

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi tuloverolain ja arvonlisäverolain muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi tuloverolakeja ja arvonlisäverolakeja.

Esityksen mukaan ammattikorkeakouluosakeyhtiöiden tuloverotuksesta säädettäisiin vastaavalla tavalla kuin yliopistojen tuloverotuksesta. Ammattikorkeakouluosakeyhtiöt olisivat verovelvollisia elinkeinotulostaan yhteisöihin sovellettavan 20 prosentin verokannan mukaisesti sekä muuhun kuin yleiseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulostaan kunnalle ja seurakunnalle alennetun verokannan mukaisesti. Ammattikorkeakoulujen varsinainen toiminta jäisi edelleen verotuksen ulkopuolelle.

Arvonlisäverolakiin ehdotetaan lisättäväksi säännös ammattikorkeakouluosakeyhtiöiden

arvonlisäverovelvollisuudesta. Myös ammattikorkeakouluosakeyhtiöiden verotusasemasta säädettäisiin vastaavalla tavalla kuin yliopistojen arvonlisäverotuksesta. Ammattikorkeakouluosakeyhtiöt olisivat verovelvollisia liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaran ja palvelun myynnistä. Ammattikorkeakouluosakeyhtiöiden tarjoamat lakisääteiset koulutuspalvelut olisivat edelleen verottomia.

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2015. Tuloverotusta koskevia säännöksiä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2015 toimitettavassa verotuksessa.

PERUSTELUT

1 Nykytila

1.1 Ammattikorkeakoulut

Yleistä

Opetus- ja kulttuuriministeriön hallinnonalalla toimii nykyisin 24 ammattikorkeakoulua. Valtioneuvosto myöntää toimiluvat ammattikorkeakoulujen ylläpitäjille. Toimilupa voidaan myöntää kunnalle, kuntayhtymälle, rekisteröidylle yhteisölle tai säätiölle. Osakeyhtiömuoto on nopeasti yleistynyt ammattikorkeakoulujen ylläpitomuotona. Tällä hetkellä toimilupa on myönnetty 21 osakeyhtiölle ja kolmelle kuntayhtymälle. Aiemmin myös kunnat ovat toimineet ammattikorkeakoulujen ylläpitäjinä. Osakeyhtiöissä kunnat ovat yleensä omistajina. Vain neljässä osakeyhtiössä ei ole kuntaomistajaa mukana. Nämä ilman kunnallista omistusta olevat ammattikorkeakoulut ovat DIAK, Haaga-Helia, Humak ja Arcada. Niitä ylläpitävien osakeyhtiöiden omistajia ovat muun muassa yhdistykset ja säätiöt.

Ammattikorkeakoulut muodostavat yhdessä yliopistojen kanssa Suomen korkeakoulujärjestelmän. Ammattikorkeakoulut järjestävät korkeakoulututkintoon johtavia opintoja sekä harjoittavat tutkimus- ja kehittämistoimintaa. Lisäksi ne antavat ja kehittävät aikuiskoulutusta sekä järjestävät ammatillista opettajankoulutusta.

Ammattikorkeakoulujen toiminnasta säädetään ammattikorkeakoululaissa (351/2003). Eduskunnan käsiteltävänä on hallituksen esitys eduskunnalle ammattikorkeakoululaiksi ja laiksi yliopistolain 49 §:n muuttamisesta (HE 26/2014 vp), jäljempänä *hallituksen esitys uudeksi ammattikorkeakoululaiksi*. Siinä ehdotetaan uudistettavaksi ammattikorkeakoululainsäädäntö kokonaisuudessaan säätämällä uusi ammattikorkeakoululaki, jäljempänä *uusi ammattikorkeakoululaki*.

Ehdotettu uusi ammattikorkeakoululaki

Hallituksen esityksessä uudeksi ammattikorkeakoululaiksi ehdotetaan, että ammattikorkeakoulutoimintaa voisi harjoittaa jatkos-

sa vain osakeyhtiömuodossa. Valtioneuvosto myöntäisi toimiluvan ammattikorkeakoulutoimintaa harjoittavalle osakeyhtiölle. Ammattikorkeakouluilla ei olisi enää toimiluvan saanutta ylläpitäjää. Uusi ammattikorkeakoululaki on tarkoitettu tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2015.

Ammattikorkeakoulujen oikeushenkilöasema

Uuden ammattikorkeakoululain 5 §:n 1 momentissa säädettäisiin, että ammattikorkeakoulu on osakeyhtiömuotoinen oikeushenkilö (*ammattikorkeakouluosakeyhtiö*). Ammattikorkeakouluun sovellettaisiin osakeyhtiölakia (624/2006), mutta ammattikorkeakoulun erityispiirteistä johtuen uuteen ammattikorkeakoululakiin sisältyisi säännöksiä hallinnosta, toimielimistä ja niiden päätösvallasta sekä toimielinten valinnasta.

Hallituksen esityksessä uudeksi ammattikorkeakoululaiksi ehdotetaan, että julkisesti rahoitettujen lakisääteisten tehtävien takia ammattikorkeakoulut olisivat voittoa tavoittelemattomia yhtiöitä. Ammattikorkeakoulut eivät voisi jakaa voittoa omistajilleen tai tuottaa muuta taloudellista etua toimintaan osallistuville ja yhtiötä purettaessa varat tulisi käyttää vastaavaan toimintaan. Tämän mukaisesti uuden ammattikorkeakoululain 5 §:n 2 momentissa säädettäisiin, että ammattikorkeakouluosakeyhtiön toiminnan tarkoituksena ei saa olla voiton tavoittelu eikä se saa jakaa osakkeenomistajalleen osinkoa taikka tuottaa muuta taloudellista etua osakkeenomistajalleen tai muulle toimintaan osallistuvalla. Jaettaessa varoja muulla osakeyhtiölain 13 luvun 1 §:ssä tarkoitettulla tavalla varoja saisi palauttaa osakkeenomistajalle enintään tämän yhtiön omaan pääomaan sijoittamaan määrään asti. Varojen palauttaminen osakeyhtiölain 13 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettua vapaan oman pääoman rahastosta taikka momentin 2 tai 3 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa olisi mahdollista vasta ammattikorkeakoulutoiminnan loppuessa. Muutoin varat olisi käytettävä uuden ammattikorkeakoululain 4 §:n mukaiseen tarkoitukseen.

Ammattikorkeakoulujen tehtävät ja toiminta

Uuden ammattikorkeakoululain 4 §:ssä säädettäisiin ammattikorkeakoulujen tehtävistä. Pykälän mukaan, eduskunnan sivistysvaliokunnan mietinnössään 10/2014 vp ehdottama tarkennus huomioon otettuna, ammattikorkeakoulun tehtävänä olisi antaa ammattillisiin asiantuntijatehtäviin korkeakouluopetusta, joka perustuu työelämän ja sen kehittämisen vaatimuksiin, tutkimukseen, taiteellisiin ja sivistyksellisiin lähtökohtiin sekä tukea opiskelijan ammatillista kasvua. Ammattikorkeakoulun tehtävänä olisi lisäksi harjoittaa ammattikorkeakouluopetusta palvelevaa sekä työelämää ja aluekehitystä edistävää ja alueen elinkeinorakennetta uudistavaa soveltavaa tutkimustoimintaa, kehittämis- ja innovaatiotoimintaa sekä taiteellista toimintaa. Tehtäviään hoitaessaan ammattikorkeakoulun tulisi edistää elinikäistä oppimista.

Ammattikorkeakouluissa annettavasta opetuksesta ja tutkinnoista säädettäisiin lain 10 ja 11 §:ssä. Lain 13 §:n mukaan ammattikorkeakoulut voisivat tietysti edellytyksin järjestää myös tilauskoulutusta.

