

Valtiovarainministeriö
Vero-osasto
PL 28
0023 Valtioneuvosto

Lausuntopyyntöne

luonnoksesta hallituksen esityksestä yhteisöjen tulolähdejaon poistamisesta

Valtiovarainministeriö on 22.3.2018 pyytänyt Suomen Kuntaliitolta lausuntoa hallituksen esityksen luonnoksesta yhteisöjen tulolähdejaon poistamisesta. Kuntaliitto on lausunut asiassa aiemmin 21.8.2017 liittyen asiantuntijatyöryhmän muistioon. Aiemmassa lausunnossamme nostimme erityisesti esille tulolähdejaon merkityksen julkisen sektorin toimijoiden verotuksessa sekä näiden harjoittaman kiinteistötoiminnan erityispiirteet.

Esitystä on muokattu sen jälkeen siten, ettei esimerkiksi julkisen sektorin toimijoihin jatkossakaan sovellettaisi elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia, elleivät ne harjoittaisi elinkeinotoimintaa. Tässä yhteydessä viitataan kyseisten yhteisöjen toiminnan tarkoitukseen ja siihen, että niiden toiminnan varsinainen tarkoitus on muu kuin elinkeinotoiminnan harjoittaminen. Tämä pitää paikkansa niin kuntien ja kuntayhtymien osalta, kuin sitten monien kunnallisten kiinteistöyhtiöiden osalta. Edelleen esitys kuitenkin pitää sisällään sen linjauksen, että kiinteistön vuokrausta tulee pitää elinkeinotoimintana monissa tilanteissa. Tämä linjaus ja siihen esitetyt rajaukset ovat ongelmallisia monella tavalla.

Kuntasektorin kiinteistötoiminnan erityispiirteet ja verokohtelu

Kunnilla ja kuntayhtymillä on hallussaan merkittävät määrät kiinteistöomaisuutta, jota se hallinnoi, ostaa, myy ja vuokraa. Toiminta sinällään voisi täyttää liiketoiminnan käsitteen määrittelyn laajuutensa ja ammattimaisuuden perusteella, mutta toiminnalla on tottakai varsin selkeä muikin yhteiskunnallinen tarkoitus. Esityksessä lähdetään siitä, että tällaisilla toimijoilla säilyy myös muun toiminnan tulolähde, mutta kuitenkin niiden harjoittamaa kiinteistötoimintaa voidaan aiemmasta poiketen verottaa elinkeinotoimintana. Käsitteemme mukaan uudistuksella on tarkoitus puuttua yritystoimijoiden verotuksessa havaittuun epäkohtaan eikä julkisyhteisöjen harjoittaman kiinteistötoiminnan verotukseen. Kuntien ja muiden julkisyhteisöjen harjoittamaa kiinteistötoimintaa ei tulisi jatkossakaan pitää miltään osin elinkeinotoimintana.

Kunnat ja kuntayhtymät ovat osittain verovelvollisia yhteisöjä. Tuloverolain 21.4 §:n mukaan "Maakunta, kunta ja kuntayhtymä, evankelisluterilainen kirkko ja ortodoksinen kirkkokunta sekä niiden seurakunta ja muu uskonnollinen yhdyskunta ovat verovelvollisia 1 ja 2 momentissa tarkoitetulla tavalla ainoastaan elinkeinotulosta ja muuhun kuin yleiseen 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.". Vaikka kuntien, maakuntien ja kuntayhtymien verovelvollisuutta on rajattu edellä mainitun mukaisesti, niin esityksen mukainen kiinteistöliiketoiminnan verottaminen elinkeinotoimintana johtaisi moniin tulkinnallisiin tilanteisiin joilla voi olla suuria verovaikutuksia julkisyhteisöille sekä kauaskantoisempia seuraamuksia Kuntalain mukaisen kuntien yhtiöittämisvelvoitteen osalta. Kunnan omistaman kiinteistön, joka sijaitsee kunnan alueella, tuottama tulo on säädetty erikseen verovapaaksi. Kunnat eivät olisi TVL:n säännös huomioiden edelleenkin verovelvollisia omalla alueellaan harjoittamasta elinkeinotoiminnastaan, jos niiden kiinteistötoiminta sellaiseksi tulkittaisiin. Tällainen tulkinta, jossa julkisen sektorin kiinteistötoiminnan erityispiirteitä ei huomioitaisi, voisi kuitenkin johtaa väitteisiin epäneutraalista verotuesta ja aiheuttaa turhaa painetta julkisen sektorin toimijoiden verokohtelun laajempaan muutokseen. Lisäksi on huomioitava, että kuntayhtymiä kyseinen TVL 21.4 §:n mukainen verovapaus ei kuitenkaan koske, koska niillä ei katsota olevan ns. omaa aluetta. Kuntayhtymillä, erityisesti sairaanhoitopiireillä, on mittava

