

## HE 153/2017 vp

### Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi varainsiirtoverolain väliaikaisesta muuttamisesta

#### ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Varainsiirtoverolakia ehdotetaan muutettavaksi siten, että varainsiirtoveroa ei olisi eräin edellytyksin suoritettava, kun kunta, kuntayhtymä tai yksityinen yhteisö tai säätiö vuosina 2018—2022 luovuttaa yksityiselle osakeyhtiölle sen osakkeita vastaan kiinteistön, joka on luovuttajan harjoittaman ammattikorkeakoululain tai ammatillisesta koulutuksesta annetun lain mukaisen toiminnan käytössä ja vastaanottava yhtiö tai sen omistaja käyttää kiinteistöä mainittuun toimintaan.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2018 ja olemaan voimassa vuoden 2022 loppuun.

---

## PERUSTELUT

### 1 Nykytila

Varainsiirtoverolain (931/1996) mukaan varainsiirtoveroa on suoritettava kiinteistön ja arvopaperin omistusoikeuden luovutuksesta. Kiinteistöjen luovutuksesta vero on 4 prosenttia kauppahinnasta tai muun vastikkeen arvosta. Asunto-osakeyhtiöiden ja eräiden kiinteistöosakeyhtiöiden osakkeiden luovutuksesta veroprosentti on 2 ja muiden arvopaperien luovutuksesta 1,6.

Kunta- ja palvelurakennemuutostusta koskevien vuoden 2007 alusta voimaan tulleiden lainsäädäntömuutosten yhteydessä varainsiirtoverolakiin lisättiin 43 c §. Pykälä koski määräaikaista varainsiirtoverovapautta silloin, kun kunta, kuntayhtymä, yksityinen yhteisö tai säätiö vuosina 2007—2012 luovutti omistamansa kiinteistön ammattikorkeakoululaissa (351/2003), ammatillisesta koulutuksesta annetussa laissa (630/1998) tai ammatillisesta aikuiskoulutuksesta annetussa laissa (631/1998) säädetyn järjestämisluvan mukaista toimintaa harjoittavalle yhdistykselle, säätiölle taikka yksityiselle osakeyhtiölle sen osakkeita vastaan.

Yhtenä kunta- ja palvelurakennemuutuksesta annetun lain (169/2007) mukaisena uudistuksen toteuttamisen keinona oli vahvistaa palvelurakenteita kokoamalla kuntaa laajempaa väestöpohjaa edellyttäviä palveluja. Lain 5 §:n 4 momentin mukaan kunnan tai yhteistoiminta-alueen, jolla on ammatillisen peruskoulutuksen järjestämislupa, asukasmäärän on oltava vähintään noin 50 000. Esityksen (HE 155/2006 vp) perusteluissa viitattiin myös valtioneuvoston vuosille 2003—2008 vahvistamaan koulutuksen ja tutkimuksen kehittämissuunnitelmaan, jonka mukaan ammatillisen koulutuksen järjestäjistä muodostetaan riittävän suuria ja monipuolisia tai muutoin vahvoja etupäässä alueellisia koulutuksen järjestäjiä.

Varainsiirtoverovapauden tavoitteena oli edistää verovapauden edellyttämää toimintaa harjoittavien tahojen keskinäisiä rakennejärjestelyjä, joiden yhteydessä siirrettäisiin myös toiminnassa käytettävää kiinteistökantaa. Edellytyksenä oli, että luovutettua kiinteistöä käytettiin pääasiassa toimintaan, johon sekä vastaanottaja että luovuttaja oli saanut järjestämisluvan tai toimiluvan. Huojennus koski 43 c §:n 4 momentin mukaan vastaavasti tuollaisessa käytössä olevien huoneisto-osakkeiden luovutuksia.

Pidettiin myös tarkoituksenmukaisena, että palvelurakennemuutuksen myötä kuntien koulutoimen käytöstä vapautuvia kiinteistöjä voitiin siirtää ammattikorkeakoulutuksen tai ammatillisen koulutuksen käyttöön, minkä vuoksi verovapaus koski vastaavasti näitä luovutuksia.

Verovapaus edellytti 43 c §:n 2 momentin mukaan lisäksi, että kiinteistössä järjestettävän toiminnan kustannukset voitiin lukea opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain (1705/2009) 25 ja 26 §:n mukaisesti valtionosuuden perusteena käytettäviin kustannuksiin tai että ammatillisen peruskoulutuksen järjestäjä käytti kiinteistöä pääosin ammatillisesta aikuiskoulutuksesta annetussa laissa tarkoitettuun ammatilliseen lisäkoulutukseen tai julkisesta työvoima- ja yrityspalvelusta annetussa laissa (916/2012) tarkoitettuun työvoimakoulutukseen. Näin rajattiin verovapauden piiristä ammattikorkeakoulujen maksulliseen palvelutoimintaan käytettävät kiinteistöt ja ammatillisen koulutuksen kiinteistöt, joita käytetään pääosin muuhun maksulliseen toimintaan kuin ammatilliseen lisäkoulutukseen ja työvoimapolitiittiseen aikuiskoulutukseen.

Verovapaus perustui 43 c §:n 4 momentin mukaiseen hakemusmenettelyyn. Veron palauttamista koskevaan hakemukseen oli liitettävä selvitys kiinteistön käytöstä ennen luovutusta ja sen jälkeen, sekä opetus- ja kulttuuriministeriön lausunto verovapauden edellytysten täytty-

## HE 153/2017 vp

sestä. Jos hakemus oli tehty ja selvitys edellytysten täyttymisestä esitetty ennen veron suorittamista, Verohallinto voi 5 momentin mukaan päättää, että veroa ei ole suoritettava.

