



AMMATILLINEN KOULUTUSVIENTI TALOUSPROSESSEISSA

Ylemmän ammattikorkeakoulun opinnäytetyö

Liiketalouden kehittäminen

kevät 2024

Kirsi Niemi

Liiketalouden kehittäminen

Tekijä Kirsi Niemi

Työn nimi Ammatillinen koulutusvienti talousprosesseissa

Ohjaaja Kyllikki Valkealahti

Tiivistelmä

Vuosi 2024

Vuonna 2018 voimaantullut lakimuutos mahdollisti ammatillisille oppilaitoksille tilauskoulutuksen myynnin EU:n ulkopuolisille ostajatahoille. Tämän työn tarkoituksena on selvittää koulutusvientinä toteutetun tilauskoulutuksen verotuksellinen kohtelu sekä tulo- että arvonlisäverotuksessa. Arvonlisäverotuksen suhteen keskitytään erityisesti siihen, mitä arvonlisäverolain 40 §:n ”lain nojalla järjestetty koulutus” tarkoittaa.

Verotuksen lisäksi työssä tarkastellaan tilauskoulutuksen asettumista tilaajaorganisaation hallinnon prosesseihin. Koulutusvientimyynti on erilaista verrattuna kotimaiseen tilauskoulutukseen ja haasteetkin ovat erilaisia. Niinpä samanlainen seuranta ja samat järjestelmät eivät välttämättä ole toimivia koulutusviennin kyseessä ollessa ja tämä johtaa suureen manuaaliseen työmäärään.

Työ on toteutettu toimintatutkimuksena, jossa tekijä on ollut mukana toiminnan kehittämisessä. Hallinnon prosesseja tarkasteltiin Lean-menetelmien keinoin ja pystyttiin tunnistamaan prosessien kipupisteet.

Muutoin yleishyödyllisen koulutuksenjärjestäjän järjestämä tilauskoulutus on tuloverotuksessa verotettavaa toimintaa, jota harjoitetaan kilpailuolosuhteissa. Arvonlisäverotuksessa se on kuitenkin 39-40 §:n mukaan lain nojalla järjestettyä koulutusta, jota ei katsota myydyn kilpailuolosuhteissa. Näin koulutus on arvonlisäverotonta ja samalla sen hankinnat vähennyskeltottomia. Tämä verotuksen kombinaatio tekee tilauskoulutuksesta eri tavalla verotetun kuin saman koulutuksenjärjestäjän muista koulutuksista. Tilauskoulutuksen verorasitus on suurempi ja sen on näin vaikeaa olla järjestäjälleen kannattavaa toimintaa.

Työn valmistuessa verotuksellinen asema on selvitetty, mutta ohjelmistomuutokset odottavat vielä. Prosessien kipupisteet ovat tiedossa ja ensimmäisen vaiheen suunnitelmat nykyjärjestelmien kehittämiseksi olemassa. Tilaajaorganisaatiossa kuitenkin mietitään vielä ohjelmistojen tulevaisuutta laajemmin, mikä on varmasti viisasta. Tilauskoulutus tarvitsee hyvin erilaisia ominaisuuksia ohjelmistolta, mutta selvää on, että ohjelmistoja sen hallinnointiin kaivataan.

Avainsanat koulutusvienti, tilauskoulutus, koulutusviennin arvonlisäverotus, koulutusviennin tuloverotus

Sivut 65 sivua ja liitteitä 4 sivua

Business development

Author Kirsi Niemi

Subject Vocational education export in financial processes

Supervisors Kyllikki Valkealahti

Abstract

Year 2024

The legislative amendment that came into force in 2018 enabled vocational institutions to sell customized training to buyers outside the EU. The purpose of this work is to examine the tax treatment of customized training conducted as educational exports, both in terms of income tax and value-added tax. Regarding value-added tax, the focus is particularly on understanding what "training organized under law" (section 40 of the VAT Act) actually means.

In addition to taxation, the study examines how customized training fits into the administrative processes of the contracting organization. Selling educational exports differs from domestic customized training and the challenges are also different. Therefore, similar monitoring and systems may not necessarily be effective in educational exports, leading to a significant amount of manual work.

The study is conducted as action research, where the author has been involved in the development process. Administrative processes were examined using Lean methods, and the pain points of the processes were identified.

Otherwise, customized training organized by a non-profit educational institution is taxable activity for income tax purposes, conducted under competitive conditions. However, for VAT purposes, it is considered training organized under Sections 39-40 § of the VAT law, which is not deemed to be sold under competitive conditions. Thus, the training is exempt from value-added tax, and at the same time, its acquisitions are non-deductible. This tax combination makes customized training subject to different taxation than other training provided by the same educational institution. The tax burden on customized training is higher, making it challenging for the organizer to be profitable.

Upon completion of the study, the tax status has been clarified, but software changes are still pending. The pain points of the processes are identified, and plans for the development of current systems in the first phase are in place. However, the contracting organization is still considering the future of software more broadly, which is certainly wise. Customized training requires very different features from software, but it is clear that software for its management is needed.

Keywords customized training, education export, VAT of the education export, income tax of the education export

Pages 65 pages and appendices 4 pages

Sisällys

1	Johdanto	1
2	Opinnäytetyön tavoitteet	5
2.1	Toimeksiantaja.....	5
2.2	Aiheen valintaperusteet.....	5
2.3	Tavoitteet ja työn rajaus	6
3	Ammatillisen koulutusviennin lainsäädäntö	7
3.1	Laki ammatillisesta koulutuksesta	7
3.2	Tuloverotus koulutustoiminnassa	9
3.2.1	Yleishyödyllisyys.....	9
3.2.2	Elinkeinotoiminnan tunnusmerkit	10
3.3	Ammatillisen koulutuksen arvonlisäverotus	12
3.3.1	Koulutuksen arvonlisäverotulkinnat oikeuskäytännössä	15
3.3.2	Arvonlisävero kansainvälisessä koulutuspalvelukaupassa.....	17
3.4	Verotusmenettely ja muutoksenhaku	18
4	Prosessien kehittäminen taloushallinnossa	21
4.1	Hallinnon prosessit.....	23
4.1.1	Myyntilaskuprosessi	23
4.1.2	Tuloutusprosessi	24
4.1.3	Sopimushallintaprosessi	25
4.2	Lean ajattelun perusteet.....	25
4.2.1	Resurssitehokkuus vs virtaustehokkuus	26
4.2.2	Littlen laki	27
4.2.3	Pullonkaulojen laki.....	28
4.2.4	Vaihtelun laki	29
4.2.5	Tehottomuuden lähteet.....	30
4.3	Lean ja jatkuva parantaminen	31
4.4	Lean taloushallinnon kehittämisessä.....	32
5	Toimintatutkimus.....	33
5.1	Metodologiset valinnat	33
5.2	Sopimushallinnan lähtötilanne.....	35
5.3	Tuloutuksen lähtötilanne	37
6	Koulutusviennin verotuksen problematiikka.....	38
6.1	Muutoksenhakuprosessi kohdeorganisaatiossa	38
6.2	Koulutusviennin tuloverotus	41

6.3	Koulutusviennin arvonlisäverotus	42
6.4	Verotuksellinen yhteenveto	43
6.5	Verotuksen vaikutus kannattavuuteen.....	48
7	Koulutusviennin talousprosessit	49
7.1	Verotukselliset tunnisteet kirjanpidossa.....	50
7.2	Sopimushallinnan muutokset käytännössä.....	51
7.3	Tuloutus käytännössä	54
8	Johtopäätökset ja pohdinta	55
8.1	Tutkimuskysymyksiin vastaaminen	57
8.2	Jatkokehitysehdotukset.....	58
	Lähteet	60

Kuvat, taulukot ja kaavat

Kuva 1 - Tutkintotavoitteisen koulutuksen ulkomaalaiset opiskelijat koulutussektorin mukaan 2004-2021	2
Kuva 2 - Tilauskoulutusopiskelijoiden määrä vuosittain kohdeorganisaatiossa	5
Kuva 3 - Verotuksen muutoksenhakujärjestelmä	20
Kuva 4 - Taloushallinnon kehitystyö.....	23
Kuva 5 - Tulouttamisen viisi vaihetta.....	25
Kuva 6 - Littlen laki	28
Kuva 7 - Kingmanin kaavan soveltaminen	30
Kuva 8 - Koulutusviennin ajatuskartta	37
Kuva 9 - Arvonlisäverotuksen muutoksenhakuprosessi kohdeorganisaatiossa	40
Kuva 10 - Koulutusviennin verotus.....	45
Kuva 11 - Sopimushallinnan kehitys	52

Kuva 12 - Tilauskoulutuksen CRM-prosessi..... 53

Kaavio 1 - Lain tulkinta eri verolähteissä..... 47

Taulukko 1- Kohdeorganisaatio alv-jako 2022-2023 49

Liitteet

Liite 1. Aineistonhallintasuunnitelma

Liite 2. Tarjous-sopimusprosessi

Liite 3. Laskutusprosessi

Liite 4. Tuloutusprosessi

1 Johdanto

Tilauuskoulutuksesta ja koulutusviennistä puhutaan monesti samassa asiayhteydessä. Koulutusvienti käsitteenä lienee ollut laajemmin käytössä aluksi, mutta lainsäädännön myötä on siirrytty käyttämään enemmän tilauuskoulutus-termiä, varsinkin puhuttaessa koulutuksesta, jota toteutetaan Suomessa.

Koulutusviennillä tarkoitetaan paitsi koulutuksen vientiä ulkomaille myös koulutettavien saapumista Suomeen koulutettavaksi. Tällöin kyse on tilauuskoulutuksesta, jonka jokin taho (esim maakunta tai valtio) maksaa kokonaisuudessaan. Tilauuskoulutus on siis osa koulutusvientiä.

Koulutusviennin vakiintunut määritelmä on, että ”se on koulutukseen, koulutusjärjestelmään tai siihen liittyvään osaamisen siirtoon pohjautuvaa liiketoimintaa, josta ulkomainen taho maksaa”(OPH, 2020, s.6). Koulutusvienti ei siis välttämättä tarkoita, että koulutus vietäisiin Suomesta vastaanottajan maahan vaan siihen lasketaan mukaan myös Suomessa tapahtuva koulutus, kun maksaja on ulkomailla. Koulutusviennin käsite ei myöskään pelkästään rajaudu koulutukseen tai opetukseen, vaan voi sisältää myös oppimateriaaleja ja -välineitä, kalusteita ja jopa kokonaisia koulurakennuksia. (Tirri & Silvennoinen, 2020, s. 271)

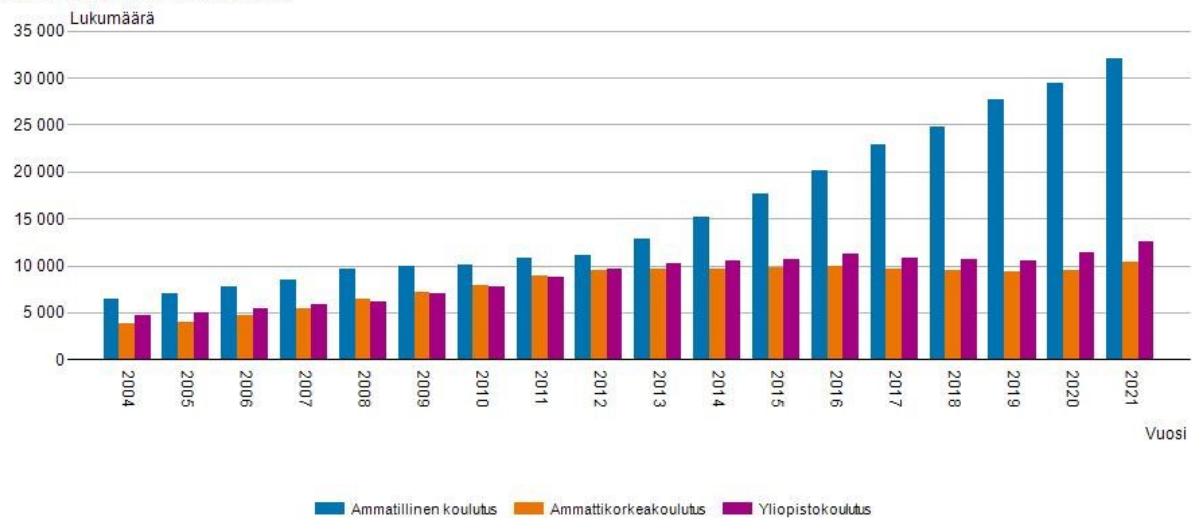
Koulutusviennin lisääminen on ollut Suomen tavoitteena jo pitkään. Kansallinen strategia jo vuodelta 2010 määritteli seuraavaa: ”Suomen vahvuudet koulutuksen alalla on hyödynnettävä ja koulutuksesta luotava Suomelle menestyksekkäs vientiala. Suomen koulutusjärjestelmän kansainvälistä kilpailukykyä on jatkuvasti ylläpidettävä ja edistettävä. Tavoite on, että Suomi on yksi maailman johtavista koulutukseen ja koulutusjärjestelmän laatuun perustuvista talouksista. Koulutuksen ja osaamisen viennin osuus Suomen kokonaisviennistä on merkittävästi kasvanut nykyisestä vuoteen 2015 mennessä” (OKM, 2010, s.8)

Suomessa tutkintoon johtava tilauuskoulutus on ollut mahdollista korkeakouluille vuodesta 2008 alkaen. Opiskelumaksujen periminen mahdollistettiin korkeakoulusektorilla vuonna 2010. Tällöin mahdollistettiin EU-/ETA-alueen ulkopuolelta tulevien opiskelijoiden laskutus osallistumisesta vieraskieliseen ylempään korkeakoulututkintoon. Edellytyksenä kuitenkin oli, että oppilaitoksella oli olemassa apurahajärjestelmä, josta tarvittaessa opiskelua voitaisiin tukea. Tulosten mukaan kokeilu käynnistyi käytännössä hitaasti ja maksavien opiskelijoiden määrä korkeakouluissa ei merkittävästi lisääntynyt. (Sirén & Vuorinen, 2012, s. 11)

Ammatillisella koulutussektorilla lakimuutos (HE 191/2021) mahdollisti tutkintoon johtavan tilauskoulutuksen kaikille koulutuksenjärjestäjille vuoden 2018 alusta alkaen. Alla olevassa kuvassa näkyy, miten korkeakoulujen ulkomaalaisten opiskelijoiden määrä pysyy melko tasaisena samalla kun ammatillisen koulutuksen opiskelijamäärä on lähtenyt selkeään nousuun. Kuvassa on kaikki ulkomaalaiset opiskelijat, kuvaaja ei siis ota kantaa, kuinka suuri osuus opiskelijoista on tilauskoulutusten kautta Suomessa opiskelevia.

Kuva 1 - Tutkintotavoitteisen koulutuksen ulkomaalaiset opiskelijat koulutussektorin mukaan 2004 - 2021 (Suomen virallinen tilasto, 2023)

Oppilaitosten opiskelijat ja tutkinnot muuttujina Koulutussektori ja Vuosi. KOKO MAA, Ulkomaalaiset opiskelijat.



Koulutusvienti ammatillisella sektorilla on Suomessa saanut lainmuutoksen ja vallitsevan työvoimapulan takia nostetta nopeasti. Ulkomailta tuodaan työvoimaa koulutettavaksi. Osa tulee maahan suoraan työnantajien rekrytoimana, jolloin he pääsevät nauttimaan ilmaisesta oppisopimuskoulutuksesta ja osa taas tulee ilman työpaikkaa, jolloin joku tahon maksaa heidän koulutuksestaan. Kohdeorganisaatioissa on alettu myydä koulutusta jälkimmäisellä tavalla. Kuitenkin myös kohdeorganisaatioon opiskelemaan tulevilla on mahdollisuus kesken opintojensa vaihtaa oppisopimuskoulutukseen, jos he työllistyvät ennen valmistumistaan.

Suomi on maailmalla tunnettu laadukkaasta koulujärjestelmästä, johon yhdistyy perusopetus, ammatillinen koulutus sekä korkeakoulujärjestelmä. Koulutusjärjestelmämme kiinnostaa myös ulkomailla ja siitä ollaan valmiita maksamaan. (OPH, 2020, s.6)

Kansainvälinen kiinnostus suomalaista koulutusta kohtaan on noussut 2000-luvulla ja kiinnostuksen kasvu on avannut yrityksille ja yhteisöille uusia liiketoimintamahdollisuuksia globaaleilla markkinoilla. Valtiovalta on myös kiinnostunut edistämään uusia ulkomaankaupan mahdollisuuksia. Koulutusvienti nousi ensimmäistä kertaa hallitusohjelmaan Kataisen kaudella 2011 - 2014. Sipilän hallitusohjelmaan oli kirjattu tavoitteeksi mm. purkaa koulutusviennin lainsäädännöllisiä esteitä. (Tirri & Silvennoinen, 2020, s. 271)

Pääministeri Sanna Marinin hallitusohjelmassa kerrottiin, että osaamisen ja koulutuksen merkitys on tunnistettu ja hallitus asettaa tavoitteeksi, että yksilöillä on mahdollisuus kouluttautua kykyjensä mukaan. Suomella on kuitenkin vahvat edellytykset menestyä kansainvälisestäikin osaamisen kärkimaana. Avain menestykseen löytyy, jos muutoksen synnyttämiin mahdollisuuksiin pystytään tarttumaan ja tarjoamaan niihin innovatiivisia ratkaisuja. (OPH, 2020, s.5)

Koulutusviennin tavoitteet hallitusohjelmassa keskittyvät enemmän korkeakoulutuksen viennin lisäämiseen, mutta Opetushallituksen koulutusviennin tiekartassa on myös ammatillinen koulutus mukana. Suomessa on joustavat mallit ammatillisen koulutuksen työelämäyhteistyössä ja ne kiinnostavat myös omaa ammatillista koulutustaan kehittäviä maita. (OPH, 2020, s.12)

Nykyisen pääministeri Petteri Orpon hallitusohjelmassa käsitellään koulutusvientiä kokonaisuutena hyvin lyhyesti; ”Suomalainen koulujärjestelmä pärjää kansainvälisesti vertailtuna hyvin. Osaamisellemme on kysyntää maailmalla. Hallitus edistää koulutusalan vientiä markkinaehtoisesti.” (Valtioneuvosto, 2023, s. 80) Kuitenkin ammatillisen koulutuksen otsikon alla hallitus lupaa avata ammatillisen koulutuksen järjestäjille vastaavan mahdollisuuden myydä tutkintoon johtavaa koulutusta suoraan opiskelijalle kuin miten korkeakouluissa jo nyt voi tehdä. Hallitus tunnistaa, että tilauskoulutuksen avulla voidaan vastata vallitsevaan osaajapulaan. (Valtioneuvosto, 2023, s. 87)

Tieto ja ohjeistus tutkintoviennistä lisääntyy jatkuvasti. Kesäkuussa 2023 Opetus- ja kulttuuriministeriö (9.6.2023) lähestyi ammatillisen koulutuksen järjestäjiä ohjauskirjeellä, jossa se selvensi lain säädöksiä mm. liittyen tutkinnon perusteisiin, opetuskieleen ja siihen, että kesken tilauskoulutuksen ei voi siirtyä valtiorahoitteiseen oppisopimuskoulutukseen. Tilauskoulutukseen tulijat lähtökohtaisesti suorittavat tutkintonsa maksullisena tilauskoulutuksena alusta loppuun saakka, vaikka kesken opintojensa siirtyisivätkin oppisopimuksen myötä jo työelämäpohjaiseen oppimiseen. (OKM, 9.6.2023)

OKM muistuttaa kirjeessään (9.6.2023) myös toimintaan liittyvistä riskeistä ja edellyttää sopimusten huolellista laadintaa. Tällä voidaan ehkäistä epäselvyyksistä aiheutuvia ongelmia opiskelijoille ja mainehaittaa oppilaitokselle sekä koko suomalaiselle koulujärjestelmälle. Sopimusten tulee olla myös sellaisia, etteivät ne jätä mahdollisuuksia epäeettiselle tai lainvastaiselle toiminnalle itse koulutuksenjärjestäjälle tai sen yhteistyökumppaneille ja että opiskelijan asema ja oikeusturva on selkeä kaikille osapuolille. OKM myös muistuttaa, että tilauskoulutuksesta sovittaessa olisi tarkoituksenmukaista selvittää tilaajan motiivi ja tarkoitus koulutuksen tilaamiselle. (OKM, 9.6.2023)

Tässä työssä keskitytään tarkastelemaan ammatillisen koulutusviennin prosesseja hallinnon näkökulmasta katsottuna. Kohdeorganisaation ensimmäiset tutkintovientiopiskelijat saapuivat Suomeen Keniasta vuoden 2021 loppupuolella. Siitä lähtien on tehty työtä koulutuksen verotuksellisen aseman selvittämisen kanssa sekä etsitty parhaita käytäntöjä koulutusten tietojen ylläpitoon ja kirjanpidolliseen käsittelyyn.

Tämän työn tarkoituksena on selkeyttää hallinnon prosessit koulutusviennin osalta niin verotuksellisesti, kirjanpidollisesti kuin yleishallinnollisestikin. Tämä vaatii myös verotuksen lainsäädännön syvällistä selvitystyötä ja tässä työssä pyritään myös selventämään verotuksellinen kohtelu.

Työn teoreettinen viitekehys muodostuu soveltuvin osin tulo- ja arvonlisäverotuksesta sekä muista ammatillista koulutusta koskevista laeista ja prosessien kehittämisestä. Prosessien kehittämisen näkökulmaksi on valittu Lean-menetelmä.

Verotuksen suhteen aiempia tutkimuksia löytyy muutamia. Heli Autere (2013) on omassa opinnäytetyössään tutkinut korkeakoulun verovelvollisuutta saamistaan tuloista. Hän tutkii myös yleishyödyllisen yhteisön verotusta sekä tuloverotuksen että arvonlisäverotuksen näkökulmasta keskittyen kuitenkin korkeakoulun näkökulmaan. Myös Mari Yli-Kivistön (2021) pro gradu käsittelee ammatillisen koulutuksen arvonlisäverotuksen määräytymistä. Hän käsittelee työssään laajasti ammatillisen koulutuksen erilaiset palvelut kotimaassa ja kansainvälisesti. Työssä on osittain samoja elementtejä kuin tässäkin työssä, mutta käsittelyn painopistealueet ovat erilaisia.

Ammatillisen koulutusviennin prosesseja on kehittänyt opinnäytetyössään Jouni Alén (2021). Hänen näkökulmansa on enemmän koulutuksen tuotteistamisen ja myymisen prosesseissa eikä hän työssään käsittele hallinnollisia prosesseja.

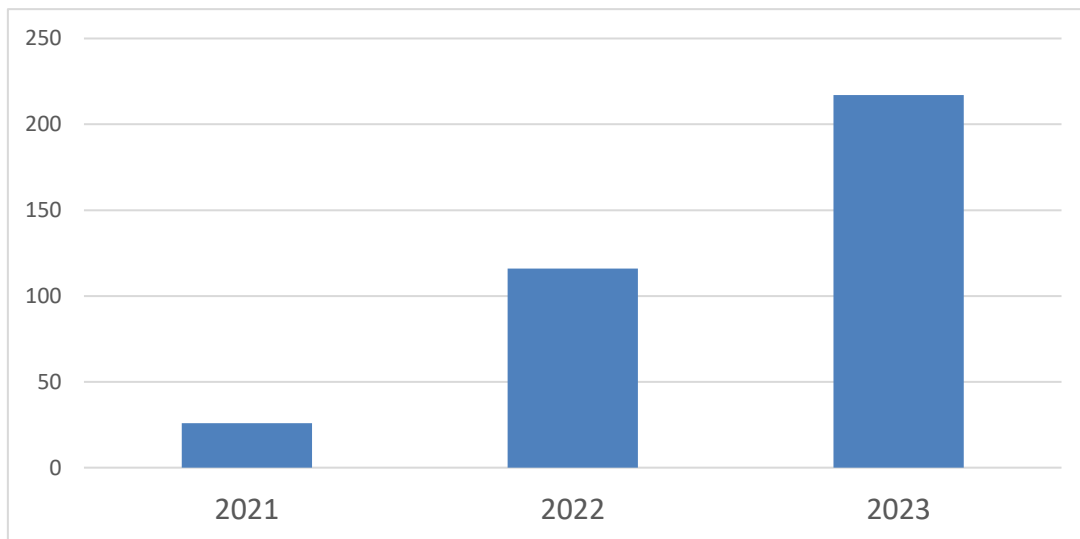
2 Opinnäytetyön tavoitteet

2.1 Toimeksiantaja

Toimeksiantaja on suomalainen säätiömuotoinen ammatillinen koulutuskeskus. Säätiön ylläpitämässä koulutuskeskuksessa opiskelee vuosittain noin 12000 opiskelijaa, jotka suorittavat noin 1300 tutkintoa ja yli 8000 tutkinnonosaa. Kohdeorganisaation liikevaihto vuonna 2023 oli 32 miljoonaa euroa ja sillä oli noin 270 työntekijää.

Tilauškoulutusopiskelijoiden määrä kohdeorganisaatiossa on kasvanut voimakkaasti. Alla olevassa kuviossa havainnollistetaan tilauškoulutusopiskelijoiden määrän kehitys toiminnan alusta lähtien. Vuonna 2024 opiskelijamäärän ennustetaan asettuvan vuoden 2023 tasolle tai korkeintaan hienoisesti vielä kasvavan.

