

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring av 40 § i mervärdesskattelagen

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås det att mervärdesskattelagen ändras. Definitionen av skattefri utbildningstjänst ska enligt förslaget ändras så att det i definitionen uttryckligen anges att det med ordnande av utbildningstjänster och understödjande av utbildningstjänster med stöd av lag avses ordnande och understödjande med stöd av finsk lag. Mervärdesskattebehandlingen av utbildningstjänster ska således bedömas enligt de grunder som anges i finsk lagstiftning. Med tanke på mycket exceptionella situationer föreslås det dock att det i definitionen tas med en bestämmelse enligt vilken det med utbildningstjänst också ska avses motsvarande utbildning som ordnas eller understöds med stöd av lagstiftningen i en annan medlemsstat och som konkurrerar med sådan skattefri utbildning som ordnas eller understöds i enlighet med finsk lag, men inte konkurrerar med utbildningstjänster som i Finland säljs som skattepliktiga. Syftet med ändringarna är att förbättra genomförandet av neutralitetsprincipen enligt Europeiska unionens rätt.

Lagen avses träda i kraft den 1 maj 2022.

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL.....	1
MOTIVERING	3
1 Bakgrund och beredning.....	3
2 Nuläge och bedömning av nuläget.....	3
2.1 Nuläge	3
2.1.1 Europeiska unionens rätt.....	3
2.1.2 Mervärdesskattelagen.....	4
2.1.3 Allmänt om Finlands högskolesystem	5
2.1.4 Beskattningspraxis och rättspraxis.....	5
2.2 Bedömning av nuläget.....	8
3 Förslagen och deras konsekvenser.....	9
3.1 Förslag.....	9
3.2 De huvudsakliga konsekvenserna	10
3.2.1 Ekonomiska konsekvenser	10
3.2.2 Konsekvenser för Skatteförvaltningens verksamhet	10
4 Remissvar	10
5 Ikraftträdande.....	12
LAGFÖRSLAG	13
Lag om ändring av 40 § i mervärdesskattelagen.....	13
BILAGA	14
PARALLELLTEXT	14
Lag om ändring av 40 § i mervärdesskattelagen.....	14

MOTIVERING

1 Bakgrund och beredning

Propositionen har beretts vid finansministeriet. En remissbehandling av propositionsutkastet ordnades från den 10 september till den 8 oktober 2021. Utlåtanden begärdes av de myndigheter, intresseorganisationer inom näringslivet och andra aktörer som är centrala med tanke på propositionen samt av Ålands landskapsregering.

Beredningsunderlaget till propositionen finns i den offentliga tjänsten på adressen valtioneuvosto.fi/sv/projekt med projektkoden [VM104:00/2021](http://valtioneuvosto.fi/sv/projekt).

2 Nuläge och bedömning av nuläget

2.1 Nuläge

2.1.1 Europeiska unionens rätt

Grunden för det mervärdesskattesystem som tillämpas i Finland har definierats på ett sätt som är bindande för Finland i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, nedan *mervärdesskattedirektivet*. Mervärdesskatt betalas i regel för all försäljning av varor och tjänster som sker i form av ekonomisk verksamhet, om inte försäljningen är skattefri enligt direktivet. Enligt Europeiska unionens domstols rättspraxis ska dessa undantag tolkas strikt.

Enligt artikel 132.1 led i i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna undanta från skatteplikt undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning samt tillhandahållande av tjänster och leverans av varor med nära anknytning därtill, som utförs av offentligt rättsliga organ med detta syfte eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ med liknande syften.

Enligt artikel 6 e i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (*EUF-fördraget*) hör allmänbildande utbildning och yrkesutbildning till medlemsstaternas behörighet och unionen har befogenhet att vidta åtgärder för att stödja, samordna eller komplettera medlemsstaternas åtgärder. Varje medlemsstat fastställer själv sina utbildningspolitiska mål och beslutar om sitt utbildningssystem och dess innehåll. Mervärdesskattebehandlingen av utbildningstjänster som tillhandahålls av offentligt rättsliga inrättningar bestäms utifrån dessa nationella val.

Enligt domskälen i Europeiska unionens domstols dom i mål C-319/12 framgår det klart av ordalydelsen i artikel 132.1 led i i mervärdesskattedirektivet, att bestämmelsen inte tillåter att medlemsstaterna tillämpar undantaget för tillhandahållandet av utbildningstjänster på alla privata organ som tillhandahåller sådana tjänster, däribland privata organ som inte eftersträvar syften som liknar dem som eftersträvas av nämnda offentligt rättsliga organ. I domskälen konstateras det att villkoren eller formerna för erkännandet av "liknande syften" inte preciseras i artikel 132.1 led i i mervärdesskattedirektivet. Det ankommer således i princip på varje medlemsstat att i sin nationella rättsordning fastställa bestämmelser för när ett sådant erkännande kan ges till sådana organ.

Dessutom konstateras det i mervärdesskattekommitténs enhälliga tolkningsrekommendation att beskattningsmedlemsstaten ställer villkoren för huruvida det är fråga om skattefri utbildning i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet också när aktören inte är etablerad i medlemsstaten.

