

Professori
Seppo Penttilä
Tampereen yliopisto

VALTIOVARAINMINISTERIÖLLE

Asia: ”Luonnos hallituksen esitykseksi osuuskunnan ylijäämänjaon verotusta koskevien säännösten muuttamisesta VM047:00/2014”

Pyydettyinä lausuntona esitän kunnioittavasti seuraavaa.

1. Lähtökohdat

Uusi osuuskuntalaki, uudistunut osinkoverotus ja osakeyhtiön varojenjako koskevat uudet TVL:n ja EVL:n säännökset ovat synnyttäneet tarpeen osuuskuntien ja niiden jakaman ylijäämän verotusta koskevien säännösten uudelleentarkasteluun. Toisaalta uudelleentarkasteluun on ollut yleisempiäkin syitä, sillä EVL 18.1 §:n 1 kohdassa säännelty osuuskunnan ylijäämänpalautuksen vähennyskelpoisuus siinä laajuudessa kuin vähennyskelpoisuutta on tulkittu ratkaisussa KHO 2011:103, on ollut kysymyksiä herättävä.

Uudistuksen lähtökohtana tulisi olla yritysmuotoneutraliteetin huomioonottaminen kuitenkin siten, että osuuskuntien erityispiirteet otetaan huomioon. Yritysmuotoneutraliteetti edellyttää, että osuuskuntia, jotka verotuksessa ovat yhteisöjä kuten osakeyhtiötkin, niiden voitonjakoa ja muuta varojenjakoä käsitellään vastaavalla tavalla kuin osakeyhtiön voitonjakoa ja varojenjakoä. Osuuskunta voi toimia samalla tavoin kuin osakeyhtiö, jolloin yritysmuotoneutraliteetti korostuu. Toisaalta osuuskunta kuitenkin on tai voi olla osakeyhtiöstä poikkeava yritysmuoto, ns. perinteinen osuuskunta tms., jolloin se on tavallaan jäsentensä apuorganisaatio pyrkien toteuttamaan näiden etuja ja hyvinvointia. Tällaisessa tilanteessa osuuskunnan rinnastaminen osakeyhtiöön ei ainakaan kaikilta osin ole perusteltua.

Verolainsäädännön tulisi olla sellaista, että se ei toisaalta kannusta osuuskuntien käyttämiseen mutta toisaalta se ei saa muodostua myöskään osuuskuntamuodon käyttämisen esteeksi yritystoiminnan organisoitumisen muotona. Verolainsäädäntö ei saisi sisältää elementtejä, jotka käytännössä tekisivät tyh-

jäksi ne tavoitteet, joita osuuskuntalain uudistamisella on ollut. Osuuskuntia tulisi siis voida – ilman verotuksellisia haitakkeita tai etuja – käyttää yritystoiminnan organisoitumismuotona erilaisissa tilanteissa kuten perinteisissä tuottaja- ja kuluttajaosuuskunnissa yms. on tähän saakka tehty, sitä tulisi voida käyttää myös yritysten yhteistoiminnan muotona ja sitä pitäisi olla mahdollista käyttää myös pienimuotoisen yritystoiminnan muotona vaihtoehtona osakeyhtiölle.

Johdonmukaisen sääntelyn aikaansaaminen tällaisia erilaisia osuuskuntia varten ei ole helppoa ja se ilmeisesti edellyttää erilaisten rajalinjojen luomista osuuskuntien sisälle niin kuin nyt tarkasteltavassa esitysluonnoksessa on tehty. Se, että samaan yritysmuotoon tilanteesta riippuen sovelletaan toisistaan poikkeavia sääntelyjä, ei ole hyvä asia, mutta kuitenkin ymmärrettävää uuden osuuskuntalain mahdollistama osuuskuntien moninaisuus huomioon ottaen. Kun käytännössä osuuskuntia on mitä erilaisimpia, en osaa ottaa kantaa siihen, kuinka hyvin nyt esitetty sääntely soveltuu erilaisiin osuuskuntiin tai millaisia ongelmia esitetty sääntely aiheuttaa erilaisille jo olemassa oleville osuuskunnille.

