

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain 40 §:n muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi arvonlisäverolakia. Verottoman koulutuspalvelun määritelmää ehdotetaan muutettavaksi siten, että siinä todettaisiin nimenomaisesti koulutuspalvelun lain nojalla järjestämisellä ja lain nojalla avustamisella tarkoitettavan Suomen lain mukaista järjestämistä ja avustamista. Koulutuspalvelujen arvonlisäverokohtelua arvioitaisiin siten Suomen lainsäädännön mukaisin perustein. Määritelmään otettaisiin kuitenkin erittäin poikkeuksellisten tilanteiden varalta säännös, jonka mukaan koulutuspalvelulla tarkoitetaan myös vastaavaa, toisen jäsenvaltion lainsäädännön nojalla järjestettävää tai avustettavaa koulutusta, joka kilpailee Suomen lain nojalla järjestettävän tai avustettavan verottoman koulutuksen kanssa eikä kilpaile Suomessa verollisesti myytävien koulutuspalvelujen kanssa. Muutoksilla on tarkoitus parantaa Euroopan unionin oikeuden mukaisen neutraliteettiperiaatteen toteutumista.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.5.2022.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
PERUSTELUT	3
1 Asian tausta ja valmistelu	3
2 Nykytila ja sen arviointi.....	3
2.1 Nykytila.....	3
2.1.1 Euroopan unionin oikeus.....	3
2.1.2 Arvonlisäverolaki.....	4
2.1.3 Yleistä Suomen korkeakoulujärjestelmästä	5
2.1.4 Verotus- ja oikeuskäytäntö.....	5
2.2 Nykytilan arviointi	8
3 Ehdotukset ja niiden vaikutukset	9
3.1 Ehdotukset.....	9
3.2 Pääasialliset vaikutukset.....	9
3.2.1 Taloudelliset vaikutukset	9
3.2.2 Vaikutukset Verohallinnon toimintaan	10
4 Lausuntopalaute.....	10
5 Voimaantulo	11
LAKIEHDOTUS	13
Laki arvonlisäverolain 40 §:n muuttamisesta	13
LIITE	14
RINNAKKAISTEKSTI.....	14
Laki arvonlisäverolain 40 §:n muuttamisesta	14

PERUSTELUT

1 Asian tausta ja valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Esitysluonnoksesta järjestettiin lausuntokierros 10.9.2021–8.10.2021. Lausuntoa pyydettiin esityksen kannalta keskeisiltä viranomaisilta, elinkeinoelämän etujärjestöiltä ja toimijoilta sekä Ahvenanmaan maakunnan hallitukselta.

Hallituksen esityksen valmisteluasiakirjat ovat julkisessa palvelussa osoitteessa valtioneuvosto.fi/hankkeet tunnuksella [VM104:00/2021](#).

2 Nykytila ja sen arviointi

2.1 Nykytila

2.1.1 Euroopan unionin oikeus

Suomessa sovellettavan arvonlisäverojärjestelmän pohja on määritelty Suomea sitovasti yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetussa neuvoston direktiivissä 2006/112/EY, jäljempänä *arvonlisäverodirektiivi*. Arvonlisäveroa suoritetaan lähtökohtaisesti kaikesta taloudellisena toimintana tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen mynnistä, ellei myyntiä ole direktiivissä säädetty verottomaksi. Näitä poikkeuksia tulkitaan Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan suppeasti.

Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleen koulutus sekä niihin suoraan liittyvien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat näitä tehtäviä saaneet julkisoikeudelliset laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä.

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (*perustamissopimus*) 6 artiklan e alakohdan nojalla yleissivistävä ja ammatillinen koulutus kuuluvat jäsenvaltioiden toimivaltaan, ja unionilla on toimivalta toteuttaa toimia jäsenvaltioiden toimien tukemiseksi, yhteensovittamiseksi ja täydentämiseksi. Kukin jäsenvaltio asettaa itse koulutuspoliittiset tavoitteensa ja päättää koulutusjärjestelmästään ja sen sisällöstä. Julkisoikeudellisten laitosten suorittamien koulutuspalvelujen arvonlisäverokohtelu määräytyy näiden kansallisten valintojen perusteella.

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. Perustelujen mukaan koska 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa ei täsmennetä edellytyksiä tai yksityiskohtaisia sääntöjä vastaavien päämäärien tunnustamiseksi, sellaisten sääntöjen laatiminen, joiden mukaisesti tällaisten laitosten päämäärien vastaavuus tunnustetaan, kuuluu lähtökohtaisesti kunkin jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa päätettäviin asioihin.

Lisäksi arvonlisäverokomitean yksimielisessä tulkintasuosituksessa on todettu, että verotusjäsenvaltio asettaa edellytykset sille, onko kyse arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettusta verottomasta koulutuksesta silloinkin, kun toimija ei ole sijoittautunut jäsenvaltioon.

Arvonlisäverojärjestelmässä keskeisen verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaan keskenään kilpailevaa samankaltaista toimintaa ei saa kohdella verotuksellisesti eri tavalla.

2.1.2 Arvonlisäverolaki

Arvonlisäverolain (1501/1993) mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnan ja palvelun myynnistä. Arvonlisäverolain 39 §:n mukaan veroa ei suoriteta koulutuspalvelun myynnistä. Veroa ei myöskään suoriteta, kun koulutustoimen harjoittaja luovuttaa koulutuksensaajalle koulutuksen yhteydessä koulutukseen tavanomaisesti liittyviä palveluja ja tavaroita. Oppilaitoksessa koulutuksensaajalle tapahtuvasta ravintola- tai ateriapalvelusta ei kuitenkaan suoriteta veroa, kun palvelu tapahtuu koulutuksen yhteydessä ja palvelu liittyy tavanomaisesti koulutukseen.

