

**LAHJOITUKSET  
KASVUUN  
VEROVÄHENNYKSIIN**

Paavo Hohti (toim.)

Kalevi Kivistö

Matti Myrsky

Timo Nikinmaa



**www.eva.fi**

EVA:n kotisivuilla raportteja, puheita ja  
artikkeleita suomeksi ja englanniksi

Kustantaja: Taloustieto Oy

Kansi: Antti Eklund

Painopaikka: Yliopistopaino 2006

ISBN 951-628-448-5

# ESIPUHE

Suomessa julkinen valta rahoittaa ja tukee monin tavoin kulttuuria, taidetta ja tiedettä. Julkinen tuki on hyvä asia, mutta kulttuurin, tieteen ja taiteen eteen voitaisiin tehdä enemmän.

Tämä raportti tarkastelee lahjoitusten merkitystä kulttuurin, taiteen ja tieteen rahoituksessa. Tarkastelu on ajankohtainen, koska mainittujen alojen rahoituksessa on merkittäviä puutteita. Raportti suosittelee, että lahjoitusten verovähennysoikeutta laajennettaisiin tai – mikäli tahtoa kulttuurin tukemiseen riittää – rajat poistettaisiin kokonaan. Näin saataisiin kulttuurin, taiteen ja tieteen rahoitus vankemmalle pohjalle. Samalla lisättäisiin suoria yhteyksiä elinkeinoelämän sekä taide- ja tiedeyhteisön välillä.

Kysymys ei ole uudesta asiasta. 1800-luvun lopun suomalaisen kulttuurin kultakautta leimasi läheinen yhteistyö elinkeinoelämän, tieteen ja taiteen välillä. Myös toisen maailmansodan jälkeiseen teollisen tuotannon nousuun liittyi läheinen yhteistyö elinkeinoelämän ja muotoilun välillä.

Myös tänään yritykset tukevat sponsoreina kulttuuria ja taidetta. Monet yksityishenkilöt puolestaan lahjoittavat vapaa-aikaansa erilaisiin hyviin tarkoituksiin. Yksityishenkilöt lahjoittavat myös rahaa, vaikka heitä ei siihen mitenkään kannusteta. Yritysten lahjoitukset ovat verovapaita, mutta verovapaudella on saajakohtainen katto, joka on varsin alhainen.

Yritykset voivat vähentää sponsorointikustannuksensa markkinointimenoina, samoin välittömästi niiden toimintaan kytkeytyvät tutkimus- ja kehityskulut. Sen sijaan yritysten tukea perustutkimukselle, jolla luodaan pohjaa seuraavien sukupolvien tuotteille ja palveluille, ei yleensä hyväksytä vähennyskelpoiseksi kuluksi. Tämä on eriskummallista aikana, jolloin perustutkimuksen ja luovuuden merkitystä kovasti korostetaan.

Useissa Euroopan maissa lahjoitusten verovapaus on paljon laajempi kuin meillä. Tässä raportissa kysytään, miksei meilläkin voitaisi laajentaa lahjoitusten verovähennyskelpoisuutta.

Kirjoittajat käsittelevät lahjoitusten verovapautta varsin monipuolisesti. Professori Paavo Hohti johdattaa lukijan aiheeseen, ministeri Kalevi Kivistö kertoo, miksi kulttuurielämää pitää tukea, professori Matti Myrsky läpikäy lainsäädännön historian ja nykyhaasteet ja projektijohtaja Timo Nikinmaa tarkastelee yleishyödyllisten yhteisöjen tukemista vapaaehtoistyön ja rahalahjoitusten kautta.

Projektin vetäjänä on ansiokkaasti toiminut tohtori Martti Nyberg, jolle lämpimät kiitokset.

Helsingissä 7.11.2006  
Risto E. J. Penttilä



# SISÄLLYS

## ESIPUHE

<b>JOHDANTO</b>	<b>7</b>
<i>Paavo Hobti</i>	

<b>KULTTUURIN JULKINEN RAHOITUS</b>	<b>9</b>
<i>Kalevi Kivistö</i>	

Kulttuuri julkisen talouden rahoituslähteenä	10
Kulttuurin tukeminen alkaa	10
Kulttuurin tuki julkisen talouden marginaalissa	12
Tuen volyyymi	14
Tarvitseeko kulttuuri tukea?	16

<b>YHTEISTÄ HYVÄÄ YKSITYISIN VAROIN</b>	<b>19</b>
<i>Timo Nikinmaa</i>	

Yleishyödylliset yhteisöt kansantaloudessa	20
Lahjoitusten verovapaus	21
Kuka lahjoittaa?	23
Lahjoitusten suuruuteen vaikuttavat tekijät	24
Mikä on lahjoitusten ”hinta” Suomessa?	26

<b>LAHJOITUSTEN VEROVÄHENNYSKELPOISUUS</b>	
<b>Menneisyys, nykytila ja kehittämismahdollisuudet</b>	<b>29</b>
<i>Matti Myrsky</i>	

Lähtökohdat	29
Vähennyksen lainsäädännölliset kehityspiirteet	30
Lahjoitusten verovähennyskelpoisuus nykyisin	35
Vähennyskelpoisuuden laajentaminen – miksi?	38
Vähennyskelpoisuuden laajentaminen – miten?	39
Lopuksi	42



# JOHDANTO

*Paavo Hohti*

Joitakin kuukausia sitten amerikkalainen miljardööri Warren Buffet kohautti maailmaa lahjoittamalla pääosan 44 miljardin dollarin omaisuudestaan Bill ja Melinda Gatesin säätiölle. Vaikka on hyvin tiedossa amerikkalaisten varakkaiden henkilöiden keskinäinen kilpailu lahjoittamisessa ja siitä saatavat verotukselliset edut, on pääasia kuitenkin huomion kiinnittyminen tahtoon toteuttaa yleishyödyllisiä tarkoituksia lahjoittamalla. Merkittävää on myös se, että lahjoittaja haluaa nähdä tuloksia jo elinaikanaan, tavanomaisestihan suuret lahjoitukset on tehty testamentilla. Aihetta on käsitelty maailmanlaajuisesti tiedotusvälineissä, ja eri maissa on vertailtu mahdollisuuksia tehdä lahjoituksia oman maan mahdollisuuksien mukaan.

Lahjoittaminen yleishyödylliseen tarkoitukseen pohjautuu kaikissa yhteiskunnissa jo varhain esiintyneeseen filantropiaan. Omassa kulttuurissamme se on kehittynyt järjestäytyneeseen muotoon ja tapahtuu yleishyödyllisten yhteisöjen kautta. Sen rinnalla tapahtuu anonyymiä yksityisten henkilöiden suoraa lahjoittamista kohteeseen, mikä lienee lisääntynekin varallisuuden kumuloituessa. Yhteiskunnassa esiintyvien tarpeiden havaitseminen ja tahto käyttää yksityisiä varoja niiden täyttämiseen on kansalaisaktiivisuutta, jota kaikki valtiot ovat lainsäädännössään suosineet, kukin eri tavoin ja määrin.

Omassa maassamme lahjoittamista säädellään kahdesta suunnasta, antajan ja saajan kriteerein. Näiden kummankin määrittely heijastaa yhteiskunnassa vallitsevaa käsitystä yleishyödyllisyydestä sekä yksityisen sektorin ja julkishallinnon keskinäisestä suhteesta. Lainsäädäntömme historia osoittaaakin selvästi muutoksia painotuksissa. Nämä muutokset ovat kuitenkin tapahtuneet verraten ahtaiden rajojen sisällä, ja siten käsitys julkisen hallinnon tehtävästä huolehtia kansalaisten tarpeista on vallinnut ja vallitsee selkeänä.

Useat merkit viittaavat siihen suuntaan, että kansalaisaktiivisuutta lahjoittamiseen tulee tukea. Julkinen raha moninaisten ja yhä suurempien tarpeiden paineissa ei riitä täyttämään tarpeita. Ja toisaalta, jos haluamme olla mukana voimakkaassa kehityksessä eri aloilla yhteiskunnassa ja kulttuurielämässä, tarvitaan joustavaa ja nopeaa rahoitusta. Julkisen vallan taholta toivotaan *public-private*-yhteistyötä. Sen toteutumiseen tarvitaan aitoa tahtojen kohtaamista eikä se ei voi olla yksinomaan

julkisen vallan ehdoilla tapahtuvaa yksityisen varallisuuden käyttöä. Yhteistyötä haettaessa on syytä huomata lahjoitusehtoja helpottamalla syntyvä yleishyödyllisten yhteisöjen dynamiikka.

Eurooppalaisessa kontekstissa suomalainen lainsäädäntö ei suosi lahjoittamista. Länsi-Euroopan maihin verrattuna Suomessa on Ruotsin ohella kaikkein kiireimmät verotussäädökset. Yleisin muoto suosia lahjoittamista on antaa siitä verovähennysoikeus. Suomessa, kuten tunnettua, tällainen on vain yhteisöjen tarkkaan rajatuista lahjoituksista. Yksityishenkilöiden lahjoitusten verovähennysoikeus puuttuu Suomen lisäksi vain Ruotsista ja Espanjasta. Viimeaikaiset tiedot viittaavat useiden maiden joko jo lisänneen yksityishenkilöiden verovähennysoikeuksia tai harkitsevansa lisäämistä.

Yhteisöjen lahjoituksista saama verovähennysoikeus on tiukempi vain Ruotsissa. Maassamme käydyssä keskustelussa on tullut selvästi ilmi sekä lahjoittamis halu että tarve saada lahjoituksia. Erityisesti tieteen tukeminen yliopistoissa ja korkeakouluissa on ollut sekä liikkeenjohtajien, yliopistojen rehtoreiden että myös opetusministerin teemana.

Säätiöiden ja rahastojen neuvottelukunta ry on esittänyt tavoitteekseen nostaa yhteisöjen lahjoitusten verovähennysoikeus miljoonaan euroon. Sen jälkeen tavoitteena on laajentaa verovähennysoikeus koskemaan myös yksityisten tekemiä lahjoituksia.

Tähän julkaisuun sisältyvillä artikkeleilla valaistaan lahjoittamiseen liittyviä kysymyksiä kolmesta lähtökohdasta. Ministeri Kalevi Kivistö tarkastelee kulttuurielämää kokonaisuutena ja vastaa kysymykseen kulttuurin tuen tarpeellisuudesta. Projektijohtaja Timo Nikinmaa tarkastelee yleishyödyllisten yhteisöjen tukemista vapaaehtoistyön ja rahalahjoitusten kautta. Professori Matti Myrsky puolestaan käy läpi asiaan liittyvän lainsäädännön historian ja siitä avautuvat näkökulmat.

Tämän julkaisun sanoma on selkeä: lahjoittamista yleishyödyllisiin tarkoituksiin tulee suosia selkeästi enemmän kuin tällä hetkellä tapahtuu. Lahjoittamisella on selkeä yhteys kulttuurin kehitykseen ja tietoyhteiskunnan kehittämiseen. Yleishyödyllisten yhteisöjen kautta tehdyt panostukset menevät suoraan kohteisiinsa parhaimman asiantuntemuksen avulla ja ekonomisesti ilman suuria byrokratian kustannuksia.

Säätiöiden ja rahastojen neuvottelukunnan puolesta kiitän kirjoittajia sekä EVAa julkaisufoorumista. Projektin vetäjänä on toiminut kiitettävällä tarmolla Martti Nyberg, jota ilman tämä julkaisu ei olisi syntynyt.



# KULTTUURIN JULKINEN RAHOITUS

*Kalevi Kivistö*

Kulttuurin käsitteellä on monta tulkintaa. Sitä ei ole perusteettomasti kuvattu yhdeksi yhteiskuntatieteiden vaikeimmista ja moniselitteisimmistä käsitteistä. Yhdellä tavalla käsitteen jopa tulenarka sisältö näkyy silloin, kun kulttuurit törmäävät yhteen, kuten viime aikoina on tapahtunut sellaisten suurten maailman-kulttuurien kuin kristillisen lännen ja islamilaisen idän välillä. Vivahteikkaimmin kulttuureja eritelläänkin usein juuri kulttuurien vertailevassa tutkimuksessa ja kulttuuriantropologiassa, jolloin kulttuureilla tarkoitetaan kaikkea sitä, mitä ihminen yhteisöissään on luonut ja luo, mille antaa merkityksiä ja mitä arvostaa. Esimerkiksi UNESCO:n asiakirjoissa kulttuurista puhutaan laajassa merkityksessä elämäntapoina, jotka ilmenevät henkisissä ja aineellisissa, älyllisissä ja emotionaalisissa muodoissa ja niiden jatkuvassa uusintamisessa. Arkikielessä puhutaan myös eri alojen kulttuureista, kuten poliittisesta kulttuurista, liikuntakulttuurista, hallintokulttuurista jne. tarkoittaen käsitteellä ko. alan toimintatapojen kokonaisuutta.

Jokapäiväisessä kielenkäytössä ja esimerkiksi hallinnon käytännöissä kulttuuri useimmiten rinnastetaan tai samaistetaan taiteisiin. Silloin kulttuurilla voidaan tarkoittaa mm. musiikkia, teatteria, oopperaa, rakennustaidetta, muotoilua, tanssitaidetta, elokuvaa, valokuvataidetta, kirjallisuutta sekä kulttuuriperinnön vaalimista ja kartuttamista. Seuraavassa rajataan käsittely tähän kulttuurin suppeampaan, hallinnonalarajoja määrittävään merkitykseen ja tarkastellaan sitä, millä tavoin julkinen valta on suhtautunut sen taloudelliseen tukemiseen.

Myös tässä suppeammassa merkityksessä kulttuuri on kuulunut ihmisten elämään aina. Kansalliseepokset ovat kirjallisuutta ennen kirjapainotaitoa, ja usein sitä on kannateltu kansakunnan muistissa sukupolvelta toiselle musiikin keinoin, laulettuna muodossa. Kalliomaalauksissa on säilynyt muinaisten ihmisten kuvallista ilmaisua. Muodon taju niin esinekulttuurissa kuin rakennetussa ympäristössäkin on usein ollut hämmästyttävän kehittynyt ennen kuin arkkitehtuurista ja

designista on mitään tiedetty. Vähitellen kulttuurin tuottaminen on alkanut eriytyä omaksi toiminnakseen yhteiskunnassa ja se on saanut tekijöikseen erityisiä kulttuurin tekemiseen omistautuneita ihmisiä ja ryhmiä.

