

Seppo Penttilä, Janne Ruohonen,
Asko Uoti ja Veikko Vahtera

Kuntayhtiöt lainsäädännön ristiaallokossa

Kuntayhtiöt lainsäädännön
ristiaallokossa

Seppo Penttilä, Janne Ruuhonen,
Asko Uoti ja Veikko Vahtera

Kuntayhtiöt lainsäädännön ristiaallokossa

KAKS — KUNNALLISALAN KEHITTÄMISSÄÄTIÖ

Kieliasun tarkistus:
Sirpa Ovaskainen

Kunnallisan kehittämissäätiön
Tutkimusjulkaisu-sarjan julkaisu nro 88
© Pole-Kuntatieto Oy ja kirjoittajat

Vammalan Kirjapaino Oy, Sastamala 2015
ISBN 978-952-7072-30-1 nid
ISBN 978-952-7072-31-8 pdf
ISSN 1235-6956

Sisällys

LYHENTEET	9
ESIPUHE	10
TIIVISTELMÄ	12
1 JOHDANTO	15
2 KUNNAT JA LIIKETOIMINTA	19
2.1 Yhtiöittämisvelvollisuus ja kilpailuneutraliteetti	19
2.2 Toimintojen yhtiöittämisvelvollisuus	23
2.2.1 Yhtiöittämisvelvollisuuden keskeiset elementit ...	23
2.2.2 Yhtiöittäminen – velvollisuus vai mahdollisuus?	24
2.2.3 Toiminta kilpailluilla markkinoilla ja yhtiöittämisvelvollisuuden poikkeukset	27
2.3 Tavoitteena tasapuolinen kilpailu – kilpailu- neutraliteetin varmistaminen	29
2.3.1 Kunnat ja kilpailulain muutokset	29
2.3.2 Kilpailun tasapuolisuuden turvaaminen	30
2.3.3 Selvitys- ja valvontatyökalut – oma-aloitteinen valvonta ja toimenpidepyyntö	32

2.4	Kunnat, liiketoiminta ja kilpailu – kokoavia näkökulmia	34
2.4.1	Yhtiöittäminen vai vetäytyminen?	34
2.4.2	Rajanvetoa ja tulkintatilanteita	36
2.4.3	Yhtiöittämisselvitykset – kymmenen suurinta kaupunkia	39
3	YHTIÖMUODON KÄYTTÖ SOSIAALI- JA TERVEYDENHUOLLOSSA – RAJAT JA MAHDOLLISUUDET	43
3.1	Aluksi	43
3.2	Sosiaali- ja terveydenhuollon tehtävien järjestämis- velvollisuudesta ja -vaihtoehtoista	44
3.3	Julkisen vallan käyttö kunnan tehtävien oikeuttajana ...	48
3.3.1	Julkisen vallan käytön oikeudelliset lähtökohdat	48
3.3.2	Oikeudellinen julkisen vallan käyttö ja sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen järjestäminen	49
3.3.3	Poliittinen päätöksenteko julkisen vallan käytön kannalta kunnallisessa sosiaali- ja terveyden- huollossa	51
3.4	Sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen yhtiöittämisen haitat ja uhat	57
3.4.1	Kuntademokratian kaventuminen	57
3.4.2	Julkisen vallan käytön alan hämärtyminen	63
3.5	Sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen yhtiöittämisen edut ja mahdollisuudet	68
3.6	Kunnallisen sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen yhtiöittämisen tulevaisuudesta	73
4	KUNTIEN OMISTAJAOHJAUS JA SEN VAHVISTAMINEN	75
4.1	Omistajaohjauksen merkitys	75

4.2	Kuntayhtiön toiminnan tarkoitus osana kunnan toimintaa	76
4.3	Tarkoituksen määrittely eräiden kaupunkien kuntayhtiöissä	77
4.4	Toiminnan tarkoituksen ja toimialamääräyksen merkitys omistajaohjaukselle	79
4.5	Kuntayhtiöiden omistajaohjaus	84
4.6	Kuntayhtiön hallitus ja toimitusjohtaja omistajan asettamien tavoitteiden toteuttajana	86
4.6.1	Hallituksen ja toimitusjohtajan yleinen rooli osakeyhtiössä	86
4.6.2	Miksi kuntayhtiöissä on poliittiset hallitukset?	88
4.6.3	Hyvä hallintotapa kuntayhtiöihin?	90
4.6.4	Kuntalain uudistaminen – säädetäänkö lailla kuntayhtiöihin parempi hallintorakenne?	93
4.6.5	Millainen hallintotapa kuntayhtiöihin?	95
5	KUNTAYHTIÖT JA VEROTUS	97
5.1	Aluksi	97
5.2	Kunnan asema verotuksessa	99
5.3	Yhtiöittämisen toteuttaminen ja verotus	101
5.3.1	Huomioon otettavia näkökohtia	101
5.3.2	Yhtiöittämisen toteuttamistavat	103
5.3.3	Kiinteistöt yhtiöittämisessä	104
5.3.4	Liiketoimintakauppa ja apporttiluovutus	107
5.3.5	Liiketoimintasiirto	109
5.4	Varainsiirtovero yhtiöittämisessä	113
5.5	Arvonlisäverotus yhtiöittämisissä	116
5.6	Kuntayhtiön toiminnan aikaisia verotuskysymyksiä – kuntayhtiön suhde kuntaan	119
5.6.1	Yritysmuodon valinta – verosuunnittelua	119

5.6.2	Konserniavustus	122
5.6.3	Kuntayhtiön korkojen vähennyskelpoisuus	125
5.7	Hinnoittelua koskevia näkökohtia	129
5.8	Kuntayhtiö yleishyödyllisenä yhteisönä	134
5.9	Lopuksi	136
6	KUNTAYHTIÖIDEN TARKASTUS JA ARVIOINTI	138
6.1	Aluksi	138
6.2	Kuntayhtiöiden tilintarkastus ja tarkastuslautakunnan rooli	138
6.3	Kuntayhtiöt valtuuston asettamien tavoitteiden toteuttajina	144
7	KYMMENEN TIKKUA LAUDALLA – KUNTAYHTIÖTEESIT	148
	LÄHTEET	155

Lyhenteet

AVL	Arvonlisäverolaki
EU	Euroopan unioni
EVL	Elinkeinoverolaki
HE	Hallituksen esitys
HTM	Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja
JHTT	Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastaja
KH	Kaupungin hallitus
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KHT	Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja
KilpL	Kilpailulaki
KKV	Kilpailu- ja kuluttajavirasto
KonsAvL	Laki konserniavustuksesta verotuksessa
KVL	Keskusverolautakunta
MVL	Maatilatalouden tuloverolaki
OYL	Osakeyhtiölaki
PeVL	Perustuslakivaliokunnan lausunto
PL	Perustuslaki
TTL	Tilintarkastuslaki
TVL	Tuloverolaki
VaVM	Valtiovarainvaliokunnan mietintö
VML	Laki verotusmenettelystä
VsVL	Varainsiirtoverolaki
VVM	Valtiovarainministeriö

Esipuhe

Kuntayhtiöt lainsäädännön ristiaallokossa on Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulussa toteutettu tutkimushanke. Aihetta lähestytään usean oikeudenalan näkökulmasta. Hanke on toteutettu yritys juridiikan ja vero-oikeuden tutkimusryhmän ja julkisoikeuden tutkimusryhmän yhteistyönä. Tutkimushankkeen johtajana on toiminut professori Asko Uoti.

Kuntayhtiöiden lukumäärä on viime vuosien aikana kasvanut voimakkaasti, ja niiden taloudellinen merkitys on huomattava. Lainsäädännön muutosten ja kuntien toimintojen tehostamistarpeiden vuoksi kuntayhtiöiden määrä lisääntyy edelleen. Kuntayhtiöiden toiminnan järjestämisessä on otettava huomioon sekä yksityisoikeudellinen että julkisoikeudellinen sääntely. Koska tarvetta käsitellä kuntayhtiöiden toimintaa oikeudenalat ylittävällä tutkimuksella oli selvästi olemassa, tämä hanke on pyrkinyt vastaamaan tähän haasteeseen. Samalla pyritään antamaan myös käytännön työkaluja kuntatoimijoille ja kuntayhtiöiden toiminnasta vastaaville henkilöille.

Kirjoitusvastuun olemme jakaneet seuraavasti: luku 2: Janne Ruohonen; luku 3: Asko Uoti; luku 4: Veikko Vahtera sekä luku 5: Seppo Penttilä. Luvut 1, 6 ja 7 olemme kirjoittaneet yhdessä. Olemme tuki perehtyneet toistemme kirjoittamiin teksteihin sekä kommentoineet niitä.

Hankkeessa on ollut kokeneista kunta-alan vaikuttajista koostunut Advisory Board, johon ovat kuuluneet KHT, JHTT Pasi Leppänen, Seinäjoen kaupunginjohtaja, HT Jorma Rasinmäki sekä Tampereen kaupungin konsernijohtaja Juha Yli-Rajala. KTK Anna Tapio on toiminut hankkeessa tutkimusavustajana. Lämpimät kiitokset heille sekä Kunnallissalan kehittämissäätiölle kommentteista tutkimuksen eri vaiheissa.

Tarkoituksenamme on jatkossakin julkaista tästä aiheesta artikkeleita ja muita julkaisuja, jotka osin pohjautuvat tämän hankkeen piirissä tehtyyn tutkimukseen. Tässä mielessä hanke jatkuu ja näkyy erilaisilla julkaisu- ja keskustelufoorumeilla.

Pirkkalassa, Ruskolla, Tampereella ja Ulvilassa 1.3.2015

OTT Seppo Penttilä, vero-oikeuden professori

KTT Janne Ruohonen, yritysjuridiikan yliopistonlehtori

HT Asko Uoti, sosiaalioikeuden professori (ma.)

OTT Veikko Vahtera, yritysjuridiikan professori

Tiivistelmä

Tutkimuksessa tarkastellaan kuntayhtiöiden asemaa ja toimintaa osakeyhtiö-, vero- ja kuntalainsäädännön näkökulmista. Tavoitteena tutkimuksessa on paikantaa kuntien yhtiöittämisen juridiset mahdollisuudet sekä rajoitteet. Tutkimus on siinä mielessä erityinen, että kuntayhtiöiden asemaa ei ole aiemmissa tutkimuksissa yhtä kattavasti lähestytty yhtiö- ja verolainsäädännön ja kuntaomistajan asettamien tavoitteiden yhteensovittamisen näkökulmista.

Tutkimus rakentuu viidestä osa-alueesta, joissa jokaisessa lähestytään kuntien yhtiöittämistä ja kuntayhtiöiden toimintaa eri näkökulmista. Ensimmäisessä osa-alueessa tarkastellaan kuntien yhtiöittämisvelvollisuutta ja kilpailuneutraliteettia. Tämän jälkeen perehdytään yhtiöittämisen tarjoamiin mahdollisuuksiin ja sen asettamiin rajoihin erityisesti sosiaali- ja terveyspalvelujen järjestämisessä. Kolmannessa osa-alueessa käsitellään kuntien omistajaohjauksen merkitystä ja tarvetta. Neljänneksi pureudutaan kuntayhtiöitä ja yhtiöittämistä koskeviin verokysymyksiin ja lopuksi tarkastellaan kuntayhtiöiden tuloksellisuuden arviointia.

Kuntalakiuudistukseen liittyen tutkimuksen ensimmäisenä tutkimuskysymyksenä on, milloin kunnan toimintoja on pakko yhtiöittää, milloin yhtiöittäminen on mahdollista, milloin se olisi järkevää ja milloin se ei tule kysymykseen. Sosiaali- ja terveydenhuollon palveluiden yhtiöittämisessä esi-

merkiksi kuntayhtiöiden omistajaohjauksessa havaittavat puutteet voidaan nähdä merkittävänä esteenä.

Osakeyhtiölain lähtökohtien mukaan osakeyhtiön tarkoituksena on voiton tuottaminen osakkeenomistajille, mutta kuntayhtiöissä tavoitteet ovat usein tätä lähtökohtaa moninaisemmat. Monille kunnille onkin epäselvää se, millaisia tavoitteita kunnan omistajana tulisi yhtiöilleen asettaa ja miten näiden tavoitteiden toteutumisesta tulisi huolehtia. Lisäksi kuntayhtiöiden poliittiset hallitukset ovat yleinen signaali siitä, ettei yhtiöiden hallintorakenteissa osata omistajan kokonaisedun toteutumista ajatellen hyödyntää asiantuntija-osaamista. Tutkimuksen toisena tutkimuskysymyksenä on näistä lähtökohdista selvittää, miten ratkaistaan kunnan tavoitteiden ja osakeyhtiölain mukaisten toiminta-velvollisuuksien välinen ristiriita johdon toiminnan näkökulmasta.

Kuntien on mietittävä yhtiöittämisen tarkoituksenmukaista toteuttamistapaa myös verotuksen näkökulmasta. Verokysymykset on huomioitava yhtiöittämisvaiheessa, ne on huomioitava kuntayhtiön toiminnan suunnittelussa sekä koko kuntakonsernissa. Verotukseen liittyvien tekijöiden merkitys yhtiöittämisilanteissa vaihtelee, koska kunnat, yhtiöitettävät toiminnot ja yhtiöittämisilanteet ovat toisistaan poikkeavia. Tutkimuksen kolmantena tutkimuskysymyksenä selvitetään, millaisiin verokysymyksiin on erityisesti kiinnitettävä huomiota sekä toimintaa yhtiöitettäessä että yhtiöiden toiminta-aikana.

Kuntayhtiölle tulee asettaa tavoitteet, joiden on oltava sopusoinnussa yhtiön tarkoituksen kanssa, jotta tarkastuslautakunta voi suorittaa oman lailisuus- ja tarkoituksenmukaisuusarviointinsa. Kuntayhtiöiden toiminnan tuloksellisuuden arvioinnissa yhtäältä valtuustotasolla ja toisaalta tilintarkastuksessa yhdistyvät hedelmällisellä tavalla kunta-, osakeyhtiö- ja vero-oikeudelliset näkökulmat. Tähän perustuen tutkimuksen neljäntenä tutkimuskysymyksenä esitetään, miten kuntayhtiön toiminnan tuloksellisuutta tulee arvioida lakisääteisen tilintarkastuksen ja kunnan toiminnan tarkoituksenmukaisuuden näkökulmista ja miten tässä yhteydessä tulee nähdä tarkastuslautakunnan arviointitehtävä.

Tutkimuksessa suositetaan kuntia asettamaan toiminnan tarkoitus ja tavoitteet yhtiöilleen jo yhtiöjärjestystasolla. Tämän havaitaan olevan kunnan kannalta tärkeää verotuksen ja kilpailuneutraliteetin takia, mutta myös

omistajaohjauksen toteutumisessa. Verotuksen osalta yhtiön tarkoitusta koskevalla yhtiöjärjestysmääräyksillä on merkitystä, jotta esimerkiksi yleishyödyllistä toimintaa harjoittavat yhtiöt eivät joudu aiheettoman verotuksen kohteeksi.

Tutkimuksessa todetaan, että kuntayhtiöiden hallituksen jäsenten valinnassa on tärkeää huomioida hallituksen kokoonpano kokonaisuutena erilaisesta ja tarpeellisesta osaamisesta huolehtimiseksi. Asiantuntemuksen jalkauttaminen kuntayhtiöihin on olennaisen tärkeää kuntayhtiöiden menestymisen kannalta. Tutkimuksessa painotetaan kuntien yhtiöilleen asettamien tavoitteiden merkitystä ja sitä, että tavoitteiden tulee olla sopusoinnussa yhtiön tarkoituksen kanssa.

Tutkimuksen lopuksi nivotaan yhteen tutkimuksen johtopäätökset yhtiö-, kunta- ja vero-oikeuden näkökulmista. Olemme koostaneet kymmenen kuntayhtiöiden toiminnan kehittämistä koskevaa teesiä.

1 Johdanto

Osakeyhtiömuotoa käytetään kuntapalveluiden tuottamisessa yhä enemmän. Tämä johtuu yhtäältä toiminnan tehostamisen tavoitteesta ja toisaalta laissa määrätystä yhtiöittämisvelvollisuudesta. Yhtiöittämisvelvollisuus tarkoittaa sitä, että kunnan tulee antaa tehtävä osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi, jos kunta harjoittaa tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla. Käytännössä yhtiöittämisvelvollisuus on usein täytetty siten, että tehtävä on annettu kunnan omistaman osakeyhtiön hoidettavaksi. Osakeyhtiön käyttäminen parhaalla mahdollisella tavalla edellyttää, että kunnan intressit osataan sovittaa osakeyhtiömuodon toimintarakenteeseen. Pelkästään osakeyhtiömuodon käyttöönottamisella ei ole mahdollista saavuttaa tehokkuutta tai tuloksellisuutta. Kunnan tulee asettaa kuntayhtiön toiminnalle asianmukaiset tavoitteet jo yhtiötä perustettaessa.

Kuntayhtiöiden määrä on viime vuosina lisääntynyt, ja kehitys todennäköisesti jatkuu lähivuosina. Yhtiöittämisvelvollisuuden lisäksi kehitykseen vaikuttavat myös monet muut tekijät, ei vähiten pyrkimys toimintojen tehostamiseen ja usko, että yhtiöittämisellä voidaan saavuttaa tällaisia tavoitteita. Kunnan omistamiin yhtiöihin on jo siirtynyt huomattavan paljon varallisuutta. Sen määrä kasvanee jatkossakin, osin nykyisten yhtiöiden toiminnan ja osin uusien yhtiöittämisen seurauksena. Tällaisen laajentuvan

ja entistä arvokkaamman yhtiökentän hallitseminen vaatii kunnissa ja kuntayhtiöissä enenevässä määrin asiantuntemusta.

Kuntayhtiöllä tarkoitetaan tässä tutkimuksessa sellaista osakeyhtiötä, jossa yhdellä tai useammalla kunnalla tai kuntayhtymällä on välittömästi tai välillisesti määräysvalta. Monet käsiteltävät asiat ovat kuitenkin sellaisia, että ne soveltuvat yhtä hyvin myös sellaisessa tilanteessa, jossa kunta on osakeyhtiössä vain vähemmistöosakkeenomistajana.

Tutkimuksessa analysoidaan osakeyhtiömuodon käyttöä niin kunnan lakisääteisten kuin muidenkin tehtävien järjestämisessä. Kuntayhtiöiden asemaa ei ole aiemmissa tutkimuksissa kattavasti lähestytty yhtiö- ja verolainsäädännön ja kuntaomistajan asettamien tavoitteiden yhteensovittamisen näkökulmasta.

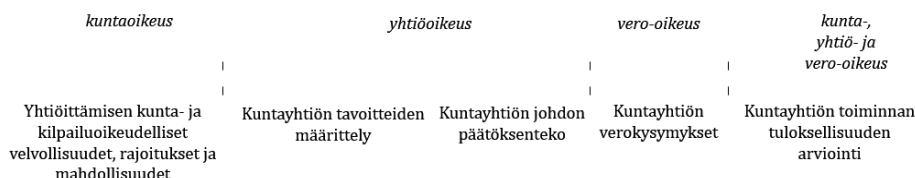
Osakeyhtiölain lähtökohtien mukaan osakeyhtiön tarkoituksena on voiton tuottaminen osakkeenomistajille. Kuntayhtiöissä tavoitteet ovat usein kuitenkin tätä lähtökohtaa moninaisemmat. Osakeyhtiömuodon menestyksenkäs käyttäminen kuntasektorilla edellyttää taitoa sovittaa yhteen yhtiö-, kunta- ja vero-oikeuden tarjoamat mahdollisuudet. Toisaalta tulee tunnistaa myös eri oikeudenalojen yhtiöittämiselle asettamat rajoitteet. Tutkimuksessa annetaan myös käytännön välineitä yhtiöittämisen keskeisten ongelmakohtien tunnistamiseen muun muassa yhtiön perustamisen ja toiminnan ohjaamisen vaiheissa.

Hankkeessa tarkastellaan seuraavia tutkimuskysymyksiä:

1. Kuntalaissa kunnan tehtävien järjestämistä koskevaa sääntelyä on hiljattain uudistettu. Myös kilpailuneutraliteetti on otettava huomioon, kun tarkastellaan kunnan tai kuntayhtiön toimintaa kilpailullisilla markkinoilla. Uudistukseen liittyen tutkimuksessa selvitetään, milloin kunnan toimintoja on pakko yhtiöittää, milloin yhtiöittäminen on mahdollista, milloin se olisi järkevää ja milloin se ei tule kysymykseen. Yhtiöittämisen tarjoamia mahdollisuuksia ja yhtiöittämisen rajoja tarkastellaan erityisesti sosiaali- ja terveystalvelujen järjestämisessä.
2. Osakeyhtiön lainmukainen tarkoitus on voiton tuottaminen osakkeenomistajille, mutta kunnan tavoitteet eivät välttämättä kiteydy vain voiton tavoitteluun. Miten ratkaistaan kunnan tavoitteiden ja osakeyhtiölain mukaisten toimintavelvollisuuksien välinen ristiriita johdon toiminnan näkökulmasta?

3. Kuntayhtiöiden määrä kasvaa tulevaisuudessa tehostamistavoitteiden ja yhtiöittämisvelvollisuuden vuoksi. Millaisiin verokysymyksiin on erityisesti kiinnitettävä huomiota sekä toimintaa yhtiöitettäessä että yhtiöiden toiminta-aikana?
4. Miten kuntayhtiön toiminnan tuloksellisuutta tulee arvioida lakisääteisen tilintarkastuksen ja kunnan toiminnan tarkoituksenmukaisuuden näkökulmista? Miten tässä yhteydessä tulee nähdä tarkastuslautakunnan arviointitehtävä?

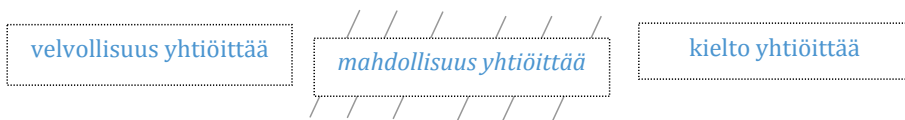
Tutkimuskysymykset on nivottavissa yhteen seuraavan kuvion avulla:



Kuvio 1. Tutkimuksen keskeinen sisältö kunta-, osakeyhtiö- ja vero-oikeudellisesta näkökulmasta

Tutkimuksessa keskitytään voimassa olevan oikeuden tutkimiseen, ja siinä ylitetään perinteiset julkis- ja yksityisoikeuden rajapinnat. Yritysoikeussuunnittelun ja veroseuraamusten hallintaan liittyvät näkökohdat ovat niin ikään keskeisesti esillä tutkimuksessa. Tällöin olennaiseksi kysymykseksi nousee se, kuinka kuntayhtiön tai kuntakonsernin yhtiöittäminen tai jo yhtiöitetty toiminta on tarkoituksenmukaista erilaisissa käytännön tilanteissa järjestää.

Tutkimuksen tärkeänä tavoitteena on paikantaa yhtiöittämisen juridiset mahdollisuudet sekä rajoitteet. Euroopan unionin sääntely sekä kilpailuneutraliteetin turvaaminen yksityisten ja julkisten toimijoiden välillä on johtanut julkisesti toteutettavien toimintojen kriittiseen uudelleenarviointiin. Tutkimuksessa kartoitetaan Suomen suurimmissa kunnissa laadittuja yhtiöittämisselvityksiä sekä niistä johtuvia toimenpiteitä käytännön kuntakentällä. Yhtiöittämiseen liittyviä mahdollisuuksia tarkastellaan erityisesti sosiaali- ja terveystalouden osalta. Yhtiöittämisvelvollisuuden tarkastelussa otetaan huomioon kunta- ja kilpailulain uudet vaatimukset:



Kuvio 2. Kuntien yhtiöittäminen

Yhtiöittämisen kuntaoikeudellisten reunaehtojen selvittämisen jälkeen tutkimuksessa arvioidaan kuntayhtiön toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden asettamista erityisesti yhtiöoikeuden näkökulmasta. Yhtiöoikeudellinen näkökulma korostuu kuntayhtiön toimivan johdon ja hallituksen huolellisuusvelvollisuuden noudattamisen arvioinnin yhteydessä: miten johto voi mielekkäällä tavalla toimia kunnan kokonaistavoitteiden ja osakeyhtiöoikeudellisten velvoitteiden ristipaineessa? Samassa yhteydessä karotetaan eräiden kuntien yhtiöjärjestysten sisältö voitontuottamistarkoituksen osalta.

Tehtävien yhtiöittämisen seurauksena toiminnan veroympäristö muuttuu olennaisesti. Kuntien on mietittävä yhtiöittämisen tarkoituksenmukaista toteuttamistapaa vero-oikeuden näkökulmasta. Toiseksi keskeiseksi seikaksi nousee sen pohtiminen, miten kuntayhtiön tai kuntayhtiöiden muodostaman kokonaisuuden toiminta on perusteltua järjestää verotuksen näkökulmasta. Tässä pohdinnassa on tarkasteltava sekä yhtiöittämiseen että yhtiön toimintaan liittyviä verotuksellisia kysymyksiä. Joka tapauksessa kunnan on yhtiöittämistilanteissa ja myös sen jälkeen pohdittava verosuunnitteluun liittyviä kysymyksiä.

Kuntayhtiöiden toiminnan tuloksellisuuden arvioinnissa sekä valtuustotasolla että tilintarkastuksessa yhdistyvät hedelmällisellä tavalla kunta-, osakeyhtiö- ja vero-oikeudelliset näkökulmat. Tällöin haetaan vastausta kysymykseen: miten kuntayhtiön ja kuntaorganisaation järjestämisen tuloksellisuutta on arvioitava?

Tutkimuksen yleisenä tavoitteena on antaa tärkeää informaatiota kuntapäätäjien ohella kaikille muille kuntayhtiöiden kanssa tekemisissä oleville tahoille, kuten kuntaa yhtiöittämisissä avustaville asiantuntijoille. Tutkimus pyrkii osaltaan myös vastaamaan kunnallisesti ja yhteiskunnallisesti tärkeään kysymykseen: millaisia rooleja erilaisilla kuntayhtiöillä voi olla?

2 Kunnat ja liiketoiminta

2.1 Yhtiöittämisvelvollisuus ja kilpailuneutraliteetti

Kuntapalveluiden tuottamisessa osakeyhtiömuotoa käytetään yhä enemmän. Tulevaisuudessa kuntayhtiöiden määrä tulee vääjäämättä entisestään kasvamaan, sillä kuntalain ja kilpailulain muutokset vuodelta 2013 edellyttävät kuntia yhtiöittämään sellaisia toimintoja, jotka on kunnissa totuttu tuottamaan kuntayhtymissä tai kunnan omana palvelutuotantona. Kunta voi omana toimintanaan edelleen jatkaa sellaisten palveluiden järjestämistä, joita se järjestää vain itselleen. Jos kunta sen sijaan toimii kilpailluilla markkinoilla, toiminta on lähtökohtaisesti yhtiötettävä. Kilpailulain ja kuntalain uudistukset on nivottu yhteen, ja käytännössä tehdyt uudistukset täydentävät toisiaan: yhtäältä kuntalaissa säädetään yhtiöittämisvelvollisuudesta, toisaalta kilpailulaissa säädetään erityisesti valvontamekanismista eli mahdollisuudesta puuttua kilpailuneutraliteetin kannalta ongelmallisiin kuntatoiminnan rakenteisiin tai epäasialliseen hinnoitteluun markkinoilla.

Päätöksenteon siirtyminen kuntaomisteisiin yhtiöihin vaikuttaa paikoitellen esimerkiksi asioiden julkisuuteen.¹ Kun kuntayhtiö toimii kilpailutilanteessa markkinoilla, ei yhtiön liiketoimintaa koskevien asioiden julkisuus voi edes olla toiminnan lähtökohtana, koska se ei sitä ole yksityisissäkään yhtiöissä. Joka tapauksessa kuntaomisteisten yhtiöiden toiminnan läpinäkyvyyttä ja avoimuutta pystytään parantamaan myöhemmin tässä tutkimuksessa tarkemmin käsiteltävällä osaavalla omistajaohjauksella.

Kunnat ovat perinteisesti käyttäneet omistajaohjausvaltaansa melko suppeasti, ja tiedonkulku kunnan ja sen omistamien yhtiöiden välillä on saatanut takkuilla². Kunta- ja yrityskulttuurissa on kiistatta osoitettu olevan suuria eroja³, ja onkin pohdittava sopivia tapoja parantaa toimintakulttuuria. Ensinnäkin kunta voi etukäteen omistajana ohjata kuntayhtiön toimintaa kannaltaan tarkoituksenmukaiseen suuntaan. Kunnalla on mahdollisuus vaatia omistamiltaan yhtiöiltä avointa ja läpinäkyvää johtamista ja hallintoa. Toisaalta omistaja – kunnallinen tai yksityinen – voi omistajan ominaisuudessa tarvittaessa jälkikäteenkin vaatia tarvitsemiaan kuntayhtiötä koskevia tietoja esimerkiksi mahdollisissa epäselvyytilanteissa. Lisäksi on huomattava, että kuntayhtiön tilintarkastaja suorittaa vuosittain kuntayhtiössä laillisuusvalvontaa.

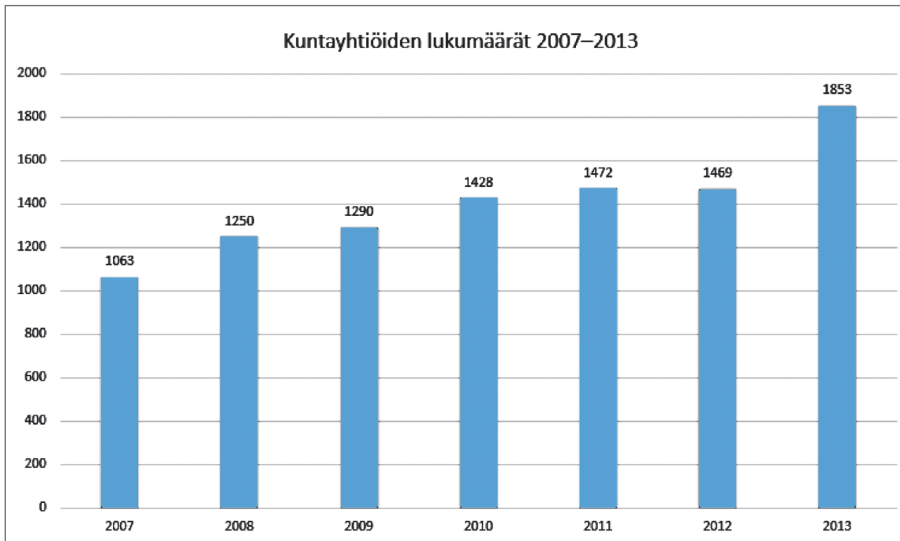
Kuntayhtiöiden lukumäärä on pysynyt viime vuosina kohtuullisen vakaana, joskin vuonna 2013 kuntayhtiöiden määrä kasvoi edellisvuoteen nähden neljänneksellä (kuvio 3). Kuntayhtiöiden keskimääräinen liikevaihto on kuitenkin kasvanut tasaisesti: liikevaihto vuonna 2008 oli 3,2 M€ – vuonna 2013 luku oli noussut hieman yli 4,7 M€:oon. Liikevaihdon kasvu on siis viidessä vuodessa ollut yli 40 prosenttia. Käytännössä yli puolet kasvusta selittyy kuntaomisteisen energiasektoritoimijoiden liikevaihdon kas-

¹ HE 32/2013, s. 28. Ks. kritiikistä esimerkiksi Kuusela 2014. Omistajalla on luonnollisesti ollut keskeinen rooli jo kuntayhtymissä. Mykkänen 2012, s. 17–19; Omistajan roolin omaksumisen tärkeydestä ks. Ala-Nissilä 2014, s. 21.

² Vesterinen 2006, s. 77. Kunnanvaltuusto päättää omistajastrategian sisällöstä. Kuntayhtiön omistajaohjaus voi toteutua yhtiöjärjestysmääräysten lisäksi muun muassa osakassopimusten, rahoitussopimusten ja konserniohjeen avulla. Ks. tästä Hallipeltö 2013, s. 133–141.

³ Ks. ehdotuksista kuntayhtiöiden päätöksenteon kehittämiseksi Puttonen 2002, s. 224–234. Johdon vastuusta ks. Ruohonen 2012, s. 200.

vulla.⁴ Vuonna 2013 määrällisesti tarkasteltuna 57 prosenttia kaikista kuntayhtiöistä oli kiinteistöalalla; noin 12 prosenttia energia-alalla, 8 prosenttia vesihuollossa, 6 prosenttia ammatillisessa, tieteellisessä ja teknisessä toiminnassa ja 5 prosenttia taiteen, viihteen ja virkistystyksen aloilla.



Kuvio 3. Kuntayhtiöiden lukumäärät 2007–2013

Kuntien toiminnan rakenteiden uudistumisen kautta kunnille avautuu myös mahdollisuus järjestää toimintaansa uudella, aiempaa tehokkaammalla tavalla.⁵ Yhtiöittäminen ei olekaan kunnille pelkästään velvollisuus,

⁴ Tilastotiedot on kerätty Tilastokeskuksen PX-Web-tietokannasta: vuosien 2007–2012 tiedot yritysrekisterin vuositilastosta (1. Yritystiedot, TOL 2008) ja vuosi 2013 yritysten rakenne- ja tilinpäätöstilastosta. Vuoden 2013 tiedot on kerätty uudesta tilastotietokannasta, koska Tilastokeskus on uudistanut yritystilastojen tuotantoaan tilastovuodesta 2013 alkaen. Vuoden 2013 tiedot eivät ole tilastointitavan muutoksen vuoksi täysin vertailukelpoisia aiempiin vuosiin, koska päättelysäännöt tilastoitavan yritystai toimipaikkajoukon muodostamisesta ovat jonkin verran muuttuneet. Tämä tilastointitavan muutos ei kuitenkaan merkittävästi vaikuta kuntaomisteisten yhtiöiden lukumäärän tilastointiin.

⁵ Kuntien uudistumisen välineistä ks. Sotarauta ym. 2011, s. 52–54.

vaan myös mahdollisuus. Osakeyhtiömuodon käyttöönottoon on perinteisesti liitetty tehokkuusnäkökulmia: osakeyhtiön tarkoitus edellyttää käytännössä, että yhtiön tulee pyrkiä tehokkaaseen toimintaan. Esimerkiksi kuntien taloudelliset haasteet saattavat johtaa osakeyhtiömuodon käyttöön myös niiden kunnan hoitamien tehtävien osalta, joissa yhtiöittäminen ei olisi edes välttämätöntä. Kuntayhtiöissä on huomattavan paljon varallisuutta – ja myös velkaa. Jo pelkästään taloudellisesta näkökulmasta tarkasteltuna kuntayhtiöiden hallinnossa tehtävät päätökset ovat varsin tärkeässä asemassa nyt ja tulevaisuudessa.⁶

Kuntien omaa, yhteisesti järjestettyä ja liikelaitosmuodossa harjoitettua toimintaa tullaan siirtämään yhtiömuotoon. Ensimmäisessä aallossa yhtiöittämisissä on keskitytty niihin toimintoihin, jotka ilman muuta pitää yhtiöittämissäännösten perusteella yhtiöittää. Kuntayhtiöiden selvästi kasvanut määrä on havaittavissa jo vuoden 2013 osalta noin 25 prosentin määrällisenä kasvuna edellisvuoteen verrattuna.

Toisessa aallossa yhtiöitetään kuntien omana toimintanaan hoitamaa liiketoimintaa kuntakohtaisesti laadittujen yhtiöittämisselvitysten perusteella. Selvitysten pohjalta tehdyt yhtiöittämiset pitävät todennäköisesti sisällään sekä yhtiöittämiä, jotka on tarkempien selvitysten jälkeen katsottu yhtiöittämisvelvollisuuden piiriin kuuluviksi, sekä yhtiöittämiä, joilla tavoitellaan toimintaan nykyistä parempaa tehokkuutta. Lisäksi toisessa aallossa saatetaan yhtiöittää työvoimapoliittinen koulutus, jonka siirtymäaika päättyy vuoden 2016 loppuun mennessä. Selkeimmin yhtiöittämisvelvollisuuden piirissä olevien toimintojen yhtiöittäminen on kunnissa pääosin saatettu loppuun jo vuoden 2014 aikana. Mainittujen yhtiöittämisten vuoksi vuonna 2015 kuntayhtiöitä on selvästi kuviossa 3 olevia määriä enemmän. Kuntayhtiöiden kokonaisliikevaihdon osalta kasvu on huomattava, sillä yhtiöittämisten kohteena ovat olleet korkean liikevaihdon toiminnot (energia- ja satamatoiminnot).

⁶ Ks. esim. suurten kaupunkien varoista ja veloista Jurvelin 2013, s. 4–5.

2.2 Toimintojen yhtiöittämisvelvollisuus

2.2.1 Yhtiöittämisvelvollisuuden keskeiset elementit

Vuoden 2013 kuntalain muutos liittyi yhtiöittämiseen: uudistuksen myötä kunnille on tullut velvollisuus yhtiöittää tiettyjä kunta palveluita. Lakimuu-
tosten myötä kuntien mahdollisuus tuottaa omana toimintanaan palveluita
kilpailuilla markkinoilla onkin varsin selkeästi kaventunut.

Yhtiöittämisellä tarkoitetaan sitä, että kunnan tai kunnallisen liikelaitok-
sen harjoittama toiminta⁷ siirretään yhtiömuodossa hoidettavaksi. Kunnan
harjoittama liiketoiminta ja siihen liittyvä omaisuus siirretään yhtiölle. Yh-
tiöittämisen jälkeen yhtiö vastaa toiminnan järjestämisestä ja päätöksen-
teosta. Suurin osa yhtiöittämisistä tulee käytännössä tarkoittamaan nimen-
omaan osakeyhtiömuodon käyttöönottoa.⁸ Myös säätiön tai osuuskunnan
käyttäminen on yhtiöittämisen yhteydessä mahdollista. Myös päätösten te-
keminen ja vastuu tehdyistä päätöksistä siirtyy kuntayhtiölle.

Valtaosa yhtiöittämisistä tapahtunee lähivuosina juuri kuntalain ja kil-
pailulain muutoksista johtuvista syistä. Toisaalta kunnat saattavat päätyä
myös luopumaan kokonaan joistakin sellaisista toiminnoista, joita kunnal-
la ei ole lain mukaan velvollisuus järjestää tai jotka eivät ole kuntalaisten
kannalta välttämättömiä. Parhaillaan käynnissä olevan kuntalain kokonais-
uudistuksen tavoitteena ei ole muuttaa jo toteutettua yhtiöittämistä koske-
vaa sääntelyä.⁹

⁷ Kunta, kunnallinen liikelaitos, kuntayhtymän liikelaitos tai liikelaitoskuntayhty-
mä. Liikevaihdon näkökulmasta tarkasteltuna liikelaitoksissa on harjoitettu toimintaa
erityisesti seuraavilla toimialoilla (2010): vesi- ja energiahuolto, toimitila- ja vuokraus-
palvelut, sosiaali- ja terveystoimi, satama, palo- ja pelastustoimi ja joukkoliikenne. HE
32/2013, s. 8. Kaikkia liikelaitoksia kunnan ei toki tarvitse yhtiöittää, vaan yhtiöittämis-
velvollisuus liittyy nimenomaan tilanteisiin, joissa kunta hoitaa tehtäviä kilpailutilan-
teessa markkinoilla. Teknisen palvelutoiminnan organisoinnista ks. Siitonen & Marti-
kainen 2002, passim.

⁸ Yhtiöittämistrendi havaittiin jo 1990-luvulla. Tuolloin yhtiöittämisen (sekä liike-
laitostumisen) keskeisinä etuina pidettiin muun muassa kilpailukyvyn paranemista,
yhtiön omaa taloudellista vastuuta ja päätöksenteon nopeutumista; vastaavasti huolta
aiheutti yhtiön kannattavan toiminnan ylläpitäminen. Ks. Kiviniemi ym. 1994, s. 77–
82.

⁹ HE 268/2014, s. 229–230.

Kuntapalveluiden yhtiöittämisvelvoite juontaa juurensa Euroopan unionin valtioneuvoston päätöksen tulkinnasta: mahdollisuus toimia kilpailluilla markkinoilla kunnan konkurssisuojaan ja veroetujen suojissa olivat tekijöitä, jotka johtivat kuntalain yhtiöittämisvelvollisuudesta säätämiseen. Kilpailua yksityisten toimijoiden kanssa ei siis katsottu riittävän yhdenvertaiseksi kunnan toiminnoilleen tarjoaman ”sateenvarjon” vuoksi – sitähan yksityisellä yrityksellä ei ole. Käytännön ongelmaa ei ole vähentänyt sekään, että kunnan harjoittaman liiketoiminnan hinnoittelu ei ole perinteisesti ollut kovin läpinäkyvää ja liiketoiminnan ja kunnan muun toiminnan rahavirtojen erottaminen toisistaan on paikoitellen ontunut. Kunta- ja kilpailulain uudistuksilla onkin tarkoitus estää epäterve kilpailuasetelma markkinoilla. Kilpailuneutraliteetin toteutumisesta markkinoilla valvoo kilpailu- ja kuluttajavirasto (KKV).

2.2.2 Yhtiöittäminen – velvollisuus vai mahdollisuus?

Kunnan tehtävät on jaettu erityistoimialaan (lakisääteiset tehtävät) ja yleiseen toimialaan (kunnan omalla päätöksellä hoidettaviksi päätetyt tehtävät).¹⁰ Käytännössä kunnan yleinen toimiala voi olla verraten laaja, ja sen sisältö on yhteiskunnan muutosten myötä vuosikymmenten aikana muovautunut kuntakohtaiseksi ja verraten monipuoliseksi. Kunnan itselleen ottamien tehtävien laajuutta tulee tarkastella erityisesti kunta- ja tilannekohtaisesti¹¹, joskin on huomioitava, että kunnan elinkeinotoiminnan harjoittamisen muotoja ja tosiasiallisen laajuuden sallittavuutta rajaavat myös Euroopan unionin ja Suomen kasvava sääntely. Kunnan liiketoimintaa tulee kilpailuneutraliteetin varmistamiseksi markkinoilla harjoittaa kilpailua vääristämättömässä muodossa. Perinteisten, kuntalaisia palvelevien elinkeinotoimintojen (esimerkiksi energia, vesi) lisäksi kunnat ovat harjoittaneet myös muunlaista elinkeinotoimintaa¹², mikä on kunnan harjoittaman elinkeinotoiminnan kanssa kilpailevien yksityisten yritysten taholta koettu epäreiluksi kilpailuasetelmaksi. Tämä johtuu esimerkiksi kunnan

¹⁰ Kunnan tehtävät, ks. kuntalaki 2 §.

¹¹ Sallinen 2007, s. 393–394.

¹² HE 32/2013, s. 5.

toiminnalleen tarjoamasta konkurssisuojusta¹³ sekä kilpailua vääristävistä toiminnan tukimuodoista ja veroeduista.

Yhtiöittämisvelvollisuuden mukaan kunnan hoitaessa tehtäviään kilpailutilanteessa markkinoilla sen on annettava tehtävä osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi.¹⁴ Kilpailutilannetta kuntalain yhtiöittämispykälässä ei kuitenkaan ole määritelty, vaan se pitää määritellä tapauskohtaisesti. Esimerkiksi kunnan osallistuminen ulkopuolisen järjestämään tarjouskilpailuun katsottaisiin kilpailutilanteeksi markkinoilla. Tulokinnassa tulee eräänlaisena mittarina pitää verolainsäädännössä muotoutuneita elinkeinotoiminnan edellytyksiä, joskaan kaikkien edellytysten ei tarvitsisi täytyä, jotta kilpailutilanteessa markkinoilla -vaatimus toteutuisi. Esimerkiksi palvelun vastaavuus, hinnoittelu ja toiminnan suuntautuminen rajoittamattomaan asiakaskuntaan ovat huomioon otettavia tekijöitä, kun arvioidaan, sijoittuuko toiminta kilpailullisille markkinoille.¹⁵

Lähtökohtaisesti voidaan todeta, että kynnys toiminnan katsomiseksi kilpailutilanteessa markkinoilla on verraten alhainen. Kilpailu- ja kuluttajavirasto valvoo yhtiöittämisvelvollisuuden toteutumista kilpailulain nojalla. Virastolla on mahdollisuus puuttua tilanteeseen, jossa kunnan tai kuntayhtymän taloudellisessa toiminnassa harjoitetaan kilpailua vääristävää tai estävää menettelyä.¹⁶

Aiemmin kunnalla ei ollut velvollisuutta elinkeinotoimintansa yhtiöittämiseen. Nytkään velvollisuutta ei synny, jos kunta päättää lopettaa toimintansa markkinoilla. Tällöin yhtiöittämisvelvollisuus siis käytännössä poistuu. Uuden sääntelyn myötä yhä useammilla toimialoilla kuntatoimijat joutuvat tulevaisuudessa aiempaa todellisemmin kilpailemaan yksityisten yritysten kanssa. Tosiasiallisesti kunnan mahdollisuudet tuottaa omana toimintanaan palveluja kilpailutilanteessa ovatkin lakiuudistusten myötä selvästi vähentyneet. Tämä johtaa tulevaisuudessa väijäämättä entistä yhtiökeskeisempään ja tehostetumpaan ajatteluun myös kuntakentällä. Yhtäältä kunta joutuu pohtimaan, onko sen välttämätöntä yhtiöittää tietyt toimin-

¹³ Konkurssilain mukaan kuntaa ei voi asettaa konkurssiin (3 §).

¹⁴ Kuntalaki (17.3.1995/365) 2 a § (23.8.2013/626).

¹⁵ Työryhmän esitys VVM 33/2010, s. 40–41.

¹⁶ Ks. kilpailulaki 30 a § (9.8.2013/595).

tonsa. Toisaalta kunnan ei ole mahdollista yhtiöittää kaikkia haluamiaan toimintoja. Kunnan näkökulmasta tarkasteltuna näiden väliin jää käytännössä sellaisten tehtävien joukko, joiden yhtiöittäminen on mahdollista, mutta ei kuitenkaan pakollista.

Suurin osa yhtiöittämisistä tulee tarkoittamaan osakeyhtiömuodon käyttöönottoa kunnissa. Kuten tämän tutkimuksen myöhemmin käsiteltävästä tilasto-otannasta voidaan päätellä, suurin osa kuntaosakeyhtiöistä toimii jo tällä hetkellä voitontuottamistarkoituksessa. Vaikka osakeyhtiö voi yhtiöjärjestyksen määräyksellä toimia muussakin tarkoituksessa, osa erityisesti yleishyödyllisiksi tarkoitetuista toiminnoista saatetaan siirtää myös esimerkiksi yhdistys- tai säätiömuotoon. Toiminnan siirtäminen osuuskuntamuotoon jäänee lähinnä marginaaliseksi vaihtoehdoksi. Esimerkiksi sote-palveluiden osalta kunnalla on joissakin tapauksissa mahdollisuus yhtiöittää vain osa toiminnoista. Tällöin yhtiöittäminen toimii palveluiden järjestämisen kokonaisuuden osalta täydentävänä ratkaisuna.

”Yhtiöittämiskortin” käyttäminen esimerkiksi koko työterveyshuollon osalta on siis täysin mahdollista, sillä kunnilla on kuntalain nojalla varsin laaja toimintojensa organisointivapaus. Sote-palveluiden osalta yhtiöittämiseen liittyy kuitenkin monia haasteita, joita käsitellään tarkemmin tutkimuksen sote-palveluja koskevassa luvussa.

Yhtiöittämisen siirtymäaikoja on kritisoitu – niitä on pidetty joko liian lyhyinä tai liian pitkinä. Lähtökohtaisesti yhtiöittämisvelvollisuuden piirissä olevat yhtiöittämiset oli toteutettava 31.12.2014 mennessä. Yhtiöittämiselvitysten laatimiseen menee aikaa, joten riittävät siirtymäajat ovat olleet perusteltuja. Toisaalta taas siirtymäaikojen pidentämiselle (nykyisestä) on vaikeahko keksiä kestäviä perusteluja. Yhtenä perusteluna voidaan toki mainita kunnan toimintojen yhtiöittämisiin liittyvät verotukselliset epäselvyydet – verotuksen kysymyksiin palataan tarkemmin luvussa 5. Kunta- ja kilpailulainsäädännön uusien säännösten myötä yhtiöittämistrendi jatkuu kunnissa tulevana vuosina. Lisäksi yhä suurempi osa kuntayhtiöistä toimii tulevaisuudessa kilpailevilla markkinoilla.¹⁷

¹⁷ HE 268/2014, s. 174.

2.2.3 Toiminta kilpailluilla markkinoilla ja yhtiöittämisvelvollisuuden poikkeukset

Kuntalaissa säädetään suuresta määrästä tilanteita, jolloin kunnallisella toimijalla ei ole yhtiöittämisvelvollisuutta. Yhtäältä laissa säädetään nimittäin tilanteista, joissa kunnan ei ylipäättään katsota hoitavan tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla (6 kohtaa), ja toisaalta yhtiöittämisvelvollisuutta koskevista poikkeuksista (7 kohtaa). Poikkeukset otettiin kuntakentällä vastaan kiittäen, mutta elinkeinoelämän keskuudessa ne kirvoittivat voimakasta kritiikkiä.¹⁸ Näkökulman mukaan poikkeuksia voi pitää joko yhtiöittämisvelvollisuutta selventävinä tai epämääräisyyttä lisäävinä. Joka tapauksessa osa tilanteista oli käytännön toiminnan kannalta tarkoituksenmukaista rajata yhtiöittämisvelvollisuutta koskevan sääntelyn ulkopuolelle.

Julkisten tehtävien, kuten valvontatehtävien hoitaminen, ei tapahdu kilpailutilanteessa markkinoilla. Osa näistä tehtävistä on sellaisia, jotka yksityiset osakeyhtiöt voisivat hoitaa. Siitä huolimatta kunnan ei katsota hoitavan tehtävää kilpailutilanteessa eli kunnalla ei ole velvollisuutta toiminnan yhtiöittämiseen seuraavissa tilanteissa:

1. Lakisääteiset tehtävät: Kunta tuottaa lain perusteella omana toimintanaan palveluja kunnan asukkaille ja muille, joille kunnan on nimenomaan lain perusteella järjestettävä palveluja. Esimerkkinä sosiaalihoito.
2. Lakiin perustuva yhteistoimintavelvoite: Kunta tuottaa palveluja omassa toimintanaan esimerkiksi alueen asukkaille. Esimerkkinä erikoissairaanhoido.
3. Muu ei-kilpailuttamisvelvollisuuden piirissä oleva yhteistoiminta¹⁹.
4. Opetus tai koulutus, joka edellyttää järjestämis-, toimi- tai ylläpitämislupaa, sekä opetukseen ja koulutukseen liittyvät opiskelijatöinä tuotetut palvelut. Esimerkkinä ammattikoulun ravintola.
5. Monopoli: Luonnollinen tai lakisääteinen. Esimerkkinä vesihuolto.
6. Maankäytön suunnittelutehtävään kuuluva kiinteistön osto, myynti ja vuokraus.²⁰

¹⁸ Pohjonen ym. 2013, passim.

¹⁹ Ks. tarkemmin yhteistoiminnasta KuntaL 10. luku, erit. 76 §.

²⁰ Luetteloa muokattu. Ks. tarkemmin kuntalaki 2 a § (23.8.2013/626).

Lista on jo itsessään melko laaja ja rajaa käytännössä monet kunnan toiminnot kilpailutilanteen ulkopuolelle. Lisäksi on huomattava, että luettelo ei ole tyhjentävä, vaan ainakaan näissä listan tilanteissa ei ole syytä katsoa toimintaa harjoitettavan kilpailutilanteesta.

Kunnalla ei ole velvollisuutta toiminnan yhtiöittämiseen myöskään erikseen säädettyissä poikkeustilanteissa. Tämä tarkoittaa sitä, että kunnalle ei synny yhtiöittämisvelvollisuutta näissä poikkeustilanteissa edes silloin, kun kunta tosiasiaassa toimii kilpailluilla markkinoilla – kunta voi siis hoitaa tehtävää omana toimintanaan tai esimerkiksi liikelaitosmuodossa. Näitä poikkeuksia ovat:

1. vähäinen toiminta
2. erityislaista johtuva peruste: palveluiden tuottaminen tai tarjouskilpailuun osallistuminen
3. kuntakonsernin tytäryhteisölleen tuottamat palvelut (tukipalvelut, kuten kirjanpito ja palkkahallinto)
4. eräät palvelut sidos- tai yhteisyritykselle
5. kunnan toimitilavuokraus omaan toimintaan, kuntakonsernin tytäryhteisölle tai jo kilpailutetulle palvelutuotannolle
6. kunnan tai kuntakonsernin tytäryhteisön palveluksessa oleville henkilöille palvelussuhteen perusteella tuotetut palvelut (esimerkiksi työpaikkaruokailu)
7. poikkeusolosuhteet: valmiuslain varautumisvelvollisuuden toteuttaminen.²¹

Käytännössä nämä poikkeukset eivät välttämättä olennaisesti vääristä kilpailua, mutta erityisesti yksityisten yritysten ja toiminnan käyttäjien näkökulmista lähes kaikki yhtiöittämisvelvoitteen poikkeusperusteet vähentävät potentiaalista kilpailua markkinoilla. Erityisesti yksittäisen elinkeinonharjoittajan tai asiakkaan kannalta poikkeusperusteen nojalla harjoitettu liiketoiminta saattaa johtaa epätyydyttävään tilanteeseen. Laajoja yhtiöittämispoikkeuksia vastustettiinkin lainsäädäntövaiheessa erityisesti liikelämän taholta. Esimerkiksi erityislaista johtuvia perusteita ei tällä hetkellä

²¹ Luettelo muokattu. Ks. tarkemmin kuntalaki 2 b § (23.8.2013/626) ja valmiuslaki (1552/2011) 12 §.

vielä edes ole, mutta mahdollisuus tuleville lisäpoikkeuksille taattiin käytännössä asiaa koskevalla yleislausekkeella poikkeuslistaan.

Kiistatta yhtiöittämispoikkeukset aiheuttavat tulkintaongelmia ja estävät mahdollisen kilpailun syntymistä. Kritiikki yhtiöittämispoikkeuksia kohtaan on tästä näkökulmasta ymmärrettävää. Kuntien näkökulmasta moni poikkeusperuste on kuitenkin käytännön toiminnan kannalta jokseenkin välttämätön. Luettelo lienee tarkoitettu tyhjentäväksi – toisin sanoen poikkeusperusteiden luetteloa ei voi pitää pelkästään esimerkkiluettelona. Tulkintaa puoltaa myös se, että poikkeukset on määritelty varsin laaja-alaisiksi. Tästä esimerkkeinä muun muassa vähäinen toiminta ja erityislaista johtuvat perusteet, joihin erityisesti liittyy tulkintaa ja sisältöä koskevia epävarmuustekijöitä.

Lain sallimissa poikkeustilanteissa kunnan on kuitenkin hinnoiteltava toimintansa markkinaperusteisesti.²² Hinnoittelun markkinaperusteisuuden sekä hinnoittelun ongelmakohtiin ja valvontaan perehdytään seuraavissa kappaleissa tarkemmin.

