

**Verohallinto**  
**Verotusyksikkö / Mika Jokinen ja Sanna-Mari Ruotsalainen**

Viite: Lausuntopyyntönnö 28.1.2026, diaarinumero VH/311/00.01.00/2026

**Lausunto luonnoksesta Verohallinnon ohjeeksi koulutustoiminnan arvonlisäverotuksesta**

Verohallinto on pyytänyt Suomen Veroasiantuntijat ry:ltä (jäljempänä ”SVA”) lausuntoa luonnoksesta Verohallinnon koulutustoiminnan arvonlisäverotusta koskevaksi ohjeeksi.

SVA kiittää mahdollisuudesta antaa lausunto ja esittää seuraavaa:

***Yleiset huomiot tehtyihin päivityksiin ja tarkistuksiin***

- Ohjeeseen lakimuutosten perusteella tehdyt päivitykset ovat SVA:n näkemyksen mukaan tarpeellisia ja asianmukaisia.
- Kohtiin 7.6 Kongressitoiminta ja 8.2 Opettajien vuokraus tehdyt muutokset selkeyttävät kyseisiä kohtia ja parantavat ohjeen luettavuutta.
- Kohtaan 3.3.2 Vapaaseen sivistystyöhön kuulumaton koulutus tehty uusi esimerkki on selkeä ja hyvä. Ohjeen alussa listattuihin muutoksiin on kuitenkin kyseiseen kohtaan jäänyt lyöntivirhe ja kohtaan viitataan virheellisellä otsikonumerolla. Jos lista päivityksistä jää lopulliseen ohjeeseen, mitä SVA pitää hyvänä käytäntönä, otsikon numerointi on korjattava.

***Kohdat 3.1.3 ja 3.2.3 Tilauskoulutus***

- Luettavuuden lisäämiseksi kohtien otsikoinnin voisi täsmentää koskevan erikseen yliopistojen ja ammattikorkeakoulujen tilauskoulutusta (3.1.3) ja ammatillisen koulutuksen järjestäjän tilauskoulutusta (3.2.3). Nyt ohjeluonnos sisältää kaksi samannimistä otsikkoa, mikä voi olla harhaanjohtavaa.
- SVA pitää tilauskoulutusta koskevien esimerkkien lisäämistä tervetulleena, mutta esimerkeissä 1 ja 3 esitetty tulkinta koulutuksen veloituksen verokohteista kiinalaisilta opiskelijoilta vaikuttaa olevan oikeuskäytäntöön perustumatonta. SVA:n käsityksen mukaan vastaavasta tilanteesta ei ole julkaistua oikeuskäytäntöä, jolloin sen lisääminen Verohallinnon ohjeeseen ei ole perusteltua. SVA pitää mahdollisena, että esimerkkien koulutus voitaisiin veloittaa myös opiskelijoilta verottomana (analogisesti esim. KHO:2017:192).

- Verottomuus on kansallisessa laissa sidottu koulutuksen lakisääteisyteen ja lain nojalla tapahtuvaan avustukseen valtion varoin, eikä suoranaisesti koulutoimenharjoittajan asemaan.
- Hallituksen esityksen HE 4/2022 vp perustelujen mukaan tarkoituksena on ollut vapauttaa lainsäädäntöön perustuva koulutus verosta yleisesti, ja verollisuus ei määräydy sen mukaan, mikä tarkoitus koulutuksella on sen saajalle, kuten esimerkiksi ovatko opinnot tutkintoon tähtääviä vai harrastustavoitteisia. Jos ammattikorkeakoulu tai ammattiopisto myy lakisääteistä tutkintokoulutusta yhtiölle, joka vain edelleenveloittaa sen opiskelijoille, opiskelija saa silti täsmälleen saman lakisääteisen tutkintokoulutuksen. Verohallinnon ohjeen mukaan ratkaistaessa koulutuspalvelujen arvonlisäverollisuutta, kutakin luovutettavaa koulutuspalvelua tarkastellaan itsenäisesti ja erikseen.
- Esimerkeissä 1 ja 3 jää epäselväksi, mikä on suomalaisen yhtiö X:n ja suomalaisen yhtiö A:n luovuttama palvelu. AVL 39 §:n ja AVL 40 §:n hallituksen esityksen HE 4/2022 perusteella vaikuttaa siltä, että jos luovutettava palvelu on "ammattikorkeakoulun/ammattiopiston lakisääteinen tutkintokoulutus", sen pitäisi olla verotonta riippumatta siitä, kuka sen laskuttaa. Verottomuutta ei hallituksen esityksessä tai laissa ole sidottu esimerkeissä mainittuun toimilupaan tai järjestämislupaan. Lain sanamuoto ja hallituksen esitys korostavat koulutuksen luonnetta, ei myyjän asemaa.
- SVA:n käsityksen mukaan esimerkkien taustatietojen perusteella laki mahdollistaa tulkinnan, jossa koulutuksen myynti kiinalaisille opiskelijoille voidaan käsitellä verottomana. Vaikka arvonlisäverodirektiivissä ja kotimaisessa sääntelyssä on eroa ja direktiivi jättää osin harkintavaltaa jäsenvaltioille, myöskään arvonlisäverodirektiivi ei puolla ohjeluonnoksessa tehtyä tulkintaa. SVA suosittelee esimerkin poistamista ainakin siltä osin kuin se koskee koulutuksen veloittamista kiinalaisilta opiskelijoilta.

