

Valtiovarainministeriö
Kunta- ja aluehallinto-osasto
Lainsäädäntöneuvos Ville Koponen

6.4.2021

Valtiovarainvaliokunnan verojaosto

Asiantuntijalausunto verojaoston kuulemiseen 7.4.2021 hallituksen esitykseen 241/2020 vp liittyvistä kysymyksistä varainsiirtoverosta vapauttamisesta ja EU:n valtiontuesta

EU:n valtiontukisäännöt

EU:n toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 107 artiklan 1 kohdan mukaan valtiontueksi katsotaan kaikki jäsenvaltion toimenpiteet, joissa 1) julkisia varoja kanavoidaan taloudellista toimintaa harjoittaville julkisille tai yksityisille yrityksille, 2) toimenpide muodostaa valikoivan taloudellisen edun vain tietyille yrityksille, 3) toimenpide voi vääristää kilpailua ja 4) se voi vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Jäsenvaltion toimenpiteen on täytettävä kaikki edellä mainitut edellytykset, jotta kyseessä olisi EU-oikeuden mukainen valtiontuki.

SEUT 108 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltion on ilmoitettava komissiolle etukäteen valtiontuen myöntämistä tai muuttamista koskevista suunnitelmista, jotta komissio voi esittää niistä huomautuksensa (niin sanottu notifiointi). Komissio tutkii tuen yhteensopivuuden unionin sisämarkkinoille, ja jäsenvaltio voi myöntää tuen vasta komission hyväksynnän jälkeen. Jos toimenpiteessä ei jäsenvaltion arvion mukaan ole kyse valtiontuesta mutta asiaan liittyy oikeudellista epäselvyyttä, jäsenvaltio voi tehdä toimenpiteestä komissiolle niin sanotun oikeusvarmuusilmoituksen. Yleisesti noudatetaan kuitenkin käytäntöä, jossa jäsenvaltio neuvottelee komission kanssa epävirallisesti asiasta ja varmistuu siten, että toimenpide ei muodosta notifioitavaa valtiontukea.

Sote-uudistukseen liittyvät omaisuussiirrot ja niiden valtiontukioikeudellinen arviointi

Sote-uudistuksessa perustettavat hyvinvointialueet olisivat julkisoikeudellisia yhteisöjä, joiden hallinnosta säädettäisiin pääosin kuntia vastaavasti. EU-oikeuden valtiontukisääntöjen näkökulmasta hyvinvointialueet rinnastuisivat valtioon, samalla tavoin kuin kunnat nykyisin. Jos hyvinvointialueet toimisivat markkinoilla, niiden toimintaan voisi liittyä samankaltaisia valtiontukiongelmia kuin kuntien toimintaan, sillä kuntien tavoin hyvinvointialueetkaan eivät voisi mennä konkurssiin ja niillä olisi toimintaansa liittyviä veroetuja. Näiden ongelmien poistamiseksi hyvinvointialueet olisivat markkinoilla toimiessaan samanlaisten rajoitusten alaisia kuin kunnat: hyvinvointialueesta annettavan lain 15 luku hyvinvointialueiden toiminnasta markkinoilla vastaisi kuntalain 15 lukua kuntien toiminnasta markkinoilla (HE 241/2020 vp, s. 634). Kuntalakiin lisättiin kyseiset säännökset vuonna 2013 tarkoituksena poistaa kuntien toimintaan liittyvät valtiontukiongelmien, ja ne muotoiltiin komission kanssa silloin käytyjen keskustelujen perusteella (HE 32/2013 vp).

Sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen palveluissa on kyse julkisen hallintotehtävän hoitamisesta, ei valtiontukisäännöissä tarkoitettua taloudellisesta toiminnasta. Jos hyvinvointialueet harjoittaisivat taloudellista toimintaa, niiden tulisi joko yhtiöittää kyseinen toiminta tai periä siitä markkinaperusteista hintaa kuntien tavoin. Hyvinvointialueet olisivat myös velvollisia noudattamaan toiminnassaan valtiontukisääntöjä. Toisin kuin kunnilla, hyvinvointialueilla ei olisi rajoittamatonta yleistä toimialaa, vaan ne voisivat ottaa hoitaakseen vain lakisääteisiä tehtäviään tukevia tehtäviä. Siten todennäköisyys sille, että hyvinvointialueet harjoittaisivat taloudellista toimintaa, olisi ylipäänsä pienempi kuin kuntien kohdalla. Koska hyvinvointialueiden toiminnassa ei siis olisi kyse taloudellisesta toiminnasta, valtiontuen määritelmän ensimmäinen kriteeri julkisten varojen kanavoimisesta taloudelliseen toimintaan ei täyttyisi eikä uudistukseen siten sisältyisi EU-oikeuden mukaista valtiontukea.

