

VALTIOVARAINVALIOKUNNAN MIETINTÖ 43/2009 vp

Hallituksen esitys yliopistojen verotusta koske- vaksi lainsäädännöksi

JOHDANTO

Vireilletulo

Eduskunta on 17 päivänä marraskuuta 2009 lähettänyt valtiovarainvaliokuntaan valmistelevasti käsiteltäväksi hallituksen esityksen yliopistojen verotusta koskevaksi lainsäädännöksi (HE 244/2009 vp).

Lausunnot

Eduskunnan päätöksen mukaisesti perustuslakivaliokunta on antanut asiasta lausunnon (PeVL 37/2009 vp), joka on otettu tämän mietinnön liitteeksi.

Jaostovalmistelu

Asia on valmisteltu valtiovarainvaliokunnan verojaostossa.

Asiantuntijat

Verojaostossa ovat olleet kuultavina

- budjettineuvos Jouko Narikka, neuvotteleva virkamies Tiina Maisala ja ylitarkastaja Minna Upola, valtiovarainministeriö

- johtaja Anita Lehikoinen, opetusneuvos Jorma Karhu, hallitusneuvos Eerikki Nurmi ja hallitusneuvos Maiju Tuovinen, opetusministeriö
- ylitarkastaja Sami Hartikainen, työ- ja elinkeinoministeriö
- ylitarkastaja Matti Merisalo, Verohallitus
- kvestori Ilkka Hyvärinen, Helsingin yliopisto
- talusasiantuntija Ilkka Harjula, Suomen Apteekkariliitto
- asianajaja Anna Kuusniemi-Laine, Castrén & Snellman edustaen Suomen Apteekkariliittoa
- johtaja Martti Kallio, Suomen Kuntaliitto
- koulutuspoliittinen sihteeri Juhana Harju, Suomen ylioppilaskuntien liitto SYL ry
- hallintojohtaja Petri Lintunen, Suomen yliopistojen rehtorien neuvosto
- toimitusjohtaja Mauno Sievänen, Suomen Yliopistokiinteistöt Oy.

Kirjallisen lausunnon ovat antaneet opetusministeriö, Suomen Kaupan liitto, Suomen Yrittäjät ry ja valtiovarainministeriö.

Sosiaali- ja terveysministeriö ilmoitti, ettei sillä ole huomauttamista asiaan.

HALLITUKSEN ESITYS

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi tuloverolakea, varainsiirtoverolakea, kiinteistöverolakea ja arvonalisäverolakea yliopistolainsäädännön uudistukseen liittyen. Lisäksi säädettäisiin laki

eräistä yliopistouudistukseen liittyvistä tulo- ja varainsiirtoverotusta koskevista säännöksistä.

Yliopistojen varsinainen toiminta jäisi edelleen verotuksen ulkopuolelle. Helsingin yliopistoa koskeva tuloverovapaus poistettaisiin, ja

Helsingin yliopisto olisi samalla tavalla verovelvollinen tuloverotuksessa, varainsiirtoverotuksessa ja kiinteistöverotuksessa kuin muutkin yliopistot. Yliopistot olisivat kuitenkin verovelvollisia elinkeinotulosta 26 prosentin yhteisöverokannan mukaisesti sekä kiinteistötulosta kunnalle ja seurakunnalle alennetun verokannan mukaisesti.

Lisäksi yliopisto määriteltäisiin tuloverolaisa tarkoitetuksi yhteisöksi ja yliopistorahasto poistettaisiin yhteisöksi katsottavien luettelosta.

Arvonlisäverolakiin ehdotetaan lisättäväksi säännös yliopistojen arvonlisäverovelvollisuudesta.

Yliopistouudistuksen johdosta aiheutuviin yliopistojen ja ylioppilaskuntien toimintamuodon muutoksiin sovellettaisiin tuloverotuksen toimintamuodon muutosta koskevia säännöksiä. Yliopistojen ja ylioppilaskuntien yhdistymisiin sovellettaisiin tuloverotuksessa sulautumisia koskevia säännöksiä. Yliopistouudistukseen liittyvien toimintamuodon muutoksien johdosta ei aiheutuisi varainsiirtoveroseuraamuksia. Lisäk-

si järjestelystä, jossa valtio luovuttaa Senaatti-kiinteistöjen omistajahallinnassa olevaa kiinteistövarallisuutta Suomen Yliopistokiinteistöt Oy:lle, Helsingin Yliopistokiinteistöt Oy:lle ja Aalto-Yliopistokiinteistöt Oy:lle, ei aiheutuisi varainsiirtoveroseuraamuksia. Asiasta säädettäisiin eräistä yliopistouudistukseen liittyvistä tulo- ja varainsiirtoverotusta koskevista säännöksistä annetussa laissa.

Yliopistojen tulo- ja arvonlisäverovelvollisuutta koskevat muutokset sekä Helsingin yliopistoa koskevat tulo-, kiinteistö- ja varainsiirtoveroa koskevat muutokset ovat tarkoitetut tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2010. Eräistä yliopistouudistukseen liittyvistä tulo- ja varainsiirtoverotusta koskevista säännöksistä annettu laki on tarkoitettu tulemaan voimaan mahdollisimman pian, ja se olisi voimassa 31 päivään joulukuuta 2010.

Esitys liittyy valtion vuoden 2010 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

VALIOKUNNAN KANNANOTOT

Perustelut

Valiokunta puoltaa esityksen hyväksymistä eräin muutoksin.