kiinteistöomaisuus, joka on hallituksen maakunta- ja sote-uudistuksen johdosta siirtymässä edelleen maakunnille. Kiinteistöjen vuokraustoiminta voi olla laajaa ja sisältää erityyppistä toimintaa: tilojen vuokrausta alihankkijoille, asuntojen vuokrausta työntekijöille ja esimerkiksi tontin vuokrausta ulkopuolisille tahoille. Mitään näistä ei ole nykyinsäädännön perusteella pidetty verotettavana elinkeinotoimintana, mutta nyt esitetyn perusteella tulevaisuuden verotuskohteluun sisältyisi merkittävää epävarmuutta. Toistamme näkemyksemme siitä, että uudistuksen tarkoituksena ei käsittäksemme ole julkisyhteisöjen hallintoimien kiinteistöjen tulojen saattaminen veronalaiseksi vaan ennen kaikkea yritysmuotoisten toimijoiden verotuksen tulolähdejakoon liittyvän epäkohdan korjaaminen. Täten esitystä tulee muuttaa siten, että käy selkeästi ilmi, ettei julkisyhteisöjen harjoittaman kiinteistöjen myynti- ja vuokraustoimintaa tulkita nykyisestä poiketen veronalaiseksi elinkeinotoiminnaksi.

Kuntien toimintaa sääntelee Kuntalaki, jonka 126 ja 127 §:ssä säädetään esimerkiksi siitä mitä pidetään sellaisena toimintana, joka kunnan on yhtiötettävä. Kuntalain 126 § mukaan kunta ei hoida tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla eikä toimintaa siten ole yhtiötettävä ainakaan, jos kunta ostaa, myy tai vuokraa kiinteistöjä ja toiminta liittyy kunnan maankäyttö- ja rakennuslaissa tarkoitettujen tehtävien hoitoon. Lisäksi Kuntalain 127 §:n mukaan yhtiötämismvelvollisuuden estämättä kunta voi hoitaa omana toimintanaan 126 §:ssä tarkoitettua tehtävää, jos kunta vuokraa toimitiloja pääasiassa käytettäväksi kunnan omassa toiminnassa ja kuntakonserniin kuuluville tytäryhteisöille tai käytettäväksi sellaisessa palvelutuotannossa, jonka tuotannon kunta on kilpailuttanut.

Ei ole perusteltua, että elinkeinoverolain säädöksiä perusteella kunnan kiinteistötoimintaa pidettäisiin joltain osin elinkeinotoimintana, mutta kuntalain mukaan toiminta ei kuitenkaan tapahdu kilpailutilanteessa markkinoilla. Kuntalaki on tullut voimaan vuonna 2015 ja sitä varten tehdyt määrittelyt kuntien yhtiötettävästä toiminnasta ja markkinoilla toimimisesta ovat siten edelleen relevantteja. Kiinteistötoiminta on rajattu tällöin varsin laajasti yhtiöittämisvelvoitteen ulkopuolelle eikä kuntasektorin harjoittamaa kiinteistötoimintaa tule katsoa markkinoilla tapahtuvaksi elinkeinotoiminnaksi myöskään elinkeinoverolain muutosten yhteydessä. Rajaus kiinteistöliiketoiminnan tulkinnan on tehtävä vastaavilla tulkinnoilla kuin Kuntalain sääntämisen yhteydessä. Rajaukset eivät voi olla tältä osin toisistaan poikkeava.

