

Oikean arvonlisäverokannan valinnan haastavuus liikun- ta-alan yrityksissä

Ville Nissinen & Lasse Thiel



Tekijä(t) Ville Nissinen & Lasse Thiel	
Koulutusohjelma Liikunnan ja vapaa-ajan koulutusohjelma	
Opinnäytetyön otsikko Oikean arvonlisäverokannan valinnan haastavuus liikunta-alan yrityksissä	Sivu- ja liitesivumäärä 53+ 5
<p>Euroopan unionin arvonlisäverodirektiivi toimii pohjana Suomen arvonlisäverolaille. Suomessa on käytössä neljä arvonlisäverokantaa. Yleinen verokanta on 24 %. Suomessa on käytössä myös kaksi alennettua verokantaa: 14 %- ja 10 %- sekä niin sanottu nollaverokanta. Liikuntapalveluissa sovelletaan 24 %-, 10 % verokantaa ja osa liikuntapalveluista voi olla vapautettu arvonlisäverosta. Opinnäytetyön tarkoituksena on tutkia ja pohtia Suomessa tapahtuvaa liikunta-alan arvonlisäverotusta ja selvittää onko kyselytutkimukseen osallistuneiden liikunta-alan yritysten palveluiden arvonlisäverokannan valinta lain mukainen. Arvonlisäverolain, kyselytutkimuksen, Keskusverolautakunnan ja Korkeimman hallinto-oikeuden antamien ennakkoratkaisujen ja -päätösten pohjalta koottiin selkokielineen pikaohjeistus liikuntapalveluiden arvonlisäverotuksen päälinjoista sekä selkeä etenemispolku yrittäjälle, kun hän määrittelee oman liikuntapalvelunsa oikeaa arvonlisäverokantaa (työn liitteet 2 ja 3). Opinnäytetyö tehtiin Suomen Liikunnan Ammattilaiset ry:n toimeksiantona. Liikuntapalveluiden arvonlisäverotuksesta ei oltu tehty aikaisempaa opinnäytetyötä, joten työ oli ensimmäinen laatuaan.</p> <p>Tutkimusta varten perehdyttiin Euroopan unionin arvonlisäverodirektiiviin, Suomen arvonlisäverolakiin, Keskusverolautakunnan ja Korkeimman hallinto-oikeuden antamiin ennakkoratkaisuihin ja -päätöksiin. Taustojen pohjalta teetettiin kyselytutkimus 30 liikunta-alan yritykselle, jonka tarkoituksena oli saada ajankohtaista ja käytännönläheistä tietoa arvonlisäverokäytännöistä. Kyselyyn vastasi 18 liikunta-alan yritystä. Kysely pyrittiin toteuttamaan asiakaslähteisesti, joten vastausten keruutapana käytettiin suullisia haastatteluita tai sähköisiä viestimiä vastaajan valinnan mukaan. Kyselyssä koottiin liikuntapalveluista kuvaukset ja niissä käytetyt arvonlisäverokannat. Vastaukset analysoitiin ja niitä verrattiin KVL:n ja KHO:n antamiin ennakkoratkaisuihin ja -päätöksiin. Vaikka vastanneita yrittäjiä oli vain 18, niin tarkasteltavia palvelunkuvauksia kertyi melkein 100. Epäselvien tapausten pohjalta oltiin yhteydessä arvonlisäveroasiantuntijaan.</p> <p>Kyselytutkimuksessa kävi ilmi, että yritysten tuottamien palveluiden arvonlisäverokäytännöistä löytyi ristiriitaisuutta verrattaessa niitä arvonlisäverodirektiiviin, arvonlisäverolakiin sekä KVL:n ja KHO:n antamiin ennakkoratkaisuihin ja -päätöksiin. Vastauksista myös ilmeni, että yrittäjät ovat hyvin perillä arvonlisäverojärjestelmästä. Kysely kuitenkin paljasti, että osa vastaajien liikuntapalveluista oli luokiteltu virheelliseen arvonlisäverokantaan. Esimerkiksi koulutuksellisista palveluista suoritettiin väärää verokantaa, vaikka arvonlisäverolaki antaa selkeät kriteerit kyseisille palveluille. Verottajan näkemyksen mukaan jokaiselle palvelulle tulee määritellä oikea arvonlisäverokanta tapauskohtaisesti.</p> <p>Liikuntapalveluiden arvonlisäverotus on monimutkainen ja laaja käsite, sekä monen veronmaksajan kannalta epätasa-arvoinen. Arvonlisäveron täytyy olla neutraali verotusjärjestelmä, jolloin aina samasta palvelusta tulisi maksaa saman verran arvonlisäveroa. Liikuntapalveluiden arvonlisäverokanta on täysin riippuvainen palvelun sisällöstä. Tämän tutkimuksen perusteella ilmeni, että lähes samankaltaisissa liikuntapalveluissa käytetään eri verokantoja. Lakia voidaan tulkita yrityksissä erilailla.</p>	
Asiasanat Arvonlisävero, arvonlisäverolaki, liikunta, liikuntapalvelut, yrittäjyys	

Sisällys

1	Johdanto	1
2	Arvonlisäverotus Suomessa	3
2.1	Euroopan Unionin vaikutus arvonlisäveroon	3
2.2	Suomen arvonlisäveron peruseriaate	4
2.2.1	Suomen arvonlisäverokannat	5
2.2.2	Arvonlisävero vähäisessä toiminnassa	7
2.2.3	Verovelvollisuus	9
2.2.4	Arvonlisäverovelvollisen liiketoiminnan tunnuspiirteet	9
2.3	Arvonlisävero liikuntapalveluyrityksissä	11
2.4	Arvonlisävero liikunnallisissa yhdistyksissä ja säätiöissä	13
3	Opinnäytetyön tavoitteet	15
4	Työn vaiheet ja tutkimusmenetelmät	16
4.1	Työn vaiheet	16
4.2	Mittausmenetelmät	20
4.3	Tulosten tarkastelutavat	20
5	Tutkimustulokset	22
5.1	Internetissä myytävät liikuntapalvelut	22
5.2	Hyvinvointiyritysten liikuntapalvelut	24
5.3	Ohjelmapalveluyritysten liikuntapalvelut	26
5.4	Kuntokeskusten liikuntapalvelut	29
5.5	Joogakeskuksen liikuntapalvelut	32
5.6	Lisäkysymysten tulokset	34
6	Pohdinta	37
	Lähteet	48
	Liitteet	54
	Liite 1. Kyselylomake yrityksille	54
	Liite 2. Pikaohjeistus liikuntapalveluiden arvonlisäverotukseen	57
	Liite 3. Liikuntapalvelun arvonlisäverokannan määrittäminen	58

1 Johdanto

Arvonlisäverotuksen merkitys välillisenä verona on jatkuvasti kasvanut. Pääsääntöisesti kaikki liiketoiminnan muodossa harjoitettu toiminta on arvonlisäverollista. Verotuksen tärkein tavoite on julkisyhteisöjen varojen tarpeen tyydyttäminen. Tätä kutsutaan fiskaaliseksi tavoitteeksi. Fiskaalinen tavoite pysyy, kun muut tavoitteet tulevat ja menevät. Valtiolle paras ja ideaalisin tilanne on se, että veronlähteitä on useita. Näin valtiolle taataan tasainen ja varma verotulojen kertymä. (Linnakangas & Myrksy 2003, 1.) Verojärjestelmä ei saisi vääristää taloudellista päätöksentekoa. Tämän takia arvonlisävero on neutraali verojärjestelmä, jonka tarkoituksena ei ole vaikuttaa kuluttajien valintoihin. (Juanto & Linnakangas 2008, 12.) Verotuksessa sovelletaan yhdenvertaisuusperiaatetta, jonka mukaan kaikkia vastaavassa asemassa toimivia verovelvollisia on kohdeltava verotuksessa yhdenmukaisesti. (Sirpomaa & Tannila 2014, 21.) Liikunta-alalla yhdenvertaisuusperiaate ei aina toimi. Suomen arvonlisäverotuksen tarkoituksena on verottaa Suomessa tapahtuvaa kulutusta (Kallio, Nielsen, Ojala & Sääsکیlahti 2015, 14). Näin ollen verovelvollisissa yrityksissä joudutaan käsittelemään arvonlisäveroa koskevia asioita päivittäin.

Liikunta kuuluu väestön perusoikeuksiin ja liikunnalla on suuri merkitys koko maan väestölle - oli kyse sitten kansanterveydestä tai virkistäytymismahdollisuuksista. Työ- ja elinkeinopalvelujen mukaan urheilu- ja liikuntavälineiden valmistajat, tukku- ja vähittäiskauppa sekä palvelutuottajat että valmentajat työllistivät Suomessa noin 20 000 henkilöä (TE-palvelut liikunta ja urheilu 2015). Liikuntapalveluita tuottavat yritykset, seurat, yksityiset henkilöt, sekä liitot ja järjestöt. Pelkästään liikunta- ja urheiluseuroja on Suomessa yli 10 000 ja yrityksiä yli 5000. (TE-palvelut liikunta ja urheilu 2015; Manninen 2014.) Liikuntalajeja ja niiden harrastamismahdollisuuksia on päivä päivältä enemmän. TEM-raportin mukaan Suomen liikuntaliiketoiminnan koko on vähintään 5,5 miljardia euroa (TEM 2014, 4). Arvonlisäverolla on suuri merkitys kansantaloudelle, sillä sen osuus on 31 % koko valtion tuloarvion määrästä. Vuoden 2016 arvonlisäveron arvio on 16,9 miljardia euroa. Vero ja veroluonteisten tulojen arvio vuodelle 2016 on 40,8 miljardia euroa. Valtion tuloarvio vuodelle 2016 on 54,4 miljardia euroa. (Valtion talousarvioesitys arvonlisäverosta 2016.)

Suomessa tapahtuva liikunta-alan arvonlisäverotus vaatii perehtymistä, koska liikunta-alan palveluihin voidaan soveltaa useampaa arvonlisäverokantaa palvelun sisällöstä riippuen. Verotuksen yksilöllisyys voi tulla monelle liikunta-alan yrittäjälle yllätyksenä. Yrittäjällä voi olla tarjolla sisällöltään erilaisia palveluita, joista kustakin suoritettavan arvonlisäveron määrä voi vaihdella. Tästä voi luonnollisesti seurata, että palveluiden hintojen ero ei johdu varsinaisesti palvelun laadusta vaan käytetystä arvonlisäverokannasta. Työ toteutettiin Suomen Liikunnan Ammattilaiset ry:n toimeksiantona. SLA halusi selvennyksen,

miten liikuntapalveluiden arvonlisäverotus toimii käytännössä. Opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää ja pohtia Suomessa tapahtuvaa liikunta-alan arvonlisäverotusta. Tutkimusta varten perehdyttiin Euroopan unionin arvonlisäverodirektiiviin, Suomen arvonlisäverolaikiin, sekä Keskusverolautakunnan ja Korkeimman hallinto-oikeuden antamiin ennakkoratkaisuihin ja -päätöksiin. Taustojen pohjalta teetettiin kyselytutkimus 30 liikunta-alan yritykselle, minkä tarkoituksena oli saada ajankohtaista ja käytännönläheistä tietoa arvonlisäverokäytännöistä. Kyselyyn vastasi 18 liikunta-alan yritystä. Kysely pyrittiin toteuttamaan asiakaslähtöisesti, joten vastausten keruutapana käytettiin suullisia haastatteluita tai sähköisiä viestimiä vastaajan valinnan mukaan. Kyselyssä koottiin liikuntapalveluista kuvaukset ja niissä käytetyt arvonlisäverokannat. Vastaukset analysoitiin ja niitä verrattiin keskusverolautakunnan ja korkeimman hallinto-oikeuden antamiin ennakkoratkaisuihin ja -päätöksiin. Epäselvien tapausten pohjalta oltiin yhteydessä arvonlisäveroasiantuntijaan. Verottajalta haluttiin näkemys sellaisille palvelunkuvauksille, joista ei oltu annettu aikaisempaa ennakkopäätöstä tai -ratkaisua.

Kerätyn tiedon perusteella tehtiin pikaohjeistus liikuntapalveluiden arvonlisäverotukseen, jossa esimerkein perustellaan verokannan valinta. Lukijan on hyvä kuitenkin tiedostaa se, että jokainen liiketoimintaa harjoittava yrittäjä on itse vastuussa häntä koskevissa arvonlisäveroasioissa. Epäselvissä ja tulkinnanvaraisissa tilanteissa yrittäjän tulee aina olla yhteydessä verottajaan.

2 Arvonlisäverotus Suomessa

2.1 Euroopan Unionin vaikutus arvonlisäveroon

Euroopan unionissa (EU) sovelletaan tällä hetkellä arvonlisäverodirektiiviä 2006/112/EY, jota kaikkien jäsenvaltioiden on noudatettava. Tämän johdosta Suomen liityttyä EU:hun vuonna 1995 arvonlisäverolakia jouduttiin muuttamaan 1.1.1995 ja arvonlisäverolakiin (1501/1993) lisättiin 1 a § kohta, jossa määritellään esimerkiksi Ahvenanmaata koskevat poikkeukset. (Juanto & Linnakangas 2008, 3-14; Kallio ym. 2015, 39.) Työssä tutkittiin liikuntapalveluita sekä Suomen arvonlisäverolain että Euroopan unionin arvonlisäverodirektiivin kannalta. Tällä hetkellä voimassa olevaa arvonlisäverodirektiiviä 2006/112/EY tulee noudattaa tarkasti. Suomelle ja muille jäsenvaltioille on kuitenkin jätetty tietynlainen harkintavalta arvonlisäverojärjestelmässä. Jos tilanteessa ilmenee ristiriitoja, sitä tutkitaan aina direktiivin näkökulmasta. Ristiriita voi siis johtaa siihen, että verovelvollinen voi omaksi edukseen vedota suoraan direktiivin pakottavaan säädökseen. Verotuskäytäntöä ohjaavat EU:n tuomioistuimen ratkaisut sekä Korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) ja Keskusverolautakunnan (KVL) antamat ennakkopäätökset ja -ratkaisut. Päätöksillä on tarkoitus linjata ongelmatapauksia EU-direktiivin mukaiseksi. (Kallio ym. 2015, 39.) Vallitsevan rakennelman tarkoituksena on EU-jäsenmaiden arvonlisäverolakien harmonisointi.

Ote Neuvoston direktiivistä 2006/112/EY.

1 jakso. Yleinen verokanta.

96 artikla: Jäsenvaltioiden on sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa, joka kunkin jäsenvaltion on vahvistettava prosenttiosuudeksi veron perusteesta, ja sen on oltava sama sekä tavaroiden luovutuksille että palvelujen suorituksille.

97 artikla:

1. Yleisen verokannan on oltava 1 päivästä tammikuuta 2006 31 päivään joulukuuta 2010 vähintään 15 prosenttia.
2. Neuvosto päättää 31 päivän joulukuuta 2010 jälkeen sovellettavan yleisen verokannan tasosta perustamissopimuksen 93 artiklan mukaisesti.

2 jakso. Alennetut verokannat.

98 artikla:

1. Jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa.
2. Alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. Alennettuja verokantoja ei saa soveltaa 56 artiklan 1 kohdan k alakohdassa tarkoitettuihin palveluihin.

3. Jäsenvaltiot voivat soveltaessaan 1 kohdassa säädettyjä alennettuja verokantoja tavararyhmiin käyttää yhdistettyä nimikkeistöä määrittääkseen kyseisen ryhmän täsmällisesti. (Neuvoston direktiivi 2006/112/EY.)

Euroopan komission mukaan arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) 97 artiklan 1 kohdan mukaan yleisen verokannan on oltava 1.1.2011-31.12.2015 vähintään 15 prosenttia. Yleistä verokantaa olisi sovellettava myös 1.1.2016-31.12.2017. Vuonna 2016 komission on tarkoitus suunnitella uudistuksia arvonlisäverokantoihin. Yksi tarkastelun keskeisin kysymys on voiko jäsenvaltioiden antaa päättää itsenäisemmin omista verokannoistaan. (Komission ehdotus COM(2015)646final.) EU:n arvonlisäverodirektiivissä ei ole rajattu tai määritelty, mitä verokantaa liikuntapalveluissa tulisi käyttää. Ainoastaan arvonlisäverodirektiivin artiklan 98 alakohdan 2 mukaan alennettua verokantaa saa käyttää liitteen III mukaisesti palveluiden suorittamiseen ja tavaroiden luovutukseen. Liitteen III 14 kohdan mukaan urheilulaitoksen käyttöoikeuteen saa soveltaa alemmaa verokantaa. (Neuvoston direktiivi 2006/112/EY.) Jäsenvaltioille on annettu artiklan 98 alakohdan 3 mukaan mahdollisuus laittaa alennettuja verokantoja tavararyhmiin ja käyttää yhdistettyä nimikkeistöä määrittääkseen ryhmä täsmällisesti. Liikuntapalveluiden arvonlisäverokäytännöissä jokaisesta palvelusta tulee tarkastella erillisenä palveluna. Laki toimii ohjenuorana tulkittaessa yksittäisiä arvonlisäverotustapauksia. (Kallio ym. 2015, 39.)