Uudistuksen suhteesta EU-oikeuden valtiontukisääntöihin käytiin virkamiestasolla keskusteluja komission kanssa syksyllä 2020 (HE 241/2020 vp, s. 22). Komissiolle toimitettiin uudistuksen sisällöstä yksityiskohtainen kuvaus, jossa käytiin läpi valtiontukisääntöjen kannalta merkitykselliset uu-

distuksen osat, kuten hyvinvointialueiden toimintaa koskevat säännökset ja omaisuuden siirto kuntayhtymiltä ja kunnilta hyvinvointialueille. Käytyjen keskustelujen perusteella komissio totesi, että Suomen sosiaali- ja terveydenhuoltojärjestelmä ei ole taloudellista toimintaa eikä se siksi kuulu valtiontukisääntöjen piiriin. Lisäksi komissio katsoi, että hyvinvointialueille asetettava velvoite joko yhtiöittää markkinoilla tapahtuva toimintansa tai periä siitä markkinaperusteista hintaa estävät kilpailun vääristymisen. Keskustelujen perusteella komissio ei nostonut esiin tarvetta notifioida tai tehdä oikeusvarmuusilmoitusta mistään uudistukseen liittyvästä toimenpiteestä.

Edellä sanottu koskee myös sosiaali- ja terveydenhuoltoa ja pelastustoimea koskevan uudistuksen toimeenpanosta ja sitä koskevan lainsäädännön voimaansaattamista annettavan lain (voimaansaattolaki, HE 241/2020 vp, lakiehdotus 6) 51 §:ssä säädettyä vapautusta varainsiirtoverosta. Kyseinen verovapaus ei muodostaisi valtiontukisääntöjen mukaista valtiontukea, sillä hyvinvointialueiden toiminnassa ei olisi kyse taloudellisesta toiminnasta ja lisäksi verovapaus olisi varainsiirtoverolain yleisen järjestelmän mukaista (HE 241/2020, s. 919–920).

Osakeyhtiöiden osakkeiden siirto hyvinvointialueille

Valtiovarainvaliokunnan verojaostossa on ollut esillä kysymys, tulisiko sote-uudistukseen liittyvä vapautus varainsiirtoverosta ulottaa koskemaan myös voimaansaattolain 23 §:n 2 momentissa tarkoitettuja osakkeiden siirtoja. Kyseisen lainkohdan mukaan hyvinvointialueelle siirtyisivät 1.1.2023 sellaisen osakeyhtiön osakkeet, jotka kunta omistaa sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen järjestämistä tai tuottamista varten, jos osakeyhtiön tosiasiallinen päätoimiala on sosiaali- ja terveystalouden tuottaminen. Voimaansaattolain 51 §:ssä säädettyä vapautusta varainsiirtoverosta ei koskisi näitä tilanteita. Verojaostossa on ollut esillä tulkinta, että voimaansaattolain 23 §:n 2 momentissa tarkoitettujen osakkeiden siirto voitaisiin katsoa varainsiirtoveron alaiseksi siitä syystä, että kunnalta hyvinvointialueen vastattavaksi voimaansaattolain 24 §:n nojalla siirtyviä lomapalkkavelkoja olisi mahdollista pitää varainsiirtoverolain 20 §:ssä tarkoitettuna vastikkeena voimaansaattolain 23 §:n 2 momentissa tarkoitettujen osakkeiden luovutuksesta hyvinvointialueelle.

Lomapalkkavelkojen vastattavaksi ottamisesta varainsiirtoveron alaisena vastikkeena ei tiettävästi ole verotus- tai oikeuskäytäntöä. Näin ollen se, onko lomapalkkavelkojen vastattavaksi ottaminen mahdollista katsoa vastikkeeksi kunnilta hyvinvointialueille siirtyvistä voimaansaattolain 23 §:n 2 momentissa tarkoitetuista osakkeista, riippuu viime kädessä verohallinnon ja hallintotuomioistuinten tulevasta tulkintakäytännöstä. Velkojen vastattavaksi ottamista on arvioitu korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä 9.11.1998 taltionumero 2459. Siinä oli kyse tilanteesta, jossa yhdistys luovutti perustamalleen säätiölle kaiken omaisuutensa ja säätiö otti vastattavakseen yhdistyksen pankkilainoista ja tiliveloista. Päätöksessä katsottiin, että yhdistys luovutti omaisuutensa säätiölle velkavastuuta vastaan ja kyse oli varainsiirtoveron alaisesta luovutuksesta. Voimaansaattolain 23 §:n 2 momentin mukaisten osakkeiden ja 24 §:n mukaisen lomapalkkavelan siirrossa on kuitenkin kyse erilaisesta tilanteesta, koska siinä ei siirtyisi kunnan koko omaisuus vaan ainoastaan siirtyviin tehtäviin liittyvä irtain omaisuus. Sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen tehtävien ja niitä hoitavan henkilöstön siirto hyvinvointialueille katsottaisiin voimaansaattolain 18 §:n mukaan liikkeenluovutukseksi. Siirtyvän henkilöstön lomapalkkavelkaa ei voitane rinnastaa pankkilainoihin tai tilivelkoihin.

