt. Tarkastuksen ulkopuolelle rajattiin myös yliopistosäätiöt, joihin säätiölakia sovelletaan yliopistolain lisäksi.

Tarkastuksessa käsiteltiin lähemmin yhtä säätiölain mukaan perustettua ja toimivaa säätiötä, jonka perustamiseen kuitenkin liittyi myös lainsäädäntöä. Eduskunta antoi Kansaneläkelaitokselle oikeuden perustaa Petrea Säätiö ja luovuttaa sille omaisuutta säätämällä asiasta laki 898/2006. Hallituksen esitys ja sitä koskevat eri viranomaisten valmisteluvaiheessa ja eduskuntakäsittelyn yhteydessä antamat lausunnot muodostavat poikkeuksellisen perusteellisen julkisen asiakirja-aineiston laitossäätiön perustamisesta. Aineisto kuvaa yleisemminkin säätiöiden perustamista, toimintaa ja valvontaa sekä valottaa tavallista monipuolisemmin eri viranomaistahojen näkemyksiä mainituista seikoista.

Tarkastuksessa pääpaino oli säätiöiden liiketoimintaan liittyvissä kysymyksissä edellä luvussa 2.2 esitetyistä syistä. Näkökulman valinta tarkoittaa sitä, että säätiöiden sellainen varsinainen hyödyllinen ja yleishyödyllinen toiminta, joka ei ole elinkeinotoimintaa, on lähtökohtaisesti rajattu tarkastuksen ulkopuolelle. Tämä säätiön tarkoituksen toteuttaminen ”otettiin annettuna” ja siltä osin tarkastuksessa ei käsitelty toiminnan sisältöjä, tavoitteita tai vaikuttavuutta. Tarkastuksen näkökulman valintaa ehkä kuvaisi alaotsikko ”Säätiöt markkinoilla”. Säätiöiden ja muiden yleishyödyllisten yhteisöjen yhteiskunnalle tuottamaa ”yleistä hyötyä” selvitetiin kuitenkin verotuksen yhteydessä. Jotta säätiö tai muu yhteisö voisi päästä yleishyödyllisten yhteisöjen veroetujen piiriin, on sen täytettävä lainsäätäjän asettamat edellytykset yleishyödyllisyydelle. Tarkastuksessa pyrittiin

selvittämään kysymystä siitä, mitä vastinetta lainsäätäjät on tarkoittanut saatavaksi verotuille ja miten säännöksiä käytännössä sovelletaan.

Säätiöiden saamien kaikkien valtiontukien selvittäminen ei ollut käytännössä mahdollista. Säätiöt toimivat lukuisilla eri tehtäväalueilla, ja siten niiden saamat tuet riippuvat eri sektoreilla käytössä olevista tukijärjestelmistä. Patentti- ja rekisterihallitus ei kerää säätiöiden rahoitustietoja vuosisalvontansa yhteydessä, eikä niistä saa kattavaa tietoa myöskään Verohallinnosta. Tästä syystä tarkastuksessa kuvattiin vain yleisellä tasolla julkisia rahoitusjärjestelmiä ja niiden kehitystä.

Säätiöiden valtiontuissa keskityttiin tuloverolain ja eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain mukaisiin verotuksiin, sillä kaikki säätiölain mukaiset säätiöt säätiön koosta, säätiötyypistä ja toimialasta riippumatta ovat niiden piirissä täyttäessään mainittujen lakien edellytykset. Verotukien merkitystä tarkastuskohteena korostaa lisäksi se, että verolainsäädäntö ei tee eroa säätiöiden ja muiden yleishyödyllisten yhteisöjen välillä. Näin ollen tarkastuksen tulokset ovat näiltä osin sovellettavissa laajemmin koskemaan kaikkia yleishyödyllisiä yhteisöjä.

Verotus ja verotuet ovat tärkeä yhteiskunnan tukimuoto. Tarkastuksessa käsiteltiin vain tuloverolain ja eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain mukaista verotusta ja verotuksia. Tarkastuksen ulkopuolelle jäi siten esimerkiksi arvonnisäverotus, jolla on läheinen yhteys tuloverotukseen: yleishyödyllinen yhteisö on pääsääntöisesti arvonnisäverovelvollinen vain sellaisesta toiminnasta, josta saatua tuloa pidetään tuloverotuksessa elinkeinotulona. Tarkastuksessa ei myöskään käsitelty TVL:n 57 §:ssä tarkoitettuja vähennyskelpoisia lahjoituksia tieteeseen ja taiteen tukemiseen taikka kulttuuriperinteen säilyttämiseen.

Säätiöiden toimintaa ohjaavista ja rahoittavista viranomaisista pidettiin keskeisenä Patentti- ja rekisterihallitusta, jonka tehtävänä on suorittaa kaikkia säätiölain tarkoittamia säätiöitä koskeva ennakollinen ja jälkikäteinen valvonta. Toinen keskeinen tarkastuksen kohdeviranomainen oli Verohallinto, sillä verotus ja verovalvonta koskevat tavalla tai toisella jokaista säätiötä.

Tarkastuksessa seurattiin asiakirja-aineistoa lähinnä loppusyksyyn 2009 saakka. Keskeisin tällöin valmistunut ja siten tarkastuksessa huomioon otettu asiakirja oli elokuussa 2009 valmistunut Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus -työryhmän mietintö.

2.4 Tarkastusaineistot ja -menetelmät

Tarkastuksen keskeisimmän kirjallisen aineiston muodostivat säätiö- ja verotuslainsäädäntö ja sitä koskevat valmisteluasiakirjat, aihepiiriä käsittelevät tutkimukset, asiantuntija-artikkelit sekä ministeriöiden julkaisut. Säätiöitä ja yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevaa, niiden taloudelliseen toimintaan liittyvää tutkimustietoa ja tilastoaineistoa oli sen sijaan hyvin vähän saatavissa, minkä vuoksi tarkastuksessa esitettävä säätiöitä koskeva tieto perustuu usein otoksiin tai rajoittuu tiettyyn toimialaan. Tarkastuksen kirjallinen lähdeaineisto on esitetty erikseen.

Säätiörekisteristä oli saatavissa tiedot Patentti- ja rekisterihallituksen käsittelemien erilaisten säätiöasioiden määristä. Rekisteröinnin ja valvonnan kohteena olevista säätiöistä lupaviranomaisen rekisterijärjestelmä ei tuota muunlaista tietoa.

Erityisen merkittävää tarkastuksen kannalta oli se, että säätiöiden harjoittamaa liiketoimintaa kuvaavia lukuja, jopa perustietoja (liiketoiminnan harjoittajien lukumäärä, toimialat, volyymit jne.) oli saatavilla hyvin niukasti ja hajanaisesti.

Tarkastuksen yhtenä tavoitteena oli selvittää sitä, kuinka paljon yleishyödylliset säätiöt saavat veroetuja ja missä suhteessa ne ovat säätiöiden yhteiskunnalle tuottamaan yleiseen hyvään nähden. Myös näistä seikoista oli saatavilla niukasti rahamääräistä tai muuta tietoa. Verotukien ja yleisen hyvän suhdetta pyrittiin kuitenkin selvittämään hieman tarkemmin. Se tehtiin tarkastelemalla apurahasäätiöitä, koska sekä niiden saamat verotuet että niiden tuottama yleinen hyvä (apurahat ja avustukset) on ilmaistavissa rahamääräisesti ja myös selvitettävissä riittävällä tarkkuudella. Verohallintoa pyydettiin tekemään laskelma siitä, kuinka paljon kymmenen Suomen suurimpien säätiöiden joukkoon kuuluvaa säätiötä oli hyötynyt muita verovelvollisia edullisemmasta verokohtelustaan ja toisaalta siitä, kuinka paljon ne veroilmoitustensa perusteella olivat tuottaneet yhteiskuntaan ”yleistä hyvää” jakamalla apurahoja ja avustuksia. Verovirastolla oli lopulta käytettävissään riittävät tiedot laskelman tekemiseen vain viidestä säätiöstä. Laskelma on luonteeltaan suuntaa antava ja kuvaa karkealla tasolla nykytilannetta.

Tarkastuksen kuluessa tehtiin haastattelukäynnit työ- ja elinkeinoministeriöön, Patentti- ja rekisterihallitukseen, Verohallinnon eri toimipisteisiin sekä Säätiöiden ja rahastojen neuvottelukunta ry:hyn. Haastattelukäynnit on esitetty lähdeluettelossa. Varsinaisten haastattelujen lisäksi perehdyttiin asiakirjoihin ja toimintaan sekä Verohallinnossa että Patentti- ja rekisterihallituksessa.

Tarkastuksen tekijä osallistui Helsingissä järjestettyyn Suureen yhdistys- ja säätiöpäivään 14.5.2008, 9.12.2008 ja 1.12.2009.

Tarkastuskertomusluonnoksesta pyydettiin ja saatiin palaute oikeusministeriöltä, Patentti- ja rekisterihallitukselta, työ- ja elinkeinoministeriöltä, valtiovarainministeriöltä ja Verohallitukselta. Lisäksi työ- ja elinkeinoministeriö toimitti Kilpailuvirastolta kertomusluonnoksesta pyytämänsä palautteen. Saadut palautteet otettiin huomioon tarkastuskertomusta laadittaessa. Lisäksi Säätiöiden ja rahastojen neuvottelukunta ry antoi tarkastuskertomusluonnoksesta oma-aloitteisesti kirjallisen kannanoton.

3 Tarkastushavainnot

3.1 Säätiöiden talous ja toiminta tutkimusten ja tilastojen valossa

3.1.1 Säätiöiden työllistävyys

Säätiölaitoksen työllistävästä merkityksestä ei ole kattavaa tietoa. Säätiötutkimus 2006:n mukaan säätiöissä oli vuonna 2004 noin 7 300 palkattua työntekijää ja noin 4 600 vapaaehtoistyöntekijää; tosin kysymykseen oli vastannut vain 704 säätiötä. Henkilötyövuosiksi muutettuina luvut olisivat huomattavasti pienemmät.⁹³

Tutkimukseen vastanneissa säätiöissä on ollut vuonna 2004 keskimäärin 10 työntekijää. Työntekijöiden määrä vaihteli paljon (0–730 henkeä). Valtaosa (93 %) palkatusta henkilökunnasta on ollut toiminta- eli laitossäätiöissä (apurahasäätiöissä 4 % ja muissa 3 %). Toimintasäätiöissä on ollut enimmillään 730 henkilöä, apurahasäätiöissä 23 henkilöä.⁹⁴ Eniten henkilökuntaa on terveydenhuollon ja sosiaalipalvelujen toimialojen säätiöissä sekä koulutus- ja tutkimusalan säätiöissä.⁹⁵

Säätiöiden keskimääräistä työntekijämäärää lisäävät huomattavasti muutamatsuuret säätiöt, sillä peräti noin kahdella kolmasosalla säätiöistä ei ole ollut lainkaan palkattua henkilökuntaa ja noin neljänneksellä muutama.⁹⁶

Myös vapaaehtoistyöntekijöiden määrä on vaihdellut paljon säätiöittäin (0–319 henkeä). Vapaaehtoistyöntekijöistä (4 600 henkeä) yli puolet (53 %) on toiminut apurahasäätiöissä (keskimäärin 7,2 henkeä/säätiö), toimintasäätiöissä joka kolmas (32 %, 5,7 henkeä/säätiö) ja loput sekamallin säätiöissä (15 %, 7,4 henkeä/säätiö).⁹⁷

⁹³ *Aiemman, vuosia 2001 ja 2003 koskeneen tutkimuksen mukaan säätiöt olivat työllistäneet 5 900 palkattua työntekijää (3 500 henkilötyövuotta) ja 5 700 vapaaehtoistyöntekijää (209 henkilötyövuotta) (Manninen, 35–38).*

⁹⁴ *Säätiötutkimus 2006, 13–14.*

⁹⁵ *Manninen, 36 ja 109.*

⁹⁶ *Manninen, 36 ja Säätiötutkimus 2006, 13.*

⁹⁷ *Säätiötutkimus 2006, 14.*

Selvästi eniten vapaaehtoisia on työskennellyt kulttuuri- ja harrastustoimintaa harjoittavissa säätiöissä, sitten tulevat koulutus- ja tutkimustoimintaa sekä terveydenhuolto- ja sosiaalipalvelutoimintaa harjoittavat säätiöt.⁹⁸

Yhteisöjen yleishyödyllisyyttä perustellaan usein vapaaehtoistyöntekijöiden panoksella ja sen suurella merkityksellä. Edellä olevan perusteella vapaaehtoistyö painottuu apurahasäätiöihin, joissa vapaaehtoiset ovat erilaisissa luottamustoimissa sekä työ- ja asiantuntijaryhmissä päätettäessä muun muassa apurahojen saajista.⁹⁹

Toiminnallisissa eli laitossäätiöissä vapaaehtoistyöntekijöiden osuus ja panos näyttää olevan selvästi pienempi. Tämän tutkimustuloksen kanssa on samansuuntainen se tarkastuksen yhteydessä esitetty näkemys, jonka mukaan useissa laitossäätiöissä ei ole omia vapaaehtoistyöntekijöitä, vaan palvelutaloissa saattavat vierailta jonkun muun järjestön, esimerkiksi Suomen Punaisen Ristin, vapaaehtoistyöntekijät. Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytyksiä käsitellyt työryhmä puolestaan totesi, että yhteisöissä tehtävä työ on ammattimaistunut ja vapaaehtoistyötä ollaan entistä enemmän valmiita korvaamaan rahalla.¹⁰⁰

3.1.2 Säätiöiden varallisuus

Tilastokeskus on koonnut tietoa säätiöiden varallisuudesta ainoastaan rahoitusvarallisuudesta, jota se selvittää osana kansantalouden rahoitustilinpitoa. Siinä säätiöt luokitellaan osaksi sektoria 15 (kotitalouksia palvelevat voittoa tavoittelemattomat yhteisöt)¹⁰¹, johon sisältyy myös muun muassa evankelisluterilainen kirkko.

Säätiöiden osalta rahoitustilinpidon ongelma on heikko kattavuus, sillä niitä koskevat tiedot perustuvat kyselyyn, joka on vuosittain lähetty vain tärkeimmille säätiöille (45–84 säätiölle vuosina 1995–2008). Kyselyn saaneistakin vain osa on vastannut (11–59 säätiötä). Sen sijaan tilasto

⁹⁸ Manninen, 109. Vuonna 2002 kulttuuri- ja harrastussäätiöissä vapaaehtoisia on toiminut 9,7 henkeä/säätiö ja terveydenhuollossa ja sosiaalipalveluissa 7,0 henkeä (eml.).

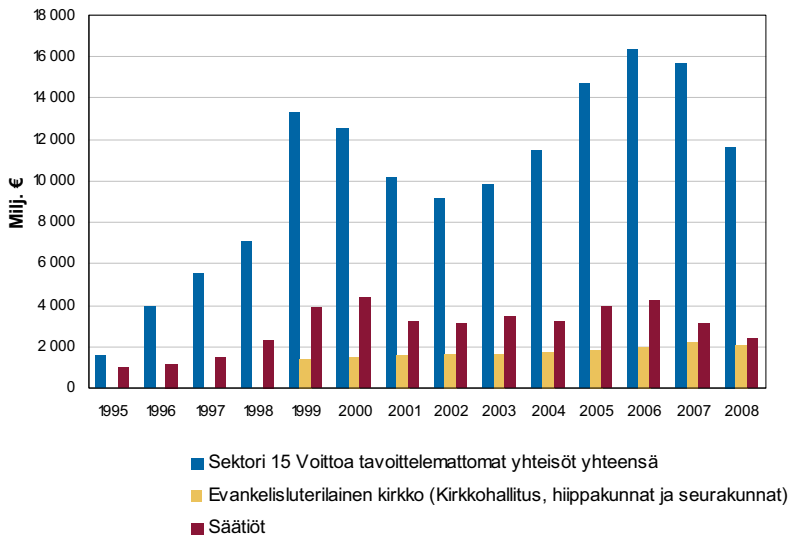
⁹⁹ Manninen, 38.

¹⁰⁰ OM 14/2006, 11, 46.

¹⁰¹ Kotitalouksia palvelevat voittoa tavoittelemattomat yhteisöt ovat juridisesti itsenäisiä yksiköitä, jotka tarjoavat palveluita pääasiassa kotitalouksille tuotantokustannukset alittavaan hintaan. Niiden pääasialliset varat ovat kotitalouksilta saatuja vapaaehtoisia maksuja ja omaisuustuloja. Sektoriin luetaan mm. terveys-, koulutus- tai sosiaalipalveluita tarjoavat yhdistykset, valtionkirkot, säätiöt, rahastot, puolueet, työntekijäjärjestöt sekä uskonnolliset yhteisöt. (http://www.tilastokeskus.fi/til/rtp/rtp_2004-10-28_huo_001.html, luettu 2.10.2009)

esimerkiksi kattaa koko evankelisluterilaisen kirkon (Kirkkohallitus, hiippakunnat ja seurakunnat) rahoitusvarallisuuden.

Kuvioon 2 on koottu tiedot koko sektorin 15 sekä erikseen säätiöiden ja evankelisluterilaisen kirkon rahoitusvarallisuudesta.¹⁰² Luvut sisältävät vain rahoitusvarallisuuden, eivät esimerkiksi taideomaisuutta tai suoria kiinteistöomistuksia.



KUVIO 2. Sektorin 15 rahoitusvarallisuus vuosina 1995–2008 kiintein hinnoin (Lähde: Tilastokeskus sähköpostitse 31.8.2009 ja Kirkkohallitus sähköpostitse 18.9.2009 ja 24.9.2009).

Säätiöiden hallussa on erittäin merkittävä rahoitusvarallisuus: kyselyyn kulloinkin vastanneiden 11–59 säätiön rahoitusvarallisuus on ollut koko ajan suurempi, osin merkittävästikin suurempi, kuin koko evankelisluterilaisen kirkon yhteenlaskettu rahoitusvarallisuus. Näiden säätiöiden varallisuus on muodostanut 20–60 prosenttia sektorin 15 rahoitusvarallisuudesta. Vuosina 2007–2008 säätiöiden osuus varallisuudesta näyttää pienentyneen, mutta

¹⁰² Eläkerahasto muodostaa vuosittain 85–90 % Kirkkohallituksen rahoitusvarallisuudesta ja haudanhoitorahastot 14–17 % seurakuntien rahoitusvarallisuudesta.

osittain tätä selittää se, että aiempaa pienempi määrä säätiöistä vastasi Tilastokeskuksen kyselyyn.¹⁰³

Säätiöiden kokonaisvarallisuus

Säätiöiden kokonaisvarallisuudesta ei ole kattavia tutkimus- tai tilastotietoja. Tilastokeskus tai Patentti- ja rekisterihallitus eivät kerää tällaisia tietoja. Verohallituksesta on saatavissa tasetieto niistä säätiöistä, jotka ovat sen verotuksessa ilmoittaneet. Vuonna 2008 on 1 640 säätiön ilmoittama tasearvo ollut yhteensä 7 158 miljoonaa euroa (ka. 4,4 milj. euroa). Näistä 468 on ollut apurahasäätiötä, ja niiden tasearvo on ollut 2 869 miljoonaa euroa (ka 6,1 milj. euroa) ja 1 172 on ollut muita säätiöitä, ja niiden tasearvo on ollut 4 289 miljoonaa euroa (ka. 3,7 milj. euroa). Tiedot puuttuvat yli 1 100 säätiöstä, ja niistä monet ovat yleishyödyllisiä.¹⁰⁴ Tarkastuksen kuluessa tehdyissä haastatteluissa esitetyn arvion mukaan säätiöiden varallisuus on 12–15 miljardia euroa.

Kattavin tarkastuksessa käytettävissä ollut säätiöiden taloutta koskeva tutkimus on Säätiöiden ja rahastojen neuvottelukunta ry:n rahoittama vuonna 2005 ilmestynyt "Säätiöt Suomessa" ja sen päivitys "Säätiötutkimus 2006". Tutkimusten vastausprosentit olivat alhaiset yleensä ja erityisesti varallisuutta koskeviin kysymyksiin. Taulukkoon 2 on koottu tiedot säätiöiden yhteenlasketusta varallisuudesta. Ne kattavat karkeasti arvioituna noin yhden kuudesosan säätiöistä. Mainitut kaksi säätiötutkimusta on erotettu taulukossa 2 katkoviivalla, koska niiden tulokset eivät ole keskenään täysin vertailukelpoisia. Taulukossa 2 on esitetty vertailun vuoksi myös Kirkkohallituksesta saadut tiedot evankelisluterilaisen kirkon varallisuudesta. Niistä oli saatavissa vain varallisuuden kirjanpitoarvo, ei käypää arvoa.

¹⁰³ Tilastokeskus siirtyi vuonna 2006 käyttämään nettikyselyä, jolloin vastausmäärät vähenivät. Tilastokeskus ei karhunnut säätiöiltä vastauksia, mikä heikensi edelleen rahoitustilinpidon kattavuutta ja tiedon luotettavuutta säätiöiden osalta.

¹⁰⁴ Sähköpostiviesti 22.1.2010.

TAULUKKO 2. Kirkon ja säätiöiden kokonaisvarallisuus vuosina 2001–2004 (lähde: Manninen, 39; Säätiötutkimus 2006, 16 ja Kirkkohallitus, sähköpostiviestit 25.9.2009 ja 1.10.2009).

Vuosi	Säätiöt					Evangelisluterilainen kirkko			
	Kirjanpitoarvo			Käypä arvo		Kirjanpitoarvo			
	Milj. €	Keski- määrin	Vastan- neiden lkm.	Milj. €	Keski- mää- rin	Kirkko- hallitus ja hiip- pa- kunnat	Seurakunnat		
	Milj. €	Keski- määrin	Vastan- neiden lkm.	Milj. €	Keski- mää- rin	Milj. €	Milj. €	Keski- mää- rin	Lkm.
2001	4 105	8	524	6 263	12	522	2 358	5	461
2002	3 769	7	524	5 290	10	524	2 458	5	461
2003	3 561	8	464	5 782	12	571	2 561	6	459
2004	3 856	8	464	6 208	13	618	2 634	6	456

Kirkkohallituksen ja hiippakuntien varallisuus muodostuu ennen muuta omakatteisesta eläkerahastosta. Seurakuntien tasearvosta puolet muodostuu kirkkorakennuksista, seurakuntataloista, hautausmaista ja muista kiinteistöistä sekä 7 prosenttia haudanhoitorahastoista.

Taulukon 2 mukaan säätiöiden varallisuuden arvo ylittää selvästi evangelisluterilaisten kirkon varallisuuden: kirkon varallisuuden kirjanpitoarvo vuosina 2001–2004 on ollut 70–88 prosenttia siitä varallisuudesta, joka on ollut tutkimuksiin vastanneilla 464 ja 524 säätiöllä.

Säätiövarallisuus on hyvin keskittynyttä, sillä 15 varakkaimmalla säätiöllä (3 % vastanneista) on ollut siitä 75–80 prosenttia.¹⁰⁵ Varakkain säätiö on ollut Svenska Litteratursällskapet i Finland r.f., sillä sen varallisuuden kirjanpitoarvo vuosina 2003–2004 on ollut 830–858 miljoonaa euroa ja siten yli viidesosa kaikkien vastanneiden säätiöiden varallisuudesta.¹⁰⁶

¹⁰⁵ Manninen, 39–40 ja Säätiötutkimus 2006, 17.

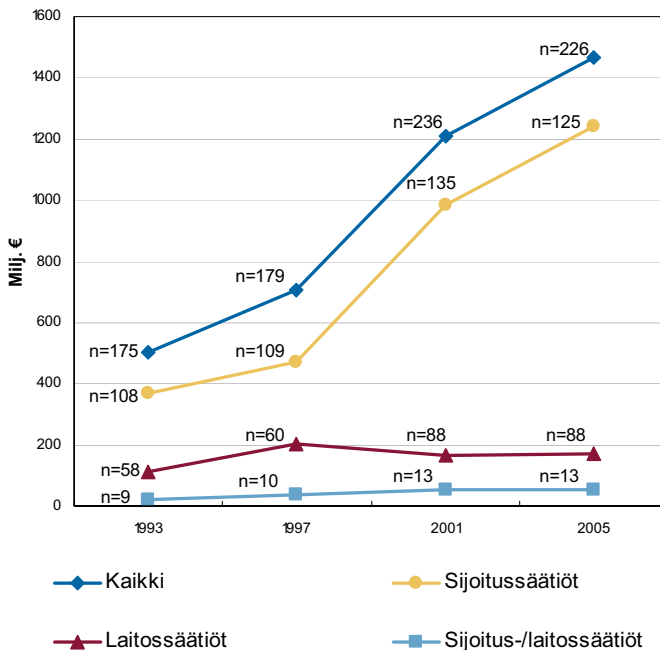
¹⁰⁶ Svenska Litteratursällskapet i Finland r.f.:n lukuihin sisältyy sen omistama ja hallinnoima epäitsenäinen rahasto Svenska Kulturfonden. Molemmat luetaan säätiöihin toimintatapansa vuoksi, vaikka muodollisesti kyse on rekisteröidystä yhdistyksestä ja sen epäitsenäisestä rahastosta.

Toiseksi varakkain on ollut Suomen Kulttuurirahasto (458–522 miljoonaa euroa).

Vertailun vuoksi todettakoon, että vastaperustetun Aalto-korkeakoulu-säätiön peruspääomataavoite on 700 miljoonaa euroa. Kokonaisuuteen kuuluu myös Aalto-yliopistokiinteistöt Oy, joka hallinnoi ja ylläpitää uuden yliopiston toimitiloja ja kiinteistöjä. Niiden tasearvo on noin 265 miljoonaa euroa.

Edellä olevan perusteella yksityisissä säätiöissä on kyse suurista varallisuusarvoista niin yhteenlaskettuina kuin yksittäisillä säätiöilläkin.

Säätiövarallisuuden kehityksestä ei edellä käsiteltyjen tutkimusten perusteella voi tehdä johtopäätöksiä, koska ajanjakso oli lyhyt (4 vuotta) ja koska tulokset edustivat osin eri säätiöitä. Kulttuuri- ja taidesäätiöitä koskeneet tutkimukset kattavat tietävästi kaikkein pisimmän ajanjakson (1993, 1997, 2001 ja 2005). Lisäksi näiden tutkimusten perusjoukko on ollut jokseenkin sama ja vastausprosentti korkea (noin 250 säätiöstä tiedot on saatu 220–230:sta). Toisaalta tulokset voisivat olla erilaiset, mikäli toimiala olisi jokin muu, esimerkiksi nopeasti kasvaneet sosiaali- ja terveystalvet. Kulttuuri- ja taidesäätiöiden taseiden mukaisen kokonaisvarallisuuden reaaliarvo on säätiötyypeittäin kehittynyt seuraavasti (kuvio 3):



KUVIO 3. Kulttuuri- ja taidesäätiöiden taseiden loppusumma vuosina 1993, 1997, 2001 ja 2005 (2005=100, Lähde: Oesch, 26).

Kaikkien säätiöiden yhteenlasketun varallisuuden kirjanpitoarvo oli 2005 reaalisesti 2,9-kertainen verrattuna vuoteen 1993. Erityisesti sijoitussäätiöiden varallisuus on kasvanut. Tuona aikana se on 3,4-kertaistunut, kun taas laitossäätiöiden varallisuus on 1,5-kertaistunut. Yksi syy sijoitussäätiöiden yhteenlasketun varallisuuden kasvuun saattaa olla näiden säätiöiden lukumäärän vaihtelu. Kuitenkin vuonna 2005 sijoitussäätiöiden lukumäärä väheni (135:stä 125:een) ja siitä huolimatta niiden varallisuus kasvoi 953 miljoonasta eurosta 1 243 miljoonaan euroon. Muita syitä säätiövarallisuuden lisääntymiseen ovat tutkimuksen mukaan olleet suotuisa taloudellinen kehitys, sen myötä tapahtunut pörssiosakkeiden arvon nousu ja säätiöiden saamien osinkotulojen lisääntyminen.

Varallisuudeltaan pienten kulttuuri- ja taidesäätiöiden (alle 0,5 miljoonaa euroa) osuus on vähentynyt. Säätiövarallisuuden kasvu on merkinnyt lähes kaikkien säätiöiden vaurastumista.¹⁰⁷

Tutkimuksissa ei ole pyritty erittelemään eri tekijöiden vaikutusta säätiöiden varallisuuden kasvuun ja säätiöiden vaurastumiseen. Niissä ei myöskään ole käsitelty sitä seikkaa, missä määrin varallisuuden kasvun taustalla on säätiöiden varojen ja tulojen käyttö yhtäältä säätiön tarkoituksen toteuttamiseen ja toisaalta pääomien edelleen kartuttamiseen.

3.1.3 Säätiöiden tulojen käyttö hyödyllisiin tarkoituksiin

Säätiöitä voidaan perustaa vain hyödyllisiä tarkoituksia varten. Säätiöiden ja rahastojen neuvottelukunta ry:n rahoittamassa kahdessa tutkimuksessa on selvitetty säätiöiden varallisuuden ohella niiden saamia tuloja ja sitä, kuinka ne ovat tulonsa käyttäneet. Esimerkiksi vuonna 2004 varallisuuden käypä arvo on ollut 6 208 miljoonaa euroa, tulot 632 miljoonaa euroa ja menot 464 miljoonaa euroa. Menoista on käytetty apurahoihin, avustuksiin ja palkintoihin 128, hallintoon 37, muuhun tarkoituksen mukaiseen toimintaan 267 ja muuhun toimintaan 32 miljoonaa euroa.

Tutkimuksista saadut tulokset on raportoitu siten, että niiden perusteella ei ole mahdollista muodostaa kuvaa siitä, paljonko säätiövarallisuus on tuottanut ja kuinka paljon säätiöt ovat käyttäneet tuottojaan tarkoituksien toteuttamiseen: tulokset esitetään eri perusteilla eri kysymyksissä. Esimerkiksi apurahasäätiöistä ilmoitetaan tulojen määrä mutta ei varallisuuden määrää. Tuloista oleellista olisi puolestaan se, mihin tarkoituksiin apurahasäätiöt ovat ne käyttäneet. Tätä tietoa ei raporteissa kuitenkaan

¹⁰⁷ Oesch, 26–27.

mainita, vaan esitetään kaikkien erityyppisten säätiöiden varojen käyttö yhteenlaskettuna (esim. apurahoihin).

Tutkimuksen mukaan apurahasäätiöiden tulot ovat olleet 199 miljoonaa euroa vuonna 2003 ja 246 miljoonaa euroa vuonna 2004. Apurahoja (kaikki) säätiöt ovat jakaneet 113 miljoonaa euroa vuonna 2003 ja 128 miljoonaa euroa vuonna 2004.¹⁰⁸ Puolet säätiöistä ei ollut myöntänyt avustuksia ja apurahoja lainkaan tai enintään 5 000 euroa, ja kolme säätiötä neljästä käytti niihin enintään 42 000 euroa. Kun apurahoina kuitenkin jaettiin keskimäärin 224 600 euroa/säätiö, oli joukossa muutama suurempi apurahojen myöntäjä. Olettaen, että apurahoja jakoivat ainoastaan apurahasäätiöt, on apurahojen osuus ollut 52–57 prosenttia niiden tuloista.

USA:ssa säätiöillä on jakopakko siten, että niiden on käytettävä 5 prosenttia omaisuuden käyvästä arvosta yleishyödylliseen toimintaan. Euroopassa ei tässä ole yhtenäistä käytäntöä, mutta suuret säätiöt jakavat 3–4,5 prosenttia omaisuuden käyvästä arvosta.¹⁰⁹

3.1.4 Säätiöiden jakama tuki taiteille ja kulttuurille

Eri viranomaiset ovat olleet kaikkein kiinnostuneimpia keräämään tietoa säätiöiden myöntämästä tuesta taiteeseen ja kulttuuriin. Näiltäkin osin tieto on kuitenkin hyvin sirpaleista ja niukkaa. Tilastokeskuksen kulttuuritilasto kattaa vain kolmen suurimman säätiön ja kahden säätiöluonteisen yhdistyksen taiteelle ja kulttuurille myöntämät apurahat. Taiteen keskus-toimikunnan tutkimukset ovat puolestaan pyrkineet kattamaan kaikki noin 250 taidetta ja kulttuuria tukevaa säätiötä, mutta nämä tutkimukset ovat rajoittuneet taiteen ja kulttuurin tukemiseen eivätkä ole kattaneet sitä tukea, jota säätiöt ovat jakaneet muihin tarkoituksiin (esim. taiteen ja kulttuurin tutkimukseen tai koulutukseen).

Sanotut rajaukset näkyvät tuloksissa: taiteen keskustoimikunnan mukaan 250 säätiön tuki taiteelle ja kulttuurille oli vuonna 2005 yhteensä 23,2 miljoonaa euroa, ja Tilastokeskuksen mukaan 5 säätiön tuki oli samaa vuonna 35,8 miljoonaa euroa.¹¹⁰

¹⁰⁸ *Säätiötutkimus 2006*, 22.

¹⁰⁹ Sunell, 2008, 10, ks. myös Pykäläinen-Syrjänen, 421. Vuoden 2008 veroilmoitusten mukaan 468 apurahasäätiötä on jakanut 117 miljoonaa euroa apurahoja, mikä on ollut 4 % niiden yhteenlasketusta tasearvosta (ks. kertomuksen luku 3.1.5).

¹¹⁰ Tuloksiin aiheuttaa eroja sekin, että Tilastokeskuksen luvut perustuvat säätiöiden omiin ilmoituksiin ja tapoihin luokitella tukikohteita. Lisäksi myönnetyssä tuessa on selvästi ilmoitettu myös muuta tukea, esimerkiksi tieteen tuki (ks. Tilastokeskus 2007, 191 ja 202). Sen sijaan taiteen keskustoimikunnan tutkimuksen teki-

Apurahojen jakaminen näyttää myös taiteessa keskittyneen muutamaa suuremman säätiöön: neljä suurinta ovat jakaneet kaksi kolmasosaa kaikesta tuesta. Yli puolet säätiöistä (51 %) ei ollut jakanut apurahoja ja avustuksia kumpanakaan tutkituista vuosista (2001 ja 2005), ja 49 prosenttia oli myöntänyt niitä ainakin toisena vuotena.¹¹¹

Kun taiteen keskustoimikunnan tutkimuksessa esitetyt taiteen ja kulttuurin tekemiseen myönnettyt apurahat suhteutetaan siihen sisältyneiden säätiöiden varallisuuteen (kirjanpitoarvo), on yhteiskunta saanut "apurahatuotona" säätiöistä 1,3 prosenttia (2001) ja 1,6 prosenttia (2005). Tällöin on huomattava tutkimuksen rajaukset: apurahoihin on sisällytetty vain taiteen ja kulttuurin tekemiseen osoitetut apurahat, eivätkä varallisuustiedot kata kolmea suurta säätiötä tai yhdistystä.

