Timo Viherkenttä
8.5.2018

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Minulta on pyydetty nopeaa lausuntoa *valinnanvapauslainsäädäntöä koskevaan hallitukseen esitykseen 16/2018 sisältyvästä esityksestä laiksi tuloverolain muuttamisesta*. Esityksessä ehdotetaan, että tuloverolakiin (1535/1992) lisätään uusi 21 d §, jonka mukaan maakunta olisi velvollinen suorittamaan suoran valinnan palvelujen tuottamasta tulosta veroa valtiolle ja kunnalle täysimääräisen yhteisön tuloveroprosentin mukaan. Lisäksi esitys sisältää tappiontasausta koskevan säännöksen.

Esitän lausuntonani seuraavaa:

Esityksen lähtökohtana on suunniteltu järjestelmä, jossa maakunnan liikelaitos voi tuottaa palveluja kilpailutilanteessa yksityisten palvelutuottajien kanssa. Kilpailuneutraalisuuteen liittyvistä syistä ehdotetaan, että maakunnan (liikelaitos on osa maakuntaa) verovelvollisuus tällaisen palvelutuotannon osalta vastaisi lähtökohtaisesti muun muassa osakeyhtiöiden verovelvollisuutta.

Esityksellä on vahvoja liittymäkohtia olennaisiin kilpailuoikeudellisiin, eurooppaoikeudellisiin ja vero-oikeudellisiin kysymyksiin. Osaltaan se liittyy valmistelun yhteydessä erilaisia näkemyksiä herättäneisiin kysymyksiin uuden järjestelmän mukaisten sosiaali- ja terveyspalveluihin mahdollisesta luonteesta eurooppaoikeudessa tarkoitettuna taloudellisena toimintana ja tähän liittyvästä valtiontukinotifiointivelvollisuudesta Euroopan unionin komissiolle. Hallituksen esityksessä on katsottu, joskin varauksin, että kyseessä ei olisi taloudellinen toiminta eikä notifiointivelvollisuutta siten olisi, kun taas esimerkiksi korkein hallinto-oikeus piti lausunnossaan notifiointia ainoana oikeudellisesti kestävänä menettelytapana.

Kilpailuneutraliteetin tiukka tavoittelu erityissäännösten avulla on vähän hankalassa suhteessa esityksen mukaiseen näkemykseen, jonka mukaan kysymyksessä olevaa palvelutuotantoa ei ylipäätään pidetä taloudellisena toimintana. Jos kyseessä ei ole taloudellinen toiminta, kilpailuneutraliteetin vaatimus ei näyttäydy huomattavan vahvana. Ja jos kilpailuneutraliteetin tavoittelua pidetään tärkeänä, voi olla vaara, että tämän nähdään heikentävän perusteluja väitteelle siitä, ettei kyseessä ylipäätään ole taloudellinen toiminta.

Toisaalta ainakin osin maakunnat, käytännössä maakuntien liikelaitokset, joka tapauksessa toimisivat kilpaillulla markkinalla muiden palveluntuottajien kanssa. Esitys perustunee ajatukseen, että vaikka kysymyksessä olevat sosiaali- ja terveyspalvelut eivät olekaan/olisikaan taloudellista toimintaa eurooppaoikeudellisessa mielessä, kilpailuneutraliteettiin pyrkiminen on perusteltua. Tästä näkökulmasta voidaan pitää lähtökohtaisesti loogisena, että maakuntien liikelaitokset ovat tuloverotuksellisesti samassa asemassa muiden palveluntuottajien kanssa.

Jossain määrin arvaamattomia lopputulemia voi syntyä siitä, jos yhtäältä yhteisöverotuksessa pyritään tarkoin varmistamaan, ettei maakuntien liikelaitosten asema ole muita toimijoita parempi, ja toisaalta liikelaitosten asemaan jää muuten piirteitä, joiden vuoksi ne ovat taloudellisesti eri asemassa kuin muut palveluntuottajat. Esimerkiksi lakisääteisten palvelujen tuottamisvelvollisuus voi kuormittaa liikelaitosten talouden kokonaisuutta ja toisaalta esimerkiksi tilakustannusten osalta liikelaitokset voivat olla myös muita toimijoita paremmassa asemassa.[1]

EU-valtiontukiproblematiikan kannalta esitetty TVL 21 d § näyttää vähentävän liikelaitoksiin liittyviksi valtiontuiksi mahdollisesti katsottavia elementtejä. Se ei kuitenkaan poista niitä kokonaan ja edellä todetun tavoin sääntely saattaa myös jossain määrin heikentää perusteita selittää sosiaali- ja terveyspalveluita muuksi kuin taloudelliseksi toiminnaksi.

