

KUNNALLISEN LIKELAITOKSEN YHTIÖITTÄMINEN –
VEROSEURAAMUKSET JA VEROSUUNNITTELUN
MAHDOLLISUUDET

Helsingin Yliopisto

Finanssioikeus

Pro gradu –tutkielma

Laatija Katja Flittner

Ohjaaja Olli Ryyänen



Helsingin Yliopisto		Oikeustieteellinen tiedekunta
Katja Flittner		
Kunnallisen liikelaitoksen yhtiöittäminen – veroseuraamukset ja verosuunnittelun mahdollisuudet		
Finanssioikeus		
Pro-gradu	1/2014	XVI+86
<p>Syyskuun 1. päivänä 2013 voimaan tulleen kuntalain 2 a §:n mukaan kunnan on yhtiötettävä sellainen toiminta, joka kilpailee yksityisten toimijoiden kanssa markkinoilla. Lakimuutos pohjautuu Euroopan komission päätökseen 2008/765/EY sekä Euroopan komission kirjeeseen 14/04/2010*D/6678, joissa puututtiin liikelaitosten saamiin kilpailuetuihin mm. kevyempään verokohteluun ja kehotti, että markkinoilla kilpaileva toiminta yhtiötettäisiin.</p> <p>Yhtiöittäminen aiheuttaa monia verovaikutuksia niin yhtiöittämisprosessin aikana kuin yhtiön ns. juoksevassa toiminnassa yhtiöittämisen jälkeen. Tässä tutkielmassa pohditaan mm. yhtiöittämistapojen valintaa liiketoimintasiirron ja –kaupan välillä sekä yhtiöittämisen aiheuttamia veroseuraamuksia arvonlisä- ja varainsiirtoverotuksessa. Varainsiirtoverotuksessa pohditaan erityisesti kuntalain (626/2013) voimaantulosäännöksen ja varainsiirtoverolain 43 §:n soveltuvuusalojen eroja ja rinnakkaisuutta.</p> <p>Yhtiön juoksevan toiminnan veroseuraamuksia pohdittaessa on suunniteltava mm. yhtiön pääomarakennetta, huomioitava yhtiön tulolähde ja yhtiön ja kunnan välisten oikeustoimien vero-oikeudellinen muotoilu ja hinnoittelu. On myös keskeistä suunnitella, mitä omaisuuseriä kannattaa siirtää yhtiöön ja mitkä kannattaa jättää kunnan omistukseen ja esimerkiksi vuokrata yhtiölle. Omaisuuserien siirron suunnittelulla on merkitystä tuloverotuksessa yhtiön voitollisen toiminnan verotaakan kannalta sekä arvonlisäverotuksessa kiinteistöinvestointien arvonlisäveron tarkistamisen ja kunnille AVL 130 ja 130 a §:ssä tarkoitettujen palautusoikeuksien hyödyntämisessä. Kiinteistöinvestointien tarkistukset sekä kuntapalautusoikeuden menetykset ovat usein rahallisesti suuria eriä.</p> <p>Vaikka tutkielma on vero-oikeudellinen, on siinä valtiontukiaspekteja nostettu esiin tarkoituksenmukaisen kokonaiskuvan saavuttamiseksi. Lopuksi tutkielmassa pohditaan myös yhtiöittämistä yleishyödylliseksi yhteisöksi tai keskinäiseksi osakeyhtiöksi.</p>		
kunnallinen liikelaitos, yhtiöittäminen, kuntapalautus, laskennallinen palautus, valtiontuki, hinnoittelu, varainsiirtovero, liiketoimintakauppa, elinkeinotulo, pääomasijoitus		
Helsingin Yliopiston Oikeustieteellinen kirjasto		

Sisällys

Lähteet.....	V
Oikeuskirjallisuus	V
Virallislähteet.....	VIII
Internet-lähteet.....	X
Eurooppalainen lainsäädäntö	X
Ulkomaalainen lainsäädäntö.....	X
Oikeuskäytäntö	XI
Euroopan unionin oikeuskäytäntö	XI
Korkein hallinto-oikeus	XI
Keskusverolautakunta.....	XIII
Hallinto-oikeudet	XIV
Ulkomaalainen oikeuskäytäntö.....	XIV
Lyhenteet.....	XIV
Haastattelut.....	XV
1. Johdanto	1
1.1. Kysymyksenasettelu	1
1.2. Tutkimusmenetelmät ja oikeuslähteet.....	2
1.3. Tutkielman rakenne	3
2. Tausta	4
2.1.2. Kuntia koskeva erityissääntely verotuksessa.....	4
2.1.2.1. Tuloverotus.....	4
2.1.2.2. Arvonlisäverotus.....	5
2.1.2.3. Muiden verolajien kuntia koskeva erityissääntely.....	7
2.1.3. Muu erityissääntely.....	8
2.2. Miksi kunnalliset liikelaitokset on yhtiötettävä?	8
2.2.1. Kilpailuoikeudellinen tausta	8
2.2.2. Vanha oikeustila.....	9
2.2.3. Nykyinen oikeustila	10
2.3. Kunnan verokohtelu Ruotsissa ja Norjassa	12
2.3.1. Ruotsi	12
2.3.1.1. Kunnalliset yhtiöt Ruotsissa.....	12

2.3.1.2.	Kuntien ja kuntien osakeyhtiöiden verokohtelu Ruotsissa	14
2.3.2.	Kuntien vero-oikeudellinen kohtelu Norjassa	14
3.	Yhtiöittämisen tuloveroseuraamukset.....	15
3.1.	Yleistä eri yhtiöittämistavoista	15
3.2.	Liiketoimintasiirto	15
3.2.1.	Liiketoimintasiirron määritelmä	15
3.2.2.	Liiketoimintakokonaisuus.....	16
3.2.3.	Liiketoimintasiirto elinkeinoverotuksessa	19
3.2.4.	Veron kiertäminen	20
3.2.5.	Liiketoimintasiirto yhtiöoikeudessa.....	22
3.3.	Liiketoimintakauppa.....	23
3.3.1.	Yleistä liiketoimintakaupasta	23
3.3.2.	Aloittava tase	24
3.4.	Liiketoimintasiirron ja liiketoimintakaupan vertailua	26
4.	Yhtiöittämisen arvonlisäveroseuraamukset	26
4.1.	Yritysjärjestelyjen arvonlisäverokohtelu	26
4.2.	Kuntia koskeva erityyssäntely arvonlisäverotuksessa	27
4.3.	AVL 130 §:n mukaiseen kuntapalautukseen oikeuttavan toiminnan yhtiöittäminen	30
4.4.	AVL 130 a §:n mukaiseen laskennalliseen palautukseen oikeuttavan toiminnan yhtiöittäminen.....	33
4.5.	Kiinteistöjen kohtelu arvonlisäverotuksessa	35
4.5.1.	Kiinteistöjen vuokraaminen.....	35
4.5.2.	Kiinteistöinvestoinnit.....	36
5.	Varainsiirtoverotus	38
5.1.	Yleistä varainsiirtoverotuksesta yhtiöittämistilanteissa.....	38
5.2.	Kuntalain (626/2013) voimaantulosäännön mukainen vapautus varainsiirtoverosta....	40
5.3.	Varainsiirtoverolain 43 §:n ja kuntalain voimaantulosäännöksen 626/2013 soveltamisalojen rajat ja päällekkäisyydet	41
6.	Toiminnan tuloverokohtelu yhtiöittämisen jälkeen	43
6.1.	Tulolähdejaottelu ja sen merkitys yhtiöittämisen jälkeen	44
6.2.	Eri rahoitusvaihtoehtojen vaikutus verotukseen.....	45
6.3.	Hinnoittelu kuntakonsernin sisäisissä oikeustoimissa.....	49
6.3.1.	Konserniavustus.....	49
6.3.2.	Konsernituki	49
6.3.3.	Siirtohinnoittelu.....	50

6.3.4. Pääomasijoitus vs. kunnan tai muun julkisyhteisön antama avustus.....	52
6.3.5. Peitelty osingonjako	54
6.3.6. Valtiontuki	57
7. Arvonlisäverotus yhtiöittämisen jälkeen.....	58
7.1. Arvonlisäverollinen myynti ja oma käyttö	58
7.2. Arvonlisäverotuksesta konserniyhtiöissä	59
7.3. Arvonlisäverotus kunnan ja kunnan omistaman yhtiön välisissä myynneissä	60
7.3.1. AVL 130 §:ssä tarkoitetun kuntapalautuksen hyödyntäminen	60
7.3.2. AVL 130 a §:ssä tarkoitetun laskennallisen palautuksen käyttömahdollisuudet	66
7.4. Miten pitkälle kuntapalautuksen hyödyntäminen voi ulottua?	66
8. Yhtiöittäminen yleishyödylliseksi yhteisöksi tai keskinäiseksi osakeyhtiöksi	67
8.1. Tiettyjen yhteisöjen erityiskohtelu verotuksessa	67
8.2. Yleishyödylliset yhteisöt	67
8.2.1. Yleishyödyllisen yhteisön määritelmä	67
8.2.2. Yleishyödyllisen yhteisön verokohtelu	70
8.2.2.1. Yleistä yleishyödyllisen yhteisön verokohtelusta.....	70
8.2.2.2. Ns. superyleishyödylliset yhteisöt	70
8.2.2.3. Kunnan perustaman yhteisön yleishyödyllisyys.....	73
8.3. Keskinäinen osakeyhtiö.....	74
9. Johtopäätökset.....	76

Lähteet

Oikeuskirjallisuus

Paikkakunnalla tarkoitetaan sitä paikkakuntaa, jossa teos on painettu.

Aarnio Aulis: Laintulkinnan teoria. 1989 Juva.

Alhager, Eleonor: Mervärdesskatt vid omstruktureringar. 2001 Göteborg.

Andersson, Edward – Ikkala, Jarmo, Penttilä Seppo: Elinkeinoverolain kommentaari. 2009 Helsinki.

Andersson, Edward – Linnakangas, Esko: Tuloverotus. 2006 Helsinki.

Bohlin, Alf: Kommunalrättens grunder. 2010 Tukholma.

Bergqvist, Sven-Åke – Wiman, Bertil: Internprissättning och den skatterättsliga kartan. Svensk Skattetidning 2012 s. 307-323.

Bunjes, Johann: Umsatzsteuergesetz. 2011 München.

Engblom, Ari – Holla, Jyrki – Järvinen, Jussi – Kellas, Sebastian – Lampinen, Anne – Lepistö, Markku – Nuotio, Vesa-Pekka – Paronen, Vesa – Rautajuuri, Anna-Leena – Sandelin, Eric – Torkkel, Timo – Äimä, Kristiina: KPMG Elinkeinoverotus. 2013 Porvoo.

Grunditz, Tomas mm.: KPMG Skattehandboken 2013. 2013 Malmö.

Hallipelto, Aatos – Hietanen Matti – Narikka, Jouko - Saltevo Anu - Soikkanen, Kalle: Yhtiöittäminen. 2013 Tallinna.

Hannula, Antti – Kilpinen, Kari – Lakari, Torsti: Säätiö. 2011 Helsinki.

Heuru, Kauko – Mennola, Erkki – Ryytänen, Aimo: Kunta – Kunnallisen itsehallinnon perusteet. 2008 Helsinki.

Hier, Susanne – Huber, Steffen: Rechtsformen und Rechtsformswahl Recht Steuern Beratung. Wiesbaden 2008.

Honkamäki, Tuomas – Pennanen Matti: Yritysjärjestelyjen käsikirja. 2010 Juva.

Immonen, Raimo: Yritysjärjestelyt. 2011 Helsinki.

Immonen, Raimo, Ossa Jaakko – Villa, Seppo: Osakeyhtiön pääoman hallinta. 2011 Helsinki.

Indén Thomas: Kommunen som konkurrent. Kommunalrättsliga befogenheter och konkurrensrättsliga begränsningar. Umeå 2008.

Juanto, Leila – Saukko, Petri: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 2012. Helsinki.

Järvenoja, Markku: Kiinteistöt yritysjärjestelyissä. Verotus 2007 s. 328-340.

Järvenoja, Markku: Yritysjärjestelyjen verotus. 2007 Juva.

Kallio, Mika – Korpelainen Tuija – Nielsen, Ari: Kiinteistöjen arvonlisäverotus. 2008 Keuruu.

Kallio, Mika – Nielsen, Ari – Ojala, Marko – Sämskilähti, Juha: KPMG Arvonlisäverotus. 2013 Porvoo.

Karsio, Tomi – Koila, Turo – Vartiainen, Seija – Äärilä, Leena: Yritystoiminnan uudelleenjärjestely. 2012 Porvoo.

Komulainen Mikko: Ulkoistaminen kunnissa. 2010 Helsinki.

Kommuninvest: Perspektiv 1/2012.

Knuutinen, Reijo: Verosuunnittelua vai veron kiertämistä. 2012 Helsinki.

Kukkonen, Matti – Waldén Risto: Elinkeinoverolaki käytännössä. 2010 Juva.

- Laurent, Birgitta:* Varför kommunägda bolag? 2007. Svenskt Näringsliv.
- Lippross, Otto-Gerd:* Umsatzsteuer. 1996 Rotenburg.
- Mannio, Lauri:* Osuuskunnat ja verotus. 2004 Helsinki.
- Mehtonen, Pekka:* Liiketoimintasiirto tuloverotuksessa ja konsernirakenteen muokkaamisessa. 2001 Helsinki.
- Myrsky, Matti:* Oikeuslähteistä verotuksessa. Verotus 2004 s. 39-55.
- Myrsky, Matti:* Yleishyödyllisen yhteisön verotus. 2004 Helsinki.
- Myrsky, Matti:* Korkeimmasta Hallinto-oikeudesta – Från högsta förvaltningsdomstolen. DL 2009 s. 336 - 345.
- Myrsky, Matti:* Yleishyödyllisen yhteisön verotus – missä mennään DL 2011 s. 325 – 337.
- Myrsky, Matti:* Milloin verotuksessa on kyse elinkeinotoiminnasta? DL 2012 s. 209 – 223.
- Myrsky, Matti:* Katsotaanko ammattikorkeakoulua ylläpitävän A Oy:n tytäryhtiöltään saamaa korvausta koulutuspalveluista tuloverolain 23 §:n perusteella A Oy:n henkilökohtaiseksi tuloksi vai elinkeinotuloksi? Ratkaisun KHO 2013:19 arviointia. LM 2013 s. 494-500.
- Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko:* Elinkeinotulon verotus. 2010 Helsinki.
- Mähönen, Jukka – Villa, Seppo:* Osakeyhtiö II Pääomarakenne ja rahoitus. 2012 Helsinki.
- Ossa, Jaakko:* Varojen siirto osakeyhtiölle ja verotus. Julkaisu Yhtiöoikeudellisia kirjoituksia s. 41-62. Toimittanut Ari Saarnilehto 2007.
- Ossa, Jaakko:* Yritystoiminnan verotus. 2011 Hämeenlinna. (Ossa 2011a).
- Ossa, Jaakko:* Mankala- periaate ja verotus. Teos Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 50 vuotta. s. 483-495. Toimittanut Tatu Hyttinen ja Katja Weckström. 2011 Turku. (Ossa 2011b)
- Parikka Julius:* Sähkökauppaan liittyviä valtiontukiaspekteja: Voiko Mankala-periaatteella hankittua sähköä myydä eteenpäin omakustannushintaan. Edilex-julkaisut 2013.
- Parikka, Julius – Siikavirta, Kristian:* EU:n valtiontukisäännöt. 2010 Helsinki.
- Pipatti, Mirjami – Tarkiainen, Tarja:* Alv-opas kunnille ja kuntayhtymille. 2005 Helsinki.
- Pohjonen, Mika – Ekström, Bo-Erik – Haavisto, Ilkka:* Vitkuttelua, vesittämistä ja veronkiertoa. EVA analyysi nro 30. 26.6.2013.
- Puronen, Pertti:* Varainsiirtoverotus. 2007 Helsinki.
- Rasinaho, Vesa:* Yritysjärjestelyt muutostarpeessa – Varojen arvostus sulautumisessa ja muissa yritysjärjestelyissä. DL 2003 s. 803 – 829.
- Ryynänen Olli:* Förtäckt dividend i beskattningen. 1996 Helsinki.

Sainio, Nina: Yritysjärjestelyt arvonlisäverotuksessa. 2011 Hämeenlinna.

Sallinen, Sini: Kunnan itselleen ottamat tehtävät ja niiden oikeudelliset reunaehdot. 2007 Tampere.

Saukko, Petri: Terveyden- ja sairaanhoitopalveluista arvonlisäverolaissa ja kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä. 2003 Edilex-artikkelit.

Siikavirta Kristian: Julkisen vallan sijoitukset, oma liiketoiminta ja valtiontukikielto. DL 2012 s. 470-481.

Steiner-Forsberg, Nora: Milloin julkisista palveluista maksettu korvaus on kiellettyä valtiontukea? DL s. 986-1003.

Suorto, Annika: Arvonlisävero-opas kunnille ja kuntayhtymille. 2012 Helsinki.

Terra, Ben – Kajus, Julie: A guide to the European VAT Directives volume 1. Introduction to European VAT 2008. 2008

Tuononen Tuulikki: Kuntien käytössä olevien kiinteistöjen alv. Verotus 2008 s. 193-203.

Valli-Lintu, Auli et. al: Kunnan toiminta kilpailutilanteessa markkinoilla ja toiminnan yhtiöittäminen. Valtiovarainministeriön julkaisuja 33/2010.

Vesterinen, Vesa: Kunta ja yhtiöittäminen. 2006 Vammala.

Villa, Seppo: Pääomalaina. 1997 Jyväskylä.

Äimä, Kristiina: Begränsning av avdragrätten för räntor i näringsbeskattning. JFT 2013 s. 22-35.

Äärilä, Leena – Nyrhinen, Ritva: Arvonlisäverotus käytännössä. 2010 Juva.

Virallislähteet

Euroopan komission kirje 14/04/2010*D/6678.

HE 88/1993. Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

HE 222/1994. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

HE 283/1994. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

HE 177/1995. Hallituksen esitys Eduskunnalle yritysjärjestelyjä koskevien elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja eräiden muiden lakien säännösten muuttamisesta.

HE 26/1998. Hallituksen esitys Eduskunnalle peitellyn osingon verotusta koskevien säännösten uudistamisesta.

HE 46/2001. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.

HE 130/2001 Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäveron palautusten takaisinperinnästä kunnilta annetun lain kumoamisesta sekä arvonlisäverolain, verontilityslain ja tuloverolain 124 §:n muuttamisesta.

HE 35/2005. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

HE 107/2006. Hallituksen esitys eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 247/2006. Hallituksen esitys eduskunnalle eräitä yritysjärjestelyjä koskeviksi muutoksiksi verolainsäädäntöön.

HE 176/2008. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain sekä tuloverolain 45 §:n muuttamisesta.

HE 146/2012. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja verotusmenettelystä annetun lain 65 §:n muuttamisesta

HE 32/2013. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.

HE 108/2013. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

Julkisen elinkeinotoiminnan kilpailuneutraliteetti. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja. Kilpailukyky 23/2009.

Komission tiedonanto EY:n perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklan soveltamisesta valtioneuvoston päätöksinä (2008/C 155/02).

Luettelo yleishyödyllisten yhteisöjen verohuojennuksista 21.10.2013.

Regeringens Proposition 1990/91:117.

Regeringens Proposition 2012/13:1

SOU 2011:69.

Valtiovarainvaliokunnan mietintö 42/2006.

Verohallinto: Osakeyhtiölain uudet rahoitusvälineet verotuksessa. Tiedote 5/1997, 4.9.1997.

Verohallinto: Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille. Ohje Dnro 384/349/2007 30.4.2007.

Verohallinto: Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen 1962/40/2007. 31.12.2007.

Verohallinto: Verohallituksen kannanottoja yritysverokysymyksiin 2008. 629/40/2008 11.4.2008.

Verohallinto: Varainsiirtoverotuksen yhtenäistämisoikeus Dnro 520/415/2010 7.6.2010.

Verohallinto: Arvonlisäverovelvollisen opas 189.11 1.4.2011.

Internet-lähteet

http://www.hevosopisto.fi/fin/hevosopisto/omistajat_ja_organisaatio/ 26.11.2013

<http://www.harjunopk.fi/Harju/Hallinto> 26.11.2013

<http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/verotus/tuloverotus/jatehuollon-kyn-tuloverovelvollisuus/Sivut/default.aspx> 23.12.2013

<http://www.stadion.fi/stadion-saatio> 23.12.2013

WSOY Pro Fokus: Yritysverotus. 14.1.2014

Eurooppalainen lainsäädäntö

Neuvoston direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä

Neuvoston direktiivi 2009/133/EY eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä.

(Kuudes arvonlisäverodirektiivi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste (77/388/EY).)

Sopimus Euroopan unionin toiminnasta 30.3.2010 C 83/47.

Ulkomaalainen lainsäädäntö

Inkomstskattelag (1999:1299)

Kommunallag (1991:900)

Konkurrenslag (2008:579)

Körperschaftsteuergesetz 31.08.1976

Lag om allmännyttiga kommunala bostadsaktiebolag (2010:879)

Lag om vissa kommunala befogenheter (47:2009)

Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven). LOV-1999-03-26-14

Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven). LOV-1992-09-25-107

Oikeuskäytäntö

Euroopan unionin oikeuskäytäntö

EUT C-165/86

EUT C-320/88

EUT C-43/00

EUT C-280/00

EUT C30/430-04

EUT C-79/09

EUT C-444/10

EUT C-480/10

EUT C-74/11

Komission päätös (2008/765/EY)

Korkein hallinto-oikeus

KHO: 1963 I 5

KHO: 1968 B II 521

KHO: 1974 II 502

KHO: 1980 II 502

KHO: 29.10.1981 T 4989 julkaisematon.

KHO: 10.11.1982 T 5011

KHO: 1983 B II 508

KHO: 1984 II 503
KHO: 1986-B-II-597
KHO:1987-B-631
KHO:1987-B-635
KHO: 1988-B-593
KHO: 16.12.1992 T 4709
KHO: 1993-B-541
KHO 1994-B-575
KHO: 1994-B-564
KHO: 1995-B-552
KHO: 1995-B-589
KHO: 1996-B-574
KHO 1996 T 1203
KHO: 10.3.1997 T 554
KHO: 8.9.1997 T 2157
KHO: 32.12.1998 T 3201
KHO: 1999:115
KHO: 21.6.1999 T 1652
KHO: 30.8.2000 T 1754
KHO: 3.11.2000 T 2779
KHO: 21.8.2001 T 1900
KHO: 2004:42
KHO: 2005:3210
KHO: 2006:75
KHO: 2008:40
KHO: 2008:84
KHO: 2009:5
KHO: 2009:66

KHO: 24.6.2009 T 1648

KHO: 2009:70

KHO: 2010:26

KHO: 2011:106

KHO: 2011:44

KHO: 2012:9

KHO: 2012:24

KHO: 2013:19

KHO: 2013:39

KHO: 2013:70

KHO: 2013:71

KKO: 2000:25

Keskusverolautakunta

KVL 136/1991

KVL 318/1993

KVL 346/1996

KVL 234/1997 julkaisematon.

KVL 15/1998

KVL 44/1998

KVL 108/1998

KVL 59/1999 julkaisematon.

KVL 77/2002

KVL 18/2003

KVL 40/2007

KVL 9/2008, julkaisematon

KVL 31/2010

KVL 57/2011

KVL 24/2012 julkaisematon

Hallinto-oikeudet

Oulun lääninoikeus 20.5.1997/220

Kuopion lääninoikeus 17.11.1998/1101 (ei julk).

Kuopion hallinto-oikeus 4.10.2002 02/0469/3

Vaasan hallinto-oikeus 15.1.2008 08/0022/3

Rovaniemen hallinto-oikeus 16.8.2011 11/0317/1. Haettu muutosta.

Ulkomaalainen oikeuskäytäntö

RÅ 1965 ref 17

RÅ 1977 ref 15

RÅ 2001 ref 28 I

RÅ 2001 ref 28 II

RÅ 2005 ref 26

Kammarrätten i Jönköping 2007-09-13 1185-07

Lyhenteet

AVL	Arvonlisäverolaki
DL	Defensor legis
EU	Euroopan Unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta
HAO	Hallinto-oikeus

JFT	Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland
KPL	Kirjanpitolaki
LEYYV	Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen verohuojennuksista
LM	Lakimies
OYL	Osakeyhtiölaki
RÅ	Regeringsrättens årsbok. Regeringsätten-nimeä käytettiin Ruotsin korkeimmasta hallinto-oikeudesta vuoteen 2011 saakka.
SOU	Statens offentliga utredningar
TVL	Tuloverolaki
VML	Laki verotusmenettelystä
VaVM	Valtiovarainvaliokunnan mietintö
VSVL	Varainsiirtoverolaki

Haastattelut

Pönkä, Pasi OTK, VT

Kuntaliitto, Keskusverolautakunnan jäsen 22.11.2013

Luoto, Noora, OTK, VT

Konsernilakimies, Vantaan kaupunki 3.12.2013

Urtti, Vesa, KTM

Talous- ja hallintojohtaja konserni- ja asukaspalveluiden toimiala, Vantaan kaupunki 11.12.2013

Pajala, Petri, HTM

Tuloverotuksen asiantuntija, yritysverotus, Länsi-Suomen Yritysverotoimisto 18.12.2013

Malinen, Matti, KTM

Konserniyksikön päällikkö, Helsingin kaupunki 20.12.2013

Jeskanen, Sari, Yo-merkonomi, kauppätieteiden ylioppilas

Controller, Kymijoen Ravintopalvelut Oy, 7.1.2014

1. Johdanto

1.1. Kysymyksenasettelu

Syyskuun 1. päivänä 2013 voimaan tulleen kuntalain (626/2013) 2 a §:n mukaan kunnan harjoittaessa toimintaansa kilpailutilanteessa markkinoilla, on sen yhtiötettävä toiminta esimerkiksi osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön muotoon. Yhtiöittäminen on tehtävä kuntalain (626/2013) siirtymäsäännöksen mukaan vuoden 2014 loppuun mennessä, lukuun ottamatta työvoimapolitiittista aikuiskoulutusta harjoittavia liikelaitoksia, joiden siirtymäaika yhtiöittämiselle on vuoden 2016 loppuun saakka.

Kunnallisen liikelaitoksen yhtiöittäessä toimintansa on huomioitava niin kunnallis-, vero-, kirjanpito-, yhtiö-, sopimus-, vakuus- kuin työoikeudellisia näkökulmia.¹ Tutkielman painopisteenä on vero-oikeudellinen näkökulma kunnallisen liikelaitoksen yhtiöittämiseen. Vero- ja yhtiöoikeutta ei ole yritysjärjestelyiden osalta aina soviteltu yhteen.² Siksi on tarkoituksenmukaista käsitellä myös tiettyjä yhtiöoikeudellisia kysymyksiä. Eri verolait voivat kohdella samaa oikeustoimea eri tavalla. Tämä voi käytännössä johtaa siihen, että yhden verolain mukaan edullinen järjestely voi toisen verolain mukaan olla verotuksellisesti epäedullinen tai muutoin epätarkoituksenmukainen.³ Tarkastelun painopisteenä on tulo-, arvonlisä- sekä varainsiirtoverotus, mutta myös muita verolajeja kuten kiinteistöverotusta tarkastellaan siltä osin kuin se on tarkoituksenmukaista.

Lakimuutos perustuu siihen, että kunnallisten liikelaitosten verokohtelu on nähty kilpailuoikeudellisesti ongelmallisena. Ei ole tarkoituksenmukaista toteuttaa sellaisia vero-oikeudellisesti hyväksyttäviä järjestelyitä, jotka olisivat valtioneuvoston vastaisia. Tästä syystä kilpailuoikeudellisia näkökulmia ei voida myöskään sivuuttaa yhtiöittämisen jälkeen ja siksi tuon tutkielmassa esiin myös kilpailuoikeudellisia näkökulmia tarkoituksenmukaisen kokonaisuuden saavuttamiseksi.

Yhtiöittäminen voidaan toteuttaa usealla eri vaihtoehtoisella tavalla. Tutkielman tarkoituksena on tutkia eri yhtiöittämistapojen verovaikutuksia ja vaihtoehtoisia teknisiä toteuttamistapoja. Yhtiöittämistapojen lisäksi käsittelen toimintamalleja, miten ns. juoksevaa toimintaa voidaan harjoittaa yhtiöittämisen jälkeen. Analysoin ja vertaan verokohtelun eroavaisuuksia, jotka riippuvat siitä harjoitetaanko toimintaa osakeyhtiönä tai kunnallisena liikelaitoksena.

¹ Ks. Komulainen 2010 s. 119 ja 409-411. Soveltamisongelmia voi ilmetä esimerkiksi julkisuus-, hallinto-, ja kielilainsäädännön suhteen. Sopimusoikeudellisista ongelmista ks. Komulainen

² Sainio 2011 s. 68.

³ Sainio 2011 s. 68.

Kuntalain 2 a §:n mukaan yhtiöittäminen voidaan osakeyhtiön lisäksi toteuttaa myös osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön muotoon. Työn painopisteenä on kuntalain 2 a §:n yhtiöittämisvelvollisuuden täyttämiseksi tapahtuva yhtiöittäminen, mutta useat kannanotot ovat yleispäteviä ja koskevat siten myös muista syistä tapahtuvissa yhtiöittämisissä. Tulen käymään läpi kuntalain 2 a §:n yhtiöittämisvelvollisuuden kattavat tilanteet ja niiden poikkeukset yleisluonteisesti. Rajaan kuitenkin syvällisemmän keskustelun kuntalain 2 a §:n soveltamisesta ja tulkintavaihtoehdoista tutkielman ulkopuolelle.

Olen kirjoittanut tutkielman tutkimusharjoittelijana Vantaan kaupungin ulkoisen tarkastuksen yksikössä. Tahdon kiittää erityisesti esimiestäni kaupunginreviisori Helena Hyvöstä Vantaan kaupungin ulkoisesta tarkastuksesta sekä kaikkia haastattelemiani asiantuntijoita saamistani ideoista, näkökulmista ja muusta tuesta.

1.2. Tutkimusmenetelmät ja oikeuslähteet

Tämän tutkielman pääasiallinen tutkimusmenetelmä on lainoppi. Lainopilla tarkoitetaan voimassa olevien oikeussääntöjen tutkimista. Sen tehtävänä on voimassa olevien oikeusnormien tulkinta ja systematisointi.⁴ Koska tutkielman tarkoitus painottuu lainsäädännön muutoksen aiheuttamaan tarpeeseen, on myös välttämätöntä selvittää aiempi oikeustila ja muutostarpeen tausta. Selvennän myös kuntien verokohtelua Ruotsissa ja Norjassa. Lisäksi hyödynnän tulkinta-apuna ruotsalaista niin vero- kuin kilpailuoikeudellista materiaalia ja saksalaista vero-oikeudellista kirjallisuutta. Varsinaista oikeusvertailevaa tai oikeushistoriallista tutkimusta ei tutkielmassa kuitenkaan tehdä. Tuon tutkielmassa esiin myös verosuunnittelun mahdollisuuksia. Verosuunnittelua voidaan luonnehtia pyrkimystä minimoimaan verotaakkaa ja huomioimaan veroseuraamukset muiden päätökseen vaikuttavien tekijöiden joukossa. Verosuunnittelussa pyritään myös hyödyntämään lainsäätäjän tarkoittamia tai ainakin hyväksymiä mahdollisuuksia keventää verotaakkaa.⁵

Vero-oikeuden keskeisimmät oikeuslähteet ovat laki, tavanomainen oikeus, oikeuskäytäntö ja vero-oikeudellinen kirjallisuus. Myös Euroopan Unionin oikeudella on vero-oikeudessa suuri merkitys.⁶ Eri oikeuslähteillä on erilainen velvoittavuus. Vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin kuuluvat laki ja maantapa. Heikosti velvoittavien oikeuslähteiden, kuten esitöiden ja ennakkopäätösten sivuuttaminen tulee perustella. Sallittuihin oikeuslähteisiin

⁴ Aarnio 1989 s. 48.

⁵ Knuutinen 2012 s. 4-5.

⁶ Ks. Myrsky, Verotus 2004 s. 39-55.

kuuluvat esimerkiksi oikeuskirjallisuus, reaaliargumentit ja oikeusperiaatteet.⁷ Verotuksen on perustuslain 81 ja 121 §:n mukaan perustettava lakiin. Tästä syystä lainsäädäntö on verotuksessa ja tutkielmassa keskeisin oikeuslähde. Tutkielmassa tukeudutaan myös tavanomaiseen oikeuteen ja oikeuskäytäntöön. Ennakkoratkaisulla tarkoitetaan tapausta, jossa annetaan ennakkopäätös eli prejudikaatti. Oikeustapaus voi taas olla mikä tahansa tuomioistuimen tai viranomaisen päätös tai ratkaisu. Prejudikaateiksi ymmärretään yleensä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut. Myös KVL:n ennakkoratkaisuja ja hallinto-oikeuksien päätöksiä on tietyissä yhteyksissä pidetty prejudikaatteina.⁸

Tutkielmassa hyödynnetään niin kotimaista, ulkomaista kuin Eurooppaoikeudellista normistoa ja oikeuskäytäntöä. Tärkeimmät lait, joita tutkielmassa käsitellään ovat tuloverolaki (1535/1992) (TVL), laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968) (EVL) ja arvonlisäverolaki (1501/1993) (AVL). Lainopillisella kirjallisuudella on keskeinen tehtävä tulkita voimassa olevaa oikeutta. Vero-oikeudessa nimenomaan lainopillisella kirjallisuudella on keskeinen merkitys. Kannanottoja arvioitaessa kirjoittajan asiantuntevuudella on merkitystä. Tärkeintä arvioissa on kuitenkin pitävällä argumentaatiolla.⁹ Tutkielmassa hyödynnetään enimmäkseen lainopillista kirjallisuutta. Tutkielman teemasta on lainopissa kirjoitettu erittäin niukasti. Tämän vuoksi tutkielmassa on myös turvauduttu muuhun vero-oikeudelliseen kirjallisuuteen kuten viranomaisten ja muiden tahojen asiaa käsitteleviin tutkimuksiin ja raportteihin. Tutkielmassa on myös hyödynnetty hallituksen esityksiä ja muuta lainvalmisteluaineistoa. Aukkotilanteessa voidaan turvautua mm. analogiaan ja reaaliseen argumentointiin. Ratkaisuvaihtoehtoja ei pyritä osoittamaan oikeiksi tai vääriksi vaan pyritään punnitsemaan argumentteja tietyn kannan puolesta ja vastaan.¹⁰ Tällöin on kuitenkin muistettava perustuslain takaama verotuksen lakiperusteisuus, sekä lainopin systematisointitehtävä. Pyrin työssäni tuomaan esiin ratkaisuvaihtoehtoja, jotka systemaattisesti istuvat verotusjärjestelmämme kokonaisuuteen.

1.3. Tutkielman rakenne

Tutkielman toisessa luvussa käsitelen kunnallisen liikelaitoksen yhtiöittämisen taustoja. Selvitän lyhyesti myös kunnan ja yksityisoikeudellisen yhteisön verokohtelun eroja. Tätä kautta helpompi hahmottaa yhtiöittämisvelvollisuuden taustalla olevaa eurooppalaisen kilpailu-

⁷ Myrsky, Verotus 2004 s. 41.

⁸ Myrsky, Verotus 2004 s. 48.

⁹ Myrsky, Verotus 2004 s. 50-51.

¹⁰ Myrsky, Verotus 2004 s. 51-53.

ja valtiontukioikeudellista puuttumista kuntien liiketoimien saamiin verohyötyihin. Lisäksi käsittelen kuntien verokohtelua lyhyesti myös Ruotsissa ja Norjassa. Kolmannessa, neljännessä ja viidennessä luvussa käsittelen yhtiöittämisprosessin tuomia veroseuraamuksia tuloverotuksen, arvonlisäverotuksen ja varainsiirtoverotuksen kannalta. Pohdin vaihtoehtoisia yhtiöittämistapoja ja niiden vaikutuksia eri verolajeissa.

Luvussa kuusi käsittelen yhtiöittämisen jälkeen ilmeneviä verovaikutuksia niin yhtiön kuin sen omistavan kunnan kannalta. Luvussa käsitellään mm. tulolähdejakoja, yhtiön rahoitusrakennetta, kunnan ja yhtiön välisten oikeustoimien verokohtelua ja hinnoittelua. Yhtiön ja kunnan arvonlisäverokohtelua käsitellään luvussa seitsemän. Luku kahdeksan on muista luvuista tavallaan erillinen. Siinä käsitellään yleishyödyllisen yhteisön sekä keskinäisen osakeyhtiön verokohtelua. Tiettyjen toimintojen yhtiöittämisessä myös näiden toimintamuotojen hyödyntäminen voi olla tarkoituksenmukaista ja siksi niiden käsittely on tarpeen. Viimeisessä luvussa tarkastelen yhtiöittämissä kokonaisuutena ja punnitsen eri tilanteisiin kokonaisnäkökulmasta tarkoituksenmukaisia vaihtoehtoja.

2. Tausta

2.1.2. Kuntia koskeva erityissääntely verotuksessa

2.1.2.1. Tuloverotus

Kunnat ovat verovelvollisia ainoastaan elinkeinotulosta ja muuhun kuin yhteiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta. Kunta ei ole verovelvollinen omalla alueellaan harjoittamansa elinkeinotoiminnan tuottamasta tulosta eikä omalla alueellaan sijaitsevan kiinteistön tuottamasta tulosta (TVL 21.1,3 ja 21.4 §).¹¹ Vuonna 2014 kunnan harjoittaman elinkeinotoiminnan veroprosentti on 7,65. (TVL 21.1,3, 21.4 ja 124 a.1,3 §). Yhteisöverorasituksen kohdalla on otettava huomioon, että kunta on saa myös verontilityslain (532/1998) 12 §:n mukaisen jako-osan yhteisöverosta. Luovutusvoiton verotusta on myös kevennetty myytäessä omaisuutta kunnille (TVL 49.1,4 §).¹² Luonnollisen henkilön tai kuolinpesän kiinteän omaisuuden luovuttaminen kunnalle on myös kokonaan vapautettu luovutusvoiton verotuksesta 1.2.2008–31.3.2009 (TVL 202/2008 48 a §) ja 1.10.2013-31.12.2014 välisinä aikoina (TVL 1246/2013 48 a §).

¹¹ Tämä säännös ei kuitenkaan sovellu kuntayhtymään, ks. KHO: 2005:3210, jossa kuntayhtymä suorittaa veron kunnalle ja seurakunnalle TVL 124.3 §:n verokannan mukaisesti elinkeinotulostaan. Komission Destia-liikelaitosta koskevassa päätöksessä 2008/765/EY 163 kohdassa on käsitelty etuutta.

¹² Komission päätös 2008/765/EY 54 kohdassa on käsitelty etuutta.

Perustamisestaan lähtien kokonaan kunnan omistuksessa oleva ja kunnan alueella tapahtuvaa asuntojen hankintaa, omistamista ja vuokralle antamista varten perustama osakeyhtiö, joka ei jaa eikä ole jakanut osinkoa on vapautettu tulon perusteella suoritettavasta verosta. Verovapauden edellytyksenä on myös, että yhtiö ei harjoita muuta kuin edellä mainittua toimintaa eikä asuinhuoneistojen hallintaan oikeuttavien asunto-osakeyhtiön osakkeiden ja yksinomaan asumiskäyttöön varattujen kiinteistöjen lisäksi omista muuta kuin toimintansa kannalta välttämätöntä omaisuutta. Asuntojen vuokrauksessa yhtiön on noudatettava kunnan vahvistamia asukasvalintaperusteita (TVL 20,2 §).

2.1.2.2. Arvonlisäverotus

Kaikki arvonlisäverovelvolliset saavat vähentää arvonlisäverolliseen myyntiin käytettyjen tuotantopanosten hintaan sisältyvän arvonlisäveron määrän (AVL 102 §). Kunta on verovelvollinen hyödykkeiden myynnistä vastaavalla tavalla kuin muut verovelvolliset (AVL 6 §) ja saa myös samalla lailla vähennykset ostojen sisältämistä arvonlisäveroista. Kunta saa lisäksi myös palautuksen arvonlisäverosta, kun hyödykettä käytetään arvonlisäverottomaan ja näin ollen vähennyskelvottomaan toimintaan lukuun ottamatta ns. vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön hankituista tuotantopanoksista (AVL 130 §:n 1-2 mom.). AVL 130 §:n mukaisessa palautuksessa vähennetään vero verotonta toimintaa varten tehdystä verollisista hankinnoista.¹³ AVL 130 §:n kuntapalautukseen oikeuttavaan käyttöön ja palautettavaan veroon sovelletaan mitä vähennykseen oikeuttavasta käytöstä ja vähennettävästä verosta on säädetty (AVL 133.1 §). Terveys- ja sairaanhoidon sekä sosiaalihuollon palvelut on vapautettu arvonlisäverosta (AVL 34 ja 37 §§). Kunta saa lisäksi palautuksena 5 % hankkimistaan terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden arvosta (AVL 130 a §). Tässä on kyse laskennallisen veron vähentämisestä verollisista hankinnoista verotonta toimintaa varten.¹⁴ Näin ollen yksityisten palveluntuottajien hintoja rasittaa ns. piilevä arvonlisävero, joka nostaa hintoja ja haittaa kilpailua markkinoilla. Laskennallinen palautuksen tarkoituksena on edistää hankintaneutraaliteettia. Ilman laskennallista palautusta kuntien olisi selvästi edullisempaa tuottaa palvelut itse kuin hankkia niitä yksityisiltä.¹⁵ Kuntayhtymiin sovelletaan arvonlisäverotuksessa kuntia koskevia säännöksiä (AVL 8 §).

¹³ Juanto – Saukko 2012 s. 220.

¹⁴ Juanto – Saukko 2012 s. 223.