Kuva 2 - Tilauškoulutusopiskelijoiden määrä vuosittain kohdeorganisaatiossa



2.2 Aiheen valintaperusteet

Koulutusvienti eroaa monilta osin kotimaisesta tilauškoulutuksesta. Verotuskäytäntö on erilaista, kun toimitaan kansainvälisesti. Tuloverotus ja arvonlisäverotus pitää ottaa huomioon talousprosesseissa ja hinnoittelussa. Kannattavuuteen vaikuttaa moni muukin asia, joka ulkomaisten opiskelijoiden kanssa on eri tavalla kuin kotimaisten.

Aiheen valinta kumpuaa käytännöstä, kuten opinnäytetyöt yleisesti tekevät. Koska koulutusmuoto on monin tavoin erilainen verrattuna muihin koulutusmuotoihin, eivät samat talousprosessit välttämättä olekaan toimivia. Toimeksiantajaorganisaatiossa on myös linjattu, että koulutusvientiä on tarkoitus jatkaa, jolloin voidaan olettaa, että ryhmien määrät tulevat kasvamaan. Tällöin yksityiskohtien tarkistamiseen joka vaiheessa ei enää ole järkevää käyttää aikaa vaan talouden prosessit pitää olla suunniteltuina ja jalkautettuina organisaatioon sekä kaikkien löydettävissä tarpeen tullen.

Tekijä työskentelee kohdeorganisaatiossa taloushallinnon tehtävissä. Hänen työhönsä kuuluu tilauskoulutusprosessien muodostaminen ja dokumentointi sekä arvonlisäverotuksen selvittäminen.

2.3 Tavoitteet ja työn rajaus

Ulkomaisen tilauskoulutuksen talousprosessit pitää kehittää. Vuoden 2023 aikana on tavoitteena muodostaa yhteneväiset linjat toimintaan kaikilla toimeksiantajaorganisaation koulutusaloilla ja varmistaa, että toiminta on seurattavissa. Hallinnollinen ja taloudellinen tieto tulee olla sekä koulutusalojen että johdon saatavilla helposti, luotettavasti ja mahdollisimman ajantasaisesti.

Verotuskysymyksiä on selvitelty ennakkoratkaisuhakemuksilla ja arvonlisäveron ennakkoratkaisusta valitettiin hallinto-oikeuteen. Hallinto-oikeuden päätöksen (3705/2023) mukaan tutkintoon tai tutkinnon osaan johtava tilauskoulutus on tuloverotettavaa liiketoimintaa, mutta arvonlisäverotonta eli siten myös arvonlisäverotuksessa vähennyskelpotonta. Päätökseen haettiin valituslupaa korkeimmalta hallinto-oikeudelta sitä kuitenkaan saamatta.

Tuotoksena syntyy toimeksiantajaorganisaatiolle verotuksellisesti tarkastetut talous- ja hallintoprosessit EU:n ulkopuolisiin maihin kohdistuvaan tilauskoulutukseen. Taloushallinnon prosessien luomiseen tarvitaan varmuus niiden verokohtelusta. Sen vuoksi tämä työ on kaksijakoinen; verotuksellinen kohtelu on yhtä tärkeä kuin lopullinen muodostettu prosessi ja lisäksi tieto verotuksellisesta kohtelusta vaikuttaa taloushallinnon prosessiin kohdeorganisaatiossa.

Tässä työssä on keskitytty yksityisen ammatillisen koulutuksenjärjestäjän lainsäädännölliseen problematiikkaan. Yliopistoilla ja ammattikorkeakouluilla sekä myös kunnallisilla toimijoilla on oma lainsäädäntönsä, joita ei ole tämän työn yhteydessä tutkittu. Tästä työstä ei voi siis vetää suoria johtopäätöksiä edellä mainittuihin toimijoihin, vaan

heidän oma lainsäädäntönsä tulee ottaa myös huomioon. Lainsäädäntöjen eroavaisuudesta esimerkkinä voidaan mainita, että korkeakoulujen on mahdollista myydä koulutusta suoraan opiskelijoille, ammatillisessa koulutuksessa se ei vielä toistaiseksi ole mahdollista.

Tutkimuskysymykset ovat seuraavat:

- *Mitä pitää ottaa huomioon taloushallinnon prosesseissa, kun tilauskoulutuksen tilaaja on EU:n ulkopuolelta?*
- *Mitä arvonlisäverolain 40 §:n ”Suomen lain nojalla järjestetty koulutus” tarkoittaa?*

3 Ammatillisen koulutusviennin lainsäädäntö

Koulutusviennin liittyvää lainsäädäntöä tutkiakseen täytyy perehtyä useampaan eri lakiin. Vuoden 2018 alussa lakia ammatillisesta koulutuksesta muutettiin siten, että se mahdollistaa tutkintoviennin EU/ETA-alueen ulkopuolelle. Tämä laki lieneekin perusta koko ammatillisen koulutuksen tilauskoulutukselle. Toteutusvaiheessa kuitenkin erityisesti verolait nousevat tärkeään rooliin.

3.1 Laki ammatillisesta koulutuksesta

Ammatillisten tutkintojen ja koulutuksen järjestäminen on luvanvaraista. Järjestämislupa myönnetään hakemuksesta Opetus- ja kulttuuriministeriön toimesta. Lain ammatillisesta koulutuksesta 3. luvussa säädetään tutkintojen ja koulutuksen järjestämisestä. Pykälässä 22 kerrotaan tutkintojen järjestämisluvasta ja pykälässä 23 järjestämisluvassa määrättävistä tutkinnoista ja muusta koulutuksesta. Järjestämisluvassa kerrotaan siis tutkinnot, joihin koulutuksenjärjestäjällä on oikeus järjestää koulutusta ja myöntää tutkintoja. Lisäksi järjestämisluvassa mainitaan, jos koulutuksenjärjestäjällä on oikeus järjestää samaa koulutusta myös työvoimakoulutuksena. Järjestämisluvassa määrätään myös oikeudesta järjestää muuta koulutusta kuin ammattiin valmistavaa. Tämän kaltaista koulutusta on esim. järjestämisluvan mukaisiin tutkintoihin liittyvä ammatillista osaamista syventävä ja täydentävä koulutus.

Pykälässä 25 säädetään toiminta-alueesta. Se kuuluu näin:

”Järjestämisluvassa määrätään toiminta-alueesta, jonka osaamistarpeisiin koulutuksen järjestäjän toiminta ensisijaisesti vastaa. Koulutuksen järjestäjällä

on velvollisuus järjestää osaamistarpeen mukaisesti tutkintoja ja koulutusta järjestämisluvassa määrätyllä toiminta-alueella. Toiminta-alueen lisäksi tutkintoja ja koulutusta voi järjestää myös muualla Suomessa, ei kuitenkaan Ahvenanmaan maakunnassa.”

Järjestämislupa määrittää siis sekä oikeuden tutkintojen ja koulutuksen järjestämiseen, mutta myös velvollisuuden järjestää koulutusta määrätyllä alueella. Pykälä 33 säätelee tilauskoulutuksesta seuraavasti:

*”Koulutuksen järjestäjä voi järjestää **opiskelijaryhmälle** järjestämisluvassa määrättyjä tutkintoja ja tutkinnon osia sekä niihin valmistavaa tutkintokoulutusta niin, että koulutuksen tilaa ja rahoittaa Suomen valtio, toinen valtio, kansainvälinen järjestö taikka suomalainen tai ulkomainen julkisyhteisö, säätiö tai yksityinen yhteisö (tilauskoulutus).”*

Erityisesti huomattavaa on, että laki ei siis salli koulutuksen myyntiä suoraan ulkomaiselle opiskelijalle tai yksityishenkilölle. Laissa puhutaan ”opiskelijaryhmästä”, joten siinä on otettu kantaa, ettei opintoja ole tarkoitettu myytävän yksittäisille henkilöille.

Lain pykälässä 36 säädetään rahoituksesta ja koulutusmaksuista seuraavasti:

Tilauskoulutus tai 35 §:ssä tarkoitettu Euroopan talousalueen ulkopuolella järjestettävä koulutus eivät saa heikentää koulutuksen järjestäjän järjestämisluvassa määrättyjen tutkintojen ja koulutuksen järjestämisedellytyksiä.

Koulutuksen järjestäjän on perittävä 33 §:n 1 momentissa tarkoitettulta koulutuksen tilaajalta tai 35 §:n 1 momentissa tarkoitettulta opiskelijalta vähintään koulutuksen järjestämisestä aiheutuvat kustannukset kattava maksu. Koulutuksen tilaajalla on oikeus periä tilauskoulutukseen osallistuvilta opiskelijoilta tilaajan sijaintivaltion lainsäädännön tai oman käytäntönsä mukaisia maksuja.

Tässä pykälässä on mielenkiintoisella tavalla määrätty, että tilauskoulutuksesta pitäisi saada vähintään kustannukset kattava maksu. Näin ollen tilauskoulutusta olisi kiellettyä myydä tappiolla. Tällä todennäköisesti halutaan varmistaa, että koulutuksenjärjestäjien taloudelliset edellytykset järjestää järjestämisluvan alaista koulutusta ei vaarantuisi. Mielenkiintoista kuitenkin olisi tietää, miten tätä pykälää sovelletaan ja tulkitaan; eihän koulutuksen

myyntivaiheessa vielä todellisia kustannuksia ole tiedossa. Kukaan ostaja ei kuitenkaan varmasti halua sitoutua sopimukseen, jonka hinta määräytyisi vasta jälkikäteen.

3.2 Tuloverotus koulutustoiminnassa

Tuloverolaki on nk. yleislaki, joka ohjaa tulolähdejakoja. Se ei sisällä kaikkia tuloverotuksen säännöksiä, vaan lopullinen ratkaisu verotuskysymykseen saattaa löytyä esimerkiksi elinkeinoverolaista ja menettelysäännökset esimerkiksi laista verotusmenettelystä. (Nykänen & Nieminen, 2022, 1.luku TVL 2§ Tuloverotusta koskevat muut säädökset-kappale) Näin ollen aina yhden lain tarkastelu ei välttämättä riitä kokonaisuuden ratkaisuun.

Tuloverolaki sisältää kuitenkin säännökset yleishyödyllisyyden arviointiin. Jos yhteisö katsotaan kaikilta osin yleishyödylliseksi, ei tarvetta muiden lakien tarkasteluun ole. Toisaalta myös elinkeinoverolain lähtökohtana on, että kaikki ”rahana tai rahanarvoisena etuutena saadut tulot” (EVL 4§) ovat verotettavaa tuloa, ellei niitä ole erikseen EVL:n tai jonkun muun lain perusteella verottomiksi säädetty (Malmgrén & Myrsky, 2020, s. 161 - 162). Eli myös elinkeinoverolaki ohjaa tarkastelemaan muita lakeja verottomuuden kriteereitä etsittäessä.

3.2.1 Yleishyödyllisyys

Koulutusorganisaatiot ovat yleensä verotuksen näkökulmasta yleishyödyllisiä yhteisöjä. Yleishyödyllisyydelle on kuitenkin tarkat kriteerit. Tuloverolain 22§:n mukaan kriteerit ovat seuraavat ja kaikkien tulee täytyä samanaikaisesti:

- *yhteisö toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä*
- *toiminta ei kohdistu rajoitettuun henkilöpiiriin*
- *ei tuota osallisille taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena tai kohtuullista suurempana palkkana tai muuna vastaavana hyvityksenä*

Yleishyödyllisyyden arviointi perustuu yhtäältä sääntöihin ja toisaalta tosiasialliseen toimintaan. Ratkaisu tehdään aina kokonaisarvioinnin perusteella ja verovuosiakohtaisesti. Edellytykset pitää täytyä koko vuoden ajan, jotta toiminta voidaan katsoa yleishyödylliseksi. Huomioitavaa on lisäksi, että yhteisön toiminta tulee olla myös sen omien sääntöjen mukaan

yleishyödyllistä. (Nykänen & Nieminen, 2022, Luku 3, TVL 22§ Yleishyödyllinen yhteisökappale)

Yleishyödyllisten yhteisöjen tulojen verotuksesta säädetään erikseen tuloverolain 23§:ssä. Lainsäädäntö sinällään sallii elinkeinotoiminnan harjoittamisen yleishyödylliselle toimijalle. Elinkeinotuloksi katsottava tulo sekä kiinteistötulo ovat verotettavaa ja verovapaasti voidaan saada yleishyödyllisen toiminnan tuotot sekä sijoitusten tuotot. Elinkeinotulon ylittäessä yleishyödyllisen toiminnan tuotot vaarana on menettää yleishyödyllinen status kokonaan. (Siika-aho, 2021) Kerran saatu yleishyödyllisyyden status ei ole lopullinen, vaan toiminnan muuttuessa sitä arvioidaan uudelleen tarpeen mukaan. Yleishyödyllisen toiminnan pitää olla pääosassa ja liiketoiminnan olla alisteista elinkeinotoiminnalle. Mikäli verottaja katsoo, että elinkeinotoiminta muuttuu itsetarkoitukselliseksi tai liian laajaksi, uhkana on menettää yleishyödyllinen asema. (Hannula, ym., 2015, s.90) Tämä tarkoittaa, että kaikkea toimintaa verotetaan elinkeinotoimintana. Mitään tarkkoja rajoja ei mikään laki aseta. Elinkeinotoiminnan määrää tarkastellaan suhteessa yleishyödyllisen toiminnan määrään. Tällöin on mahdollista, että laajakaan elinkeinotoiminta ei itsessään vie yleishyödyllistä statusta, jos yleishyödyllisenkin toiminta on laajaa. (Myrsky, 2014, s.47)

Yleishyödyllisen toimijan on mahdollista suojata statusensa elinkeinotoiminnan laajentuessa. Tähän keinona toimii elinkeinotoiminnan yhtiöittäminen tytäryhtiöön. Tällöin liiketoiminnan muodossa tapahtuva toiminta siirretään osakeyhtiöön ja alkuperäiselle yhteisölle jää ainoastaan yleishyödyllinen toiminta. Tämä saattaa olla hyvä asia varsinkin säätiömuotoisena toimiville yhteisöille. Säätiöiden hallinto on yleensä raskasta ja päätöksenteko saattaa olla verrattain hidasta. Liiketoiminnan yhtiöittäminen voi siis merkittävästi ketteröittää liiketoimintaa, jos sen hallinto pidetään kevyenä. Toinen syy yhtiöittämiselle on maineriskin hallinta. Yleishyödyllisen organisaation ei ehkä ole tyylikästä kilpailla laajasti elinkeinonharjoittajien kanssa liiketoimintasektorilla. Se saattaa erikoisasemassaan aiheuttaa pahennusta varsinkin kilpailijoiden keskuudessa. Yhtiöittäminen poistaa tämänkaltaiset haitat ja selkeyttää toimintaa. Lisäksi osakeyhtiön mahdollisesti emoyhtiölleen jakama osinko on täysin verovapaata. (Hannula, ym., 2015, s.92)

3.2.2 Elinkeinotoiminnan tunnusmerkit

Edellisessä kappaleessa kerrottiin yleishyödyllisyyden kriteerit. Jos toiminta ei täytä yleishyödyllisyyden kriteereitä, lähdetään usein arvioimaan, onko toiminta liiketoiminnan

kriteeristöön sopivaa tai päinvastoin. Koulutustoimintaa ei mainita erikseen TVL 23.3§:n verovapaaksi säädettyjen tulojen joukossa, joten koulutustoiminnan verollisuus ratkaistaan yleisten elinkeinotoiminnan kriteerien perusteella. Toimintaa arvioidaan käyttäen kriteereinä seuraavia seikkoja:

- *itsenäistä ja suunnitelmallista*
- *voittoa tavoittelevaa*
- *rajoittamaton tai ainakin laaja asiakaskunta*
- *sisältää taloudellisen riskin*

Kriteerejä arvioidaan kokonaisuutena. Yksittäinen kriteeri voi osoittaa myös vastakkaiseen suuntaan. Voiton tavoittelu on tavallista elinkeinotoiminnassa. Voiton käytöllä ei kuitenkaan ole merkitystä; vaikka se käytettäisiin kokonaan yleishyödylliseen toimintaan, on silti kyse elinkeinotoiminnasta. (Wikström ym. 2015, s. 217) Koulutustoimintaa ei ole erikseen säädetty verovapaaksi tuloverolaissa ja sen vuoksi sen veronalaisuutta tarkastellaan elinkeinotoiminnan kriteerien perusteella. Jos koulutusta järjestetään ansaintatarkoituksessa ja se kohdistuu rajoittamattomaan joukkoon, kyse on elinkeinotoiminnasta. (Myrsky, 2014, s. 191)

Vakiintuneen verotuskäytännön mukaan koulutustoimintaa ei pidetä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan tulona, jos toiminta on lakisääteistä tai valtion varoin tuettua. Tällöin katsotaan, että ilman valtion tukea toiminta olisi niin tappiollista, ettei sitä olisi edes mahdollista toteuttaa. Lakisääteisen koulutustoiminnan harjoittaja voi kuitenkin tarjota myös sellaista koulutusta, johon se ei saa valtion tukea. Jos tämänkaltaisen toiminta muodostaa oman erillisen kokonaisuuden, sen verotusta arvioidaan erillisenä lakisääteisestä toiminnasta. (Myrsky, 2014, s. 201)

Valtiovarainministeriön työryhmä esittää selvityksessään (VM 31/2009, s.45), että ”lakisääteinen tai olennaisesti julkisin varoin tuettu” koulutus olisi lähtökohtaisesti verovapaata yleishyödylliselle yhteisölle. Työryhmä myös linjaa, että samanlaista toimintaa tulee arvioida kokonaisuutena. Jos lakisääteisen koulutustoiminnan ohella tarjotaan vastaavanlaista koulutusta, joka on hinnoiteltu samalla tavalla ja sitä tarjotaan samanlaiselle asiakaskunnalle, ei tätä toimintaa pitäisi arvioida erikseen, vaan koko toiminnan pitäisi olla lähtökohtaisesti verovapaata. Kuitenkin jos koulutuksenjärjestäjän koulutus vastaa

markkinoilla olevien elinkeinonharjoittajien koulusta ja kilpailee niiden kanssa, eivätkä maksut olennaisesti eroa liiketoimintaa harjoittavien toimijoiden maksuista, on silloin taas kyse elinkeinotoiminnasta.

3.3 Ammatillisen koulutuksen arvonlisäverotus

Arvonlisäverotuksessa kaikki tavarat ja palvelut ovat arvonlisäveron alaisia, ellei arvonlisäverolaissa (AVL) toisin säädetä. Näin ollen verottomuus on aina poikkeus.

Arvonlisäverolain 1§:n 1. kohta säättää näin:

Arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle sen mukaan kuin tässä laissa säädetään:

- 1) liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarain ja palvelun myynnistä;*

Tämä säädös on erityisen tärkeä yleishyödylliselle yhteisölle. AVL:ssä ei kuitenkaan määritellä tarkemmin sitä, mitä liiketoiminnalla tarkoitetaan. Vakiintuneen käytännön mukaan liiketoiminnalla on muutamia yhteisiä tunnusmerkkejä. Toiminta tapahtuu ansiotarkoituksessa ja on jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa, itsenäistä ja toiminnassa on normaali yrittäjäriski. Yksittäinen myyntitapahtuma ei yleensä muodostu liiketoiminnaksi. Arviointia tehtäessä tarkastellaan yleensä myös sitä, kilpaileeko toiminta markkinoilla muiden arvonlisäverollisten toimijoiden kanssa. Kilpailuasetelma puoltaa liiketoimintaa. (Myrsky, 2014, s. 308)

Myös ansaintatarkoitus saattaa tulla tarkastelun alle. Voiton tavoittelu, riippumatta siitä, mihin voitto käytetään, puoltaa liiketoiminnan muodossa toimimista. Silti myös omakustannushintaan myynti voidaan katsoa liiketoiminnaksi. Tästä on esimerkkinä KHO 539/2005, jossa yleishyödyllinen yhteisö myi palveluita jäsenilleen omakustannushintaan ilman ansaintatarkoitusta. Tätä ei kuitenkaan voitu pitää kustannusten jakona ja näin ollen toiminta katsottiin arvonlisäverolliseksi. (Myrsky, 2014, s. 308-313)

Arvonlisäverolain 4§:ssä säädetään yleishyödyllisistä yhteisöistä mm. seuraavaa:

Tuloverolaissa (1535/1992) tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään mainitun lain mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona.

Tämä pykälä sitoo yhteen arvonlisäverolakia ja tuloverolakia. Jos toimijaa ei katsota tuloverolliseksi, se ei myöskään ole toiminnastaan arvonlisäverollinen. Jos yhteisön kuitenkin katsotaan harjoittavan joltain osin elinkeinotoimintaa, siitä muodostuu samalla myös arvonlisäverovelvollisuus. (Hannula ym, 2015, s.96)

Verohallinnon ohje (4.5.2023) määrittää, että jos koulutuksenjärjestäjällä ei ole järjestämislupaa tai se ei saa valtionavustusta, liiketoiminnan muodossa harjoitettava vastikkeellinen koulutuksen myynti on aina verollista. Verottomuus on siis poikkeus. Kuitenkin yleishyödyllisen yhteisön myynnit, myös koulutuspalveluiden myynnit, voivat olla verottomia AVL 4§:n perusteella. Näin on siinä tapauksessa, jos toimintaa ei katsota elinkeinotoiminnan tuloksi. Jos yleishyödyllinen toimija kuitenkin on AVL 12§:n mukaan hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi vapaaehtoisesti, pykälää 4 ei tällöin sovelleta.

Koulutustoiminnasta säädetään arvonlisäverolain 39 – 40 §:ssä. Pykälässä 39 säädetään mm. seuraavasti:

Veroa ei suoriteta koulutuspalvelun myynnistä.

Veroa ei myöskään suoriteta, kun koulutustoimen harjoittaja luovuttaa koulutuksensaajalle koulutuksen yhteydessä koulutukseen tavanomaisesti liittyviä palveluja ja tavaroita.

Arvonlisäverolain pykälässä 40 puolestaan kerrotaan, miten koulutuspalvelu määritellään:

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

Arvonlisäverolain tarkoitus on vapauttaa arvonlisäverosta kokonaan lain nojalla järjestettävä koulutus. Merkitystä ei ole sillä, ovatko opinnot opiskelijalle tutkintoon tähtääviä vai esimerkiksi ainoastaan harrastusluonteisia. (Nieminen ym, 2023, 5.luku Lainsäädäntöön perustuva koulutus-kappale)

Kallio ym. (2022, s. 374) määrittelevät lain nojalla järjestetyksi koulutukseksi yleisesti ottaen sellaisen koulutuksen, jonka laajuus, järjestämistarve ja sisältö määritellään lainsäädännön tai viranomaisen toimesta ja sitä järjestetään yhteiskunnallisten koulutustavoitteiden toteuttamiseksi. Sen sijaan koulutus, jonka sisältö määritellään koulutuspalvelun myyjän tai

sen ostajan toimesta ei voitane pitää lain nojalla järjestettynä koulutuksena. Esimerkkeinä lain nojalla järjestystä koulutuksista mainitaan erityisesti peruskoulu-, lukio- ja ammatillinen peruskoulutus sekä korkeakouluopetus.

Arvonlisäverolaki on linjassa EU:n arvonlisäverodirektiivin kanssa. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1. kohta ja sen i-alakohda sanovat seuraavasti:

1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

...

- i) lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleen koulutus sekä niihin suoraan liittyvien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat näitä tehtäviä saaneet julkisoikeudelliset laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä;*

Arvonlisäverodirektiivi jatkuu 134 artiklassa seuraavasti:

Palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta 132 artiklan 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa tarkoitettuja vapautuksia seuraavissa tapauksissa:

- a) jos kyseiset liiketoimet eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle;*
- b) jos kyseisten liiketoimien pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveron alaisten kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.*

Verohallinnon ohje (2023) kertoo, että oikeuskäytännössä näitä direktiivejä tulkitaan suppeasti, mutta kuitenkin niin, etteivät ne menetä merkitystään. Tulkinnassa pitää Verohallinnon mukaan noudattaa neutraalisuuden periaatetta. Se tarkoittaa, että keskenään kilpailevia palveluita tai tavaroita ei tule verotuksessa asettaa erilaiseen asemaan.

Euroopan Unionin oikeuskäytännön (C-319/12 MDDP) mukaan 132 artiklan 1 kohdan i-alakohdan tavoitteena on helpottaa koulutukseen pääsyä välttämällä lisäkulut, joita arvonlisäverollisuudesta aiheutuisi. Tämä tavoite huomioon ottaen, tuomioistuimen on todettava, että toiminnan kaupallisuus ei sulje pois toiminnan yleishyödyllisyyttä. I-kohdassa mainittu käsite "laitos" on myös riittävän laaja käsite sisältämään myös yksityiset voittoa

tavoittelevat yhteisöt. Tuomion mukaan direktiivi ei estä muiden kuin julkisten laitosten kaupallisessakin tarkoituksessa tarjoamien koulutuspalveluiden arvonlisäverovapautusta. Yksityisten laitosten on kuitenkin omattava vastaavat päämäärät kuin julkisten laitostenkin. Direktiivi ei kuitenkaan ota kantaa siihen, mitä nämä päämäärät ovat. Näin Unioni jättää kunkin jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön päätettäväksi sen, miten päämäärien vastaavuus tunnustetaan.