Enligt den centrala skatteneutralitetsprincipen inom mervärdesskattesystemet får liknande verksamheter som konkurrerar med varandra inte behandlas olika i skattehänseende.

2.1.2 Mervärdesskattelagen

Enligt mervärdesskattelagen (1501/1993) ska mervärdesskatt betalas till staten på rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland. Enligt 39 § i mervärdesskattelagen betalas skatt inte på försäljning av utbildningstjänster. Skatt betalas inte heller när den som bedriver utbildningsverksamhet i samband med utbildningen till deltagarna överlåter sådana tjänster och varor som sedvanligt hör till utbildningen. Skatt ska dock inte betalas för restaurang- eller cateringtjänst till dem som utbildas vid en läroanstalt när tjänsten ges i samband med utbildningen och normalt anknyter till utbildningen.

Enligt 40 § i mervärdesskattelagen avses med skattefri utbildningstjänst allmänbildande utbildning och yrkesutbildning, högskoleundervisning samt grundundervisning i konst som ordnas med stöd av lag eller som med stöd av lag understöds med statens medel. I definitionen av utbildningstjänster hänvisas det till den lagstiftning om olika läroanstalter som har utarbetats utifrån nationella val och utifrån vilken den skattemässiga behandlingen av utbildningstjänster således bestäms. Lagstiftningen om olika läroanstalter gäller både offentligt rättsliga och privata aktörer. Finland har således genom definitionen av utbildningstjänster i mervärdesskattelagen och lagstiftningen om olika läroanstalter jämfört målen för andra än offentligt rättsliga inrättningar med målen för offentligt rättsliga inrättningar på det sätt som förutsätts i mervärdesskatte-direktivet.

I motiveringen till regeringens proposition med förslag till mervärdesskattelag (RP 88/1993 rd) konstateras det att utbildning som ordnas för förverkligandet av samhällets utbildningsmål vid varje enskild tidpunkt ska vara fri från mervärdesskatt. I enlighet med detta är allmänbildande utbildning och yrkesutbildning, grundläggande konstundervisning samt högskoleundervisning skattefria när utbildningen eller undervisningen ordnas med stöd av lag. Skattefri utbildning kan ordnas av staten, kommuner eller privata samfund. Enligt motiveringen till regeringspropositionen hör till den allmänbildande utbildningen bland annat utbildningen vid grundskolorna, gymnasierna, medborgarinstituten, folkhögskolorna och bildningsorganisationernas utbildningscentraler. Med yrkesutbildning avses grundläggande yrkesutbildning och yrkesinriktad tilläggsutbildning. Utbildningens mål definieras bland annat i 3 § i lagen om yrkesläroanstalter (487/1987). Med högskoleundervisning avses undervisning vid universitet och högskolor. Med grundundervisning i konst avses sådan undervisning som kommunerna ordnar med stöd av lagen om grundundervisning i konst (424/1992).

Enligt motiveringen till regeringens proposition har syftet varit att generellt undanta utbildning som grundar sig på lagstiftning från skatt. Skattskyldigheten bestäms således inte enligt syftet med utbildningen för deltagaren, till exempel enligt om det är fråga om examensinriktade eller hobbyinriktade studier.

En del utbildningar får statsunderstöd enligt prövning utan att utbildningen ordnas med stöd av lag. Enligt motiveringen till regeringens proposition är sådan utbildning skattepliktig enligt lagens allmänna regler.

Skattepliktig utbildning är enligt motiveringen utbildning som ordnas på företagsekonomiska grunder samt olika slag av utbildnings- och undervisningsverksamhet som närmast ansluter sig till fritidsverksamhet eller annan hobbyverksamhet.

2.1.3 Allmänt om Finlands högskolesystem

Det finländska högskolesystemet består av yrkeshögskolor och universitet samt av inhemska högskoleexamina som de beviljar med ensamrätt (förordningen om högskolornas examenssystem 464/1998, yrkeshögskolelagen 932/2014 och universitetslagen 558/2009). De universitet som hör till Finlands högskolesystem anges i 1 § i universitetslagen. Yrkeshögskolor enligt det finländska högskolesystemet är de yrkeshögskoleaktiebolag enligt 5 § i yrkeshögskolelagen som har ett av statsrådet beviljat tillstånd enligt 7 § i yrkeshögskolelagen. Endast sådana yrkeshögskolor kan bevilja yrkeshögskoleexamina eller högre yrkeshögskoleexamina enligt finsk lagstiftning. I Finland finns det inget separat ackrediteringssystem genom vilket utländska utbildningsanordnares utbildningar kan godkännas som en del av det finländska utbildningssystemet.