¹⁵ Saukko 2003 s. 9-10. EUT:n oikeuskäytännössä on myös otettu kantaa julkisyhteisöjen verovapauteen harjoittaessaan yksityisten kanssa kilpailevaa toimintaa. EUT:n 8.6.2006 antamassa tuomiossa C30/430-04 mainitaan, että yksityinen verovelvollinen, jonka toiminta kilpailee julkisoikeudellisen yhteisön kanssa voi vedota 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiiviin 77/388/ETY. Tapauksessa vedottiin direktiivin 4

AVL 36 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaan yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa tarkoitettu AVL 36 §:n 2 momentissa tarkoitettua lain nojalla annetun oikeuden tai rekisteröinnin perustella toimintaa harjoittavien terveydenhuollon ammattihenkilöiden tässä toiminnassaan toisilleen luovuttamat terveyden- ja sairaanhoidossa välittömästi käytettävät tavarat ja palvelut ovat vapautettuja arvonlisäverosta. Säännöstä ei sovelleta kuntiin.¹⁶ Kunnan myynnit yksityisille ovat verollisia, on kunnalla vähennysoikeus omien tuotantopanosostojensa arvonlisäverosta. Yksityisellä ei kuitenkaan ole vähennysoikeutta oston verosta. Vastaavasti yksityisten luovutukset kunnille ovat verollisia, ja yksityisellä toiminnan harjoittajalla on normaali vähennysoikeus.¹⁷ Kuntia kohdellaan arvonlisäverotuksessa yhtenä yksikkönä. Näin ollen saman kunnan eri liikelaitosten väliset myynnit ovat verottomia.¹⁸

Kunnan AVL 130 §:n mukainen palautukseen oikeuttava käyttö rinnastetaan AVL 133 §:n 1 momentin mukaisesti AVL 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Palautukseen oikeuttava käyttö rinnastetaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön myös AVL 30 §:ssä. Näin ollen kunta voi vuokrata verollisena toimitiloja esimerkiksi koulutusta, terveyden- ja sairaanhoitoa sekä sosiaalihuoltoa varten ja käsitellä vero palautusjärjestelmässä.¹⁹ Vuokranantajalla on vastaavasti oikeus vähentää kiinteistöjä varten hankittujen hyödykkeiden ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron.²⁰ Yksityisellä tuottajalla ei ole vastaavaa mahdollisuutta.²¹

artiklan 5 kohdan 1 ja 2 alakohtaan, joiden mukaan kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivatkin maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen. Jos ne harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia, niitä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina tämän toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen. Tuomion mukaan yksityinen voi vedota kansallisessa tuomioistuimessa vedota suoraan direktiiviin, että sen oikeuksia on loukattu jos julkisyhteisön toiminta jää verotuksen ulkopuolelle tai verotus on liian alhainen.

¹⁶ KHO: 2000 T 2779. Tapauksessa kunnan oli suoritettava arvonlisäveroa hammashoitovälineiden ja –tarvikkeiden vuokrauksesta yksityisille hammaslääkäreille. Lain nojalla verottomaksi on säädetty ainoastaan välittömästi terveyden- ja sairaanhoidossa käytettävät tavarat ja palvelut, jotka yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa tarkoitettu terveydenhuollon palvelujen antaja tai 35 §:n 2 kohdassa tarkoitettu terveydenhuollon ammattihenkilö tässä toiminnassaan luovuttaa toiselle terveydenhuollon palvelujen antajalle tai terveydenhuollon ammattihenkilölle. Myyjän on oltava yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa tarkoitettu terveydenhuollon palvelujen antaja eli palvelun tuottaja, itsenäinen ammatinharjoittaja tai työnantaja, joka järjestää itse työterveyshuoltolain (743/1978) 2 §:ssä tarkoitettua työterveyshuoltopalvelua. Ks. myös ratkaisu KHO 1996 T 1203, jossa kuntayhtymän jäsenkunnille myymien laboratoriotarvikkeiden myyntiä pidettiin verollisena liiketoimintana verottoman viranomaistoiminnan sijaan.

¹⁷ Saukko 2003 s. 20.

¹⁸ Juanto – Saukko 2012 s. 39

¹⁹ Kallio – Korpelainen – Nielsen 2008 s. 39. Ks myös Suorto 2012 s. 158.

²⁰ Juanto – Saukko 2012 s. 76.

²¹ Julkisen elinkeinotoiminnan kilpailuneutraliteetti s. 28.

Kun vuonna 2002 arvonlisäveronpalautusten takaisinperinnästä luovuttiin ja samalla kuntien saamaa jako-osuutta yhteisöverosta alennettiin ja valtionosuuksien perustana olevista kustannuspohjista alettiin vähentää arvonlisäveron osuus. Aiemmassa järjestelmässä arvonlisäverojen palautukset perittiin takaisin valtiolle kunnan asukaslukuun perustuvana osuutena.²² Näin ollen on merkitystä käsitelläkö vero hyvitys- vai palautusjärjestelmässä. Kuntien kannattaa käsitellä hankintojensa arvonlisävero vähennysjärjestelmässä aina, kun kysymyksessä on vähennykseen oikeuttava toiminta.²³

2.1.2.3. Muiden verolajien kuntia koskeva erityissääntely

Varainsiirtoverolain (931/1996) (VSVL) 10 §:n mukaan kunta ja kuntayhtymä ovat kiinteistöjä hankkiessaan vapautettuja varainsiirtoverosta. Kunta on myös tietyissä tilanteissa, esimerkiksi käyttäessään aravasijoituslain (1190/1993) tai muiden erityislakien mukaista lunastusoikeutta vapautettu varainsiirtoverosta asunto-osakkeiden osalta. (VSVL 26 §).²⁴ Kunnan liikelaitos saa vastaavan veroedun kunnan osana hankkiessaan kiinteistöjä. Varainsiirtovero on 4 % kiinteistön kauppahinnasta (VSVL 6 §) ja 1,6 % arvopaperin tai 2 % asunto-osakeyhtiön tai keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön kauppahinnasta (VSVL 20.1 ja 20.3,1 §§). Vapautus varainsiirtoverosta koskee myös kunnan käyttäessä etuostolain (608/1977) 1 §:n mukaista etuosto-oikeuttaan (VSVL 12.2 §).

Kiinteistöverolain (654/1992) 3 §:n 2 momentin mukaan kunnan ei ole suoritettava veroa omalla alueellaan omistamastaan kiinteistöstä. Yleinen kiinteistöveroprosentti on kiinteistöverolain 11 §:n 3 momentin mukaan 0,60 – 1,35. Yleisradioverosta annetun lain (484/2012) 3 §:n mukaan EVL:n tarkoitettua liike- tai ammattitoimintaa Suomessa harjoittavan yhteisön, jonka verovuoden verotettava tulo on vähintään 50 000 euroa, on suoritettava yleisradioveroa 140 euroa lisättynä 0,35 prosentilla verotettavan tulon 50 000 euroa ylittävältä osalta. Veron enimmäismäärä on rajoitettu 3 000 euroon. Kunnat, kuntayhtymät ja mm. asunto-osakeyhtiöt ovat vapautettuja yleisradioverosta. Näin ollen voitollisen toiminnan ollessa kyseessä, kunta saa myös pienen kilpailuedun suhteessa yksityisiin toiminnan harjoittajiin.

²² HE 130/2001 s. 1 ja 3.

²³ Tuononen, Verotus 2008 s. 194-195.

²⁴ Leimaveronlain ajalta on myös ratkaisu, jonka mukaan vastaava säännös leimaverolain 57 §:n 2 momentissa ei soveltunut kunnan kokonaan omistaman osakeyhtiön saantoon. Ks. KHO: 16.12.1992 T 4709.

2.1.3. Muu erityissääntely

Kuntaa ei voida konkurssilain (120/2004) 1:3 mukaan asettaa konkurssiin.²⁵ Kunnallisten liikelaitosten konkurssikelvottomuus nojaa paitsi suoraan lainsäädäntöön, myös siihen tosiseikkaan, että kunta on julkisoikeudellinen yhteisö ja siten viime kädessä osa valtiota.²⁶ Kunnat eivät ole velvollisia kilpailuttamaan hankintoja, jotka se tuottaa joko omana työnään tai hankkii julkisista hankinnoista annetun lain (348/2007) 19 §:ssä tarkoitetulta sidosyksiköltä.²⁷ Kunnan hankinnat omalta liikelaitokseltaan eivät siten kuulu kilpailuttamisvelvollisuuden piiriin.

2.2. Miksi kunnalliset liikelaitokset on yhtiötettävä?

2.2.1. Kilpailuoikeudellinen tausta

Sopimus Euroopan unionin toiminnasta (SEUT) 107 artiklan (aiempi 87 artikla) mukaan jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu sisämarkkinoille siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Sisämarkkinoille soveltuu tietyt artiklassa eritellyt tukimuodot, esimerkiksi yksittäisille kuluttajille myönnettävä sosiaalinen tuki, joka myönnetään harjoittamatta syrjintää tuotteiden alkuperän perusteella. Sopimuksen 108 (entinen 88) artiklan mukaan neuvosto voi yksimielisesti päättää, että tukea, jota tämä jäsenvaltio myöntää tai aikoo myöntää, pidetään 107 artiklan määräyksistä tai 109 artiklassa tarkoitettujen komission antamien asetusten säännöksistä poiketen sisämarkkinoille soveltuvana, jos tällainen päätös on poikkeuksellisten olosuhteiden vuoksi perusteltu.

Valtiontukisäännöt eivät ainoastaan ole peruste yhtiöittämiselle, vaan ne on ennen kaikkea otettava huomioon kunnan ja tämän omistaman yhtiön välisissä oikeustoimissa yhtiöittämisen jälkeen. Yhtiöittämisen yhteydessä omaisuuden siirtäminen kirjanpitoarvoista valtiolta uudelle yhtiölle ilman oman pääoman siirtoa on pidetty hyväksyttävänä.²⁸ Vastikkeettomuus on tunnusomaista valtiontuelle.²⁹ Julkisyhteisön myöntämän takauksen on oltava markkinaehtoinen. Perittävän korvauksen on oltava vastaavan suuruinen kuin yksityisillä markkinoilla asianmukainen takausviitemaksu. Euroopan komissio on myös antanut tiettyjä

²⁵ Komission päätös 2008/765/EY 279 kohta s. 24.

²⁶ Euroopan komission kirje 14/04/2010*D/6678 s. 2.

²⁷ HE 32/2013 s. 11.

²⁸ Parikka – Siikavirta 2010 s. 35. Sama lienee koskevan kunnalta tämän perustamalle yhtiölle.

²⁹ Parikka – Siikavirta 2010 s. 38.

ehtoja, jotka täyttäessään toimenpide ei täytä valtiontuen määritelmää.³⁰ Myös esimerkiksi muuhun kuin markkinahintaan tapahtuvat kiinteistö tai muut kaupat kuntatasolla voivat olla valtiontukea.³¹

2.2.2. Vanha oikeustila

Kuntalain (365/1995) 2 §:n mukaan kunta voi tuottaa palveluita yksin, yhteistoiminnassa muiden kuntien kanssa, ostopalveluina yksityisiltä sekä sosiaali- ja terveydenhuoltopalveluissa palvelusetelijärjestelmällä. Palvelun tuottamistavasta päättäminen on osa kunnallista itsehallintoa. Kunnan yleistä toimialaa koskevat periaatteet säätelevät kunnan mahdollisuuksia harjoittaa elinkeinotoimintaa. Kunnan toimialaan on perinteisesti katsottu kuuluvan kuntalaisia yleisesti palveleva elinkeinotoiminta.³² Tällainen toiminta voi olla esimerkiksi energia- tai vesiliiketoimintaa. Toiminta ei saa olla perusmotiiviltaan ainoastaan voittoa tai taloudellista etua tavoittelevaa.³³ Toisaalta sijoitustarkoituksessa tehdyt pörssiosake- ja muut arvopaperisijoitukset on hyväksytty, mikäli ne on tehty hyväksytyjä sijoitusoppeja noudattaen likvidien varojen tuottavaa ja turvallista sijoittamista varten.³⁴ Kunta ei saa harjoittaa voittoa tavoittelevaa spekulatiivista liiketoimintaa. Toiminta saa kuitenkin olla liiketoiminnan luonteista.³⁵ Oikeuskäytännössä kunnan toimialaan on katsottu kuuluvan elinkeinotoiminnan harjoittaminen, jos toiminnalla on ollut kiinteä yhteys kunnan lakisääteiseen tehtävään esimerkiksi koulutukseen.³⁶ Kunta pystyi tuottamaan palveluja, jotka kilpailivat yksityisten palveluntuottajien kanssa samoilla markkinoilla esimerkiksi liikelaitoksen muodossa. Näin ollen liikelaitos pystyi käyttämään hyväkseen mm. luvun 2.1. alaluvuissa mainittuja kuntia koskevia erityissäätelyjä myös tuottaessaan yksityisten kanssa kilpailevia palveluita. Kunnallisten liikelaitosten nauttimaan konkurssisuoja ja veroetuja on pidetty ongelmallisina kilpailuneutraliteetin kannalta.³⁷

³⁰ Parikka – Siikavirta 2010 s. 36-37. Komission asettamia ehtoja ovat; ettei lainanottaja ole taloudellisissa vaikeuksissa, takauksen laajuus on asianmukaisesti mitattavissa lainanottohetkellä, takaus liittyy rahoitukseen, sillä on kiinteä enimmäismäärä, joka ei ylitä 80 % saamisen koko määrästä ja siitä maksetaan markkinahinta. Ks. Komission tiedonanto 2008/C 155/02 s. 13.

³¹ Parikka – Siikavirta 2010 s. 34.

³² HE 32/2013 s. 5.

³³ Heuru – Mannola – Ryynänen 2008 s. 225 ja Komulainen 2010 s. 119.

³⁴ HE 46/2001 s. 7.

³⁵ Heuru – Mennola – Ryynänen 2008 s. 217. Kuntien toimialasta ja liiketoiminnasta, ks. Sallinen 2007.

³⁶ KHO: 2008:40. Tapauksessa oli kysymys autokoulutoiminnan järjestäminen lain mukaisen ammattikoulutoiminnan yhteydessä.

³⁷ Komission päätös 2008/765/EY 274 ja 280 kohta. Ks myös HE 32/2013 s. 19.

2.2.3. Nykyinen oikeustila

Euroopan yhteisöjen komissio on päätöksellään katsonut valtiollisten liikelaitosten kohdalla mm. tavallisen yhteisöverolainsäädännön soveltumattomuuden ja suojan konkurssiin asettamista vastaan valtioneuoksi, joka on kielletty Euroopan yhteisöjen perustamissopimuksen 87 artiklan 1 kohdan nojalla.³⁸ EU-komissio antoi 14.4.2010 lähettämässään kirjeessään neuvoston asetuksen (EY) N:o 659/1999, ns. menettelyasetuksen, 17 artiklan nojalla näkemyksensä Suomen kunnallisille liikelaitoksille myönnetyn tuen soveltuvuudesta sisämarkkinoille. Kirjeessä komissio katsoi, että oikeudellisesta asemasta johtuvaa konkurssiin liittyvän liiketaloudellisen riskin puuttumista voidaan katsoa kunnallisille liikelaitoksille myönnettyksi rajoittamattomaksi valtioneuoksi. Lisäksi komissio piti kunnille myönnettyjä veroetuja (vapautus yhtiö-, kiinteistö- ja pääomaverosta) valikoivina ja EU-valtiontukisäännöksiä vastaisia tukia. Kunnan saamat arvonlisäveron palautukset koulutuspalveluiden aterioiden sekä sosiaalipalveluista pidettiin kirjeessä myös ongelmallisina. Edellä mainitut kunnallisille liikelaitoksille myönnettyt etuudet ovat SEUT 107 ja 108 artiklojen vastaisia. Komissio kehotti kirjeessään Suomea muuttamaan kunnallisia liikelaitoksia koskevaa sääntelyä niin, ettei kilpailluilla markkinoilla toimiville kunnallisille liikelaitoksille myönnettäisi edellä mainitun kaltaista rajoittamatonta takausta ja veroetuksia, vaan niillä olisi oltava yhtäläiset toimintaolosuhteet yksityisten toimijoiden kanssa. Tavoiteltu tilanne saavutettaisiin esimerkiksi muuttamalla kunnalliset liikelaitokset tavanomaisiksi yrityksiksi. Lakisääteisiä takauksia ja veroetuksia koskeva etuoikeutettu asema voitaisiin säilyttää vain sellaisten yksiköiden osalta, jotka ovat mukana kunnan sisäisissä toimissa eivätkä harjoita taloudellista, markkinoilla yksityisten toimijoiden kanssa kilpailevaa toimintaa.³⁹

Valtiovarainministeriö asetti komission 2008/765/EY Destia-liikelaitosta koskevan päätöksen johdosta työryhmän selvittämään kuntien kilpailuneutraaliteettia markkinoilla. Työryhmä antoi esityksen kuntalain muuttamisesta ja yhtiöittämisvelvollisuudesta toukokuussa 2010.⁴⁰ Keväällä 2013 asiasta annettiin hallituksen esitys 32/2013 ja yhtiöittämisvelvollisuutta sääntelevä kuntalain (626/2013) 2 a § tuli voimaan 1.9.2013. Myös kilpailulakiin (948/2011) säädettiin samassa yhteydessä uusi 4 a luku, jossa kuntaa tai kuntayhtymää, valtiota taikka niiden määräysvaltaan kuuluvaa yksikköä voidaan neuvoa pidättäytymään toiminnasta tai kieltää harjoittamasta toimintaa, joka vääristää tai on omiaan vääristämään tai vastaavasti

³⁸ Komission päätös 2008/765/EY 289 kohta.

³⁹ Euroopan komission kirje 14/04/2010*D/6678. Ks. myös HE 32/2013 s. 1.

⁴⁰ Ks. Kunnan toiminta kilpailutilanteessa markkinoilla ja toiminnan yhtiöittäminen Valtiovarainministeriön julkaisu 33/2010.

estää tai on omiaan estämään terveen ja toimivan kilpailun edellytyksiä markkinoilla tai on ristiriidassa kuntalain 66 a §:ssä säädetyn markkinaperusteisen hinnoittelun vaatimuksen kanssa (kilpailulaki 30 a ja c §).⁴¹

Kuntalain 2 a §:n 1 momentin mukaan kunnan hoitaessa kuntalain 2 §:ssä tarkoitettua tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla sen on annettava tehtävä osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi (yhtiöittämisvelvollisuus). Käsite *kilpailutilanne markkinoilla* kattaa taloudellista toimintaa kuvaavia tilanteita laajemmin kuin verolainsäädännön *elinkeino toiminnan* käsite.⁴² Kuntalain 2 a §:n 2 momentissa on säädetty poikkeuksista, jolloin toimintaa ei ainakaan katsota hoidettavan kilpailutilanteessa markkinoilla. Näitä tilanteita ovat mm. kunnan lakisääteiset tehtävät, tehtävät, joita hoidetaan kuntalain 76 §:n tarkoitetulla tavalla yhteistoiminnassa lakiin perustuvan yhteistoimintavelvoitteen perusteella tai kun kyseessä on julkisista hankinnoista annetun lain 10 §:ssä tai vesi- ja energiahuollon, liikenteen ja postipalvelujen alalla toimivien yksiköiden hankinnoista annetun lain (349/2007) 19 §:ssä tarkoitetun sidosyksikön tai sidosyrityksen toiminnasta. Yhtiöittämisvelvollisuutta ei myöskään ole mikäli yhteistoimintaan ei sovelleta kilpailuttamisvelvollisuutta, kunta järjestää laissa erityistä lupaa edellyttävää koulutusta ja sen yhteydessä suoritettuja oppilastöitä, toiminta perustuu lakiin perustuvaan monopoliasemaan tai muodostaa luonnollisen monopolin tai kun kunta ostaa, myy tai vuokraa kiinteistöjä ja toiminta liittyy kunnan maankäyttö- ja rakennuslaissa tarkoitettuun alueiden käytön suunnittelutehtävän hoitoon.

Kuntalain 2 b §:n 1 momentissa on säädetty muita poikkeuksia yhtiöittämisvelvollisuudesta. Poikkeukset koskevat tilanteita, joissa kunnan voidaan katsoa toimivan kilpailutilanteessa markkinoilla, mutta yhtiöittämisvelvollisuudesta vapauttamiseen on muu perusteltu syy. Poikkeukset koskevat sellaisten tehtävien hoitoa, jotka eivät olennaisesti vääristä kilpailua, liittyvät kunnan toiminnan kokonaistaloudelliseen tehostamiseen tai johon on jokin muu erityisen painava syy. Tällöin kuitenkin palvelut on hinnoiteltava kuntalain 66 a §:n mukaisesti markkinaperusteisesti.⁴³ Kuntalain 2 b §:ssä säädetty poikkeukset koskevat vähäistä toimintaa, kun kunta voi lain perusteella nimenomaisesti tuottaa palveluja toiselle taholle tai osallistua tällaista toimintaa koskevaan tarjouskilpailuun, kunnan tuottaessa tukipalveluja kuntalain 16 a §:ssä tarkoitetulle kuntakonserniin kuuluvalla tytäryhteisöllä,

⁴¹ Vastaavanlainen säännös on otettu myös Ruotsin kilpailulain 3:27-28 §:iin (konkurrenslag 2008:579) muutoksella 2009:1280.

⁴² HE 32/2013 s. 31.

⁴³ HE 32/2013 s. 35.

kunnan tuottaessa palveluja julkisista hankinnoista annetun lain 10 §:ssä tarkoitettulle sidosyksikölle taikka vesi- ja energiahuollon tai liikenteen ja postipalvelujen alalla toimivien yksiköiden hankinnoista annetun lain 19 §:ssä tarkoitettulle sidos- tai yhteisyritykselle. Yhtiöittämisvelvollisuutta ei myöskään ole jos kunta vuokraa toimitiloja pääasiassa käytettäväksi kunnan omassa toiminnassa, kuntakonserniin kuuluville tytäryhteisöille tai käytettäväksi sellaisessa palvelutuotannossa, jonka tuotannon kunta on kilpailuttanut, kunnan tuottaessa palveluja kunnan tai kuntalain 16 a §:ssä tarkoitetun kuntakonserniin kuuluvan tytäryhteisön palveluksessa oleville henkilöille palvelussuhteen perusteella tai toiminnan liittyessä välittömästi valmiuslaissa tarkoitetun valmiussuunnitelman mukaiseen poikkeusoloja koskevaan varautumisvelvollisuuteen. Kuntalain 2 b §:n 4-6 kohtien poikkeuksia on kritisoitu muun muassa perusteluin, että kunnan ja kunnallisen liikelaitoksen veroedut ja konkurssisuoja siirtyvät poikkeusta soveltamalla kunnan tytäryhteisön eduksi. Siten tytäryhteisö saa kilpailuetua markkinoilla, jota yhtiöittämisvelvollisuuden avulla on pyritty välttämään.⁴⁴

2.3. Kunnan verokohtelu Ruotsissa ja Norjassa

2.3.1. Ruotsi

2.3.1.1. Kunnalliset yhtiöt Ruotsissa

Ruotsissa kunta saa harjoittaa voittoa tavoittelematonta elinkeinotoimintaa, mikäli toiminnan tarkoituksena on järjestää yleishyödyllisiä palveluja kunnan alueella tai sen jäsenille (Kommunallag 2:7). Kunnan harjoittaman elinkeinotoiminnan ei tarvitse kuulua kunnan toimialaan, mutta sillä on oltava tarpeeksi suuri liityntä tähän. Näin ollen esimerkiksi biovoimalaitos tai satama voi olla kunnan omistuksessa.⁴⁵ Kuntien elinkeinotoiminnasta on säädetty erityisesti vammaistoiminnan, vanhustenpalveluiden sekä matkailun aloilla.⁴⁶ Ruotsissa on kuntien toimialaa ja kelpoisuutta sääntelevä oma lakinsa (Lag om kommunala befohenheter). Lain 5 luvun 1 §:n mukaan kunnat saavat tietyissä olosuhteissa harjoittaa myös vientiä. Kuntien toiminta saa olla voitollista, mutta voiton tavoittelu sen sijaan on kielletty.⁴⁷ Toiminnan on oltava yleishyödyllistä ja kaikenlainen spekulatiivinen liiketoiminta on kielletty kunnilta.⁴⁸ Kuntien mahdollisuus harjoittaa yksityisten kanssa kilpailevaa toimintaa on erittäin rajoitettua. Liityntäperiaatteen mukaan kunnan muun elinkeinotoiminnan

⁴⁴ Pohjonen – Ekström – Haavisto 2013 s. 7.

⁴⁵ Indén 2008 s. 47.

⁴⁶ Indén 2008 s. 51.

⁴⁷ Regeringens proposition 1990/91:117 s. 34, ks. myös Indén 2008 s. 47.

⁴⁸ Bohlin 2010 s. 103.

on läheisesti liittyvä kunnan toimialaan, esimerkiksi kahvion ylläpitäminen kunnan uimahallin yhteydessä.⁴⁹ Myös esimerkiksi tilapäisen ylikapasiteetin myyminen avoimilla markkinoilla on sallittua.⁵⁰ Tämä vastaa Suomen kuntalain 2 b §:n vähäistä toimintaa, joka esimerkiksi voi olla tilapäisen ylikapasiteetin myyminen.⁵¹

Ruotsissa elinkeinoelämä on tietyissä yhteyksissä jaettu ”tavanomaiseen kunnalliseen liiketoimintaan”⁵² sekä ”varsinaiseen liiketoimintaan”.⁵³ Kunta voi harjoittaa toimintaa, jonka muodosta ei ole erikseen säädetty myös yhtiömuodossa, säätiönä tai yksittäisenä henkilönä. Myös muu yksityisoikeudellinen taho kuin kunta voi harjoittaa kunnan toimintaa.⁵⁴ Kunta ei kuitenkaan tällöin saa antaa kiellettyä taloudellista tukea yksityiselle yritykselle.⁵⁵ Kunnan omistama osakeyhtiö ei saa harjoittaa sellaista toimintaa, mitä kunta ei saisi harjoittaa suoraan.⁵⁶ Oikeuskäytännössä ei ole esimerkiksi hyväksytty, että kunta perustaa säätiön harjoittamaan toimintaa, jolla osatyökykyisille annetaan mahdollisuus työntekoon kun toiminta olisi ollut voitollista.⁵⁷ Kuntien yhtiömuodossa harjoittaman liiketoiminnan on myös katsottu murentavan kilpailua markkinoilla.⁵⁸ Ruotsissa on näin ollen käyty keskustelua, jossa on suojeltu kilpailua vielä voimakkaammin kuin mitä esimerkiksi Euroopan unionin oikeus yhtiöittämisvelvollisuuden myötä edellyttää Suomelta.

Kunnanvaltuuston on vahvistettava kunnan suoraan tai välillisesti omistaman osakeyhtiön kunnallinen tehtävä sekä varmistettava, että tämä tehtävä ilmenee myös osakeyhtiön yhtiöjärjestyksestä. Kunnan kokonaan omistamissa osakeyhtiössä kunnanvaltuusto nimittää hallituksen jäsenet ja ottaa kantaa keskeisimpiin ja periaatteellisesti merkityksellisiin päätöksiin (Kommunallag 3:17). Ruotsin kunta- ja osakeyhtiölainsäädännön yhdessä soveltaminen esimerkiksi edellyttää, että voiton tavoittelemattomuus ilmenee kunnan omistaman yhtiön yhtiöjärjestyksestä. Käytännössä näin ei kuitenkaan välttämättä aina tapahdu.⁵⁹

⁴⁹ Bohlin 2010 s. 105.

⁵⁰ Bohlin 2010 s. 107. Ylikapasiteetin myyminen on kuitenkin rajoitettu tilapäisyyteen ja oman kunnan alueelle sekä siihen, että ylikapasiteetti johtuu nopeasti oman kysynnän vähenemisestä. Ks. SOU 2011:69.

⁵¹ HE 32/2013 s. 35.

⁵² Tähän ryhmään kuuluu esimerkiksi liikenne ja energiatuotanto.

⁵³ Regeringens proposition 1990/91:117 s. 33.

⁵⁴ Kommunallag 3:16.

⁵⁵ Bohlin 2010 s. 65. Kielletystä tuesta, ks. 2:8 kommunallagen.

⁵⁶ Bohlin 2010 s. 64. Ks. myös RÅ 1977 ref. 15, jossa kunnan omistama osakeyhtiö ei saanut myöntää sellaista takausta, jota kunta ei itse olisi saanut myöntää.

⁵⁷ RÅ 1965 ref 17.

⁵⁸ Laurent 2007 s. 7.

⁵⁹ Laurent 2007 s. 32.

Ruotsissa on käyty huomattavasti enemmän keskustelua kuntien ja kuntien omistamien yhtiöiden välisistä hinnoitteluista. Ruotsissa on laki, jota sovelletaan kuntien enemmistöomistuksessa olevien yleishyödyllisten asunto-osakeyhtiöiden ja kuntien välisten oikeustoimien hinnoitteluun.⁶⁰ Liian korkea hinnoittelu pidetään kiellettynä varojen siirtona ja liian matala hinnoittelu taas on kiellettyä subventiota.⁶¹

2.3.1.2. Kuntien ja kuntien osakeyhtiöiden verokohtelu Ruotsissa

Kunta ja kuntayhtymää vastaava *kommunalförbund* on vapautettu tuloverosta myös Ruotsissa (Inkomstskattelag 7:2). Ruotsissa yhtiö ei saa vähentää maksamiaan korkokuluja verotuksessa, mikäli yhtiö on etuyhteydessä sellaiseen velkojaan, jonka verovelvollisuus saamastaan korkotulosta on alle 10 prosenttia, eikä velkasuhteelle ole liiketaloudellisia perusteita (Inkomstskattelag 24:10 b-f §). Liiketoiminnallisen perusteen katsotaan yleensä olevan olemassa esimerkiksi juoksevaa toimintaa varten otetulla lyhytaikaisella lainalla. On annettava merkitystä esimerkiksi sille, olisiko pääomasijoitus ollut mahdollinen lainan sijaan. Säännöksellä on vaikutuksia erityisesti kunnan omistaman yhtiön vähennysoikeuteen koroista, jotka se maksaa kunnan myöntämistä lainoista. Esimerkiksi kunnan myöntämä laina kunnalta tehtyyn hankintaan ei oikeuttaisi vähennykseen. Arviointiin vaikuttaisi myös korkotasoa.⁶² Koska kunta ei saa vähentää maksamiaan korkoja verotuksessaan, ei vastaavaa veron välttelyä kuin ulkomaisesta konserniyhtiöstä pysty esiintymään. Säännöksen valmistelussa on vedottu siihen veroetuun, minkä kuntakonserni saisi jos velkojana toimiva kunta ei olisi verovelvollinen saamastaan korkotulosta, mutta tytäryhtiö saisi täyden korkojen vähennysoikeuden. Kunta-alan lausunnonantajat ovat puolestaan vedonneet yksityisten saamaan veroetuun, mikäli vähennysoikeus ei ole sama yksityiselle tytäryhtiölle, jonka emoyhtiö maksaa vähintään 10 % korkoa konserniyhtiöiden välisestä lainasta.⁶³

2.3.2. Kuntien vero-oikeudellinen kohtelu Norjassa

Norjan kuntalain, lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) 61 §:n mukaan kunnallinen yhtiö on osa kuntaa. Kuntia ei ole Suomen ja Ruotsin tavoin laajalti vapautettu tuloverosta. Norjan tuloverolain, lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) 2-5 §:n mukaan kunta on verovelvollinen mm. vesivoimasta ja osakkeiden luovutusvoitoista,

⁶⁰ Ks. Lag om allmännyttiga kommunala bostadsaktiebolag (2010:879).

⁶¹ En modell för kommunal bordsavgift till kommunala bostadsaktiebolag s. 4

⁶² Regeringens proposition 2012/13:1 s. 260-262.

⁶³ Regeringens proposition 2012/13:1 s. 259.

jätehuollosta sekä kunnan alueen ulkopuolelta saaduista tuloista, lukuun ottamatta mm. vesijohdoista, padoista, altaista, hautausmaista ja sairaaloista saatuja tuloja. Tiedetyt luovutusvoitot ja osingot ovat kuitenkin kunnille verovapaita skattelovenin 2-38 §:n mukaisesti.

3. Yhtiöittämisen tuloveroseuraamukset

3.1. Yleistä eri yhtiöittämistavoista

Yritysjärjestelyissä on karkeasti jaoteltuna kaksi toteuttamistapaa. Substanssikaupassa, eli liiketoimintakaupassa yhtiö myy substanssiaan, kun puolestaan yhtiöosuuskaupassa omistaja myy osuutensa yhtiöstä.⁶⁴ Yhtiöosuuden kauppa voi tapahtua sulautumisena, jakautumisena, liiketoimintasiirtona tai osakevaihtona. Yritysjärjestelyssä on otettava huomioon veroseuraamukset niin luovuttajan, luovutuksensaajan kuin myytävän kohteen osalta.⁶⁵ Kunta voi myös toteuttaa yhtiöittämisen perustamalla uuden osakeyhtiön ja vuokrata tälle esimerkiksi toimitilat, käyttöomaisuuden ja ostaa hyödykkeitä tältä yhtiöltä. Tässä luvussa käsitelen ja vertaan erilaisia teknisiä toteuttamisvaihtoehtoja yhtiöittämiseen tuloverotuksellisesta näkökulmasta. Yhtiön rahoitusrakenteen perusta luodaan yleensä perustamisvaiheessa. Sen vaikutukset ilmenevät kuitenkin vasta yhtiön juoksevassa toiminnassa. Siksi yhtiön rahoitusrakenteen verovaikutuksia käsitellään vasta yhtiön tuloverotusta käsittelevässä luvussa 6.

3.2. Liiketoimintasiirto

3.2.1. Liiketoimintasiirron määritelmä

Liiketoimintasiirrolla tarkoitetaan järjestelyä, jossa osakeyhtiö (siirtävä yhtiö) luovuttaa kaikki tai yhteen tai useampaan liiketoimintakokonaisuuteensa kohdistuvat varat, siirtyviin varoihin kohdistuvat velat ja siirtyvään toimintaan kohdistuvat varaukset siirtyvää toimintaa jatkavalle osakeyhtiölle (vastaanottava yhtiö). Siirtävä yhtiö saa vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia uusia osakkeita tai sen hallussa olevia omia osakkeita (EVL 52 d.1 §). Liiketoimintasiirto voi tapahtua niin uuteen kuin olemassa olevaan osakeyhtiöön.⁶⁶ Liiketoimintasiirto voidaan tehdä myös osuuskunnasta toiseen osuuskuntaan.⁶⁷ EVL 52 §:n sanamuodon mukaisesti myös kunta voisi toteuttaa liiketoimintasiirron osuuskuntaan tai

⁶⁴ Ossa 2011a s. 269.

⁶⁵ Ossa 2011a s. 270.

⁶⁶ HE 177/1995 s. 13.

⁶⁷ Mannio 2004 s. 292.

yhdistykseen. On kuitenkin epäselvää miten liiketoimintasiirron toteuttaminen olisi mahdollista säätiöön, koska säätiöllä ei ole jäseniä, omistajia tai osuuksia.⁶⁸

Korkein hallinto-oikeus on päätöksellään vahvistanut kannan, että liiketoimintasiirto voidaan toteuttaa myös TVL:n mukaan verotettavissa yhtiöissä. Päätös nojaa Euroopan unionin neuvoston direktiiviin 2009/133/EY ja sen Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön.⁶⁹ Kunnan markkinoilla kilpailevan toiminnan käsite on laajempi kuin verolainsäädännön elinkeinotoiminnan käsite.⁷⁰ Tapaus vahvistaa siten, että myös kunnan TVL:n alainen toiminta voidaan yhtiöittää liiketoimintasiirron avulla.

3.2.2. Liiketoimintakokonaisuus

Liiketoimintasiirron kohteena on oltava siirtävän yhtiön koko liiketoiminta tai yksi tai useampi liiketoimintakokonaisuus. Liiketoimintakokonaisuuden käsite on määritelty osittaisjakautumista koskevassa EVL 52 c §:n 2 momentissa. Liiketoimintakokonaisuudella tarkoitetaan yhtiön osan kaikkia varoja ja vastuita, jotka hallinnollisesti muodostavat itsenäisen toiminnan eli omavaraiseen toimintaan kykenevän yksikön (EVL 52 c.2 §). Osittaisjakautumisessa ja liiketoimintasiirrossa liiketoimintakokonaisuuden käsite tulee määritellä samalla tavalla.⁷¹ Siirrettävän liiketoimintakokonaisuuden on organisatorisesti tultava toimeen itsenäisesti.⁷² Tämä arvostellaan vastaanottavan yhtiön näkökulmasta. Liiketoimintakokonaisuuden olemassaoloa arvostellaan siirtävän yhtiön kannalta. Vastaanottava yhtiö voi organisoida ja yhdistellä toimintoja eri tavalla kuin miten toiminnot oli järjestelty luovuttavassa yhtiössä.⁷³ EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä painotettu, että toiminnan itsenäisyyttä on arvioitava ensiksi toiminnalliselta kannalta ja vasta toiseksi taloudelliselta kannalta.⁷⁴ Varoilla tarkoitetaan kaikkia aineellisia ja aineettomia hyödykkeitä, jotka ovat tarpeellisia toiminnan ylläpitämiseksi.⁷⁵ EVL:n liiketoimintasiirtoa koskevat säännökset soveltuvat myös kuntaan ja kuntayhtymään (EVL 52 ja TVL 3 §).⁷⁶

⁶⁸ Säätiöiden omistajien ja jäsenien puuttumisesta ks. Hannula – Kilpinen – Lakari 2011 s. 9.

⁶⁹ KHO: 2012:24. Vrt. esim. Rovaniemen HAO 16.8.2011 11/0317/1 koskien kunnallisen liikelaitoksen yhtiöittämistä.

⁷⁰ He 32/2013 s. 31.

⁷¹ HE 247/2006 s. 3. Ks. myös VaVM 42/2006 s. 3.

⁷² HE 177/1995 s. 13.

⁷³ Järvenoja 2007 s. 171.

⁷⁴ EUT C-43/00. Tapauksessa oli oikeuskysymyksenä se, oliko siirrettävä sekä saadun lainan rahamäärä ja lainaa vastaavat vastuut vai pystyikö rahamäärän jättämään siirtävään yhtiöön ja ainoastaan siirtää lainaa vastaavat vastuut vastaanottavalle yhtiölle.

⁷⁵ HE 247/2006 s. 7.

⁷⁶ KVL 59/1999, julkaisematon. Ratkaisussa liiketoimintasiirtoa koskevaa EVL:n sääntelyä sovelletaan myös valtion liikelaitoksen yhtiöittämiseen osakeyhtiöksi. Ratkaisu on annettu vuoden 1733/1995 EVL:n muutoksen

Oikeuskäytännössä on hyväksytty mahdollisuus jättää siirtämättä kiinteistö, joka on ollut pääosin siirrettävän liiketoiminnan käytössä kun kiinteistö oli liian suuri yksinomaan käytettäväksi siirrettävässä toiminnassa ja siirtämättä jättäminen palveli konsernin kiinteistöomaisuuden keskittämistä.⁷⁷ Käyttöomaisuuden siirtämättä jättämistä ei ole kuitenkaan hyväksytty silloin kun kyseinen käyttöomaisuus on kuulunut siirrettävään liiketoimintaan.⁷⁸ Järvenojan mukaan kiinteistö voidaan jättää siirtämättä ainoastaan sellaisessa tapauksessa, jossa kiinteistö palvelee useaa liiketoimintakokonaisuutta tai konsernin kiinteistöomaisuus on keskitetty siirtävään yhtiöön. Sama periaate koskee myös liikehuoneiston hallintaan oikeuttavia osakkeita. Järvenojan mukaan ratkaisun avulla voidaan tehdä varovaisia johtopäätöksiä myös muiden käyttöomaisuusosakkeiden osalta.⁷⁹ Keskusverolautakunta on julkaisemattomassa ratkaisussaan 234/1997 hyväksynyt, että käyttöomaisuusosakkeet on voitu lunastusuhkaan vedoten jättää siirtävään yhtiöön. Tapauksessa oli kysymys osuuskunnasta, joka omisti 2,4 % suuruisen osuuden osakkeita osakeyhtiöstä. Yhtiöjärjestyksessä oli lunastuslauseke, eikä lupaa siirrolle saatu lunastukseen oikeutetuilta. Merkitystä oli annettu myös sille, että yhteistyö tytäryhtiön kanssa perustui liiketoimintasopimuksiin.

Kunnallisilla liikelaitoksilla on omat erityispiirteensä, joihin on erityisesti kiinnitettävä huomiota liiketoimintakokonaisuuden käsitettä tarkasteltaessa. Voidaan perustellusti katsoa, että kunnallinen liikelaitos muodostaa EVL 52 c §:ssä tarkoitetun hallinnollisesti itsenäisen toiminnan. Estettä ei liene sillekään, että kunnallinen liikelaitos siirtäisi ainoastaan osan toiminnastaan, jos liikelaitoksella on useampi liiketoimintakokonaisuus. Siten olisi mahdollista, että kunnallinen liikelaitos yhtiöittäisi osan toiminnastaan ja jäisi harjoittamaan toimintaa, joka ei ole yhtiöittämisvelvollisuuden piirissä. EVL 52 c §:n 2 momentti edellyttää myös, että toiminta tulee omavaraisesti toimeen. Omavaraisuuden toiminnallisella lähtökohdalla on EUT:n oikeuskäytännössä ja hallituksen esityksessä tarkoitettu, että

ollessa voimassa. EVL (1733/1995) 52 §:n 1 momentti kuitenkin viittasi vastaavalla kuin voimassa oleva EVL (1137/2005) 52 § TVL 3 §:ään.

⁷⁷ KVL 346/1996. Tapauksessa oli kyse A Oy:stä, jonka tarkoituksena oli siirtää koko teollinen valmistustoiminta liiketoimintasiirtona A-konsernin toiselle yhtiölle kiinteistöä lukuunottamatta. Kiinteistöllä oleva teollisuusrakennus oli liian suuri olemaan yksinomaan siirtyvän liiketoiminnan omassa käytössä. Ulkopuolisille oli tarkoitus vuokrata n. 20 %. A Oy:n emoyhtiö AX Oy:n omistuksessa on myös A-konsernin liiketoiminnan käytössä oleva teollisuusrakennus. Liiketoimintasiirto palveli myös konsernin kiinteistöomistuksen keskittämistä, joka tuli muodostamaan oman liiketoimintayksikkönsä. Näissä oloissa A Oy:n omistaman teollisuuskiinteistön ei katsottu kohdistuvan siirrettävään liiketoimintakokonaisuuteen siten kuin EVL 52 d §:ssä tarkoitetaan. Näin ollen yritysjärjestelyyn voitiin soveltaa EVL 52 d §:n säännöstä.

⁷⁸ KVL 40/2007. Ratkaisussa oli tarkoitus siirtää tuotanto ja jättää myynti ja suunnittelu sekä tuotannossa käytettävät välineet ja tuotantotilat siirtävään yhtiöön.

