Neuvotteleva virkamies Timo Annala
Neuvotteleva virkamies Filip Kjellberg
Neuvotteleva virkamies Marja Niiranen
Lainsäädäntöneuvos Jukka Vanhanen

23.3.2021

Valtiovarainvaliokunta
Verojaosto

Vastine koskien verojaostolle hallituksen esitykseen 241/2020 vp annettuja lausuntoja

Valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt kirjallista asiantuntijalausuntoa verojaostoon saapuneiden lausuntojen johdosta. Saapuneiden lausuntojen johdosta toteamme seuraavaa.

Kuntien verotuskustannukset

Eräässä lausunnossa on todettu, että kuntien verotuskustannukset (70 m€) otetaan kuntien tuloista pois (HE s. 238), eli siirretään kuntien meno valtiolle tuloksi, vaikka se on saamatta jääneen verotulon poistumisesta aiheutuva helpotus kunnille, nyt myös se otetaan pois.

Tältä osin toteamme, että lausuntopalaute ei anna aihetta muuttaa hallituksen esitystä. Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi verotuskustannusten jakautumista, koska kyseessä olisi merkittävä muutos kuntien ja valtion verokertymien jakautumiseen. Verotuskustannuksia peritään vuosittain noin 460 miljoonaa euroa. Kuntien verotuskustannukset pienenisivät noin 132 miljoonasta eurosta noin 64 miljoonaan euroon. Valtion kustannusosuus puolestaan kasvaisi noin 68 miljoonalla eurolla.

Uudistus on kuitenkin tarkoitus toteuttaa valtiokuntasuhteessa kustannusneutraalisti. Verotuskustannusten muutos on osa tätä kokonaisuutta. Tämän johdosta muutos huomioitaisiin kunnallisveroprosenttien alentamisen sekä valtionverotuksen kiristämisen mitoituksessa.

Kuntien osuus yhteisöverosta

Keskuskauppakamari on katsonut lausunnossaan, että kuntien osuutta yhteisöverotuotosta ei pidä leikata esitetyllä tavalla vaan kuntien osuus yhteisöverosta on säilytettävä nykyisellään. Kunnilla on oltava riittävät kannusteet kuntien elinvoimatehtävän ja työllisyyden hoitamiseen.

Lisäksi Kuntaliitto on lausunnossaan todennut, että esityksen leikkauksen jälkeisiä verosaajaryhmien jako-osuuksia laskiessa ei kuitenkaan ole otettu huomioon 1.1.2021 voimaan tullutta muutosta verontilityslaki 12 §:n, jonka mukaan kuntien yhteisöveron jako-osuutta korotettiin pysyvästi kahdella prosenttiyksiköllä kompensoimaan varhaiskasvatuksen asiakasmaksulakia muuttamalla alennettujen varhaiskasvatusmaksujen aikaansaamaa alenemaa kuntien toimintatuotoissa. Kun kyseiset tehtävät jäävät kuntien vastuulle sosiaali- ja terveydenhuollon uudistuksen toteutumisen jälkeenkin, tulisi asiakasmaksutuottojen päätösperäisen aleneman kattamiseksi osoitettu yhteisöveron tuoton jako-osuus jäädä kuntien käyttöön.

Tältä osin toteamme, että lausuntopalaute ei anna aihetta muuttaa hallituksen esitystä. Sote-uudistuksessa kuntien verotuloja siirretään valtiolle hyvinvointialueiden toiminnan rahoittamiseksi. Siirrettävästä summasta johtuen kuntien verotulojen alentaminen on toteutettavissa ennen kaikkea kunnallisveron määrää alentamalla. Myös kuntien yhteisövero-osuutta alennetaan yhdellä kolmasosalla. Ilman yhteisövero-osuuden muutoksia suhdanneherkän yhteisöveron suhteellinen osuus kuntien rahoituksesta kasvaisi selvästi nykyistä suuremmaksi. Yhteisövero ei suhdanneherkkyytensä vuoksi sovellu hyvin kuntien tehtävien rahoituslähteeksi. Kuntien yhteisövero-osuuden osittaiselle säilyttämiselle on kuitenkin katsottu olevan perusteita kuntien elinkeino ja työllisyyspolitiikan kannustimena. Näistä syistä myös kuntien osuutta yhteisveron tuotosta ehdotetaan alennettavaksi. Ehdotettu kuntien verotulojen siirto valtiolle on myös yksi kokonaisuus. Siitä ei voida muuttaa vain yhtä osaa ilman, että muutettaisiin samalla koko pakettia.

Hallituksen esityksessä ehdotettavat muutokset veroperusteisiin on laskettu vuoden 2020 tasolle korotetulla vuoden 2017 pohja-aineistolla, ja niiden on tarkoitus tulla voimaan vuoden 2023 alusta. Myös yhteisöveron jako-osuuksia koskevat ehdotukset on tehty vuode 2020 tasossa laskettuna. Koska vuoden 2023 veropohjaa sekä kunnilta valtiolle siirrettävien verotulojen määrää koskevat ennusteet tulevat päivittymään ja veroperusteisiin tulee todennäköisesti muutoksia ennen lakien voimaantuloa, tullaan vuoden 2022 aikana antamaan uusi esitys, jossa ehdotetaan muutoksia nyt esitettäviin veroperusteisiin. Koska verotulojen siirto kunnilta valtiolle muodostaa yhden kokonaisuuden, tullaan myös yhteisöveron jako-osuuksia koskevat muutosehdotukset päivittämään samassa

yhteydessä siten, että kuntien yhteisövero-osuutta alennetaan yhdellä kolmasosalla tuolloin voimassa olevista perusteista laskettuna.

Yhteisöveron suhteellinen osuus kuntien verotuloista tulee joka tapauksessa kasvamaan, koska yhteisövero-osuutta leikataan suhteellisesti vähemmän kuin kunnallisveroprosentteja.