Skötseln av samtliga högskolors lagstadgade uppgifter understöds med statens medel genom högskolornas basfinansiering och annan offentlig finansiering. Bestämmelser om yrkeshögskolornas basfinansiering finns i 7 kap. i yrkeshögskolelagen och i förordningar som utfärdats med stöd av lagens 43 § 6 mom. (12–15 § i statsrådets förordning om yrkeshögskolor 1129/2014 och undervisnings- och kulturministeriets förordning om beräkningskriterierna för yrkeshögskolornas basfinansiering 117/2019). Bestämmelser om universitetens basfinansiering finns i 6 kap. i universitetslagen och i förordningar som utfärdats med stöd av lagens 49 § 6 mom. (5–8 § i statsrådets förordning om universiteten 770/2009 och undervisnings- och kulturministeriets förordning om beräkningskriterierna för universitetens basfinansiering 119/2019). Yrkeshögskolorna och universiteten beslutar självständigt om användningen av basfinansieringen för skötseln av sina lagstadgade uppgifter.

Studerande som bor i Finland söker sig till utbildning vid utländska högskolor av många olika orsaker som hänför sig till utbildningens innehåll, genomförande och kvalitet. Utländska universitet kan erbjuda avgiftsbelagd utbildning som leder till en utländsk examen också för dem som inte antas i antagningen av studerande till de inhemska högskolorna eller som inte vill delta i den. Finländska högskolor kan inte konkurrera på denna marknad, eftersom vid dem är utbildning som leder till examen alltid avgiftsfri för finländska medborgare och medborgare i andra stater inom EU- och EES-området (8 och 10 § i universitetslagen, 12 och 13 a § i yrkeshögskolelagen).

2.1.4 Beskattningspraxis och rättspraxis

Enligt Skatteförvaltningens anvisning granskas varje överlåten utbildningstjänst självständigt och separat när mervärdesskattskyldigheten för utbildningstjänster avgörs. Tjänsten är inte mervärdesskattefri enbart på grundval av att den tillhandahålls av en utövare av utbildningsverksamhet som också producerar mervärdesskattefria utbildningstjänster. Först ska det utredas om anordnandet av utbildningen grundar sig på en uttrycklig lag eller om den som erbjuder utbildningen får understöd för att anordna utbildningen ur statens medel med stöd av lag. För att anordna utbildning som grundar sig på en lag fås också i de flesta fall understöd ur statens medel med stöd av lag.

Enligt Skatteförvaltningens anvisning har universiteten enligt universitetslagen möjlighet att ge till exempel fortbildning på företagsekonomiska grunder, det vill säga att mot ett vederlag erbjuda fortutbildning till kunder som behöver sådan utbildning. Fortbildning är bland annat utbildnings- och utvecklingsprogram som skräddarsyts för företag och sammanslutningar, arbetskraftspolitisk utbildning, utbildningsprogram som är öppna för alla och andra utbildningar som universitetet själv bestämmer och erbjuder. Sådana utbildningar erbjuds i allmänhet till mark-

nadspris och för anordnandet av dem kan inte statligt understöd användas. Fortbildning är skattepliktig när sådan erbjuds i form av rörelsemässig verksamhet och i en konkurrenssituation. Om utbildningen utöver av universitet kan genomföras av kommersiella företag eller samman slutningar, kan det anses att utbildningen erbjuds i en konkurrenssituation.

Enligt anvisningen gäller detta också de utbildningar som yrkeshögskolor, yrkesläroanstalter och läroanstalter för fritt bildningsarbete erbjuder på marknadsvillkor.

Enligt Skatteförvaltningens anvisning är MBA-utbildningsprogram (Master of Business Administration) och eMBA-utbildningsprogram (Executive MBA) i allmänhet fortbildningsprogram och det förutsätts att de som genomgår utbildningen har lämplig grundutbildning och arbetserfarenhet. MBA-utbildningsprogrammen hör inte till det finländska examenssystemet, och ordnandet av dem hör inte till de finländska utbildningsaktörernas lagstadgade utbildningsuppgift. Ordandet av utbildningsprogrammen understöds inte med stöd av lag med statliga medel. Programmen genomförs förutom av finländska universitet och yrkeshögskolor också av kommersiella aktörer, bland annat av olika utbildningsbolag. Försäljningen av MBA-utbildningsprogram sker enligt Skatteförvaltningens anvisning på företagsekonomiska grunder och ordnandet av utbildningsprogrammen har inte begränsats till vissa läroanstalters organiseringsansvar. Det krävs inte heller tillstånd för att ordna dem.

Försäljningen av MBA-utbildningsprogram har i finländsk rättspraxis och beskattningspraxis i regel ansetts vara mervärdesskattepliktig försäljning av tjänster.

I Skatteförvaltningens anvisning konstateras det utifrån högsta förvaltningsdomstolens avgörande 2017:79, som det redogörs för nedan, att en utbildningstjänst som en utländsk högskola säljer i Finland kan vara mervärdesskattefri då det handlar om utbildning som hör till det officiella högskoleexamenssystemet i ett annat EU-land och följaktligen statsfinansierad högskoleutbildning enligt detta andra EU-lands bestämmelser. Enligt anvisningen ska försäljaren av utbildningen vara i samma ställning som den som säljer en sådan skattefri utbildningstjänst som avses i 40 § i mervärdesskattelagen.