Arvonlisäverolain 40 §:n mukaan verottomalla koulutuspalvelulla tarkoitetaan yleissivistävää ja ammatillista koulutusta, korkeakouluopetusta sekä taiteen perusopetusta, jota lain nojalla järjestetään tai jota lain nojalla avustetaan valtion varoin. Koulutuspalvelun määritelmässä viitataan kansallisten valintojen perusteella laadittuun eri oppilaitoksia koskevaan lainsäädäntöön, jonka perusteella koulutuspalvelujen verokohtelu siis määräytyy. Eri oppilaitoksia koskeva lainsäädäntö koskee sekä julkisoikeudellisia että yksityisiä toimijoita. Suomi on siten toteuttanut arvonlisäverodirektiivin edellyttämän muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten päämäärien rinnastamisen julkisoikeudellisten laitosten päämääriin arvonlisäverolain koulutuspalvelun määritelmällä ja eri oppilaitoksia koskevalla lainsäädännöllä.

Arvonlisäverolakia koskevan hallituksen esityksen perusteluissa (HE 88/1993 vp) todetaan, että arvonlisäverosta vapaaksi säädettäisiin koulutus, jota järjestetään yhteiskunnan kulloinkin hyväksymien koulutustavoitteiden toteuttamiseksi. Tämän mukaisesti verotonta olisi yleissivistävä ja ammatillinen koulutus, taiteen perusopetus sekä korkeakouluopetus silloin, kun koulutuksen tai opetuksen taustalla on lainsäädäntö. Verovapaan koulutuksen järjestäjänä voisi olla valtio, kunta tai yksityinen yhteisö. Hallituksen esityksen perustelujen mukaan yleissivistävää koulutusta olisi muun muassa peruskouluissa, lukioissa, kansanopistoissa ja sivistysjärjestöjen opintokeskuksissa annettava koulutus. Ammatillinen koulutus tarkoittaisi ammatillista peruskoulutusta ja lisäkoulutusta, jonka tavoitteita on määritelty muun muassa ammatillisista oppilaitoksista annetun lain (487/87) 3 §:ssä. Korkeakouluopetuksella tarkoitettaisiin yliopistoissa ja korkeakouluissa annettavaa opetusta. Taiteen perusopetusta olisi taiteen perusopetuksesta annetussa laissa (424/92) tarkoitettu kuntien järjestämä opetus.

Hallituksen esityksen 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.

Osaa koulutuksesta tuetaan harkinnanvaraisella valtionavulla ilman, että koulutuksen taustalla on lainsäädäntöä. Hallituksen esityksen perustelujen mukaan tällainen koulutus on lain yleisten sääntöjen mukaan verollista.

Perustelujen mukaan verollista koulutusta olisi liiketaloudellisin perustein järjestetty koulutus sekä erilainen lähinnä vapaa-ajanviettoon tai muuhun harrastustoimintaan liittyvä koulutus- ja opetustoiminta.

2.1.3 Yleistä Suomen korkeakoulujärjestelmästä

Suomen korkeakoulujärjestelmä koostuu ammattikorkeakouluista ja yliopistoista sekä niiden yksinoikeudella myöntämistä kotimaisista korkeakoulututkinnoista (asetus korkeakoulututkinnojen järjestelmästä 464/1998, ammattikorkeakoululaki 932/2014 ja yliopistolaki 558/2009). Suomen korkeakoulujärjestelmään kuuluvat yliopistot luetellaan yliopistolain 1 §:ssä. Suomen korkeakoulujärjestelmän mukaisia ammattikorkeakouluja puolestaan ovat ne ammattikorkeakoululain 5 §:n mukaiset ammattikorkeakouluosakeyhtiöt, joilla on ammattikorkeakoululain 7 §:n mukainen valtioneuvoston myöntämä toimilupa. Vain nämä ammattikorkeakoulut voivat myöntää Suomen lainsäädännön mukaisia ammattikorkeakoulututkintoja tai ylempiä ammattikorkeakoulututkintoja. Suomessa ei ole erillistä akkreditointijärjestelmää, jolla ulkomaisten koulutuksen järjestäjien koulutus voitaisiin hyväksyä osaksi suomalaista koulutusjärjestelmää.

Kaikkien korkeakoulujen lakisääteisten tehtävien hoitamista tuetaan valtion varoista korkeakoulujen perusrahoituksella sekä muulla julkisella rahoituksella. Ammattikorkeakoulujen perusrahoituksesta säädetään ammattikorkeakoululain 7 luvussa ja sen 43 §:n 6 momenttiin perustuvilla asetuksilla (valtioneuvoston asetus ammattikorkeakouluista 1129/2014, 12–15 § ja opetus- ja kulttuuriministeriön asetus ammattikorkeakoulujen perusrahoituksen laskentakriteereistä 117/2019). Yliopistojen perusrahoituksesta säädetään yliopistolain 6 luvussa ja sen 49 §:n 6 momenttiin perustuvilla asetuksilla (valtioneuvoston asetus yliopistoista 770/2009, 5–8 § ja opetus- ja kulttuuriministeriön asetus yliopistojen perusrahoituksen laskentakriteereistä 119/2019). Ammattikorkeakoulut ja yliopistot päättävät itsenäisesti perusrahoituksensa käyttämisestä lakisääteisten tehtäviensä hoitamiseen.