2.3 Tavoitteena tasapuolinen kilpailu – kilpailuneutraliteetin varmistaminen

2.3.1 Kunnat ja kilpailulain muutokset

Julkisen ja yksityisen elinkeinotoiminnan tasapuolisten toimintaedellytysten eli tässä suhteessa vallitsevan kilpailuneutraliteetin varmistaminen on kilpailulain keskeinen tavoite. Kilpailuoikeudessa elinkeinonharjoittajalla tarkoitetaan muun muassa yhtä tai useampaa yksityistä tai julkista oikeushenkilöä, joka harjoittaa taloudellista toimintaa.²³ Kilpailuneutraliteetisääntely koskee niin kuntien ja kuntayhtymien harjoittamaa toimintaa kuin myös näiden määräysvallassa olevien yksiköiden harjoittamaa toimintaa. Kilpailulain muutoksella on katsottu olevan talouden näkökulmasta myönteisiä vaikutuksia yritysten toimintaan.²⁴

²² Kuntalaki 66 a § (23.8.2013/626).

²³ KilpL 4 §.

²⁴ HE 40/2013, s. 29.

Kilpailuneutraliteettisäännösten ei ole kuitenkaan tarkoitus antaa suojaa julkisen toimijan kilpailua vastaan, vaan puuttua sellaiseen julkisen toimijan toimintaan, joka vääristää kilpailun edellytyksiä tai sen syntymistä markkinoilla. Toisin sanoen kuntatoimijan ei tule saada ”ylimääräistä” kilpailuetua markkinoilla.²⁵ Viime kädessä kilpailulain keskeisenä tavoitteena on markkinoiden toimintaedellytysten suojaaminen niin, että myös asiakkaat ja kuluttajat pääsääntöisesti hyötyvät kilpailusta.²⁶ Näin ollen toimivan kilpailun hyötyjen voidaan katsoa – ainakin pitkällä aikavälillä – tulevan nimenomaan kuntalaisille ja kuluttajille ylipäättään. Kilpailuneutraliteettisäännöksiä ei tule tulkita irrallisina, vaan erityisesti yhdessä jo käsiteltyjen kuntalain yhtiöittämisvelvollisuutta ja markkinaperusteista hinnoittelua koskevien säännösten kanssa.

2.3.2 Kilpailun tasapuolisuuden turvaaminen

Kuntien ja kuntayhtymien liiketoiminta saattaa markkinaympäristössä johtaa kilpailuneutraliteetin vaarantumiseen. Kilpailu- ja kuluttajavirasto voi puuttua kunnan tai kuntayhtymän toimintaan esimerkiksi silloin, kun menettely tai toiminnan rakenne vääristää terveen ja toimivan kilpailun edellytyksiä markkinoilla tai on omiaan estämään kilpailun syntymistä tai kehittymistä markkinoilla. Viraston toimivalta on näin ollen kaksiosainen: KKV voi puuttua sekä rakenteesta että menettelytavasta johtuvaan ongelmaan.²⁷

Ensinnäkin kyse voi siis olla rakenteesta johtuvasta kilpailuneutraliteetiongelmasta.²⁸ Tällöin liikutaan kunta- ja kilpailulain rajapinnassa: kuntien itsensä harjoittaman liiketoiminnan nauttima konkurssisuoja ja veroedut saattavat vääristää kilpailutilannetta huomattavallakin tavalla. Tähän rakenteelliseen ongelmaan on puututtu kuntalain yhtiöittämisvelvollisuutta koskevilla säännöksillä. Kilpailuoikeuden näkökulmasta valvonta kohdis-

²⁵ Kilpailu- ja kuluttajavirasto (kilpailuneutraliteetti) 2013.

²⁶ KilpL 1.2 §. Kuluttajien intressiä voidaan pitää merkityksellisenä, joskin välillisenä. Kuoppamäki 2012, s. 39.

²⁷ Ks. KilpL (12.8.2011/948) 30 a § (9.8.2013/595).

²⁸ Ks. rakenteen aiheuttamista kilpailuneutraliteettivajeista HE 40/2013, s. 33–34.

tuu kuntasektorin toiminnan rakenteesta aiheutuvaan kilpailuneutraliteetti-vajeeseen. Näin ollen esimerkiksi kunnan ”sisäisesti”, esimerkiksi virasto- tai liikelaitosmuodossa, harjoittama elinkeinotoiminta saattaa muodostaa kilpailuneutraliteetin vääristymisen. Rakenteellinen ongelma on ratkaistavissa esimerkiksi tällaisen elinkeinotoiminnan yhtiöittämisellä. Sen sijaan jos markkinoilla ei ole kilpailua tai kilpailijoiden ilmaantumista ei voi pitää edes todennäköisenä, toiminnan rakenteeseen ei olisi tarvetta puuttua – käytännössä tilanteesta pitää tehdä tapauskohtainen tilannearvio ennen mahdollisiin toimenpiteisiin ryhtymistä²⁹. Säännöksellä on haluttu antaa mahdollisuus puuttua rakenteesta aiheutuvaan kilpailuneutraliteettiongelmaan.

Toiseksi kyse voi olla kuntatoimijoiden menettelytavoista, jotka käytännössä estävät kilpailuoikeudellisesti tarkoituksenmukaisen kilpailuasetelman syntymisen julkisen ja yksityisen sektorin välillä. Eräs keskeinen asia, johon KKV voi myös puuttua, on mahdollinen kustannuksia vastaamaton hinnoittelu.³⁰ Esimerkiksi³¹ alihintaisten toimitilojen tarjoaminen kuntaomisteiselle yhtiölle tai muut yhtiön taloutta tukevat toimenpiteet saattavat johtaa siihen, että yksityisen sektorin toimija ei pysty kilpailemaan kuntayhtiön kanssa. Kiellettynä menettelynä pidetään sitä, jos tukijärjestelmä vääristää kilpailun toimivuutta ja sulkee vähintään yhtä tehokkaasti toimivia kilpailijoita markkinoilta. Myös mahdollisuus hyödyntää julkisen toiminnan kautta saatuja tietoja ja infrastruktuuria voidaan katsoa kilpailuneutraliteetin kannalta kielletyksi menettelyksi. Tällaisten toimien todelliset vaikutukset kilpailutilanteeseen tulee arvioida tapauskohtaisesti. Hinnoittelun asianmukaisuus nousee esille silloin, kun kuntayhtiö toimii kilpailuilla markkinoilla kuntalain sallimalla poikkeusperusteella, kuten toiminnan vähäisyyden perusteella.

KKV:n ei tarvitse eritellä, onko kyse rakenteesta vai menettelystä johtavasta kilpailuneutraliteetin vääristymästä: KKV keskittyy tarkastelemaan nimenomaan sellaisia toiminnan aiheuttamia kilpailuvaikutuksia, jotka voivat vaarantaa kilpailuneutraliteetin. Suojan kohteina voidaan pitää eri-

²⁹ Ks. kokonaisarviointista HE 40/2013, s. 35.

³⁰ Ks. KilpL 30 a §.

³¹ HE 40/2013, s. 32–33.

tyisesti markkinoilla jo toimivia yrityksiä sekä yrityksiä, jotka suunnittelevat yritystoimintaa alalla.³² Viimeksi mainitun tilanteen yhteydessä on erityisesti pohdittava sitä, muodostavatko kilpailuneutraliteettiongelmatoisi-asi-
allisen esteen yritystoimintaa alalla suunnitteleville yrityksille. Kunnille ja sen määräysvallassa oleville yksiköille kilpailuoikeudellinen valvonta aiheuttaa luonnollisesti lisätyötä ja kustannuksia.

KKV:llä ei ole rajatonta toimivaltaa, vaan kilpailulain poikkeussäännökset tosiasia-
ssa rajoittavat mahdollisuuksia puuttua joihinkin tilanteisiin. Varsinaisia soveltamisalan poikkeuksia ovat seuraavat:

1. Menettely tai toiminnan rakenne seuraa välittömästi lainsäädännöstä.
2. Soveltaminen estäisi merkittävän kansalaisten hyvinvointiin, turvallisuuteen tai muuhun sellaiseen yleiseen etuun liittyvän tehtävän hoitamisen.³³

Jälkimmäistä on tulkittava varsin suppeasti.³⁴ Lisäksi kuntalaissa määritellyissä tilanteissa, joissa kunnan ei katsota hoitavan tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla, kilpailuneutraliteettisäännöksiäkään ei sovelleta; varsinaisissa poikkeustilanteissa KKV kuitenkin valvoo hinnoittelun markkinaperusteisuutta.³⁵

2.3.3 Selvitys- ja valvontatyökalut – oma-aloitteinen valvonta ja toimenpidepyyntö

Aiemmin ei ole ollut käytössä tehokasta valvontanormistoa, jolla olisi riittävän tehokkaasti pystytty puuttumaan kilpailuneutraliteettia koskeviin epäkohtiin. Uudessa kilpailulaissa kilpailuneutraliteetin valvontatehtävä annettiin kilpailu- ja kuluttajavirastolle.

KKV voikin nyt aiempaa laajemmin puuttua havaitsemiinsa epäkohtiin markkinoilla. KKV voi oma-aloitteisesti alkaa tutkia havaitsemaansa kilpailuneutraliteettiongelmaa markkinoilla. Kuntayhtiön on KKV:n kehotuksesta muun muassa annettava virastolle kaikki kilpailuolosuhteiden selvit-

³² Kilpailuvaikutuksista HE 40/2013, s. 34–35; Valvontamekanismista ks. Ibid., s. 23.

³³ KilpL 30 b § (9.8.2013/595).

³⁴ HE 40/2013, s. 28, 35–36.

³⁵ Kilpailu- ja kuluttajavirasto (kilpailuneutraliteetti) 2013. Hinnoittelusta ks. kuntalain 66 a §.

tämiseksi tarpeelliset tiedot ja asiakirjat.³⁶ KKV:n tulee ensisijaisesti neuvotteluteitse pyrkiä poistamaan neutraalin kilpailun toteutumista estävä menettely tai rakenne. Jos neuvottelut eivät johda tulokseen, KKV:n tulee kieltää kuntaa tai kuntayhtymää käyttämästä menettelyä tai toiminnan rakennetta taikka asettaa menettelyn tai toiminnan jatkamisen edellytykseksi sellaiset velvoitteet, jotka varmistavat tasapuoliset toimintaedellytykset markkinoilla.

Toimintaa ei kuitenkaan saa määrätä kokonaan lopetettavaksi, jos tehtävän suorittaminen perustuu lainsäädäntöön.³⁷ Kilpailulaki tarjoaa KKV:lle selkeät puuttumistyökalut silloin, jos kilpailuneutraliteetti vaarantuu – lakia säädettyä esimerkiksi pelkkää neuvontavelvoitetta tai suositusten antamista ei pidetty riittävänä keinona puuttua havaittuihin epäkohtiin.³⁸

Yksityinen elinkeinonharjoittaja voi tehdä vapaamuotoisen toimenpidepyynnön, mikäli yritys havaitsee markkinoilla kunnan tai kuntayhtiön synnyttämän kilpailuneutraliteettiongelman.³⁹ Näin ollen yksityisillä yrityksillä on mahdollisuus saattaa epäilemänsä kilpailuneutraliteettivaje KKV:n tutkittavaksi. KKV:llä on mahdollisuus ottaa asia tutkittavakseen tai harkintansa mukaan jättää asia tutkimatta. KKV voi jättää asian tutkimatta esimerkiksi, jos pyyntö on perusteeton, vaikutukset kilpailulle eivät todennäköisesti ole merkittäviä tai kilpailu markkinoilla on kilpailunrajoituksesta huolimatta kokonaisuudessaan toimiva.⁴⁰ KKV:n harkintavalta asioiden tärkeysjärjestykseen laittamisessa on varsin laaja.⁴¹ Jos yritys katsoo toiminnan kilpailuvaikutukset merkittäviksi, se voi valittaa tutkimatta jättämistä markkinaoikeuteen.

Käytännössä KKV:n tarkoitus ei ole puuttua vähäisiin kilpailuneutraliteetin rikkeisiin, vaan KKV keskittyy käytännössä vaikutuksiltaan merkittaviin tapauksiin. Varsinkin ensimmäisten vuosien aikana KKV joutuneen kiinnittämään erityistä huomiota selkeimpiin yhtiöittämisvelvollisuutta tai

³⁶ Ks. tiedonantovelvollisuudesta KilpL 30 d (9.8.2013/595) § ja 33 (30.11.2012/662) §.

³⁷ Ks. KilpL 30 a § ja 30 c §.

³⁸ HE 40/2013, s. 23.

³⁹ Kilpailu- ja kuluttajavirasto (kilpailuneutraliteetti) 2013. Tiedot toimenpidepyynnön sisällöstä löytyvät KKV:n nettisivuilta.

⁴⁰ Ks. KilpL 32 §.

⁴¹ HE 40/2013, s. 37.

hinnoittelua koskeviin neutraliteettiongelmiin markkinoilla. Todennäköisesti tulevien toimenpidepyyntöjen myötä KKV:n kilpailuneutraliteetti-asioita koskeva tutkimuskenttä laajenee. Erityisesti hinnoittelun markkina-perusteisuuden arviointi sekä poikkeusperusteiden rajanvetokysymykset noussevat esille seuraavien vuosien aikana.

2.4 Kunnat, liiketoiminta ja kilpailu – kokoavia näkökulmia

2.4.1 Yhtiöittäminen vai vetäytyminen?

Useissa kunnissa joudutaan laatimaan kattaviakin selvityksiä siitä, mitkä sen tehtävistä tulee yhtiöittää. Selkeästi yhtiöittämisvelvollisuuden piirissä olevia kunnan toimintoja ovat energialaitokset, kaukolämpötoiminta, satamat – nämä tehtävät kunnan on ilman muuta yhtiöitettävä. Kaikkien tehtävien osalta yhtiöittämisvelvollisuuden syntyminen ei ole kuitenkaan selvää. Erityisesti silloin kun kunnan harjoittama toiminta on kannattavaa, yhtiöittäminen on luonteva vaihtoehto. Toisaalta kunta saattaa tarkoituksella hakea yhtiöittämisellä myös yhtiömuodon ja voitontavoittelun avulla kustannustehokkuutta huonosti kannattavaan toimintaan. Joskaan yksin yhtiöittäminen ei johda tehokkuuteen, vaan on kiinnitettävä huomiota erityisesti kuntayhtiön johdon riittävään asiantuntemukseen⁴².

Käytännössä kunnalla on neljä keskeistä vaihtoehtoa toimia silloin, kun havaitaan yhtiöittämisvelvollisuus:

1. toiminnan yhtiöittäminen
2. toiminnan kilpailuttaminen
3. poistuminen kilpailluilta markkinoilta
4. yksikön toiminnan pilkkominen kuntayhtiössä hoidettavaan osaan ja kuntatoimijan omana toimintana hoidettavaan osaan.

Epäselvissä tilanteissa toiminnan yhtiöittäminen saattaa olla yksinkertaisin vaihtoehto, ja samalla toiminnan tehostamisella ja asiantuntijuuden lisäämisellä voidaan saavuttaa kunnan toiminnalle asettamia taloudellisia ja

⁴² Johdon toimintakentästä jatkuvasti muuttuvassa liiketoimintaympäristössä ks. Ruohonen 2014, s. 48–51.

toiminnallisia tavoitteita. Lisäksi samassa yhteydessä on mahdollista laajentaa toiminnan omistus pohjaa⁴³. Kunta voi usein myös kilpailuttaa toiminnan markkinoilla ja antaa toiminnan yksityisen yrityksen hoidettavaksi.

Kunta voi välttää yhtiöittämisvelvollisuuden myös perääntymällä kilpailutilanteesta ja keskittymällä omiin ydintoimintoihinsa. Käytännössä tämä tarkoittaa vetäytymistä kilpailluilta markkinoilta ja keskittymistä esimerkiksi sisäiseen palvelutuotantoon tai puhtaasti lain perusteella tuotettaviin palveluihin. Toiminta voidaan toisinaan lopettaa kokonaan, jolloin yksityisellä sektorilla toimivat voivat halutessaan alkaa tarjota lopetettuja palveluita markkinoilla tai lisätä jo olemassa olevaa tarjontaansa markkinoilla. Toiminnan myyminen ei ole poissuljettu vaihtoehto. Peräytymistilanteita saattaa tulla eteen esimerkiksi majoitus- tai liikuntasektorilla.⁴⁴ Joskus kunnan voi olla vaikeaa pärjätä kilpailluilla markkinoilla – paikoitellen yhtiömuodossa harjoitettavan toiminnan kannattavuus taas saattaa vaarantua.

Kunnassa saatetaan myös yhtiöittää toimintoja ja näin vapaaehtoisesti tehostaa toimintaa. Tällöin kyse on kunnan vapaaehtoisesti suorittamasta yhtiöittämisestä. Tulevaisuuden kunnasta keskusteltaessa eräänä tärkeänä kysymyksenä on nostettu esille se, miten tulevaisuuden kuntarakenne vaikuttaa esimerkiksi kestävyysvajeeseen.⁴⁵ Luonnollisesti yhtiöittäminen vaikuttaa merkittävästi myös toiminnan tehostamiseen.

Oikein käytettynä osakeyhtiömuotoinen palvelutoiminta toimii samalla sekä tehokkaasti että kunnan asettamien tavoitteiden mukaisesti. Huomattava on myös se, että kunta voi yhtiöitetyn toiminnan omistajana olla verotuksellisesti ”epäedullisempi” omistaja kuin osakeyhtiö tai osuuskunta eli joissakin tilanteissa kunnan saattaa olla järkevää yhtiöittää toiminta. Tällainen saattaa olla tilanne vaikkapa silloin, kun kunnan omistama energia-yhtiö tekee jatkuvasti voittoa ja samaan aikaan kunnan omana toimintana harjoitettava vesilaitostoiminta tekee jatkuvasti tappiota. Tällaisessa tilanteessa verotukseen liittyvien vähennysten hyödyntämismahdollisuus saat-

⁴³ Hallipello ym. 2013, s. 87–88.

⁴⁴ Esimerkkinä kuntosalitoiminta, jota järjestävät erityisesti myös yksityiset yritykset.

⁴⁵ Tulevaisuuden kunta -raportti 2014, s. 23.

taakin tehdä toiminnan yhtiöittämisestä kannattavaa. Kuntayhtiöiden verkostusmahdollisuuksiin palataan tarkemmin luvussa 5.

2.4.2 Rajanvetoa ja tulkintatilanteita

Lainvalmisteluaineiston mukaan kunnat (kuntayhtymät) joutuvat selvittämään erityisesti tilahallinnon, ateriat- ja ruokapalveluiden, kunnallistekniikan ylläpidon sekä laboratorio- ja kuvantamispalveluiden mahdollista yhtiöittämisvelvollisuutta.⁴⁶ Sama koskenee jossain määrin myös kunnan tuottamia siivouspalveluita, joita tarjotaan muillekin kuin vain kunnalle itselleen. Lisäksi henkilöliikennepalvelujen tarjoaminen liikelaitosmuodossa voisi aiheuttaa kilpailuneutraliteettiongelman markkinoilla, mikäli liikelaitos päättäisi esimerkiksi aktiivisesti osallistua avoimiin tarjouskilpailuihin.⁴⁷ Eräitä kilpailuneutraliteettiongelmia liittyy erityisesti ei-ammattilliseen työvoimapolitiittiseen koulutukseen, joita tuottavat kuntien lisäksi myös yksityiset toimijat.⁴⁸ Työvoimapolitiittisen aikuiskoulutuksen yhtiöittämisvelvollisuutta lykättiin poikkeuksellisesti vuoden 2016 loppuun saakka.

Käytännössä kunnissa kannattanee seurata tältä osin asiaan liittyvän mahdollisen erityislainsäädännön kehittymistä ennen varsinaisten yhtiöittämistoimenpiteiden aloittamista. Lisäksi kunnissa saatetaan harkita sellaistenkin toimintojen yhtiöittämistä, joiden osalta se ei ole välttämätöntä. Esimerkiksi vaikkapa ennalta ehkäisevien työterveyspalvelujen⁴⁹ ja vesi- ja viirtohuollon osalta estettä toimintojen yhtiöittämiseen ei ole.

⁴⁶ HE 32/2013, s. 22. Myös kunnan tai kuntayhtymän osallistuminen ensihoidon ambulanssipalveluiden tarjouskilpailuihin yhteistoimintasopimuksen ylittäviltä osin kuuluu yhtiöittämisvelvollisuuden piiriin. Ibid., s. 24.

⁴⁷ Hallituksen esityksen mukaan esimerkiksi Tampereen TKL:n ja HKL:n toiminnot ei tarvitse yhtiöittää. HE 32/2013, s. 23.

⁴⁸ Ks. HE 32/2014, s. 24. Työvoimapolitiittisen aikuiskoulutuksen yhtiöittämisvelvollisuutta lykättiin poikkeuksellisesti vuoden 2016 loppuun saakka.

⁴⁹ Silloin kun kunta tarjoaa muitakin kuin ennalta ehkäiseviä työterveyspalveluja, toiminta on vähintään näitä palveluja koskevin osin yhtiötettävä. Tosin työterveyspalvelujen osalta näyttää siltä, että kunnat eivät ole ehtineet yhtiöittää niitä edes kuntalain edellyttämien osin asetetussa aikataulussa. Kukkonen 2014, s. 13. Työterveyshuollon sisältö on määritelty työterveyshuoltolaissa (12 §). Ks. sote-palveluiden yhtiöittämisistä HE 32/2013, s. 23–24.

Kunta tai kuntayhtymä voi jatkaa palvelujen tarjoamista omana toimintanaan aiemmin käsitellyissä poikkeusperusteissa, joista yksi on vähäinen toiminta. Yhtäältä määritelmää voi pitää liian tiukkana, toisaalta liiankin laavana. Vähäiseksi toiminta voidaan katsoa, jos toiminnan markkinavaikutus on olematon tai vähäinen. Markkinavaikutuksen arvioinnissa tulee huomioida myös se, että yksityisen yritystoiminnan aloittaminen vaikeutuu. Toimintaa ei voida katsoa vähäiseksi, mikäli toiminta on sellaista, että uuden yksityisen toimijan ei kannata ryhtyä alalle.⁵⁰ Vähäistä toiminta ei ole ainakaan silloin, kun kunta tai kuntayhtymä on suunnitellut toimintansa markkinoilla jatkuvaksi tai kun kyseessä olisivat pitkäaikaiset tavara- tai palvelusopimukset. Satunnainen palveluiden tarjoaminen tai tuotteiden myynti ylikapasiteettitilanteessa tai perusteltuihin lyhytkestoisiin sopimuksiin liittyvä toiminta markkinoilla olisi kuitenkin mahdollista ilman, että syntyisi yhtiöittämisvelvollisuus.⁵¹

Koska vähäisen toiminnan kriteeristö tulee arvioitavaksi kilpailluilla markkinoilla, toiminnan markkinavaikutuksen toteamisen kynnyksen on katsottava olevan matalalla. Arviointia ei ole esimerkiksi kytketty mihinkään tiettyyn mittariin tai esimerkiksi prosenttiosuuteen liikevaihdosta. Arvioinnissa tuleekin huomioida toiminnan vähäisyyden arviointi kokonaisuutena.⁵²

Erityisen tarkasti kunnan tulee yhtiöittämisselvityksen yhteydessä analysoida liiketoiminnastaan mahdollisesti aiheutuvaa yksityistä yritystoimintaa estävää vaikutusta. Huomiota tulee kiinnittää myös sellaiseen kunnan liiketoimintaan, jonka ovat hoitaneet yleensä yksityiset yritykset. Eräänä vaihtoehtona kunnan on mahdollista myös päättää toiminnan supistamisesta niin, että toiminta markkinoilla muuttuu vähäiseksi, jolloin yhtiöittämisvelvollisuutta ei ole.

Kunnan tuottamien palveluiden kanssa kilpailevien yritysten näkökulmasta eräs olennainen seikka on se, millä perusteella kunta hinnoittelee esi-

⁵⁰ Vrt. hintaruuvien yhteydessä hinnoittelukäytännön mahdollisesti kilpailua rajoittava vaikutus. Leivo ym. 2012, s. 845–848.

⁵¹ HE 32/2013, s. 35.

⁵² Vrt. määräävän markkina-aseman kokonaisvaltaisesta tarkastelusta Kuoppamäki 2012, s. 224–230.

merkiksi tarjoamansa palvelun. Aiemmassa kuntalaissa ei ollut hinnoittelua koskevaa sääntelyä, vaan kunnat saivat vapaasti hinnoitella tuottamansa tuotteet ja palvelut. Kuntalakimuutoksen myötä kunta ei voi kuitenkaan mainituissa yhtiöittämispoikkeustilanteissa hinnoitella palveluitaan tai tuotteitaan vapaasti, vaan kunnan on kilpailutilanteessa markkinoilla hinnoiteltava toimintansa markkinaperusteisesti eli vastaavan yksityisen toimijan hintatasolle.⁵³ Pääsääntöisesti hinnoittelussa on joka tapauksessa huomioitava toiminnan tulojen, muuttuvien ja osittain kiinteiden kulujen lisäksi välttämättömät investointeihin liittyvät kulut ja poistot sekä sitoutuneelle pääomalle kohtuullinen tuotto.⁵⁴

Hinnoittelun tapauskohtainen arviointi on välttämätöntä, sillä eri toimialoilla esimerkiksi sitoutuneelle pääomalle odotettava tuotto voi vaihdella suurestikin. Käytännössä hinnoittelu tulee aiheuttamaan arvostus- ja tulkintaongelmia. Erityisesti yksityiset toimijat seuraavat varmasti tarkkoina kunnan yhtiöittämispoikkeuksien nojalla hoitamien palveluiden ja tuotteiden hinnoittelua. KKV laatii tarvittaessa selvityksiä kunnan tarjoaminen palveluiden hinnoista suhteessa yksityisen sektorin hintoihin⁵⁵. Hinnoittelun aiheuttamat kilpailuneutraaliteettiongelmat voivat ilmetä esimerkiksi ali- tai ylihinnoitteluna tai alennuskäytäntöinä. Hinnoittelun valvonnassa ratkaisevaa on nimenomaan se, johtaako esimerkiksi alihinnoittelu kilpailun estymiseen tai vääristymiseen.⁵⁶

Yhtiötettävissä toiminnoissa liikkuu suuria rahavirtoja. Yhtiöittämistä ei tulekaan tehdä hätäkiöiden. Kunnan pitää tarkastella toimintansa rajoja erityisesti niillä aloilla, joilla riski yksityisen toimijan toimenpidepyynnön tekemiseen on suuri. Toisaalta kunta saattaa jopa odottaa mahdollisia raken-

⁵³ Kuntalaki 66 a § (23.8.2013/626).

⁵⁴ HE 32/2013, s. 38. Joissakin poikkeustilanteissa käyvän arvon mukainen hinnoittelu sallitaan. Edellytyksenä on silloin se, että toiminnasta ei ole käytännössä mahdollista saada täyttä markkinahintaa.

⁵⁵ Esimerkiksi kilpailuviraston päätöksessä (Dnro 343/61/97, 17.3.2000) todettiin, että sairaalan yksityismarkkinoille tarjoamia palveluja ei ole tietoisesti hinnoiteltu liikeloudellisin perustein, vaikka sairaalalla olisi ollut siihen mahdollisuus, ja että sairaalan työterveysmyynnin tutkimuspalveluiden hintavertailu samoilla markkinoilla toimivien yritysten hintoihin osoittaa sairaalan hinnat selvästi edullisemmiksi.

⁵⁶ HE 40/2013, s. 33 ja 35.

netta tai hinnoittelua koskevia toimenpidepyyntöjä ja tehdä vasta niiden perusteella KKV:n kanssa käytävien neuvottelujen jälkeen mahdolliset yhtiöittämis- tai perääntymistoimet. Yhtiöittämisen ja hinnoittelun yksityiskohdat vaativat asiantuntemusta. Luonnollisesti pitääkin varmistaa, että yhtiömuodossa harjoitettavaan toimintaan saadaan mukaan riittävästi osaavia tekijöitä eli asiantuntijoita.⁵⁷ Lisäksi esimerkiksi yhtiöittämisen verovaikutukset pitää selvittää ennen varsinaisen yhtiöittämisen toteuttamista. Kunnan kannattaakin harjoittaa verosuunnittelua toimintoja yhtiöittäessään – tähän palataan tutkimuksessa jäljempänä.

2.4.3 Yhtiöittämisselvitykset – kymmenen suurinta kaupunkia

Joissakin kaupungeissa on ryhdytty laatimaan yhtiöittämisselvityksiä. Selvityksissä kartoitetaan kunnallisten toimijoiden velvollisuus toimintansa yhtiöittämiseen. Tällöin tulee selvittää kunta- ja kilpailulainsäädännöstä juontavat yhtiöittämis- ja kilpailuneutraliteettivelvoitteet sekä mahdolliset yhtiöittämisen vero-seuraamukset.⁵⁸ Sekä selvitys että itse yhtiöittäminen tulee laatia huolellisesti, ja esimerkiksi tulevan yhtiön taloudelliset realiteetit on mietittävä tarkkaan erityisesti silloin, kun yhtiön tarkoituksena on voiton tuottaminen osakkeenomistajille. Kuntayhtiön tulevaan kannattavuuteen vaikuttavat erityisesti siirrettävän toiminnan, omaisuuden ja velvoitteiden laajuus. Osakeyhtiömuodossa toimiminen edellyttää myös osakeyhtiötä koskevan sääntelyn, erityisesti osakeyhtiölain, tuntemusta. Johdon eli hallituksen ja toimitusjohtajan asiantuntemus onkin keskeinen huomioitava seikka yhtiöittämistä suunniteltaessa. Myös kilpailluilta markkinoilta vetäytymisen vaihtoehto on otettava huomioon.

Tätä tutkimusta varten on laadittu katsaus kymmenen suurimman kaupungin yhtiöittämisselvityksistä ja -toimenpiteistä erityisesti vuosilta

⁵⁷ Asiaan on viime aikoina kiinnitetty huomiota. Ks. esimerkiksi Ojala 2014: Osaa-
mista kuntayhtiöihin; Sailas 2014: Kuntayhtiöiden hallinto on tuotava nykyaikaan; Di-
rectors' Institute of Finland 2014: Kuntayhtiöt tehokkaammiksi; Linnainmaa 2014:
Kuntayhtiöiden hallituksiin riittävää osaamista.

⁵⁸ Kunnan toimintojen yhtiöittämistavoista ja -järjestelyistä sekä arvonmääritykses-
tä ks. Vesterinen 2006, erit. s. 37–61.

2011–2014.⁵⁹ Isot kaupungit ovat kartoittaneet niitä osa-alueita, jotka tulee yhtiöittämisvelvollisuuden näkökulmasta ensimmäisten joukossa yhtiöittää. Esimerkiksi Helsingissä, Oulussa, Turussa ja Kuopiossa tehtiin päätökset muun muassa ensimmäisen aallon eli energia- ja/tai satamatoimintojen yhtiöittämisistä.⁶⁰

Osa kaupungeista on jo ennättänyt ennen kunta- ja kilpailulainsäädännön uudistustakin yhtiöittää toimintojaan, ja osalla on aikomus selvittää yhtiöittämiin ja kilpailutukseen liittyviä kysymyksiä tulevaisuudessa.⁶¹ Yhtiöitettävän toiminnan etuna on pidetty erityisesti sitä, että syntyvää tulosta on mahdollista verrata vastaavan toimialan yksityisen yrityksen toimintaan.⁶² Aikeita yhtiöittämisen mahdollisuuksien ja velvollisuuksien selvittämiseen on siis useilla kaupungeilla.

Aiemmin erääksi yhtiöittämisten viivästymisen syyksi on nähty kuntalain muutokseen ja verokohteluun liittyvät epävarmuustekijät.⁶³ Esimerkiksi Oulussa jätehuollon yhtiöittämisessä jäätiin ennen yhtiöittämistä odottamaan lain tulkintaa mahdollisen kilpailuneutraliteettivajeen osalta – myöhemmin toiminta kuitenkin päätettiin yhtiöittää 1.1.2015 lukien.⁶⁴ Myös aikuiskoulutuksen osalta odotettaneen tulkinnan täsmentymistä, joskin yhtiöittämisen mahdollisuus on noussut paikoitellen esiin.⁶⁵ Kuopiossa koulutukseen liittyviä toimintoja on jo päätetty kuntalain yhtiöittämisvelvollisuutta koskevan sääntelyn vuoksi yhtiöittää.⁶⁶ Henkilöstö- ja talouspalveluiden⁶⁷ osalta yksi yhtiöittämis päätös on jo tehty. Työterveystoiminto-

⁵⁹ Helsinki (612 664 as.), Espoo (260 753), Tampere (220 446), Vantaa (208 098), Oulu (193 798), Turku (182 072), Jyväskylä (134 658), Kuopio (106 342), Lahti (103 364), Kouvola (86 926). Selvityksen on laatinut Anna Tapio (tilanne lokakuussa 2014).

⁶⁰ Oulun omistajaohjausohjelma 2014.

⁶¹ Tampereen kaupunki 2014b, Turun yhtiöt 12.1.2012.

⁶² Ks. esim. Kuopion omistajapolitiikka 2014.

⁶³ Ks. tarkemmin Suurperko 2014 (Espoo); Kihl 2011, s. 6–10 (Vantaa); Vantaan talousohjelma 2012; Flittner 2014, s. 76–86;

⁶⁴ Oulun yhtiöittämistiedote 2014 ja Oulun Jätehuolto 2015. Käytännössä asiaan voidaan reagoida tarkemmin esimerkiksi mahdollisen KKV:lle tehdyn toimenpitepyynnön jälkeen.

⁶⁵ Turun aikuiskoulutus 2013.

⁶⁶ Kouvolan koulutuksen yhtiöittäminen 2014.

⁶⁷ Lahden arvointikertomus 2012.

jen⁶⁸ ja tapahtumatuotannon⁶⁹ osalta yhtiöittäminen on myös ollut selvityksen alla, joskaan vielä ei ole ryhdytty asiassa toimenpiteisiin.

Yhtiöittämissuunnitelmia on siis pohdittu myös sellaisten toimintojen osalta, jotka eivät kuulu varsinaisen yhtiöittämisvelvoitteen piiriin.⁷⁰ Tämä kertoo varsin selvästi yhtiöittämisen tehokkuuteen liitetystä odotuksista.

Joissakin tapauksissa toiminta on päätetty pilkkoa osiin. Esimerkiksi Helsingissä Palmia päädyttiin pilkkomaan: toinen osa Palmian toiminnoista päädyttiin yhtiöittämään uudeksi palveluyhtiöksi (kiinteistö-, siivous-, turvapalvelu-, henkilöstöruokailu- ja kokous- ja juhlapalvelut), ja toinen osa jatkaa liikelaitosmuodossa (koulu-, päiväkot- ja hoitoalaruokailu sekä puhelin- ja hyvinvointipalvelut). Samalla päätettiin vaiheittaisesta kilpailutusten lisäämisestä.⁷¹

Yhtiöittämistä saatetaan käyttää myös keinona toiminnan tehostamiseen tai toimintatapojen uudelleenorganisointiin. Yhtiöittäminen itsessään ei ole kuitenkaan automaattinen tapa parantaa kuntien toiminnan kustannustehokkuutta tai toimintamalleja. Näiden tavoitteiden saavuttaminen ei onnistu, jos itse toiminta ja toiminnan organisointitapa pysyvät aiemman kaltaisena yhtiöittämisen jälkeen. Usein yhtiöittäminen voi kuitenkin olla toimintojen järjeistämisen ja tehostamisen liikkeellepaneva voima.

Vastaavasti toiminnan tehostaminen on mahdollista toteuttaa myös ilman yhtiöittämistä, mikäli toimintamalleja saadaan järkevöitettyä toiminnan muutosprosessin aikana. Yhtiöittäminen ei siten ole mikään patenttiratkaisu esimerkiksi kuntien talousongelmiin, mutta oikein käytettynä se voi toimia yhtenä välineenä, jolla toiminnan tuottavuutta saadaan parannettua demokraattisen kuntapohjaisen päätöksentekojärjestelmän siitä kärsimättä.

⁶⁸ Ks. esim. Jyväskylän KH 2013; Vantaan talousohjelma 2012.

⁶⁹ Lahden talouden seurantaraportti 2013, s. 33.

⁷⁰ Ks. vesilaitoksen yhtiöittämiskeskustelusta esimerkiksi Turun osalta. Turun yhtiöittämiset 2013.

⁷¹ Ks. esim. Helsingin kaupungin strategiaohjelma 2013–2016, s. 28–32; Palmia 2014; Palmia-selvitys 2014. Yhtiötetään Helsingin Energia, Helsingin Satama ja osin Palmia. Espoossa varsinaisia selvityksiä ei ole tehty, mutta kilpailullisten markkinoiden hyödyntämistä selvitetään tulevaisuudessa.

Teesi I:

Kuntien tulee laatia huolellisesti yhtiöittämisselvitykset, joissa kartoitetaan yhtiöittämisvelvollisuudet ja -mahdollisuudet.

Teesi II:

Kilpailuneutraliteetti yksityisen ja julkisen toiminnan välillä on kunnissa huomioitava erityisesti toiminnan rakennetta ja hinnoittelua koskevissa kysymyksissä.

3 Yhtiömuodon käyttö sosiaali- ja terveydenhuollossa – rajat ja mahdollisuudet

3.1 Aluksi

Tässä luvussa keskitytään kunnallisen tehtäväkentän suurimman osa-alueen sosiaali- ja terveydenhuollon yhtiöittämisen oikeudellisten rajojen ja mahdollisuuksien tutkimiseen. Koska kyse on lähtökohtaisesti sellaisista kunnallisista tehtävistä, joihin ei kohdistu yhtiöittämisvelvoitteita, vaan päinvastoin tarkastelun viitekehyksessä korostuu ei-sallitun yhtiöittämisen kysymykset, pääpaino on yhtiöittämisen oikeudellisten rajojen tarkastelussa.

Seuraavaksi tarkastellaan sosiaali- ja terveydenhuollon tehtävien järjestämisen yleisiä lähtökohtia. Ne auttavat ymmärtämään sosiaali- ja terveydenhuollon kokonaisuutta ja sitä, mitä oikeudellisia raja-aitoja ja esteitä kyseisten tehtävien yhtiöittämiseen liittyy ja toisaalta mitä mahdollisuuksia tehtävien yhtiöittäminen saattaisi avata. Varsinaisesti päähuomio tarkastelussa on julkisen vallankäytön oikeudellisten ja julkista vallankäyttöä koskevan poliittisen päätöksenteon alan sääntelyn asettamissa reunaehdoissa. Kaiken kaikkiaan tarkastelun viitekehysenä toimii kuntayhtiöiden asemaa ja toimintaa määrittelevät oikeudelliset, erityisesti osakeyhtiöoikeudelliset, puitteet, vaikka tässä kohden tarkastelu muutoin onkin julkis- ja kunnallisoikeudellista.

3.2 Sosiaali- ja terveydenhuollon tehtävien järjestämisvelvollisuudesta ja -vaihtoehdoista

Kuntien ja kuntayhtymien tehtävistä huomattava osa on sosiaali- ja terveydenhuollon tehtäviä. Vuonna 2013 julkaistun valtiovarainministeriön raportin mukaan suomalaisilla kunnilla oli 535 eri tehtävää. Eniten kustannuksia kunnille aiheuttavat erikoissairaanhoidon tehtävät (14 kpl). Niistä on aiheutunut viime vuosina yli 5 miljardin euron kustannukset. Toiseksi eniten kustannuksia kunnille koituu perusopetuksesta (yli 4 mrd. euroa). Muista sosiaali- ja terveydenhuollon palveluista (vanhusten ja vammaisten palvelut) kertyy vuositasolla runsaan 2 miljardin euron kustannukset. Lasten päivähoido puolestaan jakaa kustannukset kahteen eri luokkaan, päiväkotihoidon ja perhepäivähoidon. Sosiaali- ja terveydenhuollon tehtävien kaatoluokkaan sijoittuu kaiken kaikkiaan 50 eri tehtävää, kuten toimeentulotuki, kuntouttava työtoiminta ja sosiaaliasiamiestoiminta. Kyse on sosiaali- ja terveydenhuoltolainsäädännön mukaisista kunnan palvelutehtävistä. Kustannuksiltaan tämä kokonaisuus on vajaan miljardin euron suuruinen. Kaikkiaan kunnille aiheutuu eri tehtäviensä järjestämisestä noin 26 miljardin euron kustannukset.⁷²

Kunnallisten palvelujen toteuttamiseen liittyy lähtökohtaisesti aina tietty yleishyödyllisyyden ajatus, niinpä ei olekaan ihme, että merkittävä osa kunnallisista tehtävistä on juuri sosiaali- ja terveydenhuollon tehtäviä. Juridisesti tällaista kuntalaisten hyvinvointiin liittyvää kunnan tehtävien yleishyödyllisyyttä ilmentää ennen muuta kuntalain (365/1995) 2 §:n niin sanottu toimialasäännös (1 mom.), jonka mukaan kunta hoitaa itsehallinnon nojalla itselleen ottamansa ja sille laissa säädettyt tehtävät. Kunnille ei saa antaa uusia tehtäviä tai velvollisuuksia taikka ottaa pois tehtäviä tai oikeuksia muuten kuin säätämällä siitä lailla. Kyseisen oikeussäännöksen tulkinta lähtee perusteista, joiden mukaan kunnan yleisen toimialan määräytymisessä ratkaisevaa on se, voidaanko tarkastelun kohteeksi nousevaa tehtävää pitää kunnan tai sen jäsenten ”yhteisenä”. Säännös on yleislausekeluontoi-

⁷² Hiironniemi 2012. 2013, s. 101–102.

nen ja tarkoituksellisen joustava suhteessa (yhteis)kunnassa tapahtuvaan kehitykseen ja tähän kohdistuviin reagointitarpeisiin nähden.⁷³

Kunnan erityistoimialan osalta yleishyödyllisyyden ja yleisen edun totuttamisen ja turvaamisen ajatus on jo lähtökohtaisesti sisäänrakennettu siihen lainsäädäntöön, mitä kunnat ovat velvoitettuja noudattamaan julkisina hallintoviranomaisina⁷⁴. Tässä mielessä samassa asemassa ovat niin lakisääteiset sosiaali- ja terveyspalvelut, erilaiset koulutuspalvelut, kunnan teknisen toimen palvelut, kulttuuri-, kirjasto- ja liikuntapalvelut kuin myös vaikkapa kunnan ympäristönsuojelu- ja jätehuoltopalvelutkin.⁷⁵

Kunnan tehtävien kannalta on tärkeää paitsi kunnan toimialaan sijoittuvat tehtävät sinänsä, niin myös kuntaa oikeushenkilönä koskevat velvoitteet järjestää erilaisia tehtäviä. Tässä mielessä olennaista on kunnallisen tehtävän säädösperustainen velvoittavuus eli se, milloin ja missä laajuudessa eri tehtävät on järjestettävä. Toisin sanoen kysymys on siitä, millainen liikku-matila kunnalla on eri tehtävien järjestämisvelvollisuuden suhteen. Tässä mielessä kunnan tehtäviä voidaan eritellä seuraavasti:

a) Tehtävä on lakisääteinen, mutta kunnalle vapaaehtoinen. Tehtävän toteuttaminen saattaa kuitenkin edellyttää valtion viranomaisen järjestämistms. lupaa.

b) Tehtävä on lakisääteinen ja määrärahasidonnainen. Kunnan on järjestettävä tehtävä, mutta siihen käytettävät voimavarat ja tehtävän laajuus ovat kunnan harkinnassa. Tähän tehtäväryhmään kuuluvat muun muassa useat tehtävät, jotka kuuluvat peruspalveluiden valtionosuuden piiriin.

c) Tehtävä on lakisääteinen ja määrärahasta riippumaton. Toisin sanoen kunnan on järjestettävä tehtävä määrärahasta riippumattomana subjektiivisena oikeutena.

d) Tehtävä on lakisääteinen ja tarvesidonnainen. Kunnan on järjestettävä tehtävä, jos laissa säädetty tarvetta osoittavat perusteet täyttyvät.

⁷³ Komulainen 2010, s. 249–251; Ks. myös HE 192/1994 vp, s. 21. Tässä mielessä siis myös kaupallisten ja yhteiskunnallisten palvelujen rajanvetoa voidaan pitää häilyvänä ja tilannekohtaisesti jossain määrin jatkuvasti muuttuvana.

⁷⁴ Toisaalta, kuten Mäenpää teoksessaan Hallinto-oikeus 2003, s. 21–22 toteaa, ”(J)ulkisen tai yleisen edun sisältöä on kuitenkin mahdoton määritellä täsmällisesti”.

⁷⁵ Uoti 2012, s. 294.

e) Tehtävä on lakisääteinen toimeksiantotehtävä, jonka kunta voi ottaa sopimuksen nojalla hoitaakseen.⁷⁶

Kuntaa vahvimmin velvoittavat siis palvelun saajalle ehdottomat, subjektiiviset oikeudet ja niiden toteuttamisvelvollisuus. Voidaan myös sanoa, että juuri subjektiivisiin oikeuksiin perustuvissa palveluissa kunnan sosiaali- ja terveydenhuollon tehtävien järjestämisvelvollisuus on kaikkein vahvin. Niiden järjestämisen suhteen kunta ei voi käyttää harkintaa itse etuuden toteuttamisen osalta. Sen sijaan se tapa, jolla tällaisia subjektiivisoikeudellisia palveluetuuksia toteutetaan niiden tarkemman sisällön ja laadun suhteen, voi vaihdella huomattavastikin palvelun luonteen mukaan. Voidaankin sanoa, että subjektiivisina oikeuksina taatut sosiaaliset oikeudet ovat luonteeltaan sitä vahvempia, mitä täsmällisemmin niiden sisältö ja luonnollisesti myös toteutumisedellytykset on lainsäädännössä määritelty.⁷⁷

Nykyisin voimassa olevan lainsäädännön mukaan kunta voi päättää melko itsenäisesti sosiaalihuollon tehtävien järjestämistavasta. Sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelua ja valtionosuuksien määräytymistä koskevan lain (L 733/1992) 4.1 §:n mukaan kunta voi järjestää sosiaalihuollon tehtävien toteutuksen ensinnäkin kokonaan itse omalla henkilöstöllään ja omilla toimitiloillaan. Toiseksi kunta voi järjestää tehtävät sopimusten nojalla yhdessä muun kunnan tai muiden kuntien kanssa. Kolmanneksi kunta voi olla myös jäsenenä toimintaa hoitavassa kuntayhtymässä. Neljänneksi se voi hankkia sosiaalipalveluja valtiolta, toiselta kunnalta, kuntayhtymältä taikka muulta julkiselta tai yksityiseltä palvelujen tuottajalta. Niin ikään kunta voi myös antaa palvelunkäyttäjälle palvelusetelin, jolla se sitoutuu maksamaan palvelun käyttäjän kunnan hyväksymältä yksityiseltä palvelujen tuottajalta hankkimat palvelut kunnan päätöksellä asetettuun setelin arvoon asti.⁷⁸

Kunnalla on siis useita erilaisia vaihtoehtoja järjestää sosiaalihuollon tehtäviä. Sosiaalihuollon järjestämisvaihtoehtojen toteuttaminen ei ole kuitenkaan ongelmaton ja rajoitukseton. Sosiaalihuollon julkisten hallintotehtävien järjestämisvaihtoehtojen kannalta olennaista on, että julkisen hallin-

⁷⁶ Hiironniemi 2013, s. 28–29.

⁷⁷ Tuori & Kotkas 2008, s. 244.

⁷⁸ Tuori & Kotkas 2008, s. 35.

toteuttavan antaminen muulle kuin viranomaiselle edellyttää lakitasoista tai lain nojalla annettua sääntelyä (PL 124 §). Sosiaali- ja terveystalvelujen osalta tällaista sääntelyä sisältyy edellä mainitun valtioneosuuslain, laki sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtioneuvustuksesta (733/1992), neljänteen pykälään (erit. mom. 1 ja 3). Myös kuntalaki (2.3 §) oikeuttaa kunnan hankkimaan julkisten hallintotohtävien hoitamista tarkoittavia palveluja kunnan ulkopuolelta yksityiseltä palveluntuottajalta. PL 124 §:n mukaan palvelutuotannon ulkoistamisen tulee olla myös ”tarpeen [julkisen hallinto-]tohtävän tarkoituksenmukaiseksi hoitamiseksi”. Vaikka ko. sääntely on hieman yleisellä tasolla liikkuvaa, sen voi katsoa edellyttävän ainakin eri vaihtoehtojen palvelujen järjestämistapojen kartoittamista ja niiden huolellista vertailua ja arviointia. Kyseeseen tulee niin toiminnallinen kuin taloudellinenkin tarkastelu, jonka pohjalta tohtävät päätökset edellyttävät merkityksellisiä, tarpeellisuus- ja tarkoituksenmukaisuusnäkökohdin toteutettavia, perusteluja.⁷⁹

Sosiaali- ja terveystalvelujen järjestämisvelvoitteiden ja -vaihtoehtojen sisältöön on pyritty vaikuttamaan useammalla säädöksellä. Lähtökohtaisesti keskeinen säädös on edellä mainittu laki sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtioneuvustuksesta (733/1992). Myös laki sosiaali- ja terveydenhuollon palvelusetelistä (569/2009) asettaa palveluntuottajille laatuvaatimuksia ja -kriteerejä, jotka osaltaan vaikuttavat sosiaalihuollon palvelujen järjestämisvaihtoehtojen alaan. Palvelusetelilain asettamista säännöksistä edellä mainituksa mielessä tärkein on 5 § (Palvelujen tuottajien hyväksymisen edellytykset). Kyseiseen säännökseen sisältyvä viittaussäännös nostaa palvelusetelikontekstissa lain yksityisistä sosiaalipalveluista (922/2011) sosiaalihuollon palvelutohtäviä yksityisen palveluntuottajan toimesta määrittäväksi ja rajaavaksi säädökseksi. Kyseisellä säädöksellä on kaiken kaikkiaan huomattava merkitys määritettäessä sosiaalihuollon palvelujen toteuttamisen liikkuma-alaa.

⁷⁹ Huhtanen teoksessa Anttonen ym. 2012, s. 85.

3.3 Julkisen vallan käyttö kunnan tehtävien oikeuttajana

3.3.1 Julkisen vallan käytön oikeudelliset lähtökohdat

Yhtä täsmällistä ja yksiselitteistä julkista valtaa koskevaa legaalinmääritelmää ei voida esittää. Laajasti ymmärrettynä julkisella vallalla voidaan tarkoittaa yhtäältä subjektia, joka huolehtii yhteiskuntajärjestyksen toimivuudesta, ja toisaalta itse toimivaltaa. Subjektiivinen toimintamalli palautuu julkisyhteisöihin, viime kädessä valtioon tai valtiovaltaan. Jälkimmäisessä merkityksessä julkisen vallan käsite esiintyy ennen muuta julkisyhteisölle tai sen viranomaisille kuuluvana toimivaltana.⁸⁰

Perustuslain tasolle julkisen vallan käsite omaksuttiin konkreettisesti ensimmäisen kerran vuoden 1995 perusoikeusuudistuksessa. Tällöin julkisen vallan käsite kirjattiin kuvaamaan niitä toimijoita, joita perusoikeussäännökset velvoittavat. Voimassa olevassa Suomen perustuslaissa (731/1999) julkisen vallan käsite sisältyy valtiojärjestyksen perusteita ja hallinnon järjestämistä koskeviin perustuslain säännöksiin ilmentämään julkiseen toimemkiantoon perustuvaa toimivaltaa ja sen käyttämistä. Voidaankin sanoa, että nykyisin julkisen vallan käsite on yksi keskeisimmistä perustuslain soveltamista ja tulkintaa ohjaavista käsitteistä.⁸¹

Yksityisoikeuden alalla vallan tarkastelu kytkeytyy ensisijaisesti yksityisautonomiaan eli käytännössä yksityisen oikeussubjektin oikeuteen määrätä oikeuksistaan ja kelpoisuuteen tehdä päteviä oikeustoimia. Sen sijaan julkisoikeudessa valtakäsitys palautuu julkisyhteisön normatiiviseen toimivaltaan tehdä yksipuolisesti hallinnon ulkopuolelle vaikuttavia ratkaisuja. Voidaan sanoa, että julkisen vallan haltijalla on oikeus ja lain määrittelemissä rajoissa myös velvollisuus käyttää yleisen intressin nimissä julkista valtaa oikeussuhteen toisen osapuolen tahdosta riippumatta.⁸² Juuri tästä on kysymys myös erinäisten lakisääteisten ja erityisesti subjektiivisen oikeusvaikutuksen luoneiden sosiaali- ja terveydenhuollon tehtävien ja palvelujen toteutuksessa.

⁸⁰ Keravuori-Rusanen, 2008, s. 100.

⁸¹ Keravuori-Rusanen, 2008, s. 101.

⁸² Keravuori-Rusanen, 2008, s. 101.

3.3.2 Oikeudellinen julkisen vallan käyttö ja sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen järjestäminen

Peruslähdekohta sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen järjestämisessä on se, että ne tulee toteuttaa lainsäätäjän sisältö-, taso- ja laatuvaatimusten pohjalta. Merkittävin oikeusjärjestykseen kiinnittyvä rajoite järjestää sosiaali- ja terveydenhuollon palveluja sisältyy perustuslain (731/1999) 124 §:ään. Säännöksen mukaan ”julkinen hallintotehtävä voidaan antaa muulle kuin viranomaiselle vain lailla tai lain nojalla, jos se on tarpeen tehtävän tarkoituksenmukaiseksi hoitamiseksi eikä vaaranna perusoikeuksia, oikeusturvaa tai muita hyvän hallinnon vaatimuksia” ja edelleen ”[M]erkittävää julkisen vallan käyttöä sisältäviä tehtäviä voidaan kuitenkin antaa vain viranomaiselle”. Kyseiseen säännökseen perustuen voidaan todeta, että julkisia hallintotehtäviä, siis myös julkisen vallan palvelutehtäviä, jotka sisältävät merkittävää julkisen vallan käyttöä, ei voida antaa muun kuin viranomaisen tehtäviksi.

Asiallisesti perustuslain (731/1999) 124 §:n tulkinnan voidaan katsoa sisältävän kaksi ulottuvuutta: viranomaistehtäviä ei voida yksityistää eikä edes ulkoistaa yksityisoikeudellisten oikeussubjektien, kuten yksityisoikeudellisten säätiöiden tai osakeyhtiöiden, tehtäviksi. Toisaalta merkittävää julkisen vallan käyttöä sisältäviä julkisia hallintotehtäviä ei voida em. säännöksestä seuraavan analogian mukaan organisoida muuhun kuin viranomaistoiminnan muotoon edes kunnan ja kuntakonsernin sisällä. Toisin sanoen julkisen hallintotehtävän, kuten sosiaalihuollollisen palvelutehtävän toteuttamisen, voi organisoida muun kuin julkisoikeudellisen viranomaistoiminnan muotoon vain, jos se on tarpeen tehtävän tarkoituksenmukaiseksi hoitamiseksi eivätkä perusoikeudet, oikeusturva tai muut hyvän hallinnon vaatimukset vaarannu – eikä kyse ole siis merkittävästä julkisen vallan käyttämisestä.