2.2 Suomen arvonlisäveron peruseriaate

Finlex on oikeusministeriön hallinnoima oikeudellisen aineiston julkinen palvelu, mistä löytyy Suomen lainsäädäntö ja säädökset koskien muun muassa arvonlisäveroa (Finlex 2016). Verokannalla tarkoitetaan sitä prosenttilukua, jolla asiakkaalta peritystä hinnasta tai muusta veron perusteesta lasketaan suoritettavan veron määrä. Vuoden 2013 alusta lukien Suomessa tapahtuvasta verollisten tavaroiden ja palvelujen myynnistä suoritetaan pääsäännön mukaan arvonlisäveroa 24 prosenttia. Myyntiin voidaan soveltaa alempia 10 ja 14 prosentin verokantoja sekä niin sanottua nollaverokantaa. Neljä erillistä verokantaa monimutkaistavat arvonlisäverojärjestelmää ja aiheuttavat samalla isojakin tulkintaongelmia. Tulkintaongelmien ratkaiseminen on erittäin tärkeää verovelvolliselle, koska verokantojen prosentuaalinen ero on huomattava ja se vaikuttaa olennaisesti tuotteiden ja palveluiden hinnoitteluun. (Sirpoma & Tannila 2014, 120.) Arvonlisäverodirektiivi on määrännyt, että jäsenvaltioilla saa olla korkeintaan kaksi alemmaa verokantaa sekä nollaverokanta. (Neuvoston direktiivi 2006/112/EY.) Direktiivissä on myös määritelty verokantojen ohjeelliset prosenttiluvut, joita jäsenvaltioiden on luonnollisesti noudatettava (Sirpoma & Tannila 2014, 120). KHO:n ennakkopäätöksissä ja KVL:n ennakkoratkaisuissa saattaa kuitenkin tulla esille muitakin prosenttilukuja. Nämä prosenttiluvut johtuvat siitä, että verokantoja on

muutettu laissa. Tärkeää ei siis ole lukea suoraan veroprosentteja vaan kysymys on enemmänkin verokannoista.

Arvonlisävero on käytössä Suomen lisäksi yli 160 maassa. Arvonlisäveron käyttöä ovat vieroksuneet kehitysmaat, saarivaltiot ja Lähi-Itä. (Savolainen 2015, 15.) Talouskriisi on aiheuttanut sen, että viime aikoina monet maat Suomen lisäksi ovat joutuneet nostamaan omaa arvonlisäveroprosenttiaan. Suomen arvonlisävero on korkea, jos arvonlisäveroa verrataan muihin maihin. Vuonna 2015 EU-maiden arvonlisäveron keskiarvo oli 21,6. (Veronmaksajat 2015.)

Taulukko 1. Arvonlisäverokannat Suomessa vuosina 1994-2016.

Voimaantuloajankohta	Yleinen arvonlisäverokanta	Alennettu verokanta
1.6.1994	22	5 / 12
1.1.1995	22	6 / 12 / 17
1.1.1998	22	8 / 17
1.10.2009	22	8 / 12
1.7.2010	23	9 / 13
1.1.2013	24	10 / 14

(Savolainen 2015, 19)

Arvonlisävero korvasi 1. kesäkuuta 1994 liikevaihtoveron. Liikevaihtovero otettiin käyttöön vuonna 1940. Taulukossa 1. on koottuna arvonlisäverokantojen kehitys vuodesta 1994 nykyhetkeen. Vuodesta 1994 aina vuoteen 2010 asti yleinen arvonlisäverokanta oli 22 %. Arvonlisäveroa korotettiin 1. heinäkuuta 2010 yhdellä prosenttiyksiköllä ja 1. tammikuuta 2013 arvonlisäveroa korotettiin taas yhdellä prosenttiyksiköllä, jolloin arvonlisävero saavutti nykyisen arvonsa 24 %. (Veronmaksajat 2015.) Suomen arvonlisäverotuksen tarkoituksena on verottaa Suomessa tapahtuvaa kulutusta. Tämän vuoksi arvonlisäverolaki koskee Suomessa tapahtuvaa kaupankäyntiä riippumatta siitä, ovatko kaupan osapuolet suomalaisia vai ulkomaalaisia. (Kallio ym. 2015, 14.) Arvonlisäverotuksen keskeinen periaate on kilpailuneutraalisuus. Kaiken taloudellisen toiminnan pitää olla verotuksen näkökulmasta yhdenvertaisessa asemassa. (Aaltonen 2004, 94.) Arvonlisäverolla on suuri merkitys kansantaloudelle: vuoden 2016 arvonlisäveron arvio on 16,9 miljardia euroa. (Valtion talousarvioesitys arvonlisäverosta 2016.)

2.2.1 Suomen arvonlisäverokannat

Suomessa on neljä verokantaa. Arvonlisäverodirektiivin mukaan saa olla yksi yleinen verokanta ja enintään kaksi alennettua verokantaa sekä niin sanottu nollaverokanta. Vero-

kannat on eritelty palveluiden ja tuotteiden osalta. (Nyrhinen & Äärilä 2010, 189.) Alla olevassa taulukossa 2. on listattu Suomessa esiintyvät arvonlisäverokannat.

Taulukko 2. Suomen arvonlisäverokannat.

24 %	Yleinen verokanta
14 %	Elintarvikkeet, ravintola- ja ateriapalvelut ja eläinten rehut (ei eläimet, juomavesi, alkoholijuomat ja tupakka)
10 %	Henkilökuljetukset Kirjat Liikuntapalvelut Lääkkeet Majoituspalvelut Pääsyliput kulttuuri-, sirkus- ja urheilutapahtumiin, elokuviin ja huvipuistoihin Yleisradion valtion televisio- ja radorahastosta saama määräraha Vähintään kuukaudeksi tilattujen sanoma- ja aikakauslehtien myynnit
0 %	Vienti Suomen ulkopuolelle suuntautuvat tavarakuljetukset Yleishyödyllisten yhteisöjen jäsenlehtien myynti Kansainvälisessä liikenteessä käytettävien vesialusten ja kansainvälistä liikennettä harjoittavan yhtiön ilma-alusten myynti
Vapautus	Sairaanhoito, lääkärinhoito, hammashoito Sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan liittyvät palvelut Koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus Rahoitus- ja vakuutuspalvelut (ei kuitenkaan tallelokeroiden vuokraus ja neuvontapalvelut) Arpajaiset ja rahapelit, Esiintyvien taiteilijoiden palkkiot Kiinteistöjen sekä rakennusmaan myynti Julkiset hautauspalvelut

(Veronmaksajat 2015.)

Arvonlisäverolain (1501/1993) 8 luvun 84 § mukaan kaikesta tavarahan ja palvelun myynnistä suoritetaan 24 prosentin verokantaa. 85 § määrittelee 14 prosentin verokannan, johon kuuluvat ruokatavarat ja juomat, jotka on tarkoitettu ihmisen nautittavaksi. (Kallio ym. 2015, 120.) Arvonlisäverolain (1501/1993) 85 a § määrittelee ne hyödykkeet ja palvelut, joihin sovelletaan alhaisinta verokantaa 10 prosenttia. Sosiaali- ja terveydenhoitopalvelujen vapauttaminen arvonlisäverosta perustuu siihen, että se on pääosin julkisin varoin rahoitettua. Terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen myynti on vapautettu verosta arvonlisäverolain (1501/1993) 4 luvun 34 § mukaan. Tähän lasketaan ihmisen terveydentilan määrittäminen, palauttaminen ja ylläpito. Palveluntarjoajana voi toimia kunta, valtio tai ammattihenkilö, joka harjoittaa toimintaansa lakiin perustuvan oikeuden nojalla tai joka on lain nojalla rekisteröity. Ammattihenkilöiksi lasketaan esimerkiksi fysioterapeutti tai urheiluhieroja. Sosiaalihuolto on verotonta arvonlisäverolain (1501/1993) 37 § nojalla. Sosiaalipalveluiksi katsotaan muun muassa lasten, nuorten, vanhusten ja vammaisten huoltotoiminta sekä päihdehuolto. Verotonta sosiaalipalvelua voivat tuottaa kunnat, valtio tai sosiaaliviranomaisen valvoma muun sosiaalihuollon palvelujen tuottaja. (Nyrhinen & Äärilä 2013, 81-89; Terveyden – ja sairaanhoidon arvonlisäverotus 2010.) Liikunta-alalla kauppal-

linen koulutustoiminta on eroteltu julkisen sektorin lakisääteisestä arvonlisäverottomasta koulutuksesta.

Koulutuspalvelun myynti on tietyin edellytyksin arvonlisäverotonta.

Verottomana koulutuspalvelun myyntiä käsitellään yleissivistävä ja ammatillinen koulutus, korkeakouluopetus sekä taiteen perusopetus, joka on järjestetty lain nojalla tai joka on lain nojalla valtion varoin avustettua koulutusta ja jossa koulutuksen järjestäjänä on kunta, valtio tai yksityinen yhteisö (Sirpoma & Tannila 2014, 100).

Koulutus on arvonlisäverotonta, jos se on lain nojalla järjestettyä tai tuettua. Koulutuspalvelun verottomuuteen ei vaikuta se, mikä merkitys koulutuksella on koulutuksensaajalle. Kaikki lain nojalla järjestetty tai tuettu koulutus on verotonta, vaikka koulutuksensaaja osallistuisi koulutukseen harrastusmielessä eikä tutkintoon tähdäten. (Sirpoma & Tannila 2014, 100.) Yrityskoulutuksen myynnistä ja työvoimapolitiittisesta koulutuksesta on maksettava arvonlisäveroa huolimatta siitä, että yrityskoulutuksen tarjoajana on myös lakisääteistä koulutusta järjestävä yhtiö (KVL 22.8.2012/045). Koulutusta voidaan järjestää arvonlisäverottomana vain, jos sitä järjestetään lakiin perustuen tai jos sitä lain nojalla tuetaan valtion rahoista. Mikäli koulutusta tuetaan harkinnanvaraisesti valtion rahoista, kyseessä on arvonlisäverollinen koulutus. Harkinnanvaraisesti tuetun koulutuspalvelun myynnin verotus määrittyy myynnin verollisuutta koskevien yleisten sääntöjen mukaan. (Sirpoma & Tannila 2014, 101.) Koulutuksensaajalle koulutuksen yhteydessä luovutetut tavarat ja palvelut ovat arvonlisäverottomia. Tavaroiden ja palveluiden tulee liittyä olennaisesti koulutukseen ja luovuttajana tulee toimia koulutustoimen harjoittajana. Arvonlisäverottoman koulutuksen yhteydessä oppilasruokailu on arvonlisäverotonta, jos tarjoilu kohdistuu oppilaisiin ja tarjoilu liittyy koulutukseen. Ammattiopetuksen yhteydessä tuotettujen palvelujen ja tavaroiden myynti ulkopuoliselle on pääsääntöisesti verollista. Liiketaloudellisin perustein järjestetty koulutus on arvonlisäverollista koulutusta, jos tuottajana ei ole lakisääteinen koulutustaho, kuten esimerkiksi autokoulussa järjestetty kuljetusopetus. (Kallio ym. 2015, 102.)

Arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) 132 artiklan i kohdan mukaan Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus, ammatikoulutus ja ammatillinen uudelleenkoulutus 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 (Neuvoston direktiivi 2006/112/EY).

2.2.2 Arvonlisävero vähäisessä toiminnassa

Arvonlisäverolain (1501/1993) 1 luvun 3 § mukaan myyjä ei ole verovelvollinen, jos tilikauden liikevaihto on enintään 10 000 euroa, ellei häntä ole oman ilmoituksen perusteella merkitty verovelvolliseksi. Arvonlisäverolain 3 § mukaan henkilö ei ole siis verovelvollinen

toiminnastaan, jos se ei ylitä 10 000 euron rajaa tilikaudessa, vaikka toiminta täyttäisikin osan liiketoiminnan tunnusmerkeistä (Nyrhinen & Äärilä. 2013, 49). Yritysmuodolla ei ole merkitystä vähäisen myynnin osalta. Aikaisemmin rajana on pidetty 8 500 euron liikevaihtoa, mutta sitä nostettiin vuodelle 2016. Vähäinen toiminta on rajattu pois arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle hallinnollisista syistä (Juanto & Linnakangas 2008, 25). Tällä perusteella harrastusluontoinen, pienimuotoinen tai satunnainen toiminta jää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Vähäisen liiketoiminnan sulkeminen automaattisen verovelvollisuuden ulkopuolelle helpottaa myös liiketoiminnan muodossa harjoitetun toiminnan määrittelyä. (Sirpoma & Tannila 2014, 149.) Jos liikevaihto ylittää tilikaudessa 10 000 euron rajan, myyjä on verovelvollinen takautuvasti ensimmäisestä myynnistä lähtien (Auranen 2002, 51; Arvonlisäverottoman vähäisen toiminnan raja 10 000 euroa 2015). Yrityksen on suoritettava arvonlisävero kuluneen kalenterivuoden aikana suoritetuista myynneistä ja sen lisäksi maksettava tilitettävälle verolle viivästysseuraamukset maksun myöhästymisen sekä kausiveroilmoitusten puuttumisen johdosta. Tämän takia myyjän on syytä ennen liiketoimiin ryhtymistä mahdollisimman realistisesti arvioida tilikaudelle syntyvä liikevaihto, koska hän on siitä täysin itse vastuussa. (Sirpoma & Tannila 2014, 150.) Kuten yleishyödyllinen yhdistys ja säätiö, myös vähäisen liiketoiminnan omaava yritys voi hakeutua vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi. Yrityksen kannattaa hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi osittain oman ostovähennysoikeuden vuoksi tai myös asiakkaan ostovähennysoikeuden mahdollistamiseksi. Tällöin estetään veron kertaantumisen. (Auranen 2002, 50; Arvonlisäveron vähennysoikeudesta 2016.) Jossain tilanteessa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröinti voi myös lisätä yrityksen luotettavuutta toisten verovelvollisten yritysten silmissä (Sirpoma & Tannila 2014, 27).

Kun yritys on hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi ja sen kalenterivuoden liikevaihto ei ylitä 10 000 euron rajaa, yrityksen täytyy siitä huolimatta maksaa arvonlisävero (Eduskunnan päätös arvonlisäverolaiksi 1501/1993). Yritykselle kuitenkin palautetaan tilikaudelta tai sen osalta maksetut verot. Jos liikevaihto on yli 10 000 euroa, mutta vähemmän kuin 30 000 euroa, yrityksen on mahdollista saada huojennusta. Verovelvollinen voi pyytää Verohallintoa palauttamaan tilikauden päätyttyä huojennuksen määrän (Sirpoma & Tannila 2014, 153). Verovelvollisuus ei lakkaa automaattisesti, vaikka kalenterivuoden liikevaihto jonakin vuonna jäisi alle vähäisen liiketoiminnan rajan. Tällöin veroa pitää suorittaa myös alle 10 000 euron rajasta. Verovelvollisuus loppuu vasta, kun yritys pyytää Verohallintoa kirjallisesti poistamaan sen verovelvollisten rekisteristä toiminnan vähäisyyden johdosta (Auranen 2002, 50).

2.2.3 Verovelvollisuus

Verovelvollisella tarkoitetaan tahoja, joka on velvollinen suorittamaan veron valtiolle. Arvonlisäverotuksessa verovelvollinen on pääsääntöisesti tavaran tai palvelun myyjä, joka vastiketta vastaan luovuttaa ostajalle verollisen tavaran tai palvelun. Lisäksi verovelvollisuus edellyttää, että myyjä harjoittaa toimintaansa liiketoiminnan muodossa. (Sirpoma & Tannila 2014, 144.) Kaikki liiketoimintaa harjoittavat tahot ovat yritysmuodosta riippumatta verovelvollisia liiketoiminnan muodossa harjoittamastaan toiminnasta (Juanto & Linna-kangas 2008, 22). Arvonlisäverotuksen tarkoituksena on verottaa liiketoiminnan muodossa harjoitettua toimintaa. Tämä tarkoittaa sitä, että yksityishenkilöiden yksittäiset kaupat jäävät näin ollen verotuksen ulkopuolelle. Kaikki liiketoiminta ei kuitenkaan ole verovelvollista. Esimerkiksi liiketoimintana tapahtuva henkilökuljetuspalvelu on verotonta, jos se tapahtuu suoraan ulkomaille tai ulkomailta. (Sirpoma & Tannila 2014, 145.)

2.2.4 Arvonlisäverovelvollisen liiketoiminnan tunnuspiirteet

Euroopan unionin arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY artiklan 9 alakohdan 1 mukaan liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava (Neuvoston direktiivi 2006/112/EY).

Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa (Kallio ym. 2015, 45). Myös hallituksen esityksessä HE 88/1993 kohdassa 6.2 määritellään liiketoiminnan tunnuspiirteet. (Hallituksen esitys 88/1993.) Suomen Arvonlisäverolaki ei kuitenkaan määrittele, mitä se tarkoittaa liiketoiminnalla. Liiketoiminnan tarkoituksena on voiton tavoittelu joko lyhyellä tai pitkällä aikavälillä. (Auranen 2002, 14.) Sillä ei ole merkitystä, mihin tai kenen hyväksi yrityksellä on tarkoitus käyttää toiminnasta saatava voitto tai muu hyöty. Näin ollen verovelvolliseksi ei pääse harrastustoiminnassa, jossa kuluja on jatkuvasti enemmän kuin tuloja. (Auranen 2002, 14.) Liiketoiminta on itsenäistä, eli palkasta ei tarvitse maksaa arvonlisäveroa. Palkan erottaa yrittäjätulosta siten, että toimeksiantajan on maksettava siitä sosiaaliturvamaksu (Sirpoma & Tannila 2014, 146). Liiketoiminnassa yrittäjä asettuu itse riskeille alttiiksi (Auranen 2002, 14). Liiketoiminta kohdistuu joko rajoittamattomaan tai ainakin melko laajaan asiakasryhmään ja sen toiminnan tulee olla julkista (Sirpoma & Tannila 2014, 148). Yrittäjä yleensä myös markkinoi omaa toimintaansa kohderyhmälle jollakin näkyvällä tavalla (Auranen 2002, 14). Jos yrityksen myymät tavarat tai palvelut kilpailevat muiden markkinoilla esiintyvien vastaavien tavaroiden ja palveluiden kanssa, yrityksen katsotaan harjoittavan toimintaansa liiketoiminnan muodossa (Sirpoma & Tannila 2014, 146). Kertaluontoinen myynti ei pääsääntöisesti aiheuta myyjälle verovelvollisuutta (Sirpoma & Tannila 2014, 148). Jos toiminta täyttää liiketoiminnan kriteerit, niin tällöin yritystä voidaan pitää automaattisesti verovelvollisena. Näin ei kuitenkaan välttämättä aina tapahdu, vaan ar-

vonlisäverolaki määrittelee tietyille tahoille vapauden arvonlisäverosta. Arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle saattavat jäädä vähäisen toiminnan harjoittajat ja yleishyödylliset järjestöt sekä säätiöt, joihin voivat kuulua muun muassa urheiluseurat. (Nyrhinen & Äärilä 2013, 31.)