Suomessa asuvat opiskelijat hakeutuvat ulkomaisten korkeakoulujen koulutukseen moninaisista koulutuksen sisältöön, toteutustapaan ja laatuun liittyvistä syistä. Ulkomaiset yliopistot voivat tarjota maksullisen, ulkomaiseen tutkintoon johtavan koulutuksen myös niille, jotka eivät läpäise kotimaisten korkeakoulujen opiskelijavalintaa tai eivät halua siihen osallistua. Suomalaiset korkeakoulut eivät voi kilpailla näillä markkinoilla, koska tutkintoon johtava koulutus niissä on suomalaisille sekä muille EU- ja ETA-alueen valtioiden kansalaisille aina maksutonta (yliopistolaki 8 ja 10 §; ammattikorkeakoululaki 12 ja 13 a §).

2.1.4 Verotus- ja oikeuskäytäntö

Verohallinnon ohjeen mukaan ratkaistaessa koulutuspalvelujen arvonlisäverollisuutta, kutakin luovutettavaa koulutuspalvelua tarkastellaan itsenäisesti ja erikseen. Palvelu ei ole arvonlisäveroton vain sillä perusteella, että sitä antaa koulutustoimen harjoittaja, joka tuottaa myös arvonlisäverottomia koulutuspalveluja. Ensin on selvitettävä, perustuuko koulutuksen järjestäminen johonkin nimenomaiseen lakiin tai saako koulutuksen tarjoaja koulutuksen järjestämiseen avustusta lain nojalla valtion varoista. Useimmiten lakiin perustuvan koulutuksen järjestämiseen saadaan myös lain nojalla avustusta valtion varoista.

Yliopistoilla on Verohallinnon ohjeen mukaan yliopistolain mukaan mahdollisuus antaa esimerkiksi täydennyskoulutusta liiketaloudellisin perustein eli tarjota koulutusta vastiketta vastaan sitä tarvitseville asiakkaille. Täydennyskoulutusta ovat muun muassa yrityksille ja yhteisöille räätälöidyt koulutus- ja kehittämisohjelmat, työvoimapolitiittinen koulutus, avoimesti tarjolla olevat koulutusohjelmat ja muut yliopiston itsensä määrittelemät ja tarjoamat koulutukset. Tämän kaltaisia koulutuksia tarjotaan yleensä markkinahintaan eikä niiden toteuttamiseen voida käyttää valtion avustusta. Täydennyskoulutukset ovat veronalaisia silloin kun niiden tarjoaminen tapahtuu liiketoiminnan muodossa ja kilpailuolosuhteissa. Jos koulutuksen voi yliopiston lisäksi toteuttaa kaupallisesti toimiva yritys tai yhteisö, voidaan katsoa, että koulutusta tarjotaan kilpailutilanteessa.

Sama koskee ohjeen mukaan myös ammattikorkeakoulujen, ammattioppilaitosten ja vapaan sivistystyön oppilaitosten markkinaehtoisesti tarjoamia koulutuksia.

Verohallinnon ohjeen mukaan MBA (Master of Business Administration) ja eMBA (Executive MBA) -koulutusohjelmat ovat yleensä täydennyskoulutusohjelmia, joiden suorittajilta edellytetään soveltuvaa pohjakoulutusta sekä työkokemusta. MBA-koulutusohjelmat eivät kuulu osaksi suomalaista tutkintojärjestelmää, eikä niiden antaminen kuulu suomalaisten koulutustoimen harjoittajien lainmukaiseen koulutustehtävään. Koulutusohjelmien järjestämistä ei avusteta lain nojalla valtion varoin. Ohjelmia toteuttavat suomalaisten yliopistojen ja ammattikorkeakoulujen lisäksi myös kaupalliset toimijat, kuten erilaiset koulutusyhtiöt. MBA-koulutusohjelmien myynti tapahtuu Verohallinnon ohjeen mukaan liiketaloudellisin perustein, eikä koulutusohjelmien järjestämistä ole rajattu tiettyjen oppilaitosten järjestämisvastuulle, eikä niiden järjestämiseen tarvita lupaa.

MBA-koulutusohjelmien myynnin on suomalaisessa oikeus- ja verotuskäytännössä katsottu olevan pääsääntöisesti arvonnlisäverollista palvelujen myyntiä.