Uuden ammattikorkeakoululain 5 §:n 3 momentin mukaan ammattikorkeakoulu voisi harjoittaa liiketoimintaa, joka tukee sen 4 §:ssä säädettyjen tehtävien toteuttamista.

Ammattikorkeakoulujen rahoitus ja opetuksen maksuttomuus

Tällä hetkellä ammattikorkeakoulutoiminnan rahoitus tapahtuu valtionosuusjärjestelmän mukaisesti. Uudessa ammattikorkeakoululaissa vastuu ammattikorkeakoulujen perusrahoituksesta siirrettäisiin kokonaan valtiolle. Valtio turvaisi ammattikorkeakouluille riittävän perusrahoituksen lakisääteisten tehtävien turvaamiseksi.

Uuden ammattikorkeakoululain 12 §:n mukaan ammattikorkeakoulututkintoon ja ylempään ammattikorkeakoulututkintoon johtava opetus ja opiskelijoiden valintaan liittyvät valintakokeet olisivat opiskelijoille maksuttomia. Muusta kuin tutkintoon johtavasta opetuksesta tai valintakokeista ammattikorkeakoulu voisi periä maksuja. Tilauskoulutuksen osalta olisi lain 13 §:n mukaisesti tilaajana toimiva oikeushenkilö velvollinen

maksamaan koulutuksesta aiheutuvat kustannukset.

1.2 Ammattikorkeakoulujen verotuksellinen asema

Tuloverotus

Ammattikorkeakoulujen tuloverotuksesta ei ole erikseen säädetty. Osakeyhtiömuotoiset ammattikorkeakoulut on verotuskäytännössä lähtökohtaisesti katsottu tuloverolain (1535/1992) mukaisiksi yleishyödyllisiksi yhteisöiksi. Tuloverolain 22 §:n mukaan yhteisö on yleishyödyllinen, jos se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä, jos sen toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin ja jos se ei tuota toiminnallaan siihen osalliselle taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena taikka kohtuullista suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä. Edellytyksenä on myös ollut se, että osakeyhtiömuotoisen ammattikorkeakoulun yhtiöjärjestyksessä on määrätty voitonjakokiellosta ja siitä, että yhtiötä purettaessa voitto tulee käyttää yleishyödylliseen toimintaan. Yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen ainoastaan elinkeinotulostaan sekä muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulostaan kunnalle ja seurakunnalle. Elinkeinotulostaan yleishyödylliset yhteisöt maksavat veroa yhteisöjen tuloveroprosentin mukaan. Kiinteistötulostaan yleishyödylliset yhteisöt maksavat veroa pelkästään kunnalle ja seurakunnalle tuloverolain 124 §:n 3 momentissa tarkoitetun alennetun tuloveroprosentin mukaan. Vuosina 2012–2015 osittain verovapaan yhteisön tuloveroprosentti määräytyy tuloverolain 124 a §:n mukaisesti. Esimerkiksi verovuonna 2014 yleishyödylliset yhteisöt maksavat kiinteistötulostaan tuloveroa 7,67 prosenttia.

Myös kunnat ja kuntayhtymät ovat verovelvollisia ainoastaan elinkeinotulostaan ja muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulostaan. Tämän lisäksi kuntien verovelvollisuutta on rajoitettu siten, että kunta ei kuitenkaan ole verovelvol-

linen omalla alueellaan harjoittamansa elinkeinon tulosta eikä omalla alueellaan sijaitsevan kiinteistön tuottamasta tulosta. Tätä verovapaussäännöstä ei sovelleta kuntayhtymiin (KHO 1.12.2005 taltio 3210). Kunnat ja kuntayhtymät maksavat sekä elinkeinotulostaan että kiinteistön tuottamasta tulostaan veroa kunnalle ja seurakunnalle edellä mainitun alennetun tuloveroprosentin mukaan.

Elinkeinotoimintana pidettävän toiminnan tulos lasketaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968, *elinkeinoverolaki*) säännösten mukaisesti. Elinkeinotoiminnan käsite arvioidaan verotuksessa vakiintuneiden elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien avulla. Näitä ovat muun muassa toiminnan itsenäisyys, jatkuvuus, voiton tavoittelu, toimiminen kilpailutilanteessa, suuri liikevaihto, toiminnan riskinalaisuus ja toiminnan kohdistuminen laajaan tai rajoittamattomaan asiakaskuntaan. Arviointi toiminnan luonteesta tehdään tapauskohtaisesti kokonaisarviointin perusteella. Merkitystä on myös sillä, millä tavoin myytävä palvelu tai tuote vastaa yleisesti yhteiskunnassa elinkeinotoiminnan muodossa myytäviä hyödykkeitä ja millä tavoin myytävä palvelu tai tuote on hinnoiteltu.

Kiinteistötulona pidettävää tuloa on esimerkiksi kiinteistöstä saatu vuokratulo. Kiinteistötulon käsite ei kata esimerkiksi osakehuoneistosta saatua vuokratuloa, keskinäisen kiinteistöyhtiön osakkeenomistuksen perusteella saatua tuloa eikä kiinteistön luovutusvoittoa. Nämä ovat yleishyödylliselle yhteisölle sekä kunnalle ja kuntayhtymälle verovapaata tuloa paitsi silloin, kun kiinteistöä käytetään sillä tavoin elinkeinotoiminnassa, että tulo katsotaan elinkeinotuloksi. Kiinteistön yleisellä käytöllä tarkoitetaan vakiintuneesti yhteiskunnan tarpeita palvelevaa käyttöä esimerkiksi kouluna, kirkkona, kirjastona, valtion virastona tai sairaalana. Kiinteistö katsotaan vuokratuksi yleiseen käyttöön ainoastaan silloin, kun vuokralaisena on julkinen taho, kuten valtio tai kunta. Yleishyödyllistä käyttöä on yhteisön oman yleishyödyllisen toiminnan harjoittaminen kiinteistöllä ja kiinteistön vuokraaminen yleishyödylliseen käyttöön. Elinkeinoverolain 53 §:n mukaan kiinteistö kuuluu elinkeinotoiminnan tulolähteeseen, jos kiinteistöä käytetään yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoimintaa välittömästi tai välillisesti edistäviin tarkoituksiin, kuten tehdas-, työpaja-, liike- tai sosiaalitarkoituksiin. Tällaisessa tilanteessa kiinteistöstä saatava tulo on kaikilta osin yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulolähteen tuloa.

tetään yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoimintaa välittömästi tai välillisesti edistäviin tarkoituksiin, kuten tehdas-, työpaja-, liike- tai sosiaalitarkoituksiin. Tällaisessa tilanteessa kiinteistöstä saatava tulo on kaikilta osin yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulolähteen tuloa.

Arvonlisäverotus

Arvonlisäverolaissa (1501/1993) ei ole erikseen säädetty ammattikorkeakoulujen arvonlisäverotuksesta.

Arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liike-toiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavaran ja palvelun myynnistä.

Arvonlisäverolain 4 §:n mukaan tuloverolain tarkoitetu yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään mainitun lain mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona.

Arvonlisäverolain 6 §:n 1 momentin mukaan valtio ja kunta ovat verovelvollisia 1 §:ssä tarkoitettua toiminnasta. Lain 8 §:n mukaan kuntayhtymään sovelletaan, mitä tässä laissa säädetään kunnasta.

Arvonlisäverolain 39 §:n 1 momentin mukaan veroa ei suoriteta koulutuspalvelun myynnistä. Lain 40 §:n mukaan koulutuspalvelulla tarkoitetaan yleissivistävää ja ammatillista koulutusta, korkeakouluopetusta sekä taiteen perusopetusta, jota lain nojalla järjestetään tai jota lain nojalla avustetaan valtion varoin.