Vähennyksistä säädetään AVL 102§:ssä. Pääsäännön mukaan vähennysoikeus on ainoastaan hankintoihin, jotka on tehty verollista liiketoimintaa varten. Verollinen liiketoiminta tarkoittaa toimintaa, joka aiheuttaa velvollisuuden tilittää myynnin vero. (Lamppu & Ruohola, 2023, s. 405)

Yksityisen ammatillisen koulutuksenjärjestäjän täytyy vielä tuntea termi arvonlisäverokompensaatio. Se on lakiin opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta (32 i§) perustuva nk. euro eurosta -malliin perustuva kompensaatio, joka myönnetään koulutuksenjärjestäjälle jälkikäteen sen toteutuneiden arvonlisäverokulujen mukaan. Korvattavien menojen tulee kohdistua nimenomaisesti AVL 39 ja 40§:n mukaiseen koulustoimintaan sekä muuhun kuin liiketaloudellisiin perustein toteutettuun toimintaan. Korvauksen määrä perustuu aina edelliseen, vahvistettuun tilinpäätökseen. (Pwc, 2017)

3.3.1 Koulutuksen arvonlisäverotulkinnat oikeuskäytännössä

Tässä työssä pyritään selvittämään, mitä arvonlisäverolain pykälän 40 sanamuodolla ”lain nojalla järjestetään” tarkoitetaan. Oikeuskäytännössä on muutamia tapauksia, jossa sivutaan pykälän tulkintaa. Esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä KHO 2013:140 käsitellään ammatillista aikuiskoulutussäätiötä, joka myi työvoimapolitiittista koulutusta Työ- ja elinkeinohallinnolle tarjouskilpailun perustella. Aikuiskoulutussäätiön järjestämä koulutus ei ollut laissa säädettyä koulutusta ja sitä saattoi hankkia myös muulta toimijalta kuin pelkästään järjestämisluvan saaneelta oppilaitokselta. Säätiön ei näin ollen katsottu järjestävän koulutusta minkään lain velvoittamana. Työvoimapolitiittisen koulutuksen katsottiin tapahtuvan kilpailuolosuhteissa ainakin niissä tapauksissa, kun koulutuspalveluita pystyi tarjoamaan myös ilman järjestämislupaa. Tässä tapauksessa koulutuksen ei katsottu olevan arvonlisäverolain 39 ja 40§:ssä tarkoitettua verovapaata koulutuspalvelua. (KHO 2013:140)

Keskusverolautakunnan ratkaisussa 2014/1 X oli lakisääteistä koulutusta antava oppilaitos, joka lakisääteisen toiminnan ohella järjesti myös MBA-koulutusta. X:n tarjoama MBA-koulutus lain velvoittamana järjestettyä eikä se myöskään saanut niihin avustusta valtion

varoista. MBA-koulutusta voivat järjestää myös muut kuin lakisääteistä koulutusta tarjoavat toimijat. Keskusverolautakunnan päätöksen mukaan kyseessä ei ollut AVL 39 ja 40§:ssä tarkoitettu verovapaa koulutus. (KVL, 2014/1)

Keskusverolautakunnan ratkaisussa 2012/45 on kyseessä osakeyhtiö, joka järjestää sekä lakisääteistä koulutusta että kaupallista yrityskoulutusta. Yrityskoulutusta ei tarjottu minkään lain velvoittamana, joten yhtiö oli velvollinen suorittamaan myynnistä arvonlisäveroa. (KVL 2012/45)

Ammattikorkeakoulu tarjoaa sairaanhoitajille maksullista lääkkeenmääräämisen lisäkoulutusta, joka ei sisälly normaaliin sairaanhoitajan tutkintokoulutukseen. Tästä Keskusverolautakunta lausuu päätöksessään 2016/19, että toiminta on vastikkeellista, jatkuvaa ja ulospäin suuntautuvaa, jolloin se tapahtuu liiketoiminnan muodossa AVL 1§:n mukaisesti. Koska sairaanhoitajien lääkkeenmääräämisen lisäkoulutusta saattoi tarjota vain lainsäädännössä määritetyt ammattikorkeakoulut, toiminnan ei silloin katsota tapahtuvan kilpailuolosuhteissa ja silloin siitä ei tilitetä alvia AVL 39 §:n mukaan. Sama ammattikorkeakoulu järjestää myös maksullista ja syventävää mielenterveystyön koulutusta. Tässä Keskusverolautakunta (2016/19) on samalla linjalla; koska koulutusta ei ole mahdollista hankkia avoimilta markkinoilta, se ei tapahdu kilpailuolosuhteissa ja on näin ollen arvonlisäveroton AVL 39 §:n mukaan. Saman ammattikorkeakoulun johtamisopinnot sitä vastoin ovat saman päätöksen mukaan arvonlisäverollista täydennyskoulutusta, koska kyse ei ole ammattikorkeakoulun perustehtävään kuuluvasta lain nojalla järjestetystä tai valtion tukemasta koulutuksesta. (KVL 2016/19)

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksestä (KHO 7.1.2002 taltio 18) ilmenee, että samankaltaisen koulutuksen verotus saattaa vaihdella myös oppilaitoksen mukaan. Arvonlisäverokohtelun kannalta merkityksellistä on nimenomaan se seikka, että järjestetäänkö koulutusta lain nojalla tai avustetaanko sitä valtion varoin. Päätöksessä yksityisen hierojakoulun opetus katsottiin arvonlisäverolliseksi, koska oppilaitoksella ei ollut järjestämislupaa eikä sitä avustettu valtion varoin. Hierojan tutkinnon voi suorittaa myös järjestämisluvan saaneissa oppilaitoksissa, jolloin sieltä valmistutaan hierojan ammattitutkintoon ja näissä oppilaitoksissa koulutus on verotonta. Merkitystä ei siis ollut sillä, että molemmista koulutuksista valmistuttiin samankaltaisiin tehtäviin. (KHO 7.1.2002 taltio 18)

3.3.2 Arvonlisävero kansainvälisessä koulutuspalvelukaupassa

Tässä kappaleessa käsitellään tämän työn kannalta merkityksellinen kansainvälisen arvonlisäverotuksen säännöstö. Erilaisia variaatioita on paljon. Verottajan koulutuspalveluiden arvonlisäverotusohjeen (4.5.2023) mukaan on olemassa erilliset säännökset, jos kyse on pääsystä opetustilaisuuteen. Tämän kaltaisia opetustilaisuuksia ovat esimerkiksi seminaarit ja konferenssit. Myös etäopetuksessa on erilaisia sääntöjä, samoin kuin sähköisessä etäopetuksessa. Jos koulutusta myydään suoraan opiskelijalle, kyseeseen saattaa tulla kuluttajia koskevat myyntimaasäännökset. Tässä työssä keskitytään kuitenkin perinteiseen koulutuspalvelun myyntiin.

Arvonlisäverolain 1§:n mukaan veroa maksetaan Suomessa tapahtuvasta myynnistä. Koulutusvienti suuntautuu EU-alueen ulkopuolelle, vaikkakin opetus tapahtuu Suomessa. Toisaalta koulutusvientiä on myös ulkomailla tapahtuva koulutus, jossa palvelua myydään toiselle oppilaitokselle, yritykselle tai opiskelijalle (Verohallinto, 4.5.2023). Ratkaisua arvonlisäverotukseen tulee etsiä arvonlisäverolain myyntimaasäännöksistä. Myyntimaasäännösten mukaan palvelu tulee luovuttaa Suomessa, jotta Suomella olisi verotusoikeus. Suomella on verotusoikeus vain, jos luovutuksen myyntimaa on Suomi. Mikäli palvelua ei katsota luovutetun Suomessa, Suomella ei ole verotusoikeutta. Tällöin pitää ottaa huomioon myyntimaa ja mahdollisesti myyntimaassa syntyvä verovelvollisuus. (Hakapää ym., 2016, s. 23)

EU:n jäsenalueella on määritetty yhteiset myyntimaasäännökset. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä ja harmonisoiduista myyntimaasäännöksistä johtuen EU-alueella ei pitäisi esiintyä kahdenkertaista verotusta eikä toisaalta myöskään tilanteita, että jokin liiketoimi jäisi kokonaan verottamatta. (Hakapää ym., 2016, s. 24)

EU:n ulkopuolisten maiden suhteen ei ole olemassa harmonisointia miltään osin. Verotus määräytyy maakohtaisesti paikallisen lainsäädännön mukaan. EU:n ulkopuolisessa kaupassa on siis tärkeää tuntea paikallista lainsäädäntöä, ei pelkästään arvonlisäveron, vaan myös muiden mahdollisten välillisten verojen suhteen. (Hakapää ym., 2016, s. 24)

Tavaroilla ja palveluilla on erilaiset myyntimaasäännökset. Tavarakauppa jakaantuu selvästi EU-kauppaan ja EU:n ulkopuolelle suuntautuvaan vientikauppaan. Palvelukaupassa tilanne on erilainen. Pääsäännön mukaan palvelukaupassa ei ole merkitystä sillä, käydäänkö kauppaa EU-alueella vai EU:n ulkopuolelle sijoittuneen ostajatahon kanssa.

Kansainvälisessä palvelukaupassa enemmän merkitystä on sillä, onko ostaja elinkeinonharjoittaja tai siihen rinnastettava toimija. (Tamminen, 2021, s. 121)

Arvonlisäverotuksessa yleensä myyjä on verovelvollinen. Eräissä kansainvälisen kaupan tilanteissa kuitenkin ostaja on verovelvollinen myyjän puolesta (AVL 2a ja 9§). Tätä kutsutaan käännetyksi arvonlisäverovelvollisuudeksi. Käännetyn arvonlisäveron säännöksiä voidaan soveltaa ainoastaan elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa. (Tamminen, 2021, s. 15)

Suomalaisen myyjän myydessä pääsäännön mukaisen, eli arvonlisäverollisen, palvelun EU:n ulkopuoliselle ostajalle, katsotaan myyntimaaksi se maa, johon ostaja on sijoittunut. Tällöin sovelletaan käännettä verovelvollisuutta. Siinä ostaja tilittää veron myyjän puolesta vastaanottamastaan palvelusta. (Tamminen, 2021, s. 122) ”Pääsäännön mukainen palvelu” tarkoittaa verollista palvelua.

Myyjän velvollisuus on kuitenkin varmistua siitä, että EU:n ulkopuolelle sijoittunut ostaja on elinkeinonharjoittaja tai siihen rinnastettava toimija. Käytännössä varmistuksen voi hoitaa pyytämällä seuraavia tietoja ostajalta:

- alv-numero tai muu yksilöivä verotunniste
- tuloste ostajamaan veroviranomaisen sivustolta, joka vahvistaa ostajan verotusaseman
- tilauslomakkeesta löytyy ostajan osoite ja kaupparekisterinumero
- ostajan verkkosivuilta esim. tuloste, joka osoittaa ostajan harjoittavan liiketoimintaa

Myyjän tulee saada nämä tiedot ostajalta tai vähintään joidenkin näiden yhdistelmä. (Lamppu & Ruohola, 2023, ss. 577 – 578)

3.4 Verotusmenettely ja muutoksenhaku

Verotus on tärkeä osa yrityksien ja yhteisöjen toimintaa. On ensisijaisen tärkeää tietää, että toimitaan oikein. Tällöin vältytään mahdollisilta veroseuraamuksilta, jotka voivat olla

merkittäviä. Verovelvollisella on mahdollisuus hakea verottajalta ennakkoratkaisua itselleen epäselvissä asioissa, oli sitten kyse lainsäädännön tai sen tulkinnan muutoksista tai epäselvyydestä. Ennakkoratkaisu on verottajaa sitova ja sen avulla verovelvollinen voi saada tiedon verottajan kannasta jo ennen kyseessä olevan toimen toteutumista tai ainakin ennen verotuspäätöstä. Tämä tietysti riippuu verovelvollisen omasta aktiivisuudesta, miten ajoissa hakee ennakkoratkaisua. Pääsääntö ennakkoratkaisun hakuun on, että sitä haetaan ”ennen kuin hakemuksessa esitettyä asiaa koskeva vero olisi tullut ilmoittaa tai maksaa taikka ennakonpidätys toimittaa tai vero periä.” Ennakkoratkaisu on hyvä keino veroriskin hallintaan, mutta on syytä muistaa, että se annetaan aina määräajaksi. (Räbinä, 2022, s. 451)

Ennakkoratkaisuhakemus on vapaamuotoinen, mutta sen on oltava kirjallisessa muodossa. Ennakkoratkaisu on maksullinen. Hakemus pitää olla yksilöity, eli siitä täytyy käydä ilmi hakija sekä kysyttävä asia tarpeeksi yksilöidysti. Vastuu tarvittavan selvityksen hankkimisesta, esittämisestä sekä sen kustannuksista on hakijalla. Viranomaisen voi tarvittaessa kysyä lisätietoa tai muutoin osoittaa, mitä selvityksiä se tarvitsee ratkaisun antamiseksi. Selvittämisvelvollisuus on korostetusti hakijalla. Hakemuksessa on syytä olla huolellinen, jotta siinä tulee varmasti esitettyä kaikki oleellinen tieto asian ratkaisemista varten. Jos myöhemmin ilmenee, että hakemus ei vastaakaan todellista tapahtumaa, ei ratkaisu sido verottajaa. Oikean ja riittävän tiedon antaminen hakemuksella on täten ensisijaisen tärkeää. Ennakkoratkaisua ei voi hakea teoreettisiin tilanteisiin eikä yleisluonteisesti. (Räbinä, 2022, s. 481)

Ennakkoratkaisua voi hakea sekä Verohallinnolta että Keskusverolautakunnalta. Hakijan tulee itse päättää, kummasta se ennakkoratkaisua hakee. Keskusverolautakunta antaa ennakkoratkaisuja ainoastaan tuloverosta, rajoitetusti verovelvollisen lähdeverosta, korkotulon lähdeverosta, arvonnäköverosta ja vakuutusmaksuverosta. Verohallinto antaa ennakkoratkaisuja kaikista verolajeista. Keskusverolautakunnan käsiteltäväksi lähetettäviä tapauksia koskevia edellytyksiä käsitellään VHL 14.1§:ssä. Sen mukaan Keskusverolautakunnan on mahdollista antaa ennakkoratkaisu verotuskäytännön yhtenäisyysnäkökulmasta tärkeissä asioissa tai muusta painavasta syystä (nk. intressiperuste). Käytännössä Keskusverolautakunnan käsiteltäväksi lähetetään oikeudellisesti tulkinnanvaraisia tai muusta syystä tavanomaista merkityksellisempiä tapauksia. (Räbinä, 2022, s. 454 – 455)

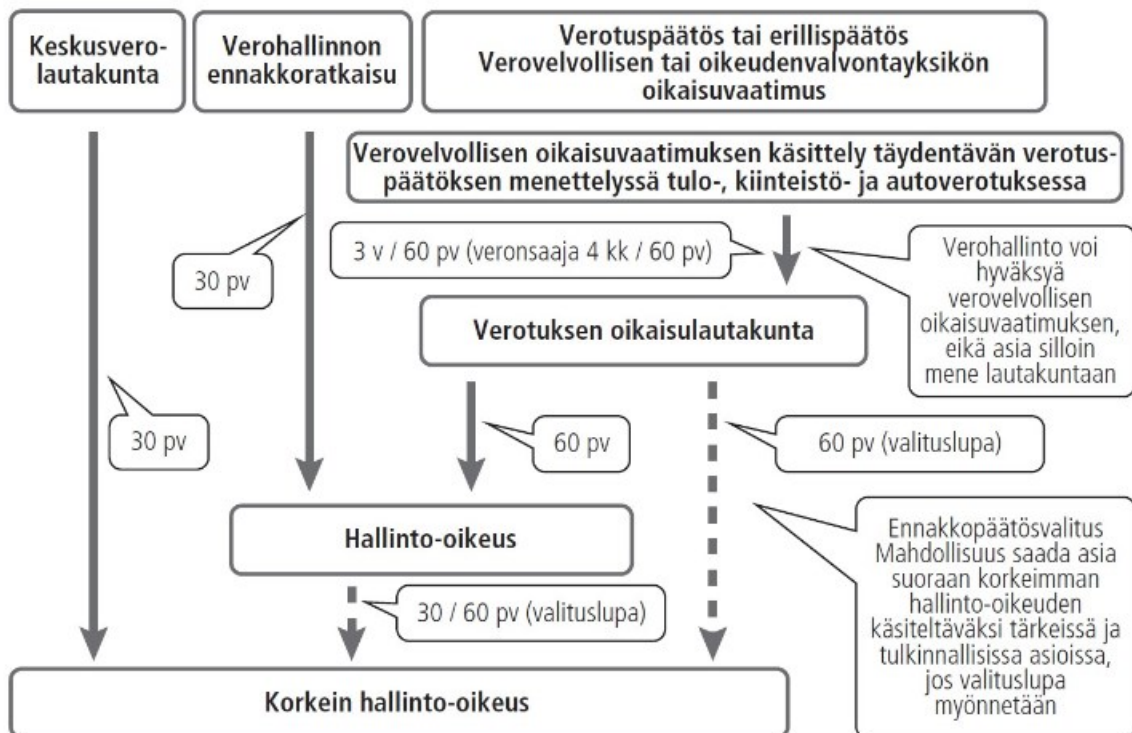
Verotusmenettelyssä käytössä on kolmiportainen muutoksenhakumenettely. Verohallinnon verotuspäätökseen voi hakea muutosta tekemällä oikaisuvaatimuksen verotuksen

oikaisulautakuntaan. Oikaisulautakunnan päätökseen taas haetaan muutosta tekemällä valitus hallinto-oikeuteen ja myöhemmin vielä voidaan hakea valituslupaa korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Ennakkoratkaisuun tyytymätön voi valittaa päätöksestä suoraan hallinto-oikeuteen. Ennakkoratkaisuasioissa verotuksen oikaisulautakunta jää siis pois.

Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuista taas muutosta haetaan suoraan korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Silloin erillistä valituslupaa ei tarvita. (Räbinä, 2022, s. 947 – 948)

Muutoksenhaku-aika on riippuvainen siitä, mistä päätöksestä valitetaan. Ennakkoratkaisujen valitusaika on 30 vuorokautta päätöksen tiedoksisaannista. Verotuspäätöksistä verovelvollinen voi vaatia oikaisua 3 vuotta verovuoden tai OVML 4§:ssä tarkoitetun kalenterivuoden tai tilikauden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Valitusaika on kuitenkin aina vähintään 60 päivää ja tämä aika koskee myös valituksia korkeampiin oikeusasteisiin. Verottajan tekemistä erillispäätöksistä valituksen määrä on aika 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista, muutoksenhakuasteesta riippumatta. (Räbinä, 2022, s. 949) Alla olevassa kuvassa Räbinä (2022, s. 949) kuvaa hyvin selkeästi muutoksenhakuprosessia määräraikoineen.

Kuva 3 - Verotuksen muutoksenhakujärjestelmä (Räbinä)



Mikä tästä yllä olevasta kuvasta kokonaan puuttuu, on se, että myös Veronsaajan oikeudenvallontayksikkö voi puuttua ratkaisuihin ja valittaa niistä. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö on itsenäinen Verohallinnon valvontaelin, joka pitää huolta veronsaajien oikeuksista sekä verotuksessa että muutoksenhaussa ja käyttää puhevaltaa asianosaisena tahona. Verotuksessa vallitsee ns. kaksiasianosaissuhde, jossa Verohallinto toimii puolueettomana verotuksen toimittajana ja muita asianosaisia ovat itse verovelvollinen sekä myös veronsaaja, jonka puhevalta on oikeudenvallontayksiköllä. Käytännössä tämä näkyy muutoksenhakuvaiheessa ja erityisesti oikeuskäsittelyn yhteydessä, jolloin oikeudenvallontayksikkö on osapuolena mukana. (Räbinä, 2022, ss. 65 – 66)

Kun verovelvollinen hakee muutosta oikeusteitse, kyseessä oleva oikeusaste antaa oikeudenvallontayksikölle mahdollisuuden antaa asiasta oma vastineensa. Tämä menettely koskee sekä hallinto-oikeutta että korkeimpaa hallinto-oikeutta. Vastineessaan oikeudenvallontayksikkö esittää perustellun kannan valitukseen. Se esittää asiaan liittyvän sääntelyn, oikeuskäytännön sekä voimassa olevat Verohallinnon ohjeistukset asiassa. Oikeudenvallontayksikkö voi olla myös veronmaksajan puolella ja suosittaa valituksen hyväksymistä. Korkeimman hallinto-oikeuden käsittelyssä oikeudenvallontayksikkö voi puoltaa valitusluvan myöntämistä, vaikka olisikin itse asiassa eri mieltä veronmaksajan kanssa. (Räbinä, 2022, s.70)

4 Prosessien kehittäminen taloushallinnossa

Taloushallinto-sanaa käytetään hyvin yleisesti. Lahti ja Salminen (2014) kiteyttävät sanan määritelmän näin: ”Taloushallinnolla tarkoitetaan järjestelmää, jolla organisaatio seuraa taloudellisia tapahtumia siten, että se voi raportoida toiminnastaan sidosryhmilleen.”

Taloushallinto voidaan vielä jakaa edelleen kahteen eri kategoriaan; ulkoiseen laskentatoimeen, eli ns. lakisääteiseen kirjanpitoon, sekä sisäiseen laskentaan, eli nk. johdon laskentatoimeen. Ulkoisen laskennan avulla tuotetaan informaatiota nimensä mukaisesti ulkoisille tahoille, kuten esim. verottaja ja muut viranomaistahot, rahoittajat, omistajat, toimittajat ja mahdolliset muut yhteistyötahot. Sisäinen laskenta on usein tarkempaa ja yksityiskohtaisempaa ja sillä pyritään tyydyttämään johdon taloustiedon tarpeet. (Lahti & Salminen, 2014, s.16)

Taloushallinnon kehittäminen on perinteisesti nähty järjestelmäkehityksenä. Nykyisin mukaan on tullut myös automaation kehittäminen. Nämä ovatkin tehokkaita kehittämismuotoja, mutta ei kannata väheksyä ajatusta, että kehitystä voidaan saada aikaan myös kehittämättä järjestelmiä. (Kaarlejärvi & Salminen, 2018, s. 247)

Kehittämistoimet vaativat aina panosta, oli se sitten rahaa, työaikaa tai molempia. Näin ollen kehitystyön pitäisi olla organisaation strategian mukaista ja sille pitäisi löytyä selkeitä hyötyjä. Hyöty pitäisi pystyä myös mittaamaan. Taloushallinnossa kehitystyön vaatimus voi kuitenkin tulla myös ulkoapäin. Esimerkkeinä näistä mm. lakimuutokset tai uudet raportointivelvoitteet, jotka tulevat paitsi ulkoa myös yleensä aikatauluvaatimusten siivittämänä. (Kaarlejärvi & Salminen, 2018, s. 248)

Kaarlejärvi ja Salminen (2018, s. 248) esittävät kehittämiseen näkökulman, jossa taloushallinnon eri osa-alueita tarkastellaan joko erillisinä tai yhdessä. Seuraavalla sivulla olevassa kuvassa 4 he jakavat taloushallinnon neljään eri osa-alueeseen ja esittävät niiden pohjalta kysymyksiä, joita jokainen voi pohtia oman organisaationsa kannalta. Osa-alueet ovat data, prosessit, järjestelmät ja organisointi. Datalla tarkastellaan mm. laatua, ajantasaisuutta, tiedonsiirto- ja ylläpitomenetelmiä. Prosessien osalta kiinnostavia seikkoja ovat toimintatavat, automaatioaste ja läpimenoaika. Järjestelmien osalta on hyvä selvittää, missä vaiheessa elinkaartaan järjestelmä on ja millaiset sen kehitysnäkymät ovat sekä miten se tukee prosesseja. Organisoinnista kannattaa ainakin selvittää vastuunjaon selkeys, varahenkilöjärjestelmän toimivuus sekä osaamisen taso. (Kaarlejärvi & Salminen, 2018, s. 248)

Kuva 4 - Taloushallinnon kehitystyö. (mukaellen Kaarlejärvi & Salminen, 2018, s. 248)



4.1 Hallinnon prosessit

Tässä työssä keskitytään sopimushallinnan prosessiin sekä kirjanpidon prosesseista myyntilasku- ja tuloutusprosessiin.

4.1.1 Myyntilaskuprosessi

Myyntilaskuprosessi alkaa myyntitilauksen vastaanottamisesta ja kulkee laskutuksen kautta aina maksusuorituksen vastaanottamiseen saakka. Myyntilaskuprosessiin kuuluu myös saatavien hallinta eli myyntireskontran ylläpito ja perintätoimet. Prosessia kutsutaan myös nimillä ”order to cash” eli suomennettuna ”tilauksesta kassaan”. (Kaarlejärvi & Salminen, 2018, s.93) Tässä työssä ei puututa perintätoimiin, koska ulkomaankaupassa se on verrattain haasteellista. Näin ollen yritetään välttää perintätoimien tarvetta laskuttamalla etukäteen, jo ennen palvelun suoritusta. Myyntilaskuprosessi muodostuu kohdeorganisaatiossa usein sen mukaan, millaisesta myynnistä on kysymys.

Tilausperusteinen myynti liittyy usein tavaran toimituksiin kun taas prosessi- tai aikaperusteinen myynti viittaa usein laskutukseen, jota tehdään toteutuneen palvelun tai

suoritteiden käytön perusteella. Prosessilaskutukseen liittyvät myös työveloitukset, jotka perustuvat tehtyihin työtunteihin. (Kaarlejärvi & Salminen, 2018, ss. 125 – 128)

Sopimusperusteinen myynti on usein suoraviivaista, nimensä mukaisesti sopimukseen perustuvaa laskuttamista. Tyypillistä näille prosesseille on, että laskutus toistuu säännöllisin väliajoin ja usein vakiosummilla. Tämänkaltaisesta laskutuksesta esimerkkejä ovat esim. kaikenlaiset kuukausiveloitukset ja vuokralaskut. Laskutusohjelmistoissa on usein erillisiä sopimuslaskutusmoduleita, jotka osaavat muodostaa laskut automaattisesti syötettyjen sopimustietojen perusteella. (Kaarlejärvi & Salminen, 2018, s. 126)

Projektiperusteissa myynnissä laskutus toteutuu usein osissa, tietyn valmistumisvaiheen jälkeen. Tyypillistä on, että kirjanpidon myynti ei olekaan sama kuin laskutus, vaan tuloutus tapahtuu eri kriteereillä. (Kaarlejärvi & Salminen, 2018, s. 127) Projektin aikajänne on usein pitkäkö ja sopimuksen summa suuri. Tyypillisesti mm. rakennusalalla on usein käytössä projektilaskutus ja osatuloutus, koska myydyt urakat ovat suuria ja niiden valmistuminen kestää pitkään.