Verohallinnon ohjeessa todetaan jäljempänä selostettavan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun 2017:79 perusteella, että ulkomaisen korkeakoulun Suomessa myymä koulutuspalvelu voi olla arvonnlisäveroton silloin, kun kysymys on toisessa jäsenvaltiossa viralliseen korkeakoulututkintojärjestelmään kuuluvasta ja siten tämä toisen jäsenvaltion säännösten mukaisesta valtion rahoittamasta koulutuksesta. Koulutuksen myyjän on ohjeen mukaan oltava samassa asemassa arvonnlisäverolain 40 §:ssä tarkoitetun verottoman koulutuspalvelun myyjän kanssa.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 2017:79 Isossa-Britanniassa kotipaikan omaavan yliopiston Suomessa yksityishenkilöille tarjoama, Ison-Britannian viralliseen tutkintojärjestelmään kuuluva MBA-koulutusohjelma katsottiin verottomaksi. Yliopiston Suomessa tarjoama MBA-tutkinto oli 2–7 vuoden aikana osa-aikaisesti suoritettava Flexible Executive MBA-tutkinto. Koulutuksen kokonaishinta Suomessa oli 36 000 euroa. Ratkaisun MBA-tutkinto oli ylempi liiketaloustieteellinen yliopistotutkinto, joka oli tarkoitettu lähinnä jo muutamia vuosia johtotehtävissä työskennelleille henkilöille, joilla oli jo alempi korkeakoulututkinto. Yliopiston MBA-tutkinto oli laajuudeltaan 90 opintopistettä. Yliopiston toiminnasta säädettiin Isossa-Britanniassa Higher Education Act -nimisessä laissa, ja yliopiston toimintaa valvoi Quality Assurance Agency -virasto, joka myös määritteli puitteet korkeakoulututkintojen, muun muassa MBA-tutkinnon sisällölle. Yliopiston toiminnan rahoitus muodostui pääasiassa julkisesta rahoituksesta, lukukausimaksuista ja tutkimusavustuksista. Yliopiston tuloista 31.7.2014 päättyneellä tilikaudella julkisen rahoituksen osuus oli noin 15 prosenttia ja lukukausimaksujen osuus noin 48 prosenttia. Suomessa järjestetyn MBA-tutkinnon rahoitus vastasi toiminnan rahoitusta yliopiston kotivaltiossa. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan yliopiston Suomessa tarjoama MBA-tutkinto kuului, toisin kuin suomalaisten korkeakoulujen täydennyskoulutuksena tarjoama MBA-koulutus Suomessa, Ison-Britannian viralliseen tutkintojärjestelmään. Tutkinto oli ylempi liiketaloustieteellinen yliopistotutkinto, josta muiden yliopistossa suoritettavien tutkintojen tavoin säädettiin Ison-Britannian lainsäädännössä ja joka oli viranomaisen valvomaa ja sai muiden yliopistossa suoritettavien tutkintojen tapaan julkista rahoitusta. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että koska hakijayliopiston tarjoamasta koulutuksesta ei säädetä Suomen lainsäädännössä, arvonnlisäverolain 40 §:n säännös ei ole suoraan sovellettavissa yliopiston Suomessa järjestämään MBA-koulutukseen. Tuomioistuimien katsoi, että yliopiston oli tarjotessaan Suomessa MBA-koulutusta katsottava olevan siinä määrin samanlaisessa asemassa suomalaisten arvonnlisäverolain 40 §:ssä tarkoitettua koulutuspalvelua tarjoavien korkeakoulujen kanssa, että sen asettaminen arvonnlisäverotuksessa eri asemaan olisi unionin oikeuden mukaisen yhdenvertaisuus- ja syrjimättömyysperiaatteen vastaista.

Korkein hallinto-oikeus oli jo tätä ennen pysyttänyt päätöksellään 10.6.2014 T 1862 keskusveloautakunnan ratkaisun KVL:10/2013, jossa EU-valtiosta olevan yliopiston Suomessa tarjoama tutkintoon johtava koulutus katsottiin arvonlisäverottomaksi koulutuspalvelun myyntiksi. Yliopisto oli kotimaassaan julkista rahoitusta saava yliopisto, joka oli siellä yliopistoja koskevan sääntelyn ja valvonnan alainen. Suomessa järjestetyn opetuksen rahoitusrakenne vastasi toiminnan rahoitusta yliopiston kotivaltiossa. Opetus vastasi yliopiston kotimaassa lain nojalla järjestämää opetusta ja suoritettavat tutkinnot yliopiston siellä myöntämiä vastaavia tutkintoja. Perustelujen mukaan arvonlisäverotuksessa sovellettava neutraalisuusperiaate huomiioon ottaen yliopiston Suomessa järjestämä koulutus oli rinnastettava Suomessa lain nojalla järjestettyyn korkeakouluopetukseen.