Voidaan sanoa, että perustuslain 124 § on rajannut yksityisten palveluyritysten peruslähdekohtia tuottaa kunnallisia palveluja⁸³. Säännös soveltuu myös päätöksenteon suuntaviitaksi kunnan toteuttaessa palvelujensa tuottamistehtävää yksityisoikeudellisin toimintamuodoin, kuten kuntayhtiön

⁸³ Keravuori-Rusanen, 2008, s. 90–91.

muodossa. Kyseisen säännöksen merkitystä kunnan tehtävien itsehallinnollisen organisointivapauden ilmentymänä alleviivaa säännöksen perustelujen (HE 1/1998 vp, 179) toteamus, jonka mukaan etenkin julkisten palvelutehtävien hoitaminen on voitava järjestää joustavasti eikä palvelutehtäviä ole sääntelyn tavoitteiden kannalta tarpeen edellyttää säädettäväksi yksityiskohtaisesti tavallisella lailla. Lisäksi PL 124 §:n yksityiskohtaisissa perusteluissa (em.) todetaan, että palvelujen tuottamista viranomaiskoneiston ulkopuolella perusteleavassa tarkoituksenmukaisuusarviossa tulisi hallinnon tehokkuuden ja muiden hallinnon sisäisiksi luonnehdittavien tarpeiden lisäksi kiinnittää erityistä huomiota yksityisten henkilöiden ja yhteisöjen tarpeisiin. Näiden viimeksi mainittujen ulkoistamisen ja yhtiöittämisen edellytysten voi tässä yhteydessä katsoa viittaavan nimenomaan paikallistason kunnalliseen päätöksentekoon ja viranomaistoimintaan eli viime kädessä kunnallisen itsehallinnon toteuttamiseen.⁸⁴

Erikseen perusteluissa todetaan, että tarkoituksenmukaisuusvaatimus voi palvelujen tuottamiseen liittyvien tehtävien kohdalla täyttyä helpommin kuin vaikkapa yksilön tai yhteisön keskeisiä oikeuksia koskevan hallinnollisen päätöksenteon kohdalla ja että tarkoituksenmukaisuusvaatimus on oikeudellinen edellytys, jonka tähtyminen jää viime kädessä tapauskohtaisesti arvioitavaksi.

Kuntapäätäjillä ja erityisesti kunnallisen päätöksenteon ja viranomaistoiminnan lainmukaisuudesta vastaavilla kuntien johtavilla viranhaltijoilla on suuri vastuu siitä, että kunnallisten palvelujen yhtiöittämistä koskevat tapauskohtaiset edellytykset selvitetään. Tämän vuoksi voi myös perustellusti sanoa, että oikeustutkimuksenkin on tarpeen selvittää ja problematisoida tällaisia kysymyksiä.⁸⁵

Jos julkinen hallintotehtävä (tässä kontekstissa siis lähinnä julkinen palvelutehtävä) sisältää merkittävää julkisen vallan käyttämistä, huomionarvoista kunnallisten tehtävien yhtiöittämisessä on erityisesti se, että hallinto-/palvelutehtävä voidaan antaa PL 124 §:n mukaan vain viranomaiselle (ks. esim. PeVL 4/1989 vp, 15/1994 vp). Se, mitä merkittävällä julkisen vallan käytöllä tarkkaan ottaen tarkoitetaan, ei selviä yksiselitteisesti PL 124 §:n

⁸⁴ Ks. tästä aihepiiristä erityisesti Keravuori-Rusanen 2008, s. 93–94.

⁸⁵ Uoti teoksessa Helenelund ym. 2012, s. 303.

perusteluista. Perustuslain esitoissa merkittävää julkisen vallan käyttöä on havainnollistettu vain yhden esimerkkitapauksen avulla. Sen mukaan merkittävänä julkisen vallan käyttönä pidetään itsenäiseen harkintaan perustuvaa oikeutta käyttää voimakeinoja ja puuttua muuten merkittävällä tavalla yksilön perusoikeuksiin. Edellä mainitusta syystä voikin helposti yhtyä Timo Kerttulan näkemykseen siitä, että PL 124 §:n perustelut eivät ole omiaan valaisemaan konkreettista rajanvetoa merkittävän ja ei-merkittävän julkisen vallankäytön välillä⁸⁶. Tuollaista rajanvetoa joudutaan tosiasiassa kuitenkin tekemään käytännön hallinto- ja palvelutoiminnassa jatkuvasti ja yhtiöittämisen yleistymisen myötä yhä enenevässä määrin.

Kunnallisessa palvelu- ja hallintotoiminnassa merkittävä ja ei-merkittävä julkisen vallan käyttö sekoittuu helposti monisyiseksi hallintotehtävien kokonaisuudeksi. Esimerkiksi yksilön tahdonvastaisten päätösten ja niistä seuraavien toimenpiteiden ala ei rajaudu aina yksinomaan vain merkittävän julkisen vallan käyttämisen alueelle, vaan kysymys voi olla laajasta julkisen vallan tehtävien ja palvelujen kokonaisuudesta, jossa merkittävällä julkisen vallan käyttämisellä on ”vain” oma, suhteellisen suppea alueensa. Esimerkiksi lastensuojelussa tahdonvastaisten toimenpiteiden käyttäminen muodostaa vain jäävuoren huipun siihen nähden, millä tavoin lasta ja hänen kasvustaan ja hyvinvoinnistaan vastaavia voidaan tukea. Yksityistä lastensuojelulaitosta vastaava yhtiöitetty kunnallinen lastensuojeluyksikkö voisi siten tuottaa erilaisia lastensuojelupalveluja runsaastikin ilman, että kysymys olisi vielä merkittävästä julkisen vallan käyttämisestä.⁸⁷

3.3.3 Poliittinen päätöksenteko julkisen vallan käytön kannalta kunnallisessa sosiaali- ja terveydenhuollossa

Yhteiskunnan sosiaali- ja terveydenhuollollisten kysymysten ratkominen on paljolti arvovalintojen tekemistä eli yhteiskuntapoliittisten päämäärien toteuttamista. Tässä mielessä voidaan sanoa, että sosiaali- ja terveystoimi on välineellisessä suhteessa sosiaali- ja terveydenhuoltoon oikeudenalana tarkastelemaan sosiaalioikeuteen. Sosiaali- ja terveystoimiin voi-

⁸⁶ Kerttula, 2010, s. 157.

⁸⁷ Ks. esim. Rousu & Holma 2003, s. 22–23, 39.

daan lukea kaikki ne julkisen vallan pyrkimykset ja toimenpiteet, jotka tähtäävät:

- väestön terveyden turvaamiseen ja terveydentilan parantamiseen
- kohtuullisen toimeentulon takaamiseen eri yhteiskuntaryhmille, perheille ja yksilöille
- ihmisten turvaamiseen erilaisten sosiaalisten riskien varalta
- väestön tarvitsemien sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen takaamiseen.

Edellä esitettyjen päämäärien lisäksi keskeisenä julkisen sosiaali- ja terveydenhuollon tunnusmerkkinä pidetään myös tasa-arvon ja sosiaalisen oikeudenmukaisuuden periaatetta.⁸⁸

Kun sitten ajatellaan verorahoitteen sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen tuottamista, joudutaan väistämättä punnitsemaan puhtaina toimivaltakysymyksinä määräytyvän merkittävän julkisen vallan käyttämisen ohella myös niitä rajoja organisoida kunnallista palvelutuotantoa, mitkä liittyvät edellä tarkasteltuun sosiaali- ja terveydenhuollon tavoitteenasettaan ja sen poliittis-oikeudelliseen luonteeseen. Tällöin voidaan kysyä, onko kuntalaisten ja kansalaisten kannalta yhdentekevää, millaisissa organisaatiomuodoissa sosiaali- ja terveydenhuollon palveluja tuotetaan julkisin verovaroin. Vastaus on epäilemättä sellainen, että sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen tuottamiseksi valituilla organisatorisilla rakenteilla ja niihin kytkeytyvillä toimintatavoilla on merkitystä ohjaukseen ja niiden vaikutuksiin. Nämä vaikutukset kohdentuvat sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen lopputuloksiin (lopputuotteisiin), joita julkinen valta tarjoaa kuntalaiselle.

Kunnissa ja lähtökohtaisesti myös tulevilla sote-alueilla tehdään erinäisiä poliittisperustaisia linjauksia siitä, millaisia valintoja ja strategisia linjauksia kunnallisista sosiaali- ja terveydenhuollon palveluista tehdään. Perinteisesti eräänlaisena kunnallisen ylätason ohjausvälineenä kunnallisen sosiaali- ja terveydenhuollon toteuttamisessa on toiminut kuntastrategia. Vielä tätäkin hienojakoisemmat kunnallisen sosiaali- ja terveydenhuollon erityiset substanssikohtaiset strategiat ovat toimineet ja toimivat kunnallisen so-

⁸⁸ Tuori & Kotkas, 2008, s. 7.

siaali- ja terveydenhuollon toiminnan ja erityisesti palvelutoiminnan ohjaamisen välineinä. Tällaisia sosiaali- ja terveydenhuollon palvelutoimintaa ohjaavia kunnallisen toimintapolitiikan ohjausvälineitä ovat esimerkiksi kunnan erilliset sosiaalihuollon ja terveydenhuollon strategiat, vanhuspalvelustrategiat ja lasten ja nuorten hyvinvointisuunnitelmat.⁸⁹ Näiden asiakirjojen ohjausvaikutus oikeudellisessa mielessä on kuntakohtaisesti arvioituna vaihteleva, mutta joka tapauksessa niiden avulla lainsäätäjänkin voidaan katsoa jättäneen määriteltäväksi niitä sisältöjä sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen toteuttamiseksi, mitkä jäävät varsinaisen lainsäädäntöohjauksen ulottumattomiin.

Oikeudellisessa mielessä strategiaohjausta velvoittavampaa kunnallista sosiaali- ja terveydenhuollon toimintapolitiikkatason ohjausta on puolestaan erinäinen kuntien ja kuntayhtymien sisäinen norminanto. Tässä yhteydessä voidaan puhua omasta erityisestä säädösvallan muodosta eli kunnallisesta säädösvallasta ja sen käyttämisestä⁹⁰. Tällaisen norminannon lähtökohtaisesti merkittävin muoto on sosiaali- ja terveydenhuollon kunnallisten soveltamisohjeiden antaminen. Kuntaperustaisessa sosiaali- ja terveydenhuollon sisäisessä norminannossa nimenomaan kunnan ja kuntayhtymän hyväksymät johtosääntömääräykset voivat toimia säädösten soveltamisohjeisiin perustuvan kunnallisen säädösvallan käyttämisen välineinä. Kiireellisiä tilanteita koskevassa päätöksenteossa sosiaalihuoltolaki (710/1982) jopa edellyttää sitä, että luottamushenkilötoimielin vahvistaa perusteet ja yleiset ohjeet sosiaalihuollollisen toimivallan käytölle (12.2 §). Varsinkin sosiaalihuollon puolella tällaista norminantoa on varsin paljon myös käytetty. Erityisesti muiden kuin kuntalaisen subjektiivisiin oikeuksiin perustuvien palveluettuuksien kohdalla lainsäätäjä on jättänyt varsin paljon tilaa kunnalliselle luottamushenkilöhallinnolle antaa soveltamisohjeita kunnan sosiaalihuollon tehtävien järjestämisestä ja tuottamisesta.⁹¹

Väljien laki- tai asetustasoisten säännösten tulkintaa siis voidaan – ja kunnallisen itsehallinnon nimissä pitääkin – tehdä normiohjauksen toteut-

⁸⁹ Niiranen ym. Helsinki 2013, s. 68.

⁹⁰ Ks. kunnallisen säädösvallan oikeudellisista lähtökohdista tarkemmin esim. Makkonen 1968.

⁹¹ Tuori & Kotkas 2008, s. 138–139.

tamiseksi ja muun muassa kuntalaisten kohtelun yhdenvertaisen toteuttamisen varmistamiseksi. Tällaisissa soveltamisohjeissa voidaan muun muassa asettaa kriteerejä niukkojen resurssien jakamisesta palveluetuksia esimerkiksi kotipalveluja ja vanhustenhuollon laitoshoidon hakeville. Luonnollisesti tällaisilla soveltamisohjeilla ei voida tehdä tyhjäksi tavallisten lakien tarkoittamaa tarveharkintaa. Lisäksi niiden laadinnassa on otettava huomioon myös yleiset harkintavallan rajoitusperiaatteet, kuten puolueettomuus- ja luottamuksensuojaperiaate, ja sosiaalihuollon periaatteet, kuten em. tarveperiaate ja sosiaalihuollon asiakkaan integriteetin eli loukkaamattomuuden kunnioittamisen periaate. Koska sosiaalihuollon etuuksista annetut soveltamisohjeita ylemmänasteiset oikeusohjeet on muotoiltu melko väljiksi, kunnalliset soveltamisohjeet ovat usein kaikkein tärkein ohjenuora sosiaalihuollon työntekijöille ja viranhaltijoille.⁹²

Myös terveydenhuollon puolella voidaan käyttää poliittis-oikeudellisena ohjausvälineenä terveydenhuollon soveltamisohjeita, vaikka näin ei ole tähän asti juuri tehty. Näin on siksi, että myös terveydenhuollossa joudutaan tekemään päätöksiä kuntalaisen hoitoon ottamisesta, kuten myös varsinaisista hoitotoimenpiteistäkin kulloinkin käytettävissä olevien resurssien asettamisessa rajoissa. Lääkintä- ja hoitohenkilöstön tekemässä päätöksenteossa on kysymys lääke- ja hoitotieteellisen arvioinnin ohella kuntien ja kuntayhtymien määrittelemien niukkojen resurssien jakamisesta ja siinä noudatettavasta etusijajärjestyksestä. Mikäli kyse ei ole niin sanotuista kiireellisistä tapauksista, toimenpide- ym. päätöksiä ei voida tällöin tehdä ainoastaan puhtaan lääketieteellisen asiantuntemuksen perusteella. Päätöksenteko edellyttää hyvin usein myös enemmän tai vähemmän arvoperustaisia ja eettis-moraalisesti latautuneita ratkaisuja.

On selvää, että sosiaali- ja terveydenhuollon integraation edetessä myös perusteet terveydenhuollon poliittis-oikeudelliseksi ohjaamiseksi voimistuvat vielä nykyisestään. Myöskään oikeudellisia esteitä tähän ei ole.⁹³ Varsinkin jatkossa sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisestä annettavan lain ja sen täytäntöönpanosta annettavan lain tultua voimaan tällainen ohjaus on sekä tarpeellista että myös välttämätöntä. Muutoinhan merkittäviä

⁹² Tuori & Kotkas 2008, s. 138, 140–141.

⁹³ Tuori & Kotkas 2008, s. 138, 144.

sosiaali- ja terveydenhuollon sisältöä, palvelujen kohdentamista ja laatua koskevia kysymyksiä jäisi sekä oikeudellisen että poliittisen ohjauksen ulkopuolelle erinäisten palveluorganisaatioiden itsensä määriteltäviksi⁹⁴. Tällaista lähtökohtaa ja tavoiteasetantaa ei voi pitää sen enempää hyväksyttävänä kuin riittävänäkään kansalaisten ja kuntalaisten sosiaalisten ja terveydellisten (perus)oikeuksien määrittelyn kannalta.

Perinteisesti tärkein kunnan toimintapolitiikkatason ohjausväline on talousarvio. Samalla kun kuntien muodollista itsenäisyyttä sosiaali- ja terveydenhuollon toimintapolitiikkaa koskevassa päätöksenteossa on 1990-luvulta lähtien lisätty, talousarviosta on tullut aiempaa keskeisempi väline, jolla määritetään kunnallista palvelutasoa ja kuntalaisten saatavissa olevia palveluetauksia. Tässä mielessä talousarvio ja talousarvio-ohjaus tulee ymmärtää normina ja norminantovälineenä, jolla määritetään kuntalaisten oikeuksia ja TSS-oikeuksien sisältöä, kun kyseessä ovat nimenomaan sosiaali- ja terveydenhuollon palvelut. Yksiselitteisesti subjektiivisina oikeuksina kuntalaisille turvattujen palveluetauksien järjestämisvelvoitteita ei voida sivuuttaa vain talousarvion määrärahanormein. Toisaalta lakisääteisille etuuksille talousarviossa asetettavia ehtoja ja rajoituksia koskevat samat rajoitukset kuin kunnallisia tehtäviä koskevia soveltamisohjeitakin. Toisin sanoen lakisääteisille etuuksille ei voida asettaa lakiin tai asetukseen perustuttomia saamisedellytyksiä. Sama koskee etuuksien sisältöä ja tasoa. Niitä ei voida rajoittaa siitä, mitä ylemmänasteiset normit edellyttävät.⁹⁵

Kun kysymys on ollut kunnan omasta ja välittömästi kuntaorganisaatioon kytkeytyvästä palvelutuotannosta, viime vuosina on ollut suuntauksena se, että palvelujen tuottamiseen varatut määrärahat on otettu valtuuston hyväksymään talousarvioon yhä suurempina kokonaisuuksina. Tämä on merkinnyt sitä, että määrärahojen jakautuminen eri palveluihin ja muihin etuuksiin päätetään tosiasiallisesti vasta etuuksien täytäntöönpanovaiheessa. Tällöin täytäntöönpanosta vastaavalla luottamushenkilötoimielimellä, kuten kunnan perusturvalautakunnalla, on luonnollisesti oikeus

⁹⁴ Esimerkiksi kuntayhtiö, jonka toiminnan tarkoituksena on määritelty ainoastaan voiton tuottaminen omistajalleen, ei ole legitiimi määrittelemään tällaisia arvoperustaisia sisältökysymyksiä.

⁹⁵ Tuori & Kotkas 2008, s. 142–143.

määritellä paitsi määrärahojen täsmällisestä jakautumisesta eri käyttötarkoituksiinsa, niin myös oikeus antaa muita talousarvion täytäntöönpanoa koskevia yleisnormeja. Kunnan henkilöstön on puolestaan noudatettava yksilöllisessä päätöksenteossaan talousarvio-ohjauksen lisäksi talousarvion täydentäviä kunnallisen toimielimen antamia normeja, ellei tällainen kunnan sisäinen norminanto ole sisällöltään ilmeisen lainvastaista. Koska varsin monet sosiaali- ja terveydenhuollon säännökset palvelujen yleisestä järjestämisvelvollisuudesta ovat varsin väljiä, ne jättävät kuntalaisen palvelutarpeen arvioinnin ensisijassa kunnan itsensä tehtäväksi.⁹⁶ Se, missä määrin tällainen palvelutarpeisiin vastaaminen on kuntalaisten yhteisen tahdonmuodostuksen tulosta ja missä määrin viranhaltija- ja/tai työntekijäveltoista, jää viime kädessä riippumaan kunnallisen itsehallinnon toteuttamistavasta ja siten paikallisesti ja alueellisesti tehdyistä arvovalinnoista.

Edellä tarkastelluista, lähtökohtaisesti oikeudellisista ja itsehallinnollisista, puitteista käsin määräytyy oikeudellisen ohjauksen ja kunnallisen luottamushenkilöpäätöksenteon ja -hallinnon asema kunnallisen sosiaali- ja terveydenhuollon sisällön ja toimintarakenteen määrittäjänä. Tämä perusasetelma näyttää olevan perustavilta fundamenteiltaan asiallisesti hyvin samansisältöinen myös toteutettaviksi esitettyjen sosiaali- ja terveysalueiden ja sosiaali- ja terveyspalveluista tuottamisvastuussa olevien kuntayhtymien olosuhteissa.

Se, millaista ja miten toteutettua poliittis-oikeudellista ohjausta nämä kuntayhtymät harjoittavat, jää tällä tietoa sekä säännösten että tulevien, uudenlaisten itsehallinnollisten, ohjauk käytäntöjen osalta vielä enemmän arvailujen ja uusien säännös-/sopimustarpeiden varaan. Ellei oikeuden ja politiikan ”seossuhteesta” sosiaali- ja terveydenhuollon saatavuus-, sisältö- ja laatuksymysten määrittelyssä haluta poiketa ja muuttaa nykyistä tilannetta, sosiaali- ja terveydenhuollon huollolliset ja hoidolliset tavoitteet ja arvovalinnat tulee jatkossakin ratkaista. Tapahtuuko tämä esimerkiksi nykyistä enemmän ”puolueettomalta” viranhaltijapohjalta vai esimerkiksi nykyistä enemmän kaupallisin perustein, riippuu viime kädessä lainsäätäjän tahdonilmaisista, mikäli tilannetta halutaan muuttaa suuntaan tai toiseen.

⁹⁶ Tuori & Kotkas 2008, s. 143.

Edellä käsitelty muodostaa joka tapauksessa ne keskeiset sisältöpuutteet, jotka koskevat sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen organisointia, kuten sosiaali- ja terveystalvelujen yhtiöittämistä. Niitä ei voida sen enempää oikeudellisista kuin poliittis-itsehallinnollisistakaan syistä ohittaa.

Teesi III:

Kunnan tulee selkeyttää sosiaali- ja terveydenhuollon tehtävien sisältöä julkisen vallan käytön osalta yhtiöittämisiä harkitessaan.

3.4 Sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen yhtiöittämisen haitat ja uhat

3.4.1 Kuntademokratian kaventuminen

Suomalainen ja pohjoismainen yhteiskunta rakentuu vahvan kunnallisen demokratiakäsityksen ja päätöksenteon ympärille. Säädännäisesti tämä ilmenee Suomessa ennen muuta Suomen perustuslain itsehallintosäännöksen (PL 121 §) muodossa. Perinteisesti kuntien asema suhteessa valtioon on ollut Suomessa vahva, ja sitä on leimannut erityisesti hyvinvointiyhteiskunnallisen palvelutuotannon hyvin kiinteä yhteys kunnallisen, elimellisesti kuntaorganisaatioon kiinnittyvän, organisaatorakenteen osana. Vasta niin sanotun suuren, laskennallisiin valtiosuusperusteisiin pohjautuneen valtiosuusuu­distuksen yhteydessä vuonna 1992 tätä hyvinvointiyhteiskunnallista toimintamallia hieman muutettiin. Tuolloin sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelua ja valtiosuutta koskeneessa laissa (733/1992) säädettiin, että kunta voi järjestää sosiaali- ja terveydenhuollon alaan kuuluvat tehtävänsä paitsi itse, muun kunnan tai kuntien kanssa tai olemalla mukana kuntainliitossa (nykyisin kuntayhtymässä), niin myös hankkimalla palveluja muilta toimijoilta mukaan lukien julkiset ja yksityiset palveluntuottajat.

Kunta on siis jo pidempään voinut hyödyntää palvelujärjestelmässään myös muita kuin kiinteästi kuntaorganisaatioon kiinnittyviä kuntapalveluja. Tosin jo kuntalain (365/1995) sanamuoto ”(t)ehtävien hoidon edellyttämiä palveluja kunta voi hankkia myös muilta palvelujen tuottajilta” painottaa tällaisten muiden kuin kuntaorganisaation itsensä tuottamien palvelujen toissijaisuutta.

Tätä näkemystä alleviivaa melko selvästi myös hallituksen esitys kunta-laiksi (HE 192/1994 vp). Yhtäältä hallituksen kuntalakiesityksen 2 §:ää koskeissa yksityiskohtaisissa perusteluissa tuodaan esille, vanhasta kunnallista (953/1976) poiketen, kuntalaissa mahdollistetut vaihtoehtoiset tavat kuntaorganisaation itsensä tuottamalle palvelutuotannolle. Toisaalta kyseisissä perusteluissa esitetään kuitenkin myös useita merkittäviä rajoituksia käyttää tällaisia muita palveluntuotantotapoja. Tärkeimpiä tällaisia rajoituksia ovat sosiaali- ja terveydenhuollon alalla eittämättä viranomaistehtävät, jotka on määritelty kunnan tehtäviksi toimialan erityislaeissa. Esimerkiksi sosiaalihuoltolain (710/1982) 10.1 pykälässä sekä osassa muita sosiaali- ja terveydenhuollon säädöksiä on säännelty siitä, että kunnan käytettävissä tulee olla asiakastyöhön osallistuvan viranhaltijan palveluja. Tällöin luonnollisesti muun kuin julkisoikeudellisen organisaatiomuodon käyttö kunnallisessa palvelutuotannossa joko estyy tai ainakin rajoittuu.

Kuntademokratian merkitystä ja erityisesti sen keskeytyä kunnan tehtävien hoitamisessa koskevan kuntalain 2 §:n säännöksen olennainen ulottuvuus on kuitenkin se, mikä on luettavissa ko. säännöksen yksityiskohtaisista perusteluista. Perustelut koskevat yksityisen palveluntuottajan hoitamia kunnallisia tehtäviä. Tällaisessa vaihtoehtoisen palvelutuotannon tilanteessa hallituksen esitys korostaa nimenomaisesti sitä, että päätöksenteon ”pitää pysyä kunnassa tai kuntayhtymässä tai muussa kunnallislain yhteistoimintasäännösten mahdollistamassa järjestelyssä, jossa julkisuus-, salassapito-, vastuu- ja oikeusturvanäkökohdat voidaan ottaa asianmukaisesti huomioon”. Vaikka tässä yhteydessä tarkoitetaan nimenomaan kunnan määräysvallan ulkopuolista yksityisoikeudellista oikeussubjektia, on itsestään selvää, että edellä lausuttu koskee kaikkea perinteisen kuntaorganisaation ulkopuolelle siirtyvää palvelutuotantoa.⁹⁷

Tämä luo suuria vaatimuksia toteuttaa muita kuin kunnan perusorganisaatioon kuuluvia ja siten erityisesti luottamushenkilöpäätöksentekoon perustuvia julkisten palvelujen tuottamisrakenteita. Luonnollisesti myös perustuslailliset lähtökohdat ovat tässä yhteydessä tärkeitä. Tällöin tulevat kysymykseen ennen muuta perustuslain itsehallintosäännöksen (PL 121 §) ja

⁹⁷ HE 192/1994 vp, 2 §:n yksityiskohtaiset perustelut.

vaali- ja osallistumisoikeussäännöksen (PL 14 §) keskeinen sisältö ja tulkinta.⁹⁸

Suomen perustuslain itsehallintosäännös (PL 121.1 §) edellyttää kunnalliselta päätöksenteolta ja toiminnalta sitä, että kunnan hallinnon tulee perustua kunnan asukkaiden itsehallintoon. Asukkaiden itsehallinto puolestaan tarkoittaa sitä, että kunnan toiminnan ja hallintotehtävien hoitoon perustuvan palvelutoiminnan tulee perustua kunnan asukkaiden valitsemien luottamushenkilöiden päätöksentekoon. Kunnallisena luottamushenkilönä toimiminen tarkoittaa siis kuntayhteisössä esiintyviä erilaisia arvoja ja poliittisia mielipiteitä edustavien näkemysten välitystehtävää kunnalliseen päätöksentekoon nähden. Luottamushenkilön politiikkarooli merkitsee siten myös erilaisten intressien sekä eri väestöryhmien etujen ajamista kunnallisessa päätöksenteossa. Kansanvaltaisten oikeuksien harjoittamisen pääfokuksena ei kuitenkaan ole pelkkä kuntalaisintressien edustajana toimiminen, vaan toimiminen paikallisyhteisön edustajana kantamassa vastuuta paikallisyhteisön toiminnan kokonaisuudesta.⁹⁹

Kunnallisen luottamushenkilöaseman oikeudellinen määrittely ei ole kuitenkaan aivan yksiselitteistä. Kun kysymys on perusorganisaation tehtävien hoitamisesta ja päätöksenteosta, luottamushenkilöaseman määräytyminen on suhteellisen yksiselitteistä. Kunnan luottamushenkilöitä ovat valtuutetut ja varavaltuutetut, kunnan toimielimiin valitut jäsenet ja varajäsenet, kunnan kuntayhtymän toimielimiin valitsevat jäsenet ja varajäsenet sekä niin sanotut muut kunnan luottamustoimiin valitut henkilöt, kuten jäsenet kuntien yhteisissä toimielimissä ja kunnan edustajat valtion ja kunnan välisissä kokouksissa, neuvotteluissa ja katselmuksissa. Sen sijaan kunnan luottamushenkilöitä eivät ole esimerkiksi kunnan tilintarkastusta kuntalain 72 §:n mukaan suorittavat JHTT-tilintarkastajat kuten eivät myöskään kunnan edustajat yksityisoikeudellisissa yhteisöissä.¹⁰⁰

Kuntayhtiössä ja muussa osakeyhtiössä, jossa kunta on osakkaana, kunnan yhtiökokousedustajat ovat yleensä luottamushenkilöitä, jotka kunnan hallitus on valtuuttanut tehtävänsä. He toimivat kunnalta saamiensa ohjei-

⁹⁸ Ks. Uoti 2012, s. 5–6, 9, 16–18.

⁹⁹ Ryynänen 2006, s. 92–93.

¹⁰⁰ Harjula & Prättälä 2012, s. 321–322.

den mukaisesti vaikuttaen muun muassa siihen, keitä valitaan kunnan edustajina yhtiöiden hallituksiin. Osakeyhtiön hallituksen tai muun toimielimen jäsenet eivät ole kuitenkaan kuntalain 32.1 §:n tarkoittamia kunnan luottamushenkilöitä siitä huolimatta, että he toimivat yhtiössä kunnan edustajina.¹⁰¹

Kuntaomistajuutta yhtiössä edustavan osakeyhtiön hallituksen jäsenen asema on kuitenkin lähellä kunnallista luottamushenkilöasemaa. Näin on ennen muuta siksi, että kunnan edustajalla on velvollisuus toimia yhtiön edun lisäksi myös kunnan edun mukaisesti erityisesti ottamalla huomioon kunnanhallituksen antamat toimiohjeet. Myös virkavastuun ulottaminen koskemaan kunnan nimeämää edustajaa on mahdollista.¹⁰²

Edellä esitetyn perusteella voidaan todeta, että kunnan edustajien muodollis-oikeudellinen asema yhtiöidensä hallinnossa on paljolti semanttinen tai jopa epärelevantti asia. Tärkeää on se, mitä funktioita kunta ja erityisesti kunnanhallitus asettavat yhtiöissä edustajilleen. Kunnanhallitus tai kunnallisessa johtosäännössä ohjeiden antamiseen oikeutettu muu kunnan luottamushenkilötoimielin voi antaa toimiohjeita kunnan yhtymäkokous-edustajille ja kunnan edustajille yhtiöiden hallituksissa. Tämä merkitsee sitä, että kunta ajaa näin lakiin perustuen valitsemaansa toimintapolitiikkaa suhteessa omistamaansa kunta- tai muuhun yhtiöön.¹⁰³ Täysin kuntaomistaisen kuntayhtiön tapauksessa tällaisen toimintapolitiikan harjoittaminen on tietysti helpompaa kuin niissä tapauksissa, joissa kunta on vain yhtiön osaomistaja.

Sosiaali- ja terveydenhuollon alaan sijoittuvan kuntayhtiön osalta edellä lausuttu merkitsee sitä, että kunnalla ja erityisesti kunnallisen johtosäännön (käytännössä hallintosäännön tai kunnan sosiaali- ja terveystoimen johtosäännön) niin mahdollistaessa sosiaali- ja terveydenhuollosta vastaavalla toimielimellä on mahdollisuus antaa toimiohjeita, jotka koskevat kuntalain tarkoittamaa omistajaohjattua kuntayhtiötä (23.2 §). Erityisesti tällaista substanssiohjausta ja -asiantuntemusta edustava lautakuntaohjaus

¹⁰¹ Harjula & Prättälä 2012, s. 323.

¹⁰² Harjula & Prättälä 2012, s. 323.

¹⁰³ Ks. toimiohjeiden antamisesta kunnan edustajalle osakeyhtiössä tai muussa yksityisoikeudellisessa yhteisössä Harjula & Prättälä 2012, s. 267–268.

onkin varsin välttämätöntä juuri sosiaali- ja terveydenhuollon palveluja tuottavissa organisaatorakenteissa. Näin on ennen muuta siksi, että kansalaisten ja kuntalaisten sosiaalisten oikeuksien toteutuminen edellyttää yleensä erityistä herkkyyttä siinä, miten esimerkiksi sosiaali- ja terveydenhuollon asiakkaan itsemääräämis- ja osallistumisoikeudet toteutuvat¹⁰⁴. Pelkkien tehokkuus-, taloudellisuus- ja tuottavuustavoitteiden toteutuminen ei etenkään pitkällä aikavälillä riitä siihen, että toiminnan vaikuttavuus- ja tulostavoitteet saavutettaisiin.

Vaikuttava omistajaohjaus olisi erityisen tärkeää siksin, että yhtiön omistajaohjaus pelkin yhtiöjärjestysmääräyksen voi olla joidenkin sosiaali- ja terveystaloudellisten päämäärien vuoksi perustettavien sote-yhtiöiden kohdalla mahdotonta tai ainakin hyvin vaikeaa. Lisäksi kunnallisen toiminnan etuja ja yleishyödyllisiä toimintatapoja ei välttämättä saavutettaisi. Kaiken kaikkiaan kuitenkin kuntayhtiöiden yleiseen omistajaohjaukseen liittyvät puutteet ja laiminlyönnit ovat samalla erittäin merkittävä este yhtiöittää sosiaali- ja terveydenhuollon palveluita ja tukipalveluita. Kun tällä hetkellä pahimmillaan voidaan puhua monien kuntayhtiöiden ajalehtimisestä jopa kokonaan ilman asianmukaista omistajaohjausta¹⁰⁵, on selvää, että tällainen tilanne luo vielä suurempia ongelmia muodostettaessa kuntayhtiöitä, joissa yhtiöjärjestyksen mukaisena toiminnan tarkoituksena ei riitä pelkkä voiton tuottaminen omistajalleen eli kunnalle.¹⁰⁶ Tyypillisesti juuri sote-yhtiöt voisivat olla tällaisia vahvaa ja johdonmukaista omistajaohjausta tarvitsevia kuntayhtiöitä.

Kuntayhtiöiden omistajaohjauksen puutteet tai jopa ohjauksen kokonaan puuttuminen merkitsee pahimmillaan myös huomattavaa demokratiavajetta ja siten merkittävää periaatteellista estettä yhtiöittää sosiaali- ja terveydenhuollon tehtäviä. Toisaalta kuntayhtiöiden operatiivinen toiminta ja kuntapäätäjille ja kuntalaisille jaettava informaatio tai sen puute on myös

¹⁰⁴ Tässä yhteydessä merkittäviä sosiaalioikeudellisia vaatimuksia harjoitettavalle sosiaali- ja terveydenhuollon palvelutoiminnalle asettavat ennen muuta laki sosiaalihuollon asiakkaan asemasta ja oikeuksista (812/2000) ja laki potilaan asemasta ja oikeuksista (785/1992).

¹⁰⁵ Kuronen 14.5.2014.

¹⁰⁶ Ks. kuntayhtiöiden omistajaohjauksen tilasta ja varsin mittavista puutteista Ernst & Young (EY) 2014.

merkittävä tekijä, miksi kunnallisia tehtäviä ei yhtiöitetä suuressa osassa kunnallista tehtäväkenttää. Tähän asiaan on kiinnittänyt huomiota mm. Keskuskauppakamarin varatoimitusjohtaja Leena Linnainmaa. Hän on todennut, että kuntayhtiöihin sovellettava vuonna 2009 annettu hyvää hallinto- ja johtamistapaa kuntakonsernissa koskeva suositus ei sisällä Suomen listayhtiöiden hallinnointikoodin kaltaisia yhtiötoiminnan avoimuusvaatimuksia.¹⁰⁷ Lisäksi kuntayhtiöt ovat jättäneet toimintakertomuksissaan julkaisematta Kuntaliiton suosittamia tietoja merkittävässä määrin.¹⁰⁸

Yhteiskunnallisen toiminnan ja päätöksenteon keskeinen edellytys on yksilön mahdollisimman laaja tietojensaantioikeus. Jo Suomen perustuslain (14.4 §) mukaan julkisen vallan tehtävänä on edistää yksilön mahdollisuuksia osallistua yhteiskunnalliseen toimintaan ja vaikuttaa yksilöä itseään koskevaan päätöksentekoon. Palvelujen toteutuksessa on tärkeää palvelun teknis-taloudellinen laatu sekä palvelun toteutustapa, kuten sosiaalihuollon asiakkaan tai terveydenhuollon potilaan osallistumis- ja vaikuttamisoikeudet. Samoin palvelujen tuottamisessa on tärkeää noudattaa laajalaisia ja yksilön kansalais- ja poliittisia oikeuksia turvaavaa julkisuusperiaatetta. Tämän takia sosiaali- ja terveyspalvelujen yhtiöittämisessä merkittävänä ongelmana on erityisesti kuntayhtiöiden julkisuusvaje.

Siinä missä kunnallisiin liikelaitoksiin sovelletaan julkisuuslakia¹⁰⁹, kuntayhtiöihin sitä ei tarvitse soveltaa. Sinänsä osakeyhtiölaki (624/2006) ei edellytä, että yhtiön pitäisi erityisesti salata asioita. Mikään ei siis estäisi noudattamasta kuntayhtiöihin julkisuuslakia, kuten Ruotsissa tehdään. Velvollisuus noudattaa nykyistä laajemmin muussa kuntavetoisessa toiminnassa tuttua julkisuusperiaatetta edellyttäisi kuitenkin lainmuutoksia.¹¹⁰ Tässä yhteydessä on huomionarvoista, että vaikka kuntayhtiöissä laajennettaisiin julkisuusperiaatteen soveltamisen alaa, tällaisten palveluyritysten liikesalaisuuksien alue jäisi kuitenkin ”normaalin” yrityskulttuurin puitteissa vielä koskemattomaksi. Kuitenkin myös liikesalaisuuksien alan liika laajuus

¹⁰⁷ Linnainmaa, Leena: Kuntayhtiöiden hallintoon tarvitaan avoimuutta. Helsingin Sanomat 17.3.2014.

¹⁰⁸ Ks. Helsingin Sanomat 23.10.2012.

¹⁰⁹ Laki viranomaisen toiminnan julkisuudesta (621/1999).

¹¹⁰ Yle Uutiset 11.12.2014.

voi olla ongelma. Näin on nimenomaan silloin, jos liikesalaisuuden piiriin jätetään sellaisia toiminnallisia ja hoidollisia asioita, joilla voi olla merkitystä palveluasiakkaiden hyvinvoinnin ja oikeuksien, kuten itsemääräämisoikeuden, toteutumisen arvioinnin kannalta. Esimerkiksi monet hoiva-yritykset ovat tällaisissa yhteyksissä perustelleet hyvin laajaakin tiedonsaannin rajoittamista juuri liikesalaisuuksiin vedoten.¹¹¹ Tätä voidaan pitää ongelmana myös sosiaali- ja terveystaloustoiminnan kuntayhtiöperustaisessa harjoittamisessa.

Kunnallisen itsehallinnon ja kuntademokratian kannalta ongelmallisena voidaan pitää myös sitä, että kuntayhtiöihin ei sovelleta lakia kunnan ja henkilöstön välisestä yhteistoiminnasta kunnissa (449/2007). Yhteistoiminnan tavoitteena on antaa kunnalliselle henkilöstölle mahdollisuus yhteisymmärryksessä työnantajan kanssa osallistua kunnan toiminnan kehittämiseen ja antaa henkilöstölle mahdollisuus vaikuttaa omaa työtään ja työyhteisöään koskevien päätösten valmisteluun.¹¹² Laajamittaisen sosiaali- ja terveydenhuollon tehtävien yhtiöittämisen kannalta voimassa olevaa lainsäädäntötilaa voidaan pitää siten selvästi ongelmallisena.

3.4.2 Julkisen vallan käytön alan hämärtyminen

Suomen perustuslain 2.3 pykälän mukaan ”julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin” ja että ”(k)aikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia”. Voidaan siten sanoa, että julkisen vallan käyttäjällä tulee olla aina lopulta eduskuntalakiin palautettavissa oleva toimivaltaperuste. Toisaalta tällaisen toimivallan haltijan tulee luonnollisesti olla palvelusuhteessa, jossa voidaan käyttää julkista valtaa. Kunnallisessa toiminnassa keskeinen säännös, joka koskee julkisen vallan käyttämistä, on kuntalain (365/1995) kunnan henkilöstöä koskeva säännös (44.2 §). Siinä lausutaan yksiselitteisesti, että ”(T)ehtävää, jossa käytetään julkista valtaa, hoidetaan virkasuhteessa. Tällaista tehtävää varten perustetaan virka”.

¹¹¹ Ks. tästä esim. Yle Uutiset 20.1.2014. Ks. liikesalaisuuden määrittelyn yritysperspektiivisestä lähtökohdasta myös Mäenpää 2008, s. 293–295.

¹¹² Kulla 2013, s. 225–226.

Edellä esitetyllä tavalla perusasetelma virkojen ja virkasuhteiden tarpeelle kunnallisessa toiminnassa on varsin selkeä. Esitettyä asetelmaa kuitenkin hämärtää Suomen perustuslain viranomaistoiminnan ja ulkoistetun toiminnan välistä rajapintaa koskeva sääntely. Suomen perustuslain 124 § sääntelee hallintotehtävän, kuten sosiaali- ja terveydenhuollon palvelutehtävän, antamista muulle kuin viranomaiselle. Kyseisen säännöksen mukaan tällainen tehtävä voidaan antaa muulle kuin viranomaiselle vain lailla tai lain nojalla edellyttäen, että se on ”tarpeen tehtävän tarkoituksenmukaiseksi hoitamiseksi eikä vaaranna perusoikeuksia, oikeusturvaa tai muita hyvän hallinnon vaatimuksia”. Toisaalta merkittävää julkisen vallan käyttöä sisältäviä tehtäviä voidaan kuitenkin antaa ainoastaan viranomaiselle.

Kokonaisvaltaista ja yksityiskohtaista julkisen vallan käytön alaa koskevaa tutkimusta tai selvitystä ei ole Suomessa tehty. Tämä on osaltaan ymmärrettävää, sillä jo julkisen vallan käyttöä koskevan Suomen perustuslain 2.3 §:n yksityiskohtaisten perustelujen (HE 1/1998 vp, 2.3 §:n yksityiskohdaiset perustelut) tarkastelu johtaa osin vaikeiden tulkinnallisten rajanvetojen äärelle. Siinä missä julkinen valta subjekti käsitteenä on vielä melko selkeä, käsitteen toiminta- tai toiminnallinen ulottuvuus jää normatiivisesti vaille yksiselitteistä ja tarkentavaa selvitystä. Näin on ennen muuta siksi, koska hallituksen esityksessä Suomen perustuslaiksikin keskitytään vain varsin kapean julkisen vallan käytön osa-alueen, (fyysisten) voimakeinojen käytön, tarkasteluun. Toisaalta edellä mainittu hallituksen esitys toteaa niin, että julkisen vallan alaa ei voida edes tyhjentävästi määritellä ja että tätä alaa voidaan tarpeen mukaan ja perustuslain sallimissa rajoissa lainsäädännöllä myös laajentaa tai supistaa.

Kuntalain (365/1995) 2 §:n ja sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtionavustuksesta annetun lain (733/1992) 4 §:n mukaan kunnat voivat hankkia sosiaali- ja terveydenhuoltopalveluja myös yksityisiltä palvelujen tuottajilta toteuttaessaan sosiaali- ja terveydenhuollon lakisääteistä järjestämisvelvollisuuttaan. Tämä sääntely perustuu kunnallisten tehtävien ja palvelujen käsitteelliselle erottelulle. Julkisen vallan käytön näkökulmasta tämä tarkoittaa viime kädessä sitä, että kunnallinen toimija ei voi em. säännösten nojalla siirtää yksityisoikeudellisille palveluntuottajille – eikä siten myöskään yksityisoikeudelliselta sääntelypohjalta toimivalle sote-yhtiölle – velvollisuuttaan järjestää lakisääteiset tehtävänsä. Voimassa oleva lainsää-

däntö esitöineen ei anna yksiselitteisiä vastauksia siihen, mitä kunnallisten tehtävien hoitamis- ja järjestämisvelvollisuuteen kuuluu ja mikä osa tällaisesta toiminnasta voidaan lukea sopimusperusteisesti palvelutuotannon alaan.

Luonnollisesti edellä käsitelty oikeustila luo ongelmia ja epävarmuutta kuntakentälle. Tällaista sosiaali- ja terveydenhuollon julkisen ja yksityisen toiminnan rajapinnan hämärtymistä lisää myös perustuslain 124 §:n mukainen säännös hallintotehtävän antamisesta muulle kuin viranomaiselle. Tähän säännökseen sisältyvä ehto siitä, että yksityiselle (käytännössä siis yksityisoikeudelliselle) toimijalle voi uskoa lakisääteisiä tehtäviä, joihin sisältyy julkisen vallan käyttöä, on mielekäs ainoastaan tällaiseen toimintaan valtuuttavan lain tasoisen säännöksen nojalla. Erityisiä tällaisia säännöksiä Suomen oikeusjärjestyksessä ei kuitenkaan tällä hetkellä ole.¹¹³ Tästä seuraa luonnollisesti se, että myöskään lakisääteisten kunnallisten tehtävien harjoittamista julkisen vallan tehtävienhoidon vastuulla olevan sosiaali- ja terveydenhuollon alueella on hyvin vähän. Suuremmitta tulkintaongelmitta kysymykseen voivat tulla lähinnä vain sosiaali- ja terveydenhuollon tehtävien toteuttamista palvelevat tuki- ja täydentävät palvelut, kuten sosiaali- ja terveydenhuollon palveluyksiköiden siivous- ja ruokahuoltopalvelut, ja eräät teknisluonteiset, tavarahankintoihin rinnastuvat palvelut, kuten kuvantamis- ja laboratoriopalvelut.

Yhtiömuotoisesti ja ilman oikeusongelmia harjoitettava kunnallinen sosiaali- ja terveydenhuolto kutistuu väistämättä varsin vähäiseksi, jos perustuslain (PL 2.3 § ja PL 124 §) ja tavallisen lain (ennen muuta KuntaL 44.2 §) tulkinnassa painotetaan virkamiesoikeudellista lähestymistapaa. Tämä tulkintakehys on luonnollisesti selkeä vallan ja vastuiden jakautumisen suhteen, mitä tulee julkis- ja yksityisoikeudellisiin toimijoihin. Näin on, koska hyvin suuressa osassa kunnallisen sosiaali- ja terveydenhuollon tehtäväkokonaisuuksia esiintyy yksittäisiä tehtäviä ja toimenpiteitä, joihin sisältyy julkisen vallan käyttämistä.

Tarkasteltu problematiikka muodostuu vielä ongelmallisemmaksi, kun kunnallisiin tehtäviin sisältyy perustuslain 124 §:n tarkoittamaa merkittä-

¹¹³ Eduskunnan oikeusasiamies, EOAK 711/2009, Dnro 711/2/09, 4.3.2010, s. 28–29.

vää julkisen vallan käyttämistä. Koska merkittävä julkisen vallan käyttö on sallittua yksinomaan viranomaisille ja sitä voidaan harjoittaa vain virkasuhteessa, kaikkien tällaisten tehtävien ja niiden toteutusta merkitsevien palvelujen tuottaminen yksityisoikeudellisten organisaatiomuotojen ja palvelusuhteiden toimesta on laitonta. Tämänhetkinen tilanne lienee yhä ongelmallinen, koska eduskunnan oikeusasiamiesinstituution taholta on vuosikymmenen vaihteessa nimenomaisesti todettu selvitystyöhön perustuen, että ulkoistettuja terveydenhuollon palveluja toteutettaessa on työsuhteista henkilökuntaa ollut päättämässä erinäisistä julkisen vallan käytön ja jopa merkittävän julkisen vallan käytön alaan kuuluvista asioista ja toimenpiteistä. Näihin kuuluvat esimerkiksi mielenterveys-, tartuntatauti- ja päihdehuoltosääntelyn piiriin kuuluvat lähtökohtaisesti tahdonvastaiset rajoitukset ja pakotteet. Myös muissa julkisen vallan käytön kannalta merkityksellisissä tapauksissa tehtäviä on hoidettu työsopimuspohjaisesti.¹¹⁴

Sosiaalihuollossa julkisen vallan käytön ja myös merkittävän julkisen vallan käytön ala on vielä mittavampi kuin terveydenhuollossa. Tämä johtuu niistä lukuisista sosiaalihuollon lainsäädäntöön sisältyvistä tehtävistä ja niiden toteuttamisessa käytettävistä palveluista, joiden sisältönä ovat lukuisat hoivan, hoidon ja huolenpidon elementit. Niiden toteutuksessa on hyvin usein keskeistä kuntalaisen itsemääräämisoikeuden noudattaminen ja sen varmistaminen – sisäisen ja ulkoisen turvallisuuden (poliisin ja puolustusvoimien tehtävät) toteuttamisen tapaan – mahdollisimman – ja epäilyksittä – riippumattomasti ja puolueettomasti, siis julkisen vallan toimijan, viranomaisen, idean mukaisesti. Tämä vuoksi sosiaalihuoltoon sisältyy vähintäänkin potentiaalista julkisen vallan käyttöä varsin runsaasti.¹¹⁵ Sitä löytyy sekä aikuissosiaalityön parista että erityisesti lastensuojelun, vammais- ja kehitysvammahuollon ja vanhustenhuollon parista.

Merkittäviä sote-yhtiöittämisistä ei ole vielä ollut, joten julkisen vallan käytön alan ongelmat sosiaali- ja terveydenhuollossa ovat tähän mennessä näkyneet parhaiten tai pahiten niin sanottujen kokonaisulkoistusten yhtey-

¹¹⁴ Eduskunnan oikeusasiamies, EOAK 711/2009, Dnro 711/2/09, 4.3.2010, s. 23–28 ja 30–31.

¹¹⁵ Sosiaali- ja terveystieteiden tutkimuskeskus (Valvira) 2012. Valvira, Dnro 8247/05.00.04/2011, s. 24–25.

dessä. Tällaisia kokonaisulkoistuksia on Suomessa toteutettu jo useita, ja niiden määrä näyttäisi vain kasvavan. Kokonaisulkoistuksessa sosiaali- ja terveydenhuollon palvelutehtävät ulkoistetaan lähtökohtaisesti kaikelta muulta osin paitsi merkittävän julkisen vallan käytön osalta muun kuin kuntaorganisaation tuottamiksi palveluiksi. Perusongelma tällaisessa ulkoistuksessa on ollut se, että sosiaali- ja terveydenhuollon toiminnan lakisääteisten vaatimusten toteuttaminen edellyttää lähes aina myös julkisen vallan käyttöä ja usein myös merkittävää julkisen vallan käyttöä.

Kun kokonaisulkoistus toteutetaan, kuntaostajalle tuotteistettuja palveluja ja palvelukokonaisuuksia tarjoava sosiaali- ja terveystaloustyryitys tarjoaa luonnollisesti valmiita ja kustannustehokkaita palvelukokonaisuuksia, joiden täysimääräiseen toteuttamiseen sisältyy väistämättä aina julkisen vallan ja myös merkittävän julkisen vallan käyttöä. Tällöin kunta joutuu luonnollisesti käyttämään virkasuhteista henkilöstöään tällaisten sosiaali- ja terveydenhuoltolainsäädännön ja perustuslainkin edellyttämien päätösten tekemisessä.¹¹⁶ Ongelmalliseksi voi kuitenkin muodostua se, rakentuvatko sosiaali- ja terveydenhuollon palvelut tällaisessa tilanteessa riittävästi kuntien omalla vastuulla olevien verorahoitteisten sosiaali- ja terveydenhuollon lakisääteisten tehtävien ja niihin sisältyviä yhteisiä sosiaali- ja terveystaloustalouttisia arvoja määrittävän poliittisen tavoitteenasetannan, kuten terveyden edistämisen konkretisoinnin, toteuttamisen puitteissa vai vaikuttavatko tähän muut, kuten liiaksi yksityistä etua edistävät, päämäärät.

Tähänastiset kokemukset eivät kaikki vakuuta: Esimerkiksi kunnan ylin päättävä elin valtuusto tai muukaan luottamushenkilötoimielin, kuten kunnan perusturvalautakunta, pitäisi tällaisissa kokonaisulkoistustapauksissa ohjausvaltaa käsissään ja olisi kunnallisten sosiaali- ja terveydenhuollon kuntalaisia palvelevien tarpeiden edustaja ja muotoilija sen jälkeen, kun kokonaisulkoistus on valtuustopäätöksellä hyväksytty.¹¹⁷ Sote-palvelujen or-

¹¹⁶ Uoti teoksessa Helenelund ym. 2012, s. 297–298.

¹¹⁷ Ks. kokonaisulkoistukset sosiaali- ja terveydenhuoltopalvelujen osalta tehneiden Rääkkylän, Tohmajärven ja Puolangan valtuustojen, kunnanhallitusten ja ao. sosiaali- ja terveydenhuollon muiden luottamustoimihenkilöelinten pöytäkirjat vuosilta 2013 ja 2014. Ne osoittavat luottamushenkilövaikuttamisen huomattavaa kaventumista julkisrahoitteisessa kunnallisessa sosiaali- ja terveydenhuollossa.

ganisointi kuntayhtiömuodossa ei muuta tätä ongelmaa, mutta se saattaisi olla helpommin hallittavissa.

Joissain kokonaisulkoistustapauksissa sosiaali- ja terveystaloudelliseksi katsottavat aloitteet kunnan lakisääteisen sosiaali- ja terveydenhuollon tehtävien määrittämiseksi ja kunnan sosiaali- ja terveydenhuollon toimintapolitiikan toteuttamiseksi saattavat tulla jopa sosiaali- ja terveystaloudellisuuden suunnasta eivätkä julkisen vallan käyttäjän eli kunnan suunnasta. Sikäli kun näin on, palveluyritys ei enää olekaan sosiaali- ja terveydenhuollon lakisääteisten tehtävien toteuttaja, vaan se käyttää jopa merkittävää julkista valtaa ja vaikuttaa muun muassa virkavalmisteluun vaativan työn sisältöön ja siten mahdollisesti myös yrityksen voittotavoitteeseen.¹¹⁸ Kokonaisulkoistuksia tehneissä kunnissa juuri tämä virkasuhteen ja erityisesti sosiaali- ja terveydenhuollon henkilöstön riittävästä rekrytoinnista palveluyrityksen toiminnan ”tiennäyttäjäksi” näyttääkin tulleen varsin hankala ongelma.¹¹⁹

Onkin selvää, että kunnallisen toimijan ja yksityisoikeudellisen palveluyrityksen toimivalta- ja työnjaolliset ongelmat siirtyvät myös vastaavanlaisten tehtävien kuntayhtiöperustaiseen toteutukseen. Tämä on syytä tiedostaa ja ymmärtää, jos kunnissa halutaan yhtiöittää sosiaali- ja terveydenhuollon osa-alueita, kuten työterveyspalveluja. Luonnollisesti vielä suurempi kysymys on sosiaali- ja terveydenhuollon tehtävien hoitamisen organisoiminen yhtiömuotoisesti, ja tähän vaikuttaa se, mitä lähempänä ollaan perusterveydenhuollon ja erikoissairaanhoidon ydinpalvelujen aluetta.¹²⁰

3.5 Sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen yhtiöittämisen edut ja mahdollisuudet

Sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen yhtiöittämisen etuja ja mahdollisuuksia arvioitaessa olennaista on niiden seikkojen arvioiminen, jotka tuottavat nimenomaan kuntayhtiömuodossa lisäarvoa. Tällöin vertailua tulee tehdä kunnallisten tehtävien organisoimiseen muissa kunnallisissa organisaatioissa.

¹¹⁸ Rajala 6.11.2013, s. 3–4.

¹¹⁹ Ks. esim. Talentia 2012.