Kunnallisveroprosenttien rajoittaminen myös voimaantulovuoden jälkeen

Suomen Yrittäjät esittää, että kunnallisveroprosenttien korotukselle säädettäisiin siirtymäkauden ajaksi enimmäisraja. Mikäli verokattoa ei säädetä, se voi johtaa kunnallisveroprosenttien hallitsemattomaan nousuun jo vuodesta 2024 alkaen. Jotta kuntien talous saadaan sopeutettua uuden rahoitusjärjestelmän mukaiseksi, verokatto tulisi säätää vuosille 2024–2028 siten, että kunnan tuloveroprosentti voisi olla enintään 0,25 prosenttiyksikköä edellisen vuoden veroprosenttia korkeampi.

Tältä osin toteamme, että lausuntopalaute ei anna aihetta muuttaa hallituksen esitystä. Muutokset ansiotuloverotukseen toteutetaan siten, että niillä on mahdollisimman vähän vaikutusta verovelvollisten verotuksen tasoon ja, että verotus ei kiristy uudistuksen voimaan tullessa. Valmistelun aikana on katsottu, että kuntien verotusoikeutta ei ole perusteltua rajoittaa enää uudistuksen voimaantulovuoden jälkeen.

Uudistuksen vaikutuksia verovelvollisten verotuksen tasoon tai kunnallisveroprosentteihin eri kunnissa vuoden 2023 jälkeen ei pystytä luotettavasti arvioimaan, koska ne ovat riippuvaisia kuntien päätöksistä. On sinällään myös mahdollista, että kunnat korottavat veroprosenttejaan vuodeksi 2022 varautuakseen uudistukseen. Uudistuksessa yksittäisen kunnan käyttötalouden muutokset rajataan noin +/- 0,6 prosenttiyksikön kunnallisveron muutospaineeseen suhteutettuna. Mikäli näin arvioitu 0,6 prosenttiyksikön korotuspaine kunnallisveroon toteutuisi, keskituloisen palkansaajan verorasitus nousisi noin 230 eurolla vuositasolla, keskituloisen eläke- tai etuustuloa saavan verorasitus nousisi vastaavasti noin 90 eurolla vuodessa.

Ahvenanmaan asema

Opintorahavähennys

Esityksessä ehdotetaan valtion-ja kunnallisverotuksen veropohjat yhdistettäväksi siten, että tulosta tehtävät vähennykset myönnettäisiin jatkossa samoin perustein ja saman suuruisena sekä valtionverotuksessa että kunnallisverotuksessa. Yksi

tähän liittyvä muutosehdotus on se, että nykyinen kunnallisverotuksen opintorahavähennys muutettaisiin opintorahavähennykseksi, joka myönnettäisiin saman suuruisena ja samoin perustein myös valtionverotuksessa. Muita muutoksia vähennykseen ei ehdoteta.

Ahvenanmaan maakunta on lausunnossaan katsonut, että ehdotusta tulisi muuttaa siten, että säännöksessä viitattaisiin myös opintotuesta annettuun maakuntalakiin (landskapslag 2006: 71).

Tältä osin toteamme, että lausuntopalaute ei anna aihetta muuttaa hallituksen esitystä.

Opintorahavähennyksen tarkoituksena on nostaa opintotukea saavan henkilön veronmaksukynnystä siten, että pelkästään opintorahaa saava opiskelija ei käytännössä joutuisi suorittamaan veroa. Jos verovelvollinen on saanut opintotukilaissa tarkoitettua opintorahaa, hänen puhtaasta ansiotulostaan vähennettäisiin opintorahavähennys. Sen täysi määrä olisi edelleen 2 600 euroa, kuitenkin enintään opintorahan määrä. Vähennystä pienennettäisiin 50 prosentilla siitä määrästä, jolla verovelvollisen puhtaan ansiotulon määrä ylittää opintorahavähennyksen täyden määrän. Koska vähennys poistuu tulojen kasvaessa, opintorahavähennystä ei myönnetä, jos puhtaat ansiotulot ovat 7 800 euroa tai sitä suuremmat. Koska valtionverotus ei kiristy Ahvenanmaalla, valtionverotuksen verokynnys ei myöskään laske Ahvenanmaalla asuvien verovelvollisten kohdalla. Koska opintorahavähennys poistuu jo 7 800 euron vuositulojen kohdalla, ei sillä olisi vaikutusta verovelvolliselle, jonka kotikunta sijaitsee Ahvenanmaan maakunnassa. Vähennyksellä ei olisi vaikutusta, koska Ahvenanmaalla ei tällä tulotasolla maksettaisi tuloveroa valtiolle.

Lisäksi opintorahavähennys myönnetään nykyisinkin vain opintotukilaissa tarkoitetun opintorahan perusteella.

Kuntien osuus yhteisöverosta

Ahvenanmaan maakunta katsoo lausunnossaan, että kuntien yhteisövero-osuuden alentamisen ei tulisi koskea Ahvenanmaan kuntia. Lausunnon mukaan yhteisöverojen osalta tulisi ottaa käyttöön vastaavat järjestelyt kuin ansiotuloverojen kohdalla eli valtion osuus yhteisöverosta säilyisi Ahvenanmaalla ennallaan eikä Ahvenanmaan kuntien osuuksia yhteisöveroista tarvitsisi muuttaa valtakunnan uudistuksen johdosta.

Tältä osin toteamme, että lausuntopalaute ei anna aihetta muuttaa hallituksen esitystä. Kuntien jako-osuudesta yhteisöveron tuottoon säädetään valtakunnan lailla verontilityslain 3 luvussa (532/1998). Ahvenanmaan kunnallisverolaki sisältää säännökset veroprosentista, jonka perusteella yhteisöt ja yhteisetuudet maksavat veroa Ahvenanmaan kunnille. Veroprosentti vastaa verontilityslaissa säädettyä kuntien osuutta yhteisöverosta.