Edellä on ollut kysymys jännitteestä yritysmuotoneutraalisuuden ja toisaalta osuuskuntien erityispiirteiden välillä. Esityksessä tätä haastetta on ratkaistu eriyttämällä osuuskuntien verotusta toisistaan muun muassa jäsenten lukumäärän ja jäsenten oikeudellisen statuksen perusteella. Tällainen lähtökohta ei ainakaan teoreettiselta kanalta ole perusteltavissa, mutta käytännölliset näkökohdat voivat sitä kuitenkin puoltaa. Toinen haaste sääntelylle tulee EU:n valtioneuvoston päätöksestä. Luonnoksesta ilmenee, että se on otettu huomioon. Valtioneuvoston päätös sallii osuuskuntamuodon erityispiirteiden huomioonottamisen sääntelyssä, mutta se asettaa kuitenkin myös omia rajoja tällaiselle.

Osuuskuntalain 1:6:n mukaan osuuskunnan toiminnan tarkoituksena on jäsenten taloudenpidon tai elinkeinon tukemiseksi harjoittaa taloudellista toimintaa siten, että jäsenet käyttävät hyväkseen osuuskunnan tarjoamia palveluita taikka palveluita, jotka osuuskunta järjestää tytäryhteisönsä avulla tai muulla tavalla. Toiminnan tarkoituksesta voi säännöissä määrätä toisin. Pykälän ensimmäisessä virkkeessä mainittu perinteinen osuuskunnan toiminnan tarkoitus voi olla millä tahansa osuuskunnalla sen jäsenmäärästä riippumatta. Tämän vuoksi osuuskuntien kategorisointi luonnoksessa esitetyllä tavalla jäsenten lukumäärän perusteella tai sillä perusteella, että jäseniä on luonnollisia henkilöitä, ei ole ongelmatonta. Tietyllä tavalla lähtökohtana tulee pitää sitä, että osuuskunnan tulo tulee yhteen kertaan verotetuksi, joko osuuskunnan tulona tai jäsenen tulona. Luonnoksen mukainen sääntely, jossa osuuskunnan ylijäämänpalautuksen vähennyskelpoisuutta rajoitetaan, siirtänee ainakin joissain tapauksissa verotuksen painopistettä osuuskunnan verotuksen suuntaan. Tämä on jossain määrin ristiriidassa esim. sen kanssa, mitä sivulla 15 todetaan esityksen tavoitteista ja miten verotuksen painopistettä on siirretty osakeyhtiöiden verotuksessa osakkaan verotuksen suuntaan. Se, miltä osin osuuskunnan ylijäämän verotuksen tulee olla kahdenkertaista, ei ole mitenkään selvää ainakaan perinteisten osuuskuntien osalta. Ajateltavissa on, että osuuskuntalain 1:6 mukaisesti toimivan osuuskunnan osalta osuuskuntalain mukaisen ajattelutavan mukaista olisi, että osuuskunnan ylijäämänpalautus olisi vähennyskelpoista, jos se on saajalleen veronalaista tuloa. Näin on siltä osin kuin ylijäämä on syntynyt jäsenten kanssa tehdyistä liiketoimista. Muilta osin vähennyskelpoisuutta ei voida perustella.

