

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi varainsiirtoverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain väliaikaisesta muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettaviksi varainsiirtoverolakia pysyvästi ja väliaikaisesti sekä elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia väliaikaisesti.

Varainsiirtoverolakia ehdotetaan muutettavaksi väliaikaisesti siten, että varainsiirtoveroa ei olisi suoritettava, kun kunta tai niin sanottu vapaaehtoinen sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen kuntayhtymä viimeistään vuoden 2030 loppuun mennessä luovuttaa järjestämänsä sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen käytössä olleen hyvinvointialueelle vuokraamansa kiinteistön tai toimitilojen hallintaan oikeuttavat osakkeet omistamalleen yhtiölle sen osakkeita vastaan.

Liiketoimintasiirrossa tapahtuvan kiinteistön tai arvopaperin luovutuksen varainsiirtoverovapautta koskevasta säännöksestä poistettaisiin vaatimus siitä, että luovutuksen tulee tapahtua sellaiselle yhtiölle, joka on perustettu jatkamaan toimintaa.

Varainsiirtoverolain arvopaperin määritelmää muutettaisiin siten, että arvopaperilla tarkoitetaan myös arvopaperin luovutuksen yhteydessä luovutettua lainasaamista arvopaperin liikkeeseen laskeneelta yhteisöltä tai sen kanssa samaan konserniin kuulualta yhteisöltä, kun suoritus lainasaamisesta tulee arvopaperin luovuttajan hyväksi. Lisäksi lakiin otettaisiin säännökset arvopapereina tapahtuvaan voitonjakoon sovellettavasta käännetyistä verovelvollisuudesta sekä tarkistettaisiin verovelvollisuutta osakeyhtiölain mukaisessa vähemmistöosakkeiden lunastusmenettelyssä.

Elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia ehdotetaan muutettavaksi väliaikaisesti ottamalla lakiin säännös kunnan ja kuntayhtymän hyvinvointialueille vuokraamien, vastaanottavalle yhtiölle siirtyvien kunnan tuloverotuksessa verovapaan toiminnan käytössä olevien toimitilojen ja muun omaisuuden hankintamenon määräytymisestä vastaanottavassa yhtiössä.

Esitys liittyy esitykseen valtion vuoden 2024 talousarvioksi ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2024, käännettyä varainsiirtoverovelvollisuutta koskevilta osin 1.1.2025. Lakiin varainsiirtoverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sisältyviä sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen käytössä olevien kiinteistöjen yhtiöittämistä koskevaa verovapautta sekä liiketoimintasiirtoa koskevia säännöksiä sovellettaisiin esityksen antamispäivänä tai sen jälkeen tehdyn sopimuksen perusteella tapahtuneeseen luovutukseen. Lakia elinkeinotulon verottamisesta annetun lain väliaikaisesta muuttamisesta sovellettaisiin vuosilta 2023–2030 toimitettavissa verotuksissa.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
PERUSTELUT	4
1 Asian tausta ja valmistelu	4
2 Nykytila ja sen arviointi.....	5
2.1 Varainsiirtoverolain säännökset	5
2.1.1 Yleistä	5
2.1.2 Varainsiirtoverovapaus liiketoimintasiirrossa	6
2.1.3 Arvopaperin luovutuksen yhteydessä myyty lainasaatava	6
2.1.4 Luovuttajan velvollisuus periä vero ulkomaalaiselta luovutuksensaajalta	7
2.1.5 Voitonjako arvopapereiden muodossa	7
2.1.6 Osakeyhtiölain mukainen vähemmistöosakkeiden lunastus	8
2.2 Kuntalain mukainen yhtiöittämisvelvollisuus	9
2.3 Yhtiöittämisvelvollisuuteen liittynyt määräaikainen varainsiirtoverovapaus	9
2.4 Sosiaali- ja terveydenhuollon uudistukseen liittyvät omaisuusjärjestelyt ja niihin liittyvät verosäännökset.....	10
2.4.1 Omaisuudensierrot kuntayhtymiltä ja kunnilta hyvinvointialueille	10
2.4.2 Kuntien ja vapaaehtoisten kuntayhtymien omistamat toimitilat ja niitä koskevat sopimukset	10
2.4.3 Omaisuudensiertoihin liittyvät verosäännökset	12
2.5 Kuntien ja kuntayhtymien omistukseen jääneet toimitilat	12
2.6 Euroopan unionin valtioneuvoston päätös	13
2.7 Nykytilan arviointi	15
2.7.1 Sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen kiinteistöjen yhtiöittämisiin liittyvä varainsiirtoverovelvollisuus.....	15
2.7.2 Varainsiirtoverovapaus liiketoimintasiirrossa	16
2.7.3 Arvopaperin luovutuksen yhteydessä myyty lainasaatava	16
2.7.4 Luovuttajan velvollisuus periä vero ulkomaalaiselta luovutuksensaajalta	16
2.7.5 Voitonjako arvopapereiden muodossa	17
2.7.6 Osakeyhtiölain mukainen vähemmistöosakkeiden lunastus	17
3 Tavoitteet	17
4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset	18
4.1 Keskeiset ehdotukset.....	18
4.1.1 Varainsiirtoverolaki.....	18
4.1.2 Laki elinkeinotulon verottamisesta	19
4.1.3 Sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen toimitilojen yhtiöittämisen varainsiirtoverovapauden arviointia EU:n valtioneuvoston päätöksen kannalta	19
4.2 Pääasialliset vaikutukset.....	21
4.2.1 Taloudelliset vaikutukset	21
4.2.1.1 Vaikutukset julkiseen talouteen	21
4.2.1.2 Vaikutukset yrityksille	23
4.2.2 Vaikutukset viranomaisten toimintaan.....	23
5 Lausuntopalaute	24
6 Säännöskohtaiset perustelut	27
6.1 Varainsiirtoverolaki	27

6.2 Laki elinkeinotulon verottamisesta	32
7 Voimaantulo	32
8 Suhde talousarvioesitykseen	33
LAKIEHDOTUKSET	34
1. Laki varainsiirtoverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta.....	34
2. Laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain väliaikaisesta muuttamisesta	37
LIITE	38
RINNAKKAISTEKSTIT	38
1. Laki varainsiirtoverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta.....	38
2. Laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain väliaikaisesta muuttamisesta	43

PERUSTELUT

1 Asian tausta ja valmistelu

Sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisen uudistuksessa kuntien vastuulla olleet sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen tehtävät siirtyivät vuoden 2023 alusta kunnilta sekä sairaanhoitopiireiltä ja erityishuoltopiireiltä hyvinvointialueille ja HUS-yhtymälle. Samalla niille siirtyivät sairaanhoitopiirien ja erityishuoltopiirien varat ja velat sosiaali- ja terveydenhuoltoon sekä pelastustoimeen koskevan uudistuksen toimeenpanosta ja sitä koskevan lainsäädännön voimaantulon jälkeen annetun lain (616/2021), jäljempänä *voimaantulolaki*, mukaisesti. Voimaantulolaissa säädetään myös omaisuuden siirtojen verokohtelusta siten, että niistä ei syntyisi veroseuraamuksia tuloverotuksessa eikä varainsiirtoverotuksessa.

Kuntien itsensä järjestämän sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen käytössä olevien toimitilojen omistus säilyi kunnilla, jotka veloitettiin vuokraamaan nämä tilat hyvinvointialueille vuoden 2025 loppuun. Hyvinvointialueille on oikeus pidentää vuokrasopimuksen voima-kaa yhdellä vuodella. Sama koskee niin sanottuja vapaaehtoisia sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen kuntayhtymiä ja niiden omistamia toimitiloja, jotka vuokrataan vastaavalla tavalla hyvinvointialueille. Siirtymäajan päätyttyä vuokrausta on katsottava lähtökoh- taisesti harjoitettavan kilpailutilanteessa markkinoilla, jollainen toiminta on kuntalakiin (410/2015) sisältyvän yhtiöittämisvelvoitteen johdosta annettava osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi. Yhtiöittämisvelvollisuus ei kuitenkaan koske kuntien tai kuntayhtymien lain perusteella tuottamia palveluja tai toimitilojen vuokraamista niitä koske- vaan kilpailutettuun palvelutuotantoon. Eduskunta edellytti sote-uudistusta koskevaan hallituk- sen esitykseen HE 241/2020 vp antamaansa vastaukseensa (EV 111/2021 vp) liittyvässä lausu- massa varainsiirtoveron vapauttamista koskevan arvioinnin käynnistämistä ja muutosesitysten tuomista eduskunnan hyväksyttäväksi.

Vastaava vuokraustoiminnan yhtiöittäminen ja varainsiirtoverovelvollisuutta koskeva tilanne liittyy myös sellaisiin kuntien taikka vapaaehtoisten sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastus- toimen kuntayhtymien omistamiin sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen käytössä oleviin toimitiloihin, joita kunnat tai kuntayhtymät olivat ennen uudistuksen voimaantuloa vuokranneet niissä toimintaa harjoittaneille sairaanhoitopiireille, erityishuoltopiireille tai va- paaehtoisille sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen kuntayhtymille. Tällaiset vuokra- sopimukset ovat vuoden 2023 alussa siirtyneet voimaantulolain nojalla kuntien tai kuntayhty- mien ja hyvinvointialueiden välisiksi. Sama koskee kuntien tai vapaaehtoisten sosiaali- ja ter- veydenhuollon tai pelastustoimen kuntayhtymien omistamia toimitiloja, jotka ovat olleet niiden järjestämän sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen käytössä ja joihin ne ovat kilpailut- taneet palvelutuotannon. Näissä tapauksissa kuntien tai kuntayhtymien palveluntuottajien kanssa tekemät vuokrasopimukset ovat jatkuneet, vaikka itse palvelutuotanto onkin siirtynyt hyvinvointialueiden järjestämisvastuulle ja sitä koskevat sopimukset palveluntuottajien ja hy- vinvointialueiden välisiksi. Kaikissa edellä luetelluissa tilanteissa kuntien ja kuntayhtymien edelleen harjoittaman vuokraustoiminnan yhtiöittämisvelvollisuus ja siitä seuraava varainsiir- toverovelvollisuus johtuu suoraan uudistuksesta.

Liiketoimintasiirron varainsiirtoverovapautta koskeva muutos liittyy osaltaan mainittuihin yhtiöittämisvelvollisuuksiin joustavoittaen näitä järjestelyjä.

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä yhteistyössä Verohallinnon kanssa. Valmistelun aikana on kuultu Suomen Kuntaliitto ry:tä.

Esityksestä on pyydetty lausunnot kaikilta kunnilta ja hyvinvointialueilta sekä muilta keskeisiltä sidosryhmiltä ja viranomaisilta, minkä lisäksi esitysluonnos oli vapaasti lausuttavana lausunto-palvelu.fi -verkkosivustolla.

Hallituksen esityksen tausta-aineisto on saatavilla osoitteessa [valtioneuvosto.fi/hankkeet_tunnuksella VM037:00/2023](https://valtioneuvosto.fi/hankkeet_tunnuksella_VM037:00/2023).

Esitys on käsitelty Kuntatalouden ja -hallinnon neuvottelukunnassa 2.10.2023.

2 Nykytila ja sen arviointi

2.1 Varainsiirtoverolain säännökset

2.1.1 Yleistä

Varainsiirtoverolain (931/1996) mukaan varainsiirtoveroa on suoritettava kiinteistön ja arvopaperin omistusoikeuden luovutuksesta. Kiinteistöjen luovutuksesta vero on lain 6 §:n mukaan 4 prosenttia kauppahinnasta tai muun vastikkeen arvosta.

Arvopaperin luovutuksesta vero on lain 20 §:n mukaan 1,6 prosenttia kauppahinnasta tai muun vastikkeen arvosta.

Lain 17 §:n mukaan arvopaperilla tarkoitetaan pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan arvopaperia ja sen väliaikaistodistusta, 2 kohdan mukaan osuustodistusta taloudellisessa yhteisössä, säästöpankkien kantarahastotodistusta ja osuuspankkien sijoitusosuustodistusta ja näiden väliaikaistodistusta, 3 kohdan mukaan sellaista yhteisön antamaa velkakirjaa tai muuta saamistodistetta, jossa korko määräytyy yhteisön toiminnan tuloksen tai osingon suuruuden mukaan taikka joka oikeuttaa osallisuuteen vuosivoitosta tai ylijäämästä ja 4 kohdan mukaan 1–3 kohdassa tarkoitetun arvopaperin merkintäoikeudesta annettua todistusta ja merkintäoikeutta koskevaa luovutuskirjaa. Pykälän 2 momentin mukaan arvopaperina pidetään myös arvopaperia vastaavaa arvo-osuutta.

Jos kyse on asunto-osakeyhtiön osakkeista tai muista 20 §:n 3 momentin 1–4 kohdissa tarkoitetuista osakkeista, vero on kuitenkin 2,0 prosenttia kauppahinnasta tai muun vastikkeen arvosta.

Kaikissa tapauksissa vastikkeeseen, josta arvopaperin luovutuksesta suoritettava vero lasketaan, luetaan 20 §:n 1 momentin mukaan myös luovutuksensaajan muulle kuin luovuttajalle tekemä suoritus, joka on luovutussopimuksen ehtona, samoin kuin suoritusvelvoite, josta luovutuksensaaja on luovutussopimuksen ehtojen mukaan ottanut vastattavakseen luovuttajalle tai muulle taholle, jos suoritus tai suoritusvelvoite tulee luovuttajan hyväksi.

Veroa on lain 4 §:n 4 momentin mukaan suoritettava myös kiinteistön luovutuksesta avoimeen yhtiöön, kommandiittiyhtiöön, osakeyhtiöön tai muuhun yhteisöön osaketta tai osuutta vastaan taikka muuna pääoman sijoituksena. Lain 15 §:n 3 momentin nojalla sama koskee arvopaperin luovutusta. Lain 20 §:n 2 momentin mukaan 4 §:n 4 momentissa tarkoitettulla tavalla tapahtuvasta luovutuksesta ja muusta saannosta vero lasketaan luovutetun omaisuuden käyvästä arvosta luovutushetkellä. Jos luovutus koskee 20 §:n 3 momentissa tarkoitettua asunto-osakeyhtiön, keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön tai muun momentissa tarkoitetun kiinteistöyhtiön osakkeita, veron perusteeseen luetaan lisäksi pykälän 4 momentissa tarkoitettu yhtiölaina.

Kiinteistön luovutuksesta vero on lain 7 §:n mukaan suoritettava viimeistään lainhuutoa tai kirjaamista haettaessa tai jos lainhuutoa tai kirjaamista ei ole säädettyssä ajassa haettu tai sitä ei ole haettava, kuuden kuukauden kuluessa luovutussopimuksen tekemisestä.

Arvopaperin luovutuksesta vero on 21 §:n 1 momentin mukaan suoritettava kahden kuukauden kuluessa luovutussopimuksen tekemisestä tai luovutussopimuksen tekemisen yhteydessä, kun osapuolena on arvopaperikauppias tai tämä toimii osapuolen välittäjänä tai komissionsaajana, kun arvopaperi myydään pakkohuutokaupalla tai luovutus tapahtuu kiinteistönvälittäjän välityksin.

2.1.2 Varainsiirtoverovapaus liiketoimintasiirrossa

Varainsiirtoverolain 43 §:ssä säädetään verovapaudesta, joka koskee kiinteistön tai arvopaperin luovutusta liiketoimintasiirrossa. Pykälän 1 momentin mukaan, jos elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968), jäljempänä *elinkeinoverolaki*, 52 d §:ssä tarkoitetuissa tapauksissa siirtyvään toimintaan kuuluva kiinteistö tai arvopaperi on luovutettu toimintaa jatkamaan perustetulle yhteisölle, Verohallinto palauttaa suoritettun veron hakemuksesta. Jos hakemus on tehty ja edellä mainittujen edellytysten täyttymisestä on esitetty selvitys ennen veron suorittamista, Verohallinto voi päättää, että veroa ei ole suoritettava. Lainvoiman saanut päätöstä on hakijan vaatimuksesta noudatettava lainhuutoa tai kirjaamista haettaessa.

Varainsiirtoverolaissa viitatus elinkeinoverolain 52 d §:n mukaan liiketoimintasiirrolla tarkoitetaan järjestelyä, jossa osakeyhtiö luovuttaa kaikki taikka yhteen tai useampaan liiketoimintakokonaisuuteensa kohdistuvat varat, siirtyviin varoihin kohdistuvat velat ja siirtyvään toimintaan kohdistuvat varaukset siirtyvään toimintaa jatkavalle osakeyhtiölle saaden vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia uusia osakkeita tai sen hallussa olevia omia osakkeita.

Varainsiirtoverolain 43 §:stä poiketen elinkeinoverolain 52 d §:n soveltaminen ei edellytä, että vastaanottavana yhtiönä on toimintaa varten perustettu yhtiö, vaan se voi olla aiemmin perustettu jo toimiva yhtiö.

Elinkeinoverolain 52 §:n mukaan lain 52 d §:ää sovelletaan myös muiden tuloverolain (1535/1992) 3 §:ssä tarkoitettujen kotimaisten yhteisöjen kuin osakeyhtiöiden liiketoiminnan siirtoon. Näitä ovat esimerkiksi kunnat.

2.1.3 Arvopaperin luovutuksen yhteydessä myyty lainasaatava

Varainsiirtoverolain 20 §:n 1 momenttiin lisättiin lakiin vuoden 2013 alusta säännös, joka koskee vastikkeeseen luettavaa luovutuksensaajan muulle kuin luovuttajalle tekemää suoritusta ja suoritusvelvoitetta, josta luovutuksensaaja on luovutussopimuksessa ottanut vastattavakseen, jos suoritus tai suoritusvelvoite tulee luovuttajan hyväksi. Muutoksen keskeisenä tavoitteena oli laajentaa veropohjaa siten, että veronalaiseen vastikkeeseen luetaan nimetyn kauppahinnan lisäksi myös muut kaupan ehtona olevat ostajan suoritukset, jotka tulevat myyjän hyväksi.

Tavoitteena oli, että verokohtelun kannalta ratkaisevaa olisi luovutuksen taloudellinen lopputulos myyjän kannalta eivätkä luovutuksen muodolliset seikat. Lainmuutoksen perusteluissa (HE 125/2012 vp) mainitaan esimerkkinä säännöksessä tarkoitettu suoritusvelvoitteesta ja suorituksesta, joka luettaisiin vastikkeeseen kauppahinnan lisäksi kohdeyhtiön velan maksaminen, josta ostaja on luovutussopimuksessa ottanut vastattavakseen rahoittamalla velan maksun tai suorittamalla erillisen korvauksen myyjän saatavan siirrosta.

Muutoksella tavoiteltu oikeustila jäi toteutumatta korkeimman hallinto-oikeuden annettua vuosikirjaratkaisunsa KHO 2019:121 ja 23.9.2019 taltio 4253. Päätös KHO 2019:121 koski tilannetta, jossa luovutuksen kohteena olevien osakkeiden omistajat olivat myöntäneet kohdeyhtiölle lainaa. Ostaja osti osakkeiden lisäksi kyseiset osakslainasaatavat osakkeiden myyjiltä samalla kauppakirjalla. Kauppahinnat kohdistuivat lähes yksinomaan osakslainasaataville ja vain nimellinen osa kauppahinnoista kohdistui osakkeille.