Ammattikorkeakoulujen tarjoamat lakisääteiset koulutuspalvelut ovat verottomia. Ammattikorkeakoulut ovat verovelvollisia yleisten sääntöjen mukaisesti muusta tavaran ja palvelun myynnistä, jos toiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa.

Osa ammattikorkeakouluista on yleishyödyllisiä osakeyhtiöitä, joita on käsitelty yleishyödyllisinä yhteisöinä arvonlisäverotuksessa. Yleishyödyllisen yhteisön liiketoiminnan muodossa harjoittama muu kuin verottomien koulutuspalvelujen myynti on arvonlisäverolain 4 §:n nojalla arvonlisäverotonta, ellei kyse ole veronalaisesta elinkeinotulosta. Arvonlisäverolain 12 §:n perusteella yleishyödyllinen yhteisö voi kuitenkin va-

paaheutoisesti hakeutua verovelvolliseksi tällaisesta toiminnasta. Jos ammattikorkeakoulu on hakeutunut verovelvolliseksi, se on verovelvollinen kaikesta liiketoiminnan muodossa harjoitetusta toiminnastaan, ellei toimintaa ole erikseen säädetty verottomaksi.

Kunta- ja kuntayhtymämuotoisiin ammattikorkeakouluihin sovelletaan arvonlisäverolain 6 ja 8 §:ää. Niiden liiketoiminnan muodossa harjoittama muu kuin verottomien koulutuspalvelujen myynti on yleisten sääntöjen mukaan verollista.

Arvonlisäverolain 102 §:n perusteella verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten hankittujen tavaroiden ja palvelujen sisältämän arvonlisäveron. Jos esimerkiksi yleishyödyllisenä yhteisönä toimiva ammattikorkeakoulu on hakeutunut verovelvolliseksi liiketoiminnasta, sen tekemät verolliseen liiketoimintaan liittyvät hankinnat ovat vähennyskelpoisia.

Lain 130 §:n 1 momentin mukaan kunnalla on oikeus saada palautuksena hankintaan sisältyvä 10 luvussa tarkoitettu vero, josta ei saa tehdä vähennystä tai josta ei saa 131 §:ssä tarkoitettua palautusta. Kunta- ja kuntayhtymämuotoisilla ammattikorkeakouluilla on oikeus vähentää tekemiensä hankintojen sisältämät arvonlisäverot siltä osin kuin hankinnat liittyvät niiden harjoittamaan verolliseen liiketoimintaan. Siltä osin kuin hankinnat liittyvät kunta- ja kuntayhtymämuotoisten ammattikorkeakoulujen pääasialliseksi katsottavaan toimintaan eli verottomaan koulutustoimintaan, niillä on oikeus saada hankintojen sisältämät arvonlisäverot takaisin kuntapalautuksina.

Arvonlisäverolain 30 §:n perusteella kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta voi hakeutua verovelvolliseksi, jos kiinteistön käyttäjänä on muun ohessa yliopistolain (558/2009) 1 §:ssä tarkoitettu yliopisto tai yksityinen ammattikorkeakoulu. Kiinteistö-osakeyhtiö voi hakeutua verovelvolliseksi, jos osakkaana on muun ohessa yksityinen ammattikorkeakoulu.

Arvonlisäverolain 30 §:ää muutettiin vuoden 2014 alusta ammattikorkeakouluuudistuksen ensimmäisen vaiheen yhteydessä. Muutoksella yksityiset ammattikorkeakoulut saatiin yliopistojen kanssa samaan asemaan kiinteistön vuokrauksen osalta.

Muutoksen myötä vuokranantaja voi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön vuokrauksesta yksityisille ammattikorkeakouluille, jolloin vuokra veloitetaan arvonlisäverollisena. Yksityisille ammattikorkeakouluille korvataan niiden maksaman vuokran sisältämä avoin arvonlisävero euro eurosta -periaatteella (*alv-kompensatio*).

1.3 Yliopistoja koskeva verosääntely

Tuloverotus

Vuoden 2010 alusta voimaan tullessa yliopistolainsäädännön uudistuksessa yliopistojen oikeudellista asemaa muutettiin siten, että yliopistoista tuli itsenäisiä, julkisoikeudellisia laitoksia tai yksityisoikeudellisia säätiöinä toimivia yliopistoja. Samaan aikaan muutettiin myös tuloverolakia siten, että yliopistojen verotusasemasta säädetään erikseen. Tuloverolain 21 a §:n mukaan yliopistolain 1 §:ssä tarkoitettu yliopisto on verovelvollinen vain saamastaan elinkeinotulosta. Lisäksi yliopisto on verovelvollinen muuhun kuin yleiseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulostaan kunnalle ja seurakunnalle tuloverolain 124 §:n 3 momentissa tarkoitettun tuloveroprosentin mukaan.

Yliopistojen varsinainen toiminta, eli perusopetus ja sitä palvelevan tutkimuksen mukainen toiminta, on jätetty verotuksen ulkopuolelle. Yliopistojen verosääntely vastaa siten periaatteiltaan muiden voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verotusta.

Arvonlisäverotus

Vuoden 2010 alusta voimaan tulleen yliopistolainsäädännön uudistuksen yhteydessä muutettiin myös arvonlisäverolakia. Yliopistojen oikeudellisen muodon muutoksella ei ollut tarkoitus muuttaa yliopistojen toiminnan arvonlisäverovelvollisuutta. Selkeyden vuoksi arvonlisäverolakiin lisättiin uusi 5 a §, jonka mukaan uuden yliopistolain 1 §:ssä tarkoitettut yliopistot, Helsingin yliopisto mukaan lukien, ovat verovelvollisia arvonlisäverolain 1 §:ssä tarkoitettua toiminnasta.

Yliopistojen varsinainen toiminta eli arvonlisäverolain 39 ja 40 §:n mukaiset yliopisto-

jen koulutus-palvelut ovat verottomia. Yliopistot ovat arvonlisäverovelvollisia liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavarain ja palvelun myynnistä, ellei niiden toiminta ole joltakin osin arvonlisäverolain nojalla arvonlisäverotonta. Yliopistot rinnastetaan tässä suhteessa kaikkiin muihin toimijoihin, jotka harjoittavat liiketoiminnan muodossa tavarain ja palvelujen myyntiä. Yliopistoja ei ole arvonlisäverotuksessa rinnastettu yleishyödyllisiin yhteisöihin.

2 Nykytilan arviointi ja keskeiset ehdotukset

Tuloverotus

Uuden ammattikorkeakoululain mukaan kaikki ammattikorkeakoulut toimisivat osakeyhtiömuotoisina. Ammattikorkeakouluosakeyhtiöistä oikeushenkilöinä säädettäisiin paitsi osakeyhtiölaissa myös uudessa ammattikorkeakoululaissa. Ammattikorkeakoulut olisivat edelleen osa julkisesti rahoitettua korkeakoululaitosta, joilla olisi lakisääteisiä tehtäviä. Osakeyhtiömuotoisina ammattikorkeakoulut poikkeaisivat yliopistoista muun muassa siinä, että ammattikorkeakouluosakeyhtiöillä olisi osakkeenomistajat. Ehdotetun uuden ammattikorkeakoululain 5 §:n mukaan ammattikorkeakouluosakeyhtiöt olisivat kuitenkin voittoa tavoittelemattomia yhtiöitä, jotka eivät saisi jakaa osakkeenomistajalleen osinkoa taikka tuottaa muuta taloudellista etua osakkeenomistajalleen tai muulle toimintaan osallistuvalla. Myös muunlaista osakeyhtiölain 13 luvun 1 §:ssä tarkoitettua varojen jakamista rajoitettaisiin sekä ajallisesti että määrällisesti.