Johdanto

Esitys liittyy vuoden 2010 alusta voimaan tulevaan yliopistouudistukseen, jonka myötä yliopistojen oikeudellinen asema muuttuu. Nykyisin yliopistot ovat osa valtiota ja valtion talousarvion piiriin kuuluvia tilivirastoja. Eräillä yliopistoilla on mahdollisuus erillisiin rahastoihin, joihin kuuluvia varoja hoidetaan erillään valtion talousarviossa yliopistoille myönnettyistä varoista. Uudistuksen myötä yliopistoista tulee itsenäisiä julkisoikeudellisia laitoksia tai yksityisoikeudellisia säätiöitä. Kaikki yliopiston varat sisältyisivät sen tilinpäätökseen.

Valtion omistama, Senaatti-kiinteistöjen omistajahallinnassa oleva yliopistokäytössä ole-

va kiinteistövarallisuus siihen liittyvine velkoineen ja kampusalueella sijaitsevaa maaomaisuutta on tarkoitus siirtää kolmeen kiinteistö-osakeyhtiöön, joiden osakkeista 2/3 valtio myöhemmin lahjoittaisi yliopistoille.

Yliopistouudistuksella pyritään muun ohessa luomaan yliopistoille nykyistä paremmat mahdollisuudet hankkia rahoitusta muun muassa harjoittamalla liiketoimintaa itse tai tytäryhtiöidensä kautta.

Yliopistojen verotus nykyisin

Yliopistojen tuloverokohtelu määräytyy valtiota ja sen laitoksia koskevien tuloverolain säännösten mukaisesti. Yliopistot suorittavat veroa kunnalle ja seurakunnalle muuhun kuin yleiseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tuottamasta tulosta sekä yksityisyrityksiin verrattavien liiketoimintojen tuottamaa tuloa lukuun ottamatta.

Muut tulot ovat yliopistoille verovapaata tuloa. Veronalaisen toiminnan tulosta yliopistot maksavat veroa vajaan 6,2 prosentin verokannan mukaan.

Helsingin yliopisto on muista yliopistoista poiketen tuloverolaissa säädetty tuloverotuksessa verovapaaksi. Sekä vanhan että uuden yliopistolain mukaan Helsingin yliopistolla on oikeus yhden apteekin pitämiseen Helsingin kaupungissa, ja sillä on edelleen myös ne muut oikeudet, etuudet ja vapaudet sekä se omaisuus ja ne tulot, jotka sillä oli lain voimaan tullessa. Helsingin yliopisto on yliopistolain mukaan mainittujen varojen osalta vapaa veroista ja valtiolle maksettavista maksuista, jollei laissa jonkin veron tai maksun osalta toisin säädetä.

Yliopistorahastoon, joka tuloverolain mukaan on yhteisö, sovelletaan yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotusta koskevia säännöksiä, jos ne täyttävät yleishyödyllisen yhteisön tunnusmerkit. Tällöin yliopistorahasto on tuloverovelvollinen elinkeinotulosta sekä muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tuottamasta tulosta.

Ylioppilaskuntia ja osakuntia on samoin pidetty yleishyödyllisinä yhteisöinä.

Valtion ja siten myös yliopistojen arvonnalisäverovelvollisuus määräytyy arvonnalisäverolain yleisten säännösten mukaisesti. Koulutuspalvelut on yleisesti säädetty verottomiksi. Muu kuin laissa nimenomaisesti verottomaksi säädetty liiketoiminnan muodossa harjoitettu toiminta kuuluu normaaliin tapaan arvonnalisäverotuksen piiriin. Verollista on siten muun ohessa liiketoiminnan muodossa tapahtuva tutkimus- ja asiantuntijapalvelujen myynti.

Yliopistouudistuksesta johtuva verosääntelyn tarve

Kun yliopistojen oikeudellinen asema muuttui, niihin ei enää sovellettaisi valtion laitoksia koskevaa verosääntelyä. Sen vuoksi niiden asemasta säädettäisiin erikseen verolainsäädännössä. Helsingin yliopistoa koskeva verovapaus tuloverotuksessa kumottaisiin.

Tuloverolakiin ehdotetun uuden 21 a §:n mukaan tuloverotus kohdistuisi yliopiston harjoit-

taman elinkeinotoiminnan tuottamaan tuloon ja muuhun kuin yleisiin tarkoituksiin käytettyjen kiinteistöjen tuottamaan tuloon. Nykyinen noin 6,2 prosentin verokanta nousisi yleisen 26 prosentin yhteisöverokannan tasolle. Säännöksessä mainitaan erikseen myös Helsingin yliopisto, jottei sen verovelvollisuudesta olisi epäselvyyttä yliopistolain 75 §:n 3 momentin johdosta, jonka mukaan Helsingin Yliopisto on pykälän 1 momentissa tarkoitettujen varojen osalta vapaa veroista ja valtiolle maksettavista maksuista, jollei laissa jonkin veron tai maksun osalta toisin säädetä.

Perustuslakivaliokunnan lausunto

Perustuslakivaliokunta arvioi esitystä siitä antamassaan lausunnossa (PeVL 37/2009 vp) perustuslain 81 §:n 1 momentin ja 123 §:n 1 momentin kannalta.

Perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Verolaista tulee perustuslakivaliokunnan vakiintuneen käytännön mukaan ilmetä yksiselitteisesti verovelvollisuuden piiri. Lain säännösten tulee olla myös sillä tavoin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrittäessä on sidottua.

