28.2.2022

Eduskunta
Valtiovarainvaliokunnan verojaosto

HE 4/2022 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain 40 §:n muuttamisesta

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt valtiovarainministeriön lausuntoa hallituksen esitystä koskevista verojaostolle annetuista kirjallisista lausunnoista.

Kirjallisen lausunnon verojaostolle ovat antaneet opetus- ja kulttuuriministeriö, Verohallinto, Elinkeinoelämän keskusliitto ry, Keskuskauppakamari ry, Suomen Yrittäjät ry, Veronmaksajain Keskusliitto ry, Hämeen ammattikorkeakoulu, Helsinki School of Business ja Henley Business School Finland.

Opetus- ja kulttuuriministeriö, Verohallinto, Elinkeinoelämän keskusliitto, Keskuskauppakamari ry, Suomen Yrittäjät ja Veronmaksajain Keskusliitto kannattavat hallituksen esitystä. Näiden osalta valtiovarainministeriöllä ei ole lausuttavaa.

Valtiovarainministeriön vero-osasto toteaa muiden lausuntojen johdosta kunnioittavasti seuraavaa.

Henley Business School Finland toteaa lausunnossaan, että koulutuspalvelujen arvioinnin sitominen Suomen lainsäädäntöön ei ole enää perusteltua globaaleilla koulutusmarkkinoilla, ja ehdottaa arvonlisäverolain 40 §:ää muutettavaksi siten, että kaikki yliopisto- tai korkeakoulututkintoon johtava koulutus vapautetaan arvonlisäverosta. Tällöin kaikkia tutkintoja kohdeltaisiin yhdenvertaisesti ja neutraalisti arvonlisäverotuksessa.

Helsinki School of Business ehdottaa lakiesitystä muutettavaksi siten, että ulkomaisia tutkintoja tarjoavat jäsenvaltioiden toimijat ovat keskenään samassa asemassa riippumatta siitä, minkä maan tutkintojärjestelmästä on kyse. Lisäksi Helsinki School of Business ehdottaa, että Suomessa toteutettavaa maksullista kandidaatti- ja maisteritasoista opetusta EU:n ulkopuolelta tuleville opiskelijoille tarjoavat julkiset ja yksityiset toimijat asetetaan samaan asemaan. Kun suurin osa toimijoista on jo nyt arvonlisäverosta vapaita, helpoimmin yhdenmukaisuus saavutetaan vapauttamalla kaikki kandidaatin ja maisterin tutkintoja (mukaan lukien MBA- ja M.Sc.-tutkinnot) Suomessa tarjoavat toimijat arvonlisäverosta, riippumatta siitä, minkä maan tutkintojärjestelmään kukin tutkinto kuuluu. Helsinki School of Business toteaa, että koska lakiesityksessä ehdotetussa poikkeussäännöksessä käytetään sanamuotoa ”toisen jäsenvaltion lain nojalla”,

jäävät entisen jäsenvaltion Ison-Britannian nojalla järjestettävät koulutukset huonompaan asemaan.