I högsta förvaltningsdomstolens avgörande 2017:79 ansågs det MBA-utbildningsprogram som ett universitet med säte i Storbritannien erbjuder privatpersoner i Finland och som ingår i det officiella examenssystemet i Storbritannien vara skattefritt. Den MBA-examen som universitetet erbjöd i Finland var en Flexible Executive MBA-examen som avläggs på deltid under en tid på 2–7 år. Utbildningens totala pris var i Finland 36 000 euro. Den MBA-examen som avgörandet gällde var en högre företagsekonomisk universitetsexamen som främst var avsedd för personer som redan några år arbetat i ledande uppgifter och som redan hade avlagt en lägre högskoleexamen. Universitetets MBA-examen omfattade 90 studiepoäng. I Storbritannien föreskrevs det om universitetets verksamhet i lagen Higher Education Act och universitetets verksamhet övervakades av ämbetsverket Quality Assurance Agency, som också fastställde ramarna för innehållet i högskoleexamina, bland annat MBA-examen. Finansieringen av universitetets verksamhet bestod huvudsakligen av offentlig finansiering, terminsavgifter och forskningsunderstöd. Av universitetets inkomster under den räkenskapsperiod som gick ut den 31 juli 2014 var den offentliga finansieringens andel ca 15 procent och terminsavgifternas andel ca 48 procent. Finansieringen av den MBA-examen som ordnades i Finland motsvarade finansieringen av verksamheten i universitetets hemstat. Enligt högsta förvaltningsdomstolen ingick, till skillnad från den MBA-utbildning som finländska högskolor erbjuder i Finland som fortbildning, den MBA-examen som universitetet erbjöd i Finland i det officiella examenssystemet i Storbritannien. Examen var en högre företagsekonomisk universitetsexamen, som liksom de övriga universitetsexamina reglerades i Storbritanniens lagstiftning och stod under myndighetstillsyn

och fick offentlig finansiering på samma sätt som de övriga universitetsexamina. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att eftersom det i finsk lagstiftning inte föreskrivs om den utbildning som det sökande universitetet erbjöd är bestämmelsen i 40 § i mervärdesskattelagen inte direkt tillämplig på den MBA-utbildning som universitetet ordnade i Finland. Domstolen ansåg att när universitetet erbjöd MBA-utbildning i Finland ska det anses ha haft en så pass liknande ställning som de finländska högskolor som tillhandahåller utbildningstjänster enligt 40 § i mervärdesskattelagen att särbehandling av universitetet vid mervärdesbeskattningen skulle strida mot principen om likabehandling och icke-diskriminering enligt unionsrätten.

Högsta förvaltningsdomstolen hade redan dessförinnan genom sitt beslut T 1862 den 10 juni 2014 vidmakthållit centralskattenämndens avgörande CSN:10/2013, i vilket sådan utbildning som leder till examen och som ett universitet i en EU-stat tillhandahåller i Finland ansågs vara mervärdesskattefri försäljning av utbildningstjänster. Universitetet var i sitt hemland ett universitet som fick offentlig finansiering och omfattades av den reglering och tillsyn som gäller universiteten i landet. Finansieringsstrukturen för den undervisning som ordnades i Finland motsvarade finansieringen av verksamheten i universitetets hemstat. Undervisningen motsvarade den undervisning som universitetet ordnade med stöd av lag i hemlandet och de examina som avlades motsvarade de examina som universitetet hade beviljat där. Med beaktande av den neutralitetsprincip som ska tillämpas vid mervärdesbeskattningen skulle den utbildning som universitetet ordnade i Finland enligt motiveringen jämföras med högskoleundervisning som ordnats i Finland med stöd av lag.

Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat två prejudikat om försäljning av MBA-utbildningar i vilka försäljningen av en sådan tjänst har ansetts vara mervärdesskattepliktig försäljning av en tjänst (HFD 2018:177 och HFD 2018:178). I båda avgörandena var det med tanke på mervärdesbeskattningen av den MBA-utbildningstjänst som såldes avgörande att utbildningstjänsterna i fråga inte erbjöds i Finland med stöd av lag och att de inte understöddes med statliga medel.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande 2018:177 gällde en privat handelshögskola, A Ab, som ordnade MBA-utbildning för finländska studerande i Finland. Utbildningen ledde till Master of Business Administration-examen, som beviljades av ett universitet i Storbritannien och ingick i Storbritanniens officiella examenssystem. A Ab betalade med stöd av franchising-avtal ersättning till det brittiska universitetet för universitets tjänster, det vill säga övervakning av prov och examination, beviljande av examen samt användning av universitetets namn vid marknadsföring av tjänster och examen. A Ab ordnade utbildningen och sålde och marknadsförde den i eget namn och tog ut terminsavgifter av de studerande i eget namn. A Ab ansågs vara försäljare av utbildningstjänsten, och eftersom utbildningen ägde rum i Finland, var försäljningslandet Finland. A Ab erbjöd inte utbildningstjänster med stöd av lag på det sätt som avses i 40 § i mervärdesskattelagen och fick inte statligt stöd med stöd av lag. Av denna anledning var den av A Ab erbjudna MBA-utbildningen inte befriad från skatt med stöd av mervärdesskattelagen. Enligt avgörandet var det ovidkommande att den av A Ab erbjudna utbildningen ledde till en examen som beviljades av ett brittiskt universitet, eftersom universitet i fråga inte erbjöd utbildningstjänster i Finland och då universitetets skattskyldighet inte heller annars var aktuell i ärendet.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande 2018:178 gällde dotterbolaget till ett finskt universitet, A Ab, som var en läroanstalt som erbjöd utbildnings- och utvecklingstjänster för företagsledning, inklusive bland annat MBA- och EMBA-utbildningsprogram. De MBA- och EMBA-examina som A Ab erbjöd hade samma internationella ackreditering av Association of MBA och samma rätt att bevilja officiell MBA-examen som det universitet i Storbritannien som nämndes i högsta förvaltningsdomstolens avgörande 2017:79. De ackrediteringar som bolaget

