

Verohallinto

Helsinki 30.9.2016

Yritysverotusyksikkö

Ohjaus- ja kehittämissyksikkö

mika.jokinen@vero.fi

tanja.reini@vero.fi

Viite: Lausuntopyyntöne 26.8.2016, dnro A55/200/2016

LAUSUNTO

Lausunto luonnoksesta Verohallinnon ohjeeksi Liikuntapalvelujen arvonlisäverokannasta.

Suomen Kunto- ja terveystuokakeskusten yhdistys SKY ry kiittää saamastaan lisäajasta alla olevan lausunnon osalta. Suomen Yrittäjien toimialajärjestönä toteamme, että Suomen Yrittäjien lausunnossa on huomioitu myös erinomaisesti toimialamme arvonlisäverotukseen liittyvät kysymykset. Haluamme kuitenkin nostaa alla olevat toimialamme erityispiirteet esille lausunnossamme.

Kuten Suomen Yrittäjien lausunnossa todetaan, ohjelunnoksessa käsitellään liikuntapalvelujen arvonlisäverokohtelua monipuolisesti ja uusi ohje on myös SKY:n mielestä tarpeellinen.

4.1 Liikunta- ja ravintoneuvonta

Osion muuttamisessa tulee lähteä otsikoinnin muuttamisesta. Tätä osiota ei voida käsitellä kappaleen 4 ”Liikunnan opetus ja valmennus” alla. Otsikointi viittaa palveluiden tuotenimikkeeseen, jonka sisältö ei ole vakiintunut tai säännelty. Ehdotamme erillistä osiota kuntokeskuksissa tarjottaville palveluille, ja ne voisivat olla otsikoitu alla esitetyllä tavalla.

5 Kuntokeskuksissa yleisesti tarjottavat palvelut

5.1 Kuntokeskuksen asiakkuus- sekä liittymis- ja jäsenmaksut

Kuntokeskuksen asiakkuusmaksu oikeuttaa ostajan käyttämään kuntokeskusten palveluita, jotka voivat olla kuntosalipalveluita ja/tai erilaista ohjattua ryhmäliikuntaa (erilaisia jumppia, sisäpyöräilyä, toiminnallisia harjoittelumuotoja (CrossFit) jne). Asiakkuusmaksu oikeuttaa eri pituiseen palveluiden

käyttöön (tietty määrä kertoja tai tietty ajanjakso). Asiakkuuden merkiksi henkilö saa magneettikortin, etälukukortin tai sisäänpääsyrannekkeen, jolla pääsee tiloihin. Asiakkaan käytössä on yleensä myös pukeutumistilat, suihku, sauna ja uima-allas. Koska kysymys on liikuntapalvelusta, asiakkuusmaksuun sovelletaan alennettua verokantaa.

Joissakin kuntokeskuksissa kuntokeskukseen liittyviltä peritään liittymismaksu. Liittymismaksun sijaan voi olla myös kertaluonteinen tai vuosittainen jäsenmaksu. Koska liittymis- tai jäsenmaksu on edellytys liikuntapalveluiden harjoittamiselle, myös siihen sovelletaan alennettua verokantaa.

5.2 Yksilöliikunta

Yksilöliikunnassa asiakas ostaa liikuntapaketin, joka on ennakkoon suunniteltu ja määritelty. Tällaisia paketteja ovat esim. niska/hartia, laihdutus, aloittelija jne. Asiakas liikkuu ohjelman mukaisesti ohjaajan kanssa (ohjaaja on mukana joko jokaisella kerralla tai osan kerroista). Jotta asiakas kykenee suoriutumaan harjoituksesta, valitaan hänelle yksilöllinen kuormitustaso. Muutoin palvelu ei sisällä yksilöllisen ohjelman laatimista, vaan palvelua myydään liikunnan harjoittamisen mahdollistavana palveluna. Asiakkaalle ei siis laadita omaa harjoitusohjelmaa, eikä hän saa tämän palvelun yhteydessä myöskään yksilöllistä ravintoneuvontaa, eikä asiakkaalle tehdä testejä. Koska kyseessä on liikunnan harjoittaminen, palvelu kuuluu alennetun verokannan piiriin.