⁷⁹ Järvenoja, Verotus 2007 s. 331.

toimintaa voidaan jatkaa ilman merkittäviä lisäsijoituksia tai lisävarojen siirtämistä.⁸⁰ Sääntely ei ota suoraan kantaa siihen, miten kannattavaa siirrettävän toiminnan on oltava. Immonen on myös pohtinut badwill –arvon siirtämisestä johtuvista yhtiöoikeudellisista ongelmista, toisin sanoen apportin riittämättömyydestä. On epäselvää onko tappiolla pidemmän aikaa toiminut toiminta lainkaan siirrettävissä.⁸¹ Mehtonen on katsonut, että liiketoimintakokonaisuuden on kyettävä suoriutumaan juoksevan toiminnan taloudellisista sitoumuksista ja velvoitteista omalla tulorahoituksella ja kyvystä hankkia rahoitus tehtäviin investointeihin. Mehtonen ei edellytä toiminnalta voitollisuutta, mutta katsoo kuitenkin, ettei toiminta voi olla vuosia riippuvainen emoyhtiön tuesta.⁸² Mehtonen ei puolla liian ankaraa arvostelua, vaan peräänkuuluttaa mm. toimialan ja kilpailutilanteen huomioon ottamista.⁸³

KVL:n ratkaisussa 108/1998 EVL 52 d §:n soveltamisen epääminen perusteltiin sillä, että vastikkeena annettiin vastaanottavan yhtiön osakkeiden lisäksi suuri pääomalaina.⁸⁴ Toisaalta kunnan omistama yhtiö ei valtioneuvostonkäsienkään nojalla saisi toimia omistajansa tuen varassa jatkuvasti tappiolla.⁸⁵ Oikeuskäytännössä myös yleishyödyllinen yhteisö on voinut toteuttaa liiketoimintasiirron.⁸⁶ Kunnallinen liikelaitos voi harjoittaa toimintaa, jonka jatkuvuus ja edellytykset ovat täysin riippuvaisia kunnan taloudellisesta tuesta ja panoksista. On epävarmaa millainen merkitys omavaraisuuden käsitteellä ja riippumattomuudella lisäsijoituksista tai lisävaroista on, mikäli tällainen kunnallinen liikelaitos yhtiötetään liiketoimintasiirron avulla osakeyhtiöksi. On kuitenkin perusteltua Mehtosen tavoin ottaa huomioon yhtiötettävän toiminnan toimiala ts. erityisluonne kunnan harjoittamana toimintana sekä osakeyhtiölain (624/2006) (OYL) 1:4, jonka mukaan osakeyhtiön yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä toiminnalle muu tarkoitus kuin voiton tuottaminen.

⁸⁰ Ks. EUT C-43/00 ja HE 247/2006 s. 7.

⁸¹ Immonen 2011 s. 348.

⁸² Mehtonen 2001 s. 147-148.

⁸³ Mehtonen 2001 s. 150 ja 152.

⁸⁴ Ratkaisussa hakijayhtiön oli tarkoitus perustaa tytäryhtiö, johon siirrettäisiin hakijayhtiön koko liiketoiminta. Menettely varojen ja velkojen kohtelun osalta täytti EVL 52 d §:n tarkoittaman liiketoimintasiirron edellytykset. Perustettavan yhtiön osakepääomaksi oli tarkoitus muodostaa 600 000 markkaa. Muu pääoma oli tarkoitus sijoittaa yhtiöön pääomalainan muodossa. Vastaanottavan yhtiön tase suunnitelmien mukaan olisi muodostunut seuraavaksi. Vastaavaa: pysyvät vastaavat 1,6 mmk, vaihto-omaisuus 3,5 mmk, lyhytaikaiset saamiset 1,4 mmk eli yhteensä 6,5 mmk. Vastattavaa: osakepääoma 0,6 mmk, pääomalaina 4,5 mmk, velat 1,4 mmk eli yhteensä 6,5 mmk. Kun otettiin huomioon siirrettävien varojen määrä ja se, että vastikkeena annettiin paitsi 600 000 markan arvosta vastaanottavan yhtiön osakkeita myös 4,5 mmk:n pääomalainasaaminen, ei EVL 52 d §:ää voitu soveltaa järjestelyyn.

⁸⁵ Siikavirta, DL 2012 s. 473.

⁸⁶ KVL 57/2011. Ratkaisussa yleishyödyllinen säätiö siirsi kiinteistön ja sillä harjoitetun toiminnan. Ks. myös KHO 71/2013, jossa yleishyödyllinen yhteisö oli toteuttanut ensin liiketoimintasiirron, mutta ennakkotapauskysymys koski toteutuneen liiketoimintasiirron jälkeistä verokohtelua.

3.2.3. Liiketoimintasiirto elinkeinoverotuksessa

Liiketoimintasiirrossa noudatetaan jatkuvuusperiaatetta niin siirtyneiden varojen ja velkojen kohtelussa kuin saatujen osakkeiden hankintamenon määräytymisessä.⁸⁷ Siirtävän yhtiön verotuksessa luetaan luovutetun omaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi omaisuuden verotuksessa poistamatta oleva hankintameno. Sama määrä luetaan vastaanottavan yhtiön verotuksessa siirtyneen omaisuuden vähennyskelpoiseksi hankintamenoksi. Liiketoimintasiirron yhteydessä siirtyneet muut vähennyskelpoiset menot kuin hankintamenot vähennetään vastaanottavan yhtiön verotuksessa samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty siirtävän yhtiön verotuksessa (EVL 52 d.2-3 §).

Siirtyneisiin varoihin kohdistuvat EVL 5 a §:ssä tarkoitettut oikaisuerät ja siirtyneeseen toimintaan kohdistuvat varaukset luetaan vastaanottavan yhtiön verotuksessa veronalaiseksi tuloksi samalla tavalla kuin ne olisi luettu tuloksi siirtävän yhtiön verotuksessa. Vastaavasti vastikkeeksi saatujen osakkeiden verotuksessa vähennyskelpoiseksi hankintamenoksi luetaan siirrettyjen varojen verotuksessa vähentämättä oleva määrä vähennettynä siirtyneiden velkojen ja varausten määrällä (EVL 52 d.3-4 §). Näin ollen veroetuna on verotuksen lykkääntyminen siihen ajankohtaan asti, jolloin osakkeet luovutetaan.⁸⁸ Mikäli EVL 52 d §:ssä mainitut edellytykset liiketoimintasiirrolle eivät täyty, liikearvo tuloutuu ja näin ollen lykkääntymisvaikutus jää saamatta. Tällöin myyntiä kohdellaan verotuksessa kuten liiketoimintakauppaa (ks. luku 3.3). Tosin EVL 6 b §:n mukaan osakeyhtiön vähintään vuoden omistettujen käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoitto on vapautettu verosta. Säännöksen soveltamisalaan kuuluvat yhteisöt luetellaan EVL 6 §:n 1 momentin 1 kohdassa, joka rajaa kunnat sen soveltamisalan ulkopuolelle. Kunnat ovat verovapaita muista paitsi oman alueensa ulkopuolella harjoitetusta toiminnasta saaduista elinkeinotuloista ja kaikista henkilökohtaisen tulolähteen tulosta (TVL 21.1 ja 4 §). Näin ollen EVL 6 b §:n soveltumattomuudella ei ole suurtakaan käytännön merkitystä kuntien kohdalla. TVL 21 §:n momentti ei sovellu kuntayhtymiin.⁸⁹ Kuntayhtymä on verovelvollinen TVL 21 §:n 4 momentin ja 124 §:n 3 momentin mukaisesti elinkeinotulostaan.⁹⁰ Näin ollen lykkääntymisvaikutuksella saattaa olla merkitystä kuntayhtymien yhtiöittäessä toimintaansa.

Kirjanpidossa varat voidaan arvostaa poistamattoman hankintamenon sijaan myös käypään arvoon.⁹¹ Jatkuvuusperiaatteen mukaisesti vastaanottava yhtiö ei voi vähentää verotuksessa

⁸⁷ HE 176/2008 s. 22.

⁸⁸ Ossa 2011a s. 276.

⁸⁹ Ks. KHO: 2005:3210.

⁹⁰ Ks. Hallipelto – Hietanen – Narikka – Saltevo – Soikkanen 2013 s. 41.

⁹¹ HE 176/2008 s. 33. Ks. myös Andersson – Ikkala – Penttilä 2009 s. 658.

enempää mitä luovuttava yhtiö olisi voinut vähentää.⁹² Myös goodwill, jolla ei ole kirjanpitoarvoa voidaan kirjata vastaanottavaan yhtiöön, mutta tästä liikearvosta ei voida tehdä kulukirjauksia.⁹³

Liiketoimintasiirtoa koskee ns. käteisvastikekielto. Tämä merkitsee sitä, että vastike ei kuten jakautumisessa, sulautumisessa osaksikaan saa olla muuta kuin vastaanottavan yhtiön osakkeita.⁹⁴ Liiketoimintasiirto ei ole yleisseuraanto. Näin ollen vastaanottava yhtiö ei muilta kuin säännöksessä mainituin osin saavuta siirtävän yhtiön verotusasemaa. Tästä syystä luovuttavan yhtiön muut kuin EVL 52 d §:n 1 momentissa tarkoitettut varaukset tai sille vahvistetut tappiot eivät siirry liiketoiminnan hankkineelle yhtiölle. Liiketoimintasiirrossa, toisin kuin jakautumisessa, siirtävä yhtiö jää edelleen olemaan itsenäisenä verovelvollisena. Siirtävä yhtiö voi jatkaa toimintaansa, jos ainoastaan osa liiketoiminnasta siirretään. Mikäli siirtävän yhtiön jokainen liiketoimintakokonaisuus siirretään, siirtävä yhtiö jää passiiviseksi holding-yhtiöksi.⁹⁵ Kunnallisen liikelaitoksen kohdalla liikelaitos jää joko olemaan tai se puretaan ja kunta omistaa yhtiön ilman kuntaan sinänsä kuuluvaa välissä olevaa liikelaitosta. Erityisseuraannon luonne tarkoittaa myös, että eri oikeuksien ja velvollisuuksien siirtyminen vastaanottavalle yhtiölle edellyttää erillisiä toimenpiteitä.⁹⁶ Näiden oikeuskysymysten tarkastelu rajoittuu kuitenkin tämän tutkielman ulkopuolelle, enkä siksi tarkastele niitä lähemmin.

3.2.4. Veron kiertäminen

Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että ellei siirrettävää liiketoimintaa jatketa vastaanottavassa yhtiössä riittävän pitkän aikaa, EVL:n veron kiertämistä sääntelevä 52 h § voisi tulla sovellettavaksi.⁹⁷ EVL 52 h §:n mukaan mm. EVL 52 ja 52 d §:iä ei sovelleta, jos on ilmeistä, että järjestelyjen yksinomaisena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on ollut veron kiertäminen tai veron välttäminen.⁹⁸ Järvenojan mukaan aika ei voi olla

⁹² Honkamäki – Pennanen 2010 s. 237.

⁹³ Andersson – Ikkala – Penttilä 2009 s. 661. Ks. myös KHO 1997 T 2157. Ratkaisussa katsottiin, että jos liiketoimintasiirrossa vastaanottava yhtiö kirjaa vastaanottamansa varat siirtävän yhtiön kirjanpidossa poistamatta oleviin arvoihin ja tämän lisäksi kirjaa varojen käyvän arvon ja kirjanpitoarvon erotuksen goodwill-arvona, liiketoimintasiirron ei katsottu tapahtuvan EVL 52 d §:n 2 momentin tarkoittamalla tavalla.

⁹⁴ HE 177/1995 s. 13.

⁹⁵ HE 177/1995 s. 13.

⁹⁶ Immonen 2011 s. 207.

⁹⁷ Järvenoja 2007 s. 180.

⁹⁸ Kumotun EVL (1733/1995) 52 §:ssa toisessa virkkeessä mainittiin myös silloisen veronkiertosäännöksen 52 g §:n soveltuminen TVL 3 §:ssä mainittuihin yhteisöihin. TVL 28 § viittaa tiettyjen EVL yritysjärjestelysäännösten soveltuvuuteen TVL:n mukaisesti verotettavaan yhtiöön. Myös TVL 28 §:ssä on erikseen viitattu EVL 52 h §:ään. Toisaalta TVL 28 §:ää sovelletaan KHO 2012:24 ratkaisun myötä myös EVL 52 §:n mukaisiin liiketoimintasiirtoihin, vaikkei tällaista viittausta ole TVL 28 §:ssä. Sekä nykyinen

verotusmenettelystä annetun lain 1558/1995 (VML) 56 §:n 4 momentissa viiden vuoden jälkiverotusajan mittainen koska liiketaloudellisten toimintaolojen muuttuessa täytyy olla mahdollista lopettaa esimerkiksi kannattamaton tai muutoin liiketaloudellisesti epätarkoituksenmukainen toiminta.⁹⁹

Kunnan yhtiöittäessä kuntalain 2 a §:n mukaisen yhtiöittämisvelvollisuuden piiriin kuuluvaa toimintaa, voidaan katsoa olevan vaikeasti perusteltavissa, että yhtiöittäminen olisi tehty EVL 52 h §:n tarkoittamassa veron kiertämis- tai välttämistarkoituksessa. Näen kunnallisen päätöksenteon olevan merkittävästi erilaisessa asemassa yksityisten tahojen omistamaan yritykseen nähden. Kunnassa voi ilmetä nopeakin tarve muuttaa toiminnan muotoa tai lakkauttaa toiminta. Monet päätökset voivat johtua laista ilmenevästä velvoitteesta tai kunnallistason poliittisista päätöksistä. Toisaalta, jos kunta harjoittaa yhtiöittämisvelvollisuuden piiriin kuuluvaa toimintaa ja on jo yhtiöittämishetkellä tiedossa, ettei toimintaa tulla jatkamaan vaan se ainoastaan yhtiötetään liiketoimintasiirrolla ja lopetetaan veroetujen saamiseksi EVL 52 h §:n edellytykset voisivat täyttyä. EVL 52 h §:n soveltamisen edellytyksenä on, että järjestelyn avulla luodaan verojärjestelmän kanssa ristiriitaisia veroetuja.¹⁰⁰ Ellei mitään veroetua synny, ei myöskään EVL 52 h §:ää voida soveltaa. Kunta on vapautettu omalla alueellaan harjoittamansa elinkeinotoiminnan verosta (TVL 21.1 ja 4 §). Näin ollen esimerkiksi liiketoimintasiirron toteuttaminen veron kiertämistarkoituksessa päämääränä luovuttaa vastikkeena saadut käyttöomaisuusosakkeet vuotta myöhemmin verovapaasti EVL 6 b §:n mukaisesti ei aktualisoidu kuntien kohdalla, koska säännös ei sovellu kuntiin ja koska kunnat on vapautettu verosta TVL 21 §:n 4 momentin nojalla. Toisaalta, mikäli kyseessä olisi kunnan ulkopuolella toimivan elinkeinotoiminnan tai kuntayhtymän EVL-toiminnan yhtiöittäminen EVL 52 h §:n soveltamiselle ei ainakaan teoriassa olisi estettä.

veronkiertosäännös EVL 52 h §:ssä, että kumottu (1733/1995) EVL:n 52 g § ovat siltä osin identtiset, että kummassakin viitataan EVL 52 §:ään ja eri EVL yritysjärjestelytapojen soveltumattomuuteen tiettyissä veron kiertämis- ja välttämistilanteissa. HE 177/1995 ei ole perustellut muutosta. Voimassaolevaa 52 h §:ää kirjaimellisesti tulkittaessa voidaan päätellä, että koska säännös viittaa 52 §:ään ja 52 § säättää tiettyjen EVL:n yritysjärjestelysäännösten soveltumisesta myös TVL 3 §:ssä mainittuihin yhteisöihin, 52 § jää soveltumatta myös tältä osin, jos järjestely on tehty EVL 52 h §:ssä mainitussa veron kiertämis- tai välttämistarkoituksessa. Oikeustilaa ei kuitenkaan voida tältä osin pitää täysin selvänä. Veropoliittisesta näkökulmasta voidaan katsoa tulkinnan, jonka mukaan EVL 52 h §:ää ei voitaisi soveltaa TVL 3 §:ssä tarkoitettujen yhteisöjen tekemiin yritysjärjestelyihin olevan epäperusteltu oikeudenmukaisuus- ja tarkoituksenmukaisuusnäkökulmasta.

⁹⁹ Järvenoja 2007 s. 180.

¹⁰⁰ Anderson – Ikkala – Penttilä s. 688.

3.2.5. Liiketoimintasiirto yhtiöoikeudessa

Yhtiöoikeudellisesti liiketoimintasiirrossa on kyse osakeyhtiön osakkeiden merkintähinnan maksamisesta apporttiomaisuudella, eli muulla omaisuudella kuin rahalla. Perustettaessa uusi osakeyhtiö on kyse OYL 2 luvun 6 §:n mukaisesta apportista ja olemassa olevan yhtiön osalta OYL 9. luvun 4 §:ssä ja 9 luvun 5 §:ssä mukaisesta suunnatusta maksullisesta osakeannista, jossa vastike maksetaan OYL 9 luvun 12 §:ssä mukaisesti muulla omaisuudella kuin rahalla (apporttiomaisuudella).¹⁰¹

Apporttiomaisuudella on OYL 2 luvun 6 §:ssä ja 9 luvun 12 §:ssä mukaan oltava luovutushetkellä vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle. Sitoumus työn tai palvelun suorittamiseen ei voi olla apporttiomaisuutta. Merkintähinnan maksamisesta apporttiomaisuudella on mainittava perustamissopimuksessa tai osakeantipäätöksessä. Perustamissopimuksessa tai osakeantipäätöksessä tulee myös olla selvitys, jossa yksilöidään apporttiomaisuus ja sillä suoritettava maksu sekä selvitetään omaisuuden arvostamiseen vaikuttavat seikat ja omaisuuden arvostamisessa noudatetut menetelmät. Mikäli säännöksiä ei ole noudatettu, merkitsijä on velvollinen näyttämään, että omaisuudella oli maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle. Puuttuva määrä on tällöin maksettava yhtiölle rahassa, mikä taas johtaa siihen, etteivät EVL 52 d §:n liiketoimintasiirron edellytykset täyty. Yhtiöoikeudellisesti on hyväksyttävää suorittaa osakkeiden merkintähinta osittain apporttina ja osittain rahana.¹⁰² Jos hankittujen varojen käypä arvo on yrityksen hankintamenoa matalampi, erotus kirjataan negatiivisena liikearvoeränä (badwillinä).¹⁰³ Apportti ei ole riittävä mikäli badwill –arvoa esiintyy.¹⁰⁴

Perustettaessa uusi yhtiö osakkeen merkintähinta merkitään osakepääomaan, jollei sitä ole perustamissopimuksessa tai yhtiöjärjestyksessä määrätty merkittäväksi osittain sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon tai kirjanpitolaissa (1336/1997) (KPL) toisin säädetä (OYL 2:4). Olemassa oleva yhtiö voi antaa osakeannissa uusia osakkeita tai luovuttaa hallussa olevia omia osakkeitaan (OYL 9:1). Uuden osakkeen osalta merkintähinta merkitään osakepääoman korotukseksi, jollei sitä osakeantipäätöksessä määrätä merkittäväksi kokonaan tai osittain sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon tai KPL:ssa toisin säädetä. Yhtiön hallusta luovutettavasta omasta osakkeesta maksettava määrä merkitään sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon, jollei sitä osakeantipäätöksessä määrätä merkittäväksi kokonaan tai osittain osakepääomaan tai KPL:ssa toisin säädetä (OYL 9:6).

¹⁰¹ Andersson – Ikkala – Penttilä 2009 s. 657.

¹⁰² Immonen – Ossa – Villa 2011 s. 37.

¹⁰³ Rasinaho, DL 2003 s. 806.

¹⁰⁴ Immonen 2011 s. 348.

Apporttiomaisuus arvostetaan omaisuutta saavan yhtiön näkökulmasta. Käsitys omaisuuden arvosta voi vaihdella osapuolten välillä. On mahdollista, että omaisuuden arvo poikkeaa luovuttavan yhtiön kirjanpidossa arvosta, joka hyväksytään merkintähinnan suorituksiksi. Arvostaminen tapahtuu luovutushetken arvon mukaan.¹⁰⁵ Perustamissopimus tai osakeantipäätös tulee sisältää selvityksen, jossa yksilöidään apporttiomaisuus ja sillä suoritettava maksu, omaisuuden arvostamiseen vaikuttavat seikat ja sen arvostamisessa käytettävät menetelmät. Ellei menettelyä ole noudatettu, on merkitsijällä velvollisuus näyttää, että apporttiomaisuudella on vähintään osakkeen merkintämaksua vastaava arvo yhtiölle. Ellei arvo vastaa merkintähintaa, eikä yllä selvitettyä menettelyä ole noudatettu on merkitsijän maksettava puuttuva määrä rahassa (OYL 2:6.2 ja 9:12.2).

3.3. Liiketoimintakauppa

3.3.1. Yleistä liiketoimintakaupasta

Liiketoimintakaupassa myydään liiketoimintaan kuuluvat varat ja velat. Myyjälle kertyy veronalaista tuloa omaisuuden rakenteen, poistojärjestelmän sekä poistamattoman hankintamenon mukaisesti. Kauppahinta kohdistetaan myyjän verotuksessa eri omaisuuserille. Verotus tapahtuu EVL:n yleisten perusteiden mukaisesti.¹⁰⁶ Tämä tarkoittaa, että kauppahinta jaetaan eri omaisuuslajeille ja mahdollinen ylimenevä osa on verovuoden veronalaista tuottoa (EVL 30 ja 31 §). Ellei kauppahintaa ole kauppakirjassa tai muutoin jaettu eri kaupan kohteena oleville eri hyödykkeille, tapahtuu jako verotuksen yhteydessä. Tämä voi tapahtua esimerkiksi verotusarvojen mukaan.¹⁰⁷ Koska maa-alueet, osakkeet ja muu kulumaton käyttöomaisuus ei oikeuta vuosittaisiin poistoihin (EVL 42.2 §), on jako syytä tehdä kauppakirjassa. Mikäli myyjälle jää vastaavaa käyttöomaisuutta kaupan jälkeen, tuloutuu luovutusvoitto tulevina vuosina pienempien menojäännöspoistojen muodossa. Mikäli vastaavia hyödykkeitä ei jää myyjälle tuloutuu luovutusvoitto myyntivuotena.¹⁰⁸ Osakevastikkeen hankintamenoksi lasketaan osakkeen käypä hinta.¹⁰⁹

Liikearvolla tarkoitetaan kauppahinnan ja siirtyvien varojen ja velkojen erotusta. Liikearvo, joka tuottaa tuloa kolmen tai useamman verovuoden aikana vähennetään, yhtä suurina vuotuisina poistoina todennäköisenä vaikutusaikanaan kuitenkin enintään 10 vuoden aikana (EVL 24 §). Mikäli ostajalle syntyy kaupassa liikearvoa, syntyy myyjälle vastaavasti

¹⁰⁵ Immonen – Ossa – Villa 2011 s. 38.

¹⁰⁶ Ossa 2011a s. 270.

¹⁰⁷ Ossa 2011a s. 271.

¹⁰⁸ Karsio – Koila – Vartiainen – Äärilä 2012 s. 152.

¹⁰⁹ Hallipelto – Hietanen – Narikka – Saltevo – Soikkanen 2013 s. 41.

luovutusvoitto.¹¹⁰ Näin tapahtuu esimerkiksi liiketoimintakaupassa, jossa ostava yritys maksaa liiketoiminnasta enemmän kuin sen varojen ja velkojen erotus. Ainoastaan yrityskaupassa hankittua liikearvoa voidaan poistaa EVL 24 §:n mukaisesti.¹¹¹ Kirjanpidossa liikearvon hankintameno voidaan aktivoida. Aktivoitu liikearvo on poistettava enintään viiden vuoden kuluessa suunnitelman mukaan tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, vaikutusajanaan, kuitenkin enintään 20 vuoden kuluessa (KPL 5:9). Mahdollinen vero suoritetaan osakeyhtiössä yhteisöverokannan mukaisesti verovuoden voitosta. Verotus voi olla kahdenkertaista kun yhteisöveron lisäksi omistaja maksaa veron osingosta, luovutusvoitosta tai yhtiön jako-osasta.¹¹²

EVL 5. §:n 1 momentin mukaan EVL:n alaiset myyntivoitot ovat veronalaista tuloa. Kunta on vapautettu TVL:n mukaisesta tulostaan sekä omalla alueellaan harjoittamansa toiminnan tuottamasta elinkeinotulosta (TVL 21.1 ja 4 §). Tämä tarkoittaa, että kunnan yhtiöittäessä omalla alueellaan harjoittamaansa toimintaa on mahdollinen luovutusvoitto kunnalle verovapaa. Mikäli elinkeinotoimintaa on harjoitettu kunnan ulkopuolella, verotetaan saatua voittoa TVL 124 a §:n mukaisesti 7,65 prosentin verokannan mukaan. Vastaavasti, mikäli kuntayhtymä yhtiöittäisi elinkeinoverolain mukaan verotettuja toimintojaan, tuloutus olisi myös veronalaista tuloa, koska kuntayhtymällä ei ole aluetta.¹¹³

3.3.2. Aloittava tase

Ostajan kannalta verotuksellisesti edullisin tilanne on useimmiten kauppahinnan ja rahoituskulujen vähentäminen kaupan kohteen tuottamasta tuloista. Liiketoimintakaupassa kauppahintaa vastaavat hankintamenot siirtyvät ostajan taseeseen.¹¹⁴ Koska varallisuuserät myydään käypään hintaan, saadaan uudessa yhtiössä suurempi poistopohja verrattuna liiketoimintasiirron poistamattomaan hankintamenuon.¹¹⁵ Kiinteistöt, arvopaperit ja muu kulumaton käyttöomaisuus eivät kuitenkaan kasvata poistopohjaa (EVL 42.2 §). Poistooikeus alkaa vasta kun omaisuus on otettu käyttöön (EVL 30 §). Mikäli kaupassa myydään rakennuksia tai muita perusrakennettuja kohteita ja myyjä joutuu suorittamaan AVL 33 §:n

¹¹⁰ Hallipelto – Hietanen – Narikka – Saltevo – Soikkanen 2013 s. 41.

¹¹¹ Ossa 2011a s. 244.

¹¹² Ossa 2011a s. 274

¹¹³ Ks. Hallipelto – Hietanen – Narikka – Saltevo – Soikkanen 2013 s. 41.

¹¹⁴ Ossa 2011a s. 270.

¹¹⁵ Vesterinen 2006 s. 47.

nojalla arvonlisäveroa oman käytöstä, kasvaa rakennuksen hankintameno hintaan sisältyvällä suoritettavan arvonlisäveron määrällä.¹¹⁶

Kunnan intressissä saattaisi olla mahdollisimman kallis kauppahinta, koska voitto olisi kunnalle veroton ja nostaisi tasearvoa yhtiössä. VML 29 §:n 1 momentin säännös peitelystä osingosta rajoittaa kuitenkin mahdollisuutta periä ylihintaa. Myös alihintainen kauppa on ongelmallinen niin verotuksellisesti kuin kilpailulainsäädännön kannalta. Vesterinen on katsonut, että alihintaista kauppaa voisi verottaa yhtiön osalta lahjana.¹¹⁷ Ossa on peräänkuuluttanut yhtiön omistajan ja yhtiön välisen lahjoitustarkoituksen puuttumista lahjaverotusta vastaan puhuvana tekijänä.¹¹⁸ Oikeuskäytännössä alihintaiset luovutukset on myös pääasiassa katsottu pääomasijoituksiksi.¹¹⁹ Lisäksi voidaan kyseenalaistaa kunnan yhtiölleen tekemät lahjoitukset kuntalain 2 §:n mukaisen kunnan toimialaan kuulumattomiksi. KHO:n ratkaisussa 2009:66 omistajien alihintaista luovutusta on pidetty apportiin verrattavana sijoituksena, vaikkei tapauksessa yhtiöoikeudellisesti ollut kyse apportista. Ossa on puoltanut apporttitulkintaa mm. VML 28 veronkiertosäännökseen nojautuen.¹²⁰ Niin

¹¹⁶ Sainio 2011 s. 223.

¹¹⁷ Vesterinen 2006 s. 47. KHO on ratkaisussaan 2011:44 pitänyt osakeyhtiön lahjaverottamista mahdollisena. Tapauksen tosiseikoista kävi ilmi, että lahjoitustarkoitus oli selvä. Samoin vanhemmassa tapauksessa KHO:1987-B-631 osakeyhtiön katsottiin saaneen lahjan. Henkilö D oli vuonna 1980 myynyt omistamansa A Oy:n ja B Oy:n osakkeet C Oy:lle, jonka osakas D ei kaupan tapahtuessa enää ollut, mutta jonka osakkaina olivat hänen perheensä jäsenet. D kuoli myöhemmin vuonna 1980. KHO katsoi, että A Oy:n ja B Oy:n osakkeiden kauppahinta ei ylittänyt 3/4 osakkeiden käyvistä arvosta, joten C Oy:n oli katsottava saaneen osakekaupan yhteydessä lahjaverotuksessa huomioon otettavan lahjan. Perintö- ja lahjaverolain (PVL) 63 a §:n veronhuojennussäännöksen katsottiin olevan sovellettavissa myös lahjanluontoiseen kauppaan. Kuntien alihintaisissa luovutuksissa yhtiölleen tosin ei voida nähdä tällaista lahjoitustarkoitusta.

¹¹⁸ Ossa 2011a s. 105. Kannanotto koskee luonnollisen henkilön tekemää lahjoitusta omistamalleen osakeyhtiölleen. En kuitenkaan näe perustetta sille ettei perustelu olisi käypä myös tässä yhteydessä.

¹¹⁹ Ks. esim. KHO: 1986 B II 597, jossa kaksi veljestä perusti asunto-osakeyhtiön merkiten kumpikin puolisoineen puolet osakkeista, ja toinen veljeksistä myi perustamisvaiheessa omistamansa asuinkiinteistön yhtiölle. Vaikka kaupassa sovittu vastike alitti kiinteistön käyvän hinnan PVL 18 §:n 3 momentissa tarkoitettulla tavalla, yhtiön ei katsottu saaneen luovutuksen yhteydessä lahjaa, koska kauppa liittyi yhtiön perustamiseen ja luovutusta oli pidettävä pääomasijoituksena yhtiöön. Ratkaisussa KHO: 1987 B 635 oli kyse osakeyhtiöstä, joka oli myynyt tontin vuokraoikeuden ja tontilla olevan hallirakennuksen kiinteistöyhtiölle, jonka pääosakkeenomistaja oli myös osakeyhtiön osakkeenomistaja. Vaikka kaupassa sovittu vastike alitti käyvän hinnan PVL 18 §:n 3 momentissa tarkoitettulla tavalla, kiinteistöyhtiö ei saanut kunnallisverotuksessa veronalaista lahjaa, koska yhtiön sama vastikkeeton etu oli sen pääosakkaan puolesta suoritettua pääomansijoitusta. Ratkaisussa KHO: 1988 B 593 asunto-osakeyhtiö, jonka osakkaina olivat äiti ja hänen kaksi poikaansa, oli ostanut äidiltä tontin kauppahinnasta, joka oli vähemmän kuin kolme neljännestä tontin käyvistä hinnasta. Ottaen huomioon äidin ja poikien asema yhtiön ainoana osakkaina yhtiön kaupan yhteydessä saaman vastikkeettoman edun katsottiin olevan äidin osaksi omaan lukuunsa ja osaksi poikiensa lukuun suorittamaa pääoman sijoitusta yhtiöön eikä yhtiön saamaa lahjaa. Ratkaisussa KHO: 1993 B 541 X Ky, jonka vastuunalainen yhtiömies A oli, oli ostanut A:n puolisolta B:lta Y Oy:n osakkeita myöhemmin hankittavan yhtiön (Z Oy:n) lukuun, jonka osakekannan X Ky sittemmin hankki. Vaikka kaupassa sovittu vastike alitti käyvän hinnan PVL 18 §:n 3 momentissa tarkoitettulla tavalla, Z Oy ei saanut veronalaista lahjaa, koska Z Oy:n saama vastikkeeton etu oli B:n A:n lukuun suorittamaa pääoman sijoitusta.

¹²⁰ Ossa 2011a s. 104. KHO:n ratkaisussa 2009:66 oli kyse henkilöistä, jotka omistivat X Oy:n osakekannan. Henkilöt perustivat kukin osakeyhtiön jonka kaikki osakkeet perustaja merkitsi. Kun A, B ja C myivät omistamansa X Oy:n osakkeet perustamalleen uudelle yhtiölle käyvän arvon alittavaan hintaan, luovutusten katsottiin olevan apportiin verrattavia sijoituksia. Osakeyhtiöön näin sijoitetun omaisuuden luovutushinnaksi henkilöiden verotuksessa katsottiin X Oy:n osakkeiden käypä arvo luovutushetkellä.

kutsutusta peitelystä pääomasijoituksesta on säädetty mm. saksan lainsäädännössä¹²¹, ks. tarkemmin luku 6.3.4. Asiaa voisi tarkastella myös siirtohinnoittelun näkökulmasta (ks. luku 6.3.1).¹²² Siikavirta on katsonut, että mikäli toiminta myytäisiin yksityiselle, tulisi valtiontukisääntely ottaa huomioon.¹²³ Kunta ei saa antaa kilpailuetua yksityisille, muttei myöskään omalle toiminnalleen. Näin ollen katson, ettei valtiontukisääntelyä voida sivuuttaa yksityistämisen lisäksi myöskään kunnan yhtiöittäessä toimintaansa. Yhtiöittäessä omaisuuden arvon määrittelyssä lähtökohtana tulisi näillä perusteilla käyttää käyviä arvoja.¹²⁴

3.4. Liiketoimintasiirron ja liiketoimintakaupan vertailua

Tuloverotuksen kannalta yhtiöittämisessä on kaksi vaihtoehtoa; liiketoimintasiirto- ja liiketoimintakauppa. Liiketoimintakaupan ehdottomana etuna on se, että yhtiön poistopohja on suurempi. Samalla kuitenkin liikearvo tuloutuu luovutusvoitoksi. Luovutusvoiton tuloutumisella ei kuitenkaan kunnan osalta ole merkitystä, koska kunta on vapautettu verosta. Kuntayhtymän sekä sellaisen kunnan liikelaitoksen yhtiöittäminen osalta, jossa yhtiö on harjoittanut toimintaansa kunnan ulkopuolella, puolestaan tuloutuksella on merkitystä verotaakan kannalta. Vero on TVL 124 §:n 3 momentin ja 124 a §:n mukaan 7.65 prosenttia. Mikäli uusi yhtiö ei tuota voittoa, ei suuremmalla poisto-pohjalla ole verotuksellista näkökulmasta merkitystä.

4. Yhtiöittämisen arvonlisäveroseuraamukset

4.1. Yritysjärjestelyjen arvonlisävero-kohtelu

Arvonlisäverollisena myyntinä ei pidetä liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä tapahtuvaa tavaroiden ja palvelujen luovuttamista liiketoiminnan jatkajalle, joka ryhtyy käyttämään luovutettuja tavaroita ja palveluja vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Mikäli liiketoiminnan jatkaja ryhtyy käyttämään luovutettuja tavaroita ja palveluja vain osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, sovelletaan säännöstä vain siltä osin kun luovutettuja hyödykkeitä tullaan käyttämään vähennykseen oikeuttavassa tarkoituksessa. Liiketoiminnan jatkajaa pidetään luovuttajan seuraajana (AVL 19 a.1,3-4 §). AVL 19 a §:n edellytyksiä on tarkasteltava tapauskohtaisesti. Vaihto- ja käyttöomaisuuden luovuttaminen, henkilöstön, myyntisaatavien ja sopimusten siirtyminen ja luovuttajan vastaavan toiminnan

¹²¹ Ks. Köperschaftssteuergesetz § 8 Abs. 3.

¹²² Ratkaisussa KHO: 2009:66 katosttiin, ettei VML 31 §:n siirtohinnoittelu-kohtaisua voitu soveltaa, koska omistajat olivat yksityishenkilöitä ja tulo oli heille TVL-tuloa.

¹²³ Siikavirta, DL 2012 s. 473.

¹²⁴ Ks. myös Vesterinen 2006 s. 47.

päättymisen on pidettynä tunnusomaisena AVL 19 a §:n soveltamiselle.¹²⁵ Liiketoiminnan jatkajan on annettava liikkeen tai sen osan luovuttajalle selvitys siitä, että luovutettuja hyödykkeitä ryhdytään käyttämään vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen (AVL 209 f.1 §). Säännös edellyttää, että siirron kohteena on liiketoimintakokonaisuus tai osakokonaisuus, joka pystyy harjoittamaan taloudellista toimintaa itsenäisesti.¹²⁶ Niin EVL 52 d §:n edellytykset täyttävän liiketoimintasiirron kuin liiketoimintakaupan on katsottu täyttävän AVL 19 a §:n mukaisen arvonlisäverottoman liiketoiminnan siirron edellytykset.¹²⁷ Tämä merkitsee, että verollista toimintaa yhtiöittäessä voidaan yleensä soveltaa AVL 19 a §:n säännöksiä.

Tavaroiden luovutus muutoin kuin liikkeen luovutuksen yhteydessä pääoman sijoituksena, apporttina tai nettoapporttina on rinnastettu arvonlisäverotuksessa myyntiin. Tehdäänkö sijoitus uuteen vai olemassa olevaan yhtiöön on tässä suhteessa vailla merkitystä.¹²⁸ EUT on hyväksynyt, että kiinteistö on yritysjärjestelyssä jätetty siirtävään yhtiöön ja vuokrattu toiminnan jatkajalle.¹²⁹ Liiketoiminnan luovutuksen yhteydessä luovutuksensaajalle siirtyy kaikki luovuttajan arvonlisäveroon liittyvät oikeudet ja velvollisuudet, jotka liittyvät siirrettyyn omaisuuteen.¹³⁰ Liiketoiminnan luovutus rinnastetaan arvonlisäverotuksessa yleisseuraantoon.¹³¹ Luovutuksensaajan on esimerkiksi suoritettava arvonlisäveroa omasta käytöstä, jos tämä myöhemmin ottaa hyödykkeen vähennykseen oikeuttamattomaan käyttöön.¹³²

4.2. Kuntia koskeva erityyssääntely arvonlisäverotuksessa

Kunnat saavat vähentää arvonlisäverollisen myyntinsä tuotantopanokset AVL 10 luvun mukaisesti tai saavat AVL 130 §:n mukaisen kuntapalautuksen verottomien tai AVL:n ulkopuolisten myyntien tuotantopanoksista.¹³³ Lisäksi kunnilla on myös oikeus AVL 130 a

¹²⁵ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääskilahti 2013 s. 143. Kunnallisen liikelaitoksen yhtiöittämisilanteista Suorto 2012 s. 237.

¹²⁶ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääskilahti 2013 s. 143.

¹²⁷ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääskilahti 2013 s. 146.

¹²⁸ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääskilahti 2013 s. 123 ja Arvonlisäverovelvollisen opas 189.11 s. 48.

¹²⁹ EUT C-444/10. Tapauksessa oli kyse 77/388/ETY 5 artiklan 8 kohdan tulkinnasta. Vähittäisliikkeen tuotevaraston ja kalusteiden omistusoikeuden siirtäminen ja samanaikainen mainitun liikkeen liikehuoneiston vuokraaminen luovutuksensaajalle toistaiseksi voimassa olevalla mutta kummankin osapuolen lyhyttä irtisanomisaikaa noudattaen irtisanottavissa olevalla vuokrasopimuksella merkitsi varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirtoa, jos siirretty varallisuus mahdollistaa luovutuksensaajalle itsenäisen taloudellisen toiminnan pitkäaikaisen jatkamisen.

¹³⁰ HE 35/2005 s. 5.

¹³¹ HE 35/2005 s.7.

¹³² HE 35/2005 s. 5-6.

¹³³ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääskilahti 2013 s. 682.

§:n mukaiseen laskennalliseen palautukseen verottomien terveydenhoito- ja sosiaalihuollon hyödykkeiden osalta. Vastaavaa oikeutta ei ole yksityisillä toiminnan harjoittajilla.¹³⁴ Yhtiöittäessä syntynyt osakeyhtiö voi harjoittaa arvonlisäverollista tai -verotonta toimintaa. AVL:n soveltamisala edellyttää arvonlisäverolliselta toiminnalta, että hyödykkeitä myydään liiketoiminnan muodossa (AVL 1.1,1 §). Liiketoiminnan muodon käsite on laajempi kuin tuloverotuksen ”elinkeinotoiminta” tai ”liiketoiminta”.¹³⁵ Kilpailemista markkinoilla on pidetty tunnusmerkkinä liiketoiminnan muodosta.¹³⁶ On vaikea kuvitella, että jokin AVL:n soveltamisalan piiriin kuuluva toiminta ei täyttäisi kuntalain 2 a §:n yhtiöttämismääräyksen edellytyksiä. Ei kuitenkaan voida pitää yleispätevänä, vaikkakin pääsääntönä, että yhtiöttämismääräyksen piiriin kuuluva toiminta on arvonlisäverolaissa tarkoitettua liiketoimintaa. Useimmissa tapauksissa yhtiötettävän toiminnan lienee kuuluttava AVL:n aineelliseen soveltamisalan piiriin. Kunta voi toki muista kuin yhtiöttämismääräyksen johtuvista syistä yhtiöttää toimintaa, jota yhtiöttämismääräyksen ei koske. Tietyissä tilanteissa yhtiöttämismääräyksen saattaa myös koskea arvonlisäverolaissa erikseen verosta vapautettua toimintaa esimerkiksi terveydenhoitopalveluihin tai tällaisia palveluita halutaan muista tarkoituksenmukaisuussyistä yhtiöttää.

Ratkaisussa KVL 18/2003 katsottiin silloisen AVL yritysjärjestelysäännöksen soveltuvan kunnan mydessä tai luovuttaessa apportilla vesihuoltolaitoksen liiketoiminnan ja siihen liittyvän irtaimen käyttö- ja vaihto-omaisuuden omistamalleen vesihuolto-yhtiölle. Arvonlisäverollisen toiminnan ollessa kyseessä ratkaisu tuntuu luontevalta peilatta sitä yleisseuraannon periaatteeseen.¹³⁷ Ratkaisussa on kyse vähennysoikeuden alaisen toiminnan siirtämisestä yksiköstä toiseen.

Ratkaisussa KVL 77/2002 on katsottu, että liikkeen luovutusta koskeva sääntely soveltui kunnan luovuttaessa vastikkeetta toiselle kunnalle pelastustoiminnan kaluste- ja varustekokonaisuuden. Luovutuksensaaja tuli käyttämään hyödykkeitä vastaavassa toiminnassa kuin luovuttaja. Pelastustoimi on viranomaistoimintaa ja siten vapautettu arvonlisäverosta.¹³⁸ Sainion mukaan kuntapalautukseen oikeuttavan toiminnan luovutuksiin *kuntien välillä* voidaan soveltaa voimassa olevaa AVL 19 a §:n säännöstä.¹³⁹ Ratkaisu

¹³⁴ Julkisen elinkeinotoiminnan kilpailuneutraliteetti s. 28.