¹²⁰ Ks. julkis- ja yksityisoikeudellisesta tehtävien organisoimisesta esim. Kulla 2012, s. 25.

tio- ja toimintamuodoissa, kuten toimintana kiinteässä yhteydessä kunnan perusorganisaatioon tai liikelaitosmuodossa. Lisäksi vertailua voidaan kohdistaa sosiaali- ja terveydenhuoltopalvelujen hankkimiseen yksityisiltä yksityisoikeudellisilta palveluntuottajilta, kuten sosiaali- ja terveystalouksien palveluyrityksiltä.

Lähtökohtaisesti kuntayhtiömuoto kunnallisten palvelujen tuottamis-
muotona on tehokas (taloudelliseen ja tuottavaan toimintatapaan pyrkivä) palvelutuotannon toteutustapa. Sen tavoiteasetantaa ohjaa kannattava ja, jos niin halutaan, taloudelliseen voittoonkin tähtäävä toimintatapa. Tämän jälkimmäisen tavoitteen asettaminen on kuitenkin ongelmallinen ja siksi käytännössä poissuljettava, koska julkisessa sosiaali- ja terveydenhuollossa tuotetaan nimenomaan lakisääteisiä palveluja eikä niiden tuottamisen avulla voida hakea taloudellista (merkitsevästi voitollista) tulosta¹²¹. Sen sijaan tehokkuus toiminnan kannattavuuden merkityksessä niin, että toiminta on sekä taloudellisesti järjestettyä että kunnallistaloudellista tuottavuutta lisäävää, on myös julkistalouden finanssipoliittisia päämääriä ajatellen perusteltua.¹²²

Kunnan omaan virastomaiseen palvelutuotantoon nähden kunnallisen sosiaali- ja terveydenhuollon tehtävien yhtiöittäminen merkitsisi haitta- ja uhkapuolella merkittäviä haasteita erityisesti demokratia-, julkisuus- ja julkisen vallan käyttöön liittyvässä mielessä. Toisin sanoen esteet ja myös haitat mahdollisiin tehokkuushyötyihin nähden olisivat suuret.

Sitä paitsi jo nykyisinkin yhtiöistä toimintarakennetta ja -hyötyjä on mahdollista saavuttaa varsin yleisesti kuntakentässä käytössä olevan liikelaitosmallin (kunnan liikelaitos, kuntayhtymän liikelaitos ja liikelaitoskuntayhtymä) avulla. Kunnallinen liikelaitoshan voi pitkälti kattaa kulunsa

¹²¹ Voiton tavoittelemisen sosiaali- ja terveydenhuollon tehtävien toteuttamisessa poissulkee tai ainakin sitä rajoittaa huomattavasti jo laki sosiaali- ja terveydenhuollon asiakasmaksuista (734/1992). Erityisesti kyseisen lain 4 § (maksuttomat sosiaalipalvelut) ja 5 § (maksuttomat terveystaloudelliset palvelut) käytännössä rajoittavat huomattavasti taloudellista voittoa tuottavan yhtiömuotoisen toiminnan harjoittamista kunnallisen sosiaali- ja terveydenhuollon alueella. Huomaa tässä yhteydessä myös kuntalain 2 a.2 §, jossa luetellaan ne kunnan tehtävät, joita sen ei katsota hoitavan kilpailutilanteessa markkinoilla.

¹²² Myrsky ym. 2014, s. 25–31 ja 33–34.

maksutuloilla, ja sille laaditaan oma tuloslaskelma ja tase. Se voi olla toiminnallisesti ja taloudellisesti melko pitkälle tulohajattu yksikkö, mutta kuitenkin osa kuntaorganisaatiota.¹²³ Liikelaitos ei ole kunnasta erillinen oikeushenkilö eikä itsenäinen kirjanpitovelvollinen.¹²⁴ Liikelaitosmuoto kuitenkin mahdollistaa kunnan perusorganisaatioon nähden suurempien toimintatapojen toteuttamisen ja siten myös hyvän tehokkuuden rajaamatta kuitenkaan kunnan ohjausvaltaa niin suuresti kuin yhtiömuoto. Tästä huolimatta liikelaitosmuodossa kysymys on yhtiömäisten toimintatapojen käyttämisestä kunnallisten tehtävien hoidossa. Tällöin ei tarvita laaja-alaista kunnallista päätöksentekoa ja kuntalaisten jatkuvaa osallistumista ja vaikuttamista kunnalliseen tehtäväkenttään kuuluvien palvelujen toteuttamisessa.

Edellä tarkoitettuna varsin merkittävänä sosiaali- ja terveydenhuollon toiminta-alueena voidaan nähdä työterveyspalvelujen järjestäminen. Tosin tietynlaisena haasteena tämänkin palvelun toteuttamisessa on se, että työterveyspalvelujen tulee muodostaa harkittu ja toiminnallinen kokonaisuus.¹²⁵ Jos halutaan, että työterveyspalveluja tuottava kunnallisen yhtiön tarkoitus yhteiskunnallista vastuunkantoa toteuttavana terveydenhuollollisena toimintayksikkönä turvataan, tätä koskien voidaan tehdä tarvittavat yhtiöjärjestyskirjaukset. Työterveyspalveluja tuottamaan perustettavan kuntayhtiön myötä kunta voi lakkauttaa muun työterveyshuollon palvelutuotantonsa. Julkisen vallan käytön takia kunnallisessa terveyskeskuksessa tulee olla kuitenkin työterveyshuollon vastuullinen yhteyshenkilö, jonka tehtävänä on kunnan puolesta ohjata työterveyshuollon palvelujen asiakkaita.¹²⁶ Perusasetelma työterveyshuollon palvelujen yhtiöittämisessä on samantyyppinen kuin hankittaessa työterveyspalveluja yksityiseltä palveluyritykseltä. Jälkimmäisessä tapauksessa vain korostuu sopimuksenteon ja sopimusohjauksen merkitys enemmän.

¹²³ Ks. kuntalaki (356/1995) 10 a luku (Kunnallinen liikelaitos); Kilpailuvirasto 2001, s. 25.

¹²⁴ Ks. kuntalaki (356/1995) 10 a luku (Kunnallinen liikelaitos); Kilpailuvirasto 2001, s. 25.

¹²⁵ Ks. tarkemmin työterveyshuoltolain (1383/2001) 1 ja 2 §:t esitöineen (HE 114/2001 vp, em. säännösten yksityiskohtaiset perustelut).

¹²⁶ Virokannas 2006. Työterveysverkko Oy 2006, s. 11.

Muutoinkin merkittävimmät hyödyt kuntayhtiöiden perustamisesta ja toiminnasta sosiaali- ja terveystalvelujen tuottajina voidaan saavuttaa niissä tapauksissa, joissa kunnan tehtäviä ostopalveluina hoitavan yksityisen palveluyrityksen kaltaisen kunnallisen palveluyrityksen, kuntayhtiön, organisaatio ja toiminta rakennetaan jo alun perin kunnan omista tarpeista ja niiden määrittelystä lähtien. Avainasemassa tällaisessa kuntayhtiön suunnittelussa ja toteuttamisessa on paitsi yhtiön toiminnan tarkoituksen määrittely yhtiöjärjestyksessä ja niin myös yhtiön palvelutuotteiden kuntalähtöinen formulointi. Tosin yhtiöjärjestykskirjauksia rajaa ja määrittää osaltaan jo varsin pitkälti mittava sosiaali- ja terveydenhuollon sisältö- ja toimintasääntely sekä erityisesti TSS-perusoikeuksien toteuttaminen. Tärkeimmäksi asiaksi muodostuu juuri kyseisten säännösten tulkinta ja niiden noudattaminen yhtiömuotoisessa toiminnassa.

Juuri tuo sosiaali- ja terveydenhuollon kuntayhtiöiden palvelujen tuotteistaminen on avainasemassa sosiaali- ja terveystalvelujen yhtiöittämisen etuna verrattuna yksityisten palveluntarjoajien palvelutuotteisiin nähden. Kuten aiemmin todettiin, ostopalveluhankintojen ja palvelusopimusten suurimmat ongelmat liittyvät sopimusperäisen ohjaamisen (hallintosopimusproblematiikka) ja sen valvonnan kysymyksiin. Sote-kuntayhtiöissä tällaiset ongelmat voitaisiin pitkälti välttää asianmukaisella ja huolellisella sote-palvelujen tuotteistamisella. Sinänsähän tällaista toimintaa tehdään jo nyt myös julkisella sektorilla, mutta pitkään aloitteet ja samalla määräysvalta tuotteistamisessa ovat olleet palveluyrityksillä itsellään. Ne ovat sitten tarjonneet kunnille tai kuntayhtymille valmiita palvelukonsepteja, jotka on rakennettu luonnollisesti yksityisen palveluyrityksen omasta näkökulmasta, kuten voitontuottamisen tarkoituksesta, eikä välttämättä kuntalaisten tarpeista käsin.¹²⁷

Yhä teknistyvämpi palvelujen yritysvetoinen tuotteistaminen saattaa teknokratisoida ja epäinhimillistää sosiaali- ja terveystalveluja, ja tässä erityisesti ammattislangiin vihkiytyneillä toimijoilla näyttää olevan eräänlainen yksinoikeus. Erityisesti vanhustenhuollon turvavälineitä ja tuotteistettuja palvelumuotoja yhdistävässä yksityisessä sote-palveluyritystoiminnassa täl-

¹²⁷ Uoti 2012, s. 299.

lainen välineellisiä turvaratkaisuja korostava kehitys on saattanut edetä jo sangen pitkälle. Ongelmalliseksi tällaisen palvelujen tuotteistamisen tekee kuitenkin se, että palvelujen käyttäjät ovat inhimillisiä olentoja, joilla on ja tulee olla ihmisarvo ja jonka mukaan heitä tulee myös kohdella¹²⁸.

Voidaan sanoa, että yksityisten palveluyritysten on järkevää toteuttaa ja tuotteistaa vain suhteellisen rajattuja ja selkeitä ”julkisvallattomia” palvelukokonaisuuksia. Mutta heti kun kyse on yhteiskunnallisten ja inhimillisten arvojen ja toimintatapojen yksityisautonomisen sisällön arvoperustaisesta määrittelystä ja niiden mukaisten palvelukokonaisuuksien muotoilusta, julkisen vallan toteuttama palvelutuotanto on perustellumpaa ja legitiimimpää kuin yksityinen palvelutoiminta. Yksinkertaisten ja tarkkarajaisten hoitotoimenpiteiden tuotteistaminen on lähes riskitöntä, ja esimerkkinä tästä voidaan mainita mielenterveyskuntoutujan sosiaalisen tuen ja pahoinvoinnin vähentämisen kaltaisten moniulotteisten ja tahdonvastaisuuttakin sisältävien sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen tuotteistaminen.¹²⁹ Lisäksi on toimintaa, josta niin sisällöllinen kuin taloudellinenkin vastuu tulee pitää julkisomisteisella toimijalla – tilanteen mukaan joko välittömän julkisen ohjauksen ja valvonnan lähellä tai hieman kauempana kuten kuntayhtiössä.

Juuri ei-merkittävää julkisen vallan käyttöä sisältävät mutta silti haasteelliset sosiaali- ja terveystalouden tuotteistamiset ovat omiaan toimimaan juuri kuntaomisteisen kuntayhtiön toimintakenttänä. Sillä tavalla sekä julkinen että yksityinen toiminta voivat myös oppia toisiltaan hyvinvointipalvelujen tuotteistamisen problematiikasta ja saavuttaa pitkän päälle merkittäviä kunnallisia, kansallisia ja kansainvälisiäkin tuloksia.

¹²⁸ Muun muassa vanhustenhuollossa ilmenneiden varsin huomattavien epäkohtien poistamiseen tähtäävässä laissa sosiaalihuollon asiakkaan ja potilaan itsemääräämisoikeuden vahvistamisesta ja rajoitustoimenpiteiden käytön edellytyksistä (HE 108/2014) kiinnitetään useassa kohden huomiota juuri sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen toteuttamisen kysymyksiin sekä ihmisen koti- että laitospäristössä toteutettuna.

¹²⁹ Särkelä 2006, s. 88.

3.6 Kunnallisen sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen yhtiöittämisen tulevaisuudesta

Voimassa olevan sosiaali- ja terveydenhuoltolainsäädännön valossa kunnallisten sosiaali- ja terveysten palvelujen yhtiöittäminen tulevaisuudessa ei näytä laajemmin tarkasteltuna todennäköiseltä eikä edes mahdolliselta. Näiden keskeisten julkisen vallan käytön alaan ja myös poliittisen päätöksenteon (sosiaali- ja terveysten politiikan paikallinen ja alueellinen harjoittaminen) alaan liittyvien palvelujen yhtiöittämiseksi ei yksinkertaisesti ole sija nykyolosuhteissa, ja syynä ovat ennen muuta sosiaali- ja terveydenhuoltolainsäädännön asettamat toiminnalliset ja organisatoriset vaateet.

Huomattavia sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen yhtiöittämiä voitaneen suuremmista ongelmista toteuttaa lähinnä vain sosiaali- ja terveydenhuollon tukipalvelujen (siivous-, kiinteistö- ja ruokahuollon palvelut) ja joidenkin erityispalvelujen, kuten kunnallisten asumispalvelujen ja työterveyspalvelujen, alueella. Sen sijaan sosiaali- ja terveydenhuollon ydinpalvelujen, kuten uuden sosiaalihuoltolain (1301/2014) ja terveydenhuoltolain (1326/2010), mukaisten palvelujen yhtiöittäminen on vaikeaa ja jopa voimassa olevien lakien vastaista.

Sen sijaan monien nyt yksityisten sosiaali- ja terveysten palveluyritysten tuottamien palvelujen toteuttaminen kuntayhtiömuodossa voisi olla perusteltua jo aivan kilpailullisistakin syistä. Nyt esimerkiksi lastensuojelupalveluja tuottavien yksityisten palveluyritysten osuus kodin ulkopuolelle sijoitetuille lapsille laitos- ja perhehoitoa tarjoavien palveluyritysten joukossa on jo reilusti yli puolet, ja palveluntuottajien lukumääräkin on selvästi supistunut. Samanlainen kehityssuunta on ollut jo pidempään havaittavissa muun muassa vanhusten ja erityisryhmien palveluasumisen ja päihdehuoltopalvelujen alueella.¹³⁰ Tällaisen kunnallista sosiaali- ja terveydenhuoltoa palvelevan kuntaomisteisen palvelutuotannon toteuttamiselle olisi siten sekä kilpailu- että yhteiskuntapoliittisia syitä. Kuntayhtiö voisi tarjota joustavan ja tehokkaan organisatorisen ratkaisun varsinkin erityisryhmien

¹³⁰ Lith 2013, s. 5, 8, 74. Vuonna 2008 voimaan tulleen lastensuojelulain (417/2007) uudistamisen yhtenä keskeisenä syynä olivat juuri lasten sijaishuollossa tarvittavien sijaishuoltopaikkojen puute ja sijaishuollon laadun turvaamiskysymykset. Ks. Aer 2012, s. 100.

palveluiden turvaamiseen ja edistämiseen, mikäli vain kuntaomistaja muistaa huolehtia riittävän tarkoin kuntayhtiöiden tarkoituksen määrittelystä ja omistajaohjauksen toteuttamisesta.

Teesi IV:

Julkisrahoitteisen sosiaali- ja terveydenhuollon keskeisten tehtävien legitimi toteuttaminen edellyttää poliittisesti edustavaa ohjausta kuntayhtiöihin.

4 Kuntien omistajaohjaus ja sen vahvistaminen

4.1 Omistajaohjauksen merkitys

Kuntien omistajaohjauksen merkitys ja tarve on korostunut kuntayhtiöiden määrän kasvaessa ja konserniajattelun lisääntyessä. Yhtiöiden onnistunut omistajaohjaus pitää sisällään monia eri välineitä. Niistä keskeisimpiä ovat yhtiöjärjestyksessä määriteltävä yhtiön toiminnan tarkoitus ja toimiala sekä se, miten yhtiön orgaanien toiminta on järjestetty. Lisäksi omistajaohjaus korostuu erityistilanteissa, kuten kunnan kokonaisintressin huomioimisessa.

Kunnissa kuntayhtiöitä on saatettu perustaa toimintojen järjestämiseksi ilman, että niiden varsinaista tarkoitusta olisi perustettaessa mietitty. Pahimmillaan kuntayhtiöt ovat saattaneet toimia vuosia, eikä omistaja ole ilmaissut kuntayhtiölle sitä, mitä kuntayhtiöltä omistajana odottaa. Monille kunnille on epäselvää se, millaisia tavoitteita kunnan omistajana tulisi yhtiöilleen asettaa ja miten näiden tavoitteiden toteutumisesta tulisi huolehtia. Kuntaomistajan tulee lisäksi valvoa yhtiöitään ja kiinnittää huomiota esimerkiksi niiden tuottavuuteen. Keskeisiä kuntayhtiöiden käyttämistä koskevia kysymyksiä ovat seuraavat: miten kuntayhtiöille asetetaan tarkoitus, miten tämän tarkoituksen toteutumisesta huolehditaan mahdollisimman hyvin ja seurataanko yhtiön toimintaa valistuneen omistajan ottein.

Tässä luvussa keskitytään omistajaohjauksen vahvistamisen kannalta keskeisiin kysymyksiin.

4.2 Kuntayhtiön toiminnan tarkoitus osana kunnan toimintaa

Kuntalain 1 luvun 2 §:n 1 momentin perusteella kunta hoitaa itsehallinnon nojalla itselleen ottamansa ja sille laissa säädetty tehtävät. Lisäksi kunta voi sopimuksen nojalla ottaa hoitaakseen muitakin kuin itsehallintoon kuuluvia julkisia tehtäviä. Kunnan tehtävät jaetaan yleiseen ja erityiseen toimialaan, joista jälkimmäiseen kuuluvat kunnan lakisääteiset tehtävät. Toiminnan hyväksyttävyyden kunnan näkökulmasta ratkaisee se, kuuluuko toiminta kunnan toimialaan. Hyväksyttävän toimialansa sisäpuolella kunta voi järjestää toimintansa monilla tavoilla, ja se yleensä asettaa erilaisia tavoitteita erilaisille toiminnoille, kuten omistamilleen yhteisöille. Joiltain osin toimintavapautta on rajoitettu. Kuten edellä on todettu, kunnan tulee yhtiöittää kilpailullisilla markkinoilla olevat toiminnot erillisiä poikkeuksia lukuun ottamatta. Vastaavasti merkittävää julkisen vallan käyttöä sisällään pitävät toiminnot ovat vähintäänkin ongelmallisia yhtiöittämisen kannalta. Näiden kahden ääripään välissä on kuitenkin huomattava osa kuntien toiminnoista, joiden osalta kunnalla on organisointivapaus. Samaten kunnalla on suuri vapaus päättää siitä, millaisista tavoitteista käsin kunta toivoo esimerkiksi sen omistamien yhtiöiden toimivan.

Osakeyhtiölain ja yhtiöjärjestyksen kautta omistajat asettavat osakeyhtiön toiminnalle tarkoituksen. Kysymys on kaikkien organisaatioiden kannalta keskeisimmästä kysymyksestä eli siitä, mihin yhtiön toiminnassa pyritään. Toiminnan tarkoitusta vasten myös erilaisten toimintavaihtoehtojen mielekkyyttä voidaan verrata. Osakeyhtiön toiminnan tarkoituksesta säädetään OYL 1:5 §:ssä, jonka mukaan osakeyhtiön toiminnan tarkoitus on voiton tuottaminen osakkeenomistajille, ellei yhtiöjärjestyksessä toisin määrätä. Tavoite tuottaa voittoa koskee siten myös kuntien omistamia osakeyhtiöitä, ellei yhtiöjärjestyksessä ole toisin määrätty. Toiminnan tarkoitus myös asettaa rajat yhtiön orgaanien (hallitus ja toimitusjohtaja) toimivallalle, ja se liittyy osakeyhtiölain 1:8 §:ssä yhtiön johdolle asetettuun huolellisuusvelvollisuuteen. Säännös on pakottava, ja sen perusteella yhtiön johdon

on huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua eli yhtiön toiminnan tarkoitusta.¹³¹ Yhtiön tarkoituksen vastaisiin toimiin ei yhtiössä voida normaalisti ryhtyä.

Asettavatko kunnat sitten omistamilleen yhtiöille toiminnan tarkoituksen? Lähtökohtaisesti kyllä, koska ellei voiton tuottamista ole nimenomaisesti suljettu pois, on yhtiön tarkoituksena voiton tuottaminen osakkeenomistajille eli omistajakunnalle tai -kunnille. Tyypillisesti kuntayhtiön yhtiöjärjestyksessä ei ole määrätty yhtiön toiminnan tarkoituksesta. Tällöin osakeyhtiölaista seuraa, että yhtiön tarkoituksena on voiton tuottaminen ja yhtiön johdon tulee edistää tätä tavoitetta. Vaikka toiminnan tarkoitus onkin muodollisesti asetettu jättämällä tarkoitus määrittelemättä yhtiöjärjestyksessä, se ei vielä välttämättä merkitse tietoista voitontavoittelutarkoituksen asettamista.

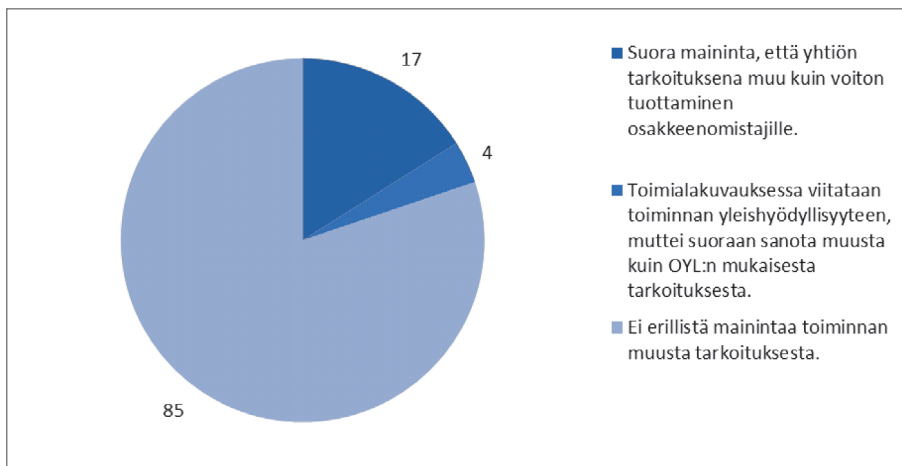
Monesti kunnalle yhtiön omistajana on hankala hahmottaa tarkoituksen asettamista. Ei voida pitää poissuljettuna sitä, että kuntayhtiöiden toiminnan tarkoitusta ei ole edes mietitty. Jos kuntayhtiön yhtiöjärjestyksessä on määrätty muusta kuin voiton tavoittelutarkoituksesta, voiton tavoittelusta poikkeava toiminnan tarkoitus voi olla tietoisien harkinnan tulosta. Kuntayhtiöiden yhtiöjärjestyksiä tarkastelemalla voidaan kuitenkin havaita, että vain satunnaisesti kuntayhtiön tavoitteeksi on asetettu jokin muu kuin voiton tavoittelemineen. Jos jo peruskysymys yhtiön toiminnan tarkoituksesta on omistajalle epämääräinen, on helposti ajateltavissa, ettei omistajaohjauksen yleinen taso ole kovin korkea.

4.3 Tarkoituksen määrittely eräiden kaupunkien kuntayhtiöissä

Kuntayhtiöiden yhtiöjärjestyksiä koskevassa otannassa oli mukana viiden kaupungin (Imatra, Jämsä, Seinäjoki, Oulu, Tampere) kuntayhtiöt ja osakkuusyhtiöt. Suurimmassa osassa kuntayhtiöitä (n. 80 %) ei ole erillistä määräystä toiminnan tarkoituksesta, vaan näiden tulisi tavoitella toiminnassaan voittoa. Vain n. 16 prosentissa yhtiöistä tarkoitus on määritelty muuksi kuin

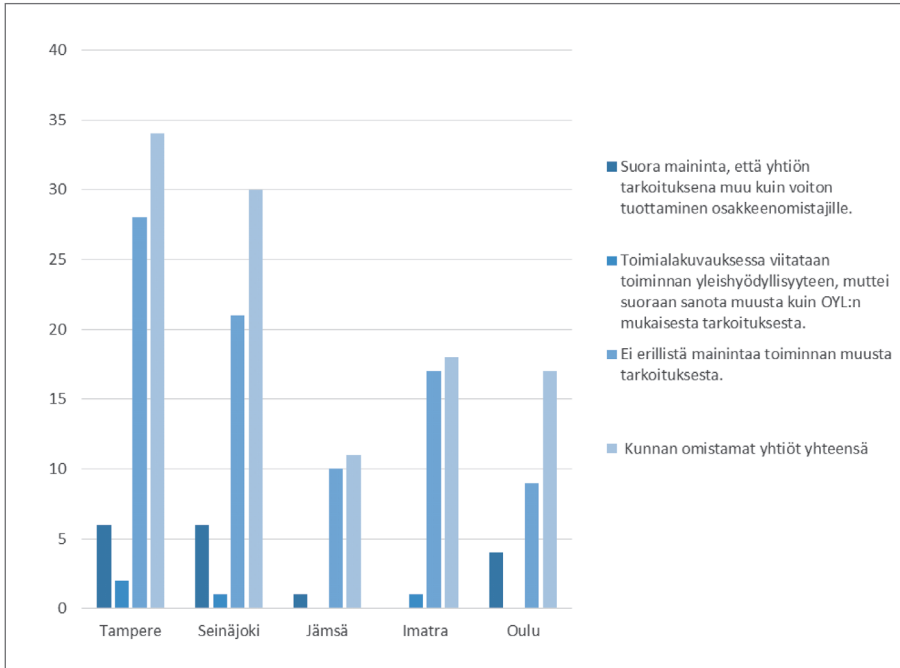
¹³¹ Ks. Vahtera 2011, s. 140.

voiton tuottamiseksi. Tarkoitusta koskevien yhtiöjärjestyksmääräysten jakauma kappalemääräisesti on esitetty kuviossa 4.



Kuvio 4. Kuntayhtiöiden toiminnan tarkoituksen määrittely yhtiöjärjestyksissä

Tarkoitusta koskevien yhtiöjärjestyksmääräysten jakauma oli kaupungeittain hyvin samankaltainen, mikä ilmenee kaupunkikohtaisesta jakaumakuviosta (kuvio 5). Tämä osoittaa sen, että tarkoitusta koskeviin yhtiöjärjestyksmääräyksiin on suhtauduttu hyvin samankaltaisesti erikokoisissa kaupungeissa.



Kuvio 5. Kuntayhtiöiden toiminnan tarkoituksen määrittely yhtiöjärjestyksissä kuntakohtaisesti tarkasteltuna

4.4 Toiminnan tarkoituksen ja toimialamääräyksen merkitys omistajaohjaukselle

Osakeyhtiöoikeudellisesti yhtiön toiminnan harjoittamista rajaavat yhtiön tarkoitus ja toimiala. Monesti kuntayhtiön tavoite ei faktisesti kuitenkaan ole suoranainen voiton tuottaminen, vaikka muutakaan ei ole suoraan yhtiöjärjestykseen kirjattu. Kuntayhtiön tavoitteena voi olla voiton tavoittelun sijasta toimia ns. mankala-periaatteella, jolloin yhtiön tarkoituksena ei ole tuottaa voittoa vaan toimia omakustannusperiaatteella ja tuottaa omistajilleen palveluita tai hyödykkeitä mahdollisimman edullisesti.¹³² Kuntayhtiöl-

¹³² Omakustannusperiaatteella toimivat esimerkiksi monet energiayhtiöt, jotka myyvät omistajilleen omistuksen suhteessa energiaa tuotantokustannusten hintaan (ja siis yleensä alle markkinahinnan). Samaten monien kuntien yhteisten vesi- ja jätevesiyhtiöiden tarkoituksena on myydä vettä tai sen puhdistuspalveluita omistajakunnille

lä voi olla myös muu usein kunnan toimintaa välillisesti edistävä yleinen tarkoitus kuin voiton tavoittelu tai siihen rinnastuva tavoite.

Yhtiön toimialasta on pakko määrätä OYL 2:3.1 §:n mukaan yhtiöjärjestyksessä. Toimialamääräys määrittelee sen, millä toimialoilla toiminnan tarkoitusta voidaan toteuttaa, mutta toimialamääräyksen ulkopuolelle menevät toimet ovat kiellettyjä, vaikka ne toteuttaisivat toiminnan tarkoitusta. Toisin sanoen kuntayhtiön on pysyttävä yhtiöjärjestyksessä määritellyn toimialansa sisäpuolella. Toimialamääräyksiä tulkitaan kuitenkin joustavasti, mistä seuraa mahdollisuus tehdä vähäisiä ja luonnollisia siirtymiä varsinaista toimialaa lähellä oleville alueille.¹³³ Toisin kuin toiminnan tarkoitus on toimialamääräys sikäli sallivampi, että yhtiön ei ole pakko harjoittaa tarkoitustaan kaikilla sellaisilla toimialoilla, jotka on mainittu toimialamääräyksessä.

Kuten edellä todettiin, kuntayhtiöissä toiminnan tarkoituksen määrittely yhtiöjärjestyksessä omistajaintressiä miettien on usein puutteellista. Toisinaan pyrkimys määrätä toiminnan tarkoitus voiton tuottamisen kriteeristä poiketen ilmentyy toimialamääräyksessä eikä erillisessä tarkoitusta koskevassa määräyksessä. Tiettyjen kuntayhtiöiden toimialamääräyksissä voidaan havaita tavoite asettaa yhtiön toiminnan tarkoitus muuksi kuin voiton tavoittelemiseksi.¹³⁴ Tällöin yhtiöjärjestyksen määräys saattaa olla voiton tuottamisen kriteerin osalta tulkinnanvarainen ja epäselvä. Yhtiön toiminnan tarkoitus voi jäädä epäselväksi, jos yhtiöjärjestyksessä ei ole selvästi todettu, ettei tarkoituksena ole voiton tavoitteleminen. Tällöin asiaa joudutaan arvioimaan tapauskohtaisesti toimialamääräystä tulkitsemalla ja tarkastelemalla yhtiön toiminnan luonnetta.

Joissain tapauksissa kuntayhtiön toiminnan luonne osoittaa muuta tarkoitusta kuin voiton tavoittelua, vaikka siitä ei ole nimenomaisesti yhtiöjär-

omakustannusperiaatteella. Esimerkkinä tällaisesta nimenomaisesta yhtiöjärjestysmääräyksestä on Seinäjoen Energia Oy:n tytäryhtiön Botnia Energia Oy:n yhtiöjärjestyksen toimialamääräyksessä oleva maininta: Yhtiön toimialana ei ole tuottaa voittoa vaan toimia omakustannusperiaatteella kustannusvastuuta noudattaen.

¹³³ Kyläkallio ym. 2008, s. 160–161.

¹³⁴ Jos yhtiön toimialana on esimerkiksi ”edistää taiteen kehitystä” (Etelä-Pohjanmaan musiikkiopiston kannatus Oy), on siitä mahdollista päätellä, ettei yhtiön tavoitteena olisi OYL 1:5 §:ssä tarkoitettu voiton tavoittelu.

jestyksessä määrätty. Näin on erityisesti keskinäisten kiinteistöosaakeyhtiöiden osalta. Niissä voiton tuottamisen tarkoituksesta ei yleensä ole poikettu yhtiöjärjestyksen määräyksellä, mutta tosiasiallinen tarkoitus on pääteltävissä yhtiön toiminnasta ja siitä tarkoituksesta, jolla osapuolet ovat yhtiössä mukana.¹³⁵ Sama periaate saattaa tulla sovellettavaksi myös muiden kuntayhtiöiden osalta, jos yhtiön toiminta ja omistajien tapa olla yhtiössä mukana osoittavat, ettei yhtiön ole tarkoituksaan olla voittoa tavoitteleva. Tällainen tulkinta on ongelmallinen, jos kuntayhtiössä on useita omistajia eivätkä kaikki omistajat miellä yhtiön tarkoitusta muuksi kuin voiton tavoitteluksi. Toinen ongelma on yhtiön johdon vastuun arvioiminen, koska tällaisessa ilman nimenomaista yhtiöjärjestyksen määräystä toimivassa muuta kuin voittoa tavoittelevassa yhtiössä on vaikea määritellä sitä, mitä tavoitetta yhtiön johdon tulisi edistää täyttääkseen OYL 1:8 §:ssä tarkoitetun huolellisuusvelvollisuutensa.

Yleisesti arvioiden on olemassa joukko kuntayhtiöitä, joiden osalta voidaan pitää mahdollisena voiton tavoittelua tai vaihtoehtoisesti muun tavoitteen edistämistä.¹³⁶ Esimerkiksi kuntien omistamien erilaisten kokous- ja konferenssiyhtiöiden toiminnan tarkoitus voi perustua voiton tavoitteluun tai siihen, että ne voittoa tavoittelematta pyrkivät edistämään kotipaikkaansa erilaisten tilaisuuksien pitopaikkana.¹³⁷ Olemassa olevien yhtiöiden osalta tarkoituksen päättelemisen saattaa olla haasteellista. Jos omistajakunta ei ole ikinä tulouttanut yhtiöstä tuottoja talousarviossaan, saattaa se olla yksi osatekijä, joka puoltaa muuta kuin puhdasta voitontavoittelutarkoitusta. Kun voiton tavoittelua voidaan tavoitella myös yhtiön toiminnan kehittämisen ja sitä myöten osakkeen arvon nousun kautta, ei voitonjaon puuttuminen voi kuitenkaan yksinään indikoida muuta kuin voitontuottamistarkoitusta.

¹³⁵ Airaksinen ym. 2010, s. 32.

¹³⁶ Valtion omistajapolitiikka on jaettu kahteen yhtiökategoriaan eli markkinaehtoisesti toimiviin yrityksiin ja erityistehtäviä toteuttaviin yhtiöihin. Ks. tästä Kankaanpää ym., s. 14–15.

¹³⁷ Esimerkiksi Seinäjoen kaupungin omistama Seinäjoki Congress Oy:n toimialamääräyksessä on todettu, että yhtiön toiminnan tarkoituksena ei ole tuottaa voittoa osakkeenomistajilleen. Vastaavasti Tampere-talon tai Tampereen Messu- ja Urheilu-keskuksen yhtiöjärjestyksissä ei ole suljettu pois voiton tavoittelua.

Millaisista lähtökohdista kunnan sitten tulisi asettaa yhtiöille toiminnan tarkoitus? Ensimmäisenä kategoriana voidaan pitää puhtaita voiton tavoitteluyhtiöitä. Silloin, jos kyse on kilpailuilla markkinoilla tapahtuvasta toiminnasta, kuten energian tuottamisesta ja myynnistä tai kiinteistötekniisten palveluiden tuottamisesta sekä itselle että ulkopuolisille, on yleensä ristiriidatonta, että tällaisen yhtiön tarkoitus on tuottaa omistajakunnalleen voittoa. Tätä voittoa voidaan tulouttaa voitonjakona yhtiöstä siltä osin, kun voittoa ei katsota tarvittavan esimerkiksi kuntayhtiön rahoitusaseman vahvistamiseen tai toiminnan kehittämiseen ja laajentamiseen. Voittoa tavoittelevista kuntayhtiöistä tuloutettavilla voittovaroilla saattaa olla joissakin kunnissa huomattavakin merkitys kunnan varsinaisten ydintoimintojen, kuten sosiaali-, terveys- ja sivistystoimen palveluiden, rahoittamisessa.

Toisena kuntayhtiökategoriana voidaan pitää voiton tavoitteluun rinnastuvan tavoitteen mukaisesti toimivia kuntien tavarantavara- tai palveluidentuottantoyhtiöitä, jotka eivät toimi kilpailullisilla markkinoilla. Silti yhtiöitä voitaneen pitää markkinaehtoisesti toimivina, koska ne edistävät omistajan kannalta mahdollisimman hyvää kokonaistulosta. Monien kuntayhtiöiden tuottamien palveluiden osalta on kunnan edun mukaista, että palvelu tuotetaan kustannustehokkaasti riippumatta voitontavoittelutarkoituksesta.

Käytännössä osa yhtiöistä voidaan mieltää täten ns. mankala-yhtiöiksi, joissa omistajan intressissä on saada palvelu tai hyödyke mahdollisimman edullisesti. Tällöin yhtiöjärjestyksessä yhtiön tarkoitukseksi tulisi määritellä voiton tavoittelun sijasta toiminta omakustannusperusteella kustannusvastaavuutta noudattaen. Hinta muodostuu hyödykkeen tai palvelun tuottamisen aiheuttamista kustannuksista kuitenkin ilman mahdollista voittoa. Tällaisia voivat olla esimerkiksi kuntien yhteiset vesi-, jätevesi- ja energiantuottantoyhtiöt, joiden hyödykkeitä ja palveluita käyttävät vain kunnat.¹³⁸ Omakustannusperiaatteella toimivien kuntayhtiöiden osalta hyöty on omistajalle pitkälti samanlaista taloudellista hyötyä kuin voittoa tavoittelevissa yhtiöissäkin, koska omistaja hyöttyy suoran voitonjaon sijasta yleensä

¹³⁸ Ks. esimerkiksi Kaakon Energia Oy:n yhtiöjärjestyksen toimialamääräys, jonka mukaan ”yhtiön toiminnan tarkoitus ei ole voiton tuottaminen, vaan se toimii omakustannusperiaatteella tavoitteenaan edullisten tuotannon tekijöiden takaaminen osakkeenomistajille”.

alle markkinahinnan olevan hinnan seurauksena. Edellisten lukujen argumentaatioista voidaan johtaa se, että sosiaali- ja terveystoimen yhtiöille voiton tavoittelu soveltuu yleensä hyvin huonosti. Sen sijaan tällä alueella toimivat yhtiöt, kuten tukipalveluyhtiöt, saattavat toimia mankala-tyyppisesti pyrkien tuottamaan tiettyjä kunnan tarvitsemia palveluita kustannustehokkaasti.

Kolmantena yhtiökategoriana voidaan pitää selkeästi muuta kuin voittoa tai välillisesti taloudellista hyötyä tavoittelevia yhtiöitä, jotka eivät varsinaisesti tuota omistajille mitään tuotteita tai palveluita vaan joilla on selkeästi jotain kunnan toimialaan liittyvää toimintaa edistävä tarkoitus.¹³⁹ Tällaisten yhtiöiden yhtiöjärjestyksessä tulisi selvästi määritellä se, mitä kunnan yleistä tavoitetta yhtiön tulee edistää. Tällainen kunnan toimialaan kuuluva yleinen tavoite voi olla esimerkiksi kulttuurin, urheilun tai tieteen edistäminen, mikä parantaa kunnan asukkaiden tai ammatinharjoittajien harrastus- ja toimintamahdollisuuksia.¹⁴⁰ Toinen tyypillinen alue, jossa on voittoa tavoittelemattomia yhtiöitä, on erilaiset kuntien elinkeinotoimintaa tukevat yhtiöt, joiden tarkoituksena on edistää esimerkiksi yleistä tai jonkin tietyn toimialan yritystoimintaa.¹⁴¹ Tällaisen kolmannen yhtiökategorian yhtiöiden osalta toiminnan tarkoituksen määrittäminen yhtiöjärjestyksessä on tärkeää myös toiminnan vero-oikeudellisen yleishyödyllisyyden kannalta. Jos toiminta on yleishyödyllistä, tulisi yhtiön yhtiöjärjestyksessä todeta se, että yhtiön toiminnan tarkoituksena ei ole voiton tavoittelu. Toiseksi

¹³⁹ Nämä yhtiöt rinnastunevat valtion omistajaohjauspolitiikassa tarkoitettuihin erityistehtäväyhtiöihin, jossa tavoitteet ovat yhteiskunnallisia, vaikka tämän tavoitteen takana olisikin ajatus toiminnan taloudellisesta kannattavuudesta. Ks. Kankaanpää ym., s. 14–15.

¹⁴⁰ Esimerkiksi Tampereen kaupungin osittain omistaman Ateljeetalo Oy:n toimialamääräyksessä määrätään muun muassa, että ”yhtiön toimialana on tuottamatta osakkeilleen voittoa hankkia ja vuokrata halpavuokraisia ateljee- ja asuinhuoneistoja tamperelaisille kuvataiteilijoille”.

¹⁴¹ Esimerkiksi tamperelaisen Ekokumppanit Oy:n yhtiöjärjestyksessä on erillinen määräys toiminnan tarkoituksesta. Sen mukaan: Yhtiön toiminnan tarkoitus on muu kuin voiton tuottaminen osakkeenomistajille. Yhtiön omaa pääomaa ei jaeta osakeyhtiölain 13 luvun 1 §:n 1 momentin mukaisissa varojenjakotilanteissa osakkeenomistajille, vaan omaa pääomaa käytetään kestävästä kehityksestä mukaisen elämäntavan ja yritystoiminnan edistämiseen.

yleishyödyllisyyden vahvistamiseksi yhtiöjärjestyksessä olisi syytä lisäksi mainita, ettei tällainen yhtiö myöskään jaa osinkoa. Näin voidaan osaltaan edesauttaa sitä, ettei yhtiö joudu maksamaan tarpeettomasti veroja vaan voi toteuttaa yleishyödyllistä tarkoitustaan tältä osin mahdollisimman hyvin.

Onkin mahdollista, että tällaisen kolmannen kategorian yhtiöihin lukeutuu yhtiöitä, joissa tavoitteen toteuttamisen tapa voidaan mieltää pitkälti poliittisiin valintoihin perustuvaksi. Tällöin se asettaa omat haasteensa demokraattiselle päätöksenteolle, jos poliittiset päätökset alistetaan näennäisesti vain liiketoiminnallisille näkökohdille.

Kuntien omistajaohjauksen vahvistamisen ensimmäisenä askeleena voitaisiin pitää yhtiöiden toiminnan tarkoituksen määrittelemistä omistajakunnan kokonaisedun kannalta. Tämä olisi monessa kunnassa syytä tehdä paitsi yhtiöitä perustettaessa myös jo olemassa olevien yhtiöiden osalta. Tällöin yhtiöt voitaisiin luokitella esimerkiksi edellä kuvatulla tavalla kolmeen eri ryhmään edellä selostettujen kategorioiden mukaisesti ja huomio kiinnitettäisiin siihen, millaista omistajaohjausta kullekin yhtiökategorialle osoitetaan. Tavoitteen saavuttaminen saattaa edellyttää jo olemassa olevien kuntayhtiöiden yhtiöjärjestyksen tarkoituksomääräysten muuttamista.

Teesi V:

Kunnan tulee määritellä omistamiensa yhtiöiden toiminnan tarkoitus yhtiöiden yhtiöjärjestyksissä.

4.5 Kuntayhtiöiden omistajaohjaus

Kuntien toiminnan siirtyminen enenevässä määrin yhtiömuodossa toteutettavaksi edellyttää konserniajattelun lisäämistä sekä siihen liittyen kuntayhtiöiden omistajaohjauksen vahvistamista. Kuntien tulisikin kiinnittää huomiota siihen, millaisia tavoitteita kuntayhtiöille asetetaan ja miten huolehditaan tavoitteiden asettamisen jälkeisestä omistajaohjauksesta. Sen jälkeen, kun omistajana olevat kunnat ovat asettaneet yhtiölle toiminnan tarkoituksen ja määritelleet yhtiöjärjestyksen toimialamääräyksellä sen, millä toimialalla kuntayhtiön tulee toimia, tulee huomio kiinnittää siihen, miten asetettuihin tavoitteisiin voidaan parhaiten päästä. Omistajan kannalta keskeistä on se, millaista omistajastrategiaa kunta toteuttaa ja millaiseksi yh-

tiön johto muodostuu. Yhtiön johdon vastuulle kuuluu asetettujen tavoitteiden varsinainen toteuttaminen.

Kuntayhtiöiden omistajaohjaukseen on kiinnitetty huomiota kuntalain kokonaisuudistuksessa. Hallituksen esityksessä uudeksi kuntalaiksi määritellään kuntien omistajaohjaus. Lain 46.1 §:ssä on määritelty kuntien omistajaohjaus, jonka mukaan omistajaohjaus tarkoittaa toimenpiteitä, joilla kunta omistajana tai jäsenenä myötävaikuttaa yhtiön ja muun yhteisön hallintoon ja toimintaan. Hallituksen esityksessä omistajaohjauksen toimien tavoitteeksi asetetaan se, että ohjauksen kohteena oleva yhteisö ottaa toiminnassaan huomioon omistajansa tahdon ja tavoitteet.¹⁴² Laissa on selostettu keinoja, joilla omistajaohjausta voidaan toteuttaa, ja 46.2 §:n mukaan tällaiset toimenpiteet voivat liittyä ainakin perustamissopimuksiin, yhtiöjärjestysmääräyksiin, muihin sopimuksiin, henkilövalintoihin, ohjeiden antamiseen kuntaa eri yhteisössä edustaville henkilöille sekä muuhun kunnan määräysvallan käyttöön. Omistajaohjauksen keinojen ei voida katsoa tyhjentyvän säännökseen. Yhtiöiden omistajaohjausta toteutetaan yleisesti kunnissa vuosittain yhtiöille asetettavin talousarviotavoittein. Lisäksi ohjausvälineenä käytettävissä konserniohjeissa saatetaan asettaa kuntayhtiölle velvollisuus hakea omistajan ennakosuostumus tietyille yhtiön kannalta merkittävälle toimenpiteille. Tällaisia omistajan ennakosuostumuksen tarvitsevia toimia voivat olla esimerkiksi tytäryhteisön perustaminen, yhtiöjärjestyksen muuttaminen, merkittävät investoinnit tai pääomarakenteet taikka toiminta-ajatuksen muuttaminen.

Kuntien omistajaohjauksen yleisiä tavoitteita voidaan hakea valtion omistajapolitiikan ja omistajaohjauksen tavoitteista, joita ovat yhtiöiden kehittäminen, omistaja-arvon pitkäjänteisen kasvun tukeminen sekä vastuun edistäminen.¹⁴³ Näiden tavoitteiden ei voida katsoa olevan ristiriidassa sen paremmin voiton tavoittelun kuin muunkaan toiminnan tarkoituksen kanssa, vaan ne ovat hyvin pitkälti samalla tavalla kuvattu kuin osakeyhtiölain esitöissä selostettu voiton tuottamisen kriteeri.¹⁴⁴

¹⁴² HE 268/2014, s. 171.

¹⁴³ Ks. HE 268/2014 s. 171–172, jossa on selostettu valtion omistajaohjauspolitiikkaa.

¹⁴⁴ HE 109/2005, s. 38–39.

Omistajaohjauksen suhde yhtiöoikeudelliseen sääntelyyn on alisteinen, ja kuntien harjoittaman omistajaohjauksen tuleekin olla sopusoinnussa yhteisöjä koskevan lainsäädännön, kuten osakeyhtiölain, kanssa. Lisäksi kuntien tulee noudattaa osakeyhtiölain mukaisten tehtävien ja vastuiden jakautumista omistajien ja yhtiön toimielinten välillä.¹⁴⁵ Omistajakuntien ei siten tule käyttää omistajaohjaukseen tavalla, joka olisi ristiriidassa kuntayhtiön toimintaa koskevien lakien säännösten tai yhtiöjärjestyksen määräysten kanssa. Osakeyhtiölaki ja muu sääntely asettaa siten kuntien omistajaohjaukselle pakottavat reunaehdot, joiden sisäpuolella omistajaohjausta ja strategisia linjauksia voidaan toteuttaa. Tämä tarkoittaa sitä, että yhteisön päättäväntä valtaa käyttävät sen omat toimielimet.¹⁴⁶ Omistajaohjauksessa on siten kyse esimerkiksi yhtiön hallitusvalinnoista, hyvän hallintotavan kehittämisestä sekä mahdollisen yritys vastuun huomioivasta omistajastrategiasta, jotka perustuvat pitkälti yhtiön ja sen omistajan tarkoituksenmukaisiksi kokemuksiin ratkaisuihin.

4.6 Kuntayhtiön hallitus ja toimitusjohtaja omistajan asettamien tavoitteiden toteuttajana

4.6.1 Hallituksen ja toimitusjohtajan yleinen rooli osakeyhtiössä

Yhtiön johdon toiminnan peruseriaate on OYL 1:8:n mukainen huolellisuusvelvollisuus. Yhtiön hallituksen ja toimitusjohtajan tulee huolellisesti toimien edistää yhtiön etua. Käytännössä tämä tarkoittaa, että hallituksen tulee pyrkiä yhtiöjärjestyksen mukaisella toimialallaan tuottamaan voittoa osakkeenomistajalleen, jos yhtiön tarkoituksena on voiton tuottaminen. Mikäli yhtiön tarkoituksena on muu kuin voiton tuottaminen, on yhtiön

¹⁴⁵ Ks. vastaavasti valtion omistajapolitiikkaa koskeva periaatepäätös 3.11.2011, s. 1.

¹⁴⁶ Silloin, kun kunta on ainoa osakkeenomistaja, on sen mahdollista tehdä OYL 5:1 §:ssä tarkoitettu yksimielisten osakkeenomistajien päätös ja OYL 5:2 §:n mukaan yksimieliset osakkeenomistajat voivat tehdä yksittäistapauksessa päätöksen hallituksen tai toimitusjohtajan yleistä toimivaltaa kuuluvissa asioissa. Vrt. HE 268/2014, josta asiasta saa päinvastaisen käsityksen.

johdon velvollisuutena edistää tätä kunnan muuta yleistä tavoitetta mahdollisimman hyvin.

Osakeyhtiöllä on pakko olla hallitus, jonka valitsee lähes poikkeuksetta yhtiökokous. Yhtiön hallituksen yleistoimivalta on määritelty OYL 6:2.1:ssä, jonka mukaan hallitus huolehtii yhtiön hallinnosta ja sen toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä (yleistoimivalta). Lisäksi yhtiön hallitukselle kuuluvat yhtiön toiminnan laajuus ja laatu huomioon ottaen epätavalliset ja laajakantoiset toimet. Näistä hallituksen tehtävistä seuraakin se, että hallituksen tulee päättää yhtiön toiminnan organisoinnista ja määritellä se tapa, jolla yhtiö harjoittaa toimialallaan toiminnan tarkoitusta. Käytännössä yhtiön hallitus on keskeisin päätöksenteko-orgaani yhtiössä, mikä asettaa vaatimuksia sille, millaisen hallituksen kokoonpanon tulisi omistajan kannalta olla.

Toimitusjohtaja on osakeyhtiössä vapaaehtoinen toimielin, jonka valitsee ja erottaa aina osakeyhtiön hallitus. Pääosassa kuntayhtiöitä on toimitusjohtaja, joka hoitaa yhtiön juoksevaa hallintoa hallituksen antamien ohjeiden ja määräysten mukaisesti (yleistoimivalta). Toimitusjohtajalla on siten päivittäisen hallinnon osalta keskeinen päätösvalta, mutta päivittäisenkin hallinnon hoitamisen tulisi perustua hallituksen antamiin ohjeisiin ja määräyksiin.

Yhtiön hallitus ja toimitusjohtajan roolit ovat ratkaisevia, kun päätetään siitä, millaisin pidemmän aikavälin strategisien ratkaisuin omistajan asettamia tavoitteita toteutetaan ja miten yhtiön päivittäistä hallintoa johdetaan pidemmän aikavälin tavoitteiden saavuttamiseksi. Tämä asettaa hyvän hallintotavan mukaisesti odotuksia sekä toimitusjohtajan että hallituksen osaamiselle.

Kuntayhtiön hallituksen jäseniä koskevat samat kelpoisuussäännökset kuin muidenkin osakeyhtiöiden hallituksen jäseniä. Osakeyhtiölaki asettaa ainoastaan yleisiä kelpoisuusehtoja hallituksen jäsenille. Hallituksen jäsenenä ei voi olla oikeushenkilö eikä alaikäinen tai se, jolle on määrätty edunvalvoja, jonka toimintakelpoisuutta on rajoitettu tai joka on konkurssissa.¹⁴⁷ Lisäksi liiketoimintakielto asettaa yleensä rajoituksen toimia hallituksen jä-

¹⁴⁷ OYL 6 luvun 10 §.

senenä. Osakeyhtiölaki ei kuitenkaan aseta kriteereitä hallituksen jäsenten soveltuvuuteen muutoin. Tästä huolimatta hallituksen jäsenten valinnassa tulisi kiinnittää huomiota myös hallituksen jäsenen soveltuvuuteen sen yhtiön hallitukseen, johon häntä ollaan valitsemassa. Tällaista arviointia ei voida tehdä pelkästään henkilön omien ominaisuuksien kautta, vaan hallituksen valintaa tulisi tarkastella kokonaisuutena siten, että hallituksessa on sen keskeisten tehtävien kannalta riittävää osaamista. Tämän lisäksi kuntayhtiöissä saattaa olla perusteltua valita hallitukseen puhtaan liiketoimintaosaamisen lisäksi myös kuntakonsernin kokonaisuutena ja omistajaohjausta tuntevia henkilöitä.

4.6.2 Miksi kuntayhtiöissä on poliittiset hallitukset?

Edellä selostetut hallituksen osakeyhtiölain mukaiset perustehtävät ja niistä seuraavat odotukset antavat perustellun syyn tarkastella kuntayhtiöiden hallituksia. Kuntien ja kuntakonsernien yhtiöissä hallitukset ovat monesti puhtaita ”poliittisia hallituksia”. Tähän on olemassa omat syynsä, jotka kumpuavat kuntien poliittisesta järjestelmästä. Kuntayhtiöiden hallituspaikat nähdään kunnissa luottamushenkilötoimina, pahimmillaan jakojännöksinä, jotka tyypillisesti jaetaan poliittisiin perustein. Näin on usein silloinkin, kun kuntayhtiölle on asetettu selkeä toiminnan tarkoitus eikä sen toteuttamisessa ole mukana mitään erityistä poliittista elementtiä.

Hallitusten poliittista kokoonpanoa koskevassa yksityiskohtaisemmassa tarkastelussa oli mukana Jämsän, Oulun, Seinäjoen ja Tampereen yli 90 prosentin omistusosuudella olevat kuntayhtiöt sekä edellisissä kuntavaaleissa ehdokkaana olleet henkilöt. Tarkasteltavien yhtiöiden hallitusten jäsenistä edellisissä kuntavaaleissa ehdokkaana olleiden henkilöiden osuus vaihteli n. 58–62,5 prosenttiin.¹⁴⁸ Kun otetaan huomioon se, että poliittiset puolueet nimeävät luottamustoimiin mandaateilleen myös muita kuin viimeisissä vaaleissa ehdokkaina olleita henkilöitä, kuten aiemmin ehdokkaana olleita henkilöitä sekä puolueaktiiveja, osoittaa tarkastelu kuntayhtiöiden hallituskokoonpanojen poliittisuuden.

¹⁴⁸ Selvitys perustui Anna Tapion keräämään aineistoon.

Kuntayhtiöiden poliittisten hallitusten tueksi on muodostunut kuntapoliittikkojen asemaa pönkittävä jargon, jonka perusteet eivät ole tehokkaan omistajaohjauksen näkökulmasta kokonaisuutena arvioiden kovinkaan kestäviä. Ensinnäkin hallitusten poliittisuutta voidaan perustella kunnan ja yhtiön välisen yhteyden avulla. Tällöin keskeiseksi nousee perustelu, jossa pidetään tärkeänä viestin viemistä yhtiöstä omistajan suuntaan ja toisin päin. Perustelu ei ole kestävä, koska yhtiökokous, osakkeenomistajien yleinen informointi sekä konserniohjaus ovat ne välineet, joilla tiedon pitäisi liikkua kuntayhtiön ja sen omistajan välillä. Tätä perustelua voidaan toki pitää ymmärrettävänä silloin, jos omistajaohjauksen tiedonkulun ja valvonnan perusrakenteet eivät ole kunnossa.