2. Esityksen tavoitteet - hinnoittelu

Luonnoksen sivulla 15 todetaan, että esityksen tavoitteena on hallitusohjelman ja yhteisöverokannan linjausten mukaisesti painopisteen siirtäminen osuuskuntaan jätetyn ylijäämän verotuksesta osuuskunnasta ulos jaetun ylijäämän eli osuuskunnan voitonjaon verotukseen. Mahdollista on sanoa, että kokonaisuutena esitys on ehkä tämän suuntainen, mutta luonnoksen mukainen ylijäämänpalautuksen vähennyskelpoisuuden rajoittaminen (luonnos EVL 18 §:n osalta) on kuitenkin ristiriidassa tämän tavoitteen kanssa. Sehän nimenomaan lisää osuuskunnan verorasitusta tilanteissa, joissa ylijäämänpalautus ei jatkossa ole vähennyskelpoista. Ehkä olisi syytä avoimesti sanoa, että tälle rajoitukselle on muunlaisia tavoitteita (esimerkiksi yritysmuotoneutraliteettiin ja ehkä myös EU:n valtiontukisäännöstöihin liittyvät näkökohdat).

Luonnoksen sivulla 15 todetaan myös, että ehdotuksen mukaan osuuskunnasta saatu ylijäämänjako olisi tulonsaajalle aina joko kokonaan tai osittain veronalaista tuloa. Tämä on liian pitkälle menevästi sanottu, koska 1) luonnokseen sisältyvä TVL 53 §:n 10 kohdan mukainen ylijäämänpalautus ei ole veronalaista tuloa ja 2) yhteisön saama ylijäämä voi olla EVL 6d §:n ja 6a §:n mukaan verovapaata tuloa.

Luonnoksen sivulla 15 on kirjoitettu seuraavasti:

Esityksen tavoitteena on säilyttää osuuskunnan ylijäämänjaon verotuksessa elementit, jotka liittyvät osuustoiminnan peruslähtökohtiin. Jäsenten osuuskunnasta saama tuotto syntyy pääosin mahdollisuudesta hankkia palvelut osuuskunnalta edullisemmin kuin ulkopuolelta hankittaessa. Osuuskuntatoiminnassa sijoitetun pääoman perusteella jaettava tuotto on viimesijainen voitonjakotapa, jossa ei ole kyse samanlaisesta yrittäjärisille maksettavasta tuotosta kuin yrittäjän listaamattomasta yhtiöstä saamassa tuotossa. Jäsenten osuuskunnasta saama taloudellinen hyöty muodostuu varsinaisen voitonjaon sijasta ensisijassa siten, että osuuskunta tukee jäsenten toimintaa edullisella hinnoittelulla tai jakaa näille ylijäämää palvelujen käytön suhteessa. Tämän vuoksi sääntelyssä säilytettäisiin osuuskunnan ylijäämänjaon vähennyskelpoisuus tietyin edellytyksin. Nykyiseen tapaan osuuskunnasta saadun ylijäämänjaon verotus eroaisi osakeyhtiön voitonjaon verotuksesta.

Tässä kohdassa ja muuallakaan esityksessä ei ole otettu kantaa siihen, millaista osuuskunnan ja sen jäsenen välisten liiketoimien hinnoittelun tulee olla. Osakeyhtiöiden verotuksessa lähdetään yleisesti siitä, että osakeyhtiön ja sen osakkaan välisen hinnoittelun tulee olla käyvän arvon mukaista. Verolainsäädännössä VML 28 §, 29 § ja 31 § sääntelevät hinnoittelun hyväksyttävyyttä. Ratkaisussa KHO 2011:103 sivutaan osuuskunnan ja sen jäsenen välistä hinnoittelua ja ratkaisussa on otettu huomioon se, että ylijäämänpalautus on kokonaisuudessaan vähennyskelpoista. Ratkaisussa KHO katsoi, että EVL 18 §:n 1 kohdassa oleva ylijäämänpalautusta koskeva sääntely huomioon ottaen, VML 29.1 §:ää ei ole perusteltua tulkita niin, että osuuskunnan tulisi kantaa jäseniltään sama hinta kuin muilta asiakkailta. Osuuskunnan ja jäsenen välisissä liiketoimissa ei siis tarvinnut käyttää markkinaehtoista hintaa.