¹³⁵ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääskilähti 2013 s. 26.

¹³⁶ KHO: 30.8.2000 T 1754. Närhinen on myös katsonut kilpailuolosuhteilla olevan merkitystä erityisesti kuntien kohdalla arvioitaessa toiminnan verollisuutta. Ks. Äärilä – Nyrhinen 2010 s. 577.

¹³⁷ Vesi- ja viemärlaitoksen veden myynti ja käsittely on katsottu arvonlisäverovelvolliseksi. Ks. KHO 1994-B-575.

¹³⁸ Suorto 2012 s. 152. Kunnan velvollisuudesta vastata pelastustoiminnasta, ks. pelastuslain (379/2011) 24,1 §.

¹³⁹ Sainio 2011 s. 106.

vaikuttaa perustellulta, ottaen huomioon AVL 133 §:n, jossa palautukseen oikeuttava toiminta rinnastetaan vähennykseen oikeuttavaan toimintaan.¹⁴⁰ Yhtiöittäessä kunnallisen liikelaitoksen toimintaa osakeyhtiömuotoon ei kuitenkaan ole kyse *kuntien välisestä* luovutuksesta. Siten tapaus ei anna ohjetta kyseisiin yhtiöittämissitilanteisiin.

Arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan luovuttaminen voi olla arvonlisäverotonta AVL 1 ja 61 §:ien mukaisesti, vaikkei AVL 19 a § soveltuisi luovutukseen.¹⁴¹ Arvonlisäveroa ei suoriteta muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä olevan tavaran ja palvelun myynnistä (AVL 61 §). Mitä AVL:ssa säädetään vähennykseen oikeuttavasta käytöstä ja vähennettävästä verosta, sovelletaan myös AVL 130 §:n mukaiseen kuntapalautukseen oikeuttavaan käyttöön ja palautettavaan veroon (AVL 133.1 §). AVL 61 §:ssä tarkoitettuun vähennykseen oikeuttava käyttöön rinnastetaan AVL 133.1 §:n nojalla myös kuntapalautukseen oikeuttava käyttö.¹⁴² AVL 61 §:n otsikko viittaa vähennysrajoituksiin. Tämä merkitsee, että AVL 61 §:ää sovelletaan kunnan sellaiseen toimintaan, johon ei voida saada vähennystä, eikä palautusta.¹⁴³ Hallituksen esityksen mukaan AVL 61 §:ää ”sovellettaisiin 133 §:n nojalla myös 131 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeutettujen yritysten sekä kuntien muussa kuin plaboratorioalautukseen tai vähennykseen oikeuttavassa käytössä olevien tavaroiden ja palvelujen myyntiin. Esimerkiksi kunnan ei olisi suoritettava veroa 114 §:ssä tarkoitettussa vähennysrajoitusten alaisessa käytössä olevien tavaroiden myynnistä. Kunnan olisi sitä vastoin 6 §:n 2 momentin nojalla suoritettava veroa esimerkiksi sairaalan kaluston myynnistä”.¹⁴⁴ Kunta on verovelvollinen käyttöomaisuudeksi 130 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttavaan käyttöön hankitun tavaran myynnistä silloinkin, kun myynti ei tapahdu liiketoiminnan muodossa (AVL 6.3 §). Kun AVL 130 §:n kuntapalautuksen alaiset tuotantopanokset yhtiöitetään liiketoimintasiirrolla tai myydään liiketoimintakauppana osakeyhtiölle, syntyy tilanne, jossa arvonlisäverottomaan toimintaan liittyvät tuotantopanokset, joista on saatu AVL 130 §:n mukainen kuntapalautus, on luovutettu eteenpäin osakeyhtiölle, jolla vastaavaa oikeutta kuntapalautukseen ei ole. Tällöin luovutuksensaaja ei myöskään tule käyttämään hyödykkeitä vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, mikä on edellytys AVL 19 a §:n soveltamiselle.

¹⁴⁰ Myös Suorto rinnastaa vähennykseen ja palautukseen oikeuttavat tarkoitukset AVL 19a §:n kohdalla. Ks. Suorto 2012 s. 236.

¹⁴¹ Sainio 2011 s. 101.

¹⁴² Kallio – Nielsen – Ojala – Sääsilahti 2013 s. 299.

¹⁴³ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääsilahti 2012 s. 300.

¹⁴⁴ HE 88/1993. s. 78. 1501/1993 Selventävänä huomiona voidaan todeta, että AVL:n 6 §:n 2 momentin säännös on 1061/2007 lain myötä siirretty 3. momenttiin.

Tässä luvussa pohditaan erityisesti AVL 4 luvun verottomien palveluiden yhtiöittämiseen liittyviä ongelmia. AVL 4 luvussa on säädetty arvonlisäverovapaus sellaiselle toiminnalle, joka yleisesti on pidettävä liiketoiminnan muodossa harjoitettuna mutta erityisestä syystä haluttu vapauttaa arvonlisäverosta.¹⁴⁵ Toisaalta, voitaisiin myös kyseenalaistaa onko kunnan jäsenilleen harjoittama peruspalveluihin kuuluva sosiaali- tai terveydenhuolto AVL 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaista liiketoimintaa ja verotonta jo pelkästään näillä perustein.¹⁴⁶ Kunnan terveyden- ja sairaanhoidon palvelut ja sosiaalihuollon palvelut on tavanomaisesti katsottu verottomaksi nimenomaan AVL 34 §:n perusteella (AVL 35 §).¹⁴⁷ Myös ratkaisussa KHO 1996 T 1203 kuntayhtymän jäsenkunnille tapahtunut laboratorioissa käytettävien maljojen myyntiä pidettiin ansiotarkoituksessa tapahtuvana verollisena myyntinä verottoman viranomaistoiminnan sijasta.

4.3. AVL 130 §:n mukaiseen kuntapalautukseen oikeuttavan toiminnan yhtiöittäminen

Kuntapalautukseen oikeutettujen hyödykkeiden kohtelu yhtiöittämisessä aktualisoituu silloin kun kunta yhtiöittää arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle jäävää tai arvonlisäverosta vapautettua toimintaa. Tällainen yritysjärjestely jää AVL 19 a §:n soveltamisalan ulkopuolelle. Suorto on katsonut, että luovutukset yritysjärjestelyissä, joihin ei voida soveltaa AVL 19 a §:ää, ovat arvonlisäverollisia. Hän katsoo kaikkien tällaisten luovutusten olevan verollisia, mikäli luovuttaja on hankkinut luovutettavan hyödykkeen vähennykseen tai palautukseen oikeuttavaan käyttöön.¹⁴⁸ Systemaattisesti asiassa on kyse siitä, että palautukseen oikeuttavaa käyttöä varten hankittua hyödykettä ei käytetäkään palautukseen oikeuttavaan käyttöön vaan myydään eteenpäin. Käyttöomaisuuden osalta käsittely on AVL 6 §:n 3 momentin nojalla selvä. Kunta on verovelvollinen 130 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttavaan käyttöön käyttöomaisuudeksi hankitun tavaran myynnistä silloinkin, kun myynti ei tapahdu liiketoiminnan muodossa.

¹⁴⁵ HE 188/1993 s. 19.

¹⁴⁶ Juanto – Saukko 2012 s. 95. AVL 1 §:n 1 momentin 1 kohdan soveltuvuuden puolesta puhuu toiminnan jatkuvuus, ulospäin suuntautuvuus, ulospäin suuntautuvuus ja kilpailu muiden toimijoiden kanssa. Liiketoiminnan muotoa vastaan puhuu voiton tavoittelun ja yrittäjärisikin puuttuminen. Ks. Kallio – Nielsen – Ojala – Sääskahti 2013 s. 23.

¹⁴⁷ Näin esim. Kallio – Nielsen – Ojala – Sääskahti 2013 s.237 ja Juanto – Saukko 2012 s. 90.

¹⁴⁸ Suorto 2012 s. 236. Katson myös, että yhtiöitettäessä arvonlisäverolain ulkopuolista, toisin sanoen elinkeinotoiminnan käsitteen ulkopuolista toimintaa olisi käyttöomaisuuden luovutus AVL 6. §:n 3 momentin sanamuodon nojalla aina verollista kun kunta on ollut oikeutettu kuntapalautukseen. Kiteytetysti voidaan katsoa, että AVL 19 a §:n ulkopuolisissa yritysjärjestelyissä on sovellettava yleisiä myynnin säännöksiä, eli on tarkasteltava olisiko transaktio arvonlisäverollinen myynti AVL:n kyseiseen myyntiin muutoin soveltuvien säännösten mukaan. Ks. Sainio 2011 s. 150.

Vaihto-omaisuuden osalta ei ole kysymystä sääntelevää normia. Kysymystä ei myöskään ole ratkaistu oikeuskäytännössä eikä pohdittu oikeuskirjallisuudessa. Näin ollen on tukeuduttava olemassa oleviin normeihin ja arvonnisävero-oikeuden yleisiin oppeihin. Ensinnäkin on tarkastettava onko kyseinen toiminta ollut lainkaan AVL 1 §:n § momentin 1 kohdan tarkoittamaa liiketoimintaa. Mikäli vastaus on kielteinen, ei ole lakiin nojautuvaa perustetta pitää myyntiä verollisena. Mikäli toiminta on AVL 1 §:n 1momentin 1 kohdan mukaista liiketoimintaa olisi Suorton ja Sainion näkemysten nojalla myyntiä pidettävä verollisena.¹⁴⁹ Toisaalta voisi myös pohtia sitä, että vaikka itse toiminta olisi liiketoimintaa, voitaisiinko yhtiöittämisen yhteydessä tapahtunut myynti katsoa olevan liiketoiminnan ulkopuolista toimintaa. Vastaus lienee kielteinen, koska arvonnisäveron systematiikka ja veron kertaantumisen estäminen edellyttää, että kaikki hankinnat joista vero on vähennetty, myydään verollisesti tai maksetaan oman käytön veroa.¹⁵⁰ Kun luovutus on verollinen, on ostajalla vähennysoikeus, vähennysoikeuden yleisten edellytysten täytyessä.¹⁵¹ Saatua palautusta ei kuitenkaan tarvitse oikaista niin että palautettava määrä maksettaisiin takaisin ja tehtäisiin vastaava vähennys.¹⁵² Asiasta ei kuitenkaan ole normistoa. Jos vaihto-omaisuuden hankinnan ja yhtiöittämisen välillä kulunut aika on lyhyt, voisi korjauskirjauksen katsoa olevan perusteltu. Taloudellisesti asialla ei ole merkitystä kun sekä vähennys että palautus, johtaa arvonnisäverotaakasta vapautumiseen.¹⁵³

Kuntapalautukseen oikeuttavaa toimintaa yhtiöittäessä on otettava huomioon kuntapalautuksen saamisen edellytykset. Tilanne aktualisoituu esimerkiksi AVL 40 §:n mukaisten koulutuspalvelujen yhtiöittämistilanteessa.¹⁵⁴ Koulutuspalvelulla tarkoitetaan yleissivistävää ja ammatillista koulutusta, korkeakouluopetusta sekä taiteen perusopetusta, jota lain nojalla järjestetään tai jota lain nojalla avustetaan valtion varoin (AVL 40 §). Koulutustoimen harjoittajan koulutuksensaajalle luovuttamat koulutuksen yhteydessä koulutukseen tavanomaisesti liittyvät palvelut ja tavarat ovat myös verovapaita (AVL 39.2 §).

¹⁴⁹ Suorto 2012 s. 236 ja Sainio 2011 s. 150.

¹⁵⁰ Ks. Kallio – Nielsen – Ojala – Sääskilahti 2013 s. 534 ja 551. Oman käytön veroa maksetaan kun tavara otetaan yksityiseen kulutukseen, luovutetaan vastikkeetta tai siirretään tai muulla tavalla ottaa tavaran muuhun kuin 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön (AVL 21 §). Tavarantoimituksella tai muulla ottamisella muuhun kuin AVL 10 luvun mukaiseen käyttöön tarkoitetaan yhteisön sisällä tapahtuvia siirtoja. Ks. Juanto – Sauko 2012 s. 59. Yhtiöittäessä hyödykkeet siirtyvät yhteisöstä toiseen. Näin ollen oman käytön verotus ei voisi tässä tilanteessa soveltua.

¹⁵¹ Sainio 2011 s. 150.

¹⁵² Ks. Pipatti – Tarkiainen 2005 s. 234.

¹⁵³ Käsittely saattaa kuitenkin vaikuttaa kunnan osuuteen valtiontuista, ks. Tuononen, Verotus 2008 s. 194-195.

¹⁵⁴ Kuntapalautukseen oikeuttavat koulutuspalvelut jäävät todennäköisimmin yhtiöittämisvelvollisuuden ulkopuolelle kuntalain 2 a §:n 2 momentin 4 kohdan nojalla. Koulutuspalveluiden yhtiöittämiset ovat kuitenkin ajankohtaisia muista syistä johtuvista uudelleenjärjestelyjen tarpeesta ja katson siksi asian käsittelyn olevan tarpeen.

Verottomuus edellyttää, että hyödykkeet luovutetaan koulutuksen saajalle.¹⁵⁵ Yhtiöittämisen yhteydessä tapahtuvassa luovutuksessa ei voida katsoa olevan kyse AVL 39 ja 40 §:n mukaisesta koulutuspalvelun myynnistä tai tavaroiden luovutuksesta verottoman koulutuspalvelun yhteydessä koulutuspalvelun saajalle. Oppilaitoksessa koulutuksensaajalle tapahtuvasta ravintola- tai ateriapalvelusta ei suoriteta veroa, kun palvelu tapahtuu koulutuksen yhteydessä ja palvelu liittyy tavanomaisesti koulutukseen (AVL 39.3 §). Ravintola- ja ateriapalvelut ovat verottomia riippumatta siitä toimiiko myyjänä koulutuksen antaja vai jokin muu taho.¹⁵⁶ Yhtiöittäessä kunnan tarjoamia koulutuspalveluja, koulutuspalveluihin liittyvät tavarat, palvelut ja ateriapalvelut luovutetaan toiminnan jatkajalle. Näillä perusteluilla voidaan katsoa, että luovutus on tavanomainen AVL:n mukainen verollinen myynti.

Ostajalla ei ole vähennysoikeutta, elleivät hyödykkeet tule verolliseen käyttöön.¹⁵⁷ Yhtiöittäessä verotonta toimintaa, yleensä toimintaa myös jatketaan yhtiössä verottomana. Sosiaalihuollon palveluiden verottomuus edellyttää yksityisestä sosiaalihuollon palvelusta annetun lain (922/2011) 7 §:n mukaista lupaa tai 11 §:n mukaista ilmoitusta. Toiminta on arvonlisäverollista, mikäli toimintaa harjoitetaan ilman em. lupaa tai ilmoitusta.¹⁵⁸ Sosiaalihuollon palveluita, esimerkiksi ruokapalveluita voidaan siirtää yhtiöön, jolla ei ole yksityistä sosiaalihuollon palveluista annetun lain mukaista lupaa tai ilmoitusta. Tällöin yhtiön myyjä ei luokitella sosiaalihuolloksi ja ovat näin ollen verollisia. Tällöin herää kysymys voisiko AVL 19 a § soveltua yhtiöittämiseen. Koska vähennys ja palautus rinnastetaan AVL 133 §:n § 1 momentissa toisiinsa, ei AVL 19 a §:n soveltamiselle liene systemaattista estettä. Toisaalta olisi selkeämpää, mikäli myynti olisi verollinen ja yhtiöllä olisi normaali vähennysoikeus tai että palautus oikaistaisiin vähennykseksi ja AVL 19 a §:ää voitaisiin soveltaa.

¹⁵⁵ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääsکیلاhti 2013 s. 251.

¹⁵⁶ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääsکیلاhti 2013 s. 252.

¹⁵⁷ Tällaisessa järjestelyssä on myyty verollisena hyödykkeitä, joista on tehty AVL 130 §:n mukainen kuntapalautus AVL 10 luvun mukaisen vähennyksen sijaan. Takautuvien oikaisukirjausten tekeminen palautettavien ja vähennettävien verotilien välillä on katsottu epätarkoituksenmukaiseksi. Ks. Pipatti – Tarkiainen 2005 s. 234.

¹⁵⁸ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääsکیلاhti 2013 s. 247-249. Ks. myös KHO:n ratkaisu 10.3.1997 T 554. Ratkaisussa yhtiö harjoitti liiketoiminnan muodossa ateriapalvelutoimintaa muun ohella kuntien ja yksityisten yhteisöjen ylläpitämässä sosiaalihuollon toimintayksiköissä. Yhtiö veloitti ateriapalvelut sosiaalihuollon toimintayksikön ylläpitäjältä. Yhtiö ei itse ylläpitänyt kysymyksessä olevia sosiaalihuollon toimintayksiköitä vaan tuotti yksityisenä alihankkijana osan kunnan ja yksityisten yhteisöjen omistamissa ja ylläpitämässä sosiaalihuollon toimintayksiköissä järjestettävästä sosiaalihuollon palvelutoiminnasta. Yhtiötä ei pidetty arvonlisäverolain 38 §:ssä tarkoitettuna sosiaaliviranomaisten valvomana muuna sosiaalihuollon palvelun tuottajana, eikä sen alihankkijana tuottamaa ateriapalvelua lain 37 ja 38 §:ssä tarkoitettuna verottomana sosiaalihuollon palveluna vaan lain 17 §:ssä tarkoitettuna verollisena palveluna, josta yhtiö palvelun myyjänä oli lain 1 §:n 1 momentin 1 kohdan, 2 §:n 1 momentin ja 18 §:n 2 momentin nojalla velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa.

Opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain (1705/2009) 32 §:n 2 momentin mukaan yksityisen ammattikorkeakoulun ylläpitäjän ja yksityisen ammatillisen koulutuksen järjestäjän vuosittain valtioneuvoston asetuksella määrättyä yksikköhintaa voidaan hakemuksesta korottaa kunnan tai kuntayhtymän laissa määritellyn opetustoimintaan yksityiselle yhteisölle tai säätiölle luovuttaman kiinteistön ja käyttöomaisuuden osalta siten, että korotus kerrottuna rahoituksen määräämisessä käytettävällä opiskelijamäärällä vastaa enintään edellä mainittuun tarkoitukseen tapahtuvien luovutusten johdosta suoritettavien arvonlisäverojen määrää. Säännöksen mukaan yhtiöittämisestä johtuva verorasitus korvattaisiin ainoastaan kiinteistöjen ja käyttöomaisuuden osalta. Näin ollen valtio korvaisi osan siitä arvonlisäverorasituksesta, minkä yhtiöittäminen aiheuttaa tietyille koulutuspalveluille.

4.4. AVL 130 a §:n mukaiseen laskennalliseen palautukseen oikeuttavan toiminnan yhtiöittäminen

Edellisessä aluvussa esitetty ongelma ilmenee myös yhtiöittäessä AVL 130 a §:n mukaiseen laskennalliseen palautukseen oikeuttavia AVL 34 §:n mukaisia terveyden- ja sairaanhoitopalveluja sekä 37 §:n mukaisia sosiaalihuollon palveluja. Terveyden- ja sairaanhoidon sekä sosiaalihuollon palveluita yhtiöitettäessä on tehtävä ero AVL 130 a §:ssä tarkoitettujen hyödykkeiden ja muiden toiminnassa käytettävien hyödykkeiden välillä. Terveyden- ja sairaanhoitoa sekä sosiaalipalveluita varten tehdään myös hankintoja, joihin sovelletaan AVL 130 §:ää, esimerkiksi kalustehankinnat. Kunnan yhtiöittäessä terveyden- ja sairaanhoitopalveluja sekä sosiaalihuollon palveluja tämä tarkoittaa, että toiminta, josta on saatu AVL 130 a §:n mukainen laskennallinen palautus siirretään yhtiölle, jolla ei ole vastaavaa palautusoikeutta. Yhtiölle siirretään lisäksi hyödykkeitä, joista on saatu AVL 130 §:n mukainen kuntapalautus.

AVL:n 13–22 luvun säännöksiä vähennettävästä verosta ja verovelvollisesta, sovelletaan myös 130 a §:ssä tarkoitettuun palautettavaan veroon ja palautukseen oikeutettuun (AVL 133.6 §). Säännös eroaa merkittäväällä tavalla AVL 133 §:n 1 momentista, jonka mukaan vähennykseen oikeuttavasta käytöstä ja vähennettävästä verosta, sovelletaan myös 130 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttavaan käyttöön ja palautettavaan veroon, kun taas AVL 130 a §:n mukaisiin laskennallisiin palautuksiin sovelletaan ainoastaan vähennettävään veroon liittyviä menettelysäännöksiä. AVL 130 a §:n mukainen laskennallinen palautus jää myös AVL 6 §:n 3 momentin ja 61 §:n soveltamisalojen ulkopuolelle. AVL 6 §:n 3 momentin kohdalla tämä vaikuttaa luonnolliselta jo pelkästään siitä syystä, että AVL 130 a §:n viittaukset AVL 34 §:ään, 36 §:n 1 momentin 1-4 kohtiin sekä 37 §:ään koskevat palvelun

saajille luovutettavia tuotteita, eli ei lainkaan käyttöomaisuutta. AVL 19 a §:n edellytykset eivät siten täyty yhtiöittäessä AVL 130 a §:ssä tarkoitettua toimintaa, koska luovutuksensaaja ei käytä hyödykkeitä vähennykseen tai 130 §:n mukaiseen palautukseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

Veroa ei suoriteta terveyden- ja sairaanhoitopalvelun myynnistä. Hoitotoimen harjoittajan hoidon yhteydessä hoitoon tavanomaisesti liittyvät palvelut ja tavarat ovat verottomia. (AVL 34 §). AVL 36 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaan yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa tarkoitettu AVL 36 §:n 2 momentissa tarkoitettu lain nojalla annetun oikeuden tai rekisteröinnin perustella toimintaa harjoittavien terveydenhuollon ammattihenkilöiden tässä toiminnassaan toisilleen luovuttamat terveyden- ja sairaanhoidossa välittömästi käytettävät tavarat ja palvelut ovat vapautettuja arvonlisäverosta. Säännöstä ei sovelleta kuntiin.¹⁵⁹ Myös sosiaalihuoltona tapahtuva palvelujen ja tavaroiden myynti on verotonta (AVL 37 §). Laskennallisen palautuksen kohtelua yhtiöittämisessä ei ole säännelty arvonlisäverolaissa, eikä kysymykseen löydy ratkaisua oikeuskäytännöstä taikka oikeuskirjallisuudesta.

Yhtiöittämisprosessissa kyseisten tavaroiden ja palveluiden luovuttaminen toiminnan jatkajalle ei tapahdu ”hoidon yhteydessä” tai ”sosiaalihuoltona tapahtuvana”. Terveydenhuolto on verotonta riippumatta ketä hoidosta laskutetaan.¹⁶⁰ Yhtiöittäessä toimintaa on pohdittava missä tilanteissa AVL 130 a §:n mukaiseen laskennalliseen palautukseen oikeuttaneet hyödykkeet ylipäänsä siirtyvät. Äidinmaidon, ihmisveren, ihmiselinten ja ihmiskudosten myynnit ovat verottomia (AVL 36 § 4 kohta). Arvonlisäverolaki ei edellytä, että myynti tapahtuisi tiettyjen osapuolten välillä tai tietyissä olosuhteissa kuten että tavarat ja palvelut luovutettaisiin terveyden- tai sairaanhoitoyhteydessä.¹⁶¹ Näiden tavaroiden luovutukset katsotaan siten aina arvonlisäverottomiksi. Kunta saa siten aina näistä tavaroista laskennallisen palautuksen (AVL 130 a.1,1 §). Näin ollen AVL 36 §:n 4 kohdan mukaisten tavaroiden luovutus toimintaa jatkavalle yhtiölle olisi arvonlisäverotonta myös yhtiöittämisessä tapahtuvan luovutuksen yhteydessä. Oikean tulkinnan löytäminen on vaikeampaa muiden AVL 130 a §:n soveltamisalan piiriin kuuluvien

¹⁵⁹ KHO: 2000 T 2779. Tapauksessa kunnan oli suoritettava arvonlisäveroa hammashoitovälineiden ja –tarvikkeiden vuokrauksesta yksityisille hammaslääkäreille. Lain nojalla verottomaksi on säädetty ainoastaan välittömästi terveyden- ja sairaanhoidossa käytettävät tavarat ja palvelut, jotka yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa tarkoitettu terveydenhuollon palvelujen antaja tai 35 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu terveydenhuollon ammattihenkilö tässä toiminnassaan luovuttaa toiselle terveydenhuollon palvelujen antajalle tai terveydenhuollon ammattihenkilölle. Myyjän on oltava yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa tarkoitettu terveydenhuollon palvelujen antaja eli palvelun tuottaja, itsenäinen ammatinharjoittaja tai työnantaja, joka järjestää itse työterveyshuoltolain (743/1978) 2 §:ssä tarkoitettut työterveyshuoltopalvelut.

¹⁶⁰ Juanto – Saukko 2012 s. 90.

¹⁶¹ Vastaavia edellytyksiä ei voida myöskään johtaa arvonlisäverodirektiivistä. Ks. arvonlisäverodirektiivi 77/388/EY.

hyödykkeiden kanssa. Terveysthuollon osalta voitaisiin katsoa, että myynti olisi veroton, koska terveydenhuoltopalveluiden verottomuudelle ei ole edellytyksiä esimerkiksi maksajan suhteen. Terveysthuoltopalvelua ei voida myöskään fyysisesti suorittaa muulle kuin sille ihmiselle, joka hoitoa saa. Mikäli kunta sopii ulkopuolisen palvelutuottajan kanssa palvelusopimuksen siirtämisestä, jossa hoito- tai sosiaalityön suoritukset niihin liittyvien tavaroineen ja palveluineen siirretään yhtiölle, voitaisiin myös katsoa, ettei myyntiä ole missään vaiheessa tapahtunut kunnalta yhtiölle, vaan että sopimus kunnan kanssa on sovittu päätymään tietynä ajankohtana ja yhtiön kanssa on solmittu uusi sopimus. Palvelua tai sen yhteydessä luovutettavaa tavaraa ei voi pitää varastossa kuten AVL 36 §:n 4 kohdan mukaisia tavaroita tai niitä hyödykkeitä, joista saadaan AVL 130 §:n mukainen palautus.

4.5. Kiinteistöjen kohtelu arvonlisäverotuksessa

4.5.1. Kiinteistöjen vuokraaminen

Kiinteistön käyttöoikeuden luovutus, esimerkiksi vuokraus on pääsääntöisesti arvonlisäverotonta (AVL 27 §). Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta on mahdollista hakeutua vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi. Tämä edellyttää kuitenkin, että kiinteistöä käytetään arvonlisäverolliseen toimintaan. Mikäli käyttöoikeuden haltija luovuttaa käyttöoikeuden edelleen, on ketjun jokaisen osapuolen hakeuduttava arvonlisäverovelvolliseksi kyseisen kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta (AVL 30.1-2 §). Vuokranantajan osalta riittää, että loppukäyttäjä harjoittaa sellaista toimintaa, joka oikeuttaa ainakin osittaiseen vähennys- tai palautusoikeuteen.¹⁶² Verovelvollinen vuokralainen voi vähentää veron siltä osin kun se kohdistuu kiinteistössä tai huoneistossa harjoitettuun verolliseen toimintaan.¹⁶³ Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajalla on vastaavasti oikeus vähentää kiinteistöä varten hankittuihin hyödykkeisiin sisältyvä vero.¹⁶⁴ Palautukseen oikeuttava käyttö rinnastetaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön (AVL 133.1 §). Näin ollen esimerkiksi kunnallisen liikelaitoksen harjoittama koulutus, terveyden-, sairaanhoidon ja sosiaalihuollon palveluita käsitellään samoin kuin arvonlisäverollista toimintaa.¹⁶⁵ Kun toiminta siirtyy yksityiselle yhtiölle, toimintaa ei enää voida rinnastaa verolliseen toimintaan ja näin ollen mahdollisuus verolliseen vuokraamiseen päättyy.

¹⁶² Kallio – Nielsen – Olaja – Sääsilahti 2013 s. 211 ja Verohallinto: Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen.

¹⁶³ Juanto – Saukko 2012 s. 78.

¹⁶⁴ Juanto – Saukko 2012 s. 76.

¹⁶⁵ Kallio – Korpelainen – Nielsen 2008 s. 39.

Ruokailupalveluiden osalta on tavallista että esimerkiksi kouluruokalan yhteydessä on myös henkilöstöruokala tai vanhustenhuoltoyksikön yhteydessä toimiva ruokala toimii samalla henkilöstöruokalana ja on avoin myös kaikille ulkopuolisille. Tällöin myydään verottoman koulutuksen tai verottoman sosiaalipalvelun lisäksi verollisia hyödykkeitä. Valtiontukinäkökulmasta voitaisiin katsoa, että tällaisten palveluiden osalta yhtiön on maksettava vuokraa kunnan laitteiden käyttämisestä tai tiloissa toimimisesta. Kun toiminta on osittain verollista, on verollisen vuokraamisen edellyttämä ”ketju” ehjä kun loppukäyttäjä voi vähentää veron ainakin osittain.¹⁶⁶

4.5.2. Kiinteistöinvestoinnit

Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvän rakentamispalvelun ostamista tai itse suorittamista. Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan myös sellaisen kiinteistön hankkimista, jonka luovutukseen on sovellettu AVL 31 §:n 1 momentin 1 kohdan tai 33 §:ää (AVL 119 §).

Kiinteistöinvestoinnin tarkistaminen edellyttää, että elinkeinonharjoittaja on suorittanut kiinteistöinvestoinnin liiketoimintaa varten tai että kiinteistöinvestointi on kunnan suorittama. Kiinteistöinvestointia koskevaan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan, jos kiinteistöinvestointi on suoritettu ainakin osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen ja vähennykseen oikeuttavan käytön osuus laskee tai kasvaa suhteessa alkuperäiseen käyttötarkoitukseen tai jos verovelvollisuus päättyy. Tarkistus suoritetaan myös jos kiinteistö poistetaan liikeomaisuudesta ottamalla kiinteistö pysyvästi muuhun kuin liiketoiminnan käyttöön tai kun kiinteistö luovutetaan, jos kiinteistöinvestointi on näissä tapauksissa suoritettu ainakin osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, eikä luovutuksen osalta AVL 121 e–121 g §:ssä toisin säädetä (AVL 120 §). Tarkistamistilanteet soveltuvat myös kiinteistön käyttöoikeuden haltijan kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennykseen. Kiinteistön käyttöoikeuden haltija tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä verovelvollisuuden päättyessä myös silloin, kun käyttöoikeus päättyy jos käyttöoikeuden haltija saa teettämästään perusparannuksesta korvauksen (AVL 121 §).

Kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen tarkistamisoikeuden ja –velvollisuuden edellytyksenä on, että kiinteistön käyttötarkoitus

¹⁶⁶ Ks. oikeudesta hakeutua verolliseksi kiinteistöjen vuokraamisesta Kallio – Nielsen – Olaja – Sääsilahti 2013 s. 211.

muuttuu tai kiinteistö luovutetaan AVL 120 tai 121 §:ssä tarkoitetulla tavalla tarkistuskauden aikana. Tarkistuskausi on kymmenen vuotta sen kalenterivuoden alusta, jonka aikana uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut tai, jos kiinteistö on luovutettu 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tai 33 §:ssä tarkoitetulla tavalla rakentamispalvelun valmistumisen jälkeen, kiinteistö on vastaanotettu. Tarkistuskauteen ei kuitenkaan lueta rakentamispalvelun valmistumista tai kiinteistön vastaanottamista edeltävää kalenterivuoden osaa (AVL 121 a §). Tarkistuskauden päättymisen jälkeiset muutokset käyttötarkoituksessa eivät aiheuta arvonlisäveroseuraamuksia. Jokaista uudisrakentamis- ja perusparannustyötä pidetään itsenäisenä kiinteistöinvestointina ja niille määritellään oma tarkistuskautensa. Mikäli kiinteistö otetaan myöhemmin tarkistuskauden aikana arvonlisäverolliseen käyttöön, on kertatarkistusta oikaistava (AVL 121 j §). Samaa mahdollisuutta ei ole, mikäli kiinteistö olisi kokonaan poistettu liikeomaisuudesta.¹⁶⁷

Yllä selostettu tarkistusmenettely soveltuu AVL 120 §:n mukaisesti lähes kaikkiin kunnan tekemiin kiinteistöinvestointeihin. Poikkeuksena on ainoastaan yleisten vähennysrajoitusten (AVL 114 ja 114 a §) sekä verottomaan kiinteistöjen vuokraustoimintaan liittyviin hankintoihin sisältyvä vero.¹⁶⁸ AVL 19 a §:n mukaiset yritysjärjestelyt eivät aiheuta vähennyksen tarkistamista, vaan tarkistusoikeus- ja velvollisuus siirtyy toiminnan jatkajalle. Muissa tapauksissa sovelletaan AVL 11 luvun säännöksiä tarkistusoikeuden ja – velvollisuuden siirrosta.¹⁶⁹ Luovuttaja ja luovutuksensaaja voivat tällöin sopia luovuttajan tekemästä kertatarkistuksesta tai tarkistusoikeuden siirrosta (121 e §). Tarkistusoikeuden ja - velvollisuuden siirtyessä luovutuksensaajalle, joka ei ole luovutusajankohtana merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, luovuttaja suorittaa luovutuksen yhteydessä tarkistamisen yhdellä kertaa koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta luovutuksensaajan asemesta. Kiinteistön katsotaan tällöin olevan jäljellä olevan tarkistuskauden ajan kokonaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä (AVL 121.3 h §).

Tämä merkitsee kunnan yhtiöittäessä kuntapalautukseen oikeuttanutta toimintaa harjoittavaa liikelaitostaan, että kunnan on tarkistettava kiinteistöinvestointien arvonlisävero jäljellä olevalta tarkistuskaudelta. Tämä tapahtuu riippumatta siitä jätetäänkö kiinteistöt kunnan omistukseen ja vuokrataan yhtiölle vai siirretäänkö kiinteistöjen omistus yhtiöittämisen myötä

¹⁶⁷ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääskilahti 2013 s. 651.

¹⁶⁸ Kallio – Korpelainen – Nielsen 2008 s. 157.

¹⁶⁹ Sainio 2011 s. 215.

toimintaa jatkavalle yhtiölle.¹⁷⁰ Verollista toimintaa yhtiöittäessä sovellettaneen säännöksiä samalla tavoin kuin yksityistenkin verollisten toimintojen osalta.

Sitä vastoin verokohtelu on epäselvää tilanteessa, jossa kunta ei varsinaisesti luovuttaisi käyttö- tai omistusoikeutta perustetulle yhtiölle, vaan tilat jäisivät kunnan käyttöön ja kunta ostaisi toimialaansa kuuluvia palveluja perustamaltaan yhtiöltä ja nämä palvelut suoritettaisiin kunnan omistamassa kiinteistössä. Voisi ajatella, että kunta ei perustaisi esimerkiksi terveydenhoitopalveluja myyvää osakeyhtiötä vaan henkilöstö- ja asiantuntija- ja johtamispalveluja myyvän osakeyhtiön, joka myisi kunnalle esimerkiksi hoivatyöntekijöiden, sairaanhoitajien ja lääkäreiden työpanoksia ja näiden työpanosten ohjaus- ja johtamispalveluja. Kunta ostaisi palvelut ja palvelut suoritettaisiin kunnan omistamassa kiinteistössä. Mikäli käyttöoikeutta ei ole luovutettu, ei ole perustetta kiinteistöinvestointien arvonnäköveron tarkistamiselle. Näin ollen katsottaisiin, että kiinteistö olisi kunnan käytössä ja hallinnassa. Kunta tuottaa kiinteistöllä terveydenhoitopalveluja ostetulla vuokratyövoimalla.¹⁷¹

Voidaan myös kyseenalaistaa onko edellä mainittu järjestely tosiasiallisesti täyttänyt kuntalain 2 a §:n mukaisen yhtiöittämisvelvollisuuden. Kysymystä käsiteltävää oikeuskäytäntöä tai oikeustieteellisiä kannanottoja ei ole. Siksi ennakkoratkaisun hakeminen on tarpeen veroseuraamusten selvittämiseksi.

5. Varainsiirtoverotus

5.1. Yleistä varainsiirtoverotuksesta yhtiöittämisilanteissa

Varainsiirtoveroa on suoritettava kiinteistön luovutuksesta osakeyhtiöön tai muuhun yhteisöön osaketta tai osuutta vastaan taikka muuna pääoman sijoituksena (VSVL 4.4 §). Kiinteistön luovutuksen yhteydessä saatetaan luovuttaa myös irtainta omaisuutta. Vero lasketaan vastikkeesta kokonaisuudessaan, ellei luovutuskirjassa ole eritelty vastikkeen jakautuminen kiinteään ja irtaimen omaisuuteen (VSVL 6.3 §). Varainsiirtoverovelvollisuus koskee myös kiinteistöä pysyvästi palvelevien rakennusten ja rakennelmien ja maakaaren 14 luvun 2 §:n mukaisten kirjaamiskelpoisten vuokraoikeuksien siirtoa (VSVL 5.1,2-3). Jos kiinteistöön kohdistuvat liittymät, kuten sähkö-, viemäri- ja kaukolämpöliittymät siirtyvät

¹⁷⁰ Kallio – Korpelainen – Nielsen 2008 s. 157-158.

¹⁷¹ Terveydenhuollon henkilöstön vuokraustoimintaa on pidetty AVL 34 §:n mukaisena verottomana terveydenhuoltopalveluna ratkaisussa KHO 2013:39. Ratkaisussa yhtiö osti terveydenhuollon henkilöstövuokrauspalveluita ja myi kokoanisipalvelun kunnalle. Ratkaisua perusteltiin mm. EUT:n ratkaisulla C-79/09, jossa vedottiin palvelun läheiseen liityntään verottomaan terveystalouteen. Vrt. ratkaisu KHO: 2004:42, jonka mukaan kun palvelu myydään kunnalle eikä suoraan potilaille on katsottu verolliseksi.

kiinteistön luovutuksen yhteydessä edelleen kiinteistön ostajalle, liittymiä voidaan pitää irtaimena omaisuutena vain, jos liittymismaksut ovat palautuskelpoisia, koska ainoastaan tällöin niillä voidaan katsoa olevan oikeudellisesti ja taloudellisesti itsenäistä arvoa.¹⁷² Varainsiirtoveron palautussäännös EVL 52 d §:n mukaisissa liiketoimintasiirroissa ilmenee VSVL 43 §:stä. Säännöksen mukaan verohallinto palauttaa maksetun varainsiirtoveron tai voi päättää, ettei veroa ole suoritettava jos liiketoimintasiirrosta siirtyvään toimintaan kuuluva kiinteistö tai arvopaperi on luovutettu toimintaa jatkamaan perustetulle yhteisölle (VSVL 43 §). Luovutuksensaaja on liiketoimintakaupassa varainsiirtoverovelvollinen kiinteistöistä ja arvopapereista VSVL 4 §:n 4 momentin nojalla.¹⁷³

Varainsiirtoveron perusteeseen luettavaan kauppahintaan on sisällytettävä mahdollinen arvonlisäveron osuus. Tämä tarkoittaa, että jos kiinteistön luovuttaja maksaa rakentamispalvelun oman käytön veroa AVL 33 §:n perusteella, on varainsiirtoveroa laskettaessa kiinteistön arvoon luettava mukaan arvonlisäveron osuus.¹⁷⁴ Jos luovuttaja tekee kiinteistöinvestoinnin kertatarkistuksen AVL 121 h §:n 3 momentin mukaisesti, tulee varainsiirtovero laskea kauppahinnasta, johon sisältyy tarkistettavan arvonlisäveron määrä.¹⁷⁵ Myös apportin osalta on varainsiirtoveron määrää laskettaessa luettava myös mahdollinen AVL 121 h.3 §:n mukaisen kertatarkistuksen arvonlisäveron määrä.¹⁷⁶

Kunnallisten vuokra-asuntojen omistusjärjestelyissä verohallinto palauttaa maksetun varainsiirtoveron tai voi päättää ettei veroa ole suoritettava jos kunta tai sen omistama yhtiö vuosina 2013–2016 luovuttaa omistamansa vuokratalokiinteistön, asumisoikeustalokiinteistön tai vuokratalo- tai asumisoikeustaloyhtiön osakkeet yhden tai useamman kunnan omistamalle osakeyhtiölle tai sen omistamalle yhtiölle ja saa vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön osakkeita (VSV 43 a.1 §). Verovapauden edellytyksenä on, että kunta tai useampi kunta yhdessä omistaa suoraan tai välillisesti vähintään 90 prosenttia siirrettävästä kiinteistöstä tai osakkeesta. Hakemus veron palauttamiseksi on tehtävä vuoden kuluessa veron suorittamisesta ja siihen on liitettävä Valtiokonttorin antama todistus siitä, että luovutus koskee 3 momentissa

¹⁷² Varainsiirtoverotuksen yhtenäistämishoje 520/415/2010 Oulun lääninoikeus 20.5.1997/220. Samoin Kuopion lääninoikeus 17.11.1998/1101 (ei julk.). Ks. myös KKO 2000:25 jossa sähköliittymää ei pidetty kiinteistöön tarpeistoon kuuluvana.

¹⁷³ Vesterinen 2006 s. 49.

¹⁷⁴ Sainio 2011 s. 222-223. Puroinen tuo esiin myös asuinhuoneistot, jotka voivat olla myyjän arvonlisäverollista vaihto-omaisuutta. Myös tällöin varainsiirtoveron perusteeseen luetaan arvonlisäveron määrä. Ks. Puroinen 2007 s. 79.

¹⁷⁵ KHO: 21.8.2001 T 1900. Tapauksessa rakennuksen myyjä oli AVL 33 §:n mukaan velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa rakennuksen uudisrakentamiseen ja perusparantamiseen liittyvien rakentamispalveluiden omaan käyttöön ottamisen perusteella. Ostaja sitoutui maksamaan myyjälle kauppahinnan lisäksi em. arvonlisäveron määrän. Tapauksen on katsottu olevan myös nykyisen AVL:n mukainen. Ks. Sainio 2011 s. 223.