Valiokunta totesi lausunnossaan, että yliopistojen lakisääteiset tehtävät ovat laajemmat kuin mitä säännöksen perusteluiden mukaan jäisi elinkeinotoiminnaksi katsottavan toiminnan ulkopuolelle. Yliopiston perustehtäviin kuuluvien toimintojen ja elinkeinotoiminnan erottaminen on säännöksen tai sen perustelujen perusteella vaikeaa. Esimerkiksi koulutuksen verottomuuden kytkeminen tutkintoperusteisuuteen ei ole selkeä peruste ja myös sen asianmukaisuus yliopiston tehtäviin kuuluvan elinikäisen oppimisen edistämisen kannalta voidaan asettaa lausunnon mukaan kyseenalaiseksi. Elinkeinotoiminnan määrittely jää ehdotuksessa perustuslain 81 §:n 1 momentin kannalta arvioituna epätasälliseksi. Ehdotetun säännöksen epätasälliset ja jopa ristiriitaiset perustelut tekevät säännöksestä erittäin epäselvän tulkita, ja vero-

velvollisuutta on siten monissa tapauksissa erittäin vaikeata määritellä. Valiokunnan käsityksen mukaan ehdotettua 21 a §:ää on täsmennettävä siten, että säännöksessä kuvataan, mitä yliopiston elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan. Yliopistojen verotettavaa elinkeinotoimintaa voi olla vain toiminta, joka ei liity yliopistojen lakisääteisiin tehtäviin ja jolla on muun elinkeinotoiminnan kanssa kilpaileva voittoon pyrkivä luonne.

Valiokunta totesi, että tuloverovelvollisuuden laajentaminen tai Helsingin yliopiston verovapauden poistaminen ei muodostu valtiosääntöoikeudelliseksi ongelmaksi yliopistoille perustuslain 123 §:n 1 momentissa turvautuneen yliopistojen itsehallinnon kannalta, erityisesti kun verovapauden poistamisesta aiheutuva tulojen vähennys aiotaan korvata. Valiokunta piti asianmukaisena, että tulojen menetyksen korvaamisesta säädetään lailla tai korvauksen jatkuvuus muutoin turvataan.

Perustuslakivaliokunta ei kuitenkaan pitänyt lausumansa huomioon ottamista edellytyksenä sille, että lait voidaan säätää tavallisessa säätämisjärjestyksessä.

Valtiovarainvaliokunnan arvio

Yliopistojen elinkeinotoiminta

Yliopistojen tuloverovelvollisuuden laajuuden kytkeminen muiden yhteisöjen tapaan elinkeinotoiminnan käsitteeseen yliopistojen tuloverovelvollisuutta nykyisin määrittävän ilmauksen "yksityisyrittäisiin verrattava liike" sijasta on perusteltua. Valiokunnan saaman selvityksen mukaan terminologiaa muutettaessa yliopistojen verovelvollisuuden laajuutta ei ole ollut tarkoitus muuttaa. Esityksen perusteluista, joita valtiovarainministeriössä valmisteltaessa ei saadun selvityksen mukaan ole ollut käytettävissä erityisesti yliopistojen toimintaa koskevaa asiantuntemusta, on asiantuntijakuulemisesta tehty se virheellinen johtopäätös, että oikeustila muuttuisi tai että sitä jopa olisi ollut tarkoitus muuttaa. Valiokunta pitää tärkeänä, että nykyinen oikeustila ei muutu.

Valiokunta on selvittänyt edellytyksiä tarkentaa yliopistojen osalta laissa elinkeinotoiminnan käsitteen sisältöä. Valiokunnan näkemyksen mukaan siihen ei, etenkin käytettävissä olleessa ajassa, kuitenkaan ole edellytyksiä aiheuttamatta uusia ehkä merkittäviäkin tulkintaongelmia ja pidempään jatkuvaa oikeudellista epävarmuutta. Valiokunnan arvion mukaan elinkeinotoiminnan käsitettä koskeva laaja oikeuskäytäntö tarjoaa hyvät edellytykset arvioida yliopistojen toiminnan veronalaisuutta. Valiokunta korostaa, että arvioitaessa yliopistojen taloudellista toimintaa perinteisten elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien valossa on kuitenkin aina otettava huomioon yliopistojen erityisluonne. Yliopistojen oikeudellisen muodon muuttuminen ei sinänsä anna aihetta arvioida niiden toimintaa aiemmasta poiketen.

Jäljempänä tarkastellaan lähemmin yliopistojen tuloverovelvollisuuden laajuutta.

Yliopistojen tehtävät

Yliopistojen tehtävistä säädetään yliopistolaissa (558/2009). Lain 2 §:n 1 momentin mukaan yliopistojen tehtävänä on edistää vapaata tutkimusta sekä tieteellistä ja taiteellista sivistystä, antaa tutkimukseen perustuvaa ylintä opetusta sekä kasvattaa opiskelijoita palvelemaan isänmaata ja ihmiskuntaa. Näitä tehtäviä voidaan kutsua yliopistojen perustehtäviksi.

Yliopistolain 2 §:n 1 momentin mukaan yliopistojen tulee myös tehtäviään hoitaessaan edistää elinikäistä oppimista, toimia vuorovaikutuksessa muun yhteiskunnan kanssa sekä edistää tutkimustulosten ja taiteellisen toiminnan yhteiskunnallista vaikuttavuutta. Näitä voidaan kutsua yliopistojen kolmanteen tehtävään liittyviksi palvelutehtäviksi.