Sote-uudistuksen yhteydessä kuntien verotulojen alentaminen ehdotetaan osittain toteutettavaksi alentamalla kuntien yhteisövero-osuutta 1/3:lla. Valtion osuutta yhteisöverosta puolestaan kasvatettaisiin vastaavasti. Itsehallintolain 49 §:n mukaan Ahvenanmaan maakunnalle palautetaan verotasoituksena vuosittain valtion varoista Ahvenanmaalla kunakin verovuotena maksuun pannut valtiollisten ansiotulo- ja pääomatuloverojen, rajoitetusti verovelvollisten maksaman lähdeveron, yhteisöveron sekä tonnistoveron rahamäärät. Niin ikään palautetaan vuosittain Ahvenanmaalla maksettujen arpajaisverojen rahamäärät. Koska Ahvenanmaalla maksuun pantujen yhteisöverojen rahamäärä palautetaan verotasoituksena Ahvenanmaan maakunnalle, yhteisöverojen jako-osuuksien muutoksella ei ole vaikutusta Ahvenanmaan maakunnan rahoitusasemaan.

Ahvenanmaan maakunnalla on toimivaltansa nojalla mahdollisuus jakaa rahoitusta Ahvenanmaan kunnille maakuntaosuuksina. Tältä osin kyse on Ahvenanmaan toimivaltaan kuuluvasta asiasta eikä ehdotus näin ollen muodostu ongelmalliseksi Ahvenanmaan kuntien itsehallinnon näkökulmasta.

Myös hallituksen esityksissä 15/2017 vp ja 71/2017 vp ehdotetussa ratkaisussa kuntien yhteisövero-osuuden alentamisen verovaikutukset olisi palautunut Ahvenanmaan maakunnalle ja maakunta olisi voinut jakaa rahoituksen kunnille oman toimivaltansa nojalla. Perustuslakivaliokunta ei tuolloin nähnyt asiaa ongelmallisena perustuslain tai Ahvenanmaan itsehallintolain kannalta.

Jos Ahvenanmaan kunnille säädettäisiin erilliset yhteisöveron jako-osuudet, monimutkaistaisi se järjestelmää huomattavasti. Ahvenanmaan kuntien erillinen osuus muodostuisi myös niin pieneksi, että esimerkiksi yhteisövero-osuuksien kautta kunnille myönnettäviä kompensaatioita ei voitaisi kohdentaa oikein Ahvenanmaan kunnille. Näin ollen valtiovarainministeriö katsoo, että Ahvenanmaan kunnille ei tulisi määritellä erillisiä yhteisöveron jako-osuuksia.

Valtionverotuksen invalidivähennys

Ahvenanmaan maakunta katsoo lausunnossaan, että invalidivähennyksen kompensoiminen Ahvenanmaalla oleville tahoille on tarpeen selvittää ja ottaa huomioon erilaiset taloudelliset vaikutukset itsehallinnolle. Lausunnon mukaan Ahvenanmaalla valtionverotuksessa invalidivähennykseen oikeutetut henkilöt ovat vaarassa joutua epäedullisempaan asemaan kuin vastaavat henkilöt valtakunnassa.

Tältä osin toteamme, että lausuntopalaute ei anna aihetta muuttaa hallituksen esitystä. Valtionverotuksen invalidivähennyksen poistaminen on valtakunnan lainsäädäntövaltaan kuuluva asia. Invalidivähennysten poistamisesta säästyvät varat kohdennettaisiin vammaispalveluiden kehittämiseen. Varojen tarkempi kohdentaminen selvitettäisiin sosiaali- ja terveysministeriössä käynnissä olevan vammaispalvelulainsäädännön uudistuksen jatkovalmistelussa. Kuten

Ahvenanmaa toteaa omassakin lausunnossaan, tähän liittyvät mahdolliset suorat tuet Ahvenanmaalla kuuluvat maakuntapäivien lainsäädäntövaltaan.

Ahvenanmaan itsehallintolain 49 §:n mukaan Ahvenanmaan maakunnalle palautetaan verotasoituksena vuosittain valtion varoista Ahvenanmaalla kunakin verovuotena maksuun pannut valtiollisten ansiotulo- ja pääomatuloverojen, rajoitetusti verovelvollisten maksaman lähdeveron, yhteisöveron sekä tonnistoveron rahamäärät. Niin ikään palautetaan vuosittain Ahvenanmaalla maksettujen arpajaisverojen rahamäärät. Ahvenanmaalla maksuun pantujen ansiotuloverojen rahamäärä siis palautetaan verotasoituksena Ahvenanmaan maakunnalle. Valtioverotuksen invalidivähennyksen poistuessa myös Ahvenanmaalla, kasvaa samalla Ahvenanmaalla maksuun pantujen ansiotuloverojen määrä vastaavalla summalla. Kun Ahvenanmaalla maksuun pannut ansiotuloverot palautetaan itsehallintolain 49 §:n nojalla verotasoituksena Ahvenanmaalle, on uudistus Ahvenanmaan rahoitusaseman kannalta neutraali myös invalidivähennysten poistamisen osalta. Ahvenanmaa voi toimivaltansa nojalla kohdentaa verotasoituksena palautuvan rahan haluamallaan tavalla.

Varainsiirtoverotus

Kuntaliitto on lausunnossaan katsonut, että uudistuksen seurauksena ei saa syntyä tilanteita, joissa varainsiirtoverotus aiheuttaa lisäkustannuksia kiinteistöomaisuuden muutoin tarpeellisissa uudelleen järjestelyissä. Kuntaliitto ehdottaa, että tästä syystä varainsiirtoverolakiin tulee säätää varainsiirtoverovapaus kuntien kiinteistöomaisuuden rakennejärjestelyihin liittyen. Kuntaomisteisten sote-kiinteistöjen osalta kunnat tulevat toimimaan vuokranantajina hyvinvointialueille siirtymäkauden 1.1.2023-31.12.2025 ajan, jonka jälkeen hyvinvointialueella on oikeus pidentää sopimuksen voimassaoloa vuodella. Tämän jälkeen kuntien on yhtiöitettävä sote-kiinteistönsä, jos niiden vuokrausta aiotaan edelleen jatkaa.