Vero-oikeudellisesti kyseessä on osin uudentyyppinen asetelma, kun julkisia peruspalveluita tuottava julkisyhteisö säädettäisiin yksityisoikeudellisten yhteisöjen tavoin verovelvolliseksi tällaisen toiminnan tuottamasta tulosta. Kaikissa tilanteissa ei ehkä olisi selvää, täyttäisikö toiminta elinkeinotoiminnan tunnusmerkit, kun otetaan huomioon palvelutuotannon luonne, liikelaitosten tulonmuodostuksen laatu sekä se, etteivät liikelaitokset olisi voittoa tavoittelevia. Esityksessä ehdotetaan, että ”lähtökohtaisesti” toiminnan tulos laskettaisiin tuloverotusta toimitettaessa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain säännösten mukaisesti. Tämä lienee perusteltua, joskin jos kyseessä ei olisi elinkeinotoiminta, tämäntyyppiseen viittaukseen voi yksittäisiä pulmatilanteita.

Esillä olevan kysymyksen käytännön merkitystä vähentänee se, että maakuntien liikelaitokset eivät ole osakeyhtiöiden tavoin voittoa tavoittelevia eivätkä siten yleensä tuottane merkittäviä määriä verotettavaa tuloa.

Esityksessä viitataan myös valtiovarainministeriössä vireillä olevaan hankkeeseen, jossa arvioidaan tuloverolain 21 §:ssä tarkoitettujen osittain verovapaiden yhteisöjen asemaa tuloverotuksessa EU:n valtiontuki- ja kilpailuneutraliteettinäkökulmasta. Esityksessä todetaan, että jos osittain verovapaiden yhteisöjen tuloverotukselliseen asemaan päädytään ehdottamaan muutoksia, myös maakuntien verotuksellisesta asemasta tulisi säätää muita julkisyhteisöjä vastaavalla tavalla. Näin saattaa olla, mutta asiaa ei ehkä ole pidettävä aivan selvänä niin kauan kuin ei ole tietoa muita julkisyhteisöjä koskevan sääntelyn sisällöstä.

Vielä pitemmälle menevänä mahdollisena tulevaisuuskysymyksenä voidaan lopuksi viitata vaihtoehtoon, jossa jonain päivänä otettaisiin käyttöön maakuntavero. Jos myös yhteisöt olisivat velvollisia maksamaan veroa maakunnalle, maakuntien oma verovelvollisuus asettuisi osin uuteen valoon.

[1] Ehkä spekulatiivisesti voidaan tuoda esiin yksi mahdollinen tosiasiallinen verotuksellinen erilaisuus maakuntien ja yksityisten toimijoiden kesken. Verolainsäädäntö mahdollistaa muun muassa terveyspalveluiden tuloverotuksen olennaisen keventämisen niin sanottuja lääkäriyhtiöitä hyödyntämällä. Saattaa olla, että ”kehtaamiskynnys” asettuu tällaisten yhtiöiden käyttämisen suhteen maakunnissa eri tasolle kuin yksityissektorilla siten, että palveluiden tuottamiseen liittyvä ansiotuloverotus muodostuu maakunnissa korkeammaksi.

Yhteenveto

- ainakin suppeasti erilliskysymyksenä tarkasteltuna esitetty TVL 21 d § näyttää perustellulta
- laajemmassa yhteydessä asiaan liittyy osin periaatteellisia kysymyksiä
- kilpailuneutraliteetin varmistelu erityissäännöksin saattaa osaltaan kovertaa valinnanvapausesityksen kokonaisuuden taustalla olevaa keskeistä linjausta, jonka mukaan kyseessä ei olisi eurooppaoikeudelliselta kannalta taloudellinen toiminta
- yhtäläinen tuloverokohtelu koskee vain yhtä elementtiä maakuntien liikelaitosten ja muiden palveluntuottajien keskinäisessä asemassa; muita eroja jää joka tapauksessa
- julkisyhteisön säätäminen normaalin yhteisöverotuksen kohteeksi julkisten peruspalvelujen tuottamisesta saatavasta tulosta vie vero-oikeudellisesti uudelle alueelle, jonka mahdollisia laajempia vaikutuksia veronsaajien rooliin ei tässä yhteydessä liene pystytty arvioimaan

Helsingissä 7.5.2018

Timo Viherkenttä
Oikeustieteen tohtori
Vero-oikeuden dosentti