Verovelvollisen on tärkeä ymmärtää tavarán ja palvelun erot. Arvonlisäverolain (1501/1993) 17 pykälä antaa yksiselitteisen kuvan, mitä arvonlisäverolaki tarkoittaa palvelulla ja tavaralla. Jollei liiketoiminnan muodossa myytävä hyödyke ole tavara, se on siis palvelu. Esimerkiksi tavarán vuokraamista ei pidetä tavarán myyntinä vaan palveluna. Tavarán myynnillä tarkoitetaan vastikkeellista luopumista tavarán omistusoikeudesta. (Juanto & Linnakangas 2008, 45.) Arvonlisäverolain (1501/1993) 3 luvun 17 § mukaan tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpö- ja jäähditysenergiaa ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä. Palvelulla tarkoitetaan kaikkea muuta, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa. Arvonlisäverolain (1501/1993) 3 luvun 18 § mukaan palvelun myynnillä tarkoitetaan palvelun suorittamista tai muuta luovuttamista vastiketta vastaan.

Arvonlisäverovelvollisessa yritysmyyntissä verokannalla ei teoriassa ole väliä, jos molemmat yritykset ovat arvonlisäverovelvollisia. Arvonlisäverolain (1501/1993) 10 luvun 102 § mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron. Perusajatus vähennysoikeudessa on se, että ostetun tavarán tai palvelun arvonlisäveron saa vähentää, jos se kohdistuu toimintaan, joka aiheuttaa elinkeinonharjoittajalle velvollisuuden suorittaa myynnistään veroa. Tällöin estetään veron kertaantuminen. (Kallio ym. 2015, 572.) Yksinkertaistettuna palvelun tai tavarán tulee olennaisesti liittyä yrityksen toimintaan, jotta siitä maksetun arvonlisäveron saa vähentää.

Työpaikkaliikunnasta maksettua arvonlisäveroa ei ole mahdollisuutta vähentää verotuksessa, vaikka liikunnalla pyrittäisiin edistämään työntekijöiden terveyttä, hyvinvointia, jakamista ja sitä kautta lisäämään heidän tehokkuuttaan työntajan kannalta. (Kallio ym. 2015, 617; KHO 7.8.2001/1764.) Kyseinen KHO:n ennakkopäätös koski kuitenkin työntekijöiden vapaa-ajallaan suorittamaa liikuntaa. Päätöksestä ei saa tehdä liian jyrkkiä johtopäätöksiä, mutta kyseisen tapauksen yritys ei saanut vähentää työntekijöiden kuntostartti-liikuntakurssia, joka sisälsi työntekijöille palkallisen liikuntatilaisuuden urheiluopistolla. Jos liikunta on sisällytetty esimerkiksi kesäjuhliin, pikkujouluihin tai muihin vastaaviin virkistystilauksiin, sen sisältämän arvonlisäveron voi vähentää. (KHO 20.6.1998/1229.) Kyseisten tapahtumien tulee kuitenkin olla mahdollisia kaikille.

2.3 Arvonlisävero liikuntapalveluyrityksissä

Tutkittaessa Suomen arvonlisäverojärjestelmää on hyvä määritellä, mitä liikunnalla ylipäättään tarkoitetaan. Esimerkiksi arvonlisäverolain (1501/1993) kohdassa 85 a § 1 momentin 3 kohdassa puhutaan vain mahdollisuudesta liikunnan harjoittamiseen. Arvonlisäverolaki ei määrittele liikuntaa. Suomen liikuntalaki on määritellyt yksiselitteisesti, mitä valtio tarkoittaa liikunnalla. Suomen liikuntalain (390/2015) 1 luvun 3 § mukaan liikunnalla tarkoitetaan kaikkea omatoimista ja järjestettyä liikunta- ja urheilutoimintaa huippu-urheilua lukuunottamatta. (Liikuntalaki 390/2015.) Jos yritys, yrittäjä tai muu taho saa korvausta liiketoiminnan muodossa harjoittamastaan toiminnasta, myynti on arvonlisäverollista riippumatta myytävän hyödykkeen luonteesta. Arvonlisäverollista korvausta on sekin, että yritys maksua vastaan sitoutuu olemaan tekemättä mitään. (Juanto & Linnakangas 2008, 45.)

Arvonlisäverolain (1501/1993) 3 luvun 19 § mukaan, kun tavara tai palvelu myydään asiamiehen nimissä päämiehen lukuun, katsotaan asiamiehen myyneen tavaran tai palvelun ostajalle ja päämiehen myyneen sen asiamiehelle. Kun tavara tai palvelu ostetaan asiamiehen nimissä päämiehen lukuun, katsotaan asiamiehen myyneen tavaran tai palvelun päämiehelle ja myyjän myyneen sen asiamiehelle. (Eduskunnan päätös arvonlisäverolaiksi 1501/1993.)



Kuvio 1. Esimerkki komissiokaupasta.

Tavallisessa kaupassa myyjän ja ostajan tunnistaminen on luonnollisesti helppoa, eikä myydyin hyödykkeen sisältö ole yleensä epäselvä. Sen sijaan liiketoiminnassa, jossa myyjän tai ostajan puolesta toimii erilaisia asiamiehiä, kuten agenteja, välittäjiä ja komissionärejä, on myyjän ja ostajan määrittely haastavampaa. Edellä mainittua toimintaa kutsutaan komissiokaupaksi. (Kallio, Miettinen, Nielsen, Pikkujämsä & Sääsکیlahti 2004, 93.)



Kuvio 2. Esimerkki liikuntapalveluissa tapahtuvassa myynnissä

Esimerkissä yritys myy kuntosalille ohjauspalveluita, jolloin kyseessä on arvonlisäverolain (1501/1993) 8 luvun 84 § mukaista palvelun myyntiä eli yleisen 24 % verokannan alaista myyntiä. Kuntosali vastaavasti myy ulkopuolisen yrittäjän tarjoaman palvelun kuluttajalle

10 % verokannan mukaan, koska kuntosali tarjoaa kuluttajalle 85 a § 1 momentin 3 kohdan mukaan mahdollisuuden liikunnan harjoittamiseen. (Liikuntapalvelujen arvonlisäverokanta 2012.)

Alennettu 10 prosentin verokanta on yksi olennaisista haasteista, kun puhutaan ylipäättään liikunta-alan arvonlisäverosta ja tulkinnasta. Arvonlisäverolain (1501/1993) 85 a § 1 momentin 3 kohdan 10 prosentin verokantaa suoritetaan palveluista, joilla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Tästä muodostuu erittäin iso ongelma, kun arvonlisäverolaissa ei ole määritelty, mitä liikuntapalveluita se tarkoittaa. Yleisesti ottaen, kun pystytään suorittamaan 10 % verokantaa, tulee palvelun pääasiallisena tarkoituksena kuitenkin olla mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Koska arvonlisäverolain (1501/1993) 85 a § 1 momentin 3 kohdassa ei ole määritelty, mitä se tarkoittaa liikuntapalvelulla, on syytä pohdita ja selvittää erinäisten ennakkopäätösten avulla liikuntapalveluiden määritelmää. KHO:n ennakkopäätöksen 2.7.1996/2237 mukaan ohjattujen vatsatanssituntien pitäminen oli liikuntaan mahdollistavan palvelun luovuttamista. Tämän perusteella muutkin ohjatut liikuntatunnit kuten esimerkiksi aerobic, hydrobic ja ryhmäliikuntatunnit tarjosivat mahdollisuuden liikunnan harjoittamiseen, joten niissä oli mahdollista soveltaa alennettua verokantaa (Kallio ym. 2015, 528). Mahdollisuutena liikunnan harjoittamiseen pidetään myös liikunta- paikkojen lyhytaikaista vuokrausta. Liikuntapaikoiksi luetellaan esimerkiksi uimahallit, keilahallit, jäähallit, kuntosalit, laskettelurinteet ja mikroautoradat. (KHO 4.11.1997/2796; Kallio ym. 2015, 527.) Liikuntavälineiden vuokraus on kuitenkin yleisen verokannan mukaista palvelua, josta täytyy suorittaa 24 prosentin veroa. Tärkeää yrittäjälle on erottaa vuokraaminen ja käyttöoikeuden luovuttaminen. KHO:n ennakkopäätöksen 31.12.1996/4061 mukaan biljardilaitteiden luovuttaminen kilpa- ja harrastepelaajille oli palvelua, joka mahdollistaa liikunnan harjoittamisen.

Ennen hallituksen esitystä Eduskunnalle vuonna 1994 liikuntaa koskeva verokannan sanamuoto oli urheilutilan käyttöoikeuden tilapäisluonteinen luovuttaminen. Tästä suoritettiin veroa yleisen verokannan mukaan. Hallituksen esityksessä (283/1994) kyseinen sanamuoto haluttiin korvata ilmaisulla palvelu, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen ja samalla silloisen arvonlisäverodirektiivin 92/77/ETY johdosta päätettiin soveltaa kyseiseen palveluun alennettua verokantaa. Hallituksen osittainen tarkoitus oli eikaupallisten ja kaupallisten liikuntapalvelujen erilaisen verokohtelun lieventäminen. Alennettu verokanta ei koskisi urheilutavaroiden myyntiä tai vuokrausta. (Hallituksen esitys HE 283/1994.)

2.4 Arvonlisävero liikunnallisissa yhdistyksissä ja säätiöissä

Tällä hetkellä erilaiset järjestöt, kuten urheiluseurat, liikuttavat isoa osaa suomalaisista aina leikki-ikäisistä eläkeläisiin asti. Yhdistysten ja säätiöiden verotuksessa täytyy ottaa huomioon Tuloverolain (1535/1992) 3 luvun 22 §, missä yleishyödylliset yhteisöt ja niiden verovapaudet on määritelty. Tuloverolaissa (1535/1992) tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään mainitun lain mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona (Eduskunnan päätös arvonlisäverolaiksi 1501/1993).

EU:n arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet: tietyt, läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille (Neuvoston direktiivi 2006/112/EY).

Yleishyödyllisen yhteisö on määritelty Tuloverolain (1535/1992) 3 luvun 22 § mukaan.

Yhteisö on yleishyödyllinen, jos

1) se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä

2) sen toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin

3) se ei tuota toiminnallaan siihen osalliselle taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena taikka kohtuulista suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä. Yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää muun muassa, työväenyhdistyksiä, nuoriso- tai urheiluseuraa. (Eduskunnan päätös tuloverolaiksi 1535/1992.)

Yhdistykset ja säätiöt toimivat osana kolmatta sektoria ja niiden määrä on hyvin suuri Suomessa. Niiden toiminta ulottuu lähes kaikille elämänalueille vapaa-ajan harrastuksista poliittiseen vaikuttamiseen. Julkisten sektorien säästötoimet ovat johtaneet siihen, että yksityisille palveluntarjoajille, kuten yhdistyksille ja säätiöille on avautunut uusia mahdollisuuksia täydentää yhteiskunnan palveluita. (Myrsky 2014, 13.) Pohdittaessa yhdistysten ja säätiöiden verotusta on hyvä määritellä se, milloin ne ovat verovelvollisia. Yleisperiaate on, että jos säätiö tai yhdistys täyttää yleiset elinkeinotoiminnan kriteerit on kyse verovelvollisesta liiketoiminnasta. Yleishyödyllisen yhteisön käsitettä arvonlisäverodirektiivissä (2006/112/EY) vastaa voittoa tavoittelematon yhteisö. Vaikka yhteisön tarkoituksena ei ole tehdä voittoa, se voi olla täysin verovelvollinen toiminnastaan. Yhdistysten ja säätiöiden verotusta koskeviin tapauksiin sisältyy niin paljon yksittäistapauksellista aineistoa, että niiden saaminen samaan ratkaisulinjaan on ollut haastava tehtävä. (Myrsky 2014, 216-217.) Esimerkkinä tästä KVL:n ennakkoratkaisu 32/2005 koskien golfseuran yleishyödyllisyyttä. Golfseura ei ollut yleishyödyllinen yhteisö tuloverolain (1535/1992) 22 § mukaan, koska sen jäsenyys edellytti omistavan osakeyhtiön osakkuutta tai osakkeen hallintaa.

Perusajatuksena on se, että yleishyödyllisen yhteisön omiin jäseniin kohdistuva toiminta on yrityksen henkilökohtaista tuloa. Ulospäinsuuntautunut laaja ja ansaitsemistarkoituksessa tapahtuva myynti on veronalaista toimintaa. Esimerkiksi, jos urheiluseuralla on liiketoimintaa harjoittava kioski, jossa myydään elintarvikkeita ja johon on palkattu työntekijöitä, toiminta on tällöin kaupallista ja arvonlisäveronalaista toimintaa, vaikka sillä pyrittäisiin tukemaan yhdistyksen toimintaa. (Myrsky 2014, 221.)

Urheiluseuran saamat jäsenmaksut voivat olla myös verovapaita, mutta näin ei aina välttämättä ole. Arvonlisäveroa ei tarvitse maksaa, jos jäsenmaksu on tarkoitettu yleisten kulojen kattamiseen eikä nimenomaisesti tietyn palvelun tuottamiseen jäsenmaksun maksajalle. Yksinkertaistettuna tämä tarkoittaa sitä, että kun jäsenmaksuista saaduilla tuloilla yksinomaan katetaan esimerkiksi liikuntatunnin ohjaajan palkkio, niin tämä on veronalaista tuloa. (Suorto & Tarkiainen 2009, 72.) Jos yleishyödyllinen urheiluseura ei ole verovelvollinen, sillä ei ole mahdollisuutta vähentää ostopien arvonlisäveroa (Myrsky 2014, 321). Seuran, jonka toimintaan kuuluu suuria rahallisia investointeja, voi olla järkevää hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi. Ongelmana kuitenkin voi olla se, että seuralla ei välttämättä ole edes mahdollisuutta siihen. Ainoastaan yhdistysten, joiden toiminta täyttää liiketoiminnan tunnusmerkit, on mahdollista hakeutua verovelvolliseksi. (Verotusohje yleishyödylliselle yhteisöille 2014.) Tämä ei tarkoita sitä, että kaikki yhdistyksen palvelut olisivat verotettavia, vaan pelkästään ne, jotka täyttävät kriteerit. Yhdistysten voi olla järkevää erottaa toisistaan niin sanottu aatteellinen yhdistystoiminta ja rahallista hyötyä tavoitteleva toiminta. Esimerkiksi jääkiekkjoukkueet toimivat usein näin. Liigassa pelaava joukkue on yleensä osakeyhtiö, jonka tarkoituksena on tuottaa voittoa. Se on myös täysin irrallinen joukkueen juniorijaostosta. Juniorijaosto taas toimii rekisteröityneen yhdistyksen tavoin eli ei tavoittele voittoa. Jos juniorijaosto tekee näin, suorittaa se arvonlisäveroa vain liiketoiminnan muodossa harjoitetusta toiminnasta. (Milloin yhdistys tai säätiö on yleishyödyllinen 2011.)