Yliopistouudistukseen liittyen yliopistojen verotusasetelmästä on säädetty erikseen. Yliopistojen varsinainen toiminta, eli perusopetus ja sitä palvelevan tutkimuksen mukainen toiminta, on jätetty verotuksen ulkopuolelle. Yliopistojen sääntely vastaa siten periaatteiltaan voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verotusta. Yliopistot ovat verovelvollisia pelkästään elinkeinotulostaan, josta ne suorittavat tuloveroa normaalin yhteisöverokannan mukaan, sekä muuhun kuin yleiseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulostaan kunnalle ja seura-

kunnalle tuloverolain 124 §:n 3 momentissa tarkoitettuna alemman verokannan mukaisesti. Ammattikorkeakouluosakeyhtiöiden verotusasetelmästä on perusteltua säätää vastaavalla tavalla kuin yliopistojen verotusasetelmästä.

Tuloverolakiin ehdotetaan lisättäväksi uusi 21 b §, jonka mukaan ammattikorkeakouluosakeyhtiöt olisivat verovelvollisia pelkästään elinkeinotulostaan sekä muuhun kuin yleiseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulostaan kunnalle ja seurakunnalle. Ammattikorkeakoulut asetettaisiin verotuksessa samaan asemaan kuin yliopistot. Ammattikorkeakoulujen varsinainen toiminta, eli perusopetus ja sitä palvelevan tutkimuksen mukainen toiminta, jäisi verotuksen ulkopuolelle. Ammattikorkeakouluosakeyhtiöiden verotuksellisesti asemasta säätäminen vastaisi myös hyvän lainsäädäntötavan mukaisia periaatteita, joiden mukaan verovelvollisuudesta sekä veron suuruuden perusteista säädetään verolainsäädännössä. Muutoksen jälkeen osakeyhtiömuotoisia ammattikorkeakouluja ei verotettaisi tuloverolain 22 §:n tarkoittamina yleishyödyllisinä yhteisöinä.

Ammattikorkeakouluosakeyhtiöt olisivat verovelvollisia suorittamaan tuloveroa elinkeinotulostaan 20 prosentin verokannan mukaan. Elinkeino toiminnan käsitettä ja niin kutsuttua ei-tutkintoon tähtäävää koulutusta sekä ulospäin suuntautuvaa tutkimuksen tai koulutuspalveluiden myyntiä olisi ensisijaisesti tarkasteltava elinkeino toiminnan tunnusmerkkien avulla.

Yliopistojen verotuksen soveltamiskäytännöstä saatuja kokemuksia voitaisiin hyödyntää ammattikorkeakoulujen verotuksessa. Arvioitaessa sitä, onko koulutusta pidettävä yliopiston perustehtäviin kuuluvana koulutuksena, on oikeuskäytännössä olennaisena seikkana pidetty sitä, säädetäänkö koulutuksen sisällöstä ja tutkinnosta lailla. Merkitystä on myös sillä, onko yliopisto saanut koulutuksen kustannuksiin lakisääteistä valtionavustusta, jolloin koulutuksesta veloittavat maksut eivät kata siitä aiheutuvia kustannuksia.

Ammattikorkeakoulujen elinkeino toimintaa voisi muodostua esimerkiksi täydennyskoulutuksesta, mukaan lukien työvoimapolitiittinen koulutus, räätälöidystä henkilöstö-

koulutuksesta, tilaustutkimuksesta, yhteisrahoitteisista tutkimusprojekteista, jos yritysrahoittaja saa oikeudet tutkimuksen lopputuloksiin, tutkimuksen tuloksena syntyneistä tuotteista ja palveluista, konsultointi- ja asiantuntijapalveluista, messuista ja seminaareista, leirintäaluetoiminnasta, painatus-, koptio- ja tulostuspalveluista sekä julkaisumyynnistä.

Toimintojen eriyttäminen verotuksessa

Jos ammattikorkeakoulu harjoittaisi liiketoimintaa muutoin kuin erillisen kirjanpito-velvollisen yksikön muodossa, ehdotetun uuden ammattikorkeakoululain 55 §:n mukaan tätä liiketoimintaa koskevat tuloksellisuustiedot tulisi esittää erikseen tuloslaskelman muodossa tilinpäätöksen liitetiedoissa. Verotuksessa elinkeinotoiminnan tulos lasketaan elinkeinoverolain mukaisesti. Elinkeinotoiminnan tulolähteeseen kuuluvat myös elinkeinotoimintaan kohdistuvat varat ja velat. Ammattikorkeakoulun tulisi verotusta varten antaa elinkeinotoiminnan tulosta koskevan laskelman lisäksi myös selvitys mainittuun toimintaan sisältyvistä varoista ja veloista. Elinkeinotoiminnan taseen laatiminen on välttämätöntä, jotta verotuksellisesti voidaan luotettavasti esittää poistot ja korot. Verotuksen näkökulmasta olisi selvempi, että elinkeinotoimintaa harjoitettaisiin erillisessä yhtiössä. Tällöin varmistettaisiin ammattikorkeakoulun julkisen tehtävän talouden ja muun toiminnan talouden kirjanpito sekä muu seuranta siten, että eri toiminnoista on olemassa luotettavat erilliset tiedot.

Kiinteistötulon verottaminen

Ehdotetun tuloverolain 21 b §:n mukaan ammattikorkeakoulut olisivat verovelvollisia muuhun kuin yleiseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulostaan kunnalle ja seurakunnalle tuloverolain 124 §:n 3 momentissa säädetyn alennetun verokannan mukaan. Vuosina 2012—2015 tuloveroprosentti määräytyy tuloverolain 124 a §:n mukaisesti. Vastaavasti kuin yliopistojen osalta ammattikorkeakoulujen saamaa kiinteistötuloa verotettaisiin alemman verokannan mukaan. Siltä osin kuin

kiinteistöä käytettäisiin yleiseen tarkoitukseen, saatu kiinteistötulo olisi ammattikorkeakoululle verovapaata tuloa. Kiinteistön yleisenä käyttönä pidetään yhteiskunnan tarpeita palvelevaa käyttöä esimerkiksi kouluna. Verohallinnon ohjeen (Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille A47/200/2014 ja Verotusohje yliopistoille 258/349/2010) mukaan kiinteistö on vuokrattu yleiseen käyttöön ainoastaan silloin, kun vuokralaisena on julkinen taho, kuten valtio tai kunta. Hallituksen esityksessä eduskunnalle yliopistojen verotusta koskeväksi lainsäädännöksi (HE 244/2009 vp) on lisäksi kuitenkin todettu, että kiinteistön yleisenä käyttönä pidettäisiin myös vuokrausta toiselle julkisoikeudellisena yhteisönä tai yksityisoikeudellisena säätiönä toimivalle yliopistolle sen varsinaista toimintaa varten. Myös Verohallinnon verotusohjeessa yliopistoille toiset yliopistot on rinnastettu tässä yhteydessä julkisiin tahoihin. Vastaavasti olisi perusteita arvioida tilannetta samalla tavalla vuokrattaessa kiinteistö toiselle ammattikorkeakouluosakeyhtiölle sen varsinaista toimintaa varten.

Käytännössä ammattikorkeakoulujen tilojen vuokraus olisi esimerkiksi ylikapasiteettiin liittyvää vuokrausta eikä vuokraustoimintaa olisi laajaa. Jos kiinteistön katsottaisiin kuuluvan elinkeinotoiminnan tulolähteeseen, verotettaisiin saatua kiinteistötuloa osana elinkeinotuloa yhteisöjen normaalin verokannan mukaan.