¹⁷⁶ Sainio 2011 s. 223.

tarkoitettua kohdetta (VSVL 43 a § 2 ja 4 mom.). VSVL 43 a §:n 3 momentissa tarkoitettuja kohteita ovat mm. tietyt arava- ja korkotukiasunnot. Verovapaus koskee myös tilanteita, joissa kunta, kuntayhtymä tai yksityinen yhteisö tai säätiö vuosina 2013–2016 luovuttaa omistamansa kiinteistön ammattikorkeakoululaissa säädetyn toimiluvan ja ammatillisesta koulutuksesta annetussa laissa sekä ammatillisesta aikuiskoulutuksesta annetussa laissa säädetyn järjestämisluvan mukaista toimintaa harjoittavalle yhdistykselle, säätiölle taikka yksityiselle osakeyhtiölle (VSVL 43 c.1 §).

Varainsiirtoveroa ei suoriteta yhtiötä perustettaessa saaduista osakkeista.¹⁷⁷ Myöskään tehtäessä liiketoimintasiirto olemassa olevaan yhtiöön ja kun vastikkeena saadaan vastaanottavan yhtiön uusia, liikkeeseen laskemia osakkeita on luovutus verovapaa. Mikäli vastikkeena saadaan yhtiön hallussa olevia omia osakkeita, on osakkeista suoritettava varainsiirtoveroa.¹⁷⁸

5.2. Kuntalain (626/2013) voimaantulosäännön mukainen vapautus varainsiirtoverosta

Kuntalain (626/2013) voimaantulosäännöksen mukaan kunnan tai kuntayhtymän luovuttaessa viimeistään vuoden 2014 loppuun mennessä kuntalain 2 a §:ssä tarkoitettun yhtiöittämisvelvollisuuden täyttämiseksi yhden tai useamman kunnan tai kuntayhtymän omistamalle *osakeyhtiölle* omistamansa kiinteistön, joka on ennen lain voimaantuloa pääasiallisesti ollut välittömästi kunnan kilpailutilanteessa markkinoilla hoidettavan tehtävän käytössä ja tulee tuollaiseen käyttöön luovutuksen jälkeen sekä kunta saa vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön osakkeita, verovirasto palauttaa suoritettua varainsiirtoveron hakemuksesta tai määrää ettei veroa ole suoritettava. Verovapaus koskee myös yhtiöitettävän toiminnan käyttöomaisuuteen kuuluvia arvopapereita sekä kunnan tai kuntayhtymän omistaman kiinteistön omistamista ja hallintaa harjoittavan yhtiön osakkeiden luovutusta vastaanottavan yhtiön osakkeita vastaan, jos kiinteistöt ovat kunnan kilpailutilanteessa markkinoilla hoidettavan tehtävän käytössä ja tulee tuollaiseen käyttöön luovutuksen jälkeen tai osakkeet oikeuttavat edellä tarkoitettussa käytössä olevan huoneiston hallintaan.

Kuntalain voimaantulosäännöksen (626/2013) mukaan verovapaus edellyttää, että hakemus veron palauttamiseksi on tehtävä vuoden kuluessa veron suorittamisesta. Hakemukseen on liitettävä asianomaisten kuntien antama selvitys luovutuksen liittymisestä tässä laissa säädettyyn toiminnan yhtiöittämisvelvollisuuteen sekä kiinteistön käytöstä ennen luovutusta

¹⁷⁷ Immonen – Ossa – Villa 2011 s. 21.

¹⁷⁸ Immonen – Ossa – Villa 2011 s. 59 ja Honkamäki – Pennanen 2010 s. 257.

ja sen jälkeen. Hakemukseen on lisäksi liitettävä kunnan tilintarkastajan lausunto. Vaikka kuntalain 2 a §:n yhtiöittämisvelvollisuus voidaan toteuttaa myös muuttamalla kunnallinen liikelaitos säätiöksi, yhdistykseksi tai osuuskunnaksi, koskee vapautus varainsiirtoverosta ainoastaan tilannetta, jossa kunnallinen liikelaitos muutetaan osakeyhtiöksi.¹⁷⁹

VSVL 43 a §:n sanamuoto rajoittaa sovellettavuuden kuntiin ja kunnan omistamiin osakeyhtiöihin, mutta ei edellytä että osakeyhtiö olisi *perustettu* jatkamaan toimintaa. VSVL 43 c § ei myöskään edellytä, että vastaanottava taho on nimenomaan perustettu jatkamaan toimintaa. VSVL 43 c §:n mukaan vastaanottaja voi olla myös yhdistys, säätiö tai yksityinen osakeyhtiö sen osakkeita vastaan. Kuntalain (626/2013) voimaantulosäännös edellyttää myös, että yhtiöittäminen tapahtuu kuntalain 2 a §:n yhtiöittämisvelvollisuuden täyttämiseksi. Tätä edellytystä ei ilmene VSVL 43 a ja 43 c §:stä. Kuntien on myös annettava selvitys verovapauden saamiseksi yhtiöittämisen perusteesta.¹⁸⁰

5.3. Varainsiirtoverolain 43 §:n ja kuntalain voimaantulosäännöksen 626/2013 soveltamisalojen rajat ja päällekkäisyydet

Varainsiirtoverolain 43 §:n tarkoittamaa verovapautta ei yhtiöittämisvelvollisuutta käsittelevän hallituksen esityksen mukaan sovelleta suoraan kunnan toiminnan yhtiöittämiseen.¹⁸¹ VSVL 43 §:n mukainen verovapaus edellyttää, että kiinteistö tai arvopaperi siirretään *elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 d §:n* tarkoittamissa tapauksissa toimintaa *jatkamaan perustetulle yhteisölle*. Kuntalain 2 a §:n yhtiöittämisvelvollisuuden toteuttamiseksi tapahtuvassa yhtiöittämisessä vapautus varainsiirtoverosta koskee sanamuotonsa mukaisesti myös tilanteita, joissa kiinteistö tai arvopaperi siirretään jo aiemmin toimintaa harjoittaneeseen yhtiöön. Kuntalain voimaantulosäännös on rajattu koskemaan siirtoja osakeyhtiöihin, mutta VSVL 43 §:n verovapaus koskee osakeyhtiöiden lisäksi kaikkia yhteisöjä. VSVL 43 § sitoo varainsiirtovapauden luovutuksiin, jotka täyttävät EVL 52 d §:n edellytykset. Kuntalain voimaantulosäännös edellyttää, että vastikkeena käytetään vastaanottavan yhtiön osakkeita. Hallituksen esityksessä on todettu voimaantulosäännöksen varainsiirtovapaussäännöksen koskevan apporttiluovutuksia ja vastaavan sisällöltään varainsiirtoverolain liiketoimintasiirtoa koskevia säännöksiä. Varainsiirtoverovapautus ei olisi siten EU-valtiontukisäännöksen

¹⁷⁹ HE 32/2013 s. 40.

¹⁸⁰ HE 32/2013 s. 40.

¹⁸¹ HE 32/2013 s. 40.

vastainen, vaan koskisi samankaltaisia muitakin toiminnan siirtoja.¹⁸² En näe, että VSVL 43 § ja kuntalain voimaantulosäännös vastaisivat tältä osin toisiaan, koska kohtelu on erilaista riippuen siitä onko vastaanottava yhteisö uusi osakeyhtiö tai osakeyhtiö ylipäänsä ja täyttyykö EVL 52 d §:n edellytykset edellä selostetun mukaisesti vai eivät.

VSVL 43 § ja EVL 52 d §:n sanamuodon mukaisella tulkinnalla ei liene estettä, ettei VSVL 43 §:ää voisi soveltaa myös kuntien yhtiöittäessä toimintaansa. Näkemystä tukee myös se, että kumotun leimaverolain vastaavaa 97 b §:ää on sovellettu osuuskunnan tekemään silloisen EVL 52 a §:n mukaiseen liiketoimintasiirtoon.¹⁸³ Vesterinen katsoo myös, että VSVL 43 § on sovellettavissa kunnallisen liikelaitoksen tekemään liiketoimintasiirtoon.¹⁸⁴ Vesterisen näkemystä tarkasteltaessa on kuitenkin otettava huomioon, että teos on vuodelta 2006, eli ennen HE 32/2013 antamista.

Rovaniemen hallinto-oikeuden päätöksessä 16.8.2011 11/0317/1 katsottiin, ettei kunnallinen liikelaitos, joka vuokrasi hallintokunnille peruspalvelutuotannossa olevia kiinteistöjä niihin liittyvine korjaus-, huolto- ja puhdistuspalveluineen harjoittanut elinkeinotoimintaa. Tästä syystä ei voitu soveltaa varainsiirtoverolain vapautussäännöksiä kun liikelaitos yhtiöitettiin liiketoimintasiirrolla. Toiminta katsottiin kunnan sellaiseksi peruspalvelutoiminnaksi tai muun julkisen tehtävän harjoittamisena, jonka ei voida katsoa olevan elinkeinotoimintaa. Tuloverolain mukaan verotetaan sellaista tuloa, joka ei ole elinkeinotoiminnan tai maatalouden tuloa.¹⁸⁵ KHO on päätöksellään 2012:24 vahvistanut tulkintalinjan, että EVL 52 d §:ää voidaan soveltaa myös TVL:n mukaisesti verotettavaan yhtiöön. Rovaniemen HaO:n päätös 16.8.2011 11/0317/1 sitoo VSVL 43 §:n sovellettavuuden EVL 52 d §:ään. Rovaniemen HaO:n päätöksessä 16.8.2011 11/0317/1 on pidetty elinkeinotoiminnan harjoittamattomuutta esteenä VSVL 43 §:n soveltamiselle. Kunnallisen liikelaitoksen toimintamuotoa ei itsessään ole pidetty esteenä VSVL 43 §:n soveltamiselle. Koska nykyisin myös TVL:n alaiseen toimintaan voidaan soveltaa EVL 52 d §:ää voitaisiin Rovaniemen HaO 16.8.2011 11/0317/1 valossa päätellä, että VSVL 43 § soveltuisi myös kunnallisen liikelaitoksen ollessa siirtävänä yhtiönä.

Edellä mainittu näkemys vapauttaisi varainsiirtoverovelvollisuudesta ne kunnallisten liikelaitosten yhtiöittämiset, jotka eivät perustu kuntalain 2 a §:ään, tapahtuvat siirtymäajan jälkeen tai joihin kuntalain (626/2013) siirtymäsäännöksen soveltamisedellytykset eivät täyty.

¹⁸² HE 32/2013 s. 40.

¹⁸³ Ks. KHO: 1995 B 589. Sekä kunta että osuuskunta ovat TVL 3 §:ssä mainittuja yhteisöjä, joihin voitiin soveltaa EVL 52 a §:n tarkoittamaa apporttia.

¹⁸⁴ Vesterinen 2006 s. 42

¹⁸⁵ Myrsky 2012 s. 209.

Tästä herää kysymys, onko yhtiöttämismuutoksen säädettyä haluttu muuttaa vallitsevaa oikeustilaa niin, ettei kunnallista liikelaitosta yhtiötettäessä liiketoimintasiirrolla enää voida soveltaa VSVL 43 §:ää, vai onko yhtiöttämismuutoksen säädettyä haluttu erityissääntelyin antaa määräajaksi sellainen vapautus varainsiirtoverosta, jota ei ennen ole ollut ja joka päättyy toiminnasta riippuen vuoden 2014 loppuun mennessä. Koska VSVL 43 §:n soveltumattomuuteen kunnan yhtiötettäessä toimintaansa kuntalain 2 a §:n yhtiöttämismuutoksen perusteella ei löydy tukea laista, en voi pitää perusteltuna tällaista hallituksen esityksessä esitettyä näkökantaa.¹⁸⁶

On otettava huomioon, että Rovaniemen hallinto-oikeuden päätöksessä 16.8.2011 11/0317/1 sovellettu neuvoston direktiivi 2009/133/EY sääntelee tuloverotusta, eikä näin ollen edellytä liiketoimintasiirtojen varainsiirtoverovapautta. Siten ei voida tehdä suoraa johtopäätöstä, että TVL:n mukaisesti verotettavat yhteisöt olisivat liiketoimintasiirrossa automaattisesti vapautettuja myös varainsiirtoverosta. Verohallinnon ohjeen mukaan VSVL 43 §:n mukainen varainsiirtoverovapaus edellyttää EVL 52 d §:n aineellisen soveltamisalan täyttymistä.¹⁸⁷ EVL:n aineellinen soveltamisala on elinkeinotoiminnan tuloksen laskeminen. EVL 52 d § koskee osakeyhtiöitä, mutta sovelletaan EVL 52 §:n mukaan myös kuntiin. Kunta on verovapaa henkilökohtaisesta tulosta ja omalta alueelta saamastaan elinkeinotulosta (TVL 21.4 §). Siten voitaisiin päätellä, että koska kunta on vapautettu henkilökohtaisen tulon verosta ja omalta alueelta saamastaan elinkeinotulon verosta, säännöstä ei sovellettaisi. Kaikki tulo kuuluu johonkin tulolähteeseen.¹⁸⁸ Siten voidaan katsoa, että kunnan saama TVL-tulot on tuloverolain mukaan verotettavaa tuloja ja EVL-tulot elinkeinoverolain mukaan verotettavaa tuloja, jotka ovat erityissäännöksen nojalla vapautettuja veron maksamisesta. Näin ollen voitaisiin pitää perusteltuna, että VSVL 43 §:ssä tarkoitettua ja kuntalain voimaantulosäännöksen varainsiirtoverovapautta on sovellettava kutakin erikseen silloin kun kunkin säännöksen aineelliset soveltamisedellytykset täyttyvät, vaikkei kunnalla olekaan veron maksuvelvollisuutta TVL:n 21 §:ssä ilmenevistä erityissäännöksistä johtuen.

6. Toiminnan tuloverokohtelu yhtiöttämisen jälkeen

Tässä luvussa käsitellään sellaisia seikkoja, joilla on merkitystä yhtiön verotukseen ns. normaalitoiminnassaan. Tällaisia seikkoja ovat tuloverotuksen osalta mm. yhtiön tulolähde, rahoitusrakenne sekä kunnan ja sen omistaman yhtiön välisten oikeustoimien hinnoittelu.

¹⁸⁶ Ks. HE 32/2013 s. 40.

¹⁸⁷ Varainsiirtoverotuksen yhtenäistämisoikeus 520/415/2010 7.6.2010.

¹⁸⁸ Myrsky, DL 2012 s. 209.

6.1. Tulolähdejaottelu ja sen merkitys yhtiöittämisen jälkeen

Yhteisöjen tulot jaetaan tulolähteisiin sen mukaan verotetaanko tuloa henkilökohtaisena tulona, elinkeinotulona vai maataloustulona.¹⁸⁹ Henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvia osinkoja verotetaan TVL 33 b §:n mukaisesti, mutta kunta on vapautettu henkilökohtaisen tulolähteen ja omalla alueellaan harjoittamansa elinkeinotoiminnan tulon verosta TVL 21 §:n 1 ja 4 momentin nojalla. Yhteisön saama elinkeinotulon tulolähteeseen kuuluva osinko on verovapaata tuloa. (EVL 6 a §). Näillä perusteilla kunta olisi aina vapautettu saamastaan osinkotulosta.¹⁹⁰ Yhtiön tulolähteellä on taas merkitystä esimerkiksi korkomenojen vähennysoikeuden¹⁹¹ sekä mm. tappioiden vähennysoikeuden, varausten ja hankintameno-olettaman käyttömahdollisuuden sekä menetysten kannalta.¹⁹²

Tulon katsominen elinkeinotuloksi edellyttää voiton tavoittelua, muttei voiton maksimointia.¹⁹³ Kaikki sellainen tulo, joka ei ole luokiteltavissa elinkeino- tai maataloustuloksi on henkilökohtaisen tulolähteen tuloa, eli TVL-tuloa.¹⁹⁴ Kunta saa harjoittaa voitollista toimintaa, mutta toiminta ei saa olla spekulatiivista, eli sen tavoitteena ei ainoastaan saa olla voiton tavoittelu.¹⁹⁵ Kilpailutilanne markkinoilla -käsitteellä tarkoitetaan kunnan toimintaa laajemmin kuin elinkeinoverolain elinkeinotoiminnan käsitteellä.¹⁹⁶ Näin ollen yhtiöitettyä toimintaa voidaan yhtiöittämisen jälkeen verottaa niin EVL:n kuin TVL:n mukaan. Rovaniemen hallinto-oikeus on ratkaisussaan 16.08.2011 11/0317/1 katsonut, ettei kunnallisen liikelaitoksen harjoittama kiinteistön vuokraustoiminta ja siihen liittyvät korjaus, puhdistus- ja huoltopalvelut olleet elinkeinotoimintaa, vaan lähinnä kunnan peruspalvelutuotantoa tai muuta tähän rinnastettavaa julkisen tehtävän harjoittamista.¹⁹⁷ Kiinteistön vuokraus on pääsääntöisesti tuloverolain mukaisesti verotettavaa toimintaa.¹⁹⁸ Sitä vastoin korjaus- puhdistus- ja huoltopalvelut ovat yleisesti tavanomaista elinkeinotoimintaa. Tällaisten palveluiden verottamista TVL:n mukaisesti voidaan pitää epäperusteltuna, kun vastaavat yksityisten tuottamat palvelut ovat elinkeinotoimintaa.

Vuosikirjaratkaisussa KHO 24.6.2009 T 1648 oli kyse jätehuollon kuntayhtymästä, jonka tehtävänä oli huolehtia kahdeksan jäsenkunnan puolesta jätelaissa kunnan tehtäväksi säädetyn jätehuollon järjestämisestä. Kuntayhtymän perussopimuksen mukaan kuntayhtymä huolehti

¹⁸⁹ Myrsky, DL 2012 s. 209.

¹⁹⁰ HE 32/2013 s. 25.

¹⁹¹ Ks. HE 146/2012 s. 15-16.

¹⁹² Myrsky, DL 2012 s.210.

¹⁹³ Myrsky, DL 2012 s. 211.

¹⁹⁴ Myrsky, DL 2012 s. 209.

¹⁹⁵ Mannola – Heuru – Ryyänen 2008 s. 225.

¹⁹⁶ HE 32/2013 s. 31.

¹⁹⁷ Rovaniemen HaO 16.08.2011 11/0317/1.

¹⁹⁸ Myrsky, DL 2012 s. 212.

jätelain mukaisesti kunnalle kuuluvasta jätteen keräyksen, kuljetuksen, hyödyntämisen, käsittelyn ja ongelmajätehuollon järjestämisestä. Kuntayhtymä myös käytti jätelaissa kunnalle säädettyä toimivaltaa muissa jätehuoltoon kuuluvissa viranomaistehtävissä, huolehti kunnallisen jätehuollon suunnittelusta ja kehittämisestä sekä jätelain täytäntöönpanoon liittyvistä tehtävistä. Kuntayhtymän tarkoituksena ei ollut voiton tuottaminen. Toiminta järjestettiin itsekannattavuuden periaatteen mukaisesti ja palveluiden hinnoittelun perustana on jätelain mukaan määräytyvä omakustannushinta, joka sisältää toiminnan välittömät kustannukset, hallinnon yleiskustannukset ja pääomakustannukset. Toiminnan liikevaihto oli noin 2 320 000 euroa ja liikevoitto noin 260 000 euroa. Tuloa ei pidetty tuloverolain 21 §:n 4 momentin tarkoittamana elinkeinotulona. Ratkaisun on katsottu vahvistavan aiempaa tulkintaa, jonka mukaan kuntayhtymä ei ole tuloverovelvollinen harjoittaessaan jotain kunnan järjestämisvastuulla olevaa toimintaa. Näin siitä huolimatta, että toiminta olisi jatkuvaa, suunnitelmallista, laajaa ja voitollista.¹⁹⁹

Kumpikin ratkaisu on annettu ennen vuoden 2013 voimaan tullutta kuntalaissa määriteltyä yhtiöittämisvelvollisuutta. Mikäli kyseiset toiminnot kuuluisivat yhtiöittämisvelvollisuuden piiriin, ei olisi varmuutta siitä olisiko yhtiötä verotettava TVL:n vai EVL:n mukaan. Mikäli eri toimijoita halutaan kohdella verotuksellisesti yhdenmukaisella, olisi tulon verottaminen elinkeinotulona perusteltua.²⁰⁰

6.2. Eri rahoitusvaihtoehtojen vaikutus verotukseen

Yhtiötä voidaan rahoittaa omalla ja vieraalla pääomalla. Omalle pääomalle maksettava korvaus on osinkoa. Osinko ei ole vähennettävissä verotettavasta tulosta. Vieraalle pääomalle maksettava korvaus, eli korko, puolestaan on vähennettävissä verotettavasta tulosta (EVL 18.1,2 §).²⁰¹ Elinkeinoimintaan liittyvän velan korko on vähennyskelpoinen myös silloin kun korko riippuu toiminnan tuloksesta (EVL 18.1,2 §). Kunta ei maksa omalta alueeltaan saamastaan tulosta veroa. Oman alueen ulkopuolelta harjoittamastaan toiminnasta kunta on verovelvollinen ainoastaan elinkeinotulosta (TVL 21.4 §).

Yhteisön ja henkilöyhtiön EVL 18 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettujen korkojen vähennyskelpoisuutta rajoitettiin EVL 18 a §:n voimaantulon myötä 1.1.2013. Yhteisöllä tarkoitetaan myös TVL 3 §:ssä tarkoitettua yhteisöä eli mm. kuntaa ja kuntayhtymää.²⁰² EVL

¹⁹⁹ www.kunnat.net.

²⁰⁰ Valtiontukisääntely edellyttää ettei julkisvallan omistamille yhtiöille saa antaa veroetuja kilpailijoihin nähden.

²⁰¹ Villa 1997 s. 19, HE 146/2012 s. 15.

²⁰² HE 146/2012 s. 21.

18 a §:n 2 momentin mukaan korkomenot ovat vähennyskelpoisia siltä osin kuin ne ovat korkotulojen suuruiset. Korkotuloja suuremmat korkomenot (nettokorkomenot) ovat vähennyskelpoisia, jos ne ovat verovuonna enintään 500 000 euroa. Verovuonna 500 000 euroa ylittävät nettokorkomenot eivät ole vähennyskelpoisia siltä osin kuin ne ylittävät 30 prosenttia EVL 3 §:ssä tarkoitettusta elinkeinotoiminnan tuloksesta, johon on lisätty korkomenot, verotuksessa vähennettävät poistot sekä rahoitusomaisuuden menetykset ja arvonmuutokset sekä konserniavustuksesta verotuksessa annetussa laissa tarkoitettu saatu konserniavustus ja josta on vähennetty annettu konserniavustus ja 30 prosentin rajan ylittävien nettokorkomenojen määrä on enintään yhtä suuri kuin etuyhteydessä olevien velkasuhteen osapuolten väliset nettokorkomenot. Mikäli verovelvollinen esittää selvityksen, jonka mukaan verovelvollisen oman pääoman suhde vahvistetun tilinpäätöksen mukaiseen taseen loppusummaan on vähintään yhtä suuri kuin vahvistetun konsernitaseen vastaava suhdeluku verovuoden lopussa, EVL 18 a §:n 2 momentin säännöstä korkomenojen vähennysoikeuden rajoituksesta ei sovelleta (EVL 18 a.3). Mikäli 500 000 euroa raja ylittyy, myöskään se nettokorkomenojen määrä, joka jää alle 500 000 ei ole vähennettävissä.²⁰³ Alikapitalisointiin on jo ennen EVL 18 a §:ää ollut mahdollista puuttua esimerkiksi VML 28 ja 31 §:ien nojalla.²⁰⁴

Velkasuhteen osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa, jos osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta velkasuhteen molemmissa osapuolissa VML 31 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla. Velkasuhteen osapuolilla tarkoitetaan koron maksajaa ja korkomenoa vastaavan tulon tosiasiallista edunsaajaa. Jos koron perusteena oleva velka on otettu muulta kuin etuyhteydessä olevalta osapuolelta, velkaa pidetään etuyhteydessä olevalta osapuolelta otettuna velkana siltä osin kuin etuyhteydessä olevalla osapuolella on saatava muulta kuin etuyhteydessä olevalta osapuolelta ja saatavalla on yhteys velkaan tai velan vakuutena on etuyhteysosapuolen saatava. Nettokorkomenot, jotka ovat EVL 18 a §:n mukaan vähennyskeltottomia voidaan vähentää seuraavien vuosien tuloista kunkin verovuoden vähennyskelpoisten korkomenojen määrään saakka. Vähennyskeltottomat korkomenot siirtyvät sulautumisessa ja jakautumisessa vastaanottavalle yhtiölle (EVL 18.5-7 §). Säännös soveltuu konserniyritysten lisäksi myös kuntakonserneihin.²⁰⁵

²⁰³ HE 146/2012 s. 21.

²⁰⁴ Knuutinen 2012 s. 290-291.

²⁰⁵ Äimä, JFT 2013 s. 29.

Muun kuin elinkeinotulon tulolähteen osalta verovelvollisella on oikeus vähentää pääomatuloista niiden hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot (TVL 54 §). Korkojen vähentämisestä muun tulolähteen osalta on säädetty TVL 58 §:n 1 momentin 2 kohdassa, jonka mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää pääomatuloistaan velkojensa korot, jos velka kohdistuu veronalaisen tulon hankkimiseen, mukaan lukien TVL 33 a–33 d §:n nojalla verovapaa osinkotulo. EVL 18 a § ei sovellu muihin kuin elinkeinotulon tulolähteen korkotuloihin. Näin ollen esimerkiksi kiinteistöjen vuokraustoiminnan korkomenojen vähentäminen jää korkovähennysrajoitussäännösten ulkopuolelle, jos toimintaa verotetaan muun toiminnan tulolähteessä.²⁰⁶

Pääomalainalla tarkoitetaan lainaa, jolle saadaan maksaa korkoa tai lyhennystä ainoastaan vapaan oman pääoman puitteissa.²⁰⁷ Pääomalainan pääomaa saadaan palauttaa ja korkoa maksaa vain siltä osin kuin yhtiön vapaan oman pääoman ja kaikkien pääomalainojen määrä maksuhetkellä ylittää yhtiön viimeksi päättyneeltä tilikaudelta vahvistettavan tai sitä uudempaan tilinpäätökseen sisältyvän taseen mukaisen tappion määrän (OYL 12:1,2). Pääomalaina ei tuota antajalleen osakasoikeuksia ja se lasketaan velaksi yhtiön nettovarallisuutta laskettaessa.²⁰⁸ Osakeyhtiölaissa ei ole säännöksiä siitä, kirjataanko pääomalaina omaksi vai vieraaksi pääomaksi, vaan asiasta säädetään tilinpäätösstandardeissa.²⁰⁹ Pääomalainalla on huonompi etusija kaikkiin muihin lainoihin nähden (OYL 12.1,1). Koska pääomalainan etuoikeusasema on muita lainoja heikompi, voidaan sille maksaa tavanomaista lainaa korkeampaa korkoa.²¹⁰ Pääomalainan huonomman etusijan on katsottu vaikuttavan osakkaalle maksettavaan hyväksyttävään korkotasoon ainoastaan kun pääomalainan antaminen on välttämätöntä yhtiön rahoitustilanteen vuoksi. Mikäli pääomalainan antaminen ei ole yhtiön rahoitustilanteen vuoksi välttämätöntä, hyväksyttävänä korkona voidaan pitää vastaavien sijoituskohteiden korkotason mukaista korkoa. Mikäli korkoa maksetaan oleellisesti enemmän kuin tavallisesti, voidaan korko katsoa VML 29 §:n 1 momentin mukaiseksi peiteltyksi osingoksi.²¹¹

Liiketoimintakaupassa ei toisin kuin liiketoimintasiirrossa rajoiteta millaisessa muodossa vastike on suoritettava ja vastaanottavan yhtiön pääomarakenne voidaan suunnitella

²⁰⁶ HE 146/2012 s. 15-16.

²⁰⁷ Verohallinnon tiedote 5/1997.

²⁰⁸ Verohallinnon tiedote 5/1997.

²⁰⁹ Mähönen – Villa 2012 s. 85.

²¹⁰ Vesterinen 2006 s. 48. HE 32/2013 mukaan hyväksytty korkotaso voisi olla jopa 6-8 prosentin kiinteä korko. Ks. HE 32/2013 s. 25.

²¹¹ Verohallinnon tiedote 5/1997.

vapaammin kuin liiketoimintasiirrossa.²¹² Osakepääoman on kuitenkin oltava vähintään 2 500 euroa (OYL 1:3). Kauppahinta voidaan suorittaa lainatuilla varoilla, korottamalla osakepääomaa tai velkasuhteen perustamisella. Laina voi olla pääomalaina tai tavanomainen vieraan pääoman ehtoinen laina. Vastaanottava yhtiö voi kirjata kauppahinnan osakepääomaan tai vapaaseen omaan pääomaan.²¹³ Mikäli kunta perustaa yhtiön ja kauppahinta jätetään velaksi tai yhtiö ottaa kunnalta lainan kauppahintaa varten, yhtiö saa siirrettyä varoja kunnalle ja vähentää korot omasta verotuksestaan. On vaikea perustella, että kunnan myöntämän lainan korkotulot voitaisiin katsoa tuloksi kunnan alueensa ulkopuolelta harjoittamasta toiminnasta. Näin ollen korkotulo olisi kunnalle aina verotonta. Kuntayhtymää verotetaan korkotulosta kuitenkin TVL 21 §:n 4 momentin ja 124 §:n 3 momentin mukaisesti, mikäli korko katsottaisiin elinkeinotuloksi. Laina voidaan ottaa myös ulkopuoliselta rahoittajalta, esimerkiksi pankilta, jolloin korot ovat vähennettävissä yhtiön tuloksesta. Tällöin kunta voi saada tuloa yhtiöltä antamalla takauksen lainaa varten ja veloittamalla yhtiöltä takausprovisiota. Liiketoimintakauppa voidaan toteuttaa myös apporttina, jolloin yhtiö antaa vastikkeena osakkeita tai osittain apporttina ja osittain rahavastikkeella. Miten yhtiöittämisen rahoitus toteutetaan, riippuu olennaisesti myös kunnan taloudellisesta tilanteesta. Ruotsalaisissa esitöissä on myös tuotu esiin vaihtoehto, jonka mukaan kunta ottaisi lainan ja lainaisi varat eteenpäin voittomarginaalilla tytäryhtiölle.²¹⁴

Verotuksellisesti optimaalisin rahoitusrakenne olisi sellainen, että kunnalle kertyisi mahdollisimman paljon verotonta tuloa ja osakeyhtiölle vastaavasti vähennyskelpoista menoa.²¹⁵ Rahoitusta suunniteltaessa on yhtiön pääoman tarpeen lisäksi otettava ensinnäkin huomioon yhtiön toiminnan voitollisuus sekä valtiontukisääntely. Mikäli toiminta on voitollista, on varottava VML 29 §:n 1 momentissa tarkoitetun peiteltyyn osingonjaon verottamista sekä liiallista vieraan pääoman käyttämistä, mikä johtaa elinkeinotulojen osalta korkojen vähennyskeltomuuteen EVL 18 a §:n mukaisesti. Mikäli toiminta ei ole voitollista on kiinnitettävä erityisesti kiinnitettävä huomiota valtiontukisääntelyyn. Esimerkiksi pääomasijoitukset, subventoidut lainat tai muut rahoitukseen liittyvät tuet voidaan katsoa kielletyiksi valtiontuiksi.²¹⁶ Voidaan myös pohtia, olisiko esimerkiksi kunnan ulkopuolelta ottaman lainan lainaaminen eteenpäin yhtiölle a) aina kiellettyä valtiontukea b) peitelty osinkoa mikäli voittoprovisio olisi markkinaehtoista suurempi.

²¹² Hallipelto – Hietanen – Narikka – Saltevo – Soikkanen 2013 s. 43.

²¹³ Hallipelto – Hietanen – Narikka – Saltevo – Soikkanen 2013 s. 78-80.

²¹⁴ Regeringens proposition 2012/13:1 s. 260.

²¹⁵ Vesterinen 2006 s. 48.

²¹⁶ Sallinen 2007 s. 267.

6.3. Hinnoittelu kuntakonsernin sisäisissä oikeustoimissa

Yhteisö, jossa kunnalla on KPL 1:5 tarkoitettu määräysvalta, on kunnan tytäryhteisö (kuntalaki 16 a §). Kunta tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin. Kun liikelaitos yhtiöitetään, muodostuu kuntakonserni. Kunta omistaa yhtiön usein kokonaan. Yksi mahdollinen yhtiöittämisen toteuttamistapa olisi jättää osa omaisuudesta kunnalle ja vuokrata tämä perustetulle yhtiölle.²¹⁷ Kunta voi jättää osan omaisuudesta omistukseensa ja vuokrata tai antaa käyttöoikeuden perustamalleen yhtiölle tai yhtiöittäminen voidaan rahoittaa niin, että kaappasumma jää velaksi yhtiöltä kunnalle. Kunta voi myös muutoin myöntää yhtiölle lainan. Tällöin on kiinnitettävä erityistä huomiota kunnan ja yhtiön välisten oikeustoimien hinnoitteluun.

Tässä alaluvussa pohdin eri tapoja tarkastella kunnan ja kunnan omistaman yhtiön välisiä oikeustoimia ja niiden hinnoittelua. Yksityisissä konserneissa tapahtuviin oikeustoimiin ja niiden hinnoittelupoikkeamiin voidaan soveltaa siirtohinnoittelua, konserniavustusta, konsernitukea, peiteltyä osingonjakoa sekä pääomasijoitusta koskevia säännöksiä. Tarkastelen tässä alaluvussa edellä mainittujen lisäksi myös valtioneuvoston sääntelyn soveltuvuutta kunnan ja sen omistaman yhtiön välisiin myynteihin ja muihin oikeustoimiin.

6.3.1. Konserniavustus

Konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain (825/1986) mukainen konserniavustus on mahdollinen ainoastaan osakeyhtiöiden ja osuuskuntien muodostamissa konserneissa (konserniavustuslaki 2 §). Näin ollen konserniavustus ei ole mahdollinen kuntakonserneissa. Tästä johtuen en käsittele konserniavustusta tämän enempää.

6.3.2. Konsernituki

Konsernituella tarkoitetaan konserniyhteisöjen välillä suoritettuja eriä, jotka eivät ole tavanomaisia pääomasijoituksia tai välittömiä vastikkeita saaduista hyödykkeistä.²¹⁸ Konsernitukea on esimerkiksi saajayhtiön puolesta maksetut erät tai lainan anteeksiantaminen.²¹⁹ Konsernituki on veronalaista, mikäli se on katsottava korvaukseksi saajan suorituksista. Jos konsernituki on luettavissa pääomasijoituksen kaltaiseksi eräksi ja

²¹⁷ Vesterinen 2006 s. 49.

²¹⁸ Andersson – Ikkala – Penttilä 2009 s. 79.

²¹⁹ Andersson – Ikkala – Penttilä 2009 s. 345-346.

silloin myös maksajayhteisössä aktivoitava osakkeiden hankintamenoon.²²⁰ Konsernituki on antajalleen vähennyskelvoton meno (EVL 16.1,7 §). Konsernitukea koskeva sääntely soveltuu kuitenkin ainoastaan OYL 8:12 mukaisiin konserneihin (EVL 6 b.7 §). Konsernituen vähennyskelvottomuus edellyttää, että antajana on osakeyhtiö.²²¹ Siten esimerkiksi kuntakonsernit jäävät konsernitukea koskevan sääntelyn ulkopuolelle. Konsernituen vähennyskiellolla saattaa kuitenkin olla vaikutusta myös säännöksen nimenomaisen soveltamisalan ulkopuolella. Konsernituen soveltumiskäytäntöä ei kuitenkaan ole katsottu tarpeelliseksi muuttaa mikäli EVL 6 b §:n käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoiton verovapaus ei sovellu.²²² Näillä perusteilla konsernituki ei ole sovellettavissa kuntakonserneihin.

6.3.3. Siirtohinnoittelu

Siirtohinnoitteluvoikaisulla oikaistaan VML 31 §:n mukaisesti hinnoittelupoikkeama, jossa verovelvollisen ja tähän etuyhteydessä olevan osapuolen välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan verotettava tulo on tämän johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut, lisätään tuloon määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu. Liiketoimen osapuolten katsotaan olevan etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Osapuolella katsotaan olevan määräysvalta toisessa osapuolella tai jos se välittömästi tai välillisesti omistaa yli puolet toisen osapuolen pääomasta tai mikäli osapuolella on yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä. Vastaava etuyhteys on myös käsillä, mikäli osapuolella on oikeus nimittää yli puolet toisen osapuolen hallituksen jäsenistä tai siihen verrattavan toimielimen tai toimielimen, jolla on tämä oikeus on tai sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella (VML 31 §). Vaikka säännöksessä käytetään termejä ”verovelvollinen” ja ”osapuoli” käy hallituksen esityksestä ilmi, että tällä tarkoitetaan nimenomaan yrityksiä.²²³

²²⁰ Andersson – Ikkala – Penttilä 2009 s. 80.

²²¹ Andersson – Ikkala – Penttilä 2009 s. 200.

²²² Andersson – Ikkala – Penttilä 2009 s. 200.

²²³ Ks. HE 107/2006 esim. s. 3.

Siirtohinnoitteluoikaisua on sovellettu lähinnä kansainvälisissä transaktioissa. Kotimaisissa tilanteissa oikaisu ja vastaoikaisu usein kumoavat toisensa. Siirtohinnoittelusääntelyn perimmäisenä tarkoituksena on pidetty verotulojen jakamista kahden eri valtion välillä.²²⁴ Siirtohinnoittelusääntelyä on kuitenkin sovellettu myös sellaisissa puhtaasti kotimaisissa tilanteissa, jossa järjestely on johtanut verosta vapautumiseen kokonaisuudessaan.²²⁵ Liiketoimella tarkoitetaan kaikkia elinkeinotoiminnassa suoritettuja liiketaloudellisia toimenpiteitä. Tältä osin säännöksen soveltamisala on laaja. Liiketoimeksi katsotaan kaupallisten ostoja myyntitoimien lisäksi esimerkiksi rahoitustoimet, aineettoman omaisuuden luovutukset ja muut vastikkeelliset tai ilman vastasuoritusta tehdyt järjestelyt. Vallitsevan verotuskäytännön mukaisesti säännöksellä ei ole tarkoitus puuttua voittoa tavoittelemattomien yritysten hinnoitteluun. Jos voittoa tavoittelemattomalle yritykselle siirretään tuloa veron välttämistarkoituksessa poikkeamalla markkinaehtoisesta hinnoittelusta, voidaan siirtohinnoitteluoikaisua kuitenkin soveltaa.²²⁶ Säännös edellyttää, että toiminta on liiketoimintaa tai muuta tulonhankkimistoimintaa. Osapuolten ei kuitenkaan tarvitse olla osakeyhtiöitä, eikä toiminnan tarvitse olla elinkeinotoimintaa.²²⁷ Säännös koskee hinnoittelua suhteessa emo-tytäryhtiö.²²⁸ Edun antajaa verotetaan VML 31 §:n perusteella ja edun saajaan verotuksessa verohallinto voi tehdä viran puolesta vastaoikaisun VML 75 §:n seurannaismuutosta koskevan säännöksen nojalla.²²⁹ Ruotsissa on katsottu, että siirtohinnoittelusääntely ulottuisi myös tilanteisiin, joissa siirtävä yhtiö ei ole voitollinen, eikä kyseessä ole vero-oikeudellinen voitonsiirto.²³⁰

Siirtohinnoittelusäännökset soveltuvat yritysten välisiin transaktioihin, jotka johtavat verosta vapautumiseen tai lievempään verokohteluun. Säännöstä voidaan soveltaa voittoa tavoittelemattomaan toimintaan ainoastaan jos kyse on veron välttämistarkoituksessa tapahtuneesta poikkeavasta hinnoittelusta. Kuntien toimialaan kuuluva liiketoiminta ei useinkaan tavoittele voittoa. Kunta ei ole yritys, vaikka onkin yhteisö. Koska säännös rajoittuu emoyhtiön, eli tässä tapauksessa kunnan verotukseen, ei siirtohinnoittelusäännösten soveltamista voida pitää perusteltuna. Kunnan ja sen omistaman yhtiön välisissä transaktioissa ei ole kyse elinkeinotoiminnasta vaan siitä, että kunta hankkii omistamaltaan yhtiöltä hyödykkeitä laissa määriteltyjä palveluitaan varten. Kunta on myös vapautettu

²²⁴ Kukkonen – Walden 2010 s. 165.

²²⁵ Ossa 2011b s. 486-487.

²²⁶ HE 107/2006 s. 20.

²²⁷ Knuutinen 2012 s. 274-275.

²²⁸ Ossa 2011a s. 233.

²²⁹ HE 107/2006 s. 20.

²³⁰ Bergqvist – Wiman 2012 s. 310-311.

muusta kuin alueensa ulkopuolelta saamastaan elinkeinotulosta (TVL 21.1 ja 4 §). Näin ollen säännöksessä tarkoitettu luovuttavan osapuolen *verotettava tulo ei ole jäänyt pienemmäksi eikä tappio muodostunut suuremmaksi*. Kunta on velvollinen oman alueensa ulkopuolelta saamastaan elinkeinotulosta. Siten voitaisiin teoriassa pitää mahdollisena, että mikäli kunta harjoittaisi toimintaa oman alueensa ulkopuolella, esimerkiksi liikelaitoksena ja katsottaisiin ja tämän liikelaitoksen ja kunnan omistaman yhtiön välillä olisi jokin transaktio, jonka hinnoittelupoikkeama johtaisi siihen, että kunnan tekemä voitto pienentyisi tai tappio suurentuisi, voisi siirtohinnoittelusääntely teoriassa soveltua. Tällaiset tilanteet lienevät kuitenkin käytännössä erittäin harvinaisia. Sitä vastoin kuntayhtymä on verovelvollinen elinkeinotulostaan. Näin ollen VML 31 §:n tarkoittaman siirtohinnoitteluoikaisu voisi soveltua kuntayhtymän ja tämän omistaman yhtiön välisissä transaktioissa. Kuntayhtymän on kuitenkin yleensä katsottu harjoittavan toimintaa TVL:n mukaan, vaikka toiminta olisi jatkuvaa, suunnitelmallista, laajaa ja voitollista.²³¹ Kunnan ja kunnan omistamien yhtiöiden välisten transaktioiden markkinaehtoisuutta on tarkasteltu ja epäkohtiin puututtu käytännössä lähinnä valtiontukinäkökulmasta, ks. luku 6.3.6. Verotuksessa kunnan vastikkeetonta tai alihintaista suoritusta voitaisiin pitää myös pääomasijoituksena yhtiölle tai julkisyhteisön myöntämänä toiminta-avustuksena.