4.1.2 Tuloutusprosessi

Kirjanpitolain (KPL 2: 3.1) mukaan kirjanpitovelvollisen tulon kirjaamisperuste on suoritteiden luovuttaminen. Tätä kutsutaan myös suoriteperusteen mukaiseksi kirjaamiseksi.

Kirjanpitolain lisäksi tuloutusta säätelee pörssiyhtiöissä kansainväliset IFRS-standardit. Näitä standardeja voivat käyttää muutkin kuin pörssinoteeratut yritykset.

Liikevaihdon kirjaaminen eli tulouttaminen ei ole niin yksinkertaista kuin nopeasti ajattelisi. Asiakkaiden kanssa solmitut sopimukset voivat olla hyvin erilaisia ja eripituisia. Myöskään kaikki tulo ei välttämättä ole liikevaihtoa, vaan se voi olla myös liiketoiminnan muuta tuottoa. Usein johto joutuu miettimään, miten tulot pitää kirjata. (Haaramo ym., 2018, s. 123)

Periaate on, että myynti kirjataan kirjanpitoon silloin, kun asiakas vastaanottaa tavaran tai palvelun. Aina ei voida tuota hetkeä määrittää ja silloin voidaan tulouttaa sitä mukaa kun asiakas suoritetta saa. Tuloutus ei ole välttämättä lainkaan sidoksissa myyntilaskutukseen tai maksusuorituksiin. Tulouttaminen voi siis tapahtua kokonaisuudessaan tiettyinä ajankohtana tai ajan kuluessa sillä perusteella, miten tavaran määräysvalta tai palvelu asiakkaalle siirtyy. (Haaramo ym., 2018, ss. 123 – 124)

Haaramo ym (2018, s. 124) esittävät seuraavalla sivulla olevan kuvan 5 mukaisen viisivaiheisen tulouttamismallin, jossa tulot kirjataan siten, että kuvaavat luvattujen

hyödykkeiden luovuttamista asiakkaalle. Tuloutussumma taas vastaa suoritusta, jonka yhtiö olettaa saavansa luovutettuja hyödykkeitä vastaan.

Kuva 5 - Tulouttamisen viisi vaihetta (Haaramo ym, 2018, s.124)



4.1.3 Sopimushallintaprosessi

Aluksi on syytä todeta, että sopimusprosessi on eri asia kuin sopimushallintaprosessi. Sopimusprosessi keskittyy sopimuksen syntyyn, sisältöön ja toteutumiseen, kun taas sopimushallinnan prosessilla tarkoitetaan lähinnä sopimusasiakirjojen tiedonhallintaa.

Kuntaliitto on mallipohjassaan (Sorvettula & Huikko, 2022, s. 4) määritellyt sopimushallintaa seuraavasti: ”Sopimushallinta tarkoittaa johtamisen keinoja, joilla luodaan tavoitteet, toteutetaan ohjausta ja seurataan kunnan sopimukseen liittyvää kokonaisuutta.”

Sopimushallinnassa määräykset liittyvät tyypillisesti toimivaltaan, ohjeistukseen, sopimuse seurantaan ja sen valvontaan sekä sopimusriskien hallintaan (Sorvettula & Huikko, 2022, s. 4).

Tehokas sopimushallinta auttaa paitsi asiakirjan turvallisessa tallennuksessa, myös tiedonlevittäjänä organisaatiossa ja lisää näin ollen tehokkuutta sekä säästää aikaa. Sopimukseen liittyy yleensä oikeuksia ja velvollisuuksia, joiden tehokkaassa noudattamisessa sopimushallinta on olennaisessa roolissa. Usein organisaatioilla on sopimuksenhallinnan apuna jokin järjestelmä, johon sopimus tallennetaan ja joka auttaa edellä mainittujen asioiden hallinnoimisessa.

4.2 Lean ajattelun perusteet

Sana ”Lean” tuli tunnetuksi kirjan ”The Machine that Changed the World” kautta. Kirja kertoi japanilaisten menestyksellisestä tuottavuuden parantamisesta autotehtaallaan. Leanin

perusta on Toyotan tuotantosysteemissä (Toyota Production System, TPS), jota on kehitetty lähes 100 vuoden ajan. (Quality Knowhow Karjalainen Oy, nd)

”Ei pidä juosta kovempaa vaan kävellä lyhyempi matka.” Tämä kuvaa hyvin Leanin logiikkaa. (Sunprofile, nd.) Todella usein arjen työssä on kiireistä, jopa niin kiireistä, että ei ehditä ottaa apua vastaan eikä varsinkaan kehittää mitään toimintoja, jotka auttaisivat asiassa. Työstä on tullut päivästä toiseen suoriutumista, joka kuluttaa herkästi myös työntekijän loppuun.

Mikkosen (2022, s. 15) mukaan monimutkaistaminen on niin helppoa, että jokainen osaa tehdä sitä. Lean vaatii yksinkertaistamista ja se on erityisen vaikeaa, koska se vaatii onnistuakseen paljon toistoja ja testausta, ennen kuin juuri kyseiselle organisaatiolle sopivat keinot on löydetty.

Leanissa on paljon erilaisia käsitteitä, joiden ymmärtäminen on tärkeää, jotta menetelmä on sisäistettävissä.

4.2.1 Resurssitehokkuus vs virtaustehokkuus

Resurssitehokkuus on tehokkuuden perinteinen muoto ja niiden tehokas hyödyntäminen on edelleen lähtökohtaisesti luonnollisin näkökulma tehokkuusajattelussa. Resurssitehokkuudella tarkoitetaan resurssin eli tuotannon tekijän mahdollisimman hyvää hyödyntämistä. Esimerkiksi teollisuudessa tehokkuutta on haettu perinteisesti pilkkomalla tehtävä tarpeeksi pieniin osiin ja antamalla toteutus eri ihmisille tai osastoille. (Modig & Ahlström, 2013, s.9)

Resurssitehokkuudesta puhuttaessa päähuomio kohdistetaan henkilöstöön, käytössä oleviin toimitiloihin, koneisiin, laitteisiin ja työkaluihin sekä tietokoneisiin ja järjestelmiin.

Resurssitehokkuutta on helppo mitata, kun lasketaan, paljonko jotakin resurssia käytetään tietynä ajanjaksona. Resurssien tehokas käyttö on taloudellisessa mielessä tärkeää ja luonnollinen tapa ajatella; jos vaikkapa itse ostamme uuden television, haluamme, että sitä joku myös käyttää. Näin saamme rahoillemme vastinetta. (Modig & Ahlström, 2013, s.10-11)

Resurssitehokkuus voi olla yritykselle optimaalista, mutta siinä saattaa asiakasnäkökulma unohtua. Torkkolan (2017, s. 57) mukaan Leanin periaate on tehdä organisaatiosta virtaustehokas, jolloin asiakkaan läpimenoaika on mahdollisimman nopea ja tehtäviä valmistuu paljon. Resurssi- ja virtaustehokkuutta on vaikea yhdistää. Resurssitehokkaassa organisaatiossa työt jonottavat ja käyttöasteet ovat siten korkeita. Siitä kuitenkin seuraa, että läpimenoaika kasvaa. Virtaustehokas organisaatio toimii päinvastoin; siellä tekijä voi joutua

odottamaan työtä, mutta työ valmistuu nopeasti. Näin läpimenoaika on pienin mahdollinen ja organisaatio siten nopea ja tuottava. (Torkkola, 2017, s. 57)

Resurssitehokas ajattelu on niin syvälle juurrutettu meihin kaikkiin, että sen ajattelutavan haastaminen saattaa tuntua epäilyttävältä ja jopa pelottavalta. Torkkola (2017, s. 59) kirjoittaa, että asiantuntijat saattavat kerätä itselleen jonoon töitä. Kiire luo turvallisuudentunnetta. Tämä kuitenkin näkyy asiakkaalle pidentyneenä käsittelyaikana.

Virtaustehokkuutta ohjaa kolme eri matemaattisestikin todistettua luonnonlakia; Littlen laki, pullonkaulojen laki sekä vaihtelun laki. (Torkkola, 2017, s.59) Näistä lisää seuraavaksi.

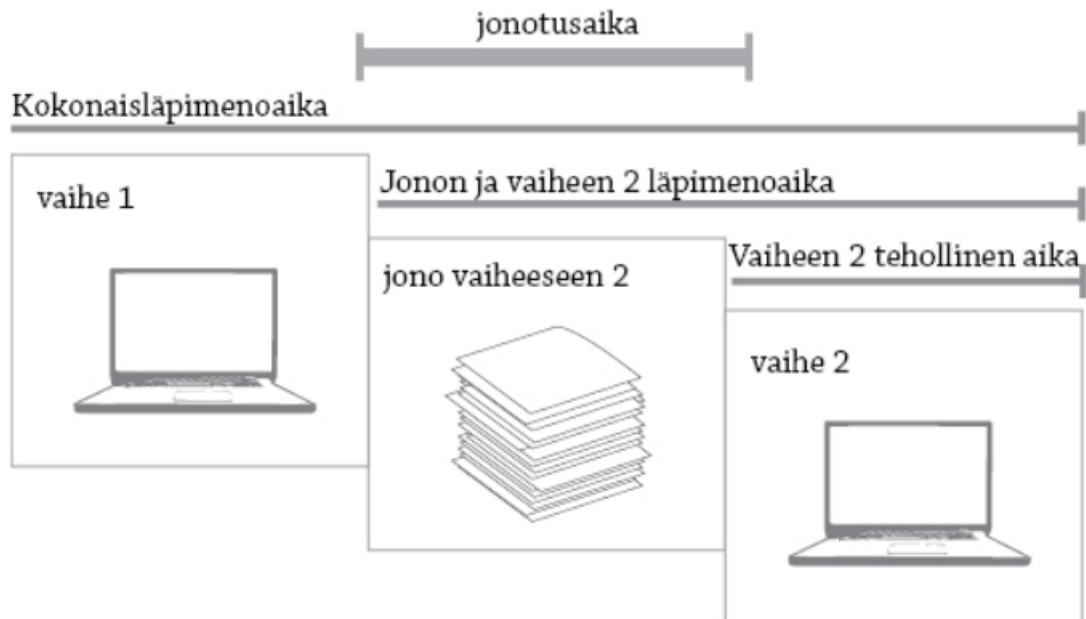
4.2.2 Littlen laki

Littlen laki on matemaattinen kaava, jonka mukaan prosessin keston vaikuttaa sekä keskeneräisten töiden määrä että suoritusnopeus. Kaava on:

Keskim. läpimenoaika= keskeneräisten tehtävien määrä/tehollinen valmistusnopeus

Yritys voi itse päättää prosessin rajat, mistä pisteestä mihin läpimenoaikaa lasketaan. Asiakasnäkökulma on merkityksellinen, koska mielikuva palvelusta perustuu pitkälti asiakkaan kokemukseen läpimenoajasta. Jos koko prosessin mittaaminen on liian työlästä, voidaan porautua prosessin sisään pienempään yksikköön ja tarkastella sitä. Tavoitteena on löytää se kohta prosessista, jolla on eniten vaikutusta suorituskyvyn parantamiseen. Alla oleva kuva 6 esittää erilaisia aikajaksoja, joissa Littlen laki toimii. Lakia voidaan soveltaa koko prosessiin tai vain yksittäiseen jaksoon. (Torkkola, 2017, 2. 187)

Kuva 6 - Littlen laki (Torkkola, 2017, s. 187)



4.2.3 Pullonkaulojen laki

Toinen laki, joka ehkäisee virtaustehokkuuden syntymistä on pullonkaulojen laki. Modig & Åhlström (2013, s. 38) kirjoittavat pullonkaulaprosessien omaavan nämä kaksi ominaisuutta:

1. Ennen pullonkaulaa muodustuu aina jono. Kun virtausyksiköt ovat ihmisiä tai materiaalia, jono on helppo havaita. Jos virtausyksikkö on informaatiota, sen havaitseminen on haastavampaa.
2. Pullonkaulan jälkeiset toiminnot joutuvat odottamaan. Koska pullonkaulan virtaus on pienin, sitä seuraavalla vaiheella ei ole niin paljon tekemistä, kuin voisi olla.

Pullonkauloille yhteistä on myös se, että kun se saadaan poistettua prosessista jostakin kohdasta, se ilmaantuu vääjäämättä johonkin toisaalle. Syitä pullonkaulojen syntyyn on myös kaksi; ensimmäinen syy on, että prosessin pitää mennä tietyssä järjestyksessä. Toinen syy on, että prosessissa on vaihtelua. Prosessi ei ole kaikilla sama eikä samanmittainen. Vaihtelusta on lähes mahdoton päästä eroon ja tästä kertoo enemmän seuraava Vaihtelun laki. (Modig & Åhlström, 2013, s. 39)

4.2.4 Vaihtelun laki

Vaihtelua prosessissa on mahdoton välttää. Vaikka olisi kuinka loppuun saakka hiottu toimintatapa, aina jotain voi sattua. Kone voi mennä epäkuntoon, ohjelmisto voi kaatua tai työntekijä sairastua. Asiakkaan vaatimuksiin saattaa kesken kaiken tulla muutos.

Vaihtelun vaikutusta virtaustehokkuuteen selittää vaihtelun, resurssitehokkuuden ja läpimenoajan välinen yhteys, jota kutsutaan myös Kingmanin kaavaksi (Modig & Åhlström, 2013, s. 42). Alla oleva Quality Knowhau Karjalainen Oy:n kuva havainnollistaa tätä. Kuvan nelikenttä jakautuu seuraavalla tavalla:

A= korkea resurssitehokkuus (tuottajatytyväisyys) ja korkea virtaustehokkuus (asiakastytyväisyys)

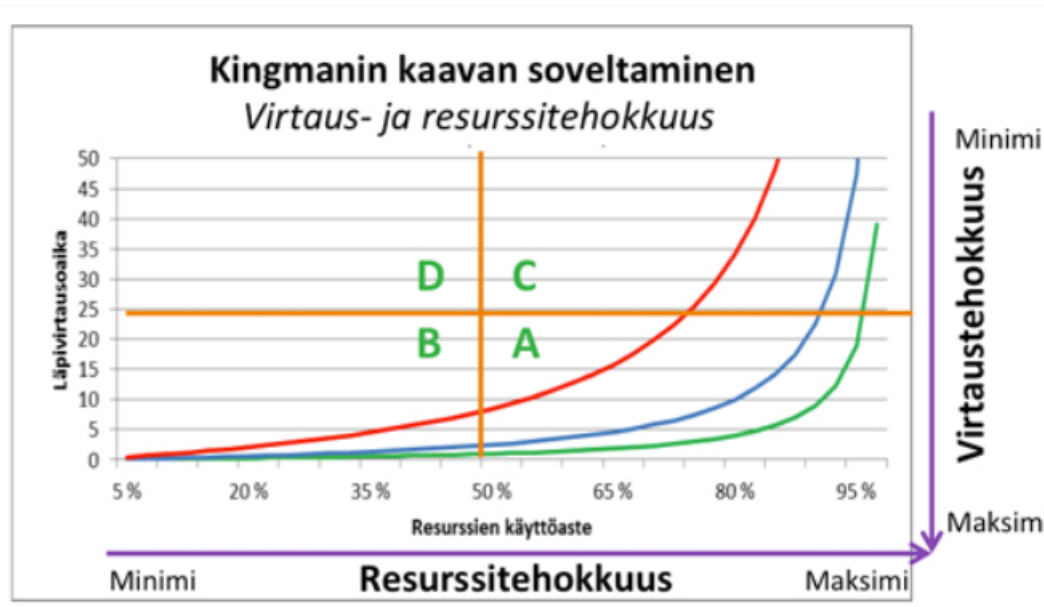
B= alhainen resurssitehokkuus ja korkea virtaustehokkuus

C=korkea resurssitehokkuus ja alhainen virtaustehokkuus

D= alhainen resurssitehokkuus ja alhainen virtaustehokkuus

Leanissa tavoitetilä on lokerossa A. A-lokeroon pääsy vaatii vaihtelun minimointia. (Quality Knowhau Karjalainen Oy, nd.)

Kuva 7 - Kingmanin kaavan soveltaminen (Quality Knowhaw Karjalainen Oy, nd.)



Läpimenoaika kasvaa, mitä korkeammalle pystyakselilla mennään. Mitä lähempänä maksimia ollaan vaaka-akselilla, sitä resurssitehokkaampaa toiminta on. Vaihtelun merkityksen ymmärtäminen on olennaista virtaustehokkuudessa. Jos esimerkiksi moottoriteillä kaikki autot ajaisivat aina samaa nopeutta, jonoja ei muodostuisi. Autojen vauhti kuitenkin vaihtelee eri syistä ja siksi jonotkin ovat mahdollisia. (Modig & Åhlström, 2013, s.42 - 43).

Lean-ajattelun matemaattiset lait tulivat esitellyä tässä. Seuraavaksi tarkastellaan tehottomuuden kulmakiviä.

4.2.5 Tehottomuuden lähteet

Leanissa on vallalla "hukka"-käsite ja tarve poistaa se. Modig & Åhlström (2013, s. 48 – 49) puhuvat tässä yhteydessä tehottomuudesta ja sen syistä. He ovat kiteyttäneet tehottomuuden kolmeen eri lähteeseen, joista ensimmäinen on pitkät läpimenoajat. Heidän mukaansa aika synnyttää toissijaisia tarpeita ja toissijaiset tarpeet voivat synnyttää jälleen uusia tarpeita, jolloin syntyy kokonainen tarveketju. Tästä esimerkkinä vaikkapa terveydenhuollon asiakas, joka joutuu odottamaan diagnoosia viikkokausia. Hänelle voi sinä aikana muodostua paljon erilaisia tunteita hätäntymisestä pelkoon. Hän saattaa kärsiä niistä niin paljon, että joutuu ottamaan vapaata töistä. Henkilö joutuu olemaan kenties jonkin aikaa poissa töistä. Hänelle pitää etsiä ja kouluttaa sijainen, joka tuskin on yhtä pätevä kuin hän ja saattaa tehdä virheitä, jolloin asiakas saattaa pettyä. Ketjureaktio on valmis.

Pitkästä läpimenoajasta aiheutuu ongelmia, kuten odottamista, joka taas aiheuttaa esimerkiksi huolta, turhautumista tai ikävystymistä. Inspiraatio ja tarmo alkavat vähentyä ja alamme unohtella tai lakkaamme jopa kokonaan välittämästä. Näin käydessä tulee uusia ongelmia, jotka organisaation tulee ratkaista ja se vaatii taas uusia resursseja. (Modig & Åhlström, 2013, s.50)

4.3 Lean ja jatkuva parantaminen

Leanin ajatuksena on, että prosessien kehittäminen on jatkuvaa. Työ ei siis tule koskaan valmiiksi. Tämä siitä syystä, että vaikka esim. tietty järjestelmä olisikin hiottu lähes täydelliseksi, se on koko ajan alttiina ulkoapäin tuleville muutoksille ja ajan kuluessa täydellinenkin muuttuu väijäämättä epätäydelliseksi. Tällöin on vaarana, että jos jatkuva arviointi lopetetaan, työhön kuluva aika ja vaiva tulevat jossain vaiheessa jälleen kasvamaan. (Bragg, 2020, s.119)

Tätä jatkuvaa arviointia voi tehdä yksinkertaistenkin menetelmien avulla. Yksi menetelmä voi olla virheiden kirjaaminen ylös esimerkiksi excel-tilukkaan. Excel-tilukkaan kirjataan ylös virheen päiväys, kuvaus ja koodataan se virhetyypillä. Virhetyyppejä käytetään lajittelemaan virheet ja tyyppimääritelmän voi keksiä itse palvelemaan parhaiten tarkoitustaan. Kirjanpidossa tyypit voisivat olla esimerkiksi eri osa-alueita, kuten laskutus, ostolaskun syöttö, muistiokirjaus, tuloutus, jaksotus. Tämän kaltaisesta excelistä voitaisiin hyvin helposti tarkastella, missä osa-alueessa tapahtuu eniten virheitä ja mistä syystä. Toistuvat virheet jollain osa-alueella kielivät siitä, että sinne kannattaa suunnata huomiota. (Bragg, 2020, ss. 119 – 120)

Suurin haaste virheiden keräämisessä lieneekin se, että henkilökunta ei heti kirjaa niitä ja ne pääsevät unohtumaan. Yhtä tärkeää on muistaa dokumentoida ne toimenpiteet, joita on tehty prosessin korjaamiseksi. Kun kaikki kirjataan ylös, muodostuu samalla hyvä loki, joka on paitsi hyvä muistin tuki myös arvokas perehdyttämisväline esimerkiksi uudelle esimiehelle. (Bragg, 2020, s.120)

4.4 Lean taloushallinnon kehittämisessä

Kaarlejärvi ja Salminen (2018, s.264 - 266) esittävät, että Lean-ajattelun kautta voidaan muodostaa periaatteita, joita voidaan käyttää myös taloushallinnon kehittämistyön apuna. Näitä ovat mm.

- **Kokonaisuuden optimointi yksittäisten asioiden sijaan**

Taloushallinnossa kehitetään perinteisesti pelkästään omia prosesseja sen sijaan, että tarkasteltaisiin koko ketjua. Esimerkiksi pelkän ostoreskontratoiminnon kehittämisen sijaan voitaisiin tarkastella koko hankinnasta maksuun -ketjun toimivuutta, jolloin ajankäyttö voisi tehostua yli osasto- tai jopa organisaatorajojen.

- **Ylilaadun välttäminen**

Talousihmiset ovat tottuneet pilkuntarkkaan tekemiseen. Senttierojen metsästyks saattaa kuitenkin tulla kalliiksi pitkällä aikavälillä. Fokus pitäisi kohdistaa merkittäviin tehtäviin.

- **Hukka-ajan minimointi ja kapasiteetin lisääminen**

Tekemistä pitäisi kyseenalaistaa jatkuvasti. Jos raporttia ei kukaan lue tai työllistävää prosessipoikkeamaa tehdään ”kun on aina tehty”, se tulee lopettaa ja käyttää aika hyödyllisemmin. Turhan työn eliminoinnin lisäksi aikaa voi säästää sujuvoittamalla ja standardoimalla prosesseja ja vähentämällä poikkeuksia. Kapasiteettia voi lähteä lisäämään tarkastelemalla manuaalisia työvaiheita. Standardoidut prosessit voi olla mahdollista automatisoida.

- **Vaihtelu ja työkuorma**

Taloushallinnon tehtävissä tyypillisesti kiireistä on kuunvaihteissa. Työkuorman tasausta voi lähteä suunnittelemaan siten, että kiireisimpään aikaan tehtävät työt joko eliminoidaan kokonaan tai mietitään, mitä kenties pystytään automatisoimaan. Monia tehtäviä voi olla mahdollista myös siirtää tehtäväksi joko ennen tai jälkeen kuunvaihteen. Työkuorman tasaamisella on positiivista vaikutusta myös työtyytyväisyyteen.

- **Läpimenoaikojen lyhentäminen**

Pyritään minimoimaan pitkän käsittelyajan aiheuttama lisätyö. Esimerkiksi ostoreskontrassa viivästynyt laskunkierto aiheuttaa maksumuistutuksen tai useita, mahdollisesti korkolaskuja ja ainakin ylimääräistä selvitystyötä reskontranhoitajalle.

- **Arvonlisäys asiakkaalle**

Taloushallinnon asiakkaita ovat sisäiset ja ulkoiset sidosryhmät, jotka käyttävät taloushallinnon tuottamaa tietoa. Kehitystoimet tulisi kohdistaa siten, että toimilla saavutetaan lisää asiakasarvoa. Perinteiset mapitushommat siis kannattaa viimeistään tässä vaiheessa korvata nykyaikaisemmilla tavoilla.

- **Jatkuva kokeileva kehittäminen**

Kehitystyö pitäisi nähdä jatkumona. Kehitystä voidaan tehdä enemmän, kun tehdään kokeillen pienissä erissä, jolloin sekä tuloksia että oppeja saadaan nopeasti. Tällöin myös suuntaa voidaan muuttaa nopeasti, jos jokin muutos ei ollutkaan toimiva.