5.3 Yksilöllisen kuntosaliohjelman / harjoitusohjelman laatiminen ja testien tekeminen

Mikäli asiakkaalle suunnitellaan ja laaditaan yksilöllinen harjoitusohjelma yhdessä asiakkaan kanssa, asiakkaan ajalla ja asiakas saa tuloksena itselleen harjoitusohjelman (mukaan), ei kyseessä ole alennetun verokannan piiriin kuuluva liikuntapalvelu. Sama koskee sitä, jos asiakkaalle tehdään esimerkiksi kuntotestejä tms. testejä.

5.4 Ravintoneuvonta / Ravintovalmennus / Ravitsemusterapia

Joissakin kuntokeskuksissa on ravitsemuksen asiantuntijoita. Ravintovalmentajat tutustuvat asiakkaan yksilöllisiin tarpeisiin ja laativat asiakkaalle yksilölliset ravinto-ohjeet ja valmentavat asiakasta ravintoasioissa (ja motivoivat). Pakettien pituus voi olla esimerkiksi 1 kerta, 2 kertaa, 4 kertaa, 6 kertaa tai 12 kertaa. Koska kyseessä ei ole liikuntapalvelu, kuuluvat nämä palvelut yleisen verokannan piiriin.

Jos neuvonnasta vastaa laillistettu Ravitsemusterapeutti (Valviran hyväksymä koulutus), ravintovalmennus on verotonta terveyden- ja sairaanhoitopalvelua.

5.5 Hierontapalvelut

Joissakin kuntokeskuksissa tarjotaan hierontapalveluita. Jos kysymyksessä on laillistetun hierojan suorittama palvelu, palvelu on arvonlisäverotonta terveyden- ja sairaanhoitopalvelua. Muutoin palvelu kuuluu yleisen verokannan piiriin.

5.6 Lastenhoito / Lapsiparkki

Joissakin kuntokeskuksissa on mahdollisuus tuoda lapsi valvottuun lastenhoitoon siksi aikaa, kun vanhemmat ovat liikkumassa. Jos lastenhoidosta veloitetaan asiakasta erikseen, kysymys on yleisen verokannan mukaisesta palvelusta. Jos palvelu kuuluu asiakkuuden hintaan, asiakkuudesta veloitetusta maksusta ei eroteta lastenhoidon osuutta.

5.7 Lastenliikunta / Nuorten liikunta

Joissakin kuntokeskuksissa järjestetään lapsille / nuorille omaa liikuntaa. Liikunta on yleisimmin ohjattua ja leikkimielistä liikuntaa. Koska kyseessä on liikunnan harjoittaminen, palvelu kuuluu alennetun verokannan piiriin.

5.8 Luennot

Kuntokeskuksissa saatetaan pitää luentoja esimerkiksi aiheista painonpudotus, niska/selkä, uni, rentoutus jne. Koska kyseessä ei ole liikuntapalvelu, palvelu kuuluu yleisen verokannan piiriin.

Jos luennosta vastaa laillistettu Ravitsemusterapeutti (Valviran hyväksymä), ravintovalmennus on verotonta terveyden- ja sairaanhoitopalvelua.

5.9 Solarium tai suihkurusetus

Joissakin kuntokeskuksissa tarjotaan solarium- tai suihkurusetus -palveluita. Kysymys on yleisen arvonlisäverokannan piiriin kuuluvasta palvelusta.

5.10 Kahvio tai kauppa

Monissa kuntokeskuksissa on kahvio tai kauppa. Siellä myytävien tuotteiden arvonlisäverokanta määräytyy tuotteen mukaan (esimerkiksi elintarvikkeiden osalta alennettu verokanta tai varusteiden osalta yleinen verokanta).