6.3.4. Pääomasijoitus vs. kunnan tai muun julkisyhteisön antama avustus

Mikäli julkisyhteisö antaa yksityiselle yhteisölle avustuksen eikä avustukseen liity mitään pääomasijoitukseen viittaavaa on avustus katsottava saadun elinkeinotoiminnassa ja olevan veronalaista tuloa.²³² EVL 6 §:n 1 momentin 2 kohdan mukainen verovapaa oman pääoman sijoitus edellyttää, että sijoittaja saa uutta omistusta yrityksestä tai aiemman omistuksen ylläpitämistä.²³³ KVL:n julkaisemattomassa ratkaisussa 9/2008 kaupunki teki huomattavan sijoituksen osakeyhtiöön, jonka osakkeita se ei omistanut eikä sijoituksen yhteydessäkään saanut. Suorituksella varmistettiin tiettyjen toiminnan ja palveluiden tuottaminen kaupunkilaisille. Suoritusta ei pidetty vastikkeettomana pääomasijoitukseksi. Käyttöomaisuuden osalta julkisen yhdyskunnan tai muun toimijan elinkeinotoiminnassa osallistuessa hankintamenon suorittamiseen, ei vähennyskelpoiseen hankintamenoon lueta avustuksen määrää (EVL 8.1,2 §). Yksityisten välillä alihintaisia myyntejä on oikeuskäytännössä usein pidetty pääomasijoituksina.²³⁴ Mikäli omistajalla on ollut erityinen

²³¹ Ks. KHO: 24.6.2009/1648. Ks. myös www.kunnat.net.

²³² Andersson – Ikkala – Penttilä 2009 s. 82.

²³³ Kukkonen – Walden 2010 s. 177.

²³⁴ KHO: 1986 B II 597, KHO: 1987 B 635, KHO 1988 B 593 ja KHO: 1993 B 541. Ks. alaviite 119.

lahjoittamistahto, on alihintaista suoritusta myös voitu pitää myös lahjana.²³⁵ Kuntien osalta on otettava huomioon, että riippumatta oikeustoimen yksityis- tai vero-oikeudellisesta muotoilusta, on oikeustoimen kuuluttava kunnan toimialaan.²³⁶

Ruotsin lainsäädännössä on omat säännöksensä julkisyhteisöjen, kuten kuntien myöntämän elinkeinoavustuksen²³⁷ verokohtelusta (Inkomstskattelag 29:2). Mikäli elinkeinoavustusta on saatu vähennyskelpoisiin menoihin, on tuki veronalaista tuloa (Inkomstskattelag 29:5).²³⁸ Ruotsissa on katsottu, ettei kunnan omistamaansa yhtiöön tekemää sijoitusta aina käsitellä samoin kuin sijoituksia yksityisissä konserneissa. Sijoitusta on pidettävä verollisena toimintatukena kun yhtiö tuottaa palveluita, joita kunta on velvollinen tuottamaan tai on ottanut tehtäväkseen. Pääomasijoitus edellyttää, että omistaja antaa panoksen omistajan ominaisuudessaan. Vuosittain annettava alijäämän kattamiseksi annettu tuki on pidettävä verollisena korvauksena toiminnan harjoittamisesta.²³⁹

Saksalaisessa verojärjestelmässä käytetään käsitettä *verdeckte Einlage*, vapaasti suomennettuna ”peitelty pääomasijoitus”. Tällaisella peiteltyllä pääomasijoituksella tarkoitetaan sitä, että osakkeenomistaja tai tämän läheinen luovuttaa varallisuusarvoista omaisuutta pääomayhtiöön vastikkeetta tai alihintaan. Samalla luovuttaja kuitenkin saa omistusoikeuksia yhtiössä.²⁴⁰ Saksan Körperschaftsteuergesetz 8 §:n 3 momentin mukaan peitelty pääomasijoitus ei ole saajalleen verotettavaa tuloa, eikä antajalleen vähennyskelpoinen meno. Tietyissä tilanteissa, esimerkiksi jos peitelty pääomasijoitus johtuu yhtiön omistajalleen tai tämän läheiselle antamasta peitelystä voitonjaosta, peitelty pääomasijoitus kuitenkin katsotaan tuloksi saajalleen ja menoksi antajalleen. Tällöin peiteltyä pääomasijoitusta ei lueta osakkuusaseman hankintamenoksi.

Tässä yhteydessä emme syvemmin paneudu Ruotsin tai Saksan verojärjestelmiin. Todettakoon kuitenkin, että kummastakin voidaan havaita sama idea kuin KVL:n julkaisemattomasta ratkaisusta 9/2008. Merkitystä on annettava sille, onko maksu tehty

²³⁵ Ks. KHO: 2011:44. Ks. luku 3.3.2.

²³⁶ Ks. lahjan ja pääoman palautuksen välisestä rajanvedosta ja sen perusteluista lähemmin luku 3.3.2.

²³⁷ Termi ”elinkeinoavustus” on kirjoittajan vapaa käänös Ruotsin vero-oikeudellisesta termistä ”näringsbidrag”.

²³⁸ Ks. Grunditz 2013 s. 35.

²³⁹ Grunditz 2013 s. 249-250. Ks, myös ratkaisut RÅ 2001 ref 28 I ja II, jossa kyse oli joukkoliikenteen, sekä liikunta- ja uimalatoiminnan rahoittamisesta alijäämiä paikkaamalla. Merkitystä annettiin myös sille, että kunnan tehtäviin kuului kyseisten palveluiden järjestäminen. Ratkaisussa RÅ 2005 ref 26 katsottiin myös veroalaiseksi kunnan tytäryhtiölleen myöntämä avustus, jonka tytäryhtiö maksoi edelleen omalle tytäryhteisölleen alijäämien paikkaamiseksi joukkoliikennetoiminnassa. Ratkaisussa Kammarätten i Jönköping 2007-09-13 1185-07 oli kyse kunnan maksamista vuosittaisista avustuksista kiinteistöjä hallinnoivalle yhtiölle. Suorituksia pidettiin korvauksena kiinteistöjen hallinnoimisesta pääomasijoitusten sijaan.

²⁴⁰ Hier – Huber 2008 s. 182.

omistajan asemassa panoksena yhtiöön saaden vastikkeena yhtiön omistusosuuksia, vaiko julkisyhteisön tukena julkisten palveluiden tuottamista varten ilman että suorituksella olisi yhteyttä yhtiön omistukseen tai omistussuhteisiin.

Julkisyhteisön myöntämää tukea voidaan tarkastella puhtaan tuen lisäksi pääomasijoituksena tai korvauksena palvelusta. Kumpikin saattaa olla kiellettyä valtiontukea, mikäli niiden tuottama etu ylittää sallitun määrän.²⁴¹ EU-tuomioistuin on hyväksynyt ratkaisussaan EUT C-280/00 tuen tietyille henkilökuljetusyrityksille, jos tuki on vastiketta tiettyjen julkisten yleishyödyllisten palveluiden suorittamisesta. Tämä edellyttää, että palvelu täyttää tietyn julkisen palvelun selvästi määritellyt velvoitteet, korvauksen määrä on laskettava objektiivisesti ja läpinäkyvästi eikä korvaus saa olla enempää kuin on tarpeen kun huomioidaan toiminnasta saadut tulot ja kohtuullinen voitto. Mikäli tarjouskilpailua ei järjestetä, on korvauksen määrää laskettaessa tehtävä vertailu hyvin johdetulle keskivertoyritykselle aiheutuneisiin kohtuullisiin kustannuksiin. Tällaisiksi yleishyödyllisiksi palveluiksi, joita ei pystytä tuottamaan markkinaolosuhteissa ovat esimerkiksi liikenne-, luotsi-, satama-, posti-, televiestintä-, viemäri-, jätehuolto-, jäteöljy-, vesi-, energia-, ja sähkö.²⁴² Koska näitä palveluita ei useinkaan voida tuottaa markkinaehtoisesti, on valtiontukisääntelyillä puututtu kilpailun vääristymiin.²⁴³

Arvonlisäveron perusteeseen luetaan suoraan tavaran tai palvelun hintaan liittyvät tuet ja avustukset (AVL 79.1 §). Suoraan hyödykkeen hintaan liittyvällä tuella tarkoitetaan tukea, joka määrä määräytyy hyödykkeen myyntihinnan ja myydyn määrän perusteella.²⁴⁴ Yleisten toimintaedellytysten parantamiseksi tai toiminnan jatkuvuuden turvaamiseksi annettua tukea ei lueta veron perusteeseen.²⁴⁵

6.3.5. Peitelty osingonjako

Peitelty osinko on osingonjaon muotovaatimukset sivuuttaen tapahtuvaa osakeyhtiön varojen siirtämistä osakkaalle tavalla, joka todelliselta luonteeltaan on voitonjakoa.²⁴⁶ Peitellyllä osingolla tarkoitetaan rahanarvoista etuutta, jonka osakeyhtiö antaa osakkaansa tai tämän omaisen hyväksi osakkuusaseman perusteella tavallisesta olennaisesti poikkeavan hinnoittelun avulla tai vastikkeetta. Jos on ilmeistä, että yhtiö on antanut peiteltyä osinkoa, on yhtiön verotuksessa meneteltävä niin kuin olisi käytetty käypää hintaa ja osakkaan

²⁴¹ Steiner-Forsberg, DL 2006 s. 991. Ks myös Sallinen 2007 s. 267.

²⁴² Parikka – Siikavirta 2010 s. 38.

²⁴³ Steiner-Forsberg, DL 2006 s. 986.

²⁴⁴ HE 283/1994 s.17.

²⁴⁵ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääskilahti 2012 s. 450.

²⁴⁶ HE 26/1998 s. 1.

veronalaiseksi tuloksi katsottava käyvän hinnan ja käytetyn hinnan erotus. Peiteltyllä osingolla tarkoitetaan myös omia osakkeita hankkimalla tai lunastamalla taikka osakepääomaa, vararahastoa tai ylikurssirahastoa alentamalla osingosta menevän veron välttämiseksi jaettuina varoina. Jos varojen jakaminen tässä muodossa on ilmeisesti tapahtunut osingosta menevän veron välttämiseksi, on jaetut varat tältä osin katsottava osakkaan veronalaiseksi tuloksi (VML 29.1-4 §). Peitelystä osingosta on 70 % veronalaista tuloa elinkeinotulon tulolähteessä (EVL 6 a.7 §). Henkilökohtaisessa tulolähteessä peitelystä osingosta on 70 % ansiotuloa (TVL 33 d §). Peiteltyä osinkoa voi saada ainoastaan yhtiön osakas, joka tavallisesti omistaa enemmistön yhtiön osakekannasta tai jolla on määräysvalta yhtiössä. Osakas voi olla niin luonnollinen henkilö kuin oikeushenkilökin.²⁴⁷ Omistajan oikeudellisella luonteella ei ole merkitystä.²⁴⁸ Keskeistä on että etu perustuu juuri omistajuuteen.²⁴⁹

Peiteltyä osinkoa voidaan jakaa esimerkiksi hinnoitteleamalla vuokra, korko tai muu hinta yhtiön ja sen omistajan välisissä oikeustoimissa objektiivisesti kohtuullisesta määrästä huomattavasti poikkeavalla tavalla.²⁵⁰ Osakkaan antama takaussitoumus yhtiön velasta ei katsota peiteltyksi osingoksi, mikäli siitä peritään kohtuullista provisiota.²⁵¹ Peitellyn osingon verottamisella eliminoidaan vaikutus antajayrityksen verotettavaan tuloon. Mikäli poikkeama hintatasosta ei vaikuta antajayhtiön verotettavaan tuloon, ei lisäystä verotettavaan tuloon tehdä.²⁵² Peiteltyä osingonjakoa oikaistaan VML 29 §:n 1 momentin tarkoittamissa tapauksissa niin, että hyväksyttävän hinnan ja käytetyn hinnan ero palautetaan yhtiön tuloon. Myös osakasta voidaan verottaa peitellyn osingon tuomasta edusta. Osakkaan puolella oikaisun tarpeeseen vaikuttaa mm. se, onko saatu tulo jo tullut jossakin muussa muodossa verotetuksi.²⁵³

Oikeuskäytännössä on katsottu, ettei peitelystä osingonjaosta ole kyse silloin, kun avoin osinko vastaavassa tilanteessa olisi ollut verovapaa.²⁵⁴ VML 29 §:n 2 momentissa

²⁴⁷ Myrsky – Linnakangas 2010 s. 439.

²⁴⁸ Ossa 2007 s. 57.

²⁴⁹ Wsoy: 26. Peitelty osingonjako - Peitellyn osingon saajat – Osakas - pienosakkaat - Omistusosuuden suuruus

²⁵⁰ Myrsky – Linnakangas 2010 s. 442-443.

²⁵¹ Myrsky – Linnakangas 2010 s. 445.

²⁵² Engblom – Holla – Järvinen – Kellas – Lampinen – Lepistö – Nuotio – Paronen – Rautajuuri – Sandelin – Torkkel – Äimä 2013 s. 510.

²⁵³ Wsoy: 26. Peitelty Osingonjako - Peitellyn osingonjaon muodot – Yleistä - Lisäys osakkaalle.

²⁵⁴ KHO 2006:75. Ratkaisussa oli kyse ulkomaalaisesta yhtiöstä, joka alensi ylikurssirahastoaan. Alankomaiden verolainsäädännön mukaan ylikurssirahaston alentaminen käsiteltiin osingonjakona. Suomen verolainsäädännön ja oikeuskäytännön mukaan pääoman palautusta käsitellään osakkeiden luovutushintaan verrattavana tulona. Yhtiön palauttaessa sidottua omaa pääomaa ylikurssirahastoaan alentamalla, palautettava määrä ei ollut EVL 6 § ja 6 b § mukaan verotettavaa tuloa, eikä alennusta vastaava määrä ollut verotuksessa hankintamenosta vähennyskelpoinen meno. Peitellyn osingon verottaminen on myös katsottu vieraaksi kotimaisten yhtiöiden

tarkoittamassa peiteltyssä osingossa on kyse siitä, että toiminnassa syntyneitä ja verotettua voittoa jaetaan säännöksessä mainituilla tavoilla osingonjaon sijaan. VML 29 §:n 2 momentin tapauksissa ei ole säädetty luovuttajayhtiön verotuksesta. Näissä tapauksissa oikaisuja ei tehdä verotettavan tuloon, mikäli tuottoja ei ole jäänyt verottamatta tai asiaan kuulumattomia menoja ole vähennetty.²⁵⁵ VML 29 §:n 2 momentin mukaisen peiteltyyn osingonjaon puolesta puhuu esimerkiksi se, etteivät yhtiön omistussuhteet muutu tai että on käytetty vuoroin osakepääoman korotuksia ja vuoroin lunastuksia. Yhtiöoikeudellisesti moitteeton varojenjako taas perustelee transaktion käsittelyä pääomasuorituksena, mikä edellyttää esimerkiksi käypää hintaa ja ettei pääomaa saa palauttaa enempää kuin osakkeen käypää arvoa vastaavaa määrää.²⁵⁶

Kun yhteisöä ja sen osakasta kohdellaan erillisinä verovelvollisina, yhteisön tuloa verotetaan kahdenkertaisesti. Yhteisön tulosta verotetaan ensin yhteisöä ja jaettua voittoa osakkaan käsissä osinkona.²⁵⁷ Peiteltyssä osingossa voi olla kierretty joko yhtiön tai sen osakkaan tai kummankin verotaakkaa. Mikäli esimerkiksi ylisuuria verottomia matkakorvauksia tai päivärahoja on maksettu osakkaalle, on vältytty sekä osakkaan, että osakeyhtiön verottamiselta. Ylisuuren palkan osalta on ainoastaan vältytty osakeyhtiön verottamiselta.²⁵⁸ Peiteltyssä osingossa on kyse siitä, että yhtiö jakaa osakkaalleen tuloa, jota ei ensin ole verotettu yhtiön voittona.²⁵⁹ Peiteltyyn osingon verottaminen edellyttää, siten, että asialla on vaikutusta myös jakavan yhtiön verotettavan tulon määrään.

Kunnat ovat vapautettuja omalla alueella harjoittamastaan elinkeinotoiminnan tuloksesta (TVL 21. 1 ja 4 §). Elinkeinotulolähteeseen kuuluvat osingot ovat verovapaita saajan yhteisömuodosta riippumatta (EVL 6 a §). Näin ollen peitelty osingonjako voi ainoastaan tulla kysymykseen sellaisessa tilanteessa, jossa yhtiön verotusta on keinotekoisesti pyritty keventämään. Kunnan omistaman yhtiön ja kunnan välisissä transaktioissa ei voi ilmetä VML 29 §:n 2 momentissa tarkoitettua avoimesta osingosta menevän veron välttämistä, koska

välisissä osingonjakosuhteiden välisissä osingonjaossa silloin kun osinko on verovapaa EVL 6 a §:n nojalla. Ks. myös Engblom – Holla – Järvinen – Kellas – Lampinen – Lepistö – Nuotio – Paronen – Rautajuuri – Sandelin – Torkkel – Äimä 2013 s. 519. Samoin KHO: 2009:70, jossa A Oyj:n suomalainen tytäryhtiö luovutti alihintaan ulkomaisen samaan konserniin kuuluvan yhtiön osakkeet konserniin kuuluvalla toiselle yhtiölle. Koska luovutettuja osakkeita voitiin hakemuksen olosuhteissa pitää EVL:n 6 b §:ssä tarkoitettulla tavalla verovapaasti luovutettavina osakkeina, luovuttavan yhtiön verotettava tulo ei jäänyt pienemmäksi tai tappio muodostunut suuremmaksi kuin se olisi muodostunut käypää hintaa käytettäessä. Näissä olosuhteissa VML 31 §:n säännös ei tullut tytäryhtiön verotuksessa sovellettavaksi. Tytäryhtiön tuloon ei tullut tehdä lisäystä myöskään VML 29 §:n nojalla.

²⁵⁵ Engblom – Holla – Järvinen – Kellas – Lampinen – Lepistö – Nuotio – Paronen – Rautajuuri – Sandelin – Torkkel – Äimä 2013 s. 522.

²⁵⁶ Wsoy: 26. Peitelty osingonjako - Omien osakkeiden lunastaminen - Yleistä - Lunastushinta

²⁵⁷ Ryynänen 1996 s. 34 ja 42.

²⁵⁸ Ryynänen 1996 s. 305-306.

²⁵⁹ Ossa 2007 s. 57.

avoimesta osingosta ei makseta veroa. Sitä vastoin VML 29 §:n 1 momentissa tarkoitettua peiteltyä osingonjakoa voi ilmetä myös kunnan ja sen omistaman yhtiön välillä. Vaikka kunta on vapautettu osinkojen verottamisesta, voidaan epätavallisella hinnoittelulla pyrkiä lievittämään yhtiön verotaakkaa.²⁶⁰ Esimerkiksi jos kunta perisi ylisuurta vuokraa omistamaltaan yhtiöltä, saattaa peiteltyä osingonjakoa sääntelevä VML 29 §:n 1 momentti tulla sovellettaviksi.²⁶¹ Kunnan ja yhtiön välinen hinnoittelu pitää tapahtua samoin perustein kuin riippumattomien osapuolten välillä. Poikkeamat voidaan katsoa paitsi peiteltyiksi osingonjaoksi myös EU:n valtioneuvoston vastaisiksi.²⁶²

6.3.6. Valtiontuki

Valtiontuella tarkoitetaan paitsi valtion myös kuntien ja kuntayhtymien myöntämää tukea.²⁶³ Julkisen omistajan toimet paitsi omistamiensa yhtiöiden lisäksi myös muiden yritysten välillä ovat yksityisoikeudellisia oikeustoimia. Ne sijoittuvat kuitenkin julkisen ja yksityisen toiminnan raja-alueelle. Tällöin julkisyhteisön tulee noudattaa valtioneuvoston asettamia rajoituksia. Julkisyhteisön omistamat yritykset eivät esimerkiksi voi toimia omistajan rahoittaman tappiollisesti pidempään kuin mitä yksityisten omistamat yritykset. Myös rahoituksen pitää olla markkinaehtoista ja uudelleenjärjestelyiden on oltava sellaisia, että yksityiset olisivat liiketaloudellisten perusteiden mukaisesti valmiita vastaaviin toimenpiteisiin.²⁶⁴ Kunnan ja kunnan omistamien yhtiöiden välisiä oikeustoimia on yleisesti tarkasteltu enemmän valtiontuki- kuin puhtaasti vero-oikeudellisesta näkökulmasta. Esimerkiksi takauksista ja takausmaksun suuruuksista on käyty runsaasti keskustelua valtiontukinäkökulmasta.²⁶⁵ Takausmaksu ei saa olla liian matala, koska silloin kyseessä on kielletty valtiontuki. Liian korkean takausprovision periminen on puolestaan peiteltyä voitonjakoa.²⁶⁶ Valtiontukinäkökohdat on otettava huomioon myös kunnan antaessa omistamalleen yhtiölle toiminta-avustuksia tai pääomasijoituksia. Toiminta-avustus yhtiölle pääasiassa verotettavaa tuloa, ellei transaktiossa ole selkeästi kyse pääomasijoituksessa. Oli

²⁶⁰ Vesterinen on käyttänyt esimerkkejä peiteltyyn osingon verottamisen mahdollisuudesta mm. tilanteessa, jossa kunta perii omistamaltaan yhtiöltä ylisuurta vuokraa. Ks. Vesterinen 2006 s. 47 sekä kunnan myydessä liiketoimintakaupalla ylihintaan liiketoiminnan perustamalleen yhtiölle. Ks. Vesterinen 2006 s. 49.

²⁶¹ Vesterinen 2006 s. 49.

²⁶² HE 32/2013 s. 25. Näin myös Valli-Lintu 2010 s. 34.

²⁶³ Steiner-Forsberg, DL 2006 s. 988.

²⁶⁴ Siikavirta, DL 2012 s. 470 - 473.

²⁶⁵ Parikka – Siikavirta 2010 s. 35-38. Ks. myös ratkaisu KHO: 2012:9. Ratkaisussa oli kyse kaupunginvaltuuston takauspäätöksen täytäntöönpanosta. Ks. Ruotsista Kommuninvest 2012 kunnan myöntämän takauksen provisiosta.

²⁶⁶ Kommuninvest 2012 s. 1.

kyse sitten toiminta-avustuksesta tai pääomasijoituksesta on valtiontukiaspektiin kiinnitettävä huomiota.²⁶⁷

7. Arvonlisäverotus yhtiöittämisen jälkeen

7.1. Arvonlisäverollinen myynti ja oma käyttö

Tavaralla tarkoitetaan arvonlisäverotuksessa aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpö- ja jäähdytysenergiaa ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä. Palvelulla tarkoitetaan kaikkea muuta, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa. Tavarann myynnillä tarkoitetaan tavarann omistusoikeuden vastikkeellista luovuttamista. Palvelun myynnillä puolestaan tarkoitetaan palvelun suorittamista tai muuta luovuttamista vastiketta vastaan (AVL 17-18 §). Irtaimen esineen valmistaminen katsotaan yleensä palvelun myynniksi jos myyjä valmistaa tavarann ostajan toimittamasta materiaalista. Mikäli ostaja on toimittanut vain osan materiaalista, on tapauskohtaisesti ratkaistava tulkitaanko myynti tavarann vai palvelun myynniksi.²⁶⁸ Elintarvikkeiden myyntiä tarjoiltuna pidetään myös palveluna.²⁶⁹

Suomen arvonlisäverolaissa käytetään käsitteitä tavarann ja palvelun *myynti* kun taas arvonlisäverodirektiivissä käytetään käsitteitä *tavaroiden luovutukset* ja palveluiden *suoritukset*. Arvonlisäverodirektiivin 14 ja 24 artikloissa ei myöskään sidota verovelvollisuutta transaktion vastikkeellisuuteen kuten arvonlisäverolaissa.²⁷⁰ Arvonlisäverodirektiivin 16 ja 26 artiklat kuitenkin rinnastavat vastikkeelliset tavaroiden luovutukset tai palveluiden siirrot tiettyihin muihin transaktioihin. Siten voidaan katsoa, että myynti edellyttää vastiketta.²⁷¹ Tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Tällä tarkoitetaan että omaisuuden taloudellisen omistusoikeuden tai määräämisvallan luovutusta riittää, eikä omistusoikeuden tarvitse olla juridisesti siirtynyt.²⁷² Myös EUT:n käytännössä on todettu, ettei tämä edellytä tavarann laillisen omistusoikeuden siirtymistä.²⁷³ EUT:n oikeuskäytännössä on myös katsottu arvonlisäverovähennyksen olevan mahdollinen kun työntekijä hankkii työnantajan, eli arvonlisäverovelvollisen lukuun hyödykkeitä, jotka

²⁶⁷ Sallinen 2007 s. 267.

²⁶⁸ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääskilahti 2013 s. 118.

²⁶⁹ Äärilä - Nyrhinen 2010 s. 77.

²⁷⁰ Vrt. AVL 18 § ja arvonlisäverodirektiivin 14 ja 24 artiklat.

²⁷¹ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääskilahti 2013 s. 121.

²⁷² Terra - Kajus 2008 s. 425. ”The mere economic conveyance without transfer of legal ownership does not prevent transactions to be treated as supplies of goods”.

²⁷³ EUT 320/88 Tapauksessa oli kyse sopimuksen perusteella tehdyistä sitoumuksista, joiden mukaan kaikki tavarann arvonmuutokset sekä siitä johtuvat tulot ja menot vastaisuudessa tulevat tämän sopimuskumppanin lukuun ja vastuulle ja sitoumuksesta myöhemmin mainitun sopimuksen nojalla siirtää sopimuskumppanilleen tavarann laillinen omistusoikeus myöhempänä ajankohtana.

käytetään *yksinomaan* työnantajan arvonlisäverovelvollisen liiketoiminnan tarpeisiin.²⁷⁴ Keskeistä transaktion luonteen arvioinnissa voidaan katsoa sekä AVL:n että arvonlisäverodirektiivin nojalla olevan omistusoikeutta vastaavaan päätäntävällän siirtyminen.

Oman käytön verottamisella ulotetaan verollisuus myös tilanteisiin, joissa palvelu, josta on tehty vähennys, otetaan yksityiseen kulutukseen, luovutetaan vastikkeetta tai muulla tavalla siirretään tai otetaan muuhun kuin AVL 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön (AVL 21 §). AVL:n tavarana omaa käyttöä koskeva 21 § ja palvelun omaa käyttöä koskeva 22 § soveltuvat kuntiin sekä vähennykseen että palautukseen oikeuttavan käytön osalta. Elinkeinonharjoittajan omistaman tavarana käyttöoikeuden omaan käyttöön ottamiseen sovelletaan AVL 21 §:n tavarana omaa käyttöä koskevia säännöksiä (AVL 24 §). Verovelvollisen vuokralle ottaman tavarana omaan käyttöön sovelletaan puolestaan palvelua koskevia säännöksiä.²⁷⁵

Kunnan omaa käyttöä tarkasteltaessa on huomattava AVL 133 §:n 1 momentissa, jonka mukaan AVL 130 §:ssä tarkoitettu palautukseen oikeuttava käyttö ja palautettava vero rinnastetaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön ja vähennettävään veroon. Kunnan velvollisuus suorittaa veroa omaan käyttöön ottamisesta määräytyy yleisten omaan käyttöön ottamista koskevien säännösten mukaan. Juannon mukaan kunnan ei ole suoritettava veroa kunnan toimialan sisäisistä hyödykkeiden siirroista esimerkiksi käyttöomaisuuden siirroista verollisesta toiminnasta verotuksen ulkopuoliseen palvelu- tai viranomais-toimintaan. Hän perustelee kantaansa vähennykseen ja palautukseen oikeuttavan toiminnan rinnastumisina.²⁷⁶ Oikeuskäytännössä on katsottu, että kaupungin oli suoritettava arvonlisäveroa palveluiden vastikkeettomasta luovutuksesta yritykselle omana käyttönä.²⁷⁷

7.2. Arvonlisäverotuksesta konserniyhtiöissä

Konserniyhtiöiden osalta pidetään pääsääntönä, että jokaisen oikeudellisen subjektin verovelvollisuus ratkaistaan itsenäisesti kunkin subjektin osalta vaikka ne olisivatkin

²⁷⁴ EUT 165/86. Tapauksessa oli kyse yrityksestä, jonka työntekijät käyttivät omia autojaan työssään. Auton käyttökorvaus ei sisältänyt polttoaineen hintaa. Työntekijät tankkasivat työpäivän alkaessa auton polttoainesäiliön täyteen omalla kustannuksellaan ja työpäivän päättyessä uudelleen työnantajan kustannuksella.

²⁷⁵ Juanto – Saukko 2012 s. 62.

²⁷⁶ Juanto – Saukko 2012 s. 62 ja 64.

²⁷⁷ KHO: 1995 B 552. Kaupungin katsottiin harjoittavan jäteveden käsittelyä AVL 1.1,1 §:n tarkoittamalla tavalla liiketoiminnan muodossa. Kaupunki suoritti teollisuusyritykselle jäteveden puhdistuspalvelua vastikkeetta. Koska kaupunki suoritti palvelun verollisen liiketoimintansa yhteydessä ja se myi vastaavia palveluja myös ulkopuolisille, kaupungin oli suoritettava arvonlisäveroa tästä palvelusta palvelun omana käyttönä.

omistuksellisesti sidoksissa toisiinsa. AVL 13 a §:n mukaiset verovelvollisuusryhmät tekevät kuitenkin poikkeuksen.²⁷⁸ Tämä tarkoittaa, että samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden verovelvollisuus ja AVL 102 §:n mukainen vähennysoikeus ratkaistaan kunkin yhtiön osalta erikseen. Ostetun hyödykkeen hintaan sisältyvän veron voi vähentää ainoastaan se verovelvollinen, jonka verolliseen liiketoimintaan hankinta liittyy. Sitä vastoin merkitystä ei ole sillä, että jokin muu konserniin kuuluva yhtiö mahdollisesti hyötyy ostetusta hyödykkeestä.²⁷⁹ Ostajana arvonnisäverotuksessa ei pidetä sitä, joka ainoastaan maksaa hyödykkeen ja veloittaa hankintahinnan toiselta, jonka hyväksi hankinta todellisuudessa tulee ja jota voidaan pitää todellisena ostajana.²⁸⁰ Tapauksessa KHO 1999:115 emoyhtiöllä oli vähennysoikeus hankinnoista myös siltä osin kun se ei veloittanut tytäryhtiötään vaan rahoitti kustannukset konserniavustuksilla ja vähäisessä määrin myös osingoilla. Verollisuutta ja vähennysoikeutta ei kuitenkaan voida pitää varmana, jos emoyhtiö kattaa kaikki kustannuksensa konserniavustuksin ja osingoin.²⁸¹

7.3. Arvonlisäverotus kunnan ja kunnan omistaman yhtiön välisissä myynneissä

7.3.1. AVL 130 §:ssä tarkoitetun kuntapalautuksen hyödyntäminen

KVL on julkaisemattomassa ratkaisussaan 24/2012 katsonut että kunta oli oikeutettu kuntapalautukseen kun vaihto-omaisuus tilattiin kunnan nimissä ja luovutettiin vastikkeetta kunnan kokonaan omistaman yhtiön käyttöön. Tapauksessa oli kyse kunnallisesta liikelaitoksesta, joka tuotti ruoka-, siivous- ja kiinteistönhoitopalveluja mm. kouluille, päivä- ja vanhainkodeille sekä sairaalalle. Kaupunki suunnitteli kyseisen liikelaitoksen yhtiöittämistä siten, että palvelut siirrettäisiin liiketoimintakaupalla uuteen osakeyhtiöön, jonka kaikki osakkeet kaupunki omistaisi. Ennakkokysymyksenä oli oppilaitosten ateriapalveluiden arvonnisäverokohtelu AVL 130 §:n mukaisen kuntapalautuksen osalta. Yhtiö veloittaisi kaupungilta palveluiden tuottamiseen liittyvät tarjoilu- ja esillepanopalvelut, ja tilaisi tarvittavat tuotantopanokset kaupungin lukuun. Kaupunki maksaisi sen lukuun tilatut tuotantopanokset, eli elintarvikkeet ja luovuttaisi ne yhtiön käyttöön. Tarvittavat tilat jäisivät kaupungin omistukseen, eikä kaupunki veloittaisi vuokraa siltä osin kuin tiloja käytettäisiin opiskelijoille tarjottavien ateriapalveluiden tuottamiseen. Keskusverolautakunnan mukaan

²⁷⁸ Arvonlisäverodirektiivin 11 artikla ei rajoita arvonnisäveroryhmien käyttöä tietyllä toimialalla. Ruotsia vastaan nostettu kanne hylättiin tuomiossa C-480/10 ja Suomea käsitelleessä asiassa C-74/11 kanne jätettiin tutkimatta. Näin ollen jatkossakaan tuskin voidaan perustaa arvonnisäveroryhmää ja siten saada verottomia luovutuksia esimerkiksi kunnan ja sen omistamien yhtiöiden välille.

²⁷⁹ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääskilahti 2013 s. 544-545.

²⁸⁰ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääskilahti 2013 s. 549.

²⁸¹ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääskilahti 2013 s. 548.

kunta oli oikeutettu kuntapalautukseen siltä osin, kun tuotantopanokset käytettiin opiskelijoille tarjottaviin ateriapalveluihin. Oikeutta kuntapalautukseen ei ollut siltä osin kun palvelut tuotettiin henkilökunnalle tai kolmansille. Kunnalla ei kuitenkaan ollut oikeutta kuntapalautukseen perustamansa yhtiön valmistus-, esillepano- ja tarjoilupalveluveloitusten arvonlisäverosta. Ratkaisua perusteltiin sillä, ettei kyse varsinaisesti ollut yhtiön vaan kunnan omista hankinnoista. Ratkaisussa viitattiin myös hallituksen esitykseen, jonka mukaan kunnalla on oikeus saada takaisin arvonlisävero verotonta toimintaa varten tehdyistä hankinnoista.

Ratkaisussa mainitaan, että kaupunki ostaa perustamaltaan yhtiöltä ateriapalveluiden valmistus-, esillepano- ja tarjoilupalveluja ja luovuttaa hankkimansa tavarat ja palvelut käytettäväksi tässä palvelutuotannossa. Kokonaisuutena arvioiden hyödykkeiden hankinnassa on kyse kunnan hankinnasta, eikä kunnan omistaman yhtiön hankinnasta.²⁸² Tapahtumasarjan voi ymmärtää niin, että hyödykkeet tilataan kunnalle ja niiden omistusoikeus säilyy koko ajan kunnalla. Kunta ostaa yhtiöltä ruoanvalmistus-, esillepano- ja tarjoilupalveluita, joihin yhtiö käyttää kunnan omistuksessa olevia ainesosia.²⁸³ Asiaa näin tarkasteltuna ratkaisu näyttäisi loogiselta. Ratkaisusta käy ilmi, että oikeus kuntapalautukseen on sidottu siihen, että hyödykkeitä käytetään kunnalle myytyihin ateriapalveluihin. Ratkaisusta voi kuitenkin saada sen kuvan, että yhtiö voisi käyttää samoja hyödykkeitä myös sairaaloille ja kolmansille luovutettaviin palveluihin. EUT:n oikeuskäytännössä työntekijän käyttöön, mutta työtä varten ja työnantajan lukuun tehtyjen hankintojen vähennysoikeus sidottiin siihen, että hyödykkeitä käytettiin *yksinomaan* työnantajan tarpeisiin.²⁸⁴ EUT:n oikeuskäytännössä luovutus on sidottu myös siihen siirtykö hyödykkeiden arvojen muutoksista johtuva taloudellinen hyöty tai haitta. Tapauksessa painotetaan omistajalle kuuluvan määräysvallan siirtymisestä, mikä ei tarkoita laillisen omistusoikeuden siirtymistä.²⁸⁵ Myös korkeimman hallinto-oikeuden käytännössä on pidetty keskeisenä onko kunta hankkinut hyödykkeen vai ei.²⁸⁶ Ruotsalainen Alhager on EUT:n ratkaisun 320/88 pohjalta analysoinut omistusoikeuden siirtymistä arvonlisäverotuksessa. Alhager on katsonut, että kyse on omistajan

²⁸² KVL 24/2012 julkaisematon.

²⁸³ Tuotantopanoksen antaminen tavarantoimittajan valmistukseen katsotaan palveluksi. Oikeusjärjestyksestä ei kuitenkaan löydy kannanottoja, joiden mukaan sama koskisi myös tuotantopanoksen antamiseen palvelun tuotantoa varten. En näe systemaattista estettä sille, ettei transaktioita voisi käsitellä samalla tavoin.

²⁸⁴ EUT C-165/86. Tapaus eroaa myös siinä suhteessa että työntekijä maksoi hyödykkeen ensin itse ja sai korvauksen jälkikäteen.

²⁸⁵ EUT C-320/88. Ratkaisussa oli kyse kiinteistön omistusoikeuden luovuttamisesta.

²⁸⁶ Ks. esim. KHO: 1996-B-574, jossa katsottiin, että toimeentulotukena asiakkaille annetut hyödykkeet eivät olleet hankittu yksityistä kulutusta varten vaan käytettäväksi kunnan sosiaalihuollossa ja oikeuttivat siten kuntapalautukseen. Palautus koski myös tilanteita kun tuen saaja hankki hyödykkeen itse kunnan antamaa maksusitoumuksesta vastaan. Sitä vastoin oikeutta kuntapalautukseen ei ollut kunnan maksaessa tuen saajille osoitettuja laskuja. Ks. KHO: 21.6.1999 T 1652.

määräämisvallan siirtymisestä. Kansalliset siviilioikeudelliset säännökset omistusoikeuden siirtymisestä eivät ole suoraan sovellettavissa. Yksityisoikeudellisesti pätevä sopimus ei välttämättä tarkoita, että omistusoikeus olisi siirtynyt. Hyödykkeen fyysinen siirtyminen sopimuskumppanin hallintaan ilmentää yleensä, että omistusoikeus ja omistajan määräämisvalta on siirtynyt.²⁸⁷

Myynnin käsite arvonlisäverotuksessa ei edellytä omistusoikeuden yksityisoikeudellista siirtymistä. Kyse on omistusoikeuden taloudellisesta siirtymisestä. Omistusoikeuden taloudellisella siirtymisellä tarkoitetaan substanssin, arvon ja tuotto-oikeuden siirtymistä. Myyntiä ei voida automaattisesti rinnastaa esineoikeudellisen suojan siirtymiseen. Omistajalla on oltava yksinomainen fyysinen ja taloudellinen määräysvalta hyödykkeeseen. Esineoikeudellinen suoja ilmentää usein tällaista päätäntävaltaa.²⁸⁸ Näillä perusteilla katson, että mikäli yhtiö pystyisi itsenäisesti päättämään mihin käyttöön (kunnalle vai jollekin muulle myytyihin hyödykkeisiin) kunnan maksamat hyödykkeet tulevat on arvonlisäverodirektiivin tarkoittama aineellinen määräysvalta siirtynyt ja kyse olisi luovutuksesta. Toisaalta taloudelliset vaikutukset hyödykkeiden arvon vaihteluista voidaan katsoa jäävän kunnalle kyseisessä transaktiossa, koska tällaisessa sopimusjärjestelyssä esimerkiksi elintarvikkeiden pilaantuminen todennäköisesti johtaisi uuteen kunnan nimissä tehtyyn hankintaan.

Tarkasteltaessa niiden hyödykkeiden arvonlisäverokohtelua, jotka myydään yhtiön henkilökunnalle tai ulkopuolisille on pidettävä pääsääntönä, että verovelvollisuus ratkaistaan kunkin verovelvollisen osalta erikseen. Ostetun hyödykkeen hintaan sisältyvän veron voi vähentää vain se verovelvollinen, jonka verolliseen liiketoimintaan hankinta liittyy. Vähennys pitää tehdä siinä yrityksessä, jonka liiketoimintaan hyödykkeillä on suora ja välitön yhteys.²⁸⁹ Tämä tarkoittaa, että kunnan ja yhtiön verovelvollisuus on ratkaistava itsenäisesti. Kunnalla on periaatteessa aina oikeus vähennykseen tai palautukseen riippumatta siitä onko toiminta verollista tai lainkaan liiketoiminnan muodossa harjoitettua.²⁹⁰ Kunnan on maksettava oman käytön veroa, mikäli hyödykkeen käyttö ei oikeuta vähennykseen eikä palautukseen.²⁹¹ AVL 130 §:n sananmuoto ei nimenomaisesti edellytä, että kuntapalautukseen oikeutettua hyödykettä käytettäisiin kunnan itsensä harjoittamaan toimintaan. Toisaalta vähennys edellyttää välitöntä ja suoraa yhteyttä liiketoimintaan. Siten voidaan päätellä, että sama

²⁸⁷ Alhager 2001 s. 163

²⁸⁸ Alhager 2001 s. 163-165. Ks. myös Bunjes 2011 s.158, joka pitää arvonlisäverollisena siirtona, sitä että substanssi, arvo ja tuotto ovat lopullisesti ja varauksettomasti siirtyneet vastaanottavalle haltijalle tai omistajalle (saksaksi Eigentümer) sekä Lippross 1996 s. 96, joka myös viittaa päätäntävällän siirtymiseen.

²⁸⁹ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääskilahti 2013 s. 544-545.

²⁹⁰ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääskilahti 2013 s.682.

²⁹¹ Suorto 2012 s. 20-21.

koskisi myös kuntapalautusta ja kuntapalaukseen oikeuttavaa toimintaa ja näin ollen on perusteltua, ettei kuntapalautukseen ole oikeutta niiltä soin kun hyödykkeitä käytetään muuhun kuin kunnan käyttöön.

Ratkaisu ei yksiselitteisesti kerro maksaako yhtiö kunnalle vastiketta niistä hyödykkeistä, jotka se käyttää muille kun kunnalle myytäviin palveluihin. Verollinen myynti kuten myös vähennysoikeus tuotantopanoksista edellyttää vastiketta. Mikäli luovutukset muille kuin kunnalle suoritettavia palveluja varten ovat vastikkeettomia ja kuntapalautus ei ole näiltä osin mahdollinen, on joko mahdollista katsoa, että kunnalla ei ole lainkaan vähennysoikeutta tai että kunta maksaisi oman käytön veroa vastikkeettoman luovutuksen johdosta. Ensimmäinen vaihtoehto lienee perustellumpi, koska hyödykkeitä ei ole hankittu verollista myyntiä varten. Mikäli yhtiön myynnit muille kuin kunnalle olisivat verollisia, olisi verotuksellisesti kannattavampaa, että myös kunnan ja yhtiön väliset myynnit olisivat vastikkeellisia ja verollisia. Näin sekä kunta että yhtiö saisivat ostoihin sisältyvän veron vähennettyä.