5 Toimintatutkimus

5.1 Metodologiset valinnat

Verotuksellisen aihealueen osalta tutkimus pohjautuu aristoteeliseen tutkimustapaan. Tutkimustapaa voi kuvata termillä deskriptiivinen. Deskriptiivisen tieteen tavoite on löytää ja kuvata tosiseikat sekä niiden ymmärrettävään muotoon saattaminen. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, Aristoteelinen perinne ja ymmärtävä tutkimus -luku, toinen kappale)

Tämä tutkimus on muutoin kvalitatiivinen eli laadullinen. Laadullista tutkimusta voidaan toteuttaa erilaisin menetelmin. Tämän tutkimuksen lähestymistapa on toimintatutkimus. Oikeastaan toimintatutkimus on metodi, joka yhdistää tutkimuksen käytännön kehittämistyöhön. Toimintatutkimusta ohjaa käytäntö; halutaan löytää keinot tehdä asiat paremmin. Toimintatutkimuksen tavoitteena on löytää tietoa, joka palvelee käytäntöä. (Heikkinen, Ei tutkimusta tutkimuksen vuoksi -luku, ensimmäinen kappale)

Perinteisessä tutkimuksessa pyritään objektiivisuuteen ja tutkija saattaa tehdä tutkimustaan etäältä kohteestaan. Toimintatutkimuksessa tehdään päinvastoin; tutkija on mukana tutkittavassa yhteisössä aktiivisena toimijana ja pyrkimyksenään vaikuttaa toimintaan. (Heikkinen, Interventio tutkimuksessa -luku, ensimmäinen kappale)

Toimintatutkimuksen avulla kerätty tieto ei voi olla objektiivista, koska tutkija on mukana toiminnassa. Hän tulkitsee tilannetta omasta näkökulmastaan. Mukaan pitää kuitenkin ottaa

myös muut mukana olijat. Parhaimmillaan toimintatutkimuksessa tulevat esiin kaikkien asianosaisten kannat. (Heikkinen, Interventio tutkimuksessa -luku, toinen ja kolmas kappale)

Toimintatutkimuksessa tiedonintressi syntyy työntekijän, eli samalla tutkijan, halusta muuttaa vallitsevaa tilannetta. Tutkijan on ymmärrettävä toimintaa ja sen avulla hän on kykenevä myös edesauttamaan muutosprosessia. Tutkimusta edistetään kokeilukulttuurin keinoin ja kokeiluja reflektoidaan. Mikäli muutos ei aiheuta toivottua lopputulosta, on pystyttävä muuttamaan lähestymistapaa. (Puusa & Juuti, 2020, Toimintatutkimus – Käytännöllinen asiantuntemus -luku, neljäs kappale)

Tämän työn tarkoituksena ja tavoitteena on muodostaa tilaajaorganisaation tilauskoulutuksille yhtenäiset ja sujuvat prosessit. Talousprosessit nivoutuvat kiinteästi yhteen muiden hallinnollisten prosessien kanssa ja tässä työssä käsitelläänkin kahta eri prosessikokonaisuutta; sopimus- ja laskutusprosessia sekä tuloutuksen prosessia. Prosessien suhteen tietoa hankitaan sekä kahdenvälisissä keskusteluissa että palaverissa pohtimalla hyviä ja sopivia prosesseja, jotka olisivat mahdollisimman yhteneväisiä koko tilaajaorganisaatiossa. Tiedonkeruumenetelmänä keskusteluissa ja palaverissa käytetään osallistavaa havainnointia. Tällöin saattaa olla olemassa tietty runko keskustelulle, mutta pääpaino on havainnoida osallistujien mielipiteitä kehitettävistä asioista ja hyvästä lopputuloksesta. Osallistavassa havainnoinnissa tekijä saattaa myös aktivoida muita osallistujia. Tällöin voidaan esimerkiksi ohjata keskustelua tiettyyn suuntaan ja tehdä samalla muistiinpanoja seuraavia vaiheita varten. (Vilka, Havainnointimenetelmiä-luku, kuudes kappale). Palavereja ja kahdenvälisiä keskusteluja ei ole erikseen dokumentoitu. Tekijällä on omat muistiinpanot palavereista ja omista havainnoistaan.

Työssä pureudutaan myös koulutusviennin lainsäädäntöön, joka on pohjana verotukselle. Verotus vaikuttaa osaltaan taloushallinnon prosesseihin. Tavoitteena on myös selittää lainsäädännön tulkintaa erityisesti arvonlisäverotuksen suhteen. Tässä työssä käytetään aineistona verottajan ennakkoratkaisuja sekä hallinto-oikeuden päätöstyä. Lisäksi aineistona on eri oikeusasteisiin laaditut valitukset ja Veronsaajien oikeudenvälityksien vastine Helsingin hallinto-oikeudelle.

Prosesseja kehitettiin Leanin jatkuvan parantamisen oppien mukaan ketterän kehityksen periaatteen mukaisesti. Jos jokin muutos ei toiminut, siitä luovuttiin ja kokeiltiin toista tapaa. Näin kokeilemalla saatiin nopeasti aikaan joitakin parannuksia prosessiin, joskin suuremmat parannukset vaativat muutoksia ohjelmistoihin.

Kehittämistyössä yhdistetään verotuksellinen kohtelu taloushallinnon prosesseihin ja sen jälkeen pyritään yhteensovittamaan sopimushallintaprosessit taloushallinnon prosesseihin siten, että tiedonhaku on mahdollisimman yksinkertaista sekä hallinnossa että koulutusaloilla. Selkeiden prosessien ja helposti löytyvän tiedon avulla kaikkien työ on mahdollisimman tehokasta. Tämän työn toteutuksen jälkeen on otettu ensimmäinen askel oikeaan suuntaan, mutta kehitystyö jatkuu tämän työn valmistuttuakin.

5.2 Sopimushallinnan lähtötilanne

Kohdeorganisaatiossa on sopimushallinnan prosessit määriteltyinä jo ennestään. Periaatteessa melko pienin muutoksin prosessit ovat monistettavissa myös tilauskoulutuksen tarpeisiin, mutta prosessissa on kuitenkin eroja.

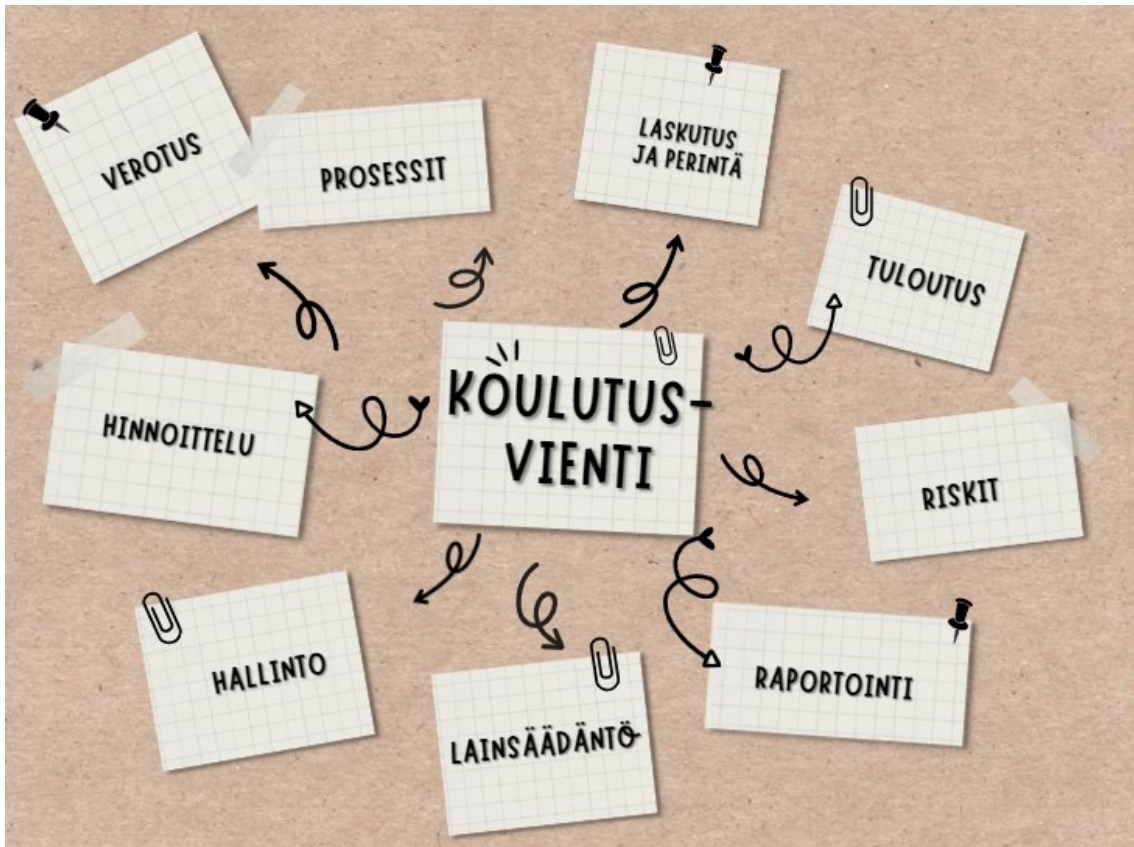
Normaalissa koulutuksen myynnissä sopimus ei laatimisen jälkeen enää muutu ja sitä on helppo noudattaa prosessin joka käännteessä ja eri osastoilla. Tilauskoulutusta myytäessä tehdään ensin tarjous ja sitten kun tilattavan koulutuksen ehdoista on päästy yhteisymmärrykseen, allekirjoitetaan sopimus. Yleensä tässä vaiheessa kuitenkin alkaa vasta opiskelijavalinta ja valinnan jälkeen opiskelijoiden täytyy hakea viisumia ja oleskelulupaa. Tämä prosessi saattaa kestää pitkäänkin, eikä sen kestosta ole etukäteen tietoa. Tällöin käytännössä koulutukset alkavat sitten, kun opiskelijat on saatu ensin maahan. Sopimuksen allekirjoituksesta opiskelijoiden saapumiseen saattaa mennä pitkäänkin; kuukausia, jopa puoli vuotta. Kaikki opiskelijat eivät välttämättä saa oleskelulupaa lainkaan. Sopimukseen on yleensä kirjattu opiskelujen alkamisajankohta, mutta se saattaa näistä käytännön syistä viivästyä useilla kuukausilla. Myös opiskelijamäärä voi muuttua. Opiskelijamäärän muutoksella saattaa olla vaikutusta sopimussummaan. Muutokset koulutuksen aikana ovat myös mahdollisia ja melko yleisiäkin. Joku saattaa keskeyttää opintonsa kokonaan ja tästä aiheutuu mahdollisesti myös muutoksia sopimussummaan. Myös erilaiset maksujärjestelypyynnöt ovat tavallisia.

Lähtötilanteessa sopimushallinta oli lähinnä sähköpostin varassa. Melko nopeasti oltiin tilanteessa, että sopimustietoa puuttui oleellisilta henkilöiltä tai sopimukseen oli tullut muutos, josta tieto ei ollutkaan saavuttanut kaikkia. Nopealla ratkaisulla päädyttiin tallentamaan sopimuksia tiedonhallintajärjestelmään sekä myöhemmin numeroimaan ne järjestysnumerolla. Tämä auttoi asiaa hieman, mutta edelleen tiedonkulussa oli ongelmia ja sopimuksista saattoi olla useita eri versioita.

Taloussosastolla laskuttajan tehtävänä on laskuttaa sopimuksen mukaan. Eri sopimusversiot, sekalaiset tallennuskäytännöt ja muuttuvat aikataulut aiheuttavat haasteita paitsi laskuttajalle, myös koulutusaloille sekä ylipäätään hallinnon henkilöstön keskuudessa. Koulutusaloilla ollaan kiinnostuneita aikataulujen muutoksista sekä laskutuksen tilanteesta. Epäselvyyttä on myös vastuu- ja valtaoikeuksista. Kuka saa päättää annettavista hinnanalennuksista, maksujärjestelyistä tai hankinnoista. Taloushallinto ei tiedä, miten esimerkiksi ostolaskut kuuluisi kierrättää, kun sopimuksesta vastaava henkilö ei ole selvillä.

Koulutusaloilla hallinnoidaan koulutuksia ja opiskelijoita oppilastietojärjestelmässä. Koulutusalan sihteerin tehtävänä on tilata taloushallinnosta kurssinnumero jokaiselle koulutukselle erikseen. Tämä tehdään normaalisti koulutuksen alkaessa tai vähän aiemmin, kun kuluja kurssille alkaa tulla. Koulutusviennin osalta tässä on ollut haasteita. Koulutuksen ensimmäinen lasku lähetetään varsin aikaisessa vaiheessa, jolloin koulutusallalla ei vielä tunnisteta tarvetta kurssinumeron tilaamiselle. Taloushallinto kuitenkin tarvitsee kurssinumeron laskutusta varten. Päätetään, että tarvitaan yhteiset prosessit, jotka palvelevat kaikkia osapuolia mahdollisimman hyvin. Seuraavan sivun kuvassa nro 8 on hahmoteltu koulutusviennin hallinnoinnissa huomionarvoisia osa-alueita. Kaikkia niitä mietitään toimeksiantajaorganisaatioissa, mutta kaikki niistä ei käsitellä tässä työssä.

Kuva 8 - Koulutusviennin ajatuskartta



Kuten yllä olevasta kuvasta huomataan, asia on monitahoinen ja poikkeaa monellakin tapaa perinteisestä koulutuksenjärjestämisestä kotimaisille asiakkaille tai opiskelijoille. Monia näistä aiheista sivutaan tässä työssä edes joltain osin, mutta ei varsinaisesti hinnoittelua eikä riskejä. Ne on rajattu ulkopuolelle. Tähän ajatuskarttaan olisi voinut omaksi kohdakseen lisätä myös eettisen toiminnan, mutta tässä se on mielletty sisältyvän riskienhallintaan. Eettinen tilauskoulutuksen myynti näkyy kohdeorganisaatiossa mm. siten, että ei myydä mitä tahansa koulutusta kenelle tahansa asiakkaalle. Mietitään tarkoin, että opiskelijoille on hyvät edellytykset työllistyä viimeistään koulutuksen päätyttyä ja yhteistyökumppaneilta edellytetään myös luotettavaa ja läpinäkyvää toimintaa. Korruptio on valitettavan yleistä kehittyvissä maissa ja siltä pystyy suojautumaan ainostaan erittäin läpinäkyvällä prosessilla.

5.3 Tuloutuksen lähtötilanne

Valtionosuusrahoitteinen koulutus tuloutetaan kirjanpidossa toteutuneiden opiskelijapäivien perusteella. Sen perustana käytetään opiskelijatyöpäivien määriä ja -hintoja, jotka saadaan oppilastietojärjestelmästä. Loogista siis olisi, että koulutusvientiä tuloutettaisiin samalla periaatteella. Aluksi tämä on toteutettu excel-taulukossa, koska koulutusten alati muuttuvat

tiedot, eivät pysy ajan tasalla oppilastietojärjestelmässä. Haasteeksi muodostui excelissäkin nopeasti paitsi koulutusten alkamisajankohtien muutokset myös opiskelijamäärän ja/tai sopimussumman muutokset. Opiskelijoita saattaa tippua pois missä vaiheessa vain ja sopimus määrittelee sen, hyvitetäänkö keskeyttäneiden opiskelijoiden osuutta vai ei. Mahdollista on myös, että ryhmään tulee ylimääräisiä henkilöitä, jolloin opiskelijapäivien määrä muuttuu ja sopimussummakin saattaa kasvaa. Käytännössä tuloutus vaati kuukausittaista sopimusten tilanteen ja laskutusilanteen tarkastelua. Toteutuneet opiskelijapäivät saadaan oppilastietojärjestelmän tietokantaa lukevasta PowerBI-raportista. Huomataan nopeasti, että tässä hyvin manuaalisessa prosessissa on niin paljon muuttujia, että virheitä sattuu helposti.

6 Koulutusviennin verotuksen problematiikka

Kohdeorganisaatiossa verotuksellinen asema on askarruttanut alusta lähtien. Toiminnan alkaessa ei osattu ajatella, että kaupallisesti myyty koulutus voisi olla arvonlisäverosta vapautettua. Kyseessä oli kuitenkin liikevaihdollisesti merkittäviä sopimuksia, joten lähdettiin hakemaan ennakkoratkaisua ensin tuloverotukseen ymmärtämättä vielä, miten pitkän käsittelyn edessä silloin oltiin.

6.1 Muutoksenhakuprosessi kohdeorganisaatiossa

Kohdeorganisaatiossa aloitettiin siis verotuksellisen aseman selvittäminen tekemällä ennakkoratkaisuhakemus koskien tuloverotusta huhtikuussa 2022. Tuloverotuksesta aloitettiin, koska jos verottaja olisi katsonut toiminnan jostain syystä ei-liiketoiminnalliseksi eli verottomaksi tuloverotuksen osalta, olisi se tarkoittanut myös automaattisesti sitä, ettei toiminta olisi voinutkaan olla arvonlisäverollista (kts. s.13). Verottaja ratkaisi asian odotetusti niin, että toiminta oli liiketoiminnaksi katsottavaa ja siten verollista. Ennakkoratkaisu verottajalta saatiin kesäkuussa 2022.

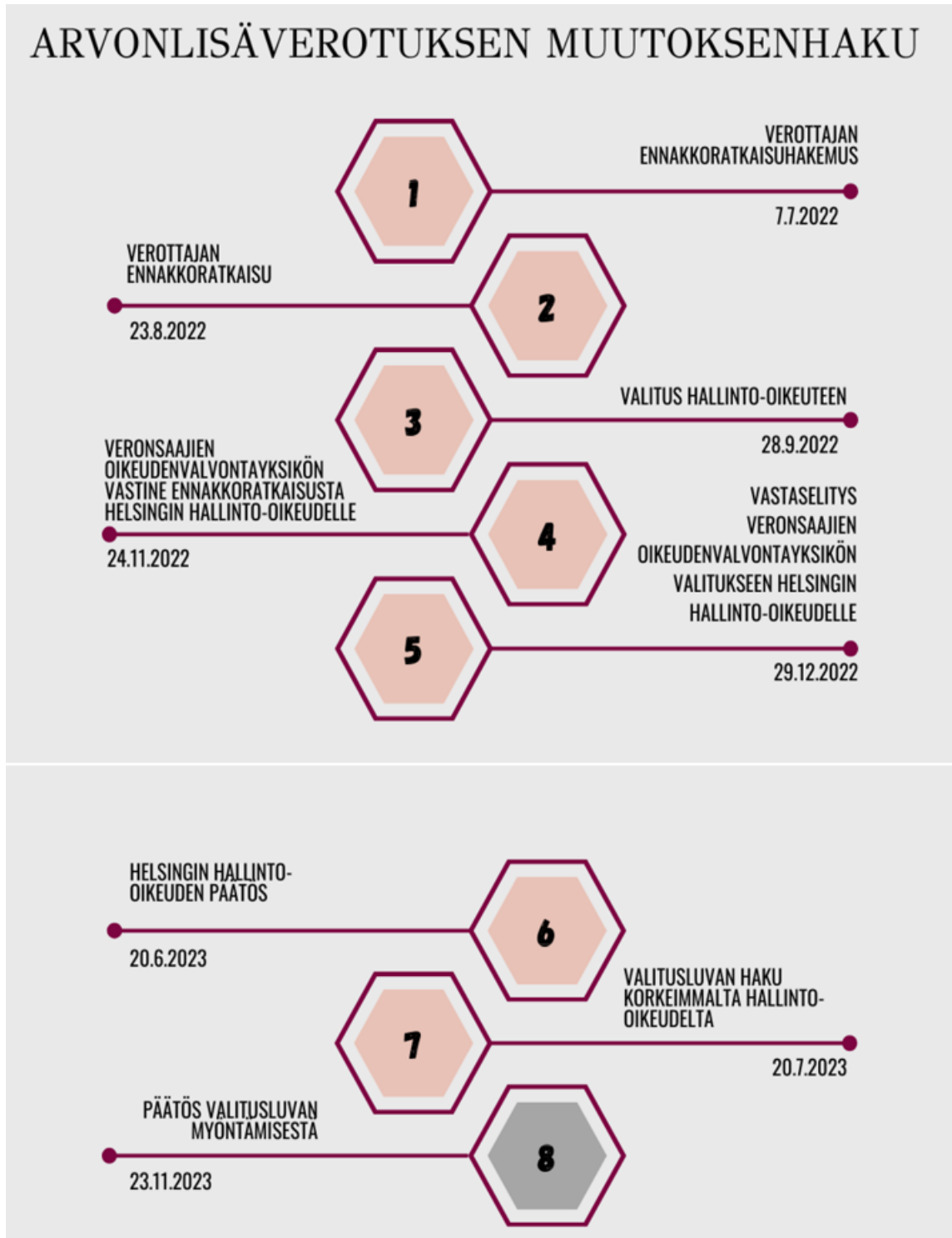
Tämän jälkeen alettiin työstämään ennakkoratkaisuhakemusta koskien arvonlisäverotusta ja se saatiinkin lähtemään nopeasti jo heinäkuussa 2022. Ennakkoratkaisu hakemukseen saatiin seuraavan kuun lopussa eli elokuussa 2022. Ratkaisu päätti toiminnan olevan verotonta koulutuksen myyntiä ja näin ollen samalla myös arvonlisäveron osalta vähennyskelpotonta. Tällöin todettiin arvonlisäverotuksen ja tuloverotuksen olevan perusteluiltaan osittain eri suuntaisia. Lisäksi kohdeorganisaatiossa oltiin tyytymättömiä päätökseen ja päätettiin valittaa ennakkoratkaisusta hallinto-oikeuteen. Valitus tehtiin 30 vuorokauden määrän puitteissa syyskuun lopussa.

Tässä vaiheessa, eli marraskuussa 2022, Veronsaajien oikeusvalvontayksikkö laati asiasta oman vastineessa, jossa se asettui verottajan kanssa samalle kannalle. Tähän vastineeseen oli kohdeorganisaatiolla jälleen mahdollisuus antaa vastaselityksensä. Se tehtiin joulukuun lopussa 2022.

Hallinto-oikeus antoi ratkaisunsa asiassa noin puolen vuoden kuluttua, kesäkuun lopussa 2023. Päätös ei muuttanut arvonlisäverottomuuden tulkintaa.

Kohdeorganisaatio oli edelleen tyytymätön hallinto-oikeuden ratkaisuun ja päätti edetä asiassa loppuun saakka. Näin ollen se haki valituslupaa vielä Korkeimmalta hallinto-oikeudelta heinäkuussa 2023. Seuraavan sivun kuvassa 9 on kuvattu aikajärjestyksessä prosessin eri vaiheet lähtien ennakkoratkaisuhakemuksesta ja päättyen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuun. Aikaa tähän kului heinäkuusta 2022 marraskuuhun 2023.

Kuva 9 - Arvonlisäverotuksen muutoksenhakuprosessi kohdeorganisaatiossa



6.2 Koulutusviennin tuloverotus

Tuloverotuksen ennakkoratkaisun (3.6.2022) mukaan verottaja pitää kohdeorganisaatiota yleishyödyllisenä yhteisönä. Verottaja viittaa verotusohjeeseen yleishyödyllisille yhteisöille (2021), jonka mukaan lainsäädäntöön perustuva ja valtion tuella harjoitettu koulutustoiminta on verovapaata. Myös omiin jäseniin kohdistuvat ja kertaluonteiset koulutukset ovat verovapaita. Lisäksi välittömästi yleishyödylliseen toimintaan liittyvä koulutustoiminta, joka ei tapahdu kilpailuolosuhteissa, tulkitaan lähtökohtaisesti verovapaaksi toiminnaksi. Kaikissa muissa tilanteissa arviointi tehdään tapauskohtaisesti elinkeinotoiminnan kriteerien pohjalta.

Ennakkoratkaisussaan (3.6.2022) verottaja edelleen toteaa, että Opetus- ja kulttuuriministeriön myöntämä järjestämislupa liittyy suomalaisten opiskelijoiden kouluttamiseen, tämän ollessa kohdeorganisaation lakisääteinen tehtävä. Verottajan mukaan laissa annetaan mahdollisuus tilauskoulutuksen järjestämiseen, mutta se ei ole velvoittavaa eikä lakisääteistä, eikä sitä varten saada julkista rahoitusta. Näin ollen tilauskoulutuksen veronalaisuus ratkaistaan elinkeinotoiminnan kriteeristön avulla. Verottaja tähdentää, että merkitystä ei ole sillä, ovatko opinnot tutkintoon johtavia.

Verottajan tuloverotuksen ennakkoratkaisun (3.6.2022) mukaan tilauskoulutuksen myynti tapahtuu kilpailuolosuhteissa. Koulutusta ei järjestetä lain velvoittamana eikä sitä avusteta julkisin varoin. Verottajan tulkinnan mukaan muutkin koulutuksenjärjestäjät voisivat tarjota vastaavaa kokonaisuutta. Vaikka itse tutkinnonjärjestäminen onkin Suomessa luvanvaraista, verottajan mielestä ulkomainen ostajataho voi hankkia koulutuspalvelun myös jostain toisesta maasta sen lainsäädännön mukaisena, jolloin se kilpailee suomalaisten koulutustenjärjestäjien kanssa. Edelleen perusteluinaan verottaja mainitsee Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen KHO 2013:19, jossa ammattikorkeakoulua ylläpitävän A Oy:n tilauskoulutuksen myynti sen kokonaan omistamalle tytäryhtiölle katsottiin elinkeinotoiminnaksi. Päätöksen katsottiin olevan rinnastettavissa kohdeorganisaation tapaukseen, koska molempia oppilaitoksia koskeva lainsäädäntö antaa mahdollisuuden tilauskoulutuksen järjestämiseen. Tilauskoulutuksen järjestäminen näin ollen ei ole oppilaitosten lakisääteinen velvollisuus. Verottaja katsoo toiminnan tuloveron alaiseksi.

6.3 Koulutusviennin arvonlisäverotus

Arvonlisäverotuksen ennakkoratkaisun (23.8.2022) mukaan myynnin ei katsota tapahtuvan kilpailuolosuhteissa, jos koulutus on sellaista, että sitä voidaan ostaa ainoastaan AVL 40 §:ssä tarkoitetulta koulutuksenjärjestäjältä. Perusteluissa viitataan Ammatillisesta koulutuksesta annetun lain pykälään 33, jossa säädetään tilauskoulutuksesta. Lain mukaan koulutuksen järjestäjä on järjestämisluvan saanut toimija, joka voi tilauskoulutuksena järjestää ainoastaan järjestämisluvassa määrättyjä tutkintoja ja tutkinnon osia. Näin ollen koulutuspalvelu ei kilpaile verollista toimintaa harjoittavien palveluiden kanssa. Verottaja on myös toukokuussa 2023 päivittänyt ohjettaan koulutustoiminnan arvonlisäverotuksesta (2023) ja lisännyt siihen kappaleen koskien tilauskoulutusta. Ohjeessa todetaan, että ”laissa tarkoitetun tilauskoulutuksen myynti Suomessa on ammatillisen koulutuksen järjestäjän arvonlisäverotonta koulutuspalvelun myyntiä”.