Poliittisen hallituksen perusteena saatetaan käyttää myös sitä, että yhtiön toiminnan ja toimitusjohtajan toimintavapauden kannalta on parempi, jos hallituksella ei ole asiantuntemusta yhtiön toimialalta. Yhtä kaikki kuntayhtiöiden hallitusten kokoonpano kietoutuu pitkälti kuntapoliittiseen valtaan ja poliittikkojen haluttomuuteen luopua omasta vallastaan edes yhtiön tai omistajakunnan edun niin vaatiessa. Poliittisella hallituksella on myös oma itseään ruokkiva vaikutuksensa. Kun erityistä osaamista omaavat hallituksen jäsenet pidetään pois yhtiön hallinnosta, ei poliittisin perustein valittujen hallituksen jäsenten tarvitse hävetä omaa yhtiön liiketoimintaan liittyvää osaamistaan tai pikemminkin sen puutetta hallituksessa.

Kuntayhtiöiden poliittisia hallituksia tukeva poliittinen regiimi sivuuttaa sen, että valittaessa hallituksen jäsentä tulisi keskeisenä valintakriteerinä olla hänen osaamisensa, tietämyksensä yhtiön toimialalta tai yleinen yritystoiminnan tuntemuksensa. Puhtaat poliittiset hallitukset ovatkin yleinen signaali siitä, että kuntien omistajaohjauksen peruslinjaukset ovat hataria eikä yhtiöiden hallintorakenteissa osata hyödyntää asiantuntijaosaamista, joilla turvattaisiin omistajan kokonaisetua.

Osakeyhtiön hallitus päättää epätavallisista ja laajakantoisista asioista. Liiketoiminnan kannalta keskeinen päätöksenteko annetaan hallitukselle, koska yleisen ajattelutavan mukaan osakeyhtiöiden hallituksen jäseniksi valitaan henkilöitä, joilla on erityistä osaamista ja tietotaitoa yhtiön toimialalta tai yleisesti liiketoiminnasta. Osakkeenomistajilla tai sen edustajilla tällaista tietotaitoa ei useinkaan automaattisesti ole. Tätä taustaa vasten voidaan pitää omistajakuntien kannalta vaarallisena hallituksen koostumuk-

sen pohjautumista useasti vain poliittiseen osaamiseen. Tällöin on olemassa riski, ettei hallituksella ole riittävän korkeaa kompetenssia liiketoimintaratkaisujen tekemiseen ja tasavertaiseen vuoropuheluun toimitusjohtajan kanssa, jota hallituksen tulisi kuitenkin osata osakeyhtiölain perusteella ohjeistaa ja valvoa.

Puhtaat poliittiset hallitukset ovat ongelmallisia myös hallituksen jäseniltä edellytettävien osaamis- ja tietovaatimusten kannalta. Osakeyhtiön hallituksen jäsenten tulee tuntea yritystä koskeva lainsäädännöllinen kenttä ja esimerkiksi yleisesti osakeyhtiölain kaikkien säännösten sisältö ja yhtiön yhtiöjärjestyksen määräykset.¹⁴⁹ Näiden rikkomisesta seuraa varsin helposti OYL 22 luvun perusteella hallituksen jäsenen henkilökohtainen vahingonkorvausvastuu.¹⁵⁰ Mikäli hallitus on poliittinen hallitus, voidaan useasti kyseenalaistaa jopa se, tunteeiko hallituksen jäsenistä kukaan yhtiölainsäädännön sisältöä tavalla, joka on yleisesti hallituksen jäseniltä edellytetty taso. Se, että hallituksen jäsenen tietämyksen taso on heikko, ei poista hänen vastuutaan ja velvollisuuksiaan tuntea yhtiötä koskevaa lainsäädäntöä.

Edellä esiin nostetut näkökohdat herättävät kysymään, eikö kunnissa ole edes mietitty hallituksen jäsenten valinnan yleisiä kriteerejä ja sitä, millaisen vahingonkorvausvastuun osakeyhtiölaki hallituksen jäsenille asettaa. Voidaankin pitää erikoisena, ettei kunnissa ole juuri edes yritetty yhdistää poliittista ja asiantuntijahallitusta.

4.6.3 Hyvä hallintotapa kuntayhtiöihin?

Sitä, millainen hallintotapa olisi sovelias kuntayhtiöissä, voidaan lähestyä tarkastelemalla osakeyhtiöiden yleisen hyvän hallintotavan kehitystä. Ennen kuin kuntayhtiöiden hallintotapaa koskevia päätelmiä voidaan tehdä, tulee teemaa tarkastella ensin kuntatasoa yleisemmällä perspektiivillä.

¹⁴⁹ Savela 2006, s. 64–65.

¹⁵⁰ Tämä edellyttäisi kuitenkin kuntayhtiön tai sen osakkeenomistajan nostavan vahingonkorvauskanteen yhtiön johdon jäseniä kohtaan. Kysymys lienee kuntayhtiöiden osalta näennäinen, vaikka johto oli syyllistynytkin vahingonkorvausvastuun synnyttävään toimintaan. Poliittisesti tällaisten kanteiden nostamiseen ei liene kunnissa tahtoa.

Osakeyhtiöiden hyvää hallintotapaa koskeva sääntely ja suositusluonteinen ohjeistus ovat lisääntyneet viime vuosien aikana. Usein osakeyhtiöiden hyvä hallintotapa yhdistetään corporate governance -käsitteeseen, vaikka käsitteen sisältö ei olekaan yksiselitteinen. Käsitteiden analyysia keskeisempää on se, millaisia vaikutuksia tällaisella hyvällä hallintotavalla tai corporate governancella on ollut osakeyhtiöiden hallinnon järjestämiseen ja sen kehittämiseen. Käytännössä corporate governancen korostuminen on lisännyt yhtiöiden avoimuutta ja samalla on yritetty määritellä tiettyjä yleisesti hyväksyttyjä yhtiön hallinnoimisen ja hallinnon järjestämisen periaatteita. Toistaiseksi tämänkaltaisen hallinnoimiskulttuurin kehityksen kohteena ovat olleet erityisesti pörssiyhtiöt, ja niitä koskeva listayhtiöiden hallinnointikoodi yhtenäistää toimintatapoja sekä lisää avoimuutta muun muassa hallintoelimistä.¹⁵¹ Kuitenkin myös listaamattomille yhtiöille on määritetty oma hallintokoodinsa niiden hallintorakenteiden kehittämiseksi.¹⁵²

Ottaen huomioon pörssiyhtiöiden yhteiskunnallisen merkityksen, koon ja laajan omistajakunnan hyvän hallintotavan kehitystä voi pitää luonnollisena. Vastaavasti voidaan pitää selvänä, ettei vastaavankaltainen sääntely ole tarpeen vastaavassa laajuudessa pienille ja keskisuurille yrityksille, kun otetaan huomioon niille tyypillisen hallinnon organisoimisen yleinen taso, yhteiskunnallinen merkitys, julkisuus sekä yhteen tai muutamaa omistajaan perustuva omistusrakenne. Kun otetaan huomioon yksityisten pörssiyhtiöiden corporate governanceen kohdistuva yhteiskunnallinen keskustelu, voidaan pitää erikoisena sitä, etteivät vaatimukset hyvästä hallintotavasta ole kohdanneet kuntayhtiöitä. Kuntayhtiöitä koskee pörssiyhtiöitä vastaavalla tavalla yleinen yhteiskunnallinen merkitys, joka korostaa niiden hallinnon järjestämiseen liittyvää läpinäkyvyyttä ja hallituksen jäsenille asetettavia pätevyyskriteereitä.

Listayhtiöiden hallinnointikoodin 9. suosituksen mukaan hallituksen jäsenten lukumäärän ja hallituksen kokoonpanon on mahdollistettava hallituksen tehtävien tehokas hoitaminen ja kokoonpanossa tulee ottaa huomioon myös yhtiön toiminnan asettamat vaatimukset ja yhtiön kehitysvai-

¹⁵¹ Ks. Arvopaperimarkkinayhdistys 2010, s. 6.

¹⁵² Ks. Keskuskauppakamari 2006.

he. Lisäksi hallituksen jäseneksi valittavalla on oltava tehtävän edellyttämä pätevyys ja mahdollisuus käyttää riittävästi aikaa tehtävän hoitamiseen ja hallituksessa on oltava molempia sukupuolia.¹⁵³ Listayhtiöiden hallinnointikoodin 9. suosituksen selitysosan mukaan hallituksen tehtävien ja tehokkaan toiminnan kannalta on tärkeää, että hallitus koostuu riittävän monesta jäsenestä ja että jäsenillä on riittävä ja monipuolinen osaaminen sekä toisiaan täydentävä kokemus. Vastaava kriteeri löytyy listaamattomia yhtiöitä koskevasta suosituksesta.

Hallituksen riittävän jäsenmäärän lisäksi listayhtiöiden hallintokoodin selitysosa korostaa jäsenien riittävää ja monipuolista osaamista. Tässä tarkoitettua osaamista hallituksen jäsenellä voi olla hyvin monelta eri elämänalueelta. Tämä osaaminen liittyy siihen, että hallitustehtävien menestyksellisen hoitamisen on katsottu vaativan yritystoiminnan tai sen osa-alueiden tuntemusta.¹⁵⁴ Kun tätä yritystoiminnan ja sen osa-alueiden hallitsemista peilataan suhteessa riittävän ja monipuolisen osaamisen kriteeriin, voidaan määritellä sellaisia osaamisalueita, joita tyypillisesti pitää hallituksen jäsenelle soveliaina osaamisalueina.

Listayhtiöiden hallinnointikoodin lähtökohtana on se yleisestikin hyvän hallitustyöskentelyn ajatus, että hallituksen jäsenten osaamisen tulisi täydentää toinen toisiaan, jotta hallituksen tehtävien tehokas hoitaminen voi toteutua. Jos tätä yleistä periaatetta verrataan kuntayhtiöiden tyypilliseen hallitukseen, voidaan havaita, että niiden hallituksiin valitaan yleensä henkilöitä, joilla on samanlainen eli poliittinen tausta. Tämä ei tarkoita, ettei tällaisilla henkilöillä voisi yksittäistapauksessa olla esimerkiksi kyseisen toimialan erityisosaamista tai esimerkiksi yleisesti arvostettua liiketoiminnallista, taloudellisista tai oikeudellista osaamista. Lähtökohta hallituksen jäsenten valinnassa on kuitenkin pääsääntöisesti poliittinen ”mandaattipaikka” eikä se, että valitulla henkilöllä olisi tietynlainen osaamisalue hallituk-

¹⁵³ Kuntayhtiöiden osalta sukupuolten osalta tulee sovellettavaksi naisten ja miesten välisestä tasa-arvosta annetun lain 4 a §:n 2 momentti. Sen mukaan jos julkista valtaa käyttävällä toimielimellä tai virastolla, laitoksella taikka kunta- tai valtioenemmistöisellä yhtiöllä on hallintoneuvosto, johtokunta tai muu luottamushenkilöistä koostuva johto- tai hallintoelin, toimielimessä tulee olla tasapuolisesti sekä naisia että miehiä, jollei erityisistä syistä muuta johdu.

¹⁵⁴ Arvopaperimarkkinayhdistys 2010, s. 10.

sen jäsenenä. Useasti kuntayhtiöiden hallituksien jäsenet valitaan eri poliittisten ryhmien yksittäisin valinnoin, jolloin hallitukseen ei edes yritetä saada osaamiseltaan toinen toisiaan täydentäviä jäseniä tarkastelemalla hallitusvalintoja kokonaisuutena.

Perusteluksi hyvän hallintotavan rappiotilaan kuntayhtiöissä voitaisiin esittää kuntien itsehallinnollista asemaa, mutta tosiasiallinen syy lienee edellä kuvattu kuntayhtiöiden hallinnon läpipoliittinen luonne, joka on esittänyt omistajalähtöisen hyvän hallintotavan synnyttämisen kuntayhtiöihin.¹⁵⁵ Poliittisen edustuksellisuuden tueksi voidaan kuitenkin todeta, että hallinnon järjestämisen osalta ei voida jättää huomiotta, että viime kädessä kuntaomistajan taustalta löytyy monenlaisia omistaja-arvoja. Toisaalta tämä kuntalaisten moniarvoisuuden vaaliminen on johtanut siihen, että hallituksen perimmäinen tehtävä yhtiön toimintakentän tuntevana ja yhtiön hallinnosta aidosti vastaavana orgaanina on sivuutettu lähes täysin.

4.6.4 Kuntalain uudistaminen – säädetäänkö lailla kuntayhtiöihin parempi hallintorakenne?

Hallituksen esityksessä uudeksi kuntalaiksi on otettu huomioon kunnan tytäryhteisöjen toiminta ja asetetaan kriteerejä myös kuntien omistajaohjaukselle. Kuntalakiluonnoksen 47 §:n 2 momentissa edellytetään, että kunnan tytäryhteisön hallituksen kokoonpanossa on otettava huomioon yhteisön toimialan edellyttämä riittävä talouden ja liiketoiminnan asiantuntemus. Tällaista tavoitetta voidaan perustella sillä, että yhtäältä yhtiöittämisen taustalla on monesti halu parantaa kuntaomisteisen toiminnan taloudellista tehokkuutta. Toisaalta silloin, kun kuntaomisteinen yhtiö toimii kilpailuilla markkinoilla, voidaan pitää itsestään selvänä, että liiketaloudellisella osaamisella on keskeinen merkitys yhtiön menestymisen sekä viime kädessä koko toiminnan olemassaolon ja kuntaomistajan odotusten kannalta.

¹⁵⁵ Paradoksaalisena voidaan pitää sitä, että samat poliitikot, jotka ovat halunneet yksityisiin listayhtiöihin hallinnon läpinäkyvyyttä ja hallituksen kokoonpanoa määritteleviä periaatteita, ovat omissa kunnissaan valmiita hyväksymään julkisesti omistetuille yhtiöille hallintorakenteen, joka ei täytä vastaavia hyvän hallinnon kriteerejä vaan on puhtaasti poliittinen.

Tällainen osaaminen on tarpeellista esimerkiksi silloin, kun kunta toimii kilpailutilanteessa markkinoilla ja sen edellytetään hinnoittelevan toimintansa markkinaperusteisesti.¹⁵⁶

Uuden kuntalain hallituksen esityksessä lähtökohdaksi on otettu hallituksen tehtävien tehokas hoitaminen. Tätä voidaan pitää mielekkäänä lähtökohdana, vaikka tavoite voidaankin johtaa kauempaa yhtiön toiminnan tarkoituksen määrittelystä. Tehokkaan hallitustyöskentelyn katsotaan tapahtuvan silloin, kun hallituksen jäsenillä on riittävä ja monipuolinen sekä toisiaan täydentävä kokemus. Tältä osin kuntayhtiöiden hallitusten kokoonpanossa haluttaisiin jatkossa ottaa huomioon jäsenten asiantuntemus ja hallituksen kokoonpano kokonaisuudessaan vastaavalla tavalla kuin pörssiyritysten ja listaamattomien yhtiöiden hyvän hallintotavan mukaiset suositukset. Tämä uudistuspyrkimys on kannatettava.

Erityisesti kilpailluilla markkinoilla toimiminen ja liiketoiminnan kannattavuus edellyttävät sitä, että yhtiön hallituksen jäsenillä on osaamista.¹⁵⁷ Tämä johtopäätös koskee paitsi kilpailluilla markkinoilla toimivia kuntayhtiöitä myös sellaisia kuntayhtiöitä, jotka toimivat ns. mankala-periaatteella eli ne tuottavat palveluita tai hyödykkeitä ainoastaan omistajakunnalle. Talouden, toimialan ja liiketoiminnan osaamisen vaatimusta ei ole syytä arvioida toisin pelkästään sen perusteella, kuka on omistajataho, koska asiantuntijaosaaminen on yleisesti hyväksytty periaate toteuttaa parhaiten omistajan asettaman tarkoituksen toteutumista. Hallituksen jäseniltä edellytettävää osaamistasoa on perusteltu hallituksen roolilla suhteessa yhtiön toimitusjohtajaan, koska on katsottu, että hallituksen jäsenten tulisi kyetä itsenäiseen päätöksentekoon ja tasavertaiseen keskusteluun yhtiön toimivan johdon kanssa.¹⁵⁸ Hallituksen esitysluonnoksesta ilmeneekin se, ettei kuntayhtiöiden hallitusten taso vastaa niitä vaatimuksia, joita osakeyhtiölain mukaiset tehtävät edellyttäisivät.

Kunnilla on myös muista kuin liiketaloudellisista lähtökohdista toimivia yhtiöitä. Niiden toiminnassa ei välttämättä korostu ensisijassa taloudellinen tavoite vaan jokin muu kunnan yleiseen toimialaan liittyvän asian edistä-

¹⁵⁶ Ks. kuntalakia koskevan hallituksen esityksen 128 §.

¹⁵⁷ HE 268/2014, s. 174–175.

¹⁵⁸ HE 268/2014, s. 175.

minen. Tällaisissa yhtiöissä ei liiketoiminnan osaamisella ole vastaavaa merkitystä kuin puhtaasti taloudellista hyötyä omistajille tuottavissa yhtiöissä. Näin ollen tällaisen yhtiön hallituksen jäseniä valittaessa voi olla perusteltua korostaa hallituksen jäsenten poliittista osaamista tai osaamista juuri yhtiön tarkoituksen kohteena olevalta osa-alueelta liiketoiminnallisen osaamisen sijasta. Näissä yhtiöissä onkin syytä huomioida kuntaomistajan taustalla olevat moniarvoiset poliittiset näkemykset. Toisaalta näissäkin yhtiöissä saatetaan tarvita hallituksen jäsenten liiketoiminnallista osaamista silloin, jos tämän osaamisen kautta voidaan välillisesti toteuttaa varsinaista tarkoitusta aiempaa paremmin.

4.6.5 Millainen hallintotapa kuntayhtiöihin?

Vaikka edellä on korostettu asiantuntijaosaamisen merkitystä, on samalla kuitenkin tunnistettava jonkinlainen kuntaomistajataustan huomioiminen yhtiön orgaaneissa. Lisäksi voidaan pitää ongelmallisena sitä, että puhtaiden asiantuntijahallitusten muodostaminen törmäisi luottamushenkilöiden vastustukseen ja saattaisi myös synnyttää ei-toivottua luottamuspulaa kuntayhtiön hallituksen ja poliittisessa vastuussa olevien luottamushenkilöiden välillä. Näin ollen saattaa olla myös hallituksen asiantuntijajäsenten edun mukaista, että kuntayhtiöiden hallituksissa on omistajan edustajia rakentamassa yhteyttä omistajiin ja edelleen poliittisen rakenteen takana oleviin kuntalaisiin.

Suosittelavaa toimintamallia ja vastausta näin asetettuun kysymykseen voidaan lähteä tarkastelemaan listayhtiöiden hallinnointikoodista. Sen suosituksen 28 mukaan hallitus voi tehostaa hallituksen jäsenten nimitysasioiden valmistelua perustamalla nimitysvaliokunnan. Hallinnointikoodin suosituksen 28 perusteluissa on todettu, että hallituksen jäseniksi valittavien henkilöiden etsiminen ja ehdokkaiden kokemuksen ja kykyjen kartointus on tärkeää hallituksen osaamisen varmistamiseksi ja tasapainottamiseksi. Nimitysvaliokunnan käyttämisen on katsottu edistävän valintaprosessin läpinäkyvyyttä ja järjestelmällisyyttä. Suuri osa kuntayhtiöistä on kuitenkin pieniä, eikä niiden osalta ole aiheellista perustaa erillisiä nimitysvaliokuntia. Lisäksi osa kuntayhtiöistä, kuten kunnalliset asunto-osakeyhtiöt, ovat pieniä, ja niiden hallinto on usein tarkoituksenmukaisinta järjestää kuntien

palkatun henkilökunnan kautta. Kun otetaan huomioon edellä selostettu kuntayhtiöiden poliittinen luonne, voidaan kuitenkin miettiä, tulisiko kunnan luoda kriteerit, joiden mukaisesti kuntayhtiöiden hallitukset koostetaan ehdolla olevista henkilöistä. Tässä tulee kuitenkin huomioida se, millaiseksi hallitus kokonaisuudessaan muodostuu.

Jotta kuntayhtiöihin saataisiin yhtiöiden hallinnossa yleisesti edellytettyä osaamista sekä samalla pyrittäisiin huolehtimaan tämän osaamisen monipuolisuudesta, voisi kunnissa olla syytä laatia yleinen toimintamalli hallituksen jäsenten valintakriteereistä. Käytännössä tämä tarkoittaisi sitä, että ainakin merkittävä osa yhtiön hallituksen jäsenyyksistä tulisi täyttää asiantuntijakriteeriä käyttäen. Tällöin jäsenten ensisijainen valintakriteeri olisi asiantuntijaosaaminen, kuten erityinen yhtiön toimialaosaaminen tai yleinen liiketoimintaosaaminen esimerkiksi taloudellisista tai oikeudellisista kysymyksistä. Asiantuntijaosaamisen tasoon vaikuttavat yhtiön toiminnan luonne, omistajapohja ja se, toimiiko yhtiö kilpailullisilla markkinoilla. Eri-laisissa yhtiöissä tarvitaankin kussakin omantyyppistä hallitusosaamista.¹⁵⁹

Kuntalain uudistuksessa omistajaohjauksen ja hallituksen toiminnan välillä on kaksi eri suuntaan vetävää tavoitetta. Yhtäältä kunnan tulisi tehostaa omistajaohjausta, joka saattaisi puoltaa konserniajattelun ja ohjauksen tiukentamista.¹⁶⁰ Toisaalta kuitenkin hallituksen jäsenien valitsemisessa on korostettu aitoa asiantuntijaosaamista, jonka edellytys on kunnan poliittisen toiminnan ulkopuolelta tulevien hallituksen jäsenten määrän lisääminen. Nämä osin ristiriitaiset tavoitteet voidaan kuitenkin pyrkiä sovittamaan yhteen siten, että kuntayhtiöiden yleistä tavoitteenasettamista ja toiminnan tuloksellisuuden seurantaan parannetaan, mutta samalla asiantuntijaosaamista itse tavoitteen saavuttamisen keinoista päätettäessä lisätään.

Teesi VI:

Kuntayhtiöiden hallitusten jäsenet tulee valita siten, että hallituksen jäsenillä on riittävä ja monipuolinen osaaminen sekä toisiaan täydentävä kokemus.

¹⁵⁹ HE 268/2014, s. 175.

¹⁶⁰ Päävastaiseen johtaa kuitenkin se, että hallituksen esityksen mukaan tytäryhteisön hallituksen jäsenen ei olisi jatkossa mahdollista olla kaupunginhallituksen jäsen.

5 Kuntayhtiöt ja verotus

5.1 Aluksi

Kuntien toimintojen yhtiöittämiseen liittyviin verotuskysymyksiin näyttää liittyvän monenlaisia intohimoja. Kuntien liiketoimintojen yhtiöittämisen yhteydessä jopa elinkeinoelämää lähellä olevat tahot tai organisaatiot ja eräät verokonsultitkin ovat käyttäneet verosuunnittelua paheksuvia puheenvuoroja, joita heiltä harvoin kuulee. ”Vitkuttelua, vesittämistä ja veronkiertoa.” Tällaisella otsikolla on julkaistu Elinkeinoelämän valtuuskunnan EVAn analyysi No 30.¹⁶¹ Siinä kuntia patistetaan nopeaan yhtiöittämiseen, mutta samalla ainakin otsikkotasolla syytetään kuntia tässä yhteydessä tapahtuvasta veron kiertämisestä. Analyysin tiivistelmässä moititaan hallituksen esitystä kuntalain muuttamiseksi väittäen, että esityksessä ”ohjeistetaan kuntia kädestä pitäen verosuunniteluun”.¹⁶²

¹⁶¹ Pohjonen 2013, s. 1.

¹⁶² Tiivistelmässä todetaan edelleen, että ”hallitus neuvoo kuntia manipuloimaan yhtiöidensä tuloksia, jottei verotettavaa tulosta syntyisi. Yhtenä verojen välttelyn keinona valtio suosittele kunnille kuntakonsernien sisäisiä, kovakorkoisia pääomalainoja”. Analyysin sivulla 1 sanotaan seuraavasti: ”Lisäksi laissa annetaan harvinaislaatuksella tavalla kunnille ohjeita tuloverojen kiertämiseen.” Tekstissä ei ole tarkemmin mainittu, missä laissa ja missä pykälässä tällaisesta olisi säädetty. Väite on pahasti yliampuva ja virheellinen. Mainitunlaisia lainsäännöksiä ei ole.

Analyysin tekijät näyttävät kuntayhtiöiden osalta samaistavan verosuunnittelun ja veron kiertämisen. Tiedossa ei ole, näkevätkö kirjoittajat myös tavanomaisten, yksityisomistuksessa olevien osakeyhtiöiden verosuunnittelun ja veron kiertämisen samalla tavalla. Yleensä esimerkiksi elinkeinoelämän edustajat korostavat sitä, että verosuunnittelu on hyväksyttävää ja laillista toimintaa eikä sitä saa sekoittaa veron kiertämiseen. Näin ei pidä tietenkään tehdä myöskään silloin, kun kysymyksessä on kunnan omistama osakeyhtiö.

Samanlainen linja on jatkunut viime aikoinakin. Kauppalehti julkaisi 8.12.2014 ison uutisen, jonka otsikkona oli ”Suomi on kuntayhtiöiden veroparatiisi”. Kyseisessä lehtiartikkelissa suuren asianajajatoimiston veroryhmän vetäjä väitti, että kunnallisille yhtiöille sallitaan järjestelyt, jotka eivät ole yksityisille yhtiöille hyväksyttäviä. Tämän katsottiin olevan kiellettyä valtiontukea. Kolme päivää myöhemmin juttua jatkettiin samaisessa lehdessä. Nyt kuntayhtiöiden verotuksellisen aseman ongelmallisuuden suuntaan viittaavia kannanottoja esittelivät valtiovarainministeriön virkamies ja Aalto-yliopiston vero-oikeuden professori.

Mistä oikein on kysymys? Onko todellakin niin, että kuntayhtiöillä on verotuksessa käytettävissään joitain lainsäädännön tarjoamia erityisetuja, joiden hyväksi käyttämistä tai edes niiden hyväksikäyttämismahdollisuutta edellä mainituissa lähteissä paheksutaan? Vai onko kysymyksessä sittenkin tilanne, että kunnan omistamille yhtiöille ja niiden omistajina oleville kunnille ei ole hyväksyttävää suunnitella yhtiön pääomarakennetta parhaaksi katsomakseen, vaikka tällainen lähtökohta hyväksytään yksityisten omistamille osakeyhtiöille ja niiden omistajille. Eivätkö kunta ja sen omistamat yhtiöt saa suunnitella toimintaansa siten, että myös erilaiset veroseuraukset otetaan suunnittelussa huomioon? Onko meillä lainsäädännössä joitain sellaisia kuntien omistamia yhtiöitä koskevia verolainsäädännöksiä, jotka antavat niille mahdollisuuksia erityisiin veroetuihin, vai onko tilanne sellainen, että kunta ja sen omistamat yhtiöt eivät itse asiassa saa tai eivät saisi saada hyväkseen edes niitä verolainsäädännön tarjoamia mahdollisuuksia, joita on yksityisillä osakeyhtiöillä?

Kuten luvussa 2 on todettu, kuntalain muutoksella 626/2013 pyrittiin poistamaan komission havaitsemia kuntayhtiöihin liittyviä kilpailuneutraaliteetti- ja valtiontukiongelmia. Komission esittämän suosituksen mukai-

sesti ongelmia poistetaan siten, että kunnan hoitaessa tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla sen tulisi antaa tehtävä osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi.¹⁶³ Kunnille tuli tältä osin yhtiöittämisvelvollisuus. Kuntia koskevia verolainsäädännöksiä ei lähdetty muuttamaan. Sen jälkeen kun toiminta on yhtiöitetty, se on normaalien verosäännösten piirissä, jolloin kuntayhtiöiden verotukseen liittyvä valtiontuki-ongelma piti tulla täten hoidetuksi.¹⁶⁴

Seuraavassa käsitellään kunnan toiminnan yhtiöittämisen verotusta ja kunnan omistaman yhtiön asemaa verotuksessa. Keskeiset verot asian kannalta ovat tulovero, arvonlisävero ja varainsiirtovero. Asiaa käsitellään pääosin siten, että yhtiöittäminen tapahtuu siirtämällä yhtiöitettävä toiminto osakeyhtiöön. Käytännössä yhtiöitettävät toiminnot on valtaosassa tapauksista siirretty nimenomaan osakeyhtiöihin. Jos siirto tehdään osuuskuntaan, ei asian verotuksellinen arviointi muutu olennaisesti toisenlaiseksi. Kunnan elinkeinotoiminnan siirtämistä yhdistykselle tai säätiölle ei voida pitää luontevana ratkaisuna. Nämä eivät ole sellaisia subjekteja, joita olisi tarkoitettu käytettäväksi markkinoilla kilpailutilanteessa harjoitettavaa elinkeinotoimintaa varten. Lainsäätäjäkin on tavallaan lähtenyt siitä, että yhtiöitettävät toiminnot pääasiassa siirretään osakeyhtiöihin. Tämä näkyy muun muassa siinä, että yhtiöittämistä sääntelevän kuntalain muutoksen (626/2013) voimaantulosäädännöksessä tarkoitettu erityinen varainsiirtoverohuojennus koskee vain tilanteita, joissa kiinteistöjä ja arvopapereita siirretään osakeyhtiöön.

5.2 Kunnan asema verotuksessa

Kunta on julkisyhteisö ja myös veronsaaja. Tämän vuoksi sen verotuksellinen asema ei voi olla samanlainen kuin yksityisoikeudellisten oikeushenkilöiden, kuten osakeyhtiön, asema. Kunnan erityinen asema näkyy etenkin

¹⁶³ HE 23/2013, s. 20.

¹⁶⁴ HE 32/2013, s. 19 kirjoitetaan seuraavasti: Toiminnan muuttamisella osakeyhtiö-, osuuskunta-, yhdistys- tai säätiömuotoiseksi voidaan ratkaista kilpailuneutraliteetti- ja valtiontukiongelmien, että tästä aiheutuisi mittavia seurannaisvaikutuksia toimintaan tai esimerkiksi henkilöstön asemaan.

tuloverotuksessa, mutta myös arvonnisä-, varainsiirto- ja kiinteistöverotuksessa. Kun kunnan tai kunnan liikelaitoksen toiminta yhtiöitetään, toiminta tulee tällöin kaikissa veromuodoissa normaalin verotuksen kohteeksi. Se, että kunta on yhtiön omistajana, ei vaikuta yhtiön verotukseen.¹⁶⁵ Seuraavassa taulukossa on esitetty keskeiset verotukselliset erot kunnan harjoittaman toiminnan ja osakeyhtiön muodossa harjoitetun toiminnan välillä.

Taulukko 1.

Keskeiset verotukselliset erot kunnan harjoittaman toiminnan ja osakeyhtiön muodossa harjoitetun toiminnan välillä

	Kunta	Osakeyhtiö
<i>Tuloverotus</i>		
• Verokanta	7,67 %/7,38 %/6,06 %	20 %
• Tulolähteet	EVL/TVL/MVL	EVL/TVL/MVL
• Kunnan omalla alueella harjoitettu elinkeinotoiminta	Verovapaata	Veronalaista
• Toisen kunnan alueella harjoitettu elinkeinotoiminta	Veronalaista	Veronalaista
• Kunnan omalla alueella sijaitsevan kiinteistön tuottama tulo	Verovapaata	Veronalaista
• Toisen kunnan alueella sijaitsevan kiinteistön tuottama tulo	Veronalaista	Veronalaista
• Muut tulot	Verovapaita	Veronalaisia, ellei erityisesti toisin ole joltain osin säädetty
<i>Arvonnisäverotus</i>		
• Verokannat	Normaalit	Normaalit
• Liiketoiminnan muodossa harjoitetun toiminnan suoritettava ja vähennettävä vero	Normaali	Normaali
• "Myynti" kunnan sisällä	Ei veroa	Verollista myyntiä
• Kuntapalautus	On käytössä	Ei
• Sosiaali- ja terveyspalvelujen laskennallisen piilevän veron vähennys	On käytössä	Ei

¹⁶⁵ Tämä ei kuitenkaan ole aivan poikkeuksetonta. Ks. TVL 20.1 §:n 3 kohta, jossa tuloverosta vapautetaan tuloverosta kunnan alueellaan tapahtuvaa asuntojen hankintaa, omistamista ja vuokralle antamista varten perustama osakeyhtiö. Verovapauden edellytykset ovat kuitenkin tiukat.

	<i>Kunta</i>	<i>Osakeyhtiö</i>
<i>Varainsiirtoverotus</i>		
• Kiinteistön hankinta	Verovapaus; lisäksi verovapauksia, jos kunta luovuttajana	Vero 4 %
• Arvopaperien hankinta	Vero 1,6 %, on kuitenkin verovapauksia, jos kunta ostajana tai kunta luovuttajana	Vero 1,6 %
<i>Kiinteistövero</i>		
• Kiinteistö	Kunnan omalla alueella verovapaa	Normaali verovelvollisuus

5.3 Yhtiöittämisen toteuttaminen ja verotus

5.3.1 Huomioon otettavia näkökohtia

Yhtiöittämisen tavoitteet ovat vaihtelevia. Yleensä tavoitteena on toimintojen tehokkuuden parantaminen ja kehittäminen. Yhtiöittämisellä on siten liiketaloudelliset perusteet. Näihin voi kuulua myös se, että yhtiöittämisellä varaudutaan kyseisen toiminnan myyntiin. Osakeyhtiön osakekannan myynti voi olla helpommin toteuttavissa kuin olisi toiminnan myynti liike-toiminnan kauppana. Kuntien toimintojen yhtiöittämisen tavoitteet voivat olla samanlaisia kuin yksityisessä yritystoiminnassa, mutta kuntalain 2a §:n mukaan yhtiöittämiseen on säännöksessä tarkoitetuissa tilanteissa lakimääräinen velvollisuus. Yksityisen yrityksen toiminnassa vastaavaa lakiin perustuvaa yhtiöittämisvelvollisuutta ei yleensä ole.

Verotukseen liittyvien tekijöiden merkitys yhtiöittämisilanteissa vaihtelee. Yksityisessä yritystoiminnassa yhtiöittämisen laukaisevana tekijänä tai ainakin taustalla vaikuttaneena tekijänä voi joskus olla myös verotus. Kuntalain 2a §:n mukaan kunnalla on kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitettavien toimintojen osalta yhtiöittämisvelvollisuus, ja ennen lain voimaantuloa harjoitetut tällaiset toiminnot tuli yhtiöittää viimeistään vuoden 2014 loppuun mennessä. Kun on olemassa yhtiöittämisvelvollisuus, ei verotukseen liittyville tekijöille yhtiöittämisen motiivina juurikaan voi jäädä sijaa. Yleisemminkin voidaan kuitenkin todeta, että kun otetaan huomioon kunnan asema verotuksessa ja verrataan sitä siihen, miten yhtiöitettyä toimin-

taa verotetaan osakeyhtiön tulona, eivät saavutettavat verohyödyt lyhyellä eivätkä pidemmälläkään aikajänteellä voine olla kuntien toimintojen yhtiöittämisen motiivina.

Vaikka verotus ei voi olla kuntien toimintojen yhtiöittämiseen johtava tekijä, se tulee ottaa kuitenkin huomioon. Tähän on useitakin erilaisia syitä. Yhtiöittämisvaiheessa voi aiheutua veroseuraamuksia, esimerkiksi varainsiirtovero. Nämä ovat selvästi yhtiöittämisestä aiheutuvia ”ylimääräisiä kustannuksia”.¹⁶⁶ Yhtiöittämisen toteuttamistavalla on vaikutusta siihen, missä muodossa, missä vaiheessa ja missä määrin kunnalla on mahdollisuuksia saada tuloja osakeyhtiöstä¹⁶⁷ – siis tuloja niistä toiminnoista, joista se on saanut aikaisemmin tuloja välittömämmin toiminnan ollessa kunnan liikelaitoksena tai muutoin osana kunnan toimintaa.¹⁶⁸ Yhtiöittämisen toteuttamistavalla on vaikutusta myös siihen, millaiseksi toimintaa jatkavan yhtiön verotusasema muodostuu. Tämä vaikuttaa kunnan mahdollisuuksiin saada tuloutuksia osakeyhtiöstä esimerkiksi osinkojen muodossa ja laajemminkin esimerkiksi pääomalainan korkoina tai vuokratuloina. Jo yhtiöittämisvaiheessa on muistettava, että verotus on yksi tekijä, joka on otettava huomioon kuntayhtiön tai kuntayhtiöiden toiminnassa. Se on yhtiön toiminnassa ja toiminnan suunnittelussa tärkeämpi tekijä verrattuna vaiheeseen, kun toiminta oli osa kunnan toimintaa. Tämä on seurausta siitä, että toiminnan yhtiöittämisessä veropohja laajenee ja tuloveroprosentti nousee olennaisesti.

Yhtiöittämistä toteutettaessa kunnalla tulisi olla myös näkemys siitä, millaisen organisaatorakenteen se haluaa omistamilleen yhtiöille. Jos kunta omistaa tai tulee omistamaan useampia yhtiöitä, on ratkaistava se, omistaa-

¹⁶⁶ Varainsiirtovero on kuntien näkökulmasta siinäkin mielessä yhtiöittämiseen liittyvä ”ylimääräinen kustannus”, että se menee kokonaan valtiolle.

¹⁶⁷ Jos kunta vuokraa kuntayhtiölle toimitilat tai antaa sille lainaa, vuokratulo ja korkotulo saadaan, vaikka yhtiöllä ei olisi varoja, joita se voi osakeyhtiölain mukaan käyttää varojenjako, kuten osingonjakoon. Vuokratulot ja korkotulot saadaan yleensä myös aikaisemmassa vaiheessa kuin osinko. Vuokrat ja korot ovat yhtiön verotuksessa yleensä ”etusijajärjestyksessä” ennen tuloveroja, mutta tuloverot ovat ”etusijajärjestyksessä” ennen osinkoa, sillä osinko ei ole yhtiön verotuksessa vähennyskelpoinen.

¹⁶⁸ HE 32/2013 vp, s. 25, huomautetaan siitä, että lähtökohtaisesti kuntalain yhtiöittämisvelvollisuuden toteutuminen merkitsee sitä, että yhteisöverotuotot kasvavat ja kunnat menettävät verovapaita elinkeinotoiminnan tulojaan.

ko kunta yhtiöt suoraan vai organisoidaanko yhtiöt siten, että ne ovat keskenään konsernisuhteessa. Konsernisuhde syntyy yhtiöiden emoyhtiönä toimivan osakeyhtiön kautta. Tämä ratkaisu voi vaikuttaa kuntayhtiön oikeuteen vähentää velkojensa korkoja. Se puolestaan vaikuttaa erityisesti siihen, kuinka paljon kunnan omistamat yhtiöt yhteensä maksavat veroa, jos osa yhtiöistä on voitollisia ja osa tappiollisia. Tietenkin mahdollista on senkin, että osan yhtiöistä kunta omistaa suoraan ja osan yhtiöistä kunta omistaa tytäryhtiöiden osakekantoja omistavan holdingyhtiön tai muunlaisen yhtiön kautta.

Kuntayhtiöt on edellä luvussa 4 jaoteltu 1) voittoa tavoitteleviin yhtiöihin, 2) voiton tavoitteluun rinnastuvan tavoitteen mukaisesti toimiviin kuntien tavaroiden ja palveluiden tuotantoyhtiöihin ja 3) muuta kuin voittoa tai välillisesti taloudellista hyötyä tavoitteleviin yhtiöihin. Verotuksessa on kuitenkin pitkälti se lähtökohta, että osakeyhtiö on voittoa tavoitteleva yhteisö ja että sen ja osakkeenomistajien tai näihin etuyhteydessä olevien tahojen välisissä liiketoimissa tulee noudattaa markkinaehtoista (käyvän arvon mukaista) hinnoittelua. Tämä voi olla ongelmallista edellä mainittujen 2. kategorian ja 3. kategorian yhtiöiden toiminnan näkökulmasta. Kaikkien eri yhtiökategorioiden osalta on varmistettava se, että kunnan ja kuntayhtiön välisen liiketoimien hinnoittelu on verotuksellisesti hyväksyttävää. Tämä koskee jo yhtiöittämisvaiheita. 3. kategorian yhtiöiden osalta on vielä kysyttävä sitäkin, voidaanko yhtiötä pitää verotuksessa yleishyödyllisenä yhteisönä, jolloin sen verotusasema on tavanomaisesta voittoa tavoittelevasta osakeyhtiöstä poikkeava. Myös näihin asioihin on kiinnitettävä huomiota jo yhtiöittämisvaiheessa.

5.3.2 Yhtiöittämisen toteuttamistavat

Kunnan toimintojen yhtiöittämiseen on tarjolla useampia erilaisia toteuttamistapoja. Yhtiöitettävä toiminta voidaan siirtää toimintaa jatkavalle osakeyhtiölle tai osuuskunnalle liiketoiminnan kauppana. Tällöin kyseiseen toimintaan liittyvät varat ja velat ja toiminta myydään osakeyhtiölle. Tällä tavalla voidaan yhtiöittää muutakin toimintaa kuin verotuksessa liiketoimintana käsiteltävää toimintaa. Yhtiöittäminen voi tapahtua myös apporttiluovutuksena osakeyhtiölle, jolloin siirtyvä toiminta, siihen liittyvät varat

ja velat luovutetaan osakeyhtiölle osakeyhtiön osakkeita vastaan. Kolmantena yhtiöittämisen toteuttamistapana on elinkeinoverolain säännösten asettamat vaatimukset täyttävä liiketoimintasiirto. Siinä liiketoimintakokonaisuus siirretään nettoapporttina osakeyhtiölle ja vastikkeeksi saadaan osakeyhtiön osakkeita.

Yhtiöoikeudellisesti liiketoimintasiirrossa on kysymys apporttiehtoisesta omaisuuden luovutuksesta osakeyhtiölle, mutta liiketoimintasiirto on kysymyksessä vain, jos myös verolainsäädännössä asetetut erityiset edellytykset täyttyvät. Liiketoimintasiirron käyttöalue on liiketoiminnan kauppaa ja myös apporttiluovutusta rajoitetumpi, sillä se voi koskea vain liiketoimintakokonaisuuden luovutuksia ja kunnan EVL:n mukaista toimintaa.

Kuntien toimintojen yhtiöittämisissä on käytetty kaikkia edellä mainittuja ja toteuttamistapoja. Edellä mainittujen lisäksi kunnalla on muitakin mahdollisuuksia toiminnan yhtiöittämiseen. Yhtiöittäminen voidaan toteuttaa esimerkiksi siten, että siihen sisältyy sekä kaupan että apportin muodossa tapahtuneita luovutuksia. Myös tällaisia yhtiöittämisen toteuttamistapoja on käytännössä esiintynyt. Periaatteessa mahdollista on sekin, että kunta vain lopettaa kyseisen toiminnan ja kunnan omistama yhtiö ryhtyy harjoittamaan sitä tämän jälkeen.

Kunnan toiminnan yhtiöittämisessä ei ole verotuksen kannalta olemassa yhtä ainoata ”oikeata” tapaa. Kunnat ovat toisistaan poikkeavia, ja yhtiöittämistilanteet ovat toisistaan poikkeavia. Se, mikä on verotuksen painoarvo yhtiöittämistä suunniteltaessa ja toteutettaessa, vaihtelee. Olennaista kuitenkin on se, että myös verotus otetaan päätöksenteossa yhtenä tekijänä huomioon. Tällöin on kysymys verosuunnittelusta. Se on osa kunnan ja kuntayhtiön toiminnan suunnittelua, ja se vaikuttaa siihen, missä määrin ja missä vaiheessa kunnalla on yhtiöittämisen jälkeen mahdollista saada yhtiötetystä toiminnasta tuloja terveyst-, sosiaali-, koulutus- ja muiden palvelujensa ja toimintojensa rahoittamiseen.

5.3.3 Kiinteistöt yhtiöittämisessä

Kun kunta yhtiöittää toimintojaan, ovat kiinteistöjä koskevat pohdinnat usein esillä. Ainakin osittain tähän on syynä varainsiirtovero. Kiinteistön omistusoikeuden luovutuksesta on suoritettava varainsiirtoveroa, joka on

4 prosenttia kauppahinnasta tai muusta vastikkeesta. Jos kiinteistö luovutetaan apportiomaisuutena osakeyhtiöön, jolloin siis vastikkeena saadaan osakeyhtiön osakkeita, lasketaan varainsiirtovero luovutetun kiinteistön käyvän arvon perusteella. Toisena syynä kiinteistöjä koskevien kysymysten merkittävään rooliin yhtiöittämistilanteissa on se, että kiinteistöjä koskevilla ratkaisuilla on vaikutusta siihen, missä muodossa, milloin ja missä määrin kunta voi saada yhtiöittämisen jälkeen tuloutuksia yhtiötetystä toiminnasta. Kolmantena syynä ovat kunnan maankäytölliset syyt. Nämä voivat olla sellaisia, että yhtiöitettävään toimintaan liittyvien kiinteistöjen omistus halutaan ja on syytä säilyttää kunnalla.

Vaikka kunta yhtiöittää jonkin toiminnan, voidaan siis päättää, että yhtiöittämisen yhteydessä ei siirretä toiminnan käytössä olevia kiinteistöjä toimintaa jatkavaan yhtiöön. Jos toimintaa jatkava yhtiö tarvitsee kiinteistöä toiminnassaan, kiinteistö vuokrataan sille. Varainsiirtoveroa ei tällöin jouduta suorittamaan ja kunta saa yhtiöstä vuokratuloa. Käyvän vuokratason mukainen vuokra on yhtiölle vähennyskelpoista menoa. Jos kysymyksessä on kunnan omalla alueella sijaitseva kiinteistö, kunta ei joudu maksamaan vuokratulosta veroa. Jos kiinteistö sen sijaan sijaitsee toisen kunnan alueella, kunta on vuokratulosta verovelvollinen, mutta se maksaa tulosta veroa selvästi alemman veroprosentin mukaan kuin yhtiö, joka on saanut vähentää vuokramenon. Tällainen kunnan erityisestä verotuksellisesta asemasta aiheutuva epäsymmetria vuokramenon ja sitä vastaavan tulon verotuksessa merkitsee periaatteessa sitä, että osa yritystoiminnan tulosta jää periaatteessa verotuksen ulkopuolelle.

Markkinoilla kilpailutilanteessa toimivan yrityksen tulee kyetä tuloillaan kattamaan myös toimitilojensa, esimerkiksi kiinteistöjensä, menot. Tämä koskee myös kuntayhtiötä ja sen maksamaa vuokraa. Kunnalle maksetun yhtiön verotuksessa vähennyskelpoinen vuokra pienentää yhtiön veronalaista tuloa samalla tavalla kuin minkä tahansa muunkin osakeyhtiön verotuksessa. Kunnan erityinen verotuksellinen asema johtaa kuitenkin siihen, että vähennyskelpoinen vuokra ei tule verotetuksi tulonsaajan eli kunnan (osakkaan) tulona. Samanlainen lopputulos voi kuitenkin olla myös muiden kuntayhtiön verotuksessa vähennyskelpoisten kunnalle maksettavien menojen osalta (esim. takausprovisiot ja korot). Verojärjestelmän näkökulmasta tämä ei kuitenkaan ole mitenkään poikkeuksellista tai häkellyt-

tävää.¹⁶⁹ Tuloverotuksessa menon vähennyskelpoisuus ei eräitä harvinaisia poikkeuksia lukuun ottamatta riipu siitä, miten menoa vastaavaa tuloa verotetaan sen saajan verotuksessa.

Joskus on ongelmallisena pidetty sitä, että kunta voi tuottaa tukipalveluja ja vuokrata toimitiloja kunnan omistuksessa olevalle yhtiölle. Tämän on katsottu mahdollistavan sen, että ”verovaroin koottujen yhteisten resursien valuminen kuntayhtiön hyödyksi voi jatkua pidäkkeettä”. Edelleen on sanottu, että kunta voi näin käytännössä toimia edelleen markkinoilla ilman yhtiöittämistä hyödyntäen konkurssisuojaansa ja veroetujaan.¹⁷⁰ Tällaisessa ajattelutavassa taustalla on oletamus, että kunta vuokraisi kuntayhtiölle toimitilat markkinaehtoista alemmalla vuokralla.¹⁷¹ On kuitenkin huomattava, että jos kuntayhtiö on voitollinen, markkinaehtoista alempi vuokra lisää kuntayhtiön veroja. Jos kuntayhtiö on tappiollinen, markkinaehtoista alempi vuokra on keino tukea yhtiötä samalla tavalla kuin yhtiöön tehtävä pääomansijoitus.

Kiinteistöjä ei aina voida jättää yhtiöittämisprosessin ulkopuolelle. Syitä tähän voi olla monia, eikä se esimerkiksi liiketoimintasiirrossa välttämättä ole edes mahdollista. Kiinteistön siirtäminen toimintaa jatkavaan yhtiöön on usein muutoinkin perusteltua. Toisaalta kiinteistö voidaan joskus siirtää muuhun yhtiöön kuin mihin liiketoiminta siirretään. Tämä yhtiö voi olla keskinäinen tai tavallinen kiinteistöyhtiö. Liiketoimintaa jatkava yhtiö toimii tällöin vuokralaisena kiinteistöyhtiön tiloissa. Vuokratulon saa kiinteistöyhtiö, jos se on tavallinen kiinteistöyhtiö, ja kunta voi saada kiinteistöyhtiöstä esimerkiksi osinkoa. Jos kiinteistöyhtiö on keskinäinen kiinteistöyhtiö, vuokratulon saajana on silloin kunta eikä vuokratulo tällöin ole kiinteistötuloa. Joskus saatetaan yhtiöittää pelkästään kiinteistöjä, ja niissä mahdollisesti harjoitettava kunnan toiminta jää edelleen kunnan toiminnaksi.

¹⁶⁹ Vastaavanlaisia tilanteita syntyy, jos verotuksessa vähennyskelpoisia suorituksia maksetaan yleishyödylliselle yhteisölle. Usein tällaisia tilanteita tulee vastaan, kun vähennyskelpoisia suorituksia (esim. korkoja) maksetaan ulkomaisille tahoille.

¹⁷⁰ Ks. Pohjonen ym., s. 8.

¹⁷¹ Käytännössä kunnat pyrkivät usein perimään kuntayhtiöltä mahdollisimman korkeita vuokria.

5.3.4 Liiketoimintakauppa ja apporttiluovutus

Liiketoimintakaupassa kunta myy yhtiötettävän liiketoiminnan, siihen liittyvät varat ja velat omistamalleen yhtiölle. Liiketoimintakauppa on joustava yhtiöittämisen muoto, sillä siinä ei voida edellyttää, että kaupan kohde muodostaisi jonkin tietyn kokonaisuuden. Samoin ei voida myöskään edellyttää, että kauppaan tulisi sisällyttää kaikki tiettyyn kokonaisuuteen kuuluvat varat ja velat. Näin ollen kunnan ja ostajayhtiön keskinäisestä sopimuksesta riippuu esimerkiksi se, jätetäänkö yhtiötettävässä toiminnassa käytettävät kiinteistöt kunnan omistukseen ja yhtiö saa vuokrasopimuksen perusteella hallintaansa tarvitsemansa kiinteistöt ja toimitilat.

Liiketoimintakauppa antaa myös mahdollisuuden suunnitella ostajayhtiön pääomarakenne halutunlaiseksi, sillä kauppahinta tai sen osa voi jäädä yhtiön korolliseksi velaksi kunnalle. Toisaalta liiketoimintakaupassa on huomattava se, että ostajayhtiön kaupan rahoitus on suunniteltava ja tavalla tai toisella järjestettävä joko yhtiön ulkopuoliselta taholta tulevana rahoituksena tai kunnalta tulevana rahoituksena. Ulkopuoliselta taholta tulevaa rahoitusta ei tarvita, jos kauppahinta jää yhtiön velaksi kunnalle.

Liiketoimintakaupassa luovutushinta on normaalisti veronalaista tuloa luovuttajalle. Kun luovuttajana on kunta, liiketoimintakaupassa syntyvän tulon veronalaisuus määräytyy normaalilla tavalla kunnan verovelvollisuusaseman perusteella. Jos toimintaa ei ole harjoitettu toisen kunnan alueella, tuloveroa ei siten jouduta suorittamaan. Ostajayhtiön verotuksessa liiketoimintakaupan kauppahinta muodostaa verotuksessa vähennyskelpoisen hankintamenon. Kauppahinta tulee jakaa kaupan kohteena olleille hyödykkeille niiden käypien arvojen mukaisessa suhteessa.

Keskeinen tuloverotuksellinen käytännön ongelma kunnan ja kuntayhtiön välisessä liiketoimintakaupassa on hinnoittelu. Kun kunnalla on määräysvalta kuntayhtiössä, on kunnan ja yhtiön välillä siirtohinnoitteluoikaisua koskevassa VML 31 §:ssä tarkoitettu etuyhteyssuhde. Jos liiketoimessa on sovittu ehdoista, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, veroviranomaiset voivat tällöin oikaista osapuolten välisen tulon vastaamaan tuloa, joka olisi kertynyt toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä liiketoimessa. Kunnan ja kuntayhtiönkin välisissä liiketoimissa tulee siten noudattaa markkinaehtoista hinnoittelua. Kuntayhtiö ei saa hankintamenokseen tätä suurempaa hintaa. Jos yli-

hintaa on käytetty, arvioidaan ylihintaa kunnan verotuksessa normaalien kuntaan sovellettavien säännösten mukaisesti. Jos sen sijaan käytetty hinta on markkinaehtoista hintaa alempi, tulisi yhtiön hankintamenoksi katsoa markkinaehtoinen hinta, vaikka kuntaa ei siitä verotetakaan. Tällainen alihinnoittelu voi kuitenkin olla ongelmallista luvussa 2 käsitellyn kilpailulainsäädännön kanssa ja EU:n valtioneuvoston näkökulmasta.

Osakkeesta maksettava määrä voidaan osakeyhtiölain (OYL 2:6 ja 9:12) mukaan maksaa rahan sijasta joko kokonaan tai osittain muulla omaisuudella (apporttiomaisuus). Omaisuudella on luovutushetkellä oltava vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle. Tällaisesta osakkeen maksamisesta tulee olla määrätty yhtiön perustamissopimuksessa ja osakeantipäätöksessä. Tilintarkastajan tulee antaa lausunto perustamissopimukseen tai osakeantipäätökseen sisältyvästä apporttia koskevasta selvityksestä ja siitä, onko omaisuudella vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle.

Kuntien liiketoimintojen yhtiöittämisissä omaisuuden luovuttamista apporttiomaisuutena on käytetty yhtiöittämisen toteuttamistapana. Kysymyksessä voi olla verotuksessa liiketoimintasiirtona käsiteltävä omaisuuden luovutus. Tätä käsitellään jäljempänä. Yhtiöittämisissä on kuitenkin käytetty myös sellaisia apporttiomaisuuden luovutuksia, joissa liiketoimintasiirtoa koskevien säännösten soveltumista ei ole tavoiteltu ja joissa veroseuraukset määräytyvät yleisten apporttiomaisuuden luovutuksiin sovellettavien säännösten mukaan.