## **Kulttuuri julkisen talouden rahoituslähteenä**

Ensimmäiset kosketuksensa päätoimisesti kulttuuria tekeviin yhteisöihin saatiin Suomessa, kun ulkomaiset teatteriryhmät alkoivat kiertää lähinnä Suomen rannikkokaupungeissa 1700-luvun alussa. Julkinen valta ei moista, nykytermein kai voisi sanoa teatterin ja sirkuksen yhdistelmää, hyvällä silmällä katsonut. Asetuksella säädettiin, että ”kaikenlaiset ilveilijät, komediantit ja tempuilijat” saatettiin karkottaa maasta (Helminen 2006 91). Yliopistokaupungeissa ja kymnaasipaikkakunnilla niiden esiintyminen kiellettiin kokonaan ja sallittiin myöhemminkin vain oppilaitosten loma-aikoina. Teatteriseurueet määrättiin myös osallistumaan kaupunkien köyhäinhoidon kustannuksiin tai tilittämään varoja suoraan kaupungeille. Vuodesta 1818 lähtien maistraatit velvoitettiin perimään julkisista huvitilaisuuksista, joihin luettiin näytelmät, konsertit ja iltamat, erillinen vero, jolla katettiin köyhäinhoidon menoja.

Tämä ns. huvivero osoittautuikin hyvin sitkeähenkiseksi. Välillä siltä puuttui lakisääteinen pohja, mutta monet kunnat perivät sitä lääninhallitusten hyväksymien ohjesääntöjen nojalla. Ensimmäisen maailmansodan sytyttyä alkoi myös valtio periä ns. sotaveroa huvitilaisuuksista, jollaisiksi kulttuuritilaisuudet luettiin. Sodan päätyttyä käytäntöä jatkettiin perimällä vuoden 1920 lopussa säädetyn leimaverolain nojalla pääsylipun hinnasta määräprosentti huviveroa, joka säilyi aina vuoteen 1981 saakka.

Alkuun kulttuuri oli siis julkiselle vallalle, ensin kunnille ja sittemmin myös valtiolle, tulojen lähde. Vaikka vähitellen valtion ja kuntien ryhdyttyä avustamaan kulttuuria, tulovirtoja alkoi kulkea myös toiseen suuntaan, säilyi huviveron tuotto kertymältään pitkään suurempana kuin valtion kulttuurilaitoksille myöntämien avustusten yhteisumma.

## **Kulttuurin tukeminen alkaa**

1800-luvun loppupuolella alkoi suhtautuminen kulttuuriin muuttua. Silloinkaan ei toki puuttunut kriittisiä ääniä. Esimerkiksi Agathon Meurman ”piti teatteria

tyhjänpäiväisenä etuoikeutettujen ryhmien huvitteluna ja ... huonona ajankäyttömuotona”, jota ei missään tapauksessa pitänyt tukea (Helminen emt. s. 99). Argumentointi on lähes sanasta sanaan sama, jolla vielä nykyäänkin arvostellaan oopperan rahoitusta. Toisenlainen käsitys kulttuurista alkoi kuitenkin yleistyä eurooppalaisessa yhteiskuntafilosofisessa ajattelussa ja se kotiutui myös Suomeen.

Ajattelutavan muutos ajoittuu – eikä suinkaan sattumalta – samoihin aikoihin kansallisen heräämisen ensimmäisten oireiden kanssa. Toiminta suomen kielen aseman parantamiseksi ja suomen kehittämiseksi sivistyskieleksi ja fennomaanisen liikkeen nousu sysäsivät liikkeelle myös toimintaa suomalaisen kulttuurin kehittämiseksi ja tukemiseksi. Lönnrot kokosi Kalevalan, ja vuonna 1831 perustettiin Suomalaisen Kirjallisuuden Seura. Suomalainen teatteri, josta myöhemmin muodostui Kansallisteatteri, aloitti toimintansa 1872, ja myös orkesterilaitoksen ensimmäiset vaiheet, usein teattereiden kanssa yhdessä toimien, ajoittuivat samoihin aikoihin. Yhteistyön hedelmänä syntyivät myös ensimmäiset kotimaiset oopperaesitykset. Ruotsinkielisellä puolella vastaavat laitokset syntyivät samoihin aikoihin, eräät jo ennen suomenkielisiä.

Muutoksen ajoittuminen kansallisen heräämisen aikaan ei ollut sattuma. Sen yksi tärkeä juonne lähtee 1700-luvun lopun saksalaisesta filosofiasta, jossa kulttuuri edusti universaalien ihmisyiden ideaa ja pyrkimystä toimia sen saattamiseksi todellisuudeksi<sup>1</sup>. Englantilaisissa tulkinnoissa, erityisesti Matthew Arnoldin toimesta, tätä ajattelua kehiteltiin niin, että valtion ja kulttuurin ideat ja toiminta-alueet liitettiin läheisesti yhteen. Kulttuuri tarvitsi tehtävänsä toteuttamiseen legitiimin toimijan. Kansallisvaltiosta muodostui tällainen toimija. Kulttuurin korkea tavoite puolestaan oikeutti valtion tekemään interventioita kansalaisyhteiskunnan alueelle. Kansalaisuus ja ihmisyys samastuivat. Suomeen tämä ajattelu rantautui mm. J.V. Snellmanin tuomana.

Tällainen ajattelutapa vaikutti kulttuuripolitiikkaan hyvin vahvasti. Sitä siivitti käsitys kulttuurista ”parhaan ajatellun ja sanotun harjoittamisena” (Arnold) niin yksilön elämässä kuin yhteiskunnallisiin oloihin vaikuttaessa. Tähän sivistysperusteiseen kansallisvaltiolliseen käsitykseen kulttuurista ankkuroitui ensin kansallisuusliike turvaamalla sivistyksen voimaan. Sittemmin siihen perustivat käsityksensä muutkin kansanliikkeet. Esimerkiksi nouseva työväenliike piti työväenkulttuurin keskeisenä tehtävänä valistusta vastaavalla tavalla kuin kansakunnan rakentumista pyrittiin tukemaan kansallisella valistustyöllä.

Valtion ja kulttuurin intressien yhteen kietoutumisesta ja kulttuurin keskeisestä osuudesta kansakunnan rakentumisen ja itseymmärryksen kehittymisessä on lyhyt matka siihen johtopäätökseen, että kulttuurin tukeminen alettiin nähdä julkisen vallan velvollisuudeksi. Niinpä on johdonmukaista, että Suomessakin ryhdyttiin

kulttuuritoimintaa tukemaan myös taloudellisesti juuri kansallisen heräämisen aikoihin. Työskentely- ja matka-apurahoja, taiteilijapalkintoja ja -eläkkeitä (jotka olivat itse asiassa pitkäaikaisia apurahoja) ryhdyttiin systemaattisesti jakamaan 1860-luvulta lähtien. Valtio ryhtyi myös tukemaan taidelaitoksia ja taidealojen koulutusta, joka usein sai alkunsa taidelaitosten yhteydessä. Samoihin aikoihin syntyi myös Suomelle yhä edelleen toimiva kansalaisyhteiskunnan ja julkisen vallan kiinteään yhteistyöhön perustuva taidehallinto. Apurahoja ja taloudellista tukea jakaessaan valtiovalta tukeutui alan järjestöjen asiantuntemukseen (Sokka 2005). Siitä sai alkunsa suomalaisen taidelautakuntajärjestelmän kehitys, joka toimii nykyisin niin valtakunnallisella kuin alueellisellakin tasolla valtion taidehallinnon olennaisena osana.

## **Kulttuurin tuki julkisen talouden marginaalissa**

Vaikka julkinen valta ymmärsi kulttuurin keskeisen merkityksen kansakunnan rakennustyössä ja koki toiminnan julkisen tuen arvoiseksi, on tuki kuitenkin alusta alkaen tapahtunut julkisen talouden marginaalissa ja siellä se pysyttelee sitkeästi edelleen. Näin sanoessani en tarkoita vain tuen määrällistä osuutta, joka on pysytellyt esimerkiksi valtion talousarvion määrärahojen osuuksissa prosentin pienemmällä puolella. Tuki on myös pyritty maksamaan julkisen talouden normaalin tulo- ja menovirran ulkopuolelta.

Ensimmäiseksi tällaista rahoitusmallia sovellettiin kunnissa, joissa kulttuuria ryhdyttiin tukemaan ns. Göteborgin mallia soveltaen. Vuonna 1876 voimaan tulleen paloviina-asetuksen mukaan kaupungit saattoivat antaa paloviinan vähittäismyynnin ja anniskeluoikeuden alueellaan monopoliksi tätä tarkoitusta varten perustetulle alkoholiyhtiölle. Myöhemmin järjestely ulotettiin myös miedompiin alkoholijuomiin. Paloviina-asetuksen perimmäisenä päämääränä oli vähentää juovuttavien juomien käyttöä ja niistä aiheutuvia lieveilmiöitä sekä minimoida yksityisten henkilöiden alkoholin myynnistä saamia voittoja. Nimensä järjestelmä sai Ruotsista, Göteborgista, jossa se oli kehittynyt paikallisten filantrooppien toimesta ja ollut käytössä vuodesta 1865 alkaen. (Helminen 2006 143-145; Sillanpää 2002 36) Suomessa alkoholiyhtiöiden voittovarojen jaon tavoitteeksi asetettiin voittovarojen käyttäminen – kuten Joensuussa asia ilmaistiin – ”paikkakunnan siveellisyyden edistämiseksi ja muihin hyviin tarkoituksiin”. Runsas neljännes voittovaroista käytettiinkin sivistystoimen ja kulttuurin tukemiseen.

Järjestelmä toimikin aina kieltolain säätämiseen saakka. Sen jälkeen oli löydettävä uusia rahoitusmalleja samalla kun ensin maailmansodan syttyä kulttuuritilaisuuksista ryhdyttiin perimään ns. sotaveroa ja jatkettiin rauhan tultua veron perimistä huviveron muodossa. Sodan aikana kulttuurin rahoitus väheni voimakkaasti ja vaikka se sodan loputtua kääntyi nousuun, koettiin rahoituksen heilahtelu ja esittävää taidetta rasittava verotus ongelmaksi. Mallia ratkaisulle haettiin jälleen Ruotsista, jossa oli ryhdytty järjestämään sivistysraha-arpajaisia kulttuurin rahoittamiseksi. Vuonna 1923 opetusministeriö esitti samantapaista järjestelmää Suomeen, ja kolme vuotta myöhemmin tehtiin lainsäädännössä mahdolliseksi raha-arpajaisten järjestäminen. Tuotosta ohjattiin Kansallisoopperalle 40 prosenttia ja Kansallisteatterille 25 prosenttia. Loppu 35 prosenttia jätettiin valtion jaettavaksi taiteen ja tieteen kesken. Jo kahden vuoden kuluttua tuotto oli kasvanut niin, että osa tuotosta ohjattiin myös urheilun tukemiseen.

Talvisodan jälkeen löytyi toimialan rahoitukseen jälleen uusi verotulojen ulkopuolinen lähde, kun urheilujärjestöjen aloitteesta ryhdyttiin järjestämään veikkaustoimintaa. Vuonna 1940 urheilujärjestöt perustivat Oy Tippaustoimisto Ab:n, jonka jalkapalloveikkauksesta kertyneet varat ohjattiin urheilun ja liikuntakasvatustyön tukemiseen. Vuonna 1953 jaolle pääsi myös taide, tiede ja nuorisotyö, joille ohjattiin tuotosta yhteensä 30 prosenttia. Urheilun osuus on vähitellen laskenut, ja vastaavasti muiden toimialojen osuus noussut. Pelivalikoima monipuolistui ensin vuodesta 1971 loton käyttöönnotolla. Valtio osti Oy Veikkaus Ab:n koko osakekannan vuonna 1975. Vuonna 1976 myös raha-arpajaistoiminta annettiin veikkausyhtiön hoidettavaksi, ja koska sen osalta tuotto edelleen ohjautui taiteen tukemiseen, kasvoi taiteen suhteellinen osuus näin kasvaneesta veikkausyhtiön kokonaistuotosta edelleen. Tällä hetkellä voimassaolevan lain mukaan veikkauksen tuotosta, sen jälkeen kun kirjastojen valtionosuuksiin näistä varoista osoitettava osuus on vähennetty, ohjataan taiteelle 38.5 prosenttia, tieteelle 17.5 prosenttia, liikunnalle 25 prosenttia ja nuorisotyölle 9 prosenttia. 10 prosenttia kohdennetaan vuosittain erikseen budjetin yhteydessä tehtävin päätöksin. Kirjastojen valtionosuudet, joista tällä hetkellä maksetaan veikkausvoittovaroista 44 prosenttia eli noin 40 miljoonaa euroa, siirtyvät maksettaviksi kokonaan budjettivaroista vuoteen 2010 mennessä. Vuoden 2006 budjettiesityksessä osoitettiin veikkausvoittovaroista taiteelle 37.4 prosenttia, kirjastojen valtionosuuksiin 10.2 prosenttia, tieteelle 19.3 prosenttia, liikunnalle 24.3 prosenttia ja nuorisotyölle 8.7 prosenttia.

Tällä hetkellä taiteen ja kulttuurin valtiontuen kokonaisvolyymista rahoitetaan veikkausvoittovaroin 52 prosenttia. Tieteen voimakkaasti kasvaneesta valtionrahoituksesta veikkausvoittovaroin katetaan 29 prosenttia. Sen sijaan nuorisoi-

työn (88 %) ja varsinkin liikunnan (99 %) rahoitus perustuu lähes kokonaan veikkausvoittovaroihin.

Rahoituksen kulkeminen julkisen talouden rahavirtojen marginaalissa sisältää myös melkoisen riskin. Kieltoain säätämisen yhteydessä se realisoitui jo kerran kunnallisten alkoholiyhtiöiden lopettaessa toimintansa ja niiden rahoituslähteen sananmukaisesti kuivuessa. Tällä hetkellä ilmassa on samantapainen riski. EU:n komissiossa on väännetty jo pitemmän aikaa kättä pelimonopolioiden oikeutuksesta. Kilpailuasioista vastaavat katsovat sen sotivan EU:n keskeistä periaatetta, kilpailun vapauttamista, vastaan. Koska pelimonopolit toimivat Isoa-Britanniaa lukuun ottamatta erilaisin kansallisin variaatioin muissa jäsenmaissa ja koska niiden avulla on katsottu parhaiten voitavan suojautua pelaamisen sosiaalisilta ja psyykkisiltä haittavaikutuksilta, on tilanne toistaiseksi pysynyt ennallaan. Pelitoiminta jäikin vuonna 2006 säädetyn EU:n palveludirektiivin ulkopuolelle. Pelimonopolioiden mahdollinen siirtyminen yksityiseksi, vapaasti kilpailuksi liiketoiminnaksi johtaisi todennäköisesti myös yhteiskunnalle tulevien tuottojen romahtamiseen. Näin syntyvän budjettiaukon korvaaminen edellyttäisi valtion tuloveroasteen nostamista. Koska tämä nykyisissä verokilpailun oloissa on tuskin mahdollista, johtaisi pelimonopolioiden murtuminen niin kulttuurin kuin muidenkin pelituotoilla rahoitettujen toimialojen julkisen rahoituksen romahtamiseen.