Yliopistojen julkisen tehtävän kattamina verovapaina perustehtävinä pidetään ensisijaisesti seuraavia toimintoja:

1) lakisääteinen joko tutkintoon johtava tai erilliseen opinto-oikeuteen perustuva, tutkintosuunnitelmaan sisältyvä perus-, jatko- tai täydennyskoulutus, jota annetaan yliopiston itsensä toimesta tai avoimessa yliopistossa;

2) yliopistojen tutkinnoista annetun asetuksen mukainen alemman korkeakoulututkinnon pohjalta suoritettava erikoistumiskoulutus; sekä

3) vapaa ja riippumaton tutkimus, kun tutkimustulokset edistävät yhteiskunnallisesti merkittävää yhteistä hyvää ja kun tulokset ovat julkisuus- ja salassapitolainsäädännön tai sopimusehdon estämättä julkisia ja yleisesti taloudellisesti hyödynnettävissä.

Yhteisöjen tuomioistuimen antaman tuomion mukaisesti valtion opetusjärjestelmän puitteissa annetussa opetuksessa ei ole kysymys palveluista. Tämän toiminnan luonteeseen ei vaikuta se, että oppilaiden tai heidän vanhempiensa on joissakin tapauksissa maksettava kurssi- ja ilmoitautumismaksuja osallistuakseen järjestelmän operatiivisiin kustannuksiin. Edellä kohtaan 1 sisältyvät koulutustoiminnot kattavat näin ollen myös lukukausimaksuilla rahoitettavan koulutuksen.

Eräät yliopistojen perustehtävää välittömästi palvelevat toiminnot, kuten yliopistojen kirjasto- ja tietopalvelut, on katsottava kuuluvan myös yliopistojen perustehtäviin.

Yliopistojen perustehtävien verotuksellinen arviointi

Suomen korkeakoulutusjärjestelmässä mainitut toiminnot ovat vakiintuneesti kuuluneet yliopistojen lakisääteisiin tehtäviin, eikä tässä yliopistoutuudistuksen myötä ole tapahtunut muutosta. Tunnuksmerkinomaista toiminnoille on se, että ne ovat yliopistojen lailla säädettyjä tehtäviä ja niitä rahoitetaan julkisin varoin. Tällaisina pidettäviä toimintoja on verotuksen tulolähdejaottelussa vakiintuneesti pidetty oppilaitoksen niin sanottuna muun toiminnan tulolähteen piiriin kuuluvana ja näin ollen verovapaana. Tähän ei ole tarkoitus tulla nyt esillä olevan esityksen myötä muutosta.

Yliopistojen niin kutsuttuun kolmanteen tehtävään liittyvä palvelutoiminta

Yliopistojen niin kutsuttu kolmanteen tehtävään liittyvä palvelutoiminta kattaa laaja-alaisesti eri toimintoja, joiden tunnusomaisena ominaisuus-

tena on pyrkimys lisätä kansalaisten tietoisuutta ja kiinnostusta eri tieteen- ja taiteenalojen sekä muiden yliopistoille perinteisesti kuuluviksi katsottujen sivistystehtävien olemassaoloon ja kehitykseen. Merkillepantavaa toimintojen osalta on lisäksi se, että valtio on perinteisesti rahoittanut toimintaa.

Yliopistolain tarkoittamana yliopistojen palvelutoimintana pidetään seuraavia toimintoja:

1) yleisölle avoimesti tarjottavat sivistys- ja koulutuspalvelut, joiden tarkoituksena on edistää kansalaisten tieteellistä sivistystä, kuten Studia generalia -luennot ja Ikäihmisten yliopisto -toiminta; ja

2) tieteen popularisointiin liittyvä toiminta.

Palvelutoiminnan verotuksellinen arviointi

Yliopistoutuudistuksen eräänä lähtökohtana on ollut parantaa yliopistojen edellytyksiä hankkia rahoitusta maksullisen palvelutoiminnan muodossa. Maksullista palvelutoimintaa tulisi lähtökohtaisesti arvioida elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien valossa. Yliopistojen toiminta muodostuu pääasiallisesti niille laissa säädettyistä tehtävistä. Yliopistoilla on tarkoituksena lähtökohtaisesti yhtiöittää maksullinen palvelutoiminta erillisiin yhtiöihin, mikä selkeyttää myös toiminnan verotuksellista arviointia.

Valtiontalouden tarkastusvirasto on todennut, että yliopiston harjoittamaa elinkeinotoimintaa ei tulisi jatkossa tukea sen perustoimintaan varatuista varoista. Myös yliopistolain 62 §:n mukaan, mikäli yliopisto harjoittaa liiketoimintaa muutoin kuin erikseen kirjanpitovelvollisen yksikön muodossa, tätä liiketoimintaa koskevat tuloksellisuustiedot tulee esittää erikseen tuloslaskelman muodossa tilinpäätöksen liitetiedoissa toiminnoittain. Näin ollen yliopistojen tulee jo kirjanpitoratkaisuissaan erotella perustehtäviinsä kuuluvat toiminnot, niihin kohdistuva rahoitus ja menot yliopistojen elinkeinotoiminnan tuloista ja menoista. Tämä kirjanpidollinen ratkaisu luo perustan arvioida toimintojen luonnetta verotuksessa, mutta tämä ei yksinään ratkaise toiminnan veronalaisuutta.

Yliopistojen tuloverovelvollisuus, Helsingin yliopistoa lukuun ottamatta, on määräytynyt

tähän asti tuloverolain 21 §:n nojalla, jonka mukaan valtio ja sen laitos on verovelvollinen yksityisyrityksiin verrattavien teollisuus- ja muiden liikkeidensä tuloista alennetun verokannan mukaisesti. Hallituksen esityksessä ei lähtökohtaisesti ehdoteta aikaisempaan verokohteluun muutosta, sillä yliopistojen verovelvollisuutta nykyisin määrittävä käsite "yksityisyrityksiin verrattava liike" ei sisällöllisesti poikkea "elinkeinotoiminnan" käsitteestä. Näin ollen yliopistojen verovelvollisuuden arviointia sen ulottuvuuden osalta ei ole ollut tarkoitus esityksellä muuttaa, eräitä Helsingin yliopistoa koskevia säännöksiä lukuun ottamatta.