Taiteen keskustoimikunnan tutkimuksen mukaan säätiöiden tuki kulttuurille ja taiteelle ei ollut muodostunut julkista rahoitusta täydentäväksi, mutta se oli tarjonnut tarpeellisen vaihtoehdon ja lisärahoituksen. Johtopäätöstä on perusteltu sillä seikalla, että säätiöiden jakama tuki oli kohdistunut selvästi samoille taiteenaloille, jotka ovat perinteisesti saaneet pääosan myös muiden tahojen myöntämästä tuesta.¹¹²

3.1.5 Järjestöjen, yritysten ja julkisen vallan toiminta markkinoilla

Yleishyödylliselle palvelutuotannolle on ollut tyypillistä se, että samaa toimintaa ei ole harjoitettu markkinaehtoisesti elinkeinotoimintana, koska taloudellisesti kannattavan toiminnan edellytykset ovat puuttuneet. Tilanne on olennaisesti muuttunut runsaan kymmenen viime vuoden aikana, ja eri sektorit toimivat yhä enemmän samoilla toimialoilla kilpailutilanteissa.

Säätiöiden palvelujen myynnin taloudellista merkitystä kuvaa se, että vuoden 2008 verotuksessa 277 säätiötä on ilmoittanut varsinaisen toimintansa osalta palvelujen myyntituloiksi 670 miljoonaa euroa (keskimäärin 2,4 milj. euroa/säätiö).¹¹³

Monet valtiovallan toimenpiteet ja uudet rahoitusmallit (kotitalousvähenys, palvelusetelit, hoitotakuu, hoivatakuu, yksityisen päivähoitotuki jne.) ovat merkinneet uusille aloille kannattavan elinkeinotoiminnan edellytyksiä.

jä on pyrkinyt tarvittaessa lisäselvityksin varmistumaan käyttämiensä tilinpäätös- ja toimintakertomustietojen oikeellisuudesta.

¹¹¹ Oesch, 37 ja 40.

¹¹² Oesch, 62.

¹¹³ Sähköpostiviesti verohallinnosta 25.11.2009.

Ne ovat myös lisänneet asiakkaiden vapautta valita palvelujen tuottaja ja siirtäneet päätösvaltaa valita tuottaja kunnilta palvelujen käyttäjille.

Myös tulo-, koulutus- ja vaatimustason nousun myötä on tullut kysyntää uudentyyppisille palveluille. Esimerkiksi liikuntapalvelujen arvo on huomattava ja kasvussa. Näistä palveluista ollaan nykyisin valmiita maksamaan, kun ne aiemmin tuotettiin lähinnä omakustannushintaan urheilu- ja liikuntaseuroissa.¹¹⁴

Uusia liiketoimintamahdollisuuksia eri toimialoilla on merkinnyt myös palvelutarpeiden lisääntyminen, kuntien talusaseman kiristyminen ja kasvanut tietoisuus hankintalain velvoitteista. Kunnat kilpailuttavat palveluntuottajia aiempaa enemmän, vaikka tekevät edelleen paljon myös suorahankintoja.

Sosiaali- ja terveyspalveluissa muutos on ollut nopea. Ennen vuotta 1995 sosiaalipalveluyritysten toiminta oli erittäin pienimuotoista ja keskittyi harvoille toimialoille ja maantieteellisille alueille. Lama ja vuonna 1993 voimaan tullut valtiosuusuudistus antoivat Suomessa vauhtia yksityisten palvelujen kehittymiselle monilla toimialoilla. Valtiosuusuudistus mahdollisti sen, että kunnat voivat ostaa palveluja väestölleen myös yksityisiltä yrityksiltä, ja lama nopeutti laitostalouden, kuntien omana toimintana tuotetuista palveluista luopumista. Jo vuosittain vaihteessa yritysten rooli oli ainakin paikallistasolla merkittävä.

Julkisen sektorin, yhteisöjen ja yritysten toiminnasta talouden eri toimialoilla on saatavissa heikosti toimialakohtaisia lukuja. Parhaiten tietoja on sosiaali- ja terveyspalveluista, joissa toiminnanharjoittajilta vaaditaan erilaisia lupia ja ilmoituksia. Terveystietojen ja hyvinvoinnin laitoksen keräämien tietojen mukaan niin julkinen sektori, järjestöt kuin yrityksetkin tuottavat nykyään palveluita jo lähes kaikilla sosiaali- ja terveyspalvelujen toimialoilla. Eri tuottajasektorien osuudet vain vaihtelevat toimialoittain.¹¹⁵

Sosiaalipalvelujen arvo on vuosina 2000–2007 kasvanut 4,7 miljardista eurosta 7,1 miljardiin euroon. Julkisen sektorin osuus on pienentynyt (77 %:sta 71 %:iin), kolmannen sektorin pysynyt ennallaan (17 %) ja yritysten osuus kaksinkertaistunut (6 %:sta 12 %:iin). Yritysten osuuden kasvuun on vaikuttanut yritysten määrän lisääntyminen ja se, että palveluja tuottavat järjestöt ovat yhtiöittäneet toimintojaan. Monet sosiaalialan suurimmista yrityksistä ovat syntyneet järjestöjen yhtiötettyä palvelutoimintansa,

¹¹⁴ OM 2006:14, 45 ja TEM 25/2008, 16.

¹¹⁵ Ks. www.thl.fi/yksityinenpalvelutuotanto ja TEM 25/2008, 131 ja 137. Lapsi- ja nuorisotyössä on ollut tarjolla yritysten tuottamia palveluja jo kymmeniä vuosia, mutta vanhustenhuollon sekä mielenterveys- ja päihdehuollon aloilla yritysten markkinoille tulo on tapahtunut käytännössä vasta 1990-luvun aikana.

ja ne ovat edelleen järjestöjen omistamia. Yhtiöittämissä uskotaan jatkuvan.¹¹⁶

Sosiaalipalveluyritykset pyrkivät kasvattamaan markkina-alueitaan (paikallisesta maakunnalliseksi, maakunnallisesta valtakunnalliseksi) joko luonnollisella kasvulla tai yritysostoilla. Muiden alojen yritykset ovat laajentaneet palvelutarjontaansa sosiaalialalle. Muutama ulkomainen yritys on löytänyt suomalaiset sosiaalipalvelumarkkinat, ja pääomasijoittajat ovat olleet kiinnostuneita investoimaan sosiaalipalveluyrityksiin.¹¹⁷ Vastaavasti hoivapalveluita tarjoavat suomalaiset säätiöt ovat pyrkineet ulkomaisille markkinoille yhdessä alan yritysten kanssa.¹¹⁸

Kehitys näkyy järjestöjen toiminnassa monella tavalla. Palvelutoiminnan volyymit ovat kasvaneet, ja yhteisöt ovat yhtiöittäneet toimintojaan. Toiminta on muutoinkin saanut yhä enemmän elinkeinotoiminnan piirteitä: toiminta on ammattimaistunut, palveluita on tuotteistettu ja niitä myydään entistä yksilöidymmin ja entistä pienemmille ryhmille. Vapaaehtoistyötä ollaan entistä enemmän valmiita korvaamaan rahalla.¹¹⁹

3.2 Case Petrea

3.2.1 Hallituksen esitys

Vuonna 2006 säädetyllä lailla eduskunta oikeutti Kansaneläkelaitoksen muuttamaan sen sisäisenä tulosityksikkönä toimineen kuntoutusyhtiö Petrean säätiöksi ja luovuttamaan sille omaisuutta.¹²⁰

Hallituksen esityksen mukaan Petrea oli toiminut vapaassa kilpailutilanteessa kuntoutuspalvelujen tuottajana, osallistunut alan tarjouskilpailuihin ja rahoittanut toimintansa palvelujen myyntituloilla. Menestyminen kuntoutuspalvelujen tuottajana oli perustunut täysin sen tarjoamien palvelujen kilpailukykyyn. Hankintalainsäädännön ja kilpailun läpinäkyvyyden vuoksi kuntoutustoimintaa oli tarkoituksenmukaista harjoittaa itsenäisessä yhteisömuodossa.¹²¹

¹¹⁶ TEM 11/2008, 17 ja 29; TEM 25/2008, 129–133.

¹¹⁷ TEM 11/2008, 31.

¹¹⁸ Karjalainen 27.10.2008.

¹¹⁹ OM 14/2006, 11, 46.

¹²⁰ Laki Kansaneläkelaitoksen sisäinen kuntoutusyhtiö Petrean muuttamisesta säätiöksi (898/2006).

¹²¹ HE 105/2006 vp.

Petrean palveluista yli 90 prosenttia oli perustunut Kansaneläkelaitoksen kuntoutusetuuksista ja kuntoutusrahaetuksista annettuun lakiin. Kelan ostojen osuus Petrean myyntituloista oli 94 prosenttia. Kela puolestaan oli ostanut kuntoutuspalveluja 90 palveluntuottajalta 230 miljoonalla eurolla, josta ostot Petrealta olivat 3 prosenttia.

Säätiönä Petrea tulisi käyttämään toiminnastaan syntyvän ylijäämän toimintaedellytystensä sekä tuotteidensa ja palvelujensa kehittämiseen sekä muihin säännöissä mainittujen tavoitteiden saavuttamiseen. Toiminta tulisi olemaan edelleen kuntoutuspalvelujen tuottamista, ja siinä olisi edelleen yleishyödyllisiä ja sosiaalisia tavoitteita.¹²²

Hallituksen esityksen mukaan voittoa tavoittelemattomana säätiönä Petrea voisi jatkaa merkittävää ja tuloksellista kuntoutuspalvelujen ja -menetelmien kehittämistä. Esityksessä korostetaan kehittämistyön merkitystä Petrean kyvyille tuottaa palveluja, jotka vastaavat sen asiakkaiden muuttuvia tarpeita. Esityksestä käy toisaalta ilmi, että tutkimushenkilökunta oli siirretty Kansaneläkelaitoksen muihin yksiköihin; samoin kiinteistöt oli siirretty Petrean taseista kilpailuttamisten alettua. Petrean tuotot koostuivat lähes yksinomaan kuntoutuspalvelujen myynnistä (noin 8 milj. euroa), minkä lisäksi se oli saanut kehittämis- ja tutkimushankkeisiin avustusta noin 97 000 euroa. Muu tai mainittua laajempi panostus tutkimus- ja kehittämistoimintaan ei käy ilmi hallituksen esityksestä tai sen eduskunta-asiakirjoista.

Keskeisin syy säätiömuodon valintaan oli esityksen mukaan se, että ”valtaosa” Petreaan verrattavista lakisääteisiä kuntoutuspalveluja tuottavista laitoksista toimi yleishyödyllisinä yhteisöinä, samoin kuin ne kuusi palveluntuottajaa, joiden palvelurakenne esityksen mukaan vastaa laajuudeltaan Petrean palveluvalikoimaa.¹²³ Petrealle ei tulisi asettaa kilpailijoita suurempia taloudellisia tai toiminnallisia velvoitteita, vaan niiden tulisi lähtökohtaisesti vastata kilpailijoiden toimintaedellytyksiä. Osakeyhtiönä Petrean kilpailuedellytykset muuttuisivat merkittävästi erilaisiksi kilpailijoihin verrattuna.¹²⁴ KHT-tilintarkastaja oli todennut Kansaneläkelaitokselle antamassaan lausunnossa käsityksensä, jonka mukaan, mikäli Petrean

¹²² HE 105/2006 vp.

¹²³ *Kuusi palvelurakenteeltaan vastaavaa oli Invalidiliiton Lapin Kuntoutuskeskus, Kaprakan kuntoutuskeskus, Kiipulan kuntoutuskeskus ja työkliniikka, Kuntoutus Orton, Kuntoutussäätiö sekä Merikosken kuntoutus- ja tutkimuskeskus. Esityksessä korostettiin näiden ja Petrean eroja muihin laitoksiin sanomalla muiden tuottavan pääasiassa rintamaveteraanien ja sotainvalidien kuntotutusta ja hoitoa sekä asumispalveluja. Useat niistä ovat lisäksi panostaneet virkistys- ja majoitustoimintaan sekä tarjoavat myös kylpylä-, hotelli- ja ravintolapalveluja.*

¹²⁴ HE 105/2006 vp.

yhteisömuodoksi valittaisiin säätiö, ei valinta poista sitä mahdollisuutta, että verottaja tulkitsisi toiminnan elinkeinotoiminnaksi. Mikäli yhteisömuodoksi valittaisiin osakeyhtiö, toiminta tulnaisiin hyvin todennäköisesti tulkitsemaan elinkeinotoiminnaksi.¹²⁵

Edellä kerrotun perusteella keskeisin kilpailuedellytyksiin vaikuttava ja yhteisömuodon valintaa ohjaava tekijä oli pyrkimys varmistaa Petrean yleishyödyllisyys verotuksessa. Tähän liittyvän edun taloudellista vaikutusta ei hallituksen esityksessä arvioitu.

3.2.2 Eri viranomaistahojen näkemykset

Useat viranomaiset antoivat lakiesityksestä lausuntonsa sekä sen valmisteluvaiheessa että eduskuntakäsittelyn aikana. Verohallinnosta ei ollut pyydetty lausuntoa.

Kilpailuvirasto ei pitänyt säätiöittämisratkaisua onnistuneena, vaan katsoi, että osakeyhtiömuoto palvelee paremmin tilanteessa, jossa Petrean on tarkoitus toimia täysin asiakas- ja markkinaohjautuvasti eli tarjota palvelujaan kilpailuilla markkinoilla ja käyttää toimintaylijäämänsä toimintansa edelleen kehittämiseen. Säätiömuoto ei myöskään ole läpinäkyvyydeltään yhtiöiden veroinen. Säätiöiden verotukseen liittyy tulkinnanvaraisuuksia, ja ne ovat omiaan vaikeuttamaan tasapuolisen kilpailutilanteen ylläpitoa. Näitä ongelmia ei ole syytä edelleen lisätä perustamalla uusia säätiöitä tälle sektorille.¹²⁶

Kilpailuviraston mukaan säätiölaki ei näyttäisi antavan tukea säätiöittämisratkaisulle tilanteessa, jossa säätiön piirissä tapahtuvan toiminnan tarkoituksena on liiketoiminnan harjoittaminen. Saman seikan totesi myös kauppa- ja teollisuusministeriö. Sen mukaan Petrean toiminta on selkeästi liiketoimintaa, jonka harjoittamisen tulisi tapahtua yhtiömuodossa. Patentti- ja rekisterihallituksen voisi olla hankala myöntää perustamislupaa, jos kyseessä olisi normaalin säätiölain mukaisen säätiön perustaminen.¹²⁷

Kauppa- ja teollisuusministeriön käsitys oli, että Petrean muuttaminen säätiöksi ei toisi sille verotuksellista etua, koska Verohallituksen ohjeen mukaan säätiötä ei voi pitää yleishyödyllisenä, jos elinkeinotoiminta muodostaa pääosan säätiön toiminnasta. Petrean oli jäänyt lähinnä vain kilpailutettava kuntoutustoiminta sen jälkeen, kun tutkimustoiminta oli siirretty pois. Kauppa- ja teollisuusministeriö totesi yritysmuotoisen kuntoutuspalvelujen tuottamisen olevan merkittävää (liikevaihto 500–700 milj. euroa) ja

¹²⁵ *Lausunto 2.6.2006.*

¹²⁶ *Kilpailuvirasto 2006.*

¹²⁷ *KTM 2006.*

vientitoiminnan orastavan. Uusien säätiöiden perustaminen kaventaisi sekä olemassa olevia että tulevia yritystoiminnan mahdollisuuksia. Kilpailutilannetta arvioitaessa ei voi ottaa huomioon vain nykytilannetta, vaan myös koko alaan kohdistuvat muutokset (rintamaveteraani- ja kuntoutuspalvelutarve vähenevät, varhais- ja ennaltaehkäisevän kuntoutuksen tarve lisääntyy jne.). Jos vain tietyn palveluvalikoiman omaavia toimijoita kohdellaan eri tavalla, voi tämä muodostaa alalle pääsyle esteen ja sellaisen tilanteen, jossa vain olemassa olevat palvelutuottajat jakavat markkinat.¹²⁸

Eduskunnan sosiaali- ja terveystieteiden valiokunta piti perusteltuna Petrean muuttamista säätiöksi, koska kilpailijat toimivat yleishyödyllisinä yhteisöinä, vaikka ”osakeyhtiö voi nykyisin toimia tavoittelematta voittoa”. Toimintaympäristön mahdollisesti muuttuessa tulee tarvittaessa harkita uudelleen tarkoituksenmukaisinta yhteisömuotoa.¹²⁹

3.2.3 Yleishyödyllinen, elinkeinotoimintaa harjoittava säätiö

Patentti- ja rekisterihallitus on antanut 23.11.2006 luvan säätiön perustamiseen ja vahvistanut samalla sen säännöt. Säätiö on merkitty säätiörekisteriin 20.12.2006. Sääntöjen mukaan säätiön tarkoituksena on ”toimia kuntoutusmahdollisuuksien parantamiseksi sekä ihmisten terveyden ja kunnon säilymiseksi ja edistämiseksi”. Tarkoituksensa toteuttamiseksi säätiö voi

- perustaa ja ylläpitää kuntoutuslaitoksia sekä säätiön tarkoitusta tukevia yksiköitä
- harjoittaa tutkimus-, selvitys-, työkokeilu-, neuvonta- ja julkaisutoimintaa.

Säätiöllä on sääntöjensä mukaan peruspääoman lisäksi käyttörahasto, jota käytetään säätiön tarkoituksen toteuttamiseksi ja muihin menoihin. Sillä on myös oikeus vastaanottaa testamentteja, avustuksia ja lahjoituksia sekä kartuttaa omaisuuttaan muullakin säätiölain tarkoittamalla tavalla.

Säännöistä ei käy ilmi se, missä määrin toiminta muodostuu liiketoiminnasta ja missä määrin hyödyllisestä toiminnasta. Käytännössä säännöt mahdollistavat, että toiminta on kokonaan liiketoimintaa.

Säätiön hallituksen toimintakertomuksesta vuodelta 2008 käy ilmi, että säätiötä rekisteröitäessä rekisteriviranomainen oli edellyttänyt, että on laadittava selvitys tarpeesta ja aikataulusta sellaisen liiketoiminnan yhtiöittämisestä, jota

¹²⁸ *Kauppa- ja teollisuusministeriö 2006.*

¹²⁹ *StVM 16/2006 vp.*

on pidettävä selkeästi säätiön tarkoitukseen kuulumattomana. Patentti- ja rekisterihallituksen myöntämästä perustamisluvassa tai muissa asiakirjoissa ei ole merkintää tästä seikasta. Säätiölain mukaan liiketoiminnan tulee aina välittömästi edistää tarkoituksen toteuttamista.

Petrean hallituksen vuonna 2009 tekemästä selvityksestä käy ilmi, että selvitystä oli edellytetty sekä tilojen vuokraamisesta sekä ravinto- ja majoituspalvelujen myynnistä muille kuin kuntoutujille. Tämä toiminta oli hallituksen mukaan vähäistä (0,4 milj. euroa), eikä laajentamismahdollisuuksia nähty, joten yhtiöittämistä ei pidetty tarkoituksenmukaisena. Hallitus oli selvittänyt myös kuntoutustoiminnan yhtiöittämistä. Yhtiöittäminen olisi todennäköisesti edellyttänyt sääntöjen muuttamista, ja olisi ollut epätodennäköistä, että sääntöjä voitaisiin muuttaa siten, että säätiön ainoa toiminta olisi omistaa osakkeita kuntoutuspalveluja tuottavassa ja kehittävässä yhtiössä. Tämän vuoksi säätiö ei nähnyt mahdolliseksi myöskään kuntoutustoiminnan yhtiöittämistä.

Petrea Säätiö on siis katsonut toimintansa olevan yksinomaan liiketoimintaa.

Petrea Säätiöstä saadun tiedon mukaan verottaja on pitänyt sitä yleishyödyllisenä yhteisönä verovuosina 2007 ja 2008. Vuodelta 2008 verotusta suoritettaessa kuntoutustoimintaa oli pidetty verotettavana elinkeinotoimintana mutta ei vuodelta 2007. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö on sittemmin valittanut Petrea Säätiön verotuksesta vuodelta 2007 verotuksen oikaisulautakuntaan, joka on kumonnut verotuksen ja palauttanut sen verovirastolle uudelleen käsiteltäväksi. Valvontayksikön käsityksen mukaan kyse on pääosin elinkeinotoiminnasta. Säätiön verotusta uudelleen toimitettaessa on selvitettävä samalla, onko yleishyödyllisenä pidetyllä säätiöllä ollut myös muita kuin elinkeinotuloja.¹³⁰

Tarkastuksen yhteydessä Verohallinnosta saadun tiedon mukaan lakiesityksessä mainittu pyrkimys saattaa kaikki palvelurakenteeltaan Petreaa vastaavat yhteisöt kilpailullisesti samalle viivalle ei välttämättä onnistunut. Esityksessä mainittujen kuuden yleishyödyllisen yhteisön verotuksessa on ollut keskinäisiä eroavaisuuksia: kuntoutustoimintaa on joillakin pidetty verotettavana elinkeinotoimintana, mutta ei kaikilla. Syynä on saatantanut olla esimerkiksi se, että kuntoutustoiminnan on katsottu liittyvän niin läheisesti säätiön yleishyödylliseen tarkoitukseen, ettei sitä ole pidetty elinkeinotoimintana, ja näin ollen se on jätetty verottamatta. Juuri tähän

¹³⁰ *Petrean sähköpostiviesti 3.3.2010. Koska tieto verovelvollisen yleishyödyllisyydestä on salassa pidettävä, on Petrea Säätiöltä pyydetty ja saatu lupa asian esittämiseen tässä tarkastuskertomuksessa.*

mahdollisuuden viittasi tilintarkastusyhteisö Petreaa koskevassa lausunnossaan.

Verohallinnosta tarkastuksen kuluessa saadun tiedon mukaan samalla toimialalla kuin Petrea (TOL 86102) on vuonna 2008 toiminut 12 yleishyödyllistä säätiötä ja näillä on ollut 2 120 palkansaajaa. Elinkeinoharjoittajia ja ei-yleishyödyllisiä yhteisöjä on tällä toimialalla ollut 29, ja niissä oli 5 129 palkansaajaa.¹³¹

Hallituksen esityksessä mainittiin yhtenä kuudesta Petrean kilpailijasta Invalidisäätiön Kuntoutus Orton. Se on yhtiöitetty vuoden 2010 alusta, joten yleishyödyllisten toimijoiden määrä on edelleen vähentynyt.¹³²

Petrea Säätiötä ei ole ilmoitettu kaupparekisteriin, vaikka se harjoittaa elinkeinotoimintaa (ks. luku 3.3.5).

3.3 Patenti- ja rekisterihallitus säätiöiden ja niiden liiketoiminnan valvojana

3.3.1 Tavoiteltu valvonnan taso ja resurssit

Säätiöasiat siirrettiin oikeusministeriöltä Patenti- ja rekisterihallitukselle 1.1.1995 alkaen. Tehtäviä siirrettäessä korostettiin, että muutokset ovat pääasiallisesti lakitekniisiä ja sisältävät mahdollisimman vähän sisällöllisiä muutoksia. Esityksessä nimenomaan todettiin, että säätiövalvonnan ulottuvuutta tai toteuttamistapaa ei pyritä muuttamaan vaan pyrkimyksenä on rekisterinpidon ja säätiövalvonnan säilyttäminen asiakkaiden kannalta vähintään siirtoa edeltäneellä tasolla.¹³³

Valmistelutyöryhmä, johon hallituksen esityksessä viitattiin, oli kuvannut muistiossaan hieman tarkemmin säätiövalvonnan tasoa: toimivia säätiöitä oli noin 2 200 ja niiden vuosi-ilmoituksia oli vuonna 1990 tarkastettu 1 450 kappaletta (66 % säätiöistä) ja vuonna 1991 noin 350 (16 % säätiöistä). Työryhmän muistiosta ei käy ilmi se, moniko säätiöistä oli ylipäänsä toimittanut viranomaiselle vuosi-ilmoituksensa.¹³⁴

¹³¹ Sähköpostiviesti 21.12.2009 ja 22.1.2010.

¹³² http://www.kuntoutusorton.fi/ajankohtaista/fi_FI/nimitykset01012010/ (luettu 20.1.2010).

¹³³ HE 93/1994 vp.

¹³⁴ KTM 1993, 16–17.

Hallituksen esitykseen sisältyi seuraava kuvaus, joka valottaa lainsäätäjän näkemystä siirron kohteena olevan säätiövalvonnan tarkoituksesta, sisällöstä ja tasosta:

”Perustamisvaiheen ennakkollisen valvonnan lisäksi oikeusministeriö harjoittaa säätiöiden jälkikäteistä laillisuusvalvontaa. Valvonnan tarkoituksena on huolehtia siitä, että perustajan tarkoitus jatkuvasti toteutuu ja että säätiön toiminnassa noudatetaan lakeja ja säätiön omia sääntöjä. Valvontaan kuuluu myös varojen hoidon seuranta. Valvonta tapahtuu ensisijaisesti säätiön tilinpäätöstietojen ja muiden vuosiselvitysten perusteella. Ministeriöllä on säätiölain 13 §:n nojalla oikeus toimittaa säätiön tilien ja hallinnon tarkastus sekä oikeus muutoinkin tarkastaa säätiön toimintaa. Tarkastukseen voidaan ryhtyä esimerkiksi kanteluiden ja lehtikirjoitusten perusteella. Käytännössä tarkastuksen suorittaa ministeriön virkamies.”

Valvonnan siis ajateltiin perustuvan edelleen ensisijaisesti vuosiselviksiin, kanteluihin, lehtikirjoituksiin ja virkamiesten tekemiin tarkastuksiin. Hallituksen esityksen mukaan tarkoitus oli, että uusi viranomaisen saisi kokemusta säätiöasioista ennen mahdollista laajaa uudistusta. Toistaiseksi tätä uudelleenarviointia ei ole tehty.

Valvonnan tason ylläpitäminen edellytti voimavarojen osoittamista Patentti- ja rekisterihallitukselle. Oikeusministeriö oli käyttänyt säätiöasioiden hoitoon yhteensä noin kaksi henkilötyövuotta¹³⁵ ja Patentti- ja rekisterihallituksen todettiin esittäneen yhden lisähenkilön palkkaamista osittain säätiövalvonnassa käytettäväksi.

Tässä yhteydessä säätiöasioiden ohjausvastuu eriytettiin kahteen ministeriöön. Säätiölain valmisteluvastuu jätettiin edelleen oikeusministeriölle¹³⁶, joten sille jäi säätiölainsäädännön tarkoituksenmukainen kehittäminen ja sen edellyttämä seurantavastuu. Säätiöasioiden resursointi ja maksuasiat siirtyivät puolestaan kauppa- ja teollisuusministeriölle. Tämä ratkaisu edellyttää ministeriöiden välistä yhteistyötä.

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa Patentti- ja rekisterihallitus ilmoittaa perustaneensa Säätiöiden ja rahastojen neuvottelukunta ry:n kanssa yhteisen kontaktitoimikunnan syksyllä 2009. Toimikunnan tarkoituksena on säätiötoiminnan yleinen kehittäminen tuomalla esille säätiölain kehittämistarpeita sekä suunnittelemalla kehittämistoimenpiteitä säätiöiden hallinnossa ja valvonnassa esille nousseille haasteille.

¹³⁵ *Yksi osastosihteeri päätoimisesti, yksi lakimies muiden tehtävien ohella ja sisäinen tarkastaja 0,2–0,3 henkilötyövuotta (HE 93/1994 vp.).*

¹³⁶ *HE 93/1994 vp.*

3.3.2 Laillisuus- vai tarkoituksenmukaisuusvalvontaa

Säätiölain mukaan Patentti- ja rekisterihallituksen on valvottava, että säätiön hallintoa hoidetaan lain ja säätiön sääntöjen mukaisesti (13 §:n 1 momentti).

Patentti- ja rekisterihallitus katsoo, että sen suoritettavaksi tarkoitettu valvonta on jälkikäteen tapahtuvaa laillisuusvalvontaa, joka perustuu ensisijaisesti säätiöiden tilinpäätösasiakirjoihin. Tämän mukaisesti Patentti- ja rekisterihallitus korostaa tilintarkastajien vastuuta ja sitä, että näillä on erityisen tärkeä tehtävä. Tilintarkastajien tulee muun muassa valvoa, että säätiö toteuttaa sille määrättyä tarkoitusta ja että säätiön varat on sijoitettu asianmukaisesti.¹³⁷

Myös säätiöiden tehokkuutta koskeneessa tutkimuksessa on viitattu samaan hallituksen esityksen HE 93/1994 vp. kuvaukseen säätiövalvonnasta ja todettu, että pohdinta valvontaviranomaisen valvonnan sisällöstä sai vastauksensa viimeistään mainituissa lainsäädännön esitöissä. Viranomaisen vastuulla on laillisuusvalvonnan ja väärinkäytösten lisäksi valvoa sekä sitä, että tarkoitus toteutuu säätäjän määräämällä tavalla että sitä, että varat sijoitetaan asianmukaisesti.¹³⁸

Säätäjän määräämän tarkoituksen toteutuminen ja sijoitustoiminnan asianmukaisuuden valvonta edellyttävät kannanottoa tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin. Myös Pykäläinen-Syrjänen toteaa, että mainittujen seikkojen arviointi ei voi olla pelkästään laillisuusvalvontaa vaan viranomaisen vastuulla on mitä suurimmassa määrin myös tarkoituksenmukaisuusvalvonta.¹³⁹

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa työ- ja elinkeinoministeriö toteaa säätiövalvonnasta esitetyt hyvin erilaiset mielipiteet. Valvonnan taso tulee ministeriön mielestä määritellä tarkemmin säätiölain uudistamisen yhteydessä ja samalla arvioida tehtävän hoitoon tarvittavat resurssit ja niiden rahoituspohja. Vasta kun tiedetään, minkälaisia säätiöitä lainsäädäntö sallii vastaisuudessa, voidaan lopullisesti arvioida tarvittavien valvontatoimenpiteiden tarve ja laajuus.

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa Patentti- ja rekisterihallitus ilmoittaa tulkitsevansa, että valvonta on kaksiportaista. Valvova viranomainen saa tilintarkastuskertomuksesta pääsääntöisesti auktorisoidun tilintarkastajan tarkistamina tiedot siitä, onko säätiön varat asianmukaisesti sijoitettu, onko palkkioita pidettävä kohtuullisina ja antavatko

¹³⁷ <http://www.prh.fi/fi/saatiorekisteri.html> (luettu 17.2.2010) ja PRH 2005, 15–16.

¹³⁸ Pykäläinen-Syrjänen, 233.

¹³⁹ Pykäläinen-Syrjänen, 263.

tilinpäätös ja toimintakertomus oikeat ja riittävät tiedot säätiön toiminnasta. Jos tilintarkastuskertomus ei ole "puhdas", Patentti- ja rekisterihallitus pyytää säätiöltä selvitystä, mihin toimenpiteisiin on ryhdytty tai ollaan ryhtymässä.

Patentti- ja rekisterihallitus katsoo palautteessaan myös, että on tarkoituksenmukaista käsitellä säätiövalvonnan tasoa, laajuutta ja oikeaa valvontaviranomaista säätiölain tulossa olevan uudistamisen yhteydessä. Se toteaa voivansa kohdistaa säätiöasioihin nykyisin vuosittain 5–6 henkilötyövuotta, mikä mahdollistaa vuosiselvitysten tarkastamisen, säätiölupien myöntämisen ja rekisteröinnin kohtuullisessa ajassa. Lisäksi se on voinut hoitaa erityisselvityksiä (mm. Riihi säätiö).

Eduskunnan apulaisoikeusasiamiehen huomautus valvontavelvollisuuden laiminlyönnistä

Eduskunnan apulaisoikeusasiamies antoi 22.12.2006 päätöksen Patentti- ja rekisterihallituksen toiminnasta Riihi säätiön valvonnassa.¹⁴⁰ Apulaisoikeusasiamiehen päätöksestä käy ilmi niin Patentti- ja rekisterihallituksen korkea kynnys ryhtyä laillisuusvalvonnan edellyttämiin toimenpiteisiin kuin myös apulaisoikeusasiamiehen kanta toistuvasti esitettyyn väitteeseen valvontaviranomaiselta puuttuvista resursseista.

Apulaisoikeusasiamies totesi päätöksessään, että Riihi säätiön hallinto oli aiheuttanut säätiölle konkreettista vahinkoa. Patentti- ja rekisterihallitus ei kuitenkaan ollut ryhtynyt konkreettisiin toimenpiteisiin asiassa, vaan sen toimenpiteet olivat jääneet erilaisten selvittelyjen tasolle. Patentti- ja rekisterihallitus ei ollut esittänyt hyväksyttäviä syitä menettelylleen.

Apulaisoikeusasiamies totesi yleisesti, että viranomainen ei voi laiminlyödä sille lain mukaan kuuluvia tehtäviä vetoamalla voimavarojen puutteeseen. Toiseksi, tässä tapauksessa sillä oli ollut käytettävissään poikkeuksellisen laaja aineisto muiden viranomaisten selvityksiä. Apulaisoikeusasiamiehen mukaan Patentti- ja rekisterihallitus oli selkeästi laiminlyönyt velvollisuutensa säätiötä valvovana viranomaisena.

Patentti- ja rekisterihallitus oli korostanut muun muassa riittävän näytön tarvetta sekä sitä, että se suorittaa ensisijassa jälkikäteisvalvontaa ja että sen resurssit ovat riittämättömät.

Kauppa- ja teollisuusministeriö oli lausunnossaan pitänyt Patentti- ja rekisterihallituksen toimintalinjaa varovaisena, mihin oma vaikutuksensa lienee ollut käytettävissä olevien resurssien vähäisyydellä ja prosessista mahdollisesti aiheutuvilla ylimääräisillä ja osin ennakoimattomilla

¹⁴⁰ EOA 2006.

kustannuksilla. Ministeriö totesi, ettei sillä ole huomautettavaa ottaen huomioon Patentti- ja rekisterihallituksen käytettävissä olevat resurssit.

Kauppa- ja teollisuusministeriö oli todennut, että käytännössä säätiövalvonnan tehoa säätelee siihen käytettävissä olevat resurssit. Säätiölain tarjoamaa mahdollisuutta toimittaa säätiön tilien ja hallinnon tarkastus tai muutoin tarkastaa säätiön toimintaa käytetään harvoin, ja keskeinen merkitys ministeriön mukaan onkin tilintarkastusinstituutiolla.