> Valtiovarainministeriö ei kannata ehdotusta, että kaikki yliopisto- tai korkeakoulututkintoon johtava koulutus vapautettaisiin verosta. Kukin jäsenvaltio asettaa itse koulutuspoliittiset tavoitteensa ja päättää koulutusjärjestelmästään ja sen sisällöstä. Kuten nyt käsiteltävänä olevan hallituksen esityksen (HE 4/2022 vp) perusteluissa todetaan, arvonlisäverolain 40 §:ssä säädettyjen edellytysten tarkoituksena on ollut varmistaa se, että yksityisillä toimijoilla on arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan mukaisesti vastaavia päämääriä kuin koulutuspalvelujen suorittamistehtävän Suomen laissa saaneilla julkisoikeudellisilla laitoksilla. EU-oikeuden mukaan sellaisten sääntöjen laatiminen, joiden mukaisesti laitosten päämäärien vastaavuus tunnustetaan, kuuluu jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa päätettäviin asioihin. Euroopan unionin tuomioistuimen asiassa C-319/12 antaman tuomion perustelujen mukaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan sanamuodosta käy selvästi ilmi, ettei siinä sallita jäsenvaltioiden myöntävän koulutuspalveluja koskevaa verovapautusta kaikille tällaisia palveluja tarjoaville yksityisille laitoksille siten, että verovapautus koskisi myös laitoksia, joiden päämäärät eivät vastaa julkisoikeudellisten laitosten päämääriä.
>
> EU Pilot-menettelyssä komissio totesi, että kaikkia Suomessa myytäviä vastaavan sisältöisiä koulutuspalveluja tulisi arvioida samojen Suomen lainsäädännön mukaisten kriteerien mukaan, huomioiden Suomessa vallitseva kilpailutilanne.
>
> Lisäksi on huomattava, että arvonlisäverolakia koskevan hallituksen esityksen (HE 88/1993 vp) perustelujen mukaan tarkoituksena on ollut vapauttaa lainsäädäntöön perustuva koulutus verosta yleisesti. Verollisuus ei siten määräydy sen mukaan, mikä tarkoitus koulutuksella on sen saajalle, kuten esimerkiksi ovatko opinnot tutkintoon tähtääviä vai harrastustavoitteisia.

Euroopan komission kanssa käytyyn EU Pilot-menettelyyn liittyen Henley Business School Finland toteaa vaikuttavan siltä, että komissiolle on annettu kantelussa virheellistä tai puutteellista tietoa MBA-ohjelmien ja -tutkintojen samanlaisuudesta. Myös hallituksen esityksessä rinnastetaan kilpailuolosuhteiden näkökulmasta suomalaisten korkeakoulujen tarjoamat MBA:t ja EMBA:t ulkomaisten kanssa, vaikka niiden välillä on saman tyyppisestä nimestä huolimatta merkittävä tasoero. Esityksessä ehdotettu muotoilu johtaisi syrjivään kohteluun, kun MBA-tutkinnot ja -ohjelmat rinnastettaisiin verotuksessa.

Henley Business School Finland viittaa myös siihen, että ulkomaisen yliopiston tarjoaman MBA-tutkinnon suorittamisen jälkeen opiskelija voi hakea

Opetushallitukselta rinnastamispäätöksen suomalaiseen ylempään korkeakoulu- tai yliopistotutkintoon. Tutkintoon johtavan MBA:n tai EMBA:n suorittamisen jälkeen opiskelijalla on pätevyys sellaiseen julkiseen virkaan, jossa edellytetään Suomen lainsäädännön nojalla ylempää korkeakoulututkintoa. Valmistunut opiskelija voi myös tutkintoon johtavan MBA:n tai EMBA:n suorittamisen jälkeen hakea jatko-opiskeluoikeutta väitöskirjan tekemiseksi suomalaisissa ja ulkomaisissa yliopistoissa. Suomalaisten korkeakoulujen MBA:ssa ja EMBA:ssa ei ole näitä mahdollisuuksia, koska ne eivät täytä ylemmän korkeakoulututkinnon vaatimuksia.

Valtiovarainministeriö toistaa ensinnäkin edellä esittämänsä, että kukin jäsenvaltio asettaa itse koulutuspoliittiset tavoitteensa ja päättää koulutusjärjestelmästään ja sen sisällöstä. Arvonlisäverolain 40 §:ssä säädettyjen edellytysten tarkoituksena on ollut varmistaa se, että yksityisillä toimijoilla on arvonlisäverodirektiivin mukaisesti vastaavia päämääriä kuin koulutuspalvelujen suorittamistehtävän Suomen laissa saaneilla julkisoikeudellisilla laitoksilla. EU-oikeuden mukaan sellaisten sääntöjen laatiminen, joiden mukaisesti laitosten päämäärien vastaavuus tunnustetaan, kuuluu jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa päätettäviin asioihin. Jäsenvaltiot eivät voi myöntää koulutuspalveluja koskevaa verovapautusta laitoksille, joiden päämäärät eivät vastaa julkisoikeudellisten laitosten päämääriä.