Ratkaisusta ilmenee myös että ”A:lla (kunnalla) ei ole oikeutta kuntapalautukseen myöskään perustamansa yhtiön valmistus-, esillepano- ja tarjoilupalveluveloitusten arvonlisäveroista.” Tapausselostuksesta ei käy ilmi tarkoitetaanko tällä ”veloitusten arvonlisäverolla” avointa hintaan sisältyvää arvonlisäveroa vai verottoman palvelun hintaan sisältyvää piilevää arvonlisäveroa. Koulutuksen yhteydessä annettavat ateriapalvelut ovat verottomia riippumatta siitä, myykö palvelun koulutuksen suorittaja vai jokin muu taho.²⁹² Tästä syystä katson, että kyseessä olisi veroton palvelu, minkä arvonlisäverot siirtyvät piilevänä palvelun hintaan ja ovat näin ollen niin vähennys- kuin palautuskelvottomia.²⁹³

Keskusverolautakunta on katsonut ratkaisussaan 31/2010, että kaupungin yhtiöittäessä AVL 40 §:ssä tarkoitettuja koulutuspalvelujaan perustamalla toisen kaupungin ja muun toimijan kanssa osakeyhtiön ja antaessa koulutustoiminnassa olleen käyttöomaisuuden vastikkeetta perustetun yhtiön käyttöön, ei voitu katsoa kaupungin ottaneen kalustoa yksityiseen kulutukseen, vähennyskieltojen alaiseen käyttöön tai kiinteistöjen verottomaan vuokraustoimintaan. Omistusoikeus kalusteisiin säilyi kaupungilla ja sopimus käyttöoikeuden vastikkeettomasta luovutuksesta tehtiin kiinteistöjen vuokraamisesta erillisellä sopimuksella.

²⁹² Kallio – Nielsen – Ojala – Sääskilahti 2013 s. 252.

²⁹³ AVL 130 a §:ssä tarkoitettu laskennallinen palautus soveltuu ainoastaan säännöksessä viitattuihin AVL 34 ja 37 §:ien mukaisiin terveydenhuolto- ja sosiaalipalveluihin.

Näin ollen katsottiin, että omaisuus säilyi palautukseen oikeuttavassa käytössä, eikä oman käytön veroa AVL 21 §:n 1 momentin 1-3 kohdan perusteella tullut suorittaa.²⁹⁴

Ratkaisussa 31/2010 luovutettiin käyttöomaisuutta kunnan ja toisen kunnan, kuntayhtymän ja muiden toimijoiden käyttöön. Kyseessä ei siis ole kuten ratkaisussa KVL 24/2012 vaihtomaisuutena toimivien tuotantopanosten antamisesta yhtiölle yhtiön kunnalle myymää palvelua varten. Tapauksessa yhtiö, jolle käyttöoikeus käyttöomaisuuteen on vastikkeetta luovutettu, käytti omaisuutta sekä luovuttavalle kunnalle, että muille myytävien hyödykkeiden tuottamiseen. Palautukseen oikeuttavaa toimintaa harjoittaa vain yhtiö kunnan sijasta. Tämä tarkoittaa, että toimija, joka ei kuulu kuntakonserniin hyötyy myös palautuksesta. Pääsääntöisesti AVL 21 §:n mukaisesta omasta käytöstä verotetaan kun tavarankäyttöoikeus luovutetaan vastikkeetta. Erotuksena tapaukseen KVL 24/2012 oikeus kuntapalautukseen ei rajoittunut siihen osuuteen, johon hyödykettä käytettiin luovuttavalle kunnalle tuotettuihin hyödykkeisiin.

Ratkaisuja tarkasteltaessa on otettava huomioon, että kumpikin on annettu ennen kuntalain 2 a §:ää ja ennen hallituksen esityksen 32/2013 antamista. Valtiovarainministeriön työryhmä oli kuitenkin antanut esityksensä, joka suositteli yksityisten toimijoiden kanssa kilpailevan toiminnan yhtiöittämistä. Nyt kun yhtiöittämisvelvollisuudesta on säädetty laissa kilpailuneutraliteettiin vedoten, ei voida luottaa siihen, että ratkaisujen 31/2010 tai 24/2012 kaltaisia järjestelyjä kohdeltaisiin samalla tavalla nykyisen yhtiöittämisvelvollisuuden voimaantulon myötä.

Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan KHO:1995-B-564 katsonut, että koulutuspalveluiden yhteydessä tarjoilupalveluiden lisäksi myös elintarvikkeet oli luovutettava verottomasti, jos ne nautittaisiin paikan päällä. Silloisen AVL (1218/1994) 39 §:n 3 momentin mukaan oppilaitoksessa koulutuksensaajalle tapahtuvasta *tarjoilusta* ei suoriteta veroa, kun tarjoilu tapahtuu koulutuksen yhteydessä ja tarjoilu liittyy tavanomaisesti koulutukseen. Hallituksen esityksen mukaan oppilaille tapahtuva tarjoilu oli verotonta.²⁹⁵ AVL:n (1780/2009) muutoksen myötä ”tarjoilun” käsite muutettiin ”ravintola- tai ateriapalveluksi”. Muutosta käsitteissä ei ole perusteltu hallituksen esityksessä 137/2009 tai valtiovarainministeriön mietinnössä 32/2009. Muutos on tehty samassa yhteydessä kun ravintolapalveluiden arvonnisäverokanta laskettiin muiden elintarvikkeiden tasolle ja kaikkia verokantoja samalla nostettiin. ”Tarjoilun” tai ”ravintola- ja ateriapalvelun” käsitteitä ei ole

²⁹⁴ KVL 31/2010.

²⁹⁵ HE 222/1994 s. 3.

selitetty arvonlisäverolaissa tai sen esitöissä. ”Tarjoilun” käsitteen voisi ymmärtää nimenomaan ruuan tarjoiluna ja ”ravintola- tai ateriapalvelun” kokonaisuutena, johon liittyisi niin ruuan valmistus kuin sen tarjoilu ja muut ruokailuun kiinteästi liittyvät toimenpiteet kuten esimerkiksi ruokailussa käytettävien astioiden ja aterimien puhdistamispalvelut.

Tällä hetkellä ei ole selvää onko niin ruuan raaka-aine, valmistus, tarjoilu ja ateriointivälineiden puhdistus verotonta, vai ainoastaan osa näistä. Periaatteessa sama yhtiö voisi laskuttaa kunnalta osan hyödykkeistä verollisesti ja saisi näin ollen tehdä vähennykset ja kunta saisi vastaavasti veron palautuksena. Näin arvonlisäveron palautuksen menettäminen voitaisiin minimoida. Mikäli asiakasta laskutetaan suoraan, esimerkiksi ammattikorkeakoulun opiskelijaa, joka käyttää ruokapalvelua, tällainen palvelun eri osa-alueiden pilkkominen on hallinnollisesti raskasta. Mikäli osa palveluista olisi verottomia ja osa ei, yleiskulut on jaettava niiden todellisessa suhteessa. Tämä voi tapahtua esimerkiksi neliöiden, kuutioiden, henkilökunnan tai liikevaihto perusteella.²⁹⁶ KHO:n ratkaisun 1995-B-564 mukaan tarjoilun lisäksi myös elintarvikkeet olivat verottomia. Ratkaisulle painoarvoa annettaessa on otettava huomioon sen ikä. Myös KVL:n julkaisemattomassa ratkaisussa 24/2012 pidettiin yhtiön esillepano- tarjoilu ja valmistuspalveluiden kohtelua samana. KVL:n ratkaisua 24/2012 tulkittaessa on kuitenkin otettava huomioon, ettei ratkaisukysymyksessä ole lainkaan esitetty sellaista kysymystä, johon kannanotto vastaisi. Pitäisin perusteltuna sellaista tulkintaa, jossa oppilaitosten ”ateriapalvelut” nähtäisiin kokonaisuutena ja arvonlisäverokohtelu olisi samaa kaikkien tämän kokonaisuuksien esim. valmistus, tarjoilu, ja tiskaus osille.

Myös sosiaalihuoltona annettavat ateriapalvelut ovat verottomia. Sosiaalihuollon verottomuus edellyttää, että palveluiden luovuttajalla on sosiaalihuollon harjoittamiseen myönnetty lupa tai että tämä on tehnyt ilmoituksen toiminnastaan (laki yksityisistä sosiaalipalveluista 7 ja 11 §§).²⁹⁷ Mikäli yksi yhtiö tuottaa sosiaalihuoltoa, esimerkiksi vanhustenhoitoa ja ostaa toiselta yhtiöltä ruokailupalvelut, voi ruokailu olla verollista, mikäli ruokapalvelun harjoittajalla ei ole em. lupaa tai ole antanut ilmoitusta. Mikäli ruokapalvelun harjoittaja on sosiaalipalvelun harjoittaja, on ruokapalvelu verotonta. Estettä ei tosin liene sille, että kunta ostaisi ateriapalvelut verollisina ja saisi veron AVL 130 §:n mukaisena kuntapalautuksena takaisin ja vastaavasti ostaisi toiselta yhtiöltä varsinaiset sosiaalipalvelut.

²⁹⁶ Verohallituksen kannanottoja yritysverokysymyksiin 2008.

²⁹⁷ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääskilahti 2013 s. 247.

7.3.2. AVL 130 a §:ssä tarkoitettujen laskennallisen palautuksen käyttämahdollisuudet

Kunta saa AVL 130 a §:ssä tarkoitettujen laskennallisen palautuksen myös AVL 34-37 §:issä tarkoitetuille toiminnan harjoittajille myöntämästä avustuksesta sekä em. säännöksissä tarkoitetuista tavaroista. Säännöksen antamaa mahdollisuutta on syytä hyödyntää, myös kunnan yhtiöittämälleen toiminnalle myönnettyjen avustusten kohdalla.

7.4. Miten pitkälle kuntapalautuksen hyödyntäminen voi ulottua?

Yhtiöittäminen aiheuttaa sen, että kuntaa ja yhtiötä käsitellään erillisinä verovelvollisina ja niiden välisiä myyntejä käsitellään kuten muita kahden erillisen yksión välisiä myyntejä. KVL:n käytännössä on kuitenkin hyväksytty, että kunta on hankkinut niin käyttö- kuin vaihto-omaisuutta saaden tästä kuntapalautuksen ja yhtiö on jalostanut tätä omaisuutta edelleen. Vaihto-omaisuuden osalta kuntapalautusoikeus on hyväksytty vain niiltä osin kun omaisuutta on käytetty kunnalle myytyihin palveluihin, kun taas käyttöomaisuuden osalta palautus on hyväksytty vaikka omaisuutta on osittain käytetty myös muihin myynteihin. Käyttöomaisuuden osalta järjestely ei myöskään aiheuttaisi oman käytön verotusta.²⁹⁸

Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeata muotoa (AVL 181.1 §). Säännös soveltuu AVL 133 §:n 1 ja 6 momentin mukaan myös palautukseen ja laskennalliseen palautukseen oikeuttavaan toimintaan. Veronkiertosäännös soveltuu, mikäli perusteettomilla sarjatoimilla on välttytty verolta.²⁹⁹ On epäselvää miten säännös soveltuu kunnan tekemiin yritysjärjestelyihin. Voidaan kuitenkin pitää mahdollisena, että verottaja puuttuisi sellaisiin järjestelyihin, joilla ei ole muuta perustetta kuin kuntapalautuksen mahdollisimman laaja hyväksikäyttö. Lisäksi voidaan kysyä onko yhtiöittämisvelvollisuuden tavoitteleva kilpailuneutraalius toteutunut, mikäli kunta jatkaa arvonnlisäverotuksessa saamien etujensa hyväksikäyttöä omistamiensa yhtiöiden kanssa tehdyin monimutkaisten sopimusjärjestelyin. On myös otettava huomioon, että vaikka jokin järjestely olisi arvonnlisäverotuksessa hyväksytty ilman veroseuraamuksia, esimerkiksi käyttöoikeuden luovutus vastikkeetta, saattaa järjestelyllä olla seuraamuksia tuloverotuksessa tai järjestely voidaan katsoa valtioneuvoston sääntelyn vastaiseksi.

²⁹⁸ Ks. KVL 31/2010.

²⁹⁹ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääskilahti 2013 s. 812.

8. Yhtiöittäminen yleishyödylliseksi yhteisöksi tai keskinäiseksi osakeyhtiöksi

8.1. Tiettyjen yhteisöjen erityiskohtelu verotuksessa

Yleishyödyllisiä yhteisöjä sekä keskinäisiä osakeyhtiöitä kohdellaan verotuksessa tavallisesta toiminnasta hieman poikkeavalla tavalla. Tässä luvussa käsittelen näiden yhteisöjen veroetuuksia ja niiden käyttömahdollisuuksia kunnan yhtiöittäessä toimintaansa.

8.2. Yleishyödylliset yhteisöt

8.2.1. Yleishyödyllisen yhteisön määritelmä

TVL 22 §:ssä tarkoitettu yhteisö on yleishyödyllinen, jos se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä. Yleishyödyllisen yhteisön toiminnan pitää kohdistua rajoittamattomaan henkilöpiiriin, eikä se saa tuottaa toimintaan osallistuvalla taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena taikka kohtuullista suurempaa palkkana tai muuna hyvityksenä (TVL 22.1 §). Arvioinnissa on merkitystä mm. sillä, onko toiminnalla ansiotarkoitusta ja kilpaileeko se markkinoilla.³⁰⁰ Yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen saamastaan elinkeinotulosta. Lisäksi se on verovelvollinen muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta kunnalle ja seurakunnalle. Osakeyhtiö tai osuuskunta voidaan ainoastaan poikkeustapauksessa katsoa yleishyödylliseksi. Oppilaitoksia ylläpitäviä osakeyhtiöitä on kuitenkin käytännössä katsottu yleishyödyllisiksi.³⁰¹

Osakeyhtiö, jonka tarkoituksena on tuottaa osakkeenomistajilleen voittoa, ei lähtökohtaisesti voi olla yleishyödyllinen yhteisö.³⁰² Yleishyödyllisyyden varmistamiseksi yhtiöjärjestyksessä kannattaa sulkea pois voitonjakomahdollisuus. Yleishyödyllisellä toiminnalla verovapaasti hankitut varat on pysyttävä yleishyödyllisen toiminnan piirissä sitä edistäen.³⁰³ Yleishyödyllisyys sulkee pois myös muut taloudelliset edut osakkaille kuten osingonjaon tai yhteisön purkautuessa voitto-osuuden jaon. Palkkaa voidaan kuitenkin maksaa, kunhan etu ei

³⁰⁰ Myrsky, DL 2011 s. 331.

³⁰¹ Andersson – Linnakangas 2006 s. 66. Ks. myös KVL 15/1998 (alaviite 310) ja KVL 44/1998 (alaviite 309)

³⁰² KHO: 1980 II 502 ja 1974 II 502. Ratkaisussa KHO: 1980 II 502 oli kyse leirintäaluetta matkatoimistoliikettä ja matkailijapalveluita harjoittavasta osakeyhtiöstä, joka sai mm. kunnan myöntämiä avustuksia. Yhtiö saattoi jakaa osinkoa. Yhtiötä ei pidetty yleishyödyllisenä. Ratkaisussa KHO: 1974 II 502 oli kyse asunto-osakeyhtiöstä, jonka osakkaina olivat kolme aatteellista yhdistystä. Asunto-osakeyhtiön tarkoituksena oli yhtiöjärjestyksen mukaan omistaa talo ja tontti kaupungissa ja varata siinä osakkailleen osakehuoneistoja. Yhtiöjärjestyksen mukaan osingonjako oli mahdollista. Yhtiön omistamaa taloa oli käytetty vanhainkotina, josta osakasyhdistysten jäsenet saivat asuntoja.

³⁰³ Myrsky 2004 s. 67.

ole kohtuullista suurempi. Alkuperäinen panos voidaan myös palauttaa osakkaille.³⁰⁴ Yleishyödyllisen yhteisön veroetuja ei ole tarkoitettu kilpailuedun saamiseksi. Tästä syystä elinkeinotoiminnan tulee olla alisteista yleishyödylliseen toimintaan.³⁰⁵

Oikeuskäytännössä on perhekotitoimintaa harjoittanutta yhdistystä pidetty liiketoimintaa eikä yleishyödyllistä toimintaa harjoittavana.³⁰⁶ Vanhuksille, eläkeläisille ja muille sosiaalisin perustein vuokra-asuntoja vuokrannut yhteisö katsottiin puolestaan yleishyödylliseksi kun se ei kilpaillut muiden vuokra-asuntoja tarjoavien kanssa eikä toiminta tuottanut taloudellista etua yhdistyksen osallisille.³⁰⁷ Säätiötä pidettiin yleishyödyllisenä kun se ylläpiti lepo- ja toipilaskotia sairaille ja vanhukselle. Pääosa paikoista oli erään kaupungin käytössä ja loppuosa muiden kuntien ja yksityisten käytössä.³⁰⁸ Ratkaisussa KHO 1984 II 503 oli kyse oppilaitoksen liikealan erikoisoppilaitoksena antamasta täydennyskoulutuksesta, jonka ohjelman ammattikasvatustahallitus vahvisti. Koulutukseen saivat ottaa osaa instituutissa peruskoulutuksen saaneet sekä muut alalla toimivat. Täydennyskoulutukseen oli osallistunut verovuonna yli tuhat henkilöä, joista noin puolet oli yhdistyksen jäsenyhdistysten toimihenkilöitä ja loput ulkopuolisia. Täydennyskoulutuksesta saatu ylijäämä oli käytetty kokonaisuudessaan tutkintokoulutuksen alijäämän peittämiseen. KHO katsoi näillä perusteilla yhdistyksen oppilaitoksen täydennyskoulutustoiminnan olevan yhdistyksen yleishyödyllistä toimintaa eikä liiketoimintaa. Yhteisön omiin jäseniin kohdistuva koulutustoimintaa ei useinkaan katsota EVL 1 §:ssä tarkoitetuksi elinkeinotoiminnaksi ja on siten verovapaata.³⁰⁹ Myös kunnan omistama osakeyhtiömuodossa toiminutta ammatillista aikuiskoulutuskeskusta on myös pidetty yleishyödyllisenä yhteisönä.³¹⁰ Kun opiskelijoiden terveydenhuollosta

³⁰⁴ Andersson – Linnakangas 2006 s. 70.

³⁰⁵ Myrsky 2004 s. 47.

³⁰⁶ KVL 136/1991 Ratkaisussa annettiin merkitystä toiminnan tuotteistamiselle ja käyvän hinnan perimisestä.

³⁰⁷ Kuopion HaO 4.10.2002 02/0469/3.

³⁰⁸ KHO: 10.11.1982 T 5011.

³⁰⁹ Myrsky, LM 2013 s. 497. Ks esim. KVL:n tapaukset 318/1993 ja KVL 44/1998. Ratkaisussa 318/1993 presidenttiehdokkaan vaalikampanjaa järjestävän yhdistyksen kaikille avoimet seminaarit, joita ei katsottu vaalitulaisuuksiksi vaan koulutustilaisuuksina katsottiin elinkeinotoiminnaksi. Ratkaisussa 44/1998 oli kyse osakeyhtiömuotoisesta ammattikorkeakoulusta, jota pidettiin yleishyödyllisenä yhteisönä. Toimintaa sääntelivät ammattikorkeakouluopinnoista annettu laki ja asetus (255-256/95). Opetusministeriö vahvisti vuosittain ne tutkinnot, joita ammattikorkeakoululla oli oikeus myöntää sekä koulutusohjelmat ja suuntautumisvaihtoehdot, joissa opiskelu oli mahdollista. Osakeyhtiön liikevaihto koostui pääosin määrärahoista, jotka saatiin Opetusministeriöltä opiskelijoiden yksikköhintalaskennan kautta. Täydennyskoulutus- ja kurssitoiminta sekä opiskelijatöiden myynti olivat oleellinen osa opetusta ja siten osa yleishyödyllisen yhteisön tarkoituksen mukaista toimintaa. Tästä toiminnasta saadut tuotot eivät olleet tuloverolain 23 §:n 1 momentissa tarkoitettua elinkeinotuloa.

³¹⁰ KVL 15/1998. Ratkaisussa oli kyse kaupungin omistamasta yleishyödyllisenä pidetystä aikuiskoulutuskeskuksesta, jonka toimiala oli tarjota ja järjestää ammatillista aikuiskoulutusta sekä sitä tukevaa ja siihen läheisesti liittyvää muuta koulutusta, palvelu-, opetusravintola- ja työtoimintaa ja ylläpitää tätä varten ammatillista aikuiskoulutuskeskusta. Toimintaa säänteli laki ammatillisista aikuiskoulutuskeskuksista (760/90). Lain mukaan ammatillinen aikuiskoulutuskeskus oli opetushallituksen alainen ammatillinen oppilaitos ja kielsi ammatillisen aikuiskoulutuskeskuksen ylläpidon voiton tavoittelemiseksi. Keskuksen toiminta rahoitettiin

vastaava säätiö tarjosi terveydenhoito- tai laboratoriopalveluja muille kun omille potilailleen on toiminta katsottu elinkeinotoiminnaksi.³¹¹

Ratkaisussa KHO 2013:19 oli kyse verotuksessa yleishyödyllisenä pidetystä osakeyhtiöstä, joka tuotti ammattikorkeakoulupalveluja. Yhtiö tarjosi opiskelijoilleen ammatillista opettajakoulutusta. Yhtiö myi myös tytäryhtiölleen koulutuspalvelua, jonka tytäryhtiö myi eteenpäin ulkomaisille viranomaisille. Osakeyhtiön koulutuspalvelun myynti tytäryhtiölle katsottiin ulospäin suuntautuvaksi maksulliseksi palvelutoiminnaksi. Veloitus tytäryhtiöltä kattoi aiheutuneet kustannukset sekä sisälsi katteen. Kysymys on siten voittoa tavoittelevasta toiminnasta. Toimintaa oli siten pidettävä elinkeinotoimintana, eikä sellaisena ammattikorkeakoululaissa tarkoitettuna lakisääteisenä koulutustoimintana, josta saatava tulo voitaisiin katsoa osakeyhtiön henkilökohtaiseksi tuloksi.³¹² Merkitystä oli annettu myös sille, kuinka läheisesti toiminnan sisältö liittyy yhteisön tarkoituksen toteuttamiseen. Mikäli muille kuin jäsenille järjestetty koulutus liittyy yleishyödyllisen yhteisön toimintaan ja sillä on pyritty esimerkiksi samalla toteuttamaan jäsenhankintaa, koulutustoiminnan tuotot ovat olleet lähtökohtaisesti muuta kuin elinkeinotuloa. Koulutustoimintaan liittyvillä valtionavuilla ja muilla yhteiskunnallisilla tuilla ja niitä koskevien lupaohjeiden noudattamisella on ollut merkitystä, mutta yksistään näiden seikkojen perusteella tuloja ei ole voitu katsoa muuksi kuin elinkeinotuloksi. Kilpailunäkökohdilla ja muilla elinkeinotoiminnan yleisillä kriteereillä on painoarvoa. Mikäli koulutusta järjestetään ansaintatarkoituksessa ja se kohdistuu rajoittamattomaan joukkoon, on kyse elinkeinotoiminnasta.³¹³

Terveydenhuollon palvelut katsotaan vakiintuneesti elinkeinotoiminnaksi. Merkitystä on annettu mm. sitoutuneen pääoman määrälle, toimintaan palkatulle henkilökunnalle, tuotteistetuille palveluille, palveluiden tarjoamiselle käypään hintaan sekä kilpailuolosuhteissa toimimiselle.³¹⁴ Merkitystä on annettu myös sille, onko toiminta ainoastaan palvelun myyntiä ostajalle, vai kuuluuko toimintaan esimerkiksi tarkoitukseen liittyvien hankkeiden tukeminen tai muu tarkoitusta tukeva toiminta.³¹⁵

pääasiassa viranomaisilta, yrityksiltä ja yhteisöiltä koulutuksesta sekä muusta toiminnasta saaduilla tuloilla. Keskuksen liikevaihdoksi vuodelle 1998 oli arvioitu noin 23,8 miljoonaa markkaa. Tästä 14,7 miljoonaa markkaa muodostui työvoimakoulutuksesta työvoimaviranomaisilta saaduista kurssimaksuista. Oppilastyötoiminta oli budjetoitu tuloa 3,5 miljoonaa markkaa. Oppilastyötoiminta oli oleellinen osa opetusta ja siten osa yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen mukaista toimintaa. Nämä ja muut tuotot eivät olleet tuloverolain 23 §:n 1 momentissa tarkoitettua elinkeinotuloa.

³¹¹ KHO: 1983B II 508.

³¹² KHO: 2013:19.

³¹³ Myrsky, LM 2013 s. 497.

³¹⁴ Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille 384/349/2007 s. 26.

³¹⁵ Myrsky, DL 2009 s. 344.

8.2.2. Yleishyödyllisen yhteisön verokohtelu

8.2.2.1. Yleistä yleishyödyllisen yhteisön verokohtelusta

Yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen elinkeinotulostaan sekä muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta kunnalle ja seurakunnalle (TVL 23.1 §). Vuonna 2014 yleishyödyllisen yhteisön kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamaa tuloa verotetaan 7,65 prosenttiyksiköllä (TVL 23.1 ja 124 a.1,3 §). Henkilökohtaisen tulolähteen tulot ovat yleishyödylliselle yhteisölle verovapaita. Vastaavasti näihin tuloihin kohdistuvat menot ovat vähennyskeltovottomia. Tästä syystä yleishyödyllisen kirjanpidossa on syytä eritellä menojen kohdistuminen eri toimintoihin.³¹⁶ Yleishyödylliset yhteisöt ovat myös arvonlisäverovelvollisia TVL 22 §:ssä mainitusta elinkeinotulosta (AVL 4 §). Mikäli tulo on saatu liiketoiminnan muodossa harjoitetussa toiminnassa, mutta se ei ole elinkeinotuloa voi yleishyödyllinen yhteisö hakeutua vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi (AVL 12 §). Yleishyödyllinen yhteisö voi myös olla velvollinen suorittamaan kiinteistöveroä omistamistaan kiinteistöistään.³¹⁷ Kunnanvaltuusto voi määrätä TVL 22 §:ssä tarkoitettua yleishyödyllisen yhteisön omistaman rakennuksen ja sen maapohjan kiinteistöveroprosentiksi 0,00 tai kunnan yleistä kiinteistöveroprosenttia alhaisemmaksi, jos kiinteistöllä sijaitseva rakennus on pääasiallisesti yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä (kiinteistöverolaki 13 a §). Yleishyödyllisen yhteisön on omistettava kiinteistö suoraan eikä esimerkiksi kiinteistöyhtiön kautta.³¹⁸ Kiinteistöverotuksella ei kuitenkaan tosiasiallisesti ole suurtakaan merkitystä yhtiöittämisen toteuttamistavoille, koska kiinteistövero on tuloa kunnalle (kiinteistöverolaki 1 §). Varainsiirtoverotus koskee vastaavalla tavalla yleishyödyllisiä yhteisöjä kuin muita verovelvollisia.³¹⁹

8.2.2.2. Ns. superyleishyödylliset yhteisöt

Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen verohuojennuksista (680/1976) (LEYYV) sääntelee yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen vapauttamisesta elinkeinotulon verosta. Lain perusteella huojennuksen saaneita

³¹⁶ Myrsky, DL 2011 s. 328.

³¹⁷ Myrsky 2004 s. 296.

³¹⁸ Myrsky 2004 s. 302.

³¹⁹ Myrsky 2004 s. 295.

yleishyödyllisiä yhteisöjä kutsutaan superyleishyödyllisiksi yhteisöiksi.³²⁰ Yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen tulo, joka tuloverolain mukaan on veronalaista, voidaan tuloverotuksessa katsoa osittain tai kokonaan verovapaaksi. Jos kiinteistöä on käytetty pääasiallisesti yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen, voidaan kiinteistön tuottama tulo katsoa verovapaaksi myös siltä osin kuin kiinteistöä on käytetty muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen (LEYYV 1 §). Veronhuojennus voidaan myöntää, mikäli se on perusteltua yhteisön toiminnan yhteiskunnalle tuottamaan etuun nähden. Huojennusta harkittaessa punnitaan, missä määrin yhteisön varoja ja tuloja käytetään yhteiskunnan kannalta tärkeään yleishyödylliseen toimintaan. Lisäksi on otettava huomioon, merkitseekö yhteisön tiettyä liiketoimintaa koskeva veronhuojennus vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille vähäistä suurempaa haittaa (LEYYV 2 §). Yleishyödyllisen yhteisön voidaan katsoa harjoittavan yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa, jos sen varsinaisena tarkoituksena on valtiollisiin asioihin vaikuttaminen rekisteröitynä puolueena taikka sosiaalisen tai muun yhteiskunnallisesti tärkeitä tarpeita palvelevan toiminnan harjoittaminen, mikäli tämä toiminta on koko valtakunnan alueen kattavaa tai muuten laajaa, vakiintuneen muodon saavuttanutta ja pysyvää (LEYYV 3 §).

Ratkaisussa KHO: 2009:5 voittoa tavoittelematon yhdistys ylläpiti kahta vanhusten palvelutaltoa sekä vapaaehtoistyön keskusta. Yhdistyksen vanhustyöhön kuului myös muun muassa siivous- ja kodinhoitopalveluita sotainvalideille, avohuollon ateriapalveluita, kuntouttavaa päivätoimintaa, pitopalvelutoimintaa ja vanhusten tapaamispaikan kahvilatoimintaa. Palvelutalolla oli keskeinen merkitys kunnan lakisääteisessä vanhusten huollossa. Toiminta rahoitettiin kaupungin ostopalvelusopimuksen nojalla suorittamilla maksuilla sekä jossain määrin myös Raha-automaattiyhdistyksen myöntämällä avustuksilla. Asukkaat olivat pienituloisia ja maksoivat aravalain säännösten mukaista vuokraa. Yhdistys käytti varansa ja tulonsa palvelutalotoiminnan ylläpitämiseen. Tilikauden 2005 ylijäämä oli ollut 60 000 euroa ja tilikauden 2006 ylijäämä 111 000 euroa. Vaikka yhdistyksen toiminta siten on tapahtunut suurelta osin verotuksellisesti elinkeinotoiminnaksi katsottavassa muodossa, tällä toiminnalla on kuitenkin asiassa kuvatulla tavalla pyritty edistämään yhdistyksen yleishyödyllistä tarkoitusta eli vanhustenhuoltoa toimialueella. Yhdistyksen sosiaalinen toiminta on ollut voittoa tavoittelematonta ja sillä on turvattu kokonaisvaltaisesti erilaisia toimintamuotoja organisoimalla alueen vanhuksille mahdollisuus kyseisiin palveluihin. Vastaavaa palvelukokonaisuutta ei ollut kunnassa muuten tarjolla ja kunnallista

³²⁰ Andersson – Linnakangas 2006 s. 77. Huojennus on myönnetty lähinnä yhdistyksille ja säätiöille, mutta myös muutamalla koulutuspalveluja tarjoavalle osakeyhtiölle. Ks. luettelo yleishyödyllisten yhteisöjen verohuojennuksista.

vanhustenhuoltoa toteutettiin nimenomaan yhdistyksen avulla. Tässä tilanteessa myös yhdistyksen elinkeinotoimintana verotuksessa käsitellyn toiminnan voidaan katsoa tapahtuvan yleishyödyllisessä tarkoituksessa.³²¹ Yhdistys on sosiaalisesti tärkeitä tarpeita palvelevan Vanhustyön keskusliiton jäsen ja sen toiminta on osa valtakunnallista yleishyödyllistä toimintaa vanhusten hyväksi. Näissä oloissa se, että yhdistys harjoitti toimintaansa elinkeinotoiminnan muodossa, ei poistanut yhdistyksen yleishyödyllisen yhteisön luonnetta ja verotuksessa yhdistyksen toimintaa oli pidetty lähes kokonaan elinkeinotoimintana, yhdistyksen katsottiin harjoittavan LEYYV 3 §:ssä tarkoitettulla tavalla yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa ja käyttävän lain 2 §:ssä tarkoitettulla tavalla varojaan ja tulojaan yhteiskunnan kannalta tärkeään yleishyödylliseen tarkoitukseen. Asia palautettiin veroviranomaiselle, mikä tosin ei automaattisesti tarkoita, että poikkeuslupa tulisi myöntää.³²²

Ratkaisussa on annettu painoarvoa sille, että yhdistyksen *tarkoituksena* on ollut toimiminen vanhusten, eläkeläisten ja vammaisten elin- ja asunto-olojen parantamiseksi sekä heidän hyvinvointinsa edistämiseksi. Tarkoitus *toteutettiin* ylläpitämällä asuintalotoimintaa ja palvelutalotoimintaa, tuottaa asumis-, koti-, tuki-, kuntoutus-, sairaanhoito- ja virkistyspalveluita, toteuttaa vapaaehtoistoimintaa, kehittää uusia toimintamuotoja, tiedottaa vanhusten, eläkeläisten ja vammaisten elämää ja oloja koskevista kysymyksistä, tehdä yhteistyötä paikallisten ja valtakunnallisten viranomaisten ja järjestöjen kanssa ja toimia muilla samantapaisilla tavoilla. Toiminen osana *kunnan lakisäätteistä toimintaa* on luonteeltaan sosiaalisia. Yhdistyksen sosiaalinen toiminta on ollut voittoa tavoittelematonta. Merkitystä on annettu myös *varojen käytölle* ja sille, että yhdistys on valtakunnallisen Vanhustyön keskusliiton jäsen ja että toiminnalla pyrittiin edistämään yhdistyksen yleishyödyllistä tarkoitusta eli vanhustenhuoltoa toimialueella. Vailla merkitystä ei ole ollut myöskään toiminnan kokonaisvaltainen luonne. Asiallista kilpailutilannetta ei myöskään ollut tarjolla ja kunnallista vanhustenhuoltoa onkin toteutettu nimenomaan yhdistyksen avulla. Tärkeää on havaita myös päätöksen lopussa olevat sanat ”näissä oloissa”, mikä viittaa siihen, että tapaukset erityisolosuhteet on mahdollisimman tarkasti pyritty ottamaan huomioon. Myrsky katsoo, että jos tähän ratkaisuun viitataan muissa yhteyksissä, tapauksen olosuhteiden (relevanttien faktojen) tulisi olla hyvin samanlaisia.³²³ Tapauksessa KHO 2013:70 puolestaan

³²¹ Vrt. tapaus KHO: 2008:84, jossa kyse oli urheiluseuran tarjoamista naulakkopalveluiden arvonnalisäverovelvollisuudesta. Ratkaisussa annettiin painoarvoa sille, ettei naulakkotoiminta toteuttanut yhdistyksen yleishyödyllistä tarkoitusta. Ratkaisu koski toiminnan arvonnalisäverovelvollisuutta.

³²² Myrsky, DL 2011 s. 332-333.

³²³ Myrsky, DL 2009 s. 344-345.

ei hyväksytty sairaankuljetuspalveluita tarjonneelle yhdistykselle LEYYV mukaista verovapautta kilpailunäkökulmaan ja hinnoitteluun nojautuen.³²⁴

8.2.2.3. Kunnan perustaman yhteisön yleishyödyllisyys

Tässä luvussa käsitellystä oikeuskäytännöstä voidaan päätellä, että osakeyhtiömuodossa harjoitettu toiminta on vaikea saada verotuksessa täyttämään yleishyödyllisyyden määritelmän. Koulutuspalveluiden osalta tästä kuitenkin on esimerkkejä sekä ”tavallisten” yleishyödyllisten yhteisöjen, että superyleishyödyllisten yhteisöjen kohdalla. Yleishyödyllisyys edellyttää tietyn tyyppisen toiminnan lisäksi, että sen tarkoitusta edistetään myös muilla tavoin. Suuri elinkeinotoiminnan osuus toiminnasta sekä markkinoilla kilpaileminen puoltavat toiminnan katsomista muuksi kuin yleishyödylliseksi. Koska kuntalain 2 a §:n yhtiöittämisvelvollisuus edellyttää, että toiminta kilpailee markkinoilla, on tällainen toiminta vaikea lukea yleishyödylliseksi tai ainakaan ns. superyleishyödylliseksi. Joitain koulutuspalveluita on oikeuskäytännössä kuitenkin luettu yleishyödyllisiin ja jopa superyleishyödyllisiin yhteisöihin myös kun toimintaa on harjoitettu osakeyhtiömuodossa.³²⁵ Terveystieteidenhuoltoa on vakiintuneesti pidetty elinkeinotoimintana.³²⁶ Terveystieteidenhuolto- ja sosiaalipalveluiden osalta toiminta on kuitenkin katsottu yleishyödylliseksi, mikäli se edesauttaa päämääräänsä muutenkin kuin ainoastaan terveystieteidenhuolto- ja hyvinvointipalveluja tarjoamalla ja se on hinnoiteltu omakustannusperusteista alemmaksi. Merkitystä on annettu myös sille olisiko kunnan muutoin tuotettava itse palvelua.³²⁷

Yleishyödyllisen yhteisön perustaminen saattaa olla mahdollista ja myös verotuksellisesti edullista tietyillä toimialoilla. Yleishyödyllistä yhteisöä perustettaessa on kuitenkin verolainsäädännön lisäksi otettava huomioon yleishyödyllisen yhteisön perustamisen edellytykset esimerkiksi säätiölaissa sekä kuntalain 2 §:ssä tarkoitettu kunnan toimiala. Oikeuskäytännössä on usein käynyt ilmi, että ulkopuolisen kunnalle myymää palvelua on pidetty yleishyödyllisenä. Estettä ei kuitenkaan liene sille, ettei kunta yhtiöittäessään toimintaa voisi perustaa yleishyödyllistä yhteisöä, etenkin mikäli toiminnan tarkoituksena ei ole voiton tuottaminen.

³²⁴ Ratkaisua perusteltiin kilpailutilanteen vääristymisellä.

³²⁵ Esimerkiksi Harjun oppimiskeskus Oy:lle on vuosiksi 2008 - 2012 ja Hevosopisto Oy:lle vuosiksi 2010 - 2014 on myönnetty LEYYV:n mukainen huojennus. Kummatkin ovat osittain kuntien omistuksessa. Hevosopisto Oy:n omistaa osittain myös Suomen Valtio. Myös Helsingin Kaupungin Stadion säätiö on saanut huojennuksen. Ks. luettelo yleishyödyllisistä yhteisöistä, www.harjunopk.fi, www.hevosopisto.fi ja <http://www.stadion.fi/stadion-saatio>.

³²⁶ Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille 384/349/2007 s. 26.

³²⁷ Myrsky, DL 2009 s. 344-345.

8.3. Keskinäinen osakeyhtiö

Keskinäisellä osakeyhtiöllä tarkoitetaan yhtiötä, joka joko hankkii osakkeenomistajiltaan tai myy omistajilleen hyödykkeitä alle käyvän hinnan. Vero-oikeudessa osakkeenomistajan ja sen omistaman yhtiön väliset oikeustoimet tulee hinnoitella lähtökohtaisesti markkinaehtoisiksi. Poikkeaminen markkinahinnoittelusta on lähtökohtaisesti hyväksytty vain lain nimenomaisen säännöksen perusteella, mutta keskinäisten voimalaitosyhtiöiden kohdalla poikkeamista on oikeus- ja verotuskäytännössä pidetty mahdollisena myös ilman lain nimenomaista säännöstä.³²⁸ Korkein hallinto-oikeus katsoi ratkaisussaan KHO 1963 I 5, ettei yhtiö ollut saanut osingonluonteista eikä muutakaan etua sen johdosta, että sen perimä hinta oli ollut käypää hintaa alempi, kun yhtiön tuottama sähkö luovutettiin osakkeenomistajille ja nämä olivat samassa suhteessa velvollisia vastaamaan yhtiön kustannuksista. Ratkaisussa KHO 1968 B II 521, katsottiin, ettei voimalaitosyhtiö jakanut osakkailleen peiteltyä osinkoa. Tapauksessa yhtiö jakoi kaiken tuottamansa energian osakkailleen osakemäärien suhteessa ja nämä vastasivat samassa suhteessa yhtiön kustannuksista. Kummankin ratkaisun perusteluissa, oli annettu erityisesti merkitystä sille, että markkinaehtoisuudesta poikkeamisesta oli määrätty yhtiöjärjestyksessä.³²⁹ Sitä vastoin, julkaisemattomassa KHO:n ratkaisussa 29.10.1981 T 4989, energiaa oli myyty omistajalle yli tämän omistusosuuden. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että se osuus, joka ylitti omistajan omistusosuuden mukaisen määrän, oli katsottava silloin voimassa olleen verotuslain 57 §:n mukaiseksi peiteltyksi osingoksi.

Yllä mainitut tapaukset kuvastavat ns. Mankala-periaatetta. Mankala-periaatteella tarkoitetaan osakeyhtiötä, jonka yhtiöjärjestyksen mukaan kukin osakas on velvollinen omistuksien suhteessa maksamaan yhtiön toiminnasta aiheutuneet kustannukset sekä vastaavan oikeuden yhtiön tuottamaan energiaan. Osakkeet eivät oikeuta osinkoon, vaan yhtiö toimii omakustannusperiaatteella. Näin ollen yhtiön osakkaat saavat osakkuuttaan vastaavan osuuden sähköä omaan käyttöönsä omakustannushintaan. Parikka on pohtinut, onko sähköyhtiö toiminut kilpailuoikeudellisesti oikein, kun se on myynyt sähköä omakustannushintaan eteenpäin.³³⁰ Vaasan hallinto-oikeus ei pitänyt tällaista menettelyä kiellettynä valtioneuvoston.³³¹

³²⁸ Ossa 2011b s. 484.

³²⁹ Ossa 2011b s. 489.

³³⁰ Parikka 2013 s. s. 2.

³³¹ Vaasan HaO 15.1.2008 08/0022/3. Ratkaisussa X:n kuntayhtymän yhtymävaltuuston talousarvion hyväksymistä koskevalla päätöksellä oli asiallisesti ratkaistu se, että kuntayhtymän sähkömarkkinoilla toimivat

Verotuksessa vallitsee periaate, että tulo ja meno kohdistetaan oikealle verovelvolliselle, eli yksityisoikeudelliselle omistajalle.³³² Mikäli omakustannusperusteella tapahtuva myynti sallitaan, syntyy verotuksellisia tulkintaongelmia kunnan tai muun verovapaan yhteisön omakustannushintaisista hankinnoista omistamiltaan yhtiöiltä. Kunta pystyisi hankkimaan omakustannushintaan energiaa omistamaltaan yhtiöltä ja myymään energian eteenpäin voitolla ilman että saatua voittoa verotettaisiin. Ossa katsoo, että verotuksellisesti oikea lopputulema saavutettaisiin, jos yhtiön olisi myytävä sähkö markkinahintaan kunnalle ja näin ollen osa omakustannushinnan ylittävästä hinnasta tulisi verotuksen piiriin.³³³ Ossan kannanotto on puhtaasti vero-oikeudellinen. Mikäli kunta ostaisi mankala –periaatteella toimivalta yhtiöltä omakustannushintaan sähköä, jonka tämä myisi eteenpäin voitollisesti törmättäisiin väistämättä myös valtiontuki- ja kilpailuoikeudellisiin ongelmiin. Toiminta voitaisiin katsoa esimerkiksi kilpailulain (9.8.2013/595) 4 a luvun tarkoittamaksi toiminnaksi, joka vääristää tai on omiaan vääristämään terveen ja toimivan kilpailun edellytyksiä tai estää tai on omiaan estämään terveen ja toimivan taloudellisen kilpailun syntymistä tai kehittymistä markkinoilla (kilpailulaki 30 a §).