Patentti- ja rekisterihallitus oli tehnyt 11.7.2005 oikeusministeriölle aloitteen säätiölain muuttamiseksi sen jälkeen, kun se oli saanut Riihi säätiötä koskevan oikeusasiamiehen selvityspyynnön 28.3.2005. Sittenmin saatuun apulaisoikeusasiamieheltä 22.12.2006 huomautuksen Patentti- ja rekisterihallitus on hakenut 11.2.2008 käräjäoikeudelta Riihi säätiön lakkauttamista ja toissijaisesti hallituksen jäsenten erottamista; asia on edelleen käräjäoikeudessa kesken. Riihi säätiön tapauksen hoitamisesta on aiheutunut Patentti- ja rekisterihallitukselle huomattavia kustannuksia, mikä seurauksena se on sittenmin tehnyt myös 29.8.2008 työ- ja elinkeinoministeriölle esityksen keinoista kattaa viranomaiselle aiheutuvat valvontakustannukset (ks. luku 3.3.7).

3.3.3 Lupaviranomaisen liiketoimintaa koskevat linjaukset

Säätiölain mukaan perustamislupaa ei tule antaa, jos säätiön tarkoituksena sen sääntöjen mukaan on liiketoiminnan harjoittaminen. Säätiö ei saa harjoittaa muuta liiketoimintaa kuin sellaista, joka on sen säännöissä mainittu ja joka välittömästi edistää säätiön tarkoituksen toteutumista (säätiölain 5 §:n 3 momentti ja 8 a §). Säätiölaissa ei tarkemmin määritellä sallittua tai kiellettyä liiketoimintaa.

Patentti- ja rekisterihallitus ei ole linjannut tai ohjeistanut perustamisluvan hakijoita tai toimivia säätiöitä siitä, miten säätiölain liiketoiminnan rajoituksia sovelletaan. Näin ollen ohjeistusta ei ole esimerkiksi siitä, mitä taloudellista toimintaa lupaviranomainen pitää liiketoimintana tai milloin liiketoiminnan katsotaan välittömästi edistävän säätiön tarkoitusta taikka muodostuvan säätiön tarkoitukseksi. Ohjeistusta ei myöskään ole siitä, millä tavalla sallittu liiketoiminta tulee ilmaista säännöissä.

Säätiölain liiketoimintaa koskevien säännösten soveltamisohjeiden ja soveltamiskäytännön esittelyn puuttumista on perusteltu tarkastuksen kuлуessa sillä, että säätiöittämiset edellyttävät aina tapauskohtaista harkintaa. Tästä on seurannut, että Patentti- ja rekisterihallituksen tulkintoja ei tunnetta eikä myöskään niitä yleisempiä periaatteita tai tunnusmerkkejä, joita

Patentti- ja rekisterihallitus noudattaa päättäessään liiketoimintaa harjoittavien säätiöiden perustamisluvista ja sääntöjen vahvistamisista.

Patentti- ja rekisterihallituksessa on muutama vuosi sitten yritetty selkiyttää ja tiukentaa linjaa liiketoimintaa harjoittavien säätiöiden osalta. Esimerkiksi liian laaja (esim. tuotoilla mitattuna) liiketoiminta suhteessa muuhun toimintaan olisi tulkittu siten, että säätiön tarkoitus on liiketoiminnan harjoittaminen ja siten säätiölain 5 §:n 3 momentin tarkoittama este perustamisluvan myöntämiselle. Ratkaisevaa ei olisi ollut se, miten säätiön tarkoitus muotoillaan sääntöjen tarkoituspäälään vaan säätiön toiminnan tosiasiallinen luonne.

Mainitun linjauksen soveltaminen lupaharkintaan olisi hillinnyt liiketoimintaa harjoittavien säätiöiden perustamista ja estänyt sellaisten säätiöiden perustamisen, joiden ainoa toimintamuoto käytännössä on liiketoiminta. Edelleen, mikäli se olisi sisällytetty perustamislupaan tai sääntöihin, olisi se ohjannut säätiön hallituksen myöhempää toimintaa ja lisäksi toiminut sekä tilintarkastajille että valvontaviranomaiselle valvontakriteerinä. Liian laajaksi myöhemmin paisunut liiketoiminta olisi voitu katsoa säätiölain ja sääntöjen vastaiseksi.

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa työ- ja elinkeinoministeriö kiinnittää huomiota siihen, että oikeusministeriössä on parhaillaan valmisteilla säätiölain tarkistamishanke, jossa tarkastellaan säätiöinstituutiota oikeuspoliittiselta kannalta ja arvioidaan mahdolliset tarvittavat säädösmuutokset. Tämän hankkeen yhteydessä tullaan myös arvioimaan, voivatko säätiöt ja millä edellytyksillä vastaisuudessa harjoittaa liiketoimintaa.

3.3.4 Elinkeinotoimintaa harjoittavan säätiön perustaminen

Säätiön perustamislupaa ja sääntöjen vahvistamista haetaan Patentti- ja rekisterihallitukselta hakemuksella, johon on liitettävä muun muassa säädekirja tai testamentti sekä säätiölle laaditut säännöt. Hakemus saa olla vapaamuotoinen.

Valtaosa hakijoista on käyttänyt malliasiakirjoja, joten malliasiakirjojen tavoin myös perustamislupahakemukset ovat olleet pelkistettyjä. Hakijalta kuitenkin pyydetään usein lisätietoja, kommentoidaan sääntöluonnoksia ja niitä myös ennakkotarkastetaan epävirallisesti.

Patentti- ja rekisterihallituksen edustajien mukaan uutta säätiötä perustettaessa hakemusasiakirjojen perusteella lupaviranomaisen on lähinnä arvattava, sisältääkö toiminta liiketoimintaa. Mikäli mahdollinen liiketoiminta pyrittäisiin etukäteen selvittämään, olisi riittävän seikkaperäinen

selvitys (esim. toiminta- ja rahoitussuunnitelma) tulevasta toiminnasta pyydettyä kaikilta hakijoilta, mutta näin ei menetellä – Patentti- ja rekisterihallituksen edustajat ovat todenneet, että virastolta puuttuu analysoinnissa tarvittavat resurssit ja asiantuntemus. Näin ollen Patentti- ja rekisterihallitus on säätiöiden perustamislupia myöntäessään ja sääntöjä vahvistessaan huolehtinut lähinnä siitä, että säännöt täyttävät säätiölain vaatimukset siten, että:

- Tarkoituksypykälä muotoillaan siten, että se sisältää abstraktin, hyödyllisen tarkoituksen.
- Säätiön toimintamuodot kirjataan siten, että ne liittyvät tarkoituksypykälässä mainittuun hyödylliseen päämäärään. Ne ovat muotoa "tarjoaa ...palveluita" tai "ylläpitää ...laitosta". Sen rinnalle yhdenvertaisena toteuttamistapana merkitään esimerkiksi "harjoittaa tutkimus- ja neuvontatoimintaa" tai "jakaa apurahoja".
- Säädepääoma yksilöidään ja usein mainitaan oikeus vastaanottaa testamentteja, avustuksia ja lahjoituksia.

Laitossäätiöiden asiakasmaksuja tai muita palvelujen myynnistä saatavia tuloja ei säännöissä mainita, vaikka ne käytännössä olisivat ainoa tapa rahoittaa toimintaa (ks. edellä luku 3.2.3).

Säätiöiden perustamisluvista tai säännöistä ei ilmene se, onko ja miltä osin lupaviranomainen on katsonut säätiön toiminnan liiketoiminnaksi. "Palvelujen tarjoaminen" ja "laitoksen ylläpitäminen" mahdollistavat taloudellisen toiminnan joka joko on tai ei ole liiketoimintaa, samoin toiminnan myöhemmän laajentamisen. Verottajan, säätiön tilintarkastajien jne. tulkittavaksi jää, harjoittaako säätiö, ja miltä osin, toimintaansa liiketoiminnan muodossa.

Lupakäytännön taustalla vaikuttaa myös se, että huomattavan suuri osa olemassa olevista säätiöistä harjoittaa laajaa liiketoimintaa: liiketoimintaa harjoittavan säätiön perustaminen oli sallittua vuoteen 1965 saakka. Tarkastuksen yhteydessä haastateltujen mukaan useilla sittemmin perustetuilla säätiöillä liiketoiminta on laajentunut pääasialliseksi toimintamuodoksi. Lisäksi eri toimialoilla on säätiöitä, joiden toimintaa on verotuksessa myöhemmin toimialan kilpailuolosuhteiden muuttumisen vuoksi alettu pitää liiketoimintana. Säätiöiden laajamittaisen liiketoiminnan on haastatteluissa kuvattu olevan "maan tapa".

Patentti- ja rekisterihallituksen lupakäytännölle on ollut merkitystä Petrean säätiöittämisellä. Petrean tapauksessa eduskunta sääti lain, jolla annettiin oikeus perustaa säätiö, jonka toiminta on lähes yksinomaan liiketoimintaa. Hakijoiden yhdenmukaisen kohtelun vaatimuksen on todettu merkinneen viimeistään Petrean perustamisluvan jälkeen sitä, että viran-

omaisella on ollut aiempaa vähemmän perusteita evätä hakijoilta laajakaan liiketoimintaa harjoittavan laitossäätiön perustamislupa.

Liiketoiminnan rajoittamista koskevat säätiölain säännökset antavat lupaviranomaiselle vaikean tehtävän. Liiketoimintaluonteen päättelemisen ja ratkaisemisen lupavaiheessa hakemusasiakirjojen ja mahdollisten lisäselvitysten perusteella on varsin vaikeaa, kun se on sitä myös myöhemmin, kun verottaja aikanaan arvioi, harjoittaako toiminnassa oleva säätiö elinkeinotoimintaa (ks. luku 3.4).

3.3.5 Elinkeinotoiminnan valvonta

Säätiön ollessa toiminnassa ei sitä voida valvoa tiukemmin kuin perustamislupa ja säännöt mahdollistavat. Lupaviranomaisen puuttumattomuus merkitsee käytännössä sitä, että säätiöt voivat harjoittaa laajamittaista liiketoimintaa. Säätiölaitoksesta kokemusta omaavat viranomaiset ja yhteisöt ovat katsoneet, että Patentti- ja rekisterihallituksen tulisi valvoa nykyistä enemmän kaupallisen liiketoiminnan kanssa kilpailevien säätiöiden toimintaa ja myös toteuttaa viranomaisyhteistyönä pistokoeluentoisia tarkastuksia.¹⁴¹

Elinkeinotoimintaa harjoittava säätiö on ilmoitettava kaupparekisteriin ennen elinkeinotoiminnan aloittamista. Ilmoitusvelvollisuus syntyy, jos säätiöllä on elinkeinotoiminnan harjoittamista vasten pysyvä toimipaikka tai säätiön palveluksessa on vähintään yksi työntekijä (kaupparekisterilaki (129/1979), 2 §:n 1 momentti ja 3 §:n 1 momentin 2 kohta).

Kaupparekisteriin elinkeinotoiminnan harjoittajaksi on rekisteröitynyt 31 säätiötä (tilanne 30.9.2009).¹⁴² Kaupparekisteriin on ilmoitettu vain pieni osa niistä säätiöistä, joilla olisi ollut siihen velvollisuus. Ilmoittautumisvelvollisten lukumäärästä antaa viitteitä seuraavat seikat:

- Liiketoiminnasta arvonlisäverovelvolliseksi on rekisteröity 325 säätiötä.
- Elinkeinotoiminnan joko voitollinen tai tappiollinen tulos on vuodelta 2008 vahvistettu lähes 300 säätiölle.
- Vain yksi veronhuojennuksen piirissä vuonna 2008 olleesta 23 säätiöstä on ilmoitettu kaupparekisteriin.

¹⁴¹ PRH 2001, 4 ja PRH 2005, 6.

¹⁴² PRH:n toimittama 14.12.2009 päivätty luettelo. Vuonna 2000 kaupparekisterissä oli 25 säätiötä ja vuonna 1992 niitä oli 9. (PRH 2001, 15 ja KTM 1993, liite 4). Petrea Säätiötä ei ole ilmoitettu kaupparekisteriin sen harjoittamasta elinkeinotoiminnasta huolimatta (ks. edellä luku 3.2.3).

Lupaviranomainen ei informoi tai muistuta säätiöitä velvollisuudesta ilmoittautua elinkeinonharjoittajaksi. Säätiörekisterin kotisivuilla asiasta ei ole mainintaa. Vähälukuista kaupparekisteriin ilmoittamista saattaa selittää tietämättömyys tästä velvollisuudesta tai siihen liittyvä verotuksellinen riski.

3.3.6 Vuosivalvonta

Säätiöiden tulee toimittaa viranomaiselle vuosittain säätiölaissa säädetyt tilinpäätösasiakirjat oikeiksi todistettuina ja määräajassa (jäljempänä vuosiselvitys, 13 §:n 1 ja 2 momentti). Patentti- ja rekisterihallitus karhuu vuosiselvitystä niiltä säätiöiltä, jotka ovat jättäneet sen toimittamatta. Osastosihteerit ja apulaistarkastajat tarkistavat, että kaikki säätiölain mukaiset asiakirjat on toimitettu ja ovat siihen valtuutettujen henkilöiden allekirjoittamia. Tilintarkastuskertomuksista tarkistetaan säätiö- ja tilintarkastuslakien mukaiset lausumat sekä se, että tilintarkastajien määrä ja laatu on oikea. Mikäli asiakirjojen tarkastuksessa havaitaan puutteita, lähetetään säätiölle korjauskehoitus.

Vuosina 2005–2009 vuosiselvityksiä on saapunut 92–94 prosenttia säätiöiden määrästä, kun oikeusministeriöön niitä oli aikanaan tullut 76–81 prosenttia (vuosina 1993–1994). Patentti- ja rekisterihallitus tekee edellä kerrotut tarkistukset kaikkiin sille saapuneisiin vuosiselvityksiin, kun oikeusministeriössä oli tarkastettu vain osa saapuneista vuosiselvityksistä (ks. luku 3.3.1). Valvonnan taso on näiltä osin kohentunut siirtoa edeltäneeseen aikaan nähden.

Vuosiselvityksen on jättänyt toimittamatta 200–300 säätiötä. Osa näistä on ns. nukkuvia, eli ne eivät ole toimineet vuosikymmeniin.¹⁴³ Patentti- ja rekisterihallitus on pannut vireille ainoastaan yhden nukkuvan säätiön lakkauttamisen. Aloite oli tullut pankilta, joka myös maksoi selvitysmiehen kulut. Patentti- ja rekisterihallituksesta on todettu, että menettelyä ei käytetä, koska kulut tulisivat valtion maksettaviksi.

Patentti- ja rekisterihallitus ei kohdista valvontaa vuosiselvitysten varsinaiseen sisältöön, eikä tilinpäätöksiä ja toimintakertomuksia lueta tai käydä läpi muulla tavalla suunnitelmallisesti. Näin ollen viranomainen ei valvo sitä, täyttääkö vuosiselvitys sisällöltään säätiölain vaatimukset. Säätiölain mukaan esimerkiksi toimintakertomuksesta tulee pääpiirteittäin käydä

¹⁴³ *Säätiörekisterissä on edelleen mm. vuonna 1932 rekisteröity Kansan Näyttämön Säätiö, ja sen hallituksen jäsenenä on pankinjohtaja Risto Ryti (1889–1956), joka toimi Suomen presidenttinä vuosina 1940–1944.*

ilmi, millä tavoin säätiö on toiminut tarkoituksensa toteuttamiseksi tilikauden aikana (säätiölain 11 §:n 5 momentti).

Edellä sanottu tarkoittaa myös sitä, että Patentti- ja rekisterihallitus ei vuosiselvitysten perusteella valvo säätiöiden toimintaa. Vuosiselvitysten tietoja ei verrata säätiön sääntöihin tai säätiölain säännöksiin esimerkiksi sen selvittämiseksi, onko säätiö toiminut tarkoituksensa toteuttamiseksi, onko se harjoittanut vain sallittua liiketoimintaa, onko sen varat sijoitettu asianmukaisesti, ovatko palkkiot olleet kohtuullisia jne. Tilinpäätösasiakirjojen perusteella ei tehdä myöskään riskiarviointeihin tai satunnaisotantaan perustuvaa tai muunlaista säätiöiden hallinnon, toiminnan tai talouden seuranta- tai valvontaa.

Säätiöiden vuosivalvonnan puutteellisuus kävi ilmi säätiöiden tehokkuutta koskeneessa tutkimuksessa. Tutkituista 51 säätiöstä 28 oli toimittanut kaikki säädetyt asiakirjat, ja puuttuvia asiakirjoja oli pyydetty 8 säätiöltä. Oikeiksi todistettuja oli 6 säätiön asiakirjat.¹⁴⁴ Säätiöistä 13 ei ollut toimittanut lainkaan toimintakertomusta. Niistä 38 säätiöstä, jotka olivat sen toimittaneet, ei 23 tapauksessa selvinnyt, kuinka säätiö oli tilikauden aikana toiminut säätiön säännöissä määrätyn tarkoituksen toteuttamiseksi. Näin ollen vain 15 säätiötä 51:stä oli toimittanut sellaisen toimintakertomuksen, jonka perusteella selvisi, miten säätiö oli toiminut tarkoituksensa toteuttamiseksi. Osassa toimintakertomuksissa oli jopa esitetty tehdyksi sellaista toimintaa, joka oli säätiön sääntöjen vastaista. Ainoastaan yhdessä tapauksessa tilintarkastajat olivat lausuneet asiasta. Patentti- ja rekisterihallitus ei ollut kertaakaan pyytänyt valvontaansa varten selvityksiä.

Tutkimuksen johtopäätös oli, että viranomainen ei useissa tapauksissa kykene tekemään hallussaan olevien asiakirjojen perusteella johtopäätöksiä siitä, onko säätiön johto toimintavuoden aikana toteuttanut säätiön tarkoitusta säätäjän tahdon mukaisesti. Toinen johtopäätös oli, että valvontaviranomainen ei osoita aktiivisuutta asian selvittämiseksi.¹⁴⁵

Patentti- ja rekisterihallituksesta on kerrottu, että muutaman viime vuoden ajan vuosiselvitykset on tarkistettu aiempaa systemaattisemmin, joten puuttuvia asiakirjoja ei pitäisi olla enää siinä määrin, kuin edellä selostetussa tutkimuksessa havaittiin. Sen sijaan säätiöiden toimintakertomusten

¹⁴⁴ PRH ei edelleenkään tarkista oikeaksi todistamista (säätiölain 13 §:n 2 momentti).

¹⁴⁵ Pykäläinen-Syrjänen, 94–95. Myös säätiöiden tukea taiteille koskeneessa tutkimuksessa on todettu, että tilinpäätökset ja toimintakertomukset oli laadittu niin lyhyesti ja tiivistetyksi, että selvityksen kannalta oleellisen tiedon löytäminen oli tulkinnanvaraista tai sitä ei saatu lainkaan. Näin oli etenkin säätiöissä, joiden toiminta oli vähäistä. (Oesch 2008, 14.)

sisältö ei ole parantunut, ei ainakaan merkittävästi. Toimintakertomusten on sanottu olevan edelleen usein niukkoja ja laadultaan vaihtelevia.

Patentti- ja rekisterihallitus selvittää säätiöiden toimintaa tarkemmin niissä tapauksissa, joissa kantelut tai media antavat siihen aiheita. Nämä selvitykset perustuvat säätiön ja viranomaisen väliseen kirjeenvaihtoon; sen sijaan tarkastuksia tai valvontakäyntejä tehdään erittäin harvoin. Patentti- ja rekisterihallitus on tehnyt tarkastuksen vain kahteen säätiöön, ja kummassakin on ollut mukana ulkopuolista asiantuntemusta (vrt. HE 93/1994 vp.). Toisesta tarkastuksesta aiheutuneet kulut maksoi kohteena ollut säätiö, toisesta valtio.

Patentti- ja rekisterihallituksen edustajat ovat tarkastuksen kuluessa todenneet, että säätiöiden vuosiselvitysten sisällöllinen analysointi ja valvonta edellyttäisivät sellaista kirjanpidon ja tilinpäätösten asiantuntemusta, jota virastolla ei ole. Samaan seikkaan oli kiinnitetty huomiota myös säätiön tehokkuutta koskeneessa tutkimuksessa. Siinä on todettu, että Patentti- ja rekisterihallituksen pääasiallisena tehtävänä on ennen kaikkea pitää yllä rekistereitä ja julkistaa tietoja. Siinä esitettiin kysymys, onko se oikea taho vastaamaan lain valvontaviranomaiselle asettamalla tasolla säätiöiden valvonnasta ja voidaanko siltä edes edellyttää kompetenssia siihen.¹⁴⁶

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa Patentti- ja rekisterihallitus ilmoittaa, että vuosiselvitysvalvonnassa säätiön toimintakertomuksesta tarkastetaan, millä tavoin säätiö on toteuttanut tarkoitustaan.

3.3.7 Suoritemaksujen poikkeaminen omakustannusarvosta

Patentti- ja rekisterihallituksen julkisoikeudellisista suoritteista perittävien maksujen tulee pääsäännön mukaan vastata suoritteen tuottamisesta valtiolle aiheutuvien kokonaiskustannusten määrää eli omakustannusarvoa. Käsiteltäessä säätiölaista johtuvia asioita maksu voidaan kuitenkin määrätä perittäväksi yleisesti suoritteen omakustannusarvoa alempana tai jättää kokonaan perimättä (laki patentti- ja rekisterihallituksen suoritteista perittävistä maksuista (1032/1992), 3 §:n 1 ja 4 momentti, jäljempänä myös maksulaki).¹⁴⁷

¹⁴⁶ Pykäläinen-Syrjänen, 235.

¹⁴⁷ Alkuperäisen säännöksen mukaan ”maksu voidaan määrätä perittäväksi yleisesti suoritteen omakustannusarvoa tai suoriteryhmäkohtaista kustannusvastaa-

Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksiin Patentti- ja rekisterihallituksen maksullisista suoritteista on sittemmin sisällytynyt säännös, jonka mukaan säätiöasiat ovat suoriteryhmä, josta peritään omakustannusarvoa alhaisempi maksu.¹⁴⁸

Perustamisluvan saaneen säätiön rekisteröinti on maksuasetuksessa säädetty sellaiseksi suoritteeksi, josta maksu jätetään perimättä.¹⁴⁹

Maksuasetuksissa ei ole ollut säännöksiä säätiövalvonnan maksuista: säätiövalvontaa ei ole säädetty maksuttomaksi mutta ei liioin ole säädetty perittävistä maksuista. Syynä tähän on se, että maksulakia on tulkittu siten, että se ei mahdollista valvontamaksujen perimistä.

Mahdollisuus poiketa säätiöasioissa omakustannusarvosta otettiin maksulakiin samassa yhteydessä, kun säätiötehtävät siirrettiin Patentti- ja rekisterihallitukselle. Tätä perusteltiin seuraavilla syillä:

- Maksujen suuruutta oli siirtymävaiheessa vaikea arvioida.
- Täydellinen kustannusvastaavuus saattaisi nostaa maksuja merkittävästi.
- Maksut eivät saisi muodostua yritystoiminnan harjoittajilta perittyjä suuremmiksi, koska säätiöiden perustamista on valtiovallan näkökulmasta pidetty erityisesti edistettävänä toimintana.
- Säätiöasiat muodostaisivat varsin pienen osan Patentti- ja rekisterihallituksen toiminnasta, joten omakustannusarvosta poikkeaminen ei vaikuttaisi merkittävästi viraston muista palveluista perimiin hintoihin.¹⁵⁰

Patentti- ja rekisterihallitus oli tuolloin nettobudjetoitu virasto ja säätiöasioista aiheutuva alijäämä oli tarkoitus kattaa muista palveluista perittävillä maksuilla. Valtiontalouden tarkastusvirasto edellytti säätiömaksuilta täysimääräistä kustannusvastaavuutta ja kustannusten perimistä säätiöiltä.¹⁵¹

vuotta alempana tai jättää kokonaan perimättä” (1175/1994). Suoriteryhmäkohdainen poikkeaminen ei ole ollut mahdollista enää 1.3.2007 jälkeen (75/2007).

¹⁴⁸ Ks. esimerkiksi voimassa oleva työ- ja elinkeinoministeriön asetus Patentti- ja rekisterihallituksen maksullisista suoritteista (1085/2009), 1 ja 2 §.

¹⁴⁹ Säätiölain 23 §:n säännös säätiön maksuttomasta rekisteröinnistä kumottiin jo vuonna 1994, jotta myös rekisteröinnistä voitaisiin periä kohtuullinen korvaus (HE 93/1994 vp.). Säätiön rekisteröinti on kuitenkin säilynyt maksuttomana. Tehtävien siirtoa PRH:een valmistellut työryhmä katsoi, että säätiön rekisteröinti ei saisi maksaa enempää kuin osakeyhtiön rekisteröinti (KTM 1993, 33). Osakeyhtiön rekisteröinti maksaa 350 euroa.

¹⁵⁰ HE 93/1994 vp.

¹⁵¹ VTV 1993 ja HE 93/1994 vp.

Valtiovarainministeriö on pitänyt vuonna 2007 antamassaan lausunnon-
sa perusteltuna Patentti- ja rekisterihallituksen hinnoittelun kehittämistä
siten, että toiminnan kustannukset voidaan kohdistaa asiakkaille.¹⁵²

Kustannusvastaavuus säätiöasioissa

Säätiöasioiden hoidosta on valtiolle aiheutunut vuosittain enemmän kus-
tannuksia, kuin säätiöiltä on peritty maksuja. Kustannusvastaavuus on ke-
hittynyt seuraavasti:

**TAULUKKO 3. Säätiöasioiden kustannusvastaavuus vuosina 2002–2009 (tuotot ja kus-
tannukset 1 000 euroa; lähde: Patentti- ja rekisterihallitus).**

Vuosi	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Tuotot	143	124	121	125	144	158	168	279
Kustannukset	241	281	297	354	372	817	883	1131
Kustannusvastaavuus%	60	44	41	35	39	19	19	25

Säätiöiltä perityillä maksuilla on katettu vuosittain vain 19–60 prosenttia
valtiolle säätiöasioiden hoidosta aiheutuneista kustannuksista. Alijäämä
on käytännössä katettu kaupparekisterin asiakkaiden ilmoitusmaksuilla.

Kustannusvastaavuus on heikentynyt lähes joka vuosi, ja vuonna 2007 se
romahti. Tuolloin alkoivat Riihi säätiön valvontaan liittyvät asiantuntija-
palveluiden ostot, jotka ovat sitemmin nousseet useisiin satoihin tuhansiin
euroihin. Vuodesta 2008 alkaen kustannuksia on kasvattanut myös uuden
säätiörekisterijärjestelmän käyttöönotto.

Hakemus- ja ilmoitusasioista perityt maksut kaksinkertaistettiin vuoden
2009 alusta¹⁵³, minkä seurauksena säätiöasioiden kustannusvastaavuus
nousi 19 prosentista 25 prosenttiin. Maksutuotot eivät silti riittäneet kat-
tamaan maksullisten suoritteiden tuottamisesta aiheutuneita kustannuksia:
tuotot kattoivat 46 prosenttia vastaavien suoritteiden kustannuksista.

Alikatteisuutta (75 %) ovat lisänneet säätiöasioiden maksuttomat suorit-
teet. Säätiöiltä ei peritä maksuja viranomaisen suorittamasta vuosivalvon-
nasta. Patentti- ja rekisterihallitukselle ei kerry lainkaan tuloja siitä, että se
ottaa vastaan vuosittain noin 2 600 säätiön tilinpäätösasiakirjat, karhuua

¹⁵² HE 227/2006 vp.

¹⁵³ Työ- ja elinkeinoministeriön asetus Patentti- ja rekisterihallituksen maksulli-
sista suoritteista annetun kauppa- ja teollisuusministeriön asetuksen liitteenä ole-
van maksutaulukon muuttamisesta (744/2008).

niitä joka vuosi suurelta osalta säätiöitä (700–900 karhukirjettä) ja tarkastaa asiakirjat. Lisäksi viranomaisen joutuu lähettämään säätiöille joka vuosi suuren (tilastoimattoman) määrän täydennyskehotuksia, koska säätiöt ovat toimittaneet asiakirjoja puutteellisesti. Koska ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiin ja sen puutteelliseen täyttämiseen ei ole liittynyt maksuseuraamuksia, on se osaltaan johtanut siihen, että säätiöillä ei ole ollut riittävää kiinnostusta toimittaa asiakirjoja Patentti- ja rekisterihallitukselle.

Vuosivalvonnan ohella niin säätiöiden tarkastukset kuin muutkin valvontatoimenpiteet ovat säätiöille ilmaisia; niiden maksuista ei ole säännöksiä maksuasetuksessa. Kun esimerkiksi oikeudenkäynnit voivat jatkua vuosia ja ulkopuolisten asiantuntijoiden käyttäminen maksaa, voivat viranomaiselle koituvat valvontakustannukset nousta huomattavan suuriksi.

Eduskunnan apulaisoikeusasiamies totesi vuonna 2006, että viranomaisen ei voi laiminlyödä sille lain mukaan kuuluvia tehtäviä vetoamalla voimavarojen puutteeseen. Voimavarojen puute sekä tarve järjestää kustannusten kattaminen olivat olleet esillä vuosikymmenien ajan lukuisissa yhteyksissä.¹⁵⁴ Myös Patentti- ja rekisterihallitus on säännönmukaisesti säätiövalvonnan tehostamisvaateiden yhteydessä vedonnut puutteellisiin resursseihinsa. Vuonna 2008 se on tehnyt ensimmäisen virallisen esityksen työ- ja elinkeinoministeriölle valvontakustannusten kattamisesta. Vaihtoehtoina esitettiin vuosimaksua, budjettirahoitusta ja hakemusmaksujen korottamista.¹⁵⁵ Esityksen taustalla oli se, että valtiolle aiheutuneet valvontakustannukset olivat jo lisääntyneet rajusti ja kustannusten arvioitiin tulevan jatkumaan vähintään samansuuruisina seuraavinakin vuosina.

Valvontakustannuksien kattamista tarkoittavan normiohjauksen valmistelu on edelleen vireillä työ- ja elinkeinoministeriössä; se tulee mahdollisesti ehdottamaan vuoden 2010 aikana maksulakiin muutosta, joka koskisi vuosiselvitysten käsittelystä perittävää maksua. Muilta osin työ- ja elinkeinoministeriö jäänee odottamaan oikeusministeriön mahdollisesti käynnistämää säätiölain ja säätiövalvontaa koskevien säännösten uudistamista.

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa työ- ja elinkeinoministeriö katsoo, että merkittävät muutokset säätiöiden valvonnan ja sen edellyttämän resursoinnin nykykäytäntöön on tarkoituksenmukaista tehdä vireillä olevan säätiölain tarkistamisen jälkeen.

¹⁵⁴ *Esim. HE 89/1985 vp.; HE 93/1994 vp.; PRH 2001, 15–16 ja PRH 2005, 7, 8, 10, 11, 12, 13 ja 19.*

¹⁵⁵ *Muutosesitys työ- ja elinkeinoministeriölle 29.8.2008, Dnro 253/00/2008.*

3.4 Säätöt ja verotus

3.4.1 Yleishyödyllisyys ja oikeuskäytännön merkitys

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus on osoittautunut edelleen olevan varsin ongelmallista, vaikka lainsäädäntö on jo yli 30 vuotta vanhaa: vuonna 1992 säädetyn tuloverolain yleishyödyllisten yhteisöjen verottamista koskevat säännökset ovat olleet samansisältöiset jo 1970-luvun puolivälistä alkaen. Ongelmien keskeisenä syynä on nähty se, että tuloverolain säännökset ovat niukat, vanhat ja tulkinnanvaraiset.

Lainsäädännön niukkuuden ja tulkinnanvaraisuuden takia verotuskäytäntö perustuu suurelta osin korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätöksiin, jotka nekin ovat olleet usein äänestysratkaisuja. Lisäksi oikeuskäytäntö on jo osin vanhaa. Sen soveltamista yleisemmin käytäntöön rajoittaa se, että päätökset koskevat aina jotain yksittäistä tapausta erityispiirteineen. Tällaiset yksittäistapauksista nousevat tulkintalinjat ovat siten usein vaikeasti sovitettavissa käytäntöön. Kun yhteisöjen toiminta ja toimintaympäristö on muuttunut, on ennakkopäätösten soveltamisessa ja verotuskäytännössä tästäkin johtuvia ongelmia.¹⁵⁶

Oikeuskäytännön keskeinen merkitys yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksessa tulee esille verotusta koskevassa ohjauksessa: oikeustapausten puuttuminen Verohallituksen vuoden 2005 ohjeesta oli luonut epäilyksen, että Verohallituksen tulkinnat poikkeavat vallitsevasta oikeustilasta. Verohallitus lupasi, että uusissa ohjeissa ”yleishyödyllisyysstatuksen rajanvetokysymykset tulevat kuvatuksi oikeuskäytännön esimerkkien avulla”.¹⁵⁷ Oikeustapauksilla onkin sitten vuonna 2007 annetussa verotusohjeessa keskeinen sija. Oikeuskäytännön painoarvoa osoittaa myös se, että ohjeen vanhimmat tapaukset ovat 1970-luvulta ja moni 1980-luvulta.

Perustuslain mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta (731/1999, 81 §:n 1 momentti)¹⁵⁸. Tarkastuksen kuluessa Verohallinnon edustajat ovat todenneet, että yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen perustuslainmukaisuus ei ole noussut verovelvollisten

¹⁵⁶ Verohallitus 2007 ja Verohallitus 2009 b.

¹⁵⁷ Verohallitus 2005 b. Ks. myös Pykäläinen-Syrjänen, 259; Myrsky 2004, 358–359 ja Myrsky 2005, 468.

¹⁵⁸ Säännös on sisällöllisesti sama kuin kumotun Suomen Hallitusmuodon (9471919) 61 § (1077/1991). Perustuslain säätämisen jälkeen ei tuloverolakia ole ehdotettu muutettavaksi perustuslain vuoksi.

kannalta ongelmaksi, koska oikeus- ja verotuskäytäntö on mennyt lievem-
pään suuntaan, "oikeutta on riittänyt kaikille".

Ruotsin tuloverolaki on vuodelta 1992 kuten Suomenkin. Säätiöiden yleishyödyllisyyden edellytykset on siinä säädetty huomattavasti yksityiskohtaisemmin kuin Suomessa (ks. luku 3.4.18). Myös Suomessa on usein tuotu esiin tarve yleishyödyllisyyttä koskevien säännösten tarkentamisesta siten, että verotus perustuisi enemmän lakiin kuin oikeustapausoikeuteen tai verotuskäytäntöön. Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa valtiovarainministeriö tuo esiin, että myös Ruotsissa käytössä oleva malli on omilta osin tulkinnanvarainen ja että lain säännösten tulkintaan liittyy aina tulkinnanvaraisuutta ja sidottua harkintaa.