Verotus- ja oikeuskäytännössä elinkeinotoimintana pidetään toimintaa, joka täyttää vakiintuneet elinkeinotoiminnan tunnusmerkit. Tunnusmerkkejä ovat toiminnan itsenäisyys, jatkuvuus, voiton tavoittelu, toimiminen kilpailutilanteessa, suuri liikevaihto, toiminnan riskinalaisuus ja toiminnan kohdistuminen laajaan tai rajoittamattomaan asiakaskuntaan. Kaikkien toimintojen osalta ei ole mahdollista etukäteen yksiselitteisesti määritellä, onko kysymys yliopistojen verovapaaksi katsottavasta palvelutehtävästä vai yliopiston elinkeinotoiminnasta. Näissä tilanteissa toiminnan luonteen arviointi tapahtuu tapauskohtaisen kokonaisarvioinnin perusteella, jossa punnitaan toiminnan ominaisuuksien keskinäistä painottumista toisiinsa.

Tunnusomaisia piirteitä yliopistojen verovapaisiin palvelutehtäviin kuuluville toiminnoille on se, että toimintojen rahoitus perustuu julkiselle rahoitukselle eikä sillä ole mahdollista katkaa toiminnasta aiheutuvia kuluja. Verovapauteen viittaa se, että palveluita tarjotaan ennalta rajoittamattomalle yleisölle omakustannushintaan tai sen alle. Lisäksi yliopistojen verovapaisiin palvelutehtäviin kuulumiseen viittaa se, että palvelun julkinen luonne ja sen julkinen rahoitus on palvelun käyttäjien ja muiden kansalaisten joukossa yleisesti tiedossa oleva seikka. Tällaisia toimintoja olisivat lisäksi lähtökohtaisesti myös taideyliopistojen konsertti-, näyttely- ja muu vastaava taiteellinen toiminta. Yliopistojen lakisääteisiin tehtäviin liittyvä, koulutukseen ja opintoihin sisältyvä harjoittelu ja sen järjes-

täminen kuuluvat yliopiston perustehtäviin. Tällaisesta harjoittelusta ja sen järjestämisestä taikka muihin yliopiston perustehtäviin, kuten taiteelliseen toimintaan, liittyvästä palvelutoiminnasta mahdollisesti kertynyt tulo ei ole yliopiston veronalaista elinkeinotulota. Elinkeinotoiminnan tulota ei kuitenkaan ole pidettävä verovapaana sen johdosta, että elinkeinotoiminnassa yksi tuotantopanosa on muodostunut harjoittelutyövoiman käytöstä ja tämän panoksen merkitys kokonaisuus huomioon ottaen on vähäinen.

Elinkeinotoiminnan luonteisuutta arvioitaessa merkityksellisiä ominaisuuksia olisivat muun muassa seuraavat seikat:

- 1) palvelun tai tuotteen vastaavuus yksityisen elinkeinonharjoittajan toimesta tarjottuun tuotteeseen tai palveluun;
- 2) palvelun tai tuotteen hinnoittelu; sekä
- 3) toiminnan markkinointi ja suuntautuminen rajoittamattomaan asiakaskuntaan.

Veronalaisuuteen viittaa näin ollen se, että hinnoittelu ja palvelun tai tuotteen sisältö ei olennaisesti eroa elinkeinonharjoittajien tarjoamista vastaavista palveluista.

Eräiden yliopistojen tyypillisten toimintojen arviointia

Seuraavassa tarkastellaan yliopistojen perustehtävien sekä elinkeinotoiminnan kriteerien arviointia lähinnä eräiden asiantuntijakuulemisessa epäselviksi koettujen toimintojen osalta.

Kongressitoiminnan tai muun yliopistojen välisen yhteistoiminnan verotuksellisessa arvioinnissa keskeistä on se, keille tapahtuma on suunnattu. Mikäli tapahtuma on suunnattu yksinomaan kansainväliselle tai kotimaiselle opetus- tai tutkimusyhteisölle, sitä olisi lähinnä pidettävä yliopistojen ja tiedemaailman sisäisenä yhteistyönä ja tietojen vaihtona, ja näin ollen verovapaana. Jos sitä vastoin tilaisuus on suunnattu myös asiakas- tai muulle laajalle yleisölle ja tästä peritään käypä korvaus, viittaa tämä elinkeinotoiminnan luonteisuuteen.

Koulutustoiminta. Yliopistojen lähtökohtaisesti elinkeinotoimintana pidettävälle maksullisel-

le palvelutoiminnalle ominaista on voiton tavoittelu, toiminnan markkinaehtoisuus sekä rajoittamaan asiakaskuntaan suuntautuminen. Esimerkkinä tällaisista toiminnoista voidaan mainita muihin kuin edellä käsiteltyihin yliopistojen perustehtäviin kuuluvien koulutuspalveluiden myynti. Näissä tilanteissa on kyse keskeisesti markkinakysynnän mukaisesti räätälöidyistä koulutuspalveluista, jotka eivät juuri eroa markkinoilla toimivien yksityisten elinkeinonharjoittajien toimesta tarjottavista palveluista. Yksittäinen satunnainen, omakustannushintaan perustuva koulutustapahtuma, jossa luennoitsijoille ei makseta korvausta, ei kuitenkaan täyttäisi elinkeinotoiminnan tunnusmerkistöä.