Pykälän 6 momentissa säädettiin velvollisuudesta eräissä tilanteissa suorittaa palautettu tai suorittamatta jätetty vero käyttötarkoituksen muuttumisen tai kiinteistön tai huoneiston hallintaan oikeuttavien osakkeiden luovutuksen perusteella.

Vuoden 2013 alusta voimaan tulleella lailla (991/2012) verovapauden voimassaoloaikaa jatkettiin koskemaan vuosina 2013—2016 tapahtuvia luovutuksia, koska kunnat eivät olleet ehdineet toteuttaa kaikkia tavoitteena olleita omistus- ja rakennejärjestelyjä. Laki oli voimassa 31 päivään joulukuuta 2016.

Eduskunnan valtiovarainvaliokunta totesi viimeksi mainittua lakia koskevasta hallituksen esityksestä HE 125/2015 vp antamassaan mietinnössä VaVM 33/2012 vp, että säännöksiä on tulkittava siten, että verovapaus koskee myös tilannetta, jossa luovuttajana on toimiluvan tai järjestämisluvan saaneen purkautuvan kuntayhtymän jäsenkunta, joka siirtää kuntayhtymän omistuksessa aikaisemmin olleen kiinteistön edelleen säännöksessä tarkoitettulle saajalle. Verotuskäytännössä on menetelty tulkintakannanoton mukaisesti.

## 2 Muutoksen tarve ja ehdotettu muutos

### 2.1 Ammatillisen koulutuksen reformi

Hallitusohjelman mukaisesti osana ammatillisen koulutuksen reformia toteutetaan vuodesta 2017 lähtien ammatillisen koulutuksen rahoituksen tason vähentäminen.

Hallitusohjelman ja valtion vuoden 2017 talousarvioesityksen (HE 134/2016 vp) mukaisesti ammatillisen koulutuksen rahoitusta alennetaan vuodesta 2017 alkaen 190 miljoonalla eurolla. Eräät muut toimet huomioon ottaen koulutuksen järjestäjien valtionosuusrahoitus pienenee keskimäärin noin 15 prosenttia vuoden 2015 tasosta. Toisaalta kuntien eläkemaksun alentaminen ja kilpailukyky sopimuksen mukaiset työnantajamaksujen alentaminen sekä määräaikainen julkisen sektorin lomarahen leikkaus laskevat koulutuksen järjestämisen kustannuksia. Myös työvoimakoulutuksen määrärahataso on laskeva.

Ammatillisen koulutuksen palvelukyvyyn ja saatavuuden varmistamiseksi opetus- ja kulttuuriministeriö käynnisti keväällä 2016 koulutuksen järjestäjä rakenteen kehittämissuunnitelman. Kaikilta ammatillisen koulutuksen järjestäjiltä pyydettiin tietoja taloudellisesta tilanteesta sekä koulutuksen järjestämisen ammatillisista ja toiminnallisista edellytyksistä. Ohjelman puitteissa ammatillisen koulutuksen järjestäjiä kannustettiin muun muassa vapaaehtoisin yhdistymisiin. Ministeriö selvitti syksyn 2016 aikana ammatillisen koulutuksen järjestäjien toimintaedellytyksiä muun muassa taloudellisen kantokyvyn kannalta. Mikäli selvitysten perusteella katsottiin, etteivät koulutuksen järjestämisedellytykset kaikilta osin täytyneet, käynnistettiin järjestäjien kanssa neuvotteluja tarvittavista toimenpiteistä tilanteen korjaamiseksi. Vapaaehtoisten yhdistymisten osalta opetus- ja kulttuuriministeriö tukee ammatillisen koulutuksen järjestäjien omia prosesseja, joissa pyritään rakenteelliseen kehittämiseen.

Ammatillisen koulutuksen järjestäjiä on yhteensä 166, näistä kuntia ja kuntayhtymiä on 44 ja yksityisoikeudellisia osakeyhtiöitä, yhdistyksiä ja säätiöitä 122.

Järjestäjätahojen sopeutuminen rahoituksen vähenemiseen voi edellyttää järjestäjätahojen yhdistymisiä tai muita järjestelyjä, jolloin myös toiminnan käytössä olevan kiinteistövarallisuuden omistusjärjestelyihin voi tulla painava tarve. Varainsiirtoveron suorittamisvelvollisuus jär-

jestelyjen yhteydessä aiheuttaisi järjestäjille lisäkustannuksia ja hankaloittaisi rakennejärjestelyjä tai voisi estää ne kokonaan. Alustavien suunnitelmien mukaan vuonna 2018 olisi tarkoitus toteuttaa muutamia järjestäjätahojen vapaaehtoisia yhdistymisiä tai muita järjestelyjä. Arvion mukaan myös seuraavina vuosina yhdistymisiä tai muita järjestelyjä voisi toteutua muutamia vuodessa. Vuosina 2013—2016 voimassa olleen 43 c §:n mukaisen verovapauden toteuttaminen uudestaan sellaisenaan olisi kuitenkin Euroopan unionin valtiontukisääntöjen näkökulmasta ongelmallista, kun otetaan huomioon alkuperäisen lakiesityksen antamisajankohdan jälkeeseen syntynyt Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntö ja komission Suomea vastaan nostamat useat valtiontukisääntöjä koskevat rikkomusmenettelyt.