Verotuksessa omaisuuden luovutusta apporttina käsitellään normaalien ko. omaisuuden luovutuksiin sovellettavien säännösten mukaisesti. Tämä merkitsee sitä, että apporttina luovutetun omaisuuden luovutushinnaksi katsotaan sen käypä arvo ja vastaavasti luovutuksensaajan verotuksessa apporttina saadun omaisuuden hankintamenoksi muodostuu käypä arvo. Veroseuraukset ovat siten samanlaiset kuin ovat silloin, kun omaisuus myydään käyvän arvon mukaisella hinnalla.

Yhtiöittämisen toteuttamiseen apporttiomaisuuden luovutuksena liittyy myös vastaavanlaisia käyvän arvon tai markkinaehtoisen hinnan määrittämisestä koskevia ongelmia kuin liiketoimintakaupassakin. Lopputuloksena apporttiomaisuuden luovutuksen osalta kuitenkin on, että vastaanottavan yhtiön verotuksessa omaisuuden hankintamenoksi muodostuu käypä arvo.

5.3.5 Liiketoimintasiirto

Hyvin usein kuntien liiketoimintojen yhtiöittämisessä pyritään siirto toteuttamaan siten, että sitä arvioidaan verotuksessa liiketoimintasiirtona. Liiketoimintasiirrolla tarkoitetaan EVL 52d §:n mukaan järjestelyä, jossa osakeyhtiö (siirtävä yhtiö) luovuttaa joko kaikki taikka yhteen tai useampaan liiketoimintakokonaisuuteensa kohdistuvat varat, velat ja varaukset siirtyvää toimintaa jatkavalle osakeyhtiölle (vastaanottava yhtiö) saaden vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia uusia osakkeita tai sen hallussa olevia omia osakkeita. Liiketoimintasiirrossa on siis kysymys yhtiöoikeudellisesti apporttiehtoisesta osakemerkinnästä. Liiketoimintasiirrossa vastikkeena ei voida lainkaan käyttää rahaa. Myöskään sellainen menettely ei ole mahdollista, että osa yhtiölle luovutettavan omaisuuden arvosta jäisi yhtiön velaksi.

Liiketoimintasiirron tuloverotuksessa noudatetaan jatkuvuusperiaatetta. Siirtävän yhtiön verotuksessa luovutetun omaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi luetaan omaisuuden verotuksessa poistamatta oleva hankintameno. Veronalaista tuloa ei näin ollen synny. Vastaanottavan yhtiön verotuksessa siirtyneen omaisuuden hankintamenoksi katsotaan vastaava määrä, joka on luettu luovuttajan veronlaiseksi tuloksi.

EVL:n liiketoimintasiirtoa koskevat säännökset on kirjoitettu siten, että siirtävä yhtiö on osakeyhtiö. Liiketoimintasiirtoa koskevia EVL:n säännöksiä sovelletaan kuitenkin myös muiden TVL 3 §:ssä tarkoitettujen yhteisöjen verotuksessa.¹⁷² TVL 3 §:n mukaan yhteisöllä tarkoitetaan muun muassa kuntaa ja kuntayhtymää. Näin ollen vaikuttaisi selvältä, että liiketoimintasiirtoa koskevia säännöksiä voidaan soveltaa myös silloin, kun kunta luovuttaa liiketoimintakokonaisuutensa osakeyhtiölle saaden vastikkeeksi sen osakkeita. Näin on verotuskäytännössä aikaisemmin myös menetelty. Asiasta näyttää kuitenkin olleen laajaa epäselvyyttä ja virhetulkintoja, kun kunnat ovat vuoden 2014 aikana yhtiöittäneet toimintojaan. Epäselvyydet ovat aiheutuneet keskusverolautakunnan vuoden 2014 alussa antamista ennakkoratkaisuista, jotka KHO sittemmin vuoden lopussa kumosi.

¹⁷² Ks. EVL 52.1 §.

Selvyys liiketoimintasiirtoa koskevan säännöksen soveltumisesta kuntien liiketoimintojen yhtiöittämiseen saatiin vasta 19.12.2014. Tuolloin annettiin ratkaisu KHO 2014:184. Tässä tapauksessa A:n kunta oli yhtiöittämässä omalla alueellaan harjoittamansa satamaliiketoiminnan perustettavalle yhtiölle. Satamaliiketoiminta siirrettiin varoineen ja velkoineen perustettavalle yhtiölle vuoden 2014 aikana. Satama-alueen maapohja ja sataman vesialueet oli kuitenkin tarkoitus jättää kunnan omistukseen. Tätä perusteltiin sillä, että varsinainen satamaliiketoiminta perustuu satamarakennelmiin ja laitteisiin sekä niihin liittyviin palvelumaksuihin. Tulevaisuuden maankäytön suunnittelun kannalta kunta piti strategisesti välttämättömänä, että maapohja on kunnan omistuksessa. Ilman maapohjaakin siirrettävä liiketoiminta muodosti itsenäisesti toimeentulevan liiketoimintakokonaisuuden. Kunta perii maa-alueesta satamaliiketoimintaa harjoittavalta yhtiöltä vuokraa.

KHO katsoi, että kunnan satamaliiketoiminnan yhtiöittämistä kunnan kokonaan omistamaan osakeyhtiöön voitiin pitää EVL 52d §:ssä tarkoitettuna liiketoimintasiirtona. Kun EVL 52d §:n liiketoimintasiirtoa koskevia säännöksiä sovelletaan EVL 52 §:n mukaan osakeyhtiöiden lisäksi myös muiden TVL 3 §:ssä tarkoitettujen kotimaisiin yhteisöjen liiketoiminnan siirtoihin ja kun kunta on tällainen yhteisö, liiketoimintasiirtoa koskevaa EVL 52d §:ää tuli soveltaa kunnan satamaliikelayoksen siirtoon osakeyhtiölle. KHO ei kuitenkaan ottanut kantaa siihen, voidaanko EVL 52d §:ää soveltaa satamaliikelayoksen toiminnan siirtoon, kun sataman maa- ja vesialueet jäävät kunnan omistukseen. Asia palautettiin tältä osin keskusverolautakunnalle. Tältä osin kysymys on siitä, muodostaako siirrettävä kokonaisuus ilman maa- ja vesialueita sellaisen liiketoimintakokonaisuuden, joka voi olla liiketoimintasiirron kohteena, ja siirtyvätkö toiminnan varat ja velat sellaisenaan toimintaa jatkavalle yhtiölle. Näin ollen hakijakunta ja toimintaa jatkava yhtiö eivät olleet vielä vuoden 2014 päättyessä varmuudella tietoisia siitä, miten satamaliikelayoksen toiminnan siirtämistä vastaanottavalle yhtiölle lopulta käsitellään verotuksessa. Siirto on kuitenkin jo tullut tehdä.

Kunta voi siis yhtiöittää verotuksessa elinkeinotoimintana pidettävän liiketoimintakokonaisuuden liiketoimintasiirrolla, vaikka kyseessä olisi oman kunnan alueella harjoitettu toiminta. Sen sijaan sellaista toimintaa, joka ei

ole tuloverotuksessa elinkeinotoimintaa, kunta ei voi yhtiöittää liiketoimintasiirrolla. Tämä ilmenee ratkaisusta KHO 2014:29. Siinä katsottiin, että liiketoimintasiirtoa koskevia säännöksiä ei sovelleta, kun kunta oli yhtiöittämissä kiinteistöjään (kiinteistöliikelaitosta). Osakeyhtiöiden ja osuuskuntien verotuksessa liiketoimintasiirtoa koskevat säännökset soveltuvat myös tällaisessa kiinteistöliiketoimintakokonaisuuden siirrossa. Käytännössä tämä on tärkeä merkitys varainsiirtoveron kannalta.

Kun kunta yhtiöittää toimintojaan, liiketoimintasiirtoa koskevia säännöksiä voidaan soveltaa vain, jos kyseessä on liiketoimintakokonaisuus ja kyseessä oleva toiminta on elinkeinotoimintaa. Liiketoimintakokonaisuudella tarkoitetaan kaikkia varoja ja vastuuta, jotka hallinnollisesti muodostavat itsenäisen toiminnan eli omavaraiseen toimintaan kykenevän yksikön.

Liiketoimintasiirrossa siirtoon tulee sisällyttää liiketoimintakokonaisuuteen kuuluvat varat, siirtyviin varoihin kohdistuvat velat ja siirtyvään toimintaan kohdistuvat varaukset. Siirrettäviä varoja ja velkoja koskeva vaatimus on tiukka. Kaikki siirrettävään liiketoimintakokonaisuuteen kuuluvat varat ja velat tulee siirtää, mutta toisaalta siirtää ei voida sellaisia varoja ja velkoja, jotka eivät kohdistu kyseiseen toimintaan. Näin ollen vain osaa liiketoimintakokonaisuudesta ei voida siirtää.

Liiketoimintasiirroissa on usein ollut esillä kiinteistöjä koskevia rajanveto-ongelmia. Vaikka EVL:n vaatimukset täyttävässä liiketoimintasiirrossa voidaan välttää siirtyvistä kiinteistöistä suoritettavasta varainsiirtoverosta, kiinteistöjä ei kuitenkaan välttämättä haluta siirtää siihen yhtiöön, johon varsinainen toiminta siirretään. Siirrettävän toiminnan käytössä ollutta kiinteistöä ei ole tarvinnut siirtää esimerkiksi silloin, kun samaa kiinteistöä on käytetty myös muiden konserniyhtiöiden toiminnassa. Kiinteistön jättäminen liiketoimintasiirron ulkopuolelle on hyväksytty myös silloin, kun tällä tavoin on pyritty kiinteistöomistuksen keskittämiseen konsernissa.¹⁷³

¹⁷³ Ks. KVL 185/1997: Kiinteistöjen jättäminen siirtävään yhtiöön palveli konsernin kiinteistöomistuksen keskittämistä. Tämän vuoksi myöskaan yhtiötettävän tuotantokäytössä olevien kiinteistöjen ei katsottu liittyvän liiketoimintasiirron kohteena olevaan tuotantotoiminnan yhtiöittämiseen siten, että ElinkVL 52 d § edellyttäisi kone-
tuotannon käytössä olevien kiinteistöjen siirtämistä.

Siirrettävän toiminnan toimitiloina käytettävän kiinteistön jättäminen siirron ulkopuolelle on hyväksytty myös tilanteessa, jossa yleishyödyllinen yhteisö yhtiöitti harjoittamansa sairaala- ja kuntoutustoiminnan, ja tämän toiminnan käytössä olevat toimitilat sijaitsivat samassa kiinteistössä kuin yleishyödylliselle yhteisölle jäivät toiminnot.¹⁷⁴ Kuntia koskevia oikeuskäytännön kannanottoja ei ole. Kiinteistöjä tulisi voida jättää myös kuntien toteuttamissa liiketoimintasiirroissa siirron ulkopuolelle vastaavanlaisissa tilanteissa kuin kiinteistöjä on voitu jättää osakeyhtiöiden toteuttamissa liiketoimintasiirroissa siirron ulkopuolelle.

Kun liiketoimintasiirrosta tulee siirtää liiketoimintakokonaisuus ja kaikki siihen kuuluvat varat ja velat, on liiketoimintasiirto käytännössä kunnan näkökulmasta suhteellisen jäykkä toiminnan yhtiöittämisen muoto. Liiketoimintasiirrosta on esimerkiksi rajalliset mahdollisuudet suunnitella vastaanottavan yhtiön rahoitusrakennetta. Liiketoimintasiirrosta ei myöskään välttämättä kyetä jaottelemaan liiketoimintakokonaisuuteen kuuluvaa omaisuutta kunnan ja yhtiön välillä tarkoituksenmukaisella tavalla, ja yleisestikin liiketoimintasiirron käyttämiseen liittyy oikeudellista epävarmuutta. Sen vuoksi liiketoimintasiirrosta yleensä haetaan ennakkoratkaisu verohallinnolta tai keskusverolautakunnalta.

Vastaanottavan yhtiön näkökulmasta liiketoimintasiirto voi merkitä sitä, että se saa verotuksessa poistamattomiksi hankintamenoikseen eli lähtöarvoiksi suhteellisen alhaiset arvot. Tällä voi olla merkitystä jatkossa yhtiön veronmaksun kannalta, mikäli toiminta on voitollista. Liiketoimintasiirrosta on kuitenkin hyvänä puolena se, että vaatimukset täyttävässä liiketoimintasiirrosta vältytään kiinteistöjen ja arvopapereiden varainsiirtoverolta. Jos tällaista omaisuutta ei kuitenkaan siirry, ei tällä seikalla ole merkitystä. Kunnan näkökulmasta liiketoimintasiirron käyttäminen yhtiöittämisen muotona merkinnee usein sitä, että yhtiöitetystä toiminnasta mahdollisesti kertyvät tuloutukset saadaan jatkossa osinkojen muodossa. Hyvänä puole-

¹⁷⁴ KVL 32/2008: Sääntöjensä perusteella yleishyödyllisenä yhteisönä pidettävä säätiö harjoitti sairaala- ja kuntoutustoimintaa sekä ylläpiti ammattiopistoa. Säätiön oli tarkoitus siirtää liiketoimintasiirtona harjoittamansa kuntoutus- ja sairaalatoiminta joko yhdelle tai kahdelle perustettavalle elinkeinotoimintaa harjoittavalle osakeyhtiölle. Siirtämättä aiottiin jättää toiminnoissa tarvittavat toimitilat, jotka sijaitsivat samassa kiinteistössä säätiölle jäävien toimintojen kanssa.

na liiketoimintasiirrossa on se, että varat ja velat siirtyvät verotuksessa poistamatta olevista hankintamenoista. Tällöin vältetään epäselvyydet verotuksessa hyväksyttävästä siirtohinnasta.

5.4 Varainsiirtovero yhtiöittämisessä

Varainsiirtoverolain 4.1 §:n mukaan kiinteistön omistusoikeuden luovutuksesta luovutuksensaajan tulee suorittaa varainsiirtoveroa. Vero on 4 prosenttia kauppahinnasta. Myös arvopaperin omistusoikeuden luovutuksesta on suoritettava varainsiirtoveroa. Tältä osin vero on 1,6 prosenttia kauppahinnasta. Jos liiketoiminnan yhtiöittäminen on tehty liiketoimintakauppana, joutuu kuntayhtiö täten maksamaan siirtyvistä kiinteistöistä ja arvopapereista varainsiirtoveron tämän mukaisesti. Varainsiirtoveroa on suoritettava myös silloin, kun kiinteistö tai arvopaperi luovutetaan osakeyhtiöön tai muuhun yhteisöön sen osaketta tai osuutta vastaan. Näin ollen kuntayhtiö joutuu maksamaan varainsiirtoveron myös apportiomaisuutena saamistaan kiinteistöistä ja arvopapereista. Varainsiirtovero lasketaan tällöin kiinteistön tai arvopaperin luovutushetken käyvän arvon perusteella.

Varainsiirtoverolaissa (43a–43c §) on kuitenkin vuosia 2013–2016 tapahtuvia kiinteistöjen tai arvopapereiden luovutuksia koskevia verovapaus-säännöksiä, jotka koskevat kunnallisten vuokra-asuntojen omistusjärjestelyjä, kuntien rakennejärjestelyjä ja koulutuksen rakennejärjestelyjä.

Lähtökohtaisesti myös liiketoimintasiirrossa siirtyvistä kiinteistöistä ja arvopapereista on suoritettava varainsiirtovero. Varainsiirtovero saadaan kuitenkin hakemuksesta takaisin, jos liiketoimintasiirto tapahtuu toimintaa jatkamaan perustetulle yhtiölle. Verohallinto voi myös ennen siirron toteuttamista määrätä, että veroa ei ole suoritettava. Tämän vuoksi liiketoimintasiirroissa vastaanottavat yhtiöt ovat usein uusia tätä varten perustettuja yhtiöitä.

Varainsiirtoverovapauden kannalta on olennaista se, että kyseessä on EVL:n vaatimukset täyttävä liiketoimintasiirto. Tilanteessa, jossa kunta on yhtiöittänyt toimintansa siten, että kyseessä on EVL:ssä tarkoitettu liiketoimintasiirto, toimintaa jatkamaan perustetun kuntayhtiön ei tarvitse suorittaa varainsiirtoveroa omistukseensa tulleista kiinteistöistä ja arvopapereista. Kuten ratkaisusta KHO 2014:29 ilmenee, liiketoimintasiirtoa koskevia

säännöksiä ei voida soveltaa, kun kunta yhtiöittää muuta kuin EVL:n mukaista toimintaa. Näin ollen esimerkiksi kunnan kiinteistöliikelaitoksen yhtiöittämistilanteissa varainsiirtovero on suoritettava.

Kuntalain muuttamista koskevan lain (626/2013) voimaantulosäännöksen sisältyy merkittävä varainsiirtoverotusta koskeva poikkeama, joka koskee niitä tilanteita, joissa kunta yhtiöittää ennen lain voimaantuloa kilpailutilanteessa markkinoilla harjoittamaansa toimintaa ja tässä yhteydessä siirtyy kiinteistöjä ja arvopapereita. Säännöksen soveltuessa suoritettu varainsiirtovero saadaan takaisin tai verovirasto voi jo ennakolta päättää, että veroa ei ole suoritettava. Säännös johtaa siis varainsiirtoverosta vapautumiseen.

Voimaantulosäännöksen soveltuminen edellyttää, että kunta tai kuntayhtymä viimeistään vuoden 2014 loppuun mennessä kuntalain 2a §:ssä olevan yhtiöittämisvelvollisuuden täyttämiseksi luovuttaa osakeyhtiölle kiinteistön, arvopapereita tai kiinteistöyhtiön osakkeita ja saa vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön osakkeita. Säännös soveltuu siis tilanteissa, joissa omaisuus luovutetaan apporttina toimintaa jatkavalle osakeyhtiölle, mutta se ei sovelu liiketoimintakaupoissa. Jos omaisuus luovutetaan muulle yhteisölle kuin osakeyhtiölle, ei säännöstä voida soveltaa. Luovutettavan kiinteistön tulee olla ollut välittömästi kunnan kilpailutilanteessa markkinoilla hoidettavan tehtävän käytössä, ja se tulee osakeyhtiössä tuollaiseen käyttöön. Arvopapereiden osalta verovapaus edellyttää, että ne kuuluvat yhtiöitettävän toiminnan käyttöomaisuuteen tai että ne ovat kunnan omistaman tavallisen tai keskinäisen kiinteistöyhtiön osakkeita ja kiinteistöyhtiön tilat ovat olleet yhtiöitettävän toiminnan käytössä.

Hakemus veron palauttamisesta on tehtävä vuoden kuluessa veron suorittamisesta.

Säännöksestä on huomattava, että se koskee kiinteistöjen ja arvopapereiden apporttiluovutuksia. Näin ollen se soveltuu sinänsä myös niissä tilanteissa, joissa kysymyksessä on EVL:n edellytykset täyttävä liiketoimintasiirto, joka ei kuitenkaan täytä VsVL 43.1 §:n varainsiirtoverovapauden edellytyksiä. Tällainen liiketoimintasiirto on kysymyksessä silloin, kun vastaanottava yhtiö ei ole toimintaa jatkamaan perustettu uusi yhtiö vaan jo ennestään toiminut yhtiö.

Säännös soveltuu kuitenkin myös sellaisiin apporttiluovutuksiin, joissa vastaanottava yhtiö saa EVL 52d §:n liiketoimintasiirrosta poiketen apport-

tiomaisuuden hankintamenoksi käyvät arvot. Se soveltuu siis niihinkin ap-
porttiluovutuksiin, joihin sovelletaan tuloverotuksessa yleisiä omaisuuden
luovutuksia koskevia säännöksiä. Voimaantulosäännöksen soveltamisalaan
kuuluvien arvopapereiden tulee olla siirtyvän toiminnan käyttöomaisuutta.
Liiketoimintasiirrossa siirtyvien arvopapereiden varainsiirtoverovapautta
ei ole tällä tavalla rajoitettu koskemaan vain yhtä omaisuuslajia. Tältä osin
voimaantulosäännös on siis ahtaampi kuin VsVL 43.1 §.

Voimaantulosäännöksen sanamuoto ei edellytä sitä, että varainsiirto-
verovapauden käsittävän apporttiluovutuksen tulisi sisältää kaikki toimin-
taa jatkavaan yhtiöön siirtyvä liikeomaisuus. Minkäänlaista liiketoiminta-
kokonaisuuden vaatimusta säännöksessä ei ole. Säännöksen sanamuoto ei
siis aseta estettä sille, että varainsiirtoverovapaus saadaan silloinkin, kun
osa omaisuudesta toimintaa jatkavalle yhtiölle luovutetaan apporttiomai-
suutena ja osa luovutetaan liiketoimintakaupassa. Verohallinnossa sään-
nöstöä on kuitenkin tulkittu toisin ja katsottu, että varainsiirtoverovapaus
koskee vain niitä tilanteita, joissa yhtiöittäminen toteutetaan kokonaisuus-
nessaan apporttiluovutuksena ja yhtiöitettävään toimintaan liittyvä omai-
suus siirretään apporttina vastaanottavan yhtiön osakkeita vastaan.

Edellä mainittu verohallinnon kanta perustuu hallituksen esityksen tul-
kintaan. Hallituksen esityksessä on todettu, että varainsiirtovapaussäännös
vastaisi sisällöltään, mitä varainsiirtoverolaissa säädetään verovapaudesta
kiinteistön toimintaa jatkavalle yhteisölle yhteisömuodon muutoksen, su-
lautumisen, jakautumisen ja liiketoimintasiirron perusteella.¹⁷⁵ Esityksen
mukaan edellä mainittuja yritysjärjestelyjä koskevia säännöksiä ei sovelleta
suoraan kunnan toiminnan yhtiöittämistapauksiin.¹⁷⁶ Tämän vuoksi siirty-
mäsäännöksissä säädetään erikseen varainsiirtoverovapaudesta. Esitykses-
sä todetaan, että varainsiirtoverovapautus ei olisi siten EU-valtiontukisään-
nöksien vastainen, vaan koskisi samankaltaisia muitakin toiminnan siirto-
ja.¹⁷⁷

¹⁷⁵ HE 32/2013 vp, s. 40.

¹⁷⁶ Esityksessä lausuttu ei kuitenkaan pidä paikkaansa liiketoimintasiirtoa koskevien
säännösten osalta.

¹⁷⁷ Voimaantulosäännöksen mukainen varainsiirtoverovapaus ulottuu kuitenkin
myös sellaisiin apporttiluovutuksiin, joissa luovutuksensaaja saa hankintamenokseen
käyvät arvot. Yritysjärjestelyjä koskeissa varainsiirtoverovapauden tuovissa säännök-

Kuntalain muutoksen varainsiirtoverovapautta koskevan säännöksen sanamuoto ei kuitenkaan sisällöltään ole sellainen kuin hallituksen esityksen tekstissä annetaan ymmärtää. Soveltamistilanteessa ratkaisu tulisi tehdä lain sanamuodon eikä siitä poikkeavan hallituksen esityksen perusteella. Sääntelyssä voi toki olla ongelmia EU:n valtioneuvoston näkökulmasta, mutta tämän asian ratkaisemiseen liittyvä toimivalta on EU:n komissiolle ja viimekädessä unionin tuomioistuimella. Vuonna 2014 tapahtuneita yhtiöittämisistä koskeviin varainsiirtoverokysymyksiin saataneen lähivuosina KHO:n ratkaisu. Tältäkin osin voidaan todeta, että asian olisi tullut olla selvä jo silloin, kun kuntalain muutos hyväksyttiin eduskunnassa vuonna 2013.

5.5 Arvonlisäverotus yhtiöittämisissä

Arvonlisäverotuksessa liikkeen luovutuksia varten on oma erityissäännös (AVL 19 §). Liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä tapahtuvaa tavaroitten ja palvelujen luovuttamista liiketoiminnan jatkajalle ei pidetä arvonlisäverotuksessa myyntinä. Liiketoiminnan tai sen osan luovutus on arvonlisäverolain ulkopuolelle jäävä tapahtuma. Luovuttajan ei tarvitse suorittaa arvonlisäveroa liiketoiminnan tai sen osan luovutuksesta, jos edellytykset verottomalle luovutukselle täyttyvät. Vastaavasti myöskään vastaanottajalla ei ole vähennysoikeutta siirtyvästä omaisuudesta.

Yritysjärjestelysäännös arvonlisäverotuksessa rakentuu jatkuvuuden periaatteelle ja lainsäädännön soveltamisalan voidaan todeta olevan laaja. Tätä voidaan perustella sillä, että AVL 19 a § soveltuu moniin erityyppisiin järjestelyihin. Säännöksen sanamuoto ei aseta tiukkoja rajoituksia tai ehtoja sen soveltamiselle tietyn tyyppisiin järjestelyihin. Näin ollen säännöstä voidaan soveltaa myös kunnan toteuttamaan yhtiöittämiseen. Edellytyksenä on kuitenkin se, että kyse ei voi ainoastaan olla loppuvaraston realisoinnista tai pelkkien hyödykkeiden myynnistä. Järjestelyyn tulee aina liittyä koko liiketoiminnan tai sen osan luovutus.

sissä näin ei käy, vaan hankintamenot määräytyvät jatkuvuusperiaatteen mukaan. Tilanteet eivät siten ole aivan samankaltaisia.

Edellytyksenä liiketoiminnan tai sen osan luovutukselle on se, että luovutuksensaaja ryhtyy käyttämään luovutettuja tavaroita ja palveluja vähennykseen tai palautukseen oikeuttavaan käyttöön. Jos liiketoiminnan jatkaja ryhtyy käyttämään luovutettuja tavaroita ja palveluja vain osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, arvonlisäveroa tulee suorittaa sellaisista hyödykkeistä, joita käytetään vähennykseen oikeuttamattomassa tarkoituksessa. Liiketoiminnan jatkajaa pidetään luovuttajan seuraajana.

Kun kunta siirtää osan toiminnoistaan perustamalleen uudelle yhtiölle, voidaan soveltaa AVL 19 a §:n säännöstä liiketoiminnan tai sen osan siirtämisestä edellytysten täyttyessä. Tämä koskee liiketoiminnan tai sen osan kaupan lisäksi myös apporttina tapahtuvaa luovutusta. Kunnan yhtiöittäessä arvonlisäverollisia toimintoja voidaan yleensä soveltaa AVL 19 a §:ää. Jos kunta yhtiöittää arvonlisäverotuksen ulkopuolella olevia tai arvonlisäverosta vapautettuja toimintoja, AVL 19 a § ei tule sovellettavaksi. Näin on esimerkiksi terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden osalta. Liiketoiminnan tai sen osan siirtäminen ei myöskään ole kyseessä, jos myydään esimerkiksi pelkkää vaihto-omaisuutta tai muita yksittäisiä varallisuuseriä.

Kunnan verottomien toimintojen yhtiöittämisen yhteydessä tulee myös huomioda se, että edellytykset verottoman toiminnan harjoittamiseksi ovat kunnossa myös vastaanottavan yhtiön osalta. Esimerkkinä tällaisesta tilanteesta voidaan mainita sosiaalihuoltopalvelujen tuottaminen. Valtion, kuntien ja kuntayhtymien harjoittama sosiaalihuolto on arvonlisäverotonta ja asiakkailta perityt maksut sosiaalihuollosta ovat verottomia. Verottomia ovat julkisyhteisöjen yksityisten sosiaalipalvelujen tarjoajien rekisteriin merkityltä tai kunnalle ilmoituksen tehneiltä palvelujen tuottajilta ostamat palvelut, jotka julkisyhteisö maksaa kokonaan tai osittain. Verottomuus koskee sekä julkisyhteisön että asiakkaan maksamaa osuutta palvelusta.

Mikäli sosiaalihuoltopalveluja siten tuotetaan alihankintana, edellytysten tulee täytyä myös palvelun tuottajana olevan yhtiön osalta. Mikäli edellytykset eivät täyty, kyse ei ole verottomien sosiaalihuoltopalvelujen myynnistä. Näin on esimerkiksi silloin, kun yhtiötä ei ole rekisteröity yksityisten palvelun tarjoajien rekisteriin tai ilmoitus kunnalle puuttuu. Kyse on tällöin normaalisti arvonlisäverollisesta palvelun myynnistä.

Jos kuntayhtiölle siirtyy yhtiöittämisessä kiinteistöjä tai jos kunta alkaa vuokrata vastaanottavalle yhtiölle hallitsemiaan kiinteistöjä, on tällöin huo-

mioon otettava kiinteistöinvestointeihin liittyvä tarkistusmenettely arvonnalisäverotuksessa. Kiinteistöinvestoinnin arvonnalisäverovähennyksiä ja kuntapalautuksia tarkistetaan vuosittain, jos kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu verollisesta verottomaan tai päinvastoin.

Kunnalla on vähennysoikeus kiinteistöinvestoinneista sekä liiketoiminnan että viranomaistoiminnan osalta. Koska liikkeen tai sen osan luovutus ei ole myyntiä, kiinteistöjen luovutus siirron yhteydessä ei nykyisten voimassa olevien arvonnalisäverolain säännösten mukaan aiheuta kiinteistöinvestoinneista tehtyjen arvonnalisäverovähennysten tarkistamista. Luovutettavaan kiinteistöön liittyvä tarkistamisoikeus tai tarkistamisvelvollisuus siirtyy liiketoiminnan jatkajalle. Jos kiinteistöt eivät kuitenkaan tule jatkajalle yhtä laajasti verollisen liiketoiminnan käyttöön kuin mitä ne luovuttajalla olivat, kiinteistöinvestointien vähennyksiä tulee tarkistaa. Kuntayhtiön tulee sille siirtyvien kiinteistöjen osalta tarvittaessa tehdä tarkistuksia tarkistuskauden loppuun saakka.¹⁷⁸

Koska kuntapalautukseen oikeuttava käyttö rinnastetaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, kunnan koulutus, terveydenhoito ja sosiaalihuolto ovat rinnasteisia arvonnalisäverolliselle toiminnalle. Kun edellä mainittu toiminta kiinteistöineen siirtyy kunnalta yhtiölle, kyseinen toiminta ei yhtiön harjoittamana ole arvonnalisäverollista. Näin ollen kyseiset kiinteistöt tulevat tarkistusmenettelyn alaisiksi. Tämä ei koske niitä kiinteistöjä, joista kunta ei ole alun perinkään voinut tehdä arvonnalisäverovähennyksiä, kuten verotta vuokratuista kiinteistöistä. Mikäli kymmenen vuoden tarkistus-aika on vasta alkanut, saattaa edellä mainitusta siirrosta aiheutua määrällisesti huomattava tarkistamisvelvollisuudesta aiheutuva veron takaisinmaksu.

¹⁷⁸ Tarkistuskausi on 10 vuotta, ja se lasketaan sen vuoden alusta, jona kiinteistöinvestointi on valmistunut.

5.6 Kuntayhtiön toiminnan aikaisia verotuskysymyksiä – kuntayhtiön suhde kuntaan

5.6.1 Yritysmuodon valinta – verosuunnittelua

Kuten aikaisemmin tämän luvun toisessa jaksossa on todettu, on kunta sinänsä verovelvollinen, mutta sen verovelvollisuus on kunnan veronsaaja-aseman vuoksi hyvin rajoitettu. Toisaalta kuntayhtiö on normaalilla tavalla tuloverolakien mukaan verovelvollinen toiminnastaan eikä sen verotukseen sinänsä vaikuta millään tavalla se, että sen omistajana on käytännössä hyvin pitkälti verovapaa subjekti. Verosuunnittelun kannalta tällainen yrityksen ja sen omistajan erilainen verotusasema on hyvin houkutteleva. Se voi antaa verosuunnittelussa mahdollisuuden hyödyntää yrityksen ja sen omistajan verotusaseman epäsymmetrisyyttä siten, että osakeyhtiön muodossa harjoitetun toiminnan tulo ei itse asiassa tule lainkaan verotetuksi. Kunnat ovat esimerkiksi Ruotsissa hyödyntäneet tällaista epäsymmetristä yrityksen ja sen omistajan välistä asemaa verosuunnittelussa huomattavan pitkälle menevillä järjestelyillä.

Periaatteessa kunnan ja kuntayhtiön välisessä verosuunnittelussa voi syntyä vastaavanlaisia asetelmia, joita tavataan kansainvälisten yritysten verosuunnittelussa. Kansainvälisten yritysten verosuunnitteluun on yhtenä osana kuuluneet järjestelyt, joissa konserniin kuuluva yritys saa jonkin vähennyksen – esimerkiksi korkovähennyksen – korkean verorasituksen maassa, ja vastaava tulo, esimerkiksi korkotulo, tuloutuu huomattavasti lempeämmässä verotusympäristössä, esimerkiksi valtiossa, jossa kyseistä tuloa ei veroteta lainkaan.

Seuraavassa ei kuitenkaan käsitellä tämän kaltaista verosuunnittelua, jota toisinaan luonnehditaan myös aggressiiviseksi verosuunnitteluksi. Sen sijaan seuraavassa liikutaan hyvän verosuunnittelun alueella, jossa on kysymys kuntayhtiön toiminnan suunnittelusta myös verotusnäkökohdat huomioon ottaen. Kysymys ei myöskään ole asioista, joissa tavoiteltaisiin lain tarkoituksen vastaisia veroetuja. Sen sijaan kysymys on siitä, että suunnittelussa otetaan huomioon koko kuntakonsernin toiminta ja myös se, että kuntayhtiön toiminnan suunnittelu verotusta silmällä pitäen voi vaikuttaa omalta osaltaan ja joskus merkittävästikin siihen, mikä määrä kunnalla on käytössään varoja esimerkiksi terveyden- ja sosiaalihuollon palvelujen tuottamiseen.

Tuloverotuksen peruseriaatteisiin kuuluu ns. subjektiivinen arviointitapa (tai teoria) ja verovelvollisen valinnanvapaus. Verovelvollinen on oikeutettu tavoittelevaan tuloa parhaaksi katsomallaan tavalla ja valitsemillaan keinoilla, ja veronsaajien on tyydyttävä lopputulokseen, jonka verovelvollinen näin menetellessään saavuttaa.¹⁷⁹ Verovelvollisen valinnanvapaus tarkoittaa esimerkiksi sitä, että jos verovelvollisella on käytettävissään kaksi samaan taloudelliseen lopputulokseen johtavaa menettelytapaa, hänen ei tarvitse valita itselleen verotuksellisesti epäedullisempaa tapaa.

Verosuunnittelussa pyritään selvittämään ne veroseuraamukset, jotka liittyvät verovelvolliselle erilaisissa suunnittelutilanteissa avoinna oleviin toimintavaihtoehtoihin, ja huolehtimaan siitä, että myös veroseuraamukset otetaan huomioon vaihtoehtojen edullisuutta arvioitaessa ja päätöksiä tehtäessä. Tällainen verosuunnittelu on täysin normaalia ja verotuksellisestikin hyväksyttävää toimintaa. Se on pidettävä erillään veron kiertämisestä.

Veron kiertämiseksi luonnehdittavat toimenpiteet eivät kuulu verosuunnitteluun. Veron kiertämiselle on luonteenomaista se, että toimenpiteellä tavoitellaan lain tarkoitukselle vierasta veroetua. Veron kiertämistoimenpiteiden luonteeseen kuuluu myös, että toimenpide on epätavallinen, keino-tekoinen ja ilman tavoitellun veroedun saavuttamista ilmeisen tarpeeton. Verolaeissa olevia veron kiertämistä estäviä säännöksiä (VML 28 §) ei voida soveltaa, jos verovelvollisella on lain mukaan tarjolla useampia toimintavaihtoehtoja ja hän valitsee näistä edullisimpaan verotukselliseen lopputulokseen johtavan.

Yritysmuodon valintaa on tyypillisesti pidetty sellaisena tilanteena, jossa on kysymys verovelvollisen valinnanvapauden käyttämisestä ja siis verosuunnittelun alueeseen kuuluvasta päätöksestä. Yritysmuodon valinta on perinteisesti ollut verosuunnittelun alueeseen kuuluvaa. Kuntien liiketointintaan liittyvien kilpailuneutraliteetti- ja valtiontukiongelmien poistamiseksi kunnan tulee antaa tehtävä osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi, jos kunta hoitaa tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla. Valinta näiden erilaisten vaihtoehtojen juridisten muotojen vä-

¹⁷⁹ Ks. Andersson & Penttilä 2014, s. 257.

lillä on normaalia yritysmuodon valintaa, ja siinä voidaan ottaa huomioon myös verotustekijät.

Yritysmuodon valinnasta tavallaan on kysymys myös silloin, kun päättään, harjoitetaanko toimintaa yhtenä yhtiönä, konsernimuodossa tai ei-konsernimuotoisena yritysryhmänä. Kuntalain 16a §:n mukaan yhteisö, jossa kunnalla on kirjanpitolain tarkoitettu määräysvalta, on kunnan tytär-yhteisö. Kunta tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin. Verolainsäädännössä ei kuitenkaan tunneta kuntakonsernia, ja verolainsäädännön konsernikäsite on kuntalaista poikkeava. Tämän vuoksi kuntakonserni ei voi myöskään saada hyväkseen niitä etuja tai vapauksia, joita verolainsäätäjä on halunnut konsernimuodossa toimiville yrityksille antaa.

Kun kunta päättää, minkälaista organisaatiomuotoa käyttäen se harjoittaa liiketoimintojaan, sillä on sama vapaus toimintamuotojen valintaan kuin muillakin verovelvollisilla. Se, että kunta itse on hyvin pitkälti verovapaa subjekti, ei muuta tilannetta toisenlaiseksi. Kun kunta yhtiöittää liiketoimintaansa ja muita toimintojaan, toiminnot voidaan luonnollisesti siirtää yhteen yhtiöön. Tämän yhtiön sisällä eri toimintojen voitot ja tappiot kuittaantuvat keskenään, joskin tällöinkin on huomattava tulolähdejaotteen merkitys. Elinkeinotoiminnan tulosta saadaan vähentää vain elinkeinotoiminnan menoja ja tappioita. Jos yhtiöllä on muuta kuin elinkeinotoiminnan tuloa eli lähinnä henkilökohtaisen tulolähteen tuloa, sen tulos laskeaan erikseen ja tällaisen toiminnan jonain vuonna syntyvä tappio saadaan vähentää myöhempinä vuosina vain henkilökohtaisen tulolähteen tulosta.

Hyvin usein kunta omistaa tai tulee yhtiöittämisen jälkeen omistamaan useamman yhtiön osakekannat. Tällöin on otettava kantaa siihen, omistaa-ko kunta osakekannat välittömästi vai keskitetäänkö osakeomistus tai ainakin joidenkin yhtiöiden omistus johonkin kunnan omistuksessa olevaan osakeyhtiöön. Tällöin viimeksi mainitusta tulee emoyhtiö ja sen omistuksessa olevat yhtiöt ovat tytäryhtiöitä.

Kun kunta yhtiöittää toimintojaan, sen on syytä ottaa päätöksenteossaan huomioon myös verolainsäädäntöön sisältyvät konsernien verotusta koskevat säännökset. Konserniavustusta koskevien säännösten lisäksi tällainen on erityisesti EVL 18a §:ään sisältyvä korkomenojen vähennyskelpoisuutta rajaava säännöstö.

5.6.2 Konserniavustus

Erilaisten liiketaloudellisten syiden vuoksi yritystoimintaa harjoitetaan nykyään usein konsernimuodossa. Tämä on otettu myös verolainsäädännössä huomioon. Lähtökohtaisesti taloudellisen kokonaisuuden organisoitumisen konsernin muotoon johtaa ankarampaan verotukseen kuin yhtenä yhtiönä toimiminen. Tämä tulee esille etenkin silloin, kun jokin konserniin kuuluva yhtiö on tappiollinen. Jos tappiota ei voida tavalla tai toisella kuitata toisten konserniyhtiöiden voitoista, kokonaisverorasitus voi olla olenaisesti toinen siihen vaihtoehtoon verrattuna, että voitot ja tappiot olisivat syntyneet yhden verosubjektin sisällä.

Suomessa tämä konsernimuodossa toimimiseen liittyvä epäkohta poistetaan konserniavustuslain (KonsAvL) säännöksillä. KonsAvL:n säännösten mukaisissa tilanteissa konserniin kuuluvat yhtiöt voivat tasata tuloksiaan esimerkiksi siten, että voitollinen yhtiö antaa konserniavustuksen tappiolliselle yhtiölle. Tällöin konsernimuodossa toimiminen ei johda epäedullisempaan lopputulokseen kuin se vaihtoehto, että toimittaisiin yhtenä yrityksenä. Jos yhtiöiden välinen suhde ei ole konserniavustuslaissa asetetut edellytykset täyttävä, yhtiöt eivät voi verotuksessa hyväksyttävällä tavalla tasata tuloksiaan. Näin on silloinkin, kun yhtiöillä on yksi ja sama omistaja. Tämä voi johtaa saman taloudellisen kokonaisuuden efektiivisen veronasteen nousemiseen tuntuvasti legaalista verokantaa korkeammaksi. Sen vuoksi useamman yrityksen omistus pyritään yleensä järjestämään siten, että konserniavustuksen antamisen edellytykset täyttyvät.

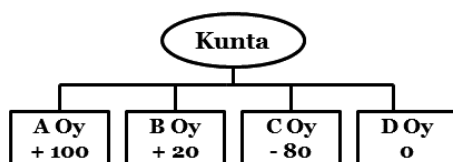
Jotta konserniavustuslakia voidaan soveltaa, tulee avustuksen antaja- ja saajayhteisöjen olla osakeyhtiöitä tai osuuskuntia.¹⁸⁰ Konserniavustuslain 3 §:stä ilmenee, että konsernin emoyhteisön tulee olla osakeyhtiö tai osuuskunta. Tällaisen emoyhteisön tytäryhteisötkin eli sisaryhtiöt voivat antaa toisilleen konserniavustuksia. Kunta ei voi olla konserniavustuslaissa tarkoitettu emoyhteisö.

Konserniavustuslain merkitystä kunnalle ja kuntakonsernille voidaan tarkastella seuraavien kuvioden pohjalta. Kuviossa 1 kunnalla on kolme kuntayhtiötä, joista A Oy:n tulos verotuksessa on +100, B Oy:n tulos on

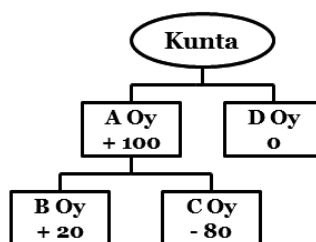
¹⁸⁰ KonsAvL 2 §.

+20 ja C Oy:n tulos on tappiollinen -80. D Oy:n tulos on 0. Nämä tiedot huomioon ottaen A Oy maksaa tuloveroa 20 ja B Oy 4. C Oy ja D Oy eivät maksa tuloveroa. C Oy:lle vahvistetaan verotuksessa tappio, jonka se saa tiettyjen edellytysten täytyessä vähentää tulevien vuosien tuloistaan. Jos positiivista tuloa ei kerry, ei tappiota voida vähentää. Yhtiöt tai oikeastaan kuntakonserni maksaa siis tuloveroa yhteensä 24. Kuntakonsernikokonaisuuden tulos on $100 + 20 - 80 = 40$. Kuntakonsernin efektiivinen kokonaisverorasitus on siten $24/40$ eli 60 prosenttia. Se on kolme kertaa korkeampi kuin legaalinen verokanta 20 prosenttia.

Kuvio 1



Kuvio 2



Kuvio 6. Kunnan toiminnan organisoitumismuodot

Vaihtoehtoisena kunnan toiminnan organisoitumismuotona voisi olla esimerkiksi kuviossa 2 esitetty. Siinä kuntayhtiöt B Oy ja C Oy ovat A Oy:n tytäryhtiöitä niin osakeyhtiöoikeudellisesti kuin myös verotuksellisesti. Jos tässä tapauksessa esimerkiksi B Oy antaa C Oy:lle konserniavustusta 20 ja A Oy antaa C Oy:lle konserniavustusta 60, jää ainoastaan A Oy:lle verotettavaa tuloa 40. Se maksaa tästä veroa 8. Kuntakonsernin kokonaisverorasitus on nyt siis 20 prosenttia ja vastaa legaalista verokantaa. Onko kysymyksessä veron kiertäminen tai jollain tavalla paheksuttava verosuunnitelu?

Jos kunta omistaa suoraan osakeyhtiöiden osakekannat, muodostavat kunta ja tytäryhtiöt kuntalaissa tarkoitetun kuntakonsernin. Tytäryhtiöt eivät tällöin kuitenkaan voi antaa tosilleen konserniavustuksia, koska konserniavustuslaissa tarkoitettu konsernisuhde voi syntyä vain, jos emoyhteisönä

on osakeyhtiö tai osuuskunta. Yhteisövero maksetaan kokonaan valtiolle, mutta kunnat saavat kuitenkin jako-osuutena tilitettävästä yhteisöverosta 34,19 prosenttia. Valtaosin yhteisövero menee siis muille veronsaajille.

Kuntakonsernin asianmukaisen taloudenhoidon ja kuntalaisten edun näkökulmasta on näin ollen perusteltua, että kunnan tytäryhtiöt pyritään omistuksellisesti organisoimaan siten, että konserniavustuslaissa vaaditut konserniavustuksen antamisen edellytykset täyttyvät. Konserniavustuslain mukainen tuloksentasaus merkitsee lähinnä sitä, että kunnan omistamien yhtiöiden muodostaman kokonaisuuden verotus muodostuu pääpiirteittäin samanlaiseksi kuin se olisi, jos yhtiöt toimisivat yhtenä yhtiönä. Taloudellisen kokonaisuuden efektiivisen veroasteen kohoaminen legaalista veroastetta (20 %) olennaisesti korkeammaksi voidaan välttää. Myös liikelaitosmuodossa toimittaessa liikelaitosten väliset tulokset tasataan keskenään verotuksessa, koska kunta on yksi verosubjekti.

Osakeyhtiömuotoisen toiminnan organisoiminen konserniavustuslaissa tarkoitettuun konsernimuotoon palauttaa tilanteen tuloksentasauksen mielessä lähelle sitä, mitä se on myös liikelaitosmuodossa toimittaessa.¹⁸¹ Konserniavustuslaissa tarkoitettu konsernisuhde johtaa legaalisen verokannan mukaiseen verorasitukseen. Toiminnan organisoimisessa konserniavustuslaissa tarkoitettuun muotoon ei siis ole ainakaan verolainsäädännön mielessä mitään moitittavaa.

Konserniavustuksella tarkoitetaan liiketoimintaa harjoittavan osakeyhtiön tai osuuskunnan toiselle osakeyhtiölle tai osuuskunnalle sen harjoittamaa liiketoimintaa varten muuna kuin pääomansijoituksena suorittamaa avustusta, jota ei EVL:n mukaan saada vähentää tulosta. Avustuksen antajayhtiön ja saajayhtiön tulee siis olla liiketoimintaa harjoittavia yhtiöitä. Tämä merkitsee sitä, että kiinteistöyhtiöt eivät yleensä voi olla konserniavustuksen antajia tai saajia. Lain mukaan konserniavustus tulee antaa saa-

¹⁸¹ Konserniavustuslaissa tarkoitettussa konsernimuodossa toimiminen ei kuitenkaan poista sitä epäkohtaa, että erillisten kuntayhtiöiden välisissä liiketoimissa ja kuntayhtiöiden ja kunnan välisissä liiketoimissa realisoituu veronalaista tuloa. Kunnan liikelaitosten välisissä toimissa ja myöskään liikelaitoksen ja kunnan välisissä liiketoimissa tai yhtenä yhtiönä toimittaessa näin ei tapahdu. Yhtenä yhtiönä toimiminen ei kuitenkaan läheskään aina ole liiketaloudellisesti ja muutoinkaan perusteltu vaihtoehto.

jan liiketoimintaa varten. Tämä ei kuitenkaan edellytä sitä, että saatu konserniavustus tulisi käyttää esimerkiksi investointeihin tai liikeomaisuuden hankintaan. Riittävää on se, että saaja harjoittaa liiketoimintaa, jonka tuloksi konserniavustus luetaan. Usein se annetaan saajayhtiön tappion kattamiseksi. Sillä seikalla, minkä vuoksi tappio on syntynyt, ei ole merkitystä. Saajayhtiön tappio voi siis olla muodostunut myös sen maksamista velkojen koroista, jotka ovat aiheutuneet liiketoimintakaupan yhteydessä syntyneestä velasta. Konserniavustus antaa mahdollisuuden myös siihen, että konserniavustusta käyttäen kuntayhtiön tytäryhtiön voitto saadaan jaetuksi kunnalle nopeammin kuin siinä tilanteessa, että tytäryhtiö jakaisi ensiksi osingon emoyhtiölleen ja tämä sitten jakaisi osingon kunnalle.

Konserniavustuksen osalta on lisäksi otettava huomioon päätöksentekoa siihen osallisissa yhtiöissä koskevat vaatimukset, avustuksen enimmäismäärää ja avustuksen kirjanpitokirjauksia koskevat vaatimukset. Konserniavustuslaissa vaaditaan myös, että konsernisuhde antajan ja saajan kesken on kestänyt koko verovuoden. Näiden vaatimusten täyttämisestä huolehtiminen on konserniavustukseen liittyvää vuotuista ”rutiinia”. Konserniavustukseen liittyvien näkökohtien huomioon ottaminen vaatii kuitenkin osallisten kuntayhtiöiden johdolta ja niiden hallitusten jäseniltä sellaista asiantuntemusta tai tällaisen asiantuntemuksen hankkimista, että tehtäviä päätöksiä kyetään arvioimaan myös verotuksen näkökulmasta.

5.6.3 Kuntayhtiön korkojen vähennyskelpoisuus

EVL 18.1 §:n 3 kohdan mukaan elinkeinotoiminnasta aiheutuneen velan korot ovat verotuksessa vähennyskelpoisia. Säännöksen mukainen koron vähennyskelpoisuus on laaja. Lähtökohtaisesti kaikki elinkeinotoimintaa harjoittavan yrityksen rahoittamiseksi otettujen velkojen korot ovat elinkeinotoiminnasta aiheutuneita vähennyskelpoisia korkoja. Niinpä kaikki liikeomaisuuden hankkimisesta aiheutuneiden velkojen korot ovat vähennyskelpoisia. Näin ollen myös liiketoimintakaupan yhteydessä syntyneen velan korot ovat vähennyskelpoisia. Vähennyskelpoisuus edellyttää kuitenkin sitä, että kysymyksessä on velka eikä oman pääoman ehtoinen sijoitus. Verotuksessa vieraana pääomana on pidetty myös OYL:ssa tarkoitettuja pääomalainoja, vaikka ne voidaan tilinpäätöksessä merkitä omaan pääomaan

ja vaikka niiden takaisinmaksu ja niille tapahtuva koronmaksu on sidottu OYL 12:2:ssa yhtiön vapaan oman pääoman määrään.

Velan koron vähennyskelpoisuutta ei ole sidottu siihen, miten velkojaa verotetaan korkotulosta. Yleensäkin verotuksessa jonkin erän vähennyskelpoisuutta ei ole sidottu siihen, miten menoa vastaavan tulon saajaa verotetaan hänen saamistaan tuloista. Myös ulkomaiselle velkojalle maksettu velan korko on vähennyskelpoinen, vaikka velkojaa ei voidakaan verottaa hänen Suomesta saamistaan korkotuloista. Edellä mainitun yleisperiaatteen mukaisesti velan korko on vähennyskelpoinen myös silloin, kun korko on saajalleen verovapaata tuloa tai koron saaja ei jostain muusta syystä joudu maksamaan tuloveroa. Kuntayhtiön kunnalle maksama velan korko on siten vähennyskelpoista kuntayhtiön verotuksessa. Tämä koskee liiketoimintakaupan yhteydessä syntyneitä velkoja, mutta se koskee myös kaikkia muitakin kuntayhtiön elinkeinotoimintansa rahoittamiseksi kunnalta ottamien velkojen korkoja. Se, että kunta on kuntayhtiön osakkeenomistaja, ei voi olla perusteena korkovähennyksen epäämiselle, jos korko on markkinaehtoinen.¹⁸²

Viimeaikaisesta verotuskäytännöstä löytyy useita tapauksia, joissa veroviranomaiset ovat veron kiertämistä koskevien säännösten nojalla evänneet korkojen vähennyskelpoisuuden. Nämä tilanteet ovat olleet usein sellaisia, että niissä on konsernin sisäisellä osakekaupalla synnytetty konsernin sisäisiä velkoja. Usein velkoja on vielä ulkomainen taho. Kun kunta saa korkotulon verovapaana, antaa tämä mahdollisuuden kunnan ja kuntayhtiön väliseen pitkällekin menevään verosuunnitteluun, jossa joskus saatetaan ylittää myös veron kiertämisen raja. Tällaista ei saisi kuntayhtiöiden osalta päästä tapahtumaan. Keinotekoisten velkojen synnyttämistä kuntayhtiölle ei siis saa tapahtua. Kunnan ja kuntayhtiön välisessä toimintojen yhtiöittämisestä koskevassa liiketoimintakaupassa syntynyttä velkaa ei kuitenkaan voida pitää tällaisena.

¹⁸² Perusteluna tälle on se, että osakeyhtiö ja sen osakkeenomistaja ovat eri verosubjekteja ja voivat verotuksessa hyväksyttävällä tavalla tehdä oikeustoimia keskenään.

Kunta ja kuntayhtiö ovat toisiinsa sellaisessa etuyhteydessä, jota tarkoitetaan siirtohinnoitteluoikaisua koskevassa VML 31 §:ssä.¹⁸³ Tämä merkitsee sitä, että kunnan ja kuntayhtiön välisen velan koron tulee olla markkinaehtoinen. Vain markkinaehtoinen korko on elinkeinotoiminnan korkona vähennyskelpoista kuntayhtiön verotuksessa.

Koron markkinaehtoisuutta arvioidaan ainakin lähtökohtaisesti erillis-yhtiöperiaatteen mukaisesti. Tämä merkitsee sitä, että kuntayhtiön velan koron markkinaehtoisuutta arvioidaan yhtiön oman luottokelpoisuuden yms. markkinaehtoisien koron arvioinnissa huomioon otettavien seikkojen perusteella. Ratkaisevaa tällöin ei siis ole se, millainen on kunnan ottamien velkojen korko.

Käytännössä tilanne ei kuitenkaan ole näin suoraviivainen. Kunnat lienevät antaneet kuntayhtiöille lainoja suurin piirtein samanlaisella korolla, jolla ne voivat saada itse lainaa. Kunnan konkurssisuojaattu asema huomioon ottaen tämä voi merkitä sitä, että korko on kuntayhtiön oman luottokelpoisuuden perusteella määritettävää markkinaehtoperiaatteen mukaista korkoa alempi. Kokonaisuudessaan kysymys on kuitenkin hyvin monivivahtainen, sillä verotuksessa ei ole täysin selvää se, miten ylipäättään konsernissa tulisi arvioida konsernin sisäisten velkojen korkojen markkinaehtoisuutta. Jos kuuluminen konserniin voidaan ottaa verotuksessa huomioon, voidaan silloin ottaa myös kuntakonserniin kuuluminen huomioon arvioitaessa kunnan ja kuntayhtiön välisen velan koron markkinaehtoisuutta.