## Tuen volyymi

Jos kulttuurin rahoitus on tapahtunut suurelta osin valtiontalouden tulo- ja menovirtojen marginaalissa, niin marginaalista on ollut toimialan rahoituskin mitattaessa sitä rahoituksen volyyymilla ja niiden suhteellisilla osuuksilla julkisen talouden kokonaisuudessa.

1920-luvun alussa kulttuurin tuki (sisältäen taiteen, tieteen, museolaitoksen ja urheilun) oli noin 2 prosenttia opetusministeriön pääluokan menoista ja se kasvoi vuoteen 1938 mennessä noin 4.4 prosenttiin. Valtion budjetin varsinaisista menoista kulttuurimenojen osuus kasvoi samana ajanjaksona 0.15 prosentista 0.77 prosenttiin (Autio 1986).

Sotavuodet olivat luonnollisesti poikkeuksellisia, mutta sotien jälkeen palattiin normaalimpiin uomiin. Taiteen, kirjastotoimen, tieteen ja urheilun osuus opetusministeriön budjetissa kasvoi vuodesta 1945 vuoteen 1965 3.7 prosentista 4.4 prosenttiin. Kun koko opetusministeriön suhteellinen osuus suunnilleen nelinkertaistui samaan aikaan, kasvoi myös tässä käsiteltyjen kulttuurimenojen osuus

koko valtiontaloudessa samana aikana 0.09:stä 0.28 prosenttiin (Autio ja Heikkilä 1990).

Tällä hetkellä (2006) taiteen ja kulttuurin valtiontuen kokonaisvolyymi on lisätalousarvioesitys mukaan luettuna noin 364 miljoonaa euroa. Opetusministeriön budjetista osuus on noin 5.6 prosenttia, valtion kokonaisuudesta noin 0.9 prosenttia ja bruttokansantuotteesta noin 0.23 prosenttia. Jos mukaan sisällytetään myös tieteen (258 milj. euroa) ja liikunnan (96.4 milj. euroa) tuki, kuten vanhemmissa luvuissa tehtiin (koska niitä ei oltu laskelmissa eritelty), olisivat osuudet jokseenkin tarkkaan kaksinkertaiset ennen muuta tieteen rahoituksen voimakkaan kasvun johdosta<sup>2</sup>.

Suomen kulttuurin julkista rahoitusta tarkasteltaessa ei voi sivuuttaa kuntien osuutta. Kansallisia taidelaitoksia (Kansallisopperaa, Kansallisteatteria ja Kansallismuseota) lukuun ottamatta taidelaitoksemme toimivat merkittävältä osalta kuntien rahoituksen varassa. Esimerkiksi orkesterien menoista valtio rahoittaa vain 22 prosenttia, puheteatterien 30 prosenttia ja päätoimisesti hoidettujen museoiden menoista 46 prosenttia. Kirjastolaitoksen toimintamenoista valtion toimintaavustukset ovat noin 37 prosentin tasolla. Kuntien osuudet vaihtelevat ja ovat yleensä sitä suuremmat, mitä pienempi on valtion osuus, esimerkiksi orkesterien menoista kunnat maksavat yli 60 prosenttia.

Tarkasteltaessa valtion ja kuntien yhteensä kulttuurille osoittamaa tukea suhteessa julkisten menojen kokonaismäärään päädytään suunnilleen yhden prosentin tasolle. Jos lasketaan kaikki taiteen ja kulttuurin tuki mukaan lukien myös yksityisiltä säätiöiltä ja yrityksiltä saatu tuki ja suhteutetaan tämä kokonaisuus bruttokansantuotteeseen, saadaan kulttuurin tuen osuudeksi noin puoli prosenttia bruttokansantuotteesta.

Osuus on samaa suuruusluokkaa kuin muissakin Pohjoismaissa (Heikkinen 2003), joissa kaikissa se sijoittuu 0.5 ja 0.6 prosentin välille. Kaikissa niissä osuus on noussut noin yhden promilleyksikön 1970-luvun puolivälistä lähtien. Julkisten kulttuurimenojen osuus kaikista julkisista menoista on Pohjoismaissa niin ikään samaa suuruusluokkaa: 0.9-1.2 prosentin välillä. 1990-luvulla julkisten kulttuurimenojen osuus kaikista julkisista menoista laski Suomessa noin viidenneksellä, Norjassa osuus nousi suunnilleen viidenneksellä. Ruotsissa ja Tanskassa osuus ei juuri muuttunut.

Kun tarkastellaan muutoksia kiintein hinnoin, näkyy Suomen osalta sama, muista Pohjoismaista poikkeava kehitys. Kaikissa Pohjoismaissa panostus kulttuuriin nousi tasaisesti koko 1970-luvun puolivälistä 1990-luvun alkuun. Sen jälkeen panostuksen kasvu on jatkunut muissa Pohjoismaissa, kaikkein voimakkaimmin

Norjassa. Sen sijaan Suomessa vuoden 1990 tasosta tultiin nopeasti alaspäin vuosikymmenen puoliväliin asti. Erityisen voimakkaasti kehityksen kokonaiskuvaan vaikutti kirjastojen valtionosuuksien leikkaus osana valtionosuuksien yleistä pienentämistä. Niinpä kirjastojen valtionosuuksien reaaliarvo on edelleen noin 40 prosenttia pienempi kuin 1990-luvun alussa. Kulttuurin muu rahoitus on sitä vastoin elpynyt paremmin lamavuosien leikkauksista niin, että lamaa edeltänyt reaalin taso saavutettiin vuonna 2004 ja kehitys siitä eteenpäin on ollut varsin ripeää (vuosina 2005 ja 2006 runsaat 4 prosenttia kumpanakin vuonna).

Kulttuurin julkisen rahoituksen määrä ja osuus on Suomessa muihin Euroopan ja varsinkin Pohjoismaihin verrattuna pikemmin keskimäärän ala- kuin yläpuolella. Tilanne on toinen verrattaessa sitä esimerkiksi Yhdysvaltojen ja Ison-Britannian tilanteeseen, jossa kulttuurilaitosten yksityisen rahoituksen ja omien tulojen osuus on suurempi. Ero selittyy sillä, että esimerkiksi kulttuurisponsoroinnin osuus on meillä vielä yleisesti ottaen varsin vaatimaton, eri taidemuodoille yhteensä tuleva sponsorointi on vuositasolla selvästi alle 10 ja yksityisten säätiöiden osuus noin 15 miljoonaa euroa. Varakkaita yksityishenkilöitä tai merkittävään sponsorointiin kykeneviä yrityksiä on Suomessa yksinkertaisesti huomattavasti vähemmän kuin mainituissa anglosaksisissa maissa.

Harvaan asutussa maassa riittävän tiheän palveluverkon säilyttäminen ei ole ilmaista. Arvomaailmallemme keskeinen tasa-arvopyrkimys, joka kulttuuripalvelujenkin osalta on kirjattu uuteen perustuslakiin, edellyttää huolehtimista siitä, että esimerkiksi lippujen hinnoilla ei karsita yleisöä varallisuutta perusteena käyttäen. Käytännössä tämä merkitsee sitä, että julkisella tuella mahdollistetaan lippujen hintojen pitäminen kohtuullisella tasolla. Markkinaperiaatteen puhdasoppinen soveltaminen merkitsisi sitä, että suomalaisen kulttuurin tarjontaa olisi vain suurimmilla kaupunkiseuduilla ja sielläkin tarjonta olisi vain kalpea varjo nykyisestä.

## **Tarvitseeko kulttuuri tukea?**

Kulttuurin tukemisen kiistämisen taustalla on usein ajattelutapa, jonka mukaan tärkeämpää on huolehtia välittömästi elintoimintoja ylläpitävistä tarpeista vaikka henkiseimpien tarpeiden kustannuksellakin kuin sijoittaa julkisia varoja kulttuuripalvelujen tuottamiseen. Haettaessa käsitykselle teoreettista taustaa vedotaan usein Abraham Maslowin tunnettuun tarpeiden hierarkiaa koskevaan teoriaan. Sen mukaan inhimilliset tarpeet ovat järjestäytyneet hierarkkisesti niin, että ensimmäisinä tulevat fysiologiset perustarpeet, sitten järjestyksessä turvallisuuden, rak-



kauden, arvonannon ja lopuksi itsensä toteuttamisen tarpeet. Ihmiset pyrkivät tyydyttämään tarpeensa hierarkkisessa järjestyksessä niin, että ylempien tason tarpeet tyydytetään vasta alempien tarpeiden tultua tyydyttyiksi. Luodessaan kulttuuria tai nauttiessaan sen hedelmiä ihminen voi kokea toteuttavansa itseään. Koska tämä tarve on hierarkiassa korkeimmalla, tulee sitä tyydyttävien toimien vuoro viimeisenä.

Maslowin teoria ei kuitenkaan toimi enempää teoreettisella kuin käytännöllisellä tasolla.

Tutkijat ovat monin tavoin kritisoineet ajatusta tarpeiden jäykästä hierarkkisuudesta. Fysiologisten tarpeiden tyydytyksen vähimmäistaso on luonnollisesti edellytys sille, että muita tarpeita yleensä voi tiedostaa. Sen jälkeen ei kuitenkaan ole selvää, että hierarkia toimisi. Yhteisöelämän ja yhteiskuntien synty ei olisi ollut mahdollista ilman kulttuuria, yhteisiä symboleja ja merkityksiä ja niiden kommunikointia. Jo tuhansia vuosia sitten on ymmärretty, että ”ihminen ei elä ainoastaan leivästä”.

Jotta tarpeiden hierarkia toimisi, tulisi tarpeiden tyydytykselle voida määritellä yksiselitteiset rajat, jotta tiedettäisiin, milloin voidaan siirtyä seuraavan tason tarpeisiin. Juuri rajojen asettaminen on osoittautunut erittäin hankalaksi. Enempää minimirajojen (köyhyysrajat) kuin tarpeiden tyydytyksen riittävää tasoa osoittavien rajojen määrittely-yritykset eivät ole tuottaneet yksiselitteisiä tuloksia. Siksi-kin jäykkä hierarkia-ajattelu on ongelmallinen. Kun koskaan ei voida sanoa, että esimerkiksi terveyden tai turvallisuuden tarpeiden tyydyttämisessä olisi saavutettu tyydyttävä taso, niin koskaan ei tule myöskään Maslowin hierarkiassa korkeammalla olevien tarpeiden vuoro. Terveysteen liittyvät tarpeet ovat havainnollinen esimerkki myös siksi, että ne muuttuvat suhteessa toisaalta terveydenhoitoteknologian kehitykseen ja toisaalta ajan ihanteisiin. Esimerkiksi Maailman terveysjärjestön (WHO) hyväksymä terveyden määritelmä – ”täydellinen fyysisen, psyykkisen ja sosiaalisen hyvinvoinnin tila” – kattaa hyvin suuren osan tarpeiden hierarkiasta. On luonnollisesti selvää, että ihmisen toimintakykyä haittaavat sairaudet tulee hoitaa, mutta se pikemminkin edellyttää myös muiden, esimerkiksi kulttuuristen tarpeiden tyydyttämistä kuin niiden syrjäyttämistä.

Klassisessa teoksessaan Hyvinvoinnin ulottuvuudet Erik Allardt (1976) määritteli hyvinvoinnin ulottuvuuksiksi elintason (having), yhteisyysuhteet (loving) ja itsensä toteuttamisen (being). Hyvinvointipolitiikan keskeinen tehtävä on luoda edellytyksiä näiden hyvinvoinnin osatekijöiden tasapainoiselle kehitykselle. Tasapainoisen yhteiskuntapolitiikan on huolehdittava erilaisten inhimillisten perustarpeiden, myös kulttuuristen, kohtuullisesta tyydyttämisestä. Vaikka niukat resurssit pakottavat kaikissa olosuhteissa valintoihin ja priorisointeihin, ei niitä-

kään tulisi ymmärtää yksioikoisesti yhden hyvinvoinnin ulottuvuuden dominanssiksi toisen kustannuksella. Valistunut yhteiskunta huolehtii siitä, että myös kulttuurin edistäminen saa oikeudenmukaisen osansa yhteisestä kakusta.

## Kirjallisuutta

Allardt, Erik: Hyvinvoinnin ulottuvuuksia. Porvoo 1976.

Autio, Veli-Matti: Opetusministeriön historia 4. Ensimmäisen tasavallan kulttuuripolitiikka 1917-1944. Järvenpää 1986.

Autio, Veli-Matti ja Heikkilä, Markku: Opetusministeriön historia 5. Jälleenrakennuksen ja kasvun kulttuuripolitiikkaa 1945-1965. Helsinki 1990.

Heikinen, Merja: The Nordic Model of Promoting Artistic Creativity. Teoksessa Duelund, Peter (ed.), The Nordic Cultural Model. Copenhagen 2003.

Helminen, Minna: Säätyläistön huvista kaikkien kaupunkilaisten ulottuville. (käsikirjoitus, Cuporen julkaisusarja 2006)

Pirnes, Esa: Väitöskirjan käsikirjoitus 2006.

Sillanpää, Merja: Säännöstely huvi. Suomalainen ravintola 1900-luvulla. Helsinki 2002.

Sokka, Sakarias: Sisältöä kansallisvaltiolle. Taide-elämän järjestäytyminen ja asiantuntijavaltaistuminen taiteen tukeminen. Cuporen julkaisuja 8/2005.

## Viitteet

<sup>1</sup> Tässä yhteydessä olen voinut seurata sitä ajatuksen kulkua, jota FM Esa Pirnes lähiaikoina valmistuvassa väitöskirjassaan on kehittänyt.

<sup>2</sup> Tieteen rahoitusta tässä esitetyissä luvuissa on mukana vain lähinnä Suomen Akatemian kautta ohjautuva tuki. Tieteen kokonaisrahoituksessa on huomioitava lisäksi mm. yliopistolaitoksen rahoituksesta tutkimukseen ohjautuva osuus, kauppa- ja teollisuusministeriön tutkimukselle suuntaama tuki (mm. Tekesin välityksellä) sekä valtion sektoritutkimuslaitosten rahoitus.