beviljats kan endast beviljas högskolor som har erkänts i det egna landet. Det MBA-utbildningsprogram som A Ab tillhandahöll omfattade 90 studiepoäng. I det aktuella fallet var det fråga om ett tvåårigt MBA-utbildningsprogram som avläggs vid sidan av arbetet. EMBA-utbildningen var avsedd för deltagare med minst åtta års erfarenhet av ledarskap. Programmen var avgiftsbelagda. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att utbildningsprogrammen erbjöds på företagsekonomisk basis och var inte anordnade med stöd av lag eller understödda med stöd av lag med statens medel. Eftersom utbildningen inte uppfyllde de i 39 och 40 § i mervärdesskattelagen föreskrivna förutsättningarna för befrielse från skatt, skulle A Ab betala mervärdesskatt på det vederlag som debiterades för utbildningarna. I ärendet var det också fråga om A Ab:s besvär om huruvida den utbildning som A Ab ordnade skulle vara befriad från mervärdesskatt, eftersom den MBA-utbildning som ett universitet med hemvist i Storbritannien erbjöd i Finland och som enligt A Ab till innehåll, omfattning och pris motsvarade den utbildning som bolaget tillhandahöll i årsboksavgörandet HFD 2017:79 ansetts vara en utbildningstjänst som var befriad från skatt. Eftersom nämnda utbildning i Storbritannien utgjorde utbildning som ledde till högskoleexamen och ingick i det officiella examenssystemet, ansågs utbildningarna inte vara på så sätt likartade att den annorlunda skattebehandlingen skulle stå i strid med den princip om skatteneutralitet som tillämpas i mervärdesbeskattningen.

2.2 Bedömning av nuläget

I 40 § i mervärdesskattelagen ställs som villkor för skattefrihet för utbildningstjänster att utbildningen ordnas med stöd av lag eller att utbildningen understöds med statliga medel med stöd av lag. Paragrafen ska anses uttryckligen avse finsk lag. Enligt högsta förvaltningsdomstolens avgörande 2017:79 förutsatte principen om likabehandling och icke-diskriminering enligt unionsrätten att en utbildning som enligt utländsk lagstiftning ingår i den aktuella statens officiella examenssystem ska ges samma ställning som en skattefri utbildning som ingår i examenssystemet enligt finsk lagstiftning.

Enligt principen om neutralitet i beskattningen får liknande verksamhet som konkurrerar sinsemellan inte behandlas olika i skattehänseende. Till denna del bör det också beaktas att högskoleutbildning som leder till examen är enligt finsk högskolelagstiftning alltid avgiftsfri för finländare och medborgare i andra stater inom EU- och EES-området, vilket påverkar bedömningen av konkurrenssituationen. Det ovannämnda domstolsavgörandet och beskattningspraxisen till följd av det kan anses ha lett till att MBA-utbildningsprogram med liknande innehåll som konkurrerar sinsemellan i Finland behandlas olika vid mervärdesbeskattningen beroende på om utbildningen har ordnats i enlighet med det officiella examenssystemet enligt lagstiftningen i det land där försäljaren av utbildningstjänsten är etablerad. I praktiken gagnar skattefriheten för utbildning som baserar sig på ett utländskt examenssystem utländska leverantörer av utbildningstjänster.

Syftet med de förutsättningar som föreskrivs i 40 § i mervärdesskattelagen har varit att säkerställa att privata aktörer i enlighet med artikel 132.1 led i i mervärdesskattedirektivet har liknande syften som offentligrättsliga inrättningar som i finsk lag getts i uppgift att tillhandahålla utbildningstjänster. Enligt EU-rätten ankommer på varje medlemsstat att i sin nationella rättsordning fastställa bestämmelser för när erkännande av liknande syften kan ges organ. Tolkningen i rätts- och beskattningspraxis kan anses ha lett till att Finland inte själv beslutar om erkännandet av liknande syften.

Om Europeiska kommissionen upptäcker eller får kännedom om en eventuell överträdelse av EU-lagstiftningen, försöker den snabbt lösa problemet med hjälp av en strukturerad dialog med medlemsstaten i fråga (EU Pilot). Medlemsstaten kan lämna kompletterande fakta eller rättsliga

uppgifter om fallet i syfte att komma till en snabb lösning i enlighet med EU-lagstiftningen och att på så sätt undvika inledandet av ett formellt överträdelseförfarande.