Asiaa arvioitaessa on otettava huomioon myös sote-uudistuksen erityispiirteet. Uudistuksessa omaisuusjärjestelyjen toteutustavaksi on valittu suppea jakautumismalli (HE 241/2020 vp, s. 458 ja 1161). Toisin kuin esimerkiksi lunastusmallissa, suppeassa jakautumismallissa kunnille ei makseta korvausta uudistukseen liittyvistä omaisuussirroista, kuten kuntayhtymäosuuksien ja irtaimen omaisuuden siirrosta, eivätkä kunnat toisaalta joudu maksamaan uudistuksessa siirtyvän henkilöstön lomapalkkavelkaa hyvinvointialueille. Siirrot kirjattaisiin kunnan peruspääomaa vastaan ilman tulosvaikutusta voimaansaattolain 42 §:n mukaisesti. Siirtyvän lomapalkkavelan määrä riippuisi henkilöstön vuosilomien tilanteesta ja selviäisi vasta kuntien vuoden 2022 tilinpäätöksistä. Lomapalkat ja niihin liittyvät sosiaalimenot on käsiteltävä kirjanpidossa suoriteperusteisesti ja kohdistettava sille tilikaudelle, jolle vapaapäivien perustana ovat työpalkat ja henkilösivukulut merkitään. Kuluksi ja siirtovelaksi kirjataan se määrä, joka kunnalle on syntynyt maksuveloitteena tilinpäätöshetkeen mennessä, mukaan lukien lomapalkkavelka, joka on kertynyt kulumassa olevaa lomanmääräytymisvuotta edeltävänä lomanmääräytymisvuotena sekä muut kertyneet pitämättä olevat vapaat (kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 120/2019). Siirtyvät omaisuus- ja velkaerät vaihtelevat

kunnittain. Osasta kuntia hyvinvointialueille voi siirtyä voimaanpanolain 23 §:n 2 momentin mukaisia osakkeita mutta ei lomapalkkavelkaa, osasta kuntia taas voi siirtyä lomapalkkavelkaa mutta ei osakkeita. Jos siis hyvinvointialueiden katsottaisiin olevan varainsiirtoverovelvollisia niille siirtyvistä kuntien osakkeista, verovelvollisuuden määrä olisi täysin sattumanvarainen riippuen siirtyvän henkilöstön lomapalkkavelasta.

Jos voimaanpanolain 23 §:n 2 momentissa tarkoitettujen osakkeiden siirto kunnilta hyvinvointialueille katsottaisiin varainsiirtoveron alaiseksi toimenpiteeksi, hyvinvointialueiden vapauttamiseen varainsiirtoverosta olisi löydettävissä vastaavia perusteita kuin voimaanpanolain 51 §:n mukaisissa tilanteissa. Kyseisten osakkeiden siirto liittyy sosiaali- ja terveydenhuollon tehtävien järjestämisvastuun siirtymiseen kunnilta ja kuntayhtymiltä hyvinvointialueille ja se on rinnastettavissa kuntayhtymistä hyvinvointialueille tapahtuvaan omaisuuden siirtoon, joka on voimaanpanolain 51 §:n mukaisesti vapautettu varainsiirtoverosta. Kuntayhtymien omistamien osakeyhtiöiden toiminta voi olla identtistä kuntien omistamien osakeyhtiöiden toiminnan kanssa, mutta vain kuntayhtymien omistamien yhtiöiden osakkeiden siirto hyvinvointialueille olisi voimaanpanolain 51 §:n mukaan verovapaata. Lisäksi joidenkin osakeyhtiöiden omistajina voi olla sekä kuntia että kuntayhtymä.