Osuuskuntalain 1:6:ssa mainittu osuuskunnan tarkoitus huomioon ottaen voidaan edelleen puolttaa sitä, että osuuskunnan ja sen jäsenen välisissä liiketoimissa ei tarvitse käyttää käypää hintaa, mutta luonnoksen mukainen ylijäämänpalautuksen vähennyskelpoisuuden rajoittaminen synnyttää verotuksessa kuitenkin uudenlaisen tilanteen. Oikeustilaa ei pitäisi jättää tältä osin epämääräiseen tilaan. Sen vuoksi asia

tulisi käsitellä hallituksen esityksessä. Luonnoksen TVL 53 §:n 9 kohdassa asia vilahtaa osuuskunnan jäsenen osalta ainakin osittain, mutta asia pitäisi käsitellä myös osuuskunnan ja myös muidenkin kuin vain TVL 53 §:n 9 kohdassa tarkoitettujen hankintaosuuskuntien osalta.

3. Osuuskunnasta saatu ylijäämä – TVL 33e §

Luonnoksen TVL 33e §:ssä osuuskunnat jaetaan kolmeen eri ryhmään:

- 1) TVL 33e.1 §: Julkisesti noteerattu osuuskunta: Tällaisesta osuuskunnasta saadusta ylijäämästä 85 % on veronalaista pääomatuloa ja 15 % verovapaata tuloa. Käytännössä tällä sääntelyllä ei tällä hetkellä ole merkitystä.
- 2) TVL 33e.2 §: Muu kuin julkisesti noteerattu osuuskunta: Tällaisesta osuuskunnasta saadusta ylijäämästä 25 % on veronalaista pääomatuloa ja 75 % verovapaata tuloa 2 500 euroon saakka. Siltä osin kuin verovelvollisen saamien tällaisten ylijäämä ylittää 2 500 euroa, ylijäämistä (huom. TVL 33e.2 §:ssä luonnoksessa puhutaan kuitenkin koroista, mutta se lienee virhe) 85 % on veronalaista pääomatuloa ja 15 % verovapaata tuloa.
- 3) TVL 33e.3 §: Muu kuin julkisesti noteerattu osuuskunta, jossa alle 500 jäsentä: Tällaisesta osuuskunnasta saadusta ylijäämästä 75 % on ansiotuloa ja 25 % verovapaata tuloa siltä osin kuin tästä osuuskunnasta saatu ylijäämä ylittää 8 %:n vuotuisen tuoton osuuskunnan osuuksille tai osakkeille maksetusta merkintähinnasta. Siltä osin kuin ylijäämä ei ylitä 8 %:n vuotuista tuottoa, ylijäämää käsitellään TVL 33e.2 §:n mukaan.

Edellä mainittua jaottelua sovelletaan luonnollisen henkilön ja kotimaisen kuolinpesän verotuksessa. Yhteisöjen verotusta koskevat omat säännöksensä (TVL 33e.4 § ja EVL 6d §) ja elinkeinoyhtymien saamaan ylijäämään sovelletaan TVL 16.3 ja 16.4 §:ää.

Suomen nykyisessä eriytetystä tuloverojärjestelmässä tulo jaetaan luonnollisen henkilön verotuksessa pääoma- ja ansiotuloksi. Pääomatuloa on tulo, jota varallisuuden voidaan katsoa kerryttäneen (TVL 32 §). Esitysluonnoksen TVL 33e.2 §:n mukaan osuuskunnasta saatu ylijäämä on kuitenkin kokonaan pääomatuloa. Tätä säännöstä ei sinänsä voida pitää merkittävänä poikkeamana siihen, että varallisuuden kerryttämä tulo on pääomatuloa, koska säännös koskee osuuskuntia, joissa on vähintään 500 jäsentä. Tällaisesta osuuskunnasta saatu ylijäämä on käytännössä todennäköisesti varallisuuden kerryttämää tuloa. Kyseenalaista on se, että ylijäämää verotetaan julkisesti noteeratun yhtiön jakamasta osingosta poikkeavalla tavalla tai korkotuloista poikkeavalla tavalla, joskin on myönnettävä, että erilaiselle käsitteille on myös perusteita.