Korkein hallinto-oikeus on antanut kaksi MBA-koulutusten myyntiä koskevaa ennakkopäätöstä, joissa palvelun myynti on katsottu arvonlisäverolliseksi palvelun myynniksi (KHO 2018:177 ja KHO 2018:178). Molemmissa päätöksissä myydyn MBA-koulutuspalvelun arvonlisäverollisuuden kannalta ratkaisevaa oli se, että kyseisiä koulutuspalveluja ei Suomessa tarjottu lain nojalla eikä niitä tuettu valtion varoin.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 2018:177 A Oy oli yksityinen kauppakorkeakoulu, joka järjesti Suomessa suomalaisille opiskelijoille MBA-koulutusta. Koulutus johti isobritannialaisen yliopiston myöntämään, Iso-Britannian virallisen tutkintojärjestelmän mukaiseen Master of Business Administration -tutkintoon. A Oy maksoi isobritannialaiselle yliopistolle franchising-sopimuksen nojalla korvauksen yliopiston suorittamista palveluista, joita olivat kokeiden ja tarkastuksen valvonta, tutkinnon myöntäminen ja yliopiston nimen käyttäminen palvelujen ja tutkinnon markkinoinnissa. A Oy järjesti koulutuksen ja myi ja markkinoi sitä omissa nimissään ja veloitti opiskelijoilta lukukausimaksut omissa nimissään. A Oy katsottiin koulutuspalvelujen myyjäksi, ja koska koulutus tapahtui Suomessa, sen myyntimaa oli Suomi. A Oy ei tarjonnut koulutuspalveluja arvonlisäverolain 40 §:ssä tarkoitetulla tavalla lain nojalla eikä se saanut lain nojalla valtion tukea. Tämän vuoksi A Oy:n tarjoama MBA-koulutus ei ollut vapautettu verosta arvonlisäverolain nojalla. Asiassa ei ratkaisun mukaan ollut merkitystä sillä, että A Oy:n tarjoama koulutus johti isobritannialaisen yliopiston myöntämään tutkintoon, koska mainittu yliopisto ei tarjonnut koulutuspalveluja Suomessa eikä asiassa muutoinkaan ollut kysymys yliopiston verovelvollisuudesta.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 2018:178 A Oy oli suomalaisen yliopiston tytäryhtiönä toimiva liikkeenjohdon koulutus- ja kehittämispalveluja tarjoava oppilaitos, joka järjesti muun ohella MBA- ja EMBA-koulutusohjelmia. A Oy:n tarjoamilla MBA- ja EMBA-tutkinnoilla oli sama kansainvälinen Association of MBA -akkreditointi ja oikeus virallisen MBA-tutkinnon myöntämiseen kuin korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 2017:79 mainitulla Isossa-Britanniassa toimivalla yliopistolla. Yhtiön saamia akkreditoiteja ei voi saada muu kuin maassaan tunnustettu korkeakoulu. A Oy:n tarjoaman MBA-koulutusohjelman laajuus oli 90 opintopistettä. Tapauksessa myyty MBA-koulutus oli kaksivuotinen työn ohessa suoritettava ohjelma. EMBA-koulutus oli tarkoitettu osallistujille, joilla on vähintään kahdeksan vuoden kokemus johtamisesta. Ohjelmat olivat maksullisia. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että mainitut koulutusohjelmat olivat liiketaloudellisin perustein järjestettyjä eikä niitä järjestetty lain nojalla eikä avustettu lain nojalla valtion varoin. Koska koulutus ei täyttänyt arvonlisäverolain 39 ja 40 §:ssä säädettyjä koulutuspalvelun verosta vapauttamisen edellytyksiä, A Oy:n oli suoritettava arvonlisäveroa koulutuksista veloittamistaan vastikkeista. Asiassa oli A Oy:n valituksesta kysymys myös siitä, tuliko A Oy:n järjestämä koulutus vapauttaa arvonlisäverosta, koska vuosikirjaratkaisussa KHO 2017:79 kyseessä olleen Isossa-Britanniassa kotipaikan omaavan yliopiston Suomessa tarjoama MBA-koulutus, joka oli A Oy:n mukaan sisällöltään, laajuudeltaan ja hinnaltaan vastaava kuin sen tarjoama koulutus, oli katsottu verosta vapautetuksi koulutuspal-

veluksi. Koska mainittu koulutus oli Isossa-Britanniassa viralliseen tutkintojärjestelmään kuuluvaa ja korkeakoulututkintoon johtavaa koulutusta, koulutuksia ei katsottu sillä tavoin samankaltaisiksi, että koulutusten erilainen verokohtelu johtaisi arvonlisäverotuksessa sovellettavan verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaamiseen.

2.2 Nykytilan arviointi

Arvonlisäverolain 40 §:ssä koulutuspalvelun verottomuuden edellytykseksi on asetettu se, että koulutus järjestetään lain nojalla tai että koulutusta avustetaan lain nojalla valtion varoin. Pykälässä on katsottava tarkoitetun nimenomaan Suomen lakia. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun 2017:79 mukaan unionin oikeuden mukainen yhdenvertaisuus- ja syrjimättömyysperiaate edellytti, että ulkomaisen lainsäädännön mukaisesti kyseisen valtion viralliseen tutkintojärjestelmään kuuluva koulutus tuli asettaa samaan asemaan kuin Suomen lainsäädännön mukaiseen tutkintojärjestelmään kuuluva veroton koulutus.

Verotuksen neutraliteettiperiaatteen mukaan keskenään kilpailevaa samankaltaista toimintaa ei saa kohdella verotuksellisesti eri tavalla. Tältä osin on huomioitava myös se, että Suomen korkeakoululainsäädännön mukaan tutkintoon johtava korkeakoulutus on suomalaisille sekä muille EU- ja ETA-alueen valtioiden kansalaisille aina maksutonta, mikä vaikuttaa kilpailutilanteen arviointiin. Edellä mainitun tuomioistuinratkaisun 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 myyjän sijoittautumismaan lainsäädännön virallisen tutkintojärjestelmän mukaisesti. Käytännössä tämä ulkomaiseen tutkintojärjestelmään perustuvan koulutuksen verottomuus hyödyttää ulkomaisia koulutuspalveluntarjoajia.

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. Oikeus- ja verotuskäytännössä tehdyn tulkinnan voidaan katsoa johtaneen siihen, ettei Suomi päättää itse tästä päämäärien vastaavuuden tunnustamisesta.

Jos Euroopan komissio havaitsee tai saa tietoonsa EU-lainsäädännön mahdollisen rikkomistapauksen, se pyrkii pikaisesti ratkaisemaan ongelman kyseisen jäsenmaan kanssa käytävän jäsennellyn vuoropuhelun (EU Pilot) avulla. Jäsenmaa voi toimittaa tapausta koskevia täydentäviä tosiseikkoja tai oikeudellisia tietoja, jotta voidaan löytää pikainen EU:n lainsäädännön mukainen ratkaisu ja siten välttää virallisen rikkomusmenettelyn aloittaminen.