Nykyisiä ammattikorkeakouluja koskevat siirtymäsäännökset uudessa ammattikorkeakoululaissa

Uuden ammattikorkeakoululain 68 §:n siirtymäsäännöksen mukaan osakeyhtiömuotoisen ammattikorkeakoulun ylläpitäjän toimilupa siirrettäisiin uuden ammattikorkeakoululain mukaiseksi osakeyhtiön toimiluvaksi 1 päivästä tammikuuta 2015. Pykälän mukaan, eduskunnan sivistysvaliokunnan mietinnössään 10/2014 vp ehdottama tarkennus huomioon otettuna, jos ylläpitäjä ei ole toimittanut opetus- ja kulttuuriministeriölle lain mukaista yhtiöjärjestystä ja osakassopimusta ministeriön määräämään ajankohtaan mennessä, siirrettävä toimilupa myönnettäisiin määräaikaisena yhtiöjärjestyksen ja osakas-

sopimuksen saattamiseksi lain mukaisiksi tai toistaiseksi voimassa olevassa toimiluvassa asetettaisiin määräaika puutteiden korjaamiseksi. Uuden ammattikorkeakoululain tullessa voimaan 1 päivänä tammikuuta 2015 kaikki osakeyhtiömuotoiset ammattikorkeakoulut olisivat lain 5 §:n tarkoittamia ammattikorkeakouluosakeyhtiöitä. Näin ollen ehdotettu ammattikorkeakoulujen tuloverotusta koskeva sääntely koskisi myös niitä osakeyhtiömuotoisia ammattikorkeakouluja, joille on myönnetty uuden ammattikorkeakoululain siirtymäsäännöksen tarkoittama toimilupa.

Muiden kuin osakeyhtiömuotoisten ylläpitäjien tulee hakea osakeyhtiölle myönnettävää toimilupaa ammattikorkeakoulutoimintaan. Valtioneuvosto voi myöntää määräaikaisen toimiluvan sellaiselle kuntayhtymälle, jolla on uuden lain voimaan tullessa vanhan ammattikorkeakoululain mukainen toimilupa ja jolle ei uuden lain 7 §:n mukaan myönnetä toimilupaa. Määräaikainen lupa voidaan myöntää, jos se on tarpeen ennen uuden lain voimaantuloa opintonsa aloittaneiden aseman turvaamiseksi, ammattikorkeakoulutoiminnan uudelleenjärjestämiseksi tai muusta erityisestä syystä. Määräaikainen toimilupa voi olla voimassa enintään 31 päivään joulukuuta 2016. Valtioneuvostolla olisi mahdollisuus myöntää perustetulle osakeyhtiölle määräaikainen toimilupa yhtiöjärjestyksen ja osakas-sopimuksen saattamiseksi lain mukaisesti tai asettaa toistaiseksi voimassa olevassa toimiluvassa määräaika puutteiden korjaamiseksi. Opetus- ja kulttuuriministeriön mukaan kaikkien kolmen kuntayhtymän osalta niiden sijaan tulevat osakeyhtiöt ovat hakeneet osakeyhtiöille myönnettävää toimilupaa ammattikorkeakoulutoimintaan ja vuoden 2015 alusta olisi vain osakeyhtiömuotoisia ammattikorkeakouluja.

Arvonlisäverotus

Uuden ammattikorkeakoululain myötä kaikki ammattikorkeakoulut toimisivat osakeyhtiömuodossa. Ehdotettu ammattikorkeakoulujen arvonlisäverotusta koskeva sääntely koskisi myös niitä osakeyhtiömuotoisia ammattikorkeakouluja, joille on myönnetty uu-

den ammattikorkeakoululain 68 §:n 7 momentin tarkoittamalla tavalla määräaikainen toimilupa.

Ammattikorkeakouluihin ei uuden ammattikorkeakoululain tultua voimaan sovellettaisi esimerkiksi arvonlisäverolain 6 ja 8 §:ssä tarkoitettuja kuntaa ja kuntayhtymää koskevia säännöksiä.

Ammattikorkeakouluosakeyhtiöiden verotusasemasta on perusteltua myös arvonlisäverotuksessa säätää vastaavalla tavalla kuin yliopistojen verotusasemasta. Muutos toteutettaisiin lisäämällä maininta ammattikorkeakouluosakeyhtiöiden arvonlisäverovelvollisuudesta arvonlisäverolain 5 a §:ään, jossa nykyisin säädetään yliopistojen arvonlisäverovelvollisuudesta.

Ammattikorkeakouluosakeyhtiöt olisivat arvonlisäverovelvollisia liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavarain ja palvelun myynnistä, ellei niiden toiminta olisi joltakin osin arvonlisäverolain nojalla arvonlisäverotonta. Arvonlisäverolain 39 ja 40 §:n mukaiset ammattikorkeakouluosakeyhtiöiden koulutuspalvelut ovat verottomia. Sen sijaan esimerkiksi liiketoiminnan muodossa tapahtuva tutkimus- ja asiantuntijapalvelujen myynti olisi arvonlisäverollista.

Arvonlisäverolain 30 §:n 1 ja 3 momenttia esitetään samassa yhteydessä selkeyden vuoksi muutettavaksi siten, että lainkohtiin lisättäisiin ammattikorkeakoululaissa tarkoitettu ammattikorkeakouluosakeyhtiö sellaisena toimijana, jolle tapahtuvasta kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta voi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi. Suomessa ei ole uuden ammattikorkeakoululain tultua voimaan muita yksityisiä ammattikorkeakouluja kuin tulevan lain 5 §:ssä tarkoitettut ammattikorkeakouluosakeyhtiöt. Tämän vuoksi arvonlisäverolain 30 §:n 1 ja 3 momentista esitetään poistettavaksi maininta yksityisestä ammattikorkeakoulusta. Ehdotettavan 30 §:n 1 momentin mukaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta voisi hakeutua verovelvolliseksi, jos kiinteistön käyttäjänä on muun ohessa yliopistolain 1 §:ssä tarkoitettu yliopisto tai ammattikorkeakoululaissa tarkoitettu ammattikorkeakouluosakeyhtiö. Ehdotettavan 30 §:n 3 momentin mukaan kiinteistöosakeyhtiö voisi hakeutua verovelvolliseksi, jos osakkaana on muun ohessa ammatti-

korkeakoululaissa tarkoitettu ammattikorkeakouluosakeyhtiö.

3 Ammattikorkeakoulujen verotuksessa huomioon otettava Euroopan unionin valtioneuvoston päätös

Valtioneuvoston on säädetty Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 107 artiklassa. Artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suuressa määrin jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu sisämarkkinoille siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Artiklan 107 säännös vastaa aiemmin voimassa ollutta Euroopan yhteisön perustamis- sopimuksen 87 artiklan säännöstä. SEUT:n 107 artiklan 2 ja 3 kohdassa määritellään kuitenkin poikkeukset, joiden nojalla tukitoimenpiteet voidaan hyväksyä.

Tärkein peruste valtioneuvoston päätöksen soveltamiselle verotustoimenpiteeseen on, että sillä saadaan aikaan poikkeus yleisen verojärjestelmän soveltamisesta jäsenvaltioiden tiettyjen yritysten eduksi. Verovapaus muodostaa siten lähtökohtaisesti edun valtioneuvoston päätöksestä.