Lisäksi komissio on 19 päivänä heinäkuuta 2016 julkaissut tiedonannon Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontuen käsitteestä (2016/C 262/01), jäljempänä *tiedonanto*, jolla komissio on halunnut selvittää valtiontukeen liittyviä keskeisiä käsitteitä tarkoituksena helpottaa valtiontuen käsitteen avoimempaa ja johdonmukaisempaa soveltamista unionissa. Tiedonannossa on seikkaperäisesti ja runsaaseen oikeuskäytäntöön viitaten selvennetty komission käsitystä perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdasta, siten kuin unionin tuomioistuin ja unionin yleinen tuomioistuin ovat sen tulkinneet.

## 2.2 Arviointia EU:n valtiontukisääntelyn näkökulmasta

Valtiontuki määritellään perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa jäsenvaltion myöntämäksi taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetyksi tueksi, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, siltä osin kuin tuki vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Taloudellista toimintaa harjoittavien yksiköiden saamat valtiontuet ovat lähtökohtaisesti kiellettyjä.

Ammatillisen koulutuksen rahoitus perustuu käytännössä lähes täysimääräisesti julkiseen rahoitukseen. Tiedonannon kohdassa 28 on unionin tuomioistuimen ratkaisuun viitaten todettu, että valtion rahoittaman ja valvoman kansallisen koulutusjärjestelmän puitteissa järjestettyä julkista koulutusta voidaan pitää muuna kuin taloudellisena toimintana.

Koulutuksen järjestäjät voivat kuitenkin järjestää myös muuta koulutusta kaupallisin perustein, jolloin on lähtökohtaisesti kyse valtiontukisääntöjen tarkoittamasta taloudellisesta toiminnasta. Tiedonannon kohdan 30 mukaan julkiset koulutuspalvelut on erotettava palveluista, jotka rahoitetaan pääasiassa oppilasmaksuilla tai kaupallisilla tuloilla. Esimerkiksi opiskelijoiden kokonaan rahoittamat ylemmän asteen koulutuspalvelut kuuluvat tiedonannon mukaan selvästi taloudellisen toiminnan piiriin. Joissakin jäsenvaltioissa myös julkisyhteisöt voivat tarjota koulutuspalveluja, joita tiedonannon mukaan on niiden luonteen, rahoitusrakenteen ja kilpailevien yksityisten laitosten olemassaolon vuoksi pidettävä taloudellisina palveluina.

Yksi valtiontuen kriteereistä on se, että tuki vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Tiedonannon kohdan 196 mukaan komissio on useissa päätöksissä katsonut asiaan liittyvien erityisolosuhteiden vuoksi, että toimenpiteellä oli puhtaasti alueellinen vaikutus, eikä se näin ollen vaikuttanut jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Komissio on näissä tapauksissa varmistanut erityisesti, että tuensaaja toimitti tavaroita tai palveluja rajatulle alueelle jäsenvaltiossa, eikä todennäköisesti houkutelut asiakkaita muista jäsenvaltioista ja että ei ole ollut mahdollista tietää ennakolta, että toimenpiteen vaikutus rajat ylittävien investointien tai sijoittautumisen edellytyksiin ei olisi pelkästään marginaalinen. Tällä perusteella nyt puheena olevien ammatillisen koulutuksen järjestäjien kaupallisiin koulutuspalveluihin kohdistuvalta verotuelta voitaisiin usein katsoa puuttuvan kauppavaikutusta koskeva kriteeri, jolloin kyse ei ole valtiontuesta. Näin ei kuitenkaan ole kaikissa tapauksissa, koska kaupallisia koulutuspalveluja tarjotaan jopa rajan yli muihin jäsenvaltioihin.

Jotta valtioneuvosto kuuluisi perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, sen on suositettava ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa”. Tiedonannon kohdan 117 mukaan tukikäsitteen piiriin eivät kuulu kaikki talouden toimijoita suosivat toimenpiteet, vaan ainoastaan ne, joilla myönnetään etua tietyille valikoiduille yrityksille tai yrityslajeille tai toimialoille. Toimenpiteen valikoivuutta olisi tiedonannon kohdan 128 mukaan tavallisesti arvioitava kolmivaiheisen analyysin avulla. Ensinnäkin on selvitetävä viitejärjestelmä. Toiseksi olisi määritettävä, muodostaako kyseinen toimenpide poikkeuksen tästä järjestelmästä, koska siinä erotellaan toisistaan talouden toimijat, jotka järjestelmään olennaisesti kuuluvien tavoitteiden mukaisesti ovat vertailukelpoisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Tässä testissä on tärkeää arvioida, onko kyse poikkeuksesta. Arvioinnin perusteella voidaan päätellä, onko toimenpide lähtökohtaisesti valikoiva. Jos kyseinen toimenpide ei muodosta poikkeusta suhteessa viitejärjestelmään, se ei ole valikoiva. Jos se kuitenkin muodostaa poikkeuksen ja näin ollen on lähtökohtaisesti valikoiva, testin kolmannessa vaiheessa on arvioitava, voidaanko poikkeustoimenpidettä perustella järjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella. Jos lähtökohtaisesti valikoivaa toimenpidettä voidaan perustella järjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella, sitä ei pidetä valikoivana ja sen vuoksi se ei kuulu perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