Tilaustutkimus kuuluu muihin, lähtökohtaisesti yliopistojen elinkeinotoimintana pidettäviin toimintoihin. Tästä on lähtökohtaisesti kyse, kun kyse on enemmän soveltavasta tiedon hyödyntämisestä kuin uuden tiedon tuottamisesta ja yliopisto tai muu tutkimusorganisaatio, joka toimii toimeksisaajana, tarjoaa toimeksiantajana toimivalle taholle palvelun tilanteissa, joissa toimeksisaaja saa palvelustaan kohtuullisen korvauksen ja toimeksiantaja määrittää palvelun ehdot ja edellytykset.

Yhteisrahoitteisissa tutkimusprojekteissa elinkeinotoiminnan luonteisuuden arvioinnissa keskeistä on se, millä ehdoilla yritys osallistuu tutkimusprojektin rahoitukseen. Kun kyse on julkisella rahoituksella tuetusta toiminnasta, lähtökohtaisesti on kyse muusta kuin elinkeinotoiminnasta. Jos rahoituksen ehtona on esimerkiksi se, että yritys yksinoikeudella tai muutoin paremmalla oikeudella voi hyödyntää tutkimusprojektin tuloksia, tällainen ehto lähtökohtaisesti luo oletettaman vastikkeesta yrityksen antamalle rahoitukselle. Tällöin tilannetta on lähtökohtaisesti arvioitava tilaustutkimuksen näkökulmasta ja siten veronalaisena. Sitä vastoin, mikäli tutkimusprojektin tutkimustulokset on tarkoitus julkaista ja ne siten olisivat yleisesti hyödynnettävissä, toimintaa lienee lähtökohtaisesti pidettävä yliopiston varsinaiseen tehtäväalaan kuuluvana tutkimuksena.

Konsultoinnin ja muun vastaavan palveluiden myynnin luonnetta arvioitaessa keskeisiä

tunnusmerkkejä olisi muun muassa se, että palveluissa on kyse enemmän soveltavasta tiedon hyödyntämisestä kuin uuden tiedon luomisesta ja palvelu suuntautuu asiakkaan liiketoimintaa tai tuotteita palvelevaksi. Elinkeinotoiminnan luonnetta puoltaa lisäksi se, että samantyyppistä palvelua on saatavissa yksityiseltä sektorilta ja että toiminta on järjestetty siten, että palvelu kattaa siitä aiheutuneet kustannukset sekä mahdollisesti tuottaa ylijäämää. Verovapaata konsultointi- tai neuvontatoimintaa voisi lähinnä olla uutta tietoa luova ja läheisesti opetustarkoitukseen liittyvä kokeileva konsultointi- ja neuvontatoiminta, johon pohjautuvia tuloksia hyödynnetään niiden valmistuttua laajemmin yhteiskunnassa. Tällainen toiminta voisi omakustannusperusteisesti ja yksittäistapauksina olla verovapaata.

Kustannus- ja muu julkaisutoiminta. Yliopisto voi toimittaa ja kustantaa erityyppisiä teoksia, jollaista toimintaa tulee lähtökohtaisesti pitää elinkeinotoimintana. Kustannustoimintaa harjoitetaan yleisesti yksityisten elinkeinonharjoittajien toimesta, minkä vuoksi vastaavaa toimintaa yliopistojen toimesta harjoitettuna tulee pitää niiden elinkeinotoimintana.

Tuloverolain 23 §:n 3 momentin 2 kohdan mukaan jäsenlehdistä ja muista yhteisön toimintaa palvelevista julkaisuista saatua tuloa ei ole pidettävä yleishyödyllisen yhteisön veronalaisena elinkeinotoimintana. Kustannustoimintaa on pidetty myös yleishyödyllisten yhteisöjen veronalaisena tulona, mikäli siihen liittyy ansio-tarkoitus, tuotetut teokset ovat yleisesti myytävänä eivätkä toiminnan tuotot ole vähäisiä.

Kustannus- ja julkaisutoiminnassa verovapauteen viittaavina seikkoina voidaan pitää opetukseen liittyvää opetusmateriaaliluonteisuutta. Elinkeinotoiminnan luonteisuuteen viittaisi se, että teoksen voivat hankkia muutkin kuin oppilaat tai kurssille osallistuvat. Merkityksellistä olisi myös näiden tuotteiden hinnoittelu.

Yliopistojen toimesta harjoitettu elinkeinotoimintana pidettävä kustannustoiminta voi kattaa yleisiä tieteellisiä teoksia, tutkintovaatimuk-

siin kuuluvia teoksia sekä valintakoeteoksia. Tällaisella toiminnalla on laajat markkinat, ja niitä harjoitetaan yleisesti elinkeinotoiminnan muodossa kilpailussa ympäristössä. Vastaavien seikkojen perusteella arvioidaan myös yliopistojen julkaisemia tiedejulkaisuja. Elinkeinotoiminnan luonteisuuteen viittaa se, että julkaisu suunnataan rajoittamattomalle joukolle ja se kilpailee elinkeinonharjoittajan vastaavien julkaisujen kanssa. Elinkeinotoiminnan luonteisuutta painottaisi se, että julkaisulla tavoitellaan voittoa.

Muuna julkaisutoimintana voidaan pitää opetukseen liittyvän materiaalin tuottamista, joka on tarkoitettu lähtökohtaisesti jaettavaksi kursseille osallistujille ja materiaali jaetaan esimerkiksi suljetussa verkkoympäristössä.