Kuntaliiton lausunnon mukaan esityksessä esitetyt muutokset aiheuttavat täysin uuden tilanteen kuntien kiinteistöjen ja toimitilojen hallintaan. Tämä johtaa kenties jo ennen uudistusta, uudistuksen käynnistyttyä tai sidotun vuokra-ajan jälkeen tarpeeseen järjestellä kuntien kiinteistö- ja toimitilaomistuksia uudelleen. Nämä muutostarpeet ovat suoraa seurausta esitetystä lakipaketista ja muutoksista kuntien toimintaan.

Kuntaliiton lausunnon mukaan pelkästään peruskuntien hoitorakennusten tekninen arvo on noin 7,3 miljardia euroa, josta varainsiirtoveroa tulisi kiinteistö- ja toimitilaomistuksia järjesteltäessä maksettavaksi yli 290 miljoonaa euroa. Järjestelytarve kohdistuisi laskelmalla esitetyn lisäksi myös mm. palo- ja pelastuslaitoksiin sekä sote-toimistotiloihin, joiden osalta tapahtuvat luovutukset lisäisivät tuntuvasti varainsiirtoverovaikutusta.

Tältä osin toteamme, että lausuntopalaute ei anna aihetta muuttaa hallituksen esitystä. Hallituksen esityksen mukaan hyvinvointialue vuokraisi kunnilta niiden omistukseen jäävät sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen toimitilat siirtymäajaksi (3 + 1 vuotta). Velvollisuus yhtiöittää kiinteistöt tulisi ajankohtaiseksi vasta tämän siirtymäkauden jälkeen. Mahdollista varainsiirtoverovapautta voidaan arvioida vasta sitten, kun on tiedossa, minkälaisiin järjestelyihin ylipäätään on tarvetta. Asiaan on siten mahdollista palata siinä vaiheessa, kun tarvittavat arvioinnit on mahdollista tehdä.

Puhtaasti kansallisesti tarkastellen ei olisi estettä kohdistaa kuntien omistusjärjestelyihin veronhuojennuksia, jos ne voidaan kohdistaa riittävän tarkkarajaisesti. Perustuslain 81 §:stä (valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista) seuraa, että verolaista tulee yksiselitteisesti ilmetä verovelvollisuuden piiri ja että lain säännösten tulee olla niin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrättäessä on sidottua harkintaa. Tarkkarajaisuutta koskevan vaatimuksen voidaan katsoa korostuvan, kun kyse on sellaisesta poikkeuksesta verolain yleisistä säännöksistä, joka antaa etua tietyille verovelvollisille.

EU:n valtiontukisäännöt rajaavat lisäksi merkittävästi käytettävissä olevaa keinovalikoimaa.

Lainsäädäntökäytännöstä on löydettävissä useita esimerkkejä tapauksista, joissa kunnan toimintojen tai omistusten yhtiöittämisiin on kohdistettu varainsiirtoverohuojennuksia. Yhtiöittämisissä kunnallinen omistajuus ei muutu, vaan omistus muuttuu suorasta välilliseksi omistamiseksi. Yhteistä näille verovapaussäännöksille on, että

- niiden kohde on määritelty tarkkarajaisesti
- ne ovat määräaikaisia
- niiden ei ole katsottu muodostavan EU:n valtiontukisääntöjen kieltämää valtiontukea sillä perusteella, että
    - edun saajan harjoittama toiminta *ei ole luonteeltaan taloudellista toimintaa* valtiontukisääntöjen tarkoittamalla tavalla, ja/tai
    - toimenpiteen *ei katsota olevan valikoiva* valtiontukisääntöjen tarkoittamalla tavalla, koska se ei merkitse poikkeusta ns. viiteverojärjestelmästä (varainsiirtoverolaista) tai koska se on viiteverojärjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen mukainen.

Hallituksen esitykseen 15/2017 sisältyneen voimaanpanolain verovapaussäännöksen mukaan varainsiirtoveroa ei ollut suoritettava kiinteistön

eikä arvopaperin luovutuksesta maakuntien siirtäessä niille kuntayhtymiltä siirrettyjä varoja edelleen maakuntalaissa ja voimaanpanolaissa säädettyjen yhtiöittämisvelvollisuuksien toteuttamiseksi perustettavalle osakeyhtiölle sen osakkeita vastaan.

Säännöksen perustelujen mukaan toimenpiteen voitiin katsoa rinnastuvan liiketoimintasiirtoon[1], josta ei olisi suoritettava varainsiirtoveroa, jos siirtävänä tahona olisi osakeyhtiö. Koska verovapaus mainituissa tilanteissa on varainsiirtoverolain yleisen järjestelmän mukaista, varainsiirtoverovapaudesta tulevaa etua ei ollut pidettävä EU:n valtiontukisääntöjen kieltämänä valtiontukena, vaan ”verojärjestelmän luonteen ja yleisen rakenteen” mukaisena Euroopan Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla.

Jälkikäteen ajatellen toimenpidettä olisi myös voitu perustella sillä, että maakunnat eivät harjoita taloudellista toimintaa, kuten perustuslakivaliokunta katsoi lausunnossaan PeVL 15/2018.