Europeiska kommissionen bad i ett EU Pilot-förfarande den 21 januari 2021 Finland lämna en redogörelse om huruvida det finländska domstolssystemet behandlar MBA-utbildningsprogram som motsvarar varandra icke-neutralt beroende på lagstiftningen i det land där utbildningsproducenten är etablerad.

Kommissionen var av samma åsikt som Finland om att när det gäller mervärdesskattefrihet för utbildningstjänster fastställer det land där tjänsten beskattas de förutsättningar under vilka försäljningen utgör sådan försäljning av utbildningstjänster som är undantagen från mervärdesskatt i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet. Kommissionen ansåg att principen om neutralitet i beskattningen, som ger uttryck för jämlikhetsprincipen, förutsätter att det marknads-läge som råder i det land där tjänsten beskattas ska beaktas. Enligt kommissionen bör alla utbildningstjänster med motsvarande innehåll som säljs i Finland bedömas enligt samma kriterier på grundval av finsk lagstiftning, med beaktande av konkurrenssituationen i Finland. Kommissionen godkände den redogörelse som Finland lämnade in om mervärdesskattebehandlingen av MBA-utbildningar och om planen på att inleda beredningen av en lagändring till följd av den tolkning som tillämpats. Kommissionen har ställt den 15 maj 2022 som bakre tidsgräns för ikraftträdandet av lagändringen.

Den beskattnings- och rättspraxis som beskrivs i avsnitt 2.1.4 gäller också annan utbildning än MBA-utbildning. I fråga om sådan annan utbildning kan konkurrenssituationen vara en annan.

3 Förslagen och deras konsekvenser

3.1 Förslag

Det föreslås att definitionen av skattefri utbildningstjänst i mervärdesskattelagen ändras så att det i paragrafen uttryckligen anges att det med ordnande av utbildningstjänster och understöd-jande av utbildningstjänster med stöd av lag avses ordnande och understödande med stöd av finsk lag. Mervärdesskattebehandlingen av utbildningstjänster ska således bedömas enligt de grunder som anges i finsk lagstiftning. Avsikten med den föreslagna ändringen är att förbättra genomförandet av neutralitetsprincipen enligt unionsrätten i den rättspraxis och beskattnings-praxis som gäller utbildningstjänster som konkurrerar sinsemellan. Syftet med ändringen är i synnerhet att lösa den icke-neutrala situation som råder i fråga om MBA-utbildningsprogram-men genom att dessa på ett enhetligt sätt ska omfattas av beskattningen.

Eftersom det i Finland också i princip kan erbjudas sådan utbildning som motsvarar utbildning enligt 40 § i mervärdesskattelagen och som ordnas eller understöds med stöd av lagstiftningen i en annan medlemsstat och inte konkurrerar med utbildningstjänster som i Finland säljs som skattepliktiga, utan konkurrerar med skattefri utbildning, föreslås det att det i definitionen av utbildningstjänst tas in en bestämmelse som beskriver denna mycket exceptionella situation och uttrycker neutralitetsprincipen. Enligt den föreslagna bestämmelsen ska sådan utbildning be-traktas som skattefri utbildningstjänst. Med konkurrens avses den faktiskt rådande konkurrens-situationen i Finland. Det bör också noteras att endast utbildningar som innehållsmässigt mots-varar varandra kan konkurrera sinsemellan. Vid bedömningen av konkurrenssituationen har det också betydelse huruvida utbildningen är avgiftsfri.

3.2 De huvudsakliga konsekvenserna

3.2.1 Ekonomiska konsekvenser

Propositionen bedöms inte ha några betydande ekonomiska konsekvenser. Den föreslagna ändringen bedöms ha direkta konsekvenser endast för de utländska aktörer som till följd av den praxis som bygger på högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2017:79 har sålt utbildningstjänster i Finland utan mervärdesskatt i en konkurrenssituation med de skattepliktiga utbildningstjänster som säljs i Finland. Utöver skattskyldigheten orsakar lagförslaget aktörerna också administrativa kostnader i någon mån, vilket bland annat beror på den rapporteringsskyldighet och motsvarande skyldigheter som följer av skattskyldigheten och på eventuella ändringar i informationssystemen.

Eftersom konkurrensfördelen för dem som säljer skattefria utbildningstjänster försvinner har förslaget också indirekta konsekvenser för sådana aktörer som säljer mervärdesskattepliktiga utbildningstjänster i Finland och som tillhandahåller utbildning som konkurrerar med för närvarande skattefria utbildningstjänster som ordnas av utländska aktörer.

Den föreslagna ändringen uppskattas leda till en smärre ökning av mervärdesskatteintäkterna. Förslaget ökar mervärdesskatteinkomsterna till den del som de utländska aktörer som till följd av avgörandet HFD 2017:79 har sålt utbildningstjänster i Finland utan mervärdesskatt i en konkurrenssituation med utbildningstjänster som säljs som skattepliktiga tjänster i fortsättningen säljer utbildningstjänster till mervärdesskattebelagda priser. Antalet sådana aktörer är mycket begränsat och antalet utbildningsprogram som de säljer bedöms vara litet på årsnivå. Ändringen uppskattas öka mervärdesskatteintäkterna med cirka en miljon euro per år.