Korkein hallinto-oikeus totesi, että osakslainasaatavat eivät olleet sellaisia arvopapereita, jotka ovat varainsiirtoveron kohteena. Tilannetta, jossa ostaja oli kohdeyhtiön osakkeiden oston yhteydessä ostanut osakkeiden myyjiltä myös näiden kohdeyhtiöltä olevat saatavat, ei voitu pitää suoritusveloitteen vastattavaksi ottamisena. Varainsiirtoverolain 20 §:n 1 momentin sanamuodon mukaiset soveltamisedellytykset eivät siten täyttyneet, eikä varainsiirtoveroa ollut suoritettava siltä osin kuin kauppahinnan oli katsottava kohdistuneen osakslainasaataviin. Tulkinta, jonka mukaan varainsiirtoveron perusteeseen olisi luettava myös osakslainasaataviin kohdistuva osa kauppahinnasta, laajentaisi varainsiirtoverolain soveltamisalaa vastoin lain 1 §:stä ilmenevää kiinteistöjen ja arvopapereiden luovutusten ulkopuolelle. Lain esitöihin sisältyvällä lausumalla ei voida laajentaa veron perustetta lain sanamuodon ulkopuolelle.

Äänestyksessä (4–1) vähemmistöön jäänyt oikeusneuvos, jonka äänestyslausunto vastasi esittelijän esitystä, olisi hylännyt valituksen. Valituksenalaisessa päätöksessä hallinto-oikeus oli Verohallinnon tavoin katsonut, että varainsiirtovero oli suoritettava myös osakslainasaatavien osalta.

2.1.4 Luovuttajan velvollisuus periä vero ulkomaalaiselta luovutuksensaajalta

Lain 16 §:ssä säädetään verovelvollisuudesta kansainvälisissä asetelmissä. Pykälän 1 momentin mukaan veroa ei ole suoritettava, jos kumpikaan luovutuksen osapuolista ei ole tuloverolain mukaan Suomessa yleisesti verovelvollinen, ulkomaisen luottolaitoksen Suomessa oleva sivukonttori eikä ulkomaisen sijoituspalveluyrityksen, rahastoyhtiön tai ETA-vaihtoehtorahastojen hoitajan Suomessa oleva sivuliike.

Pykälän 3 momentin mukaan vero on kuitenkin aina suoritettava asunto- tai kiinteistöosakeyhtiön osakkeen taikka asunto- tai kiinteistöosuuskunnan osuuden luovutuksesta. Muista kuin näistä arvopapereista vero on siten suoritettava vain, jos jompikumpi osapuolista on Suomessa yleisesti verovelvollinen tai 1 momentissa mainittu ulkomaisen yrityksen sivukonttori tai -liike.

Pykälän 2 momentissa säädetään luovuttajan velvollisuudesta periä vero veronalaisesta luovutuksesta, kun luovutuksensaajana on muu rajoitetusti verovellinen kuin 1 momentissa tarkoitettu sivukonttori tai -liike. Tällaisen sivukonttorin tai -liikkeen on verovelvollisena itse suoritettava vero.

Esiintyy myös tilanteita, joissa ulkomainen luovutuksensaaja, jolta luovuttaja on 2 momentin mukaisesti velvollinen perimään veron, on itse suorittanut veron ja huolehtinut siihen liittyvästä ilmoittamisvelvollisuudesta. Kyse on yleensä tilanteesta, jossa ostajana on yksi ulkomainen yhtiö ja myyjinä lukuisia, jopa tuhansia Suomessa yleisesti verovelvollisia perimisvelvollisia. Verohallinto ei ole nähnyt estettä menettelylle, jota noudatettaessa luovutuksen saajan perimisvelvollisuuteen ei luonnollisesti ole aiheetta.

2.1.5 Voitonjako arvopapereiden muodossa

Toisinaan etenkin listatut yhtiöt jakavat osinkoa arvopapereina (osingonjako in natura). Tällöin luovutuksensaajia voi olla kymmeniä- tai jopa satojatuhansia.

Varainsiirtoverolain 15 a §:n mukaan veroa ei ole suoritettava luovutettaessa kiinteää rahavastiketta vastaan arvopapereita, jotka on otettu kaupankäynnin kohteeksi yleisölle avoimessa säännöllisesti toimivassa kaupankäynnissä pykälän 1 momentissa tarkoitetulla säännellyllä markkinalla tai monenkeskisessä kaupankäyntijärjestelmässä. Verovapaus ei pykälän 4 momentin 4 kohdan mukaan koske varojen jakona tapahtuvaa luovutusta. Kun suomalainen listattu yhtiö jakaa osinkoa arvopapereina, on luovutuksesta siten suoritettava varainsiirtoveroa.

Aikaisemmin osingonmaksajat olivat voineet maksaa ja ilmoittaa veron verovelvollisten luovutuksensaajien puolesta riippumatta siitä, ovatko nämä olleet yleisesti vai rajoitetusti verovelvollisia. Luovutukset oli ilmoitettu yhdellä ilmoituksella ja verot maksettu yhdellä suorituksella.

Mahdollisuus joustavan menettelyn noudattamiseen muuttui siirryttäessä varainsiirtoverotuksessa Verohallinnossa vaihteittain käyttöön otetun GenTax-tietojärjestelmän käyttöön vuoden 2019 marraskuun alusta. Nykymenttelystä ilmoituksen voi antaa vain se, joka on varainsiirtoverolain mukaan velvollinen antamaan varainsiirtoilmoituksen, koska järjestelmässä veroilmoitus luo verovelvoitteen, joka on suoraan perintäkelpoinen. Ennen GenTaxiin siirtymistä ilmoituksella ei ole ollut vastaavaa välitöntä vaikutusta, minkä vuoksi ilmoitusmenettely oli ollut joustavampaa ja siinä on voitu paremmin ottaa huomioon asiakasnäkökohdat.

Jos osinkoa jakava yhtiö nykymenttelystä haluaa ilmoittaa ja maksaa veron yleisesti verovelvollisten luovutuksensaajien puolesta yhtiön on annettava jokaisen luovutuksensaajan osalta oma varainsiirtoilmoitus ja hankittava sitä varten valtuutukset ilmoitusten antamiseen sekä selvitettävä jokaisen luovutuksensaajan asiakaskohtainen viitenumero verojen suorittamista varten. Jos luovutuksensaajat eivät anna ilmoituksia tai annetuissa ilmoituksissa on puutteita, Verohallinnon on kuultava ja määrättävä vero jokaiselle luovutuksensaajalle erikseen.

Yhtiön osakkeenomistajiensa puolesta maksamia varainsiirtoveroja on oikeuskäytännössä (KHO 2020:127) pidetty osakkeenomistajan saamana voitonjaon luonteisena etuutena eli tuloverolain 33 a §:n 1 momentissa tarkoitettuna osinkona.

2.1.6 Osakeyhtiölain mukainen vähemmistöosakkeiden lunastus

Varainsiirtoverolain 15 a §:ssä säädetty verovapaus ei pykälän 4 momentin 2 kohdan mukaan koske myöskään luovutusta, joka tapahtuu osakeyhtiölain (624/2006) 18 luvussa säädetyn lunastusvelvollisuuden täyttämiseksi mainitun luvun 6 §:n mukaisesti.

Osakeyhtiölain 18 luvun 1 §:n 1 momentin mukaan se, jolla on enemmän kuin yhdeksän kymmenesosa yhtiön kaikista osakkeista ja äänistä, on oikeutettu käyvää hinnasta lunastamaan muiden osakkeenomistajien osakkeet. Vähemmistöosakkeenomistajalla on vastaavasti oikeus vaatia osakkeidensa lunastamista. Osakeyhtiölain 18 luvun 6 §:n 1 momentin mukaan, jos lunastusoikeuden olemassaolo on lainvoimaisesti ratkaistu tai välimiehet pitävät sitä selvänä, mutta lunastushinnasta ei ole sovittu tai määrätty, osake siirtyy lunastajalle heti, jos tämä asettaa lunastushinnan maksamisesta vakuuden, jonka välimiehet hyväksyvät.

Varainsiirtoverolain 15 a §:n 4 momentin 2 kohdan perustelujen (HE 59/2007 vp) mukaan kyse ei ole varsinaisesti osapuolten välisestä vapaaehtoisesta kaupasta, vaan osakeyhtiölaissa säännellystä menettelystä, jossa omistusoikeus siirtyy suoraan lain nojalla tai, jos lunastus perustuu välimiesten päätökseen, sen nojalla, kun lunastaja asettaa vakuuden.

Kyse ei tällöin ole kiinteää rahavastiketta vastaan säännellyllä markkinalla tapahtuvasta 15 a §:ssä verovapaaksi säädetystä kaupasta.

2.2 Kuntalain mukainen yhtiöittämisvelvollisuus

Nykyisellä kuntalailla kumottuun vanhaan kuntalakiin (365/1995) lisättiin 1.9.2013 voimaan tulleella lailla 626/2013 säännökset kunnan velvollisuudesta yhtiöittää kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuva toiminta. Muutokset liittyivät Euroopan komission EU-oikeuden valtiontukisääntöjen vastaisiksi katsomien tukien poistamiseen (HE 32/2013 vp).

Taustalla oli ensinnäkin Euroopan yhteisön komission 11.2.2007 tekemä päätös C 7/2006, joka koski Tieliikelaitoksen (Destia Oy:n) saamaa valtiontukea. Komissio piti kiellettynä valtiontukea liikelaitoksen konkurssisuoja ja tavanomaisen yhteisöverotuksen soveltumattomuutta. Myöhemmin kuntien liikelaitoksiin liittyen komissio oli 14.4.2010 lähettämässään kirjeessä katsonut Helsingin kaupungin Palmia-liikelaitoksen toiminnasta tehdyn kantelun johdosta, että liikelaitoksen oikeudellisesta asemasta osana kuntaa johtuvaa konkurssiin liittyvän liiketaloudellisen riskin puuttumista voidaan pitää liikelaitoksille myönnettynä rajoittamattomana valtiontakauksena. Lisäksi komissio katsoi, että kunnalle myönnettyt veroedut, vapautus yhtiö-, kiinteistö- ja pääomaverosta, ovat valikoivia ja EU-valtiontukisäännösten vastaisia tukia.

Komissio kehotti kirjeessään Suomea muuttamaan kunnallisten liikelaitosten tilannetta siten, että kilpailuilla markkinoilla toimiville kunnallisille liikelaitoksille ei enää myönnettäisi rajoittamatonta takausta ja veroetuuksia, vaan niillä olisi oltava yhtäläiset toimintaolosuhteet yksityisten toimijoiden kanssa. Tällainen tilanne voitaisiin saavuttaa muuttamalla ne tavanomaisiksi yrityksiä. Etuoikeutettu asema voitaisiin säilyttää vain sellaisten yksiköiden osalta, jotka ovat mukana kunnan sisäisissä toimissa eivätkä harjoita taloudellista toimintaa.

Vanhaan kuntalakiin lisätyt yhtiöittämissäännökset muotoiltiin komission kanssa käytyjen keskustelujen perusteella. Niiden myötä komissio lopetti edellä mainittujen kanteluasioiden tutkimisen. Ei ole tiedossa, että komissiolle olisi tehty kanteluita kuntalain säännöksistä.

Yhtiöittämisvelvollisuutta koskevat vanhan kuntalain säännökset siirrettiin lähes sellaisenaan nykyiseen kuntalakiin. Sen 126 §:n mukaan kunnan hoitaessa 7 §:ssä tarkoitettua tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla sen on annettava tehtävä osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi. Pykälän 2 momentin mukaan kunta ei kuitenkaan hoida tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla esimerkiksi silloin, kun se tuottaa lain perusteella omana toimintanaan tai 49 §:ssä tarkoitetulla tavalla yhteistoiminnassa palveluja kyseisen kunnan tai alueen asukkaille ja muille, joille on lain perusteella järjestettävä palveluja.

Lain 127 §:ssä säädetään yhtiöittämisvelvollisuutta koskevista poikkeuksista, joiden nojalla kunta voi hoitaa omana tehtävänänsä lainkohdassa säädettyjä, 126 §:ssä tarkoitettuja tehtäviä. Kunta voi yhtiöittämisvelvollisuuden estämättä hoitaa omana toimintana 126 §:n mukaista tehtävää esimerkiksi silloin, jos kunta vuokraa toimitiloja pääasiassa käytettäväksi kunnan omassa toiminnassa ja kuntakonserniin kuuluville tytäryhteisöille tai käytettäväksi sellaisessa palvelutuotannossa, jonka tuotannon kunta on kilpailuttanut. Kuntayhtymään sovelletaan lain 64 §:n nojalla kuntaa koskevia yhtiöittämisvelvollisuuteen liittyviä säännöksiä.

2.3 Yhtiöittämisvelvollisuuteen liittynyt määräaikainen varainsiirtoverovapaus

Yhtiöittämisvelvollisuutta koskevan vanhan kuntalain muutosten voimaantulosäännöksen 2 momentin mukaan, jos kunta tai kuntayhtymä on ennen lain voimaantuloa hoitanut tehtävää omana toimintanaan kilpailutilanteessa markkinoilla, kunnan tai kuntayhtymän on viimeistään vuoden 2014 loppuun mennessä siirrettävä tehtävä hoidettavaksi yhtiö-, yhteisö- tai säätiömuodossa taikka järjestettävä toiminta muutoin siten, ettei toiminta vääristä kilpailua.

Voimaantulosäännöksen 6–8 momenteissa säädettiin yhtiöittämistä koskevasta määräaikaisesta varainsiirtoverovapaudesta.

Voimaantulosäännöksen 6 momentin mukaan, jos kunta tai kuntayhtymä viimeistään vuoden 2014 loppuun mennessä yhtiöittämisvelvollisuuden täyttämiseksi luovuttaa 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 ja saa vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön osakkeita, verovirasto palauttaa suoritettun veron hakemuksesta.

Verovapaus koski samoin edellytyksin yhtiöitettävän toiminnan käyttöomaisuuteen kuuluvia arvopapereita sekä kiinteistön omistamista ja hallintaa harjoittavan yhtiön osakkeita.

Hakemukseen oli liitettävä selvitys luovutuksen liittymisestä yhtiöittämisvelvollisuuteen, kiinteistön käytöstä ennen luovutusta ja sen jälkeen sekä tilintarkastajan lausunto. Jos hakemus oli jo tehty ja verovapaan luovutuksen edellytysten täyttymisestä esitetty selvitys ennen veron suorittamista, verovirasto voi päättää, että veroa ei ole suoritettava.

Verovapaussäännös rinnasti kunnan toiminnan yhtiöittämiset yksityisten yhtiöiden vastaaviin toiminnan jakamisiin eri yhtiöihin. Verovapauden muodostamaa tukea ei tämän vuoksi pidetty valikoivana eikä EU-valtiontukisäännösten vastaisena.

2.4 Sosiaali- ja terveydenhuollon uudistukseen liittyvät omaisuusjärjestelyt ja niihin liittyvät verosäännökset

2.4.1 Omaisuudensiirrot kuntayhtymiltä ja kunnilta hyvinvointialueille

Sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisen uudistukseen liittyy mittavia omaisuusjärjestelyjä, joista säädetään voimaantulolaissa. Voimaantulolain 20 §:ssä säädetään erikoissairaanhoitolain (1062/1989) 7 §:ssä mainittujen sairaanhoitopiirien kuntayhtymien ja kehitysvammaisten erityishuollosta annetun lain (519/1977) 6 §:n 1 momentissa tarkoitettujen erityishuoltopiirien siirtämisestä varoineen ja velkoineen sekä sitoumuksineen hyvinvointialueille 1.1.2023. HUS-sairaanhoitopiirin varojen, velkojen ja sitoumusten siirtymisestä HUS-yhtymälle säädetään voimaantulolain 27 §:ssä.

Voimaantulolain 23 §:ssä säädetään kunnan itsensä järjestämän sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen käytössä olevan irtaimen omaisuuden siirtymisestä hyvinvointialueelle. Hyvinvointialueelle siirtyvät sen järjestämisvastuulle kuuluvaan toimintaan liittyvä irtaimisto sekä irtaimen omaisuuden omistusta, hallintaa ja käyttöä koskevat oikeudet ja luvat. Hyvinvointialueelle siirtyvät kuitenkin vain sellaisen osakeyhtiön osakkeet, jotka kunta omistaa sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen järjestämistä tai tuottamista varten, jos yhtiön tosiasiallinen päätoimiala on sosiaali- ja terveystalvelujen tuottaminen. Näitä osakkeita lukuun ottamatta kunta ja hyvinvointialue voivat sopia irtaimen omaisuuden siirtymisestä myös toisin kuin pykälässä säädetään.

2.4.2 Kuntien ja vapaaehtoisten kuntayhtymien omistamat toimitilat ja niitä koskevat sopimukset

Voimaantulolain 22 §:ssä säädetään kunnan järjestämän perusterveydenhuollon, erikoissairaanhoidon, sosiaalityön ja pelastustoimen toimitilojen hallinnan siirtymisestä hyvinvointialueiden hallintaan samoin 1.1.2023. Omistusoikeus toimitiloihin ei siirry, vaan osapuolet teke-

vät toimitilojen hallinnasta vuokrasopimuksen, joka on voimassa 31.12.2025 asti. Hyvinvointialueella on oikeus pidentää vuokrasopimuksen voimassaoloaika yhdellä vuodella. Hyvinvointialue ja kunta voivat sopia toimitilojen hallinnasta sekä toimitilojen hallintaa koskevien vuokrasopimusten voimassaolosta myös toisin. Velvoite vuokrasopimuksen tekemiseen koskee myös sellaisia tiloja, jotka valmistuvat ja jotka otetaan sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen käyttöön edellä mainitun siirtymäkauden aikana. Hyvinvointialue vuokraa tällöinkin siirtymäkauden ajaksi vain ne tilat, jotka tosiasiallisesti ovat hyvinvointialueen vastuulla olevan toiminnan käytössä (HE 241/2020 vp, s. 896).

Voimaanpanolain 32 §:n mukaan muihin kuin 20 §:ssä tarkoitettuihin sosiaali- ja terveydenhuollon tehtäviä sekä alueen pelastustoimea hoitaviin, niin sanottuihin vapaaehtoiisiin, kuntayhtymiin sovelletaan, mitä kunnasta säädetään 22–26, 28–31 ja 42 §:ssä. Pykälän perustelujen (HE 241/2020 vp, s. 908) mukaan näihin kuntayhtymiin lukeutuisivat muun muassa kunta- ja palvelurakenneuudistuksesta annetun lain (169/2007) eli niin sanotun Paras-lainsäädännön säännöksiin liittyen perustetut kuntayhtymät. Kuntaa koskevien säännösten soveltaminen kuntayhtymiin tarkoittaisi käytännössä, että hyvinvointialue vuokraisi niiltä toimitilat samalla tavoin ja samoilla periaatteilla kuin kunnilta. Lisäksi kyseisten kuntayhtymien irtaimisto ja sopimukset siirtyisivät hyvinvointialueelle niiltä osin kuin irtaimisto ja sopimukset liittyisivät hyvinvointialueen järjestämisvastuulle kuuluviin palveluihin.