Nyt käsiteltävänä olevassa hallituksen esityksessä HE 241/2020 vp vastaavia yhtiöittämisvelvollisuuksia ei ole. Sen sijaan voimaanpanolaissa ehdotetaan säädettäväksi (kuten HE:ssä 15/2017) verovapaudesta, joka kohdistuu varojen siirtoon kuntayhtymiltä hyvinvointialueille. EU:n valtiontukisääntöjen kannalta toimenpidettä perustellaan sekä sillä, että se on varainsiirtoverolain yleisen järjestelmän mukaista (rinnastuessaan sulautumiseen, jotka osakeyhtiöiden tapauksessa ovat varainsiirtoverottomia) että sillä, että maakunnan toiminnassa ei ole kyse taloudellisesta toiminnasta.

Voimaanpanolain 20 §:n perustelujen mukaan siirtymäkauden jälkeen kunnalla olisi mahdollisuus vuokrata omistamiaan tiloja edelleen esimerkiksi hyvinvointialueille. Perustelujen mukaan tässä tilanteessa kunnan todennäköisesti katsottaisiin toimivan kilpailutilanteessa markkinoilla, jolloin toiminta olisi kuntalain 126 §:n mukaan pääsääntöisesti yhtiöitettävä.

---

[1] Varainsiirtoverolain 43 §:n mukaan, jos elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 d §:ssä tarkoitetuissa tapauksissa siirtyvään toimintaan kuuluva kiinteistö tai arvopaperi on luovutettu toimintaa jatkamaan perustetulle yhteisölle, Verohallinto palauttaa suoritetun veron hakemuksesta. Jos hakemus on tehty ja edellytysten täyttymisestä on esitetty selvitys ennen veron suorittamista, Verohallinto voi päättää, että veroa ei ole suoritettava.

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 d §:ssä li*iketoimintasiirrolla* tarkoitetaan järjestelyä, jossa osakeyhtiö luovuttaa joko kaikki taikka yhteen tai useampaan liiketoimintakokonaisuuteensa kohdistuvat varat, siirtyviin varoihin kohdistuvat velat ja siirtyvään toimintaan kohdistuvat varaukset siirtyvää toimintaa jatkavalle osakeyhtiölle saaden vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia uusia osakkeita tai sen hallussa olevia omia osakkeita.

Liiketoimintakokonaisuudella tarkoitetaan yhtiön osan kaikkia varoja ja vastuita, jotka hallinnollisesti muodostavat itsenäisen toiminnan eli omavaraiseen toimintaan kykenevän yksikön.

Kunnan liiketoiminnan yhtiöittämiseen on sinänsä katsottu voitavan soveltaa EVL 54 d §:ää (KHO 2014:184). Päätöksessä KHO 2014:29 kuitenkin katsottiin, ettei EVL 52 d §:ää sovelleta kunnan yhtiöittäessä useita vuokraustoimintaa harjoittavia kiinteistöosakeyhtiöitä, koska kyse ei ollut kunnan harjoittamasta elinkeinotoiminnasta.

Osakeyhtiön kilpailutilanteessa markkinoilla harjoittama kiinteistöjen vuokraustoiminta on epäilemättä katsottava valtiontukisäännössä tarkoitetuksi taloudelliseksi toiminnaksi.

Samalla perustelulogiikalla kuin HE:ssä 15/2017 perusteltiin maakuntien yhtiöittämiseen liittyvää varainsiirtoverovapautta, voitaisiin kuntien toimitilojen siirtyminen yhtiöittämisen yhteydessä vastaavasti katsoa mahdolliseksi säätää verovapaaksi - edellyttäen, että toimenpiteet *riittävässä määrin* vastaavat liiketoimintasiirron periaatteita. Täyttä vastaavuutta ei selvästikään ole edellytettävä, jotta toimenpiteen voitaisiin katsoa olevan ”verojärjestelmän luonteen ja yleisen rakenteen” mukaista.

”Riittävän vastaavuuden” kannalta keskeistä on, sen ohella, että varat siirretään vastaanottavaan yhtiöön sen osakkeita vastaan, se, muodostaako siirrettävä varallisuus liiketoimintasiirtoa koskevassa sääntelyssä tarkoitettuun liiketoimintakokonaisuuteen rinnastettavan varallisuusmassan, ja miten liiketoimintakokonaisuuden käsitettä on arvioitava kiinteistönvuokraustoimialalla.

On uskottavaa, että kunnan yhtiöittäessä sosiaali- ja terveyspalvelujen käytöstä vapautuvan toimitilavarallisuuden kokonaisuudessaan yhteen yhtiöön kyseessä olisi sellainen kokonaisuus, joka voidaan rinnastaa liiketoimintakokonaisuuteen. Verotuskäytännössä koko kiinteistöliiketoiminnan siirtäminen eli toimitilojen keskittäminen uuteen yhtiöön on ollut mahdollista (KVL 1996/144). Epäselvempää on, missä määrin kiinteistövarallisuus voidaan pilkkoa osiin yhtiöitettäväksi eri yhtiöihin, jos siihen olisi tarvetta esimerkiksi edelleen myynnin edistämiseksi. On tosin huomattava, että oikeuskäytännössä liiketoimintasiirtoa koskevaa sääntelyä on katsottu voitavan soveltaa yhdenkin kiinteistön yhtiöittämiseen (KHO 2015:155, joskin tapaukseen liittyi erityispiirteenä se, että toimenpide oli osa suurempaa yritysjärjestelyä). Tapauksessa annettiin merkitystä kiinteistön vuokraustoiminnan laajuudelle, joka huomioon ottaen kiinteistöä voitiin pitää itsenäisesti toimeentulevana taloudellisena yksikkönä.

Jos verovapautta päätetään edistää, asiasta voitaisiin antaa erillinen lakiesitys, kun tarvittavat arvioinnit on voitu tehdä. Tähän arviointiin liittyisi kuntasektorilla mm. sen selvittäminen:

- minkälaisiin järjestelyihin ylipäätään on tarvetta
- miltä osin järjestelyt olisivat muutoinkin verottomia esimerkiksi sillä perusteella, että ne eivät ole vastikkeellisia
- kyetäänkö määrittämään, miltä osin järjestelyt voitaisiin vapauttaa varainsiirtoverosta sillä valtiontukinäkökohdista hyväksyttävällä

perusteella, että luovutuksensaaja (esimerkiksi toinen kunta) ei harjoita kiinteistöllä/toimitiloissa taloudellista toimintaa.