Paremmen sääntelyn toimintaohjelmassa on korostettu sitä, että lainsäädännön on oltava mahdollisimman selkeää, yksinkertaista ja ymmärrettävää. Ymmärrettävyys on arvioitava myös kansalaisten ja pienyrittäjän näkökulmasta, ja näiden tarve turvautua viranomais- tai muuhun asiantuntija-apuun tulee jäädä mahdollisimman vähäiseksi. Toimintaohjelmassa huomautetaan, että erityisesti veron määrästä ja verovelvollisuuden perusteista on säädettävä selkeästi ja tarkkarajaisesti lailla, koska lainsäädäntö vaikuttaa yritysten ja yksilöiden oikeusturvan toteutumiseen.¹⁵⁹ Suoraan verolain perusteella tulisi siten saada oikea kuva verovelvollisuudesta ja siitä poikkeamisen perusteista. Näin ollen verotus ei saisi jäädä vain oikeus- ja verotuskäytännön varaan tai sen varaan, että verovelvollinen tuntee riittävästi kulloisenkin oikeuskäytännön ja Verohallituksen soveltamisohjeet.

Oikeuskäytännön merkityksellisyyteen liittyy myös korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen julkaisukäytäntö ja julkaisematta jääneiden ratkaisujen saatavuus. Verohallinto saa automaattisesti tietoonsa kaikki veroasioissa annetut korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut, kun taas muiden asianosaisten on osattava erikseen pyytää tiettyä päätöstä. Tällainen tilanne toteuttaa heikosti osapuolten tasavertaista kohtelua ja asemaa verotuksessa.

Ongelma järjestöverotuksen perustumisesta liiaksi vain oikeus- ja verotuskäytännössä tehtyihin ratkaisuihin on tullut esille myös julkisessa keskustelussa. Oikeusministeri Tuija Brax on todennut, että järjestöverotuksen kehittäminen ei voi perustua siihen, että järjestöt joutuvat yksi kerrallaan hakemaan tuomioistuimen kautta ennakkopäätöksiä, joiden varaan

¹⁵⁹ Valtioneuvoston kanslia 2006, erityisesti kohta 8.2. Tarkastusvirasto on käsitellyt lainsäädännön laadukkuutta osana valtionaloudellista päätöksentekoa muun muassa toiminnastaan varainhoitovuodelta 2008 eduskunnalle antamassaan kertomuksessa K 15/2009 vp.

niiden verokohtelu jatkossa muotoutuu. Ministerin mielestä on tarve tarkentaa verolainsäädäntöä näiltä osin.¹⁶⁰ Myös Verohallitus on esittänyt, että yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen kestävyys, ennakoitavuus ja oikeusvarmuus edellyttävät lainsäädännöllisiä ratkaisuja.¹⁶¹

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa Verohallitus katsoo, että tuloverolain 22 ja 23 pykälien sekä eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain säätämisen jälkeen yhteiskunnalliset olosuhteet ja kilpailutilanteet ovat muuttuneet. Tämän vuoksi mainitut säännökset tulisi ottaa selvitetäväksi ja arvioida, miten yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskeva sääntely voidaan uudistaa.

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa valtiovarainministeriö katsoo, että tuloverolain 22 ja 23 § täyttävät Suomen perustuslain 81 §:n vaatimukset myös sisällöllisesti. Koska tuloverolain 22 ja 23 §:n sekä eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain nojalla myönnettyistä verotuista on vireillä kantelu Euroopan komissiossa, ei valtiovarainministeriön mukaan ole tarkoituksenmukaista ryhtyä prosessin vireilläoloaikana lainsäädäntömuutoksiin.

3.4.2 Yleishyödyllisten säätiöiden määrä

Yleinen käsitys on se, että kaikki Suomessa toimivat säätiöt ovat yleishyödyllisiä tai ne ovat sitä ainakin pääsääntöisesti.¹⁶² Patentti- ja rekisterihallitus teki vuonna 2000 kyselyn, ja se tukee mainittua näkemystä. Kyselyyn vastanneista 1 700 säätiöstä peräti 92 prosenttia eli 1 564 säätiötä ilmoitti, että verottaja oli katsonut säätiön yleishyödylliseksi.¹⁶³

Kymmenen vuotta myöhemmin (joulukuussa 2009) Verohallinnon asiakasrekisterissä on ollut 2 769 säätiötä ja ne ovat jakaantuneet verotuksellisen asemansa perusteella seuraavasti:

- 1 689 säätiötä (61 %) on ollut yleishyödyllisiä
- 229 säätiötä (8 %) on ollut ei-yleishyödyllisiä
- 851 säätiöllä (31 %) ei ole ollut kumpaakaan edellä mainituista statuksista.

Yleishyödyllisten säätiöiden tarkka määrä ei siis ole Verohallinnon tiedossa. Verohallituksesta on arvioitu, että statuksettomista¹⁶⁴ säätiöistä (851 kpl)

¹⁶⁰ *Brax 2008 a ja 2008 b.*

¹⁶¹ *Verohallitus 200 9b.*

¹⁶² *Pykäläinen-Syrjänen 125; Mähönen, 2008, 341 ja OM 14:2006, 43.*

¹⁶³ *PRH 2001, 16.*

¹⁶⁴ *Säätiö voi jäädä ilman statusta monista syistä: se voi olla verotuksellisesti passiivinen (verottajan tiedossa ei ole toimintaa, näitä kaikista säätiöistä yhteensä yli*

suurin osa on yleishyödyllisiä. Mikäli näin on, vastaavat Verohallinnon asiakasrekisterin tiedot kutakuinkin Patentti- ja rekisterihallituksen kyselyn tulosta. Toiseksi tämä tarkoittaisi sitä, että yleishyödyllisten säätiöiden osuus on säilynyt yhtä suurena kuluneen 10 vuoden ajan. Vuosina 2001–2009 on rekisteröity yli 400 uutta säätiötä, joista verottaja on pitänyt yli 90 prosenttia yleishyödyllisinä.

3.4.3 Verotukien määrä, ohjaus ja seuranta

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus (VATT) on arvioinut, että vuosina 2004–2009 yleishyödyllisten yhteisöjen verotuet ovat vuosittain olleet 100 miljoonaa euroa.¹⁶⁵ VATT toteaa tämän luvun olevan vain suuruusluokkarvio. Arvion suuruusluokkaluonnetta osoittaa myös se, että VATT on arvioinut verotukien määräksi 100 miljoonaa euroa/vuosi jo vuodesta 1996, siis 14 vuotta.¹⁶⁶ Tuona aikana on yleishyödyllisten säätiöiden ja yhteisöjen määrä lisääntynyt huomattavasti (ks. luvut 2.1.7 ja 3.4.2) ja niiden taloudellisen toiminnan volyymit kasvaneet (ks. luvut 3.1.4 ja 3.1.5), joten on syytä epäillä, että myös verotukien määrä on kasvanut vastaavasti ja siten vaikuttanut myös niiden suuruusluokkaan – ehkä hyvinkin huomattavasti.

Valtiovarainministeriön 2009 asettama yleishyödyllisten yhteisöjen verotustyöryhmä esitti kappaletietoja – mutta ei rahamääräistä arvoa – erityislain nojalla myönnettyistä veronhuojennuksista. Sen sijaan tuloverolain mukaisista verotuista työryhmä ei esittänyt minkäänlaisia lukumäärätietoja tai arvioita niiden taloudellisesta arvosta. Työryhmä ei myöskään arvioinut tekemiensä ehdotusten vaikutusta verotukien määrään.

Yleisemminkin tarkastuksen yhteydessä läpikäydyille tutkimuksille, mietinnöille ja selvityksille on ominaista, että tiedot verotuista puuttuvat tarkasteltaessa kustannuksia ja julkista tukea.

Yleishyödyllisten yhteisöjen saamien verotukien määrästä ei ole saatavissa luotettavaa tietoa.¹⁶⁷ Tarkastuksen kuluessa pyrittiin selvittämään

200), vapautettu veroilmoituksen tekemisestä (ei verotettavaa toimintaa tai muuta intressiä valvoa, noin 560) tai veroilmoitus on jäänyt tekemättä (noin 60).

¹⁶⁵ TVL 21 ja 23 §:ään perustuvat verovapaudet, pl. evankelisluterilainen ja ortodoksinen kirkko (http://www.vatt.fi/file/verotukiselvitys/2007/07_verotuet_2004-2009.pdf).

¹⁶⁶ Vuonna 1996 yleishyödyllisten yhteisöjen verotukien suuruusluokan oli arvioitu olleen 550 miljoonaa markkaa (ks. TAE 1999).

¹⁶⁷ Säätiölakia vuonna 1985 muutettaessa todettiin, että huomattava osa säätiöistä saa yleishyödyllisille yhteisöille myönnettyjä verohelpotuksia. Arvioita niiden määrästä ei esitetty mutta todettiin, että "Kokonaismäärältään julkisyhteisöjen

edes sitä, mille toimialoille tai valtion tehtävälueille veroedut näyttäisivät suuntautuvan. Tämän vuoksi Verohallinnon tietokannasta selvitettiin säätiöiden toimialat, mutta toimialaluokittelu osoittautui kuitenkin melko epäluotettavaksi: 2 769 säätiöstä yli 1 000:n toimiala oli tuntematon tai luokittelematon, ja yli 200 säätiötä oli luokiteltu toimialansa ”kaatoluokkaan” (esim. muu urheilutoiminta). Luokittelun saaneista säätiöistä oli suurin ryhmä tutkimusta ja kulttuuria palvelevat järjestöt (lähes 700), ja seuraavina olivat sosiaalihuollon avopalvelut (noin 170), sosiaalihuollon laitospalvelut (noin 150), kiinteistöjen vuokraus ja hallinta (noin 120) sekä koulutus (noin 100) ja urheilu (noin 70). Epävarmuudestaan huolimatta tulos vastanee käsitystä siitä, millä aloilla säätiöt suurin piirtein toimivat ja mihin toimintaan yleishyödyllisten säätiöiden verotuet karkeasti ottaen kohdistuvat.

Tarkempien tietojen puuttuessa on verotuesta ja sen vaikutuksista voitu esittää vain ylimalkaisia näkemyksiä, jotka lisäksi ovat olleet hyvin erisuuntaisia ja perustuneet toisistaan poikkeaviin lähtökohtiin:

- Valtio ja kunnat jäävät voitolle (perusteena esim. vapaaehtoistyön määrä).
- Ei voida osoittaa, että suora tukeminen olisi edullisempi tapa hoitaa yleishyödyllisten yhteisöjen tehtävät.
- Verotuki muodostuu kalliimmaksi kuin se, että tuki ohjattaisiin tarveharkintaa käyttäen suorana tukena vain sitä tarvitseville.
- Verotukea saavat sellaiset yhteisöt ja toiminnat, joita ei tuettaisi suorilla avustuksilla, jos niiden toiminta olisi verollista ja se jouduttaisiin laittamaan samalle viivalle kuin muut julkiset menot.¹⁶⁸

Verotukia koskevan tiedon puutteellisuudessa heijastuu se, että useat keskeiset valtiontalouden ohjaus- ja seurantamekanismit eivät kohdistu verotukiin. Veroviranomaiset voivat suoraan tuloverolain ja veronhuojennuslain perusteella kohdentaa verotukea yleishyödyllisille yhteisöille. Mikäli kyse olisi valtion talousarvion määrärahoista maksettavasta suorasta tuesta, toimintaa ohjaisivat valtiontalouden kehysten mukaiset euromäärä- ja hallinnonalakohtaiset rajoitukset sekä määrärahojen käyttöön liittyvät tulos- ja substanssitavoitteet.

Valtiontalouden tarkastusvirasto on katsonut, että verotuille olisi asetettava tulostavoitteet ja niiden saavuttamista olisi myös seurattava ja siitä

säätiöille antamat avustukset ovat kuitenkin selvästi suuremmat kuin verohelpotuksista säätiöille tuleva etu". HE 89/1985 vp. Sama näkemys on toistettu sittemmin mm. säätiörekisterityöryhmän mietinnössä (KM 1993, 7).

¹⁶⁸ Myrsky 2005, 466–467. Määttä 2008, VTV 1997.

myös raportoitava. Tarkastusvirasto on myös todennut, että verotukia ei pääsääntöisesti käsitellä ja huomioida menokehyyksiä asetettaessa. Kehysmenettelyllä pyritään suunnitelmallisempaan toimintaan ja parempaan menokuriin.¹⁶⁹

3.4.4 Yleishyödyllisten yhteisöjen verotukien perusteet

Yleishyödyllisten yhteisöjen verovapauden perusteista ei ole selkeää teoriaa tai näkemystä. Verovapautta on perusteltu sillä, että kyse on sellaisesta toiminnasta, joka ainakin laajasti ottaen kuuluisi myös julkisyhteisöille, ja sen vuoksi toiminnan verottaminen lisäisi paineita suoriin julkisiin avustuksiin. Yleishyödyllisten yhteisöjen toiminta nähdään julkisyhteisöjen toimintaa korvaavana tai täydentävänä. Verotukiin sisältyy tämän mukaan jonkinasteinen yhteiskunnallinen ohjausvaikutus, ja tukemisessa tapahtuu myös kuittaantumista.¹⁷⁰

Verotukia on vastustettu niistä yrittäjille aiheutuvalla kilpailuhaitalla. Toinen peruste on ollut se, että verotukiin ei sisälly tarveharkintaa, vaan ne myönnetään riippumatta saajan tuloista ja varallisuudesta. Tuen ulkopuolelle jäävät ne, joilla ei ole verotettavaa tuloa, ja toisaalta tukea, jopa täyden verovapauden, voivat saada myös ne, jotka ovat varakkaita ja joiden toiminta on kannattavaa. Verotuet luovat myös maaperää verosuunnittelulle ja verokeinottelulle, ovat omiaan aiheuttamaan hallinnollisia kustannuksia sekä verovelvollisille että Verohallinnolle ja myös synnyttävät paineita verohelpotuksista uusille ryhmille.¹⁷¹

Yhteiskunnallinen ohjausrooli korostui verotuksessa 1980-luvun loppupuolella. Sittenmin tämä näkemys on vähentynyt, ja tavoitteeksi on muodostunut pikemminkin neutraali verotus sekä laaja veropohja ja veroasteen yleinen alentaminen. Verotukia on poistettu, koska niitä ei ole pidetty tarkoituksenmukaisena keinona tukea hyviä pyrkimyksiä. On uskottu, että suorat avustukset ovat tarkoituksenmukaisempi tapa tukea. Etenkin arvonlisäverolain myötä veropoliittiset päämäärät ovat korostaneet neutraliteettivaatimusta.¹⁷²

Säätiölaitoskomitea esitti vuonna 1975 yleishyödyllisyyttä säätiöiden perustamisedellytykseksi. Komitea totesi, että yleishyödyllisyysvaatimus olisi poissulkenut sellaiset säätiöt, jotka hoitaisivat tehtävää, josta yhteis-

¹⁶⁹ VTV 2007, 27–30.

¹⁷⁰ Myrsky 2005, 466–467, Helin 88–89, Linnakangas 54, HE 89/1985 vp., kohta 3.

¹⁷¹ Myrsky 2005, 466–467, Helin 88–89, Linnakangas 54, Määttä 2008.

¹⁷² Myrsky 2005, 466–467, Helin 88–89, Linnakangas 54, Määttä 2008.

kunta jo huolehtii.¹⁷³ Komitea siis yhdisti selkeästi yleishyödyllisyyden yhteiskunnallisiin palvelutarpeisiin sekä jo olevaan palvelutarjontaan. Ehdotuksen toteutuminen olisi samalla vähentänyt päällekkäisiä julkisia menoja.

3.4.5 Yleishyödyllisen toiminnan osuus

Tuloverolaki edellyttää, että ollakseen yleishyödyllinen yhteisön on toimitettava yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä. Oikeuskirjallisuudessa huomautetaan toistuvasti, että toimiminen pääasiassa yleiseksi hyväksi ei riitä, vaan laki edellyttää toimimista yksinomaan yleiseksi hyväksi. Verohallitus toteaa verotusohjeessaan, että elinkeinotoiminnan harjoittaminen ei ole ”yksinomaisesti ja välittömästi” yleistä hyvää toteuttavaa toimintaa.

Verohallituksen vuonna 2007 antamasta ohjeesta käy ilmi yleishyödyllisen yhteisön määrittelyn vaikeus tuloverolain selkeältä näyttävästä säännöksestä huolimatta. Ohjeessa ei ole selkeitä tunnusmerkkejä, mittareita tai arvoja, joilla arvioitaisiin ja punnittaisiin sitä, toimiiko yhteisö yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi. Se on päinvastoin täynnä epämääräiseksi luonnehdittavia kuvailuja yhteisön toiminnan erilaisista tarkoituseristä ja niiden osuuksista: ”ensisijaisesti yksityistaloudellisia intressejä”, ”ei saa suhteettoman suuressa määrin”, ”laajemmin kotimaista talouselämää”, ”yleisemmästä edunvalvonnasta”, ”liian laajasti” jne.

Kuvailujen jälkeen on toistuvasti huomautettu, että yleishyödyllisyys arvioidaan silti aina tapauskohtaisesti ja kokonaisharkintaan perustuen ja että tällöin yhteisöä ”on kokonaisharkinnan perusteella voitu joissakin tapauksissa pitää yleishyödyllisenä”.

Tapauskohtainen kokonaisharkinta on vielä edellä kerrottua moniulotteisempaa, sillä vaikka yleishyödyllisyysratkaisu on periaatteessa verovuosi-kohtainen, otetaan harkinnassa huomioon yhteisön toiminta ”useamman vuoden ajalta”. Ohjeessa ei ole kuitenkaan millään tavoin täsmennetty sitä aikaperspektiiviä, joka kokonaisarviointia tehdessä otetaan huomioon.

Vaikka Verohallituksen ohjeiden lähtökohta on vaatimus toimimisesta ”yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi”, korostetaan ohjeissa lähinnä sitä, että yhteisöllä on oltava elinkeinotoiminnan, varojen rahastoinnin

¹⁷³ KM 1975:81, 115. Komitean mukaan liiketoiminnan harjoittamista ei voinut pitää yleishyödyllisenä tarkoituksena, ja sama koski myös välillistä liiketoimintaa (esimerkiksi osake-enemmistön avulla).

jne. ohella myös yleishyödyllistä toimintaa voidakseen olla yleishyödyllinen.

Käytännössä yleishyödyllisen toiminnan osuus on voinut olla varsin vaatimaton. Verohallitus on äskettäin todennut, että yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää esimerkiksi sellaista säätiötä tai yhdistystä, joka harjoittaa elinkeinotoimintaa palkatulla henkilökunnalla ja jonka yleishyödyllisenä toimintana on pidetty esimerkiksi vain kokoustoimintaa ja jäsenmaksuja.¹⁷⁴ Yleishyödyllisenä on voitu pitää myös sellaista yhteisöä, joka käyttää lähes kaikki tulonsa ja varansa elinkeinotoimintaansa ja yleishyödyllisen toiminnan osuus kokonaisuudesta on hyvin vähäinen.¹⁷⁵

Vuonna 1975 säätiölaitoskomitea ehdotti säätiölakiin säännöstä, jonka mukaan yleishyödyllisen säätiön tuotot olisi käytettävä seuraavan tilikauden aikana tarkoituksen toteuttamiseen ja enintään 1/3 pääoman nettotuotoista saisi käyttää pääoman lisäämiseen. Komitea piti varsin luonnollisena sitä, että säätiön tuottoja ei saa olennaisissa määrin käyttää omaa pääomaa lisääviin tarkoituksiin, koska yleishyödyllisyyteen perustuvat verovapaudet ja välitön julkinen tuki säätiöille olivat varsin huomattavia. Rajoittamalla säätiöiden vapautta siirtää tuottojaan pääomaa kasvattamaan voitaisiin varsin pitkälle varmistaa, että säätiöille myönnettyjä verovapauksia käytetään yhteiskunnalle hyödyllisiin tarkoituksiin.¹⁷⁶

Myös Verohallituksen vuonna 2005 antama ohje sisälsi vastaavantyyppisen määritelmän: "yleishyödyllistä toimintaa on oltava vähintään 1/3 yhteisön kaikesta toiminnasta, jotta yhteisöä olisi perusteltua pitää yleishyödyllisenä". Ohjeessa oli jätetty avoimeksi se, mistä 1/3 tulee laskea, joten se jätti näennäisestä tarkkuudesta huolimatta tilaa tapauskohtaiselle harkinnalle.¹⁷⁷

Vaatus 1/3:sta yleishyödyllistä toimintaa nousi erityisen kritiikin kohteeksi¹⁷⁸ ja Verohallitus luopui jo puolen vuoden kuluttua, tuolloin itsekin "kaavamaiseksi" luonnehtimastaan, 1/3-säännöstä ja ilmoitti sen sijaan tarkentavansa verotusohjetta niin, että "yleishyödyllisyysstatuksen rajanvetokysymykset tulevat kuvatuiksi oikeuskäytännön esimerkkien avulla".¹⁷⁹

¹⁷⁴ Verohallitus 2009. Sama asia on todettu VM:n työryhmän muistiossa vuonna 1987; muistion mukaan yhteisöjen tosiasiallisen yleishyödyllisen toiminnan laajuus saattoi olla vähäinen. Työryhmä ehdotti säädettäväksi, että pääosa tuotoista tulisi käyttää yleishyödylliseen toimintaan (Pykäläinen-Syrjänen, 152).

¹⁷⁵ KHO 2009:5 ja kertomuksen luku 3.2.3.

¹⁷⁶ KM 1975:81, 124–125, 145–146, 187–189.

¹⁷⁷ Verohallitus 2005 a, 3; ks. OM 14/2006, 52.

¹⁷⁸ OM 14/2006, 52.

¹⁷⁹ Verohallitus 2005 b.

3.4.6 Verohallituksen ohjaus ja sen haasteet

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen haasteellisuus ilmenee Verohallituksen asiaa koskevassa ohjauksessa sen epätasaisuutena ja vaikeaselkoisuutena sekä toistuvina muospaineina. Verohallitus antoi vuonna 2005 ensimmäisen yhtenäisen, koko maata kattavan verotusohjeen yleishyödyllisille yhteisöille, jossa se muun muassa linjasi yleishyödyllisyyttä.¹⁸⁰ Järjestöjen mukaan ohje oli vaikealukuinen, aiheutti epävarmuutta verotuskäytäntöön ja myös kiristi sitä. Verohallitus tarkensi ohjettaan jo puolen vuoden kuluttua.¹⁸¹ Vähän myöhemmin, vuonna 2007, Verohallitus korvasi ohjeen kokonaan uudella, 34-sivua pitkällä ohjeella.¹⁸²

Järjestöt kuitenkin edelleen pitivät verokohteluaan epäselvänä ja valtiovarainministeriö asetti 13.3.2009 työryhmän selvittämään yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen ongelmakohtia ja ratkaisuvaihtoehtoja. Tavoitteena oli lisätä ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta.¹⁸³

Työryhmän jäsenet ja pysyvät asiantuntijat edustivat ministeriöitä, Verohallitusta ja yleishyödyllisiä yhteisöjä sekä Veronmaksajien keskusliittoa. Yritys- ja elinkeinoelämä tai kilpailuasioiden asiantuntemus ei ollut edustettuna työryhmässä, vaikka sen tuli ottaa ehdotuksissaan huomioon elinkeinotoiminnan kilpailuneutraalisuuden vaatimukset. Työryhmä kokosi käsittelyynsä ottamansa ongelmat Verohallinnolta, järjestöiltä ja Kansalaisyhteiskuntapolitiikan neuvottelukunnalta. Ongelmia kartoitettaessa ei kuultu yritys- ja elinkeinoelämän edustajia. Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa oikeusministeriö pitää muistion ongelmana pikimminkin sitä, että säätiöasiantuntijoita ei kuultu.

Työryhmän muistiossa ei ole tarkemmin kuvattu sen käsittelemien ongelmien laajuutta eikä niiden muuta vakavuutta tai esimerkiksi taloudellista merkitystä.

Työryhmä teki yhteensä noin 30 ehdotusta – osa niistä oli monikohtaisia – Verohallituksen antaman ohjeen täsmentämiseksi ja tulkittamiseksi. Ehdotuksillaan työryhmä katsoi voitavan selkeyttää lain tulkintaa, edistää verotuksen ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta sekä myös yhteisöjen toimintamahdollisuuksia.

¹⁸⁰ *Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille 1.6.2005, Dnro 753/32/2005. (Verohallitus 2005 a).*

¹⁸¹ *Tarkennus annettu 19.12.2005, Dnro 1756/349/2005. (Verohallitus 2005 b).*

¹⁸² *Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille 30.4.2007, Dnro 384/349/2007. (Verohallitus 2007).*

¹⁸³ *Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus. Toimenpide-ehdotuksia yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyvien ongelmakohtien korjaamiseksi. (VM 31/2009).*

Niin Verohallituksen ohjeissa kuin työryhmässäkin käsitellyt soveltamisongelmat liittyvät peruskysymyksiin, kuten siihen, milloin yhteisö on yleishyödyllinen ja milloin toiminta on elinkeinotoimintaa. Työryhmä esimerkiksi ehdotti, että Verohallitus selkeyttäisi nykytilannetta ja kuvaisi ohjeessaan tyypillisten esimerkkitalanteiden avulla, millainen toiminta täyttää elinkeinotoiminnan tunnusmerkit, samoin kuin kuvaisi esimerkein sitä, minkälainen toiminta ei niitä täytä.

Valtiovarainministeriön asettaman työryhmän tekemien ehdotusten runsaslukuisuus ja tarve jälleen kerran uudistaa – uutta ja jo entuudestaan laajaa – Verohallituksen ohjetta merkitsee sitä, että yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen yhdenmukaistaminen ja ennakoitavuuden lisääminen on käytännössä osoittautunut mahdottomaksi hallinnon antamien yksityiskohtaisten ohjeiden avulla huolimatta runsaslukuisesta oikeuskäytännöstä. Yleishyödyllisyyden ja elinkeinotoiminnan käsitteitä tultaneen selvittämään vielä pitkään, vaikka Verohallitus kuvaisi niitä aiempaa runsaammin ja yksityiskohtaisemmin työryhmän ehdottamalla tavalla.

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa Verohallitus toteaa, että yhdistysten ja säätiöiden verotuksen ohjaaminen Verohallinnon ohjauksen avulla on osoittautunut vaikeaksi, koska vaatimukset, joita Verohallinnolle on eri tahoilta asiassa esitetty, ovat keskenään ristiriitaisia. On myös epäselvää, olisiko vaatimusten toteuttaminen lain mukaista. Oikeuskäytännöstä ei ole johdettavissa selkeitä tulkintalinjoja, joiden mukaan verotusratkaisujen tekemistä voitaisiin yhdenmukaisesti ohjata.

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa valtiovarainministeriö katsoo, että yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta voidaan ohjeistaa ja yhdenmukaistaa Verohallinnon ohjeilla. Samoin valtiovarainministeriön käsityksen mukaan veroneuvonnalla on keskeinen merkitys yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen ennakoitavuudessa. Ministeriön mukaan yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyvät epäselvyydet aiheutuvat usein pikemminkin verovelvollisten epätietoisuudesta kuin asian tulkinnanvaraisuudesta.

3.4.7 Yleishyödyllisyysstatuksen säilyminen verotuksessa

Verohallitus on verotusohjeessaan todennut, että yhteiskunta on voimakkaasti muuttunut samaan aikaan, kun yleishyödyllisiä yhteisöjä koskeva lainsäädäntö on pysynyt entisellään ja oikeuskäytäntö on suurelta osin vanhaa. Nykyään yhteisöt toimivat ja hankkivat varansa täysin toisenlaisessa yhteiskunnassa kuin se, jossa niitä koskevat verolainsäädännökset

säädettiin. Elintaso on noussut, vapaa-aika lisääntynyt, väestö ikääntyy ja kaupungistuu ja on tullut uusia ja kasvavia elinkeinotoiminnan aloja, kuten yksityiset kotipalvelut, liikuntapalvelut ja maatilamatkailu. Palvelusektori on yksi merkittävimpiä – ja kasvava – työllistäjiä. Verohallituksen mukaan se, mitä on ennen pidetty yleishyödyllisenä, ei ehkä muuttuneissa olosuhteissa enää olekaan sitä. Yhteiskunnallisten olojen ja näkemysten muuttuminen on otettava huomioon, kun yleishyödyllisyyttä ja elinkeinotoimintaa arvioidaan.¹⁸⁴

Sanotusta huolimatta verotusohje päätty pikemminkin antamaan suojaa yhteiskunnan muutoksia vastaan: verotusohjeen mukaan lähtökohta on, että yhteisön status muuttuu yleishyödyllisestä ei-yleishyödylliseksi vain, jos *yhteisön* toiminnassa on tapahtunut olennaisia muutoksia.¹⁸⁵ Säätiöt puolestaan korostavat sitä, että niiden toiminta ei ole muuttunut, ei ehkä vuosikymmeniin, vaan ainoastaan verottajan näkemys yleishyödyllisyydestä on muuttunut.¹⁸⁶

Yhteiskunnan, olosuhteiden tai arvostusten muuttuminen on johtanut harvoin siihen, että yhteisö on menettänyt yleishyödyllisyysstatuksensa (ks. myös edellä luku 3.4.2). Korkein hallinto-oikeus yhdessä julkaistussa ratkaisussa katsonut, että yhteiskunnan muuttuminen tulee huomioida yleishyödyllisyysarvioinnissa. Tällöin asiaan vaikutti myös arvonlisäverolain voimaantulo.¹⁸⁷

Yhteiskunnassa tapahtuneista muutoksista vain kilpailutilanne on tarkastuksessa esiin tulleen mukaan välillisesti vaikuttanut yleishyödyllisyysstatuksen uudelleenarviointiin: Kun yksityiset yritykset ovat tulleet samalle seudulle tarjoamaan lähes samoja palveluita, on aiemmin yleishyödyllisenä pidettyä toimintaa saatettu ryhtyä pitämään elinkeinotoimintana ja siten verotettavana. Mikäli yhteisöllä ei tällöin ole ollut muuta toimintaa, on se saattanut menettää yleishyödyllisyysstatuksensa. Sen sijaan yhteisön laajakaan elinkeinotoiminta ei ole johtanut siihen, että tämä status olisi poistettu, jos yhteisöllä on ollut muuta toimintaa.¹⁸⁸

¹⁸⁴ Verohallitus 2007, 2.

¹⁸⁵ Verohallitus 2007, 4.

¹⁸⁶ "Linnanmäki ei ole muuttunut viiteenkymmeneen vuoteen. Pyöritämme karusellia, myymme pikaruokaa ja järjestämme esityksiä", toteaa Lasten Päivän Säätiön toimitusjohtaja Risto Rääkkönen Helsingin Sanomissa 7.8.2008. Juho ja Maria Lallukan taiteilijakotisäätiön asiamies Pekka Kyröhonka toteaa puolestaan, että "Olemme olleet yleishyödyllinen vuodesta 1925, ja yhtäkkiä verottaja päätti, ettei säätiö olekaan yleishyödyllinen". (Helsingin Sanomat 5.6.2009).

¹⁸⁷ KHO 1998 T 2104 ja Lahti 2009 a, sivut 44–46. Myrsky toteaa, että tapauksessa korostui kilpailuneutraaliteetin merkitys. (Myrsky 2004, 356).

¹⁸⁸ Myös Lahti 2009 a, sivut 44–46.

Verohallinnon ensisijainen pyrkimys on haastattelujen mukaan huolehtia siitä, että elinkeinotoimintaa verotettaisiin elinkeinotoimintana. Yleishyödyllisyysstatuksen uudelleenarviointia ei ole pidetty yhtä tärkeänä, vaikka tähän statukseen liittyy sellaisia veroetuja, joita vastaavaa toimintaa harjoittavilla yrityksillä ei ole. Myös oikeuskäytännön on sanottu luovan paineita säilyttää yleishyödyllisyysstatus laajasta elinkeinotoiminnasta huolimatta.

Verohallituksen ohjeen tavoin myös säätiölaitoskomitea korosti yleishyödyllisyyskäsitteen muuttuvaa ja arvostuksiin perustuvaa luonnetta. Yleishyödyllisyys merkitsi kokonaisvaltaista arviointia ja selvittämistä, jotta saadaan selville hankkeen tosiasiallinen luonne. Säätiölaitoskomitean mukaan oli tärkeää, että yhteiskunnallista tarpeellisuutta tulkitsemaan asetettaisiin asiantuntemusta ja erilaisia yhteiskunnallisia näkemyksiä edustava, arvovaltainen säätiöneuvosto.¹⁸⁹

Samoin Pykäläinen-Syrjänen toteaa, että yleishyödyllisyys on jatkuvasti vaihtuvaa ja uudistuvaa, sillä käsite sitoutuu yhteiskuntapoliittisiin päämääriin. Yhtymäkohdat olisi löydettävä säätiön tehtävistä yhteiskuntapoliittisesti merkittävien tavoitteiden saavuttamisen välineenä. Yleishyödyllisyys merkitsee sitä, että säätiölaitos ei ole staattinen vaan dynaaminen. Yleishyödyllisyysvaatimukseen liittyy myös selvä vaatimus suojan suunnasta: viranomaisten toiminnassa pääpainon on oltava yhteiskunnan suojaamisessa yhteiskuntapoliittisesti epäsuotuisalta varainkäytöltä säätiössä eikä säätäjän tahdon suojaamisessa. Yleishyödyllisyyden selvittämisessä on kyse toiminnan tulkitsemisesta ja sen arvioimisesta, täyttääkö toiminta riittävästi kriteerejä, joita yleishyödylliselle toiminnalle on asetettu. Viranomaisen suorittama yleishyödyllisyyden valvonta ei siten ole pelkästään laillisuus- vaan myös tarkoituksenmukaisuusvalvontaa.¹⁹⁰

3.4.8 Verottajan edellytykset arvioida yleishyödyllisyyttä

Tarkastuksen kuluessa on noussut esiin kysymys, onko tuloverolaki oikea paikka säätää lähes kaikilla inhimillisen toiminnan eri alueilla toimivien yhteisöjen yleishyödyllisyydestä ja onko Verohallinto oikea viranomainen päättämään eri aloille ohjattavasta huomattavasta yhteiskunnan tuesta.

Tarve verottajalta vaadittavaan erityisalojen asiantuntemukseen kävi ilmi muun muassa vuonna 2005, kun Verohallitus lupasi selvittää sosiaalialalla

¹⁸⁹ *KM 1975:81, 115. Lausunnoissa katsottiin yleisesti, että yleishyödyllisyyskäsitettä ei pystyttäisi riittävän tarkasti määrittelemään, joten säätiöiden toiminnan rajoittaminen yleishyödyllisyyteen olisi erittäin vaikeaa. (HE 89/1985 vp., 12).*

¹⁹⁰ *Pykäläinen-Syrjänen, 122 ja 125.*

toimivien vanhusten ja vammaisten asumispalveluita tuottavista yhteisöistä alan ominaispiirteitä, jotta toiminnan luonne voidaan tarkemmin määritellä. Taustalla oli Verohallituksen aiemmin samana vuonna antama ensimmäinen verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille. Ongelmaksi oli noussut yleishyödyllisen toiminnan ja elinkeinotoiminnan välinen rajanveto järjestöjä tyydyttävällä tavalla.