### ***Huomiot jo nykyisessä ohjeessa oleviin kohtiin***

#### ***Kohta 5 - Koulutuspalvelujen alihankinta***

- SVA:n käsityksen mukaan kohtaan 5 ei ole tehty muutoksia. Ohjeluonnoksen mukaan lakisääteisen koulutuksen järjestäjän alihankintana myymä koulutuspalvelu on arvonlisäverollinen, vaikka kyseessä olisi sama lakisääteinen koulutus, jonka järjestäjä normaalisti tuottaa arvonlisäverottomana. Tätä koskee myös esimerkit 8 ja 11.
- Tulkinta on ristiriidassa ohjeessa esitetyn periaatteen kanssa, jonka mukaan myynnin verollisuutta tulisi tarkastella myyjän näkökulmasta (kuten kohdan 5 ensimmäisessä kappaleessa mainitaan). Myyjän näkökulmasta kyse on kuitenkin samasta lakisääteisestä koulutuspalvelusta riippumatta siitä, järjestetäänkö se omille opiskelijoille vai alihankintana toiselle oppilaitokselle.

- Hallituksen esityksessä HE 4/2022 korostetaan, että koulutuspalvelun myyjän on oltava samassa asemassa arvonlisäverolain 40 §:ssä tarkoitetun verottoman koulutuspalvelun myyjän kanssa, ja että verollisuus ei määräydy sen mukaan, mikä tarkoitus koulutuksella on sen saajalle.
- Ohje johtaa tilanteeseen, jossa sama palvelu verotetaan eri tavalla pelkästään siksi, että se alihankitaan toiselta koulutustoimenharjoittajalta, mikä ei ole johdonmukaista. Kun koulutustoimenharjoittaja myy oppilaitoksena tuottaansa lakisääteistä koulutuspalveluaan myös alihankintana toiselle koulutuksen järjestäjälle, myynnin verokohtelun tulisi olla sama kuin myyjän itse järjestämän koulutuksen erityisesti, kun toiminta ei käytännössä useimmiten tapahdu kilpailuolosuhteissa.

### ***Kohta 6 – Suoraan opiskelijalle myyty koulutuspalvelu***

- Ohjeluonnoksen kohta 6.1.2 Koulutuksen myynti opiskelijalle on vaikeaselkoinen, mikä ensisijaisesti johtuu käsiteltävien myyntimaasääntöjen määrästä (AVL 69 d §:n 3 ja 4 momentit sekä 69 j §:n 1 momentin 5 kohta). Ohjetta voisi kuitenkin selkeyttää, jos myyntimaasäännöksistä olisi jokaisesta oma esimerkkinsä (eli myös pääsystä ja sähköisestä etäopetuspalvelusta). Lisäksi ot-sikkotason jaottelu koulutuspalvelun myyntiin ja pääsyyn opetustilaisuuteen ei välttämättä tue ohjeen luettavuutta erityisesti, kun pääsyä koskevassa osiossa viitataan aiemmin käsiteltyyn lähiopetuspalveluun, jota ei kuitenkaan ole mainittu väliotsikoinnissa.
- Ohjeeseen voisi harkita lisäyksenä myös opiskelijoille myydystä koulutuksesta esimerkkiä, jossa osa opiskelijoista osallistuu opetustilaisuuteen paikan päällä ja osa virtuaalisesti etänä (ts. opetustilaisuus, jossa opiskelija voi valita osallistumistavan).

Helsingissä 11. päivänä helmikuuta 2026

Suomen Veroasiantuntijat ry

Heikki Wahlroos  
puheenjohtaja

Henna Jovio  
jäsen