Valtioneuvoston päätöksen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen käsitellään komission 11 päivänä marraskuuta 1998 antamassa tiedonannossa (1998/C 384/03). Komissio on lisäksi 9 päivänä helmikuuta 2004 antanut tiedonannon soveltamista koskevan kertomuksen C(2004)434. Koulutustoiminnan luonnetta valtioneuvoston päätöksestä on käsitelty komission 11 päivänä tammikuuta 2012 antamassa tiedonannossa Euroopan unionin valtioneuvoston päätösten soveltamisesta yleisiin taloudellisiin tarkoituksiin liittyvien palvelujen tuottamisesta myönnettävään korvaukseen (2012/C 8/02), jäljempänä *SGEI tiedoksianto*.

Komissio on 17 päivänä tammikuuta 2014 käynnistänyt julkisen kuulemisen uudesta valtioneuvoston päätöstä koskevasta tiedonantoluonnoksesta valtioneuvoston päätökseen liittyen, jäljempänä *komission tiedonantoluonnos*. Uuden valtioneuvoston päätöksen tarkoituksena on selvittää valtioneuvoston päätöksen liittyviä keskeisiä

käsitteitä. Tiedonannolla selvennetään sitä, miten komissio tulkitsee perussopimuksen määräyksiä EU:n oikeuskäytännön mukaisesti. Tiedonanto korvaisi muun muassa edellä mainitun komission tiedonannon valtioneuvoston päätösten soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen. Komission tiedonanto valtioneuvoston päätöksestä hyväksyttäneen loppuvuodesta 2014.

EU-tuomioistuimen vakiintuneen tulkintakäytännön mukaan yritykset ovat taloudellista toimintaa harjoittavia yksiköitä riippumatta niiden oikeudellisesta muodosta ja rahoitustavasta. Tuomioistuimen tulkinnan mukaan taloudellista toimintaa on kaikki toiminta, jossa tavaroita tai palveluja tarjotaan tietyillä markkinoilla. Niin sanottu ei-taloudellinen toiminta ei kuulu valtioneuvoston päätöksen piiriin. Komission tiedonantoluonnoksen mukaan yksikkö, joka harjoittaa sekä taloudellista että muuta kuin taloudellista toimintaa, katsotaan yritykseksi ainoastaan taloudellisen toimintansa osalta. EU-tuomioistuimen ja yleisen tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella myös voittoa tavoittelemattomat yksiköt voivat tarjota markkinoilla tavaroita ja palveluja, jolloin niihin sovelletaan valtioneuvoston päätöksiä.

EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä on katsottu, että valtion rahoittaman ja valvoman kansallisen koulutusjärjestelmän puitteissa järjestettyä julkista koulutusta voidaan pitää ei-taloudellisena toimintana. Tältä osin tuomioistuin on todennut, että ”perustaessaan ja pysyttäessään tällaisen julkisen koulutusjärjestelmän, joka saa yleensä rahoituksensa julkisista varoista eikä oppilailta tai heidän vanhemmiltaan, valtio ei pyri harjoittamaan voittoa tuottavaa toimintaa, vaan se suorittaa yhteiskunnallisia, kulttuurisia ja koulutusellisia tehtäviään väestöään kohtaan”. EU-tuomioistuin on myös todennut, että julkisen koulutuksen ei-taloudelliseen luonteeseen ei periaatteessa vaikuta se, että oppilaat tai heidän vanhempansa toisinaan joutuvat maksamaan opetus- tai ilmoittautumismaksuja, joilla katetaan osa järjestelmän toimintakuluista. Koska tällaiset maksut kattavat usein vain murto-osan palvelun todellisista kustannuksista, niitä ei voida pitää korvauksena tarjotuista palveluista. EU-tuomioistuinikäytännön mukaan näitä periaatteita voidaan soveltaa

julkisiin koulutuspalveluihin, kuten ammattikoulutukseen ja yliopisto-opetukseen.

Komission tiedonannossa tutkimus- sekä kehitystyöhön sekä innovaatiotoimintaan myönnettävän valtiontuen puitteista (EUVL 2014/C 198/01) on käsitelty tutkimusorganisaatioiden tutkimus- ja kehitystoiminnan julkista rahoittamista. Jos sama yksikkö harjoittaa sekä taloudellista että muuta toimintaa, muun kuin taloudellisen toiminnan julkinen rahoittaminen ei kuulu valtiontuen soveltamisalaan. Edellytyksenä on, että taloudellinen ja muu toiminta sekä niiden tulot, kustannukset ja rahoitus voidaan erottaa selkeästi toisistaan ja näin estää tehokkaasti ristikkäistuen siirtyminen taloudelliseen toimintaan. Eri toimintoihin kuuluvien tulojen, kustannusten ja rahoituksen asianmukainen erottaminen toisistaan voidaan osoittaa kyseisen yhteisön tilinpäätöksen avulla.

Esimerkiksi tutkimusorganisaatioiden ensisijaiset toiminnot eivät yleensä ole luonteeltaan taloudellista toimintaa. Näitä ovat erityisesti koulutus henkilöresurssien lisäämiseksi ja taitojen parantamiseksi, riippumattoman tutkimus- ja kehitystoiminnan harjoittaminen tiedon lisäämiseksi ja ymmärryksen parantamiseksi, yhteistyöhön perustuva tutkimus- ja kehitystoiminta mukaan luettuna, kun tutkimusorganisaatio tekee todellista yhteistyötä, sekä tutkimustulosten levittäminen laajasti, syrjimättömästi ja ilman yksinoikeuksia.

Jos tutkimusorganisaatioita tai -infrastruktuureja käytetään taloudellisen toiminnan harjoittamiseksi, esimerkiksi vuokraamalla laitteita tai laboratorioita yrityksille, tarjoamalla palveluita yrityksille tai harjoittamalla sopimusperusteista tutkimustoimintaa, tällaisen taloudellisen toiminnan julkinen rahoittaminen katsotaan yleensä valtiontueksi, jollei tutkimusorganisaation tai -infrastruktuurin katsota toimivan pelkkänä välittäjänä ja valtiontukisääntöjä sovellettavan lopullisen tuensaajan tasolla. Julkisesti rahoitettujen tutkimusorganisaatioiden ja -infrastruktuurien kanssa yhteistyötä tekeville yrityksille voi määrätyissä tilanteissa muodostua yhteistyön johdosta sellaista etuutta, joka valtiontukisääntelyn mukaan voidaan katsoa epäsuoraksi valtiontueksi näille yrityksille.

Uuden ammattikorkeakoululain mukaiset ammattikorkeakoulut olisivat edelleen osa

julkisesti rahoitettua korkeakoululaitosta, joilla olisi lakisääteisiä tehtäviä. EU:n valtiontukisääntelyn ja kilpailuneutraaliteettia koskevan sääntelyn näkökulmasta ammattikorkeakoulujen tulee kuitenkin olla harjoittamastaan taloudellisesta toiminnastaan verovelvollisia yhtäläisesti muiden kanssa ja tähän tuloon tulee soveltaa yhteisöjen tuloveroprosenttia. Lisäksi on tärkeää, että taloudellisena toimintana pidettävä toiminta ja eitaloudellinen toiminta sekä niiden kustannukset ja rahoitus voidaan erottaa selkeästi toisistaan ja näin estää ristikkäistuen siirtyminen taloudelliseen toimintaan.

Yleiseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottama tulo olisi ammattikorkeakouluosakeyhtiölle verovapaata. Muuhun kuin yleiseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta verotettaisiin alennetun verokannan mukaan. Jos ammattikorkeakoulujen kiinteistötulon katsottaisiin valtiontukisääntelyn näkökulmasta liittyvän taloudelliseen toimintaan, tulisi tätä tuloa lähtökohtaisesti verottaa yhteisöjen normaalin verokannan mukaan. Käytännössä ammattikorkeakoulujen tilojen vuokraus olisi kuitenkin vähäistä, kuten ylikapasiteettiin liittyvää vuokrausta. Jotta estettäisiin toiminnan verottomuuden tai alemman verokannan muodossa tapahtuvan rahoituksen siirtyminen vuokralaisen taloudelliseen toimintaan, on vuokrauksen joka tapauksessa tapahduttava markkinahintaan.