3 Opinnäytetyön tavoitteet

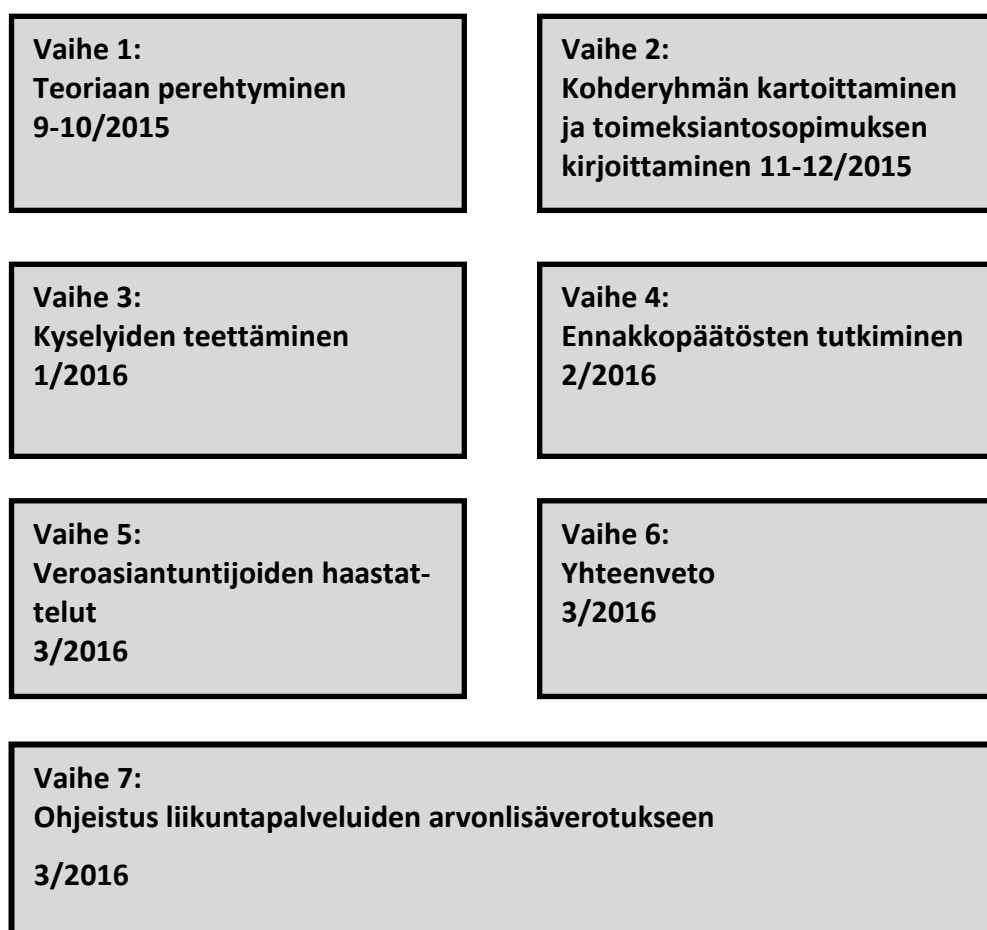
Opinnäytetyön tilaajana toimi Suomen Liikunnan Ammattilaiset ry. SLA ry on valtakunnallinen järjestö, joka organisoii, koordinoi ja tuottaa palveluja jäsenistölleen. SLA on liikunta-aatteellinen yhdistys. Yhdistys on perustettu 1.1.2007. SLA:n tavoitteita ovat muun muassa liikunnan harrastamisen edistäminen, liikunnan yleinen edunvalvonta, vaikuttaminen liikuntapoliittiseen keskusteluun, ammatillinen ja koulutuksellinen tuki jäsenistölle, koulutuksen kehittäminen, kansallisen ja kansainvälisen verkoston ylläpito. (Suomen Liikunnan Ammattilaiset ry 2016.) Tutkimus pyrkii tukemaan SLA:n työtä liikunnan arvonlisäveron selkeyttämisessä. SLA halusi selvityksen liikunta-alalla toimivien yritysten arvonlisäverotuskäytännöistä. SLA voi käyttää työtä esimerkkinä siitä, kuinka tulkinnallista tämän hetkinen arvonlisäverokäytäntö Suomessa on. Tutkimuksen tavoitteena on tuoda ensilähteen tietoa tämänhetkisestä liikunta-alan yrittäjien arvonlisäverokäytännöistä ja siitä, kuinka hyvin yritykset ovat ylipäättään perillä liikunta-alan arvonlisäverotuksesta. Tutkimuksen tarkoituksena ei ole nostaa esille mahdollisia väärinkäytöksiä arvonlisäverotusasioissa vaan tuoda konkreettista tietoa yritysten palveluiden arvonlisäveroista. Arvonlisäveron monimutkaisuus ja tasa-arvoisuus voi olla monelle ongelma. Tämä ei tarkoita pelkästään liikunta-alaa, vaan myös muita aloja. Yritys- ja liikuntamuodolla ei ole merkitystä arvonlisäverojärjestelmässä. Arvonlisäverokannan määrittää yrityksen tarjoaman palvelun tai tuotteen sisältö. Tämän takia haluttiin selvittää liikunta-alan yritysten palveluiden sisältöä ja sitä, miten yritykset soveltavat Suomen arvonlisäverojärjestelmää omassa toiminnassaan. Kerätyn tiedon perusteella haluttiin luoda pikaohjeistus liikuntapalveluiden arvonlisäverotuksen selkeyttämiseksi (liite 2). Avuksi oikean arvonlisäverokannan määrittelyyn liikuntapalveluille tässä työssä käytettiin selkeää etenemispolkua (liite 3), joka sopii yrittäjälle tämän selvitellessä omaan palveluunsa sovellettavaa arvonlisäverokantaa. Lukijan on hyvä kuitenkin tiedostaa se, että jokainen liiketoimintaa harjoittava yrittäjä on itse vastuussa häntä koskevissa arvonlisäverotusasioissa. Epäselvissä ja tulkinnanvaraisissa tilanteissa yrittäjän tulee aina olla yhteydessä verottajaan, sillä taulukko on suuntaa-antava ohje. Työn tavoitteena on myös saada vastaukset seuraaviin kysymyksiin:

- Miten arvonlisäverotus toimii liikunta-alan yrityksillä käytännössä?
- Kohteleeeko arvonlisäverolaki kaikkia tasapuolisesti?
- Onko liikuntapalveluista suoritettava arvonlisävero hankala määrittää?

4 Työn vaiheet ja tutkimusmenetelmät

Opinnäytetyöprosessin odotettiin kestävän noin puoli vuotta. Opinnäytetyön aiheeksi valikoitui liikunta-alan arvonlisäverotus. Työtä tehtiin aluksi ilman tilaajaa ja opinnäytetyön aihe oli tekijöiden itse tuottama. Teoriaan perehtymisen ja kohderyhmän valinnan jälkeen työtä tarjottiin ulkopuoliselle tilaajalle. Toimeksiantajan valinta tapahtui vasta 12/2015, koska liikunta-alan arvonlisäveroa haluttiin tutkia yritysten tuottamien palveluiden näkökulmasta. Seurojen ja yhdistysten arvonlisäverotusasiat jätettiin tietoisesti pois. Työssä seurojen ja yhdistysten verotusta sivutaan vain vähän, koska se ei ollut olennaista työssä. Työn tilaajaksi valikoitui Suomen Liikunnan Ammattilaiset ry. Toimeksiantaja ei rajannut aihetta, koska se näki työn aiheen olevan ajankohtainen.

4.1 Työn vaiheet

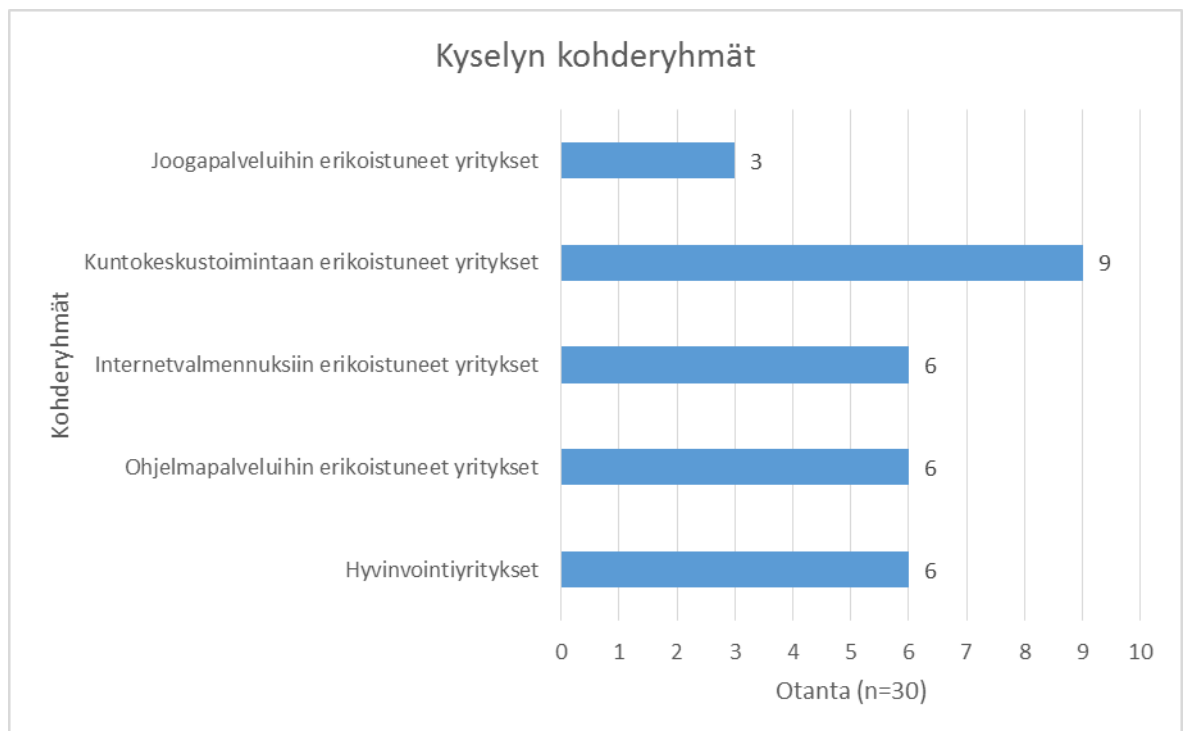


Kuvio 3. Työn vaiheet ja aikataulu.

Vaiheessa yksi perehdyttiin arvonlisäverotuksesta julkaistuun materiaaliin. Pohjana työssä toimii Euroopan unionin arvonlisäverodirektiivi. Suomen arvonlisäverolaki perustuu EU:n arvonlisäverodirektiiviin. EU:n arvonlisäverodirektiivin lukeminen oli välttämätöntä, jotta

saatiin selvitettyä, mihin Suomen arvonlisäverolaki pohjautuu. Kirjallisuutta aiheesta löytyi runsaasti. Arvonlisävero perustuu lakiin, joten siitä kirjoitettu tieto oli eri teoksissa hyvin yhtenäistä ja Finlex.fi oli yksiselitteinen lähde.

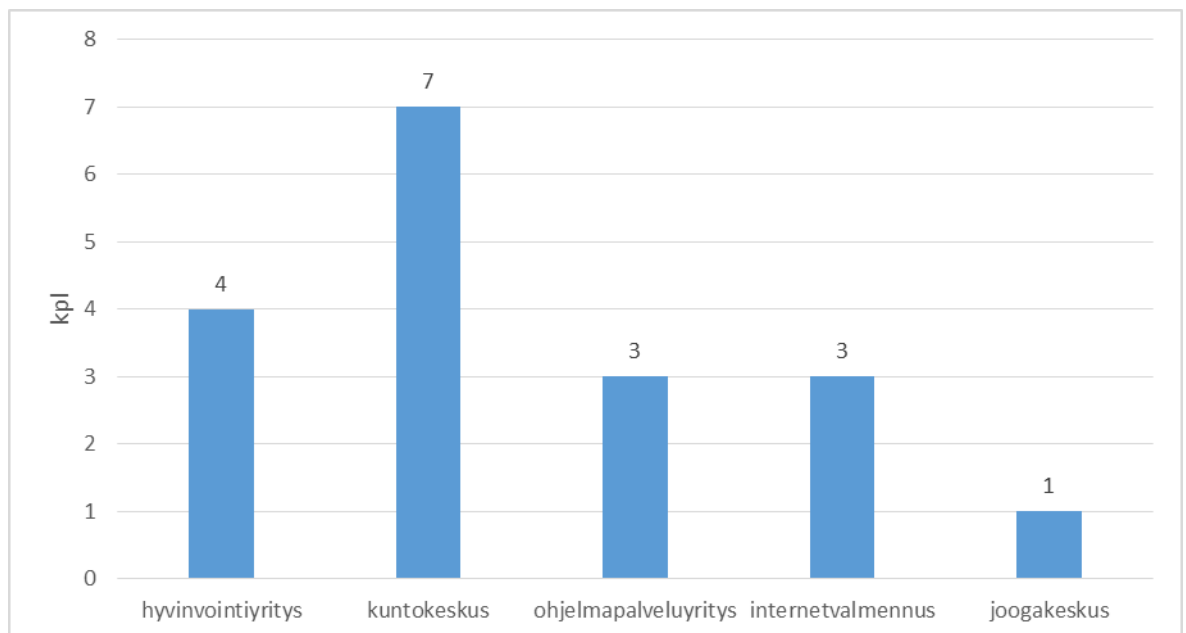
Vaiheessa kaksi kartoitettiin kohderyhmää (kuvio 4). Tarkoituksena oli saada kohderyhmä sellaiseksi, että erilaiset liikuntapalveluita tarjoavat yritykset ovat edustettuina. Kohderyhmä valikoitui myös sen mukaan, missä valmistunut liikunnanohjaaja voisi tulevaisuudessa työskennellä ja törmätä kyseisiin ongelmatilanteisiin. Tutkimuksen kohdejoukoksi valittiin sekä isoja että pieniä liikunta-alan arvonlisäverovelvollisia yrityksiä. Tutkimukseen otettiin mukaan sekä perinteisiä että trendikkäitä liikunta-alan yrityksiä. Tarkoitus oli saada yrityksiä mukaan ympäri Suomea. Useat yritykset olivat listanneet internetiin tarjoamansa palvelut, niiden hinnastot sekä palveluihin kuuluvan arvonlisäveron määrän. Yrityksen valikointi tapahtui internetin avulla. Internetistä poimittujen yritysten arvonlisäverokäytännöistä osa oli lähellä KHO:n ja KVL:n antamia ennakkopäätöksiä ja -ratkaisuja. Osa yritysten arvonlisäverokäytännöistä oli taas ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin ja arvonlisäverolain kanssa. Joistain yritysten kuvaamista palveluista ei oltu annettu linjaavaa ennakkopäätöstä. Kohderyhmäksi valikoitui 30 liikunta-alan yritystä. Oletuksena oli, että kaikki eivät vastaa kyselyyn. Olennaista ei ollut niinkään saada määrällisesti monta vastausta vaan se, että vastaajat tuottaisivat tarkkoja ja selkeitä palvelunkuvauksia. Jos kaikki yritykset olisivat vastanneet, niin tarkasteltavia palvelunkuvauksia olisi ollut noin 150 ja näiden palvelukuvausten läpikäynti olisi ollut todella työlästä ja aikaa vievää.



Kuvio 4. Kyselyyn valitut kohderyhmät (n=30)

Vaiheessa kolme muodostettiin kyselypohjan sisältö. Kyselylomake oliärkevin ja taloudellisin vaihtoehto. Tärkeintä oli tietää, mitä verokantaa yritys suorittaa mistäkin palvelusta sekä ovatko yritykset saaneet apua verotusta koskeissa asioissa vai ovatko yritykset itseoppineita. Työn kannalta oli olennaista selvittää palveluiden sisältö. Yritykset saivat vastata kyselyyn anonyymisti tai omalla nimellään. Vastauksia käytettiin myöhemmin veroasiantuntijoiden haastatteluiden pohjana. Kyselylomake (liite 1) sisälsi taulukon, johon eriteltiin yrityksen palvelut, palveluiden tarkka sisältö, palvelusta suoritettava verokanta sekä oliko palvelussa koulutuksellisia piirteitä. Lopuksi yritykset vastasivat seitsemään kysymykseen, joilla kartoitettiin arvonlisäverotietämystä. Tärkein osa oli kuitenkin itse palvelunkuvaukset. Yritysten halukkuutta osallistua kyselyyn kartoitettiin sähköpostitse. Kyselyn pohjana oli asiakaslähtöisyys, joten suostumusten myötä sovittiin jokaisen yrittäjän kanssa paras tapa vastata kyselyyn. Kyselyitä tehtiin sähköpostitse, puhelimitse ja osa haastateltavista tavattiin kasvotusten. Jokaisen haastattelun runkona käytettiin lomaketta (liite 1) Työssä esiintyvät yritykset käsitellään yritysten pyynnöstä anonyymisti, jolloin yrityksen nimi ja sen tarkat tiedot jäivät vain allekirjoittaneiden tietoon. Osittain palveluiden nimiä on muutettu, jotta lukija ei voi tunnistaa yritystä palvelun pohjalta. Yritysten toimintaympäristöä ei ole myöskään eritelty, koska internetin hakukoneita hyödyntäen lukija voisi helposti saada selville palveluntarjoajan sen toimintaympäristön perusteella.

Kyselyyn vastasi yhteensä 18 yritystä. Edustetut alat löytyvät alla olevasta kuvioista (kuvio 5).



Kuvio 5. Kyselyyn vastanneiden yritysten toimialat (n=18)

Vaiheessa neljä perehdyttiin KVL:n ja KHO:n antamiin ennakkoratkaisuihin ja -päätöksiin liikunta-alan arvonlisäveroa koskeissa tapauksissa. Liikunnan arvonlisäveroa koskevat

KVL:n ja KHO:n ennakkoratkaisut ja –päätökset käytiin läpi vuosi vuodelta. Tämän jälkeen tutkittiin, miten yritysten arvonlisäverokannat sopivat yhteen Suomen arvonlisäverolain kanssa. Kuten aikaisemmin tuli ilmi, direktiivissä ei ole säännöksiä koskien yritysten liikuntapalveluita, joten liikuntapalveluita verrattiin ennakkopäätöksiin ja -ratkaisuihin. Tapaukset oltiin annettu eri henkilöiden ja toimijoiden pohjalta, joten ristiriitoja verrattaessa tapauksia toisiinsa löytyi yllättävän paljon. Ennakkopäätöksiä ei juuri löytynyt esimerkiksi internetin mahdollistamista palveluista. Nettivalmennuksia tarjoavia yrityksiä valittiin mukaan, koska haluttiin saada tälle uudelle alalle näkemys veroasiantuntijoilta. Yritysten palvelukuvauksia ja arvonlisäverokantaa verrattiin ennakkopäätöksiin ja -ratkaisuihin ja niistä määrättyihin arvonlisäverokantoihin.