Lopuksi on arvioitava, onko yhtiöittämismahdollisuus liiketoimintasiirtoon rinnastettavalla tavalla riittävä, ja voidaanko tämä sääntely toteuttaa EU:n valtiontukisääntelyn kannalta hyväksyttävällä tavalla, vai olisiko kunnilla välttämättömiä syitä ryhtyä muihin verollisiin järjestelyihin, joita ei vastaavasti ole peruteltavissa ”verojärjestelmän luonteella ja yleisellä rakenteella”. Veronhuojennuksen kohdistamiselle esimerkiksi kiinteistövarallisuuden myyntiin ulkopuoliselle yritykselle ei selvästikään ole olemassa tällaisia perusteita: verovelvollinen on luovutuksensaaja, jolle verovapauden tuoma etu tulisi.

Jos sellaiset tukitoimenpiteet ovat välttämättömiä, joita ei uskottavasti voida perustella valtiontukisääntöjen mukaiseksi edellä selostetun perustelulogiikan pohjalta tai muilla perusteilla, olisi käännyttävä komission puoleen varmuuden saamiseksi asiaan. On tärkeää huomata, että komissiolla on yksinomainen toimivalta päättää, soveltuuko tukitoimenpide sisämarkkinoille.

Varainsiirtoverovapauden ohella olisi arvioitava tarpeet säätää tuloverotuksessa niistä arvoista, joista vastaanottava yhtiö voisi tehdä poistoja, jos siirtyvä omaisuus on kuulunut verovapaaseen toimintaan.

Kuntien varojen siirto hyvinvointialueille voimaanpanolain 23 §:n mukaisesti

Lausunnoissa ei ole kiinnitetty huomiota voimaanpanolain 23 §:n mukaisten varojen siirron verokohteluun. Säännösehdotus koskee kunnan järjestämän sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen käytössä olevan irtaimen omaisuuden siirtymistä hyvinvointialueelle. Säännöksen 2 momentin mukaan hyvinvointialueelle siirtyisivät sellaisen osakeyhtiön osakkeet, jotka kunta omistaa sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen järjestämistä tai tuottamista varten, jos osakeyhtiön tosiasiallinen päätoimiala on sosiaali- ja terveyspalvelujen tuottaminen. Siirrot tapahtuisivat 1 päivänä tammikuuta 2023.

Voimaanpanolain 24 §:n mukaan hyvinvointialueelle siirtyy 1 päivänä tammikuuta 2023 kunnan järjestämän perusterveydenhuollon, erikoissairaanhoidon, sosiaalitoimen ja pelastustoimen sekä opiskeluhuollon henkilöstöön kohdistuva lomapalkkavelka.

On herännyt kysymys, voidaanko voimaanpanolain 24 §:ssä tarkoitettuja, kunnalta hyvinvointialueen vastattavaksi siirtyviä lomapalkkavelkoja pitää varainsiirtoverolaissa tarkoitettuna vastikkeena, sillä seurauksella, että kyseisten osakkeiden luovutuksesta hyvinvointialueelle olisi suoritettava varainsiirtoveroa.

Verohallinnon kannanoton 19.2.2021 mukaan lomapalkkavelkojen vastattavaksi ottamisesta varainsiirtoveronalaisena vastikkeena ei tiettävästi ole verotus- tai

oikeuskäytäntöä ja asiaa voidaan siten pitää tulkinnanvaraisena. Kannanoton mukaan ko. velkojen vastattavaksi ottaminen on mahdollista katsoa vastikkeeksi kunnilta hyvinvointialueille siirtyvistä osakkeista, eikä merkitystä tällöin ilmeisesti olisi sillä, että kyseessä ei ole suoraan siirtyviin osakeyhtiön osakkeisiin kohdistuva velka, tai niiden osakeyhtiöiden palveluksessa olevien henkilöiden lomapalkkavelka, joiden osakkeita hyvinvointialueille siirtyy.

Arvonlisäverotus

Kunnan oikeus laskennalliseen palautukseen

Kuntaliitto ry. kiinnittää huomiota siihen, että kunnilla on esityksen mukaan mahdollisuus tarjota terveydenhuollon palveluita vapaaehtoisena palveluna. Jos kunta hankkii osan palveluista alihankintana yksityiseltä palveluntarjoajalta verottomana terveydenhuoltopalveluna, niin esityksen mukaan kunnalla ei olisi oikeutta laskennalliseen palautukseen hankinnasta kuten nykyisin. Tämä aiheuttaisi hankintaneutraliteettiongelman. Lisäksi on huomattava, että Sote-maakunta tai Helsinki voivat tuottaa lakisääteistä palvelutasoa parempia palveluita. Tällöin ne ovat palveluista järjestämisvastuussa, mutta osa palveluista voi rinnastua kuntien vapaaehtoisiin sote-palveluihin. Näiden kohtelu laskennallisten palautusten osalta tulisi olla yhtenäinen, jotta vältetään epäneutraalisuus ja erityiset rajanveto-ongelmat Helsingin kaupungin osalta. Näistä syistä kunnalla tulee säilyttää oikeus laskennalliseen palautukseen sote-palveluiden osalta.