Ongelma on tuotu esiin myös kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytyksiä käsitelleen työryhmän mietinnössä. Sen mukaan "Verohallinto ei tunne järjestöjä tai ymmärrä järjestötoiminnan logiikkaa" ja "verotuksen toimitajien osaamisessa on esiintynyt puutteita". Työryhmän mukaan "joissakin tilanteissa" "järjestön tietyn toiminnan" verokohtelu on muuttunut, vaikka toiminnassa ei ole tapahtunut muutoksia. Järjestöt pitivät Verohallituksen antamaa verotusohjetta "vaikealukuisena eikä sen sisältöä ole kaikilta osin ymmärretty".¹⁹¹

Yhteisöt perustelevat yleishyödyllisyyttään toimintansa hyvällä tarkoituksella, saamallaan julkisella tuella taikka sillä, että ne harjoittavat elinkeinotoiminnan ohella tutkimus- tai kehittämistoimintaa, usein julkisen sektorin tukemana. Yleishyödyllisyyttä perustellaan myös hyvin spesifeillä asianomaisen erityisalan (kuntoutus, sairaalat, urheiluoipistot, erikoisryhmien asuminen jne.) substanssiin liittyvillä seikoilla, jotka voivat liittyä toiminnan tarkoitukseen, tavoitteisiin, rahoitukseen, kustannusrakenteeseen, maksuihin, asiakkaisiin, palvelun erityispiirteisiin, yhteisön eettisiin tai taloudellisiin arvoihin, toimintaa koskevaan lainsäädäntöön, liike-toimintaedellytyksiin, palvelun toteuttaviin henkilöihin jne.¹⁹²

Verohallinnosta onkin todettu, että "Metalliverstas Oy:n" verotuksesta päätettäessä verottajan ei tarvitse tuntea metallialaa tai ymmärtää alan toimintalogiikkaa. Sen sijaan yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta päättäessään verottaja joutuu analysoimaan eri alojen yhteisöjen toiminnan piirteitä ja nyansseja yksityiskohtaisesti ja tämän lisäksi pilkkomaan toimintaa eri tavoin verotettaviin osatoimintoihin.

Myös osana yritystoimintaa toteutetaan sellaista toimintaa, jota sekä järjestöt että Verohallinto ovat liittäneet yleishyödyllisyyteen: Yritykset panostavat toiminnan ja tuotteiden kehittämiseen, osallistuvat julkisrahoitteisiin tutkimushankkeisiin, verkottuvat alan muiden yritysten sekä tutkimus- ja oppilaitosten kanssa, avustavat ja tukevat hyviä tarkoituksia, tekevät lahjoituksia sekä toimivat sponsoreina. Monet yritykset tarjoavat koululaisille ja opiskelijoille erilaisia harjoittelu- ja kesätyöpaikkoja ("tonnilla töihin") helpottaakseen nuorten tietä työelämään.

¹⁹¹ OM 2006:14, 52.

¹⁹² Ks. esim. OM 2006:14, 35–37 ja tarkastuskertomuksen luku 3.2.1.

Yritystoiminnassa puhutaan tällöin yleishyödyllisyyden asemasta esimerkiksi innovaatiopolitiikasta, t&k -toiminnasta, yritysten yhteiskuntavastuusta tai vastuullisesta yritystoiminnasta, myönteisen yrityskuvan luomisesta tai PR-toiminnasta. Myös valtio pyrkii yritys- ja elinkeinopolitiikassaan eri keinoin edistämään eri sektoreiden keskinäistä verkottumista, klustereita, strategisen huippuosaamisen keskittymiä (SHOK), palveluyrittäjyyttä, sosiaalista yritystoimintaa jne.

Eri sektoreiden ominaispiirteet ovat sekoittumassa yhä enemmän, sillä perinteisten yritysten rinnalla toimii kasvava joukko ns. yhteiskunnallisia yrityksiä ja sosiaalisia yrityksiä. Yhteiskunnallinen yritys toimii liiketoiminnallisin periaattein, mutta toimintaa ohjaavat yhteiskunnalliset tai ympäristölliset arvot ja tavoitteet enemmän kuin taloudellisen voiton tavoittelu. Monissa EU-maissa sosiaaliset ja yhteiskunnalliset yritykset ovat jo tärkeä osa julkista sosiaali- ja työllisyyspolitiikkaa. Suomen yhteiskunnallisen yritystoiminnan sektorin laajuudesta on tehty selvityksiä mutta todellista laajuutta voidaan vain arvioida. Työ- ja elinkeinoministeriön rahoittamassa tutkimuksessa todetaan, että useimmissa maissa suomalaisten järjestöjen palvelutuotanto katsottaisiin olevan osa yhteiskunnallista yritystoimintaa.¹⁹³ Todettakoon, että valtiovarainministeriön asettama yleishyödyllisten yhteisöjen verotustyöryhmä totesi, että suuri osa järjestöjen toiminnasta on ei-taloudellista toimintaa (ks. edellä luku 2.1.11).

Sosiaalisen yrityksen ero muihin yrityksiin puolestaan on se, että tällaisen yrityksen tarkoitus on luoda työpaikkoja erityisesti vajaakuntoisille ja pitkäaikaistyöttömille, joita työntekijöistä on oltava vähintään 30 prosenttia.¹⁹⁴

3.4.9 Verotustietojen julkisuus ja salassapito

Suomen perustuslain 12 §:n 2 momentissa on muun ohella säädetty, että viranomaisen hallussa olevat asiakirjat ja muut tallenteet ovat julkisia, jollei niiden julkisuutta ole välttämättömien syiden vuoksi lailla erikseen rajoitettu. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotustietoihin sovelletaan lakia verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta (1346/1999). Laissa ei ole erityisäännöksiä yleishyödyllisten yhteisöjen verotustietojen osalta. Yleis-

¹⁹³ TEM tiedote 12.3.2010: *Yhteiskunnallisten yritysten painoarvo suuremmaksi ja Pöyhönen ym., 6.*

¹⁹⁴ *Laki sosiaalisista yrityksistä (1351/2003) tuli voimaan vuoden 2004 alussa. Työ- ja elinkeinoministeriön ylläpitämään sosiaalisten yritysten rekisteriin on ollut merkittynä 166 sosiaalista yritystä (tilanne 12.3.2010).*

hyödyllisen yhteisön verotustiedoista ovat siten julkisia vain julkiseksi nimenomaisesti säädetty, kaikkia yhteisöjä samalla tavalla koskevat tiedot.¹⁹⁵

Yksi salassa pidettävistä tiedoista on se, onko verottaja pitänyt yhteisöä yleishyödyllisenä ja onko se siten yleishyödyllisille yhteisöille tarkoitettujen veroetujen piirissä. Salassa pidettävä on myös se seikka, miltä osin veroviranomainen on pitänyt toimintaa verovapaana yleishyödyllisenä toimintana ja miltä osin verotettavana elinkeinotoimintana.

Salassa pidettäviä tietoja voidaan luovuttaa vain silloin, kun laissa nimenomaisesti niin säädetään. Laissa säädetty tilanteet perustuvat jonkin viranomaisen yksityiskohtaiseen käyttötarkoitukseen. Esimerkiksi tarjouskilpailun järjestäjälle taikka siihen osallistuville ei saa antaa tietoa yhteisön yleishyödyllisyydestä tai siitä, onko kilpailutuksen kohteena oleva toiminta yhteisölle verollista elinkeinotoimintaa tai verotonta toimintaa. Markkinat eivät näin ollen ole läpinäkyvät, eivätkä tarjoukset välttämättä ole vertailukelpoisia keskenään. Raha-automaattiaavustusten kilpailua vääristävien vaikutusten esiintuloa edisti avustustietojen julkisuus.¹⁹⁶

Myöskään kansalaisilla yleensä tai niillä tahoilla, joiden etua säätiön toiminta tarkoittaa, ei ole edellytyksiä arvioida, toimiiko säätiö riittävässä määrin yleiseksi hyväksi siinä tapauksessa, että sitä on pidetty yleishyödyllisenä (vrt. säätiölain 15 §). Sama koskee edellytyksiä arvioida veroviranomaisten toimintaa yleishyödyllisyyttä koskevien säännösten soveltajana ja verotukien myöntäjänä.

Muihin julkisiin tukiin ja avustuksiin verrattuna yleishyödyllisten yhteisöjen saamiin verotukiin sovelletaankin poikkeavaa julkisuutta. Nämä verotuet eivät ole läpinäkyviä, koska salassa on pidettävä jopa tieto siitä, kuka saa verotukea ja mihin toimintaan se sitä saa. Verohallitus on todennut tuoreessa lausunnossaan, että nykyinen menettely, jossa yksittäisen virkamiehen velvollisuutena on päättää verotuen määrästä salassa pidettävien tietojen suojaamana, näyttää hyvin erikoiselta.¹⁹⁷

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa työ- ja elinkeinoministeriö toteaa, että tarkastushavainto siitä, että hankintamenettelyssä ei

¹⁹⁵ Näitä ovat verovelvollisen nimi, kotikunta, YTJ-tunnus, verotettavan tulon määrä, maksuunpannun veron yhteismäärä, ennakoiden yhteismäärä ja veronkannossa maksettava tai palautettava määrä (5 §:n 2 momentti). veronhuojennuksia koskevien tietojen julkisuudesta ks. luku 3.5.2.

¹⁹⁶ Raha-automaattiyhdistyksen kotisivuilla on tietokanta, jossa on yksityiskohtaiset tiedot kaikista sen tukea hakeneista ja saaneista, samoin kuin haetusta ja myönnetystä tuesta. ARA:n kotisivuilla on puolestaan luettelo sen yleishyödyllisiksi nimeämistä asuntoyhteisöistä.

¹⁹⁷ Verohallitus 2009 b.

ole mahdollisuutta tietää kilpailijan mahdollisesti saamista veroeduista, on oikea, koska verotiedot ovat nykyisin salassa pidettäviä.

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa valtiovarainministeriö katsoo, ettei yksin se seikka, että tietty verovelvollisjoukko voi saada verotukea, ole riittävä peruste verotuksen tietojen nykyistä laajemmalle julkisuudelle. Valtiovarainministeriö tuo esille sen, että verotusasiakirjat ja -tiedot koostuvat pääasiassa tiedoista, jotka suoraan tai välillisesti kertovat jotakin verovelvollisen taloudellisesta asemasta. Ne voivat sisältää myös asioita, jotka ovat verovelvollisen liike- tai ammatillisuuksia. Ministeriön mukaan yleishyödyllisten yhteisöjen verotustietoihin tulee myös vastaisuudessa soveltaa samoja pääsääntöjä kuin muidenkin verovelvollisten verotustietoihin yhdenvertaisuusperiaatteen johdosta.

3.4.10 Apurahasäätiön yleishyödyllisyyden määrittelyn erityispiirteet

Apurahasäätiön on täytettävä tuloverolain vaatimus toimimisesta välittömästi ja yksinomaan yleiseksi hyväksi, jotta sitä voidaan pitää yleishyödyllisenä. Toimiakseen välittömästi yleiseksi hyväksi säätiön on tuettava useampia tahoja. Jotta sen voitaisiin katsoa toimivan yksinomaan yleiseksi hyväksi, se ei saa Verohallituksen mukaan ”suhteettoman suuressa määrin” rahastoida tulojaan, vaan niitä on vuosittain käytettävä yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen. Varojen rahastoinnin vaikutus yleishyödyllisyyteen arvioidaan aina tapauskohtaisesti ja kokonaisuarkintaan perustuen.¹⁹⁸

Verohallitus ei siis ole esittänyt euro-, prosentti- tai muita selkeitä ja kaikille yhdenmukaisia perusteita siitä, minkä suuruinen osa tuloista riittää vastineeksi verotuelle. Päinvastoin on esitetty, että yleishyödyllisyyden kriteerien asettaminen juuri apurahoja jakaville säätiöille on vaikeaa: yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta selkiinnyttämään asetettu valtiovarainministeriön työryhmä piti ongelmallisena arvioida jaettavien apurahojen riittävää määrää erityisesti niissä säätiöissä, joiden toiminta perustuu ainoastaan taloudellisen tuen jakamiseen. Se ei tehnyt ehdotusta jaettavien apurahojen määrästä, ja tarkasteluajanjakson pituudeksi se ehdotti ”useampaa vuotta”.¹⁹⁹

¹⁹⁸ Verohallitus 2007, 10.

¹⁹⁹ Työryhmän esittämässä esimerkissä säätiö käyttää 10–20 vuoden ajanjaksolla ”suurimman osan tuotoistaan” yleishyödylliseen tarkoitukseen eikä säätiölle pitkällä aikavälillä kerry suhteettoman suuria määriä pääoman tuottoja. Työryhmän mukaan

Pelkästään taloudellista tukea jakavien säätiöiden yleishyödyllisyyden arviointia voi - toisin kuin työryhmä - pitää kaikkein helpoimpana ja yksinkertaisimpana tehtävänä: apurahoina ulos jaettu "yleinen hyvä", säätiön varallisuus, sen tuotto ja yhteiskunnan säätiöön kohdistama verotuki ovat kaikki jokseenkin yksiselitteisesti ja euromäärin ilmaistavissa. Nykyisten tuloverolain säännösten pohjalta on käytännössä jokseenkin mahdotonta antaa selkeitä ja yhdenmukaisia ja siten oikeusvarmuutta lisääviä ohjeita verotuelle, mitä myös Verohallituksen ohje ja työryhmän ehdotus pikeminkin vain osoittavat.

Säätiöiden säännöissä on harvoin määräystä siitä, minkä verran säätiön on jaettava apurahoja tai avustuksia. Valtaosassa säätiöitä tämä jää hallituksen vapaaseen harkintaan.²⁰⁰ Säätiöillä voi olla omia sisäisiä ohje- tai apurahasääntöjä. Säätiöt noudattavat erilaisia jakokäytäntöjä; jotkin myöntävät vuosittain tasaisen määrän apurahoja varallisuuden tuotosta riippumatta ja toiset taas sen mukaan, paljonko tuottoa on syntynyt. Säätiöiden ja rahastojen neuvottelukunta ry:n antaman hyvää säätiötapaa koskevan ohjeen mukaan "neuvottelukunnan jäsenet jakavat apurahoja ja palkintoja sääntöjensä mukaisesti säännöllisesti ja jatkuvasti. Jaettavien apurahojen ja palkintojen määrä on pääosa jakokelpoisesta tuotosta." Pääosan on sanottu tarkoittavan yli puolta.²⁰¹

Verotuskäytännössä säätiöt ovat saaneet hyvin vapaasti itse päättää sen, milloin ne jakavat apurahoja, sillä verottaja on arvioinut säätiön apurahojen riittävyttä pidemmällä, verohallinnon edustajien mukaan jopa 10–20 vuoden aikajaksolla.²⁰² Jaksotuksen lisäksi säätiöt ovat saaneet päättää pitkälti itse sen, minkä verran ne käyttävät varojaan apurahoihin. Mikäli säätiö on käyttänyt vuosien mittaan apurahoihin 1/3 säännöllisistä tuotoistaan,

säätiötä voidaan tällöin pitää yleishyödyllisenä. (VM 31/2009, 34). Säätiöiden ja rahastojen neuvottelukunta ry toteaa, että työryhmän linjaus pitkästä, jopa 20 vuoden tarkastelujaksosta vastaa sen kantaa (<http://www.saatiopalvelu.fi/fi/uutiset.html?NewsId=412>), luettu 17.11.2008.

²⁰⁰ *Pykäläinen-Syrjänen, 152–153. Verotusta toimitettaessa on tullut esiin tapauksia, että säätiö jakaa apurahoja selvästi vähemmän, kuin sen sääntöjensä mukaan tulisi jakaa. Koska Verohallinto ei valvo säätiölain tai säätiön sääntöjen noudattamista, se ei ole puuttunut menettelyyn eikä myöskään ilmoittanut asiasta PRH:lle.*

²⁰¹ *http://www.saatiopalvelu.fi/fi/Saatioiden_ja_rahastojen_neuvottelukunta/Hyva_saatiotapa/; luettu 16.11.2009.*

²⁰² *Säätiöiden edustaja on pitänyt verottajan linjaa joustavana, sillä säätiöt ovat voineet jakaa apurahoja luottaen siihen, että verottaja arvioi apurahojen riittävyttä jopa yli 10 vuoden ajanjaksolla. Lisäksi säätiöt ovat saaneet suhteuttaa jakamiensa apurahojen määrät joko vuosittaisiin tuottoihinsa tai säätiön pääomaan.*

on verottaja pitänyt sitä yleishyödyllisenä. Verottajan viimeinen rajapyykki on kuitenkin ollut selvästi alhaisempi. Säätiön on käytettävä noin 20 prosenttia juoksevista tuotoistaan apurahoihin voidakseen säilyttää yleishyödyllisyysstatuksensa. Tämä raja perustuu haastateltujen mukaan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntöön.

Apurahasäätiöt ovat voineet menettää yleishyödyllisyysstatuksensa, jos ne eivät ole verottajan kehotuksen saatuaan käyttäneet apurahoihin verottajan riittävänä pitämää määrää. Jotkin apurahasäätiöt ovat ryhtyneet apurahojen myöntämisen ohella järjestämään erilaisia tilaisuuksia tai muuta toimintaa taikka ostamaan taidetta täyttääkseen verottajan näkemyksen yleishyödyllisen toiminnan riittävästä määrästä.

Useilla apurahasäätiöillä on Verohallinnon ja Patentti- ja rekisterihallituksen edustajien mukaan ollut vaikeuksia toteuttaa tarkoitustaan ja löytää riittävän paljon laadukkaita apurahanhakijoita. Säätiöillä on usein tarkasti ja/tai kapeasti määritelty tarkoitus, ja varallisuus on saattanut kasvaa vuosien mittaan huomattavasti aktiivisen sijoitustoiminnan ansiosta ja siksi, että verottaja on sallinut säätiön kerryttää varallisuutta ilman tiukempia jakovaatimuksia. Kasvaneen varallisuuden pienemmätkin tuotto prosentit merkitsevät sellaista rahamäärää, jonka käyttö säätiön alkuperäiseen tarkoitukseen voi tuottaa vaikeuksia.

3.4.11 Laskelma verotukien ja vastineen määrästä eräissä apurahasäätiöissä

Tarkastuksen yhtenä tavoitteena oli selvittää, kuinka paljon yleishyödylliset säätiöt saavat veroetuja ja missä suhteessa nämä edut ovat säätiöiden yhteiskunnalle tuottamaan yleiseen hyvään nähden. Tähän on olemassa rajalliset mahdollisuudet, mikä käy ilmi, kun edellä on käsitelty verotukien määrää ja kohdentumista sekä tuloverolain säännöksiä ja Verohallituksen antamia verotusohjeita. Tarkastuksessa tehtiin kuitenkin suuntaa antava ja karkealla tasolla nykytilannetta kuvaava laskelma apurahasäätiöistä. Verotuen kohdentamisen ja vaikuttavuuden analyysi pitäisi kuitenkin tehdä tässä käytettyä laajemman ja useampia vuosia sisältävän aineiston perusteella. Tällaisen tutkimusaineiston muodostaminen on käytännössä erittäin iso työ. Tämän vuoksi tässä tarkastuksessa on laadittu suppeampi tarkastelu, joka voi antaa vain pohjaa laajemmalle arvioinnille. Aineiston suppeuden vuoksi päätelmien tulee olla varovaisia.

Mainitussa tarkoituksessa valittiin Säätiötutkimus 2006:ssa luetelluista Suomen 15 varakkaimmasta säätiöstä 10 apurahasäätiötä ja Verohallinnon asiantuntijoita pyydettiin selvittämään näin valittujen säätiöiden saama veroetujen arvo ja säätiöiden myöntämät apurahat vuosilta 2003 ja 2004.

Mainitut vuodet valittiin sen takia, että ne olivat kohteena myös Säätiötutkimus 2006:ssa, jolloin samalla voitiin verrata verotuksesta saatavia ja tutkimuksessa esitettyjä tietoja keskenään. Tarkastuksen perusteella tiedot olivat käytännössä yhtäpitävät.

Laskelmassa tarvittavat tiedot oli saatavissa lopulta vain viidestä säätiöstä. Toiset viisi säätiötä oli joko vapautettu velvollisuudesta tehdä veroilmoitus, tai säätiön veroilmoitus ei sisältänyt laskennassa tarvittavia tietoja. Laskelman tiedot on kerätty veroilmoituksista ja niiden liiteasiakirjoista. Jos laskelmassa olisi pyritty täydelliseen tarkkuuteen, olisi joissakin tapauksissa tullut hankkia lisäselvitystä esimerkiksi tehdyistä vähennyksistä sen selvittämiseksi, olisivatko ne olleet vähennyskelpoisia myös siinä tapauksessa, että kyse olisi ollut normaalisti verotetusta ei-yleishyödyllisestä yhteisöstä. Lisäselvitykset olisivat voineet vaikuttaa veroetujen määrään.

TAULUKKO 4. Viiden suuren apurahasäätiön jakamat apurahat ja niiden saamat verot edut vuosina 2003–2004²⁰³.

Verovuosi	Apurahojen määrä	Veroetujen arvo
2003	36 995 000	29 391 000
2004	37 858 000	45 354 000
Yhteensä	74 853 000	74 745 000

Laskelman mukaan veroetujen vuotuinen määrä on vaihdellut näinä kahtena vuotena huomattavasti enemmän kuin apurahojen määrä²⁰⁴. Laskelman mukaan säätiöt ovat myöntäneet apurahoina ja avustuksina sekä käyttäneet muuhun yleishyödylliseen toimintaansa suurin piirtein saman verran varoja, kuin ne ovat saaneet hyötynä yhteiskunnan niille antamasta, muita verovelvollisia edullisemmasta verokohtelusta. Valtiontalouden näkökulmasta sanottu tarkoittaisi sitä, että valtion taloudellisen tuen kierrättäminen säätiöiden kautta ei ole tuonut säätiöiden varoista lisäpanostusta yleishyödyllisiin tarkoituksiin kyseisinä vuosina.

²⁰³ Tieto yhteisön yleishyödyllisyydestä on salassa pidettävä seikka, joten säätiöiden nimiä ei yksilöidä. Taulukossa 4 apurahoihin sisältyy myös muu toiminta, jonka säätiöt ovat ilmoittaneet samassa yhteydessä (mm. taidehankintoja, tarkoitusta toteuttava muu toiminta ja varaukset tulevina vuosina jaettaviin apurahoihin).

²⁰⁴ Säätiöiden ja rahastojen neuvottelukunta ry:n mukaan vuodet 2003 ja 2004 olivat poikkeuksellisia, sillä useimmat säätiöt purkivat tuolloin vanhoja osakeomistuksiaan.

Koska yhteiskunnan säätiöille antamien verotukien määrä vastaa niiden jakamien apurahojen määrää, menettelyn tarkoituksenmukaisuus edellyttää, että säätiölaitos pystyisi kohdentamaan varat vaikuttavammin ja oikeudenmukaisemmin kuin eduskunnan budjettivaltaan perustuva julkinen hallinto.

Taulukon 4 mukaan yleishyödyllisten yhteisöjen verotukien määrästä esitetty suuruusluokka-arvio (noin 100 miljoona euroa/vuosi, ks. luku 3.4.3) näyttää selvästi alimitoitetulta, koska yksistään viiden suuren säätiön vuotuisen veroedun arvo on ollut 29–45 miljoonaa euroa. Hyvän valtiontalouden hoidon periaatteet edellyttävät, että viranomaisilla on kulloinkin käytettävissään riittävän tarkat seurantatiedot yleishyödyllisten yhteisöjen verotukien määrästä sekä myös tukien kohdentumisesta ja yhteiskunnallisesta vaikuttavuudesta.

3.4.12 Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan laajuus ja kriteerit

Elinkeinotoiminnan harjoittaminen on tuloverolain mukaan sallittua yleishyödylliselle yhteisölle, sillä siinä on säädetty, että yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen saamastaan elinkeinotulosta. Tuloverolaissa ei määritellä sitä, kuinka laajaa ja minkälaista elinkeinotoimintaa yleishyödyllinen yhteisö voi harjoittaa.

Alkuperäisessä hallituksen lakiesityksessä haluttiin rajoittaa yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintaa: siinä todettiin, että ”yhteisön ei katsota toimivan yleiseksi hyväksi, jos liiketoiminta muodostaa sen toiminnasta huomattavan osan”. Vaatimus kuitenkin poistettiin laista sen eduskuntakäsittelyn yhteydessä. Poisto tehtiin ilman dokumentoituja perusteluja.²⁰⁵ Mainitun muutoksen sanotaan olevan pitkälti syy siihen, että edelleen vallitsee tulkintaepäselvyyttä siitä, kuinka laajaa elinkeinotoimintaa yleishyödyllinen yhteisö voi harjoittaa. Myös oikeuskirjallisuudessa on erisuuntaisia näkemyksiä yleishyödylliselle yhteisölle sallitusta liiketoiminnasta.²⁰⁶

²⁰⁵ HE 40/1974 vp. ja VaVM 45/1974 vp.

²⁰⁶ Anderssonin mukaan hallituksen esityksen periaatteesta on syytä pitää kiinni. Kilven mukaan sanonnan poisto merkitsi sitä, ettei huomattavakaan liiketoiminta helpolla riistä muutoin ansaittua verovapautta, ellei liiketoiminta ole muodostunut varsinaisen yleishyödyllisyyden poissulkevaksi itsetarkoitukseksi. Myrskyn mukaan elinkeinotoiminnan tulee olla alisteista yleishyödylliseen toimintaan; se ei saa olla laajaa siten, että se on yhteisön keskeinen toimintamuoto. Hän korostaa, että lainsäädäntö ei ole taannut verovapautta kilpailuedun saamiseksi suhteessa toisiin verovelvollisiin. (Ks. Lahti 2009 a, 20, Myrsky 2004, 346–347).

Verohallituksen mukaan elinkeinotoiminnan harjoittaminen ei ole toimimista yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi. Jos elinkeinotoiminta on *liian laajaa*, yhteisöä ei voida pitää yleishyödyllisenä, vaikka sillä olisi myös yleishyödyllistä toimintaa. Verohallituksen mukaan laajamittaisen ja itsenäisen elinkeinotoiminnan harjoittaminen *voi johtaa* yleishyödyllisyysstatuksen menettämiseen. Kuitenkaan sosiaalialalla edes laaja verotettava palveluiden tarjoaminen ei lähtökohtaisesti johda tähän, jos elinkeinotoiminta liittyy läheisesti yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen ja yhteisöllä on myös tarkoituksensa mukaista yleishyödyllistä toimintaa.²⁰⁷

Verohallituksen ohje kohtelee sosiaalialaa lievemmin kuin muita toimialoja, vaikka tuloverolaki ei tue sitä käsitystä, että eri toimialoilla yleishyödyllisyysstatus määräytyisi eri perustein.

Verotuskäytännössä yleishyödylliset yhteisöt ovat voineet harjoittaa, niin sosiaalialalla kuin muillakin aloilla, tarkoitukseensa läheisesti liittyvää elinkeinotoimintaa mittavasti. Yleishyödyllisyys ei ole ollut uhattuna, vaikka painopiste on ollut selkeästi elinkeinotoimintana pidettävässä toiminnassa. Verohallinnon edustajien mukaan oikeuskäytäntö luo paineita säilyttää yleishyödyllisyysstatus laajasta elinkeinotoiminnasta huolimatta.

Elinkeinotoiminnan kriteerit ja muutosten vaikeus

Yleishyödyllinen yhteisö on tuloverotuksessa verovelvollinen saamastaan elinkeinotulosta. Elinkeinotulojen erityisestä verokohtelusta on säädetty ainoastaan tuloverolain 23 §:n 3 momentissa lueteltujen tapahtumien ja tavaroiden osalta, joista saatua tuloa ei pidetä elinkeinotulona saajan ollessa yleishyödyllinen yhteisö (ks. luku 3.4.14). Elinkeinotulon käsite on keskeinen, koska samalla ratkaistaan verokohtelu paitsi tulo- myös arvonnäkökulmasta.

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 1 §:n mukaan elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan liike- ja ammattitoimintaa, ja 4 §:n mukaan veronalaisia elinkeinotuloja ovat elinkeinotoiminnassa rahana tai rahanarvoisena etuutena saadut tulot. Elinkeinotoiminnan käsitettä tai tunnusmerkkejä ei ole laissa määritelty tätä tarkemmin, vaan sisältö on täsmentynyt pitkälti oikeuskäytännön kautta. Elinkeinotoiminnan tunnusmerkeiksi on vuosien saatossa omaksuttu joukko toimintaan liittyviä piirteitä, ja myös yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaa arvioidaan näiden yleisten elinkeinotuloa koskevien säännösten ja tunnusmerkkien perusteella.

²⁰⁷ Verohallitus 2007.

Verohallitus esittää yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevassa ohjeessaan 9-kohtaisen esimerkkiluettelon niistä tunnusmerkeistä, joita Verohallinto "etenkin" käyttää arvioitaessa, onko kyse elinkeinotoiminnasta.²⁰⁸ Erikseen on luettelo niistä piirteistä, jotka nimenomaisesti sosiaali- ja terveydenhuoltoalalla tyypillisesti viittaavat elinkeinotoimintaan. Näiden kriteerien lisäksi käytetään erilaisia "lieventäviä seikkoja" ja "raskauttavia seikkoja", kun arvioidaan, onko kyseessä elinkeinotoiminta. Lieventävänä seikkana voidaan pitää yhteiskunnalta tulevaa tukea, jos sitä ei ole saatu elinkeinotoimintaan.

Elinkeinotoiminnasta on lähtökohtaisesti kyse silloin, kun yhteisö harjoittaa toimintaansa palkatulla henkilökunnalla, kattaa toiminnasta aiheutuneet kulut suoritteiden myynnillä ja tarjoaa vastaavia tuotteita tai palveluita kuin samoilla markkinoilla toimivat yritykset.

Elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien arviointi onkin käytännössä varsin haasteellista. Asialla on lisäksi myös "inhimillinen puolensa". Kuten yhteisön yleishyödyllisyyden, myös sen harjoittaman toiminnan verotuksellisen luonteen arvioinnissa on kysymys suurista taloudellisista intresseistä: mikäli verottaja arvioi, että toiminta täyttää elinkeinotoiminnan tunnusmerkit, muuttuu toiminta samalla verolliseksi. Tarkastuksessa saadun käsitteksen mukaan verovirkamiehiä on normaalin edunvalvonnan ohella jopa painostettu tekemään verottomuusratkaisuja.

Veroviranomaisilla on ollut korkea kynnys katsoa etenkin isojen yhteisöjen toimintaa verolliseksi elinkeinotoiminnaksi vuosikymmeniä jatkuneen verovapauden jälkeen. Verohallitus on todennut, että "...ratkaisu on usein liian iso yksittäisen virkamiehen tehtäväksi. Ratkaisu on vielä entistä vaikeampi, mitä merkittävämmästä tapauksesta on kyse. Ei ole tarkoituksenmukaista eikä oikein, että 10 000 euron tapaus saadaan oikenemaan, mutta 10 000 000 euron tapaus saa jatkaa kuten ennenkin vain siksi, että yksittäisellä virkamiehellä ei ole halua joutua tapauksen vuoksi hankalaan asemaan."²⁰⁹

Samaan seikkaan ovat myös haastateltavat viitanneet sanoessaan, että tietyt käytännöt "on otettu annettuina". Samoin myös haastateltavien mukaan taloudelliselta arvoltaan vähäisemmän toiminnan katsominen verolliseksi elinkeinotoiminnaksi on ollut helpompaa. Haastateltavat ovat tuoneet esiin

²⁰⁸ *Tunnusmerkkejä ovat vieraan pääoman käyttö, sitoutuneen pääoman suuri määrä, toimintaan palkattu henkilökunta, ansiotarkoitus/voiton tavoittelu, toiminnan laajuus/suuri liikevaihto, toiminnan jatkuvuus/säännöllinen toistuvuus, käyvän markkinahinnan käyttäminen, toimiminen kilpailuolosuhteissa sekä toiminnan kohdistuminen tavanomaisiin kauppatavaroihin tai suoritteisiin. (Verohallitus 2007, 23).*

²⁰⁹ *Verohallitus 2009 b.*

myös sen ongelman, joka liittyy yhteisöjen toiminnan ja yhteiskunnan muutoksin. Kumpikin voi muuttua niin pikkuhiljaa, että yksittäistapauksessa on vaikea ratkaista jonain vuotena asiaa uudella tavalla ja osoittaa pätevästi se, ettei yhteisö ole enää kyseisenä vuonna yleishyödyllinen tai että sen toiminta on muuttunut elinkeinotoiminnaksi.

Tuloverolaki ja edellä kuvatut Verohallituksen ohjeet eivät yleisluontoisuudessaan tue yksittäistä verovalmistelijaa, joka joutuu ratkaisun tekemään. Päätöstä tehdessään tämän on lisäksi otettava huomioon, että edessä saattaa olla muutoksenhaku- ja valitusmenettely korkeimpaan hallinto-oikeuteen saakka.

3.4.13 Elinkeinotoiminnan läheisyys yleishyödylliseen tarkoitukseen

Yleishyödyllisten yhteisöjen elinkeinotoiminnan arvioinnissa tulee käyttää samoja kriteereitä kuin muillakin verovelvollisilla. Verotus- ja oikeuskäytännössä on kuitenkin muotoutunut linjauksia, joissa sinänsä elinkeinotoiminnan tunnusmerkit täyttävää toimintaa ei ole pidetty elinkeinotoimintana, jos toiminnan on katsottu liittyvän läheisesti säätiön yleishyödylliseen tarkoitukseen. Tällainen elinkeinotoiminnan tunnusmerkit täyttävä toiminta on saatettu jättää verottamatta. Vastaavasti, mitä etäämmällä elinkeinotoiminnan kriteerit täyttävä toiminta on ollut yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamisesta, sitä varmemmin toiminta on tullut verotetuksi.

Läheisyys tarkoittaa tässä myös sitä, että sellainen toiminta, joka yhdelle yleishyödylliselle yhteisölle olisi verollista elinkeinotoimintaa, on toiselle yleishyödylliselle yhteisölle verotonta varsinaisen tarkoituksen toteuttamista. Silloin kun samaa toimintaa harjoitetaan myös yritysmuodossa, ovat vaikutukset kilpailevan yritystoiminnan kannalta täysin erilaiset.

Verotus- ja oikeuskäytännössä omaksuttu ”läheisyysperiaate” perustuu korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntöön. Korkein hallinto-oikeus on katsonut, että yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttaminen ei ole yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintaa ja siten verotettavaa tuloa. Kriteeriä ei kuitenkaan pidetä lakiin perustuvana eikä perusteltuna myöskään kilpailuneutraliteettisyistä. Verotuskäytännössä tätä kriteeriä on noudatettu vaihtelevasti, mutta sitä ei ole mainittu Verohallituksen ohjeissa.²¹⁰ Ilmiön laajuudesta ei ole ollut saatavissa tarkempaa tietoa. Eräiden kuntoutustoimintaa harjoittavien säätiöiden osalta asiaa on käsitelty luvussa 3.2.3.