Verottajan mukaan koulutuspalvelujen arvonlisäverollisuuden tarkastelussa on merkitystä erityisesti sillä, järjestetäänkö koulutusta ”lain nojalla tai avustetaanko koulutusta lain nojalla valtion varoin”. (Verohallinto 23.8.2022). Tämä juontaa juurensa suoraan arvonlisäverolain 40 §:stä (kts. s.13), jossa selitetään, miten 39 §:ssä säädettyä koulutuspalvelua tulkitaan. Epäselvää ei ole pykälän loppuosuudessa; ”...tai jota Suomen lain nojalla avustetaan valtion varoin”. Tämä tarkoittaa sitä, että verotonta on koulutus, jota avustetaan valtion toimesta. Valtionavustukset ovat laissa säädettyjä. Niitä käsittelee laki Opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta. Sen sijaan tulkinnanvarainen tässä tapauksessa on kohta ”..opetusta, jota Suomen lain nojalla järjestetään”. Tähän lauseeseen oikeastaan kulminoituu koko tilauskoulutuksen arvonlisäverokäsittely. Verottajan tulkinta lähtee liikkeelle ammatillisesta koulutuksesta annetun lain pykälästä 25, jossa säädetään toiminta-alueesta, sekä pykälästä 23, jonka mukaan järjestämislupa määrää tutkinnot, joihin koulutuksenjärjestäjällä on oikeus ja velvollisuus järjestää koulutusta. Verohallinnon (23.8.2022) tulkinnan mukaan järjestämisluvan saaneen koulutuksenjärjestäjän järjestämä, toiminta-alueen ulkopuolelle kohdistuva koulutus on silti arvonlisäverolain tarkoittamalla tavalla lain nojalla järjestettyä, koska mahdollisuus tutkinnon järjestämiseen on lakiin perustuva oikeus.

Edelleen Verohallinto perustelee ennakkoratkaisussaan (23.8.2022), että koska ammatillisesta koulutuksesta annetun lain 33 § mahdollistaa järjestämisluvassa määrättyjen tutkintojen ja tutkinnonosien myynnin ulkomaille, laissa tarkoitettua tilauskoulutusta voi hankkia vain kohdeorganisaation kaltaiselta järjestämisluvan saaneelta koulutuksenjärjestäjältä. Tällöin katsotaan, että koulutus ei kilpaile verollista toimintaa harjoittavien kanssa. Näin ollen Verohallinto päättää, että koska kohdeorganisaatio myy järjestämisluvan alaista koulutusta EU:n ulkopuolelta tulevalle opiskelijaryhmälle, kyse on

silloin kohdeorganisaation lain nojalla järjestämästä arvonlisäverottomasta tilauskoulutuksesta. Tällöin myöskään vähennysoikeutta tilauskoulutukseen kohdistuvista ostoista ei ole.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikön hallinto-oikeudelle antamassa vastineessa (24.11.2022) se tähdentää, että kyseessä oleva tapaus kuuluu arvonlisäveron soveltamispiiriin, koska se on elinkeinotoiminnan tuloa. Näin ollen ratkaistavaa on, tulevatko AVL 39§ ja 40§ sovellettavaksi. Lisäksi sen mielestä kohdeorganisaatio järjestää koulutusta lain nojalla riippumatta siitä, onko sillä harkintavaltaa koulutuksen järjestämisessä. Edelleen se lisää, että vaikka lain mukainen toiminta-aluevelvoite ei koske tilauskoulutusta, se ei tarkoita sitä, että tilauskoulutuksessa ei voisi olla kyse verosta vapautetusta toiminnasta sen perustuessa kuitenkin lakiin ja sen nojalla annettuun järjestämislupaan.

Laki opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta säätää pykälän 32i 1 momentissa, että yksityisen ammatillisen koulutuksen järjestäjä saa erillisenä korvauksena arvonlisäverolain 39 ja 40 §:n mukaisiin koulutuspalveluihin sekä muihin kuin liiketoimintaan liittyviin hankintoihin sisältyvät arvonlisäverot. Tällöin puhutaan ns. arvonlisäverokompensaatiosta. Tämä kompensaatio on vastaa vähentämättä jääneen arvonlisäveron määrää. Lain nojalla järjestettyä koulutusta tuetaan siis valtion toimesta hyvittämällä vähentämättä jäänyt arvonlisäveron osuus koulutuksenjärjestäjälle. Tilauskoulutuksessa vastaavaa järjestelmää ei ole, koska tilauskoulutuksen järjestäminen on vapaaehtoista.

6.4 Verotuksellinen yhteenveto

Sekä tulo- että arvonlisäverotuksen ennakkoratkaisut ovat yksittäin tarkasteltuina varsin hyvin perusteltuja. Niiden tarkasteleminen yhdessä kuitenkin tuo esiin ristiriitoja. Tuloverotuksen ennakkoratkaisu (3.6.2022) katsoi koulutustoiminnan tapahtuvan kilpailuolosuhteissa, koska koulutusta ei ole minkään lain velvoittamana järjestetty eikä sitä suoraan avusteta valtion toimesta. Myös se seikka, että vastaavaa koulutusta voitaisiin ostaa ulkomaisilta vastaavilta toimijoilta puoltaa verottajan näkemyksen mukaan kilpailutilanteessa toimimisen tunnusmerkkejä. KHO:n päätöksestä 2013:19 tulee erityisesti esiin, että tilauskoulutuksen myynti täyttää liiketoiminnalle tyypilliset piirteet; voiton tavoittelu, itsenäisyys, suunnitelmallisuus, jatkuvuus ja taloudellinen riski.

Arvonlisäverotuksen ennakkoratkaisu (23.8.2022) on asiasta täysin päinvastaista mieltä. Siinä verottaja perustelee näkemyksensä, että koska tilauskoulutuksena voidaan järjestää ainoastaan järjestämisluvan alaisia tutkintoja ja tutkinnon osia, on selvää, että vastaavia

koulutuksia voidaan hankkia ainoastaan järjestämisluvan saaneilta toimijoilta. Täten tulkitaan, että tilauskoulutuksen tuottamiseksi järjestämislupa on välttämätön, eikä koulutuspalvelu tällöin kilpaile kaupallisten toimijoiden kanssa. Edelleen verottaja arvioi, että tällöin järjestämislupaan kuuluvan tutkinnon myynti tilauskoulutuksena on kohdeorganisaation lain nojalla järjestämää arvonlisäverotonta koulutusta, joista sillä ei ole arvonlisäverolain mukaisesti vähennysoikeutta.

Myös arvonlisäverotuksen puolelta on löydettävissä Korkeimman hallinto-oikeuden ja Keskusverolautakunnan vahvistamia päätöksiä koulutuspalveluiden verollisuudesta ja verottomuudesta. Ne eivät kuitenkaan koske tilauskoulutuksia, mutta ovat muuten huomionarvoisia. Esimerkiksi päätöksessä 2016/19 Keskusverolautakunta lausuu useammassakin tapauksessa, että vaikka koulutus tapahtuu liiketoiminnan muodossa arvonlisäverolain 1§:n mukaan, koulutus on kuitenkin verotonta AVL 39§:n mukaisesti, jos koulutusta voidaan järjestää ainoastaan luvanvaraisesti. Näitä päätöksiä käsiteltiin enemmän sivulla 16.

Arvonlisäverotuksessa koulutuksen luvanvaraisuus nousee esiin merkittävänä tekijänä arvioitaessa arvonlisäverollisuutta. Käytännössä verottajan tulkinnan mukaan järjestämisluvan alaiset koulutukset on arvonlisäverottomia. Muut liiketoiminnan muodossa myydyt koulutuspalvelut ovat arvonlisäverollisia, riippumatta siitä, kohdistuvatko koulutukset suomalaisiin vai ulkomaalaisiin opiskelijoihin. Arvonlisäveromielessä järjestämisluvan alaisia koulutuksia ei järjestetä kilpailuolosuhteissa.

Tuloverotuksen puolella katsotaan ulkomaalaisiin opiskelijoihin kohdistuvan tilauskoulutuksen olevan ainoastaan lakiin perustuva mahdollisuus lakisääteisen koulutuksen kohdistuessa suomalaisiin opiskelijoihin. Tällöin se arvioi tuloverollisuutta elinkeinotoiminnan kriteerien avulla. Elinkeinotoiminnan kriteeristöissä esiin nousee etenkin kilpailuolosuhteissa toimiminen. Tuloverotus arvioi kilpailuolosuhteissa toimimisen eri tavalla kuin arvonlisäverotus.

Kohdeorganisaatio on myöntynäinen tuloverotuksen linjaan, mutta ei ymmärrä sen valossa arvonlisäverotuspäätöstä. Erikoista asiassa on, että verottaja voi perustella molempia tapauksia kilpailuolosuhteilla, mutta eri suuntiin. Kohdeorganisaatio päätti haastaa arvonlisäverotuksen ennakkoratkaisun (23.8.2022) ja valittaa siitä hallinto-oikeuteen.

Alla olevassa kaaviossa havainnollistetaan arvonlisäverotuksen ja tuloverotuksen problematiikkaa. Lakisääteinen, suomalaisiin opiskelijoihin kohdistuva, ns. ”normaali” luvanvarainen koulutuksen järjestäminen on verotonta tulo- ja arvonlisäverotuksessa. Se on

kuitenkin arvonlisäverokompensaation piirissä, jolloin arvonlisävero ei jää koulutuksenjärjestäjän maksettavaksi.

Tavanomainen liiketoiminnan muodossa järjestetty koulutus taas on sekä tuloverollista että arvonlisäverollista siinä missä kaikki liiketoiminta Suomessa. Väliin jää tilauskoulutus, jota nyt kohdellaan tuloverollisena toimintana, mutta kuitenkin arvonlisäverottomana.

Arvonlisäverokompensatioonkaan ei ole oikeutta. Näin ollen hankintojen arvonlisäverot jäävät koulutuksenjärjestäjän kustannukseksi ja voitto verotetaan. Tämä rasittaa kustannusrakennetta ja tekee toiminnasta kalliimpaa.

Kuva 10 - Koulutusviennin verotus

AMMATILLINEN KOULUTUS	TULOVEROLLINEN	ARVONLISÄVEROLLINEN	ARVONLISÄKOMPENSAATIO
Lakisäätäinen, valtion varoin avustettu suomalaiset opiskelijat			
Tilaukoulutus, tutkintoon johtava EU:n ulkopuolisten maiden tilaukoulutusasiakkaat			
Tilaukoulutus, ei tutkintoon johtava ei merkitystä, kuka asiakas on			

Hallinto-oikeuden päätös asiaan saatiin 20.6.2023. Päätöksessään (3705/2023) hallinto-oikeus ratkaisee, onko kohdeorganisaation tilaukoulutusten myyntiä pidettävä arvonlisäverolain 39-40§:n mukaisena, verosta vapaana koulutuspalveluna.

Arvonlisäverolain 40§:n mukaan sellaisesta koulutuspalvelun myynnistä, jota järjestetään ”Suomen lain nojalla” tai ”avustetaan lain nojalla valtion varoin”, ei suoriteta arvonlisäveroa. Kohdeorganisaatio ei saa valtionrahoitusta tilaukoulutuksen järjestämiseen. Hallinto-oikeuden arvioitavaksi jää, onko tilaukoulutuksessa kysymys Suomen lain nojalla järjestettävästä koulutuksesta.

Kohdeorganisaatio on perustellut, että tilaukoulutuksen järjestäminen ei ole verotonta koulutuspalvelua, koska niiden järjestäminen ei ole lakiin perustuva velvollisuus, vaan lain

mukaan ainoastaan mahdollisuus. Lain mukaan tilauskoulutusten järjestäminen ei saa heikentää koulutuksenjärjestäjän kykyä tuottaa lakisääteisen koulutustehtävänsä mukaisia koulutuksia. Näin ollen tilauskoulutusten järjestäminen on lain mukaankin toissijaista lakisääteiseen, valtion varoin tuettuun koulutukseen nähden. (HO 3705/2023)

Hallinto-oikeus edelleen päätöksessään (3705/2023) toteaa ammatillisten koulutusten ja tutkintojen järjestämisen edellyttävän Opetus- ja kulttuuriministeriön järjestämislupaa, jollainen kohdeorganisaatiollekin on myönnetty. Oikeus tilauskoulutuksen järjestämiseenkin on vain järjestämisluvan omaavilla koulutuksenjärjestäjillä. Tästä edelleen yhteenvetona hallinto-oikeus toteaa, että koska tilauskoulutuksesta ja sen järjestämisen edellytyksistä on säädetty laissa, koulutus on järjestetty Suomessa ja se eroaa vastaavasta koulutuksesta ainoastaan rahoittajan osalta, on järjestämisluvan mukainen tilauskoulutus lain nojalla järjestettävää koulutusta siten kuin arvonlisäverolain 40 § tarkoittaa. Hallinto-oikeuden tulkinnan mukaan säännöksessä ei tarkoiteta, että koulutuksen tulisi perustua laissa asetettuun järjestämisvelvollisuuteen. (Hho, 2023, ss. 9 – 10)

Hallinto-oikeuden päätöksen (3705/2023) mukaan tutkinnon myöntämisoikeus on sidottu järjestämislupaan myös tilauskoulutuksen kyseessä ollessa. Näin ollen tutkintoon johtavaa tilauskoulutusta voidaan hankkia vain järjestämisluvan haltijalta ja tällöin koulutuksenjärjestäjän ei katsota kilpailevan arvonlisäveron alaisten kaupallisten toimijoiden kanssa. Hallinto-oikeus toteaa, että tässä tapauksessa tilauskoulutuksen myynnin ei voida katsoa tapahtuvan kilpailuolosuhteissa siten, että kyse olisi arvonlisäverollisen palvelun myynnistä.

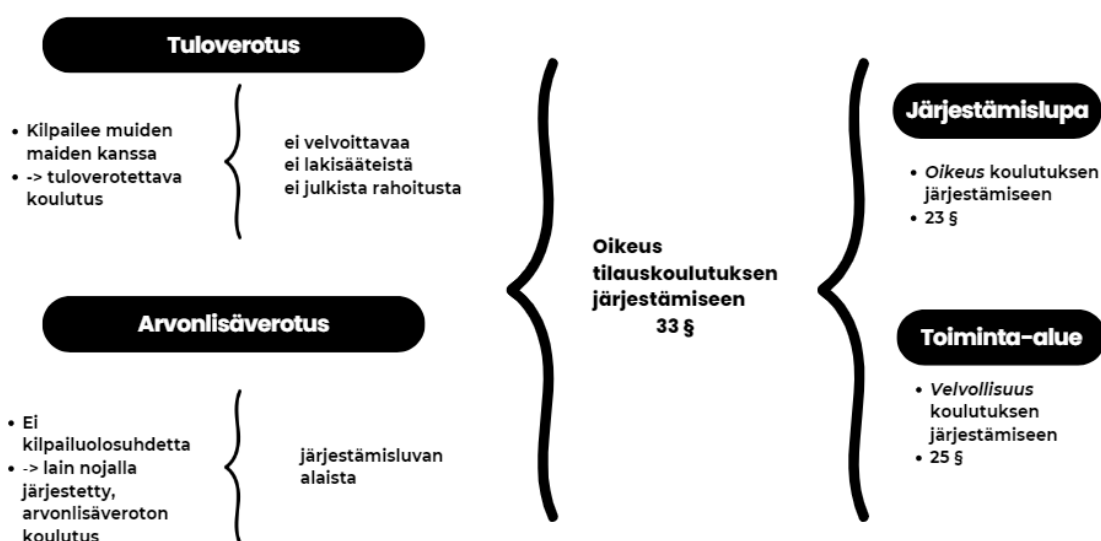
Hallinto-oikeuden päätöksestä (3705/2023) ilmenee myös, että koulutuksen myynti on verotonta siinäkin tapauksessa, että se ostetaan toiselta koulutuksenjärjestäjältä, jolla on kyseisen koulutuksen järjestämislupa. Myyjällä sitä ei tarvitse olla. Hallinto-oikeuden päätöksen mukaan arvonlisäverolaissa tai -direktiivissä ei ole sellaista säädöstä, että koulutuspalvelun verovapaus koskisi vain koulutuksenjärjestäjän omaa myyntiä. Näin ollen kyse on arvonlisäverottomasta myynnistä myös siinä tapauksessa, että koulutuksenjärjestäjä ostaa omaan järjestämislupaan kuulumattoman koulutuksen alihankintana toiselta koulutuksenjärjestäjältä, jolla järjestämislupa ko. koulutukseen on.

Hallinto-oikeus ei päätöksessään (3705/2023) ota lainkaan kantaa arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 134 artiklan a alakohtaan, jossa säädetään, että verovapautuksia ”ei sovelleta, jos kyseiset liiketoimet eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle”. Edelleen kantaa ei oteta myöskään em. artiklan b alakohtaan, jonka mukaan vapautuksia ”ei sovelleta, jos kyseisten liiketoimien pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen

yhteisölle, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveron alaisten kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa”. Kohdeorganisaation tilauskoulutustoiminta on sille täysin vapaaehtoista eikä mitenkään sidonnaista sen lakisääteiseen koulutustoimintaan. Tuloverotuksen ennakkoratkaisun (3.6.2022) mukaan toimintaa harjoitetaan liiketoiminnan muodossa. Myös lisätulojen hankkiminen on perimmäisenä ajatuksena jo senkin kautta, että lain mukaan tilauskoulutusta ei saa järjestää tappiollisesti eikä se saa heikentää lakisääteisen koulutuksen järjestämismahdollisuuksia. Tokikaan tutkintoon johtava koulutus ei suoraan kilpaile arvonlisäveron alaisten kaupallisten yritysten kanssa. Hallinto-oikeuden ratkaisu ei täten ollut erityisen kattavasti perusteltu.

Alla olevassa kaaviossa 1 on pyritty havainnollistamaan lain ammatillisesta koulutuksesta vaikutusta verolainsäädännön tulkintaan. Laki ammatillisesta koulutuksesta säätelee pykälässä 23 järjestämisluvasta, joka koulutuksenjärjestäjällä tulee olla, jotta hän voi tutkintoon johtavaa koulutusta järjestää. Tämän pykälän mukainen järjestämislupa antaa nimensä mukaisesti luvan koulutuksen järjestämiseen, mutta ei vielä edellytä järjestämään koulutusta. Toiminta-alue löytyy myös järjestämisluvasta. Lain ammatillisesta koulutuksesta pykälä 25 velvoittaa järjestämään koulusta toiminta-alueella osaamistarpeen mukaisesti. Laki siis samalla sekä antaa luvan, mutta myös velvoittaa koulutuksen järjestämiseen. Toisaalta järjestämislupaa ei ole rajattu maantieteellisesti, vaan koulutuksenjärjestämiseen on lupa myös toiminta-alueen ulkopuolella. Yhtä kaikki järjestämislupa on edellytys tutkintoon johtavan tilauskoulutuksen järjestämiseen.

Kaavio 1 - Lain tulkinta eri verolähteissä



Edellisen kaavion mukaan arvonlisäverotus katsoo yksiselitteisesti, että tutkinnon myöntäminen edellyttää järjestämislupaa, joka aiemmassa oikeuskäytännössä on katsottu merkitsevän sitä, että toiminnan ei katsota olevan kilpailuolosuhteissa järjestettyä. Näin ollen se on lain nojalla järjestettyä ja siten arvonlisäverotonta.

Tuloverotus taas arvioi, että koska koulutuksenjärjestämiseen ei ole velvollisuutta eikä se saa julkista rahoitusta, se on kilpailuolosuhteissa järjestettyä ja näin ollen tuloksestaan tuloverotettavaa toimintaa.

Kohdeorganisaatio päätti vielä hakea valituslupaa korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Korkeimman hallinto-oikeuden vastaus saatiin marraskuussa 2023. Päätöksessään KHO ei myöntänyt valituslupaa asiassa ja hallinto-oikeuden päätös jäi täten lainvoimaiseksi.

6.5 Verotuksen vaikutus kannattavuuteen

Verotuskäytännöllä on vaikutusta toiminnan kannattavuuteen kahta kautta. Toinen on luonnollisesti se, että koska vähennysoikeutta ostoista ei ole, arvonlisävero jää lopulliseksi kustannukseksi koulutuksenjärjestäjälle. Vaikka itse tuotettuihin koulutuspalveluihin ei välttämättä liity merkittävästi ulkopuolisia ostoja, niitä on kuitenkin joitakin. Tässä tapauksessa kannattaa myös huomata, että mahdollisten alihankkijoiden käytöstä opetuksessa veron osuus jää omaksi kuluksi. Tilauskoulutusten ulkomaankauppaan liittyy kuitenkin vahvasti agenttien käyttäminen. Agenttipalkkiot ovat yleensä laskutettaessa arvonlisäverottomia käänteisen verovelvollisuuden perusteella. Niitä tiliöitäessä pitää huomata, että käänteinen vero pitää maksaa, mutta siitä ei ole vähennysoikeutta. Näin ollen kuluksi tulee vielä 24% laskun loppusumman päälle.

Toinen, ja vielä merkittävämpi huomioitava seikka, koskee nk. yleiskulujen vähennyskelpoisuuden muutosta. Kohdeorganisaatiossa kaikki ne kulut, joita ei pystytä kohdistamaan tiettyyn koulutukseen, jaetaan arvonlisäverotuksessa liikevaihdon osuuden perusteella. Eli käytännössä esimerkiksi kiinteistö- ja hallintokustannukset ja mm. investoinnit jaetaan sen mukaan, paljonko eri koulutustoimintojen osa-alueille kertyy liikevaihtoa kyseisenä vuonna. Vuoden aikana jakoperuste määräytyy budjetoitujen summien perusteella. Jako korjataan tilinpäätösvaiheessa toteutuneen mukaiseksi.

Alla olevassa taulukossa on kuvattu kohdeorganisaation alv-jako vuosilta 2022 ja 2023. Näissä lakisääteisen koulutustoiminnan osuus on pysynyt samalla tasolla. Tästä osuudesta

saadaan alv-kompensaatio valtionavustuksena. Verottoman toiminnan osuuden on kuitenkin budjetoitu kasvavan 4,3%-yksiköllä.

Taulukko 1- Kohdeorganisaatio alv-jako 2022 - 2023

	2022	2023
Alv-kompensaatio	77,2 %	76,7 %
Verottajan alv-vähennys	19,4 %	15,6 %
Ei vähennystä	3,4 %	7,7 %

Tämän arvonlisäverottoman osuuden kasvun on aiheuttanut yksinomaan se, että liikevaihdollisesti tarkasteltuna tilauskoulutuksen osuus on kasvanut ja aiheuttaa näin merkittävää arvonlisäveron vähentämisoikeuden pientymistä myös yleiskuluista. Tällä on taloudellisesti paljon suurempi merkitys kuin sillä, että yksittäisestä tilauskoulutukseen kohdistuvasta laskusta ei saa arvonlisäveroa vähentää.

7 Koulutusviennin talousprosessit

Koulutusviennin talousprosesseja alettiin tarkastelemaan Lean-oppeihin pohjautuen. Menetelminä käytettiin hukan ja sitä kautta pullonkaulojen tunnistamista ja niihin pureutumista. Modig & Åhlströmin (2013, s. 48) oppien mukaiset tehottomuuden lähteet kuten pitkät läpimenoajat tunnistettiin prosessissa nopeasti. Koulutusvientiosasto tekee paljon myyntityötä eri puolille maailmaa ja sillä on käsissään lukuisia naruja yhtä aikaa. Aikajänteet tarjouksista sopimukseen ja sopimuksesta koulutuksen alkamiseen vaihtelevat valtavasti eri asiakkaiden ja tilanteiden mukaan. Voi olla, että kulttuurilliset erot selittävät osan tästä – kaikissa maissa asioiden eteneminen ei ole yhtä nopeaa kuin toisissa. Kuitenkin myös käytännön seikat voivat aiheuttaa viivästyksiä koulutuksen alkamiseen. Vaikka sopimus olisi tehty ja allekirjoitettu, pääsykoevaiheessa huomataankin, ettei kunnan kandidaatteja olekaan tarpeeksi, jotta ryhmä pääsisi aloittamaan ja näin ollen aloitus viivästyy.

Kun prosessi alkaa viivästyään, syystä tai toisesta, se aiheuttaa enemmän ongelmia. Sopimusta ja esimerkiksi sen arvioitua laskutusajankohtaa on saatettu käydä jo läpi jossain vaiheessa koulutusvienti- ja talousosaston kesken, mutta sitten sopimuksen etenemiseen tulee viivästyminen. Laskutusta ei tapahdu, mutta koulutus esiintyy kuitenkin edelleen tulevien koulutusten listalla. Viikkojen ja kuukausien kuluessa talousosastolla aletaan

ihmettelemään, miksei laskutus toteudu. Aiheutuu ylimääräisiä kysymyksiä puolin ja toisin. Koulutusvientiosasto joutuu selittämään keskeneräisten sopimuksien tilanteita talousosastolle pahimmillaan moneen kertaan, kun asiat eivät etene. Tässä on muodostunut tyypillinen pitkän läpimenoajan synnyttämä toissijainen tarve – keskeneräisiksi jääneitä asioita joudutaan käymään palavereissa läpi useaan otteeseen, vaikka itse asialle ei olisi tapahtunut välissä yhtään mitään.