Voimaanpanolain 25 §:ssä säädetään sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämiseen liittyvien kuntaa sitovien sopimusten ja vastuiden siirtymisestä hyvinvointialueille. Ne siirtyvät hyvinvointialueille 1.1.2023 lukien, ellei kyse ole sanotussa pykälässä säädettyistä poikkeuksista tai elleivät hyvinvointialue ja kunta toisin sovi. Jos sopimusta ei ole mahdollista siirtää tai jakaa, kunta tekee esityksen sopimukseen liittyvän vastuun jakautumisesta. Pykälän perustelujen (HE 241/2020 vp, s. 898–899) mukaan hyvinvointialueen vastuulle siirtyisivät esimerkiksi kunnan solmimat sopimukset sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen tuottamisesta sekä sellaiset sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen toimitiloihin liittyvät vuokrasopimukset, joissa kunta itse on vuokralaisena, riippumatta siitä, mikä taho on vuokranantajana. Vuokranantajana voi siis edelleen olla esimerkiksi kunnan tytäryhteisö. Hyvinvointialueelle siirtyisivät kaikki sellaiset toimitilojen hallintaa koskevat sopimukset, joissa tosiasiallisesti on kyse toimitilan vuokra- tai muuta käyttöoikeutta koskevasta sopimuksesta ja joissa kunta itse ei omista sopimuksen nojalla hallinnoimaansa tilaa.

Edellä kuvatun sääntelyn mukaisesti kuntien ja vapaaehtoisten sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen kuntayhtymien omistamat toimitilat ovat jääneet näiden kuntayhtymien omistukseen niiden järjestämän sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen tehtävien siirryttyä hyvinvointialueiden järjestämisvastuulle. Näitä kuntayhtymiä on koskenut sama voimaanpanolain 22 §:n velvollisuus kuin kuntia vuokrata omistamansa toimitilat siirtymäkauden ajaksi hyvinvointialueille. Hyvinvointialueille uudistuksessa siirtyneisiin sopimuksiin ovat kuuluneet myös kunnan omistamien toimitilojen hallintaa koskevat vuokrasopimukset, jotka kunta on tehnyt vapaaehtoisten kuntayhtymien kanssa. Nämä vuokrasopimukset jatkuvat kunnan ja hyvinvointialueen välisinä ja päättyvät alkuperäisen vuokrasopimuksen ehtojen mukaisesti, elleivät osapuolet ole sopineet asiasta voimaanpanolain mahdollistamissa rajoissa toisin.

Kunnat ja vapaaehtoiset sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen kuntayhtymät ovat myös voineet ulkoistaa palvelutuotantoa yksityisille palveluntarjoajille tekemällä kilpailutuksen jälkeen palvelujen hankkimista koskevan ostopalvelusopimuksen. Myös nämä palvelusopimukset ovat siirtyneet voimaanpanolain 25 §:n nojalla hyvinvointialueille, elleivät osapuolet ole sopineet asiasta toisin. Sen sijaan tällaisia tiloja koskeva vuokrasopimus on säilynyt edelleen kunnan tai kuntayhtymän sekä kyseessä olevan palveluntuottajan välisenä ja se jatkuu alkuperäisten ehtojen mukaisena. Jos toimitilassa toteutettava palvelu on kilpailutettu ilman yksityisen

palveluntuottajan kanssa tehtyä vuokrasopimusta, asia on voitu ratkaista siten, että toimitilasta on tehty voimaanpanolain 22 §:n mukainen vuokrasopimus kunnan tai kuntayhtymän ja hyvinvointialueen välille siirtymäkauden ajaksi.

2.4.3 Omaisuudensiirtoihin liittyvät verosäännökset

Verotuksen osalta lähtökohtana uudistuksessa oli, että kuntayhtymien omaisuudensiirtoihin kuntayhtymiltä hyvinvointialueille ei liittyisi tulo- eikä varainsiirtoveroseuraamuksia.

Varainsiirtoveroa koskevat säännökset sisältyvät voimaanpanolain 6 lukuun. Lain 51 §:n mukaan varainsiirtoveroa ei ole suoritettava kiinteistön eikä arvopaperin luovutuksesta siirrettäessä kuntayhtymien 20 §:ssä tarkoitetut varat sen mukaisesti hyvinvointialueille tai 27 §:n mukaisesti HUS-yhtymälle, eikä arvopaperin luovutuksesta siirrettäessä kunnan 23 §:n 2 momentissa tarkoitetut varat hyvinvointialueille.

Voimaanpanolain 6 luvun 52–54 §:t sisältävät omaisuudensiirtoihin liittyvät tarpeelliset säännökset, joiden nojalla varojen siirrosta hyvinvointialueille ei aiheudu välittömiä tuloveroseuraamuksia. Tähän liittyy muun muassa se, että jatkuvuusperiaatteen mukaisesti siirtyviin toimitoihin liittyvät verotuksessa poistamatta olevat hankintamenot ja muut vähennyskelpoiset menot vähennetään vastaanottavan hyvinvointialueen verotuksessa samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty kuntayhtymän verotuksessa. Silmällä pitäen tilanteita, joissa siirtyvä omaisuus on kuulunut verovapaaseen toimintaan, säädettiin niistä arvoista, joista hyvinvointialue voisi tehdä poistoja, millä on merkitystä tilanteissa, joissa siirtyvä toiminta katsottaisiin veronalaiseksi elinkeinotoiminnaksi. Rahoitus-, vaihto- tai käyttöomaisuuden hankintamenona pidetään niiden kirjanpitoarvoa.

2.5 Kuntien ja kuntayhtymien omistukseen jääneet toimitilat

Voimaanpanolain 22 §:ssä tarkoitettujen kuntien ja hyvinvointialueiden välillä tehtyjen, kuntien omistamien toimitilojen vuokrasopimukset päättyvät 31.12.2025, jollei hyvinvointialue pidennä voimassaoloaikaa vuodella. Lainkohdan perustelujen (HE 241/2020 vp, s. 896) mukaan laissa säädetyn siirtymäkauden aikana kunta ei toimisi kuntalaissa tarkoitetulla tavalla markkinoilla, mutta siirtymäkauden jälkeen tilanne muuttuisi. Siirtymäkauden jälkeen kunnalla olisi mahdollisuus vuokrata omistamiaan tiloja edelleen esimerkiksi hyvinvointialueelle, jolloin kunnan todennäköisesti katsottaisiin toimivan kilpailutilanteessa markkinoilla, minkä johdosta toiminta olisi kuntalain 126 §:n mukaan pääsääntöisesti yhtiöitettävä. Sama koskee voimaanpanolain 32 §:n nojalla vastaavasti vapaaehtoisten kuntayhtymien omistamia toimitiloja.

Lakiesityksen eduskuntakäsittelyn yhteydessä kiinnitettiin valtiovarainvaliokunnan asiantuntijakuulemisessa huomiota kunnille siirtymäajan jälkeen tapahtuvien kiinteistöomaisuuden uudelleenjärjestelyjen varainsiirtoverotukseen. Valiokunta totesi lausunnossaan VaVL 1/2021 vp, että siirtymäkauden jälkeen kuntien on yhtiöitettävä sote-kiinteistönsä, jos niiden vuokrausta aiotaan edelleen jatkaa. Kuntaliiton antaman lausunnon mukaan kuntien hoitorakennuksista tulisi kiinteistö- ja toimitilaomistuksia järjesteltäessä maksettavaksi varainsiirtoveroa 290 miljoonaa euroa. Valiokunta piti tärkeänä, että myöskään näihin omaisuuden siirtoihin ei uudistuksessa liity tulo- eikä varainsiirtoveroseuraamuksia. Valiokunta piti tarkoituksenmukaisena, että asiasta annettaisiin erillinen esitys myöhemmin. Kiinteistöjen yhtiöittämistä koskeva velvollisuus tulee ajankohtaiseksi siirtymäkauden jälkeen, jossa yhteydessä täsmentyy myös se, millaisiin järjestelyihin ylipäätään ryhdytään ja mitkä eri tilanteet tulee huomioida varainsiirtoverovapautta säädettyä. Samassa yhteydessä on myös mahdollista huomioida EU:n valtiontukisäännöt asianmukaisella tavalla.

Eduskunta edellytti lakiesitykseen annettuun vastaukseen (EV 111/2021 vp) liitetystä lausumassa valtiovarainvaliokunnan samoin kuin sosiaali- ja terveysvaliokunnan mietinnössään (StVM 16/2021 vp) ehdottamaa lausumaa vastaavasti, että hallitus käynnistää välittömästi varainsiirtoveron vapauttamista koskevan uudistamisen arvioinnin ja tuo tarvittavat muutosesitykset eduskunnan hyväksyttäväksi niin, että muutokset voidaan saattaa voimaan siirtymäkaudella. Lausuman mukaan muutosesitysten valmistelussa tulee huomioda EU:n valtiontukisäännöt.

Vastaava tarve toimitilojen vuokraustoiminnan yhtiöittämiseen koskee myös tilanteita, joissa

- kunnat ovat vuokranneet omistamiaan toimitiloja sairaanhoitopiireille, erityishuoltopiireille tai vapaaehtoisille sosiaali- ja terveydenhuollon taikka pelastustoimen kuntayhtymille ja näitä toimitiloja koskevat vuokrasopimukset ovat siirtyneet kuntien ja hyvinvointialueiden välisiksi;

- vapaaehtoiset sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen kuntayhtymät ovat vuokranneet omistamiaan toimitiloja sairaanhoitopiireille tai erityishuoltopiireille ja näitä toimitiloja koskevat vuokrasopimukset ovat siirtyneet näiden kuntayhtymien ja hyvinvointialueiden välisiksi ja

- kunnat taikka vapaaehtoiset sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen kuntayhtymät ovat vuokranneet omistamiaan toimitiloja yksityisille tahoille kilpailutettuaan niissä tuotettavat sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen palvelut ja näitä toimitiloja koskevat sopimukset jatkuvat edelleen kuntien tai kuntayhtymien ja yksityisten tahojen välillä.

2.6 Euroopan unionin valtiontukisääntely

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen, jäljempänä *SEUT*, 107 artiklan 1 kohdan 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.

SEUT 108 artiklan 3 kohdan mukaan komissiolle on annettava tieto tuen myöntämisestä tai muuttamisesta koskevasta suunnitelmasta niin ajoissa, että se voi esittää huomautuksensa. Tukitoimenpidettä ei saa ottaa käyttöön ennen kuin komissio on antanut asiassa päätöksensä. Ennakoilmoitusta koskevaan pääsääntöön on kaksi poikkeusta. Nämä koskevat ryhmäpoikkeusten piiriin kuuluvia tukia sekä vähämerkityksisiä tukia.

Valtiontuen tunnusmerkit

Valtiontukisääntelyä sovelletaan Euroopan unionin kilpailulainsäädännön soveltamisalaan kuuluihin yrityksiin. Euroopan unionin tuomioistuimen vakiintuneen tulkintakäytännön mukaan käsite yritys tarkoittaa jokaista yksikköä, joka harjoittaa taloudellista toimintaa, riippumatta kyseisen yksikön oikeudellisesta muodosta ja rahoitustavasta. Taloudellista toimintaa on kaikki toiminta, jossa tavaroita tai palveluja tarjotaan tietyillä markkinoilla.

Tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisen toimenpiteen luokittelu valtiontueksi edellyttää neljän tunnusmerkin täyttymistä. Ensinnäkin toimenpiteellä kannavoidsaan julkisia varoja taloudelliseen toimintaan. Toiseksi, näin annettu taloudellinen hyöty on valikoiva siten, että se kohdistuu vain tiettyyn yritykseen tai tiettyihin yrityksiin, esimerkiksi tietyllä alalla tai alueella. Kolmanneksi, toimenpide vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua. Neljänneksi, toimenpide on omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

Julkisista varoista myönnettävänä taloudellisena tukena on lähtökohtaisesti pidettävä esimerkiksi toimintaa harjoittavalle yritykselle myönnettäviä verotuksellisia etuja. Toimenpiteen kilpailu- ja kauppavaikutusten täyttymisessä kynnys on oikeuskäytännössä asettunut verrattain matalalle. On riittävää, jos voidaan osoittaa, että tuensaaja harjoittaa taloudellista toimintaa ja toimii markkinoilla, joilla käydään jäsenvaltioiden välistä kauppaa.

Tuen valikoivuus

Verotoimenpiteen luokittelu valikoivaksi eduksi edellyttää ensinnäkin, että yksilöidään viitejärjestelmä, eli jäsenvaltiossa sovellettava ”normaali” verojärjestelmä. Toiseksi on osoitettava, että kyseinen verotoimenpide poikkeaa viitejärjestelmästä siten, että sillä otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat kyseisellä viitejärjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.

Tästä poiketen unionin tuomioistuinkäytännön mukaan SEUT 107 artiklan mukainen valtiontuen käsite ei kuitenkaan kata toimenpiteitä, joilla aikaansaadaan erilainen kohtelu koskien yrityksiä, jotka ovat toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, ja jotka ovat ensi näkemältä valikoivia, jos kyseinen jäsenvaltio pystyy osoittamaan, että mainittu erotelu on oikeutettua, koska se johtuu sen järjestelmän luonteesta tai rakenteesta (ks. tältä osin tuomio 6.10.2021, *World Duty Free Group* ja *Espanja v. komissio*, C 51/19 P ja C 64/19 P, EU:C:2021:793, 35 ja 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

Niiden yritysten määrittäminen, jotka ovat toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, riippuu siitä, miten on ensin määritelty se oikeudellinen järjestelmä, jonka päämäärien kannalta on arvioitava yrityksiä, joita kyseessä oleva toimenpide suosii, ja niiden yritysten tilanteen, joita se ei suosi, rinnastettavuutta (ks. tuomio 6.10.2021, *World Duty Free Group* ja *Espanja v. komissio*, C 51/19 P ja C 64/19 P, EU:C:2021:793, 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

Huomioon tulee ottaa myös se, että myös toimenpide, joka ei muodollisesti merkitse poikkeamista yleisestä järjestelmästä, vaan perustuu sinänsä yleisiin kriteereihin, voi olla valikoiva, jos sillä tosiasiaa kohdellaan syrjivästi eri tavalla yhtiöitä, jotka ovat kyseisen verojärjestelmän päämäärän kannalta toisiinsa verrattavissa (ks. tuomio 15.11.2011, *komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar* ja *Yhdistynyt kuningaskunta* (C 106/09 P ja C 107/09 P, EU:C:2011:732) 101 kohta ja tuomio 19.12.2018, *A Braueri*, C 374/17, EU:C:2018:1024, 32 ja 33 kohta).

Verotoimenpiteen valikoivuuden arvioimiseksi on siis tärkeää, että viitejärjestelmä yksilöidään asianmukaisesti. Koska viitejärjestelmän määrittäminen on lähtökohta vertailevalle tarkastelulle, joka on tehtävä valikoivuutta arvioitaessa, viitejärjestelmää määritettäessä tehty virhe aiheuttaa sen, että valikoivuutta koskeva arviointi on kokonaisuudessaan virheellinen (ks. vastavasti tuomio 6.10.2021, *World Duty Free Group* ja *Espanja v. komissio*, C 51/19 P ja C 64/19 P, EU:C:2021:793, 61 kohta).

Unionin tuomioistuinkäytännön mukaan huomioon tulee vielä ottaa, että viitejärjestelmän määrittämisen on perustuttava kyseisen jäsenvaltion kansallisen oikeuden nojalla sovellettavien sääntöjen sisällön, niiden keskinäisen vuorovaikutuksen ja niiden konkreettisten vaikutusten objektiiviseen tarkasteluun (tuomio 6.10.2021, *World Duty Free Group* ja *Espanja v. komissio*, C 51/19 P ja C 64/19 P, EU:C:2021:793, 62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

2.7 Nykytilan arviointi

2.7.1 Sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen kiinteistöjen yhtiöittämiseen liittyvä varainsiirtoverovelvollisuus

Kuntalain mukainen yhtiöittämisvelvollisuus voidaan täyttää antamalla kyseessä oleva tehtävä paitsi osakeyhtiön, myös osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi. Käytännössä yhtiöittämiset on toteutettu osakeyhtiömuotoa hyödyntäen. Yhtiöittämisessä on yleensä tarve siirtää yhtiöön toiminnan harjoittamisessa tarpeellisia varoja, mikä tyypillisesti tapahtuu apporttiluovutuksena. Siirrettäviin varoihin sisältyvistä kiinteistöistä ja arvopapereista on tällöin suoritettava varainsiirtoveroa, jollei toimenpidettä voida toteuttaa verovapauden edellytykset täyttävän liiketoimintasiirron muodossa.

Liiketoimintasiirtoa voidaan soveltaa kunnan ja kuntayhtymän yhtiöittämistoimeen, jos yhtiöittävää toimintaa voidaan pitää elinkeinotoimintana ja liiketoimintasiirtoa koskevat vaatimukset muutoin täyttyvät (KHO 2014:184). Oikeuskäytännössä on kuitenkin vakiintuneesti katsottu, että kiinteistöjen ja toimitilojen vuokraustoiminta ei lähtökohtaisesti ole elinkeinotoimintaa, vaan tuloverolain mukaan verotettavaa toimintaa. Oikeuskäytännön (KHO 2012:24) mukaan liiketoimintasiirtoa koskevia periaatteita voidaan yritysjärjestelydirektiivistä johtuen soveltaa myös tuloverolain mukaan verotettaviin yhteisöihin, mutta tämä koskee vain direktiivissä nimenomaisesti mainittuja yhteisömuotoja, joita ovat osakeyhtiö, osuuskunta, säästöpankki ja vakuutusyhtiö, mutta ei esimerkiksi kuntia ja kuntayhtymiä. Korkein hallinto-oikeus on päätöksessään KHO 2014:29 katsonut, ettei elinkeinoverolain 52 d §:ää sovelleta kunnan tuloverolain mukaan verotettavan kiinteistö- ja vuokraustoiminnan yhtiöittämiseen. Kiinteistö tai kiinteistöt eivät yritysjärjestelydirektiivin soveltuessaan välttämättä muodosta sellaista liiketoimintakokonaisuutta, jota elinkeinoverolain 52 d §:n soveltaminen edellyttää.

Voimassa olevan lainsäädännön ja oikeuskäytännön mukaan hyvinvointialueille tai muille kunnasta tai kuntayhtymästä erillisille yhteisöille vuokrattujen toimitilojen siirtämisestä yhtiöittämisessä apporttina osakeyhtiölle on siten suoritettava varainsiirtoveroa.

Tarve yhtiöittämiseen johtuu, kuten valiokunta on mietinnössään korostanut, suoraan voimaannapolaista, jolla kunnat ja vapaaehtoiset sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen kuntayhtymät on velvoitettu siirtymäajaksi vuokraamaan niiltä hyvinvointialueille siirtyvien sosiaali- ja terveydenhoitopalvelujen sekä pelastustoimen käytössä olleet toimitilat. Siirtymäajan päätyttyä ja toimitilojen vuokrauksen jatkuessa vuokraustoimintaa olisi lähtökohtaisesti katsottava harjoitettavan kuntalaissa tarkoitetulla tavalla kilpailutilanteessa markkinoilla ja toiminta olisi kuntalaissa säädetyn yhtiöittämisvelvollisuuden johdosta yhtiöitettävä.

