

Lausunto

20.9.2016

Verohallinto  
Yritysverotusyksikkö  
Ohjaus- ja kehittämissyksikkö  
mika.jokinen@vero.fi  
tanja.reini@vero.fi

Viite Lausuntopyyntöne 26.8.2016, dnro A55/200/2016

---

## Lausunto luonnoksesta Verohallinnon ohjeeksi Liikuntapalvelujen arvonlisäverokanta

---

Luonnoksessa Verohallinnon ohjeeksi Liikuntapalvelujen arvonlisäverokanta selvitetään, milloin arvonlisäverolain 85 a §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettua alennettua verokantaa voidaan soveltaa eli milloin kysymyksessä katsotaan olevan palvelu, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Ohje korvaa ohjeen Verohallinnon kannanottoja yritysverokysymyksiin 2010 (dnro 72/40/2010) kohdan 2.

### Yleistä

Ohjeluonnoksessa käsitellään liikuntapalvelujen arvonlisävero kohtelua monipuolisesti, ja se on hyvin jäsenetty. Vastaavaa ohjeistusta ei aiemmin ole annettu, joten uusi ohje on myös tarpeellinen. Liikunta-alan käytännön tulkintatilanteet ovat moninaiset, minkä johdosta tulkintaongelmatkin voivat yksittäistapauksissa olla vaikeita. Ohjeluonnoksessa on käsitelty erilaisia liikkumiseen liittyviä tilanteita varsin kattavasti, mutta pitäisimme kuitenkin suotavana ohjeen käytettävyyden parantamiseksi, että sitä vielä täydennettäisiin lisäesimerkein rajanvetotilanteista yleisen ja alennetun arvonlisäverokannan välillä. Esimerkkien lisääminen erityisesti lukuun 4 ja sen alalukuun 4.1 parantaisi nähdäksemme ohjeen käytettävyyttä.

Luonnoksesta käy sinänsä selkeästi ilmi se, että palvelun sisältö määrittää verokannan, mutta se, miten palvelun sisältö -käsitettä tulisi tulkita, ei välttämättä avaudu erityisesti verotukseen perehtymättömälle lukijalle kovin hyvin. Verovelvollisten saattaa yksittäistilanteessa olla varsin vaikea tulkita esimerkiksi sitä, mitä liikunnan harjoittamisen valvonnalla tai lajin harjoittamisen kannalta tavanomaisella tai välttämättömällä perusteiden opastuksella ja ohjauksella, jotka eivät muuta ohjattua liikunta opetuspalveluksi, tarkoitetaan käytännössä.

Esitämme seuraavassa eräitä huomioita ohjeluonnoksen yksityiskohdista siinä käytettyä numerointia noudattaen.

### **2.3 Muun kuin liikuntatilan luovutus liikunnan harjoittamiseen**

Esitämme, että lukuun lisätään esimerkki ulkoliikunnasta, kuten puistojumpasta.

## **3 Ohjattu ryhmäliikunta**

Luvussa 3 todetaan, että arvioitaessa myytävän palvelun sisältöä, huomioon otetaan harjoitettavan liikuntalajin tai liikuntamuodon sisältö ja olosuhteet, joissa palvelu suoritetaan. Arvioinnissa huomioidaan myytävään palveluun sisältyvän opetuksen ja ohjauksen määrä, laatu ja merkitys ostajalle. Edelleen ohjeluonnoksessa todetaan, että arvioinnissa otetaan huomioon se, että joitakin liikuntamuotoja harjoitetaan lajin luonteesta johtuen tyypillisesti ja tavanomaisesti ohjattuna ja toisia lajeja itsenäisesti ilman ohjausta.

Esitämme ohjeen käytettävyyden parantamiseksi, että arviointikriteereistä laadittaisiin käytännön esimerkkejä tai että niiden sisältöä muutoin tarkennettaisiin. Lisäksi ohjeessa tulisi täsmentää, mikä merkitys sovellettavaa verokantaa määritettäessä on liikuntalajin luonteella tyypillisenä yksilölajina ja siihen liittyvällä ohjauksella.

### **3.1 Ohjattu liikunta ostajan tiloissa**

Luvussa kuvatusta esimerkistä 5 ei käy ilmi, onko työnantaja B:llä varsinaisia liikuntatiloja. Jos olosuhteet kuitenkin ovat sellaiset, että työnantajalla ei ole varsinaisia liikuntatiloja, kuten jumppa- tai kuntosalia, vaan jumppaaminen tapahtuu esimerkiksi isossa neuvottelutilassa, ohjeistuksessa tulisi ottaa kantaa myös siihen, mikä mahdollinen merkitys sillä on sovellettavan verokannan osalta, kun otetaan huomioon luvussa 2.3 esitetty.