# YHTEISTÄ HYVÄÄ YKSITYISIN VAROIN

*Timo Nikinmaa\**

*"However selfish soever man may be disposed, there are evidently some principles in his nature, which interest him in the fortune of others, and render their happiness necessary to him, though he derives nothing from it except the pleasure of seeing it".*

*(Adam Smith, Theory of Moral Sentiments, 1759)*

Valtion ja kuntien hallitsevaa roolia julkisten palveluiden tarjoajana pidetään tänä päivänä aika lailla itsestään selvänä. Kuitenkin monia niistä on aikanaan alettu tuottaa yksityisten henkilöiden ja kansalaisryhmien aloitteesta. Säätiöt ja kannatusyhdistykset ovat ylläpitäneet yliopistoja, kouluja, sairaaloita, hoitokoteja, teattereita, oopperoita ja muita samankaltaisia laitoksia.

Ajan mittaan päävastuu koulutus-, terveydenhuolto- ja sosiaalipalveluiden ylläpitämisestä on siirtynyt julkiselle sektorille. Myös kulttuuripalveluiden tarjonta nojaa nykyisin pitkälti julkiseen tukeen. Samalla kun julkisen sektorin vastuu on laajentunut, verovarojen osuus palvelujen rahoituksesta on lisääntynyt ja veroaste noussut merkittävästi.

Julkisen sektorin kasvun rajat näyttävät kuitenkin olevan lähestymässä. Hyvät tarkoitukset eivät ole loppuneet maailmasta, mutta niihin on aiempaa vaikeampi ohjata verovaroista lisää rahaa. Kun verotuksen jatkuva kiristäminen ei näytä mahdolliselta, monissa maissa on ryhdytty etsimään vaihtoehtoja julkisen sektorin palvelutuotannolle ja yleishyödyllisten palveluiden julkiselle rahoitukselle.

Muun muassa Isossa-Britanniassa on pyritty lisäämään yritysten ja yksityishenkilöiden lahjoituksia yleishyödyllisille yhteisöille; keinoina ovat olleet verohelpo-

---

\* Kiitän ministeri Vesa Vainiota kommenteista ja hyödyllisistä keskusteluista.

tukset ja lahjoitusten tekoa helpottavat hallinnolliset järjestelyt. Perustelut eivät ole olleet pelkästään tai edes pääasiassa fiskaalisia. Kansalaisten omaehtoinen toiminta yhteisen hyvän edistämiseksi on nähty arvoksi sinänsä.

Myös Euroopan unioni on ollut halukas antamaan säätiöille ja voittoa tavoittelemattomille yhteisöille nykyistä suuremman roolin. Komission aloitteesta on selvitetty, miten yksityisten lahjoitusvarojen osuutta Euroopan tutkimus- ja kehitystoiminnan rahoituksesta voitaisiin lisätä. Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestössä OECD:ssa on puolestaan tutkittu mahdollisuuksia lisätä yleishyödyllisten säätiöiden panosta kehitysapuun.

## **Yleishyödylliset yhteisöt kansantaloudessa**

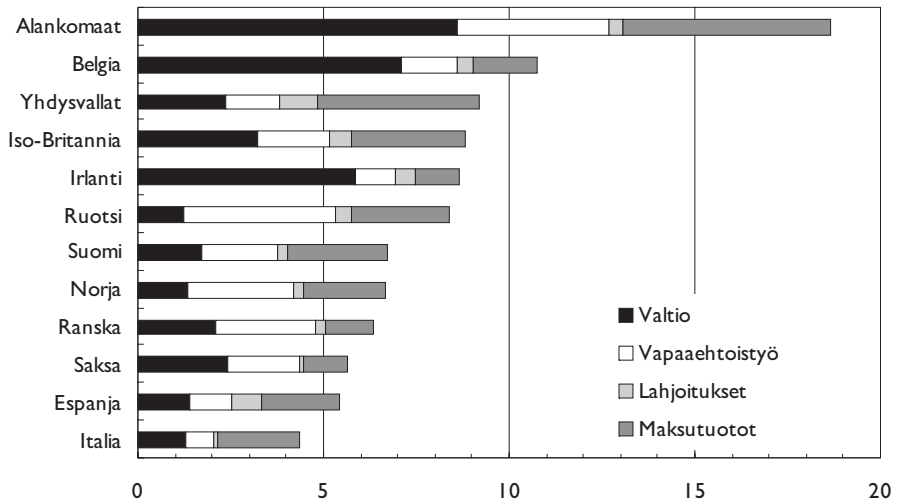
Vaikka päävastuu julkisten palveluiden järjestämisestä ja rahoituksesta on yleensä siirtynyt valtiolle ja kunnille, osa niiden tuotannosta on jäänyt yksityisille yleishyödyllisille yhteisöille. Niiden merkitystä ja painoarvoa on kuitenkin hankala arvioida, koska käytössä olevassa kansantalouden tilinpidon järjestelmässä ei tilastoida erikseen kolmanteen sektoriin liittyviä taloustoimia. Muun muassa yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan rahoituksen kokonaismäärä ja jakautuminen eri sektorien kesken jää kansantalouden tilinpidossa erittelemättä; jos niistä halutaan saada ajantasaista tietoa, se täytyy aina erikseen kyselytutkimuksella hankkia.

Amerikkalaisen Johns Hopkins Universityn Center for Civil Society Studies toteutti 1990-luvun lopulla laajan kansainvälisen hankkeen, jonka puitteissa koottiin tietoa yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan laajuudesta ja rahoituksesta yli 30 maassa. Näihin maihin kuului myös Suomi. Vertailukelpoiset tiedot, joista valtaosa on koottu otantaan perustuvilla kyselytutkimuksilla, ovat suurelta osin peräisin vuodelta 1995 eli kymmenen vuoden takaa.

Tutkimustulosten mukaan kolmannen sektorin koko, tehtävät ja rahoitus eroavat merkittävästi maiden välillä. Alankomaiden kolmas sektori on kooltaan omaa luokkaansa. Sen koko vastaa noin yhtä kuudesosaa bruttokansantuotteesta. Yleishyödylliset yhteisöt tuottavat maassa huomattavan osan julkisista palveluista. Niiden toiminta rahoitetaan merkittävältä osalta julkisin varoin, mutta myös vapaaehtoistyön ja maksutuottojen osuus on huomattava. Yksityisten lahjoitusvarojen osuus on sen sijaan vähäisempi.

Suomen kolmas sektori on kooltaan eurooppalaista keskitasoa. Sen rahoitus jakautuu valtion, yksityisen filantropian ja maksutuottojen kesken pitkälti samalla lailla kuin Yhdysvalloissa. Suomessa kuitenkin vapaaehtoistyön merkitys on

**Kuvio 1. Kolmannen sektorin rahoitus, % BKT:sta**



Lähteet: Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, ETLA.

suhteellisesti paljon suurempi kuin Yhdysvalloissa, jossa rahalahjoitusten osuus yleishyödyllisten yhteisöjen rahoituksesta on puolestaan tutkituista maista suurin.

Suhteessa BKT:hen rahalahjoitukset ovat Yhdysvalloissa yli kaksinkertaiset verrattuna esimerkiksi Isoon-Britanniaan, jossa ne ovat Euroopan kärkitasoa. Yleisesti ottaen rahalahjoitusten merkitys suhteessa vapaaehtoistyöhön on Euroopassa selvästi tätä vähäisempi.

## Lahjoitusten verovapaus

Ero rahalahjoitusten ja vapaaehtoistyön suhteellisessa merkityksessä Yhdysvaltojen ja monien Euroopan maiden välinen on looginen ja taloudellisin perustein selitettävissä. Yksityishenkilöt voivat antaa yleishyödyllisille yhteisöille joko rahaa tai oman työpanoksensa. Verotuksen taso ja lahjoitusten mahdollinen verovapaus vaikuttavat ainakin teoriassa siihen, kummassa muodossa yleishyödyllistä yhteisöä ensisijaisesti tuetaan.

Jos rahalahjoituksia ei ole mahdollista vähentää verotettavasta tulosta, vapaaehtoistyöstä tulee rahalahjoituksia edullisempaa. Voidakseen lahjoittaa tunnin palkkaa vastaavan summan rahaa lahjoittaja joutuu työskentelemään pitkälti toista

tuntia; työpanos menee sen sijaan lyhentämättömänä lahjoituksen vastaanottajalle.

Ruotsissa ja Suomessa yksityishenkilöt eivät voi vähentää rahalahjoituksiaan verotettavasta tulosta, Yhdysvalloissa voivat. Ilman verovapauttakin rahalahjoitusten suhteellisen merkityksen voisi odottaa olevan Yhdysvalloissa suuremman kuin Ruotsissa ja Suomessa, koska veroaste on siellä merkittävästi alhaisempi. Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Projectin mukaan Ruotsissa rahalahjoitukset ovat noin 10 prosenttia vapaaehtoistyön arvosta ja Suomessa noin 17 prosenttia, Yhdysvalloissa noin 85 prosenttia. Toisin sanoen lahjoittajat käyttäytyvät näissä maissa juuri niin kuin heidän voisi teorian mukaan odottaakin käyttäytyvän. Tämä ei kuitenkaan vielä todista hypoteesia oikeaksi; yhteys verovapauden, vapaaehtoistyön ja rahalahjoitusten välillä näyttää olevan huomattavan monisyinen, kuten sen voi odottaa olevankin. Vapaaehtoistyön valitsemiselle on varmasti myös muita kuin taloudellisia motiiveja.

Periaate, jonka mukaan ihmiset voivat vähentää verotuksessa ainakin osan ”yhteistä hyvää” palvelevista lahjoituksista, on varsin yleisesti hyväksytty. Yhdysvalloissa yksityiset veronmaksajat ovat saaneet vähentää yleishyödyllisille yhteisöille antamansa lahjoitukset yhtäjaksoisesti vuodesta 1917 lähtien ja yritykset vuodesta 1935 lähtien. Myös useimmissa Euroopan maissa sovelletaan samaa periaatetta.

Euroopan unionin 15 ”vanhasta” jäsenmaasta ainoastaan Suomessa ja Ruotsissa yksityishenkilöt eivät saa lainkaan vähentää verotuksessa lahjoituksiaan yleishyödyllisille organisaatioille. Ruotsi on ainoana evännyt vähennysoikeuden myös yrityksiltä. Suomessa yritykset saavat vähentää 850 euroa suuremmat lahjoitukset suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttämisen sekä tieteen tai taiteen tukemiseen. Edellisillä ei ole ylärajaa, tieteen tai taiteen tukemiseen annettuja lahjoituksia saa vähentää vuosittain enintään 25 000 euroa saajaa kohti.

Suomessa verovähennysoikeuden epäämistä yksityishenkilöiltä on perusteltu muun muassa tehokkuusnäkökohdilla. Vähennyksiä karsimalla on pyritty yksinkertaistamaan verotusta ja tekemään siitä kustannustehokasta. Tavoite on varmasti toteutunut, jos tarkastelu rajataan pelkästään verotukseen prosessina. Jos perspektiiviä laajennetaan, voidaan perustelun asianmukaisuutta myös epäillä.

Monet yleishyödyllisten yhteisöjen tuottamat palvelut täydentävät ja korvaavat julkisen sektorin tuottamia palveluita. Julkinen sektori osallistuu myös niiden rahoitukseen. Onko tässä tapauksessa tehokasta se, että yksi julkisen hallinnon organisaatio kerää veronmaksajilta rahaa, jonka toinen julkisen hallinnon organisaatio kanavoii yksityisille yleishyödyllisille yhteisöille? Eikö olisi yksinkertaisem-

paa ja tehokkaampaa, että yksityishenkilöt ja yritykset rahoittaisivat näitä yhteisöjä suoraan, ilman julkisen sektorin välikäsiä?

Yksityisiä lahjoituksia on tässä tapauksessa perusteltua kannustaa sallimalla niiden vähentäminen verotettavasta tulosta, koska ne tiettyssä mielessä korvaavat veroja. Niillä ylläpidetään julkisen sektorin hyväksymiä yleishyödyllisiä palveluita, jotka voisivat periaatteessa olla myös julkisen sektorin tuottamia.

Verotukseen liittyy myös läpinäkymättömyyden ongelma. Toisin kuin lahjoituksen tekijä, veronmaksaja ei voi täsmälleen tietää, mihin hänen veromarkkansa käytetään. Julkinen tuki tieteelle ja taiteelle ei todennäköisesti jakaudu samalla lailla kuin se jakautuisi, jos kukin veronmaksaja saisi itse päättää oman maksuosuutensa käytöstä.

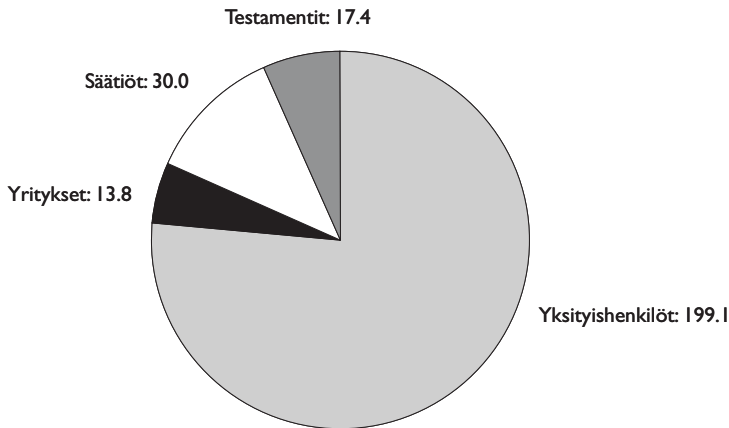
Joissakin maissa verotuksen läpinäkyvyyttä on pyritty parantamaan niin, että osan veroista voi etukäteen korvamerkitä tiettyyn tarkoitukseen. Hyvällä syyllä voi kysyä, missä suhteessa tämä menettely on parempi kuin se, että veronmaksajille luodaan edellytykset kanavoida rahaa suoraan ao. yleishyödyllisille yhteisöille.

## **Kuka lahjoittaa?**

Giving USA Foundation arvioi, että lahjoitukset yleishyödyllisiin tarkoituksiin olivat vuonna 2005 Yhdysvalloissa noin 260 miljardia dollaria eli noin 2.1 prosenttia bruttokansantuotteesta. Kolme neljäsosaa niistä, 199 miljardia dollaria, oli peräisin yksityishenkilöiltä. Yrityksien osuus vuoden 2005 lahjoituksista oli 14 miljardia eli runsaat 5 prosenttia. Yksityishenkilöiden osuus lahjoituksista on pysynyt vakaasti noin 75 prosentissa koko sen 50 vuoden ajan, jona Giving USA -raporttia on julkaistu.