Sama yhtiöittämisvelvollisuus koskee kuntien ja vapaaehtoisten sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen kuntayhtymien omistamia toimitiloja, joita koskevat vuokrasopimukset ovat voimaannapolain nojalla siirtyneet kuntien tai kuntayhtymien ja hyvinvointialueiden välisiksi tai jotka jatkuvat kunnan tai kuntayhtymän ja yksityisen palveluntuottajan välisinä. Näiden tilojen vuokraamista voidaan lähtökohtaisesti pitää kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitettavana, koska sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisvastuun siirryttyä hyvinvointialueille kyseinen vuokraustoiminta ei enää kuulu kuntalaissa yhtiöittämisvelvollisuudesta säädettyjen poikkeusten piiriin. Voimaannapolaissa ei ole säädetty tai sen perusteluissa todettu, että yhtiöittämisvelvollisuus tulisi näiden tilojen osalta sovellettavaksi vasta siirtymäajan päätyttyä. On kuitenkin katsottu, että näiden tilojen vuokraaminen tulee yhtiöittämisvelvollisuuden piiriin vasta, kun olosuhteissa tapahtuu järjestämisvastuun siirtymisen jälkeen muutoksia, esimerkiksi vuokrasopimusta muutetaan tai kun solmitaan uusi vuokrasopimus. Pelkkä suoraan lakiin perustuva vuokrasopimuksen siirtyminen ei vielä tee vuokrausta markkinoilla

tapahtuvaksi ja siten laukaise yhtiöittämisvelvollisuutta vuokrasopimuksen voimassaoloaikana. Lisäksi yhtiöittämisvelvollisuuden soveltaminen edellyttää aina viime kädessä tapauskohtaista arviointia siitä, onko kyseessä kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuva toiminta vai ei.

Näissä oloissa kuntasektorille merkittäviä rahoituskustannuksia aiheuttavaa velvollisuutta suorittaa valtiolle varainsiirtoveroa puheena olevien yhtiöittämisten yhteydessä ei ole pidettävä perusteltuna eikä tarkoituksenmukaisena.

2.7.2 Varainsiirtoverovapaus liiketoimintasiirrossa

Varainsiirtoverolaissa säädetyn verovapauden edellytykset poikkeavat elinkeinoverolain liiketoimintasiirtoa koskevan säännöksen soveltamisedellytyksistä siinä, että varainsiirtoverovapaus ei koske luovutusta olemassa olevaan yhtiöön. Elinkeinoverolain 52 d §:ään ei sisälly vastaavaa vaatimusta ja tuloverotuksessa siirtoa käsitellään veroneutraalina myös silloin, kun siirto tehdään toimivaan yhtiöön. Varainsiirtoverotukseen liittyvä lisäedellytys rajaa tarpeettomasti verovelvollisten mahdollisuuksia tehdä tarkoituksenmukaisia yritysjärjestelyjä. Uusi yhtiö joudutaan usein perustamaan vain varainsiirtoverolta välttymiseksi ja aiottu lopputulos on saavutettavissa fuusioimalla perustettu yhtiö olemassa olevaan yhtiöön.

Ero merkitsee samalla sitä, että varainsiirtoverovapauden edellytysten täyttyminen joudutaan tutkimaan varainsiirtoverolain 43 §:n mukaisessa palautusmenettelyssä. Jos verovapauden edellytykset olisivat yhdenmukaiset elinkeinoverolain kanssa, voitaisiin samalla luopua hallinnollisesti raskaasta palautusmenettelystä.

2.7.3 Arvopaperin luovutuksen yhteydessä myyty lainasaatava

Käytännössä osakkeiden ja muiden arvopaperien luovutuksissa voidaan päätyä myyjän kannalta samaan taloudelliseen lopputulokseen eri tavoin. On yleistä, että osakkeiden kaupassa sovitaan kauppahinnan lisäksi siitä, että ostaja sitoutuu maksamaan kohdeyhtiön velan myyjälle. Edellä jaksossa 2.1.3 todetuissa korkeimman hallinto-oikeuden päätöksissä myyjän lainasaatava oli osakkeiden ohella kaupan kohteena. Taloudellinen lopputulos molemmissa tilanteissa on sama: myyjä saa suorituksen kohdeyhtiöön sijoittamalleen vieraalle pääomalle.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätösten myötä lainasaatavan verokohtelu ratkeaa varsin muodollisin perustein riippuen siitä, onko myyjän lainasaatava kaupan kohteena vai onko osana osakkeiden kauppahintaa sovittu siitä, että ostaja maksaa myyjälle kohdeyhtiöltä olevan lainasaatavan. Päätökset ovat johtaneet siihen, että luovutus sopimuksen teknisellä muotoilulla on ratkaiseva merkitys toimenpiteen taloudellisen sisällön ja lopputuloksen sijasta siihen, onko lainasaatava luettava veron perusteeseen vai ei.

Päätökset ovat avanneet uusia verosuunnittelumahdollisuuksia, joilla on fiskaalisesti vähäistä suurempaa merkitystä tavoilla, jotka ovat vastoin vuoden 2013 lainmuutoksen tavoitteita.

2.7.4 Luovuttajan velvollisuus periä vero ulkomaalaiselta luovutuksensaajalta

Tilanteissa, joissa Suomessa yleisesti verovelvollinen luovuttaja on jaksossa 2.1.4 esitetyn mukaisesti velvollinen perimään veron ulkomaalaiselta luovutuksensaajalta on vakiintuneesti voitu noudattaa menettelyä, jossa saaja on oma-aloitteisesti suorittanut veron. Menettely, jota Verohallinto on pitänyt hyväksyttävänä, tarjoaa merkittävää joustavuutta ja keventää niin osapuolten kuin Verohallinnonkin hallinnollista taakkaa. Mahdollisuutta ei kuitenkaan nimenomaisesti ole tunnustettu varainsiirtoverolaissa, ja sääntelyä on aiheellista tämän vuoksi tarkistaa.

2.7.5 Voitonjako arvopapereiden muodossa

Arvopaperien muodossa tapahtuva voitonjako muodostui aiemmasta poiketen hallinnollisesti hyvin raskaaksi sen jälkeen, kun Verohallinnossa siirryttiin varainsiirtoverotuksen osalta Gen-Tax-tietojärjestelmän käyttöön vuonna 2019. Siirtyminen uuteen menettelyyn toteutettiin huomioimatta erikseen arvopaperien muodossa tapahtuvaa osingonjakoa. Sääntelyä on aiheellista kehittää aiheutuneesta tilanteesta eri osapuolille aiheutuvan hallinnollisen vaivan vähentämiseksi.

2.7.6 Osakeyhtiölain mukainen vähemmistöosakkeiden lunastus

Vähemmistöosakkeiden lunastusvelvollisuutta koskeva varainsiirtoverolain 15 a §:n 4 momentin 2 kohdassa säädetty poikkeus säännellyllä markkinalla listatun arvopaperin luovutuksen verovapaudesta on aiheuttanut erilaisia tulkintoja kyseisen poikkeuksen suhteesta verovapautta koskevan varainsiirtoverolain 15 a §:n 1 momentissa säädettyyn verovapautta koskevaan pääsääntöön.

On esitetty tulkintoja, joiden mukaan vakuuden asettamismenettely olisi itsessään merkityksellinen poikkeussäännöksen soveltamisessa. Huomiotta näissä tulkinnoissa on jäänyt se, että 15 a §:n 1 momentin verovapautta koskeva pääsääntö edellyttää, että luovutus tapahtuu ”kiinteää rahavastiketta vastaan”, mistä ei ole kyse, kun lunastushinta ratkaistaan välimiesmenettelyssä sen vuoksi, että lunastushinnasta vallitsee erimielisyys. Sääntelyä on tämän vuoksi aiheellista selkeyttää.

3 Tavoitteet

Lakiehdotusten keskeisenä tavoitteena on parantaa kuntasektorin rahoitusasemaa poistamalla varainsiirtoverovelvollisuus sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen käytössä olevien toimitilojen yhtiöittämisistä, mihin kunnat ovat velvoitettuja ryhtymään mainitun uudistuksen ja kuntalaissa säädetyn yhtiöittämisvelvollisuuden yhteisvaikutuksena. Ehdotetun verovapauden voidaan katsoa jäljempänä esitetyillä perusteilla olevan yhteensopiva EU:n valtioneuvoston kanssa, joihin eduskunnan vastaukseen EV 111/2021 vp liittyvässä lausumassa on viitattu.

Tavoitteena on lisäksi joustavoittaa liiketoimintasiirtojen toteuttamista, huomioiden myös edellä mainitut kuntien ja kuntayhtymien toimitilojen yhtiöittämiset ja siihen liittyvät valtiontukinäkökohdat. Siirtymällä yhdenmukaisiin vaatimuksiin elinkeinoverolain liiketoimintasiirtoa koskevan sääntelyn kanssa voidaan samalla vähentää yrityksille ja Verohallinnolle nykymenettelystä aiheutuvaa hallinnollista taakkaa.

Arvopaperin luovutuksen yhteydessä myytyjen lainasaatavien osalta tavoitteena on saavuttaa vuonna 2013 voimaan tulleilla säännöksillä tavoitellut veropohjan laajennukset, jotka ovat pitkälti tulleet mitätöidyiksi myöhemmän oikeuskäytännön myötä.

Tavoitteena on lisäksi joustavoittaa arvopaperien muodossa tapahtuvaa voitonjakoa sekä selkeyttää sääntelyä eräiltä muilta osin.

4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset

4.1 Keskeiset ehdotukset

4.1.1 Varainsiirtoverolaki

Sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen toimitilojen yhtiöittämisen varainsiirtoverovapaus

Varainsiirtoverolakiin ehdotetaan lisättäväksi väliaikaisesti säännös verovapaudesta, jota sovelletaan, kun kunta tai vapaaehtoinen sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen kuntayhtymä vuoden 2030 loppuun mennessä luovuttaa omistamalleen osakeyhtiölle hyvinvointialueelle vuokraamansa kiinteistön, joka on 31.12.2022 pääasiallisesti ollut sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen käytössä tai, jos kyse on rakenteilla olevasta kiinteistöstä, tulee tällaiseen käyttöön, ja saa vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön osakkeita. Verovapaus koskisi myös sellaisia kuntien tai mainittujen kuntayhtymien omistamia tiloja, jotka ovat olleet kunnan tai kuntayhtymän järjestämän sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen käytössä ja joihin kunta tai kuntayhtymä on kilpailuttanut kyseisen palvelutuotannon.

Verovapaus koskisi tilanteita, joissa sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisvastuu ja mahdollisesti myös toimitilojen hallinta on voimaannpanolailla siirretty pois kyseistä toimintaa aiemmin harjoittaneilta kunnilta ja kuntayhtymiltä.

Verovapaus koskisi vastaavasti luovutettavia kiinteistön omistamista ja hallintaa harjoittavan yhtiön osakkeiden luovutusta, jos toimitilat ovat olleet mainitussa käytössä.

Verovapaus koskisi jo ennen siirtymäajan päättymistä vuoden 2025 tai 2026 lopussa toteutettavia yhtiöittämissä vuoden 2030 loppuun asti, ja takautuvasti jo ennen lain voimaantuloa toteutettuja yhtiöittämissä, jos luovutusta koskeva sopimus on tehty hallituksen esityksen antamisaikakohtana 9.10.2023 tai sen jälkeen. Näiden järjestelyjen toteuttaminen vaatii oman aikansa ja voi myös riippua toimitilaa koskevan vuokrasopimuksen jäljellä olevasta kestoajasta. Toimitiloissa tapahtuvan sosiaali- ja terveyshuoltoa tai pelastustoimea koskevan toiminnan häiriöttömän jatkumisen turvaamiseksi ja kilpailuneutraalisuuden takaamiseksi samoin kuin valtiontukinäkökulmasta tarkastellen on vain eduksi, että yhtiöittämisjärjestelyjä voidaan toteuttaa sellaisessa aikataulussa, jossa voidaan ottaa huomioon kunkin tapauksen erityiset olosuhteet.

Liiketoimintasiirron verovapaus

Liiketoimintasiirrossa tapahtuvan kiinteistön tai arvopaperin luovutuksen verovapautta koskevaa säännöstä muutettaisiin poistamalla vaatimus siitä, että luovutuksen tulee tapahtua sellaiselle yhtiölle, joka on perustettu toimintaa jatkamaan. Samalla nykyisestä palautusmenettelystä luovuttaisiin ja verovapauden edellytysten täyttymistä valvottaisiin tuloverotusta toimitettaessa. Verovalvonnan edellytykset eivät Verohallinnon arvion mukaan heikentyisi.

Arvopaperin luovutuksen yhteydessä luovutettu lainasaatava

Varainsiirtoverolain arvopaperin määritelmää ehdotetaan muutettavaksi siten, että arvopaperina pidetään myös arvopaperin luovutuksen yhteydessä luovutettua lainasaamista arvopaperin liikkeelle laskeneelta yhteisöltä tai sen kanssa samaan konserniin kuulualta yhteisöltä, kun luovutukset muodostavat asiallisesti yhtenäisen luovutuskokonaisuuden ja suoritus lainasaamisen luovutuksesta tulee arvopaperin luovuttajan hyväksi.

Ehdotus merkitsee periaatteellista muutosta varainsiirtoverotuksen veropohjaan, mutta on perusteltua vastikkeeseen luettavia suorituksia ja suoritusvelvoitteita koskevien säännösten alkuperäisten tavoitteiden saavuttamiseksi, neutraalisuussyistä ja keinotekkoisten verosuunnittelun vuoksi tehtyjen järjestelyjen torjumiseksi.

Ratkaisua voidaan arvostella arvopaperi-käsitteen hämärtämisestä, mutta se on katsottukorkeimman hallinto-oikeuden päätösten johdosta välttämättömäksi vuoden 2013 muutoksella tavoitellun oikeustilan saavuttamiseksi. Kun päätösten perusteluissa korostuu se seikka, että lainasaatavan myynnissä ei ole kyse varainsiirtoverolain soveltamisalaan kuuluvan arvopaperin luovutuksesta, lainsäätäjälle jää vaihtoehdoksi tavoitellun oikeustilan saavuttamiseen arvopaperin käsitteen muuttaminen.

On myös huomattava, että varainsiirtoverolain arvopaperi-käsite ei nykyiselläänkään vastaa esimerkiksi arvopaperimarkkinalainsäädännön käsitteistöä: arvopaperina pidetään varainsiirtoverotuksessa myös verrattain joustavan 17 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaisesti yhteisön antamaa velkakirjaa tai muuta saamistodistetta, jossa korko määräytyy yhteisön toiminnan tuloksen tai osingon suuruuden mukaan taikka joka oikeuttaa osallisuuteen vuosivoitosta tai ylijäämästä.

Voitonjako arvopapereiden muodossa

Verovelvollisuutta koskevia säännöksiä ehdotetaan muutettavaksi siten, että luovutettaessa voitonjakona arvopapereita verovelvollinen olisi luovutuksensaajan sijasta luovuttaja. Ehdotus merkitsee siirtymistä käännettyyn verovelvollisuuteen, joka mahdollistaisi sen, että voittoa jakava yhtiö voi huolehtia varainsiirtoverotukseen liittyvistä velvoitteista, jotka muutoin kuuluisivat luovutuksensaajalle. Taustalla on Verohallinnon ehdotus, jonka toteuttamiskelpoisuudesta Verohallinto keväällä 2023 tiedusteli Elinkeinoelämän keskusliitto ry:n ja Keskuskauppakamarin perustamalle listayhtiöiden neuvottelukunnalle osoitetulla kyselyllä. Asiasta lausuneet yhtiöt kannattivat menettelyn käyttöönottoa.

4.1.2 Laki elinkeinotulon verottamisesta

Elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia muutettaisiin lisäämällä siihen väliaikaisesti säännökset, joilla määritellään se, mistä arvoista vastaanottava yhtiö voisi tehdä poistoja, kun kiinteistöillä ja toimitiloilla harjoitettu vuokraustoiminta yhtiöittämisen myötä siirtyy normaalin yhteisöverotuksen piiriin. Ehdotuksen mukaan vastaanottavan yhtiön verotuksessa käyttöomaisuuden ja muun omaisuuden verotuksessa vähentämättä olevaksi hankintamenoksi ja pitkävaikutteisten menojen verotuksessa vähentämättä olevaksi määräksi katsottaisiin varojen siirtoa edeltävältä viimeksi päättyneeltä tilikaudelta laaditun tilinpäätöksen mukainen omaisuuden ja pitkävaikutteisten menojen kirjanpitoarvo.

Siirrettyjen varojen arvostaminen esimerkiksi käypään arvoon antaisi yhtiölle perusteettoman edun kiinteistötoimialan kilpailijayrityksiin verrattuna, kun yhtiö saisi arvostamisen kautta tuloverotuksessa liiallisen kuluvarannon, joka myöhemmin pienentäisi harjoitetun vuokraustoiminnan perusteella suoritettavaa tuloveroa.

4.1.3 Sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen toimitilojen yhtiöittämisen varainsiirtoverovapauden arviointia EU:n valtioneuvoston päätöksen kannalta

Arvioitaessa, onko yhtiöittämisiin liittyvässä verovapaudessa kyse valtioneuvoston päätöksessä tarkoitusta valikoivasta edusta, on ensin määritettävä viitejärjestelmä ja arvioitava, muodostaako toimenpide poikkeuksen tästä järjestelmästä eli erotellaanko siinä toisistaan talouden toimijat,

jotka järjestelmään olennaisesti kuuluvien tavoitteiden mukaisesti ovat vertailukelpoisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.

Viitejärjestelmänä käsillä olevassa asiassa on pidettävä Suomen varainsiirtoverolain yleistä rakennetta. Varainsiirtoveron säädännäisenä tavoitteena on verottaa kiinteistöjen ja arvopaperien luovutuksia, mukaan lukien apporttiluovutus osakeyhtiöön. Tästä muodostaa poikkeuksen luovutus elinkeinoverolain 52 d §:ssä tarkoitetun liiketoimintasiirron yhteydessä. Varainsiirtoveropoikkeuksen ja elinkeinoverolain 52 d §:n tarkoituksena on poistaa verotuksellisia esteitä yritystoiminnan uudelleenjärjestelyiltä.

Elinkeinoverolain liiketoimintasiirtoa koskevin edellytyksin liiketoimintasiirto voidaan toteuttaa jatkuvuusperiaatetta noudattaen ilman välittömiä tuloveroseuraamuksia. Verotuksellisten esteiden poistaminen tarjoaa yrityksille mahdollisuuden järjestää yritysrakennetta liiketoiminnallisia tavoitteitaan edistävällä tavalla. Sen odotetaan parantavan yritysten kilpailukykyä ja -olosuhteita sekä tuottavuutta, mikä on liiketoimintasiirtoa koskevan sääntelyn samoin kuin sen taustalla olevan yritysjärjestelydirektiivin veropoliittinen tavoite. Kyseiset uudelleenjärjestelyt ovat säännöllisesti vapaaehtoisia ja palvelevat yritysten itse määrittämiään liiketoiminnallisia tarpeita ja tavoitteita.

Nyt puheena olevat yhtiöittämistoimet ovat mainituista näkökulmista aivan poikkeavia seuraavasti.

Normaalisti toimiville yrityksille (vertailuryhmä) liiketoimintasiirto on vaihtoehto, jota yritykset voivat hyödyntää silloin, kun sen ajatellaan palvelevan yrityksen itse määrittämiä liiketoiminnallisia tarpeita ja tavoitteita. Normaalisti toimivat yritykset voivat välttää veroseuraamuksen olemassa ryhtymättä järjestelyihin, joihin liittyy veroriski.

Elinkeinoverolain liiketoimintasiirtoa koskevaa sääntelyä voidaan soveltaa myös yritysjärjestelydirektiivissä mainittuihin tuloverolain mukaan verotettaviin yhteisöihin. Taustalla on yritysjärjestelydirektiiviin liittyvä KHO:n päätös 2012:24. Kuntien vuokraustoiminnan yhtiöittämiseen liiketoimintasiirtoa ei kuitenkaan voida soveltaa, koska kunta ei ole yritysjärjestelydirektiivissä mainittu yhteisömuoto ja koska kunnan harjoittamaa vuokraustoimintaa ei voida pitää elinkeinotoimintana. Yhtiöittämisiä ei siksi voida toteuttaa veroneutraalisti.

