

Valtiovarainvaliokunta

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain 40 §:n muuttamisesta

JOHDANTO

Vireilletulo

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain 40 §:n muuttamisesta (HE 4/2022 vp): Asia on saapunut valtiovarainvaliokuntaan mietinnön antamista varten.

Jaostovalmistelu

Asia on valmisteltu valtiovarainvaliokunnan verojaostossa.

Asiantuntijat

Verojaosto on kuullut:

- erityisasiantuntija Paula Laakso, valtiovarainministeriö
- johtava asiantuntija Anne Kaleva, Verohallinto
- veroasiantuntija Laura Kurki, Suomen Yrittäjät ry
- johtava veroasiantuntija Emmiliina Kujanpää, Keskuskauppakamari
- Head of Administration Sigrid Lainevee, Estonian Business School Finland
- avustaja Miko Mustonen, Estonian Business School Finland
- Managing Director Anna Matula, Henley Business School Finland
- OTT Kristiina Äimä

Verojaosto on saanut kirjallisen lausunnon:

- opetus- ja kulttuuriministeriö
- Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry
- Veronmaksajain Keskusliitto ry
- Helsinki School of Business
- Hämeen ammattikorkeakoulu HAMK

HALLITUKSEN ESITYS

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

Valiokunnan mietintö VaVM 8/2022 vp

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.

VALIOKUNNAN PERUSTELUT

Valiokunta puoltaa esityksen hyväksymistä muutettuna. Muutos kohdistuu säännökseen, joka on lisätty esitykseen erittäin poikkeuksellisten tilanteiden varalta.

Valiokunta pitää esitystä tarpeellisena ja tarkoituksenmukaisena. Hallituksen esityksen keskeisenä tavoitteena on muuttaa arvonlisäverolain 40 §:ään sisältyvää koulutuspalvelun määritelmää siten, että pykälässä todettaisiin nimenomaisesti koulutuspalvelun lain nojalla järjestämisellä ja 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 keskenään kilpailevien koulutuspalvelujen osalta. EU-oikeuden mukaan kilpailuneutraliteettia arvioidaan harjoitetun toiminnan eli myytyjen hyödykkeiden osalta. Muutosehdotuksella on tarkoitus ratkaista erityisesti MBA-koulutusohjelmien osalta vallitseva epäneutraali tilanne. Suomessa on tarjolla monenlaisia MBA-koulutuksia. MBA-koulutusohjelmat eivät kuulu osaksi suomalaista tutkintojärjestelmää, eikä niiden antaminen kuulu suomalaisten koulutustoimen harjoittajien lainmukaiseen koulutustehtävään. Koulutusohjelmien järjestämistä ei myöskään avusteta lain nojalla valtion varoin. Niiden myynti on siten pääsääntöisesti arvonlisäverollista palvelujen myyntiä.

Hallituksen esityksessä tarkemmin selostetun oikeuskäytännön voidaan katsoa johtaneen siihen, että sisällöltään samankaltaisia, Suomessa keskenään kilpailevia MBA-koulutusohjelmia on kohdeltu arvonlisäverotuksessa eri tavoin. Verotuskohtelu on riippunut siitä, onko koulutus järjestetty koulutuspalvelun myyjän sijoittautumismaan lainsäädännön virallisen tutkintojärjestelmän mukaisesti vai ei. Verohallinnon ohjeen mukaan ulkomaisen korkeakoulun Suomessa myymä koulutuspalvelu on voinut olla Suomessa arvonlisäveroton silloin, kun kysymys on ollut toisessa jäsenvaltiossa viralliseen korkeakoulututkintojärjestelmään kuuluvasta ja siten tämän toisen jäsenvaltion säännösten mukaisesta valtion rahoittamasta koulutuksesta. Ulkomaiseen tutkintojärjestelmään perustuvan koulutuksen verottomuuden voidaan katsoa hyödyttäneen ulkomaisia koulutuspalvelun tarjoajia. Arvonlisäverolain 40 §:ään ehdotettu muutos poistaisi ulkomaisilta toimijoilta tämän edun ja näin ollen parantaisi neutraliteettiperiaatteen toteutumista. Ehdotetun muutoksen suorat vaikutukset kohdistuisivat niihin ulkomaisiin toimijoihin, jotka ovat oikeuskäytännön perusteella myyneet koulutuspalveluja Suomessa ilman arvonlisäveroa kilpailutilanteessa Suomessa myytävien verollisten koulutuspalvelujen kanssa.

Valiokunnan mietintö VaVM 8/2022 vp

Hallituksen esityksen taustalla on EU Pilot -menettely, jossa Euroopan komissio on pyytänyt Suomelta selvitystä siitä, kohtelee ko suomalainen tuomioistuinjärjestelmä epäneutraalisti samantaisia MBA-koulutusohjelmia riippuen koulutuspalvelun myyjän sijoittautumisesta lainsäädännöstä. Hallituksen esityksen mukaan 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. Komission mukaan kaikkia Suomessa myytäviä vastaavan sisältöisiä koulutuspalveluja tulisi arvioida samojen Suomen lainsäädännön mukaisten kriteerien mukaan, huomioiden Suomessa vallitseva kilpailutilanne. Komission asettama takaraja lainsäädäntömuutosten voimaantulolle on 15.5.2022.