Isossa-Britanniassa yksityishenkilöiden lahjoitukset olivat Charities Aid Foundationin (CAF) ja National Council for Voluntary Organisationsin (NCVO) tekemän kyselyn mukaan noin 8.2 miljardia puntaa vuonna 2004/2005. Maan 500 suurimman yrityksen lahjoitusten CAF arvioi kohonneen vuonna 2003/2004 noin 0.9 miljardiin puntaan; lukuun sisältyvät rahalahjoitusten lisäksi myös tavarahajotukset sekä yritysjohton ja henkilöstön hyväntekeväisyyteen käyttämä työaika. The Guardian kerää tietoa 100 suurimman yrityksen lahjoituksista; sen perusteella voidaan arvioida, että rahalahjoitusten osuus kokonaissummasta on noin kolme neljänestä eli yritysten rahalahjoitusten määräksi voi arvioida noin 0.6-0.7 miljardia euroa. Jos otetaan huomioon myös testamenttilahjoitukset, jotka olivat CAF:n mukaan vuonna 2003/2004 noin 1.5 miljardia puntaa, yritysten

**Kuvio 2. Yleishyödylliset lahjoitukset Yhdysvalloissa v. 2005, mrd. dollaria**



Lähde: Giving USA Foundation.

osuuden lahjoituksista yleishyödyllisiin tarkoituksiin voidaan arvioida olevan Isossa-Britanniassa samaa suuruusluokkaa kuin Yhdysvalloissa.

Tieto siitä, kuinka lahjoitukset yleishyödyllisille yhteisöille jakautuvat Suomessa yritysten ja yksityishenkilöiden kesken, ei ole helposti saatavissa. Kun vain yritysten lahjoituksiin kohdistuu verokannustimia, voisi niiden osuuden olettaa olevan Suomessa suhteellisesti suurempi kuin Yhdysvalloissa.

## Lahjoitusten suuruuteen vaikuttavat tekijät

On tuskin yllättävää, että lahjoittamiseen vaikuttavia tekijöitä on eniten tutkittu Yhdysvalloissa. Siellä tutkijoiden käytössä on laajan populaation kattavia pitkiä aikasarjoja. Empiiriset tulokset eivät kuitenkaan ole yksiselitteisiä – yhteiskuntatieteissä ne harvoin ovat.

Lahjoitusten tekijöiden perimmäiset motiivit eivät pääsääntöisesti liene taloudellisia, mutta lahjoituksen suuruuteen vaikuttaa tutkimusten mukaan sekä lahjoittajan tulotaso että lahjoituksen ”hinta” eli lahjoituksen määrä sen tuottaman verovähennyksen jälkeen. Lahjoituksen ”hinta” riippuu muun muassa verotuksen kireydestä; jos lahjoitukset voi vähentää verotuksessa, ”hinta” on sitä alhaisempi, mitä korkeampi veroaste on.



Tutkimuksissa on muun muassa pyritty arvioimaan lahjoitusten hintajoustoa eli sitä, kuinka paljon lahjoitukset kasvavat, kun niiden ”hintaa” verovähennysten jälkeen laskee. Jos jousto on yhtä suurempi, lahjoitukset lisääntyvät enemmän kuin verotulot vähenevät eli lahjoitusten ja verotulojen summa kasvaa. Vanhempien tutkimuksien mukaan lahjoitusten hintajousto on suhteellisen korkea, muutamissa tuoreissa tutkimuksissa tämä on kuitenkin asetettu kyseenalaiseksi.

Hintajousto sopii parhaiten arviointiperusteeksi silloin, kun tapahtuvat muutokset ovat suhteellisen vähäisiä. Kun muutos on suuri, jos verovähennysoikeus esimerkiksi nousee merkittävästi nolasta, hintajouston ennustearvo ei välttämättä ole kovin hyvä.

Yksittäistapauksissa verovähennysoikeuden muutoksella on voinut olla huomattaviakin vaikutuksia lahjoitusten määrään. Yhdysvalloissa verovelvolliset voivat vähennysten yksilöimisen sijasta valita kiinteän vakiovähennyksen, joka kattaa myös lahjoitukset yleishyödyllisille yhteisöille. 1980-luvulla vakiovähennyksen valinneet saivat lyhyen aikaa vähentää verotettavasta tulosta vakiovähennyksen lisäksi lahjoituksia yleishyödyllisiin tarkoituksiin, 50 prosenttia vuonna 1985 ja 100 prosenttia vuonna 1986. Vakiovähennyksen valinneiden verovelvollisten ilmoittamat lahjoitukset kasvoivat 40 prosenttia vuodesta 1985 vuoteen 1986; on tietenkin vaikea arvioida, oliko kyseessä aito kasvu vai lahjoitusten aiempaa kattavampi ilmoittaminen verotuksessa.

Isossa-Britanniassa yksinkertaistettiin vuonna 2000 kymmenen vuotta aiemmin käyttöön otettua Gift Aid -järjestelmää ja poistettiin vähennysten 250 punnan alaraja. Muutosten jälkeen lahjoitukset lisääntyivät viidessä vuodessa reaalisesti lähes saman verran kuin ne olivat kasvaneet edellisenä kymmenenä vuotena. Alarajan poistamisella ei välttämättä ole ollut suurta vaikutusta kehitykseen, sillä aiemmin mainitun CAF:n ja NCVO:n kyselytutkimuksen mukaan pienimpiä summia lahjoittavista vain noin 15 prosenttia kanavoi lahjoituksensa ”verotehokkaasti”. Läheskään kaikki lahjoituksia tekevät yksityishenkilöt eivät muutenkaan käytä vähennysmahdollisuuksia hyväkseen, suurimpia summia lahjoittavista niitä hyödyntää noin 68 prosenttia. Gift Aid -järjestelmässä lahjoituksen vastaanottajat saavat hakea lahjoituksen perusteella perusveroasteen mukaisen veronpalautuksen. Lisäksi verovelvolliset, joiden veroaste on perusastetta korkeampi, voivat hakea erotuksen suuruisen palautuksen itselleen.

Yritysten lahjoitukset eriytettiin vuonna 2000 Gift Aid -järjestelmästä. Ne saavat nykyisin vähentää lahjoituksensa ilman ylärajaa suoraan verotettavasta tulostaan. Muutoksen jälkeen yritysten rahalahjoitukset ovat lisääntyneet, joskaan tarkkoja tilastoja kehityksestä ei ole olemassa. HM Revenue & Customs tilastoi aiemmin yritysten lahjoituksia niiden vastaanottajien hakemien veronpalautusten perus-

teella, mikä ei nykyisin ole enää mahdollista. Verovuonna 1999/2000 yritysten rahalahjoitukset, ml. niiden perusteella haetut veronpalautukset, olivat HM Revenue & Customsin mukaan 348 miljoonaa puntaa. The Guardianin julkaisemien tietojen mukaan 100 suurimman brittiryityksen rahalahjoitukset olivat 626 miljoonaa puntaa verovuonna 2004/2005. Näiden lukujen perusteella kasvun voisi arvioida merkittäväksikin, joskin ainakin osa erosta selittyy tilastointiperusteiden muutoksella. Suurimpien yritysten yhteenlasketut rahalahjoitukset näyttävät viime vuosina vakiintuneen runsaan 600 miljoonan punnan tasolle, joka vastaa noin 0.5-0.6 prosenttia niiden tuloksesta ennen veroja.

Suomessa oli vuodesta 1943 vuoteen 1967 vaihtelevassa laajuudessa mahdollista vähentää yleishyödyllisiin tarkoituksiin tehtyjä lahjoituksia verotuksessa. Kun vähennysoikeus lakkautettiin vuonna 1968, lahjoitusten määrä aleni saman vuoden lopulla asetetun lahjoitusten verovapaustoimikunnan mietinnön mukaan keskimäärin noin 65 prosenttia. Lahjoitusten korvaamiseen varattu määräraha valtion tulo- ja menoarviossa osoittautui täysin riittämättömäksi ja lahjoitusten verovapaustoimikunta ehdottikin verovähennysoikeuden palauttamista, tosin vain yrityksille ja enimmäismäärältään rajattuna.

## **Mikä on lahjoitusten ”hinta” Suomessa?**

Nykyisten säännösten mukaan yrityksen vähennyskelpoinen 1 000 euron lahjoitus alentaa lahjoittajan veroja 260 euroa, joten lahjoituksen ”hinnaksi” jää 740 euroa. Sama asia voidaan ilmaista myös niin, että voidakseen lahjoittaa 1 000 euroa lahjoittajan olisi verovähennysoikeuden puuttuessa tehtävä 1 351 euroa tulosta ennen veroja.

Suomalaisen kulttuuriperinnön säilyttämistä tukeville lahjoituksille ei ole asetettu ylärajaa, joten kaikkien 850 euroa ylittävien lahjoitusten ”hinta” on 74 prosenttia niiden arvosta. Sen sijaan tieteen ja taiteen tukemiseen annettujen lahjoitusten ”hinta” alkaa nousta 74 prosentista, kun verovapauden saajakohtainen 25 000 euron katto on ylitetty, ja lähestyy lopulta 100 prosenttia.

Halutessaan yritys voi tietenkin hajauttaa lahjoituksensa useammalle saajalle, jolloin vähennyskelpoinen määrä kasvaa. Esimerkiksi 25 000 euron lahjoitus neljälle saajalle tieteen ja taiteen tukemiseen oikeuttaa yrityksen vähentämään yhteensä 100 000 euroa veronalaisista tuloistaan. Tiedettä ja taidetta tukevia lahjoituksia voi antaa yleishyödyllisille säätiöille, yliopistoille, korkeakouluille ja ammattikorkeakouluille. Mahdollisia saajia on yhteensä noin 290. Lahjoittamalla kullekin

saajakohtaisen enimmäismäärän yksittäinen yritys voi teoriassa vähentää vuosittain runsaan seitsemän miljoonan euron lahjoitukset verotettavasta tulostaan.

Sekä lahjoituksen saajalle että sen antajalle lienee kuitenkin tärkeää, että lahjoitettulla summalla on mahdollista saada aikaan jotakin merkityksellistä. Siksi 25 000 euron saajakohtainen yläraja tieteen ja taiteen tukemiselle alentaneeksi käytännössä lahjoitusten kokonaismäärää.

Verovapaiden lahjoitusten teoreettinen yläraja on mitä ilmeisimmin korkeampi kuin summa, jonka yritykset lahjoittaisivat, jos ne voisivat päättää vapaasti. Ison-Britannian 100 markkina-arvoltaan suurimman yrityksen rahalahjoitukset verovuonna 2004/2005 olivat 0.57 prosenttia niiden tuloksesta ennen veroja; jos Suomen 25 markkina-arvoltaan suurinta yritystä olisivat vuonna 2005 tehneet suhteellisesti samansuuruiset rahalahjoitukset yleishyödyllisille yhteisöille, keskimääräinen lahjoitus olisi jäänyt alle kolmen miljoonan.

Yritysten verovapaiden lahjoitusten saajakohtainen yläraja voitaisiin hyvin poistaa. Lahjoitusvarojen tarjonta saattaisi kasvaa, kun yksittäisten lahjoitusten merkitys ja mielekkyys lisääntyisi. Yksittäisen yrityksen verovapaat lahjoitukset jäisivät kuitenkin todennäköisesti selvästi pienemmiksi kuin nykysäännösten sallima teoreettinen maksimi. Haluttaessa lahjoitusten enimmäismäärälle voitaisiin varmuuden vuoksi asettaa katto. Vuoden 2005 tulostasolla nykysäännöksen mukainen maksimi vastaisi keskimäärin noin 1.5 prosenttia suurimpien yritysten tuloksesta ennen veroja. Se saattaisi hyvinkin olla sopiva yläraja; Isossa-Britanniassa yritysten muodostama Business in the Community -järjestö (siihen kuuluu mm. 71 sadasta markkina-arvoltaan suurimmasta brittiyrityksestä) on asettanut vapaaehtoiseksi tavoitteeksi, että yritykset lahjoittaisivat yleishyödyllisiin tarkoituksiin prosentin tuloksestaan ennen veroja.

Kun rajoituksista keskustellaan, lienee myös lupa kysyä, ovatko lahjoitukset suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttämiseen tärkeämpiä, kuin lahjoitukset tieteen ja taiteen tukemiseen. Taiteen tukemiseen käytetyt varat auttavat luomaan uutta suomalaista kulttuuriperinnettä, tieteen tukemiseen käytetyt varat puolestaan auttavat luomaan taloudellisia edellytyksiä sekä uuden kulttuuriperinteen luomiselle että vanhan säilyttämiselle.

Kun lahjoitusten nykytasosta on heikosti tietoa, on vaikea arvioida, kuinka paljon vähennysoikeuden laajentaminen voisi niitä lisätä. Ulkomaiset esimerkit viittaavat siihen, että vaikutus voisi olla tuntuva, samoin taannoiset kotimaiset kokemukset verovähennysoikeuden poistamisen seurauksista. Lahjoitusten kasvulla voisi olla varsin suuri merkitys: jos suomalaiset yritykset lahjoittaisivat tuloksestaan ennen veroja yleishyödyllisiin tarkoituksiin saman osuuden kuin

brittiläiset yritykset, varoilla voitaisiin rahoittaa esimerkiksi noin 50 pysyvää lahjaprofessuuria. Huomattavasti pienempikin määrä olisi jo paljon.

Niin tärkeää kuin yritysten lahjoitusten verovähennysoikeuden laajentaminen onkin, suurin kasvupotentiaali on yksityishenkilöiden lahjoituksissa. Sekä Yhdysvalloissa että Isossa-Britanniassa yksityishenkilöiden lahjoitusten osuus on hallitseva. Suomessa henkilöverotuksen kireys ja jyrkähkö progressiivisuus todennäköisesti lisääisivät verovähennyskelpoisuuden kannustinvaikutusta.

## Kirjallisuutta ja linkkejä

Andreoni, James, Philanthropy, a paper prepared for *the Handbook of Giving, Reciprocity and Altruism*, L.-A. Gerard-Varet, Serge-Christophe Kolm and Jean Mercier Yhter, Editors (Elsevier/North Holland, forthcoming), Duke University, 2005.

Clotfelter, Charles T.: Charitable Giving and Tax Legislation in the Reagan Era, *Law and Contemporary Problems*, vol. 48, 1985.