5.11 Varuste- tai kaappivuokra

Mikäli kuntokeskus vuokraa omaa pukukaappia, pyyhkeitä, uimahousuja tai muita varusteita, vuokraustoiminta kuuluu yleisen verokannan alaisuuteen.

KOMMENTTEJA ERITYISESTI OHJEEN KOHTAAN 4.1, JOKA TÄSSÄ LAUSUNNOSSA ON KORVATTU KAPPALEELLA 5.2: YKSILÖLIIKUNTA

Kuntokeskusten palveluvalikoimaan kuuluvat siis mm. mahdollisuus itsenäiseen kuntosaliharjoitteluun, ohjattuja ryhmäliikuntatunteja, ohjattuja pienryhmäliikuntatunteja sekä ohjattuja yksilöliikuntatunteja. Ohjattu ryhmäliikunta on vakiintuneessa oikeus- ja verotuskäytännössä vahvistettu alemman liikuntapalvelun verokannan piiriin (KHO 2014:160). Haastavia rajanvetotilanteita syntyy, jos ryhmän koko on asiassa ratkaisevassa merkityksessä. Siten ei tulisi olla merkitystä sillä, onko kysymys salillisesta liikkujia, joiden liikuntaa ohjaaja vetää, pienemmästä (esim. 3-4 henkilön) ryhmästä tai jopa yhdestä henkilöstä, jos tilaisuuden pääasiallinen tarkoitus on liikunnan harjoittaminen. Ryhmäliikunta ja yksilöliikunta ovat molemmat käytännössä vain lisähinnoiteltu liikkumisen palvelumuoto. Eli asiakas itse valitsee liikkumisen palvelutasonsa: liikunta yksin (kuntosali), ryhmäliikunta tai yksilöliikunta.

Oikeuskäytännössä on vahvistettu periaate, että kun myytävä palvelu sisältää mahdollisuuden liikunnan harjoittamiseen ja ohjauspalvelua, koko palvelun verokanta määräytyy palvelun pääasiallisen sisällön mukaan, eikä palvelua jaeta alennetun ja yleisen verokannan alaisiin osiin (KHO 19.1.2012 T 52). Kun yksilöliikuntatunti sisältää 60 minuuttia kuntosaliharjoittelua, on selvää, että tilaisuuden pääasiallinen

tarkoitus on liikunnan harjoittaminen, vaikka se tapahtuu ohjaajan kanssa. Ohjaaja voi antaa kuntoilijalle ohjeita, eikä sen tule vaikuttaa alennetun verokannan soveltumiseen. Ohjeet voivat liittyä esimerkiksi kuntosalilaitteiden turvalliseen käyttöön. Ohjeet ovat täysin verrattavissa ohjatun ryhmäliikuntatunnin vetäjän antamiin ohjeisiin. Ohjaaja antaa ohjeita liikkeiden oikeasta tekniikasta, jotta osallistujat eivät loukkaisi itseään.

Jos asiakkaan kuntokeskukselta ostama palvelu sisältää tietyn kappalemäärän kuntosaliharjoittelua, jossa ohjaaja on mukana esimerkiksi ensimmäisellä keralla ja sovituin väliajoin muulloinkin, koko palvelun pääasiallinen sisältö on mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Mikäli palvelu sisältäisi myös testauspalvelut ja ravintoneuvontaa, tämä osa palvelusta on erotettavissa yleisen verokannan alaisuuteen.