Laaja koron vähennyskelpoisuus on kuitenkin osoittautunut ongelmalliseksi Suomen veropohjan kannalta. Laajan korkojen vähennysoikeuden katsottiin johtavan siihen, että etenkin kansainvälisissä yrityskauppa- ja yritysjärjestelytilanteissa korkoja ohjautui Suomen verotuksessa vähennettäväksi, kun yrityskaupoissa saatettiin käyttää suomalaista holdingyhtiötä hankkivana yhtiönä ja holdingyhtiö rahoitti yrityskaupan merkittävilta osin velkavaroilla.

Verovuodesta 2014 alkaen korkojen vähennyskelpoisuutta rajoitetaan uudella EVL 18a §:ssä olevalla sääntelyllä. Sääntely voi johtaa siihen, että

¹⁸³ Kunnan ja kuntayhtiön välillä on myös VML 29 §:ssä tarkoitetut suhde, minkä vuoksi myös peiteltyä osinkoa koskevat säännökset voivat soveltua, jos kuntayhtiöltä siirtyy VML 29 §:ssä tarkoitettu etu kunnalle.

etuyhteysosapuolelta otettujen velkojen korot eivät ole vähennyskelpoisia. Rajoitukset tulevat sovellettaviksi, jos yhteisön tai henkilöyhtiön nettokorkomenojen määrä ylittää 500 000 euroa. Jos nettokorkomenot ylittävät tämän määrän, etuyhteysosapuolelle maksetut velkojen korot eivät ole vähennyskelpoisia sitä osin kuin ne ylittävät 25 prosenttia oikaistusta elinkeinotoiminnan tuloksesta.

Tässä yhteydessä ei kuitenkaan ole tarvetta lähteä tarkastelemaan varsin monimutkaista vähennyskeltvottomien nettokorkomenojen laskentaa. Syytä kuitenkin on todeta se, että kunnan kuntayhtiölle antama laina on lain-säännöksessä tarkoitettu etuyhteyslaina ja uusi säännöstö voi johtaa siihen, että kuntayhtiö ei saa vähentää lainan korkoa, vaikka se sinänsä siis olisikin markkinaehtoinen. Vähennyskeltvottomuus tulee kuitenkin vasta siinä tilanteessa, että kuntayhtiön nettokorkomenojen määrä ylittää 500 000 euron rajan ja 25 prosentin oikaistusta elinkeinotoiminnan tuloksesta lasketun rajan. Jos kuntayhtiön ottama laina on riippumattomalta taholta, esimerkiksi pankilta, otettu laina, sen korot eivät ole vähennysrajoitusten alaisia.

Yhtiöllä on mahdollisuus vapautua etuyhteysvelkojen korkojen vähennyskeltvottomuudesta kokonaan EVL 18a §:n 3 momentissa tarkoitetun tasevertailun perusteella. Tasevertailu tarkoittaa sitä, että verovelvollisyhtiön oman pääoman suhdetta vahvistetun tilinpäätöksen mukaisen taseen oman pääoman loppusummaan verrataan konsernitaseen vastaavaan suhdelukuun. Kysymys on siis omavaraisuusasteiden vertaamisesta. Jos verovelvollisen suhdeluku on korkeampi tai yhtä suuri kuin konsernitaseen suhdeluku, korkomenojen vähennysoikeuden rajoittamista ei sovelleta. Periaatteessa tällaisen vertailun ottaminen vapautusperusteeksi merkitsee sitä, että tällöin katsotaan, että yhtiön pääomarakenteen ja korkovähennyksen taustalla eivät ole verotukseen liittyvät tekijät. Sen vuoksi vähennyskelpoisuutta ei rajoiteta.

Vahvistetun konsernitilinpäätöksen taseella tarkoitetaan koko konsernin vahvistettua tasetta, johon sisältyvät kaikki konserniyhtiöt. Vahvistettuun taseeseen tulee aina sisältyä sellainen konsernin ylin taho, jolla on laissa asetettu velvollisuus konsernitilinpäätöksen laatimiseen. Vertailussa ei voida käyttää alakonsernin tasetta.

Säännöstö näyttää kuntayhtiöiden verotuksessa aiheuttaneen omia ongelmia. Keskusverolautakunta on katsonut, että kaupunki julkisyhteisö-

nä ei ole kirjanpitolain säännösten mukaan kirjanpitovelvollinen eikä siten sellainen emoyritys, jolla olisi velvollisuus laatia kirjanpitolaissa tarkoitettu konsernitilinpäätös. Näin ollen kuntakonsernin tasetta ei voida käyttää säännöksessä tarkoitettuna konsernitaseena. KVL totesi, että kuntakonsernissa laissa tarkoitettuna konsernitaseena pidetään emoyhtiön laatimaa konsernitasetta.¹⁸⁴ Tämä merkitsee sitä, että kunnan suoraan omistaman kuntayhtiön osalta ei ole lainkaan sellaista konsernitasetta, johon kuntayhtiön oman taseen mukaista omavaraisuutta voitaisiin verrata. Sen sijaan jos kunta omistaa yhtiön välillisesti, vertailukohtana on emoyhtiön laatima konsernitase. Ratkaisusta ei ole valitettu korkeimpaan hallinto-oikeuteen, joten KVL:n ratkaisu on tullut lainvoimaiseksi. Tämä johtaa siihen, että verotuskäytännössä ratkaisut tehdään tämän mukaisesti.

Lopputulos merkitsee sitä, että kuntayhtiöissä on tarkkaan pohdittava sitä, millä yhtiöllä on etuyhteystaholta otettuja velkoja ja millainen on kunkin yksittäisen yhtiön omavaraisuusaste ja minkälainen on osakeyhtiökonsernin tase. Edelleen ratkaisu antaa aihetta pohtia sitä, omistaako kunta kuntayhtiöt suoraan vai esimerkiksi holdingyhtiön kautta. Jos valitaan suoran omistuksen vaihtoehto, tasevertailun perusteella saatava vapautus etuyhteysvelkojen korkomenojen vähennyskeltvottomuudesta ei ole lainkaan käytettävissä.

5.7 Hinnoittelua koskevia näkökohtia

Verotuksen perusteeksi otetaan yleensä yksityisoikeudelliset oikeustoimet ja niiden mukaiset tosiseikat sellaisenaan. Tämä koskee myös osapuolten oikeustoimissaan sopimia hintoja: verotuksen pohjaksi otetaan sovitut hinnat sellaisenaan. Tämä lähtökohta ei kuitenkaan ole poikkeukseton. Verolainsäädäntöön sisältyy useita säännöksiä, jotka antavat veroviranomaisille mahdollisuuden poiketa osapuolten oikeustoimissaan käyttämästä hinnoittelusta. Kuntayhtiöiden verotuksen näkökulmasta näistä keskeisimmät ovat peiteltyä osinkoa koskeva VML 29 § ja siirtohinnoitteluvoikaisua koskeva VML 31 §.

¹⁸⁴ Ks. KVL 10/2014.

Peiteltyllä osingolla tarkoitetaan rahanarvoista etuutta, jonka osakeyhtiö antaa osakkaansa tai tämän omaisen hyväksi tavallisesta olennaisesti poikkeavan hinnoittelun vuoksi tai vastikkeetta. Kysymyksessä on tilanne, jossa osakeyhtiöstä siirtyy etuus osakastaholle joko sen vuoksi, että yhtiö perii osakkaalleen luovuttamasta hyödykkeestä tai palvelusta käypää arvoa (markkinaehtoista hintaa) alemman hinnan tai maksaa osakkaalle tämän luovuttamasta hyödykkeestä tai palvelusta käypää arvoa korkeamman hinnan. Säännös voi tulla sovellettavaksi myös kunnan ja kuntayhtiön välisissä liiketoimissa. Peitelty osinko ei ole kunnan veronalaista tuloa. Säännöksen soveltaminen johtaa tulonlisäykseen peiteltyä osinkoa jakaneen yhtiön verotuksessa.

Siirtohinnoitteluoikaisua koskeva VML 31 § soveltuu etuyhteystilanteissa. Liiketoimen osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa muun muassa silloin, kun liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta. Kunnan ja sen omistaman yhtiön välillä on siis säännöksessä tarkoitettu etuyhteys. Jos etuyhteystilanteessa on liiketoimessa sovittu ehdoista, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan tulo tämän vuoksi jäänyt pienemmäksi kuin se muutoin olisi ollut, lisätään tuloon määrä, joka olisi kertynyt, jos ehdot olisivat vastanneet sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu. Säännöksen soveltuessa kuntayhtiön tuloon tehdään markkinaehtoisen hinnan ja käytetyn hinnan erotuksesta aiheutuva oikaisu. Oikaisu voi merkitä välitöntä tuloutumista tai kuntayhtiön verotuksessa vähennyskelpoisten hankintamenojen ja sen seurauksena esimerkiksi poistojen pienentymistä.

Tilanne voi olla sellainen, että kuntayhtiön tulonoikaisu voitaisiin tehdä sekä VML 29 §:n että VML 31 §:n nojalla. Koska osinko olisi kunnalle verovapaata tuloa, ei tällöin ole perusteltua tehdä oikaisua VML 29 §:n nojalla, vaan nimenomaan hinnoittelua koskevan erityissäännöksen VML 31 §:n nojalla.¹⁸⁵ Käytännössä säännösten välisellä rajanvedolla ei kunnan ja kuntayhtiön näkökulmasta yleensä ole merkitystä, koska säännökset johtavat samanlaiseen lopputulokseen.

¹⁸⁵ Ks. KHO 2009:70.

VML 31 §:stä johtuen kunnan ja kuntayhtiön välisissä liiketoimissa tulisi siten käyttää markkinaehtoista hinnoittelua. Jos tästä poiketaan, voi poikkeama johtaa verotuksessa kuntayhtiön verotuksessa tehtävään oikaisuun. Käytännössä tilanne ei kuitenkaan ole näin yksiselitteinen.

Hallituksen esityksessä siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi todetaan, että siirtohinnoitteluoikaisua koskevalla säännöksellä (VML 31 §) ei ole tarkoitus puuttua voittoa tavoittelemattomien yritysten hinnoitteluun.¹⁸⁶ Tällaisina yhtiöinä esityksessä mainitaan osuuskunnat ja keskinäiset kiinteistöyhtiöt. Osuuskunnan tarkoituksena on osuuskuntalain 1:5:n mukaan jäsenten taloudenpidon tai elinkeinon tukemiseksi harjoittaa taloudellista toimintaa siten, että jäsenet käyttävät hyväkseen osuuskunnan tarjoamia palveluita taikka palveluita, jotka osuuskunta järjestää tytäryhteisönsä avulla tai muulla tavalla.¹⁸⁷

Oikeuskäytännössäkin on hyväksytty se, että osuuskunnan ja sen jäsenen välisissä liiketoimissa ei noudateta markkinaehtoista hinnoittelua.¹⁸⁸ Tämän jälkeen osuuskuntien varojenjaon verotusta on muutettu vuoden 2015 alussa voimaan tulleilla säännöksillä. Lainvalmisteluaineistossa ei kuitenkaan ollut mainintoja siitä, että muutoksilla olisi tarkoitus muuttaa edellä mainitun osuuskuntalain säännöksen mukaisesti toimivien osuuskuntien ja niiden jäsenten välisten liiketoimien hinnoittelun verotusta. Oikeustila on kuitenkin muuttunut sikäli aikaisempaa epäselvemmäksi, että uusissa säännöksissä osuuskunnan ylijäämänpalautuksen vähennyskelpoisuutta rajoitetaan selvästi siitä, mitä se oli aikaisemmin. Tällä voi olla heijastusvaikutuksia, kun arvioidaan osuuskunnan ja sen jäsenen välisten liiketoimien hinnoittelun hyväksyttävyyttä. Lähtökohtaisesti kuitenkin siirtohinnoittelua koskevaa lainsäädäntöä koskevassa hallituksen esityksessä mainittu pitäisi edelleen olla voimassa.

¹⁸⁶ Ks. HE 107/2006 vp, s. 20.

¹⁸⁷ Toiminnan tarkoituksesta voi kuitenkin säännöissä määrätä toisin.

¹⁸⁸ Ks. KHO 2011:103. Siinä KHO katsoi, että osuuskunnan myydessä hakemuksessa kuvatulla tavalla tuotteitaan ja palveluitaan jäsenilleen alhaisemmalla hinnalla kuin osuuskunnan ulkopuolisille asiakkaille jäsenet eivät saa käyvän hintatason alittavan hinnan johdosta verotusmenettelystä annetun lain 29 §:ssä tarkoitettua peiteltyä osinkoa.

Hallituksen esityksessä siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi mainitaan myös, että keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden perimien vastikkeiden ei edellytetä vastaavan sitä, mitä riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu. Se, että vastikkeen ei tarvitse vastata markkinaehtoista vuokraa, ilmenee lainsäädännöksistään.¹⁸⁹ Markkinaehtoisuudesta poikkeamisen ulottuvuus keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön ja sen osakkeenomistajan verotuksessa ei kuitenkaan ole rajaton. Niinpä oikeuskäytännössä on katsottu, että keskinäisen kiinteistöyhtiön osakkaana olevan yhtiön tuli periä markkinaehtoinen korko kiinteistöyhtiölle antamastaan lainasta.¹⁹⁰ On kuitenkin huomattava, että tässä ratkaisussa oli kyse keskinäiselle kiinteistöyhtiölle siirtyvästä alihinnoittelusta johtuvasta edusta ja sen johdosta osakkeenomistajayhtiön tuloon tehtävästä oikaisusta. Keskinäisen kiinteistöyhtiön tarkoituksena on antaa ”etuus” osakkeenomistajalle. Tämän vuoksi ratkaisusta ei tule tehdä liian pitkälle meneviä johtopäätöksiä tämän suuntaisesti siirtyvistä etuuksista.

Osuuskuntien ja keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden lisäksi on kuitenkin merkittävä joukko osakeyhtiöitä, joiden välittömänä tarkoituksena ei ole voiton tavoittelu. Ne voivat kuitenkin tavoitella välillisesti voittoa toimimalla osana isompaa taloudellista kokonaisuutta tai yritysjoukkoa tuottamalla kokonaisuuteen kuuluville edulliseen hintaan tavaroita tai palveluja. Vanhassa oikeuskäytännössä on katsottu, että VML 29 §:n nojalla ei oikaista omakustannushintaan toimivien ns. keskinäisten yhtiöiden hinnoittelua. Tässä yhteydessä puhutaan usein ns. mankala-yhtiöistä.

Asiaa koskeva keskeinen oikeuskäytännön kannanotto näkyy ratkaisusta KHO 1963 I 5. Tapaus koski voimalaitosyhtiötä, joka yhtiöjärjestyksen mukaan oli velvollinen luovuttamaan tuottamansa sähköenergian osakkailleen

¹⁸⁹ Ks. TVL 53 §:n 1 ja 2 kohdat.

¹⁹⁰ Ks. KVL 21/2012 (KHO 2012 T 2434). KVL totesi, että TVL 53 §:n 2 kohdasta ilmenevän periaatteen mukaan veronalaista etua ei muodostu siitä, että keskinäisen kiinteistöyhtiön osakkaaltaan perimä vastike alittaa käyvän vuokran. Tämän periaatteen ei kuitenkaan katsottu koskevan muita keskinäisen kiinteistöyhtiön ja sen osakkaan välisiä liiketoimia. Näin ollen hakemuksessa tarkoitettuun korottamaan lainaan sovellettiin VML 31 §:n 1 momentin säännöstä, jonka perusteella hakijayhtiön tuloon tuli lisätä määrä, joka olisi kertynyt velkaehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu.

niiden osuuksien mukaisessa suhteessa ja osakkaat olivat velvollisia samassa suhteessa vastaamaan yhtiön voimalaitoksen kustannuksista. Kysymyksessä ei katsottu olevan peitelty osinko, vaikka yhtiön osakkailtaan perimä sähkön hinta oli käypää hintaa alempi. Tätä peitellyn osingon verotuksen poissulkevaa linjausta noudatetaan edelleenkin vastaavanlaisissa tilanteissa.¹⁹¹

Siirtohinnoittelua koskeva lainsäädäntö uudistettiin vuonna 2006 annetulla lailla (1041/2006). Tuota lainmuutosta koskeneessa hallituksen esityksessä todetaan, että ”vallitsevan verotuskäytännön mukaisesti säännöksellä ei ole tarkoitus puuttua voittoa tavoittelemattomien yritysten hinnoitteluun”. Tämä viittaus huomioon ottaen mankala-periaatetta edelleenkin sovelletaan keskinäisten yhtiöiden siirtohinnoittelun hyväksyttävyyden arvioinnissa myös silloin, kun arviointi tapahtuu VML 31 §:n näkökulmasta. Lainvalmisteluaineistosta löytyy siten sekä VML 29 §:n että 31 §:n osalta keskinäisten yhtiöiden ja niiden osakkaiden välisten liiketoimien hinnoittelua koskeva lausuma, joka puoltaa markkinaehtoisesta hinnoittelusta poikkeamismahdollisuutta. Näitä linjauksia tulee luonnollisesti soveltaa myös kunnan ja kuntayhtiön välisiin liiketoimiin.

On myös huomattava, että asiasta ei ole myöskään toiseen suuntaan viitattavaa selkeätä oikeuskäytännön kannanottoa. Syytä on kuitenkin todeta se, että tällainen keskinäisiä yhtiöitä koskeva poikkeamismahdollisuus markkinaehtoisesta hinnoittelusta ei ilmene asiaa koskevista lainsäädännöksistä, vaan kysymys on pitkään jatkuneesta käytännöstä.

Pääsääntönä kuntayhtiön ja kunnan välisissä liiketoimissa on kuitenkin se, että hinnoittelun tulee olla markkinaehtoista. Markkinaehtoinen hinta määritetään tällöin vastaavalla tavalla kuin verotuksessa yleensäkin. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että kunnalla ja kuntayhtiöllä ei olisi mahdollisuutta vaikuttaa siihen, millainen tulos ja verotettava tulo kuntayhtiölle

¹⁹¹ Peiteltyä osinkoa koskeva säännöstö on sittemmin muuttunut, mutta mankala-periaatetta sovelletaan edelleenkin. Tämä ilmenee myös lainvalmisteluaineistosta. Ks. VaVM 13/1998 vp, jossa valtiovarainvaliokunta toteaa seuraavasti: ”Valiokunta toteaa, että keskinäisen yhtiön yhtiöjärjestykseen perustuvan omakustannushinnoittelun johdosta ei synny peiteltyä osinkoa (ns. Mankala-periaate), eivätkä nyt ehdotetut muutokset verotusmenettelylain 29 §:n 1 momentin sanamuotoon anna perustetta arvioida näitä tilanteita vallitsevasta tulkinnasta poikkeavalla tavalla.”

muodostuu kunnan kanssa tehtävistä liiketoimista. Kuntayhtiön tuloksen muodostumiseen vaikuttaa luonnollisesti se, millaisia toimintoja yhtiöllä on, millaiset ovat sen varat ja millaiset riskit sillä on kannettavanaan.

Hyvänä esimerkkinä tällaisesta voidaan esittää ratkaisun KVL 24/2012 olosuhteet. Siinä kunta yhtiöitti kiinteistöpalveluliikelaitoksensa. Liikelaitos oli tuottanut ruoka-, siivous- ja kiinteistöpalveluita esimerkiksi kouluille, päiväkodeille, vanhainkodeille ja sairaalalle. Yhtiö veloitti kaupungilta ateriapalvelujen tuottamiseen liittyvät aterioiden valmistus-, esillepano- ja tarjoilupalvelut. Toiminnassa tarvittavat tavarat ja palvelut yhtiö tilasi kaupungin lukuun, kaupunki maksoi ne ja luovutti tavarat ja palvelut yhtiön käyttöön. Toimintamalli oli siis sellainen, että yhtiö ei ollut missään vaiheessa myytävien aterioiden ja niissä tarvittavien elintarvikkeiden yms. omistaja vaan ainoastaan palveluntuottaja. Sen riskitkin olivat vain palveluntuottajan riskejä. Tällaisessa toimintamallissa yhtiölle maksettava markkinaehtoinen korvauskin koskee vain palvelujen tuottamista ja on toisella tavalla kuin siinä tilanteessa, että yhtiö olisi ollut ns. täyden riskin ruokailupalveluja tuottava yritys, joka omalla kustannuksellaan ja riskillään hankkii kaikki tarvittavat raaka-aineet.¹⁹²

5.8 Kuntayhtiö yleishyödyllisenä yhteisönä

Luvussa 4 on todettu, että osa kuntayhtiöistä on selkeästi muuta kuin voittoa tai välillisesti taloudellista hyötyä tavoittelevia yhtiöitä. Verotuksessa tällaiset yhtiöt voivat tulla käsitellyksi yleishyödyllisenä yhteisönä. Mikäli kuntayhtiölle halutaan tällaista verotusstatusta, kunnan tulee ottaa yhtiöittämisenä huomioon verolainsäädännössä olevat yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevat säännökset.

Yleensä yleishyödylliset yhteisöt ovat yhdistyksiä tai säätiöitä. Periaatteessa kuitenkin mikä tahansa TVL:ssa tarkoitettu yhteisö voi olla yleishyödyllinen, jos se kaikilta osiltaan täyttää yleishyödyllisyydelle asetetut vaatimukset. Näin ollen myös osakeyhtiö ja osuuskunta voivat olla yleis-

¹⁹² Ratkaisu koskee arvonlisäverotusta.

hyödyllisiä yhteisöjä, joskin se on verraten harvinaista. Tällaisia kuitenkin löytyy, ja niissä on monessa tapauksessa omistajana kunta.

Sitä, onko osakeyhtiö verotuksessa yleishyödyllinen yhteisö, arvioidaan normaalien TVL 22 §:ssä olevien yhteisön yleishyödyllisyyttä koskevien kriteerien perusteella. Yhteisö on yleishyödyllinen, jos

1. se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä
2. sen toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin
3. se ei tuota toiminnallaan siihen osallisille taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena taikka kohtuullista suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä.

Niissäkin tilanteissa, joissa kunta on yhtiön ainoa osakkeenomistaja, edellä mainitut edellytykset tulee täyttyä. Edellytysten täyttyessä osakeyhtiökin voi siis olla yleishyödyllinen yhteisö.¹⁹³ Tämä edellyttää muun muassa sitä, että se ei voi yhtiöjärjestyksen mukaan jakaa osinkoa ja että sen purkautuessa voitto menee yleishyödylliseen tarkoitukseen.¹⁹⁴ Osakeyhtiön yleishyödylliskriteerien näkökulmasta riittävää ei vielä ole se, että osinkoa ei tosiasiallisesti jaeta.

Yleishyödylliseksi yhteisöksi katsottavan osakeyhtiön verotuksellinen asema on muista osakeyhtiöistä poikkeava. Yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen elinkeinotulostaan. Tästä se maksaa veroa normaalin yhteisöjen verokannan (20 %) mukaan. Lisäksi se on verovelvollinen muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tuottamasta tulosta kunnalle ja seurakunnalle. Tähän tuloon sovellettava veroprosentti vuonna 2015 on 7,38 prosenttia.

¹⁹³ Ks. esim. KVL 15/1998, jossa Aikuiskoulutuskeskus Oy:tä, ja KVL 44/1998, jossa osakeyhtiömuotoista ammattikorkeakoulua pidettiin yleishyödyllisenä yhteisönä. Ratkaisussa KHO 1978 II 504 osuuskuntaa, jonka päätoimintamuotona olivat yleinen asuntokuluttajavalistus ja pientalonäyttelytoiminta, pidettiin yleishyödyllisenä yhteisönä. Ratkaisussa KHO 1982 II 503 kaupunki oli enemmistöomistajana osakeyhtiössä, jonka tarkoituksena oli ylläpitää puhenäyttämöä kaupungissa. Yhtiön teatteritoiminta oli rahoitettu 75-prosenttisesti valtion ja kunnan avustuksin. Yhtiötä pidettiin yleishyödyllisenä yhteisönä.

¹⁹⁴ Alkuperäinen yhtiöön sijoitettu pääoma voidaan palauttaa omistajille, vaikka nämä eivät olisikaan yleishyödyllisiä yhteisöjä. Oikeuskäytäntöä tästä ei kuitenkaan ole.

Yleishyödylliseksi katsottava osakeyhtiö voi yleishyödyllisyytään menettämättä harjoittaa elinkeinotoimintaa, josta se maksaa normaalien säännösten mukaan tuloveroa. Elinkeinotoiminta ei kuitenkaan saa muuttua yhteisön pääasialliseksi toiminnaksi. Jos näin tapahtuu, osakeyhtiö ei ole enää yleishyödyllinen yhteisö. Näin on silloinkin, kun sen yhtiöjärjestyksessä on mainittu, että yhtiön tarkoituksena ei ole voiton tuottaminen, yhtiö ei jaa osinkoa ja sen varat yhtiön purkautuessa menevät yleishyödylliseen tarkoitukseen.¹⁹⁵ Kunnan omistama elinkeinotoimintaa harjoittava osakeyhtiö ei siis yleensä voi olla yleishyödyllinen, mutta jos on yleishyödyllinen yhteisö, sen toiminnan tulee pääasiallisesti olla muuta kuin elinkeinotoimintaa.

5.9 Lopuksi

Kuntalain 2a §:n mukaan kunnalla on kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitettavien toimintojen osalta yhtiöittämisvelvollisuus ja ennen lain voimaantuloa harjoitetut tällaiset toiminnot tuli yhtiöittää viimeistään vuoden 2014 loppuun mennessä. Kuntien ja kuntayhtiöiden näkökulmasta yhtiöittämiseen on liittynyt useita verotuksellisia ongelmia, joista osaan ei ole vielä löytänyt ratkaisua. Keskusverolautakunta antoi vuoden 2014 alussa kuntien liiketoimintasiirtoja koskevia hämmästyttäviä päätöksiä, jotka oikeivat vasta, kun KHO joulukuussa 2014 antoi oman ratkaisunsa.

Kuntalain 2a §:n voimaantulosäännökseen on niin ikään liittynyt monia ongelmia. Osin ne ovat johtuneet lainsäädännön ja sitä koskevan hallituksen esityksen ristiriitaisuudesta. Kunnat ovat joutuneet toteuttamaan kun-

¹⁹⁵ Ks. KHO 1991 B 517: Osakeyhtiön tarkoituksena oli kenellekään osakkeenomistajalle taloudellista hyötyä tuottamatta ja osinkoa jakamatta järjestää ravi- ja ratsastuskilpailuja, hevospäilyjä ja muita raviurheiluun liittyviä tilaisuuksia, hallita X:n kaupungin alueella ravirataa, rakentaa, omistaa ja hallita rakennelmia ja rakennuksia sekä vuokrata niitä hevosalausta ja raviurheilua edistävälle järjestöille. Yhtiön suurimmat osakkeenomistajat olivat X:n kaupunki ja maalauskunta, ko. läänin maatalouskeskus, minkä lisäksi yhtiön osakkeita omistivat muun muassa useat yhdistysmuotoiset hevosystäväinseurat sekä yksityiset henkilöt ja liiketoimintaa harjoittavat osakeyhtiöt. Yhtiön liikevaihto puheena olevalta tilikaudelta oli n. 6,6 mmk, josta n. 3,4 mmk oli tilisaattorituloja, n. 1,2 mmk ravintolatuloja, n. 0,8 mmk pääsymaksutuloja ja n. 0,2 mmk tuloja ohjelmien myynnistä. Yhtiötä ei pidetty yleishyödyllisenä yhteisönä.

talain 2a §:ssä tarkoitettuja yhtiöittämissä vuoden 2014 aikana tilanteessa, jossa yhtiöittämisten verokohtelu on ollut ”levällään”. Tilanne on ollut epätydyttävä tai oikeastaan huono.

Kunnan toiminnan siirtäminen yhtiöön muuttaa toiminnan verotuskohdetta olennaisesti. Kunnassa tulee ottaa yhtiöittämisen toteuttamisvaiheessa verotus huomioon, se tulee ottaa huomioon omistettujen yhtiöiden organisoitumismuotoa harkittaessa ja se tulee ottaa huomioon kuntayhtiön toiminnassa. Olisi hämmäntävää ja kuntalaisten edun vastaista, jos verotusta ei yhtenä tekijänä huomioitaisi näissä kaikissa vaiheissa. Kun verotus otetaan yhtenä tekijänä huomioon toimintojen suunnittelussa ja päätöksenteossa, kysymyksessä on verosuunnittelu. Sitä ei voida kunnissa ja kuntayhtiöissäkään välttää. Se, kuinka hyvin verotustekijät on otettu päätöksissä huomioon, vaikuttaa muun muassa siihen, kuinka paljon, missä muodossa ja missä vaiheessa kunta voi tuloutusten muodossa tai muussa muodossa hyötyä yhtiöitetystä toiminnasta. Sitä kautta se vaikuttaa kunnan tulo- ja menotalouteen ja vaikkapa sosiaalipalveluihin käytettävissä oleviin varoihin.

Edellä on luvussa 4 korostettu kuntayhtiön omistajaohjauksen vahvistamista ja kuntayhtiön hallituksen jäsenten asiantuntemuksen vaatimusta. Kuntayhtiön hallituksen jäsenillä tulee myös verotuksen näkökulmasta olla riittävä ja monipuolinen osaaminen tai ainakin sellainen ymmärrys, että hallitus kykenee arvioimaan myös kuntayhtiön verotukseen liittyviä tekijöitä. Kunnassa tulisi olla riittävä asiantuntemus yhtiöittämiseen liittyvien verotuksellisten vaihtoehtojen arviointiin ja kuntayhtiöiden organisoitumisen arviointiin koko kuntakonsernin näkökulmasta.

Teesi VII:

Kunnan tulee huomioida verotus yhtenä tekijänä arvioitaessa yhtiöittämistä ja sen toteuttamisvaihtoehtoja.

Teesi VIII:

Verotus on huomioitava kuntayhtiön toiminnan suunnittelussa ja koko kuntakonsernissa.

6 Kuntayhtiöiden tarkastus ja arviointi

6.1 Aluksi

Kuntayhtiöiden tarkastus voidaan jakaa kahteen eri osioon: tilintarkastajan suorittamaan lakimääräiseen tilintarkastukseen sekä kunnan tarkastuslautakunnan suorittamaan arviointiin. Kuntayhtiön tilintarkastus on pitkälti laillisuustarkastusta, jossa tilintarkastaja ei ota kantaa tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin. Sen sijaan tarkastuslautakunnan tehtävänä on hallinnon ja talouden tarkastusta koskevien asioiden lisäksi arvioida, ovatko valtuuston asettamat tavoitteet toteutuneet kuntayhtiöissä.

6.2 Kuntayhtiöiden tilintarkastus ja tarkastuslautakunnan rooli

Osakeyhtiön – sekä kunnan omistaman osakeyhtiön eli kuntayhtiön – tilintarkastuksesta säädetään osakeyhtiölaissa ja tilintarkastuslaissa.¹⁹⁶ Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastus käsittää yhtiön tilikauden kirjanpidon,

¹⁹⁶ Ks. tilintarkastuksen uudistumisesta kuntasektorilla Vuorinen 1995, s. 15–17. Vuoden 1995 kuntalakiuudistuksesta alkaen kuntatalouden ja -hallinnon tarkastuksessa on yleisesti ottaen korostettu ammattitilintarkastuksen merkitystä.

tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastuksen¹⁹⁷. Yleisenä lähtökohtana voidaan pitää sitä, että riippumatta osakeyhtiön omistajasta tai koosta tilintarkastus suoritetaan samoilla periaatteilla. Tämä sinänsä tärkeä lähtökohta ei kuitenkaan aina toteudu, sillä pienimmät osakeyhtiöt on vapautettu tilintarkastuksesta¹⁹⁸. Usein tällaisten pientenkin kuntayhtiöiden yhtiöjärjestyksessä kuitenkin määrätään tilintarkastuksesta. On kunnan omistajaintressien mukaista, että kaikissa sen omistamissa yhtiöissä tehdään tilintarkastus, vaikka se pienissä yhtiöissä voitaisiin jättää toimittamattakin. Kuntayhtiöiden osalta tilintarkastukseen liittyy myös erityispiirteitä, jotka käytännössä juontavat kunnan erityisestä roolista yhtiön omistajana.

Kuntayhtiön tilintarkastuksessa on kyse laillisuustarkastuksesta, eikä tilintarkastajan tehtävänä ole lähtökohtaisesti ottaa kantaa siihen, onko kuntayhtiön tekemä päätös ollut omistajan kannalta tarkoituksenmukainen vai ei. Kunnan omistajaintressien näkökulmasta tilintarkastus on keskeinen osa yhtiöiden toiminnan valvontaa. Kunnan tulee kuntayhtiön osakkeenomistajana pyrkiä varmistumaan yhtiön toiminnan asianmukaisuudesta, ja asianmukainen tilintarkastus on keskeinen osa tätä valvontatehtävää.¹⁹⁹ Kuntayhtiöissä tämä omistajalähtöinen näkökulma on monesta syystä tärkeä: kuntayhtiöillä on usein tärkeä rooli joko itse palveluiden tuottamisessa kuntalaisille tai sitten tulojen tuottamisessa palveluiden rahoittamiseksi. Tämän toiminnan lainmukaisuuden varmistaminen on tilintarkastajan tärkein tehtävä.

Kuntalain mukaan tarkastuslautakunnan²⁰⁰ on huolehdittava kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta. Kuntayhtiön tilintarkastajan valinnasta päättää kuitenkin kuntayhtiön yhtiökokous. Käytännössä omistajan valtaa tilintarkastajan valinnassa käyttää kunnan valitsema yhtiökokousedustaja. Kuntayhtiön on annettava kunnanhallitukselle kuntakonsernin taloudellisen aseman arvioimiseen ja sen toiminnan tuloksen

¹⁹⁷ Tilintarkastuslaki (459/2007) 11 §.

¹⁹⁸ TTL 4 § (20.12.2013/1046).

¹⁹⁹ Ks. omistajakontrollista ja sen laajuudesta Niskakangas ym. 2011, s. 71–81.

²⁰⁰ Erityisesti tarkastuslautakunnan asemasta ja kehittämisestä ks. Ruostetsaari & Holttinen 2014.

laskemiseen tarvittavat tiedot²⁰¹. Tällä hetkellä kuntalaissa ei kuitenkaan ole nimenomaista määräystä siitä, että kunnan tilintarkastuksesta vastaavan tilintarkastajan tulisi toimia myös kuntayhtiön tilintarkastajana. Mitään esitettyä tälle ei toki ole, ja Kuntaliitto suosittelee tällaista käytäntöä²⁰².

Uudessa kuntalakiluonnoksessa (2014) ehdotetaan, että kunnan tilintarkastaja toimisi tulevaisuudessa aina myös kuntakonserniin kuuluvan yhtiön tilintarkastajana. Tämän perusteluna on esitetty, että kunnan tilintarkastajien on tarkastettava myös suuremman kokonaisuuden eli konsernitiilin päätöksen oikeellisuus, eikä kunnan tilintarkastaja ole kuitenkaan tällä hetkellä oikeutettu tarkastamaan kuntayhtiötä, ellei tilintarkastajana toimi sama taho. Itse asiassa jo nykyisen TTL:n mukaan tytäryhtiön tilintarkastajaksi tulee valita vähintään yksi emoyhtiön tilintarkastaja, ellei tästä poikkeamiseen ole perusteltua syytä.²⁰³ Voitaneen pitää todennäköisenä, että kuntalakiluonnoksen ehdotus vastaavasta mallista myös kuntayhtiöiden osalta toteutuu.

Osakeyhtiön tilintarkastajana voi toimia HTM- tai KHT-tilintarkastaja tai -tilintarkastusyhteisö. Kunnan määräysvallassa olevassa osakeyhtiössä tilintarkastajaksi voidaan mainittujen lisäksi valita toiseksi tilintarkastajaksi myös JHTT-tilintarkastaja tai -yhteisö. Tällöin JHTT-tilintarkastajan tulee eräitä poikkeuksia lukuun ottamatta noudattaa tilintarkastuslain määräyksiä. Tilintarkastuslain siirtymäsäännöksen mukaan kuntayhtiön osalta vuoden 2016 lopussa päättyvälle tilikaudelle asti voidaan kuitenkin valita JHTT-tilintarkastaja HTM-tilintarkastajan sijasta ainoaksi tilintarkastajaksi.²⁰⁴

Tilintarkastusjärjestelmää on ehdotettu uudistettavaksi vuoden 2016 alusta lukien. Uudessa tilintarkastusjärjestelmässä tilintarkastajille on tulossa yksi yhteinen tilintarkastajan perustutkinto (HT-tilintarkastaja) sekä

²⁰¹ Ks. kuntalaki 70 §.

²⁰² Ks. www.kunnat.net, Asiantuntijapalvelut, Kuntatalous (23.10.2014).

²⁰³ Luonnos hallituksen esitykseksi eduskunnalle kuntalaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi (8.5.2014). Valtiovarainministeriö 2014, s. 91–92. Vrt. TTL 6.2 §.

²⁰⁴ TTL 57.4 §.

erikoistumistutkinnot (KHT ja JHT).²⁰⁵ Esitysluonnoksessa mahdollistetaan edelleen JHTT-tilintarkastajan (tai JHTT-yhteisön valitseminen) kuntayhtiön tilintarkastajaksi HT-, KHT- tai JHT-tilintarkastajan rinnalle.

Edellä on tarkasteltu yhtiön toiminnan tarkoitusta. Kuntayhtiön yhtiöjärjestyksessä tarkoitukseksi on vain harvoissa tilanteissa määritelty muu kuin voiton tuottaminen. Tällöin kuntayhtiö siis toimii osakeyhtiölain olettaussäännöksen mukaan voitontuottamistarkoituksessa. Tilintarkastajan tuleekin hallinnon tarkastuksen yhteydessä kiinnittää huomiota tehtyjen päätösten lainmukaisuuteen. Tilintarkastajan tulee kiinnittää huomiota erityisesti siihen, onko yhtiön johto – hallitus tai toimitusjohtaja – syylistynyt sellaiseen tekoon tai laiminlyöntiin, josta voisi seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan. Jos tilintarkastaja tilinpäätöstä, toimintakertomusta ja hallintoa tarkastaessaan havaitsee, että yhtiössä tehdyt päätökset selkeästi eivät edistä yhtiön voitontuottamistarkoitusta, tilintarkastajan tulisi huomauttaa asiasta tilintarkastuskertomuksessa²⁰⁶.

Näin ei kuitenkaan juuri koskaan käytännössä menetellä, jos tarkoitus on implisiittisesti muu kuin voiton tuottaminen. Mikäli tilintarkastaja kuitenkin päättäisi asiasta tilintarkastuskertomuksessa huomauttaa, kuntayhtiön yhtiökokouksen – ja käytännössä kuntaomistajan – päätettäväksi jäisi, mihin toimenpiteisiin se ryhtyy tai jättää ryhtymättä tällaisen huomautuksen vuoksi. Tilintarkastaja voisi joissain tilanteissa ottaa asian esiin myös yhtiön johdon käyttöön tarkoitettussa tilintarkastuspöytäkirjassa.²⁰⁷ Tämäkin ongelma korostaa edellä peräänkuulutetun tarkoituksen määrittelyn tärkeyttä.

²⁰⁵ Hallituksen esitysluonnos (1.8.2014), s. 72–73. JHTT-yhteisöjen osalta siirtymäsäännöksen merkitys kuitenkin päättyy viimeistään kaikkien JHTT-yhteisöjen lakatessa 2. lakiehdotuksessa ehdotetun viiden vuoden siirtymäajan jälkeen.

²⁰⁶ TTL 15.4 §: Tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvelvollinen on: 1) syylistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan; tai 2) rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

²⁰⁷ Tilintarkastuspöytäkirjasta ks. TTL 16 §.

Kunnan tulisi siis yhtiön omistajana kiinnittää myös tilintarkastusta silmällä pitäen huomiota yhtiöjärjestysmääräyksiin. Mikäli kuntayhtiön tarkoituksena on muu kuin voiton tuottaminen, asiasta pitäisi myös olla määräys yhtiöjärjestyksessä. Tällöin vältetään edellä kuvatuilta epäselvyyksiltä tilintarkastuksen yhteydessä. Kyse on siis viime kädessä nimenomaan kunnan riskienhallinnasta.²⁰⁸

Esimerkiksi sosiaali- ja terveydenhuollon alueella toimivien tai muiden yhteiskunnallisia palvelutehtäviä toteuttavien kuntayhtiöiden tarkoituksen määrittely esimerkiksi palvelutehtävien tuloksellisuusvaatimuksia asettamalla kuntayhtiöiden yhtiöjärjestysmääräyksiin edellyttää myös tilintarkastukselta näiden asioiden tarkastamista. Tämä velvoite voidaan johtaa jo kuntalain tarkastuslautakunnalle asetetusta velvoitteesta huolehtia kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta²⁰⁹. Tällöin kuntayhtiön tilintarkastuksen ja kunnan tarkastuslautakunnan tehtävänkuvat lähentyvät toisiaan.

Myös kunnan tilintarkastajan tietyt velvollisuudet liittyvät kuntayhtiöiden toiminnan asianmukaisuuteen kuntaorganisaation näkökulmasta. Tilintarkastajan on yleisesti tarkastettava, että konsernivalvonta on järjestetty asianmukaisesti. Lisäksi yhtiöittämisvelvollisuus sekä sen rajat voivat tulla huomioitavaksi. Yhtäältä kunnan tilintarkastaja voi joutua arvioimaan sitä, onko kunta huolehtinut yhtiöittämisvelvollisuudestaan lainmukaisesti silloin, kun siihen on kuntalain mukaan velvollisuus. Toisaalta arvioitaessa yhtiöittämisen rajoja voi kunnan tilintarkastaja joutua ottamaan kantaa myös siihen, onko yhtiöittämisellä siirretty kielletyllä tavalla merkittävää julkisen vallan käyttöä pois varsinaisesta kuntaorganisaatiosta.

Kunnan tarkastuslautakunnan asema kunnan hallinnon ja talouden tarkastuksessa on melko selkeä: kuntalain mukaan tarkastuslautakunnan on valmisteltava valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat sekä arvioitava, ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet kunnassa ja kuntakonsernissa, siis myös kuntayhtiöis-

²⁰⁸ Riskienhallintanäkökulman kuntayhtiöiden osalta on nostanut esille mm. Al-Nissilä 2/2014, s. 21.

²⁰⁹ Kuntalaki 71.2 §.

sä, toteutuneet²¹⁰. Tarkastuslautakunnan tehtäviin ei kuitenkaan kuulu kuntakonsernin ja siihen kuuluvien kuntayhtiöiden toiminnan ja talouden tarkastaminen, vaan ja nimenomaisesti asetettujen tavoitteiden toteutumisen arviointi.

Käytössä oleva kuntajohtamisen malli perustuu tavoitteiden kautta ohjaamiseen. Toisaalta koska myös kunnan merkittävin keino ohjata sen määräysvallassa olevia tytäryhteisöjä perustuu niin ikään tavoitteiden asettamisen kautta vaikuttamiseen, kuntalain tarkastuslautakuntaa koskeva sääntely antaa sille vahvan valvontavallan kuntaa ja kuntakonsernia koskevissa asioissa.²¹¹

Tätä valvontavaltaa tarkastuslautakunta käyttää erityisesti vuosittain valtuustolle antamansa arviointikertomuksen muodossa. Arviointikertomuksessa tarkastuslautakunta voi arvioida laajastikin sitä, kuinka valtuuston alaiset toimielimet ja kuntayhtiöt ovat suoriutuneet niille asetettujen toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta.²¹² Arviointikertomuksen sisältöä ei määritellä laissa, joten tarkastuslautakunta voi halutesaan asettaa vaativiakin mittareita arviointitoimintansa tueksi. Tätä oikeutta ei varsinaisesti rajoita mikään, ellei rajoitteena pidetä kunnan ja/tai kuntayhtiön tilintarkastajan tarkastusoikeuden rajoja. Kuntaliiton suosituksen mukaan arviointiperusteet olisi kuitenkin syytä määritellä konserniohjeessa.²¹³

Kunnan tulosohjauksen näkökulmasta kunnan ja kuntayhtiöiden arvioinnin kohteena olevat tavoitteet tulee asettaa kunnan talousarviossa, -suunnitelmassa tai konserniohjeessa²¹⁴. Konsernijohtoon kuuluvien toimijoiden tavoitteiden asettaminen ja saavuttaminen voi siten liittyä keskeisesti konsernijohtoon valvonnassa ja ohjauksessa olevien kuntayhtiöiden tuloksellisuuteen. Tarkastuslautakunnan osalta tässä asetelmassa on kuitenkin ongelmallista se, että sen valvontaoikeudet eivät ulotu suoraan kuntayhtiön hallituksen toimien tarkastamiseen asti. Myöskään kunnan tarkastus-

²¹⁰ Ks. kuntalaki 71.2 §.

²¹¹ Herva 2014, s. 83–84.

²¹² Harjula & Prättälä 2012, s. 600.

²¹³ Suomen Kuntaliitto 2005, s. 20.

²¹⁴ Harjula & Prättälä 2012, s. 600.

lautakunnalla ei ole mahdollisuutta antaa kuntayhtiön valitsemaalle tilintarkastajalle kuntalain mukaisia ”erityisiä ohjeita”.²¹⁵

6.3 Kuntayhtiöt valtuuston asettamien tavoitteiden toteuttajina

Tarkastuslautakunnan suorittama valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumisen arviointi pitää sisällään tarkoituksenmukaisuustarkastelua. Tarkastelussa arvioidaan valtuuston kuntayhtiöille asettamia tavoitteita sekä sitä, miten hyvin kunnan omistamat yhtiöt ovat kyenneet näitä tavoitteita toteuttamaan. Valtuuston asettamia tavoitteita tarkasteltaessa on huomio kiinnitettävä sekä kuntayhtiöiden toiminnan yleisiin lähtökohtiin, kuten kuntayhtiön toiminnan tarkoitukseen ja toimialaan, mutta myös keskipitkän aikavälin ohjeistukseen, kuten yleisiin konserniohjeisiin. Näiden lisäksi talousarviossa vuosittain asetettavien tavoitteiden, kuten vuotuisen tuloksen tai muun toiminnan mittaamisen kriteerien, tarkastelu on ehkä keskeisin ja vuosittain muuttuvien osa tarkastuslautakunnan arviointityötä.

Valtuuston asettamien tavoitteiden perustan asettaa kuntayhtiön tarkoitus ja toimiala. Tällöin voidaan yleisesti arvioida, onko kuntayhtiö kyennyt toteuttamaan toimintansa tarkoitusta ja onko kuntayhtiö toteuttanut sitä toimialansa mukaisesti. Tarkoituksen toteutumisen osalta on kuitenkin tärkeää, että valtuuston yhtiölle asettamat toiminnalliset tavoitteet ovat sopu- soinnussa toiminnan tarkoituksen kanssa. Jos tavoitteena on voiton tuottaminen, toiminnalliset tavoitteet tulee olla jollakin tavalla sidoksissa tämän tavoitteen saavuttamiseen joko yksittäisenä vuotena tai pidemmällä aikavälillä. Jos toiminnan tarkoitus on muu kuin voiton tuottaminen, on valtuuston asettamien tavoitteiden kuvattava tämän muun tarkoituksen toteutumista.

Kun yhtiö toimii voitontuottamistarkoituksessa, voidaan mainitun tavoitteen toteutumista ja sen suhteellista hyvyttä arvioida tarkastelemalla esimerkiksi erilaisia yhtiön tilinpäätöksestä johdettavia tunnuslukuja, kuten liikevoittoprosenttia ja sijoitetun tai oman pääoman tuottoa. Toiminnan

²¹⁵ Ks. Myllymäki 2007, s. 338.

onnistuneisuutta voidaan tällöin verrata vastaavanlaisten yhtiöiden tunnuslukuihin ja sen perusteella tehdä päätelmiä, miten yksittäinen kuntayhtiö on onnistunut voiton tuottamisessa. Jos kuntayhtiö on omistajilleen palveluita tai hyödykkeitä omakustannushintaan tuottava mankala-yhtiö, tarkoituksen toteutumisen mittarina on hyödykkeen tai palvelun hinta. Tällöin verrokkikohteen tarkoituksen toteutumisen arvioinnissa voidaan käyttää jonkin toisen vastaavan yhtiön hyödykkeen tai palvelun hintaa.²¹⁶

Lisäksi huomioon voidaan ottaa palvelun tuottamisen onnistuminen muutoin. Esimerkiksi sosiaali- ja terveyspalveluiden tukitoimintoja tuottavan yhtiön osalta voidaan arvioida yhtiön toiminnan kustannustehokkuutta, jolloin otetaan huomioon tuotettujen palveluiden hinta sekä se, miten niiden tuottamisessa on laadullisesti onnistuttu. Mikäli yhtiön tarkoitus on jokin muu kunnan yleistä etua edistävän tavoitteen toteuttaminen, kuten kulttuurin tai elinkeinoelämän edistäminen, joudutaan arviointi tekemään muunlaisena arviona yhtiön toimintakertomuksessa kuvatun toiminnan perusteella.

Keskipitkän aikavälin toiminnallisia tavoitteita on saatettu kuvata kunnan omistajaohjauksen yleisissä ohjeissa ja linjauksissa. Kuntalain mukaan valtuusto päättää kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista sekä konserniohjauksen periaatteista.²¹⁷ Tämän perusteella valtuusto voi antaa kunnan tytäryhteisöjen ohjausta ja valvontaa koskevia periaatteita kunnan konsernijohtolle. Esimerkiksi Tampereen kaupunginvaltuusto on antanut kuntayhtiöitä koskien pitkän aikavälin omistajaohjausta määrittelevää ohjeistusta, joka on koskenut yhtiöiden omistajapolittisia linjauksia, sekä kaupunkikonsernin tytäryhteisöjen konserniohjeen.²¹⁸ Tarkastuslautakunnan arvioidessa valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumisesta huomio tulee kiinnittää myös siihen, miten yhtiöt ovat noudattaneet näitä omistajapolitiikan yleisiä tavoitteita.

²¹⁶ Tällainen hinta on esimerkiksi sähkön tai vedenpuhdistuksen yksikköhinta, mutta esimerkiksi vedenpuhdistuksen hintoja verrattaessa on otettava huomioon monia eri tekijöitä, kuten puhdistettavan veden likaisuus.

²¹⁷ Ks. kuntalain 13 §.

²¹⁸ Ks. esimerkiksi Tampereen kaupunki 2014a.

Valtuustolla on mahdollisuus asettaa kuntayhtiöitä koskevia vuosittaisia toiminnallisia tavoitteita vuotuisessa talousarviossaan, ja näin tulisi menettellä lähtökohtaisesti kaikkien kuntayhtiöiden osalta. Erityisesti kunnissa, joissa on lukuisia ja merkitykseltään huomattavia kuntayhtiöitä, vuosittaiseen tavoitteen asettamiseen on syytä kiinnittää huomiota. Tällaiset vuosittaiset tavoitteet ovat erilaisia sen mukaan, millaisia yhtiön toiminnan tarkoitus, toimiala ja luonne ovat. Jos tarkoitus on voiton tuottaminen, vuosittaiset tavoitteet on saatettu asettaa talousarvioon esimerkiksi toiminnallisen tuloksen, saatavan osingon, sijoitetun pääoman tuoton tai omavaraisuusasteen perusteella.²¹⁹ Tällöin tarkastuslautakunnan on suhteellisen helppo arvioida ainakin näiden vuosittaisten yksittäisten tunnuslukujen perusteella sitä, miten valtuuston asettamat toiminnalliset tavoitteet ovat toteutuneet.

Muissa kuin voitontuottamistarkoituksessa toimivien kuntayhtiöiden tai mankala-yhtiöiden osalta tavoitteet on asetettu sanallisin kriteerein, joiden arvioimiseen liittyy enemmän tulkinnanvaraisuutta. Myös voittoa tavoitteleville kuntayhtiöille saatetaan asettaa puhtaiden tunnuslukukriteerien lisäksi muita kriteereitä, jotka useasti kuvaavat esimerkiksi toiminnan kehittymistä.²²⁰ Näitä tulee tarkastella usein rinnakkain ja kokonaisuutena itse numeerisen voitontavoittelun arviointikriteerin kanssa, koska usein esimerkiksi liikevoiton ja toiminnan laajuuden samanaikainen toteuttaminen on huomattavan haasteellista.

Kuntayhtiöiden toiminnan asianmukaista järjestämistä ja sen tarkoituksenmukaisuutta arvioitaessa voidaan huomiota kiinnittää myös omistajaohjaukseen sekä siihen, millaista kuntayhtiöiden toiminta on verotuksellisesti. Mikäli omistajaohjauksessa on puutteita, tulee huomiota kiinnittää sen epäkohtiin ja suositella omistajaohjauksen vahvistamista.

Vastaavalla tavalla voidaan tarkastella myös kuntayhtiöiden verotuksellisen aseman järjestämistä, jos se on toteutettu kunnan kokonaisedun kannalta epätarkoituksenmukaisella tavalla. Jos esimerkiksi kuntayhtiön toi-

²¹⁹ Ks. Tampereen kaupunki 2014a, s. 167–175.

²²⁰ Tampereen talousarviossa on esimerkiksi Tampere-talo Oy:n ja Tampereen Särkänniemi Oy:n osalta asetettu yhdeksi toiminnalliseksi tavoitteeksi kävijämäärä ja sen kasvu. Ks. Tampereen kaupunki 2014a, s. 170, 172.

minta tuntuisi täyttävän yleishyödyllisyyden kriteerit, ei ole mielekästä maksaa veroa tällaisen toiminnan mahdollisesti synnyttämästä positiivisesta tuloksesta. Tällaiselle yhtiölle onkin suositeltavaa pyrkiä saamaan yhtiölle sen tosiasiallisen toiminnan mukainen verokohtelu.

Teesi IX:

Kuntayhtiölle tulee asettaa tavoitteet, joiden on oltava sopusoinnussa yhtiön tarkoituksen kanssa, jotta tarkastuslautakunta voi suorittaa oman laillisuus- ja tarkoituksenmukaisuusarviointinsa.

7 Kymmenen tikkua laudalla – kuntayhtiöteesit

Kuntayhtiöiden lukumäärä on yhtiöittämisvelvollisuuden vuoksi kasvanut selvästi. Yhtiöittämiskehitys jatkuu kunnissa myös tulevaisuudessa. Valtaosa yhtiöittämisistä tapahtuu lähivuosina säädetyn yhtiöittämisvelvollisuuden vuoksi. Toisaalta kunnat lisäävät varmasti osakeyhtiömuodon käyttöä kuntasektorilla myös tehostamistavoitteiden täyttämiseksi. Yhtiöittäminen on kunnalle siis sekä velvollisuus että mahdollisuus. Kuntayhtiöiden merkitys kasvaa sekä kuntayhtiöiden lukumäärän että niissä hallinnoitavan varallisuuden näkökulmasta.

Tutkimuksemme keskeiset tulokset ovat tiivistettävissä kymmeneen kuntayhtiöteesiin:

Teesi I:

Kuntien tulee laatia huolellisesti yhtiöittämisselvitykset, joissa kartoitetaan yhtiöittämisvelvollisuudet ja -mahdollisuudet.

Kunnan tulee yhtiöittämistä harkitessaan ottaa nykyään huomioon kuntaoikeudellisten seikkojen lisäksi myös kilpailuneutraliteetin varmistamiseen liittyvät kilpailulainsäädännölliset näkökohdat. Tärkeässä asemassa yhtiöittämisvelvollisuuden määrittämisessä ovat kuntien laatimat yhtiöittä-

misselvitykset. Näissä selvityksissä kunnat arvioivat, onko niiden pakko yhtiöittää tiettyjä toimintoja tai onko joidenkin toimintojen yhtiöittäminen tehokkuuden näkökulmasta kannattavaa.