Clotfelter, Charles T.: *The Economics of Giving*, Paper written under the auspices of the national Commission on Philanthropy and Civic Renewal 1997, Duke University, 2002.

Giving More for Research in Europe: The role of foundations and the non-profit sector in boosting R&D investment, Report by an Expert Group, European Commission, Directorate-General for Research, Brussels, 2005.

Lahjoitusten verovapaustoimikunnan mietintö, Komiteamietintö B 92, Helsinki 1968.

Philanthropic Foundations and Development Co-operation, Off-Print of the DAC Journal 2003, Volume 4, No. 3, OECD/DAC, Paris, 2003.

Salamon, Lester M., Helmut K. Anheier, Regina List, Stefan Toepler, S. Wojciech Sokolowski and Associates: *Global Civil Society, Dimensions of the Nonprofit Sector*, The Johns Hopkins Center for Civil Society Studies, Baltimore, 1999.

Business in the Community:

[http://www.bitc.org.uk/programmes/programme\\_directory/percent\\_club](http://www.bitc.org.uk/programmes/programme_directory/percent_club)

Charities Aid Foundation:

<http://www.cafonline.org/default.aspx?page=6915>

Giving USA Foundation:

[http://www.aafrc.org/press\\_releases/index.cfm?pg=trustreleases.htm](http://www.aafrc.org/press_releases/index.cfm?pg=trustreleases.htm)

The National Council for Voluntary Organisations (NCVO):

<http://www.ncvo-vol.org.uk/research/index.asp?id=2380&fID=158>

The Guardian:

<http://society.guardian.co.uk/givinglist/>

The Johns Hopkins Center for Civil Society Studies:

<http://www.jhu.edu/%7Eccss/pubs/cnpwork/>

# LAHJOITUSTEN VEROVÄHENNYS- KELPOISUUS

## Menneisyys, nykytila ja kehittämismahdollisuudet

*Matti Myrsky*

### Lähtökohdat

Suomessa on mahdollista tehdä lahjoitus joihinkin yleishyödyllisiin tarkoituksiin ja saada tämän perusteella verotuksessa vähennys. Nykyinen oikeustila on pitkäaikaisen kehityksen tulos. Se tuskin on myöskään tämän kehityksen päätepiste. Lahjoittamismahdollisuus rajoittuu nykyisin vain *yhteisömuotoisiin* yrityksiin. Se ei koske myöskään yksityishenkilöitä. Lisäksi lahjoitusmahdollisuus on *määrältään rajattu* ja se koskee vain *tietyissä* tarkoituksissa tehtyjä lahjoituksia *tietyihin* kohteisiin.

Vallitsevaa oikeustilaa on syytä tarkastella kriittisesti siltä pohjalta, tulisiko verotuksessa vähennyskelpoista lahjoitusmahdollisuutta laajentaa. Suomessa on aikaisemmin ollut lahjoittamismahdollisuus myös yksityishenkilöillä. Myös määräkysymykset on otettava tarkastelun kohteeksi. On mahdollista pohtia myös sitä, mihin kaikkiin hyväksyttäviin kohteisiin lahjoitus tulisi voida tehdä. Muuttunut maailma ja EU-ympäristö avaavat myös uusia kysymyksenasetteluja.

Seuraavassa tarkastellaan aluksi lahjoitusvähennyksen kehityspiirteitä Suomen verolainsäädännössä. Tämän jälkeen otetaan esille lahjoitusvähennyksen nykytila. Lopuksi tuodaan esille näkemyksiä siitä, kuinka lahjoitusvähennysmahdollisuutta verotuksessa tulisi kehittää. Lahjoitusvähennystä taloudelliselta kannalta yhtä

vähän kuin lahjoitusvähennysmahdollisuuksia muiden maiden lainsäädännössä ei juurikaan käsitellä tässä esityksessä.

Yritykset ja yksityishenkilöt voivat tehdä lahjoituksia. Tällaisen yleishyödyllisen toiminnan merkitys on monestakin syystä kasvamassa. Kysymys on nyt siitä, *kuinka tätä toimintaa voitaisiin tukea vähennysoikeuden muodossa tapahtuvien verokannustimien aikaisempaa enemmän*. Erityisesti yritykset harjoittavat monipuolista tukemistoimintaa eri muodoissaan. Sponsoroinnin tapoja on lukuisia ja niiden verotuksellinen kohtelu on vaihtelevaa niin jakajan kuin saajankin verotuksessa. Tässä esityksessä ei kuitenkaan tarkastella muuta kuin nimenomaan lahjoitusvähennyksen muodossa tapahtuvaa tukemistoimintaa. Myöskään saajatahon mahdollisiin verokysymyksiin ei puututa.

## Vähennyksen lainsäädännölliset kehityspiirteet

Lahjoitusmahdollisuus verolainsäädäntöön tuli ensimmäisen kerran vuonna 1937. Lahjoitusten vähennysoikeus koski aluksi *vain* niitä lahjoituksia, jotka oli annettu valtiolle maanpuolustusta edistävään tarkoitukseen. Vuonna 1944 vähennyskelpoisiksi säädettiin *myös* sodasta kärsimään joutuneiden avustamiseksi annetut lahjoitukset. Vuonna 1945 sodan jälkeen vähennyskelpoisten lahjoitusten piiriä *laajennettiin*. Vähennyskelpoisiksi säädettiin myös lahjoitukset, jotka annettiin käytettäväksi kotimaista elinkeinoelämää tai ruumiinkulttuuria edistävään tai tieteelliseen tarkoitukseen. Vuonna 1951 tähän ryhmään lisättiin myös taide.

Vuonna 1964 lahjoitusoikeus *poistettiin* vuoden 1965 alusta lukien muilta kuin maanpuolustusta edistävään tarkoitukseen tai sodasta kärsimään joutuneiden avustamiseksi annetuilta lahjoituksilta. Vähennysoikeus *palautettiin* kuitenkin jo vuoden 1965 tammikuussa. Vuonna 1966 vähennyskelpoiseksi säädettiin myös huomattavaa yleistä valtakunnallista merkitystä olevan muistopatsaan pystyttämiseksi annetut lahjoitukset.

Vuoden 1968 alusta lähtien lahjoitusten vähennysoikeus *poistettiin* taas muilta kuin maanpuolustusta edistävään tarkoitukseen tai sodasta kärsimään joutuneiden avustamiseksi annetuilta lahjoituksilta. Lahjoitusten vähentämisoikeuden poistamista perusteltiin sillä, ettei kyseisiin kulttuuritarkoituksiin ollut asianmukaista antaa valtiontukea valtion talousarvion ulkopuolella.

Lahjoitusten vähentämisoikeuden vaikutuksia elinkeinoelämää, ruumiinkulttuuria, tiedettä ja taidetta varten annettavilta lahjoituksilta selvitetiin *lahjoitusten vero-*

*vapaustoimikunnassa* (KM 1968:B 92). Toimikunnan mukaan lahjoitusten vähennysoikeuden poistaminen vähensi ratkaisevasti lahjoitusalttiutta näihin tarkoituksiin. Toimikunta esittikin kulttuuritarkoituksiin annettujen lahjoitusten vähentämisoikeuden palauttamista tietyin rajoituksin. Vähennysoikeus tuli toimikunnan mielestä sallia vain sellaisista lahjoituksista, jotka annettiin tiedettä ja taidetta edistävään tarkoituksiin. Nämä kulttuurin alat olivat toimikunnan mielestä perinteisesti rakentuneet valinnanvapauden perustalle, ja tämä oli toimikunnan mukaan kulttuurielämän jatkuvan kehityksen turvaamiseksi säilytettävä.

Vuonna 1969 lahjoitusten vähentämisoikeutta *laajennettiin* lahjoitusten vero-  
vapaustoimikunnan ehdotusten mukaisesti. Vähennyskelpoiseksi säädettiin lahjoitukset, jotka yhteisöt antoivat tiedettä tai taidetta edistävään tarkoitukseen valtiolle, yliopistolle tai korkeakoululle taikka sellaiselle valtiovarainministeriön nimeämälle yhdistykselle, laitokselle tai säätiölle, jonka varsinaisena tehtävänä oli tieteen tai taiteen tukeminen. Vähennyskelpoisen lahjoituksen vähimmäismääräksi säädettiin 3 000 markkaa.

Vuonna 1972 lahjoitusten vähentämisoikeuden piiriä laajennettiin jälleen. Tällä kertaa säännökseen *lisättiin* ammattiin valmistautumista tai ammattitaidon hankkimista, säilyttämistä tai kehittämistä edistävään tarkoitukseen valtiolle, yliopistolle tai korkeakoululle tai valtiovarainministeriön nimeämällä yhdistykselle, laitokselle tai säätiölle annetut lahjoitukset.

Vuonna 1974 annettuun tulo- ja varallisuusverolakiin sekä asetukseen otettiin lahjoitusten vähentämistä koskevat säännökset muutoin samanlaisina, mutta säännöksistä *poistettiin* vuonna 1972 tehty lisäys. Vähennyskelpoisia olivat siten maanpuolustusta edistävään tarkoitukseen, sodasta kärsimään joutuneiden avustamiseksi sekä tiedettä tai taidetta edistävään tarkoitukseen annetut lahjoitukset. Vähennyskelpoisten lahjoitusten alarajaksi säädettiin 3 000 markkaa ja ylärajaksi 100 000 markkaa. Vuonna 1981 alaraja nostettiin 5 000 markkaan ja ylärajaksi 150 000 markkaan.

Lahjoitusten vähennyskelpoisuutta laajennettiin vuoden 1986 alusta lukien koskemaan *myös kehitysyhteistyötä ja humanitaarista avustustoimintaa* sekä *suomalaisen kulttuuriperinteen* säilyttämistä. Lahjoitusten vähennysoikeudesta säädettiin tulo- ja varallisuusverolakiin lisätyssä 33a §:ssä. Lahjoitukset olivat vähennyskelpoisia edelleenkin vain valtionverotuksessa. Vähennyskelpoisuus koski vain rahalahjoituksia, ei enää esinelahjoituksia. Myös lahjoitusten vähentämismenettelyä uudistettiin tulo- ja varallisuusveroasetuksen muutoksella.

Vähennysoikeuden laajentamista kehitysyhteistyöhön ja humanitaariseen avustustoimintaan perusteltiin sillä, että verotuksellista tukea pelkästään kotimaiselle

kulttuuri- ja avustustoiminnalle ei ollut pidettävä yhtä perusteltuna kuin aikaisemmin kansainvälisyyttä korostavan ajattelutavan yleistyttyä. Hallituksen esityksen perustelujen mukaan kotimaiselle humanitaarisella avustustoiminnalla tarkoitettaisiin ihmisystävällistä ja hyväntekeväisyystoimintaa, kuten vammaisjärjestöjen ja sotaveteraanijärjestöjen välityksellä tapahtuvaa avustustoimintaa.

Oikeus vähennyskelpoisten lahjoitusten vastaanottamiseen haluttiin kuitenkin rajoittaa keskeisiin kehitysyhteistyötä ja humanitaarista avustustoimintaa harjoitaviin yhteisöihin. Suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttämisen osalta vähennysoikeuden laajentamista perusteltiin sillä, että kulttuurihistoriallisten tai maisemallisesti arvokkaiden kohteiden suojele sekä muu suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttäminen on muodostunut kiinnostavaksi kohteeksi. Näihin tarkoituksiin annetut lahjoitukset eivät kuitenkaan olleet vähennyskelpoisia, koska ne jäivät tieteen ja taiteen välimaastoon. Tiedettä ja taidetta edistäviin tarkoituksiin annettujen lahjoitusten vähentämisoikeus oli tarkoitus säilyttää ennallaan.

Vuonna 1988 vähennysoikeutta koskeva säännös oli sijoitettuna vuoden 1974 tulo- ja varallisuusverolain 33a §:ään, jonka mukaan verotuksessa vähennyskelpoisia lahjoituksia voivat vastaanottaa valtio, suomalaiset yliopistot ja korkeakoulut, VM:n nimeämät yhdistykset, laitokset tai säätiöt, uskonnolliset yhdyskunnat ja uskonnollisten yhdyskuntien toimielimet sekä verohallituksen nimeämät suomalaiset yhdistykset, laitokset tai säätiöt, joiden varsinaisena tarkoituksena oli kulutturiperinteen säilyttäminen tai tieteen tai taiteen tukeminen. Verovelvollinen, joka oli antanut lahjoituksen 33a §:ssä mainittuun tarkoitukseen vastaanottajalle, sai vähentää lahjoituksen valtionverotuksessa tulostaan.

Lain mukaan kaikki *yhteisöt* saivat vähentää suomalaisen kulttuuriperinteen edistämiseen vähintään 5 000 markkaa Suomen valtiolle, suomalaiselle yliopistolle tai korkeakoululle tai verohallituksen nimeämälle suomalaiselle yhdistykselle, laitokselle tai säätiölle. Lahjoitukselle ei ollut säädetty ylärajaa. Sen lisäksi yhteisöt saivat vähentää tiedettä tai taidetta edistävään tarkoitukseen Suomen valtiolle, suomalaiselle yliopistolle tai korkeakoululle tai verohallituksen nimeämälle suomalaiselle yhdistykselle, laitokselle tai säätiölle 5 000-150 000 markkaa.

*Kaikkia* – siis myös *yksityishenkilöitä* – verovelvollisia koskivat seuraavat säännöt. Lahjoitettaessa Suomen *maanpuolustusta* edistävään tarkoitukseen Suomen valtiolle markkarajoituksia ei ollut. Lahjoitettaessa varoja *kehitysyhteistyöhön* tai *humanitaariseen avustustoimintaan* Suomen valtiolle markkarajoituksia ei myöskään ollut. Jos tällainen lahjoitus tehtiin näihin tarkoituksiin VM:n nimeämälle yhdistykselle, laitokselle, säätiölle, uskonnolliselle yhdyskunnalle tai sen toimielimelle, vähennyskelpoisen lahjoituksen määrä oli 300-15 000 mk. Jos lahjoitus tehtiin sodasta kärsimään joutuneiden avustamiseksi VM:n nimeämälle yhdistykselle,



laitokselle, säätiölle, uskonnolliselle yhdyskunnalle tai sen toimielimelle, vähennyksen määrä oli 1 000-150 000 mk.