Euroopan komissio pyysi 21.1.2021 EU Pilot -menettelyssä Suomelta selvitystä siitä, kohtelee ko suomalainen tuomioistuinjärjestelmä epäneutraalisti samanlaisia MBA-koulutusohjelmia riippuen koulutuspalvelun myyjän sijoittautumismaan lainsäädännöstä.

Komissio oli samaa mieltä Suomen kanssa siitä, että koulutuspalveluiden arvonlisäverovapauden soveltamisen osalta palvelun verotusmaa määrittää edellytykset, joiden täyttyessä myynti on arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu arvonlisäverosta vapautettu koulutuspalvelun myynti. Komissio katsoi, että yhdenvertaisuusperiaatetta ilmentävä verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää palvelun verotusmaassa vallitsevan markkinatilanteen huomioimista. Komission mukaan kaikkia Suomessa myytäviä vastaavan sisältöisiä koulutuspalveluja tulisi arvioida samojen Suomen lainsäädännön mukaisten kriteerien mukaan, huomioiden Suomessa vallitseva kilpai-

lutilanne. Komissio hyväksyi Suomen toimittaman selvityksen MBA-koulutusten arvonlisäverokohtelusta sekä suunnitelmasta aloittaa lainsäädäntömuutoksen valmistelu oikeuskäytännössä omaksutun tulkinnan johdosta. Komission asettama takaraja lainsäädäntömuutoksen voimaantulolle on 15.5.2022.

Kohdassa 2.1.4 selostettu verotus- ja oikeuskäytäntö koskee muutakin kuin MBA-koulutusta. Tällaisen muun koulutuksen osalta kilpailutilanne saattaa olla erilainen.

3 Ehdotukset ja niiden vaikutukset

3.1 Ehdotukset

Arvonlisäverolain verotonta koulutuspalvelun määritelmää koskevaa 40 §:ää ehdotetaan muutettavaksi niin, että pykälässä todettaisiin nimenomaisesti koulutuspalvelun lain nojalla järjestämisellä ja lain nojalla avustamisella tarkoitettavan Suomen lain mukaista järjestämistä ja avustamista. Koulutuspalvelujen arvonlisäverokohtelua arvioitaisiin siis Suomen lainsäädännön mukaisin perustein. Ehdotetulla muutoksella on tarkoitus parantaa unionin oikeuden mukaisen neutraliteettiperiaatteen toteutumista oikeus- ja verotuskäytännössä keskenään kilpailevien koulutuspalvelujen osalta. Muutoksella pyritäisiin erityisesti ratkaisemaan MBA-koulutusohjelmien osalta vallitseva epäneutraali tilanne saattamalla nämä koulutukset yhdenmukaisesti verotuksen piiriin.

Koska Suomessa saatetaan periaatteessa tarjota myös arvonlisäverolain 40 §:ssä tarkoitettua koulutusta vastaavaa, toisen jäsenvaltion lainsäädännön nojalla järjestettävää tai avustettavaa koulutusta, joka ei kilpaile Suomessa verollisesti myytävien koulutuspalvelujen kanssa, vaan kilpailee verottoman koulutuksen kanssa, koulutuspalvelun määritelmään otettaisiin tätä erittäin poikkeuksellista tilannetta koskeva, neutraliteettiperiaatetta ilmentävä säännös. Säännösehdotuksen mukaan tällainen koulutus katsottaisiin verottomaksi koulutuspalveluksi. Kilpailulla tarkoitettaisiin Suomessa tosiasiallisesti vallitsevaa kilpailutilannetta. Lisäksi olisi huomioitava se, että vain sisällöllisesti vastaavat koulutukset voivat kilpailla keskenään. Kilpailutilanteen arviointiin vaikuttaa myös koulutuksen maksuttomuus.

3.2 Pääasialliset vaikutukset

3.2.1 Taloudelliset vaikutukset

Esityksellä ei arvioida olevan huomattavia taloudellisia vaikutuksia. Ehdotetulla muutoksella arvioidaan olevan suora vaikutus ainoastaan niihin ulkomaisiin toimijoihin, jotka ovat korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuun KHO 2017:79 perustuvan käytännön seurauksena myyneet koulutuspalveluja Suomessa ilman arvonlisäveroa kilpailutilanteessa Suomessa myytävien verollisten koulutuspalvelujen kanssa. Lakiehdotus aiheuttaisi toimijoille verovelvollisuuden lisäksi jonkin verran hallinnollisia kustannuksia, jotka liittyisivät muun muassa verovelvollisuudesta aiheutuviin raportointi- ja vastaaviin velvoitteisiin sekä mahdollisiin tietojärjestelmämuutoksiin.

Ehdotuksella olisi myös epäsuora vaikutus sellaisiin koulutuspalveluihin Suomessa arvonlisäverolla myyviin toimijoihin, joiden koulutus kilpailee ulkomaisten järjestämien, tällä hetkellä verottomien koulutuspalvelujen kanssa, sillä verottomien koulutuspalvelujen myyjien kilpailuetu poistuisi.