Useissa kunnissa näitä selvityksiä on jo tehty, mutta niiden tekeminen on monilla kunnilla vasta edessä. Yhtiöittämisselvitysten avulla kuntien tulee selvittää:

- a.) mitkä toiminnot on yhtiötettävä
- b.) kannattaisiko toiminnot kilpailuttaa markkinoilla
- c.) tulisiko kunnan perääntyä markkinoilta tiettyjen ei-lakisääteisten tehtävien osalta
- d.) tulisiko toiminta pilkkoa kuntayhtiön ja kuntatoimijan omana toimintana hoidettavaan osaan.

Samassa yhteydessä on järkevää selvittää yhtiöittämisen mahdollisuudet kustannustehokkuuden näkökulmasta. Kuntien tulee arvioida myös se, onko toiminnan harjoittaminen kunnan omana toimintana mahdollista esimerkiksi kuntalain sallimissa poikkeustilanteissa. Eritystä huomiota tulee kiinnittää tutkimuksessa käsiteltyihin rajanvetotilanteisiin.

Teesi II:

Kilpailuneutraliteetti yksityisen ja julkisen toiminnan välillä on kunnissa huomioitava erityisesti toiminnan rakennetta ja hinnoittelua koskeissa kysymyksissä.

Kunnan tulee huomioida kilpailulain kilpailuneutraliteettia koskevat säännökset. Kuntien on varauduttava yksityisen toimijan tekemiin mahdollisiin toimenpidepyyntöihin kilpailuneutraliteetin osalta. Jää nähtäväksi, mihin kilpailun kannalta epäselviin tilanteisiin yksityiset yritykset tulevaisuudessa puuttuvat.

Toimenpidepyyntö voi koskea esimerkiksi toiminnan rakennetta tai hinnoittelua. Mikäli kunta esimerkiksi tarjoaa yksityisen toimijan mielestä omana toimintanaan sellaisia palveluja, jotka sen olisi yhtiöittämisvelvollisuuden nojalla tullut yhtiöittää, elinkeinonharjoittaja voi tehdä asiasta toimenpidepyynnön KKV:lle.

Erityisesti yhtiöittämisvelvollisuuden poikkeustilanteissa tulee perehtyä myös palveluiden hinnoitteluun, sillä kilpailua vääristävään hinnoitteluun

on mahdollista puuttua. Kunta ei voi kuntalain mukaisissa poikkeustilanteissa vapaasti hinnoitella palveluitaan ja tuotteitaan, vaan hinnoittelun on tapahduttava markkinaperusteisesti.

Teesi III:

Kunnan tulee selkeyttää sosiaali- ja terveydenhuollon tehtävien sisältöä julkisen vallan käytön osalta yhtiöittämisiä harkitessaan.

Ylimmät lainvalvojat ja sosiaali- ja terveydenhuollon valvovat viranomaiset (Valvira) ovat kiinnittäneet huomiota kunnallisten tehtävien ulkoistamisten yhteydessä julkisten hallintotehtävien epätydyttävään organisointiin, kun palvelujen tuottamisvastuu on siirtynyt yksityiselle palveluyritykselle. Samansuuntaiset ongelmat koskevat myös sosiaali- ja terveydenhuollon tehtävien yhtiöittämisen tuloksena syntyviä kuntayhtiöitä, sikäli kun yhtiöittäminen ylipäättään on mahdollista siihen kytkeytyvien julkisen vallan käyttöön liittyvien rajoitusten ja niiden tulkinnan takia.

Erityisesti merkittävän julkisen vallan käytön alan suhde ”tavalliseen” julkisen vallan käyttöön ja ”puhtaaseen” palvelutoimintaan nähden on lainsäädännöllisesti epäselvä. Se vaatisikin selkeyttämistä niin lainsäätäjältä kuin kunnallisten tehtävien yhtiöittämistä harkitsevilta kunnallisilta päätoimintajärjestäjiltä ja johtavilta viranhaltijoilta. Yhtiöjärjestysmääräyksen tähän ongelmaan voidaan nykyisellään puuttua vain rajoitetusti.

Teesi IV:

Julkisrahoitteisen sosiaali- ja terveydenhuollon keskeisten tehtävien legitimi toteuttaminen edellyttää poliittisesti edustavaa ohjausta kuntayhtiöihin.

Suomalainen sosiaali- ja terveydenhuolto perustuu kunnallista itsehallintoa toteuttavalle toimintaperiaatteelle. Tämä sote-uudistuksessaakin edelleen tunnustettu periaate merkitsee sitä, että sosiaali- ja terveydenhuollon lainsäädännössä huomattava osa säännösten konkretisoinnista tapahtuu itse toimintaa ohjaavassa poliittisessa prosessissa erilaisin soveltamisohjein (huom. myös kunnallisen säädösvallan käyttäminen) ja erityisesti sosiaali- ja terveydenhuollossa keskeisen tarveperiaatteen palvelukohtaisen määrittelyn (esim. ketä hoidetaan ja millä perusteilla) avulla.

Kunnan tuottaessa palvelunsa välittömästi kuntaorganisaationsa ja sen toimintarakenteiden sisällä tällainen kuntademokratian oikeutusta perusteleva toimintatapa on selvästi kunnallisen itsehallinnon ydintä – hallinnon avoimuuden ja julkisuusperiaatteen laajan toteuttamisen ohella. Sosiaali- ja terveydenhuollon tehtäviä yhtiötettäessä on tärkeää varmistaa mahdollisimman laajan julkisuusperiaatteen soveltamisen lisäksi myös sekä omistajaohjauksen että kuntayhtiöiden hallitusten kokoonpanojen poliittinen edustavuus – asiantuntemuksen ohella – mikäli yhtiöittämistä käytetään yhtiöittämisen rajoitteet huomioiden kunnallisten sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen tuottamisen organisointitapana. Näin voidaan varmistaa se, että julkisrahoitteisen sosiaali- ja terveydenhuollon arvovalintoja tekevät poliittisesti edustavat toimijat ja rakenteet.

Teesi V:

Kunnan tulee määritellä omistamiensa yhtiöiden toiminnan tarkoitus yhtiöiden yhtiöjärjestyksissä.

Kunnan tulee asettaa kuntayhtiöilleen toiminnan tarkoitus sen pohjalta, millaisia tavoitteita kunta omistajana asettaa kuntayhtiölle. Tavoitteen asettaminen yhtiöjärjestyksessä on kunnan kannalta tärkeää myös verotuksen ja kilpailuneutraliteetin takia. Verotuksen osalta yhtiön tarkoitusta koskevilla yhtiöjärjestysmääräyksillä on merkitystä, jotta esimerkiksi yleishyödyllistä toimintaa harjoittavat yhtiöt eivät joudu aiheettoman verotuksen kohteeksi. Kunnan tulee myös tunnistaa ne toiminnot, joilla se on mukana kilpailullisilla markkinoilla.

Teesi VI:

Kuntayhtiöiden hallitusten jäsenet tulee valita kokonaisuutena siten, että hallituksen jäsenillä on riittävä ja monipuolinen osaaminen sekä toisiaan täydentävä kokemus.

Kuntayhtiöiden hallituksen jäsenten valinnassa tulee huomioida hallituksen kokoonpano kokonaisuutena erilaisesta ja tarpeellisesta osaamisesta huolehtimiseksi. Esimerkiksi kilpailluilla markkinoilla toimivien yhtiöiden hallintoon tulee omistajan näkökulmasta valita yhtä ammattitaitoinen

hallitus kuin vastaavilla yksityisilläkin yhtiöillä. Sama koskee myös ns. mankala-periaatteella toimivia yhtiöitä, joiden tarkoitus on tuottaa esimerkiksi sosiaali- ja terveystoimen tukipalveluita kohtuulliseen hintatasoon ja laadukkaasti eli kaikkienensa kustannustehokkaasti.

Toisaalta silloin, jos yhtiöllä on esimerkiksi kunnan toimintaa yleisesti tukeva yleishyödyllinen tarkoitus (kulttuurin tai elinkeinoelämän edellytysten tukeminen voittoa tavoittelematta), on tärkeää huolehtia kuntalaisten taustalla olevien moniarvoisten poliittisten näkemysten huomioimisesta laajasti yhtiön hallituksessa. Tämä ei toki tarkoita poliittisen edustavuuden poistumista kokonaisuudessaan.

Teesi VII:

Kunnan tulee huomioida verotus yhtenä tekijänä arvioitaessa yhtiöittämistä ja sen toteuttamisvaihtoehtoja.

Kunnan toimintojen yhtiöittäminen voidaan toteuttaa usealla eri tavalla. Se, millainen vaihtoehto valitaan, vaikuttaa siihen, syntyykö yhtiöittämisvaiheessa ylimääräisiä ”verokustannuksia” esimerkiksi varainsiirtoveron tai arvonalisäveron muodossa.

Yhtiöittämisen toteuttamistapa määrittää myös sen, millaiset verotukselliset lähtöasetelmat kuntayhtiö saa toiminnalleen. Kunnan näkökulmasta toteuttamistapavaihtoehdon valinnassa on kysymys siitä, missä muodossa, missä määrin ja missä vaiheessa kunta voi yhtiöittämisen jälkeen saada tuloja yhtiöitetystä toiminnasta. Verotustekijöiden sivuuttaminen yhtiöittämisvaiheessa voi johtaa siihen, että kuntayhtiön verotuksellinen asema on itse asiassa väärä. Näin on silloin, kun yhtiön toiminta on yleishyödyllistä eikä yhtiöittämistä toteutettaessa ole huolehdittu siitä, että yhtiö saavuttaa tällaisen verotuksellisen aseman. Väärä verotusasema johtaa verojen maksuun tilanteessa, jossa lainsäätäjän lähtökohtana on ollut, että toiminnasta ei veroteta.

Teesi VIII:

Verotus on huomioitava kuntayhtiön toiminnan suunnittelussa ja koko kuntakonsernissa.

Kuntayhtiö ei toimi verottomassa taloudessa vaan markkinoilla, jossa verotus tulee ottaa toiminnassa huomioon jo verotuksesta aiheutuvien velvoitteiden noudattamisena, mutta myös suunnittelullisena, yhtiön toiminnan tuloksellisuuteen vaikuttavana tekijänä. Verolainsäädännössä ei ole otettu kuntakonsernia huomioon, vaan verotuksessa käytetään omia konsernimääritelmiä. Kun kuntakonsernissa arvioidaan sitä, miten kuntayhtiöt sijoittuvat kuntakonserniin ja millaisen organisaation ne muodostavat kuntakonsernin sisällä, on verotuksen konsernimääritelmät syytä ottaa huomioon. Muutoin kuntakonsernin muodostavan taloudellisen kokonaisuuden tosiasiallinen verorasitus voi olla olennaisesti yhteisöverokantaa korkeampi, ja kuntakonsernilla on vastaavasti vähemmän varoja käytettävissä palvelujen tarjoamiseen kuntalaisille.

Toisaalta tulee muistaa se, että kuntayhtiö on kunnasta erillinen verosubjekti. Tällöin on erityistä huomiota kiinnitettävä kunnan ja kuntayhtiön välisen liiketoimien verotuksessa hyväksyttävään hinnoitteluun.

Teesi IX:

Kuntayhtiölle tulee asettaa tavoitteet, joiden on oltava sopusoinnussa yhtiön tarkoituksen kanssa, jotta tarkastuslautakunta voi suorittaa oman laillisuus- ja tarkoituksenmukaisuusarviointinsa.

Kuntajohtamisen malli perustuu asetettavien tavoitteiden kautta ohjaamiseen. Tällöin kunnan tarkastuslautakunnan suorittama yhtiön toiminnan tarkoituksenmukaisuuden arviointi on tärkeää tavoitteiden toteutumisen tarkastelussa. Jotta tarkastuslautakunta voi suorittaa arviointitehtävänsä, on kuntien asetettava yhtiöilleen selkeät tavoitteet, joiden lähtökohdat määrittyvät kuntayhtiöiden yhtiöjärjestyksen tarkoitus- ja toimialamääräyksistä. Mikäli tavoitteita ei aseteta tai ne eivät ole sopusoinnussa yhtiöjärjestysmääräysten kanssa, on arviointitehtävää vaikea suorittaa.

Pahimmillaan tavoitteiden ja yhtiöjärjestysmääräysten ristiriitaisuus johtaa jopa siihen, että tarkastustyössä joudutaan arvioimaan yhtiön noudattaman toimintatavan lainmukaisuutta. Tästä syystä yhtiöjärjestysmääräysten laatimiseen ja tavoitteiden asettamiseen onkin syytä kiinnittää huomiota tällaisten konfliktitilanteiden välttämiseksi.

Teesi X:

Asiantuntemuksella vältetään kuntayhtiöiden karikot.

Tutkimuksemme on osoittanut, että yhtiöittäminen ja kuntayhtiöiden toiminta kaipaavat kunnissa nykyistä suurempaa huomiota. Lisäksi tilausta on kuntayhtiöitä koskeville tieteellisille tutkimuksille. Esimerkiksi kuntayhtiöiden verotus sekä poliittisen ohjaamisen ja kuntayhtiöiden päätöksentekomekanismien yhteensovittaminen kaipaavat vielä lisätutkimusta. Tärkeää tutkimusaineistoa yhtiöittämisestä ja verotuksesta onkin lähitulevaisuudessa saatavilla, ja se koskee vuosina 2013–2015 tehtyjä yhtiöittämiä.

Lähteet

Kirjallisuuslähteet

- Aer, Janne: Lastensuojeluoikeus. Lapsi- ja perhekohtaisen lastensuojelun oikeudelliset perusteet. 1. painos. Helsinki 2012.
- Airaksinen, Manne – Pulkkinen, Pekka – Rasinaho, Vesa: Osakeyhtiölaki I. 2. uudistettu painos. Helsinki 2010.
- Ala-Nissilä, Olavi: Himmeliinkin tarvitaan hyvää hallintoa. Balanssi 2/2014.
- Andersson, Edward – Penttilä, Seppo: Elinkeinoverolain kommentaari. 14. uudistettu painos. Helsinki 2014.
- Flittner, Katja: Kunnallisen liikelaitoksen yhtiöittäminen – veroseuraamukset ja verosuunnittelun mahdollisuudet. Pro gradu -tutkielma. Helsingin yliopisto. 2014.
- Fredriksson, Sami – Martikainen, Tuomo: Kilpailuttaminen ja kvasimarkkinat: käsitteelliset lähtökohdat. Teoksessa Fredriksson, Sami – Martikainen, Tuomo (toim.): Kilpailuttamisen kokemukset. Vammala 2006.
- Hallipelto, Aatos – Hietanen, Matti – Narikka, Jouko – Saltevo, Anu – Soikkanen, Kalle: Yhtiöittäminen. Helsinki 2013.
- Harjula, Heikki – Prättälä, Kari: Kuntalaki – Taustat ja tulkinta. 8. uudistettu painos. Talentum, Helsinki 2012.
- Herva, Lauri: Kuntakonsernin ohjaus ja valvonta. Tutkielma, Lapin yliopisto, yhteiskuntatieteiden tiedekunta, 2014.
- Huhtanen, Raija: Kunnan sosiaali- ja terveyspalveluiden yksityistäminen: oikeudellinen näkökulma. Teoksessa Anttonen, Anneli – Haveri, Arto – Lehto, Juhani – Palukka, Hannele (toim.): Julkisen ja yksityisen rajalla Julkisen palvelun muutos. Tampere 2012.

- Jyränki, Antero: Oikeusvaltio ja demokratia. Teoksessa Aarnio, Aulis – Uusitupa, Timo (toim.): Oikeusvaltio. Helsinki 2002.
- Jääskeläinen, Jukka: Kunta, käyttäjä ja markkinavoima – Kunnallisen monopolin ohjaus ja johtaminen. Kunnallisan alan kehittämissäätiö. Jyväskylä 1994.
- Kankaanpää, Jari – Oulasvirta, Lasse – Wacker, Jani: Valtion omistajaohjauksen valvonta ja raportointi eduskunnalle. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 2/2010. Tampere 2011.
- Keravuori-Rusanen, Marietta: Yksityinen julkisen vallan käyttäjänä. Väitöskirja. 1. painos. Helsinki 2008.
- Kerttula, Timo: Vartijat ja järjestyksenvalvojat julkisen vallan käyttäjinä. Väitöskirja. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut. Helsinki 2010.
- Kiviniemi, Markku – Oittinen, Raili – Varhe, Seppo – Niskanen, Jouni – Salminen, Ari: Julkiset palvelut menevät markkinoille – Kokemuksia ja näkemyksiä liikelaitostamisesta ja yhtiöittämisestä. Helsinki 1994.
- Komulainen, Mikko: Ulkoistaminen kunnissa. Helsinki 2010.
- Kulla, Heikki: Hallintomenettelyn perusteet. 8. uudistettu painos. Helsinki 2012.
- Kulla, Heikki: Virkamiesoikeuden perusteet. 6. uudistettu painos. Helsinki 2013.
- Kuoppamäki, Petri: Uusi kilpailuoikeus. 2. uudistettu painos. Helsinki 2002.
- Kyläkallio, Juhani – Iiro, Olli – Kyläkallio, Kalle: Osakeyhtiö. 4. uudistettu painos. Helsinki 2008.
- Laakso, Seppo: Lainopin teoreettiset lähtökohdat. Tampereen yliopisto, oikeustieteet. Tampere 2012.
- Leivo, Kirsi – Leivo, Timo – Huimala, Hannele – Huimala, Mikko: EU:n ja Suomen kilpailuoikeus. 2. uudistettu painos. Helsinki 2012.
- Mykkänen, Antti (toim.): Kuntayhtymä pelastaa? Kunnallisan alan kehittämissäätiö. Sas-tamala 2012.
- Myllymäki, Arvo: Finanssihallinto-oikeus. 2. uudistettu painos. Helsinki 2007.
- Myrsky, Matti – Svensk, Niko – Voutilainen, Tomi: Suomen finanssioikeus. Vantaa 2014.
- Mäenpää, Olli: Hallinto-oikeus. 4. laitos. Porvoo 2003.
- Mäenpää, Olli: Julkisuusperiaate. 1. painos. Helsinki 2008.
- Niiranen, Vuokko – Puustinen, Alisa – Zitting, Joakim – Kinnunen, Juha: Sosiaali- ja terveyspalvelut kunta- ja palvelurakennemuutoksissa. Paras-ARTTU-ohjelman tutkimuksia nro 25. Itä-Suomen yliopisto, Suomen Kuntaliitto. Suomen Kuntaliitto, Helsinki 2013.
- Niskakangas, Heikki – Pönkä, Pasi – Hakulinen, Pentti – Pönkä, Ville: Kuntayhtiöt kunnan omistaman osakeyhtiön hallinto – Omistajan ja päättäjän käsikirja. 3. täydennetty painos. Helsinki 2011.
- Pohjonen, Mika – Ekström, Bo-Erik – Haavisto, Ilkka: Vitkuttelua, vesittämistä ja veronkiertoa – Valtion ja kunnallisten liikelaitosten yhtiöittäminen. 2013. Saatavissa osoitteessa www.eva.fi (26.11.2014).
- Puttonen, Pauli: Kunnalliset yhtiöt vallan välineinä. Tampere 2002.

- Rousu, Sirkka – Holma, Tupu: Lastensuojelupalvelujen hankinta ja tuottaminen. Suomen Kuntaliitto, Helsinki 2003.
- Ruohonen, Janne: Osakeyhtiön voitonjaon maksukykytesti ja vastuu maksukyvyyn säilymisestä. Väitöskirja. Tampere 2012. Saatavilla osoitteessa www.edilex.fi/kirjat/10382.pdf (1.10.2014).
- Ruohonen, Janne: Johdon huolellinen toiminta jatkuvasti muuttuvassa liiketoimintaympäristössä. Balanssi 5/2014.
- Ruostetsaari, Ilkka – Holttinen, Jari: Tarkastuslautakunta kunnan päätöksenteossa. Kunnallisanalan kehittämissäätiö. Vammala 2014.
- Ryynänen, Aimo: Kunnan luottamushenkilö – Edustaja, päättävä, poliitikko. Sisäasiainministeriön julkaisusarja 23/2006. Helsinki 2006.
- Sallinen, Sini: Kunnan itselleen ottamat tehtävät ja niiden oikeudelliset reunaehdot (väitöskirja). Tampere 2007.
- Savela, Ari: Vahingonkorvaus osakeyhtiössä. 2. uudistettu painos. Helsinki 2006.
- Siitonen, Pentti – Martikainen, Juha-Pekka: Miten ja millä rahalla? – Organisointi, rahoitustarve sekä kehittämisenäkökohtia teknisen palvelutuotannon toimialueilla. KuntaSuomi 2004 – tutkimuksia nro 34. Helsinki 2002.
- Sotarauta, Markku – Saarivirta, Toni – Kolehmainen, Jari: Mikä estää kuntien uudistumista? Kunnallisanalan kehittämissäätiö. Sastamala 2011.
- Särkelä, Riitta: Oikeudenmukaisuus ja sosiaalipalveluiden kilpailuttaminen. Teoksessa Stakes, Hyvinvointivaltion rajat -hanke: Riittävät palvelut jokaiselle. Näkökulmia yhdenvertaisuuteen sosiaali- ja terveydenhuollossa. Helsinki 2006 (ss. 85–91).
- Tuori, Kaarlo – Kotkas, Toomas: Sosiaalioikeus. 4. uudistettu painos. WS Bookwell Oy, Juva 2008.
- Uoti, Asko: Kunnallisten hyvinvointipalvelujen tuottamisen ja tuotteistamisen oikeudellisesta problematiikasta. Teoksessa Helenelund Jan-Erik, Luoto Ilpo, Mäntylä Niina, Siikavirta Kristian (toim.): Julkista yksityistä; millaisissa rakenteissa? Offentligt privat; i hurudana strukturer? Acta Wasaensia No 265 oikeustiede 11 julkisoikeus. Vaasan yliopisto, Vaasa 2012.
- Uoti, Asko: Lainmukaisuus ja eettiset periaatteet kunnallisessa päätöksenteossa. Teoksessa Uoti, Asko et. al.: Luottamushenkilön käsikirja. Kuopio 2012.
- Valkama, Pekka – Kallio, Olavi – Haatainen, Jaana – Laurila, Hannu – Siitonen, Pekka: Kuntapalvelujen kilpailuttamisen taloudelliset vaikutukset – I osa. Kunnallisanalan kehittämissäätiö. Vammala 2008.
- Valkama, Pekka – Kallio, Olavi – Kankaanpää, Jari: Kuntapalvelujen kilpailuttamisen taloudelliset vaikutukset – II osa. Kunnallisanalan kehittämissäätiö. Vammala 2008.
- Vahtera, Veikko 2011: Osakeomistuksen riski ja sääntely. Helsinki 2011.
- Vesterinen, Vesa: Kunta ja yhtiöittäminen. Kunnallisanalan kehittämissäätiö. Vammala 2006.
- Vuorinen, Erkki: Tilintarkastus uudessa kunnalliskulttuurissa. Väitöskirja. Turku 1995.

Viranomaislähteet

Eduskunnan oikeusasiamies: Päätös julkisen vallan käytöstä kunnallisessa terveydenhuollossa, EOAK 711/2009, Dnro 711/2/09, 4.3.2010.

HE 32/2013 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.

HE 268/2014 Hallituksen esitys eduskunnalle kuntalaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 40/2013 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kilpailulain ja oikeudenkäynnin julkisuudesta hallintotuomioistuimissa annetun lain 4 ja 16 §:n muuttamisesta.

HE 268/2014 Hallituksen esitys eduskunnalle kuntalaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 109/2005 Hallituksen esitys eduskunnalle uudeksi osakeyhtiölainsäädännöksi.

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

HE 1/1998 Hallituksen esitys eduskunnalle uudeksi Suomen hallitusmuodoksi

HE 192/1994 Hallituksen esitys eduskunnalle kuntalaiksi.

Kilpailuvirasto: Selvityksiä 1/2001. Markkinat ja kilpailu kuntien tuotantotoiminnassa. Helsinki 2001.

Kilpailu- ja kuluttajavirasto: Julkisen ja yksityisen elinkeinotoiminnan tasapuoliset toimintaedellytykset (kilpailuneutraliteetti). 2013. Saatavissa osoitteessa www.kkv.fi/kilpailuneutraliteetti (5.5.2014).

Kilpailuvirasto: Suositus elinkeinoharjoittamista edistävistä käytännöistä kuntien liikuntapalveluissa. Dnro 981/71/2005, 10.6.2009. Saatavilla osoitteessa www.kkv.fi (KKV:n liikuntapalvelusuositus 2005).

Luonnos hallituksen esitykseksi eduskunnalle kuntalaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi (8.5.2014). Valtiovarainministeriö 2014.

Sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontavirasto (Valvira): Sosiaalihuollon valvonnan periaatteet, valtakunnallinen valvontaohjelma 2012–2014, yleinen osa. Valvontaohjelmia 2:2012, Helsinki 2012. Valvira, Dnro 8247/05.00.04/2011.

Talousvaliokunnan mietintö 19/2013 vp. Hallituksen esityksestä eduskunnalle laeiksi kilpailulain ja oikeudenkäynnin julkisuudesta hallintotuomioistuimissa annetun lain 4 ja 16 §:n muuttamisesta.

Valtioneuvosto: Valtion omistajapolitiikkaa koskeva valtioneuvoston periaatepäätös 3.11.2011.

Valtiovarainministeriö: Kunnan toiminta kilpailutilanteessa markkinoilla ja toiminnan yhtiöittäminen. Valtiovarainministeriön julkaisuja 33/2010. Saatavissa osoitteessa www.vm.fi/julkaisut (Työryhmän esitys VVM 33/2010).

Oikeustapaukset

KHO 2014:29

Varainsiirtovero – Liiketoimintasiirtoon kohdistuva verohuojennus – Kunta

KHO 2012 T 2434	Elinkeinotulon verotus – Keskinäinen kiinteistöyhtiö – Velan korko – Siirtohinnoitteluoikaisu
KHO 2011:103	Elinkeinotulon verotus – Peitelty osinko – Osuuskunta – Tuotteiden ja palveluiden myynti jäsenille käyvän arvon alittavalla hinnalla
KHO 2009:70	Elinkeinotulon verotus – Peitelty osingonjako – Siirtohinnoitteluoikaisu
KHO 1991 B 517	Kunnan osakeyhtiö – Toiminnan tarkoituksen yleishyödyllisyyden arviointi
KHO 1982 II 503	Kunnan osakeyhtiö – Toiminnan tarkoituksen yleishyödyllisyyden arviointi
KHO 1978 II 504	Osuuskunta – Toiminnan tarkoituksen yleishyödyllisyyden arviointi

Säädökset

Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
 Laki konserniavustuksesta verotuksessa 21.11.1986/825
 Laki potilaan asemasta ja oikeuksista 17.8.1992/785
 Laki sosiaalihuollon asiakkaan asemasta ja oikeuksista 22.9.2000/812
 Laki sosiaali- ja terveydenhuollon asiakasmaksuista 3.8.1992/734
 Laki sosiaali- ja terveydenhuollon palvelusetelistä 24.7.2009/569
 Laki sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtionavustuksesta 3.8.1992/733
 Laki työnantajan ja henkilöstön välisestä yhteistoiminnasta kunnissa 13.4.2007/449
 Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558
 Laki viranomaisen toiminnan julkisuudesta 21.5.1999/621
 Laki yksityisistä sosiaalipalveluista 22.7.2011/922
 Kilpailulaki 12.8.2011/948
 Konkurssilaki 20.2.2004/120
 Laki konserniavustuksesta verotuksessa 21.11.1986/825
 Kuntalaki 17.3.1995/365
 Lastensuojelulaki 13.4.17/2007
 Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624
 Sosiaalihuoltolaki 17.9.1982/710
 Sosiaalihuoltolaki 30.12.2014/1301
 Suomen perustuslaki 11.6.1999/731
 Terveystuoltolaki 30.12.2010/1326
 Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459
 Tuloverolaki 30.12.1992/1535
 Työterveyshuoltolaki 21.12.2001/1383
 Valmiuslaki 29.12.2011/1552
 Varainsiirtoverolaki 29.11.1996/931

Ennakkoratkaisut

KVL 21/2012	Elinkeinotulon verotus – Keskinäinen kiinteistöyhtiö – Velan korko – Siirtohinnoitteluoikaisu
KVL 24/2012	Arvonlisävero – Kuntapalautus – Vastikkeeton luovutus
KVL 32/2008	Liiketoimintasiirto – Yleishyödyllinen yhteisö – Elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien arviointi
KVL 15/1998	Oppilaitoksia ylläpitävän osakeyhtiön toiminnan tarkoitus – Toiminnan yleishyödyllisyyden arviointi
KVL 44/1998	Oppilaitoksia ylläpitävän osakeyhtiön toiminnan tarkoitus – Toiminnan yleishyödyllisyyden arviointi
KVL 185/1997	Elinkeinotulon verotus – Liiketoimintasiirto – Liiketoiminnan osaan kohdistuvat varat

Muut lähteet

- Ernst & Young (EY): Arvoa omistajille. Kuinka kehittää aktiivista omistajaohjausta kunnissa? Aktiivinen omistajaohjaus kuntasektorilla 2014 -selvitys. Saatavissa osoitteessa www.ey.com (22.1.2015).
- Directors' Institute of Finland: Kuntayhtiöt tehokkaammiksi. Policy-valiokunnan sääntelykatsaus 1/2014. Saatavissa osoitteessa www.dif.fi (2.12.2014).
- Helsingin kaupungin strategiaohjelma 2013–2016, s. 28. Saatavissa sähköisessä muodossa osoitteessa: www.hel.fi (15.10.2014).
- Helsingin Sanomat/Talous: Hautala: Kuntayhtiöiden omistajaohjaus ei toimi. 23.10.2012.
- Hiironniemi, Silja: Kuntien tehtävien kartoitus. Raportti 2012. Valtiovarainministeriön julkaisuja 2/2013. Juvenes Print – Suomen Yliopistopaino Oy, Tampere 2013.
- Jurvelin, Kyösti: Kaupunkien investoinneista puolet budjetoinnin ulkopuolella. Kauppalehti 2.10.2013, s. 4–5. Saatavissa osoitteessa www.kauppalehti.fi (20.1.2015).
- Jyväskylän KH. Jyväskylän kaupunginhallitus. Dnro 861/13. Työterveyshuollon toimintamallin selvittäminen. 2013.
- Kihl, Merja: Vantaa yhtiöittää. Kuntatekniikka 2/2011, s. 6–10. Saatavissa osoitteessa lehti.kuntatekniikka.fi (2.12.2014).
- Kouvolan koulutuksen yhtiöittäminen. Rautatiealan koulutuksen yhtiöittäminen 9.6.2014. Saatavissa osoitteessa www.kouvola.fi (2.12.2014).
- Kuusela, Hanna: Kuntien liiketoiminta kätkeytyy julkisuudelta. Vieraskynä. Helsingin Sanomat. 12.4.2014. Saatavissa osoitteessa www.hs.fi (22.1.2015).
- Kukkonen, Laura: Työterveyshuolto harmaalle alueelle. Talouselämä 43/2014, s. 13.
- Kuopion omistajapolitiikka. Kuopion kaupunkikonsernin omistajapolitiikka. Saatavissa osoitteessa publish.istekkipalvelut.fi/kokous/2014264246-4-1.pdf (15.10.2014).

Kuronen, Matti (TKT, Kahden kaupungin teknisen ja ympäristötoimen apulaiskaupunginjohtaja): Kuntayhtiöt ajalehtivat ilman omistajaohjausta. Talousanomat 14.5.2014. Saatavissa osoitteessa www.talouselama.fi (13.1.2015).

Lahden talouden seurantaraportti. Toiminnan ja talouden seurantaraportti tammi-kesäkuu 2014. Saatavissa osoitteessa www.lahti.fi (1.9.2014).

Linnainmaa, Leena: Kuntayhtiöiden hallitukseen riittävää osaamista. Keskuskauppakamari. 26.8.2014. Saatavissa osoitteessa www.kauppakamari.fi (1.2.2015).

Linnainmaa, Leena: Kuntayhtiöiden hallintoon tarvitaan avoimuutta. Helsingin Sanomat 17.3.2014.

Arvopaperimarkkinayhdistys ry: Suomen listayhtiöiden hallinnointikoodi (Corporate Governance) 2010.

Keskuskauppakamari: Listaamattomien yhtiöiden hallinnoinnin kehittäminen – Corporate Governance 2006.

Lith, Pekka: Yksityiset sosiaali- ja terveystaloudet. Raportti yksityisestä palvelutarjonnasta ja yritysten kasvusta sekä julkisista hankinnoista ja toiminnan kehittämisestä sosiaali- ja terveystaloudissa. TEM raportteja 34/2013. Työ- ja elinkeinoministeriö 30.9.2013. Helsinki 2013.

Makkonen, Kaarle: Kunnallinen säädösvalta: hallinto-oikeudellinen tutkimus. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisu, A-sarja n:o 79. Helsinki 1968.

Melin, Harri – Roine, Mira: Sosiologian verkkoperuskurssi (<http://www.uta.fi/avoinyliopisto/arkisto/sosiologia/index.html>) 25.9.2008.

Ojala, Harri: Osaamista kuntayhtiöihin. Aamulehti 27.1.2014. Saatavissa osoitteessa www.aamulehti.fi (5.6.2014).

Oulun Jätehuolto 2015: Oulun Jätehuollosta osakeyhtiö. 9.10.2014. Saatavissa osoitteessa www oulu.fi (25.2.2015).

Oulun omistajaohjausohjelma. Oulun kaupungin omistajapoliittinen ohjelma 2013–2016. Oulun kaupunginhallitus 3.2.2014. Saatavissa osoitteessa ouka.fi (15.10.2014).

Oulun yhtiöittämistiedote: Oulun jätehuoltoa ei esitetä yhtiöitettäväksi. 5.9.2014. OUKA/6885/02.07.00/2014. Saatavissa osoitteessa oulu.fi (1.12.2014).

Palmia: Palmian hallintomallista päätös. 8.10.2014. Saatavissa sähköisessä muodossa osoitteessa www.hel.fi (15.10.2014).

Palmia-selvitystyöryhmän loppuraportti. Palmia, toiminta- ja hallintomallien järjestäminen. Saatavissa sähköisessä muodossa osoitteessa www.hel.fi (15.10.2014).

Pohjonen, Mika – Ekström, Bo-Erik – Haavisto, Ilkka: Vitkuttelua, vesittämistä ja veronkiertoa. EVA-Analyysi No 30.

Puolangan kunta: valtuuston ja kunnanhallituksen pöytäkirjat vuosilta 2013 ja 2014 Saatavilla osoitteessa: <http://www.puolanka.fi> – pöytäkirjahaku vuosi 2013.

Rajala, Arja: Ajatuksia Puolangan sosiaali- ja terveydenhuollon kokonaisulkoistamisesta. Saarijärvi 6.11.2013.

Rääkkylän kunta: valtuuston, kunnanhallituksen ja perusturvalautakunnan pöytäkirjat vuosilta 2013 ja 2014. Saatavissa osoitteessa http://webdynasty.pohjoiskarjala.net/Dynasty/Raakkyla/cgi/DREQUEST.PHP?page=meeting_frames).

Sailas, Raimo: Kuntayhtiöiden hallinto on tuotava nykyaikaan. Helsingin Sanomat 8.4.2014. Saatavissa osoitteessa www.hs.fi (3.5.2014).

Talentia: Talentian tiedote 13.12.2012. Saatavissa osoitteessa www.talentia.fi (12.1.2015).

Tampereen kaupunki: Tampereen kaupungin talousarvio 2014a. Saatavilla sähköisenä osoitteessa www.tampere.fi (1.2.2015).

Tampereen kaupunki: Tampereen konserniohjaus 2014b. Tampereen kaupungin tytäryhteisöjen konserniohjaus. Saatavissa sähköisessä muodossa osoitteessa www.tampere.fi (5.10.2014).

Tohmajärven kunta: valtuuston ja kunnanhallituksen pöytäkirjat vuosilta 2013 ja 2014. Saatavissa osoitteessa: webdynasty.pohjoiskarjala.net/Dynasty/Tohmajarvi/cgi/DREQUEST.PHP?page=meeting_frames.

Tulevaisuuden kunta -raportti 2014. Kunnat turbulenssissa – Millainen on tulevaisuuden kunta? Tulevaisuuden kunta -asiantuntijatyöryhmän keskustelupaperi. Helsinki 2014. Saatavissa osoitteessa www.vm.fi (22.1.2015).

Turun aikuiskoulutus. Eri reittejä aikuiskoulutukseen. 7.1.2013. Saatavissa osoitteessa www.turku.fi (18.10.2014).

Turun yhtiöittämiset. Turun yhtiöittäminen alkaa riittää liki kaikille valtuustoryhmille. Turun Sanomat. 31.12.2013. Saatavissa osoitteessa www.ts.fi (10.10.2014).

Turun yhtiöt. Tiedote. Tuottajaliikelaitokset aloittaneet toimintansa. 12.1.2012. Saatavissa osoitteessa www.turku.fi (10.10.2014).

Suomen Kuntaliitto: Konserniohje 2005 (Sisältö tarkistettu 13.4.2012). Helsinki 2005.

Vantaan talousohjelma. Talouden tasapainottamis- ja velkaohjelman laadinnan tavoitteet. Kaupunginvaltuuston seminaari 10.5.2012. Saatavissa osoitteessa www.vantaa.fi (2.12.2014).

Virokannas, Hannu: Kunnallisen työterveyshuollon alueellisen yhteistyön mahdollisuuksien selvittäminen Tampereen seudulla. Raportti 1.12.2006. Työterveysverkko Oy, Oulu 2006.

www.kunnat.net

Yle Uutiset 20.1.2014: ”Matotkin ulkoilevat enemmän kuin me”. Yle:n *A-studiossa* (TV 1, 20.1.2014) *lähetetyn vanhustenhuolto-ohjelman verkkoaineistoa* (http://yle.fi/uutiset/matotkin_ulkoilevat_enemman_kuin_me/7035172).

Yle Uutiset 11.12.2014: Professori salailusta: ”Kuntien osakeyhtiöt pitäisi saada julkisuuslain piiriin”. (Hallinto-oikeuden prof. Olli Mäenpään haastattelu).

Tilastoaineisto ja sisältöselvitykset

Tiivistelmän, tilastoaineiston keruun, yhtiöittämisselvityskartoituksen, yhtiöjärjestysten sisältöselvitykset sekä hallituksen kokoonpanot on laatinut tutkimusavustaja, KTK Anna Tapio.

Kunnallisan kehittämissätiön tutkimusjulkaisujen sarjassa ovat ilmestyneet

- 1 Pirjo Mäkinen
KUNTARAKENNESELVITYS (1992)
- 2 HYVINVOINTIYHTEISKUNNAN TULEVAISUUS
Kolme näkökulmaa (1992)
- 3 Maria Lindbom
KUNNAT JA EUROOPPALAINEN ALUEKEHITYS (1994)
- 4 Jukka Jääskeläinen
KUNTA, KÄYTTÄJÄ, MARKKINAVOIMA
Kunnallisen monopolin ohjaus ja johtaminen (1994)
- 5 Torsti Kivistö
KEHITYKSEN MEGATRENDIT JA KUNTIEN TULEVAISUUS
Kohti ihmisläheistä kansalaisyhteiskuntaa (1995)
- 6 Kari Ilmonen–Jouni Kaipainen–Timo Tohmo
KUNTA JA MUSIIKKIJUHLAT (1995)
- 7 Juhani Laurinkari–Pauli Niemelä–Olli Pusa–Sakari Kainulainen
KUNTA VALINTATILANTEESSA
Kuka tuottaa ja rahoittaa palvelut? (1995)
- 8 Pirjo Mäkinen
KUNNALLISEN ITSEHALLINNON JÄLJILLÄ (1995)
- 9 Arvo Myllymäki–Asko Uoti
LEIKKAUKSET KUNTIEN UHKANA
Vaikeutuuko peruspalvelujen järjestäminen? (1995)
- 10 Heikki Helin–Markku Hyypiä–Markku Lankinen
ERILAISET KUNNAT
Kustannuserojen taustat (1996)
- 11 Juhani Laurinkari–Tuula Laukkanen–Antti Miettinen–Olli Pusa
VAIHTOEHDOKSI OSUUSKUNTA
– yhteisö kunnan palvelutuotannossa (1997)
- 12 Jari Hyvärinen–Paavo Okko
EMU – ALUEELLISET VAIKUTUKSET JA KUNTATALOUS (1997)
- 13 Arvo Myllymäki–Juha Salomaa–Virpi Poikkeus
MUUTTUMATON – MUUTTUVA KANSANELÄKELAITOS (1997)

- 14 Petri Böckerman
ALUEET TYÖTTÖMYYDEN KURIMUKSESSA (1998)
- 15 Heikki Helin–Seppo Laakso–Markku Lankinen–Ilkka Susiluoto
MUUTTOLIIKE JA KUNNAT (1998)
- 16 Kari Neilimo
STRATEGIAPROSESSIN KEHITTÄMINEN MAAKUNTATASOLLA
– case Pirkanmaa (1998)
- 17 Hannu Pirkola
RAKENNERAHASTOT
– ohjelmien valmistelu, täytäntöönpano ja valvonta (1998)
- 18 Marja-Liisa Nyholm–Heikki Suominen
PALVELUVERKOSSA YÖTÄPÄIVÄÄ (1999)
- 19 Jarmo J. Hukka–Tapio S. Katko
YKSITYISTÄMINEN VESIHUOLLOSSA? (1999)
- 20 Salme Näsi–Juha Keurulainen
KUNNAN KIRJANPITOUUDISTUS (1999)
- 21 Heikki Heikkilä–Risto Kunelius
JULKISUUSKOE
Kansalaiskeskustelun opetuksia koneistoille (2000)
- 22 Marjaana Kopperi
VASTUU HYVINVOINNISTA (2000)
- 23 Lauri Hautamäki
MAASEUDUN MENESTYJÄT
Yritykset kehityksen vetureina (2000)
- 24 Paavo Okko–Asko Miettälä–Elias Oikarinen
MUUTTOLIIKE PAKOTTAA RAKENNEMUUTOKSEEN (2000)
- 25 Olavi Borg
TIEDON VAJE KUNNISSA (2000)
- 26 Max Arhippainen–Perttu Pyykkönen
KIINTEISTÖVERO KUNNALLISTALOUEDESSA (2000)
- 27 Petri Böckerman
TYÖPAIKKOJEN SYNTYMINEN
JA HÄVIÄMINEN MAAKUNNISSA (2001)
- 28 Aimo Ryynänen
KUNTAYHTEISÖN JOHTAMINEN (2001)

- 29 Ilkka Ruostetsaari–Jari Holttinen
LUOTTAMUSHENKILÖ JA VALTA
Edustuksellisen kunnallisdemokratian mahdollisuudet (2001)
- 30 Terho Pursiainen
KUNTAETIIKKA
Kunnallisen arvokeskustelun kritiikkiä (2001)
- 31 Timo Tohmo–Jari Ritsilä–Tuomo Nenonen–Mika Haapanen
JARRUA MUUTTOLIIKKEELLE (2001)
- 32 Arvo Myllymäki–Eija Tetri
RAHA-AUTOMAATTIYHDISTYS KANSALAISPALVELUJEN RA-
HOITTAJANA (2001)
- 33 Anu Pekki–Tuula Tamminen
LAPSEN EHDOILLA (2002)
- 34 Lauri Hautamäki
TEOLLISTUVA MAASEUTU
– menestyvät yritykset maaseudun voimavarana (2002)
- 35 Pertti Kettunen
KUNTIEN ELOONJÄÄMISEN TAITO (2002)
- 36 MAAKUNTIEN MERKITYS JA TEHTÄVÄT (2003)
- 37 Marko Taipale–Max Arhippainen
ANSIOTULOVÄHENNYS, JAETTAVAT YRITYSTULOT
JA KUNTIEN VEROPOHJA (2003)
- 38 Jukka Lassila–Tarmo Valkonen
HOIVARAHASTO (2003)
- 39 Pekka Kettunen
OSALLISTUA VAI VAIKUTTAA? (2004)
- 40 Arto Ikola–Timo Rothovius–Petri Sahlström
YRITYSTOIMINNAN TUKEMINEN KUNNISSA (2004)
- 41 Päivi Kuosmanen–Pentti Meklin–Tuija Rajala–Maarit Sihvonen
KUNNAT ERIKOISSAIRAANHOIDOSTA SOPIMASSA (2004)
- 42 Pauli Niemelä
SOSIAALINEN PÄÄOMA SUOMEN KUNNISSA (2004)
- 43 Ilkka Ruostetsaari–Jari Holttinen
TARKASTUSLAUTAKUNTA KUNNAN PÄÄTÖKSENTEOSSA (2004)
- 44 Aimo Ryytänen
KUNNAT VALTION VALVONNASSA (2004)

- 45 Antti Peltokorpi–Jaakko Kujala–Paul Lillrank
KESKENERÄISEN POTILAAN KUSTANNUKSET
Menetelmä kunnille terveyspalveluiden tuotannon suunnitteluun ja ohjaukseen (2004)
- 46 Pentti Puoskari
KUNTA JA AMMATTIKORKEAKOULU (2004)
- 47 Timo Nurmi
KUNTIEN ARVOPERHEET (2005)
- 48 Jarna Heinonen–Kaisu Paasio
SISÄINEN YRITTÄJYYS KUNTATYÖSSÄ (2005)
- 49 Soili Keskinen
TUTKIMUS ALAISTAIDOISTA KUNNISSA
(verkkojulkaisu 2005)
- 50 Heikki A. Loikkanen–Ilkka Susiluoto
PALJONKO VERORAHOILLA SAA? (2005)
- 51 Arvo Myllymäki–Päivi Kalliokoski
VALTIO, KUNTA JA EUROOPAN UNIONI
Unionijäsenyyden vaikutus valtion ja kuntien taloudelliseen päätösvaltaan (2006)
- 52 Aini Pehkonen
MAAHANMUUTTAJAN KOTIKUNTA (2006)
- 53 Toivo Pihlajaniemi
KUNTARAKENNE MURROKSESSA
(verkkojulkaisu 2006)
- 54 Satu Nivalainen
PENDELÖINKÖ VAI MUUTANKO?
Työvoiman liikkuvuus kuntien välillä (2006)
- 55 Jouni Kaipainen
KUNTIEN ROSKASOTA (2006)
- 56 Vesa Vesterinen
KUNTA JA YHTIÖITTÄMINEN (2006)
- 57 Maria Solakivi–Matti Virén
KUNTIEN HENKILÖSTÖ, TEHOKKUUS JA KUNTAKOKO (2006)
- 58 Jarmo J. Hukka–Tapio S. Katko
VESIHUOLLON HAAVOITTUVUUS
(verkkojulkaisu 2007)

- 59 Elina Viitanen–Lauri Kokkinen–Anne Konu–Outi Simonen–
Juha V. Virtanen–Juhani Lehto
JOHTAJANA SOSIAALI- JA TERVEYDENHUOLLOSSA (2007)
- 60 Jouni Ponnikas–Timo Tiainen–Johanna Hätälä–Jarmo Rusanen
SUOMI JA ALUEET 2030
– toteutunut kehitys, ennakkointia ja skenaariot (2010)
- 61 Ritva Pihlaja
KOLMAS SEKTORI JA JULKINEN VALTA (2010)
- 62 Pekka Pietilä–Tapio Katko–Vuokko Kurki
VESI KUNTAYHTEISTYÖN VOITELUAINEENA (2010)
- 63 Pasi Holm–Janne Huovari
KUNNAT VEROUUDISTUKSEN MAKSAJINA? (2011)
- 64 Irene Roivainen–Jari Heinonen–Satu Ylinen
KÖYHÄ BYROKRATIAN RATTAISSA (2011)
- 65 Anu Hakonen–Kiisa Hulkko–Nyman
KUNNASTA HOUKUTTELEVA TYÖPAIKKA? (2011)
- 66 Markku Sotarauta–Toni Saarivirta–Jari Kolehmainen
MIKÄ ESTÄÄ KUNTIEN UUDISTUMISTA? (2012)
- 67 Eero Lehto
VOIKO ÄÄNESTÄMÄLLÄ VAIKUTTAA KUNTAVEROIHIIN? (2012)
- 68 Kirsi Kuusinen–James
TUOKO PALVELUSETELI VALINNANVAPAUTTA? (2012)
- 69 Leena Forma–Marja Jylhä–Mari Aaltonen–Jani Raitanen–
Pekka Rissanen
VANHUUDEN VIIMEISET VUODET
– pitkäaikaishoito ja siirtymät hoitopaikkojen välillä (2012)
- 70 Niina Mäntylä–Jonna Kivelä–Seija Ollila–Laura Perttola
PELASTAKAA KOULUKIUSATTU!
– koulun vastuu, puuttumisen muodot ja ongelmat oikeudellisessa
tarkastelussa (2013)
- 71 Juhani Laurinkari–Kirsi Rönkä–Anja Saarinen–Veli-Matti Poutanen
PALVELUT TOIMIMAAN
– tapaturmissa vammautuneiden nuorten puheenvuoro (2013)
- 72 Signe Jauhiainen–Janne Huovari
KUNTARAKENNE JA ALUEIDEN ELINVOIMA
– laskelmia väestöstä, työpaikoista ja kuntataloudesta (2013)

- 73 Riitta Laakso
MISTÄ KOTI HUOSTAANOTETULLE LAPSELLE?
(verkkojulkaisu 2013)
- 74 Vuokko Niiranen–Minna Joensuu–Mika Martikainen
MILLÄ TIEDOLLA KUNTIA JOHDETAAN? (2013)
- 75 Niko Hatakka–Erkka Railo–Sini Ruohonen
KUNTAVAALIT 2012 MEDIASSA (2013)
- 76 Hannu Kytö ja Monika Kral-Leszczyńska
MUUTTOLIIKKEEN VOITTAJAT JA HÄVIÄJÄT
– tutkimus alueiden välisistä muuttovirroista (2013)
- 77 Sakari Sokka, Anita Kangas, Hannu Ikonen, Pertti Matilainen &
Petteri Räisänen
HYVINVOINTIA MYÖS KULTTUURI- JA LIIKUNTAPALVELUISTA
(2014)
- 78 Petra Kinnula, Teemu Malmi & Erkki Vauramo
SISÄLTÖÄ SOTE-UUDISTUKSEEN
Tunnuslukuja terveydenhuollon suunnitteluun (2014)
- 79 Hagen Henry, Jarmo Hänninen, Seija Paksu ja Päivi Pylkkänen
OSUUSTOIMINNASTA VALOA VANHUSPALVELUIHIN (2014)
- 80 Toni Mättö, Jukka Pellinen, Antti Rautiainen ja Kari Sippola
TALOUSOHJAUS TERVEYSASEMILLA
– näennäisohjaus luo näennäistehokkuutta (2014)
- 81 Tuija Rajala ja Jari Tammi
BUDJETOINTIA KUNTIEN MUUTOSKIERTEESSÄ (2014)
- 82 Petra Kinnula, Teemu Malmi & Erkki Vauramo
SAADAANKO SOTE-UUDISTUKSELLA TASALAATUA? (2014)
- 83 Maria Ohisalo & Juho Saari
KUKA SEISOO LEIPÄJONOSSA?
Ruoka-apu 2010-luvun Suomessa (2014)
- 84 Anna-Maria Isola, Elina Turunen, Sakari Hänninen, Jouko Karjalainen
ja Heikki Hiilamo
SYRJÄYTYNyt IHMINEN JA KUNTA (2015)
- 85 Heli Sjöblom-Immala
PUOLISONA MAAHANMUUTTAJA –
Monikulttuuristen perheiden viihtyminen Suomessa ja muuttosuunnitel-
mat (2015)

- 86 Arttu Saarinen, Mervi Ruokolainen, Heikki Taimio, Jukka Pirttilä ja Saija Mauno
PALVELUMOTIVAATIO JA TYÖHYVINVOINTI TERVEYDEN-
HUOLLOSSA (2015)
- 87 Olli-Pekka Viinamäki ja Maria Katajamäki
LUOTTAMUKSESTA ELINVOIMAA KUNNILLE (2015)
- 88 Seppo Penttilä, Janne Ruohonen, Asko Uoti ja Veikko Vahtera
KUNTAYHTIÖT LAINSÄÄDÄNNÖN RISTIAALLOKOSSA (2015)



KAKS – Kunnallisalan kehittämissäätiö rahoittaa kuntia palvelevaa tutkimus- ja kehittämistoimintaa. Tavoitteena on tukea ja parantaa kuntien ja niiden organisaatioiden toimintamahdollisuuksia.

Rahoitamme hankkeita ja tutkimuksia, joiden arvioimme olevan kuntien tulevaisuuden kannalta keskeisimpiä. Tuloksien tulee olla sovellettavissa käytäntöön. Rahoitettavilta hankkeilta edellytetään ennakkoluu-
lotonta ja uutta uraa luovaa otetta.

Säätiöllä on *Polemiikki*-niminen asiakaslehti ja kaksi julkaisusarjaa:

Polemia-sarja, jossa käsitellään kunnille tärkeitä strategisia kysymyksiä ajattelua herättävällä tavalla.

Tutkimusjulkaisut-sarja, jossa julkaistaan osa säätiön rahoittamista tutkimuksista. Pääosa säätiön rahoittamista tutkimuksista julkaistaan tekijätahon omissa julkaisusarjoissa.

Toimintamme ja julkaisumme esitellään tarkasti kotisivuillamme www.kaks.fi.

Vuonna 1990 perustettu itsenäinen säätiö rahoittaa toimintansa sijoitus-
tuotoilla.

Osoite	Fredrikinkatu 61 A 00100 Helsinki
Asiamies	Antti Mykkänen, antti.mykkanen@kaks.fi , p. 0400 570 087
Tutkimusasiames	Veli Pelkonen, veli.pelkonen@kaks.fi , p. 0400 815 527
Taloudenhoitaja	Anja Kirves, anja.kirves@kaks.fi , p. 0400 722 682
Tutustu kotisivuihimme (www.kaks.fi)!	

Seppo Penttilä, Janne Ruuhonen,
Asko Uoti ja Veikko Vahtera

Kuntayhtiöt lainsäädännön ristiaallokossa

Kuntayhtiöiden määrä on kasvanut. Tässä tutkimuksessa tarkastellaan yhtiöittämisessä ja yhtiöiden toiminnassa esiin nousseita oikeudellisia kysymyksiä.

Kunta- ja kilpailulain muutosten myötä kunnille on tullut velvollisuus yhtiöittää toimintojaan. Toimintoja yhtiöitettäessä ja yhtiöiden toiminnan aikana tulisi kiinnittää huomiota omistajaohjaukseen ja verotustekijöihin.

Kuntayhtiöiden hallitustyöskentely kaipaa asiantuntijuuden vahvistamista. Yhtiöittämisen toteuttamistapa vaikuttaa puolestaan kuntakonsernin verotukseen sekä kunnan mahdollisuuksiin saada tuloja yhtiöitetystä toiminnasta. Lisäksi yhtiöitetty toiminta asettaa uusia haasteita tilintarkastukselle ja arvioinnille kunnallisessa toimintaympäristössä.



kaks.fi
KUNNALLISALAN
KEHITTÄMISSÄÄTIÖ



9 789527 072318