3.2.2 Konsekvenser för Skatteförvaltningens verksamhet

Den föreslagna ändringen bedöms inte ha några betydande konsekvenser för Skatteförvaltningens verksamhet. De föreslagna ändringarna ökar i någon mån Skatteförvaltningens uppgifter och kostnader till följd av registreringen av mervärdesskattskyldiga, rådgivning, anvisningar och kommunikation.

4 Remissvar

Sammanlagt gavs 7 utlåtanden om utkastet till proposition. Utlåtanden lämnades av undervisnings- och kulturministeriet, Skatteförvaltningen, Finlands näringsliv rf, Centralhandelskammaren, Företagarna i Finland rf, Skattebetalarnas Centralförbund rf samt gemensamt av AmCham Finland, Estonian Business School och Henley Business School.

I utlåtandena förhöll man sig i huvudsak positivt till propositionen och propositionens mål att genomföra neutralitetsprincipen understöddes. Majoriteten av remissinstanserna hade inte något att anmärka på propositionens innehåll.

Undervisnings- och kulturministeriet konstaterade i sitt utlåtande att den föreslagna ändringen i princip kan understödjas, men ansåg att man i motiveringen bör utreda hur formuleringen fungerar inte bara när det gäller MBA-utbildning utan också i fråga om andra typer av utbildningar som utländska aktörer tillhandahåller. Dessutom ansåg ministeriet att det är oklart vad som i den föreslagna 40 § avses med ordnande med stöd av finsk lag. I anslutning till detta ansåg ministeriet att eftersom all utbildning som utländska aktörer erbjuder i Finland är avgiftsbelagd och utbildningen inte omfattas av det finländska utbildningssystemet, verkar den på basis av den föreslagna formuleringen i 40 § i princip alltid vara mervärdesskattepliktig i fortsättningen.

Ministeriet ansåg också att det förblir öppet om detta är tillräckligt för att neutralitetsprincipen ska kunna genomföras eller om det också bör granskas om utbildningarna motsvarar varandra innehållsmässigt.

Genom mervärdesskattelagen har det sedan lagen trädde i kraft den 1 juni 1994 föreskrivits om skattefrihet för utbildning som ordnas för förverkligandet av samhällets utbildningsmål vid varje enskild tidpunkt, det vill säga utbildning som ordnas eller understöds med stöd av lag. Enligt bestämmelserna i EU-fördraget och mervärdesskattedirektivet samt praxis för tolkningen av dem fastställer varje medlemsstat själv sina utbildningspolitiska mål och beslutar om sitt utbildningssystem och dess innehåll. Mervärdesskattebehandlingen bestäms utifrån dessa nationella val. När det gäller förutsättningarna för skattefrihet för utbildningstjänster har det enligt mervärdesskattelagen inte i sig betydelse om aktören är finländsk eller inte. Efter remissbehandlingen har motiveringen till lagförslaget kompletterats en aning och till lagförslaget det fogats en bestämmelse om att utbildning som ordnas eller understöds med stöd av lagen i en annan medlemsstat och motsvarar utbildning enligt 40 § i mervärdesskattelagen ska betraktas som skattefri utbildningstjänst, om utbildningen inte konkurrerar med skattepliktig utbildning utan med skattefri utbildning. Förslaget till bestämmelse uttrycker neutralitetsprincipen och är avsedd för mycket exceptionella situationer.

I ett gemensamt utlåtande av AmCham Finland, Estonian Business School och Henley Business School ansågs den ändring av 40 § i mervärdesskattelagen som föreslås i propositionen stå i strid med EU:s grundläggande friheter och förbudet mot diskriminering. I utlåtandet föreslogs det att 40 § i mervärdesskattelagen ändras så att det med utbildningstjänst avses allmänbildande utbildning och yrkesutbildning, högskoleundervisning samt grundläggande konstundervisning som ordnas med stöd av finsk lag eller en lag i en annan stat som förbundit sig till Bolognaprocessen eller som med stöd av finsk lag eller en lag i en annan stat som förbundit sig till Bolognaprocessen understöds med statens medel. Enligt utlåtandet kan en utländsk högskoleexamen inte jämföras med fortbildning för vilken det inte har uppställt harmoniserade kvalitets- och nivåkriterier. Utländska examina enligt Bolognaprocessen ska fortfarande jämföras med högre finländska yrkeshögskole- och universitetsexamina, som är befriade från mervärdesskatt i Finland.

Den ändring som föreslås i utlåtandet ansågs inte vara motiverad på de grunder som anges i lagförslaget. Att det är fråga om utbildning som leder till examen och ordnas av ett utländskt universitet i enlighet med lagstiftningen i universitetets hemland ska inte som sådant anses undanröja en konkurrenssituation.