Lahjoitusten vähentämisoikeus laskettiin *saajakobtaisesti*. Kun lahjoituksen vähennyskelpoisuuden edellytyksenä oli laissa säädetty alaraja, tuli saman antajan samalle saajalle verovuoden aikana tekemien lahjoitusten yhteismäärän olla vähintään vähimmäismäärän suuruinen. Kun lahjoitukselle oli laissa säädetty yläraja, saman antajan samalla saajalle tekemät lahjoitukset olivat vähennyskelpoisia vain ylärajaan saakka. Jos verovelvollinen oli tehnyt useammille lahjoituksen saajille lahjoituksia, joiden määrä jokaisen osalta erikseen oli alle vähimmäismäärän, mutta yhteensä vähintään laissa säädetyn vähimmäismäärän, verovelvollinen ei saanut tehdä lahjoitusvähennystä. Verovelvollinen voi vähentää lahjoituksen koko määrän eikä vain vähimmäismäärän ylimenevää osaa. Jos verovelvollinen oli tehnyt useammille lahjoituksen saajille lahjoituksia, joiden määrä kunkin osalta erikseen jäi vähimmäis- ja enimmäismäärän sisälle, mutta yhteensä ylittivät enimmäismäärän, lahjoitukset olivat täysimääräisesti vähennyskelpoisia (Verohallinnon käsikirja. Verovuosi 1986. Verohallituksen julkaisu 377).

Tulo- ja varallisuusverolain 33a §:n säätämisen jälkeen lahjoitusten verovapauslautakunta ja VM alkoivat liittää lausuntoihinsa ja päätöksiinsä *ehtoja*. Ehdot koskivat kehitysyhteistyötä ja ulkomaille suuntautuvaa avustustoimintaa.

Oikeuskäytännön osalta voidaan viitata korkeimman hallinto-oikeuden (=KHO) ratkaisuun 1987 B 587, jonka mukaan VM nimetessään Suomen Punaisen Ristin silloisen tulo- ja varallisuusverolain 33a §:ssa tarkoitetuksi yhdistykseksi, jolle annetut kehitysyhteistyöhön käytettäväksi tarkoitetut lahjoitukset olivat vähennyskelpoisia valtionverotuksessa, oli liittänyt päätökseensä ehdon, jonka mukaan kehitysyhteistyöhön annetut lahjoitukset oli käytettävä ensi sijassa niihin kehitysyhteistyöhankkeisiin, joihin yhdistys sai valtion kehitysyhteistyötukea tai jotka ulkoasiainministeriö muutoin katsoi hyväksyttäväksi hankkeiksi.

KHO katsoi yhdistyksen vaadittua ehdon poistamista, että ministeriö oli voinut päätöksessään mainituilla ehdoilla tarkemmin määritellä sen kehitysyhteistyön, johon vähennyskelpoisia lahjoituksia oli ensi sijassa käytettävä. Kun ehto ei lisäksi voinut vaikuttaa lahjoittajan oikeuteen vähentää tekemänsä lahjoitus, ehto ei ollut lainvastainen. Ministeriö oli päätöksellään hylännyt yhdistyksen hakemuksen siltä osin kuin se koski ulkomaille suuntautuvia sodasta kärsimään joutuneiden avustamiseen tarkoitettuja lahjoituksia. KHO katsoi, etteivät lahjoitukset sanottuun tarkoitukseen olleet vähennyskelpoisia 33.2 §:n 2 kohdan nojalla, vaan tällaiset lahjoitukset olivat vähennyskelpoisia 1 kohdan nojalla humanitaariseen avustustoimintaan annettuina.

Ehdon liittäminen sallittavuudesta ja vähennyskelpoisten lahjoitusten käyttämisestä humanitaariseen toimintaan oli kysymys myös ratkaisussa KHO 1987 B 588. KHO katsoi muun muassa että ministeriö, joka harkintavaltansa puitteissa nimesi silloisen tulo- ja varallisuusverolain 33.a.2 §:ssä tarkoitetut yhteisöt, voi suostuessaan hakemukseen liittää päätökseensä ehdon, jossa on tarkemmin määritelty, millaiseen avustustoimintaan vähennyskelpoiset lahjoitukset on käytettävä. Ehdosta ei kuitenkaan käynyt riittävän selvästi ilmi, miten lahjoitettujen varojen käyttöä on ehdolla rajoitettu. VM:n päätös loukkasi siten yhdistyksen oikeutta ja asia palautettiin VM:lle uudelleen käsiteltäväksi.

Kokonaisverouudistuksen yhteydessä 1980-luvun lopulla lahjoitusten vähentämismahdollisuutta pohdittiin jälleen kerran. Asiaa selvitettiin monipuolisesti *Verovapaiden subjektien tuloverokohtelua ja lahjoitusten vähentämisoikeutta selvittävän työryhmän muistiossa* (TM 1987: VM 31). Se ehdotti lahjoitusten vähentämisoikeuden poistamista, koska vähennystä pidettiin verotuksen kannalta monimutkaisena ja työläänä.

Jos vähentämisoikeutta ei poistettaisi, työryhmä ehdotti verotuksen yksinkertaistamiseksi, että suomalaiselle yliopistolle ja korkeakoululle annetut lahjoitukset olisivat edelleenkin vähennyskelpoisia, kuitenkin ilman markkamääräisiä rajoituksia. Nimettävien järjestöjen lukumäärän vähentämiseksi työryhmä esitti, että VM tai verohallitus nimeäisi vuosittain asianomaisten ministeriöiden antamien lausuntojen perusteella merkittävimmät tiedettä, taidetta ja suomalaista kulttuuriperinnettä edistävät järjestöt. Sama järjestö voitaisiin nimetä lahjoitusten vastaanottajaksi vain joka kolmas vuosi. Nimeämishakemukset oli jätettävä määräajassa. Verotuksessa vähennyskelpoisten lahjoitusten alaraja olisi ollut 1 000 markkaa ja yläraja 150 000 markkaa. Lahjoitusten verovapauslautakunta ehdotettiin lakkautettavaksi.

Vuodesta 1989 lähtien vähennyskelpoisia tarkoituseriä voimakkaasti *supistettiin* eivätkä maanpuolustukseen, humanitaariseen avustustoimintaan ja kehitysyhteistyöhön kohdistuneet lahjoitukset olleet enää vähennyskelpoisia. Vähentämisoikeus rajoitettiin *vain* yhteisöjä koskevaksi.

Vaalirahoituskomitea (KM 1999:6) käsitteli mahdollisuutta säätää vaalirahoitusta varten annetut lahjoitukset vähennyskelpoisiksi tuloverotuksessa edellyttäen, että ne tulisivat julkisiksi. Komitea kuitenkin katsoi, ettei tämä sovi suomalaiseen järjestelmään, vaikka sillä pyrittäisiinkin vaalirahoituksen avoimuuden lisäämiseen.

# Lahjoitusten verovähennyskelpoisuus nykyisin

Yhteisö saa TVL 57 §:n (Tuloverolaki, 1535/1992) mukaan valtioneuvoston asetuksella tarkemmin säädettyä tavalla vähentää tulostaan

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

Nykymuotoista säännöstä sovellettiin ensimmäisen kerran vuodelta 2002 toimitettavassa verotuksessa. TVL 57 §:n alkuperäisessä muodossa rahamäärät olivat 1 kohdassa 5 000 markkaa ja 2 kohdassa 5 000 markkaa ja 150 000 markkaa.

Säännös muodostuu kahdesta osasta, joista ensimmäinen koskee *kulttuuriperinteen* säilyttämistä ja toinen *tieteen tai taiteen* tukemista.

Vähennyskelpoisuuden mahdollistamaa lahjoitusta ei voi tehdä mille tahansa taholle, vaan saajat on yksilöity edellä mainitussa säännöksessä tai verohallituksen päätöksessä. Yhdistysten ja muiden yhteisöjen täytyy olla *suomalaisia*, ts. Suomen lain mukaan perustettuja. Vähennyskelpoisuus ei tule kysymykseen, jos lahjansaajana on muu kuin suomalainen yhteisö. Myös muun muassa yliopistojen lahjoitusten saajina täytyy olla suomalaisia.

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

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

Periaatteessa lahjanantajan verosäästö on yhteisöverokannan (26 %) mukainen osuus lahjoituksen määrästä. Tosiasiallinen merkitys on kuitenkin keskeisesti riippuvainen kunkin yrityksen tilinpäätöstilanteesta. Jos tilinpäätös on kriittinen, eli kuluksikirjaamismahdollisuuksia ei ole, verosäästö on verokannan mukainen osuus vähennyskelpoisen lahjoituksen määrästä. Jos kuluvarastoa on muutoinkin riittävästi, eli tilinpäätös ei ole kriittinen, verosäästön arviointi ei ole näin suoraviivaista.

Keskeisessä yritysten verottamista koskevassa laissa, EVL:ssa (Laki elinkeinotulon verottamisesta, 360/1968) ei ole säännöksiä lahjoitusvähennyksestä. Lahjoitusvähennys ei ole EVL 7 §:n tarkoittaman tulon hankkimiseksi ja säilyttämiseksi suoritettu meno. Lahjoitus on annettu hyväntekeväisyystarkoitukseen eikä sen voida katsoa olevan (ainakaan lähtökohtaisesti) liiketoimintaa edistävä meno. Lahjoituksen vähentäminen on kuitenkin mahdollista TVL 57 §:n mukaan. Säännöksen sijoittelusta osaksi tuloverolakia ei voi tehdä sellaista johtopäätöstä, että lahjoitusvähennys saataisiin tehdä vain henkilökohtaisten tulojen tulolähteessä, vaan sen täytyy olla mahdollinen *myös* elinkeinotulolähteessä. Yhteisöjen verotettava tulo lasketaan pääsääntöisesti elinkeinotuloverolain (EVL) mukaan. Tuloverolaki (TVL) on luonteeltaan yleinen tuloverotusta koskeva säädös ja se sisältää paljon sellaisia säännöksiä, joilla on merkitystä myös muiden tulolähteiden verotuksessa. Toisenlainen tulkinta johtaisi siihen, että vähennyksestä ei yleensä olisi hyötyä niille verovelvollisille, joita varten se on säädetty.

Kysymys täytyy olla lain nimenomaisen sanamuodon mukaan *rahalahjoituksesta*. Lahjoituksen antaminen muussa muodossa kuin rahana ei sanamuodon mukaan näytä tulevan kysymykseen. Rahalahjana ei ole pidetty debenttureja. Asia on ratkaistu tapauksessa KHO 1989 B 537.

Tulkinnanvaraista voi joskus olla myös se, milloin on kysymys sellaisesta suomalaisesta yhdistyksestä, laitoksesta tai säätiöstä, jonka *varsinaisena tarkoituksena* on

*suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttäminen tai tieteen tai taiteen tukeminen.* Kysymys on keskeinen, koska muutoin vähennystä ei ole mahdollista saada.

Oikeuskäytännössä on jouduttu pohtimaan sitäkin, *minikälaisestä yhdistyksestä tai säätiöstä on kysymys.* Ratkaisussa KHO 1991 B 541 Merimuseon toimintaa ei pidetty säännöksessä tarkoitettuna yhdistyksenä. Yhdistys edisti merikulttuurin menneisyyttä ja kehitysvaiheita valaisevan aineiston suojelua ja tallennusta, saattoi tämän aineiston palvelemaan alan opetusta ja tutkimusta ja herätti harrastusta merimuseotoimintaa kohtaan. Vaikka yhdistyksen tarkoituksena oli suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttäminen, sitä ei pidetty silloisen tulo- ja varallisuusverolain 103 §:ssä tarkoitettuna yhdistyksenä. Päätöksen perusteluissa viitattiin siihen, että toiminta oli vähäistä ja sen luonne oli paikallista. Ratkaisu oli äänestyksen (5-2) tulos.

Ratkaisussa KHO 1991 B 542 ei myöskään yhdistystä, jonka tarkoituksena oli jääkäripataljoonan perustamiseen liittyneiden ihanteiden, muistojen ja henkisen perinteen säilyttäminen ja kehittäminen, pidetty lain tarkoittamana yhdistyksenä, jonka varsinaisena tarkoituksena on suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttäminen taikka tieteen tai taiteen tukeminen. Yhdistyksen hakemuksen mukaan sille annettu lahjoitus olisi kohdistunut kouluopetukseen soveltuvan jääkäriaiheisen videofilmin tuottamiseen. Ratkaisu oli tiukan äänestyksen (4-3) tulos.

Päinvastaiseen lopputulokseen päädyttiin ratkaisussa KHO 1995 B 531, jossa yhdistys, jonka tarkoituksena oli ylläpitää Lotta Svärd -järjestön ihanteita, säilyttää lottien muisto ja henkinen perintö, kasvattaa maanpuolustustahtoa ja levittää maanpuolustustietoutta sekä kehittää ja ylläpitää yhteyksiä maanpuolustusjärjestöihin, oli sääntöjen perusteella pidettävä silloisen tulo- ja varallisuusverolain 103 §:ssä tarkoitettuna yhdistyksenä, jonka varsinaisena tarkoituksena on suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttäminen (äänestys 4-1).

Uudemmassa oikeuskäytännöstä voidaan mainita tapaus KHO 1999:76, jossa säätiön toiminta muodostui pääasiallisesti opetus-, kasvatus- ja koulutusalojen henkilöstön aseman, koulutuksen ja yhteistoiminnan kehittämisestä. Säätiötä ei pidetty sellaisena säätiönä, jonka varsinaisena tarkoituksena on tieteen ja taiteen tukeminen. Säätiötä ei siten ollut nimettävä tuloverotuksessa vähennyskelpoisten rahalahjoitusten saajaksi.

Tuloveroasetuksessa (TVA, 1551/1992) on useita asiaa koskevia *menetteilytapasäännöksiä*. Asetuksen 1 §:n mukaan TVL 57 §:ssä tarkoitettua rahalahjoituksen vähentämistä varten verovelvollisen on liitettävä veroilmoitukseensa asianmukainen *selvitys* verovuonna annetusta lahjoituksesta.

Verohallitus *nimeää hakemuksesta* TVL 57 §:ssä tarkoitetut lahjoituksen saajat enintään viideksi vuodeksi kerrallaan. Nimeämispäätökseen voidaan asettaa ilmoittamisvelvollisuutta koskevia ehtoja. Ennen nimeämispäätöksen tekemistä verohallituksen on hankittava lausunto TVA 4 §:n tarkoitetulta lahjoitusten verovapauslautakunnalta (TVA 2 §). Verohallitus voi peruuttaa TVL 2 §:ssä tarkoitettua päätöksensä, jos nimetty lahjoituksensaaja ei täytä nimeämispäätöksessä asetettuja ehtoja tai jos sen varsinaisena tarkoituksena ei enää ole suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttäminen tai tieteen tai taiteen edistäminen. Ennen päätöksen peruuttamista verohallituksen on hankittava lausunto lahjoitusten verovapauslautakunnalta. Lahjoituksen saajalle on varattava tilaisuus tulla kuulluksi (TVA 3 §).