Valiokunnan asiantuntijakuulemisissa ehdotettua sääntelyä on pääasiassa kannatettu ja neutraalia verokohtelua on pidetty tärkeänä. Kuulemisissa on kuitenkin tuotu esiin myös näkemyksiä siitä, että kaikki yliopisto- tai korkeakoulututkintoon johtava koulutus tulisi vapauttaa arvonlisäverosta, jotta kaikkia tutkintoja kohdeltaisiin yhdenvertaisesti ja neutraalisti arvonlisäverotuksessa. Saamansa selvityksen perusteella valiokunta ei pidä tätä kuitenkaan perusteltuna. Kukin jäsenvaltio asettaa itse koulutuspoliittiset tavoitteensa ja päättää itse koulutusjärjestelmästään ja sen sisällöstä. 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.

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, hallituksen esitykseen on sisällytetty tätä erittäin poikkeuksellista tilannetta koskeva, neutraliteettiperiaatetta ilmentävä säännös. Ehdotuksen tarkoituksena on ollut ilmentää verotuksen neutraalisuuden periaatetta oikeus- ja verotuskäytännössä muiden jäsenvaltioiden koulutusjärjestelmien mukaisten koulutusten osalta omaksuttua tulkintaa heijastelevasti ja tuoda kilpailunäkökulma lain tasolle, koska hallituksen esitys olennaisesti liittyy oikeus- ja verotuskäytännössä tältä osin tehdyn tulkinnan seurauksiin. Ehdotuksella ei ole pyritty ilmentämään neutraalisuuden periaatetta kokonaisuudessaan. Saamansa selvityksen perusteella valiokunta toteaa, että arvonlisäverolain koulutuspalveluja koskevien säännösten, jotka viittaavat Suomen koulutuslainsäädäntöön, voidaan lähtökohtaisesti katsoa täyttävän neutraliteettiperiaatteen vaatimukset, joten edellä mainittu lisäys voisi käytännössä liittyä vain erittäin poikkeuksellisiin yksittäistapauksiin. Koska tilanteita voi olla hyvin erilaisia, ehdotettu säännös voisi ennemminkin johtaa tulkintaepäselvyyksiin. Valiokunta katsoo saamansa selvityksen perusteella, että kyseinen lisäys on selkeyden vuoksi parempi poistaa ehdotetusta pykälästä. Mikäli hallituksen esityksessä tarkoitettuja erittäin poikkeuksellisia tilanteita ilmenisi, voitaisiin neutraliteetti-

Valiokunnan mietintö VaVM 8/2022 vp

periaatteen toteutuminen arvioida ja varmistaa yksittäistapausten kohdalla verotus- ja oikeuskäytännössä.

Vaikka ehdotetun muutoksen taustalla on tavoite korjata MBA-koulutusohjelmien kohdalla ilmennyt neutraalisuusongelma, valiokunta kiinnittää huomiota siihen, että ehdotettu sääntely koskee samalla koulutuspalveluja laajemminkin. Valiokunta pitää neutraalia verokohtelua keskeänä kilpailevien koulutuspalvelujen osalta tärkeänä. Ehdotetun muutoksen vaikutuksia neutraliteettiperiaatteen toteutumiseen onkin syytä seurata myös jatkossa.

VALIOKUNNAN PÄÄTÖSEHDOTUS

Valtiovarainvaliokunnan päätösehdotus:

Eduskunta hyväksyy muutettuna hallituksen esitykseen HE 4/2022 vp sisältyvän lakiehdotuksen. (Valiokunnan muutosehdotukset)

Valiokunnan muutosehdotukset

Laki

arvonlisäverolain 40 §:n muuttamisesta

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

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.

Valiokunnan mietintö VaVM 8/2022 vp

Helsingissä 18.3.2022

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa

puheenjohtaja Johannes Koskinen sd
varapuheenjohtaja Arto Pirttilahti kesk
jäsen Anders Adlercreutz r
jäsen Tarja Filatov sd
jäsen Vilhelm Junnila ps
jäsen Esko Kiviranta kesk
jäsen Jari Koskela ps
jäsen Hanna Kosonen kesk
jäsen Pia Lohikoski vas
jäsen Matias Marttinen kok
jäsen Sari Multala kok
jäsen Riitta Mäkinen sd
jäsen Sari Sarkomaa kok
jäsen Sami Savio ps
jäsen Iris Suomela vihr
jäsen Pia Viitanen sd
jäsen Ville Vähämäki ps

Valiokunnan sihteerinä on toiminut

valiokuntaneuvos Timo Annala