Helsingin yliopiston verotuksellinen asema

Helsingin yliopiston verotuksellisesta erityis-asemasta luopuminen on valiokunnan saaman selvityksen mukaan kilpailuoikeuden näkökulmasta perusteltua. Kun tästä aiheutuvat kustannukset lisäksi valtaosin kompensoitaisiin yliopistolle valtion talousarvion kautta, muutos ei heikentäisi yliopiston rahoituksellista asemaa, mikä valiokunnan mielestä onkin tärkeää turvata. Valiokunta pitää kuitenkin tarpeellisenä, että yliopiston apteekkitoiminnan osalta kompensaa-tion säilyminen turvataan lain tasoisesti yliopistolaissa.

Valiokunta esittää eduskunnan hyväksyttäväksi lausuman, jonka mukaisesti hallituksen edellytetään antavan vuoden 2010 maaliskuun loppuun mennessä eduskunnalle esitys yliopistolain muuttamisesta siten, että Helsingin yliopistolle korvataan määrä, joka vastaa yliopiston apteekkiliikkeen harjoittamisesta saadun elinkeinotulon perusteella maksettua yhteisö-veroa (*Valiokunnan lausumaehdotus*).

Toimintamuodon muutoksiin ja varallisuusjärjestelyihin liittyvät ehdotukset

Valiokunta puoltaa myös yliopiston, ylioppilaskunnan ja yliopistorahaston toimintamuodon muutoksiin sekä yliopistouudistukseen koske-

viin varallisuusjärjestelyihin liittyviä ehdotuksia, joilla turvataan se, että järjestelyistä ei aiheudu tulo- tai varainsiirtoverokustannuksia. Asiasta säädettäisiin ehdotetussa eräistä yliopistouudistukseen liittyvistä tulo- ja varainsiirto-verotusta koskevista säännöksistä annettavassa laissa.

Opetusministeriö on 3 päivänä joulukuuta valiokunnalle antamassaan kirjelmässä esittänyt varainsiirtoverovapautta laajennettaviksi sisälöltään pitkälti täsmentämättä jäävien yliopiston pääomittamiseen liittyvien varallisuudenluovutusten osalta sekä pidennettäväksi voimaantulosäännökseen sisältyviä määräaikoja.

Valtiovarainvaliokunta ehdottaa lain voimaantulosäännöksen 3 momenttia, jonka mukaan lain 2 §:n 1 momenttia sovelletaan luovutuksiin, jotka tapahtuvat viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2009, muutettavaksi siten, että määräaika pidennetään opetusministeriön esityksen mukaisesti kuukaudella. Kyse on luovutuksista, joissa valtio luovuttaa Senaatti-kiinteistöjen hallinnassa olevia kiinteistöjä ja arvopape-reita kolmelle kiinteistöyhtiölle.

Muut voimaantulosäännöksiin liittyvät määräajat päättyvät vuoden 2010 lopussa. Valiokunta katsoo, että säännösten soveltamisalan laajentamisesta ja määräaikojen pidentämisestä tulisi tarvittaessa antaa erillinen esitys siten, että muutosten tarve ja perusteet ehditään myös hallituksen piirissä asianmukaisesti arvioida.

Arvonlisäverokompensaatio

Yliopistolaissa toteutetun arvonlisäverokompensaa-tion toimivuuden parantamiseksi valiokunta ehdottaa arvonlisäverolain 30 §:ää muutettavaksi jäljempänä esitetyin tavoin.

Valtion tilivirastoina toimivat yliopistot ovat voineet tähän asti kirjata hankintoihinsa sisältyvän arvonlisäveron opetusministeriön hallinnonalan arvonlisäveromenomomentille.

Yliopistojen oikeudellisen muodon muuttuessa tästä menettelystä jouduttaisiin luopumaan. Vastaisuudessa yliopistoille korvattaisiin yliopistolain 46 §:n 4 momentin nojalla arvonlisäverolain 39 ja 40 §:ssä tarkoitettuihin koulutus-

palveluihin sekä yliopistojen muuhun kuin liikeloudelliseen tutkimukseen liittyviin hankintoihin ja toimitilavuokriin sisältyvien arvonlisäverojen osuus yliopistoille aiheutuneista kustannuksista. Korvausta tarkistetaan vuosittain viimeksi toteutuneen yliopistojen keskimääräisen arvonlisäverokertymän perusteella.

Valiokunnan saaman selvityksen mukaan on kuitenkin uhkana, että merkittävä osa yliopistojen toimitilojen vuokrista laskutettaisiin vastaisuudessa verottomina, koska toimitilojen vuokralle antaja eli arvonlisäverotuksen terminologiassa kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaja ei nykyiseen tapaan voisi enää hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi. Kiinteistön käyttöoikeuden luovutus ei ole verollista, mutta luovuttaja voi arvonlisäverolain 30 §:n nojalla hakeutua verovelvolliseksi, jos kiinteistöä käytetään verollisessa toiminnassa tai jos käyttäjänä on valtio. Kun yliopistojen oikeudellinen muoto muuttuisi, niille toimitiloja vuokraavien mahdollisuus hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi jäisi riippumaan siitä, käytetäänkö kiinteistöä verollisessa toiminnassa.

Jos toimitilojen vuokralle antaja ei voi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi, hän ei voi myöskään vähentää hankintoihinsa sisältyvää arvonlisäveroa, jolloin aiheutuva kustannusrasitus siirtyy vuokriin. Yliopistolain 46 §:n mukaisella kompensatiomenettelyllä ei voida korvata yliopistolle tällaista vuokraan sisältyvää piilevää arvonlisäveroa. Kompensatio olisi tehtävä valtion talousarvioon otettavan määrärahan kautta.