Kunnat ja kuntayhtymät ovat lainsäädännöllä pakotettuja yhtiöittämiseen ilman valintamahdollisuutta samalla, kun yhtiötettävissä toimitiloissa harjoitetut kuntien peruspalvelujen toiminnot on niin ikään pakottavalla lainsäädännöllä siirretty hyvinvointialueiden harjoitettavaksi.

Yhtiöittämisvelvollisuutta ei olisi, jos kunnat tai kuntayhtymät olisivat ilman lainsäädännöstä aiheutuvaa pakkoa jatkaneet kiinteistöjen käyttöä harjoittaessaan sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen toimintoja.

Kunnat ovat lainsäädännöllä velvoitettu kiinteistöjensä vuokraajaksi kilpailuilla markkinoilla, siis taloudellisen toiminnan piiriin, kun kiinteistöillä harjoitettu toiminta on lainsäädännöllä siirretty toimijoilta pois. Huomioon tulee myös ottaa, että kunnille jäänyt kiinteistöomaisuus on lain mukaan vuokrattava hyvinvointialueille.

Yksityisiin sosiaali- ja terveydenhoidon tai pelastustoimen palveluja harjoittaviin yrityksiin ei kohdistu vastaavia velvoitteita, eikä vastaaviin toimiin yksityisessä yrityksessä uskottavasti ryhdyttäisi.

Edellä mainittujen seikkojen nojalla voidaan unionin tuomioistuinkäytännön (kts. erityisesti tuomio 6.10.2021, *World Duty Free Group* ja *Espanja v. komissio*, C 51/19 P ja C 64/19 P, EU:C:2021:793) huomioon ottaen katsoa, että kuntien ja kuntayhtymien kiinteistö- ja toimitilavuokraustoiminta ei ole kiinteistönhallintaa ja -vuokrausta harjoittaviin yrityksiin *verrattavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa* varainsiirtoverolain liiketoimintasiirtoa koskevan säännöksen tavoitteiden näkökulmasta. Näin ollen toimijoille ei katsota annettavan SEUT 107 artiklan mukaista valikoivaa etua suhteessa muihin kiinteistö- ja toimitilavuokrausalalla toimi-
viin yrityksiin.

Huomioon tulee myös ottaa, että ehdotettu verovapaus ei koskisi sellaisten toimitilojen vuokraustoiminnan yhtiöittämistä, joita käytetään muiden kuin lakisääteisten, aiemmin kuntien tai kuntayhtymien ja sittemmin hyvinvointialueiden kilpailuttamien palveluiden tuottamiseen. Ehdotetun verovapauden ulkopuolelle jäisi siis esimerkiksi sellainen toimitilojen vuokraustoiminta, jossa tiloja käytetään yksityisten palveluntuottajien markkinaehtoisten palvelujen tarjoamiseen ja tuottamiseen. Tällainen lähtökohtaisesti taloudellinen toiminta ja sen yhtiöittäminen jäisi siis ehdotetun verovapauden ulkopuolelle.

On myös huomattava, että jos mainittujen palvelujen järjestämisvastuun siirtäminen hyvinvointialueille olisi vaiheistettu toisella, sinänsä vaihtoehtona olleella tavalla, valtiontukikysymystä ei olisi lainkaan noussut. Jos järjestely olisi toteutettu yhtiöittämällä sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen tehtävät niiden käytössä olleine toimitiloineen kokonaisuutena, järjestelyyn kohdistuva verovapaus olisi ollut ongelmaton valtiontukinäkökulmasta, koska toimi olisi kohdistunut kuntien peruspalvelutoimintaan, joka ei ole taloudellista toimintaa ylipäätään.

4.2 Pääasialliset vaikutukset

4.2.1 Taloudelliset vaikutukset

4.2.1.1 Vaikutukset julkiseen talouteen

Vaikutukset kuntatalouteen

Varainsiirtoverovapauden kuntayhtiöille tuoma kustannussäästön euromäärä riippuu yhtiöitetävään varallisuusmassaan sisältyvien kiinteistöjen ja arvopaperien käyvästä arvosta, josta suoritettava 4,0 tai 2,0 prosentin varainsiirtovero veronalaisessa apporttiluovutuksessa lasketaan. Kiinteistöyhtiöiden luovutuksessa veron perusteeseen luetaan lisäksi mahdollinen yhtiölainausuus.

Verovapauden tuomaa euromääräistä säästöä voidaan arvioida vain hyvin karkealla tasolla. Käytettävissä ei ole riittäviä tietoja erityisesti vapaaehtoisten kuntayhtymien omistamista yhtiöittämisvelvollisuuden piiriin mahdollisesti tulevista toimitiloista, käytettävissä olevatkaan tiedot eivät ole ajantasaisia, toimitilojen käyvän arvon määrittäminen on haasteellista, eikä voida ennakoida, missä määrin toimitiloja lopulta tullaan yhtiöittämään ja missä määrin myymään ulkopuolisille tahoille tai ottamaan kunnan omaan muuhun käyttöön yhtiöittämisen sijasta.

Tuoreinta kartoitusta kuntasektorin toimitiloista sisältyy Maakuntien Tilakeskus Oy:n raporttiin 7.10.2020 ”Kuntien rakennuskannan tilannekuva vuonna 2020 ja ennusteet vuosille 2020–2040”, jossa on arvioitu kuntien ja kuntakonsernien rakennuskantaa rakennus- ja huoneistorekisteritietojen pohjalta 30.5.2020 tilanteen mukaisena. Raportissa kuvatuin laskentaoletuksin peruskuntien hoitorakennusten pinta-ala tarkasteluajankohtana oli Suomen Kuntaliitto ry:n arvion mukaan vajaat 4,2 miljoonaa neliometriä ja tekninen arvo 7,3 miljardia euroa. Sittemmin

kuntasektorilla on tapahtunut merkittävästi kiinteistökauppoja, oletettavasti painottuen sosiaali- ja terveystoimen käytössä oleviin toimitiloihin.

Arvio ei sisällä vapaaehtoisten kuntayhtymien omistamia toimitiloja. Arvio ei kuntienkaan osalta sisällä muun muassa kuntien pelastustoimen rakennuksia, sosiaalihuollon tuetun asumisen rakennuksia eikä sosiaali- ja terveydenhuollon toimistorakennuksia, pinta-alaltaan Suomen Kuntaliitto ry:n arvon mukaan yhteensä noin 0,65 miljoonaa neliömetriä. Raportti ei sisällä tietoja rakennusten maapohjien arvosta. Käytettävissä ei ole myöskään arviota siitä, miten toimitilat jakautuvat eri varainsiirtoverokantojen mukaan, eli kiinteistöjen 4 prosentin verokannan ja kiinteistöyhtiöiden osakkeiden 2 prosentin verokannan mukaan verotettaviin kohteisiin.

Verovapauden tuoma kustannussäästö voi erittäin karkean arvion mukaan olla suuruusluokaltaan 100–300 miljoonaa euroa vuonna 2030 päättyvän soveltamisajan aikana.

Verosäästö vähentää kuntayhtiöille varainsiirtoveron suorittamisvelvollisuudesta muutoin aiheutuvia vuokrankorotuspaineita vuokria tarkistettaessa.

Varainsiirtoverovelvollisuuden syntyminen riippuu siitä, milloin kunta tai kuntayhtymä yhtiöittää kyseessä olevien toimitilojen vuokraustoiminnan. Yhtiöittämisen aikatauluun ja toteuttamiseen vaikuttavat monet tapauskohtaiset seikat, kuten kyseessä olevissa toimitiloissa tarjottavat sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen palvelut ja niiden jatkuvuus, hyvinvointialueen tarve kyseisille toimitiloille ja muut alueella sijaitsevat, sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen käyttöön soveltuvat toimitilat ja niitä koskeva markkinatilanne, toimitiloista laaditun vuokrasopimuksen ja niissä tarjottavista palveluista laaditun palvelusopimuksen kesto aika sekä hyvinvointialueiden ja kuntien tai kuntayhtymien voimaannapolain mahdollistamissa rajoissa mahdollisesti toisin sopimat asiat. Vuokraustoiminnan yhtiöittämisestä päättää aina asianomainen kunta tai kuntayhtymä kuntalain yhtiöittämisvelvollisuutta ja siitä säädettyjä poikkeuksia koskevia säännöksiä soveltaen.

Sikäli kun sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen käytössä olevat toimitilat ovat hyvinvointialueiden omistuksessa, tilojen käytössä ja niiden vuokraamisessa on noudatettava, mitä hyvinvointialueesta annetussa laissa (611/2021) säädetään. Esimerkiksi kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitettavan toiminnan yhtiöittämisvelvollisuudesta säädetään kyseisessä laissa pitkälti vastaavalla tavalla kuin kuntalaissa. Koska sosiaali- ja terveydenhuolto sekä pelastustoimi kuuluvat hyvinvointialueiden lakisääteisiin tehtäviin, ne voivat hyvinvointialueesta annetun lain 131 ja 132 §:n mukaisesti olla yhtiöittämättä esimerkiksi sellaisten toimitilojen vuokraamista, joita käytetään pääasiassa hyvinvointialueen omassa tai hyvinvointialuekonsernin toiminnassa tai hyvinvointialueen kilpailuttamassa palvelutuotannossa.

Vaikutukset valtionalouteen

Sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen kiinteistöjen yhtiöittämiseen liittyvästä verovapaudesta kuntayhtiöille tulevaa varainsiirtoverokustannuksen säästöä, edellä esitetyn arvion mukaan 100–300 miljoonaa euroa, vastaava määrä jäisi kertymättä valtiolle. On tosin ilmeistä, että ilman verovapautta osa yhtiöittämisistä jäisi toteutumatta kuntien etsiessä kustannussäästöä tuovia vaihtoehtoja yhtiöittämisille, joilta osin varainsiirtovero jäisi kertymättä.

Liiketoimintasiirron verovapauden edellytysten muuttaminen vähentäisi vähäisessä määrin verokertymää. Vuosina 2020–2022 liiketoimintasiirtoja koskevia vapautus- ja palautuspäätöksiä tehtiin vuosittain 22–45 kappaletta. Hylkääviä päätöksiä annettiin enimmillään yhdestä kahteen vuodessa, yleisimmin sillä perusteella, että vastaanottava yhtiö oli ehtinyt aloittaa toimintansa

ennen liiketoimintasiirtoa. Tarkkaa tietoa niiden liiketoimintasiirtojen määristä, jotka tehdään toimivaan yhtiöön ja joissa vero suoritetaan, ei ole saatavilla, eikä muutoksen vaikutusta verokertymään voida täsmällisesti arvioida. On oletettavaa, että liiketoimintasiirrot, joissa siirtyy merkittävässä määrin varainsiirtoveron alaista omaisuutta, tehdään nykyisin verokustannuksen minimoimiseksi uusiin perustettaviin yhtiöihin.

Elinkeinoverolakiin ehdotetulla muutoksella ei arvioida olevan vaikutusta yhteisöverokertymään.

Arvopaperin määritelmää koskevan muutoksen arvioidaan lisäävän varainsiirtoveron tuottoa vähintään useilla miljoonilla euroilla vuositasolla.

Kyseisen vuoden 2013 varainsiirtoverolain 20 §:n muutoksen, jonka mukaan vastikkeeseen luettaisiin myös säännöksessä tarkoitettu suoritus ja suoritusvelvoite, arvioitiin tuolloin lisäävän verokertymää ”joillakin miljoonilla euroilla.” Käytettävissä ei ole riittäviä tietoja nyt tehdyn ehdotuksen verotuottovaikutusten tarkempaan arviointiin.

Verohallinnon havaintojen mukaan mainitun korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen jälkeen varainsiirtoveroja palautettiin noin 4,7 miljoonaa euroa vuosilta 2014–2022 tapauksissa, joissa palautusta oli haettu sillä perusteella, että laina oli ostettu osakekaupan yhteydessä. Palautusten perusteella ei kuitenkaan voida tehdä pitkälle meneviä päätelmiä siitä, kuinka paljon veropohja on kaventunut verrattuna ennen kyseistä päätöstä vallinneeseen tilanteeseen, koska ennen sitä verovelvollisilla ei varainsiirtoverotuksen vuoksi perustetta ostateen lainasaamisia. Verohallinnon arvion mukaan päätöksen jälkeen sekä liikeosakkeiden kaupoissa, että kiinteistöportfoliokaupoissa lainasaatavien ostaminen vaikuttaisi olevan pääsääntö.

4.2.1.2 Vaikutukset yrityksille

Sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen käytössä olevien toimitilojen yhtiöittämistä koskevan varainsiirtoverovapauden kuntayhtiöille tuoma verovapaus vähentää painetta vuokrankorotuksiin, minkä vaikutukset niissä toimiville palveluntarjoajille riippuvat paikallisista vuokramarkkinoiden olosuhteista, kuten toimintaa varten soveltuvien toimitilojen saatavuudesta ja yleisestä vuokratasosta alueella.

Liiketoimintasiirtoa koskevan verovapauden edellytysten muutos merkitsee, että verovapauden edellytykset olisivat yhdenmukaiset elinkeinoverolain 52 d §:ssä liiketoimintasiirrolle asetettujen vaatimusten kanssa, mikä joustavoittaa kyseisten järjestelyjen toteuttamista. Asetelmassa, jossa toimintaa halutaan jatkaa jo olemassa olevassa yhtiössä, välttyttäisiin uuden yhtiön perustamisesta vain varainsiirtoverosta välttämiseksi, ja perustetun yhtiön myöhemmästä, varainsiirtoverolain 4 §:n 6 momentin nojalla verovapaasta sulauttamisesta siihen yhtiöön, jossa toimintaa halutaan jatkaa. Kun verovapautta ei enää ratkaistaisi 43 §:n mukaisessa hakemusmenettelyssä, on yhtiön mahdollista hakea lainhuutoa nopeammalla aikataululla.

Arvopaperin määritelmää koskeva muutos lisäisi arvopaperikaupan verokustannusta asetelmissa, joissa ostaja arvopaperin luovutuksen yhteydessä ostaa lainasaatavan lainan maksun sijasta, joka menettely korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen jälkeen on mahdollistanut säästää verokustannuksissa.

4.2.2 Vaikutukset viranomaisten toimintaan

Ehdotuksilla on vaikutuksia Verohallinnon ja Maanmittauslaitoksessa lainhuutohakemuksia käsittelevien virkailijoiden toimintaan ja jossain määrin resursseihin. Ehdotukset eivät aiheuta

niille uudentlaisia tehtäviä, mutta sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen kiinteistöjen varainsiirtoverovapaus johtaa normaalitilanteeseen nähden vähäistä suurempaan määrään yhtiöittämisä, mikä lisää erityisesti Verohallinnon työmäärää. Yhtiöittämisten toimeenpano kuitenkin jakautuisi verovapauden soveltamisajalle vuosina 2023–2030, mikä tasaa työmäärää vuosille 2024–2031.

Verovapauden toteuttaminen ehdotuksen mukaisesti suoran verovapauden muodossa, esimerkiksi vanhan kuntalain yhtiöittämisvelvollisuutta koskevan sääntelyn voimaantulovaiheeseen liittyneestä hallinnollisesti raskaasta hakemus pohjaisesta verovapausmenettelystä poiketen, vähentäisi Verohallinnossa merkittävästi työmäärää näiden tapausten käsittelyssä. Samalla lainhuutohakemusten käsittely Maanmittauslaitoksessa nopeutuisi, kun lainhuutohakemus voitaisiin lähtökohtaisesti ratkaista hakijan esittämän selvityksen ja vakuutuksen perusteella ilman varainsiirtoverolain 29 §:n mukaista lausuntoa.

Myös liiketoimintasiirtoa koskevan verovapauden perustuminen samoin suoraan verovapauteen sijasta vähentäisi Verohallinnon työmäärää. Tuloverotuksesta saataisiin varainsiirtoverotuksen valvontaa varten tieto niistä järjestelyistä, joihin ei sovelleta elinkeinoverolain 52 d §:ää, joten verovalvonta ei heikentyisi. Ehdotetun 43 a §:n 2 momentin mukaisesti yhtiön olisi esitettävä kirjaamisviranomaiselle selvitys, jossa on yksilöity luovutettu omaisuus, ja vakuutus siitä, että kiinteistö on luovutettu elinkeinoverolain 52 d §:ssä tarkoitettussa liiketoimintasiirrossa. Varainsiirtoverolain 29 §:n mukaiselle lausunnolle ei näissä tilanteissa olisi tarvetta.

5 Lausuntopalaute

Luonnoksesta hallituksen esitykseksi pyydettiin lausuntoa kaikilta kunnilta ja hyvinvointialueilta, 17 järjestöltä ja viranomaiselta ja se oli lausuntopalvelu.fi -sivustolla avoimessa lausuntomenettelyssä 16.8.–20.9.2023 välisenä aikana.

Lausuntoja annettiin 60, joista 40 kunnilta, seitsemän hyvinvointialueilta, 12 järjestöltä ja asiantuntijaorganisaatioilta. Yhdellä viranomaisella ei ollut lausuttavaa. Lisäksi lausunnon antoi yksi yksityishenkilö.

Sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen kiinteistöjen yhtiöittämisen varainsiirtoverovapaus

Kaikki asiasta lausuneet ovat kannattaneet ehdotuksia, näistä 13 kuntaa ja neljä muuta lausunnonantajaa ilman varaumia, osa tehden muutosehdotuksia ja esittäen huomioon otettavia lisänäkökohtia.

Suomen Kuntaliitto ja muutama kunta ovat ehdottaneet varainsiirtoverovapauden soveltamisajan aikaistamista koskemaan jo vuoden 2023 alun jälkeen tapahtuneita luovutuksia. Ehdotusta ei ole otettu huomioon. Ehdotettu takautuva soveltaminen lain voimaantuloa aikaisemmin hallituksen esityksen antamispäivästä lukien on jo sinänsä poikkeuksellista ja vaikka lausunto pyydettiin kaikilta kunnilta, yksikään ei tuonut esiin, että jokin yhtiöittäminen olisi jo toteutettu tai toteutettaisiin ennen esityksen antamispäivää 9.10.2023.

Suomen Kuntaliitto ja muutama kunta ovat ehdottaneet, että verovapaus koskisi myös rakenteilla olevia hankkeita. Tältä osin lakiehdotusta on täydennetty siten, että verovapaus koskisi myös lakiehdotuksen 43 a §:n 1 momentin 1 kohdan mukaiseen käyttöön siirtymäajan aikana valmistuvia toimitiloja.

Useat kunnat ovat ehdottaneet verovapauden aineellista soveltamisalaa laajennettavaksi eri tavoin. On ehdotettu, että verovapaus tulee ulottaa koskemaan paitsi sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen toimitiloja, myös muitakin, jopa kaikkia kuntien tai kuntayhtymien toimitiloja. Lisäksi on ehdotettu, että toimitiloja tulisi voida siirtää verovapaasti kunnan tai kuntayhtiön omistaman yhtiön lisäksi muihin kuntakonsernien yhtiöihin, tai jopa myydä kokonaan kuntakonsernin ulkopuolisille tahoille. On myös ehdotettu, että verovapauden tulisi koskea myös muutoin kuin osakkeita vastaan tapahtuvia luovutuksia ja osaksi tai kokonaan rahavastiketta vastaan tapahtuvia luovutuksia. Näitä ehdotuksia on, kunnille tulevien säästöjen ohella perusteltu hallinnollisilla näkökohdilla, kuten osakeannin järjestämisestä aiheutuvilla vaivoilla ja mahdollisuudella hyödyntää olemassa olevaa konsernirakennetta tehokkaasti.