Pyydettynä asiantuntijalausuntona toteamme, että se seikka, että Helsingin osalta SOTE -uudistuksessa tehty erillisratkaisu johtaisi erilaisuuteen arvonlisäverokustannusten hallinnollisen käsittelyn osalta verrattuna valtakunnan muihin alueisiin, ei ole merkityksellinen tarkasteltaessa arvonlisäverolakiehdotuksen 130 a §:ssä tarkoitetun laskennallisen palautuksen soveltumista kuntien vapaaehtoisesti järjestämään toimintaan. Lain 130 a §:ää tulee soveltaa Helsinkiin alueiden yhdenvertainen kohtelu huomioon ottaen samassa laajuudessa kuin muihinkin kuntiin ja ratkaiseva merkitys on annettava säännöksen tarkoitukselle.

Lakiehdotuksen 130 a §:ssä tarkoitetun laskennallisen arvonlisäveron palautuksen tarkoituksena ei ole asettaa Helsingin kaupunkia terveyspalvelujen tuottajana verokustannuksen osalta samaan asemaan kuin hyvinvointialueita. Sen sijaan laskennallinen palautus on otettu käyttöön erityisesti siinä tarkoituksessa, että parannetaan arvonlisäverotuksen hankintaneutraalisuutta. Menettely on kuitenkin poikkeuksellinen ja se on otettu käyttöön vain toiminnoissa, joiden osalta verottomiin palveluhankintoihin liittyvä hankintaneutraliteettiongelma on taloudellisesti merkittävä palvelutuotannon

kokonaisuus valtakunnallisesti huomioiden. Koska menettely perustuu keskimääräisen arvonlisäverokustannuksen korvaamiseen, sen vaikuttavuus ei ole välttämättä yhtä tehokas kuin verollisia hankintoja koskevan palautuksen vaikuttavuus, ottaen huomioon myös menettelystä aiheutuvat hallinnolliset kustannukset. Palautus voi johtaa todellisten kustannusten yli- tai alikompensaatioon. Laskennallinen palautus ei nykyisin koske edes kaikkia kuntien lakisääteisiä toimintoja, vaan ainoastaan sosiaali- ja terveyspalvelujen hankintoja.

Hankintaneutraalisuusongelma syntyy silloin, kun kunnan on verotuksellisesti edullisempaa tuottaa verottomia palveluita itse kuin hankkia ne ulkopuolisilta. Tämän ongelman syntyminen edellyttää, että kunnilla on käytännössä kyseisten palvelujen tuotantoa, jolloin syntyy valintatilanne oman tuotannon ja ulkoistettujen palvelujen välille. Kuntaliitto ry:n tarkoittamien vapaaehtoisten palvelujen osalta ei ole tässä vaiheessa tiedossa merkittävää hankintaneutraliteettiongelmaa, koska ei ole tiedossa, aikovatko kunnat järjestää vapaaehtoista toimintaa ja jos järjestävät, minkä laajuisesta ja laatuisesta toiminnasta on kyse.

Edellä manituilla perusteilla katsomme, että ei ole aihetta muuttaa lakiehdotusta tältä osin.

Kuntaliitto ry kiinnittää lisäksi huomiota siihen, että arvonlisäverolaista ja sen perusteluista tulisi selkeästi käydä ilmi, että kunnalla on oikeus laskennalliseen palautukseen myös yksityiseltä palveluntarjoajalta hankitun esiopetuksen osalta. Ongelmallista on, että ehdotetussa arvonlisäverolain 130 a §:n 2 momentissa viitataan 38 a §:n mukaiseen varhaiskasvatukseen, kun nykyisessä laissa puhutaan 38 a §:n mukaisesta sosiaalihuollosta.

Asiantuntijalausuntona toteamme, että kunnalla on oikeus laskennalliseen palautukseen sosiaalihuoltona pidettävän esiopetuksen osalta. Ehdotettua arvonlisäverolain 130 a §:n 2 momenttia voidaan selkeyttää Kuntaliitto ry:n esittämällä tavalla, jolloin kyseinen lainkohta kuuluisi seuraavasti:

Laki arvonlisäverolain muuttamisesta

130 a §

Kunnalla sekä Ahvenanmaan maakunnalla ja Ahvenanmaan maakuntaan kuuluvalla kunnalla on oikeus laskennallisen veron palautukseen verottomina

hankkimistaan 38 a §:ssä tarkoitetuista sosiaalihuoltoon liittyvistä palveluista ja tavaroista.

Voimaantulosäännös

Asiantuntijalausuntona kiinnitämme lisäksi huomiota siihen, että kuten arvonlisäverolain muuttamista koskevan lakiehdotuksen voimaantulosäännöksen 3 momentin perusteluissa todetaan, ehdotetun sosiaali- ja terveydenhuoltoa ja pelastustoimea koskevan uudistuksen toimeenpanosta ja sitä koskevan lainsäädännön voimaanpanosta annetun lain 23 §:n säännös irtaimen omaisuuden siirtymisestä koskee myös vapaaehtoisia kuntayhtymiä. Tämän vuoksi arvonlisäverolain muuttamista koskevan lakiehdotuksen voimaantulosäännöksen 3 momentin sanamuotoa tulisi tarkistaa säännöksen perusteluja vastaavasti siten, että siinä mainitaan myös kuntayhtymät.

Edellä esitetyillä perusteilla pyydetään eduskuntaa hyväksymään arvonlisäverolain muuttamista koskevan lain voimaantulosäännöksen 3 momentti seuraavan sisältöisenä:

Laki arvonlisäverolain muuttamisesta

Poiketen siitä, mitä muutettavan lain 21 ja 22 §.ssä säädetään kunta tai kuntayhtymä ei ole verovelvollinen sosiaali- ja terveydenhuoltoa ja pelastustoimea koskevan uudistuksen toimeenpanosta ja sitä koskevan lainsäädännön voimaanpanosta annetun lain ( ) 23 §:ssä tarkoitettujen tavaroiden ja palvelujen myynnistä. Hyvinvointialueen katsotaan hankkivan mainitut tavarat ja palvelut tämän lain 130 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttavaan käyttöön ja se on verovelvollinen näiden tavaroiden ja palvelujen myynnistä muutettavan lain 21 ja 22 §:n mukaisesti siirtäessään tavarat ja palvelut myöhemmin muuhun käyttöön.