Vaiheessa viisi selvitettiin ongelmatilanteet suoraan verottajan kanssa, koska tällöin saatiin kolmannen täysin neutraalin osapuolen näkemys. Taustana toimineen kyselytutkimuksen pohjalta oltiin yhteydessä puhelimitse arvonlisäveroneuvojaan. Arvonlisäveroneuvoja osasi antaa vastauksia joihinkin kysymyksiin. Vaikeimpien kysymysten tiimoilta arvonlisäveroneuvoja antoi kolmen veroasiantuntijan yhteystiedot. Arvonlisävero-asiantuntijat eivät halunneet ottaa kantaa yksittäisiin tapauksiin, joten heidän vastauksensa olivat hyvin suppeita. Esimerkiksi arvonlisäveroneuvoja ei halunnut sanoa suoraa kantaa joogan alkeiskurssin arvonlisäverotukseen. Oli täysin ymmärrettävää, että asiantuntija ei halunnut sanoa suoraa mielipidettä. Varsinkin tässä tapauksessa, koska hän edusti virallista toimijaa. Muuten opinnäytetyön lukijat voisivat perustella omaa arvonlisäverokäytäntöä tämän työn pohjalta. Puhelun avulla ei saatu järjestettyä tapaamista, mikä oli tarkoituksena, mutta saatiin mahdollisuus lähettää sähköpostia arvonlisäveroneuvojille askarruttavista asioista. Kysymyksiä oli yli 20, mutta niistä karsittiin puolet, koska niihin liittyi mielipiteitä sisältäviä piirteitä. Arvonlisäveroasiantuntijoilta kysyttiin pääsääntöisesti asioista, joihin ei löydetty tietoa KVL:n ja KHO:n ennakkoratkaisuista, -päätöksistä ja lähdekirjallisuudesta. Haluttiin myös saada selvyyttä muihin asioihin, jotka liittyivät opinnäytetyöhön. Tällainen kysymys saattoi olla esimerkiksi, miten verottaja selvittää palveluiden sisällön ja palveluista suoritettavan arvonlisäveron. Veroasiantuntijat koostivat kysymyksiin vastaukset sähköpostiviestin muodossa. Puhelun perusteella Verohallinto ei vastaa virallisesti mielipidettä mittaviin kysymyksiin. Yhteydenpito jäi pieneksi pettymykseksi, koska saadut vastaukset olivat hieman ympäröityjä, mutta tämä toisaalta osoittaa arvonlisäverolain tulkinnanvaikeuden. Täytyy muistaa, että ei ole välttämättä yhtä oikeaa vastausta, vaan osa palveluista pitää tulkita yksilöllisesti, eikä sitä voi verrata välttämättä samantyyppiseen palveluun.

Vaiheessa kuusi kyselyiden, ennakkopäätösten ja veroasiantuntijoiden vastausten pohjalta koottiin esimerkkitapauksia arvonlisäverolain tulkinnanvaraisuuteen pohjautuen. Esimerkkitaustojen tarkoituksena oli pohtia liikunnan arvonlisäverotuksen tulkinnallisuutta.

Esimerkkitapaukset avasivat ja konkretisoivat tulkinnallisuutta ja kuvaavat, miten erilaisten palveluiden kohdalla voidaan toimia.

Vaiheessa seitsemän koostettiin kaiken kerätyn tiedon perusteella pikaohjeistus liikuntapalveluiden arvonlisäverotuksen selkeyttämiseksi (liite 2). Pikaohjeistuksen tavoitteena oli se, että lukijan ei tarvitse perehtyä syvällisesti lakiin saadakseen käsitystä liikuntapalvelujen arvonlisäverotuksesta. Pikaohjeistuksen esimerkkiliikuntapalveluiden pohjana käytettiin kyselytutkimukseen osallistuneiden yritysten tuottamia liikuntapalveluita. Pikaohjeistukseen lisättiin myös muita liikuntapalveluita, joiden arvonlisäverokanta on hyvä tietää. Jokainen liiketoimintaa harjoittava yrittäjä on itse vastuussa häntä koskevista arvonlisäveroasioista, joten lopullinen vastuu on yrittäjällä itsellään. Epäselvissä ja tulkinnanvaraisissa tilanteissa yrittäjän tulee aina olla yhteydessä verottajaan, sillä taulukko on suuntaa-antava ohje.

4.2 Mittausmenetelmät

Kyselyn tarkoituksena oli taustoittaa yritysten liikuntapalveluiden arvonlisäverokäytäntöjä. Aluksi kyselyssä kartoitettiin yrityksen taustatiedot. Taustatiedoissa kysyttiin yrityksen nimeä, toimialaa, työntekijöiden määrää, liikevaihtoa ja toimintaympäristöä. Taustatietojen avulla saatiin kategorisoitua vastanneet yritykset. Kyselyn tärkein osa eli palvelunkuvaukset, opetuksen merkitys ja palvelusta suoritettava arvonlisävero kerättiin kaavioon. Palvelunkuvauksessa tuli vielä erotella sisältö lyhyesti, tunnin rakenne sekä ohjaajan merkitys palvelussa. Yrityksen tuli kirjoittaa neljästä viiteen tärkeintä palveluaan ja listata edellä mainitut asiat. Palvelukuvausten jälkeen kartoitettiin kyllä / ei - kysymyksillä, miten arvonlisäverotus on hoidettu käytännössä. Yrityksiltä haluttiin selvittää, miten ne hoitavat kirjanpitoa ja perustelut miksi näin tehdään. Haluttiin myös selvittää, mistä yritys oli saanut tietoa arvonlisäverokäytännöistä. Tämän jälkeen kysyttiin oliko liikunnan arvonlisävero tällä hetkellä selkeä vai ei. Viimeisessä kolmen kysymyksen sarjassa haluttiin selvittää, oliko verottaja puuttunut yrityksen arvonlisäverotukseen, oliko palvelun arvonlisävero ollut helppo määrittellä ja oliko yritys kartalla siitä, mitä arvonlisäveroprosenttia samalla alalla toimivat kilpailijat käyttivät.

4.3 Tulosten tarkastelutavat

Kyselyyn vastasi 18 yritystä 30 yrityksen otannasta, joten oli täysin luonnollista, että yrityksillä oli palveluita, jotka vastasivat sisällöltään toisiaan. Palvelun nimi saattoi olla täysin eri mutta sisältö samanlainen. Tämän takia kaikkia yritysten listaamia palveluita ei lähdetty erittelemään erikseen. Harvinaiset, mielenkiintoiset ja oleelliset palvelut valittiin havainnollistamaan arvonlisäverolain tulkinnallisuutta. Varsinkin samalla alalla toimivien yritysten

vastauksissa oli paljon toistoa. Tutkimustuloksista jouduttiin niputtamaan joitakin palveluita yhteen, koska yhtäläisyyksiä oli niin paljon ja tarvetta ei siksi ollut eritellä jokaista palvelunkuvausta erikseen. Mielenkiintoista oli myös selvittää, miten kirjanpidon ulkoistaminen oli vaikuttanut verottajan antamaan palautteeseen arvonlisäveron käytössä. Pääasiallinen tarkastelutapa oli verrata yritysten omia palvelunkuvauksia, arvonlisäveroperusteluita ja suoritettua arvonlisäveroa KVL:n ja KHO:n antamiin ennakkopäätöksiin ja -ratkaisuihin sekä päätösten arvonlisäverokantoihin. Kysely toimi taustana muodostetuille esimerkkitapauksille. Yritysten kirjaamia palveluita verrattiin toisiinsa, jotta saatiin karsittua samankaltaiset palvelunkuvaukset pois. Jäljelle jääneistä palveluista koottiin epäselvät ja syventävää avaamista vaativat palvelunkuvaukset. Nämä palvelunkuvaukset olivat ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin ja arvonlisäverolain kanssa. Liikuntapalvelun arvonlisäverokannan määrittäminen on esitelty liitteessä 3 (liite 3). Lisäksi esimerkkitapauksiin kysyttiin näkemyksiä arvonlisäveroneuvojalta. Kiperimmät kysymykset esitettiin kolmelle eri arvonlisäveroneuvojalle. Tietojen pohjalta koostettiin pikaohjeistus liikuntapalveluiden arvonlisäverotukseen.

5 Tutkimustulokset

Tutkimustuloksissa listattiin palveluita, jotka poimittiin yrityksiltä saaduista vastauksista. Jotkut palvelut esiintyivät useaan otteeseen ja olivat hyvin samankaltaisia palvelukuvausten mukaan. Esimerkiksi ryhmäliikunnan alle kuuluvat palvelut kuten kuntopiiri, bodycombat ja bodypump niputettiin yhteen. Ristiriidassa arvonlisäverolain kanssa olleet palvelut listattiin ylös. Palvelunkuvausta peilattiin arvonlisäverolakiin, arvonlisäverodirektiiviin, KHO:n ja KVL:n ennakkopäätöksiin ja -ratkaisuihin samankaltaisista palveluista.

5.1 Internetissä myytävät liikuntapalvelut

Kolme yritystä tarjosi internetissä myytäviä liikuntapalveluita. Yritys A työllisti kaksi työntekijää ja sen merkittävimmät palvelut ja palvelusta suoritettava ALV olivat kuntosaliohjelmien myynti 10 %, online-PT 24 % ja parisuhdetreeni 24 %. Yritys B:llä ja Yritys C:llä oli tarjonnassaan samanlaisia palveluita. Merkittävimmät palvelut olivat online-PT sekä ravinto- ja kuntosaliohjelmien myynti. Molemmat yritykset B ja C suorittivat kaikista palveluista 24 % suuruista arvonlisäveroa. Työntekijöitä yritys B:llä oli yksi ja Yritys C:llä 3.

Taulukko 3. Internetissä liikuntapalveluita myyvien yritysten vastaukset.

Internetvalmennus			Palvelun arvonlisävero	
Nimi	Työntekijät	Palvelu	10 %	24 %
Yritys A	2	Kuntosaliohjelma	10 %	
		Online-PT		24 %
		Parisuhdetreeni		24 %
Yritys B	1	Online-PT		24 %
		Ravinto-ohjelma		24 %
		Kuntosaliohjelma		24 %
Yritys C	3	Online-PT		24 %
		Ravinto-ohjelma		24 %
		Kuntosaliohjelma		24 %

Internet on antanut erittäin hyvät mahdollisuudet erilaisten liikeideoiden toteuttamiseen (Dicole 2015). Tällä hetkellä erilaiset nettivalmennukset antavat hyvät puitteet harjoittaa liikuntaa oli koti sitten Utsjoella tai Helsingin keskustassa. Muutamalla hiiren napautuksella ja luottokortilla voi saada tietokoneelle, tabletille tai älypuhelimelle puolen vuoden kuntosaliohjelman tai mahdollisuuden keskustella virtuaalisesti liikunta-alan ammattilaisen kanssa. Liikuntapalvelut ovat tällä hetkellä menossa myös internetiin. Palvelut ovat ajan-kohtaisia ja näiden arvonlisäverotusta on hyvä selvittää. Internetissä on todella helppo vertailla hyödykkeiden ja palveluiden hintaeroa. Työn tekovaiheessa ennakkopäätöksiä ei ollut tehty koskien pelkästään internetissä myytäviä liikuntapalveluita. Kyselyiden perusteella internetissä myydään aloittelijoille laihdutuspaketteja tai nuorille miehille kehonra-

kennusneuvoja. Nettivalmennuksessa valmentaja ei välttämättä kohtaa asiakasta ja yhteydenpito tapahtuu sähköisesti.

Yritys A oli kahden työntekijän yritys, jossa kirjanpito oli täysin omalla vastuulla. Yritys A näki, että kirjanpitoa ei ollut järkevää ulkoistaa liiketoiminnan vähäisyyden takia. Myydyimmät palvelut olivat kuntosaliohjelmat, nettivalmennukset ja parisuhdetreenit. Kuntosaliohjelman pystyi ostamaan internetistä yrittäjän verkkosivuilta. Erilaisia kuntosaliohjelmiä oli kymmeniä. Harjoitukset ja rakenteet erosivat toisistaan huomattavasti. Myytyyn palveluun sisältyi kolmen tai viiden harjoituskerran kuntosaliohjelma. Pää tarkoituksena oli, että asiakas aloittaa ensimmäisellä harjoituksella ja noin kuukauden jälkeen vaihtaa harjoitusohjelmaa. Näin hänellä oli kahden kuukauden saliohjelma. Yrittäjä ei siis itse osallistunut ohjaukseen vaan yrittäjä enemmänkin antoi ohjeet kuntosaliharjoitteluun. Harjoittelu oli siis täysin asiakkaan omilla harteilla. Yrittäjän mielestä kuntosaliohjelma oli harjoituspankki, josta asiakas katsoi vain mallia. Palvelusta suoritettiin arvonlisäverolain (1501/1993) 85 a § 1 momentin 3 kohdan mukaista 10 % alennettua arvonlisäverokantaa. Huomion arvoista palvelussa oli se, että siinä ei luovutettu missään tilanteessa käyttöoikeutta liikuntatiloihin myöskään arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) 98 artiklan ja liitteen III kohdan 14 mukaisesti. Yritys A lähetti vain ohjeet kuntosaliharjoitteluun ilman minkäänlaista vuorovaikutusta. Arvonlisäveroasiantuntijalta kysyttiin, että voidaanko internetissä myytävät kuntosaliohjelmat myydä alennetulla arvonlisäverokannalla vai meneekö palvelu yleisen 24 % verokannan mukaan. Vastaus oli yksiselitteinen. Valmennus ei ole liikuntapalvelua vaan yleisen 24 % arvonlisäverokannan alaista palvelua. (Lahdelma 1.3.2016.)

Jokainen kyselyyn vastanneista internetvalmennusyrittäjistä tarjosi henkilökohtaista liikunnanohjauspalvelua. Palveluiden nimet vaihtelivat, mutta niiden keskeinen sisältö oli hyvin samanlainen. Yritys B:n online-PT -palvelu muistutti paljon personal trainer -palvelua, mutta kaikki neuvonta ja valmennus tapahtui sähköisesti. Edellä mainitusta palvelusta ei löytynyt KVL:n tai KHO:n antamaa ennakkoratkaisua tai -päätöstä. Yritys B:n myymästä palvelusta suoritettiin yleistä 24 % verokantaa. Syy siihen oli, että Yrittäjä B näki palveluissa todella paljon koulutusellisia piirteitä. Palveluiden ostajat olivat usein noviiseja, jolloin motivointi ja avustaminen olivat suuressa osassa palvelua. Kun kyse ei ollut arvonlisäverolain (1501/1993) 39 § ja 40 § mukaisesta koulutuspalvelusta, yrityksen B veloittama arvonlisävero 24 % ei ollut ristiriidassa arvonlisäverolain kanssa.

Yrityksen A tuottaman parisuhdetreeninpalvelun tarkoituksena oli tehdä pareille yhtenäisen harjoitusohjelma. Yhteydenpito tapahtui täysin samalla tavalla, kuin yksilövalmennuksessa eli sähköisesti. Harjoittelu oli edelleen täysin asiakkaan harteilla, eikä ohjaaja itse osallistunut liikuntaan. Palvelua oli mahdollista jatkaa kuukauden jälkeenkin, jolloin hinta

oli hieman halvempi. Parisuhdetreenivalmennuksesta suoritettiin yleisen verokannan 24 prosentin mukaista veroa. Sisällöltään ja palvelukuvaukseltaan yksilö- ja parisuhdevalmennus olivat lähes samanlaiset, mutta ohjattavien määrä oli eri.

Arvonlisäveroasiantuntijalta kysyttiin näkemystä internetvalmennuksille. Haastateltavan arvonlisäveroasiantuntijan mukaan virtuaaliliikuntaan pätee tapauskohtainen arviointi, jossa olosuhteet ratkaisevat. Yrittäjän on syytä kysyä arvonlisäverokantaa verohallinnolta kirjallisesti. Valmennus ei ole liikuntapalvelua, vaan yleisen 24 % arvonlisäverokannan alaista palvelua. (Lahdelma 1.3.2016.)

5.2 Hyvinvointiyritysten liikuntapalvelut

Neljä yritystä oli keskittynyt hyvinvointipalveluihin. Kaikki hyvinvointipalveluita tarjoavat yritykset työllistivät kukin yhden työntekijän. Yritys D tarjosi personal trainer -palvelua 10 % arvonlisäverolla. Yritys E tarjosi laihdutusleiri-, personal trainer- ja kuntosaliohjelmopalveluita. Yritys E käytti kaikissa palveluissaan samaa 10 % arvonlisäveroa. Yritys F tarjosi kuntoremontteja 24 % arvonlisäverolla, ryhmäliikuntaa 10 % arvonlisäverolla ja ravinto-ohjelmia 24 % arvonlisäverolla. Yritys G tarjosi hyvinvointikursseja ja ryhmäliikuntaa 24 % arvonlisäverolla.

Taulukko 4. Hyvinvointipalveluita myyvien yritysten vastaukset.

Hyvinvointiyrietykset			Palvelun arvonlisävero	
Nimi	Työntekijät	Palvelu	10 %	24 %
Yritys D	1	Personal Trainer	10 %	
Yritys E	1	Laihdutusleiri	10 %	
		Personal Trainer	10 %	
		Kuntosaliohjelma	10 %	
Yritys F	1	Kuntoremontti		24 %
		Ryhmäliikunta	10 %	
		Ravinto-ohjelma		24 %
Yritys G	1	Hyvinvointikurssit		24 %
		Ryhmäliikunta		24 %

Kiinnitetään huomiota Yritys E:n tuottamiin liikuntapalveluihin. Verrattaessa palvelukuvauksia arvonlisäverolakiin nousi esille epäkohtia. Yritys E:n myymä laihdutusleiripalvelu toteutettiin pienryhmissä, joihin kuului yhdestä kahdeksaan asiakasta ja tapaamisia oli kymmenen viikon ajan. Tapaamisissa harjoitettiin pääsääntöisesti jotain liikuntamuotoa; muun muassa kahvakuulaa, sauvakävelyä, gymstickiä, kuntopiiriä ja vesijuoksua. Lisäksi palveluun kuului erilaisia testauksia, muun muassa kuntotestaukset ja kehonkoostumusmittaus sekä liikuntasuunnitelmat, lihaskunto-ohjelmat ja ravintovalmennus. Palvelun tar-

joava yritys varasi liikuntapaikat ja kutsui asiakkaat paikalle. Yritys E laskutti asiakkaita alennetun verokannan mukaan eli 10 % arvonlisäverolla. Painonpudotuspalveluista oli annettu keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu vastaavanlaisesta palvelusta, joka ohjaa eri arvonlisäverokannan käyttöön. Päätös on annettu 3.10.2012 tapauksesta KVL: 056/2012. Diaarinumero A67/8210/2012. Päätöksessään KVL katsoi laihdutusleiripalvelun osaksi yleisen arvonlisäverokannan mukaista palvelun myyntiä, koska keskeinen sisältö muodostui asiakkaiden opetuksesta, ohjauksesta, neuvonnasta, kannustamisesta ja motiivoinnista. KVL katsoi ohjauksen olevan laihdutusleiripalvelun pääasiallinen sisältö ja siksi arvonlisäverokannan pitäisi olla 24 %. Kun verrataan yritys E:n myymää palvelua Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisussa olevaan yhtiöön, yhtäläisyyksiä löytyy useita. Alennettu arvonlisävero liikuntapalveluiden osalta on 10 %, kun se on arvonlisäverolain (1501/1993) 85 a § 1 momentin 3 kohdan mukainen palvelu, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Tapauksen yritys E ei itse omistanut liikuntapaikkoja vaan oli vuokrannut ne ulkopuoliselta palveluntarjoajalta. KVL:n antamassa ennakkoratkaisussa käsiteltävän yrityksen toimintatapa oli samanlainen. Palvelun nimi ”laihdutusleiri” viittaa painonpudotukseen. Ryhmässä on tällöin todennäköisesti ylipainoisia ja heikkokuntoisia henkilöitä. Näin voidaan olettaa, että palvelun keskeinen sisältö koostuu neuvonnasta, kannustamisesta ja ohjauksesta. Arvonlisäverodirektiivin (2006/112/Ey) 98 artiklan ja liitteen III perusteella kohdat 13 eli pääsy urheilutilaisuuksiin ja 14 eli urheilulaitosten käyttöoikeus eivät täytyneet. Arvonlisäverolain, arvonlisäverodirektiivin ja KVL:n antaman ennakkoratkaisun mukaan kyseessä oli tavarain tai palvelun myynti, josta suoritetaan yleensä 24 %:n verokannan mukainen arvonlisävero. Yritys E:n tarjoamasta palvelusta tulisi suorittaa yleisen arvonlisäverokannan mukaista arvonlisäveroa. Tilanne oli todella selkeä, joten ei nähty tarvetta kysyä tarkennuksia arvonlisäveroasiantuntijalta.