Arvioitaessa osakkeiden siirtoa EU-oikeuden valtioneuvoston päätösten näkökulmasta on huomattava, että osakkeiden siirrossa olisi kyse kunnan ja hyvinvointialueen välisestä omaisuussierrosta. Kunnat tai hyvinvointialueet eivät voisi harjoittaa taloudellista toimintaa joitakin laissa säädettyjä vähäisiä poikkeuksia lukuun ottamatta, eikä pelkkää osakkeiden omistusta tai osakkeiden siirtoa voitane pitää julkisyhteisön taloudellisena toimintana. Siten osakkeiden siirron verovapaus ei kohdistuisi taloudelliseen toimintaan, eikä taloudellista toimintaa koskeva edellytys valtiontuen olemassaolosta täyttyisi. Lisäksi on kyseenalaista, voitaisiinko kuntien ja hyvinvointialueiden katsoa olevan oikeudellisesti ja tosiasiallisesti samassa asemassa kuin sellaiset yritykset ja muut yhteisöt, jotka ovat osakesiirroistaan verovelvollisia (komission tiedonanto valtiontuen käsitteestä (2016/C 262/01), kohta 135). Hyvinvointialueiden verovapautta ei siis välttämättä olisi pidettävä valikoivana taloudellisena etuna, jolloin se ei tältä osin täyttäisi valtiontuen määritelmää.

Kuntien omistamien osakeyhtiöiden erilaisuudesta johtuen ei voida sanoa, ettei yksikään niistä harjoita miltään osin taloudellista toimintaa. Jos tällaista taloudellista toimintaa olisi, se olisi kuitenkin todennäköisesti vähäistä ja joka tapauksessa sillä ei olisi vaikutusta itse omaisuussierroon, joka tapahtuisi ei-taloudellista toimintaa harjoittavien kuntien ja hyvinvointialueiden välillä. Lisäksi kunta omistaisi siirtyvät osakkeet nimenomaan sosiaali- ja terveydenhuollon palvelutuotantoa varten ja hyvinvointialueella ne tulisivat vastaavaan käyttöön. Sosiaali- ja terveyspalvelujen tuottamisena pidettäisiin myös sellaista osakeyhtiömuodossa toteutettua toimintaa, joka palvelee yksinomaan sosiaali- ja terveydenhuoltoa ja jonka toiminta on välttämätön edellytys varsinaisten sosiaali- ja terveyspalvelujen tuottamiselle ja toteuttamiselle (HE 241/2020 vp, 897). Jos osakeyhtiöiden siis katsottaisiin joltain osin harjoittavan taloudellista toimintaa, kuntien ja hyvinvointialueiden kannalta kyse olisi todennäköisesti niiden ei-taloudelliseen toimintaan erottamattomasti liittyvästä toiminnasta. Taloudellisen toiminnan, jota ei voida erottaa julkisen vallan käytöstä, on katsottu EU:n valtioneuvoston päätöksissä liittyvän julkisen vallan käyttöön eikä kuuluvan taloudellista toimintaa harjoittavan yrityksen käsitteen piiriin (komission tiedonanto valtiontuen käsitteestä, kohta 18).

Osakkeiden siirrosta ei arvioida muodostuvan valtiontukea myöskään niille osakeyhtiöille, joiden osakkeita siirretään. Periaatteessa jäsenvaltion toteuttama toimenpide voi tuottaa myös välillistä etua muille yrityksille, esimerkiksi myöhemmillä tasoilla toimiville yrityksille. Tällaiset välilliset edut on kuitenkin erotettava lähes kaikkiin valtioneuvoston päätöksiin liittyvistä pelkistä toissijaisista taloudellisista vaikutuksista, esimerkiksi tuotannon kasvun kautta. Kyse olisi välillisestä edusta, jos jäsenvaltion toimenpide on suunniteltu siten, että se kanavoi toissijaiset vaikutukset kohti tunnistettavissa olevia yrityksiä. Näin on esimerkiksi silloin, jos suoran tuen oikeudellisena tai tosiasiallisena ehtona on vain tiettyjen yritysten tuottamien tavaroiden tai palvelujen ostaminen. (Komission tiedonanto valtiontuen käsitteestä, kohdat 115-116) Näiltä osin voidaan todeta, että osakkeiden siirron verovapaudesta saatava taloudellinen etu kohdistuisi vain hyvinvointialueisiin eikä se voisi sellaisenaan "kanavoida" taloudellista etua osakeyhtiöihin. Yhtiöiden omistajatahon muuttuminen kunnasta hyvinvointialueeksi voisi muuttaa esimerkiksi yhtiöiden toimintaympäristöä ja taloudellisia resursseja, mutta tämä olisi normaali omaisuussierroksen seuraus, jonka vaikutukset vaihtelisivat yhtiöstä toiseen ja riippuisivat esimerkiksi kunkin kunnan ja hyvinvointialueen toiminnasta ja taloudellisesta

tilanteesta. Vastaavanlaisia tilanteita syntyy esimerkiksi kuntaliitoksissa, eikä niidenkään ole katsottu tuottavan valtiontukea yhdistyvien kuntien omistamille osakeyhtiöille. Näin ollen osakkeiden siirrosta ei voitaisi katsoa muodostuvan osakeyhtiöille myöskään sellaista välillistä etua, joka katsottaisiin EU-oikeudessa valtiontueksi.