Arvonlisäverovelvollisuus edellyttää, että toiminta on itsenäistä, suuntautuu ulospäin rajoittamattomaan henkilöpiiriin ja kilpailee muiden vastaavien hyödykkeiden tuottajien kanssa.³³⁴ Omakustannushintaan tapahtuvat myynnit on myös katsottu arvonlisäverovelvollisiksi.³³⁵ AVL 60 a §:n mukaan arvonlisäveroa ei suoriteta itsenäisen yhteenliittymän harjoittamasta palvelun myynnistä jäsenilleen, jos jäsenet harjoittavat toimintaa, joka ei oikeuta vähennykseen tai ei tapahdu lainkaan liiketoiminnan muodossa ja palvelu on välittömästi tarpeellinen jäsenten arvonlisäverottomalle toiminnalle ja vastike palvelusta on kunkin jäsenen osuus yhteisistä kustannuksista. Säännöstä ei sovelleta, jos verottomuus on omiaan aiheuttamaan kilpailun vääristymistä. Kuntien palautusoikeuteen

asiakasyhtiöt A Oy ja B Oy saavat ostaa sähkönsä samaan hintaan, jolla kuntayhtymä suhteellisen omistuosuuksensa mukaisesti ostaa sähköä voimalaitosyhtiö Z:ltä, joka toimii Mankala-periaatteen mukaan eli voittoa tuottamatta. Kuntayhtymän asiakasyhtiöiden näin hankkiman sähkö hinta saattoi poiketa merkittävästi sähkö markkinahinnasta. Kun A Oy:n ja B Oy:n sähköenergian ostaminen tältä osin ei perustunut voimalaitosyhtiö Z:n osakkeiden omistukseen, vaan sopimussuhteeseen kuntayhtymän kanssa, oli kysymys sähkö tukkukaupasta. KHO palautti ratkaisullaan 2010:26 asian hallinto-oikeuden käsiteltäväksi.

³³² Ossa 2011b s. 490.

³³³ Ossa 2011 b. s. 491.

³³⁴ Kallio – Nielsen – Ojala – Säaskilahti 2013 s. 23.

³³⁵ KHO: 32.12.1998 T 3201. Ratkaisussa oli kyse kiinteistöyhtiöstä, joka tuotti keskitetysti osakkailleen sekä muille kiinteistössä toimiville ammattiliitoille, niiden työttömyyskassoille ja muille palveluorganisaatioille monistamo-, postitus- ja puhelinkeskuspalveluja. Toiminta tapahtui omakustannusperiaatteella siten, että perittävillä maksuilla katettiin kopiokoneiden leasing-maksut, huolto- ja materiaalikulut, laskennallinen vuokra ja henkilökunnan palkat. Kun otettiin huomioon, että yhtiö harjoitti itsenäisesti asiakaspalvelukeskustoimintaa, joka oli jatkuvaa ja tapahtui kilpailuolosuhteissa, toimintaa harjoitettiin AVL 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa

oikeuttavaan toimintaan katsotaan säännöstä sovellettaessa vähennysoikeudettomaksi toiminnaksi (AVL 133.2 §). Säännöstä sovelletaan yhteenliittymän oikeudellisesta muodosta riippumatta. Hallituksen esityksessä mainitaan erikseen, että myös kunta voi olla yhteenliittymän jäsen.³³⁶ Jäsenet voivat harjoittaa myös muuta kuin verotonta toimintaa. Yhteenliittymä voi päättää kustannusten jaosta, mutta kustannukset tulee jakaa jäsenten saaman hyödyn perusteella. Hyödykkeitä voitaisiin hallituksen esityksen mukaan tietynä verokautena myydä ainoastaan osalle osakkaista.³³⁷ Säännöksen tarkoituksena on että pienet arvonlisäverotonta toimintaa harjoittavat toimijat voisivat harjoittaa toimintaa yhteenliittymänä, jonka suuremmat toimijat voivat harjoittaa itse ilman verorasitusta.³³⁸ Tällaista pienten toimijoiden edellytystä ei kuitenkaan ilmene säännöksestä.

Mankala -periaate edellyttää kustannusten jakoa omistusosuuksien suhteessa ja energian jakamista samoin perustein.³³⁹ Ennen AVL 60 a §:n voimaantuloa annetussa ratkaisussa osuuskuntaa ei pidetty arvonlisäverovelvollisena kun se ylläpiti viemäriverkostoa tietyllä alueella sijaitsevien kiinteistöjen tarpeita varten. Myynti tapahtui ainoastaan osakkaille.³⁴⁰ Arvonlisäverovelvollisuuden 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaisen aineellisen soveltamisalan edellyttämällä ”liiketoiminnan muodolla” tarkoitetaan ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavanomainen yrittäjäriski.³⁴¹ Tämän perusteella voidaan päätellä, että mankala -periaatteen mukaisesti toimiva yhtiö ei olisi verovelvollinen, jos myynnit rajoittuvat suppealle omistajapiirille tuotettuun ”tukitoimintaan” esimerkiksi kuntaan ja asunto-osakeyhtiöihin, eikä kilpailua markkinoilla ole, toisin sanoen toiminta jäisi arvonlisäverolain aineellisen soveltamisalan ulkopuolelle. Mikäli toiminta ja myynti olisivat laajamittaisia, esimerkiksi energiatuotanto ja sisältäisivät normaalin yrittäjäriskin, arvonlisäverovelvollisuuden edellytykset täyttyisivät.

9. Johtopäätökset

Kunnan yhtiöittäessä toimintaansa on verotusnäkökohdat otettava laajamittaisesti huomioon. Yhtiöittämisprosessin suunnittelussa katson verotuksen osalta kaikista keskeisimpinä kiinnittämään huomiota seuraaviin seikkoihin; a) onko yhtiöitettävä toiminta voitollista b) onko yhtiöitettävä toiminta arvonlisäverollista c) mikä omaisuuskokonaisuus on tarkoituksenmukaisinta siirtää d) millaisella oikeustoimella (liiketoimintakaupalla vai

³³⁶ HE 108/2013 s. 4-5.

³³⁷ HE 108/2013 s. 6.

³³⁸ HE 108/2013 s. 4.

³³⁹ Parikka 2013 s. s. 2.

³⁴⁰ KHO: 2011:106.

³⁴¹ HE 88/1993 s. 42.

liiketoimintasiirrolla) yhtiöittäminen on tarkoituksenmukaista toteuttaa sekä e) miten yhtiötä verotetaan sen juoksevassa toiminnassa. Merkittävin verovaikutus voitollisen toiminnan yhtiöittämiselle on voiton verottaminen yhteisöverokannalla. Arvonlisäverottomalle, mutta kuntapalautukseen oikeuttavalle toiminnalle merkittävin vaikutus on kuntapalautusoikeuden menettäminen. Yhtiöitettäessä on tärkeää kiinnittää huomiota veroseuraamuksiin niin yhtiöittämisprosessissa kuin yhtiöittämisen jälkeisen ns. normaalitoiminnan suunnittelussa.

Toiminnan voitollisuudella on merkitystä niin siirrettävän toimintakokonaisuuden rajaamiselle kuin yhtiöittämistavan (liiketoimintasiirto vai liiketoimintakauppa) valinnalle. Mikäli toiminta on voitollista, on erityistä merkitystä annettava yhtiön verokohtelulle toiminnastaan, ts. yhteisöveron tuottamalle rasitukselle. Kunnalle voidaan siirtää verottomasti tuloa yhtiöstä myyntien sekä muiden oikeustoimien avulla. Kunnan ja tämän omistaman yhtiön välisissä oikeustoimissa on kuitenkin verotuksen lisäksi aina otettava huomioon valtiontuki- ja muu kilpailuoikeudellinen sääntely. Kunta ei saa antaa yhtiölle kilpailuetua, eikä myöntämillään tuilla ylläpitää keinotekoisesti muutoin tappiollista toimintaa.³⁴² Voitollisen toiminnan osalta on myös kiinnitettävä huomio peiteltyä osingonjakoa koskevaan VML 29 §:n 1 momenttiin.³⁴³ Osa omaisuudesta voidaan yhtiöitettäessä jättää kunnan omistukseen ja esimerkiksi vuokrata yhtiölle. Näin kunta saa yhtiöstä verotonta tuloa, joka kuitenkin voidaan vähentää yhtiön verotuksessa. Toiminnan voitollisuudella on keskeinen merkitys myös yhtiön rahoitusrakenteen suunnittelussa. Verotuksellisesti tulisi useimmiten edullisimmaksi mahdollisimman pieni oma pääoma ja mahdollisimman suuri vieras pääoma. Näin yhtiö pystyy vähentämään korkokulunsa verotettavaa tuloa laskettaessa. On kuitenkin otettava huomioon EVL 18 a §:n tarkoittamat korkomenojen vähennysrajoitukset mikäli korot ovat yli 500 000 euroa vuodessa. Mikäli yhtiötä verotetaan TVL:n mukaan, ei vastaavaa rajoitusta ole.³⁴⁴ Pääomalaina antaa mahdollisuuden periä tavanomaista lainaa korkeampaa korkoa, mikäli pääomalaina on yhtiön rahoitustilanteen osalta perusteltu.³⁴⁵

Voitollisen toiminnan osalta on myös syytä pohtia myöhempien investointien suunnittelua. Mikäli investointeihin käytetään yhtiön jakamattomia voittovaroja, ei yhtiö joudu suorittamaan rahoituskuluja. Koska osingot kuitenkin ovat kunnalle verovapaita, olisi verotuksellisesti edullisempaa jakaa voitto kunnalle ja kunta tämän jälkeen lainaisi yhtiölle investointeihin tarvittavia varoja markkinahintaan. Näin yhtiö maksaa kunnalle korkoja ja samalla pienentää omaa tulostaan lainan takaisinmaksun ajan. Yksityiset toimijat ovat

³⁴² Siikavirta, DL 2012 s. 473.

³⁴³ Näin myös HE 32/2013 s. 25.

³⁴⁴ HE 146/2012 s. 15-16.

³⁴⁵ Verohallinnon tiedote 5/1997.

vapautettuja osinkotuloistaan elinkeinotulon tulolähteessä (EVL 6 a §) ja henkilökohtaisessa tulolähteessä 9 prosentin tuottoon ja korkeintaan 60 000 euroon asti (TVL 33 b.1 §). Näin ollen kunnan olisi mahdollista saada yksityisiin nähden veroetua, mikäli osingot katsottaisiin TVL-tuloksi.

Mikäli yhtiöittäminen kohdistuu kunnan arvonlisäverolliseen toimintaan ja yhtiöön siirrettyjä hyödykkeitä käytetään arvonlisäverolliseen käyttöön myös yhtiöittämisen jälkeen, on yhtiöitettäessä sovellettava AVL 19 a §:ää. Tämä tarkoittaa, että hyödykkeiden asema arvonlisäverotuksessa jatkuu, eikä yhtiöittämistä pidetä verollisena myyntinä.³⁴⁶ AVL 19 a § edellyttää, että toiminnallinen kokonaisuus myydään esimerkiksi liiketoimintasiirtona tai liiketoimintakauppana.³⁴⁷ Palautukseen oikeuttavaan toimintaan sovelletaan mitä verottomasta toiminnasta on säädetty (AVL 133.1 §). Tämä tarkoittaa, että siirrettäessä palautukseen oikeuttava viranomaistoiminta tai arvonlisäverosta vapautettu toiminta yksiköstä, esimerkiksi kunnasta toiseen on luovutus veroton.³⁴⁸

Kunta on oikeutettu kuntapalautukseen niistä arvonlisäveroista, jotka sisältyvät verottomaan toimintaan hankittujen hyödykkeiden ostohintaan. Vastaavaa oikeutta ei ole yhtiöllä, joka jatkaa arvonlisäverottoman toiminnan harjoittamista. Tästä syystä yhtiöittämisessä on tärkeää huomioida kuntapalautuksen tuomat erityispiirteet arvonlisäveroseuraamuksille. AVL 6 §:n 3 momentin nojalla AVL 130 §:n mukaiseen palautukseen oikeuttavassa käytössä olleen käyttöomaisuuden myynti on verollista. Mikäli palautukseen oikeuttava toiminta yhtiöitetään, AVL 19 a §:n edellytykset verottomuudelle eivät täyty, koska hyödykkeitä ei yhtiöittämisen jälkeen enää käytetä vähennykseen tai palautukseen oikeuttavaan käyttöön. Koulutuspalveluiden yhteydessä luovutettavien hyödykkeiden verottomuus edellyttää, että hyödykkeet luovutetaan suoraan koulutuksen saajalle. Näin ollen AVL 130 §:n mukaisen palautukseen oikeuttaneen toiminnan yhtiöittämisessä suoritettu myynti on arvonlisäverollinen. Tämä tarkoittaa, että on hankittu hyödykkeitä ja tehty näistä palautus, mutta hyödykkeet on myyty verollisesti eteenpäin sen sijaan, että ne olisi käytetty kunnan verottomassa toiminnassa. Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, ettei palautusta ole oikaistava vähennykseksi.³⁴⁹ Mikäli hankinnan ja yhtiöittämisen välillä on kulunut ainoastaan lyhyt aika, voidaan kuitenkin oikaisukirjauksen katsoa olevan perusteltu. Koska yhtiö ei käytä hyödykkeitä arvonlisäverolliseen käyttöön, ei yhtiö voi myöskään vähentää yhtiöittämisen

³⁴⁶ HE 35/2005 s. 5 ja 7.

³⁴⁷ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääskilahti 2013 s. 146.

³⁴⁸ Ks. esim. KVL 77/2002.

³⁴⁹ Ks. Pipatti – Tarkiainen 2005 s. 234.

yhteydessä tekemänsä hankinnan veroa. Näin ollen yhtiöittämisen yhteydessä tapahtuneeseen myyntiin sisältynyt arvonlisävero jää yhtiön lopulliseksi rasitukseksi.

AVL 130 a §:n mukaiseen laskennalliseen palautukseen oikeutettaviin hyödykkeisiin sovelletaan ainoastaan verollisen toiminnan menettelysäännöksiä (AVL 133.6 §). Näillä hyödykkeillä tarkoitetaan AVL 34 ja 37 §:ssä tarkoitettuja terveyden- ja sairaanhoitoa tai sosiaalihuoltoa ja niiden yhteydessä luovutettuja verottomia hyödykkeitä. AVL 36 §:n 1 momentin 5 kohdan terveydenhuollon ammattihenkilöiden toisilleen luovuttamien terveyden- ja sairaanhoidossa välittömästi käytettävien tavaroiden ja palveluiden arvonlisäverovapautta ei sovelleta kuntiin.³⁵⁰ Laskennallisessa palautuksessa on systemaattisesti kyse eri asiasta kuin AVL 130 §:ssä tarkoitettulla kuntapalautuksella. Säännöksellä ei ole samoja vaikutuksia kuin AVL 130 §:n mukaisella kuntapalautuksella, koska AVL 130 a §:n mukaista laskennallista palautusta ei voi rinnastaa AVL 130 §:n mukaiseen kuntapalautukseen. On epäselvää, miten näiden hyödykkeiden yhtiöittämistä kohdellaan arvonlisäverotuksessa. Äidinmaidon, ihmisveren, ihmiselinten ja ihmiskudosten myynnit ovat verottomia (AVL 36 § 4 kohta). Arvonlisäverolaki ei edellytä, että myynti tapahtuisi tiettyjen osapuolten välillä tai tietyissä olosuhteissa kuten esimerkiksi tavarat ja palvelut, jotka luovutetaan terveyden- tai sairaanhoitoon yhteydessä. Näin ollen näiden hyödykkeiden luovutus on myös yhtiöittämisen yhteydessä verotonta. Muita AVL 34 ja 37:§ssä tarkoitettuja terveydenhuollon ja sosiaalihuollon palveluita ei varsinaisesti voida katsoa siirtyvän yhtiöittäessä vaan sopimusosapuolten katsotaan vaihtuvan. Terveydenhuoltopalvelut katsotaan joka tapauksessa aina verottomiksi, riippumatta siitä kuka hoidon maksaa.³⁵¹

Arvonlisäveroseuraamusten kannalta yhtiöittämisessä on keskeistä tarkastella, mitä hyödykkeitä kannattaa siirtää yhtiölle ja mitkä kannattaa jättää kunnan omistukseen. Tämä kysymys nousee esiin niin kiinteän kuin irtaimen omaisuuden osalta. Yksi vaihtoehto on, että kunta vuokraa yhtiölle kunnan omistukseen jääneet hyödykkeet. Toinen vaihtoehto on, että muotoillaan yhtiöltä ostettava palvelu verotuksellisesti tarkoituksenmukaisella ja edullisella tavalla. Omaisuuden jakautuminen uuden ja vanhan toimijan kesken ja liiketoiminnan uudelleenjärjestely on vapaampaa, esimerkiksi kiinteistöjen osalta toteuttaessa yhtiöittäminen liiketoimintakauppana liiketoimintasiirron sijaan.

Kiinteistöjen osalta on tärkeä tarkastella yhtiöittämisen vaikutuksia niin AVL 30 §:ssä tarkoitettusta vapaaehtoisesta hakeutumisesta verovelvolliseksi kiinteistön vuokraamisesta

³⁵⁰ KHO: 2000 T 2779.

³⁵¹ Juanto – Saukko 2012 s. 90.

tuomista eduista kuin AVL 119 §:ssä tarkasteltujen kiinteistöinvestointien osalta. Mikäli kiinteistöä käytetään arvonlisäverollisessa käytössä tai kunnan käytössä, voidaan kiinteistö myös vuokrata verollisesti. Mikäli kiinteistö vuokrataan edelleen, on jokaisen ketjussa olevan vuokraajan hakeuduttava arvonlisäverovelvolliseksi. Arvonlisäverollisuus antaa vähennysoikeuden kiinteistön vuokraamisesta aiheutuneista kuluista. Mikäli yhtiöittäminen voidaan soveltaa AVL 19 a §:ää, yhtiöittäminen ei aiheuta vähennyksen tarkistamista, vaan tarkistusoikeus- ja velvollisuus siirtyy toiminnan jatkajalle. Muissa tapauksissa sovelletaan AVL 11 luvun säännöksiä tarkistusoikeuden ja –velvollisuuden siirtymisestä.³⁵² Tällöin joko luovuttaja tekee kertatarkistuksen tai tarkistusoikeus- ja velvollisuus siirtyy vastaanottajalle (121 e §). Kun kunta tekee kiinteistöinvestoinnin, katsotaan muussa kuin vähennysrajoitusten alaisen käytön osalta kiinteistön olleen verollisessa käytössä. Yhtiöitettäessä kuntapalautukseen oikeuttavaa toimintaa, siirtyy toiminta verottomaan käyttöön ja suoritetaan kertatarkistus niin kuin kiinteistöä ei enää käytettäisi verollisessa toiminnassa. Käsittely tapahtuu näin riippumatta siitä, jätetäänkö kiinteistöt kunnan omistukseen ja vuokrataan yhtiölle vai siirretäänkö kiinteistöjen omistus yhtiöittämisen myötä toimintaa jatkavalle yhtiölle.³⁵³

Sitä vastoin verokohtelu on epäselvää tilanteessa, jossa kunta ei luovuttaisi käyttö- tai omistusoikeutta perustetulle yhtiölle, vaan tilat jäisivät kunnan käyttöön ja kunta ostaisi toimialaansa kuuluvia palveluja perustamaltaan yhtiöltä ja nämä palvelut suoritettaisiin kunnan omistamassa kiinteistössä. Kunta ei näin ollen perustaisi esimerkiksi terveydenhoitopalveluja myyvää osakeyhtiötä vaan henkilöstö- ja asiantuntija- ja johtamispalveluja myyvän osakeyhtiön, joka myisi kunnalle esimerkiksi hoivatyöntekijöiden, sairaanhoitajien ja lääkäreiden työpanoksia ja näiden panosten ohjaus- ja johtamispalveluja. Kunta ostaisi palvelut ja palvelut suoritettaisiin kunnan omistamassa kiinteistössä. Tällaisessa järjestelyssä ei olisi perustetta kiinteistöinvestointien tarkistamiselle.

Keskusverolautakunta on käsitellyt vastaavanlaisia järjestelyitä irtaimen niin käyttö- kuin vaihto-omaisuuden osalta. Oppilaitosruokailun osalta on katsottu, että kunta on oikeutettu kuntapalautukseen ulkopuoliselta hankkimiensa raaka-aineiden osalta, kun tämä ostaa ulkopuoliselta toimijalta raaka-aineita ja ostaa omistamaltaan yhtiöltä ruoka-annosten valmistus- esillepano- ja tarjoilupalveluja.³⁵⁴ Sitä vastoin oikeutta kuntapalautukseen ei ollut yhtiön suorittamien valmistus, esillepano- ja tarjoilupalvelujen osalta. Toisessa ratkaisussa

³⁵² Sainio 2011 s. 215.

³⁵³ Kallio – Korpelainen – Nielsen 2008 s. 157-158.

³⁵⁴ KVL 24/2012 julkaisematon.

hyväksyttiin kuntapalautus käyttöomaisuuteen, jonka kunta oli hankkinut ja kunnan omistama yhtiö käytti kyseistä käyttöomaisuutta sekä kunnalle että muille tuottamiin palveluihin. Velvollisuutta suorittaa oman käytön veroa ei ollut.³⁵⁵

Ratkaisut ovat ajalta ennen yhtiöittämisvelvollisuutta mutta kuitenkin aikana, jolloin kunnallisen liikelaitosten kilpailuoikeudelliset ongelmat on nostettu esiin. Näitä ratkaisuja tarkasteltaessa on otettava huomioon, että arvonlisäverotuksessa omistusoikeuden siirtyminen ei vastaa samaa kuin siviilioikeudellinen omistusoikeuden luovutus. Esineoikeudelliselle suojalle ja omistajatasoiselle päättävällälle on annettu vahva rooli eurooppalaisessa arvonlisävero-oikeudessa. Mikäli katsotaan, että käyttöoikeus luovutetaan vastikkeetta myös oman käytön verotusta koskevat kysymykset saattavat aktualisoitua. Tällöin nousevat esiin myös kielletyn valtiontuen antamista koskevat kysymykset. Voidaan siis katsoa, että kunta voisi hankkia hyödykkeitä ja ostaa esimerkiksi aterianvalmistus- tai muun palvelun yhtiöltä, joka toiminnassaan käyttäisi kunnan hankkimia ja kuntapalautukseen oikeutettuja hyödykkeitä. Konkreettisessa tilanteessa verokohtelun varmistamiseksi on suositeltavaa hakea ennakkoratkaisua keskusverolautakunnalta. On myös riskinsä, että ainoastaan verosta vapautumisen vuoksi tehdyt monimutkaiset sopimusjärjestellyt katsotaan AVL 181 §:n 1 momentin mukaiseksi veron kiertämiseksi. Myös ”ateriapalvelun” käsitteen sisältö lienee epäselvä. Pidän perusteltuna, että käsitteeseen sisällytetään kaikki aterian tuottamiseen liittyvä, kuten raaka-aine, valmistus, tarjoilu, ja käytettyjen astioiden puhdistaminen. Tiettyjä sosiaalihuoltoon liittyvä palveluita, esimerkiksi ateriapalvelua on mahdollista harjoittaa verollisesti, mikäli yhtiö, joka ei ole tehnyt ilmoitusta yksityisten sosiaalipalvelujen harjoittamisesta myy aterian kunnalle, joka saa tästä kuntapalautuksen ja kunta vastaavasti myy aterian verottomasti joko asiakkaalle tai sosiaalihuoltoa harjoittavalle yhtiölle niin, että jokin muu taho kuin verollisen aterian valmistaja tarjoilee ruuan.

Tällä hetkellä arvonlisäverotus tuottaa yhtiöittämisilanteissa eniten tulkinnanvaraisia tilanteita. Voitaisiin pitää tarkoituksenmukaisena että AVL 130 §:n mukaisen kuntapalautuksen ja 130 a §:ien mukaisen laskennallisen palautuksen käsittelystä yhtiöittämisilanteissa säädettäisiin oma pykälänsä arvonlisäverolakiin. Se missä määrin verosuunnittelua ja sopimusjärjestelyitä sallitaan kuntapalautusoikeuksien laajamittaisen hyödyntämisen turvaamiseksi, tulee ilmenemään tulevasta verotuskäytännössä.

Yhtiöittäminen voidaan toteuttaa joko liiketoimintasiirtona tai liiketoimintakauppana. EVL 52 d §:n mukaisen liiketoimintasiirron etuna on pidetty syntyneen voiton realisoimattomuutta.

³⁵⁵ KVL 31/2010.

Liiketoimintakaupassa myyjää verotetaan mahdollisesta luovutusvoitosta ja näin ollen ostajalle syntyy samalla poistettavaa liikearvoa.³⁵⁶ Kauppa on tehtävä markkinaehtoisesti. Liiketoimintakauppa tuo uudelle yhtiölle suuremman poistopohjan, mikä antaa yhtiölle mahdollisuuden tehdä poistoja, mikä puolestaan laskee yhtiön verotettavaa tuloa. Koska kunta on suurimmilta osin vapautettu tuloverosta, ei liiketoimintasiirrosta aiheutuva verovapaus anna vastaavaa hyötyä kuin yrityksen toteuttamana. Sitä vastoin liiketoimintakaupan suurempi poistopohja antaa veroetuja yhtiön juoksevassa toiminnassa.³⁵⁷ Tällä on merkitystä etenkin kun kyseessä on voitollinen toiminta. Maa-alueet, osakkeet ja muu kulumaton käyttöomaisuus ei oikeuta vuosittaisiin poistoihin (EVL 42.2 §) eivätkä siten kasvata poistopohjaa. Näin ollen kauppakirjassa kannattaa eritellä erilaiset omaisuuserät tarkasti.

Mikäli yhtiöittäminen tapahtuu kuntalain voimaantulosäännöksen mukaisesti kuntalain 2 a §:ssä tarkoitetusta yhtiöittämisvelvollisuudesta, on luovutus vapautettu varainsiirtoverosta kiinteistöjen ja tiettyjen arvopapereiden osalta kaikista apporteista. Kun yhtiöittäminen toteutetaan kuntalain 2 a §:ssä tarkoitetusta yhtiöittämisvelvollisuudesta sovelletaan ensisijaisesti kuntalain voimaantulosäännöstä. Mikäli yhtiöittäminen toteutetaan muusta syystä tai voimaantulosäännöksen varainsiirtoverovapautta koskevat edellytykset eivät täyty, on sovellettava VSVL 43 §:ää. Tällöin liiketoimintasiirto voisi olla verotuksellisesti vartenotettava vaihtoehto, mikäli halutaan siirtää kiinteistöjä tai arvopapereita perustettavalle yhteisölle. VSVL 43 § antaa verovapauden myös niissä tilanteissa kun perustettava yhteisö ei ole osakeyhtiö. Tämä voisi tulla kyseeseen esimerkiksi yhtiötettäessä yleishyödylliseksi luokiteltavaa toimintaa. Varainsiirtoveron perusteeseen luetaan myös mahdollisen kiinteistöinvestoinnin tarkistuksesta tai oman käytön arvonlisäverosta myyjälle maksettava korvaus.³⁵⁸ Varainsiirtoveron perusteeseen luetaan myös kaupan yhteydessä myyty irtain omaisuus, mikäli tätä ei ole eritelty kauppakirjassa (VSVL 6.3 §). Esimerkiksi palautuskelpoiset maksut viemäri ym. liittymiin luetaan irtaimeksi omaisuudeksi.³⁵⁹ Tästä syystä on myös varainsiirtoverotuksen osalta tärkeää, että eri omaisuusobjektit on eritelty kauppakirjassa.

Näin ollen liiketoimintakauppa on useimmiten verotuksellisesti edullisin vaihtoehto toteuttaa yhtiöittäminen. Liiketoimintakauppa voi olla ns. tavallinen kauppa, jossa hyödykkeet myydään yhtiöön. Kauppahinta voidaan maksaa takaisin esimerkiksi ulkopuoliselta lainatuilla varoilla tai jäädä velaksi. Liiketoimintakauppa voidaan toteuttaa myös apporttina, jolloin

³⁵⁶ Hallipelto – Hietanen – Narikka – Saltevo – Soikkanen 2013 s. 41 ja Ossa 2011a s. 244.

³⁵⁷ Vesterinen 2006 s. 47.

³⁵⁸ KHO: 21.8.2000 T 1900, Ks. myös Sainio 2011 s. 222-223

³⁵⁹ Varainsiirtoverotuksen yhtenäistämisohe 520/415/2010.

kunta saa vastikkeena yhtiön osakkeita. Kauppahinta voi olla myös osittain rahavaroja, lainaa ja osakkeita.³⁶⁰ Liiketoimintakaupassa pystytään huomattavasti vapaammin suunnittelemaan yhtiön pääomarakennetta kuin EVL 52 d §:n mukaisessa liiketoimintasiirrossa, joka edellyttää että vastike on kokonaisuudessaan vastaanottavan yhtiön osakkeita. Tosin liiketoimintasiirron kohdalla voitaisiin yhtiön pääomarakennetta muokata yhtiöittämisen jälkeen.

Kunnan osalta osinkojen tulolähdejaolla ei ole suurtakaan merkitystä, sillä kaikki TVL-tulot ovat ja kunnan omalla alueellaan harjoittamasta toiminnasta saadut elinkeinotulot ovat verovapaita. Kuntayhtymillä ei ole omaa aluetta ja niitä verotetaan näin ollen elinkeinotulostaan.³⁶¹ Osingot ovat elinkeinotulon tulolähteessä verottomia. Seikalla ei näin ollen ole merkitystä myöskään kuntayhtymien osalta. Markkinoilla kilpailevan toiminnan käsite on elinkeinotoiminnan käsitettä laajempi.³⁶² Näin ollen yhtiötettävä toiminta voi olla niin EVL:n kuin TVL:n mukaisesti verotettavaa. Kuntayhtymien tuloa on vakiintuneesti verotettu TVL-tulona, vaikka toiminta olisi selvästi voitollista, ulospäin suuntautuvaa jne.³⁶³ Myös kunnan liikelaitoksen toimintaa on helposti pidetty elinkeinotoiminnan sijasta ”julkisen tehtävän hoitamisena”, vaikka toiminta sinänsä olisi samaa kuin mitä yksityisetkin harjoittavat, esimerkiksi siivous- ja kiinteistönhuolto.³⁶⁴ Ei voida varmuudella sanoa, jatkuuko toiminnan tulolähde samana myös yhtiöittämisen jälkeen. Toisaalta, verokohtelua voidaan pitää epäyhdenmukaisena ja syrjivänä mikäli samaa toimintaa verotetaan eri tulolähteessä riippuen siitä harjoittaako sitä julkisyhteisö kuten kunta vai yksityisoikeudellinen yhteisö. On myös mahdollista, että julkisyhteisöjen kuten kuntayhtymien toiminnan tuloa aletaan herkemmin verottamaan elinkeinoverolain mukaisesti.

Yhtiöittämisen jälkeen on juoksevassa toiminnassa otettava huomioon kunnan ja yhtiön välisten myyntien ja muiden oikeustoimien hinnoittelu. Markkinaehtoisuutta edellytetään niin vero- kuin kilpailuoikeudessa. Kunta on verovelvollinen ainoastaan oman alueensa ulkopuolelta harjoittamastaan toiminnasta saadusta elinkeinotulosta (TVL 21.1 ja 4 §). Osinkotulot on kuitenkin vapautettu verosta kun ne luokitellaan elinkeinotuloksi (EVL 6 a §). Kuntaa ei näin ollen veroteta saamastaan osinkotulosta. Sitä vastoin yhtiötä verotetaan kuin mitä tahansa osakeyhtiötä. Näin ollen veroseuraamuksia on tarkasteltava erityisesti yhtiön kannalta. Mikäli toiminta on voitollista, on yhtiö velvollinen suorittamaan yhteisöveroa. Voittoa voidaan minimoida maksamalla kunnalle esimerkiksi korkoja, vuokraa,

³⁶⁰ Hallipelto – Hietanen – Narikka – Saltevo – Soikkanen 2013 s. 43.

³⁶¹ KHO: 2005:3210.

³⁶² HE 32/2013 s. 31.

³⁶³ www.kunnat.net. Ks. myös esim. KHO: 24.6.2009 T 1648

³⁶⁴ Ks. esim. Rovaniemen hallinto-oikeus 16.08.2011 11/0317/1.

takausprovisiota tai muita palkkioita saamista hyödykkeistä. Mikäli palkkiot ovat markkinahintaa korkeampia, voidaan ylihintaa verottaa VML 29 §:n 1 momentissa tarkoitettuna peiteltyä osinkona. Mikäli toiminta ei ole voitollista on mahdollista, että kunta pyrkii myymään alihintaan, tai ostamaan ylihintaan yhtiöltä. Siirtohinnoitteluvoimassa olevaa VML 31 §:ää on sovellettu lähinnä kansainvälisten konsernien välisissä myynneissä.³⁶⁵

Kunnan ja sen omistaman yhtiön välistä hinnoittelua on tarkasteltu pääsääntöisesti kilpailuoikeudellisesta näkökulmasta. Hinnoittelun on oltava markkinaehtoista. On tärkeää noteerata, että kilpailuilla markkinoilla toimivan toiminnan yhtiöittäminen ei yksinään riitä Euroopan unionin kilpailuoikeudellisten edellytysten täyttämiseksi, vaan toiminnan on oltava kilpailuneutraalia myös silloin, kun sitä tuotetaan yhtiömuodossa. Siirtohinnoitteluvoimassa olevan VML 31 §:n soveltamisala on laaja. Vallitsevan verotuskäytännön mukaisesti säännöksellä ei ole tarkoitus puuttua voittoa tavoittelemattomien yritysten hinnoitteluun. Jos voittoa tavoittelemattomalle yritykselle siirretään tuloa veron välttämistarkoituksessa poikkeamalla markkinaehtoisesta hinnoittelusta, voidaan siirtohinnoitteluvoimassa olevaa VML 31 §:ää soveltaa.³⁶⁶ Säännös edellyttää, että toiminta on liiketoimintaa tai muuta tulonhankkimistoimintaa. Siirtohinnoitteluvoimassa olevaa VML 31 §:ää voidaan soveltaa myös muihin yhteisöihin kuin osakeyhtiöihin.³⁶⁷ Säännöstä sovelletaan ainoastaan hinnoittelua suhteessa emoyhtiöön ja rajoittuu edun antajan verotukseen.³⁶⁸ Koska kunta on vapautettu muusta kuin oman alueen ulkopuolelta harjoittaman elinkeinotoiminnan tulosta, ei siirtohinnoittelusäännöksen soveltamista voida pitää tarkoituksenmukaisena. Kuntahan on edun antaja, eikä hinnoittelulla ole vaikutusta tämän verotukseen. Sitä vastoin säännös voisi soveltaa niihin harvinaisiin tilanteisiin kun kunta saa elinkeinotuloa muualta kuin omalta alueeltaan, esimerkiksi oman alueen ulkopuolella toimivan liikelaitoksensa ja yhtiön välillisistä oikeustoimista tai kuntayhtymien elinkeinotulon verotukseen. Hinnoittelun markkinaehtoisuutta on sovellettava niin yhtiöittämisen toteuttamiseksi tapahtuvassa siirrossa, että kaikessa kunnan ja yhtiön välisessä juoksevassa toiminnassa. Kunnan yhtiölleen tekemiä maksusuorituksia voidaan pitää joko julkisyhteisön antamana toimintatukena tai pääomasijoituksina. Pääomasijoituksena voidaan myös pitää yhtiön alihintaista vastiketta. Vaikka hinnoitteluun liittyviä ongelmia on yleisemmin tarkasteltu valtiontuki- ja

³⁶⁵ Kukkonen – Walden 2010 s. 165.

³⁶⁶ HE 107/2006 s. 20.

³⁶⁷ Knuutinen 2012 s. 274-275.

³⁶⁸ Ossa 2011a s. 233.

kilpailuoikeudellisesta näkökulmasta, on kuitenkin tärkeää kunnan ja sen omistaman yhtiön välinen hinnoittelu pystytään käsittelemään myös vero-oikeudellisesti oikein.

Yhtiöittäminen voidaan myös toteuttaa perustamalla ns. mankala-periaatteella toimiva yhtiö. Tällöin yhtiössä on oltava useampi osakas ja yhtiön tuottama hyödyke ja kustannukset on jaettava omistusosuuksien suhteessa. Myynnit ovat arvonlisäveroverottomia, mikäli jäsenet harjoittavat toimintaa, joka ei oikeuta vähennykseen tai ei tapahdu liiketoiminnan muodossa ja palvelu on välittömästi tarpeellinen jäsenten kyseiselle toiminnalle ja vastike palvelusta on kunkin jäsenen osuus yhteisistä kustannuksista eikä verottomuus ole omiaan aiheuttamaan kilpailun vääristymistä (AVL 60 a §). Tällaista toimintamallia voidaan harkita, mikäli toimintaa halutaan harjoittaa yhdessä muiden toimijoiden kanssa. 1.1.2014 voimaan tulleen AVL 60 a §:n mukaan mankala-periaatteella toimivan yhtiön, joka myy välttämättömiä hyödykkeitä arvonlisäverotonta toimintaa harjoittaville on vapautettu verosta. Tällöin kunta ei myöskään saisi kuntapalautusta. Kunnan osalta olisi edullisempaa toteuttaa yhtiöittäminen niin, että kunta olisi oikeutettu kuntapalautukseen omistamaltaan yhtiöltään tekemistään hankinnoista.

Mikäli yhtiötettävää toimintaa voidaan pitää yleishyödyllisenä, yhtiöittäminen voidaan toteuttaa yleishyödylliseksi yhteisöksi. Yleishyödyllisyys tulee kyseeseen, mikäli mahdolliset voittovarot käytetään yleishyödylliseen tarkoitukseen eikä yleishyödyllisen yhteisön saamat veroedut aiheuta kilpailulle vääristymiä.³⁶⁹ Yleishyödyllisen yhteisön status tuo TVL-tulot verovapaaksi (TVL 23 §). Kunta voi myös päättää kiinteistöverovapaudesta yleishyödyllisille yhteisöille (kiinteistöverolaki 13 a §). Mikäli yhteisö katsotaan superyleishyödylliseksi, myös EVL-tuloille voidaan myöntää verovapaus. Superyleishyödyllisyys edellyttää, että toiminnalla on merkittävä yhteiskunnallinen merkitys. Myös kuntien perustamille tai omistamille yhteisöille on käytännössä kuitenkin myönnetty superyleishyödyllisyyden status.³⁷⁰

Kiinteistöverotus ja yleisradiovero aiheuttavat yhtiölle myös verotaakkaa verrattuna toiminnan harjoittamiseen liikelaitosmuodossa. Yleisradioverolla on merkitystä ainoastaan toimintaan, jonka verotettava tulo on vähintään 50 000 euroa vuodessa. Kunta on kiinteistöverolain 1 §:n mukaan kiinteistöveron saaja. Näin ollen kiinteistöverotuksella ei ole merkittävää roolia yhtiöittämisen suunnittelussa.

Kiteytetysti voitaisiin sanoa, että arvonlisäverotonta toimintaa yhtiötettäessä on keskeistä suunnitella mitä hyödykkeitä siirretään perustettavaan yhtiöön, niin että pystytään

³⁶⁹ Ks. esim. Myrsky, DL 2011 s. 331.

³⁷⁰ Esim. Hevosopisto Oy, Harjun oppimiskeskus Oy ja Stadion-säätiö.

hyödyntämään AVL:n 130 ja 130 a §:ien palautusoikeuksia tehokkaasti. Yhtiötettävien hyödykkeiden laajuutta määriteltäessä on lisäksi otettava huomioon toiminnan voitollisuus. Verotuksellisesti on tehokasta, mikäli yhtiö voisi maksaa kunnalle esimerkiksi vuokraa tai takausprovisiota suoran voitonjaon sijasta. Yhtiön ja kunnan välisissä oikeustoimissa, olivatpa ne sitten myyntejä tai esimerkiksi toiminta-avustuksia tai pääomasijoituksia on kuitenkin aina otettava huomioon valtioneuvoston sääntely. Yhtiöön voidaan myös soveltaa VML 29 §:n 1 momentin tarkoittamaa peiteltyä osingonjakoa koskeva säännöstä. Suurimmassa osassa yhtiöittämissitilanteita yhtiöittäminen kannattaa toteuttaa liiketoimintakauppana. Mikäli kuntalain voimaantulosäännös ei sovellu ja yhtiöittäessä varainsiirtoveron alaista omaisuutta, saattavat varainsiirtoveroseuraamukset nousta niin korkeiksi, että on kannattavampaa toteuttaa yhtiöittäminen EVL 52 d §:n mukaisena liiketoimintasiirtona.

On myös tärkeää ottaa huomioon se, että vaikka yhtiöittäminen tai yhtiöittämisen jälkeiset järjestelyt on toteutettu verolainsäädäntöä noudattaen, saattaa järjestely olla kiellettyä valtioneuvoston kilpailuoikeudellisen sääntelyn nojalla. Komissio taikka muu EU:n toimielin ei ole erikseen hyväksynyt voimaan tullutta yhtiöittämisvelvollisuussäännöstä ja sen poikkeuksia.³⁷¹ Ruotsissa on säännelty esimerkiksi kunnan ja sen omistaman yleishyödyllisen asunto-osakeyhtiön välisten transaktion hinnoittelusta³⁷² sekä rajoitettu kunnan myöntämien lainojen korkovähennysoikeutta.³⁷³ Siten saattaa olla, että yhtiöittämisvelvollisuutta koskevaa sääntelyä ja kunnan ja sen omistaman yhtiön välisten oikeustoimien verokohtelua säänteleviä normeja tullaan vielä lähimpienkin vuosien aikana uudistamaan.

³⁷¹ HE 32/2013 s. 30.

³⁷² Lag om allmännyttiga kommunala bostadsaktiebolag (2010:879).

³⁷³ Inkomstskattelag 24:10 b-c ja d §.