Nimike Personal Trainer ei ole virallinen ammattinimike eikä sen palvelusisältöä ole virallisesti määritelty. Virallisissa ohjeistuksissa ei tulisi antaa merkitystä sille, millä markkinointinimikkeellä palvelua myydään ja markkinoidaan, vaan palvelun tosiasialliselle sisällölle. Personal Trainer -nimitys on kansan keskuudessa tunnettu, ja mielletään palveluksi, jossa ohjaaja osallistuu henkilökohtaisesti liikuntatapahtumaan. Kuntokeskusten tarjoamien ja markkinoimien Personal Trainer palveluiden sisältö vaihtelee kuntosaleittain ja vastaavia palveluita tarjotaan myös kuntokeskusten ulkopuolella. Markkinointiesitteissä näiden palveluiden sisältö voi olla olennaisesti toisistaan poikkeavaa palvelua niin sisältönsä kuin painotustensa osalta. Kuntokeskusten Personal Trainer -ohjelmia myymät palvelut ovat kuitenkin pääsisällöltään yksilöliikuntaa, jossa liikutaan ohjaajan kanssa. Liikunta tapahtuu kuntokeskuksen tiloissa ja kuntokeskuksen oman henkilökunnan ohjaamana. Palvelu edellyttää, että asiakkaalla on kuntokeskukseen voimassa oleva asiakkuus. Ohjelma ei sisällä henkilökohtaisia kuntosaliohjelmiä tai ravintoneuvontaa, vaan niistä sovittaisiin erikseen, jos asiakas niitä haluaisi.

Ohjeessa tulee siten erottaa yksilöliikunta muista henkilökohtaisista palveluista muutoin kuin markkinointinimikkeeseen perustuen. Palvelutuotteita innovoidaan jatkuvasti ja arvonlisäverotuksellisen kohtelun tulee perustua palveluiden pääasialliseen sisältöön. Muutoin verotuskäytäntö on erityisesti tulevaisuudessa kohtuuttoman epävarmuuden piirissä. Liikuntapalvelun ostajalla tulee olla vapaus valita itselle sopiva liikkumisen muoto ilman, että palveluiden arvonlisäverokanta olisi erilainen. Yksilöliikuntapalvelun ostaminen voi joillekin henkilöille olla ainoa tapa aloittaa liikkuminen, kun kynnys ryhmäliikuntaan menemisestä tai yksilöllisestä kuntosaliharjoittelusta on liian korkealla. Erilaiset liikuntapalvelut mahdollistavat siten erilaisten ihmisten mahdollisuuden liikuntaan. Se, miten asiakas haluaa tai voi liikkua ei pitäisi olla eri tavalla verotuksellisesti arvoitettua.

Edellä esitetyn perusteella vähintään kuntokeskusten tarjoama yksilöliikunta tulisi lähtökohtaisesti katsoa liikunnan harjoittamiseksi ja palvelun alennetun verokannan piiriin kuuluvaksi. Vaihtoehtoisesti palvelun verokanta tulisi jakaa sisältönsä perusteella eri verokantoihin pääpalveluperiaatteen perusteella.

3.1 Ohjattu liikunta ostajan tiloissa

Kommenttina ohjeluonnoksen kappaleeseen 3.1 Ohjattu liikunta ostajan tiloissa: Esimerkki 5 on epäselvä sen suhteen, että vaikuttaako verokannan määräytymiseen se, laskuttaako liikunnan ostaja palvelusta edelleen työntekijöitään. Kappaletta tulisi täsmentää siten, että verokannan määräytymisessä ei ole merkitystä sillä, laskuttaako työnantaja työntekijöitään liikunnan järjestämisestä. Kun Yritys A myy ohjattua liikuntapalvelua yrityksen B työntekijöille, kysymyksessä on alennetun verokannan piiriin kuuluvan liikuntapalvelun myynti, vaikka palvelusta laskutetaan yritystä B, eikä suoraan liikuntaa harjoittavia henkilöitä.

Helsingissä 30.9.2016



Jutta Östeberg-Hurme
Puheenjohtaja
SKY, Suomen kunto- ja terveyslääkintakeskusten ry



Riitta Hämäläinen-Bister
Toiminnanjohtaja
SKY, Suomen kunto- ja terveyslääkintakeskusten ry
Puh. 040 515 4449
eMail: riitta@sky-ry.fi