Kotimaisesta lainsäädäntökäytännöstä on esitettävissä useita esimerkkejä tapauksista, joissa on myönnetty vapautuksia kiinteistön tai arvopaperin luovutuksesta suoritettavasta varainsiirtoverosta julkisyhteisön tietyn toiminnan yhtiöittämisen yhteydessä. Toimenpiteet ovat valtioneuvoston näkökulmista perusteltavissa sillä, että ne eivät muodosta poikkeusta viiteverojärjestelmästä tai sillä, että ne ovat järjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen mukaisia. Viiteverojärjestelmänä on tällöin pidettävä osakeyhtiöihin sovellettavia varainsiirtoverolain säännöksiä, jotka sallivat osakeyhtiömuodossa harjoitetulle toiminnalle mahdollisuuden toteuttaa yritysjärjestelyjä varainsiirtoverotta. Varainsiirtoveroa ei ole varainsiirtoverolain 4 §:n 5 momentin ja 15 §:n 3 momentin nojalla suoritettava siirrettäessä kiinteistö tai arvopaperi toimintaa jatkavalle yhteisölle yhteisömuodon muutoksen, sulautumisen ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 52 c §:n mukaisen jakautumisen perusteella. Varainsiirtoveroa ei ole myöskään suoritettava 43 §:n nojalla siirrettäessä kiinteistö tai arvopaperi liiketoimintasiirrossa. Koska mainittuihin yritysjärjestelyihin liittyvät verovapaudet ovat mahdollisia yhtiömuodossa, verovapauden myöntäminen vastaavissa tai niihin asiallisesti rinnastettavissa tilanteissa taholle, joihin mainitut säännökset eivät sellaisenaan sovellu, ei merkitse valtioneuvoston tarkoittamaa valikoivaa toimenpidettä eikä toimenpiteen tuomaa etua siten voida katsoa valtioneuvostoksi.

Määräaikaisia varainsiirtoverovapauksia on toteutettu esimerkiksi kuntalain (410/2015) mukaisten yhtiöittämismuutosten yhteydessä. Lisäksi voidaan viitata Euroopan yhteisöjen komission omaan päätöksäntöön asiassa C-27/99. Siinä oli käsiteltävänä Italiassa vuonna 1990 toimeenpantu sähkön-, kaasun- ja vedenjakelun, liikenteen, jätehuollon sekä lääkevalmisteiden alojen palveluja tuottavien kunnallisten liiketoimintayksikköjen uudistus, jota koskevan lain mukaan kunta voi tarjota palveluja muun muassa perustamalla osakeyhtiöitä. Komissio katsoi näille osakeyhtiöille muun muassa tuloverotuksessa suotujen etuuksien täyttävän kaikki valtioneuvoston edellytykset ja määräsi tuet takaisin perittäviksi. Verotuksiin kuului myös vapautus kaikista siirtoveroista, jotka liittyvät kunnallisten laitosten muuttamiseen osakeyhtiöiksi. Komissio katsoi, ettei valtioneuvostoa syntynyt, sillä järjestely oli perusteltavissa verojärjestelmän sisäisen logiikan perusteella. Siirtoveroa suoritetaan Italiassa periaatteessa aina, kun perustetaan uusi yhteisö tai siirretään omaisuus eri yhteisöjen välillä. Tapauksessa kyseessä olevan tyyppiset toimenpiteet vapautetaan kuitenkin järjestelmällisesti siirtoverosta Italian vero-oikeuden mukaisen verotuksen tasapuolisuutta koskevan yleisen periaatteen nojalla. Tapauksessa oli kyse yksinomaan yritysten oikeudellisen muodon muuttamisesta, eikä toimenpiteellä lisätty yrityksen voittoja tai kykyä tuottaa voittoja. Toimenpiteiden vapauttaminen siirto-

verosta oli päätöksen mukaan perusteltua kyseisessä verojärjestelmässä noudatettavien verotuksen tasapuolisuuden periaatteiden nojalla.

### 2.3 Ehdotettu muutos

Ammatillisen koulutuksen järjestäjätahojen rakennejärjestelyjen helpottamiseksi varainsiirtoverolakiin ehdotetaan lisättäväksi uusi 43 c §, joka eräin muutoksin vastaisi vuosina 2013—2016 voimassa ollutta 43 c §:ää.

Ehdotetun 43 c §:n 1 momentin mukaan Verohallinto palauttaa veron hakemuksesta, jos kunta, kuntayhtymä tai yksityinen yhteisö tai säätiö vuosina 2018—2022 luovuttaa yksityiselle osakeyhtiölle sen osakkeita vastaan omistamansa kiinteistön, joka on pääasiassa luovuttajan harjoittaman ammattikorkeakoululaissa (932/2014) säädetyn toimiluvan tai ammatillisesta koulutuksesta annetussa laissa (531/2017) säädetyn järjestämisluvan mukaisen toiminnan käytössä. Toimenpide ei olisi edellä kuvatuin perustein valtioneuvoston tarkoitamassa merkityksessä valikoiva. Uusi ammatillisesta koulutuksesta annettu laki on vahvistettu 11 päivänä elokuuta 2017 ja se tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 2018. Samalla nykyinen ammatillisesta peruskoulutuksesta annettu laki (630/1998) ja ammatillisesta aikuiskoulutuksesta annettu laki (631/1998) kumotaan.

Verovapaus ei aiemmasta poiketen koskisi luovutusta yhdistykselle tai säätiölle, mikä käytännössä voi tapahtua kaupan muodossa, koska toimenpidettä ei vastaavasti voida perustella sillä, että se ei muodostaisi poikkeusta suhteessa viiteverojärjestelmään tai että se olisi järjestelmän luonteen ja yleisen rakenteen mukainen. Verovapaus koskisi kiinteistövarallisuuden yhtiöittämistä, jolloin omistusmuoto muuttuu kiinteistön tai kiinteistöosakkeen välittömästä omistamisesta välilliseksi, toisen yhtiön kautta tapahtuvaksi omistamiseksi. Rahavastiketta vastaan tapahtuvassa kaupassa ei ole kysymys omistusmuodon muuttumisesta, vaan omaisuuden realisoinnista. Luovutus voidaan kuitenkin toteuttaa varainsiirtoverotta, jos se toteutetaan lahjoituksen muodossa, koska vain vastikkeelliset luovutukset kuuluvat varainsiirtoveron piiriin.