Den i utlåtandet nämnda Bolognaprocessen är ett samarbetsinitiativ mellan 48 europeiska länder på området högre utbildning som syftar till att förenhetliga högskolesystemen i olika länder i Europa. Processen har lett till inrättandet av ett europeiskt område för högre utbildning som syftar till att göra det lättare för studerande och personal att förflytta sig från ett land till ett annat, främja en inkluderande högskoleutbildning och förbättra den europeiska högskoleutbildningens konkurrenskraft och dragningskraft. De länder som hör till det europeiska området för högre utbildning har förbundit sig att införa ett examenssystem i tre nivåer, att säkerställa att högskolorna ömsesidigt erkänner examina och studieperioder som avlagts vid utländska högskolor samt att införa ett kvalitetssäkringssystem som säkerställer kvaliteten och relevansen i högskolestudierna och inlärningsresultaten. Utbildningsstyrelsen beslutar om den tjänstebehörighet som högskoleexamen och högskolestudier utomlands medför. Genom ett beslut om jämförande jämföras inte en examen som avlagts utomlands med en viss examen som avlagts i Finland, utan examen jämföras allmänt med en högskoleexamen på en viss nivå som avlagts i Finland. Avsikten med beslutet om jämförande är att visa en persons behörighet för en tjänst eller uppgift för vilken det i Finland krävs högskoleexamen eller högskoleexamen på en viss

nivå. Beslutet om jämfällande grundar sig på lagen om den tjänstebehörighet som högskolestudier utomlands medför (1385/2015). Ett beslut om jämfällande av examen innebär inte att examen omfattas av finsk lagstiftning eller att högskolans verksamhet i övrigt kan jämfällas med en finländsk högskola. När beslut fattas om huruvida en examen ska jämfällas med en examen på en viss nivå som avläggs i Finland görs det inte en bedömning av om den utbildningshelhet som ledde till examen innehållsmässigt motsvarar den högskoleexamen som avläggs i Finland. Vilka examina och studier som hör till det officiella systemet för högskoleexamina i ett annat land bestäms enligt det landets nationella bestämmelser och förfaranden. Examina jämfälls enligt finsk lagstiftning endast enskilt från fall till fall i efterskott, inte genom ackreditering av vissa utbildningar på förhand. Undervisnings- och kulturministeriet, Utbildningsstyrelsen eller andra myndigheter har inte behörighet att fatta allmänna beslut om jämfällande som gäller hela undervisningsprogram eller examina.

Utlåtandet innehåller också andra kommentarer som gäller det finländska utbildningssystemet, men de påverkar inte vid fastställandet av hur utbildningstjänsterna i fråga ska behandlas i mer-
värdesskattehanseende.

5 Ikraftträdande

Lagen föreslås träda i kraft den 1 maj 2022.

Denna lag ska tillämpas om skyldigheten att betala skatt uppkommer den dag då lagen träder i kraft eller därefter. Om skyldigheten att betala skatt har uppkommit före ikraftträdandet av lagen, ska de bestämmelser som gällde vid ikraftträdandet tillämpas.

Kläm

Med stöd av vad som anförts ovan föreläggs riksdagen följande lagförslag:

Lagförslag

Lag

om ändring av 40 § i mervärdesskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i mervärdesskattelagen (1501/1993) 40 § som följer:

40 §

Med utbildningstjänst avses sådan allmänbildande utbildning, yrkesutbildning och högskoleundervisning samt grundundervisning i konst som ordnas med stöd av finsk lag eller som med stöd av finsk lag understöds med statens medel. Med utbildningstjänst avses också utbildningstjänst som motsvarar den som avses ovan och som ordnas eller understöds med stöd av lagstiftningen i en annan medlemsstat, om den konkurrerar med sådan skattefri utbildning som ordnas eller understöds med stöd av finsk lag men inte konkurrerar med utbildningstjänster som säljs som skattepliktiga.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Denna lag tillämpas om skyldigheten att betala skatt uppkommer den dag då lagen träder i kraft eller därefter. Om skyldigheten att betala skatt har uppkommit före ikraftträdandet av denna lag, tillämpas de bestämmelser som gällde vid ikraftträdandet.

Helsingfors den 3 februari 2022

Statsminister

Sanna Marin

Finansminister Annika Saarikko

Lag

om ändring av 40 § i mervärdesskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i mervärdesskattelagen (1501/1993) 40 § som följer:

Gällande lydelse

40 §

Med utbildningstjänst avses allmänbildande utbildning och yrkesutbildning, högskoleundervisning samt grundundervisning i konst som ordnas med stöd av lag eller som med stöd av lag understöds med statens medel.

Föreslagen lydelse

40 §

Med utbildningstjänst avses *sådan* allmänbildande utbildning, yrkesutbildning *och* högskoleundervisning samt grundundervisning i konst som ordnas med stöd av *finsk* lag eller som med stöd av *finsk* lag understöds med statens medel. *Med utbildningstjänst avses också utbildningstjänst som motsvarar den som avses ovan och som ordnas eller understöds med stöd av lagstiftningen i en annan medlemsstat, om den konkurrerar med sådan skattefri utbildning som ordnas eller understöds med stöd av finsk lag men inte konkurrerar med utbildningstjänster som säljs som skattepliktiga.*

Denna lag träder i kraft den 20 .

Denna lag tillämpas om skyldigheten att betala skatt uppkommer den dag då lagen träder i kraft eller därefter. Om skyldigheten att betala skatt har uppkommit före ikraftträdandet av denna lag, tillämpas de bestämmelser som gällde vid ikraftträdandet.