²¹⁰ Ks. Verohallitus 2007, kohta 3 ja VM 31/2009, 54–56.

Verohallituksen mukaan yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan muodossa harjoittama toiminta on voinut olla vuosia verovapaata ja laajentua sen turvin merkittäväksi, jopa koko valtakunnan alueen kattavaksi liiketoiminnan muodossa harjoitetuksi palvelutuotannoksi, jollaista toimintaa useilla paikkakunnilla harjoittaa normaalisti veroa maksavat yrittäjät.²¹¹ Omilla paikkakunnillaan tällaiset yleishyödylliset, verovapaasti toimivat palvelujen tuottajat voivat olla niin merkittäviä, että uusien yrittäjien tulo paikkakunnalle tai lähialueille estyy.

Verohallitus on todennut valtiovarainministeriölle, että rajanveto siitä, milloin elinkeinotoiminta liittyy merkittävän läheisesti yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, on hyvin vaikea. Kun KHO:n ratkaisut kuitenkin vaikuttavat merkittävästi verotuskäytäntöön, tulisi muutos Verohallituksen mukaan toteuttaa verolainsäädäntöön, jotta kokonaisuus olisi selkeä sekä yhdistys- ja säätiökentälle että verotustyössä. Lisäksi tulisi huomioida eri verovelvollisten tasapuolinen kohtelu esimerkiksi elinkeinotoiminnan käsitettä arvioitaessa.²¹²

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotustyöryhmä ehdotti muistiossaan jatkossa selvitettäväksi ”yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttaminen tietyissä tilanteissa”.²¹³ Perusteluna se totesi, että usein vastaavaa toimintaa harjoittavat myös elinkeinotoiminnan harjoittajat ja sen vuoksi tätä oikeuskäytännön vahvistamaa kantaa on arvioitava erikseen kilpailuneutraalisuusvaatimuksen näkökulmasta.

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa Kilpailuvirasto katsoo, että kertomusluonnoksessa esitetyt perustelut ja johtopäätökset ovat kilpailuneutraliteettiasiassa oikeita, kun halutaan taata yhtäläiset toimintaedellytykset markkinoiden jokaiselle toimijalle. Voimassa olevassa hallitusohjelmassa todetaan, että hallitus varmistaa kilpailupolitiikan keinoin yksityisen ja julkisen palvelutuotannon tasavertaiset edellytykset. Näin ollen on perusteltua, että myös säätiötä ja yleishyödyllisiä yhteisöjä kohdeltaisiin samalla tavalla kuin muita toimijoita niiden harjoittaessa selvästi elinkeinotoimintaa.

Kilpailuvirasto pitää yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaa kannatettavana ja arvokkaana. Kuitenkin julkisten palvelujen markkinaehtoistuminen ja tähän liittyvä yleishyödyllinen elinkeinotoimintaa harjoittava säätiömuoto on nyky muodossaan ongelmallinen vaihtoehto toimittaessa kilpailluilla markkinoilla.

²¹¹ *Verohallitus 2009 a.*

²¹² *Verohallitus 2009 b.*

²¹³ *VM 31/2009, 95.*

Kilpailuviraston mukaan tarve säätiölain uudelleen arviointiin on ilmeinen. Säätiölakia uudistettaessa tulisi varmistaa kilpailuneutraliteetti. Lisäksi verolainsäädäntöä ja etenkin tuloveron, veronhuojennusten ja arvonnäisäveron määräytymisperusteita tulisi arvioida uudelleen kilpailuneutraliteetin näkökulmasta.

3.4.14 Verovapaa elinkeinotoiminta (TVL 23 §:n 3 momentti)

Tuloverolain 23 §:n 3 momentissa on lueteltu joukko toimintoja, joita ei pidetä elinkeinotoimintana silloin, kun kyse on yleishyödyllisestä yhteisöstä. Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona ei pidetä muun muassa toiminnan rahoittamiseksi järjestetyistä arpajaisista, myyjäisistä, urheilukilpailuista, huvitilaisuuksista, tavarankeräyksestä ja niihin verrattavasta toiminnasta saatua tuloa, jäsenlehdistä ja muista toimintaa välittömästi palvelevista julkaisuista saatavaa tuloa, adressien, merkkien tms. hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varojen keräyksestä saatua tuloa tai erinäisissä laitoksissa hoito-, askartelu- tai opetustarkoituksessa valmistettujen tuotteiden myynnistä tai tällaisessa tarkoituksessa suoritetuista palveluksista saatua tuloa.

Kyse on tyypillisistä yleishyödyllisten yhteisöjen varainhankintatavoista. Säännösten alkuperäinen idea on ollut saada varoja yleishyödylliseen toimintaan. Vapaa-ajan määrä ja sen käyttäminen ovat muuttuneet merkittävästi sen jälkeen, kun nämä säädökset saivat muotonsa. Myös elinkeinonharjoittajat tarjoavat yleisesti ja laajasti vapaa-ajan viettomahdollisuuksia, ja näiden harjoittamana toiminta on normaalin verotuksen piirissä. Verovapaa myynti voi olla laajaa ja kohdistua tavanomaisiin kulutushyödykkeisiin.²¹⁴

Nämä varainhankintatavat ovat verovapaita riippumatta toiminnan harjoittamisen laadusta ja laajuudesta. Säännös antaa mahdollisuuden laajaan verovapauteen tilanteissa, joissa samoilla markkinoilla on myös vastaavaa liiketoimintaa harjoittavia yrityksiä, jotka ovat tulo- ja arvonnäisäverotuksen piirissä normaalilla tavalla. Säännöksen sananmuoto ei mahdollista verovapauden rajaamista kilpailuneutraliteettiin liittyvillä syillä.²¹⁵

Lainsäädäntöä on näiltä osin pidetty selkeänä, mutta säännöksen soveltuvuus nyky-yhteiskuntaan olisi arvioitava erikseen. Valtiovarainministeriön työryhmä perusteli asian selvittämistä kilpailuneutraliteettisyyllä, sillä laaja verovapaus voi muodostua tässä suhteessa ongelmalliseksi. Työryhmä ei

²¹⁴ VM 31/2009, 94–95.

²¹⁵ VM 31/2009, 94.

erikseen arvioinut säännöksen sisältämän verovapauden yhteensopivuutta EY:n valtiontukisäännösten kanssa. Kun yleishyödylliset yhteisöt voivat verovapaasti harjoittaa samaa toimintaa kuin kaupalliset yritykset, säännös mahdollistaa myös sellaisia toimintoja, joissa on kyse kielletystä valtiontuesta.

3.4.15 Arvopaperikauppa

Arvopaperikauppa on yksi keskeisiä taloudellisen toiminnan alueita, joilla säätiöt ja esimerkiksi osakeyhtiöt toimivat rinnakkain. Yleishyödyllinen säätiö voi harjoittaa hyvin laajamittaista, aktiivista ja ammattimaista arvopaperikauppaa riskeineen ja tuottoineen ilman, että toimintaa pidetään elinkeinotoimintana ja siitä saatua tuloa verotettavana. Osakeyhtiöiden harjoittamana laajamittaista arvopaperikauppaa on pidetty elinkeinotoimintana varsinkin silloin, jos voittoja on tavoiteltu suunnitelmallisoin ostoin ja myynnein kurssikehitystä hyödyntäen. Yleishyödyllisen yhteisön arvopaperikauppa on elinkeinotoiminnan mittasuhteissakin harjoitettuna verovapaata sijoitustoimintaa, kun muut yhteisöt maksavat arvopaperikaupan osinkotuloistaan ja myyntivoitoistaan veroa 26 prosenttia.

Säätiöt ovat perinteisesti olleet suurten arvopaperisalkkujen omistajia. Säätiöiden salkkujen sisältö on aiemmin koostunut ennen muuta kotimaisista osakkeista ja arvopapereista, sisältö on ollut vakaa sekä riskit ja tuotot kohtuullisia. Niin rahamarkkinat kuin säätiöiden toiminta sijoittajina ovat muuttuneet huomattavasti sen jälkeen, kun tuloverolain sisältö sai nykyisen muotonsa 1970-luvulla.

Verohallitus on kuvannut säätiöiden sijoitustoiminnan luonteen muuttumista: "1990-luvulla omaisuuden hoitotapa on muuttunut passiivisesta sijoittamisesta aktiiviseen omaisuuden kartuttamiseen. Pörssikurssiarvojen noustessa yksittäisten yhtiöiden osakeomistuksia pyritään hajauttamaan riskien välttämiseksi. Omaisuudenhoitajien kilpailuttaminen on tullut osaksi varainhoitoa. Näiden toimien seurauksena yleishyödyllisillä yhteisöillä on syntynyt suuria myyntivoittoja."²¹⁶

Toiminnan luonteen muuttumisesta huolimatta Verohallitus toteaa, että "lähtökohtaisesti yleishyödyllisen yhteisön arvopaperisijoittaminen pysyy edelleen TVL:n mukaisena sijoitustoimintana... Yleishyödyllisen yhteisön arvopaperikauppaa voidaan vain poikkeuksellisesti pitää elinkeinotoimintana. Tällöin huomiota tulee kiinnittää mm. siihen, missä määrin

²¹⁶ Verohallitus 2008, kohta 3.1.4.

varoja käytetään yleishyödylliseen toimintaan. Euromääräisillä rajoilla toiminnan luonnetta ei voida ratkaista."²¹⁷

Verohallitus toteaa, että "vaikka yleishyödylliset yhteisöt eivät saa kilpailua veronalaisen elinkeinotoiminnan kanssa, arvopaperisijoittaminen ei kuitenkaan ole sellainen ala, jota yrittäjien väliset neutraalisuusnäkökohdat vaatisivat verotettavaksi elinkeinotulona."²¹⁸

Lainsäädännöstä ei löydy säännöstä, jonka mukaan yleishyödyllisen säätiön harjoittamaa arvopaperikauppaa voitaisiin arvioida eri kriteereillä (kuin esim. osakeyhtiön) harkittaessa sitä, täyttääkö toiminta elinkeinotoiminnan tunnusmerkit vai ei. Arvopaperikaupassa on kuitenkin tästä huolimatta pantu painoa nimenomaan sille, onko toiminnan harjoittaja yleishyödyllinen yhteisö.²¹⁹

Haastateltavat ovat katsoeet, että sijoitustoiminnan verotuskäytännön muuttaminen edellyttäisi joko muutosta lainsäädäntöön tai asian viemistä valitusteitse korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Korkeimmasta hallinto-oikeudesta tulisi hakea sellaista ennakkopäätösluonteista ratkaisua, jossa otettaisiin kantaa laajan ja aktiivisen arvopaperikaupan elinkeinotoimintaluonteeseen. Nyt asiasta on hallinto-oikeustasoisia ratkaisuja. Verohallinto ei ole tällaista ratkaisua hakenut. Alan muut toimijat eivät puolestaan välttämättä tunne yleishyödyllisten yhteisöjen niistä poikkeavaa verokohtelua eikä niillä myöskään ole valitusoikeutta. Valitusoikeus on vain verovelvollisella itsellään ja Verohallinnolla.

Verohallituksen edellä mainituissa yhtenäistämisoheissa on todettu, että "arvopaperikaupan verokohtelua voidaan muuttaa vain, mikäli olosuhteet arvopaperikaupan harjoittamisessa ovat olennaisesti muuttuneet aikaisempiin vuosiin verrattuna. Mikäli arvopaperikaupan verottamiselle on yksittäistapauksessa jo vakiintunut verotuskäytäntö, verotusta jatketaan myös tulevana vuosina saman käytännön mukaisesti. Luottamuskensuoja ei kuitenkaan estä väärän veropäätöksen muuttamista tulevana vuosina. Väärän veropäätöksen muuttaminen edellyttää aina asiakkaan kuulemistä."²²⁰

3.4.16 Huoneistojen ja kiinteistöjen vuokraaminen

Tuloverolain 23 §:n 1 momentin mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen

²¹⁷ Verohallitus 2008, kohta 3.1.4.

²¹⁸ Verohallitus 2008, kohta 3.1.4.

²¹⁹ Mm. Lahti 2009 b, 2.

²²⁰ Verohallitus 2008, kohta 3.1.4.

käytetyn kiinteistön tuottamasta tulosta kunnalle ja seurakunnalle tuloverolain 124 §:n 3 momentissa tarkoitetun tuloveroprosentin mukaan. Vuonna 2009 veroprosentti on ollut 8,9908.

Verovapaita kiinteistötulot ovat niiltä osin, kuin kiinteistöä käytetään yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen. Verohallitus on linjannut, että käyttö on yleistä ainoastaan silloin, kun vuokralaisena on julkinen taho, esimerkiksi valtio tai kunta.²²¹ Asumiskäytön osalta verottaja on katsonut yleiseksi käytöksi lähinnä vain opiskelija-asuntojen vuokraamisen, mikä perustuu 1983 annettuun oikeustapaukseen. Yleishyödyllistä käyttöä on yhteisön oman toiminnan harjoittaminen tai kiinteistön vuokraaminen toisen yleishyödyllisen yhteisön käyttöön.²²²

Verovapaita ovat myös yleishyödyllisen yhteisön ne tulot, jotka yhteisö saa vuokratessaan asunto-osakeyhtiön tai kiinteistöosakeyhtiön osakeomistuksen perusteella hallitsemiaan huoneistoja (ns. henkilökohtaisen tulolähteen tuloa).

Yleishyödyllinen yhteisö voi saada vapautuksen veroista kiinteistötulon osalta (laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 680/1976).

Yleishyödyllinen yhteisö saa huomattavan suuren taloudellisen edun vuokraustoimintaa harjoittavaan osakeyhtiöön verrattuna,²²³ koska yleishyödyllisen yhteisön vuokraustoiminnan verotus on 17–26 prosenttiyksikköä kevyempää kuin muilla vuokranantajilla. Kun yleishyödyllinen yhteisö maksoi esimerkiksi vuonna 2009 vuokratulostaan veroa 0–8,9908 prosenttia, maksoivat muut vuokraustoimintansa tulosta tuolloin veroa 26 prosenttia. Toimisto-, liike- ja asuinhuoneistojen vuokraustoiminnassa yleishyödylliset yhteisöt toimivat selkeästi kilpailluilla markkinoilla, joten veroetu vaikuttaa toiminnan harjoittajien väliseen kilpailutilanteeseen.

Verohallinnosta ei ole ollut saatavissa tietoa säätiöiden vuokraustoiminnan laajuudesta tai kiinteistöjen ja osakehuoneistojen määrästä. Vuokraustoiminnan ja arvopaperikaupan merkitystä osoittaa kuitenkin se, että haastateltavat ovat arvioineet näitä toimintoja harjoittavien säätiöiden muodostavan huomattavan osan niistä noin 600 säätiöstä, jotka viime vuosina ovat olleet vapautettu veroilmoituksen tekemisestä. Verottajalla

²²¹ Verohallitus 2007, 32.

²²² Verohallitus 2007, 32.

²²³ Yleishyödyllisen säätiön pienempi verorasitus mahdollistaa mm. hyödyn valumisen palvelutoiminnan hintoihin myös niissä tapauksissa, joissa säätiö on yhtiöittänyt palvelutoimintansa mutta kiinteistö tai huoneisto on edelleen säätiön omistuksessa.

ei ole fiskaalista intressiä valvoa tätä toimintaa veroilmoituksin, koska toiminta on verovapaata ja vakiintunutta.

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotustyöryhmä totesi yleishyödyllisten yhteisöjen kiinteistötulon veroprosentin olevan alempi kuin muilla yhteisöillä. Kiinteistöjen vuokraustoimintaa harjoitetaan yleisesti tulonhankkimismielessä, joten tätä seikkaa tulisi arvioida erikseen kilpailuneutraalisuusvaatimuksen näkökulmasta. Toiseksi työryhmän mukaan myös "kiinteistötulon verovapaus tietyissä tilanteissa tulisi arvioida erikseen".²²⁴

3.4.17 Yleishyödyllisten veroilmoitus ja valvonta

Verotusmenettelylain²²⁵ mukaan ”yhteisön, yhtymän ja jokaisen muun verovelvollisen, jolla on verovuonna ollut veronalaista tuloa tai varoja tai velkoja taikka muita verotukseen vaikuttavia tietoja, on verotusta varten annettava kehotuksesta veroilmoitus” (7 §:n 6 momentti). Saman lainkohdan mukaan yleishyödyllisen yhteisön ”ei kuitenkaan tarvitse antaa kehotuksesta veroilmoitusta yksinomaan varoistaan ja veloistaan, ellei kysymys ole kiinteistöverotukseen vaikuttavista, verovuoden aikana muuttuneista tiedoista”. Verotusmenettelylain perusteella myös yleishyödyllinen yhteisö on velvollinen antamaan veroilmoituksen, jos veroviranomainen sitä erikseen vaatii (7 §:n 7 momentti).

Verohallinnon asiakasrekisterissä joulukuussa 2009 olevista 2 769 säätiöstä kaksi kolmasosaa (1 853 säätiötä, 67 %) on tehnyt vuonna 2008 veroilmoituksen ja noin viidesosa (598, 22 %) on vapautettu tästä velvollisuudesta. Vapautukset ovat olleet hyvinkin pitkäkestoisia, sillä

- 198 säätiöllä vapautus on alkanut vuonna 1999 tai aiemmin
- 324 säätiöllä vapautus on alkanut vuonna 2000 tai aiemmin.²²⁶

Enimmillään veroilmoituksen tekemisestä vapautettujen säätiöiden kokonaismäärä oli vuosina 2003–2004, jolloin se koski 770:tä säätiötä. Vapautusten määrä on sen jälkeen vähentynyt vuosi vuodelta, mutta niitä on edelleen enemmän (noin 600 säätiötä) kuin esimerkiksi 1990-luvun lopulla (350 säätiötä).²²⁷

²²⁴ VM 31/2009, 95.

²²⁵ Laki verotusmenettelystä (1558/1995).

²²⁶ Sähköposti Verohallituksesta 21.12.2009. Vuonna 2008 noin sata säätiötä (105 kpl, 4 %) ei ole toimittanut veroilmoitusta eri syistä ja loput (213 kpl, 7 %) eivät ole olleet aktiivisen verovalvonnan kohteena vaan ovat ns. lepäviä.

²²⁷ Sähköposti Verohallituksesta 21.12.2009.

Verotusmenettelylain mukaan yleishyödyllisellä yhteisöllä on harkintavaltaa sen suhteen, tekeekö se veroilmoituksen vai ei. Jos yhteisö harkitsee, että sillä ei ole verotettavaa tuloa tai kiinteistöverotukseen liittyvää perustetta, se voi jättää veroilmoituksen tekemättä. Verohallitus on ohjeistanut yhteisöjä antamaan veroilmoitus silloin, kun yhdistyksen tai säätiön toiminta on muuttunut edelliseen verovuoteen verrattuna ja asiakas on epävarma tulojen veronalaisuudesta.²²⁸

Veroilmoitusta ei tarvitse tehdä, vaikka säätiöllä olisi satojen miljoonien eurojen varallisuus, se harjoittaisi laajamittaista arvopaperikauppaa, sillä olisi mittava omaisuus asunto-osakeyhtiöissä ja kiinteistöt säätiön mielestä yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä, muu toiminta ei säätiön mielestä ole elinkeinotoimintaa ja se jakaa mielestään riittävästi apurahoja.

Verohallinnosta on todettu, että Verohallinnon pyrkimys on viiden vuoden välein tutkia verovelvollisen tilanne tarkemmin. Tarkastuksen ulkopuolelle rajattiin sen selvittäminen, miten hyvin tämä pyrkimys on toteutunut käytännössä.

Tarkastuksen kuluessa käytiin läpi säätiöiden veroilmoituksia. Tähän perustuvat havainnot tukevat Verohallinnon edustajan näkemystä, jonka mukaan yleishyödylliset yhteisöt tekevät kaikkein heikoimmin veroilmoitukset. Veroilmoituslomake oli saatettu täyttää hyvin puutteellisesti ja lähinnä vain liittää siihen tilinpäätös ja toimintakertomus, joiden varassa verovirkailija joutuu aloittamaan huolellisemman tutustumisen toimintoihin ja niiden verotukselliseen luonteeseen. Säätiön näkökulmasta saattaa olla tarkoituksenmukaista antaa tiedot kerrotulla tavalla ja siirtää muutoin vastuu veroviranomaiselle ja – kuten eräs haastateltava totesi – "verovirkailijan kristallipallon selvitettäväksi".

Perusongelmia säätiöiden verottamisessa ja veroilmoituksen tekemisessä on lainsäädännön tulkinnanvaraisuuden ja osin sen heikon tuntemisen lisäksi se seikka, että säätiöiden kirjanpito ja tuloslaskelma eivät tue verotusmenettelyä kuten osakeyhtiöiden. Säätiö joutuu verotusta varten "pilkokomaan" toimintojaan sekä niiden tuloja ja menoja verollisiin ja verottomiin. Esimerkiksi julkaisutoiminta tai tavaranmyynti voi olla verovapaata varsinaista toimintaa, verovapaata elinkeinotoimintaa (TVL 23 §:n 3 mom.) ja/tai verollista elinkeinotoimintaa, ja jää suuressa määrin säätiön itsensä varaan, kuinka se mieltää toiminnan luonteen ja lisäksi kykenee tai haluaa eritellä ne veroilmoituksessa.

Verotettavien tulojen ilmoittaminen onkin perustunut yleishyödyllisten yhteisöjen osalta erittäin suuressa määrin luottamukseen ja yhteisöjen

²²⁸ http://www.vero.fi/?article=5501&domain=VERO_MAIN&path=5,40,89,98&language=FIN, luettu 4.11.2009.

omaan harkintaan. Tämä on lisäksi tapahtunut tilanteessa, jossa säännökset ovat erittäin tulkinnanvaraiset. Luottamus ja verovelvollisten asiantuntemus ovat selviä riskejä: Kun osa yhteisöistä on ollut huonosti perillä verotuksen yksityiskohdista, ei säädettyä ilmoitusvelvollisuutta ole aina täytetty. Verotettavia tuloja on jätetty myös tietoisesti ilmoittamatta, ja tuloja on jäänyt siitä syystä verottamatta.²²⁹

Edellä sanotun lisäksi myös verovalvonnan vähäisyydellä on ollut merkitystä siihen, missä määrin verotettavat tulot ovat tulleet verotetuiksi. Verovalvontaa on luonnehdittu lähes poikkeuksetta vähäiseksi. Esimerkiksi kansalaisvaikuttamisen työryhmä totesi vuonna 2006, että ”viime vuosiin saakka yhdistysten ja säätiöiden verovalvonta on ollut melko kevyttä” ja että ”yhdistyksiä ja säätiöitä ei ole juurikaan valvottu verotuksessa”.²³⁰

Veronmaksajain Keskusliiton lakiasianjohtaja toteaa puolestaan, että ”yhdistykset unohdettiin totaalisesti 80- ja 90-luvuilla. ... Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksessa oli aikaisemmin luvattoman paljon puutteita ja verotettavia tuloja jäi kiistatta verottamatta.” Hänen mukaansa ”valitettavasti myös hämärän rajamailla liikkuvat ”yrittäjät” huomasivat tämän. Rekisteröidyn yhdistyksen perustaminen avasi mahdollisuuden rahankeuruuseen ja erilaisiin julkisiin tukiin. Kaiken tämän saattoi vielä tehdä verottajan haukankatseen ulkopuolella”.²³¹

Valvonnan vähäisyyttä on perusteltu fiskaalisen intressin vähäisyydellä. Toisaalta esimerkiksi kansalaisvaikuttamisen työryhmä toteaa tilanteen muuttuneen: toiminta oli ”joitakin vuosikymmeniä sitten” perinteistä yhdistys- ja järjestötoimintaa, johon ei liittynyt fiskaalista intressiä. Valvontaintressi on sittemmin kasvanut, koska yhteisöjen varainhankinta on kehittynyt yhä selvemmin elinkeinotoiminnan suuntaan ja koska samoille toimialoille on myöhemmin syntynyt myös yritystoimintaa, jolloin kilpailunäkökohdat ovat korostuneet.²³²

Valvontatarvetta merkitsee myös se, että yhteisöjen toiminta saattaa muuttua vuosien mittaan, toiminta on alkanut yleishyödyllisenä, mutta yleishyödyllisyys hiipuu pikkuhiljaa. Tällaisissa tilanteissa yhteisöt eivät miellä useinkaan toimintansa muuttunutta luonnetta, tarvetta ilmoittaa

²²⁹ OM 2006:14,52.

²³⁰ OM 2006:14,46 ja 52. Valtiontalouden tarkastusvirasto on vuonna 1997 antamassaan tarkastuskertomuksessa todennut, että valvonta on ollut vähäistä eikä se ole ollut systemaattista. Sillä ei ole ollut myöskään ennalta ehkäisevää vaikutusta esimerkiksi kirjanpidon ja hallinnon hoitamisen osalta. (VTV 1997, 10 ja 25).

²³¹ Taloustaito Yritys 2/2008, 89.

²³² OM 2006:14,46. Valtiontalouden tarkastusvirasto toteaa vuonna 1997 antamassaan tarkastuskertomuksessa yhteisöjen verotuksellisen merkityksen kasvaneen, kun vuonna 1994 palvelut tulivat arvonlisäverotuksen piiriin (VTV 1997, 25).

muutoksista verottajalle ja eivät ehkä lisäksi hyväksy verottajan muutoksia verokohteluun.

Yhteisön yleishyödyllisyyden kriteerien on verotusmenettelylain mukaan täytettävä vuosittain. Edellä kerrotusta syystä tämä tapahtuu käytännössä erittäin vaihtelevasti ja jopa hyvinkin pitkin aikavälein.

Onkin epäselvää, minkä säätiön tosiasiallisen toiminnan ja minkä ajankohdan perusteella verottaja tekee päätöksensä yksittäisen säätiön yleishyödyllisyydestä. Säätiölaissa tai verolainsäädännössä ei myöskään ole säädetty velvollisuutta toimittaa veroviranomaisille tietoa sääntömuutoksista. On selvää, että mainitut seikat vaikeuttavat valvontaa ja valvonnan tehokkuus kärsii.²³³

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa Verohallitus ilmoittaa suorittaneensa säätiöiden verovalvontaa niissä puitteissa, joihin lainsäädäntö ja käytettävissä olleet resurssit ovat antaneet mahdollisuuden. Yhdistysten ja säätiöiden verovalvontahanke on toteutettu vuosina 2006–2009, niiden verotus on keskitetty kahteen yritysverotoimistoon, ja veroilmoituslomake on uudistettu vuonna 2007.

Verohallitus toteaa edelleen, että aktiivisen verovalvonnan ulkopuolella ovat ne verovelvolliset, jotka on jonakin vuonna verotusta toimitettaessa todettu yleishyödyllisiksi ja joilla ei ole tuolloin ollut veronalaista tuloa. Näille yhteisöille Verohallinto ei lähetä vuosittain veroilmoitusta täytettäväksi ja palautettavaksi. Yhteisön on kuitenkin oma-aloitteisesti annettava veroilmoitus, jos toiminnan luonne muuttuu niin, ettei yhteisö ole enää yleishyödyllinen tai sillä on veronalaista elinkeino- tai kiinteistötuloa.

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa myös valtiovarainministeriö mainitsee verolomakkeiden uudistamisen sekä yhdistysten ja säätiöiden verovalvontahankkeen. Ministeriön mukaan hankkeessa on vuosien 2006–2009 aikana tarkastettu 345 verovelvollista. Näitten tarkastusten perusteella elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaiset ehdotetut lisäykset tuloon olivat noin 25,4 miljoonaa euroa ja arvonalisäverolain mukaiset maksuunpanot noin 3,9 miljoonaa euroa. Niin sanotusti pimeänä maksettuja palkkoja havaittiin 6,8 miljoonaa euroa sekä niihin liittyviä ennakkoveroja ja sosiaaliturvamaksuja 1,5 miljoonaa euroa. Peitetyt osinkoja ehdotettiin lisättäväksi tuloon 2,9 miljoonaa euroa.

²³³ Ks. Pykäläinen-Syrjänen, 153.

3.4.18 Yleishyödyllisyyden edellytykset ja valvonta Ruotsissa

Ruotsissa on yli 20 000 säätiötä.²³⁴ Ruotsin tuloverolain²³⁵ mukaan säätiön tulee olla yleishyödyllinen voidakseen päästä edullisemman verotuksen piiriin. Yleishyödyllisenä säätiö on verovelvollinen vain elinkeinotoiminnastaan. Tuloverolaissa on säädetty kolme vaatimusta, jotta säätiötä voitaisiin pitää yleishyödyllisenä. Skatteverket (jäljempänä verolaitos) on antanut tarkemmat soveltamisohjeet. Tuloverolain vaatimukset koskevat säätiön

1. tarkoitusta (ändamålskravet)
2. toimintaa (verksamhetskravet)
3. tarkoituksen toteuttamista (fullföljdskravet) (7 kap, 3 §).

Tuloverolaissa on säädetty kuusi tarkoitusta, jotka ainoastaan ovat yleishyödyllisiä; muita tarkoituseriä toteuttavat säätiöt eivät ole yleishyödyllisiä ja siten niitä verotetaan kaikista tuloistaan.²³⁶ Säätiön pääasiallisena tarkoituksena tulee olla lasten hoidon ja kasvatuksen edistäminen, opetuksen ja koulutuksen avustaminen, avuntarpeessa olevien auttaminen, tieteellisen tutkimuksen edistäminen, pohjoismaisen yhteistyön edistäminen ja Ruotsin puolustuksen vahvistaminen yhteistyössä joko Puolustusvoimien tai muun viranomaisen kanssa (7 kap, 4 §). Tuloverolaissa on siis rajattu yleishyödylliset tarkoitukset ja lisäksi täsmennetty se rooli, joka säätiöllä on oltava kussakin nimenomaisessa tarkoituksessa (edistää/avustaa/vahvistaa/yhteistyössä armeijan tai viranomaisen kanssa jne.) ollakseen yleishyödyllinen ja saadakseen edullisemman verokohtelun.

Tuloverolain mukaan ei riitä, että säätiö jollain valitsemallaan tavalla tai valitsemassaan laajuudessa toimii laissa säädetyn tarkoituksen toteuttamiseksi. Tuloverolaissa säädetty toimintavaatimus tarkoittaa, että säätiön toiminnan tulee yksinomaan tai lähes yksinomaan palvella laissa säädettyä tarkoitusta (7 kap. 5 §). Verolaitoksen ohjeen mukaan tämä tarkoittaa, että säätiön toiminnassaan edistämien päämäärien on oltava 90–95 prosenttisesti lailla säädettyjä.

Tuloverolaissa on pyritty varmistumaan siitä, että säätiön yleishyödyllinen toiminta näkyy myös säätiön varojen käytössä ja verotuella saadaan

²³⁴ EFC 2008.

²³⁵ *Inkomstskattelag 1999:1229* (<https://lagen.nu/1999:1229>, luettu 16.11.2009).

²³⁶ *Tällaisia muita säätiöitä ovat esimerkiksi perhesäätiöt, liiketoimintaa harjoittavat säätiöt, useimmat yrityssidonnaiset säätiöt ja muita kuin laissa määriteltyjä tarkoituseriä edistävät säätiöt* (Skatteverket 2009, 7).

myös taloudellisesti mitattavissa oleva vastine. Tuloverolaisissa on nimitäin säädetty myös toteuttamisvaatimus, jonka mukaan säätiön on muuttaman vuoden mittaisen seurantajakson aikana harjoitettava yleishyödyllistä toimintaa siinä laajuudessa, joka jokseenkin vastaa säätiön omaisuuden tuottoa (7 kap, 6 §). Verolaitoksen ohjeessa on tarkennettu tämän tarkoitettavan sitä, että säätiön on viiden vuoden seurantajakson kuluessa käytettävä vähintään 80 prosenttia nettotuotoistaan laissa määrättyyn tarkoitukseen. Tämä tuottojen käyttövaatimus koskee säätiön omaisuuden todellista tuottoa (ei siten esim. omaisuuden myyntiä, avustuksia ja lahjoituksia).

Ei-yleishyödyllisen, ts. kaikista tuloistaan verovelvollisen, säätiön tulee tehdä veroilmoitus aina, kun tulot ovat yli 100 kruunua, ja yleishyödyllisen säätiön silloin, kun sen verotettavat tulot ovat yli 100 kruunua. Lisäksi yleishyödylliset säätiöt joutuvat vuosittain tekemään verottajalle ilmoituksen kaikista verovapaista tuloistaan, jotta verottaja voi varmistua näiden tulojen verovapaudesta.

Myös yleishyödyllisen yhdistyksen on täytettävä kerrotut kolme vaatimusta.²³⁷ Verolaitos voi hyväksyä laissa säädetyistä syistä²³⁸ yhdistykselle luvan poiketa vaatimuksesta käyttää vähintään 80 prosenttia yleishyödyllisiin tarkoituksiin. Poikkeuslupa voidaan kuitenkin myöntää korkeintaan viideksi vuodeksi, ja verottaja voi tällöin vaatia yhdistykseltä vakuuden veronmaksuvelvollisuuden varalta.

Yleishyödyllisen yhdistyksen ns. verovapaiden liiketulojen verovapaus ei ole itsestäänselvyys, vaan liiketulojen verokohtelu ratkeaa liiketulojen rakenteen perusteella. Verottaja tekee ns. pääasiallisuusarvioinnin. Jos tällöin vähintään noin 75 prosenttia liiketuloista on verovapaita tuloja²³⁹, ovat kaikki liiketulot verovapaita. Sen sijaan jos yli 25 prosenttia liiketuloista koostuu muista kuin verovapaista liiketuloista, muuttuvat myös bingo-, kirpputori-, palvelujen myynti jäsenille jne. verotettaviksi tuloiksi. Valtaosan liiketulosta on siten oltava perinteisiä aatteellisen toiminnan rahoitusmuotoja, mikäli yhdistys haluaa säilyttää liiketoimintansa verovapaana ja saada siten julkista tukea toimintaansa verotukien muodossa.

²³⁷ Yhdistyksille on tuloverolaisissa säädetty laajemmat yleishyödylliset tarkoitukset kuin vastaaville säätiöille (myös mm. uskonnolliset, hyväntekeväisyys-, sosiaaliset, poliittiset, urheilu-, taide- tai kulttuuritarkoitukset). Yleishyödyllisille yhdistyksille on myös neljäs vaatimus: jäsenyyden avoimuus.

²³⁸ Poikkeuslupa on mahdollista saada muun muassa silloin, kun yleishyödyllinen yhdistys aikoo hankkia kiinteistön tai tilat aatteellisen toiminnan käyttöön taikka rakentaa tai korjata yhdistyksen käyttämät tilat.