Yritys G:n arvonlisäverokäytäntö oli päinvastainen yritys E:n toimintamalliin. Yritys G tuotti ryhmäliikuntaa, jossa pääasiana ei ollut sykkeen nostattaminen maksimiin asti tai jatkuvalta epämukavuusalueella liikkuminen. Palvelun ryhmien tapaamiset koostuivat useamman tapaamisen mallista, jossa ensimmäinen kerta oli varattu ryhmän tutustumiselle ja asioiden läpikäymiselle. Lopuilla tapaamiskerroilla ryhmät harrastivat eri liikuntamuotoja, joita saattoi olla esimerkiksi sulkapallo, lentopallo ja mikroautoilu. Palvelusta suoritettiin yleisen verokannan mukaista arvonlisäveroa 24 prosenttia. Ryhmien tarkoitus oli tuottaa jokaiselle osallistujalleen liikunnan iloa ja positiivisia kokemuksia. Samalla tarkoitus oli erilaisten lajikokeilujen avulla avartaa liikunnan mahdollisuuksia ja kokemuskenttää sekä tuoda esille myös liikunnan sosiaalista puolta. Palvelu soveltui kaiken ikäisille eikä osallistuminen vaatinut aikaisempaa liikunnallista kokemusta. Palvelukuvauksen perusteella yritys G täytti ryhmäliikunnan tunnuspiirteet, johon teoriassa voidaan soveltaa alennettua verokantaa. KHO:n ennakkopäätöksessä 2.7.1996/2237 ohjattujen vatsatanssituntien pitäminen oli

arvonlisäverolain (1501/1993) 85 a § 1 momentin 3 kohdan mukaista palvelua, johon voitiin soveltaa alennettua verokantaa. Tilanteessa oli kuitenkin otettava huomioon ohjaajan toiminta ja se, missä yrityksen palvelua suoritettiin. Jos palvelun pääpaino oli ohjauksessa tai opetuksessa tällöin suoritettava vero on 24 %, kun kyseessä ei ole arvonlisäverolain (1501/1993) 39 § ja 40 § mukainen koulutus. Kurssin ohjaaja vuokrasi tilat ja hoiti välineet tunnille, jolloin asiakkaan tarvitsi vain saapua paikalle. Normaalisti mikroautoradan ja muiden liikuntahallien tai tilojen vuokrauksen arvonlisävero on 10 %, koska kyse oli liikuntatilojen tilapäisestä vuokrauksesta. Hyvin painava asia tilanteessa oli myös se, että ohjaaja oli ryhmän mukana motivoimassa ja kannustamassa, jolloin tapaus saa samoja tunnuspiirteitä, kuin aiemmin mainitusta Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisussa 056/2012 koskien laihdutusleirien arvonlisäverotusta. Yritys G myi ryhmäliikuntapalveluita kuntokeskuksiin yleisen 24 % verokannan mukaan. Verottajan ohjeiden mukaisesti yrityksen myydessä ohjauspalveluita kuntosalille tai mille tahansa liikuntapaikalle, kyseessä on palvelun myynti, johon ei voida arvonlisäverolain mukaan soveltaa alennettua verokantaa. Siksi ohjauspalvelun myynnistä kuntosalille suoritetaan veroa yleisen verokannan mukaisesti. (Liikuntapalvelujen arvonlisäverokanta 2012.)

Jos Yritys G:n palveluiden pääpainona ei olisi ohjaus tai opetus ja jos yritys G:n tarjoamaa ryhmäliikuntaa ei olisi myyty ulkopuoliselle kuntosalille, niin yrittäjä G voisi mahdollisesti suorittaa 10 % alennettua arvonlisäverokantaa. Tilanne on yrittäjille tyypillinen, mutta edellä mainitussa tilanteessa yritys G:n käyttämä 24 % arvonlisävero oli varmempi valinta.

5.3 Ohjelmapalveluyritysten liikuntapalvelut

Kolme yritystä tarjosi ohjelmapalveluja. Yritys H työllisti 10 työntekijää ja tarjosi alkeismelontakursseja ja välinevuokrausta 24 % arvonlisäverolla. Melontaretkiä myytiin 10 % arvonlisäverolla. Yritys I työllisti 4 henkilöä ja tarjosi kelkkasafaria ja husky- ja poroajelua kumpaakin 10 % arvonlisäverolla sekä vuokrasi välineitä 24 % arvonlisäverolla. Yritys J työllisti 2 työntekijää, tarjosi virkistyspalveluita 24 % arvonlisäverolla ja ryhmäliikuntaa 10 % arvonlisäverolla.

Taulukko 5. Ohjelmapalveluita myyvien yritysten vastaukset.

Ohjelmapalveluyritykset			Palvelun arvonlisävero	
Nimi	Työntekijät	Palvelu	10 %	24 %
Yritys H	10	Alkeismelontakurssit		24 %
		Välinevuokraus		24 %
		Melontaretket	10 %	
Yritys I	4	Kelkkasafari	10 %	
		Husky-/Poroajelu	10 %	
		Välinevuokraus		24 %
Yritys J	2	Virkistyspalvelut		24 %
		Ryhmäliikunta	10 %	

Ohjelmapalveluyritykset voidaan jakaa liikunnallisiin ja ei-liikunnallisiin. Jos niissä on liikunnallisia ja toiminnallisia elementtejä, on syytä verrata niitä arvonlisäverolaissa liikuntapalveluihin. Ohjelmapalveluyritykset tuottavat liikunnallisia palveluita laidasta laitaan, ulkona sekä sisällä. Ohjelmapalveluyrityksillä voi olla eri verokantojen alaista toimintaa, joten yrittäjälle on tärkeää tietää omien palvelujensa verokohtelu. KHO:n ennakkopäätöksen 29.12.1998/3001 perusteella esimerkiksi koiravaljakkoajelua ei pidetty alennetun verokannan mukaisena palveluna, joka antaa mahdollisuuden liikunnan harjoittamiseen. Kyseiseen palveluun pystyttiin kuitenkin soveltamaan alennettua 10 % verokantaa, koska se oli arvonlisäverolain (1501/1993) 85 a § 1 momentin 1 kohdan mukaista henkilökuljetusta. Sen sijaan hiihtohissitoiminta ei ollut henkilökuljetusta, vaan palvelua, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Esimerkkitapauksissa verokanta oli täysin sama, jolloin verorasitteessa ei ollut eroa. Joissain tapauksissa eroa voi olla jopa 14 prosenttiyksikköä, mikä näkyy tuotteen ja palvelun hinnassa.

Yrityksessä ei siis tarvitse soveltaa vain yhtä verokantaa. Palveluihin sovelletaan kuillekin arvonlisäverolain määräämää verokantaa. Yritysten, joilla oli tarjonnassaan monta erilaista palvelua, oli tärkeää tiedostaa eri verokantojen piirteet. Eri verokantojen soveltaminen vaatii tarkkuuta yrittäjältä itseltään tai kirjanpitäjältä. Yrittäjä H harjoitti melontakurssien ohjausta, vuokrausta ja melontaretkien järjestämistä. Alkeismelontakurssin kesto oli yhteensä 10 tuntia, mikä suoritettiin kolmena peräkkäisenä päivänä ja usein illalla. Jokaisessa kurssissa oli päävetäjä, jolla oli asiakkaiden määrästä riippuen apuohjaajia. Usein jokaista viittä asiakasta kohden oli yksi melonnanohjaaja. Aikaisempaa kokemusta kurssi ei vaatinut, vain ja ainoastaan sään vaatimat vaatteet. Melontavarusteet kuten kajakki/kanootti, mela, liivi ja aukkopeite kuuluivat kurssin hintaan. Kurssilla käytiin ohjaajan avustuksella eteenpäin melonnan, kääntymisen ja pelastautumisen alkeita. Asiakkaat saivat todella paljon aikaa itsenäiseen suorittamiseen esimerkiksi pari- tai ryhmätehtävien merkeissä. Ohjeet kuitenkin tulivat aina ohjaajalta. Melonnan peruskurssin päätarkoituksena oli oppia melomaan. Palvelusta suoritettiin arvonlisäveroa yleisen 24 % verokannan

mukaan, jolloin se ei ollut millään tavalla ristiriidassa arvonlisäverolain tai -direktiivin kanssa. Palvelussa ei ollut siis kyse arvonlisäverolain (1501/1993) 85 a § 1 momentin 3 kohdan mukaisesta palvelusta, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen tai arvonlisäverolain (1501/1993) 39 § tai 40 § mukaisista koulutuspalveluista. Kyseinen melontatoiminta oli yleisen 24 % verokannan mukaista palvelua, koska palvelun pääpaino oli ohjauksessa ja opetuksessa.

Yritys H harjoitti myös melontaan liittyvää vuokraustoimintaa. Vuokraus oli mahdollista vain paikan päällä eikä kajakkeja tai kanootteja voinut esimerkiksi ottaa mukaan. Melomaan piti lähteä samasta paikasta. Yritys H:n vuokraustoiminnan arvonlisäveroprosentti oli 24, mikä on täysin ohjeistuksen mukainen, vaikka yritys tarjosi tässä tilanteessa myös paikan, josta oli helppoa ja turvallista lähteä melomaan. Huomionarvoinen asia tässä oli se, että KHO:n ennakkopäätös 4.11.1997/2796 mikroautoilusta mahdollisti alemman verokannan soveltamisen. Tilanteet eivät juurikaan eroa toisistaan. Mikroautopalvelua ostaessaan asiakas ei vuokraa erikseen välineitä, vaan ne on sisällytetty kiinteään hintaan. Palveluun sisältyi puitteet lajin harrastamiseen ja se tarjosi kiinteään liikuntapaikan, johon se teoriassa myi tilapäistä käyttöoikeutta. Arvonlisäveroasiantuntijan mukaan välinevuokraus oli yleisen verokannan alaista toimintaa. (Lahdelma 1.3.2016.)

Yksi yritys H:n mielenkiintoisimmista palveluista koskien opinnäytetyötä oli ohjattu melontaretki. Melontaretkiä järjestettiin kahdesti viikossa sekä tilauksesta, esimerkiksi yrittäjille ja kouluille. Niin sanotuilla viikko-ohjelman vakituisilla melontaretkillä melottiin noin kolme tuntia ja tilatuilla retkillä aina asiakkaan haluama aika. Retkillä oli myös mahdollisuus pysähtyä lähisaariin syömään omia eväitä. Melonnanohjaaja oli mukana osittain turvamelojana, sekä suunnistajana, koska monelle paikka saattoi olla entuudestaan täysin tuntematon. Ohjaaja neuvoi, miten varusteet toimivat, sekä miten kajakkiin mennään sisään ja miten sieltä pääsee pois. Melontaan ei vaadittu aikaisempaa kokemusta jolloin tasoero saattoi olla suuri. Melontaretkien hintaan kuuluivat kaikki melontavarusteet, sekä muutama turvavaruste, kuten sienet ja pumppu. Palvelusta suoritettiin alennettua 10 prosentin verokantaa. Tässä tilanteessa palvelu sai todella paljon samanlaisia piirteitä, kuin KHO:n päätös 4.11.1997/2796 mikroautoilusta. Melonta suoritettiin yleisessä vesistössä, jota melontayritys ei omistanut. Palvelussa ei siis tarvinnut vuokrata erikseen välineitä, vaan ne sisältyivät retken hintaan. Palvelua tulee verrata enemmänkin tapaukseen KHO 29.12.1998/3001, jossa KHO katsoi, että koiravaljakkoajelut ovat henkilökuljetuspalveluja silloin, kun koiravaljakkoajelun järjestäjä on mukana ohjaamassa ajelua. Päätöksen perusajatuksena oli se, että ohjaajan tulee olla mukana retkellä, eikä vain luovuttamassa tarpeellisia välineitä, koska silloin kyseessä olisi käytännössä normaali vuokraustilanne. Kahden palvelun verokannan yhdistämisessä tulee olla tarkkana. Verohallinnon ohjeistuk-

sen mukaan hotelliaamiaista ei voi sisällyttää arvonlisäverolain (1501/1993) 85 a § 1 kohdan 2 momentin majoituspalveluun vaan siihen sovelletaan omaa verokantaa, vaikka palvelu myydään samassa paketissa. (Verohallinnon ohjeistus 2004.) Melonnassa kuitenkin täytyy ottaa huomioon se, että kajakit liittyvät olennaisesti palveluun, jolloin verokantaa ei tarvitse jakaa edellä mainitussa palvelussa. Arvonlisäveroasiantuntijan mukaan melottaessa paikasta A paikkaan B ja ohjaajan ollessa mukana kyseessä on yleensä alennetun 10 % verokannan alainen toiminta. (Lahdelma 1.3.2016.)

Yritys J:n ryhmäliikuntapalveluun oli asiakkaan toiveesta mahdollista ostaa henkilökohtainen harjoitusohjelma sekä kuntokartoitus. Yritys J:n palvelussa oli kyse kahden erilaisen palvelun yhdistämisestä paketiksi. Palvelut myytiin yhdessä, mutta niissä käytettiin eri arvonlisäverokantoja. Ensimmäinen osio sisälsi henkilökohtaisen harjoitusohjelman asiakkaan tarpeiden mukaan, sekä kuntokartoituksen. Toinen palvelu sisälsi perinteistä ryhmäliikuntaa, kuten pallojumppaa ja aerobicia omissa tiloissa. Ensimmäinen palvelu oli koulutusta ja valmennusta sisältävää palvelua, josta suoritettiin yleisen 24 % verokannan mukaan arvonlisäveroa. Toisesta palvelusta suoritettiin taas alennettua 10 % verokantaa, koska se oli palvelu, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen arvonlisäverolain (1501/1993) 85 a § 1 momentin 3 kohdan mukaan ja sitä pystyttiin vertaamaan KHO:n ennakkopäätökseen 2.7.1996/2237 vatsatanssista. Ryhmäliikuntatunnille saattoi tulla ilman, että oli osallistunut testaukseen tai saanut henkilökohtaisen harjoitusohjelman. Paketin päätarkoituksena oli saada asiakkaat kiinnostumaan henkilökohtaisesta valmennuksesta, johon ensimmäinen palvelu tähtäsi.

5.4 Kuntokeskusten liikuntapalvelut

Seitsemän yritystä tarjosi kuntokeskuspalveluita. Yritys K työllisti 3 työntekijää ja tarjosi kuntosalin käyttöoikeutta ja ryhmäliikuntaa 10 % arvonlisäverolla sekä personal trainer -palvelua 24 % arvonlisäverolla. Yritys L työllisti 12 työntekijää ja tarjosi kuntosalin käyttöoikeutta ja ryhmäliikuntaa 10 % arvonlisäverolla. Yritys L tarjosi myös lisäravinteita ja personal trainer -palvelua 24 % arvonlisäverolla. Yritys M työllisti 5 työntekijää ja tarjosi kuntosalin käyttöoikeutta ja ryhmäliikuntaa 10 % arvonlisäverolla. Yritys N työllisti 5 työntekijää ja tarjosi kuntosalin käyttöoikeutta ja ryhmäliikuntaa 10 % arvonlisäverolla. Yrityksen N tarjoaman hierontapalvelun arvonlisäverokanta on 0 %, koska kyseessä oli arvonlisäverolain (1501/1993) 34 § mukaista terveyden ja sairaanhoidon palvelun myyntiä. Tämä edellyttäen, että hieroja oli arvonlisäverolain (1501/1993) 35 § 1 momentin 2 kohdan mukainen terveydenhuollon ammattihenkilö, joka oli lain vaatimalla tavalla rekisteröity ja rekisterissä sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontavirastossa.

Yritys O työllisti 4 henkilöä ja tarjosi kuntosalin käyttöoikeutta 10 % arvonlisäverolla. Yritys P työllisti 8 henkilöä ja tarjosi mahdollisuuden kuntosalin käyttöoikeuteen ja ryhmäliikuntaan 10 % arvonlisäverolla sekä personal trainer -palvelua 24 % arvonlisäverolla. Yritys Q työllisti 3 työntekijää ja tarjosi kuntosalin käyttöoikeutta sekä personal trainer -palvelua 10 % arvonlisäverolla.