Sen sijaan TVL 33e.3 §:n säännös merkitsee olennaista poikkeamaa eriytetyn tuloverojärjestelmän peruslähtökohtaan, jonka mukaan varallisuuden kerryttämä tulo on pääomatuloa. Jos osuuskunnassa on alle 500 jäsentä, ylijäämästä 75 % on ansiotuloa ja 25 % verovapaata tuloa siltä osin kuin tästä osuuskunnasta saatu ylijäämä ylittää 8 %:n vuotuisen tuoton osuuskunnan osuuksille tai osakkeille maksetusta merkintähinnasta. Tällainen sääntely on merkittävä poikkeama verojärjestelmässä: Ensinnäkin, missään

muussa yritysmuodossa pääoma-ansiotulolajijakoon ei vaikuta yrityksen omistajien lukumäärä. Osuuskunnissakin se johtaa sattumanvaraisiin lopputuloksiin. Se kuinka monta jäsentä osuuskunnassa on, ei tietenkään taloudellisessa mielessä ratkaise sitä, onko osuuskunnan jakama ylijäämä varallisuuden tuottamaa tuloa vai ei. Toiseksi, missään muussa yritysmuodossa pääomatuloa ei lasketa omistajan yritykseen oman pääoman ehtoisena sijoituksena tekemän määrän perusteella vaan yrityksen nettovarallisuuden perusteella. Yritystulon pääomatulon laskeminen omistajan yritykseen tekemän sijoituksen perusteella johtaa olennaisesti toisenlaiseen lopputulokseen kuin pääomatulo-osuuden laskenta yrityksen nettovarallisuuden perusteella. Osuuskuntien osalta valittu malli merkitsee näin ollen merkittävää poikkeamaa yritysmuotoneutraalisuuden suhteen ja se ei kannusta voittojen jättämistä osuuskuntaan.

Esitysluonnoksen sivulla 14 todetaan, että osuuskunnan säännöissä voidaan määrätä osuuskunnan tarkoituksesta toisin kuin osuuskuntalaissa. Edelleen todetaan, että osuuskunnan tarkoituksena voi olla jatkossa myös voiton tuottaminen ja osuuskunnan toiminta voi suuntautua pelkästään osuuskunnan ulkopuolisiin tahoihin. Yritysmuotoneutraliteetti edellyttäisi, että tällaista osuuskuntaa ja sen ylijäämänjakoa käsitellään verotuksessa samalla tavoin kuin osakeyhtiötä ja sen varojenjakoa. Nyt esitetty sääntely merkitsee käytännössä sitä, että osuuskunta ei ole realistinen yritystoiminnan harjoittamisen vaihtoehto läheskään kaikissa niissä tilanteissa, joissa se osuuskuntalain tavoitteet huomioon ottaen voisi sellainen olla. Luonnoksen sivulla 17 sääntelyä perustellaan muun muassa sillä, että näin ehkäistään ansiotulojen muuntamista pääomatuloksi. Näin voi olla, mutta olisiko lopputulos olennaisesti huonompi, jos sääntely olisi samanlainen kuin osingon osalta? Joka tapauksessa 500 jäsenen raja on erikoinen ja sattumanvaraisiin lopputuloksiin johtava nykyisessä tuloverojärjestelmässä ja ylijäämän pääomatulo-osuuden laskentatapa poikkeuksellinen tapa pääomatulo-osuuden laskemiseksi.