Verohallitus on antanut ohjeen lahjoitusten vähentämisestä verotuksessa viimeksi 9.11.2005 (1486/347/2005), jossa se lähetti tiedoksi luettelon niistä Verohallituksen *nimeämistä yhdistyksistä, laitoksista ja säätiöistä, joiden varsinaisena tarkoituksena on suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttäminen tai tieteen tai taiteen tukeminen ja joille tehty lahjoitus on TVL 57 §:n perusteella vähennettävissä lahjoituksen tehneen yhteisön tulosta verotuksessa*. Luetteloon on otettu ne yhdistykset yms., joilla nimeämispäätös on vuodelle 2004 tai sitä seuraaville vuosille.

Valtiovarainministeriön asettamassa *lahjoitusten verovapauslautakunnassa* on puheenjohtaja ja neljä muuta jäsentä. Lautakunnan puheenjohtaja on määrättävä valtiovarainministeriön (VM) virkamiehistä. Jäsenistä yksi määrätään opetusministeriön virkamiehistä ja yksi Suomen Akatemian, yksi taiteen keskustoimikunnan sekä yksi museoviraston ehdottamista henkilöistä. Yksi lautakunnan jäsenistä voi toimia varapuheenjohtajana (TVL 4.2 §).

## **Vähennyskelpoisuuden laajentaminen – miksi?**

Yhteiskunnallinen kehitys on ollut selvästi menossa siihen suuntaan, että yleishyödyllisen toiminnan ja samanaikaisesti ns. kolmannen sektorin merkitys kasvaa entisestään. Termiä *kolmas sektori* on ryhdytty käyttämään ilmaisuna erotukseksi verovaroin rahoitetuista valtion ja kunnan toiminnoista sekä elinkeinoelämästä. Yleishyödyllisillä yhteisöillä voi olla hyvin monenlaista toimintaa. Ne voivat esimerkiksi täydentää yhteiskunnan tarjoamia palveluja. Pohjoismaista hyvinvointivaltiota on pitkälti rakennettu siten, että julkinen valta on ottanut hoitaakseen erilaisia ns. hyviä asioita kuten sosiaalihuoltoon, terveyteen ja koulutukseen liitty-

viä tehtäviä, joita on rahoitettu verovaroin. Hyvinvointivaltio ei kuitenkaan enää aina asianmukaisesti suoriudu niistä tehtävistä, joita sille vuosikymmenien aikana on kerääntynyt. Globaalilla tasolla kolmannen sektorin nousuun ovat vaikuttaneet muun muassa ympäristön tilan huononeminen, aliravitsemus, kansainvälisen kaupankäynnin säännöt ja muut vastaavat tekijät kuten kehitysyhteistyö.

Kolmas sektori on Suomen kaltaisessa maassa aina ollut olemassa, sillä kysymys on vapaasta kansalaistoiminnasta ja sen organisoitumisesta. Tässä mielessä kyse ei ole uudesta asiasta. Asia vain hahmotetaan uudella tavalla. Kolmannen sektorin osalta yleishyödylliset yhteisöt ovat keskeisessä asemassa. Kysymys lahjoitusten verovähennysoikeudesta liittyy läheisesti yleishyödyllisten yhteisöjen verotusasetaman järjestämiseen yhtenä osatekijänä. Tämän vuoksi lahjoitusten verovähentämisoikeutta ei voi tarkastella täysin irrallaan yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta. Tässä esityksessä rajoitetaan tarkastelemaan kuitenkin *vain* lahjoitusvähennystä ja sen kehittämismahdollisuuksia.

Tässä esityksessä lähdetään myös siitä, että *tavoitekysymys on ratkaistur*: lahjoitusvähennykselle tuettavat kohteet on arvioitu tukemisen arvoisiksi. Näinhän asia on nykyisenkin lainsäädännön mukaan. Saatujen lahjoitusten turvin monet lahjoituskensaajat voivat merkittäväällä tavalla tukea tiedettä ja taidetta, auttaa hädässä olevia tai toimia muulla tavoin yleiseksi hyväksi. Saajatahot usein myös ylläpitävät toimintoja, joita – jos niitä ei lainkaan olisi – julkisten yhdyskuntien olisi itse ryhdyttävä harjoittamaan. Jos näin tapahtuisi, se merkitsisi verotuksella kerättyjen varojen käyttämistä näihin tarkoituksiin. Kun näitä toimintoja voidaan tukea vähennysoikeuden muodossa, tapahtuu jonkinlainen kuittaustapahtuma. Julkinen valta menettää jossain määrin verotulojaan, mutta säästyy toiminnan johdosta ilmeisesti vielä suuremmilta menoilta.

## Vähennyskelpoisuuden laajentaminen – miten?

*Ensimmäinen kysymys on se, mihin tarkoituksiin* verotuksessa vähennettävät lahjoitukset voidaan tehdä. Nykytilanne käy ilmi TVL 57 §:stä: tuettavat kohteet ovat kulttuuriperintö, tiede ja taide. Voi olla, että tuettavien kohteiden listaa olisi tarpeen lisätä. Yhteiskunnan tuki tiettyihin kohteisiin on mahdollista kanavoida myös vähennysjärjestelmän kautta. Kuten edellä on tullut ilmi, tällaisia kohteita ovat olleet aikaisemmin muun muassa kehitysyhteistyö ja humanitaarinen avustustoiminta. Voidaan myös kysyä, olisiko kohteita syytä myös lisätä lisäämällä jouk-

koon esimerkiksi kunnat. Verohallituksen nimeämismenettelyä nyky muodossaan voitaneen pitää tarkoituksenmukaisena menettelynä.

*Toiseksi* voidaan kysyä, tulisiko *lahjoitusten vähentämismahdollisuus* avata myös muille *elinkeinonharjoittajille* kuin yhteisöille? Eikö yritysmuotoneutraliteettiperiaatekin jo huomioon ottaen ole perusteltua, että yksityiset elinkeinonharjoittajat, avoimet yhtiöt ja kommandiittiyhtiöt asetetaan tältä osin samaan asemaan eli myös muille kuin yhteisöille tulisi sallia lahjoitusvähennyksen tekeminen.

*Kolmantena* kysymyksenä voidaan mainita lahjoitusten vähentämismahdollisuuden avaaminen *yksityishenkilöille* edes rajoitetusti. Ainutlaatuista tämä ei olisi, koska yksityishenkilöiden lahjoitusvähennys on ollut käytössä 1980-luvulla, mutta tämä poistettiin vuosien 1988-1989 kokonaisverouudistuksen yhteydessä, kuten edellä on tullut ilmi. Myös Euroopan yhteisön jäsenmaissa yleensä yksityishenkilöiden tekemät lahjoitukset yleishyödyllisiin tarkoituksiin on sallittu. Suomessa on todennäköisesti hyvin suuri joukko henkilöitä, jotka olisivat valmiita tekemään lahjoituksia tieteen, taiteen ja kulttuurin ja muiden vastaavanlaisten tarkoitusten perien hyväksi (kuten esim. sosiaaliseen toimintaan) tai lisäämään lahjoituksiaan. Tätä lahjoituspotentiaalia vähennysoikeus olisi omiaan kasvattamaan.

Vähennysmahdollisuuden ulottamista myös yksityishenkilöiden verotukseen ainakin rajoitetusti tulisi harkita. Tämä myös tasapainottaisi verovapaan vapaaehtoistyön (talkootyö) ja rahallisen tukemisen verokohtelua. Viime vuosina vähennysmahdollisuuksia on henkilöverotuksessa lisätty merkittävästi (kotitalousvähennys, opintolainavähennys), joten merkittävää veropohjan rapautumista tuskin on odotettavissa. Asiaa jää riippumaan luonnollisesti myös siitä, millaisena ja kuinka suurena vähennys sallitaan tehdä.

Jos vähennysmahdollisuus otetaan käyttöön, joudutaan erikseen pohtimaan sitä, millainen tuo vähennys olisi. Lähtökohtana voisi olla nykyinen TVL 57 §, mutta ainakin määrän osalta se voisi olla erilainen. Eriytetyssä tuloverojärjestelmässä joudutaan ratkaisemaan myös tulolajikysymys, ts. se, tehtäisiinkö vähennys pääomatuloista vai ansiotuloista vai olisiko jonkinlainen kombinaatio mahdollinen näiden välillä. Mahdollista olisi myös se, että vähennys tehtäisiin verosta, jolloin sen verovaikutus kaikkien verovelvollisten osalta olisi lähtökohtaisesti yhtä suuri.

*Neljäntenä* kysymyksenä voidaan ottaa esille *vähennyksen määrä*. Jos vähennys sallitaan yksityishenkilöille, pienempikin kuin 850 euron määrä täytyisi voida tulla kysymykseen. Mitä *vähennyksen enimmäismäärään* tulee, 25 000 euron määrä tuntuu perin vaatimattomalta. Kun kysymys on kuitenkin sellaisista menoista, jotka yhteiskunta tavalla tai toisella joutuisi maksamaan, on perusteltua, että määrää nostetaan merkittävästi. Voidaan myös kysyä, miksi kulttuuriperinteen vaalimi-



nen on asetettu vähennyskohtelussa muita etuoikeutetumpaan asemaan, koska ylärajaa vähennykselle ei ole. Johdonmukaisempaa olisi, että eri lahjoituskohteet asetetaan *tasaveroiseen* asemaan. Tämä voisi merkitä ylärajan poistamista tieteen ja taiteen osalta tai nykyistä merkittävästi suuremman ylärajan asettamista kaikkien tarkoitusperien osalta.

*Viidenneksi* voidaan pitää perusteltuna sitä, että *lahjoitusmahdollisuutta ei jäykästi kytketä rahalahjoitukseen*. Joissakin tapauksissa myös muun kuin rahan lahjoittaminen voi olla järkevää. Kysymys voi olla esimerkiksi kiinteistöstä tai taidesineistä. Miksi eri lahjoitusten kohteet eivät voisi olla samanveroisia ja siten neutraaleja? Lahjoituksen kohteena olevien esineiden muuntaminen euromääräiseksi ei voi olla ongelma.

*Kuudentena* seikkana voidaan nostaa esille se, että vähennysmahdollisuus koskee vain *suomalaisia* lahjoituksensaajia. On varsin oletettavaa, että tämä on EU-ympäristössä syrjivää. Tämän vuoksi säännöstä on aiheellista muuttaa siten, että edes teoriassa ei synny keskustelua siitä, onko vähennysoikeuden salliva normi EY-oikeuden vastainen.

*Seitsemäs* kysymyskokonaisuus koskee sitä, *mitä kaikkia vaikutuksia verotuksessa hyväksyttävän lahjoituksen tekemisellä on vähentämismahdollisuuden lisäksi antajansa verotuksessa*. Tällä hetkellä tilanne on se, että lahjoitusvähennystä ei oteta huomioon vahvistettaessa verotuksessa vähennyskelpoista tappiota elinkeinotulon verotuksessa. Lahjoitusvähennystä ei pidetä luonnollisena vähennyksenä: TVL 119.2 §:n mukaan elinkeinotoiminnan tappiolla tarkoitetaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaan laskettua tappiollista tulosta. Vähennystä ei oteta huomioon, koska vähennys saadaan tehdä erityissäännöksen nojalla. Yhteisöillä voi olla kuitenkin myös ns. henkilökohtainen tulolähde, joihin voivat kuulua muun muassa osakassaamisista saadut korot tai tulot muussa kuin elinkeinotoiminnan välittömässä tai välisissä käytössä olevista kiinteistöistä. Tämän tulolähteen tappiolla tarkoitetaan sitä määrää, jolla tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneiden menojen ja muiden vähennyskelpoisten erien sekä vähennyskelpoisten korkojen yhteismäärä verovuonna (*tappiovuonna*) ylittää veronalaisten tulojen yhteismäärän (TVL 120.2 §).

Merkillepantavaa on se, että vähennyskelpoisen tappion käsite on määritelty eri tavoin. Tämän vuoksi voitaneen lähteä siitä, että tässä tarkoitettuna vähennyskelpoisena eränä ja siis yhteisön henkilökohtaisen tulolähteen tappiota vahvistettaessa huomioonotettavana eränä pidetään myös TVL 57 §:n mukaista lahjoitusvähennystä. Jos yhteisöä verotetaan poikkeuksellisesti tuloistaan TVL:n mukaisesti (mm. eräät kiinteistöosakeyhtiöt ja holdingyhtiöt), voitaneen myös lähteä

siitä, että lahjoitusvähennys otetaan huomioon tappiota vahvistettaessa. Voidaan kuitenkin kysyä, onko tällainen eroavaisuus perusteltua. Vaikka lahjoitusvähennys ei olekaan luonteeltaan luonnollinen, tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuva vähennys, voitaisiin se samaistaa muuna vähennyskelpoisena eränä kuitenkin niihin myös laskettaessa EVL:n perusteella vahvistettavaa verotettavaa tuloa. Tämän johdosta TVL 119.2 §:ia tulisi muuttaa vastaavasti.

## Lopuksi

Kuten edellä lienee tullut ilmi, lahjoitusvähennystä voidaan – ja on tarpeen – muuttaa. Julkisessa keskustelussa on yhä enenevässä määrin tuotu esille lahjoitusvähennyksen muuttamistarve. Myös kansainväliset kokemukset viittaavat samaan suuntaan. Asiaa korostaa myös se, että yhteiskunnan tuki tieteelle, taiteelle ja kulttuurille saattaa vastaisuudessa vähentyä. Tällöin muiden rahoituslähteiden (kuten esimerkiksi lahjoitusten) merkitys korostuu, ja lahjoitusten tekemistä on aiheellista kannustaa aikaisempaa enemmän lahjoitusvähennyksen avulla. Mitä useampi tuen antajayhteisö yhteiskunnassa on, sitä monipuolisemmaksi tuki muodostuu. Moniarvoisessa yhteiskunnassa nimenomaan monipuolinen tuki on hyvin tärkeää. Aina ei ole suotavaa, että kaikki tuki kanavoitaisiin julkisyhteisöjen budjettien kautta ja jaettaisiin sitten poliittisen järjestelmän välityksellä, joka ei välttämättä takaa parasta asiantuntemusta. Pluralismia ja moninaisuutta edistää yleensä parhaiten monesta eri lähteestä tuleva rahoitus.