Lakiesityksen mukaan koulutuspalvelujen arvonlisäverokohtelua arvioitaisiin Suomen lainsäädännön mukaisin perustein, kuten komissiokin EU Pilot-menettelyssä Suomelle esitti. Tällä pyrittäisiin parantamaan unionin oikeuden mukaisen neutraliteettiperiaatteen toteutumista oikeus- ja verotuskäytännössä keskenään kilpailevien koulutuspalvelujen osalta. Muutoksella pyrittäisiin erityisesti ratkaisemaan MBA-koulutusohjelmien osalta vallitseva epäneutraali tilanne saattamalla nämä koulutukset yhdenmukaisesti verotuksen piiriin. Esityksen perusteluissa on yleisellä tasolla todettu, että korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun 2017:79 ja sitä seuranneen verotuskäytännön on katsottava johtaneen siihen, että sisällöltään samankaltaisia, Suomessa keskenään kilpailevia MBA-koulutusohjelmia kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin riippuen siitä, onko koulutus järjestetty koulutuspalvelun sijoittautumismaan lainsäädännön virallisen tutkintojärjestelmän mukaisesti. Lisäksi on todettava, että arvonlisäverolakia säädettäessä tuolloisen hallituksen esityksen perusteluissa verollisuuden ei katsottu määräytyvän sen perusteella, ovatko esimerkiksi opinnot tutkintoon tähtääviä tai harrastustavoitteisia.

Suomessa on tarjolla monenlaisia MBA-koulutuksia eikä niitä kaikkia ole luonnollisestikaan ollut mahdollista arvioida hallituksen esityksen perusteluissa. Perusteluissa on yksityiskohtaisesti avattu korkeimman

hallinto-oikeuden ratkaisujen 2017:79, 2018:177 ja 2018:178 perusteluja, ja näiden ratkaisujen tarkoittamien tilanteiden osalta todettu epäneutraalin tilanteen olemassaolo.

Koska Henley Business School Finlandin lausunnossa todetaan, että vaikuttaa siltä, että komissiolle on annettu kantelussa virheellistä tai puutteellista tietoa MBA-ohjelmien ja -tutkintojen samanlaisuudesta, valtiovarainministeriö toteaa selvyyden vuoksi, että EU Pilot-menettelyssä komission tiedossa oli, että Suomen oikeuskäytännössä käsitellyistä MBA-koulutuspalveluista osa johti korkeakoulututkintoon ja osa ei. Suomen komissiolle antamissa vastauksissa on selostettu korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen 2017:79 ja 2018:178 perusteluja. Valtiovarainministeriö ei ole nähnyt komissiolle tehtyä kantelua, eikä ota kantaa siinä esitettyihin seikkoihin.

Valtiovarainministeriö viittaa lisäksi hallituksen esityksen perusteluissa todettuun: Ulkomailla suoritettujen korkeakoulututkintojen ja -opintojen tuottamasta virkakelpoisuudesta päättää Opetushallitus. Rinnastuspäätöksellä ei rinnasteta ulkomailla suoritettua tutkintoa tiettyyn Suomessa suoritettuun tutkintoon, vaan rinnastus tapahtuu yleisesti tietyn tasoiseen Suomessa suoritettuun korkeakoulututkintoon. Rinnastuspäätös on tarkoitettu osoittamaan henkilön kelpoisuus virkaan tai tehtävään, johon Suomessa edellytetään korkeakoulututkintoa tai tietyn tasoista korkeakoulututkintoa. Tällainen tutkinnon rinnastuspäätös ei tarkoita, että tutkinto olisi Suomen lainsäädännön piirissä tai että korkeakoulun toiminta muutoin rinnastuisi suomalaiseen korkeakouluun. Päätettäessä tutkinnon rinnastamisesta tietyn tasoiseen Suomessa suoritettavaan tutkintoon ei arvioida siihen johtaneen koulutuskokonaisuuden sisällöllistä vastaavuutta Suomessa suoritettavaan korkeakoulututkintoon. Se, mitkä tutkinnot ja opinnot kuuluvat toisen maan viralliseen korkeakoulututkintojen järjestelmään, määrittyy kyseisen maan kansallisten säännösten ja menettelyjen perusteella. Tutkintoja rinnastetaankin Suomen lainsäädännön mukaan vain yksilö- ja tapauskohtaisesti jälkikäteen, ei akkreditoimalla tiettyjä koulutuksia etukäteen. Opetus- ja kulttuuriministeriöllä, Opetushallituksella tai muullakaan viranomaisella ei ole toimivaltaa tehdä kokonaisia opetusohjelmia tai tutkintoja koskevia yleisiä rinnastuspäätöksiä.