Pullonkaulaan muodostuu aina jono. Modigin ja Åhlströmin (2013, s. 39) mukaan virtausyksikön ollessa materiaali tai ihminen, jono on helppo huomata. Silloin kun virtausyksikkö on informaatiota, tunnistaminen on paljon haastavampaa. Tässä talousprosessissa kyse on nimenomaan informaation kasautumisesta. Koulutusvientiosastolla on viimeisin tieto, mutta koska se ei ole missään järjestelmässä ajan tasaisesti, talousosastolla -tai muillakaan osastoilla- ei ole siitä tietoa. Täten esimerkiksi laskutusta päästään tekemään vasta, kun koulutusvientiosastolta on saatu erillinen toimeksianto. Tällöin prosessiin syntyy turhaa viivettä sen lisäksi, että se on manuaalinen ja työllistävä.

7.1 Verotukselliset tunnisteet kirjanpidossa

Tilaaorganisaatiossa on ennestäänkin sekä tuloverollista elinkeinotoimintaa että yleishyödylliseksi katsottua verotonta koulustoittoa. Nämä erotetaan kirjanpidossa toisistaan eri tunnisteilla (ns. maksaja-tunniste). Tulos jaetaan verolliseen ja verottomaan muodostamalla tuloslaskelmat maksajaryhmittäin. Myös arvonlisäverojen kirjausta ohjeistetaan maksajatunnisteen perusteella, vaikkakin arvonlisäveroa ohjaavatkin kirjanpidossa arvonlisäverokoodit. Alussa koulutusvienti laitettiin verollisen toiminnan alle, henkilöstökoulutuksen maksajalle, joka on tuloverotettavaa toimintaa. Henkilöstökoulutuksen ohjeistetaan olevan arvonlisäverollista ja siten myös arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoista, joten arvonlisäveron suhteen tuli välittömästi ristiriita olemassa olevan ohjeistuksen kanssa.

Arvonlisäveron ennakkoratkaisun (23.8.2022) ja myöhemmin myös hallinto-oikeuden päätöksen (3705/2023) mukaan tutkintoon tai tutkinnonosaan johtava koulutus on arvonlisäverotonta ja siten vähennysoikeutta ostojen arvonlisäveroista ei myöskään ole. Kohdeorganisaatio myy tutkintoon johtavan koulutuksen ohella, myös tilauskoulutuksena, tutkintoon johtamattomia koulutuksia. Nämä koulutukset tähtäävät ammattitehtäviin tai ammattitaidon parantamiseen, mutta eivät tutkintotavoitteisesti. Tämän kaltaiset koulutukset eivät ole järjestämisluvan alaisia, joten ne ovat normaalisti arvonlisäverollisia kaikissa olosuhteissa. Tällöin tulee muistaa, että sovellettavaksi tulevat normaalit EU:n ulkopuolelle

suuntautuvan kaupan säännökset, ml. varmistukset siitä, että sopimuskumppani on liiketoiminnan harjoittaja.

Tunnisteiden käytössä pitää siis ottaa huomioon, että tulo- ja arvonlisäverotus eivät tilauskoulutuksen osalta kulje käsi kädessä, niin kuin muilla maksajilla yleensä on. Varmin ratkaisu olisi perustaa kaksi uutta maksajatunnistetta, sekä arvonlisäverottomalle luvanvaraiselle koulutukselle, että arvonlisäverolliselle muulle koulutukselle. Päätetään kuitenkin perustaa tilauskoulutukselle vain yksi uusi maksajatunniste, joka lokeroi sen tuloverotettavaan toimintaan. Arvonlisäverokäsittely jää tapauskohtaisesti tulkittavaksi, eli kirjanpilotapahtuman tilioijän, oli sitten kyse ostolaskusta tai myyntilaskusta, tulee tietää, onko kyseessä oleva koulutus tutkintoon johtava vai muu ammatillinen koulutus. Käytännössä suurin osa koulutuksista on tutkintoon johtavia, joten asiaa ei tarvitse ainakaan päivittäin pohtia. Asiasta muistutetaan kustannuskohdisteiden luettelossa; tutkintoon tai osatutkintoon johtava koulutus on arvonlisäverotonta ja muu koulutus on arvonlisäverollista ja vähennyskelpoista.

7.2 Sopimushallinnan muutokset käytännössä

Kuten kappaleessa 5.2 kerrottiin, sopimusten tallennus järjestelmään otettiin käyttöön nopeasti ja varsinaista suunnitelmallisuutta alettiin miettiä vasta sen jälkeen. Seuraavalla sivulla olevassa kuvassa 11 on kuvattu prosessia aikajanalla. Toiminnan alkaessa tarjoukset ja sopimukset liikkuvat sähköpostilla, eikä niitä systemaattisesti tallennettu mihinkään. Ensimmäisten projektien myötä tallennus asiakirjanhallintajärjestelmään otettiin käyttöön, mutta tarjouksia saati sopimuksia ei oltu numeroitu ja erilaisten versioiden hallinta oli vielä hankalaa. Ensimmäinen kehitysaskel olikin ottaa käyttöön juokseva numerointi sekä tarjouksille että sopimuksille. Otettiin käyttöön myös erillinen excelissä tehtävä asiakirjakoonti linkkeineen, jonka ajateltiin jouduttavan tiedonhakijan työtä. Tähän koontiin kootaan sopimuksista perustiedot, kuten sopimuksen ”kutsumanimi”, tilaaja, koulutuskokonaisuuden nimi ja koulutusala, sopimusnumero sopimuksella sekä järjestelmässä, kirjanpidon kurssinnumero sekä linkit sopimukseen asiakirjahallissa ja oppilastietojärjestelmässä.

Käytännössä kuitenkin huomattiin, että vaikka asiakirjat olivat nyt sähköisessä järjestelmässä numeroituna ja niiden löytämiseksi oli tehty erillinen excel-koonti, ei tiedonhaku siltikään ollut helppoa sellaiselle, joka sitä päivittäin ei käyttänyt. Tilauskoulutusten sopimusmuutoksista ei ollut kaivattuja tietoja missään eikä koulutuksien ennustetut alkamisajat olleet missään järjestelmässä ajan tasalla. Kaivattiin enemmän ja lisää tietoa. Tässä kohtaa päätettiin, että crm-järjestelmää tulee kehittää tukemaan tilauskoulutuksen prosessia.

Kuva 11 - Sopimushallinnan kehitys

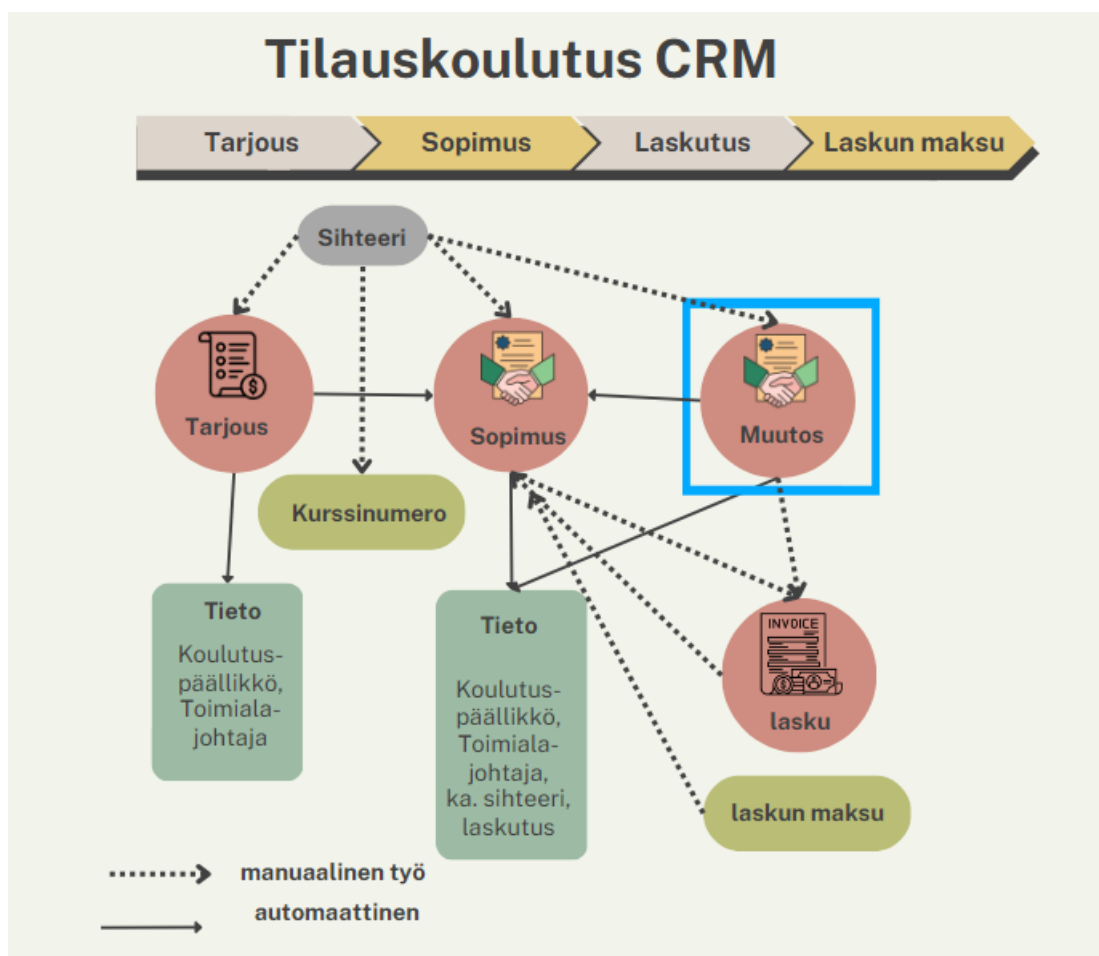


Nykyjärjestelmässä ei ollut mahdollista muuttaa sopimuksen perustietoja enää sen jälkeen, kun sen tila oli muutettu allekirjoitetuksi. Normaalityönteissä tämä toimii hyvin, mutta tilauskoulutusten osalta muutokset ovat oikeastaan välttämättömiä. Crm-järjestelmään haluttiin myös enemmän tietoa, kuten esimerkiksi kirjanpidon kurssinnumero. Sinne haluttiin myös oppilastietojärjestelmän koulutusnumero, suunnitellut maksuerät ja toteutunut laskutus sekä tiedot asiakkaan maksuista. Oikeastaan koko tilauksesta kassaan -prosessi haluttiin näkyvän crm-järjestelmästä, jotta tietoa etsivät eivät joudu hyppimään eri järjestelmien ja erilaisten excel-taulukoiden välillä.

Seuraavan sivun kuvassa 12 on kuvattu malli, miten crm-järjestelmää tulisi kehittää vastaamaan paremmin tilauskoulutuksen tarpeisiin. Siinä sihteerit tallentaa tarjouksen ja sopimuksen crm-järjestelmään sekä mahdolliset muutokset mukanaan tuomat sopimusliitteet. Näistä tallennuksista olisi mahdollista generoida tarvittaessa automaattisia sähköpostiviestejä asianosaisille tai muuten tietoa tarvitseville. Sihteerit myös järjestelmässä kääntää tarjoustilassa olevan tiedon sopimustilaan, jolloin automaattisesti järjestelmä generoisi sähköpostiviestin asianosaisille tahoille. Tämä viesti sisältäisi sen tiedon, että jokin tietty tarjous on voitettu ja muuttunut sopimustilaan. Tämän jälkeen sihteerit tilaa kurssinumeron taloushallinnolta.

Sopimuksesta vastaava henkilö pitäisi huolta sopimuksesta crm-järjestelmässä ja lisäksi sinne maksuerät ja kävisi päivittämässä koulutuksen odotettua alkamisaikaa sekä muita muuttuneita tietoja. Järjestelmästä generoituisi laskutuspyyntö laskuttajalle, joka vuorostaan kävisi kuittaamassa laskutuksen valmiiksi, kun lasku on asiakkaalle lähetetty. Laskuttaja myös valvoo tulevia suorituksia ja kävisi lisäämässä tiedon sopimukselle saadusta suorituksesta sellaisen saavuttua yrityksen tilille. Järjestelmä näyttäisi tietoa etsivälle viimeisimmän eli voimassaolevan sopimusversion kuitenkin siten, että sopimushistoriakin on edelleen järjestelmässä nähtävillä. Sopimuksen laatijaa auttaa järjestelmässä oleva sopimus pohja, joka osaa kysyä sopimusdokumenttia varten tarvittavat tiedot ja muut ehdot ovat oletuksena aina samat.

Kuva 12 - Tilaukoulutuksen CRM-prosessi



Crm-järjestelmästä olisi myös mahdollista vielä tietoja PowerBI-raportointiin, jolloin päällikkö- ja johtajatason raportointi voitaisiin muodostaa sinne crm-tietoihin pohjautuen. Tällöin käytännössä myös laskutus- ja asiakaskohtainen maksutilanne olisi saatavissa myös raportille. Toki tämän toimiminen vaatii kurinalaista järjestelmän käyttöä ja tiedon jatkuvaa päivittämistä.

CrM-järjestelmää ei ole vielä päästy käytännössä kehittämään. Samaan aikaan muualla organisaatiossa virisi ajatus kokonaan uuden crM-järjestelmän käyttöönotosta ja näin ollen muutokset odottavat, kunnes järjestelmäpäättös on tehty. Asiassa varmasti päästään eteenpäin vuoden 2024 aikana, ellei järjestelmää sitten päätetä vaihtaa. Vaihdon toteutuessa tässä on hyvä runko suunnitelmalle, mutta samalla on tietenkin mahdollista, että käytännön toteutus tulee olemaan myös hyvin erilainen - se riippuu uudesta järjestelmästä ja sen mahdollisuuksista.

7.3 Tuloutus käytännössä

Tuloutuksen huomattiin olevan käytännössä mahdotonta toteuttaa samalla periaatteella kuin valtionosuusrahoitteinen koulutus tuloutetaan. Muuttujien määrä tilauskoulutuksissa on niin suuri, että tiedon päivittäminen järjestelmiin olisi pitänyt olla jatkuvaa ja siltikin siinä olisi ollut riskejä. Käytännön työssä tämä huomattiin siitä, että virheitä tuloutuksessa tuli paljon. Osa virheistä aiheutui siitä, että tuloutusexceliin ei huomattu päivittää kaikkia tietoja joka kuukausi. Osa taas aiheutui tiedonkulun puutteista, jolloin joku muuttunut tieto ei kertakaikkiaan ollut saavuttanut ketään hallinnosta, niin että korjaus olisi pystytty tekemään ajoissa.

Virhealttiuden vuoksi päädyttiin tuloutuksessa ns. tasaiseen malliin, jossa koulutusta tuloutetaan tasaisesti kuukausittain. Tilinpäätöksessä tuloutus kuitenkin oikaistaan vastaamaan todellisia opiskelijapäiviä. Jos koulutus kestää yli vuoden, tulee tuloutus jakaa kahteen erään laskutuksen mukaan. Ensimmäinen vuosi laskutetaan ennen opiskelijoiden saapumista maahan, joten tuloutettava summa on siinä tiedossa. Toisen vuoden sopimussummaan voi kuitenkin kohdistua muutoksia. Joku opiskelijoista saattaa lopettaa opintonsa ja joku saattaa siirtyä oppisopimuskoulutukseen. Vaikka oppisopimuskoulutus tilauskoulutusopiskelijoille ei OPH:n mukaan ole mahdollista valtiorahoitteisena (kts. Johdanto, s. 4), koulutuksenjärjestäjä voi kuitenkin periä oppisopimusopiskelijalta pienemmän maksun, koska opiskelija kuluttaa vähemmän oppilaitoksen resursseja. Ensimmäisen opiskeluvuoden lähestyessä loppuaan tulee siis tarkastella opiskelijoiden tilanne ja toisen vuoden laskutettava summa määräytyy tuon tarkastelun perusteella. Toinen vuosi käytännössä tuloutetaan tuon välitarkastelun jälkeen kuten ensimmäinenkin, eli tasaisesti kuukausittain. Jälleen tilinpäätöksen osuessa toiseen vuoteen, tuloutus oikaistaan siinä kohtaa vastaamaan todellisia opiskelijapäiviä. Tuloutuksen prosessikuvaus on tähän työn liitteenä 4. Ihannemaailmassa tämä menisi näin, eikä tapa kuulosta kovin monimutkaiselta. Käytännössä kuitenkin muutoksia on tähän saakka tullut silti vähintään kesken toisen lukuvuoden ja ne aiheuttavat sekä muutoksia tuloutukseen että myös konkreettisia rahansiirtoja. Näin käy esimerkiksi tilanteessa, jossa opiskelija siirtyy

oppisopimukselle kesken toisen vuoden. Hänen opiskelumaksunsa pienenee, mutta hän on saattanut jo maksaa koko toisen vuoden maksunsa. Tällöin joudutaan laskemaan opiskelijakohtaisia maksuja ja palauttamaan rahaa tilaajalle, joka sitten palauttaa rahat opiskelijalle. Myös tämä tapa on virhealtis ja käytännössä vaatii erittäin hyvää dokumentointia.

8 Johtopäätökset ja pohdinta

Tämä työ valmistuu tilanteessa, jossa verotuksellinen kohtelu on saatu selvitettyä, mutta järjestelmäkehitys on vielä aloittamatta. Tilaukoulutusten hallinnointi on koettu talousosastolla työllistäväksi ja virhealtiksi. On selvää, että lisää kehitystä tullaan vielä tarvitsemaan näiden ensimmäisten toimenpiteiden jälkeenkin.

Tämän työn tekemisen aikana yritettiin avata keskustelua myös muutaman muun koulutusorganisaation kanssa tavoitteena bechmarkata heidän käytänteitään näiden koulutusten hallinnoinnissa. Tapaamisia ei kuitenkaan saatu sovittua. Se kertoo kenties siitä, että asia on vielä kokonaisuudessaan niin uusi, ettei omia käytäntöjä olla vielä valmiita jakamaan.

Verotuksellinen kohtelu on kohdeorganisaatiolle pettymys. Yleiskulujen vähennysoikeuden vähentymisen kautta verotus vaikuttaa selvästi myös tilaukoulutuksen kannattavuuteen. Lainsäätäjän tarkoitus on vapauttaa koulutustoiminta verosta ja välttää näin ollen opiskelijalle mahdollisesti koituvaa lisäkustannusta. Tältä osin onnistuttaisiin paremmin, jos koulutustoiminta luokiteltaisiin verottomuuden sijaan ns. nollaverokantaan, jolloin koulutuksenjärjestäjällä kuitenkin säilyisi vähennysoikeus. Arvonlisäverolaki tuskin muuttuu nopeasti, jos ollenkaan, joten yksinkertaisempi tapa korjata tämä epäsuhta olisikin ottaa tilaukoulutus mukaan Opetushallituksen myöntämään arvonlisäverokompensaatioon. Nyt vääjäämättä koulutuksen hinta sisältää piilevää veroa, joka aiheutuu vähentämättä jääneistä arvonlisäveroista. Tilaukoulutuksen osalta tuo piilevä verorasite voi olla niin suuri, että käytännössä sen vieminen hintoihin on mahdotonta.

Sen sijaan yhteistyöhön muiden koulutuksenjärjestäjien kanssa hallinto-oikeuden päätös toi järkeä. Hallinto-oikeuden päätös (20.6.2023) linjasi, että kohdeorganisaation ”järjestämislupaan kuulumattomien tutkintoon johtavien koulutusten myynti on arvonlisäverotonta toimintaa silloin, kun se hankkii koulutuksen toiselta koulutuksen järjestäjältä, jonka järjestämislupaan kyseinen koulutus kuuluu.” Olisi tuntunut erikoiselta,

että koulutus muuttuu verolliseksi, vain koska sen edelleenmyy joku toinen koulutuksenjärjestäjä. Tämän kaltainen järjestely voi olla hyvinkin mahdollinen, kun koulutusvientiä halutaan harjoittaa, mutta ei ole omaa organisaatiota myymään sitä. Tällöin joku toinen järjestäjä, jolla on resursseja, voi hoitaa myyntiä toisen puolesta ostaen koulutusta ja myyden sitä edelleen. Edelleen tätä kirjoittaessani (9.3.2024) kyseistä hallinto-oikeuden päätöstä ei ole luettavissa internetistä eikä sitä ole päivitetty Verohallinnon ohjeeseen koulutustoiminnan arvonlisäverosta (4.5.2023). Verohallinnon ohje linjaa edelleen, että ”koulutuksen järjestäjän, jolla ei ole laissa tarkoitettua järjestämislupaa, myymät koulutuspalvelut ovat aina arvonlisäverollisia, kun toiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa.” Tämä johtaa todennäköisesti siihen, että toimijat noudattavat Verohallinnon ohjetta, jonka hallinto-oikeus on päätöksessään kumonnut. Tämä asia on merkityksellinen etenkin niissä tapauksissa, joissa koulutuksenjärjestäjä on perustanut osakeyhtiön, jonka kautta myy koulutusta. He saattavat myydä koulutusta liiketoiminnan muodossa arvonlisäverollisena, jolloin heillä myös on vähennysoikeus kustannuksista.

Myös muilla verottomilla toimialoilla, kuten terveydenhuollossa, on samankaltainen tilanne arvonlisäverotuksen suhteen. Myös siellä on kehitetty julkiselle sektorille erillisiä arvonlisäveron hyvitysmalleja. Terveystieteidenhuollossa ollaan kuitenkin pidemmällä arvonlisäverotuksen muuttamisessa; siellä EU on jo hyväksynyt arvonlisäverodirektiivin muutoksen, joka mahdollistaa nollaverokannan käyttöönoton jäsenmaissa. (Kiljunen, 29.3.2023) Harmillisesti tämä koskee tällä hetkellä pelkästään terveydenhoitoa. Ensiarvoisen tärkeää olisi saada se ulottumaan myös koulutuspalveluihin. Sen jälkeen toki tarvitaan vielä kansallisen lainsäädännön muutokset.

Tässä työssä kuvatut suunnitelmat järjestelmien osalta odottavat nyt toisaalla organisaatiossa harkittavaa crm-järjestelmän vaihtoa. Luonnollista on, että vanhaan järjestelmään ei tehdä uusia panostuksia, jos päätetään vaihtaa koko järjestelmä. Työn ei kuitenkaan katsota olleen turhaa, sillä mahdollista on, että uutta järjestelmää ei otetakaan käyttöön. Tällöin suunnitelmat ovat valmiina ja eteneminen voidaan aloittaa nopeasti. Asioiden pohtiminen ja järjeistäminen eivät koskaan mene hukkaan. Vaikka päätettäisiin lähteä vaihtamaan järjestelmää, on jo osittain mietitty, mitä järjestelmältä halutaan. Sitä mietintää ei tarvitse myöskään tehdä kokonaan uudelleen, vaan osataan alusta saakka nimetä tarpeita.

Järjestelmää koulutusten hallinnointiin kuitenkin tarvitaan. Nykyisellään koulutusten tiedot eivät ole ajan tasalla oppilastietojärjestelmässä, tai vaikka olisivatkin, järjestelmä ei välttämättä tue kaikilta osin hankalaa tuloutusmallia. Se aiheuttaa taas, että tuloutus joudutaan tekemään excelissä ja tiedot pitää tarkistaa kuukausittain manuaalisesti. Mitään

automaattista raportointia ei ole, vaan tieto on erillisissä excel-taulukoissa, joita täsmäytetään talous- ja tilauskoulutusosastojen keskinäisissä palavereissa kohta kohdalta laskutuksen oikeellisuuden varmistamiseksi. Tämä tapa on aikaavievä, virhealtis sekä hyvin henkilökeskittynyt. Laskuttaja joutuu usein pohtimaan sopimusteknisiä asioita, vaikka ne eivät hänen tehtäviinsä kuuluisi. Tämä saattaa ajoittain aiheuttaa turhautumista. Turhautumista aiheuttaa myös muutosten, ja sitä kautta sähköpostiviestien, valtava määrä. On vaikea pysyä perillä muutoksista. Kehitystä on Leanin ketterän kehityksen keinoin tehty ja vastuuhenkilöitä on vaihdeltu tavoitteena löytää mahdollisimman vähän työllistäviä tapa toimia.

Tällä hetkellä koulutusalat itsessään eivät ole tilauskoulutustoiminnan keskiössä. Heitä kuitenkin tarvittaisiin ajantasaisen tiedon tuottamiseen ja koulutuksenaikaisten muutosten raportointiin hallinnon suuntaan. Kaikki muutokset opiskelijamäärissä tulisi tiedottaa ja päivittää järjestelmään ajantasaisesti. Kehitettävää siis riittää vielä osastorajojen ylittävien vastuiden selkiyttämisessä, jotta toiminnasta saadaan selkeämpää ja tiedosta saavutettavaa, luotettavaa ja ajantasaista.

Järjestelmän käyttöönotto on ensisijaisen tärkeää. Crm-tyyppisessä järjestelmässä olisi kootusti tallennettu koulutusvientiosaston yhteydenpito ja sopimus-, laskutus- ja maksutilannetiedot. Järjestelmä pitäisi huolta prosessin suunnitelman mukaisesta kulusta. Oppilashallintajärjestelmässä taas olisi ajantasaisesti opiskelijamäärät ja sopimushinnat. Näin tuloutustiedot saataisiin järjestelmästä automaattisesti. Näistä molemmista järjestelmistä tiedot olisivat saatavilla jatkossa esimerkiksi PowerBI-raporteille, joista tilannetiedot olisivat helposti nähtävillä ja raportoitavissa.