Ulkomaiselta osuuskunnalta saatuun voitonjakoon sovellettaisiin ulkomaiselta yhtiöltä saatua osinkoa koskevia säännöksiä (TVL 33e.6 §). Ulkomaiselta osuuskunnalta saadun ylijäämän osalta ei siis olisi 500 jäsenen rajaa ja pääomatulo-osuus voi määräytyä siten, että osuuskunnan nettovarallisuus otetaan huomioon. Tämäkin huomioon ottaen esitetty TVL 33e.3 §:n sääntely vaikuttaa kyseenalaiselta.

Se, että ulkomaisen osuuskunnan jakaman ylijäämän verotuksessa sovellettaisiin esitysluonnoksen mukaan TVL 33c §:n säännöksiä eli osinkoja koskevia säännöksiä, voi EU/ETA-alueella synnyttää EU-oikeudellisia ongelmia, koska TVL 33c § johtaa esitetystä 33e §:stä poikkeavaan lopputulokseen. Ulkomaiselta osuuskunnalta saadun ylijäämän verotusta koskevia säännöksiä tulisi muuttaa TVL 33e §:n kanssa yhdenmukaisiksi.

4. Ylijäämänpalautus – EVL 18 §

Osuuskunnan jakama ylijäämä olisi esitysluonnoksen mukaan edelleenkin tietyin edellytyksin osuuskunnan verotuksessa vähennyskelpoista. Tällaisesta ylijäämänjaosta käytetään EVL 18.4 §:ssä nimitystä ylijäämänpalautus. Tällainen ylijäämänpalautus on saajalleen veronalaista tuloa esitysluonnoksen EVL 6d.4 §:n mukaan.

Se, että ylijäämäpalautuksen vähennyskelpoisuutta rajoitetaan, on perusteltua etenkin ns. vieraskaupasta syntyneen ylijäämän osalta. Jäsenkaupasta syntyneen ylijäämäpalautuksen vähennyskelpoisuuden poistaminen ei ole aivan yhtä ongelmallista, jos kyseessä on perinteisesti toimiva osuuskunta ja jos ylijäämäpalautus on saajalleen veronalaista tuloa ja jos osuuskunta nähdään jonkinlaisena jäsentensä apuorganisaationa.

Ylijäämäpalautuksen vähennyskelpoisuus edellyttää, että ylijäämäpalautus jaetaan osuuskunnan elinkeinotoimintaa tai maataloutta harjoittavalle jäsenelle.¹ Tämän edellytyksen täyttymisen selvittäminen voi olla osuuskunnalle mahdotonta, sillä jäsenen verotuksellinen status voi olla varsin epäselvä ja se voi selvitä erilaisten oikeusprosessien jälkeen vasta vuosienkin kuluttua. Tällaisten seikkojen ei tulisi vaikuttaa osuuskunnan verotukseen. Esityksen tulisi sisältää säännökset myös siitä, minä ajankohtana jäsenen tulee olla elinkeinonharjoittaja tai maataloudenharjoittaja. Tulkinnanvaraisena voidaan pitää myös sitä edellytystä, että osuuskunnan jäsenyyden tulee olla avoin. Tätä olisi syytä selventää.

Ylijäämäpalautuksen vähennyskelpoisuus edellyttäisi luonnoksen mukaan muun muassa sitä, että osuuskunnassa on tilikauden päättyessä vähintään 15 jäsentä, ja jäsenistä vähintään kaksi kolmasosaa on luonnollisia henkilöitä. Voidaan kysyä, mistä tulee 15 jäsenen vaatimus ja vaatimus siitä, että näistä tulee olla kaksi kolmasosaa luonnollisia henkilöitä. Luonnoksen sivulla 23 esitystä perustellaan seuraavasti:

Ylijäämäpalautuksen vähennyskelpoisuus koskisi jatkossa vain osuuskuntia, joiden toiminta muodostuu jäsenten taloudenpidon, elinkeinotoiminnan tai maatalouden tukemisesta. Säännöksen soveltaminen edellyttäisi, että osuuskunnan jäsenistä vähintään kaksi kolmasosaa on luonnollisia henkilöitä. Tästä seuraisi, ettei säännöstä sovellettaisi silloin, kun osuuskunnan toiminta on osa jäsentensä voittoa tavoittelevaa liiketoimintaa tai osuuskunta on kaupallisesti toimivien ja voittoa tavoittelevien osapuolten yhteistyös.