Valmistelussa on tältä osin syytä ottaa huomioon myös hallituksen valmisteleman maakunta- ja sote-uudistuksen yhteydessä tehdyt linjaukset. Valmistelussa on tarkoitus säännöksillä varmistua siitä, että nykyisin kuntien sosiaali- ja terveydenhuollon käytössä olevat kiinteistöt ovat uudistuksen voimaantullessa maakuntien toiminnan käytössä. Täten kuntien on tämän hetken tietojen valossa pakko vuokrata kyseiset kiinteistöt maakunnille 3 vuodeksi jonka jälkeen maakunnalla olisi lisäksi optio yhden vuoden jatkoajasta. Tämän ajanjakson aikana kuntien ei ole pakollista yhtiöittää kyseistä vuokraustoimintaa, mutta ei ole myöskään perusteltua, että toimintaa, joka perustuu kuntia velvoittaviin säännöksiin, verotettaisiin kunnan elinkeinotoimintana.

Kunnallinen asuntotuotanto ja muu yleishyödyllinen vuokraustoiminta

Kiinteistöliiketoiminnan käsitteen määritelmän mukaan vuokrausta olisi pidettävä elinkeinotoimintana silloin, kun toiminta on laajaa. Lisäksi on todettu, että useiden kymmenien huoneistojen vuokraus olisi laajuutensa vuoksi elinkeinotoimintaa.

Kunnallista vuokra-asuntotuotantoa toteutetaan eri tavoin kuntien tai niiden omistamien yhtiöiden omistukseen. Valtakunnallisesti tarkastellen ns. ARA-vuokra-asunnoista lähes 60 % on kuntien tai niiden omistamien yhtiöiden omistuksessa. Loput asuntokannasta on erilaisten yleishyödyllisten toimijoiden kuten esimerkiksi opiskelijoiden asuntosäätiöiden omistuksessa.

Valtion tukemien ARA-vuokra-asuntojen osalta toiminta on toki useimmiten laajaa ja aktiivista vuokraustoimintaa, mutta lähtökohtana ei ainakaan useimmilla toimijoilla ole elinkeinotoiminnalle tyypillinen voiton tavoittelu vaan muut yhteiskunnalliset tavoitteet. Kyseisillä asunnoilla on myös suora kytkös kunnalliseen asuntopolitiikkaan sekä kunnan lakisääteisiin tehtäviin. Kuntien tehtävän on valvoa, että valtion tuella rakennetuissa vuokra- ja osaomistusasunnoissa asukasvalinnat toteutetaan aravarajoituslaissa, korkotukilaissa sekä asukkaiden valinnasta arava- ja korkotukiasuntoihin annetussa valtioneuvoston asetuksessa (166/2008, VNA) tarkoitetulla tavalla.

Tuloverolain 20 § 1 momentin 3 kohdan mukaan kunnan alueellaan tapahtuvaa asuntojen hankintaa, omistamista ja vuokralle antamista varten perustama osakeyhtiö on vapautettu tuloverosta. 2 momentin mukaan 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettu osakeyhtiö on tulon perusteella suoritettavasta verosta vapaa, jos sen kaikki osakkeet ovat olleet perustamisesta

lähtien kunnan omistuksessa eikä yhtiö jaa tai ole jakanut osinkoa. Verovapauden edellytyksenä on myös, että yhtiö ei harjoita muuta kuin 1 momentin 3 kohdassa 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. Käytännössä verovapauden edellytykset ovat olleet niin tiukat, ettei monikaan kunnallisesti omistetuista yhtiöistä ole niitä täyttänyt vaan pääasiassa yhtiöt ovat olleet verovelvollisia normaalien tuloverolain säännösten perusteella. Verotettava tulos on kuitenkin pääsääntöisesti jäänyt alhaiseksi asuintalovarauksen tekemisen ollessa mahdollista.

Katsomme, että valtiontukeman asuntotuotannon tulisi jäädä kokonaisuudessaan elinkeinotoiminnan ulkopuolella, koska se ei luonteeltaan täytä elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä muun muassa siksi, että vuokran määrä perustuu omakustannustasoon, kiinteistöjen luovutuksia ja luovutushintoja säädellään ja sen lisäksi asukasvalinta on kuntien valvonnassa.