Verovapaus ei koskisi aiemman 43 c §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettuja palvelurakennemuutostukseen liittyneitä kuntien koulutoimen käytöstä vapautuneiden kiinteistöjen luovutuksia ammattikorkeakoulutuksen tai ammatillisen koulutuksen käyttöön.

Edellytyksenä olisi 2 momentin mukaan se, että kiinteistö on pääasiassa vastaanottavan yhtiön itsensä tai sen omistajan harjoittaman toimiluvan tai järjestämisluvan mukaisen toiminnan käytössä. Verovapaus koskisi siten aiemmasta poiketen myös tilannetta, jossa vastaanottava yhtiö ei itse harjoita mainittua toimintaa kiinteistöllä, vaan toimintaa harjoittaa sen omistaja. Verovapauden edellytyksenä olisivat lisäksi osin aikaisemmin voimassa olleen 43 c §:n 2 momentin mukaiset toiminnan kustannuksiin ja kiinteistön käyttöön liittyvät vaatimukset.

Aikaisemmin voimassa olleen 43 c §:n 2 momentin mukaisia toiminnan kustannuksiin liittyviä vaatimuksia muutettaisiin siten, että säännös vastaisi ammattikorkeakoulujen nykyistä ja ammatillisen koulutuksen vuoden 2018 alussa uudistuvaa rahoitusjärjestelmää. Ehdotetussa 2 momentissa säädettäisiin verovapauden edellytyksenä lisäksi olevan, että kiinteistössä järjestettävän toiminnan kustannukset rahoitettaisiin pääosin opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain (1705/2009) 9 §:n mukaisesti myönnettävällä rahoituksella tai että ammattikorkeakoulu käyttää tiloja pääasiassa ammattikorkeakoululain 4 §:n mukaisten julkisesti rahoitettujen tehtäviensä täyttämiseen. Opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain 1 päivänä tammikuuta 2018 voimaan tulevan 9 §:n mukaan opetus- ja kulttuuriministeriö myöntää ammatillisen koulutuksen järjestäjille rahoitusta ammatillisesta koulutuksesta annetussa laissa säädettyjen tehtävien toteuttamiseksi valtion talousarvioon otettavan määrärahan

## HE 153/2017 vp

ja opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain 9 a §:n 1 momentissa säädetyn kuntien rahoitusosuuden rajoissa.

Vuoden 2018 alusta lukien ammatillisen koulutuksen rahoitusjärjestelmä muutetaan yhtenäiseksi kokonaisuudeksi yhdistämällä nykyiset ammatillisen peruskoulutuksen, ammatillisen lisäkoulutuksen, oppisopimuskoulutuksen ja ammatillisten erikoisoppilaitosten rahoitusjärjestelmät. Rahoitusjärjestelmään sisällytetään myös tutkintotavoitteisen työvoimakoulutuksen rahoitus ja osa tutkintoon johtamattoman työvoimakoulutuksen rahoituksesta. Ammatillisen koulutuksen rahoituksen määräytymisestä toteutuneiden kustannusten perusteella luovutaan kaikilta osin ja ammatilliseen koulutukseen kohdennettava valtion rahoituksen kokonaismäärä muutetaan talousarvioon perustuvaksi. Vastaisuudessa ammatillisen koulutuksen rahoitus ei myöskään enää perustu yksikköhintajärjestelmään. Vuoden 2015 alussa voimaan tulleen ammattikorkeakoululain yhteydessä puolestaan vastuu ammattikorkeakoulujen perusrahoituksesta siirtyi kokonaan valtiolle ja kunnan omarahoitusosuus ammattikorkeakoulujen käyttökustannuksiin poistettiin vuoden 2015 alusta lukien. Samalla yksikköhinnan ja opiskelijamäärän käyttämisestä rahoituksen perusteena luovuttiin.

Uusi rahoitusjärjestelmä otetaan käyttöön siten, että perus-, suoritus- ja vaikuttavuusrahoituksen osuudet muuttuvat vaiheittain vuoteen 2022 mennessä. Koska lopullisia rahoitusosuuksia sovelletaan vuodesta 2022, olisi myös ehdotettua 43 c §:ää perusteltua soveltaa vuosina 2018—2022. Näin koulutuksen järjestäjillä olisi riittävästi aikaa arvioida rahoitusuudistuksen vaikutuksia toimintaedellytyksiinsä ja tarvittaessa ryhtyä yhdistymisiin tai muihin järjestelyihin.

Ehdotetun 43 c §:n myötä kunta, kuntayhtymä tai yksityinen yhteisö, kuten yhdistys tai osakeyhtiö, taikka säätiö, joka ei kuulu yhteisökäsitteen piiriin, voisivat olla ilman varainsiirtoverokustannusta osallisina ammatillisen koulutustoiminnan yhdistämistä koskevissa järjestelyissä yhtiöittämällä ensin toiminnan tai sen käytössä olevan kiinteistön tai kiinteistöt, minkä jälkeen toimintojen ja kiinteistövarallisuuden yhdistyminen voidaan toteuttaa yhtiöiden sulautumisen kautta.