Jäsenten taloudenpidon, elinkeinotoiminnan tai maatalouden tukemisesta on kysymys esimerkiksi, kun osuuskunta myy ja markkinoi sen jäsenenä olevien maataloudenharjoittajien tuottamia tuotteita taikka hankkii jäsenilleen ulkopuolisilta tahoilta tuotteita, joita jäsenet tarvitsevat elinkeino-toiminnassaan. Osuuskunnan ei ole välttämätöntä järjestää näitä jäsenten elinkeinotoimintaa tai maataloutta tukevia toimintoja kokonaan itse, vaan se voi käyttää näiden palvelujen tuottamisessa apuna esimerkiksi tytäryhtiötään. Osuuskunnan tarkoituksena voi myös olla esimerkiksi tuottaa jäsentensä käyttöön sähköä tai vettä. Tällöin osuuskunnalla ei ole jäsenistään irrallista toimintaa tai osuuskunnan muu kuin jäseniä hyödyttävä toiminta on kokonaisuuteen verrattuna vähäistä. Tyypillisesti sääntelyn soveltamisalaan kuuluisivat muiden edellytysten täyttyessä maataloudenharjoittajien tuottajaosuuskunnat.

Säännös ja varsinkin perustelut on kirjoitettu siten, että ylijäämäpalautuksen vähennyskelpoisuus ei koskisi tilanteita, joissa osuuskuntaa käytetään elinkeinotoimintaa harjoittavien yritysten yhteistoimintamuotona. Jos tällaisen sääntelyn katsotaan olevan seurausta EU:n valtioneuvoston päätelmästä, asiaa olisi syytä perustella perusteellisemmin. Jos se ei johdu valtioneuvoston päätelmästä, sääntelylle on vaikeata löytää perusteita, sillä yritysten yhteistoimintamuotona osuuskunta voi toimia yhtä hyvin perinteisen osuus-

¹ Sivulla 23 on tältä osin virhe, kun siellä sanotaan, että muulle kuin elinkeinon- tai maataloudenharjoittajalle ylijäämäpalautus olisi vähennyskelpoista.

kunnan tavoin kuin nekin osuuskunnat, jotka on tarkoitus jättää ylijäämäpalautuksen vähennyskelpoisuuden piiriin. On vaikeata nähdä, minkä vuoksi elinkeinotoimintaa harjoittavien yritysten osuuskunnan ja maataloudenharjoittajien osuuskunnan tulisi olla verotuksessa toisistaan poikkeavassa asemassa, sillä kummatkin mitä ilmeisimmin ovat voittoa tavoittelevien osapuolten yhteisyrityksiä, joiden tuottama ”voitto” tai ”hyöty” realisoituu veronalaiseksi tuloksi jäsenen tasolla.

Ylijäämäpalautuksen vähennyskelpoisuuden rajoittamisen vaikutusta osuuskunnan ja sen jäsenen välisen hinnoittelun verotukselliseen hyväksyttävyyteen olisi syytä tarkastella, koska ratkaisussa KHO 2011:103 tällainen kytkentä oli olemassa. Tätä arvioitaessa olisi huomioon otettava myös osakeyhtiöiden verotus ja niiden verotuksessa esille tuleva ns. Mankala-periaate. Jos osuuskunnan tarkoitus on osuuskuntalain 1:6:n mukainen, on osuuskunnan toiminta tällöin rinnastettavissa keskinäisten osakeyhtiöiden (Mankala-yhtiöiden) toimintaan.

Tampereella 2.6.2014

Seppo Penttilä
Professori (vero-oikeus)