Henley Business School toteaa, että Suomen yliopistolainsäädännön mukaan Master of Business Administration -tutkinto ei saisi olla ylempi tutkinto, vaikka tietyt suomalaiset ammattikorkeakoulut myyvät koulutusta tutkintona.

Valtiovarainministeriö toteaa olevan hieman epäselvää, mitä lausunnossa tältä osin tarkoitetaan. Liiketalouden ylemmän ammattikorkeakoulututkinnon tutkintonimike on tradenomi (ylempi AMK), Master of Business Administration. Tradenomin tutkinto ei siis ole yliopistotutkinto.

Helsinki School of Business toteaa, että esityksessä haetaan neutraliteettia väärien asioiden kesken. Kilpailuneutraliteettia ei tule hakea tutkintojärjestelmien välillä vaan niitä tarjoavien jäsenmaiden yritysten välillä. Oleellista ei ole se, minkä maalaisia tutkintoja toimijat tarjoavat, vaan minkä maalaisia toimijat ovat.

> Valtiovarainministeriö toteaa tältä osin, kuten jo hallituksen esityksen perusteluissa on todettu, että kilpailuneutraliteettia arvioidaan EU-oikeuden mukaan harjoitetun toiminnan eli myytyjen hyödykkeiden osalta. Perusteluissa todetaan myös, että arvonlisäverolain mukaan koulutuspalvelun verottomuuden edellytysten osalta merkitystä ei sinänsä ole sillä, onko toimija suomalainen vai ei.

Hämeen ammattikorkeakoulu toteaa, että siirtymäsäännösten osalta olisi tärkeä miettiä ja ohjeistaa käytänteet mahdollisten ennen lain voimaan tuloa alkaneiden koulutusten ja näihin liittyvien maksupostien osalta. Arvonlisäveron käyttöönotto kesken koulutuksen joko kasvattaa tuotteen jo sovittua hintaa loppuasiakkaalle, tai jos sopimuksellisesti tämä ei ole mahdollista, aiheuttaa se ison tappion koulutuksentoteuttajille.

> Valtiovarainministeriö toteaa, että lakia sovellettaisiin, kun veron suorittamisvelvollisuus on syntynyt lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Jos veron suorittamisvelvollisuus on syntynyt ennen lain voimaantuloa, sovellettaisiin lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä. Ennen lain voimaantuloa kertyneisiin ennakkomaksuihin sovellettaisiin siten lain voimaantullessa voimassa ollutta lainsäädäntöä. Tämä vastaa aikaisempaa käytäntöä verokannan muutostilanteissa.

Terhi Järvikare
Osastopäällikkö, ylijohtaja

Paula Laakso
Erityisasiantuntija

VN/20411/2021-VM-18

Seuraavat henkilöt ovat allekirjoittaneet tämän asiakirjan sähköisesti /

Följande personer har undertecknat denna handling elektroniskt /

This document has been signed electronically by the following persons:

Laakso Paula 912331306	Järvikare Terhi 91263930R
2022-02-25	2022-02-25