Jos kaikesta tästä huolimatta tämän tyyppinen vuokraustoiminta aiotaan jatkossa katsoa veronalaiseksi elinkeinotoiminnaksi, niin asuintalovarauksen osalta esitetty tarkennus sen sallimiseksi elinkeinotoiminnan tulolähteessä on välttämätön. Ottaen lisäksi huomioon elinkeinotoiminnan tulolähteeseen säädetyt korkomenojen vähennyskelpoisuutta koskevat rajoitukset sekä veronkiertodirektiivin siihen tuomat kiristykset sekä laajennuksen muun toiminnantulolähteeseen, niin katsomme välttämättömäksi asuintalovarauksen huomioimisen vähennyskelpoisten korkojen määrää laskettaessa. Esitämme ensinnäkin tältä osin, että säädettäessä uusista korkomenojen vähennysrajoitteista otetaan käyttöön direktiivin mahdollistama julkisten toimijoiden infrapoikkeus siten, että se koskee myös sosiaalista asuntotuotantoa. Toiseen esitämme, että jatkossa vähennyskelpoisten korkomenojen määrää laskettaessa oikaistun tulokseen lisätään poistojen ja konserniavustusten lisäksi verotuksessa tehdyn asuintalovarauksen määrä.

Vastaavasti kuin julkisyhteisöjen verotuksessa, niin yleishyödyllisten yhteisöiden verotuksessa esitetyillä muutoksilla voi olla radikaaleja vaikutuksia tulon veronalaisuuteen. Kuntien lisäksi kolmannen sektorin omistuksessa on huomattavia määriä esimerkiksi asunto-omaisuutta. Kiinnitämme huomiota siihen, että kolmannen sektorin toimijoiden asunnonvuokraustoiminta kohdistuu usein erityisryhmiin ja voi olla lähellä yhteisöjen yleishyödyllistä tarkoitusta. Toiminta ei itsessään välttämättä kuitenkaan täytä yleishyödyllisen toiminnan määrittelyä, koska asumista ei lähtökohtaisesti pidetä verotuksessa kiinteistön yleishyödyllisenä käyttönä. Osakehuoneistoista saadut vuokratulot ovat kuitenkin olleet verotuksessa yleishyödyllisenä pidetyille yhteisöille verovapaita ja kiinteistöjen vuokratuototkin vain osittain veronalaisia.

Yhteenveto

Kuntaliitto katsoo, että uudistuksen tarkoituksena tulee olla ainoastaan alun perin linjattu tavoite eli poistaa tulolähdejako yritysmuotoisten toimijoiden osalta. Nyt esitettyjen muutosehdotusten seurauksena muutoksia tapahtuisi myös muiden kuin yritystoimijoiden verotuksessa. Julkisyhteisöjen, erityisesti kuntien, harjoittamalla kiinteistötoiminnalla on jo lähtökohtaisesti muut tavoitteet ja tarkoitukset, kuin liiketoiminnallisella toiminnalla, vaikka toiminta voi olla ammattimaista ja liiketoiminnan tapaan järjestettyä. Julkisyhteisöjen harjoittama kiinteistötoiminta rajata selkeästi muutoksen ulkopuolelle. Jos näin ei kuitenkaan tehdä, niin kiinteistöliiketoiminnan käsite ei voi lähtökohtaisesti erota Kuntalain säädösten sisällöstä, sen kiinteistötoiminnan osalta, mitä ei pidetä markkinoilla tapahtuvaksi toiminnaksi.

Maakuntauudistuksen yhteydessä kunnat veloitetaan vuokraamaan kiinteistöjä lain nojalla määrääjäksi maakunnille. Lailla säädettyä vuokrausveloitetta ei voida pitää kuntien veronalaisena toimintana.

Sosiaalinen asuntotuotanto on vahvasti säädelyä eikä ole perusteita sen pitämiseksi voittotavoittelevana elinkeinotoimintana.

Kuntaliiton käsityksen mukaan muutos merkitsisi merkittäviä muutoksia joidenkin julkisen sektorin toimijoiden ja sen tavoitteita toteuttavien yhtiöiden verotukseen. Esityksen vaikutukset tulee pystyä arvioimaan myös tältä osin. Nämä kustannusvaikutukset tulee ottaa huomioon laskettaessa veroperustemuutosten kompensaaion määrää.

SUOMEN KUNTALIITTO

Jukka Hakola
Kehittämispäällikkö, Verotus