### **3.2 Liikunnan ohjaus alihankintana**

Luonnoksen mukaan kun myytävä palvelu on sisältönsä perusteella palvelua, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen, alennettua verokantaa sovelletaan myös alihankinta- tai edelleenmyyntitilanteessa. Esimerkkinä mainitaan tilanne, jossa yhtiö myy ohjattua liikuntaa tarjoavalle yhtiölle liikunnanohjauspalvelun.

Voimassa olevan ohjeen Verohallinnon kannanottoja yritysverokysymyksiin 2010 (dnro 72/40/2010) kohdan 2 kannanotto alihankintapalveluihin sovellettavasta verokannasta on ohjeluonnoksessa esitettyä tiukempi. Voimassa olevan ohjeistuksen mukaan yrityksen myydessä kuntosalille liikuntatuntien ohjauspalvelun, jonka kuntosali myy edelleen asiakkaalleen alemmalla verokannalla, alihankintayrityksen katsotaan myyvän kuntosalille liikuntapalvelujen toteuttamisen, johon sovelletaan yleistä verokantaa.

Ohjeluonnoksen päivitetty kannanotto on erittäin tervetullut. Alihankintapalvelun myynti kohdistuu liikuntaa harjoittaviin henkilöihin mahdollistaen näiden liikkumisen, joten alihankintapalvelun verottaminen alennetun verokannan mukaan on tästä näkökulmasta johdonmukaista. Kannanotto myös vastaa voimassa olevaa verotuskäytäntöä paremmin verovelvollisten oikeustajua.

#### 4 Liikunnan opetus ja valmennus

Luvussa 4 todetaan, että yleistä verokantaa sovelletaan sekä liikuntamuodon alkeiden opetukseen että opetukseen, jolla tähdätään jo opittujen taitojen kehittämiseen. Pelkkä liikunnan harjoittamisen valvonta tai liikuntalajin harjoittamisen kannalta tavanomainen tai välttämätön perusteiden opastus ja ohjaus eivät kuitenkaan muuta ohjattua liikuntaa opetuspalveluksi.

Rajanveto yhtäältä liikunnan opastuksen ja ohjauksen sekä toisaalta liikunnan opetuksen välillä saattaa yksittäistapauksissa olla hyvin hankalaa. Esitämme siksi ohjeen käytettävyyden parantamiseksi, että ohjeluonnosta täydennettäisiin lisäesimerkein edellä viitatusa rajanvedosta yhtäältä liikunnan tai lajin harjoittamisen kannalta tavanomaisen tai välttämättömän perusteiden opastuksen ja ohjauksen sekä toisaalta liikunnan opetuspalvelun välillä.

##### 4.1 Liikunta- ja ravintoneuvonta (Personal trainer -palvelut)

Personal trainer on yleisesti käytetty nimitys henkilökohtaisesta liikuntavalmentajasta, mutta se ei ole suojattu ammattinimike eikä personal trainer -koulutus ole osa virallista koulutusjärjestelmää. Henkilökohtaisen liikuntavalmentajan/-ohjaajan asiakkaaksi voi hakeutua henkilö, joka haluaa aloittaa liikkumisen tai tehostaa sitä. Usein syynä voi olla myös asiakkaan ajankäytön tehostaminen, jolloin asiakas hakee organisoitua liikkumismahdollisuutta. Personal trainer tai muuta vastaavaa nimikettä käyttävä ohjaaja voi tarjota asiakkaalleen eri laajuista ravitsemusneuvontaa, mutta näin ei aina kuitenkaan ole. Koska henkilökohtaisen liikuntaohjaajan asiakkaaksi hakeudutaan eri syistä ja erilaisista liikuntataustoista, yhdelle personal trainerin asiakkaana olemisen voi tarkoittaa lähinnä kansaliikkujan hakemista arjen tiiviiseen aikatauluun, jolloin tilanne vertaantuu liikunnan mahdollistamiseen, kun taas toiselle asiakkuudessa painottuu enemmän opin ja motivaation hakeminen.

Esitämme, että luvussa viitattaisiin myös tilanteisiin, joissa henkilökohtaisen valmentajan myymä palvelukokonaisuus ei sisällä ravitsemusneuvontaa. Ohjeessa voitaisiin käsitellä myös personal trainer -palveluita, joita myydään pariharjoittelijoille ja pienryhmille.