Ehdotetulla muutoksella arvioidaan olevan vähäinen arvonlisäverotuloja lisäävä vaikutus. Ehdotus kasvattaisi arvonlisäverotuloja siltä osin kuin ne ulkomaiset toimijat, jotka ratkaisun KHO

2017:79 seurauksena ovat myyneet koulutuspalveluja Suomessa ilman arvonlisäveroa kilpailutilanteessa verollisesti myytävien koulutuspalvelujen kanssa, myisivät koulutuspalveluja jatkossa arvonlisäverollisin hinnoin. Näitä toimijoita on tiedossa hyvin rajallinen määrä ja heidän myymiensä koulutusohjelmien määrän arvioidaan olevan vuositasolla vähäinen. Muutoksen arvioidaan kasvattavan arvonlisäverotuloja noin 1 miljoonaa euroa vuodessa.

3.2.2 Vaikutukset Verohallinnon toimintaan

Ehdotetulla muutoksella ei arvioida olevan huomattavia vaikutuksia Verohallinnon toimintaan. Ehdotetut muutokset lisäävät vähäisessä määrin arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröintiin, neuvontaan, ohjeistukseen ja viestintään liittyviä Verohallinnon tehtäviä ja kustannuksia.

4 Lausuntopalaute

Esitysluonnoksesta annettiin lausuntokierroksella 7 lausuntoa. Lausunnon antoivat opetus- ja kulttuuriministeriö, Verohallinto, Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry, Keskuskauppakamari, Suomen Yrittäjät ry, Veronmaksajain keskusliitto ry sekä yhteisesti Amcham Finland, Estonian Business School ja Henley Business School.

Lausunnoissa suhtauduttiin esitykseen pääsääntöisesti myönteisesti, ja esityksen tavoitteita neutraliteettiperiaatteen toteuttamisesta pidettiin kannatettavina. Suurimmalla osalla lausunnon antaneista ei ollut huomautettavaa esityksen sisältöön.

Opetus- ja kulttuuriministeriö totesi lausunnossaan pitävänsä esitettyä muutosta lähtökohtaisesti kannatettavana, mutta katsoi, että perusteluissa tulisi tarkastella muotoilun toimivuutta MBA-koulutuksen lisäksi myös ulkomaisten toimijoiden tarjoamien muun tyyppisten koulutusten osalta. Lisäksi ministeriö piti tulkinnanvaraisena, mitä ehdotetun 40 §:n Suomen lain nojalla järjestäminen tarkoittaa. Tähän liittyen ministeriö katsoi, että koska kaikki ulkomaisten toimijoiden Suomessa tarjoama koulutus on maksullista, eikä koulutus kuulu Suomen koulutusjärjestelmän piiriin, se vaikuttaisi esityksessä esitetyn 40 §:n muotoilun perusteella olevan jatkossa lähtökohtaisesti aina arvonlisäverollista. Lisäksi ministeriö katsoi, että kysymys siitä, riittääkö tämä neutraliteettiperiaatteen toteutumiseen vai tulisiko tarkastella myös koulutusten sisällöllistä vastaavuutta, jää kuitenkin avoimeksi.

Arvonlisäverolailla on sen voimaantulosta 1.6.1994 lähtien säädetty verosta vapaaksi koulutus, jota järjestetään yhteiskunnan kulloinkin hyväksymien koulutustavoitteiden toteuttamiseksi eli jota järjestetään tai avustetaan lain nojalla. EU:n perustamissopimuksen ja arvonlisäverodirektiivin säännösten sekä niitä koskevan tulkintakäytännön mukaan kukin jäsenvaltio asettaa itse koulutuspoliittiset tavoitteensa ja päättää koulutusjärjestelmästä ja sen sisällöstä. Arvonlisäverokohtelu määräytyy näiden kansallisten valintojen perusteella. Arvonlisäverolain mukaan koulutuspalvelun verottomuuden edellytysten osalta merkitystä ei sinänsä ole sillä, onko toimija suomalainen vai ei. Lakiehdotuksen perusteluja on lausuntokierroksen jälkeen hieman täydennetty ja lakiehdotukseen on lisätty säännös sellaisen toisen jäsenvaltion lain nojalla järjestettävän tai avustettavan, arvonlisäverolain 40 §:n mukaista koulutusta vastaavan koulutuksen, joka ei kilpaile verollisen koulutuksen kanssa, vaan kilpailee verottoman koulutuksen kanssa, katsomisesta verottomaksi koulutuspalveluksi. Tämä neutraalisuusperiaatetta ilmentävä säännösehdotus on tarkoitettu erittäin poikkeuksellisia tilanteita varten.

Amcham Finlandin, Estonian Business Schoolin ja Henley Business Schoolin yhteislausunnossa katsottiin esityksessä ehdotetun arvonlisäverolain 40 §:n muutoksen olevan ristiriidassa EU:n perusvapauksien ja syrjintäkiellon kanssa. Lausunnossa ehdotettiin arvonlisäverolain 40

§:ää muutettavan niin, että koulutuspalvelulla tarkoitetaan yleissivistävää ja ammatillista koulutusta, korkeakouluopetusta sekä taiteen perusopetusta, jota Suomen tai toisen Bolognan prosessiin sitoutuneen valtion lain nojalla järjestetään tai jota Suomen tai toisen Bolognan prosessiin sitoutuneen valtion lain nojalla avustetaan valtion varoin. Lausunnon mukaan ulkomaista korkeakoulututkintoa ei voida rinnastaa täydennyskoulutukseen, jolle ei ole asetettu harmonisoituja laatu- ja tasokriteerejä. Bolognan prosessin mukaiset ulkomaiset tutkinnot on edelleen rinnastettava suomalaisiin ylempiin ammattikorkeakoulu- ja yliopistotutkintoihin, jotka on vapautettu arvonnalisäverosta Suomessa.