8.1 Tutkimuskysymyksiin vastaaminen

Taloushallinnon prosesseissa tilauskoulutuksen osalta tulee ottaa huomioon ensinnäkin verotus ja sen vaikutus. Tilauskoulutuksen myynti on tuloverollista, mutta tutkintoon johtava tilauskoulutusmyynti on arvonlisäverotonta. Muu kuin järjestämisluvan alainen koulutuksen myynti on normaalisti arvonlisäverollista. Ensin tulee selvittää, minkälaisesta koulutuksesta on kyse, jotta tiedetään sen verokohtelu. Arvonlisäverollinen koulutus EU:n ulkopuolelle myydään kuitenkin arvonlisäverottomana, ns. käänteisellä verolla, jolloin ostajan vastuulla on suorittaa vero kohdemaan lain mukaisesti. Tällöin kuitenkin ostoista on arvonlisäverovähennysoikeus. Tutkintoon johtavat koulutukset ovat lain nojalla järjestettyjä ja siten arvonlisäverottomia, eikä niistä ole myöskään vähennysoikeutta.

Kallio ym. (2022) määritelmä lain nojalla järjestetystä koulutuksesta on nyt hallinto-oikeuden vahvistama kanta. Voidaankin ajatella, että yleisesti ottaen koulutus, jonka laajuus, järjestämistarve ja sisältö määritellään lainsäädännön tai viranomaisen toimesta ja sitä järjestetään yhteiskunnallisten koulutustavoitteiden toteuttamiseksi, on lain nojalla järjestettyä koulutusta. Edellä mainitut seikat johtavat siihen, että tutkintokoulutukseen vaaditaan järjestämislupa. Näin ollen järjestämisluvan alaisen koulutuksen voidaan katsoa olevan lain nojalla järjestettyä. Sen sijaan koulutusta, jonka sisältö määritellään koulutuspalvelun myyjän tai sen ostajan toimesta ei varmastikaan voida pitää lain nojalla järjestettynä koulutuksena (Kallio ym., 2022, s. 374).

Verotuksen lisäksi hallinnon prosesseissa pitää huomioida sopimukset ja niiden arkistointi. Koulutusviennissä sopimukseen tulee herkästi monia muutoksia ja on tärkeää tehdä niistä sopimusliitteet. Yhtä tärkeää on hyvä asiakirjahallinta, jotta organisaation sisäisesti tiedetään, mikä sopimusversio on viimeisin ja voimassa oleva.

Tärkeää olisi myös päästä ohjelmistoperusteiseen tiedonhallintaan, jossa tiedot myynnistä, sopimuksista, laskutuksesta ja maksutilanteesta löytyisivät samasta järjestelmästä ja olisivat helposti myös raportoitavissa. Samassa järjestelmässä oleellinen tieto pysyisi parhaiten ajan tasalla ja olisi helposti kaikkien tietoa tarvitsevien löydettävissä.

8.2 Jatkokehitysehdotukset

Järjestelmän käyttöönoton jälkeen voidaan miettiä myös, onko joku osa tietojen päivittämisestä siirrettävissä automaattisesti tai muulla tavoin automatisoitavissa. Järjestelmäautomaatiota tai robotiikkaa voisi käyttää apuna ainakin täsmätyksissä. Sen avulla voitaisiin tarkistaa, onko tietyt muuttujat kuten opiskelijamäärä ja sopimushinta pysyneet samana. Tämä auttaisi tuomaan esiin mahdolliset virheet ilman suurta manuaalista työmäärää.

Verotuksellinen, epäreiluksi luonnehdittava tilanne, jää mietityttämään. Hallinto-oikeus tulkitse, että neutraliteettiperiaatteen mukaisesti myös tilauskoulutuksen edelleenmyynti on veroton. Näin ollen tulee helposti ajateltua, että toiminnan yhtiöittäminen erilliseen yhtiöön ei muuttaisi sen arvonalisävero kohtelua. Muuttuisiko vero kohtelu, jos perustetaan osakeyhtiö, joka ostaa tutkintokoulutuksen kohdeorganisaatiolta ja lisää tutkintoon jotain siihen kuulumatonta, ja myy edelleen? Tällöin vaikka osa koulutuksesta vastaisikin sisällöltään tutkintokoulutusta, se ei olisi kuitenkaan identtinen siihen verrattuna, eikä olisi myöskään

pelkkää edelleenmyyntiä. Ylimääräinen opetus voisi olla esimerkiksi suomen kielen opetusta. Välttämättä tulkinta ei siitä siltikään muuttuisi, sillä arvioitavaksi tulisi todennäköisesti arvonlisäveron liittymis- ja jakamisperiaatteet. Asia ei siitä muutu, että tutkintoon johtavaa koulutusta myydään, oli kokonaisuus mikä tahansa.

Asia on haasteellinen ja siihen toivoisi saavansa Verohallinnolta selkeämpää ohjeistusta. Vastaavaa verotonta toimintaa on myös sosiaali- ja terveysalalla. Sielläkin on kehitetty erillisiä kompensatiojärjestelmiä piilevän arvonlisäveron kattamiseksi. Lainsäätäjä voisi miettiä, voisiko arvonlisäverolakia muuttamalla keventää hallinnollisia rakenteita ja kenties purkaa näitä erillisiä, työllistäviä malleja.

Edelleen eri oikeusasteilta toivoisi paremmin perusteltuja päätöksiä. Tässäkin tapauksessa, jos hallinto-oikeuden päätös olisi ollut hyvin perusteltu, ei tarvetta korkeimpaan hallinto-oikeuteen valittamiselle olisi ollut. Korkeimman hallinto-oikeuden valitusluvan hylkäämistä ei ollut perusteltu asian kannalta lainkaan. Näin ollen edelleen epäselväksi jäi esim. se seikka, ettei arvonlisäverodirektiivillä ollut merkitystä tässä asiassa. Hyvin perustellut päätökset säästäisivät valittajaosapuolta turhalta työltä ja samalla säästyisi myös oikeuslaitoksen arvokasta aikaa.

Lähteet

Alén, J. (2021). Ammatillisen koulutusvientiprosessin kehittäminen. [opinnäytetyö, Jyväskylän ammattikorkeakoulu].

https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/502904/Opinnaytetyo_Alén_Jouni.pdf?sequence=2&isAllowed=y

Arvonlisäverolaki 1501/1993. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501>

Autere, H. (2013). *Korkeakoulun arvonlisäverovelvollisuus saamastaan tulosta.*

[opinnäytetyö, Haaga-Helia ammattikorkeakoulu].

https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/65542/Autere_Heli.pdf?sequence=1

Bragg, S. (2020). *The Lean accounting guidebook.* Accounting Tools.

Haaramo, V., Palmuaro, S. & Peill, E. (2018). *Pörssiyrityksen tilinpäätös.* Alma Talent Oy.

Hakapää, S., Huhtala, H., Johansson, A., Lindholm, M. & Paavolainen, J. (2016).

Kansainvälinen arvonlisäverotus. Helsingin Kamari Oy.

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi ammatillisesta koulutuksesta annetun lain

muuttamisesta. HE 191/2021. <https://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2021/20210191>

Hannula, A., Kilpinen, K. & Lakari, T. (2015). *Säätiö – käytännön käsikirja.* Alma Talent Oy.

Heikkinen, H. (2018). Toimintatutkimus – kun käytäntö ja tutkimus kohtaavat. Teoksessa R.

Valli (toim.) *Ikkunoita tutkimusmetodeihin 1.* PS-kustannus.

Siika-aho, M. (3.11.2021). *Säätiöiden ja yleishyödyllisten yhteisöjen verotus.* Grant Thornton

Oy. <https://www.grantthornton.fi/ajankohtaista/saatioiden-ja-yleishyodyllisten-yhteisojen-verotus/>

Kaarlejärvi, S. & Salminen, T. (2018). *Älykäs taloushallinto – Automaation aika.* Alma Talent Oy.

Kallio, M., Ojala, M., Säskilahti, J. & Takalo, T. (2022) Arvonlisäverotus. Edilex.

Kiljunen, E. (29.3.2023) *Sote-alan piilevä arvonlisävero vääristää kilpailua*. Hyvinvointiala HALI ry. Haettu 4.3.2024 osoitteesta: <https://www.hyvinvointiala.fi/sote-alan-piileva-arvonlisavero-vaaristaa-kilpailua/>

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>

Lahti, S. & Salminen, T. (2014). *Digitaalinen taloushallinto*. Alma Talent Oy.

Laki ammatillisesta koulutuksesta 11.8.2017/531.
<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2017/20170531>

Laki elinkeinotulon verottamisesta. 24.6.1968/360.
<https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1968/19680360>

Laki opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta. 29.12.2009/1705.
<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2009/20091705#L3P32>

Lamppu, K. & Ruohola, T. (2023). *Arvonlisäverotus käytännössä*. Alma Talent Oy.

Malmgrén, M. & Myrsky, M. (2020). *Elinkeinotulon verotus*. Alma Talent Oy.

Mikkonen, T. (2022). *Lean käytäntöön. Opas tieto- ja palvelutyön kehittämiseen*. Helsingin Kamari Oy ja tekijät.

Modig, N. & Åhlström, P. (2013). *Tätä on lean -ratkaisu tehokkuusparadoksiin*. Rheologica Publishing.

Myrsky, M. (2014). *Yhdistysten ja säätiöiden verotus*. Helsingin Kamari Oy.

Nieminen, A., Anttila, R., Äärilä, L., Jokinen, M. & Pikkujämsä, M. (2023). *Arvonlisäverotus*. Alma Talent Oy.

Nykänen, P. & Nieminen, M. (2022) *Tuloverolain kommentaari*. Alma Talent Oy.

Opetushallitus (2020). *Koulutusviennin tiekartta 2020 – 2023*. Opetushallitus.

OKM (2010). *Kiinnostuksesta kysynnäksi ja tuotteiksi – Suomen koulutusviennin strategiset linjaukset*. Opetus- ja kulttuuriministeriön julkaisuja 2010:11.

OKM (2023). *Säädösten soveltaminen tutkintoviennissä*. Haettu 27.6.2023 osoitteesta https://okm.fi/documents/1410845/4171155/ VN_18213_2023+Tutkintovienti_kirje+ammattillisen+koulutuksen+j%C3%A4rjest%C3%A4jille.pdf/29228119-a1f3-bea8-b0b1-ec405257f019/ VN_18213_2023+Tutkintovienti_kirje+ammattillisen+koulutuksen+j%C3%A4rjest%C3%A4jille.pdf?t=1686575032398

Puusa, A. & Juuti, P. (2020) *Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät*. Gaudeamus.

PwC Suomi. (19.9.2017). *Arvonlisäverotus ammatillisessa koulutuksessa muuttuu*. Haettu 31.8.2023 osoitteesta: <https://uutishuone.pwc.fi/ostojen-arvonlisaverot-ammattillisessa-koulutuksessa>

Quality Knowhow Karjalainen Oy. (nd) Haettu 29.6.2023 osoitteesta <https://sixsigma.fi/lean/>

Räbinä, T. (2022). *Verotusmenettely ja muutoksenhaku*. Alma Talent Oy.

Sunprofile Oy.(nd). *Dextiili vahvistaa kilpailukykyä Leanin opein*. Haettu 26.6.2023 osoitteesta <https://www.sunprofile.fi/dextiili-vahvistaa-kilpailukyky-leanin-opein/>

Sirén, H., & Vuorinen, B. (2012). *Korkeakoulutusta myydään ja ostetaan, myös Suomessa*. Ammattikasvatuksen aikakauskirja, 14(4), 7–16.

Sorvettula, J. & Huikko, K. (2022). *Sopimushallinnan periaatteet – mallipohja kunnille*. Suomen Kuntaliitto ry.

Tamminen, K. (2021). *Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus – tavara- ja palvelukaupassa*. Alma Talent Oy.

Tuloverolaki. 30.12.1992/1535. <https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1992/19921535>

Tutkimuseettinen neuvottelukunta. (2019). *Ihmiseen kohdistuvan tutkimuksen eettiset periaatteet ja ihmistieteiden eettinen ennakoarviointi Suomessa*. Tutkimuseettinen neuvottelukunta. Haettu 16.5.2023 osoitteesta: https://tenk.fi/sites/default/files/2021-01/Ihmistieteiden_eettisen_ennakoarvioinnin_ohje_2020.pdf

Suomen virallinen tilasto (SVT). *Opiskelijat ja tutkinnot. Tutkintotavoitteisen koulutuksen ulkomaalaiset opiskelijat koulutussektorin mukaan 2004-2021*. Tilastokeskus. Haettu

17.5.2023 osoitteesta: <https://pxdata.stat.fi:443/PxWeb/sq/cd7f8581-b81f-48be-827e-20b83e684185>

Tirri, H. & Silvennoinen, H. (2020). Suomalainen koulutus kansainvälisillä markkinoilla - valtionhallinto koulutusviennin mahdollistajana ja koulutuksen maineen vaalijana. Hallinnon tutkimus. Vol 39 nro 4. <https://journal.fi/hallinnontutkimus/article/view/102252/59584>

Torkkola, S. (2017). *Lean asiantuntijatyön johtamisessa*. Alma Talent Oy.

Tuomi, J. & Sarajärvi, S. (2018). *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Valtioneuvosto. (2023). *Vahva ja välittävä Suomi - Pääministeri Petteri Orpon hallituksen ohjelma*. Valtioneuvoston julkaisuja 2023:58. Haettu 7.9.2023 osoitteesta: <https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/165042/Paaministeri-Petteri-Orpon-hallituksen-ohjelma-20062023.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Valtiovarainministeriö. (2009). *Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus - Toimenpide-ehdotuksia yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyvien ongelmakohtien korjaamiseksi*. Julkaisunumero 31/2009. https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/0bd112d0-6c39-4b29-b173-085a8c9c577f/cba79995-273a-4bee-9520-1c48169b74cc/JULKAISU_20090831111943.pdf

Verohallinto. (4.5.2023). *Koulutustoiminnan arvonlisäverotus*. Verohallinto. Haettu 20.3.2024 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48433/koulutustoiminnan-arvonlisaverotus3/>

Verohallinto. (3.6.2022). *Tuloverotuksen ennakkoratkaisu*. Kohdeorganisaatiolta saatu julkaisematon materiaali.

Verohallinto. (23.8.2022). *Arvonlisäverotuksen ennakkoratkaisu*. Kohdeorganisaatiolta saatu julkaisematon materiaali.

Verohallinto. (24.11.2022). *Veronsaajien oikeudenvälityksikön vastine Helsingin hallinto-oikeudelle*. Kohdeorganisaatiolta saatu julkaisematon materiaali.

Verohallinto (2021). *Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille*. Verohallinto. Haettu 30.4.2023

osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47999/verotusohje-yleishy%C3%B6dyllisille-yhteis%C3%B6ille3/>

Verohallinto (2020). *Euroopan Unionin asetus 282/2011 yhdenmukaistaa arvonlisäverodirektiivin tulkintaa*. Verohallinto. Haettu 6.7.2023 osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47974/euroopan-unionin-asetus-2822011-yhdenmukaistaa--arvonlis%C3%A4verodirektiivin--tulkintaa/#koulutus>

Vilkkä, H. (2021). *Näin onnistut opinnäytetyössä*. PS-Kustannus.

Wikström, K., Ossa, J., & Urpilainen, M. (2015). *Vero-oikeuden yleiset opit*. Helsingin Kamari Oy.

Yli-Kivistö, M. (2021). *Ammatillisen koulutuksen toiminta ja koulutuksen kansainvälistyminen – arvonlisävero-kohtelun ratkaiseminen*. [pro gradu-tutkielma, Vaasan yliopisto]. https://osuva.uwasa.fi/bitstream/handle/10024/13227/UniVaasa_2021_Yli-Kivisto_Mari.pdf?sequence=2&isAllowed=y

Oikeustapausluettelo

EU-tuomioistuin C-319/12, MDDP.

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=8A9DAB7C57B1888CB1ADA786DB584553?text=&docid=138689&pageIndex=0&doclang=FI&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=4684723>

KVL 2016/19. Diaarinumero A82/8210/2014. Antopäivä 22.4.2016.

<https://www.edilex.fi/kvl/20160019>

KVL 2012/45. Diaarinumero A28/8210/2012. Antopäivä 22.8.2012.

<https://www.edilex.fi/kvl/20120045>

KVL 2014/1. Diaarinumero A45/8210/2013. Antopäivä 22.1.2014.

<https://www.edilex.fi/kvl/20140001?>

KHO 2013/19. Diaarinumero: 1378/2/12. Antopäivä: 30.1.2013.

<https://www.kho.fi/fi/index/paatokset/vuosikirjapaatokset/1364887232610.html>

KHO 2013/140. Diaarinumero 3017/2/12. Antopäivä 6.9.2013.

<https://www.kho.fi/fi/index/paatokset/vuosikirjapaatokset/1378451818902.html>

KHO 7.1.2002 taltio 18. Diaarinumero: 3459/2/00.

<https://finlex.fi/fi/oikeus/kho/lyhyet/2002/200200018>

KHO 539/2005 Diaarinumero: 1717/2/539. Antopäivä: 11.3.2005. osoitteesta:

<https://finlex.fi/fi/oikeus/kho/lyhyet/2005/200500539>

Helsingin hallinto-oikeus 3705/2023. Diaarinumero 4691/03.04.04.04.38/2022. Antopäivä: 20.06.2023.

Liite 1. Aineistohallintasuunnitelma

Tämä aineistohallintasuunnitelma on laadittu Hämeen ammattikorkeakoulun ohjeiden mukaisesti.

Hyvä tieteellinen käytäntö

Tämä tutkimus ei vaadi eettistä ennakoarviointia, koska Tutkimuseettisen neuvottelukunnan edellytykset eivät täyty (Tutkimuseettinen neuvottelukunta, 2019, ss. 16 – 18). Myöskään tutkimuslupaa ei tarvita, koska ketään ei haastatella erityisesti opinnäytetyötä varten. Kaikilta, joiden henkilökohtaisia näkemyksiä käsitellään tässä opinnäytetyössä, on pyydetty erikseen lupa sähköpostilla.

Tutkimusaineiston kerääminen ja säilytys

Tutkimusaineisto kerätään pääosin verkon välityksellä julkisista lähteistä.

Tutkimusmenetelmänä käytetään myös osallistavaa havainnointia, jossa tutkija osallistuu kehitettävän kohteen palavereihin ja tekee muistiinpanoja havainnoistaan. Nämä muistiinpanot eivät sisällä henkilötietoja eivätkä arkaluonteista materiaalia. Tässä työssä ei käsitellä henkilötietoja.

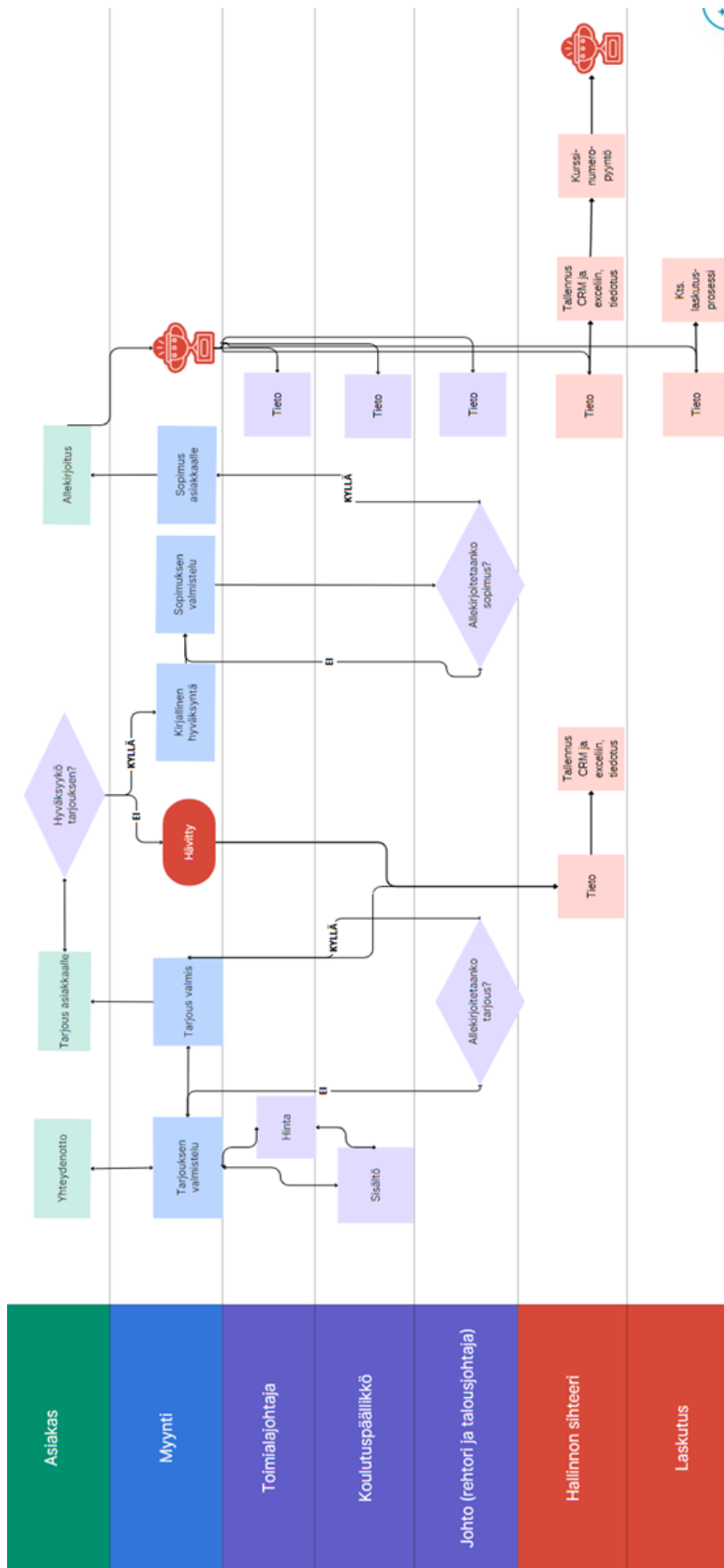
Tutkimusmateriaali säilytetään tekijän omalla tietokoneella salasanaturvattuina.

Varmuuskopio sijaitsee työnantajan asiakirjahallintajärjestelmässä ja tiedostoihin ei ole käyttöoikeutta kenelläkään muulla kuin tekijällä.

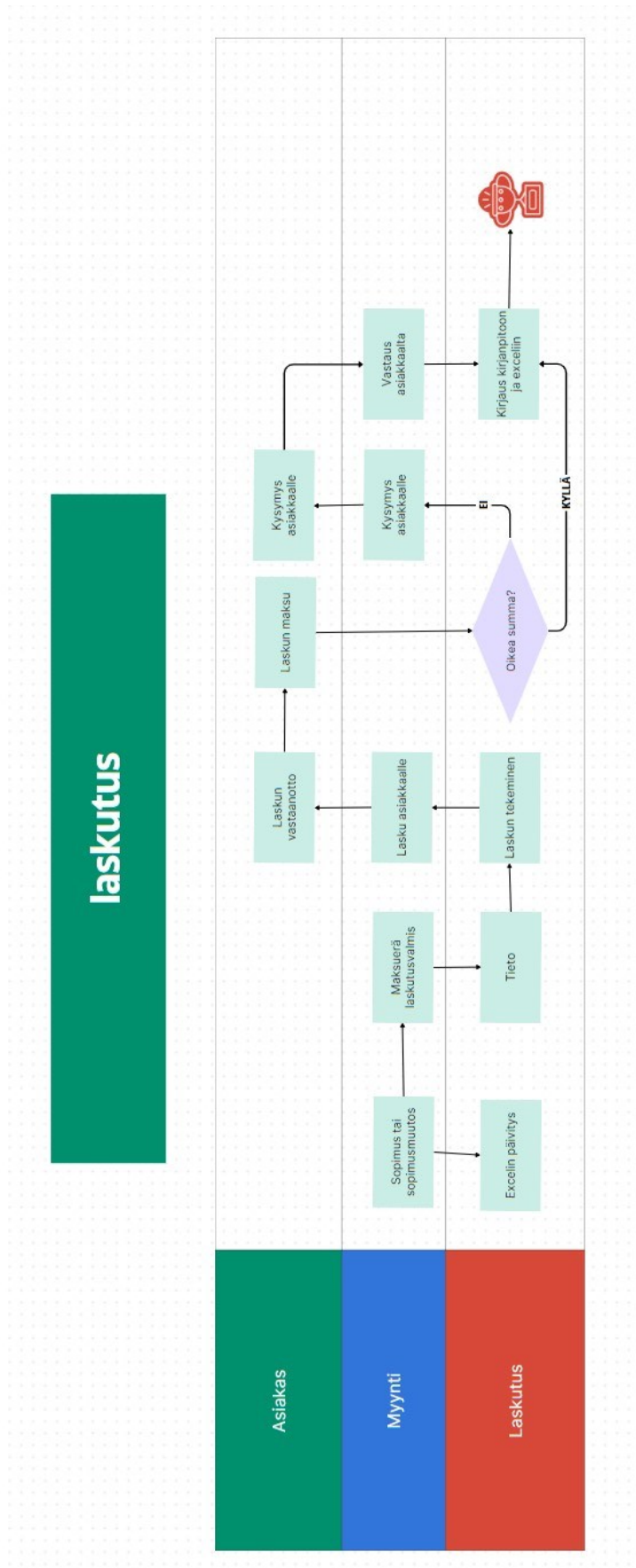
Tutkimusaineiston omistajuus ja jatkokäyttö

Tutkimusaineiston omistaa kohdeorganisaatio eikä sitä erikseen säilytetä jatkokäyttöä varten.

Liite 2. Tarjous-sopimusprosessi



Liite 3. Laskutusprosessi



Liite 4. Tuloutusprosessi