Lisäksi ohjeessa olisi hyvä todeta, että myös heikkokuntoisten liikuntatuntien osalta palvelun tosiasiallinen sisältö määrittää sovellettavan verokannan. Jos asiakkaalle annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen, tulee palvelumyyntiin soveltaa alennettua verokantaa ostajan vaatimattomasta lähtötasosta huolimatta, mikäli samalla ei myydä muita sellaisia palveluja, joiden perusteella kokonaispalvelun myyntiin tulisi soveltaa yleistä verokantaa. Yleisen verokannan soveltamiselle ei ole perusteita pelkästään sen johdosta, että heik-

kokuntoisille asiakkaille annetaan vain heidän lähtötasonsa ja suorituskykynsä mukainen mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.

Personal trainereiden tarjoamat palvelut voivat toisinaan olla tavoitteiltaan ja menetelmiltään lähellä fysioterapeuttien myymiä kuntoutuspalveluja, jotka voivat olla verovapaita arvonlisäverolain 34 § ja 35 §:ien perusteella. Ohjeeseen olisi siksi hyvä lisätä viittaus liikunnallisena harjoitusterapiana suoritettaviin fysioterapiapalveluihin. Personal trainerin ja fysioterapeutin välinen yhteys on relevantti myös, koska personal trainerin pohjakoulutuksena voi olla fysioterapeutin koulutus.

Pidämme myönteisenä, että luvun lopussa ohjeen käyttäjää informoidaan mahdollisuudesta myydä palveluja vähäisen toiminnan harjoittajana.

## 6.2 Liikunnan liitännäistavarat ja palvelut

Luvun kolmannessa kappaleessa todetaan, että kun jäsen- tai harjoitusmaksun pääasiallisena tarkoituksena on tarjota mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen eikä kuntosali tai muu liikunta-alan yrittäjä myy jäsenmaksuun sisältyviä vähäisiä liikuntaan läheisesti liittyviä yleisen verokannan alaisia tavaroita ja palveluja erikseen, jäsen- tai harjoitusmaksuun sovelletaan kokonaisuudessaan alennettua verokantaa. Edelleen ohjeluonnoksessa todetaan, että erikseen sovitettavien ja erillisillä hinnoilla veloittettavien lisäpalvelujen ja -tavaroiden verokanta määräytyy itsenäisesti.

Ohjetta tulisi täsmentää liittymisperiaatteen näkökulmasta siltä osin kuin esimerkiksi kuntosalin jäsenmaksuun sisältyvää mahdollisuutta saunan käyttöön voidaan myydä jäsenille myös erillistä korvausta vastaan.

Kuntosaliyritykset tarjoavat asiakkailleen rannekkeita, jotka mahdollistavat liikuntatilaan pääsyn ja kuntosalilaitteiden käytön. Pyydämme, että ohjeistuksessa mainittaisiin myös tällaiset rannekkeet, jotka ovat osa liikuntapalvelusta maksettua kokonaishintaa.

## 7.3. Jooga

Ohjeluonnoksen mukaan joogat, joiden tarkoituksena on vahvistaa liikkuvuutta, lihasvoimaa ja tasapainoa ovat liikunnan mahdollistavaa palvelua, kun taas yksinomaan henkistä hyvinvointia edistävät joogat ovat hyvinvointi- ja virkistyspalveluja, joiden myyntiin sovelletaan yleistä verokantaa.

Esitämme, että ohjeluonnoksessa täsmennetään, millaisia joogamuotoja yksinomaan henkistä hyvinvointia edistävällä joogalla voidaan tarkoittaa. Ohjeluonnoksessa on sinänsä perustellusti todettu se, ettei joogasta käytetyllä nimityksellä ole merkitystä sovellettavaa verokantaa ratkaistaessa. Ohjeessa tulisi kuitenkin viitata vähintään joihinkin tyyppitilanteisiin joogasta, jonka katsotaan edistävän yksinomaan henkistä hyvinvointia.

Liikunnalla on myönteisiä vaikutuksia ihmisen psykofyysiseen kokonaisuuteen, ja koska käsityksemme mukaan myös eri joogan muodot edistävät jossain määrin aina henkistäkin hyvinvointia, esitetyn rajanvedon poistaminen ohjeesta voisi olla perusteltu vaihtoehto.

#### SUOMEN YRITTÄJÄT

Mika Kuismanen  
pääekonomisti

Laura Kurki  
veroasiantuntija