Taulukko 6. Kuntokeskuspalveluita myyvien yritysten vastaukset.

Kuntokeskukset			Palvelun arvonlisävero	
Nimi	Työntekijät	Palvelu	10 %	24 %
Yritys K	3	Kuntosalin käyttöoikeus	10 %	
		Ryhmäliikunta	10 %	
		Personal Trainer		24 %
Yritys L	12	Kuntosalin käyttöoikeus	10 %	
		Ryhmäliikunta	10 %	
		Lisäravinnemyynti		24 %
		Personal Trainer		24 %
Yritys M	5	Kuntosalin käyttöoikeus	10 %	
		Ryhmäliikunta	10 %	
Yritys N	6	Kuntosalin käyttöoikeus	10 %	
		Ryhmäliikunta	10 %	
		Hieronta	Nollaverokanta	
Yritys O	4	Kuntosalin käyttöoikeus	10 %	
Yritys P	8	Kuntosalin käyttöoikeus	10 %	
		Ryhmäliikunta	10 %	
		Personal Trainer		24 %
Yritys Q	3	Kuntosalin käyttöoikeus	10 %	
		Personal Trainer	10 %	

Yritys L tuotti palveluita omassa kuntokeskuksessaan. Kuntokeskuksessa oli mahdollisuus kuntosaliin, ryhmäliikuntatunteihin ja personal trainer -palveluihin. Kuntosalin jäsenyyden sai ostaa kuukaudeksi kerrallaan tai 12 kuukauden sopimuksella. Kuntokeskus luovutti kuntosalijäsenyyden mukana käyttöoikeuden kuntosalille. Tilojen luovuttaminen vastiketta vastaan on arvonlisäverolain (1501/1993) 85 a § 1 momentin 3 kohdan mukaista palvelua, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Täten kyseisen palvelun arvonlisäveroprosentti on 10. Yritys L:n verotus ei poikennut laista, vaan se verotti kuntosalijäsenyyttä 10 prosentin mukaan. Yrityksen verotus ei poikennut myöskään arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) artiklan 98 alakohdan 2 ohjeistuksesta. (Neuvoston direktiivi 2006/112/EY.) Liikuntapalveluiden arvonlisäverokanta on 10 %, kun tarjotaan liikuntamahdollisuutta ilman koulutuksellista ja vahvasti ohjaavaa osiota. Tästä syystä asiaa ei kysytty arvonlisäveroasiantuntijalta, koska ennakkopäätökset, arvonlisäverolaki ja arvonlisäverodirektiivi antavat selvät toimintaohjeet.

Kyselyn perusteella yksi suosituimmista palveluista oli ryhmäliikuntatuntien tarjoaminen. Liikuntaryhmät ovat yleensä kooltaan enemmän kuin kymmenen henkilöä (Lintunen, Rovio & Salminen 2009, 22). Monipuolinen ja hyvin rakennettu ryhmä- tai rytmiliikuntatunti sisältää yleensä lämmittelyjakson, aerobisen osuuden ja loppuverryttelyn. Ammattitaitoisen ohjaajan tunti sopii kenen tahansa kuntoilijan viikko-ohjelmaan. (Hiltunen 2001, 299.)

Yritys K järjesti aerobic-, venyttely-, kiertoharjoittelu- ja kuntopiiritunteja. Kaikki tunnit olivat ohjaajien itse suunnitteleimia, jolloin he saivat itse kehittää tunnin sisällön. Yrityksellä K oli myös valmiita ohjelmia tuntien tuuraajille. Tunnin rakenne vaihteli ohjaajan ammattitaidon, kokemuksen ja mieltymyksen mukaan, eli opetuksen ja ohjauksen suhde oli riippuvainen ohjaajasta. Ryhmäliikuntatunnit järjestettiin vain, jos tunnille oli enemmän kuin kolme osallistujaa. Syynä tähän oli tunnista saatu tuotto suhteessa kuluihin. Ilmoittautuminen hoidettiin puhelimitse, internetissä tai paikanpäällä ja maksaminen pelkästään paikanpäällä. Ryhmäliikuntatunnille oli mahdollisuus ostaa paikka kertamaksulla, 10 krt kortilla, kuukauden tai 12 kuukauden sopimuksella. Kuukauden ja 12 kuukauden sopimuksella oli mahdollisuus käyttää kuntosalia aukioloaikojen puitteissa. Maksutapa ei vaikuttanut arvonlisäveron määrään. Jokaisessa maksutapahtumassa suoritettava veron osuus oli 10 prosenttia. Ryhmäliikuntatunnit menevät samaan kategoriaan, kuin esimerkiksi KHO 2.7.1996/2237 ennakkopäätös vatsatanssitunnin osalta. Kyseisen KHO:n ennakkopäätöksen mukaan ohjatusta vatsatanssitunnista suoritetaan 10 prosentin arvonlisäveroa, koska sillä annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Tämän ennakkopäätöksen perusteella siis kaikki ohjatut ryhmäliikuntatunnit kuuluvat alemman verokannan piiriin. Tilanne oli selkeä, joten ei nähty tarvetta kysyä ryhmäliikuntatuntien arvonlisäverotusta arvonlisäveroasiantuntijalta, koska ennakkopäätös, arvonlisäverolaki ja arvonlisäverodirektiivi antavat selvät toimintaohjeet.

Personal trainerilla tarkoitetaan henkilökohtaista, suunnitelmallista ja kokonaisvaltaista kuntovalmennusta (Aalto 2011, 167). Kaikki kuntokeskukset tai yksityiset yrittäjät eivät välttämättä tätä termiä käytä. Yrityksillä voi olla erilaisia sanamuotoja, mutta palvelun sisältö kuitenkin vastaa todella läheisesti personal trainer -palvelua. Kyselytutkimuksessa ilmeni monia saman sisältöisiä palveluita. Yritys P: n tuottamat PT-palvelut koskivat vain ja ainoastaan kuntosalilla tapahtuvaa toimintaa. PT-ohjaajien omat asiakkaat kuntokeskuksen ulkopuolella eivät liittyneet kuntokeskuksiin, jolloin laskutus hoidettiin luonnollisesti toista kautta. PT- palveluita myytiin yksittäisinä palveluina sekä paketteina, joihin kuului useampi ohjattu liikuntatunti. PT:n hintaan sisältyi kuntosalimaksu, jolloin sitä ei tarvinnut maksaa erikseen. Tyypillinen PT-tapaaminen kesti 2,5 tuntia, johon kuului alkukartoitus, ohjeet ruokavalioon ja yleisesti terveelliset elämäntavat sekä kuntosaliharjoitus asiakkaan mieltymyksen mukaan. Yritys P:n mukaan reilusti yli puolet PT-asiakkaista oli ensikertalai-

sia, joiden suurin motiivi oli laihduttaminen. Asiakkaiden aiemmista liikuntatottumuksista ei ollut tarkkaa faktaa osittain yksityissuojan takia, mutta yrittäjän arvion mukaan suurin osa oli liikunnallisesti passiivisia. Tunnin rakenne vaihteli vahvasti sen mukaan oliko asiakas aloittelija vai kokenut. Aloittelevan asiakkaan palvelu koostui suurimmaksi osaksi motiivoinnista, kannustamisesta sekä opetuksesta, jossa käytiin turvalliset liikeradat kuntosaliharjoittelussa. Yritys P:n mukaan palvelun suurin kokonaisuus oli opetuksessa. PT-palveluiden verokanta oli 24 % riippumatta siitä oliko asiakas kokenut vai aloittelija. Verolain mukaan koulutuspalveluista suoritetaan 24 prosentin vero, jos ne eivät kuulu arvonlisäverolain (1501/1993) 39 § ja 40 § mukaisiin koulutuspalveluihin. Arvonlisäveroasiantuntijan mukaan palvelussa käytetään 24 % verokantaa silloin, kun on kyse valmennuksesta. Valmennus ei ole liikuntapalvelua, vaan yleisen arvonlisäverokannan mukaista palvelua. (Lahdelma 1.3.2016.) Jos samaan PT-palveluun osallistui enemmän kuin yksi asiakas, arvonlisäverolain mukaan sillä ei ole mitään merkitystä. Perusteluna KVL:n ennakkoratkaisu 056/2012, missä pienryhmissä toteutetun liikuntapalvelun pääpaino oli opetuksessa ja ohjauksessa. Esimerkiksi viiden hengen personal trainer -palvelut eivät ole ryhmäliikuntatunteja vaan koulutusta ja opetusta sisältävää palvelua, joista suoritetaan arvonlisäveroa yleisen 24 % verokannan mukaisesti. Vaikka yritys tarjosi kuntosalille pääsyn personal trainer -palvelun myynnin yhteydessä sillä ei ole käytännön merkitystä, koska pääpaino olisi opetuksessa.

5.5 Joogakeskuksen liikuntapalvelut

Yksi yritys tarjosi joogapalveluita. Yritys R työllisti 17 työntekijää. Yritys R tarjosi 10 % arvonlisäverolla joogan alkeiskurssia, joogatunteja ja hathajoogaa. Joogasta ei ole annettu KVL:n tai KHO:n antamia ennakkopäätöksiä tai -ratkaisuja, joten toiminta otettiin tarkempaan tarkasteluun palvelukuvauksien perusteella. Tarkasteluun otettiin joogan alkeiskurssi, koska palvelu oli eniten ristiriidassa arvonlisäverolain kanssa.

Taulukko 7. Joogapalveluita myyvän yrityksen vastaukset.

Joogakeskus			Palvelun arvonlisävero	
Nimi	Työntekijät	Palvelu	10 %	24 %
Yritys R	17	Joogan alkeiskurssi	10 %	
		Joogatunti	10 %	
		Hathajooga	10 %	

Ryhmäliikuntatunnit mahdollistavat helpon ja turvallisen ympäristön liikunnan harjoittamiseen. Lajikirjo kasvaa vuosittain ja alalle tulee jatkuvasti uusia toimijoita. Ryhmäliikuntatuntien rakenteista löytyy eroa. Jooga ei varsinaisesti ole uusi laji Suomessa. Jooga on ikivanha itsehoitomenetelmä. Tarkoituksena on pitää huolta itsestään, keskittyä oikeaan

hengitystekniikkaan ja saavuttaa rauha. Jooga sopii kaikille ikään katsomatta. Joogassa tärkeintä ei kuitenkaan ole oikeat tekniikat vaan se miltä itsestään tuntuu. (Farhi 2009, 24; Norberg & Lundber 2008, 9.)

Yritys R myi asiakkailleen joogan alkeiskurssia. Kurssiin kuului yhteensä 15 ohjattua tuntia. Kurssilla harjoiteltiin hengitystekniikkaa, lihaslukkoja ja alkeistason asentoharjoituksia. Kurssi ei edellyttänyt aiempaa kokemusta joogasta. Kurssin jälkeen voi osallistua alkeistason tunneille. Suoritetusta alkeiskurssista sai joogakortin, joka todisti kurssin suorittamisen. Yritys R vuokrasi liikuntapaikat ja kutsui asiakkaat paikalle. Yritys R laskutti asiakkaita alennetun arvonlisäverokannan mukaan eli 10 % arvonlisäverolla. Joogakurssien arvonlisäverotuksesta ei ollut annettu aikaisempaa ennakkopäätöstä tai -ratkaisua. Verrataan joogakurssia vatsatanssista, kamppailu-urheilusta ja tenniksestä annettuihin KHO:n ja KVL:n ennakkopäätöksiin ja -ratkaisuihin. Tenniksestä oli annettu keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu 20.12.2000 tapauksesta KVL 137/2000. Diaarinumero 2765/80/2000. Ennakkoratkaisun yhdistys antoi erityistaitoihin perustuvaa opetusta tennistä opetteleville asiakkaille. Opetuksella oli asiakkaiden kannalta oleellinen merkitys, kuten joogasalinkin toiminnassa. Yhdistyksen suorittama palvelu oli muuta kuin arvonlisäverolain (1501/1993) 39 § ja 40 §:ssä määriteltyä koulutusta, ja yhdistyksen oli suoritettava veroa yleisen 24 % arvonlisäverokannan mukaan. Vatsatanssista oli annettu korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätös 2.7.1996 tapauksesta KHO 2.7.1996/2237. Diaarinumero 4651/6/95. Ennakkopäätöksen yhtiön harjoittamien ohjattujen vatsatanssituntien pitäminen oli arvonlisäverolain (1501/1993) 85 a § 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettua palvelua, jolla annettiin mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Palvelun myynnistä suoritettiin veroa 10 % alennetun verokannan mukaan. Kamppailu-urheilusta oli annettu korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätös 3.11.2014 tapauksesta KHO 160/2014. Diaarinumero 3700/2/13. Tapauksen yrityksen tarjonta sisälsi ohjattuja ryhmäliikuntatunteja erilaisille ryhmille, kuten nuorille, naisille, edistyneille harrastajille sekä kilparyhmille. Lisäksi yritys järjesti kamppailulajileirejä, joista veloittavat korvaukset sisälsivät ainoastaan liikunnan ohjauksen. Asiaa arvioitaessa oli otettava huomioon, että joitakin liikuntalajeja tyypillisesti harrastetaan itsenäisesti ilman ohjausta ja toisia ohjattuna. Korkein hallinto-oikeus katsoi verotuksen neutraalisuuden periaatteen huomioon ottaen, ettei alennetun verokannan soveltamista voitu rajoittaa pelkästään itsenäisesti ilman ohjausta harjoitettaviin lajeihin, vaan että myös ohjattu liikunta kuului alennetun verokannan piiriin. Asiassa ei ollut kysymys sinänsä itsenäisesti harjoitettavan liikunnan kuten hiihdon tai tenniksen opetukseen rinnastettavasta toiminnasta. Verohallinnon antama ennakkoratkaisu ja hallinto-oikeuden valituksenalainen päätös kumottiin ja uutena ennakkoratkaisuna lausuttiin, että yrityksen kamppailulajeihin osallistuvilta veloittettaviin korvauksiin oli sovellettava arvonlisäverolain (1501/1993) 85 a §:n 1 momentin 3 kohdassa säädettyä 10 % alennettua verokantaa.

Verrataan yritys R:n myymää joogan alkeiskurssin palvelunkuvausta tenniksestä annettuun ennakkopäätöksen palvelunkuvaukseen. Alkeiskurssin ideana oli, että kurssille voi mennä ilman aikaisempaa kokemusta. Teoriassa tämä tarkoitti sitä, että kurssin vetäjä opetti kaikki kuvauksessa annetut esimerkit. Opetuksella oli siis suuri merkitys tunnin rakenteeseen. Alkeiskurssilla aika käytettiin harjoitusten toistamiseen ohjaajan opastuksella ja ohjauksella. Ohjaajan palaute saattoi olla hyvinkin yksilöllistä. Tenniksestä annetun ennakkopäätöksen pohjalta yritys R:n suorittama palvelu oli muuta kuin arvonlisäverolain (1501/1993) 39 § ja 40 §:ssä määriteltyä koulutusta tai arvonlisäverolain (1501/1993) 85 a § 1 momentin 3 kohdassa määriteltyä palvelua, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Yritys R:n tulisi suorittaa näin ollen yleistä 24 % arvonlisäverokantaa.

Verrataan taas yritys R:n myymää joogan alkeiskurssin palvelunkuvausta vatsatanssista annettuun ennakkopäätöksen palvelunkuvaukseen. Päätös oli hyvin lyhyt ja yksiselitteinen. Näin ollen joogan alkeiskurssin pitämisen tulisi olla arvonlisäverolain (1501/1993) 85 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettua palvelua, jolla annettiin mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Palvelun myynnistä suoritettava veron tulisi olla täten 10 prosenttia.

Kun taas verrataan yritys R:n myymää joogan alkeiskurssin palvelunkuvausta kamppailu-urheilusta annettuun ennakkopäätökseen, molemmissa palvelunkuvauksissa oli paljon yhtäläisyyksiä. Jos tarkastellaan joogatuntia, niin asiakas voi tehdä liikkeitä itsenäisesti ja ilman suurta ohjaajan opetusta, kuten kamppailu-urheilussa. Tällä ei kuitenkaan KHO:n päätöksen perusteella ollut suurta merkitystä. KHO katsoi verotuksen neutraalisuuden periaatteen huomioon ottaen, ettei alennetun verokannan soveltamista voitu rajoittaa pelkästään itsenäisesti ilman ohjausta harjoitettaviin lajeihin, vaan että myös ohjattu liikunta kuului alennetun verokannan piiriin.

Ennakkopäätösten ja -ratkaisujen perusteella ei löydetty yhtenäistä linjaa arvonlisäverotukselle. Arvonlisäveroasiantuntijan näkemystä kysyttiin yrityksen palvelunkuvaukselle. Haastateltavan arvonlisäveroasiantuntijan mukaan joogaa on varmasti monenlaista ja erilaisin tavoittein. Joogan verokohtelu arvioidaan tapauskohtaisesti riippuen toiminnan tavoitteista. Jos jooga vastaa mitä tahansa muuta liikuntaa voisi kyseisen palvelun myynti olla 10 % alennetun verokannan alaista. (Lahdelma 1.3.2016.)