Näitä ehdotuksia ei ole voitu ottaa huomioon. Tavoitteena on ollut EU:n valtiontukisääntöjen sallimissa puitteissa, mitä myös eduskunta on edellyttänyt, luoda kunnille ja kuntayhtymille yhtäältä välttämättömät, toisaalta riittävät toimintamahdollisuudet, jotta nämä voivat toimeenpanna sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisen uudistamisesta ja kuntalain yhtiöittämisvelvollisuudesta johtuvat toimitilojen yhtiöittämiset varainsiirtoverotta. Verovapaus merkitsee taloudellista etua vastaanottaville yhtiöille, joka ei vastaavasti ole tarjolla muille yrityksille. Ehdotetussa muodossa verovapautta ei kuitenkaan ole pidettävä valikoivana toimenpiteenä EU:n valtiontukisäännöissä tarkoitetulla tavalla edellä jaksossa 4.1.3 kuvatuin perustein. Sen sijaan esitettyjä erinäisiä lisäjoustoja, jotka eivät ole muiden vuokraustoimintaa harjoittavien yritysten käytettävissä verovapaalle yhtiöittämiselle, ei voida vastaavasti perustella. Perusteeksi lisäpoikkeuksille valtiontukisäännöistä ei riitä niiden tuomat kustannussäästöt tai hallinnolliset tehokkuusnäkökohdat. Mitä tulee tarpeeseen organisoida toimitilahallinto kunnan tilanteeseen nähden tarkoituksenmukaisella tavalla, vastaanottavilla yhtiöillä on käytettävissään samat varainsiirtoverolain tarjoamat keinot toimeenpanna verotta yritysjärjestelyjä – liiketoimintasiirto, jakautuminen, sulautuminen – kuin muillakin yrityksillä.

Muutama kunta on katsonut, että verovapauden tulisi koskea myös tilanteita, joissa kiinteistö tai toimitilat ovat olleet osaksikin, eivätkä pääasiallisesti, sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen käytössä. Ehdotuksia ei ole voitu ottaa huomioon. Eri oikeudenaloilla on monissa sääntely-yhteyksissä tunnistettu, että sääntelyllä tavoiteltujen oikeusvaikutusten kannalta merkityksellinen tunnusmerkistö voi täytyä kokonaan tai osittain. Milloin oikeusvaikutuksia on haluttu kohdistaa myös tapauksiin, joissa kyseinen tunnusmerkistö täyttyy vain osittain, on soveltamisalan rajauksessa pääsääntöisesti tukeuduttu pääasiallisuus-kriteeriin. Käsillä olevassa tilanteessa olisi perusteetonta suoda veroetu tapauksiin, joissa vain vähäinen osa kiinteistöstä tai toimitiloista on verovapauden edellyttämässä käytössä. Muutoin etu voisi mittavastikin kohdistua EU:n valtiontukisääntöjen vastaisesti kilpailtuun taloudelliseen toimintaan.

Yksittäiset kunnat ovat olleet siinä virheellisessä käsityksessä, että lakiehdotus rajaisi verovapauden piiristä tilanteet, joissa toimitilojen lisäksi yhtiöittämisessä on siirretty kiinteistön hankintaan ja korjaukseen otettuja velkoja ja vastuita. Muutama kunta on lisäksi siinä käsityksessä, että verovapaus ei koskisi toimitiloja, joiden vuokraamisesta hyvinvointialue on luopunut. Verovapaussäännös on kuitenkin tarpeen vain koskien varainsiirtoveron veropohjaan kuuluvia kohteita, eikä ehdotettu sääntely rajoita sitä, että vastaanottavaan yhtiöön samalla siirretään muita varoja, velkoja tai vaikkapa henkilökuntaa. Verovapaus ei myöskään edellytä, että vuokrasuhde hyvinvointialueen kanssa jatkuisi tietyn vähimmäisajan.

Laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta

Suomen Kuntaliitto ja muutama kunta on kiinnittänyt huomiota elinkeinoverolain 52 j §:n suhteeseen kunnan omistaman kiinteistön luovutuksen tai vuokrasopimuksen markkinaehtoisuuden

määrittelyä koskevan kuntalain 130 §:ään. Havainnot eivät anna aihetta muutoksiin. Kuntalain 130 §:n säännökset kunnan omistaman kiinteistön luovutuksen tai vuokralle antamisen menettelytavoista perustuvat EU-oikeuden valtioneuvoston päätöksiin ja komission niitä koskevaan tiedonantoon (HE 268/2014 vp, s. 232). Liiketoimintasiirron kirjanpitoikäisyydessä käytettävät käyvät arvot eivät puolestaan yleensä vaikuta vastaanottavan yhtiön verotuksessa vähennyskelpoisuuteen hankintamenoihin, vaan yhtiö vähentää hankintamenoja perustuen siirtävän yhtiön verotuksessa olleeseen poistamattomaan hankintamenuun jatkuvuusperiaatteen mukaisesti. Vastaavaa periaatetta noudatetaan tilanteissa, joissa aiemmin verovapaan toiminnan piirissä ollut omaisuus siirtyy veronalaiseen toimintaan, mutta tällöin omaisuuden verotuksessa vähennyskelpoisena hankintamenua pidetään omaisuuden kirjanpidossa poistamatonta hankintamenua (VaVM 5/2009). Käsillä olevassa tapauksessa hankintamenua pidettäisiin siten käyvän arvon sijasta kirjanpitoarvoja yksityiskohtaisissa perusteluissa mainituin perustein.

Muut ehdotukset

Muista kuin kuntasektorin lausunnonantajista useat pitävät ehdotusta arvopaperin käsitteen laajentamisesta koskevan arvopaperin yhteydessä luovutettua lainasaamista liian yleisluonteisesti muotoiltuna, mikä aiheuttaa tulkintaongelmia, ja esittävät säännöstä täsmennettäväksi ja perusteluja tarkennettaviksi sen suhteen, mitkä lainasaattavat kuuluisivat säännöksen piiriin ja minkälaista yhteyttä luovutetun arvopaperin ja lainasaattavan välillä edellytetään. Osa katsoo, että tavoiteltu veropohjan laajentaminen tulisi ensisijaisesti toteuttaa lisäämällä puheena oleva lainasaattava varainsiirtoverolain 20 §:n mukaiseen veropohjaan arvopaperin käsitteen muuttamisen sijasta. Osa lausunnonantaja ilmaisee pitävänsä ehdotusta fiskaalisesti tai muutoin sinänsä ymmärrettävänä. Kiinteistönomistajat ja rakennuttajat Rakli ry kuitenkin katsoo, että ehdotusta ei tulisi toteuttaa, koska se heikentää Suomen houkuttelevuutta kiinteistöinvestointien kohdemaana.

Lausuntojen johdosta lakiehdotusta on tarkennettu siten, että se koskee lainasaamista arvopaperin liikkeelle laskeneelta yhteisöltä tai sen kanssa samaan konserniin kuuluvalla yhteisöllä silloin, kun luovutukset muodostavat asiallisesti yhtenäisen luovutuskokonaisuuden. Lisäksi perusteluja on laajahkosti täydennetty muun muassa lisäämällä säännöksen soveltamista koskevia esimerkkejä.

Ehdotuksia käännettyä verovelvollisuudesta osingonjaossa in natura, liiketoimintasiirron verovapauden tarkistamisesta, osakeyhtiölain mukaisesta vähemmistöosakkeiden lunastuksesta ja rajoitetusti verovelvollisen varainsiirtoveron suorittamisesta ovat niistä lausuneet kannattaneet, yksittäisin lakiehdotusta ja perusteluja koskevin ehdotuksin.

Muita kuin ehdotuksiin liittyviä kannanottoja

Eräissä lausunnoissa on lisäksi tehty ehdotuksia muista kuin esityksen aihepiiriin liittyvistä aiheista, jotka ovat koskeneet muun muassa arvopaperien lainaussopimuksen perusteella tehtäviä luovutuksia, keskusverolautakunnan ennakkoratkaisumenettelyn laajentaminen koskevaan varainsiirtoveroa, rakentamisaikaisen lainan käsitettä, jakautumisen varainsiirtoverovapautta koskevaa säännöstä sekä elinkeinoverolain jakautumista koskevaa säännöstä. Näitä ehdotuksia ja kannanottoja ei ole voitu ottaa huomioon tämän esityksen yhteydessä, vaan ne jäisivät arvioitaviksi lainsäädäntöä myöhemmin kehitettäessä.

Sama koskee seitsemän hyvinvointialueen ehdotusta hyvinvointialueiden ja HUS-yhtymän vapauttamista varainsiirtoverosta. Perusteluna on viitattu kustannussäästön ohella siihen, että verokohtelun tulisi olla sama kuin muilla julkisyhteisöillä. On kuitenkin huomattava, että valtion

ja eräiden viranomaisten verovapaus perustuu valtion asemaan veronsaajana, kunnat puolestaan on ollut perusteltua vapauttaa kiinteistöjen varainsiirtoverosta, koska kiinteistönhankinnalla on suuri merkitys kunnille kaavoitus- ja maapolitiikan välineenä. Arvopaperiluovutuksia kuntien verovapaus ei sitä vastoin koske. Hyvinvointialueiden verovapauden arviointiin tämän esityksen aihepiiriin yhteydessä ei ole asianmukaiselta lainvalmistelulta vaadittavia edellytyksiä.

6 Säännöskohtaiset perustelut

6.1 Varainsiirtoverolaki

15 §. Veron kohde ja verovelvollinen. Pykälään lisättäisiin uusi 5 momentti, joka merkitsee siirtymistä käännettyyn verovelvollisuuteen, kun voitonjako tapahtuu rahasuorituksen sijasta in natura, luovuttamalla osakkeenomistajalle arvopapereita. Verovelvollinen olisi tällöin luovutuksensaajan sijasta luovuttaja. Menettely poistaisi nykymenettelystä johtuvat hallinnolliset ongelmat in natura-osingonjaolta.

Nykymenettelyn hallinnollinen taakka on sekä asiakkaille että Verohallinnolle kokonaisuutena kohtuuttoman raskas. On ilmeistä, että luovutuksensaajien joukossa on myös passiivisia osakkeenomistajia, jotka eivät seuraa arvo-osuustiliensä tapahtumia eivätkä välttämättä ole tietoisia heitä koskevista velvoitteista.

Muutoksen seurauksena yhtiön osingonsaajan puolesta maksama vero ei olisi enää osingonsaajan veronalaista tuloa, eikä siitä tarvitsisi antaa vuosi-ilmoitusta.

15 a §. Säännellyllä markkinalla ja monenkeskisessä kaupankäyntijärjestelmässä kaupankäynnin kohteena olevan arvopaperin luovutus. Pykälän 4 momentissa säädetään poikkeuksista pykälän 1 momentissa tarkoitettujen listattujen arvopaperien luovutuksen verovapaudesta. Momentin 2 kohta koskee osakeyhtiölain 18 luvussa säädetyn vähemmistöosakkeiden lunastusvelvollisuuden täyttämiseksi luvun 6 §:n mukaisesti tapahtuvaa luovutusta. Kyse on tilanteesta, jossa lunastuskorvauksen määrästä on erimielisyyttä ja asia on annettu välimiesten ratkaistavaksi osakeyhtiölain 18 luvun lunastusriitojen käsittelyä koskevien 3–10 §:n mukaisesti.

Varainsiirtoverolain 15 a §:n 4 momentin 2 kohtaa muutettaisiin siten, että poikkeus verovapaudesta koskee ylipäättään tilannetta, jossa vastike, eli lunastushinta, on määrätty välimiesmenettelyssä. Kun lunastushinta ratkaistaan välimiesmenettelyssä, luovutus ei tapahdu varainsiirtoverolain 15 a §:n 1 momentin mukaisesti kiinteää rahavastiketta vastaan. Merkitystä ei ole sillä, asettaako lunastaja tilanteessa osakeyhtiölain 18 luvun 6 §:ssä momentin mukaisesti lunastushinnan maksamisesta välimiesten hyväksymän vakuuden, jolloin omistusoikeus siirtyy heti. Vakuuden asettaminen vaikuttaa sanotusti vain omistusoikeuden siirtymisajankohtaan, eikä muuta toiseksi sitä, että luovutus ei tällöinkään tapahdu kiinteää rahavastiketta vastaan varainsiirtoverolain 15 a §:n edellyttämällä tavalla.

16 §. Luovutus ulkomaalaiselle. Pykälän 2 momenttia muutettaisiin vakiintunutta käytäntöä vastaavasti siten, että säännöksessä tarkoitettu luovuttajan velvollisuus periä vero muilta kuin säännöksessä tarkoitetuilta Suomessa rajoitetusti verovelvollisilta tahoilta ei koskisi tilannetta, jossa luovutuksensaaja on oma-aloitteisesti maksanut veron. Perimisvelvollisuudelle näissä tilanteissa ei luonnollisestikaan ole perustetta.

17 §. Arvopaperin määritelmä. Pykälän 2 momenttia muutettaisiin siten, että arvopaperina pidettäisiin arvopaperia vastaavan arvo-osuuden lisäksi myös arvopaperin luovutuksen yhteydessä tai muutoin siihen liittyen luovutettua lainasaamista, kun suoritus lainasaamisen luovutuksesta tulee arvopaperin luovuttajan hyväksi. Asiasta otettaisiin erillinen säännös 2 momentin

2 kohdaksi, jolloin arvo-osuuden rinnastamisesta arvopaperiin säädettäisiin momentin 1 kohdassa.

Muutoksen tarkoituksena on saavuttaa vallinnutta, vuoden 2013 muutoksilla tavoiteltua veropohjaa laajentanutta oikeustilaa. Asiaan vaikuttanut korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 2019:121 perustui olennaisesti siihen, että kohdeyhtiön osakkeiden luovutuksen yhteydessä luovutetut osakaslainasaatavat eivät ole varainsiirtoverolaissa tarkoitettuja arvopapereita. Muutoksella ole vaikutusta arvopaperin käsitteen tulkintaan tuloverotuksessa.

Yhdenmukaisesti edellä jaksossa 2.1.3 selostetun sääntelyn tavoitteiden kanssa lähtökohtana olisi, että verokohtelun kannalta ratkaisevaa olisi luovutuksen taloudellinen lopputulos myyjän kannalta eivätkä luovutukset muodolliset seikat. Vuoden 2013 muutoksen perusteluissa esimerkkinä säännöksessä tarkoitettua suoritusvelvoitteesta ja suorituksesta, joka luettaisiin vastikkeeseen kauppahinnan lisäksi, mainitaan kohdeyhtiön velan maksaminen, josta ostaja on luovutussopimuksessa ottanut vastattavakseen rahoittamalla velan maksun tai suorittamalla erillisen korvauksen myyjän saatavan siirrosta. Suorituksen tai suoritusvelvoitteen ei tarvitsisi tulla välittömästi luovuttajan hyväksi, vaan riittävää on, että se tulee tämän hyväksi välillisesti jonkun muun, kuten luovuttajaan etuyhteydessä esimerkiksi määräysvallan perusteella olevan tahon, kautta. Tällaisesta luovuttajan hyväksi tulevasta vastikkeeseen luettavasta kolmannelle tehdystä suorituksesta olisi kyse esimerkiksi silloin, kun luovutuksen kohteena olevaa yritystä on rahoittanut luovuttajan kanssa samaan konserniin kuuluva rahoitusyhtiö, ja luovutuksensaaja maksaa kohdeyhtiön velan rahoitusyhtiölle. Vastaavasti ehdotetun 17 §:n 2 momentin nojalla suoritus lainasaatavan luovutuksesta tulisi arvopapereiden luovuttajan hyväksi esimerkiksi, jos osakekaupan yhteydessä sovitaan siitä, että ostaja ostaa osakekaupan kohdeyhtiöltä olevan lainasaatavan osakkeiden myyjän kanssa samaan konserniin kuuluvalla yhtiöllä.

Säännöksessä tarkoitettuna lainasaamisena pidettäisiin lainasaatavaa, joka on luovutettu arvopaperin luovutuksen yhteydessä tai siihen liittyen, kun luovutukset muodostavat asiallisesti yhtenäisen luovutuskokonaisuuden. Merkitystä ei olisi sillä, että luovutuksista sovitaan erillisillä luovutusasiakirjoilla. Arvioitaessa sitä, onko kyse säännöksessä tarkoitettua lainasaamisesta, merkitystä ei olisi myöskään sillä, suoritetaanko arvopaperista vastiketta vai ei. Luovutukset muodostaisivat yhtenäisen luovutuskokonaisuuden esimerkiksi silloin, kun ne olisivat ehdollisia suhteessa toisiinsa. Tyypillisesti luovutukset muodostavat asiallisesti yhtenäisen luovutuskokonaisuuden, kun arvopapereiden ja lainasaatavien myyjinä tai ostajina ovat samaan konserniin kuuluvat yhtiöt. Lähtökohtaisesti arvopaperin luovutus ja siihen asiallisesti liittyvä lainasaamisen luovutus tapahtuvat ajallisesti lähellä toisiaan, sillä luovutuskokonaisuus ja sen ehdot sovitaan useimmiten osana samaa neuvotteluprosessia. Pitkä ajallinen väli luovutusten välillä käytännössä johtaisi siihen, että luovutukset eivät voisi lähtökohtaisesti olla ehdollisia suhteessa toisiinsa. Ehdotetun sääntelyn tarkoituksena on se, että luovutuskokonaisuuden tosiasiallinen taloudellinen sisältö on ratkaiseva arvioitaessa arvopapereiden ja lainasaatavien luovutuksista aiheutuvia veroseuraamuksia. Siksi ei ole perusteltua sitoa säännöksessä tarkoitettua asiallista yhteyttä luovutusten välillä mihinkään tiettyyn aikamääreeseen riippumatta siitä, miten luovutukset esimerkiksi sopimuksen ehdot huomioiden ovat sidoksissa toisiinsa.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen jälkeen on yleiseksi tavaksi muodostunut, että osakekaupan yhteydessä ostaja hankkii luovuttajan lainasaatavan kaupan kohdeyhtiöltä. Esimerkiksi kiinteistöyhtiöiden kaupoissa luovutuksen kohteena voi olla holdingyhtiö, jonka välittömästi tai välillisesti omistamaa kiinteistöyhtiötä luovuttaja on rahoittanut ja osakekaupan yhteydessä sovitaan tämän lainasaatavan luovutuksesta.

Edellä mainittu huomioiden säännöksessä tarkoitettuna lainasaatavana pidettäisiin paitsi arvopaperin liikkeeseen laskeneelta yhteisöltä olevaa lainasaatavaa, myös sen kanssa samaan konserniin kuulualta yhteisöltä olevaa lainasaatavaa, kun se luovutetaan arvopaperin luovutuksen yhteydessä tai siihen liittyen ja suoritns lainasaatavan luovutuksesta tulee välittömästi tai välillisesti arvopaperin luovuttajan hyväksi. Edellytyksenä olisi tällöinkin, että lainasaamisen luovutuksella olisi asiallinen yhteys arvopaperin luovutukseen. Edellä kuvatussa holdingyhtiötä koskevassa esimerkissä on ilmeistä, että tosiasiallisena kaupan kohteena on myös holdingyhtiön omistama kiinteistöyhtiö. Kun holdingyhtiön osakkeiden kaupan yhteydessä ostetaan esimerkiksi myyjän holdingyhtiön omistamalta kiinteistöyhtiöltä oleva lainasaatava, muodostavat osakkeiden ja lainasaatavan luovutukset asiallisesti yhtenäisen luovutuskokonaisuuden. Vastavasti lainasaamisen katsottaisiin luovutetun osakekaupan yhteydessä tai siihen liittyen, vaikka osakkeiden ja lainasaamisen luovutus pyrittäisiin erottamaan toisistaan niin, että lainasaaminen ostetaan luovutuksensaajan kanssa etuyhteydessä olevan tahon, esimerkiksi konserniyhtiön nimiin.