Jos infrastruktuuria tai tutkimusorganisaatiota käytetään lähes yksinomaan muuhun kuin taloudelliseen toimintaan, komission tiedonantoluonnoksen ja tutkimus- sekä kehitystyöhön sekä innovaatiotoimintaan myönnettävän valtiontuen puitteista annetun komission tiedonannon mukaan sen rahoitus voisi jäädä kokonaisuudessaan valtiontukisääntöjen soveltamisen ulkopuolelle. Taloudellisen käytön tulisi tällöin kuitenkin olla pelkästään liitännäistoimintaa eli toimintaa, joka liittyy suoraan infrastruktuurin tai tutkimusorganisaation toimintaan ja on sen kannalta välttämätöntä, tai joka liittyy kiinteästi sen pääasialliseen muuhun kuin taloudelliseen käyttöön ja joka on laajuudeltaan suppeaa.

4 Esityksen vaikutukset

Vaikutus verotuottoon

Tuloverotus

Osakeyhtiömuoto on nopeasti yleistynyt ammattikorkeakoulujen ylläpitomuotona. Osakeyhtiömuodossa toimivat ammattikorkeakoulut on tuloverotuksessa lähtökohtaisesti katsottu yleishyödyllisiksi yhteisöiksi. Yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen elinkeinotulostaan yhteisöjen verokannan mukaisesti sekä kiinteistötulostaan alennetun verokannan mukaisesti silloin, kun kiinteistöä tai sen osaa käytetään muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen. Ehdotettu muutos ei siten muuttaisi jo tällä hetkellä osakeyhtiömuotoisten ammattikorkeakoulujen elinkeinotoiminnan verokohtelua. Kiinteistötulon verokohtelua ehdotettu sääntely muuttaisi siten, että ammattikorkeakouluosakeyhtiön verovapaana kiinteistötulona pidettäisiin vain yleiseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamaa tuloa.

Siltä osin kuin toimilupa ammattikorkeakoulutoiminnan ylläpitämiseen on annettu kuntayhtymälle tai aiemmin myös kunnille, ammattikorkeakoulujen verotusasema muuttuisi eduskunnan käsiteltävänä olevan uuden ammattikorkeakoululain johdosta jonkin verran, koska lain mukaan toimintaa saadaan harjoittaa vain osakeyhtiömuodossa. Jatkossa elinkeinona pidettävää toimintaa ei enää verotettaisi alennetun verokannan mukaan. Ottaen huomioon näiden toimijoiden tämänhetkisen vähäisen määrän muutoksen vaikutusta verotuottoihin ei arvioida merkittäväksi. Vastaavasti kiinteistötulon verokohtelu muuttuisi siten, että vain yleiseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottama tulo olisi verovapaata.

Nyt ehdotetun tuloverolain muutoksen ei siten arvioida itsessään juurikaan vaikuttavan verotuottoihin, vaan kyseessä on osakeyhtiömuodossa harjoitettavan ammattikorkeakoulutoiminnan verotusta selkeyttävä säännös.

Arvonlisäverotus

Ehdotetulla arvonlisäverolain muutoksella ei ole vaikutuksia verotuottoon aiemmin kunta- tai kuntayhtymämuotoisina toimineiden ammattikorkeakoulujen myyntitoiminnan osalta. Muutos sen sijaan lähtökohtaisesti vaikuttaa yleishyödyllisinä yhteisöinä toimineiden ammattikorkeakoulujen arvonlisäverotukseen siten, että niiden toiminnan voidaan aiempaa laajemmin katsoa tapahtuvan verollisen liiketoiminnan muodossa. Tämän voidaan arvioida lisäävän verotuottoa vähäisessä määrin.

Ammattikorkeakouluosakeyhtiöiden arvonlisäverolliseen toimintaan tehdyt hankinnat ovat jatkossakin normaalisti vähennyskelpoisia arvonlisäverotuksessa. Kunta- ja kuntayhtymämuotoisilla ammattikorkeakouluilla on lisäksi ollut oikeus saada verottomaan koulutustoimintaan liittyvien hankintojen sisältämät arvonlisäverot takaisin kuntapalautuksina. Kun kuntayhtymämuotoisista ammattikorkeakouluista tulee osakeyhtiömuotoisia, ei niillä enää ole oikeutta kuntapalautukseen.

Hallituksen esityksessä uudeksi ammattikorkeakoululaiksi ammattikorkeakouluuudistuksen toisen vaiheen lainsäädännön mukaan ammattikorkeakoulujen osalta on tarkoitus siirtyä kaikkien lakisääteisistä tehtävistä aiheutuvien arvonlisäveromenojen osalta eurosta -periaatteen mukaiseen kompensatiomenettelyyn vuoden 2015 alusta. Tilavuokrien ja investointien lisäksi kompensoitaisiin myös aineiden, tarvikkeiden ja palveluiden hankinnasta aiheutuneet arvonlisäverot. Arvonlisäverokompensatio mitoitettaisiin viimeksi toteutuneen vahvistetun tilinpäätöksen tietojen perusteella siten, että ammattikorkeakoulun kunkin vuoden tilinpäätöksen mukaiset toteutuneet korvattavat arvonlisäveromenot kompensoidaan kaksi vuotta tilinpäätös vuotta myöhemmin. Kompensatiosäännökset ja -menettelyt toteutettaisiin siten, että ne eivät johda kaksinkertaiseen hyötyyn. Esitetty menettely tarkoittaisi käytännössä sitä, että ammattikorkeakoulujen arvonlisäverokohtelu olisi yhdenmukainen yliopistojen vastaavan menettelyn kanssa.

Hallituksen esityksessä uudeksi ammattikorkeakoululaiksi todetaan, että vuokrien arvonlisäverokompensatiion edellyttämät muu-

tokset arvonlisäverolain 30 §:n 1 ja 3 momenttiin tulivat voimaan 1 päivänä tammikuuta 2014. Esityksessä ehdotetaan myös muita arvonlisäverokompensatioiden toteuttamiseen ja rahoittamiseen liittyviä siirtymä- ja muita säännöksiä.

Vaikutukset ammattikorkeakouluosakeyhtiöille

Ammattikorkeakouluille saattaa syntyä hallinnollisia kustannuksia elinkeinotoiminnan eriytetyn tuloksen laskemisesta ja elinkeinotoimintaan sisältyvien varojen ja velkojen selvittämisestä. Myös elinkeinotoiminnan harjoittamisesta erillisessä yhtiössä saattaa syntyä hallinnollisia kustannuksia. Toisaalta vastaavia kustannuksia on syntynyt ammattikorkeakouluille jo nyt harjoitettaessa toimintaa yleishyödyllisenä yhteisönä.

Ehdotetun uuden ammattikorkeakoululain vaatimus osakeyhtiömuodosta vaikuttaa elinkeinotoimintaan tuloverotuksessa sovelletta-vaan verokantaan, jos toimintaa on aiemmin ylläpitänyt kuntayhtymä tai kunta. Jos toimintaa on aiemmin ylläpitänyt kunta omalla alueellaan, mahdollinen elinkeinotoiminta on ollut lisäksi kokonaan verovapaata. Elinkeinoimintaan sovellettava verokanta olisi kuitenkin sama riippumatta siitä, määräytyisikö ammattikorkeakouluosakeyhtiön verotusasema tuloverolain 22 §:n tarkoittaman yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevan sääntelyn mukaan vai säädetäänkö ammattikorkeakoulujen verotusasemasta erikseen yliopistojen tapaan. Erikseen verotusasemasta säättämisen arvioidaan selkiyttävän verokohtelua myös ammattikorkeakoulujen näkökulmasta. Kiinteistötulon osalta verovapautta sovellettaisiin

ainoastaan silloin, kun kiinteistöä käytetään yleiseen tarkoitukseen.