Ahvenanmaan maakunnan mediamaksu

Ahvenanmaan maakunnan hallitus kiinnittää huomiota siihen, että Ahvenanmaalla on otettu käyttöön mediamaksu 1.1.2021 lukien. Maksulla rahoitetaan yleishyödyllistä radio- ja televisiopalvelua Ahvenanmaalla.

Arvonlisäverolain 79 §:n 2 momenttia pitäisi muuttaa siten, että muutos huomioidaan.

Asiantuntijakäsityksemme mukaan Ahvenanmaan itsehallintolain (1144/1991) 27 §:n 36 kohdasta ja 18 §:n 5 kohdasta seuraa, että arvonlisäveroa koskevat asiat kuuluvat valtakunnan lainsäädäntövaltaan. Ahvenanmaalla sovelletaan samaa arvonlisäverojärjestelmää kuin Manner-Suomessa, ellei Ahvenanmaan jäämisestä EY:n arvonlisäveroalueen ulkopuolelle muuta johdu. Ahvenanmaan maakunnan hallituksen esille nostamassa kysymyksessä on kyse muun kuin kaupallisen radio- ja televisiotoiminnan arvonlisäverokohtelusta, joten se kuuluu valtakunnan lainsäädäntövaltaan.

Ahvenanmaan maakunnan hallituksen lausunnossaan esille ottamaa arvonlisäveron muuttamista koskevan lakiehdotuksen 79 §:n 2 momenttia ei ole ehdotettu sisällöllisesti muutettavaksi lakiehdotuksella eikä se liity SOTE -uudistukseen. Koska kyseistä pykälää kuitenkin on ehdotettu muilta osin muutettavaksi, ja koska kyse on teknisluontoisesta asiasta, kommentoimme asiantuntijalausuntona asiaa.

Maakuntalain (2019/103) 1 §:n mukaan kyseisessä laissa tarkoitetulla mediamaksulla rahoitetaan yleishyödyllistä radio- ja televisiopalvelua Ahvenanmaalla. Lain 6 §:n mukaan Ålands Radio och TV Ab vastaa yleishyödyllisestä radio- ja televisiotoiminnasta Ahvenanmaalla. Kyseisen pykälän mukaan lain 5 §:n mukaisesti mediamaksuista muodostuva budjettiin otettu määräraha tulee käyttää kyseiseen toimintaan.

Suomelle on annettu Euroopan Unionin liittymissopimuksessa siirtymäkauden järjestelynä oikeus verottaa julkisten radio– ja televisiolaitosten harjoittamaa muuta kuin kaupallisluonteista toimintaa. Ehdotetun arvonlisäverolain 79 §:n 2 momentin mukaan, joka vastaa sisällöltään nykyistä arvonlisäverolain 79 §:n 3 momenttia, veron perusteeseen luetaan Yleisradio Oy:n valtion televisio- ja radiorahastosta saama määrä ja Ålands Radio och TV Ab:n saama korvaus Ahvenanmaan maakunnan hallituksen kantamista televisiomaksutuloista. Säännöksen tarkoituksena on toteuttaa muun kuin kaupallisen yleisradiotoiminnan verollisuus. Koska Ahvenanmaan maakunnassa televisiomaksu on vuoden 2021 alusta lukien korvattu mediamaksulla ja koska Ålands Radio och TV Ab:n saama korvaus mediamaksuista koostuvasta määrärahasta tulee lukea veron perusteeseen samoilla perusteilla kuin televisiomaksu on luettu veron perusteeseen, säännöstä tarkistettaisiin. Arvonlisäverolain 85 §:n 1 momentin 5 kohtaan, jonka mukaan Yleisradio Oy:n valtion televisio- ja radiorahastosta saamaan määrään ja Ålands Radio och TV Ab:n saamaan korvaukseen Ahvenanmaan maakunnan hallituksen kantamista

televisiomaksutuloista, sovelletaan 10 prosentin verokantaa, tehtäisiin vastaava tarkistus. Muutokset tulisivat voimaan mahdollisimman pian.

Ehdotettua arvonlisäverolain 79 §:n 2 momenttia ja 85 §:n 1 momentin 5 kohtaa voitaisiin Ahvenanmaan maakunnan hallituksen ehdottamalla tavalla teknisluonteisesti tarkistaa tässä yhteydessä.

Laki arvonlisäverolain muuttamisesta

Ingressiin tulee lisätä kohtaan *muutetaan*: ”85 a §:n 1 momentin 5 kohta, sellaisina kuin niistä ovat….85 a §:n 1 momentin 5 kohta laissa 345/2019…. ”

79 §:n 2 momentti tulisi kuulua:

Yleisradio Oy:n valtion televisio- ja radiorahastosta saama määrä ja Ålands Radio och TV Ab:n saama korvaus Ahvenanmaan maakunnan kantamista mediamaksutuloista.

---

85 a §:n 1 momentin 5 kohta tulisi kuulua:

85 a §

Seuraavien palvelujen myynnistä sekä seuraavien tavaroiden myynnistä, yhteisöhankinnasta, siirrosta varastointimenettelystä ja maahantuonnista suoritettava vero on 10 prosenttia veron perusteesta:

---

5) Yleisradio Oy:n valtion televisio- ja radiorahastosta saama määrä ja Ålands Radio och TV Ab:n saama korvaus Ahvenanmaan maakunnan kantamista mediamaksutuloista.

Voimaantulosäännöksen 1 momentti tulisi kuulua:

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Sen 79 § ja 85 a §:n 1 momentin 5 kohta tulevat kuitenkin voimaan päivänä kuuta 20 ja sen 130 ja 130 a § tulevat voimaan 1 päivänä tammikuuta 2023.