Esimerkki 1: A Oy ostaa X Oy:ltä B Oy:n osakekannan. B Oy:llä on tytäryhtiö C Oy, joka puolestaan omistaa D Oy:n. X Oy:llä on lainasaatava D Oy:ltä. Osana B Oy:n osakekannan kauppaa sovitaan siitä, että A Oy ostaa X Oy:ltä D Oy:ltä olevan lainasaatavan. Osakkeiden ja lainasaatavan luovutuksesta laaditaan erilliset kauppakirjat. Lainasaatavan katsotaan luovutetun ehdotetussa 17 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla arvopaperin luovutuksen yhteydessä ja luovutukset muodostavat asiallisesti yhtenäisen luovutuskokonaisuuden. Suoritus lainasaatavan suorituksesta tulee välittömästi arvopapereiden luovuttajan hyväksi.

Esimerkki 2: A Oy ostaa X Oy:ltä C Oy:n osakekannan. X Oy:llä on lainasaatava C Oy:ltä. A Oy:n kanssa samaan konserniin kuuluva B Oy ostaa osakekaupan jälkeen erillisellä kauppakirjalla X Oy:ltä lainasaatavan. Lainasaatava katsotaan luovutetun arvopaperin luovutuksen yhteydessä tai siihen liittyen ja luovutukset muodostavat asiallisesti yhtenäisen luovutuskokonaisuuden. Suoritus lainasaatavan luovutuksesta tulee välittömästi arvopapereiden luovuttajan hyväksi.

Esimerkki 3: A Oy ostaa X Oy:ltä C Oy:n osakekannan. C Oy:tä on rahoittanut X Oy:n kanssa samaan konserniin kuuluva konsernin rahoitusyhtiö B Oy. Osakekaupan jälkeen A Oy ostaa erillisellä kauppakirjalla B Oy:ltä sillä olevan lainasaatavan C Oy:ltä. Lainasaatava katsotaan luovutetun arvopaperin luovutuksen yhteydessä tai siihen liittyen ja luovutukset muodostavat asiallisesti yhtenäisen luovutuskokonaisuuden. Suoritus lainasaatavan luovutuksesta tulee välillisesti arvopapereiden luovuttajan hyväksi.

21 §. Veron suorittamisajankohta. Arvopaperin luovutuksesta suoritettavan veron suorittamisajankohtaa koskevaan pykälään ehdotetaan otettavaksi uusi 4 momentti, jossa säädettäisiin veron suorittamisajankohdasta muutettavaksi ehdotetun 15 a §:n 4 momentin 2 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa. Pykälän 1 momentin pääsäännön mukaan vero arvopaperin luovutuksesta on suoritettava kahden kuukauden kuluessa luovutussopimuksen tekemisestä, jollei pykälässä toisin säädetä.

Ehdotetun 4 momentin mukaan vero olisi puheena olevissa tilanteissa suoritettava kahden kuukauden kuluessa lunastushinnan maksamisesta tai siitä, kun lunastushintaa koskeva välitystuoimioistuimen päätös saa lainvoiman taikka, jos lunastushinnan maksamisesta on asetettu vakuus, vakuuden asettamisesta.

30 §. Veroilmoitus. Pykälän 2 momenttia muutettaisiin 16 §:n 2 momenttiin ehdotetun muutoksen johdosta. Jos luovutuksensaaja on sen mukaisesti maksanut veron oma-aloitteisesti, luovutuksensaaja olisi tällöin myös ilmoitusvelvollinen.

43 §. Kiinteistön tai arvopaperin luovutus liiketoimintasiirrossa. Pykälän 1 momentista poistettaisiin vaatimus siitä, että luovutuksen tulee tapahtua perustetulle yhtiölle, ja nykyisestä hakemusperusteisesta palautus- ja päätösmenettelystä luovuttaisiin. Muutosten johdosta pykälän 2 momentin säännös hakemuksen määräajasta ja enintään palautettavasta verosta poistettaisiin tarpeettomana.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin verovapauteen liittyvästä luovutuksensaajana olevan yhtiön selvitysvelvollisuudesta haettaessa lainhuutoa kiinteistön luovutuksesta. Perussäännös kiinteistön luovutuksesta kirjaamisviranomaiselle esitettävästä selvityksestä sisältyy varainsiirtoverolain 29 §:n 1 momenttiin. Sen mukaan lainhuutoa ja kirjaamista haettaessa hakijan on esitettävä selvitys veron suorittamisesta ja muu tarpeellinen selvitys veron määrään vaikuttavista seikoista. Veron suorittamisesta ei tarvitse esittää selvitystä, jos kirjaamisviranomainen on saanut sitä koskevan tiedon Verohallinnolta.

Ehdotetun 2 momentin mukaan riittävänä kirjaamisviranomaiselle annettavana selvityksenä siitä, että veroa ei ole suoritettava, pidettäisiin selvitystä, jossa on yksilöity luovutettu omaisuus, ja verovelvollisen vakuutusta siitä, että verovapauden edellytykset täyttyvät. Momentti vastaa periaatteeltaan sitä, mitä 29 §:n 2 momentissa säädetään selvittämismenettelyistä lain 4 §:n 5 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa eli kun luonnollisen henkilön omaisuutta siirretään osakeyhtiön tuloverolain 24 §:ssä tarkoitettua toimintamuodon muutoksessa, josta veroa ei ole suoritettava.

Hakemusmenettelystä luovuttaessa olisi luovutuksesta kuitenkin annettava varainsiirtoveroilmoitus ja sen liitteenä liiketoimintasiirtoa koskeva sopimus. Jos kiinteistön luovutuksesta kirjaamisviranomaiselle esitetyt tiedot osoittautuvat virheellisiksi, Verohallinto voisi määrätä varainsiirtoveron jälkikäteen normaalinmenettelyssä varainsiirtoverolain 33 §:n mukaisesti.

Osakeyhtiölain 31.1.2023 voimaan tullut 17 luvun 2 §:n 1 momentin 3 kohta on mahdollistanut yhtiöittämällä toteutettavan jakautumisen. Verohallinnon ohjeissa otetun tulkintakannanoton mukaan yhtiöittämällä toteutettavaan jakautumiseen voidaan soveltaa elinkeinoverolain 52 d §:n liiketoimintasiirtoa koskevia säännöksiä, jos niiden soveltamisedellytykset täyttyvät, jolloin myös varainsiirtoverolain liiketoimintasiirtoa koskeva verovapaussäännös voi tulla sovellettavaksi.

43 a §. Määräaikainen verovapaus eräissä sosiaali- ja terveydenhuollon uudistukseen liittyvissä yhtiöittämisissä. Lakiin lisättäväksi ehdotetun 43 a §:n 1 momentti sisältäisi verovapautta koskevan perussäännön. Sen johdantolauseen mukaisesti verovapaus koskisi kuntien ja voimaannpanolain 32 §:ssä tarkoitettujen kuntayhtymien yhtiöittämisiä, joissa kunta tai kuntayhtymä luovuttaa kiinteistön omistamalleen osakeyhtiölle sen osakkeita vastaan. Luovutus voisi tapahtua sekä olemassa olevaan, että tarkoitusta varten perustettavaan yhtiöön. Yhtiöoikeudellisesti kyse on osakkeiden merkintähinnan maksamisesta rahan sijasta osakeyhtiölain (624/2006) 2 luvun 6 §:ssä tai, jos luovutus tapahtuu olemassa olevaan yhtiöön, mainitun lain 9 luvun 12 §:ssä tarkoitetulla apportiomaisuudella. Apportiomaisuus voi kiinteistövarallisuuden lisäksi käsittää myös muuta yhtiöön siirrettävää varallisuutta.

Verovapaus ei koskisi kiinteistön luovutusta, jos siinä käytetään rahavastiketta. Liiketoimintasiirtoa koskevan säännöksen soveltamisedellytyksiä vastaavasti siirtävälle kunnalle tai kuntayhtymälle voitaisiin siten antaa vastikkeena ainoastaan vastaanottavan yhtiön osakkeita.

Vastaanottavana yhtiönä voi olla luovuttajana olevan kunnan tai kuntayhtymän yksin tai yhdessä useamman kunnan tai kuntayhtymän kanssa omistama yhtiö.

Momentin johdantolauseessa mainitut voimaanpanolain 32 §:ssä tarkoitetut vapaaehtoiset kuntayhtymät ovat muita kuin voimaanpanolain 20 §:ssä tarkoitettuja, voimaanpanolailla kumotun erikoissairaanhoidon lain 7 §:ssä mainittuja kuntayhtymiä ja kehitysvammaisten erityishuollosta annetussa laissa tarkoitetut erityishuoltopiirit. Erikoissairaanhoidon lain mukaan kunnan oli mainitun lain mukaisen erikoissairaanhoidon järjestämiseksi kuuluttava johonkin 7 §:ssä nimetyn sairaanhoitopiiriin kuntayhtymään.

Voimaanpanolain 32 §:ssä tarkoitettuja kuntayhtymiä ei uudistuksessa siirretty hyvinvointialueille, vaan ne säilyivät itsenäisinä oikeushenkilöinä ja niihin kohdistuu samat jaksossa 2.4.2. kuvatut omistamiinsa toimitiloihin liittyvät velvoitteet kuin kuntiin. Näihin kuntayhtymiin luokituvat muun muassa kunta- ja palvelurakennemuutoksesta annetun lain (169/2007) eli niin sanotun Paras-lainsäädännön säännöksiin liittyen perustetut kuntayhtymät.

Yhtiöittämisten tulisi tapahtua viimeistään vuoden 2030 loppuun mennessä, jotta ne olisivat verovapauden piirissä. Näin kunnille varattaisiin riittävä siirtymäaika tarvittavien järjestelyjen toteuttamiselle. Kunnan omistamien kiinteistöjen osalta siirtymäaika, jonka aikana vuokruksen hyvinvointialueille ei katsota tapahtuvan kilpailutilanteessa markkinoilla, päättyy vuoden 2026 lopussa, jos hyvinvointialue käyttää oikeuttaan pidentää vuokrasopimuksen voimassaoloaikaa vuodella. Kunnan ja kuntayhtymän velvollisuudesta yhtiöittää kilpailutilanteessa markkinoilla harjoittamansa toiminta sekä sitä koskevista poikkeuksista säädetään kuntalain 126 ja 127 §:ssä. Se, onko kyseessä kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitettu toiminta, on ratkaistava viime kädessä kussakin yksittäistapauksessa erikseen (HE 32/2013 vp, s. 31).

Momentin 1 ja 2 kohdissa säädettäisiin verovapauden edellyttämistä kiinteistöjen käyttöä koskevista vaatimuksista.

Momentin 1 kohta koskisi kiinteistöjä, jotka ovat ennen 1.1.2023 olleet kunnan tai voimaanpanolain 20 tai 32 §:ssä tarkoitetun kuntayhtymän järjestämän sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen käytössä. Verovapaus edellyttäisi mainittua käyttötarkoitusta koskevan vaatimuksen lisäksi, että kiinteistö on ollut pääasiallisesti tuollaisen toiminnan käytössä, jolloin pääasiallisuutta olisi arvioitava toimitiloina käytettyjen rakennusten pinta-alojen perusteella. Verovapaus edellyttäisi edelleen, että kiinteistö on voimaanpanolain 22 tai 25 §:n perusteella vuokrattu hyvinvointialueelle. Verovapaus voisi koskea myös sellaisia kiinteistöjä, jotka valmistuvat ja jotka tosiasiallisesti otetaan hyvinvointialueen vastuulla olevan sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen käyttöön voimaanpanolain 22 §:n mukaisen siirtymäkauden aikana ja vuokrataan kyseisen lainkohdan nojalla hyvinvointialueelle.

Verovapauden esteenä ei olisi pidettävä sitä, että kunnan tai kuntayhtymän sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen käytössä olleet toimitilat ovat 31.12.2022 olleet väliaikaisesti poissa tuollaisesta käytöstä peruskorjauksen tai muiden korjaustoimien johdosta.

Momentin 2 kohta koskisi kiinteistöjä, jotka ovat olleet 1 kohdassa mainitussa toiminnan käytössä sellaisella yhteisöllä, joka on harjoittanut toimintaa kunnan tai vapaaehtoisen kuntayhtymän kanssa tehdyn kilpailutukseen perustuvan sopimuksen nojalla. Myös näissä tilanteissa verovapaus edellyttäisi, että kiinteistöt ovat pääasiallisesti mainitun toiminnan käytössä.

Pykälän 2 momentin mukaan pykälää sovellettaessa kiinteistöön rinnastettaisiin kiinteistön osa samoin kuin kiinteistöyhtiön osakkeet, jos yhtiön toimitilat ovat olleet 1 momentin mukaisessa käytössä. Kiinteistön osan luovutuksessa verovapauden esteenä ei olisi pidettävä sitä, että luovutus mahdollisesti koskee hallinnanjakosopimuksella hallittua kiinteistöä. Voimaanpanolain mukainen sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen toimitilojen vuokraaminen voi kos-

kea kokonaisen kiinteistön ohella myös sitä kiinteistön osaa, joka on kyseisen toiminnan käytössä. Kun yhtiöittämisvaatimus koskee vain kiinteistön osaa, joka on ollut pääasiallisesti 1 momentin mukaisessa käytössä, ei verovapauden esteenä olisi myöskään se, että koko kiinteistö ei olisi ollut pääasiallisesti kyseisessä käytössä.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin verovapauteen liittyvästä luovutuksensaajana olevan yhtiön selvittämisvelvollisuudesta lainhuutoa haettaessa. Riittävänä kirjaamisviranomaiselle annettavana selvityksenä siitä, että veroa ei ole suoritettava, pidettäisiin apportiomaisuuden luovutuskirjaa, jossa on yksilöity luovutettava omaisuus, ja verovelvollisen vakuutusta siitä, että verovapauden edellytykset täyttyvät. Tässäkin tapauksessa Verohallinto voisi määrätä varainsiirtoveron jälkikäteen normaalimenettelyssä varainsiirtoverolain 33 §:n mukaisesti, jos annetut tiedot osoittautuvat virheellisiksi.

Verovapaus toteutettaisiin suoran verovapauden muodossa, poiketen esimerkiksi vanhan kuntalain yhtiöittämisvelvollisuutta koskevan sääntelyn voimaantulovaiheeseen liittyneestä hallinnollisesti raskaasta hakemuspohjaisesta verovapausmenettelystä. Kyseiseen sääntelyyn sisältyi mahdollisuus saada Verohallinnolta päätös siitä, että veroa ei ollut suoritettava, jos hakemus oli tehty ja selvitys verovapauden edellytyksistä esitetty ennen veron suorittamista. Ehdotukseen ei sisälly vastaavaa ehdotusta, mutta kunta tai vastaanottava yhtiö voivat hakea Verohallinnolta varainsiirtoverolain 39 §:n mukaisesti sitovaa ennakkoratkaisua velvollisuudesta suorittaa veroa, jos verovapaussäännöksen soveltuvuuteen koetaan liittyvän epävarmuutta.

Kirjaamisviranomaiselle annettavan selvityksen lisäksi luovutuksensaajalla on velvollisuus antaa varainsiirtoverolain 30 §:ssä säädetty veroilmoitus kiinteistön luovutuksesta ja, milloin kysymys on kiinteistöyhtiön osakkeiden luovutuksesta, näistä arvopapereista ja ilmoitettava sillä lainkohdassa säädetty ja muut Verohallinnon määräämät tiedot, joihin tulisi sisältyä myös apportiomaisuuden luovutuskirja. Ilmoittamisvelvollisuudella varmistetaan, että luovutukset tulevat Verohallinnon tietoon ja verovapauden edellytysten täyttyminen voidaan valvoa.

6.2 Laki elinkeinotulon verottamisesta

52 j §. Hankintamenon määräytyminen eräissä kuntien rakennejärjestelyissä. Uudessa pykälässä säädettäisiin niistä arvoista, joista vastaanottava yhtiö voisi tehdä poistoja sille siirtyvän omaisuuden osalta, joka on ollut kunnan tai kuntayhtymän verovapaaksi katsotun toiminnan käytössä. Vastaanottavan yhtiön verotuksessa käyttöomaisuuden ja muun omaisuuden vähentämättä olevaksi hankintamenoksi ja pitkävaikutteisten menojen vähentämättä olevaksi määräksi katsottaisiin tällöin niiden varojen siirtoa edeltäneen tilinpäätöksen mukainen kirjanpitoarvo.

7 Voimaantulo

Lait ovat tarkoitetut tulemaan voimaan 1.1.2024. Varainsiirtoverolain 15 §:n muutos tulisi kuitenkin voimaan 1.1.2025, koska kyseisen käännettyä verovelvollisuutta koskevan muutoksen toimeenpano edellyttää muutoksia Verohallinnon tietojärjestelmiin, jotka kaavaillaan toteutettaviksi joulukuuhun 2024 mennessä.

Varainsiirtoverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta annetun lain 43 ja 43 a §:ää sovellettaisiin hallituksen esityksen antamispäivänä 2023 tai sen jälkeen tehdyn sopimuksen perusteella tapahtuneeseen luovutukseen. Lakia elinkeinotulon verottamisesta annetun lain väliaikaisesta muuttamisesta sovellettaisiin vuosilta 2023–2030 toimitettavissa verotuksissa.

8 Suhde talousarvioesitykseen

Esitys liittyy esitykseen valtion vuoden 2024 talousarvioksi ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

Sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen kiinteistöjen varainsiirtoverovapaus pienentää varainsiirtoverosta valtiolle kertyvien verotulojen määrää verrattuna siihen, että verovapautta ei toteutettaisi ja yhtiöittämisistä olisi maksettava varainsiirtovero. Verovapauden vaikutus vuodelta 2024 kertyvään varainsiirtoveron määrään riippuu siitä, miten vuosina 2023–2024 toteutettavat yhtiöittämiset kohdistuisivat vuoteen 2024.

Verovapaus ei vaikuta alentavasti vuosille 2023 ja 2024 tehtyihin kertymääräarvioihin, joissa yhtiöittämisistä kertyvää varainsiirtoveroa ja verosta vapauttamista ei ole voitu huomioida.

Arvopaperin määritelmää koskevan ehdotuksen arvioidaan lisäävän verokertymää vähintään joillakin miljoonilla euroilla vuositasolla.

Muiden ehdotusten vaikutukset vuoden 2024 verokertymään jäisivät vähäisiksi.

Ponsi

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki

varainsiirtoverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan varainsiirtoverolain (931/1996) 15 a §:n 4 momentti, 16 §:n 2 momentti, 17 §:n 2 momentti, 30 §:n 2 momentti ja 43 §,
sellaisina kuin niistä ovat 15 a §:n 4 momentti laissa 956/2007, 16 §:n 2 momentti laissa 182/2014, 30 §:n 2 momentti laissa 18/2018 ja 43 § osaksi laeissa 526/2010 ja 785/2016, sekä
lisätään 15 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laissa 878/2017, siitä lailla 956/2007 kumotun 5 momentin tilalle uusi 5 momentti, 21 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laissa 991/2012, uusi 4 momentti ja lakiin väliaikaisesti uusi 43 a § seuraavasti:

15 §

Veron kohde ja verovelvollinen

Luovuttajan on suoritettava veroa arvopaperin luovutuksesta osakeyhtiölain (624/2006) 13 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuna varojen jakona.