Kuten aikaisemminkin, verovapaus koskisi paitsi kiinteistön, myös kiinteistön omistamista ja hallintaa harjoittavan yhtiön osakkeiden luovutusta vastaanottavalle yhtiölle sen osakkeita vastaan, jos kiinteistöt ovat pääasiassa toimiluvan tai järjestämisluvan mukaisen toiminnan käytössä tai osakkeet oikeuttavat tuollaisessa käytössä olevan huoneiston hallintaan.

Varainsiirtoveroa ei olisi suoritettava osakkeista, jotka luovuttaja saa luovutettua kiinteistöä tai kiinteistön tai kiinteistön omistamista ja hallintaa harjoittavan yhtiön osakkeita vastaan. Osakemerkintään perustuva saanto ei ole käsitteellisesti luovutus, eikä sen vuoksi kuuluisi varainsiirtoverolain soveltamisalaan.

Luovutuksen yhteydessä saatetaan siirtää myös kiinteistöön tai rakennukseen kohdistuva lainavastuu luovutuksensaajalle. Tällaisen luovuttajan velan vastattavaksi ottamisen katsotaan rinnastuvan rahavastikkeeseen. Tällaisissa tapauksissa säännöstä olisi tulkittava siten, että verovapaus koskee luovutusta myös siltä osin kuin vastike muodostuu osakevastikkeen ohella velan vastattavaksi ottamisesta. Yhtiöittäminen rinnastuu asiallisesti liiketoimintasiirtoon, jossa on se lähtökohta, että myös siirtyviin varoihin kohdistuvat velat siirtyvät.

Edellä kuvattu eduskunnan valtiovarainvaliokunnan mietinnössä VaVM 33/2012 vp esitetty tulkintakannanotto verovapauden soveltuvuudesta kuntayhtymän purkautumistilanteessa soveltuisi myös nyt ehdotettuihin säännöksiin.

Pykälän 4 ja 5 momenttien hakemusmenettelyä koskevat säännökset vastaisivat aikaisemmin voimassa olleita säännöksiä. Pykälän 4 momentin mukaan hakemus olisi tehtävä vuoden kuluessa veron suorittamisesta. Hakemukseen olisi liitettävä selvitys kiinteistön käytöstä ennen luovutusta ja sen jälkeen, ja lisäksi hakemukseen olisi liitettävä opetus- ja kulttuuriministeriön lausunto verovapauden edellytysten täyttymisestä.

Pykälän 5 momentin mukaan verovapaan luovutuksen edellytysten täytyessä Verohallinto voisi päättää, että veroa ei ole suoritettava.

Pykälän 6 momentti sisältäisi aikaisempaa säännöstä vastaavan säännöksen velvollisuudesta suorittaa palautettu tai suorittamatta jäänyt vero kiinteistön tai huoneiston käyttötarkoituksen muuttumisen ja kiinteistön tai kiinteistön tai huoneiston hallintaan oikeuttavien osakkeiden luovutuksen johdosta. Säännöksen sanamuoto sisältäisi kuitenkin teknisluonteisen tarkistuksen aikaisempaan 43 c §:ään verrattuna.

### **3 Esityksen vaikutukset**

Varainsiirtoverovapauden vaikutuksesta veron kertymään ei ole käytettävissä arviota. On mahdollista, että lakiehdotuksen tarkoittamia toimenpiteitä ei yleisemmin toteutettaisi ilman varainsiirtoverovapautta. Toimenpide helpottaa ammatillisen koulutuksen järjestäjien sopeutumista rahoituksen vähenemiseen.

### **4 Asian valmistelu**

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä yhteistyössä opetus- ja kulttuuriministeriön kanssa.

Esityksestä ovat antaneet lausuntonsa seuraavat viranomaiset ja yhteisöt: opetus- ja kulttuuriministeriö, Opetushallitus, Verohallinto, Ammattiosaamisen kehittämisyhdistys AMKE ry, Elinkeinoelämän Keskusliitto ry, Sivistystyönantajat ry, Suomen Kansanopistoyhdistys ry, Suomen Kuntaliitto ry ja Veronmaksajain Keskusliitto ry.

Kaikki lausunnonantajat ovat kannattaneet toimenpidettä, jolla helpotetaan ammatillisen koulutuksen järjestäjien sopeutumista rahoituksen vähentämiseen, tai niillä ei ole ollut huomautettavaa esityksestä.

Opetus- ja kulttuuriministeriön sekä Verohallinnon lausuntojen johdosta esityksen perusteluja on täydennetty ja selvennetty siltä osin kuin on kyse verovapauden soveltuvuudesta kuntayhtymän purkautumistilanteessa, verovapauden laajuudesta siirrettäessä perustettavaan yhtiön kiinteistön tai kiinteistöarvopaperin ohella niihin kohdistuvia velkoja sekä vastikkeeksi saatujen osakkeiden varainsiirtoverovapaudesta.

Eräät lausunnonantajat ovat ehdottaneet ehdotetun lain mukaisen verovapauden laajentamista aiemmin voimassa olleen 43 c §:n soveltamisalaa laajemmaksi. Ehdotuksia ei ole tässä yhteydessä voitu ottaa huomioon. Lisäksi on ehdotettu, että verovapaus aiemmin voimassa ollut 43 c §:ää vastaavasti koskisi myös vastikkeellista luovutusta yhdistykselle tai säätiölle. Ehdotusta ei ole edellä esitetyn mukaisesti voitu ottaa huomioon Euroopan unionin valtioneuvoston päätösten vuoksi.