Lausunnossa esitettyyn muutokseen ei ole katsottu olevan aihetta lakiehdotuksessa esitetyin perustein. Sen seikan, että kyse on ulkomaisen yliopiston oman maansa lainsäädännön mukaisesti järjestämästä, tutkintoon johtavasta koulutuksesta, ei ole katsottava sellaisenaan poistavan kilpailutilanteen olemassaoloa.

Lausunnossa mainittu Bolognan prosessi on 48 Euroopan maan välinen yhteistyöaloite korkeakoulutuksen alalla, jonka avulla pyritään yhtenäistämään eri Euroopan maiden korkeakoulujärjestelmiä. Prosessin seurauksena on perustettu eurooppalainen korkeakoulutusalue, jonka tavoitteena on helpottaa opiskelijoiden ja henkilöstön siirtymistä maasta toiseen, edistää korkeakoulutuksen inklusiivisuutta ja parantaa eurooppalaisen korkeakoulutuksen kilpailukykyä ja vetovoimaa. Eurooppalaiseen korkeakoulutusalueeseen kuuluvat maat ovat sitoutuneet ottamaan käyttöön kolmiportaisen tutkintojärjestelmän, varmistamaan, että korkeakoulut tunnustavat vastavuoroisesti ulkomaisissa korkeakouluissa suoritettut tutkinnot ja opiskelujaksot, sekä ottamaan käyttöön korkeakouluopetuksen ja oppimistulosten laadun ja relevanssin varmistavan laadunvalvontajärjestelmän. Ulkomailla suoritettujen korkeakoulututkintojen ja -opintojen tuottamasta virkakelpoisuudesta päättää Opetushallitus. Rinnastuspäätöksellä ei rinnasteta ulkomailla suoritettua tutkintoa tiettyyn Suomessa suoritettuun tutkintoon, vaan rinnastus tapahtuu yleisesti tietyin tasoiseen Suomessa suoritettuun korkeakoulututkintoon. Rinnastuspäätös on tarkoitettu osoittamaan henkilön kelpoisuus virkaan tai tehtävään, johon Suomessa edellytetään korkeakoulututkintoa tai tietyn tasoista korkeakoulututkintoa. Rinnastuspäätös perustuu ulkomailla suoritettujen korkeakouluopintojen tuottamasta virkakelpoisuudesta annettuun lakiin (1385/2015). Tällainen tutkinnon rinnastuspäätös ei tarkoita, että tutkinto olisi Suomen lainsäädännön piirissä tai että korkeakoulun toiminta muutoin rinnastuisi suomalaiseen korkeakouluun. Päädettyä 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.

Lisäksi lausunnossa on muita suomalaiseen koulutusjärjestelmään liittyviä huomioita, joilla ei ole vaikutusta kyseisten koulutuspalvelujen arvonnalisäverokohtelun määrittämisessä.

5 Voimaantulo

Laki ehdotetaan tulemaan voimaan 1.5.2022.

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.

Ponsi

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Lakiehdotus

Laki

arvonlisäverolain 40 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan arvonlisäverolain (1501/1993) 40 § seuraavasti:

40 §

Koulutuspalvelulla tarkoitetaan sellaista yleissivistävää ja ammatillista koulutusta, korkea-kouluopetusta sekä taiteen perusopetusta, jota Suomen lain nojalla järjestetään tai jota Suomen lain nojalla avustetaan valtion varoin. Koulutuspalvelulla tarkoitetaan myös edellä tarkoitettua koulutuspalvelua vastaavaa, toisen jäsenvaltion lain nojalla järjestettävää tai avustettavaa koulutusta, joka kilpailee Suomen lain nojalla järjestettävän tai avustettavan verottoman koulutuksen kanssa eikä kilpaile verollisesti myytävien koulutuspalvelujen kanssa.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Tätä lakia sovelletaan, kun veron suorittamisvelvollisuus syntyy lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Jos veron suorittamisvelvollisuus on syntynyt ennen tämän lain voimaantuloa, sovelletaan tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

Helsingissä 3.2.2022

Pääministeri

Sanna Marin

Valtiovarainministeri Annika Saarikko

*Liite
Rinnakkaisteksti*

Laki

arvonlisäverolain 40 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan arvonlisäverolain (1501/1993) 40 § seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

40 §

Koulutuspalvelulla tarkoitetaan yleissivistävää ja ammatillista koulutusta, korkeakouluopetusta sekä taiteen perusopetusta, jota lain nojalla järjestetään tai jota lain nojalla avustetaan valtion varoin.

40 §

Koulutuspalvelulla tarkoitetaan *sellaista* yleissivistävää ja ammatillista koulutusta, korkeakouluopetusta sekä taiteen perusopetusta, jota *Suomen* lain nojalla järjestetään tai jota *Suomen* lain nojalla avustetaan valtion varoin. *Koulutuspalvelulla tarkoitetaan myös edellä tarkoitettua koulutuspalvelua vastaavaa, toisen jäsenvaltion lain nojalla järjestettävää tai avustettavaa koulutusta, joka kilpailee Suomen lain nojalla järjestettävän tai avustettavan verottoman koulutuksen kanssa eikä kilpaile verollisesti myytävien koulutuspalvelujen kanssa.*

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20

Tätä lakia sovelletaan, kun veron suorittamisvelvollisuus syntyy lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Jos veron suorittamisvelvollisuus on syntynyt ennen tämän lain voimaantuloa, sovelletaan tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.