5 Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Esityksestä ovat antaneet lausuntonsa seuraavat tahot: opetus- ja kulttuuriministeriö, työ- ja elinkeinoministeriö, Ammattikorkeakoulujen rehtorien neuvosto Arene ry, Mikkelin Ammattikorkeakoulu Oy, Oulun Ammattikorkeakoulu Oy, Suomen Kuntaliitto ry ja Verohallinto. Opetus- ja kulttuuriministeriön lausunnon liitteenä ovat eräiden ammattikorkeakoulujen lausunnot.

6 Muita esitykseen vaikuttavia seikkoja

Eduskunnan käsiteltävänä on hallituksen esitys eduskunnalle ammattikorkeakoululaiksi ja laiksi yliopistolain 49 §:n muuttamisesta (HE 26/2014 vp). Eduskunnan sivistysvaliokunta on antanut asiasta mietinnön (SiVM 10/2014 vp).

7 Voimaantulo

Lait ehdotetaan tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2015.

Ammattikorkeakouluosakeyhtiöiden tuloverotusta koskevaa säännöstä ehdotetaan sovellettavaksi ensimmäisen kerran vuodelta 2015 toimitettavassa verotuksessa.

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki**tuloverolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään tuloverolakiin (1535/1992) uusi 21 b § seuraavasti:

21 b §

Ammattikorkeakouluosakeyhtiöiden verovel-
vollisuus

Ammattikorkeakoululain (---/---) 5 §:ssä
tarkoitettu ammattikorkeakouluosakeyhtiö on
verovelvollinen vain saamastaan elinkeinotu-
lost. Lisäksi ammattikorkeakouluosakeyhtiö
on verovelvollinen muuhun kuin yleiseen

tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiin-
teistön osan tuottamasta tulosta kunnalle ja
seurakunnalle 124 §:n 3 momentissa tarkoite-
tun tuloveroprosentin mukaan.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta
20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran
vuodelta 2015 toimitettavassa verotuksessa.

2.

Laki**arvonlisäverolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan arvonlisäverolain (1501/1993) 5 a §:n edellä oleva väliotsikko ja 5 a § sekä 30 §:n 1 ja 3 momentti,
 sellaisina kuin ne ovat, 5 a §:n edellä oleva väliotsikko ja 5 a § laissa 1740/2009 sekä 30 §:n 1 ja 3 momentti laissa 762/2013, seuraavasti:

Yliopistot ja ammattikorkeakoulut

5 a §

Yliopistolain (558/2009) 1 §:ssä tarkoitetut yliopistot, Helsingin yliopisto mukaan luki-en, ja ammattikorkeakoululain (---/---) 5 §:ssä tarkoitetut ammattikorkeakouluosakeyhtiöt ovat verovelvollisia 1 §:ssä tarkoitetusta toiminnasta.

30 §

Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta suoritetaan 27 §:stä poiketen veroa, jos luovuttaja hakeutuu tästä toiminnasta verovelvolliseksi. Verovelvollisuus koskee vain hakemuksessa mainittua kiinteistöä tai sen osaa. Verovelvollisuus edellyttää, että kiinteistöä käytetään jatkuvasti 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan toiminn-

taan tai että kiinteistön käyttäjänä on valtio, yliopistolain 1 §:ssä tarkoitettu yliopisto tai ammattikorkeakoululain 5 §:ssä tarkoitettu ammattikorkeakouluosakeyhtiö.

Kiinteistöosakeyhtiö, jonka osakas käyttää omistamiensa osakkeiden perusteella hallitsemaansa osaa kiinteistöstä tai antaa sen vuokralle, voi hakeutua verovelvolliseksi vain, jos osakkaalla on oikeus vähentää vastikkeeseen sisältyvä vero täysimääräisesti tai jos osakkaana on valtio, yliopistolain 1 §:ssä tarkoitettu yliopisto tai ammattikorkeakoululain 5 §:ssä tarkoitettu ammattikorkeakouluosakeyhtiö.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Helsingissä 30 päivänä lokakuuta 2014

Pääministeri

ALEXANDER STUBB

Valtiovarainministeri *Antti Rinne*

*Liite
Rinnakkaisteksti*

2.

Laki

arvonlisäverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan arvonlisäverolain (1501/1993) 5 a §:n edellä oleva väliotsikko ja 5 a § sekä 30 §:n 1 ja 3 momentti,
sellaisina kuin ne ovat, 5 a §:n edellä oleva väliotsikko ja 5 a § laissa 1740/2009 sekä 30 §:n 1 ja 3 momentti laissa 762/2013, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

Yliopistot

Yliopistot ja ammattikorkeakoulut

5 a §

Yliopistolain (558/2009) 1 §:ssä tarkoitetut yliopistot, Helsingin yliopisto mukaan lukien, ovat verovelvollisia 1 §:ssä tarkoitetusta toiminnasta.

5 a §

Yliopistolain (558/2009) 1 §:ssä tarkoitetut yliopistot, Helsingin yliopisto mukaan lukien, ja ammattikorkeakoululain (---/---) 5 §:ssä tarkoitetut ammattikorkeakouluosakeyhtiöt ovat verovelvollisia 1 §:ssä tarkoitetusta toiminnasta.

30 §

Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta suoritetaan 27 §:stä poiketen veroa, jos luovuttaja hakeutuu tästä toiminnasta verovelvolliseksi. Verovelvollisuus koskee vain hakemuksessa mainittua kiinteistöä tai sen osaa. Verovelvollisuus edellyttää, että kiinteistöä käytetään jatkuvasti 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan toimintaan tai että kiinteistön käyttäjänä on valtio, yliopistolain 1 §:ssä tarkoitettu yliopisto tai *yksityinen ammattikorkeakoulu*.

30 §

Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta suoritetaan 27 §:stä poiketen veroa, jos luovuttaja hakeutuu tästä toiminnasta verovelvolliseksi. Verovelvollisuus koskee vain hakemuksessa mainittua kiinteistöä tai sen osaa. Verovelvollisuus edellyttää, että kiinteistöä käytetään jatkuvasti 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan toimintaan tai että kiinteistön käyttäjänä on valtio, yliopistolain 1 §:ssä tarkoitettu yliopisto tai *ammattikorkeakoululain 5 §:ssä tarkoitettu ammattikorkeakouluosakeyhtiö*.

Kiinteistöosakeyhtiö, jonka osakas käyttää omistamiensa osakkeiden perusteella hallitsemaansa osaa kiinteistöstä tai antaa sen vuokralle, voi hakeutua verovelvolliseksi vain, jos osakkaalla on oikeus vähentää vastikkeeseen sisältyvä vero täysimääräisesti tai

Kiinteistöosakeyhtiö, jonka osakas käyttää omistamiensa osakkeiden perusteella hallitsemaansa osaa kiinteistöstä tai antaa sen vuokralle, voi hakeutua verovelvolliseksi vain, jos osakkaalla on oikeus vähentää vastikkeeseen sisältyvä vero täysimääräisesti tai

jos osakkaana on valtio, yliopistolain 1 §:ssä tarkoitettu yliopisto tai *yksityinen ammattikorkeakoulu*.

jos osakkaana on valtio, yliopistolain 1 §:ssä tarkoitettu yliopisto tai *ammattikorkeakoululain 5 §:ssä tarkoitettu ammattikorkeakouluosakeyhtiö*.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