Yliopistolakiuudistuksen yhteydessä luotu arvonlisäverojen kompensatiomenettely on toimitilavuokrien osalta valiokunnan mielestä hal-

linnollisesti olennaisesti selkeämpi ja vähemmän hallinnollisia kustannuksia aiheuttava kuin siirtyminen talousarvion kautta tapahtuvaan piilevän arvonlisäverokustannuksen rahoittamiseen. Myös kompensaaation tason säilyminen tarkoitetulla tasolla voidaan tässä menettelyssä turvata talousarvion kautta tapahtuvaa kompensatiota varmemmin, mikä on tärkeää rahoituksen jatkuvuuden turvaamiseksi. Tämän vuoksi valiokunta ehdottaa arvonlisäverolain 30 §:n 1 ja 3 momenttia muutettaviksi siten, että valtioon rinnastettaisiin yliopistolain 1 §:ssä tarkoitettut yliopistot. Näin vuokralle antaja voisi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi ja laskuttaa vuokran verollisena.

Yliopistouudistuksen yhteydessä päätettiin, että yliopistojen rahoituksellinen asema ei saa heikentyä arvonlisäverokustannusten takia siitä syystä, että yliopistot siirtyvät valtion talousarviotalouden ulkopuolelle. Vastaavaan menettelyyn ei valiokunnan mielestä ole perusteltua siirtää muiden oppilaitosten tai muiden tahojen osalta.

Päätösehdotus

Edellä esitetyn perusteella valtiovarainvaliokunta ehdottaa,

että 1., 2. ja 4. lakiehdotus hyväksytään muuttamattomina,

että 3. ja 5. lakiehdotus hyväksytään muutettuina (Valiokunnan muutos-
ehdotukset) ja

että hyväksytään yksi lausuma (Valiokunnan lausumaehdotus).

Valiokunnan muutosehdotukset

3.

Laki

eräistä yliopistouudistukseen liittyvistä tulo- ja varainsiirtoverotusta koskevista säännöksistä

Eduskunnan päätöksen mukaan säädetään:

1 ja 2 §
(Kuten HE)

3 §

Voimaantulo

(1 ja 2 mom. kuten HE)

Lain 2 §:n 1 momenttia sovelletaan luovutuksiin, jotka tapahtuvat 1 päivänä joulukuuta 2009 tai sen jälkeen, kuitenkin viimeistään 31 päivänä tammikuuta 2010. Lain 2 §:n 2 momenttia sovelletaan luovutuksiin, jotka tapahtuvat viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2010.

5.

Laki

arvonlisäverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 30 päivänä joulukuuta 1993 annetun arvonlisäverolain (1501/1993) 30 §:n 1 ja 3 momentti, sellaisena kuin niistä on 30 §:n 3 momentti laissa 1239/2001, sekä lisätään lakiin uusi 5 a § ja sen edelle uusi väliotsikko seuraavasti:

Yliopistot

5 a §
(Kuten HE)

30 § (*Uusi*)

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 käyttä-

jänä on valtio tai yliopistolain 1 §:ssä tarkoitettu yliopisto.

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 tai yliopistolain 1 §:ssä tarkoitettu yliopisto.

Voimaantulosäännös
(Kuten HE)

Valiokunnan lausumaehdotus

Eduskunta edellyttää, että hallitus antaa vuoden 2010 maaliskuun loppuun mennessä eduskunnalle esityksen yliopistolain muuttamisesta siten, että

Helsingin yliopistolle korvataan määrä, joka vastaa yliopiston apteekkiliikkeen harjoittamisesta saadun elinkeinotulon perusteella maksettua yhteisövero.

Helsingissä 7 päivänä joulukuuta 2009

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa

pj.	Hannes Manninen /kesk	Kirsi Ojansuu /vihr (osittain)
vpj.	Kari Rajamäki /sd	Heikki A. Ollila /kok
jäs.	Christina Gestrin /r	Matti Saarinen /sd
	Pertti Hemmilä /kok	Petri Salo /kok (osittain)
	Bjarne Kallis /kd	Sari Sarkomaa /kok
	Kyösti Karjula /kesk	Minna Sirnö /vas
	Esko Kiviranta /kesk	Pia Viitanen /sd (osittain)
	Mikko Kuoppa /vas	vjäs. Heli Paasio /sd
	Mika Lintilä /kesk	Aila Paloniemi /kesk
	Reijo Laitinen /sd (osittain)	Kimmo Sasi /kok
	Tuija Nurmi /kok	Ulla-Maj Wideroos /r (osittain).

Valiokunnan sihteerinä jaostokäsittelyssä on toiminut

valiokuntaneuvos Jukka Vanhanen.

VASTALAUSE

Perustelut

Yliopistolainsäädännön uudistaminen ei saa johtaa siihen, että yliopistot joutuisivat maksamaan veroa siitä, mistä ne eivät aikaisemminkaan ole maksaneet veroa. Verotus ei liioin saa estää uusien toimintamuotojen kehittämistä. Tästä syystä emme ole voineet hyväksyä valiokunnan perustelujen yhtä kohtaa, jonka pelkäämme juuri johtavan edellä mainittuun ei-toivottuun suuntaan.

Ehdotus

Edellä olevan perusteella ehdotamme,

että mietinnön perusteluista poistetaan virke: "Elinkeinotoiminnan tuloa ei kuitenkaan ole pidettävä verovapaana sen johdosta, että elinkeinotoiminnassa yksi tuotantopanos on muodostunut harjoittelutyövoiman käytöstä ja tämän panoksen merkitys kokonaisuus huomioon ottaen on vähäinen."

Helsingissä 7 päivänä joulukuuta 2009

Mikko Kuoppa /vas
Minna Sirnö /vas