**5 Voimaantulo**

Laki ehdotetaan tulevaksi voimaan 1 päivänä tammikuuta 2018.

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

## Laki

### varainsiirtoverolain väliaikaisesta muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*lisätään* varainsiirtoverolakiin (931/1996) väliaikaisesti uusi 43 c § seuraavasti:

#### 43 c §

##### *Määräaikainen verovapaus eräissä koulutuksen rakennejärjestelyissä*

Verohallinto palauttaa suoritetun veron hakemuksesta, jos kunta, kuntayhtymä, yksityinen yhteisö tai säätiö vuosina 2018—2022 luovuttaa yksityiselle osakeyhtiölle sen osakkeita vastaan omistamansa kiinteistön, joka on pääasiassa luovuttajan harjoittaman ammattikorkeakoululaissa (932/2014) säädetyn toimiluvan tai ammatillisesta koulutuksesta annetussa laissa (531/2017) säädetyn järjestämisluvan mukaisen toiminnan käytössä.

Veron palauttamisen edellytyksenä on, että luovutettua kiinteistöä käytetään pääasiassa vastaanottavan yhtiön tai sen omistajan harjoittaman 1 momentissa tarkoitetun toimiluvan tai järjestämisluvan mukaiseen toimintaan. Lisäksi edellytyksenä on, että kiinteistössä järjestettävän toiminnan kustannukset rahoitetaan pääosin opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain (1705/2009) 9 §:n mukaisesti myönnettävällä rahoituksella tai että ammattikorkeakoulu käyttää tiloja pääasiassa ammattikorkeakoululain 4 §:ssä tarkoitettujen julkisesti rahoitettujen tehtäviensä täyttämiseen.

Verovapaus koskee vastaavasti kunnan, kuntayhtymän, yksityisen yhteisön tai säätiön omistaman kiinteistön omistamista ja hallintaa harjoittavan yhtiön osakkeiden luovutusta vastaanottavalle yhtiölle, jos kiinteistö on pääasiassa 1 momentissa tarkoitetussa käytössä tai osakkeet oikeuttavat 1 momentissa tarkoitetussa käytössä olevan huoneiston hallintaan.

Hakemus veron palauttamiseksi on tehtävä vuoden kuluessa veron suorittamisesta. Hakemukseen on liitettävä selvitys kiinteistön käytöstä ennen luovutusta ja sen jälkeen. Hakemukseen on liitettävä opetus- ja kulttuuriministeriön lausunto verovapauden edellytysten täyttymisestä.

Jos hakemus on tehty ja verovapaan luovutuksen edellytysten täyttymisestä on esitetty selvitys ennen veron suorittamista, Verohallinto voi päättää, että veroa ei ole suoritettava.

Palautettu tai suorittamatta jäänyt vero on suoritettava, jos kiinteistön tai huoneiston käyttötarkoitus muuttuu ennen kuin viisi vuotta on kulunut luovutuksesta tai jos kiinteistö taikka kiinteistön tai huoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet mainitun ajan kuluessa luovutetaan edelleen muulle kuin 1 momentissa tarkoitetulle taholle 2 momentissa tarkoitettuun käyttöön. Vero on suoritettava viimeistään kuuden kuukauden kuluttua luovutuksesta tai siitä ajankohdasta, jona kiinteistön tai huoneiston käyttötarkoitus on muuttunut.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 ja se on voimassa 31 päivään joulukuuta 2022.

**HE 153/2017 vp**

Lakia sovelletaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen tehdyn sopimuksen perusteella tapahtuvaan luovutukseen.

\_\_\_\_\_

Helsingissä 26 päivänä lokakuuta 2017

**Pääministeri**

**Juha Sipilä**

Valtiovarainministeri Petteri Orpo

**Laki****varainsiirtoverolain väliaikaisesta muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
lisätään varainsiirtoverolakiin (931/1996) väliaikaisesti uusi 43 c § seuraavasti:

*Vuosina 2013—2016 voimassa ollut laki*

*Ehdotus*

43 c §

43 c §

*Määräaikainen verovapaus eräissä koulutuksen rakennejärjestelyissä.*

*Määräaikainen verovapaus eräissä koulutuksen rakennejärjestelyissä*

Verohallinto palauttaa suoritetun veron hakemuksesta, jos:

1) kunta, kuntayhtymä tai yksityinen yhteisö tai säätiö vuosina 2013–2016 luovuttaa omistamansa kiinteistön ammattikorkeakoululaissa (351/2003) säädetyn toimiluvan ja ammatillisesta koulutuksesta annetussa laissa (630/1998) sekä ammatillisesta aikuiskoulutuksesta annetussa laissa (631/1998) säädetyn järjestämisluvan mukaista toimintaa harjoitavalle yhdistykselle, säätiölle taikka yksityiselle osakeyhtiölle sen osakkeita vastaan; tai

2) kunta tai kuntayhtymä luovuttaa 43 b §:ssä tarkoitetussa koulutoimen käytössä olleen kiinteistön käytettäväksi tämän momentin 1 kohdan mukaisesti siinä tarkoitettulle saajalle.