²³⁹ Verovapaita tuloja ovat esimerkiksi bingo, arvonnat, kirpputorit, keräyskampanjat, juhlat, palvelujen myynti jäsenille ja sellainen liiketoiminta, jolla läheinen yhteys yleishyödylliseen tarkoitukseen (vrt. Suomen TVL 23 § 3).

Kerrotunlainen pääasiallisuusarviointi on omiaan myös vähentämään yleishyödyllisten yhteisöjen kilpailua vääristäviä vaikutuksia.²⁴⁰

Jokaisen yhdistyksen täytyy tehdä veroilmoitus, kun sen tulot ovat yli 100 kruunua, ja yleishyödyllisen, jos sen verotettavat tulot ovat yli 15 000 kruunua.

Suomeen verrattuna Ruotsissa on tuloverolaissa asetettu selvästi tiukemmat ja selkeämmät säännökset yhteisön yleishyödyllisyydelle. Tällöin veroviranomaisilla on myös selkeämmät perusteet ohjata verotusta ja valtion veromenetyksiä sekä tehdä yksittäistapauksia koskevia ratkaisuja. Selkeä lainsäädäntö luo paremmat edellytykset ja intressin – myös fiskaalisen – valvoa verotusta.

Ruotsin tuloverolaki lähtee siitä, että yleishyödyllisyyden arviointi on kokonaisarviointia, jossa jo lähtökohtaisesti yhteiskunta varmistaa, että se saa panostuksensa, veromenetyksen, vastineeksi riittävästi hyötyä. Yhteisön on käytettävä tuotoista julkisen vallan määrittelemä osuus niihin tarkoituksiin, joita lainsäätäjällä on pitänyt yleishyödyllisinä. Näin ollen säätiöiden omat toimintapoliittiset linjaukset eivät ole yhtä keskeisiä valtion veromenetyksen synnyn ja suuruuden kannalta kuin Suomessa. Yhteisö voi aina toimia ja käyttää varansa muulla haluamallaan tavalla, mutta sitä ei tueta silloin veroedulla.

Veroviranomaisen mahdollisuus vaatia vakuus on yksi keino varmistua siitä, että verotuella saadaan tarkoitettu vastine.

Yhteisöjen verovalvonta poikkeaa huomattavasti Suomesta; luottamuksen asemasta yhteisöjä valvotaan vuosittain ja niiden edellytetään tekevän selkoa verollisista ja verottomista tuloistaan – silloinkin kun tulot ovat vähäiset.

²⁴⁰ *Skatteverket 2009. Verotusohjeen esimerkissä yhdistyksen lumenajosta saama tulo oli verotettavaa liiketuloa, koska lumenajolla ei ole luonnollista yhteyttä (mihinkään) yhdistyksen yleishyödylliseen toimintaan eikä sitä pidetä aatteellisen toiminnan rahoitusmuotona, kuten bingoa, arpajaisia, jäsenmaksuja jne. Suomessa ei ole vastaavia vaatimuksia, vaan esimerkiksi urheiluseurat voivat tarjota muuttopalveluita verovapaasti ja kynnys katsoa muuttopalvelut elinkeinotoiminnaksi on korkea.*

3.5 Säätiöt ja veronhuojennukset

3.5.1 Huojennuksen tavoitteet

Eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain (680/1976, jäljempänä huojennuslaki) mukaan yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen tulo, joka tuloverolain mukaan on veronalaista, voidaan tuloverotuksessa katsoa joko kokonaan tai osittain verovapaaksi. Huojennus voidaan myöntää sekä elinkeinotoiminnan tulon että kiinteistötulon verosta.²⁴¹

Huojennuslain mukaan veronhuojennus voidaan myöntää silloin, kun sitä voidaan pitää perusteltuna yhteisön toiminnan yhteiskunnalle tuottamaan etuun nähden. Huojennusta harkittaessa otetaan huomioon, missä määrin yhteisön varoja ja tuloja käytetään yhteiskunnan näkökulmasta tärkeään yleishyödylliseen toimintaan. Samalla on otettava huomioon se, merkitseekö yhteisön tiettyä liiketoimintaa koskeva veronhuojennus vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille sellaista haittaa, joka ei ole vähäinen (huojennuslaki, 2 §).

Huojennuspäätökset teki aluksi valtiovarainministeriö tai valtioneuvosto. Valtioneuvosto teki päätökset silloin, kun valtiovarainministeriö ei katsonut voivansa yhtyä verovapauslautakunnan lausuntoon asiassa. Vuosina 1994–2004 päätökset teki Verohallitus, ja nykyisin huojennuspäätökset tehdään Itä-Suomen veroviraston Savo-Karjalan yritysverotoimistossa.

Ennen huojennuksen myöntämistä uudelle hakijayhteisölle tai yhteisölle, jonka olosuhteissa on tapahtunut olennainen muutos, veroviraston on hankittava lausunto yleishyödyllisten yhteisöjen verovapauslautakunnalta (huojennuslain 4 §:n 1 momentti). Lautakunnan lausunto pyydetään käytännössä vain uusista hakijoista.

Lautakunnassa ovat olleet edustettuina valtio ja kunnat veronsaajina sekä useita edunsaajatahoja.²⁴² Elinkeinoelämän, yritystoiminnan tai kilpailu-

²⁴¹ Jos kiinteistöä on käytetty pääasiallisesti yleiseen ja yleishyödylliseen tarkoitukseen, voidaan muusta käytöstä saatu kiinteistötulo katsoa verovapaaksi (ks. huojennuslain 1 §:n 2 mom.).

²⁴² Lautakunnassa on ollut edustettuina valtiovarainministeriö, Suomen Kuntaliitto, 5 puoluetta ja 3 järjestöä. (Yleishyödyllisten yhteisöjen verovapauslautakunnan kokoonpanon määrääminen 28.2.2009 päättyväksi nelivuotiskaudeksi, VM 25.2.2005, VM050:00/2004). Yleishyödyllisten yhteisöjen verotustyöryhmä ehdotti, että lautakunnan kokoonpanossa on huomioitava jatkossa myös elinkeinoelämän ja kilpailuneutraaliteettiin liittyvä asiantuntemus (VM 31/2009, 94). Uusi lautakunta asetettiin 7.12.2009, ja sen toimikausi jatkuu asettamispäivästä 30.11.2013 saakka. Sen puheenjohtaja edustaa valtiovarainministeriötä, varapuheenjohtaja työ- ja elin-

asioiden tuntemusta ei lautakunnassa ole, vaikka lain mukaan huojennuksia myönnettäessä on otettava huomioon elinkeinonharjoittajille aiheutuvat haitat ja vaikka lautakunnan jäseniä määrättäessä on pyrittävä siihen, että erilaisia yhteiskunnallisia näkemyksiä edustavat ryhmät tulevat siinä mahdollisimman tasapuolisesti edustetuiksi (huojennuslain 5 §:n 2 momentti).

Huojennuslaki säädettiin, kun tulo- ja varallisuusverolain voimaantulon myötä yleishyödylliset yhteisöt olivat joutuneet verovelvollisiksi liiketuloistaan. Hallituksen esityksen mukaan yhteisöjen erilaista verotuksellista kohtelua ei voitu kaikissa tapauksissa pitää perusteltuna: osa yhteisöistä rahoitti toimintansa verovapailla tuloilla (esimerkiksi osingot ja korot).²⁴³

Lailla ei ollut tarkoitus yleisesti muuttaa yleishyödyllisten yhteisöjen asemaa, vaan sen tarkoitus oli, että veronhuojennus koskisi harvoja yhteisöjä. Myös eduskunta edellytti vastauksessaan, että veronhuojennusten myöntämisessä noudatetaan pidättyväisyyttä.

Hallituksen esityksessä todettiin, että huojennuksen myöntäminen ei pääsääntöisesti olisi mahdollista, jos yhteisön tuloja ei käytetä pääasiallisesti yleishyödylliseen toimintaan. Tarkoituksena oli välttää muille elinkeinonharjoittajille aiheutuvaa kilpailuhaittaa. Veronhuojennuksia on kuitenkin voitu käytännössä myöntää myös sellaisille yhteisöille, jotka käyttävät varansa ja tulonsa elinkeinotoimintana pidettävän toiminnan harjoittamiseen.²⁴⁴

Hallituksen esityksessä korostettiin, että verotuksen toimittaminen on oikeusharkintaan perustuvaa hallintotoimintaa, mutta sen sijaan huojennusten myöntämisessä on kyse tarkoituksenmukaisuusharkinnasta: kysymys yhteiskunnallisesti merkittävästä toiminnasta ja sen harjoittamisen riittävästä laajuudesta perustuu yhteiskunnalliseen arvostukseen.²⁴⁵ Huojennuslaki antaa erittäin laajan harkintavallan.

Veronhuojennuksen myöntäminen on sekä lain sanamuodon että perustelujen mukaan tarkoitettu tarkoituksenmukaisuusharkinnaksi. Huojennusmenettelyssä käytetyn harkinnan luonne on muuttunut aikojen saatossa. Muutosta on Verohallinnosta kuvattu toteamalla huojennusten myöntämisestä tulleen ”puoliautomaattista”: huojennus myönnetään, mikäli

keinoministeriötä, kaksi jäsentä Suomen Kuntaliittoa, neljä jäsentä eri puolueita ja kolme eri järjestöjä (VM096:00/2009).

²⁴³ HE 47/1976 vp.

²⁴⁴ VM 31/2009, 90, KHO 2009:5. Jo 1980-luvulla kiinnitettiin huomiota siihen, että huojennuksia oli myönnetty, vaikka liiketoiminta oli ollut hyvin laajaa suhteessa yleishyödylliseen toimintaan eikä liiketoiminta myöskään ollut tuottanut tuloja yleishyödyllisessä toiminnassa käytettäväksi (Valtiovarainministeriö 1984, 21).

²⁴⁵ HE 47/1976 vp. Myös yleishyödyllisten yhteisöjen verotustyöryhmä toteaa huojennusten myöntämisen perustuvan laajaan harkintavaltaan. (VM 31/2009, 94).

huojennuslaissa säädetyt edellytykset täyttyvät, toisaalta sitä ei evätä sillä perusteella, että huojennusta ei pidettäisi tarkoituksenmukaisena ”yhteisön toiminnan yhteiskunnalle tuottamaan etuun nähden”. Viimeksi mainitulla seikalla lienee ollut painoarvoa silloin, kun päätöksenteko aikanaan on tapahtunut valtiovarainministeriö- ja valtioneuvostotasolla.

Huojennuksen myöntäminen ei perustu myöskään taloudellisen tuen tarpeeseen. Huojennuksen piirissä on vuonna 2008 ollut muun muassa kolme sellaista säätiötä, jotka kuuluvat Suomen kymmenen varakkaimman säätiön joukkoon.

3.5.2 Huojennusta koskevien tietojen julkisuus

Huojennuslakia säädettäessä huojennusta pidettiin niin olennaisena poikkeamisena verotusjärjestelmästä, että sen parlamentaarista valvontaa pidettiin välttämättömänä. Eduskunnalle esitettiinkin joka vuosi luettelo veronhuojennuksen saajista ja kunkin huojennusvuosista. Luettelo sisältyi hallituksen kertomukseen valtiovarain hoidosta ja tilasta. Sen esittämisestä kuitenkin luovuttiin vuoden 1994 jälkeen.

Nykyään Savo-Karjalan verovirasto ylläpitää vastaavaa julkista luetteloa. Luettelo ja sen tiedot ovat saatavissa vain ottamalla yhteyttä Savo-Karjalan verovirastoon, sillä se ei ole esimerkiksi Verohallinnon Internet-sivuilla. Huojennuksen saajia koskevia tiedusteluja tehdään verovirastoon vain muutama vuodessa. Yksi syy tähän on julkisen, ja siten saatavissa olevan, tiedon niukkuus ja siitä johtuva tiedon vähäinen käyttöarvo.

Verotietojen julkisuudesta annetun lain (1346/1999, 6 §:n 1 momentin 3 kohta) mukaan ainoa julkinen tieto veronhuojennuksista on huojennuksen saaneen yhteisön nimi sekä tieto siitä, mitä verovuosia huojennus koskee. Muut tiedot ovat salassa pidettäviä.

Muiden elinkeinonharjoittajien ja esimerkiksi kilpailevan yritystoiminnan kannalta olisi merkitystä huojennuksensaajan nimen ja verovuosien ohella myös sillä, onko huojennus myönnetty elinkeinotoiminnasta ja/vai kiinteistötulosta, onko se ollut osittainen vai täydellinen sekä mikä on huojennuksen rahallinen arvo. Kaikki nämä itse huojennusta koskevat tiedot ovat kuitenkin salassa pidettäviä, ja siten elinkeinonharjoittajilla ei ole edellytyksiä arvioida huojennuksesta aiheutuvaa kilpailuhaittaa tai sitä, onko viranomaisen ottanut huojennusta myöntäessään riittävästi huomioon laissa tarkoitettujen muille aiheutuvan kilpailuhaitan.

Julkisten tietojen vaikea saatavuus ja niiden niukkuus merkitsevät, että elinkeinonharjoittajien ohella myöskään muilla ulkopuolisilla tahoilla ei ole edellytyksiä arvioida sitä, onko huojennuksia myönnetty laissa säädetyllä tavalla muun muassa siten, että huojennusta voidaan pitää perusteltuna

yhteisön toiminnan yhteiskunnalle tuottamaan etuun nähden. Kun huojennusmenettelyn muodossa verovirasto myöntää hakemuksesta harkinnanvaraista tukea elinkeinotoimintaan ja sen saajina ovat yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavat yleishyödylliset yhteisöt, voisi tuen nykyistä suurempaa läpinäkyvyyttä pitää perusteltuna.

3.5.3 Huojennuksia koskeva tilasto- ja tutkimustieto

Yksittäisiä veronhuojennuksia koskevat julkiset tiedot ovat niukat, kuten edellä on selostettu. Asian merkitystä korostaa se, että veronhuojennuksista ei ole myöskään yleisempää tilasto- tai seurantatietoa. Huojennusasioiden käsittelytietoja saatetaan kerätä päätösmaksujen määräämistä tai veroviraston töiden resursointia varten, mutta niitä ei kerätä systemaattisemmin tilastointia varten tai vero-, kilpailu- tai elinkeinopoliittisiin tarpeisiin taikka huojennusmenettelyn arviointiin. Tietoa ei ole saatavissa esimerkiksi huojennetun elinkeinotoiminnan volyymeistä, toimialoista ja kehitymisestä tai verotukien/valtion veromenetysten määristä. Tietoa ei kerätä myöskään esimerkiksi siitä, missä määrin huojennetut yhteisöt ovat käyttäneet tulojaan yhteiskunnalle tärkeään toimintaan tai mitä vaikutuksia huojennuksilla on saatu yhteiskunnassa aikaan (vrt. huojennuslain 2 §).

Huojennusten on sanottu olevan erityisen merkittäviä sosiaali- ja terveysalalla toimiville yhteisöille. Sosiaalialan ohella huojennuksen hakijat ovat useimmiten olleet urheiluseuroja tai edustaneet nuoriso-, kulttuuri- ja poliittista toimintaa.²⁴⁶ Veronhuojennukset näyttäisivät kohdentuvan usealle sellaiselle toimialalle, joilla yritystoiminta on lisääntynyt.

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotustyöryhmälle vuonna 2009 kerättyjen tietojen mukaan huojennuspäätöksiä on tehty vuosina 2007–2008 yhteensä 420. Huojennettu elinkeinovero on ollut keskimäärin noin 7 900 euroa ja huojennetun elinkeinotoiminnan liikevaihto 230 000 euroa. Työryhmän mietinnössä esitetään edellä mainittuina vuosina huojennettujen verojen euromäärien prosenttijakauma suuruusluokittain mutta ei huojennusten yhteenlaskettua rahamääräistä arvoa.²⁴⁷

Tarkastuksen kuluessa on Savo-Karjalan verovirastosta esitetty arvio, että voimassaolevien veronhuojennusten arvo on noin 4 miljoonaa euroa vuodessa. Vuonna 2008 huojennuspäätös on koskenut 682:ta yhteisöä, joista säätiöitä oli 23.

²⁴⁶ VM 31/2009, 91–92.

²⁴⁷ Päätöksistä on 65 prosenttia ollut sellaisia, että huojennettu vero on ollut korkeintaan 3 000 euroa, ja 10 prosentissa huojennettu vero on ollut 10 000 euroa tai suurempi. (VM 31/2009, 91).

Voimassa olevien huojennusten määrä on kerrotun mukaan kasvanut sen jälkeen, kun huojennusasiat lokakuussa 2004 siirrettiin Savo-Karjalan verovirastoon (siirrettäessä voimassa noin 550 kpl). Savo-Karjalan veroviraston linjan sanotaan kuitenkin olevan tiukempi kuin aiempi huojennuskäytäntö ja sen mukaisesti kielteisten päätösten osuuden kasvaneen. Myönteisten huojennuspäätösten lukumäärä on kuitenkin kasvanut, koska hakemuskäärät ovat kasvaneet vielä enemmän.

Huojennushakemusten lukumäärää on lisännyt se, että yleishyödyllisten yhteisöjen elinkeinotoiminta on lisääntynyt ja verovalvonnan tehostumisen seurauksena elinkeinotoimintaa on yhä useammin alettu verottaa. Verohallinnosta on arvioitu, että paineet veronhuojennusmenettelyn hyväksikäyttöön ovat mainituista syistä lisääntymässä.

3.5.4 Huojennuskäytäntö

Veronhuojennus voidaan myöntää enintään viideksi vuodeksi kerrallaan (huojennuslain 4 §:n 1 momentti), mutta sen kokonaisuimmisaikaa ei ole säädetty. Myönnettyjen huojennusten kokonaiskestoista ei ole olemassa selvityksiä, mutta näyttää kuitenkin siltä, että veronhuojennuksesta on voinut muodostua pysyväisluonteinen, jopa vuosikymmenten mittainen etu. Tätä kuvaavat seuraavat esimerkit:

- Vuonna 2008 on veroa huojennettu useilta sellaisilta yhteisöiltä, jotka olivat saaneet huojennuksen ensimmäisen kerran jo heti lain tultua voimaan vuonna 1976, siis yli 30 vuotta sitten. Näiden joukossa on kolme säätiötä, joista yksi kuuluu Suomen 10 varakkaimman säätiön joukkoon.²⁴⁸
- Vuonna 1994 esitettiin eduskunnalle viimeisen kerran luettelo veronhuojennuksen saajista.²⁴⁹ Tuolloin veronhuojennuksen piirissä olleista 246 yhteisöstä oli 42 huojennuksen piirissä vielä vuonna 2008 eli 15 vuotta myöhemmin.
- Vuonna 2008 veronhuojennuksen saajissa oli 3 sellaista säätiötä, jotka ovat Suomen 10 varakkaimman säätiön joukossa (näistä yhden omaisuuden kirjanpitoarvo oli yli 200 miljoonaa euroa).²⁵⁰

Huojennuslain voimaan tultua yksi ensimmäisiä veronhuojennuksen saajia oli Lasten Päivän Säätiö, joka vapautettiin elinkeinotoiminnan tuloverosta

²⁴⁸ *Luettelo huojennuksen saajista 2008, Hallituksen kertomus 1977 ja Säätiötutkimus 2006, 17.*

²⁴⁹ *Hallituksen kertomus 1993.*

²⁵⁰ *Luettelo huojennuksen saajista ja Säätiötutkimus 2006, 17.*

verovuodelta 1975. Savo-Karjalan verovirastosta saatavan julkisen luettelolon mukaan Lasten Päivän Säätiölle on myönnetty veronhuojennus edelleen vuosiksi 2008–2012. Säätiön elinkeinotoiminta tulee toimineeksi elinkeinoverosta vapautettuna jo lähes 40 vuotta, mikäli sen huojennus on ollut voimassa kaikki välivuodet.

Vuonna 1975 Lasten Päivän Säätiö sai rahamääräisesti selvästi suurimman veronhuojennuksen,²⁵¹ joka vastaa 67 000 euroa vuoden 2008 rahanarvossa²⁵². Kun säätiön veronhuojennus on nykyään noin 1,5 miljoonaa euroa vuodessa säätiön julkisuudessa esittämien tietojen mukaan,²⁵³ on vuotuisen verotuen reaaliarvo kasvanut noin 22-kertaiseksi reilussa 30 vuodessa. Säätiön elinkeinotoiminnan volyyymi ja sen vuosittain saaman verotuen arvo ovat kuluneiden vuosikymmenien mittaan paisuneet toisiin mittasuhteisiin kuin huojennuslain tullessa voimaan.

Lasten Päivän Säätiö on myöntänyt vuonna 2007 avustuksia lastensuojelutyöhön 2,8 miljoonaa euroa ja vuonna 2008 noin 2,9 miljoonaa euroa. Säätiö itse on saanut veronhuojennuksen muodossa yhteiskunnalta tukea noin 1,5 miljoonaa euroa, siis yli puolet jakamiensa avustusten määrästä.

Hallituksen esityksen perusteluissa todettiin, että lailla ei ole tarkoitus yleisesti muuttaa yleishyödyllisten yhteisöjen asemaa vaan veronhuojennus koskisi harvoja yhteisöjä. Käytännössä huojennusmenettely näyttää muuttaneen pysyvästi verokohtelua osassa yhteisöistä ja vapauttaneen ne jopa kokonaan elinkeinotoiminnan ja kiinteistötulojen veroista.

Huojennuksesta koituva taloudellinen etu on sitä suurempi, mitä laajempaa ja voitollisempaa elinkeinotoiminta on ja mitä kannattavampaa kiinteistöjen vuokraustoimintaa säätiö harjoittaa. Elinkeinotoimintaan kohdistuvat veronhuojennukset voivatkin olla huomattavan suuria verrattuna työ- ja elinkeinoministeriön hallinnonalalla myönnettäviin yritystukiin. Yritystuet ovat olleet vain poikkeuksellisesti esimerkiksi niin suuria kuin Lasten Päivän Säätiölle myönnetty veronhuojennus (1,5 miljoonaa euroa).²⁵⁴ Päätösvalta suuremmissa yritystuissa on pidätetty työ- ja elinkeinoministeriölle, joten niistä eivät päätä esimerkiksi alueelliset ELY-keskukset. Veronhuojennuksen myöntää sen suuruudesta riippumatta Savo-Karjalan verovirastossa toimiva linjajohtaja. Yritystuki myönnetään

²⁵¹ Lasten Päivän Säätiön huojennuksen arvo oli 899 805 markkaa; toiseksi suurin huojennus oli 414 000 markkaa. (Hallituksen kertomus 1977, 257).

²⁵² Tilastokeskuksen rahanarvonkerroin 1860–2008, elinkustannusindeksi.

²⁵³ Esim. Taloussanomat 16.5.2008, Helsingin Sanomat 7.8.2008 ja Kauppalehti 3.9.2009.

²⁵⁴ Työ- ja elinkeinoministeriön hallinnonalalla vuonna 2008 myönnettyistä yritystuista on kaksitoista ollut vähintään yksi miljoona euroa ja näistä viisi vähintään 1,5 miljoonaa euroa.

tiettyyn yksittäiseen, yksilöityyn hankkeeseen, ei yleisesti toiminnan tarkoitusperien toteuttamiseen ja useiksi vuosiksi.

3.5.5 Huojennuskäytäntö ja kilpailuvaikutukset

Yleisin veronhuojennuksen hylkäämisen syy on se, että yhteisöä ei ole pidetty laissa tarkoitettuna yhteiskunnallisesti merkittävää yleishyödyllistä toimintaa harjoittavana yhteisönä, koska sen toiminta on muodostunut suurelta osin elinkeinotoiminnasta tai muusta kuin yleishyödyllisenä pidettävästä toiminnasta.²⁵⁵

Hakemuksia on hylätty myös siksi, että veronhuojennuksen on katsottu aiheuttavan vähäistä suurempaa kilpailuhaittaa. Verotus- ja oikeuskäytännössä on kuitenkin varsin harvoin päädytty siihen, että laissa tarkoitettu kilpailuhaitta toteutuisi veronhuojennuksia myönnettäessä. Huojennusten myöntäminen on muodostunut pääsäännöksi, vaikka kyse on erityislainsäädännöstä ja poikkeuksesta normaalista veronalaisuudesta.²⁵⁶

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen valossa näyttää siltä, että huojennus tulee evätä vain sellaisissa tilanteissa, joissa huojennusta hakevan yhteisön toiminta kilpailee konkreettisesti samoista asiakkaista. Tällöinkin huojennus on voitu myöntää, jos huojennusta hakevan yhdistyksen osuus markkinoista ei ole merkittävä suhteessa elinkeinonharjoittajan markkinaosuuteen.²⁵⁷ Kun kilpailuhaitan arvioinnissa on ratkaisevaa kilpailu konkreettisesti samoista asiakkaista, on vähäistä suurempaa kilpailuhaittaa melko mahdollon osoittaa niissä tapauksissa, joissa huojennusta hakeva yhteisö on toiminut verovapaasti jo vuosia tai vuosikymmeniä ja sen markkina-asema on muodostunut sellaiseksi, että kilpailevan toiminnan syntyminen on estynyt.

Huojennuslain ja -käytännön kilpailuhaitta-käsite on konkreettisempi sekä ajallisesti, paikallisesti ja toiminnallisesti rajatumpi kuin esimerkiksi Kilpailuviraston näkemys kilpailuhaitasta. Kilpailuviraston mukaan kilpailuhaitan arvioinnissa olisi otettava huomioon paitsi samassa kunnassa toimivat vastaavaa toimintaa harjoittavat elinkeinonharjoittajat myös muun muassa:

- potentiaaliset kilpailijat tai niiden estyminen (nykyisten toimijoiden toiminta voi olla muunnettavissa tai laajennettavissa, verotuki voi myös estää uusien yritysten syntymisen)

²⁵⁵ VM 31/2009, 91.

²⁵⁶ VM 31/2009, 89 ja 91.

²⁵⁷ VM 31/2009, 89–90 ja 94.

- asiakkaiden preferenssit: eri hyödykkeet kilpailevat keskenään ja myös korvaavat toisiaan
- markkinoiden relevantti maantieteellinen laajuus; arvioitavan markkina-alueen olisi oltava riittävän laaja niin asiakkaiden kuin palveluntuottajien kannalta arvioituina.²⁵⁸

Kilpailuhaittaa arvioitaessa olisi syytä ottaa huomioon myös verotuen ajallinen kesto: yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintaan suunnattu vähäisempikin tuki jatkuessaan vuosia ja vuosikymmeniä aiheuttaa kumuloituvia kilpailuneutraliteettivaikutuksia. Esimerkiksi Linnanmäen huvipuistotoiminnan kehittymiselle ja investointimahdollisuuksille²⁵⁹ on ollut merkitystä sillä, että Lasten Päivän Säätiö on saanut veronhuojennuksia ehkä yli 30 vuotta.

Havaittujen kilpailuhaittojen vähäisyyttä voi selittää myös hakemusprosessin läpinäkymättömyys. Huojennuspäätöstä tehtäessä kilpailutilanteesta ja kilpailuvaikutuksista ei hankita asiantuntijalausuntoja Verohallinnon ulkopuolisilta tahoilta (ELY-keskuksilta, Kilpailuvirastolta, yrittäjäjärjestöiltä jne.), vaan ratkaisu tehdään huojennuksen hakijan antamien tietojen perusteella ja käyttäen hyväksi erilaista saatavilla olevaa julkista tietoa. Kun kilpailevat elinkeinonharjoittajat eivät ole tietoisia vireillä olevista huojennushakemuksista tai myönnytyistä huojennuksista, ei huojennuksen hakijalla ole todennäköisesti kannusteita selvittää alan kilpailutilannetta tai yksilöidä kilpailevia elinkeinonharjoittajia.²⁶⁰

Veronhuojennusmenettelystä luopumista ehdotettiin 1980-luvulla kaksi kertaa. Vaihtoehtoina pidettiin joko huojennuslain tai tuloverolain sisältämien huojennussäännösten kehittämistä.²⁶¹ Tuore yleishyödyllisten yhteisöjen verotustyöryhmä esitti puolestaan ratkaisuksi de minimis-menettelyä.

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa Kilpailuvirasto viittaa vuonna 2009 Verohallitukselle antamaansa lausuntoon ja siinä esittämiinsä näkemyksiin seikoista, jotka olisi otettava huomioon, kun arvioidaan kilpailuhaitan aiheutumista. Kilpailuvirasto lisäksi muistuttaa, että neutraliteettiongelmien välttämiseksi yleishyödyllisten yhteisöjen elinkeinotoimintaan tulisi myöntää veronhuojennus ainoastaan sellaisissa tapauksissa,

²⁵⁸ *Kilpailuvirasto 2009.*

²⁵⁹ *Lasten Päivän Säätiön poistot ovat esimerkiksi vuosina 2001–2008 olleet yhteensä selvästi suuremmat kuin avustukset lastensuojelutyöhön. (Kaupparekisteri, Lasten Päivän säätiön tasekirjat vuosilta 2001–2008).*

²⁶⁰ *Kilpailuvirasto 2009.*

²⁶¹ *Valtiovarainministeriö 1984, 36–37 ja Myrsky 2005, 475.*

joissa voidaan varmistua siitä, että huojenus ei heikennä vastaavaa toimintaa harjoittavien elinkeinonharjoittajien kilpailuedellytyksiä huojenuksen saaneeseen yhteisöön verrattuna. Lisäksi Kilpailuvirasto muistuttaa uudelleen siitä, että se piti veronhuojennusratkaisujen salaisuutta ongelmallisena markkinoiden läpinäkyvyyden kannalta.

4 Tarkastusviraston kannanotot

Säätiörekisterissä on vuoden 2009 lopussa ollut 2 822 säätiölain (109/1930) mukaista toimivaa säätiötä. Verohallinnon tiedossa on, että 1 640 säätiön omaisuuden tase-arvo on ollut 7,2 miljardia euroa vuonna 2008. Säätiöiden hallussa onkin huomattava varallisuus, mutta sen tarkempi määrä ja kehitys eivät ole tiedossa. Säätiöitä koskeva tietoperusta on muutoinkin heikko. Tilastot, tutkimukset ja viranomaisten rekisterit tuottavat vain vähän ja hajanaista tietoa säätiöistä kuten myös niiden taloudesta ja toiminnasta.

Verottaja on pitänyt mahdollisesti jopa noin 90 prosenttia säätiöistä tuloverolaisissa (1535/1992) tarkoitettuina yleishyödyllisinä yhteisöinä, jolloin niiden verotus on ollut muita verovelvollisia kevyempää, sillä niiden toiminta on tulojen koostumuksesta riippuen joko kokonaan tai osittain verovapaata. Lisäksi, mikäli verottaja katsoo, että yleishyödyllinen säätiö tai yhteisö harjoittaa yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa, voidaan yhteisön tuloverolain mukaiset verot huojentaa joko kokonaan tai osittain veronhuojennuslain (laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista, 680/1976) perusteella. Verotus on joissakin tapauksissa ollut keskeinen tekijä vaikuttamassa siihen, että yhteisön oikeudelliseksi muodoksi on valittu säätiö.

Tarkastuksen pääkysymys oli selvittää, onko eduskunnalla ja valtioneuvostolla edellytykset toteuttaa tuloksellista säätiöihin kohdistuvaa ohjausta ja valvontaa sekä saako valtio säätiöille ja muille yleishyödyllisille yhteisöille myönnettyillä veroeduilla, muulla julkisella tukemisella ja lakisääteisellä valvonnalla aikaan tehokkaasti ja riittävästi tavoiteltuja yhteiskunnallisia vaikutuksia haittaamatta liiallisesti muiden toimijoiden toimintaedellytyksiä.

Tarkastushavaintojen perusteella valtio ei ole selvittänyt sitä, saadaanko verotuilla ja valvonnalla tehokkaasti ja riittävästi aikaan tavoiteltuja yhteiskunnallisia vaikutuksia. Myöskään mahdolliseen kilpailuhaittaan ei ole kiinnitetty riittävästi huomiota. Tarkastusvirasto katsookin, että sekä säätiölaitosta että yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskeva sääntely on otettava uudistettavaksi, sillä sääntely ei enää täytä niihin kohdistettavia vaatimuksia eikä takaa kilpailuneutraaliteetin toteutumista.

Tarkastusvirasto katsoo lisäksi, että säätiöitä koskeva tiedonkeruujärjestelmä on luotava eri viranomaisten yhteistyönä siten, että säätiöitä koskeva päätöksenteko voi perustua niitä koskevaan seurantatietoon ja että viranomaisvalvonnan ohella myös muilla tahoilla on käytännössä edellytykset arvioida niiden hyödyllisyyttä ja yleishyödyllisyyttä.

Tarkastusvirasto esittää lähemmät perustelut kannoilleen seuraavassa:

Patentti- ja rekisterihallituksen viranomaistehtäviä koskevat tavoitteet ja niiden toteutuminen

Patentti- ja rekisterihallitus valvoo säätiöitä perustettaessa lähinnä sitä, että säätiön säännöt täyttävät muodollisesti säätiölain vaatimukset. Sen sijaan se ei ole pyrkinyt selvittämään säätiön tulevaa toimintaa varmistuakseen siitä, että säätiön toiminta myös tosiasiallisesti täyttää säätiölakiin vuoden 1965 alusta sisältyneen vaatimuksen, jonka mukaan perustamislupaa ei tule antaa, jos säätiön tarkoituksena on sen sääntöjen mukaan liiketoiminnan harjoittaminen. Sallittua on ollut vain sellainen liiketoiminta, joka on mainittu säännöissä ja edistää välittömästi säätiön tarkoituksen toteuttamista. Sen selvittäminen, onko, ja miltä osin, perustettavan säätiön tulevassa toiminnassa kyse liiketoiminnasta, on säätiön perustamisasiakirjojen perusteella vaativa tehtävä. Tätä osoittaa muun muassa se, että jo toiminnassa olevienkin säätiöiden toiminnan elinkeinoluonteen arviointi on ollut verottajalle vaikeaa.

Säätiöt harjoittavat useilla toimialoilla varsin laajamittaista elinkeinotoimintaa. Tarkastuksessa havaittiin, että Patentti- ja rekisterihallitus on myöntänyt perustamislupia säätiöille, joiden liiketoiminta on niin laajaa suhteessa muuhun toimintaan, että säätiön tosiasiallisena tarkoituksena on ollut selvästi liiketoiminnan harjoittaminen. Säätiöiden toiminta on myös voinut sääntöjen tai perustamisluvan estämättä myöhemmin muuttua elinkeinotoiminnan harjoittamiseksi.

Säätiövalvonta siirrettiin vuoden 1995 alusta Patentti- ja rekisterihallitukselle. Tavoitteena oli säilyttää valvonta vähintään siirtoa edeltäneellä tasolla. Tarkastuksen perusteella tämä on toteutunut. Lisäksi tarkoituksena oli, että Patentti- ja rekisterihallitus saa kokemusta säätiöasioista ennen mahdollista laajaa uudistusta. Tätä uudelleenarviointia ei ole toistaiseksi tehty, mutta tarve aloittaa säätiölain uudistaminen on oikeusministeriössä harkittavana.