15 a §

Säännellyllä markkinalla ja monenkeskisessä kaupankäyntijärjestelmässä kaupankäynnin kohteena olevan arvopaperin luovutus

Verovapaus ei koske:

1) luovutusta, joka perustuu sellaiseen tarjoukseen, joka on tehty sen jälkeen, kun 1 momentissa tarkoitettu kaupankäynti arvopaperilla on päättynyt, tai ennen kuin kaupankäynti on alkanut, jollei kyse ole listautumisen yhteydessä toteutettavaan osakeantiin välittömästi liittyvästä, yhdistettyyn osto- ja merkintätarjoukseen perustuvasta yhtiön vanhojen osakkeiden myynnistä, jossa luovutuksen kohde yksilöidään vasta kaupankäynnin alkamisen jälkeen ja kauppahinta vastaa uusista osakkeista suoritettavaa hintaa;

2) luovutusta, jossa vastike määrätään osakeyhtiölain 18 luvun lunastusriitojen käsittelyä koskevien säännösten mukaisessa välimiesmenettelyssä;

3) luovutusta, jossa vastike muodostuu osittain tai kokonaan työpanoksesta; eikä

4) pääomasijoituksena tai varojen jakona tapahtuvaa luovutusta.

16 §

Luovutus ulkomaalaiselle

Jos muissa kuin 1 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa luovutuksensaajana on muu tulovero-lain mukaan rajoitetusti verovelvollinen kuin ulkomaisen luottolaitoksen Suomessa oleva sivu-konttori tai ulkomaisen sijoituspalveluyrityksen, rahastoyhtiön tai ETA-vaihtoehtorahastojen hoitajan Suomessa oleva sivuliike, on luovuttaja velvollinen perimään veron luovutuksensaa-jalta, jollei tämä ole oma-aloitteisesti maksanut veroa.

17 §

Arvopaperin määritelmä

Arvopaperina pidetään myös:

- 1) arvopaperia vastaavaa arvo-osuutta;
- 2) 1 momentissa tarkoitetun arvopaperin luovutuksen yhteydessä tai muutoin siihen liittyen luovutettua lainasaamista arvopaperin liikkeeseen laskeneelta yhteisöltä tai sen kanssa samaan konserniin kuulualta yhteisöltä, jos luovutukset muodostavat asiallisesti yhtenäisen luovutus-kokonaisuuden ja suoritus lainasaamisen luovutuksesta tulee arvopaperin luovuttajan hyväksi.

21 §

Veron suorittamisajankohta

Edellä 15 a §:n 4 momentin 2 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa vero on suoritettava kahden kuukauden kuluessa lunastushinnan maksamisesta tai siitä, kun lunastushintaa koskeva välitys-tuomioistuimen päätös on saanut lainvoiman taikka, jos lunastushinnan maksamisesta on ase-tettu vakuus, vakuuden asettamisesta.

30 §

Veroilmoitus

Edellä 16 §:n 2 momentissa ja 22 §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa ilmoituksen antaa veron pe-rimiseen velvollinen taikka luovutuksensaaja, jos tämä on maksanut veron, siten kuin 31 §:ssä säädetään.

43 §

Kiinteistön tai arvopaperin luovutus liiketoimintasiirrossa

Veroa ei ole suoritettava, jos elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 d §:ssä tarkoite-tussa liiketoimintasiirrossa siirtyvään toimintaan kuuluva kiinteistö tai arvopaperi on luovutettu toimintaa jatkavalle yhteisölle.

Riittäväenä 29 §:n 1 momentissa tarkoitettuna kirjaamisviranomaiselle annettavana selvityk-senä siitä, että veroa ei ole suoritettava, pidetään verovelvollisen esittämää selvitystä, jossa on yksilöity luovutettu omaisuus, ja vakuutusta siitä, että kiinteistö on luovutettu 1 momentin mu-kaisesti.

43 a §

Määräaikainen verovapaus eräissä sosiaali- ja terveydenhuollon uudistukseen liittyvissä yhtiöittämisissä

Veroa ei ole suoritettava, kun kunta tai sosiaali- ja terveydenhuolto ja pelastustoimea koskevan uudistuksen toimeenpanosta ja sitä koskevan lainsäädännön voimaantulosta annetun lain (616/2021) 32 §:ssä tarkoitettu kuntayhtymä viimeistään vuoden 2030 loppuun mennessä luovuttaa yksin tai yhdessä toisen kunnan tai kuntayhtymän kanssa omistamalleen osakeyhtiölle sen osakkeita vastaan kiinteistön, joka on:

1) mainitun lain 22 tai 25 §:n perusteella vuokrattu hyvinvointialueelle ja joka on ollut 31 päivänä joulukuuta 2022 pääasiallisesti kunnan taikka mainitun lain 20 tai 32 §:ssä tarkoitetun kuntayhtymän järjestämän perusterveydenhuollon, erikoissairaanhoidon, sosiaalitoimen tai pelastustoimen käytössä tai valmistuu tällaiseen käyttöön mainitun lain 22 §:n 2 momentissa tarkoitettuna aikana; tai

2) ollut pääasiallisesti sellaisen yhteisön 1 kohdassa tarkoitetun toiminnan käytössä, joka on harjoittanut toimintaa kunnan tai mainitun lain 32 §:ssä tarkoitetun kuntayhtymän kanssa tehdyn kilpailutukseen perustuvan sopimuksen nojalla.

Mitä 1 momentissa säädetään kiinteistöstä, koskee vastaavasti kiinteistön osaa sekä kiinteistön omistamista ja hallintaa harjoittavan yhtiön osakkeita, jos osakkeet oikeuttavat 1 momentissa tarkoitettua käytössä olevien toimitilojen hallintaan.

Riittävänä 29 §:n 1 momentissa tarkoitettuna kirjaamisviranomaiselle annettavana selvityksenä siitä, että veroa ei ole suoritettava, pidetään apporttiomaisuuden luovutuskirjaa, jossa on yksilöity luovutettava omaisuus, ja verovelvollisen vakuutusta siitä, että verovapauden edellytykset täyttyvät.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Sen 15 § tulee kuitenkin voimaan 1 päivänä tammikuuta 2025. Lain 43 a § on voimassa vuoden 2030 loppuun.

Lain 43 ja 43 a §:ää sovelletaan 9 päivänä lokakuuta 2023 tai sen jälkeen tehdyn sopimuksen perusteella tapahtuneeseen luovutukseen.

2.

Laki

elinkeinotulon verottamisesta annetun lain väliaikaisesta muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin (360/1968) väliaikaisesti uusi 52 j §
seuraavasti:

52 j §

Hankintamenon määräytyminen eräissä kuntien rakennejärjestelyissä

Kunnan tai kuntayhtymän luovuttaessa vuoden 2030 loppuun mennessä omistamalleen osakeyhtiölle hyvinvointialueelle vuokraamansa kiinteistön tai kiinteistön omistamista ja hallintaa harjoittavan yhtiön osakkeita, jotka ovat olleet kunnan tai kuntayhtymän verovapaaksi katsotun toiminnan käytössä, kunnan tai kuntayhtymän saadessa vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön osakkeita, käyttöomaisuuden ja muun omaisuuden verotuksessa vähentämättä olevaksi hankintamenoksi ja pitkävaikutteisten menojen verotuksessa vähentämättä olevaksi määräksi katsotaan varojen siirtoa edeltäneeltä viimeksi päättyneeltä tilikaudelta laaditun tilinpäätöksen mukainen omaisuuden ja pitkävaikutteisten menojen kirjanpitoarvo.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 ja on voimassa 31 päivään joulukuuta 2030.
Tätä lakia sovelletaan vuosilta 2023–2030 toimitettavissa verotuksissa.

Helsingissä 9.10.2023

Pääministeri

Petteri Orpo

Valtiovarainministeri Riikka Purra

1.

Laki

varainsiirtoverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan varainsiirtoverolain (931/1996) 15 a §:n 4 momentti, 16 §:n 2 momentti, 17 §:n 2 momentti, 30 §:n 2 momentti ja 43 §, sellaisina kuin niistä ovat 15 a §:n 4 momentti laissa 956/2007, 16 §:n 2 momentti laissa 182/2014, 30 §:n 2 momentti laissa 18/2018 ja 43 § osaksi laeissa 526/2010 ja 785/2016, sekä lisätään 15 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laissa 878/2017, siitä lailla 956/2007 kumotun 5 momentin tilalle uusi 5 momentti, 21 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laissa 991/2012, uusi 4 momentti ja lakiin väliaikaisesti uusi 43 a § seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

15 §

15 §

Veron kohde ja verovelvollinen

Veron kohde ja verovelvollinen

Luovuttajan on suoritettava veroa arvopaperin luovutuksesta osakeyhtiölain (624/2006) 13 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuna varojen jakona.

15 a §

15 a §

Säännellyllä markkinalla ja monenkeskisessä kaupankäyntijärjestelmässä kaupankäynnin kohteena olevan arvopaperin luovutus

Säännellyllä markkinalla ja monenkeskisessä kaupankäyntijärjestelmässä kaupankäynnin kohteena olevan arvopaperin luovutus

Verovapaus ei koske:

1) luovutusta, joka perustuu sellaiseen tarjoukseen, joka on tehty sen jälkeen, kun 1 momentissa tarkoitettu kaupankäynti arvopaperilla on päättynyt, tai ennen kuin kaupankäynti on alkanut, jollei kyse ole listautumisen yhteydessä toteutettavaan osakeantiin välittömästi liittyvästä, yhdistettyyn osto- ja merkin-tätarjoukseen perustuvasta yhtiön vanhojen osakkeiden myynnistä, jossa luovutuksen

Verovapaus ei koske:

1) luovutusta, joka perustuu sellaiseen tarjoukseen, joka on tehty sen jälkeen, kun 1 momentissa tarkoitettu kaupankäynti arvopaperilla on päättynyt, tai ennen kuin kaupankäynti on alkanut, jollei kyse ole listautumisen yhteydessä toteutettavaan osakeantiin välittömästi liittyvästä, yhdistettyyn osto- ja merkin-tätarjoukseen perustuvasta yhtiön vanhojen osakkeiden myynnistä, jossa luovutuksen

Voimassa oleva laki

kohde yksilöidään vasta kaupankäynnin alkamisen jälkeen ja kauppahinta vastaa uusista osakkeista suoritettavaa hintaa;

2) luovutusta, joka tapahtuu osakeyhtiölain (624/2006) 18 luvussa säädetyn lunastusvelvollisuuden täyttämiseksi mainitun luvun 6 §:n mukaisesti;

3) luovutusta, jossa vastike muodostuu osittain tai kokonaan työpanoksesta; eikä

4) pääomasijoituksena tai varojen jakona tapahtuvaa luovutusta.

16 §

Luovutus ulkomaalaiselle

Jos muissa kuin 1 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa luovutuksensaajana on muu tuloverolain mukaan rajoitetusti verovelvollinen kuin ulkomaisen luottolaitoksen Suomessa oleva sivukonttori tai ulkomaisen sijoituspalveluyrityksen, rahastoyhtiön tai ETA-vaihtoehtorahastojen hoitajan Suomessa oleva sivuliike, on luovuttaja velvollinen perimään veron luovutuksensaajalta.

17 §

Arvopaperin määritelmä

Arvopaperina pidetään myös arvopaperia vastaavaa arvo-osuutta.

21 §

Ehdotus

kohde yksilöidään vasta kaupankäynnin alkamisen jälkeen ja kauppahinta vastaa uusista osakkeista suoritettavaa hintaa;

2) luovutusta, jossa vastike määrätään osakeyhtiölain 18 luvun lunastusriitojen käsittelyä koskevien säännösten mukaisessa väli-miesmenettelyssä;

3) luovutusta, jossa vastike muodostuu osittain tai kokonaan työpanoksesta; eikä

4) pääomasijoituksena tai varojen jakona tapahtuvaa luovutusta.

16 §

Luovutus ulkomaalaiselle

Jos muissa kuin 1 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa luovutuksensaajana on muu tuloverolain mukaan rajoitetusti verovelvollinen kuin ulkomaisen luottolaitoksen Suomessa oleva sivukonttori tai ulkomaisen sijoituspalveluyrityksen, rahastoyhtiön tai ETA-vaihtoehtorahastojen hoitajan Suomessa oleva sivuliike, on luovuttaja velvollinen perimään veron luovutuksensaajalta, *jollei tämä ole oma-aloitteisesti maksanut veroa.*

17 §

Arvopaperin määritelmä

Arvopaperina pidetään myös:

1) arvopaperia vastaavaa arvo-osuutta;

2) 1 momentissa tarkoitettun arvopaperin luovutuksen yhteydessä tai muutoin siihen liittyen luovutettua lainasaamista arvopaperin liikkeeseen laskeneelta yhteisöltä tai sen kanssa samaan konserniin kuulualta yhteisöltä, jos luovutukset muodostavat asiallisesti yhtenäisen luovutuskokonaisuuden ja suoritus lainasaamisen luovutuksesta tulee arvopaperin luovuttajan hyväksi.

21 §

Veron suorittamisajankohta

Veron suorittamisajankohta

30 §

Veroilmoitus

Edellä 16 §:n 2 momentissa ja 22 §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa ilmoituksen antaa veron perimiseen velvollinen siten kuin 31 §:ssä säädetään.

43 §

Kiinteistön tai arvopaperin luovutus liiketoimintasiirrossa

Jos elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 d §:ssä tarkoitetuissa tapauksissa siirtyvään toimintaan kuuluva kiinteistö tai arvopaperi on luovutettu toimintaa jatkamaan perustetulle yhteisölle, Verohallinto palauttaa suoritettun veron hakemuksesta. Jos hakemus on tehty ja edellä mainittujen edellytysten täyttymisestä on esitetty selvitys ennen veron suorittamista, Verohallinto voi päättää, että veroa ei ole suoritettava. Lainvoiman saanutta päätöstä on hakijan vaatimuksesta noudatettava lainhuutoa tai kirjaamista haettaessa.

Veron palauttamista koskeva hakemus on tehtävä kolmen vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Veroa ei palauteta enempää kuin luovutuksesta 7 ja 21 §:n mukaan säädetyssä ajassa suoritettuna olisi ollut maksettava.

Edellä 15 a §:n 4 momentin 2 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa vero on suoritettava kahden kuukauden kuluessa lunastushinnan maksamisesta tai siitä, kun lunastushintaa koskeva välitystuomioistuimen päätös on saanut lainvoiman taikka, jos lunastushinnan maksamisesta on asetettu vakuus, vakuuden asettamisesta.

30 §

Veroilmoitus

Edellä 16 §:n 2 momentissa ja 22 §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa ilmoituksen antaa veron perimiseen velvollinen taikka luovutuksen-saaja, jos tämä on maksanut veron, siten kuin 31 §:ssä säädetään.

43 §

Kiinteistön tai arvopaperin luovutus liiketoimintasiirrossa

Veroa ei ole suoritettava, jos elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 d §:ssä tarkoitettussa liiketoimintasiirrossa siirtyvään toimintaan kuuluva kiinteistö tai arvopaperi on luovutettu toimintaa jatkavalle yhteisölle.

Riittävänä 29 §:n 1 momentissa tarkoitettuna kirjaamisviranomaiselle annettavana selvityksenä siitä, että veroa ei ole suoritettava, pidetään verovelvollisen esittämää selvitystä, jossa on yksilöity luovutettu omaisuus,

ja vakuutusta siitä, että kiinteistö on luovutettu 1 momentin mukaisesti.

43 a §

Määräaikainen verovapaus eräissä sosiaali- ja terveydenhuollon uudistukseen liittyvissä yhtiöittämisissä

Veroa ei ole suoritettava, kun kunta tai sosiaali- ja terveydenhuolto ja pelastustoimea koskevan uudistuksen toimeenpanosta ja sitä koskevan lainsäädännön voimaannpanosta annetun lain (616/2021) 32 §:ssä tarkoitettu kuntayhtymä viimeistään vuoden 2030 loppuun mennessä luovuttaa yksin tai yhdessä toisen kunnan tai kuntayhtymän kanssa omistamalleen osakeyhtiölle sen osakkeita vastaan kiinteistön, joka on:

1) mainitun lain 22 tai 25 §:n perusteella vuokrattu hyvinvointialueelle ja joka on ollut 31 päivänä joulukuuta 2022 pääasiallisesti kunnan taikka mainitun lain 20 tai 32 §:ssä tarkoitetun kuntayhtymän järjestämän perusterveydenhuollon, erikoissairaanhoidon, sosiaalitoimen tai pelastustoimen käytössä tai valmistuu tällaiseen käyttöön mainitun lain 22 §:n 2 momentissa tarkoitettuna aikana; tai

2) ollut pääasiallisesti sellaisen yhteisön 1 kohdassa tarkoitetun toiminnan käytössä, joka on harjoittanut toimintaa kunnan tai mainitun lain 32 §:ssä tarkoitetun kuntayhtymän kanssa tehdyn kilpailutukseen perustuvan sopimuksen nojalla.

Mitä 1 momentissa säädetään kiinteistöistä, koskee vastaavasti kiinteistön osaa sekä kiinteistön omistamista ja hallintaa harjoittavan yhtiön osakkeita, jos osakkeet oikeuttavat 1 momentissa tarkoitettussa käytössä olevien toimitilojen hallintaan.

Riittäväenä 29 §:n 1 momentissa tarkoitettuna kirjaamisviranomaiselle annettavana selvityksenä siitä, että veroa ei ole suoritettava, pidetään apportiomaisuuden luovutuskirjaa, jossa on yksilöity luovutettava omaisuus, ja verovelvollisen vakuutusta siitä, että verovapauden edellytykset täyttyvät.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
Sen 15 § tulee kuitenkin voimaan 1 päivänä
tammikuuta 2025. Lain 43 a § on voimassa
vuoden 2030 loppuun.*

*Lain 43 ja 43 a §:ää sovelletaan 9 päivänä
lokakuuta 2023 tai sen jälkeen tehdyn sopi-
muksen perusteella tapahtuneeseen luovutuk-
seen.*

2.

Laki

elinkeinotulon verottamisesta annetun lain väliaikaisesta muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin (360/1968) väliaikaisesti uusi 52 j § seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

52 j §

Hankintamenon määräytyminen eräissä kuntien rakennejärjestelyissä

Kunnan tai kuntayhtymän luovuttaessa vuoden 2030 loppuun mennessä omistamalleen osakeyhtiölle hyvinvointialueelle vuokraamansa kiinteistön tai kiinteistön omistamista ja hallintaa harjoittavan yhtiön osakkeita, jotka ovat olleet kunnan tai kuntayhtymän verovapaaksi katsotun toiminnan käytössä, kunnan tai kuntayhtymän saadessa vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön osakkeita, käyttöomaisuuden ja muun omaisuuden verotuksessa vähentämättä olevaksi hankintamenoksi ja pitkävaikutteisten menojen verotuksessa vähentämättä olevaksi määräksi katsotaan varojen siirtoa edeltäneeltä viimeksi päättyneeltä tilikaudelta laaditun tilinpäätöksen mukainen omaisuuden ja pitkävaikutteisten menojen kirjanpitoarvo.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 ja on voimassa 31 päivään joulukuuta 2030.

Tätä lakia sovelletaan vuosilta 2023–2030 toimitettavissa verotuksissa.