Veron palauttamisen edellytyksenä on, että luovutettua kiinteistöä käytetään pääasiassa toimintaan, johon vastaanottaja, sekä 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa myös luovuttaja, on saanut valtioneuvostolta 1 momentissa tarkoitetun toimiluvan tai järjestämisluvan. Lisäksi edellytyksenä on, että kiinteistössä järjestettävän toiminnan kustannukset voidaan lukea opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain (1705/2009) 25 ja 26 §:n mukaisesti valtioneuvoston perusteena käytettäviin kustannuksiin tai että mainitun lain 25 §:n mukainen ammatillisen peruskoulutuksen järjestäjä käyttää kiinteistöä pääosin ammatillisesta aikuiskoulutuksesta annetussa laissa tarkoitettuun ammatilliseen lisäkoulutukseen tai julkisesta työvoima- ja yrityspalvelusta annetussa laissa

Verohallinto palauttaa suoritetun veron hakemuksesta, jos kunta, kuntayhtymä, yksityinen yhteisö tai säätiö vuosina 2018–2022 luovuttaa yksityiselle osakeyhtiölle sen osakkeita vastaan omistamansa kiinteistön, joka on pääasiassa luovuttajan harjoittaman ammattikorkeakoululaissa (932/2014) säädetyn toimiluvan tai ammatillisesta koulutuksesta annetussa laissa (531/2017) säädetyn järjestämisluvan mukaisen toiminnan käytössä.

Veron palauttamisen edellytyksenä on, että luovutettua kiinteistöä käytetään pääasiassa vastaanottavan yhtiön tai sen omistajan harjoittaman 1 momentissa tarkoitetun toimiluvan tai järjestämisluvan mukaiseen toimintaan. Lisäksi edellytyksenä on, että kiinteistössä järjestettävän toiminnan kustannukset rahoitetaan pääosin opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain (1705/2009) 9 §:n mukaisesti myönnettävällä rahoituksella tai että ammattikorkeakoulu käyttää tiloja pääasiassa ammattikorkeakoululain 4 §:ssä tarkoitettujen julkisesti rahoitettujen tehtäviensä täyttämiseen.

(916/2012) tarkoitettuun työvoimakoulutukseen.

Verovapaus koskee vastaavasti kunnan, kuntayhtymän, yksityisen yhteisön tai säätiön omistaman kiinteistön omistamista ja hallintaa harjoittavan yhtiön osakkeiden luovutusta vastaanottavalle yhtiölle, *yhdistykselle tai säätiölle*, jos kiinteistöt ovat pääasiassa 2 momentissa tarkoitettussa käytössä tai osakkeet oikeuttavat 2 momentissa tarkoitettussa käytössä olevan huoneiston hallintaan.

Hakemus veron palauttamiseksi on tehtävä vuoden kuluessa veron suorittamisesta. Hakemukseen on liitettävä selvitys kiinteistön käytöstä ennen luovutusta ja sen jälkeen. Hakemukseen on liitettävä opetus- ja kulttuuriministeriön lausunto verovapauden edellytysten täyttymisestä.

Jos hakemus on tehty ja verovapaan luovutuksen edellytysten täyttymisestä on esitetty selvitys ennen veron suorittamista, Verohallinto voi päättää, että veroa ei ole suoritettava.

Palautettu tai suorittamatta jäänyt vero on suoritettava, jos kiinteistön tai huoneiston käyttötarkoitus muuttuu ennen kuin viisi vuotta on kulunut luovutuksesta tai jos kiinteistön tai huoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet mainitun ajan kuluessa luovutetaan edelleen muulle kuin 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulle taholle 2 momentissa tarkoitettuun käyttöön. *Veroa ei ole kuitenkaan suoritettava käyttötarkoituksen muuttumisen perusteella silloin, kun omistajana on kunnan tai kuntayhtymän omistama osakeyhtiö ja kiinteistö tai huoneisto otetaan 43 b §:ssä tarkoitettuun käyttöön.* Vero on suoritettava viimeistään kuuden kuukauden kuluessa luovutuksesta tai siitä ajankohdasta, jona kiinteistön tai huoneiston käyttötarkoitus on muuttunut.

Verovapaus koskee vastaavasti kunnan, kuntayhtymän, yksityisen yhteisön tai säätiön omistaman kiinteistön omistamista ja hallintaa harjoittavan yhtiön osakkeiden luovutusta vastaanottavalle yhtiölle, jos kiinteistö on pääasiassa 1 momentissa tarkoitettussa käytössä tai osakkeet oikeuttavat 1 momentissa tarkoitettussa käytössä olevan huoneiston hallintaan.

Hakemus veron palauttamiseksi on tehtävä vuoden kuluessa veron suorittamisesta. Hakemukseen on liitettävä selvitys kiinteistön käytöstä ennen luovutusta ja sen jälkeen. Hakemukseen on liitettävä opetus- ja kulttuuriministeriön lausunto verovapauden edellytysten täyttymisestä.

Jos hakemus on tehty ja verovapaan luovutuksen edellytysten täyttymisestä on esitetty selvitys ennen veron suorittamista, Verohallinto voi päättää, että veroa ei ole suoritettava.

Palautettu tai suorittamatta jäänyt vero on suoritettava, jos kiinteistön tai huoneiston käyttötarkoitus muuttuu ennen kuin viisi vuotta on kulunut luovutuksesta tai jos *kiinteistö taikka* kiinteistön tai huoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet mainitun ajan kuluessa luovutetaan edelleen muulle kuin 1 momentissa tarkoitettulle taholle 2 momentissa tarkoitettuun käyttöön. Vero on suoritettava viimeistään kuuden kuukauden *kuluttua* luovutuksesta tai siitä ajankohdasta, jona kiinteistön tai huoneiston käyttötarkoitus on muuttunut.

---

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 ja se on voimassa 31 päivään joulukuuta 2022.*

*Lakia sovelletaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen tehdyn sopimuksen perusteella tapahtuvaan luovutukseen.*

---