Säätiölaissa säädetyistä viranomaisen valvontatehtävistä vallitsee erilaisia käsityksiä. Patentti- ja rekisterihallituksen mielestä sen suoritettavaksi on tarkoitettu jälkikäteen tapahtuva, ensisijaisesti säätiöiden tilintarkastukseen perustuva laillisuusvalvonta mutta ei tarkoituksenmukaisuusvalvonta. Tarkastuksessa havaittiin, että valvonta on ollut jopa laillisuusvalvonnaksi varsin rajoittunutta, sillä viranomainen on lähinnä tarkistanut, että säätiöt vuosittain toimittavat sille säätiölaissa säädetyt asiakirjat.

Säätiöasioissa Patentti- ja rekisterihallituksen maksutulot ovat kattaneet vain osan sille aiheutuneista kustannuksista. Vuosivalvonnasta ei ole peritty lainkaan maksuja. Toisaalta Patentti- ja rekisterihallitus on kuitenkin

perustellut säätiövalvonnan rajoittunutta toimintatapaansa puutteellisilla valvontaresursseillaan. Tarkastuksen perusteella keskeinen syy resurssien puuttumiseen on ollut se, että Patentti- ja rekisterihallitus sekä työ- ja elinkeinoministeriö eivät ole ryhtyneet toimenpiteisiin saadakseen kestävä ratkaisun valvontakustannusten kattamiseksi.

Tarkastusvirasto katsoo, että tarve säätiölain uudelleen arviointiin on ilmeinen. Säätiölakia uudistettaessa tulee varmistaa kilpailuneutraliteetti. Tästä syystä ja säätiöiden harjoittaman liiketoiminnan laajuuden vuoksi säätiölaista tulisi poistaa säätiömuodossa harjoitettavalle liiketoiminnalle asetetut rajoitukset. Säätiölakia uudistettaessa tulisi myös arvioida uudelleen se, miltä osin säätiöiden valvonta on viranomaistehtävä. Viranomaiselle kuuluviksi katsottavat valvontatehtävät tulisi määritellä nykyistä selvemmin ja samalla siten, että valvontatehtävän asianmukaisen hoitamisen edellyttämät resurssit voidaan turvata. Tarkastusvirasto pitää tärkeänä, että säätiövalvonnasta valtiolle aiheutuvat kustannukset tulevat katetuiksi täysimääräisesti säätiöiltä perittävillä maksuilla. Tarkastusvirasto on esittänyt tämän käsityksensä jo vuonna 1993.

Säätiöiden veroetujen ja muun julkisen rahoituksen määrä

Yleishyödyllisten säätiöiden ja muiden yleishyödyllisten yhteisöjen verotukien suuruusluokaksi on esitetty 1990-luvun puolivälistä alkaen 100 miljoonaa euroa vuodessa. Tarkastuksen perusteella arvio on alimitoitettu. Verotukien määrän ohella myöskään niiden kohdentumista eri toimialoille tai valtion tehtäväalueille ei tunneta tarkemmin.

Verotukia koskevien seurantatietojen puuttumisessa heijastuu selvästi se, että keskeisiä valtiontalouden ohjaus- ja seurantamekanismeja ei sovelleta verotukiin ja veronhuojennuksiin. Veroviranomaiset voivat kohdentaa tuen yleishyödyllisille yhteisöille suoraan tuloverolain ja veronhuojennuslain perusteella ilman valtion määrärahoihin kohdistuvia kehyspäästösten euromäärä- ja hallinnonalarajoituksia. Verotuille ja -huojennuksille ei aseteta myöskään tulostavoitteita.

Tarkastusvirasto katsoo, että verotukien valtiontaloudellinen merkitys, veropohjan kattavuus sekä hallinnon ja markkinoiden läpinäkyvyys edellyttäisivät nykyistä yksityiskohtaisempaa tietoa valtion verotukien määrästä, kohdentumisesta ja vaikutuksista. Tarkempien tietojen avulla olisi myös edellytyksiä selvittää valtion eri muodoissa eri tehtäviin kohdistamien tukien yhteismääriä ja siten eri tehtävien hoidon taloudellisuutta, tukemisen tarkoituksenmukaisuutta ja vaikuttavuutta mukaan lukien mahdolliset ei-toivotut vaikutukset, kuten kilpailuhaitat.

Valtio on ottanut lisää rahoitusvastuuta useista tehtävistä, kun eri sektoreiden lainsäädäntöä on annettu ja uusittu parin viime vuosikymmenen aikana. Uusi lainsäädäntö on voinut lisätä välillisesti myös veroetuja, sillä yhteisön toimintaan saatu muu julkinen tuki on voinut vaikuttaa siten, että verottaja ei ole pitänyt toimintaa verotettavana elinkeinotoimintana. Suoraa julkista tukea ja verotukia ei ole lainsäädännössä sovitettu yhteen, vaan tuloverolain yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevat säännökset ja veronhuojennuslaki ovat säilyneet lähes muuttumattomina 1970-luvun puolivälistä alkaen. Tarkastusvirasto katsoo, että yleishyödyllisten yhteisöjen verotus tulee sovittaa yhteen muun julkisen tuen kanssa.

Lainsäädännön laatu - yleishyödyllisten säätiöiden verotukien perusteet

Tuloverolain mukaan yleishyödyllisen yhteisön on toimittava yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä, minkä lisäksi toiminta ei saa kohdistua vain rajoitettuihin henkilöpiireihin eikä tuottaa siihen osalliselle taloudellista etua. Tuloverolain säännökset ovat yleishyödyllisyyden määrittämisen perusteina yleisluonteiset, väljät ja tulkinnanvaraiset, eivätkä ne täytä lainsäädännön hyvälle laadulle asetettavia vaatimuksia. Sellaisina säännökset ovat myös vaikeuttaneet ratkaisevasti Verohallituksen mahdollisuuksia ohjata ja valvoa yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta sekä huolehtia verotettavien yhdenvertaisesta ja oikeudenmukaisesta verokohtelusta, kuten myös veronsaajien eduista.

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksessa on tuloverolain säännösten asemasta keskeinen merkitys muodostunut verotus- ja oikeuskäytännöille. Tarkastushavaintojen mukaan yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen on myös liittynyt normaalin edunvalvonnan rajat ylittäviä painostustoimia, jotka ovat kohdistuneet niin Verohallitukseen kuin yksittäisiä verotuspäätöksiä tekeviin virkamiehiinkin.

Perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaan verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista säädetään lailla. Tarkastusvirasto katsoo, että tuloverolakia on kiireellisesti uudistettava siten, että se täyttää verosta lailla säätämisen vaatimuksen myös sisällöllisesti. Kansainvälisiä esimerkkejä on olemassa siitä, että tuloverolainsäädäntöä voidaan kehittää siten, että yleishyödyllisyyden perusteet säädetään laissa täsmällisemmin, ja samalla siten, että säännökset antavat viranomaiselle riittävät perusteet ohjata ja valvoa säännösten noudattamista.

Verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain (1346/1999) perusteella verotukia ja -huojennuksia koskevat keskeiset verotustiedot ovat salassa pidettäviä. Jopa tieto yhteisön yleishyödyllisyydestä on pidettävä

salassa. Tästä seuraa, että ulkopuolisilla tahoilla ei ole edellytyksiä arvioida veroviranomaisten toimintaa yleishyödyllisyyttä koskevien säännösten soveltajana ja verotukien myöntäjänä. Ulkopuolisilla ei myöskään ole edellytyksiä arvioida sitä, toimiiko verottajan yleishyödyllisenä pitämä yhteisö riittävässä määrin yleiseksi hyväksi. Verotustietojen salassapitovelvollisuus vaikuttaa osaltaan, että markkinat eivät ole läpinäkyvät ja kilpailua vääristävät vaikutukset eivät tule riittävästi esille. Tarkastusvirasto katsoo, että yleishyödyllisille yhteisöille veroetujen ja -huojennusten muodossa osoitetun julkisen taloudellisen tuen, kuten myös tuen yleishyödylliseksi tarkoitettun luonteen, vuoksi ei ole perusteltua, että yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevat kaikilta osin samat salassapitosäännökset kuin muita verovelvollisia.

Yleishyödyllisten säätiöiden verotukien tavoitteet ja niiden saavuttaminen

Tuloverolaissa on määriteltä yleishyödyllistä yhteisöä, mutta ei niitä toiminnallisia tai muita tavoitteita, joita yhteisöjen tukemisella tavoitellaan. Tästä syystä tavoitteiden saavuttamista ei myöskään voida arvioida.

Tuloverolaki edellyttää, että yhteisön on toimittava yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi. Käytännössä tuloverolakia on sovellettu siten, että yleishyödyllisenä on pidetty myös sellaisia yhteisöjä, joiden toiminta on lähes yksinomaan elinkeinotoimintaa ja yleishyödyllinen toiminta hyvin vähäistä.

Apurahasäätiöt ovat voineet käyttää varojaan apurahoihin ja muihin yleishyödyllisiin tarkoituksiin ne määrät, jotka perustuvat säätiökohtaisiin linjauksiin. Siinä tapauksessa, että yleishyödyllisten yhteisöjen verotukea pidetään tarkoituksenmukaisena, tarkastusvirasto katsoo, että lainsäädäntöä tulee täsmentää siten, että lailla säädetään se, mitä pidetään riittävänä vastineena yhteiskunnan menettämille verotuloille. Lisäksi tarkastusvirasto pitää tärkeänä, että viranomaiset selvittävät riittävän usein ja riittävällä tarkkuudella yleishyödyllisten yhteisöjen saamien verotukien määrät, kohdentumisen ja vaikutukset yhteiskuntaan.

Tukemisesta aiheutuvat ei-tarkoitettut vaikutukset

Tuloverolain 23 §:n 3 momentissa on yleishyödyllisille yhteisöille säädetty mahdollisuus verovapaaseen elinkeinotoimintaan, minkä lisäksi muun muassa kiinteistöjen ja huoneistojen vuokraamisesta saatava tulo on joko verovapaata tai kevyemmin verotettua kuin muilla verovelvollisilla. Lisäksi käytännössä tuloverolakia on sovellettu siten, että taloudellinen toiminta, joka yhtiömuodossa harjoitettuna olisi elinkeinotoimintaa, on säätiön tai

yhdistyksen toimintana voitu katsoa verovapaaksi yleishyödylliseksi toiminnaksi. Tarkastuksen perusteella verohelpotuksista – riippuvatpa ne siten lainsäädännöstä tai verotus- ja oikeuskäytännöistä – aiheutuu kilpailuhaittoja.

Tarkastuksen perusteella yleishyödyllisten yhteisöjen saamien verotuki-en kilpailua vääristävät vaikutukset tunnetaan huonosti eikä niitä ole riittävästi selvitetty verotusta kehitettäessä. On tärkeää, että niin yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta kehittämissä työryhmissä kuin veronhuojennuslautakunnassakin on myös riittävä kilpailu- ja elinkeinotoiminnan asiantuntemus.

Yleishyödylliset yhteisöt toimivat yhä enemmän samoilla markkinoilla kuin yritykset. Tällöin on kasvanut riski, että yleishyödyllisten yhteisöjen veroedut aiheuttavat yhä enemmän kilpailua vääristäviä vaikutuksia ja samalla sellaisia vääristymiä, joita ei tuloverolakia aikanaan säädettyessä ole voitu ottaa huomioon. Tarkastusviraston mielestä yleishyödyllisten yhteisöjen verotukien kilpailua vääristävät vaikutukset tulee selvittää perusteellisesti ottaen samalla huomioon EU:n valtioneuvoston päätökset.

Lähteet

1. Lait, asetukset ja muut normit

Arvonlisäverolaki (1501/1993).

Kaupparekisterilaki (129/1979).

Kiinteistöverolaki (654/1992).

Laki raha-automaattiavustuksista (1056/2001).

Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968).

Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista (680/1976).

Laki Kansaneläkelaitoksen sisäinen kuntoutusyhtiö Petrean muuttamisesta säätiöksi (898/2006).

Laki patenti- ja rekisterihallituksen suoritteista perittävistä maksuista (1032/1992).

Laki verotusmenettelystä (1558/1995).

Laki verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta (1346/1999).

Osakeyhtiölaki (624/2006).

Perintö- ja lahjaverolaki (378/1940).

Suomen perustuslaki (731/1999).

Säätiölaki (109/1930).

Tilintarkastuslaki (459/2007).

Tulooverolaki (1535/1992).

Työ- ja elinkeinoministeriön asetus Patenti- ja rekisterihallituksen maksullisista suoritteista (1085/2009).

2. Hallituksen esitykset

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista. (HE 47/1976 vp.).

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi Kansaneläkelaitoksen sisäinen kuntoutusyhtiö Petrean muuttamisesta säätiöksi. (HE 105/2006 vp.).

Hallituksen esitys eduskunnalle säätiölaiksi. (HE 4/1929 vp.).

Hallituksen esitys eduskunnalle säätiölain muuttamisesta. (HE 4/1964 vp.).

Hallituksen esitys eduskunnalle säätiölain muuttamisesta. (HE 89/1985 vp.).

Hallituksen esitys eduskunnalle säätiölain muuttamisesta ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi. (HE 93/1994 vp.).

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi Patentti- ja rekisterihallituksen suoritteista perittävistä maksuista annetun lain muuttamisesta. (HE 227/2006 vp.).

3. Muut kirjalliset lähteet

Brax, Tuija, oikeusministeri. Puhe sosiaali- ja terveysjärjestöjen tilaisuudessa 26.8.2008. (Brax 2008a).

Brax, Tuija, oikeusministeri. Puhe KANEn kansalaisyhteiskuntafoorumissa 3.9.2008. (Brax 2008b).

Eduskunnan apulaisoikeusasiamies. Patentti- ja rekisterihallitus laiminlöi velvollisuutensa valvoa säätiöitä. Päätös 22.12.2006, dnro 646/2/05. (EOA 2006).

European Foundation Centre. EFC country profile december 2008. Sweden. (EFC 2008).

Euroopan yhteisöjen virallinen lehti C 384/3, 10.12.1998.

Euroopan yhteisöjen virallinen lehti C 115/47, 9.5.2008.

Hallituksen kertomus valtiovarain hoidosta ja tilasta vuodelta 1977. (Hallituksen kertomus 1977).

Hallituksen kertomus valtiovarain hoidosta ja tilasta vuodelta 1993. (Hallituksen kertomus 1993).

Helander, Voitto – Laaksonen, Harri. Suomalainen kolmas sektori. Rakenneellinen erittely ja kansainvälinen vertailu. Sosiaali- ja oikeusturvan keskusliitto. Helsinki 1999. (Helander – Laaksonen).

Helin, Marjo. Yleishyödyllisen yhteisön verovelvollisuus korkeimman hallinto-oikeuden päätösten valossa. Licensiaatintutkimus. Vero-oikeus. Tampereen Yliopisto, oikeustieteiden laitos. Tampere 2008.

Kauppa- ja teollisuusministeriö. Säätiörekisterityöryhmän muistio. Helsinki 1993. (KTM 1993).

Kauppa- ja teollisuusministeriö. Muistio. HE 105/2006 vp laiksi Kansaneläkelaitoksen sisäinen kuntoutusyhtiö Petrean muuttamisesta säätiöksi. (KTM 2006).

Kilpailuvirasto. Esitys kansaneläkelaitoksen kuntoutusyhtiön muuttamisesta säätiöksi. Lausunto sosiaali- ja terveysministeriölle 10.5.2006, dnro 359/72/06. (Kilpailuvirasto 2006).

Kilpailuvirasto. Yleishyödyllisille yhteisöille myönnettävää veronhuojenusta koskeva lausunto Verohallinnolle 30.9.2009, dnro 848/14.00.20/2009. (Kilpailuvirasto 2009).

Lagerström, Samu. Säätiötutkimus 2006. Aineiston tilastollinen raportti. Suomen Kyselytutkimus Oy. (Säätiötutkimus 2006).

Lahti, Ilkka. Yleishyödyllisen yhdistyksen ja toiminnallisen säätiön verotuspäivä 17.3.2009. Koulutusaineisto. (Lahti 2009 a).

Lahti, Ilkka. Säätiöiden verotus. Suuri yhdistys- ja säätiöpäivä 1.12.2009. Koulutusaineisto. (Lahti 2009 b).

Lakivaliokunnan mietintö 4/1964 vp. hallituksen esityksen johdosta laiksi säätiölain muuttamisesta. (LaVM 4/1964 vp.).

Linnakangas, Esko. Säätiön verotuskysymyksiä. Teoksessa Säätiöt ja niiden verotus. Lakimiesliiton koulutuskeskuksen julkaisusarja no 49. Mänttä 1988. (Linnakangas).

Lasten Päivän Säätiön toimintakertomukset vuosilta 2001–2009.

Manninen, Maarit. Säätiöt Suomessa. Kulttuuripoliittisen tutkimuksen edistämissäätiö. Cuporen julkaisuja 7. Helsinki 2005. (Manninen).

Myrsky, Matti. Milloin yhteisö on yleishyödyllinen? Verotus 4/2004, s. 244–359. (Myrsky 2004).

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

Mähönen, Jukka. Säätiön tehokkuus. Corporate Governance -säännösten vaikutuksesta säätiön tarkoituksen tehokkaaseen toteuttamiseen. Virallisen vastaväittäjän lausunto lyhennettynä. Lakimies 2/2008, s. 328–342. (Mähönen 2008).

Määttä, Kalle. Oikeustaloustieteellinen näkökulma kotimaiseen lainvalmisteluun. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen tutkimuksia 242. Helsinki 2009. (Määttä 2009).

Määttä, Kalle. Verotuet veromuseon vitriiniin. Kauppalehti 3.7.2008. Kirjoitus Mielipide -sivulla. (Määttä 2008).

Oesch, Pekka. Säätiöiden tuki taiteille 2001 ja 2005. Taiteen keskustoimikunta. Tilastotietoa taiteesta nro 38. Helsinki 2008. (Oesch).

Oikeusministeriö. Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset. Oikeusministeriön työryhmämietintöjä 2006:14. (OM 14/2006).

Oikeusministeriö, lainvalmisteluosasto. Tiivistelmä Patentti- ja rekisterihallituksen säätiölain uudistamista koskevasta aloitteesta annetuista lausunnoista. (OM 2007a).

Oikeusministeriö, lainvalmisteluosasto. Säätiölain uudistaminen. Arviomuistio 25.9.2007. (OM 2007b).

Patentti- ja rekisterihallitus. Säätiötyöryhmän loppuraportti 28.8.2001. (PRH 2001).

Patentti- ja rekisterihallitus. Aloite säätiölain uudistamisesta. PRH 222/00/05, 11.7.2005. (PRH 2005).

Pykäläinen-Syrjänen, Ritva. Säätiön tehokkuus. Corporate Governance -säännösten vaikutuksesta säätiön tarkoituksen tehokkaaseen toteuttamiseen. WSOYpro. Vantaa 2007. (Pykäläinen-Syrjänen).

Pääministeri Matti Vanhasen II hallituksen ohjelma 19.4.2007.

Pöyhönen, Eveliina – Hänninen, Esko – Merenmies, Jaana – Lilja, Inka – Kostilainen, Harri – Mankki, Jussi. Sosiaaliset ja yhteiskunnalliset yritykset. Uuden talouden edelläkävijöitä? Yhteinen Yritys -hanke. (Pöyhönen ym.).

Rissanen, Kirsti – Airaksinen, Manne – Castren, Martti – Harju, Ilkka – Jauhiainen, Jyrki – Kaisanlahti, Timo – Kivivuori, Antti – Kuoppamäki, Petri – Wilhelmsson, Thomas. Yritysoikeus. WSLT. Oikeuden perusteokset. (Rissanen ym.).

Skatteverket. Skatteregler för ideella föreningar och stiftelser. Med information och Inkomstdeklaration 3. Taxeringsår 2009. (Skatteverket 2009).

Sosiaali- ja terveystieteiden tutkimuskeskuksen mietintö 16/2006 vp. Hallituksen esitys laiksi Kansaneläkelaitoksen sisäinen kuntoutusyhtiö Petrean muuttamisesta säätiöksi. (StVM 16/2006 vp.).

Sunell, Ralf. Säätiötoiminta, säätiöiden varainkäyttö ja hallituksen vastuu. Säätiön puheenvuoro – case Suomen Kulttuurirahasto. Lakimiesliiton Koulutuksen seminaari 30.1.2008, Helsinki. (Sunell 2008).

Säätiölaitoskomitean mietintö. Komiteamietintö 1975:81. (KM 1975:31).

Tilastokeskus. Kulttuuritilasto 2007. (Tilastokeskus 2007).

Työ- ja elinkeinoministeriö. Sosiaalipalvelut. Toimialaraportti 11/2008. Riitta Kettunen. (TEM 11/2008).

Työ- ja elinkeinoministeriö. Yrittäjyyskatsaus 2008. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja. Työ ja yrittäjyys. 25/2008. (TEM 25/2008).

Työ- ja elinkeinoministeriö. Julkisen elinkeinotoiminnan kilpailuneutraliteetti. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja. Kilpailukyky. 23/2009. (TEM 23/2009).

Valkama, Pekka – Virtanen, Martti. Kilpailuneutraliteetti ja kilpailun vääristyminen. Hallinnon Tutkimuksen Seura r.y.: Hallinnon Tutkimus 2/2008, s. 77–81. (Valkama – Virtanen).

Valtioneuvoston kanslia. Paremmen sääntelyn toimintaohjelma. Osa 1. Valtioneuvoston kanslian julkaisusarja 8/2006. (Valtioneuvosto 2006).

Valtiontalouden tarkastusvirasto. Lausunto oikeusministeriölle Säätiörekisterityöryhmän mietinnöstä. Päivätty 17.8.1993, dnro 118/31/93. (VTV 1993).

Valtiontalouden tarkastusvirasto. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus. Tarkastuskertomus 16/97. (VTV 1997).

Valtiontalouden tarkastusvirasto. Verotuet – tilivelvollisuuden toteutuminen. Tarkastuskertomus 141/2007. (VTV 2007).

Valtiontalouden tarkastusvirasto. Valtiontalouden tarkastusviraston erilliskertomus eduskunnalle valtion varainhoitovuoden 2007 tilinpäätöksen ja valtion tilinpäätöskertomuksen tarkastuksesta. Valtiontalouden tarkastusviraston eduskunnalle annettavat kertomukset K 10/2008 vp. (VTV 2008).

Valtiovarainministeriö. Yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennussäännösten tarkistamistyöryhmän muistio. Työryhmämuistio 1984: VM 13. Helsinki 1984. (Valtiovarainministeriö 1984).

Valtiovarainministeriö. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus. Toimenpideehdotuksia yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyvien ongelma-kohtien korjaamiseksi. Valtiovarainministeriön julkaisuja 31/2009. (VM 31/2009).

Verohallitus. Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille. Ohje 1.6.2005, dnro 753/32/2005. (Verohallitus 2005 a).

Verohallitus. Verohallitus tarkentaa 1.6.2005 antamaansa ohjetta seuraavasti. Ohje 19.12.2005, dnro 1756/349/2005. (Verohallitus 2005 b).

Verohallitus. Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille. Ohje 30.4.2007, dnro 384/349/2007. (Verohallitus 2007).

Verohallitus. Verohallinnon yhtenäistämisohteet vuodelta 2008 toimitettavaa verotusta varten. Verohallinnon ohje 31.12.2008, dnro 2042/32/2008. (Verohallitus 2008).

Verohallitus. Kilpailuvirastolle lausuntopyyntö veronhuojennuksen vaikutuksesta kilpailutilanteeseen. Päivätty 4.9.2009, dnro 873/344/2009. (Verohallitus 2009 a).

Verohallitus. Lausunto yleishyödyllisten yhteisöjen verotus -muistiosta. Päivätty 11.12.2009, dnro VH 1023/344/2009. (Verohallitus 2009 b).

4. Haastattelut

Työ- ja elinkeinoministeriö 28.10.2009 (1 henkilö).

Verohallinto 2.11., 3.11., 3.12., 8.–11.12. 2009 ja 27.1.2010 (yhteensä 7 henkilöä).

Säätiöiden ja rahastojen neuvottelukunta ry 18.1.2010 (2 henkilöä).

Patentti- ja rekisterihallitus 16.12.2009 ja 15.–18.2.2010 (8 henkilöä).

Tuloksellisuustarkastukset vuodesta 2005 lähtien

- 92/2005 EU:n jäsenvaltioiden tarkastusvirastojen rinnakkaistarkastus rakennerahastojen jäljitysketjusta mukaan lukien 5 %:n tarkastusvelvollisuus
- 93/2005 Kihlakunnanvirastojen ja poliisin erillisyyksiköiden toimitilahankeet
- 94/2005 Nuorisotoiminnan tukeminen
- 95/2005 Senaatti-kiinteistöjen kiinteistöhoitopalvelujen hankinnat – *puitesopimus*
- 96/2005 Asiantuntijapalveluiden käyttö puolustushallinnossa
- 97/2005 Työvoimakoulutuksen työllisyysvaikutukset
- 98/2005 Verosaatavien perinnän tehokkuus
- 99/2005 Korruption vastaisten mekanismien soveltaminen käytännön kehitysyhteistyössä
- 100/2005 Hirvikannan säätelyjärjestelmä
- 101/2005 Yksityisten sosiaalipalvelujen valvonta
- 102/2005 Valtion asuntorahaston ulkoinen varainhankinta vuosina 1998–2003
- 103/2005 Ammatillisen koulutuksen kannustusraha
- 104/2005 Asuntomarkkinatiedon tuottaminen ja hyödyntäminen – *kuntien asuntomarkkinaselvitykset asumisen tarjontatukien suuntaamisessa*
- 105/2005 Puolustusministeriön hallinnonalan tuloksellisuusraportointi eduskunnalle
- 106/2005 Keksintötoiminnan edistämiseen myönnettyjen valtionavustusten käyttö
- 107/2005 Ympäristöministeriön hallinnonalan tuloksellisuusraportointi eduskunnalle
- 108/2005 Terveystieteellisen tutkimuksen erityisvaltionosuus
- 109/2005 Työvoimatoimistojen tehtävät työttömyysetuuksien hallinnoinnissa ja valvonnassa
- 110/2005 Ulosoton tietojärjestelmähanke
- 111/2005 Suomen ja Venäjän välinen velkakonversio
- 112/2005 Työllistämistukien työllisyysvaikutukset
- 113/2005 Maatalouden ympäristötuen erityiset
- 114/2005 Maanmittauslaitoksen maanmittaustoimitukset
- 115/2005 Kuntien harkinnanvaraisten rahoitusavustusten myöntäminen ja käyttö

- 116/2005 Työhyvinvointi valtionhallinnossa
- 117/2006 Raha-automaattivastukset kansansairauksien ennalta-
ehkäisyyn
- 118/2006 Valtion televisio- ja radiorahasto
- 119/2006 Puolustusvoimien ennakkomaksut puolustusmateriaali-
hankinnoissa
- 120/2006 Sähköisten asiointipalvelujen kehittäminen julkishallinnossa
- 121/2006 Yritystukien vaikutusten pysyvyys
- 122/2006 EU-säädösehdotusten kansallinen käsittely
– *erityisesti taloudellisten vaikutusten arvioinnin kannalta*
- 123/2006 Kuntien yhdistymisavustukset
- 124/2006 Ammatilliset erikoisoppilaitokset ja niiden käyttökustannusten
valtionosuusjärjestelmä
- 125/2006 Käräjäoikeuksien tulosohtaus ja johtaminen
- 126/2006 Teiden kunnossapito tielaitosuudistuksen jälkeen
- 127/2006 Verotuksen yhdenmukaisuuden edistäminen verohallinnossa
- 128/2006 Valtion osakkuusyhtiöt ja valtio vähemmistöomistajana
- 129/2006 Viranomaisten valvottavilta perimät valvontamaksut
- 130/2006 Sisäasiainministeriön hallinnonalan tuloksellisuusraportointi
eduskunnalle
- 131/2006 Työministeriön hallinnonalan tuloksellisuusraportointi
eduskunnalle
- 132/2006 Suomen Kansallisteatterin peruskorjaus
- 133/2006 Kanatalouden tuotannonrajoitustoimet
- 134/2006 Maakunnan liittojen rooli
– *maakunnan kehittämisrahan sitomattoman osan käyttö*
- 135/2006 Ympäristöministeriön harkinnanvaraiset valtionavustukset
Vapaa Vuotos -liikkeelle
- 136/2006 Kouluterveydenhuollon laatusuositus
– *suosituksen ohjausvaikutukset kuntien toimintaan*
- 137/2006 Budjettituki Tansanialle
- 138/2006 EU:n tarkastusvirastojen rinnakkaistarkastus rakenne-
rahastojen epäsäännönmukaisuuksien ilmoittamismenettelystä
- 139/2006 Turvapaikkamenettely
– *turvapaikkaprosessin, turvapaikanhakijoiden vastaanoton
ja pakolaisten kotouttamisen toiminnallinen kokonaisuus*
- 140/2007 Natura 2000 -verkoston valmistelu
- 141/2007 Verotuet
– *tilivelvollisuuden toteutuminen*
- 142/2007 Paikallisen yhteistyön määrärahan tarkastus

- 143/2007 Virkamatkustaminen
– *ohjausjärjestelmät ja taloudellisuus*
- 144/2007 Jääluokat ja väylämaksut
- 145/2007 Poliisi-, tulli- ja rajavartiolaitosviranomaisien yhteistoiminta (PTR-yhteistyö)
– *erityisesti vakavan rikollisuuden torjunnassa*
- 146/2007 Nuorten syrjäytymisen ehkäisy
- 147/2007 Hankerahoitus ohjausvälineenä
- 148/2007 Liikenne- ja viestintäministeriön hallinnonalan tuloksellisuusraportointi eduskunnalle
- 149/2007 Ulkoasiainministeriön hallinnonalan tuloksellisuusraportointi eduskunnalle
- 150/2007 Tulosoikeuden tila
– *Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastushavaintojen 2002–2006 perusteella*
- 151/2007 Finanssialan asiantuntijapalveluhankinnat
- 152/2007 Aluekeskusohjelman toteutus vuosina 2004–2006
- 153/2007 Sotu-kokeilun vaikutukset
- 154/2007 Valtio etsintä- ja kaivostoiminnan edistäjänä
- 155/2007 Kalatalouden kehittäminen
- 156/2007 Kuluttajahallinnon toimivuus
- 157/2008 T&k-arviointitoiminta
- 158/2008 Alueellisten tietoyhteiskuntahankkeiden toteutus
- 159/2008 Rataväylien kunnossapito
- 160/2008 Terveystieteiden edistämisen määrärahalta toteutettavat hankkeet
- 161/2008 Tunnistuspalveluiden kehittäminen ja käyttö julkisessa hallinnossa
- 162/2008 Metsähallitus
– *liikelaitoskonsernina ja ympäristöministeriön ohjaamana luonnonsuojelijana*
- 163/2008 Väärinkäytökset valtionhallinnossa
- 164/2008 Huoltovarmuuskeskus
- 165/2008 Valtion teknillisen tutkimuskeskuksen (VTT) aineettoman omaisuuden (Intellectual Property Rights IPR) kaupallinen hyödyntäminen
- 166/2008 EU:n tarkastusvirastojen rinnakkaistarkastus rakennerahasto-ohjelmien tuloksellisuudesta työllisyyden alueella
- 167/2008 Hoitotakuu
- 168/2008 Valtion kassanhallinta
- 169/2008 Hallinto-oikeudet

- 170/2008 Kehitysyhteistyön läpileikkaavat tavoitteet
- 171/2008 Koulutuksen määrällinen ennakointi, mitoitus ja kohdentaminen – erityiskohteena nuorten ammatillinen peruskoulutus
- 172/2008 Alueellisten kehittämisohjelmien vaikutukset
- 173/2008 Maa- ja metsätalousministeriön hallinnonalan ohjausjärjestelmä
- 174/2008 Julkisen työnvälityksen asema ja painopisteet
- 175/2008 Maatalouden ravinnepäästöjen vähentäminen
- 176/2008 Valot päällä Pohjolassa
Pohjoismainen sähköhuollon valmiusyhteistyö
- 177/2008 Työterveyshuolto ja alkoholihaittojen ehkäisy
- 178/2008 Poliisin tietohallintokeskuksen alueellistaminen
- 179/2008 Valtion velanhallinta
- 180/2009 Asiantuntija- ja tutkimuspalvelujen hankinta ulkoasiainministeriössä
- 181/2009 Sosiaali- ja terveydenhuollon laskennallisen valtionosuusjärjestelmän läpinäkyvyys
- 182/2009 Vesiväylien kunnossapito
- 183/2009 Alueelliset ympäristökeskukset tavoite 2 -ohjelman toteuttajina
- 184/2009 Valtion talousarvion ulkopuolisten rahastojen ohjaus ja hallinto
- 185/2009 Ajoneuvohallintokeskuksen PALKO-hanke
- 186/2009 Taloushallinnon muutokset ministeriöissä, virastoissa ja laitoksissa
- 187/2009 Sisäasiainhallinnon palvelukeskus
- 188/2009 Ammattikorkeakoulutuksen työelämälähtöisyyden kehittäminen
- 189/2009 Yritysten liiketoiminnan sähköistämisen edistäminen
- 190/2009 Maa- ja metsätalousministeriön hallinnonalan harkinnanvaraiset tukijärjestelmät
- 191/2009 Puoluetuki
- 192/2009 Perusopetuksen ohjaus- ja rahoitusjärjestelmä
- 193/2009 Lääkinnällinen kuntoutus
- 194/2009 Mielenterveyspalveluja ohjaavan lainsäädännön toimivuus
- 195/2009 Autoverotus
- 196/2009 Sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalan ohjausjärjestelmä
- 197/2009 Oikeusministeriön hallinnonalan ohjausjärjestelmä
- 198/2009 Merenkulkulaitoksen eräiden toimintojen liikelaitostaminen
- 199/2009 Maatalouden kannattavuuden laskenta
- 200/2009 Päästökauppa – Kioton joustomekanismit
- 201/2009 Kainuun hallintokokeilun tila
- 202/2010 Työturvallisuus valtion työpaikoilla

- 203/2010 Täydentävyys kehitysyhteistyössä
- 204/2010 Valtion määräysvallassa olevien yhtiöiden ja valtion liikelaitosten antama vaali- ja puoluerahoitus 2006–2009 ja omistajaohjaus
- 205/2010 Valtion lainananto asuntotuotantoon
- 206/2010 Yliopistojen inhimillisten voimavarojen hallinta
- 207/2010 Tuottavuusohjelman valmistelu ja johtaminen
- 208/2010 Valtio tonttitarjonnan lisääjänä ja yhdyskuntarakenteen eheyttäjänä
- 209/2010 Teollisen yhteistyön rahasto Oy:n (Finnfund) toiminta
- 210/2010 Säätiöiden valtiontuki ja valvonta