5.6 Lisäkysymysten tulokset

Ensimmäisessä kysymyksessä kysyttiin yrityksen kirjanpidon hoidosta. Kirjanpitokysymyksen tarkoituksena oli kartoittaa, kuinka moni yrittäjä hoiti kirjanpidon itse ja kuinka moni taas oli ulkoistanut sen tilitoimistolle. 15 vastanneista yrityksistä oli ulkoistanut kirjanpidon tilitoimistolle. Vain kolme vastanneista yrityksistä sanoi hoitavansa kirjanpidon

itse. Vastajat kokivat, että eivät ole tarpeeksi perehtyneitä kyseiseen asiaan ja eivät halua uhrata liikaa aikaa uuden asian opetteluun. Kirjanpidon itse hoitaneet yritykset kokivat, että liiketoiminnan vähäisyyden takia ei ollut taloudellista ja järkevää ulkoistaa kirjanpitoa ulkopuoliselle. Yritykset olivat saaneet tietoa arvonlisäverotuksesta muun muassa kirjanpittäjiltä, internetistä, arvonlisäverolaista, tuttavapiiriltä ja arvonlisäveroneuvonnasta.

Taulukko 8. Yrittäjien kirjanpitoon liittyvän kysymyksen vastaukset.

1.	Ulkoistettu tilitoimistolle	Hoitaa itse	Yhteensä
Yrityksen kirjanpito	15 83 %	3 17 %	18 100 %

Kolmannes yrittäjistä koki, että arvonlisäverokohtelu oli tasapuolista, kun taas enemmistö oli sitä mieltä, että kohtelu ei ole tasapuolista. Vastanneiden yritysten vastauksista tuli yksipuolisesti ilmi se, että yrittäjän tulisi miettiä vaihtoehtoja neljän eri arvonlisäverokannan käytön väliltä. Tasapuolisuuden puolesta puhuneet yritykset olivat sitä mieltä, että arvonlisäverolaki on yksiselitteinen yritysten tarjoamien palveluiden puolesta. Vain yksi vastanneista oli saanut palautetta käyttämästään arvonlisäverokannasta. Vastanneista 83 % oli sitä mieltä, että yrityksen palvelusta suorittama arvonlisäverokanta oli helppoa määrittää. Selvä enemmistö eli 78 % vastanneista yrityksistä tiesi, mitä arvonlisäveroprosenttia kilpailijat käyttävät.

Kyselyn viimeisessä vaiheessa yrityksiä pyydettiin kertomaan mahdollisia kehitysehdotuksia arvonlisäverolakiin ja perusteluita niille. Yksi kysymykseen vastanneista yrittäjistä oli harmissaan siitä, että terveydenhuollon ammattihenkilöt voivat laskuttaa asiakasta nolli-verokannalla yrittäjän koulutustaustansa perusteella lähes samanlaisesta palvelusta, mistä itse joutuu suorittamaan arvonlisäveroa. Yrittäjä oli kuitenkin toiveikas asian suhteen viitaten Sote -uudistukseen. Erään yrittäjän mielestä esimerkiksi liikunnanohjaaja AMK:ta voisi verrata laillistettuun fysioterapeuttiin, joka voisi teettää samankaltaisia terveyttä edistäviä palveluita. Myös toinen kyselyyn vastanneista yrittäjistä oli edellä mainitun yrittäjän kanssa samaa mieltä. Yrittäjän mielestä korkeakoulun käyneiden liikunta-alan osaajien pitäisi saada suorittaa palvelua alemmalla arvonlisäverolla.

Taulukko 9. Yrittäjiltä kysytyjen lisäkysymysten vastaukset.

2.	Kyllä	Ei	Yhteensä
Onko liikunnan ALV kohtelu tasapuolinen?	6 33 %	12 67 %	18 100 %
3.			
Onko verottaja antanut palautetta käyttämästänne ALV:stä?	1 6 %	17 94 %	18 100 %
4.			
Oliko arvonlisäveroprosentin määrittäminen helppoa?	15 83 %	3 17 %	18 100 %
5.			
Tiedätkö, mitä arvonlisäveroprosenttia kilpailijat suorittavat?	14 78 %	4 22 %	18 100 %

6 Pohdinta

Tutkimus pyrkii tukemaan SLA:n työtä liikunnan arvonlisäveron selkeyttämisessä. SLA halusi selvityksen liikunta-alalla toimivien yritysten arvonlisäverotuskäytännöistä. SLA voi käyttää työtä esimerkkinä siitä, kuinka tulkinnallista tämän hetkinen arvonlisäverokäytäntö Suomessa on. Tutkimuksen tavoitteena oli tuoda ensilähteen tietoa tämänhetkisestä liikunta-alan yrittäjien arvonlisäverokäytännöistä ja siitä, kuinka hyvin yritykset olivat ylipäättään perillä liikunta-alan arvonlisäverotuksesta. Tutkimuksen tarkoituksena ei ole nostaa esille mahdollisia väärinkäytöksiä arvonlisäverotusasioissa vaan tuoda konkreettista tietoa yritysten palveluiden arvonlisäveroista. Arvonlisäveron monimutkaisuus ja tasa-arvoisuus on monelle ongelma. Tämä ei tarkoita pelkästään liikunta-alaa, vaan myös muita aloja. Yritys- ja liikuntamuodolla ei ole merkitystä arvonlisäverojärjestelmässä. Arvonlisäverokannan määrittää yrityksen tarjoaman palvelun tai tuotteen sisältö. Tämän takia haluttiin selvittää liikunta-alan yritysten palveluiden sisältöä ja sitä, miten yritykset soveltavat Suomen arvonlisäverojärjestelmää omassa toiminnassaan. Kaiken kerätyn tiedon perusteella haluttiin luoda pikaohjeistus liikuntapalveluiden arvonlisäverotuksen selkeyttämiseksi (liite 2). Lukijan on hyvä kuitenkin tiedostaa se, että jokainen liiketoimintaa harjoittava yrittäjä on itse vastuussa häntä koskevista arvonlisäveroasioista. Epäselvissä ja tulkinnanvaraisissa tilanteissa yrittäjän tulee aina olla yhteydessä verottajaan, sillä taulukko on suuntaa-antava ohje.

Opinnäytetyön tarkoituksena oli tutkia ja pohtia Suomessa tapahtuvaa liikunta-alan arvonlisäverotusta ja selvittää onko kyselytutkimukseen osallistuneiden liikunta-alan yritysten palveluiden arvonlisäverokanta arvonlisäverolain, arvonlisäverodirektiivin tai Verohallinnon ohjeiden mukainen, sekä saada tietoa liikunta-alan yritysten suhteesta arvonlisäverotukseen. Kyselytutkimuksen perusteella havaittiin eroavaisuuksia liikuntapalveluiden arvonlisäverotuksessa, kun niitä verrattiin edellä mainittuihin tahoihin. Saadut vastaukset olivat monipuolisia, mielenkiintoisia ja sekä osittain odotettuja. Vastauksia analysoimalla pystyttiin käyttämään monia eri ennakkoratkaisuja ja -päätöksiä, jotka liittyivät olennaisesti liikuntapalveluiden arvonlisäverotukseen.

Kyselyyn osallistui yhteensä 18 liikunta-alan yritystä, ja opinnäytetyön kannalta se riitti havainnollistamaan liikunta-alan arvonlisäverokäytäntöä. Lähetimme kyselyn 30:lle liikunta-alan yrittäjälle (kuvio 4). Oletuksena oli, että kaikki eivät vastaa kyselyyn, vaikka olivat alkuun valmiita vastaamaan. Olennaista ei ollut saada määrällisesti montaa vastausta vaan se, että vastaajat tuottaisivat tarkkoja ja selkeitä esimerkitapauksia. Jos kaikki yritykset olisivat vastanneet, niin tarkasteltavia palvelunkuvaksia olisi ollut noin 150 ja näiden palvelukuvauksien läpikäynti olisi ollut todella työlästä ja aikaa vievää. Se, miksi kaikki yritykset eivät vastanneet kyselyyn johtui todennäköisesti siitä, että opinnäytetyön

aihe oli hieman poikkeuksellinen liikunta-alalla eikä yrittäjä välttämättä halunnut kertoa yksityisiä asioita julkisuuteen. Kyselyn täyttämiseen arvioitu aika oli noin 15-20 minuuttia, päällimmäinen tarkoitus oli, jotta yrittäjä voisi täyttää sen esimerkiksi kahvituolla. Joissakin tapauksissa kyselyyn vastaamatta jättämisen perusteena oli ajanpuute ja tämän voidaan osittain katsoa johtuvan liikunta-alan yrittäjien työmäärästä. Päätettiin, että yritysten tarkkoja tietoja ei työssä mainita, jotta opinnäytetyöstä ei aiheudu negatiivisia seuraamuksia yrittäjille. Kyselyyn osallistuneiden yritysten määrä olisi voinut olla suurempi. Tällöin palvelunkuvauksia olisi tullut enemmän ja sen seurauksena otannasta kattavampi. Toisaalta, jos otanta olisi ollut esimerkiksi 1000 yritystä, niin palvelukuvauksia olisi pitänyt karsia tai yhdistellä jyrkemmin. Edustetuiksi saatiin kaikki halutut liikuntapalvelut, joita olivat internetissä myytävät liikuntapalvelut, ohjelmapalveluyritykset, hyvinvointiyritykset, kuntokeskuksen tarjoamat palvelut ja joogapalvelut. Joogaa lukuun ottamatta kaikista palveluista saatiin useamman edustajan vastaus.

Kyselylomake lähetettiin kolmelle päätoimisesti joogaa tarjoavalle yritykselle. Vain yksi vastasi kyselyyn, joten tulos voi olla hieman vääristynyt, eikä välttämättä tarkoita sitä, että kaikki joogaa päätoimisesti harjoittavat yritykset suorittaisivat palvelusta alennettua verokantaa. Joogaan erikoistuneita yrityksiä haluttiin mukaan sen takia, että joogasta ei oltu annettu KVL:n tai KHO:n ennakoratkaisua tai -päätöstä. Joogayritykset ovat tyypillisesti yhden lajin toimijoita ja harjoittelun määrä vaihtelee aloittelijasta pitkälle edistyneeseen. Myös kuntokeskukset voivat tarjota joogapalveluita, jolloin näiden palveluiden arvonlisäveroa pitää tulkita niiden sisällön perusteella. Usein näitä kuitenkin rinnastetaan alennetun verokannan mukaisiksi ryhmäliikuntatunneiksi. Esimerkitapauksessa joogaan erikoistunut yritys R tarjosi joogan alkeiskursseja, jossa tunnin sisältö oli opetuksessa ja ohjauksessa. Vaikka kurssille osallistui useampi asiakas, sillä ei ole käytännön merkitystä, jolloin sitä ei voida täysin verrata alennetun verokannan mukaisiin ryhmäliikuntatunteihin, koska myös ryhmässä suoritettavat liikuntapalvelut voivat olla yleisen verokannan mukaista palvelua laihdutusleiriä koskevan ratkaisun KVL 3.10.2012/056 perusteella. Palvelussa oli selvä tavoite, asiakkailta ei välttämättä ollut kokemusta lajista ja palvelun nimi alkeiskurssi viittaa siihen, että se sisälsi opetusta. Joogapalvelun alkeiskurssi on hyvä esimerkki siitä, että toiminnan kuvauksella on todella suuri merkitys arvonlisäveroa määriteltäessä. Asiakkaan tavoite tunnilla voi olla taidollisen puolen kehittäminen tai vain osallistuminen.

Puolet internetyrityksistä vastasi kyselyyn, mikä todennäköisesti johtui siitä, että näissä yrityksissä työskennellään mitä luultavimmin tietokoneen ääressä. Ala on kasvava, joten oli todella mielenkiintoista saada tietoa heidän palveluistaan ja palveluiden arvonlisäverotuksesta. Eri yritysten palvelut tosin olivat hyvin samanlaisia keskenään. Vaikka palvelut liittyisivät liikuntaan ja niiden myyjä on liikunta-alan ammattilainen, täytyy olla tarkkana,

pitääkö arvonlisäverolaki sitä liikuntana vai jonain muuna palveluna. Yritys A:n myymät kuntosaliohjelmat pitäisi luokitella enemmänkin kirjallisiksi teoksiksi, koska samanlaisia oppaita ja ohjeita saa ostettua kirjakaupasta. Kirjoihin sovelletaan niin ikään alennettua 10 % arvonlisäverokantaa arvonlisäverolain (1501/1993) 85 a § 1 momentin 7 kohdan mukaisesti, mutta tämä koskee vain painettuja kirjoja. Digitaaliset teokset luokitellaan yleisen verokannan mukaiseksi tavaraksi. Yritys A lähetti kuntosaliohjelmat sähköisesti, joten tämän perusteella tällöin pitäisi suorittaa yleisen verokannan mukaista arvonlisäveroa. Yritys A:n muissa palveluissa, kuten online-PT:ssä ja parisuhdetreenissä suoritettiin kuitenkin yleistä verokantaa. Tilanne on hyvin erikoinen, mutta samalla kuvastaa arvonlisäveron tulkinnanvaraisuutta.

Kaksi kuntokeskusta jätti vastaamatta kyselyyn. Kuntokeskusten arvonlisäverokäytännöissä ei ollut käytännössä minkäänlaista poikkeavuutta arvonlisäverodirektiivin, -lain, KVL:n ennakkoratkaisujen ja KHO:n ennakkopäätösten perusteella. Ainoastaan Yritys Q suoritti personal trainer –palvelusta alennettua 10 % arvonlisäveroverokantaa. Isojen yritysten tasainen kassavirta mahdollistaa sen, että pystytään käyttämään ulkopuolisten apua vaikeissa lakia koskevissa asioissa. Isoissa yrityksissä väärän verokannan käyttäminen voi käydä myös hyvin kalliiksi. Suuret kuntokeskukset ja kuntosaliketjut myyvät myös tuttuja ja suosittuja palveluita, joiden arvonlisäverotusta on helppo arvioida.

Puolet ohjelmanpalveluita tarjoavista yrityksistä vastasi kyselyyn. Ohjelmanpalveluyrityksissä toteutettiin lain mukaista arvonlisäverotusta. Kyselyyn vastanneiden yritysten palvelut olivat tuttuja ja perinteisiä. Esimerkiksi vuokraustoiminta on yksiselitteisesti yleisen arvonlisäverokannan mukaista palvelua. Jälkikäteen ajatellen kysely olisi voitu teettää myös extreme- ja tuntemattomampia lajeja tarjoaville yrityksille. Tällöin hajontaa olisi voinut tulla enemmän. Ohjelmanpalveluyrityksissä täytyy lukea arvonlisäverolakia astetta kattavammin, jolloin voidaan mahdollistaa palvelun keveämpi arvonlisäverotus, kuten Yritys H:n tarjoama melontaretkipalvelu osoitti.

Kolmannes hyvinvointipalveluita tarjoavista yrityksistä jätti vastaamatta kyselyyn. Hyvinvointipalveluita tuottavilla yrityksillä oli (Taulukon 4.) perusteella eniten eroavaisuuksia. Moni yrittäjä oli asettanut kuntoremontteihin väärän arvonlisäveron, vaikka kyseisestä palvelusta oli annettu selkeä KVL:n ennakkoratkaisu. Ennakkoratkaisut ja -tapaukset ovat selkeitä, mutta ongelmaksi muodostuu se, kuinka moni aloitteleva yrittäjä oikeasti osaa tutustua niihin. Jos yrittäjän oma palvelunkuvaus ei vastaa ennakkoratkaisuissa tai -päätöksissä mainittuja kuvauksia voi yrittäjä helposti ajatella, että ennakkoratkaisu tai -päätös ei koske omaa toimintaa.

Monessa liikuntapalvelussa on koulutuksellisia piirteitä ja yrittäjä ei välttämättä ajattele, että se vaikuttaa käytettävään arvonlisäverokantaan. Arvonlisäverolain (1501/1993) kohdissa 39 §, 40 § ja Euroopan unionin arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) kohdan 123 1 artiklan alakohdassa i on yksiselitteisesti kerrottu, mitä tarkoitetaan arvonlisäverottomalla koulutuspalvelulla. Tämä tarkoittaa siis täysin sitä, että koulutukselliset palvelut, joiden osittainen sisältö oli liikunta tai jokin muu, ovat yleisen verokannan mukaisia palveluilta, jos ne eivät ole arvonlisäverolain nojalla vapautettu arvonlisäverosta. Kyseinen asia on todella yksinkertainen, mutta ongelma ei ole sen yksinkertaisuudessa vaan sen reiluudessa ja tasa-arvoisuudessa. Jokaisessa liikuntapalvelussa voi oppia uusia asioita liittyivät ne sitten terveellisiin elämäntapoihin tai oikeanlaisiin suoritustekniikoihin. Vaikka palvelun sisältö on suurimmaksi osaksi opetusta ja koulutusta se ei välttämättä tarkoita sitä, että asiakas haluaa oppia. Asiakkaan motivaationa voi olla liikkumisen tuoma hyvä olo. Jotkut urheilulajit tai liikuntapalvelut pitävät sisällään opetusta ja neuvontaa johtuen osittain turvallisuussyistä, mutta myös siitä, että palvelua myydään koulutuksellisenä. Jokaisen liikunta-alan yrittäjän pitäisi ymmärtää tämä fakta. Täytyy myös muistaa se, että arvonlisäverolaki ei kiellä opettamista tai neuvomista liikuntapalveluissa. Lain tarkoituksena ei ole rajoittaa opetusta tai ohjausta ryhmäliikuntatunnilla, sillä niiden tarkoituksena on liikuttaa ryhmiä nimensä mukaisesti. Ryhmäliikuntatunnilla ei ole tarkoitus varsinaisesti oppia mitään, vaan perusmotiivi on saada liikunnan tuottama hyvä olo ja sen terveydellinen hyöty. Jokainen aloittelija saa neuvoja esimerkiksi steppilaudan ja levypainojen käyttöön, mutta he ovat silti itse päävastuussa liikkumisestaan.

Suurimmassa osassa yrityksistä kirjanpito oli ulkoistettu. Tulos oli ennalta arvattavissa, koska kyselyyn vastanneista yrityksistä monella oli palkallisia työntekijöitä ja palveluja oli runsaasti. Vahvat yrittäjätaustaiset yritykset pystyvät omalla ammattitaidollaan toteuttamaan kirjanpidon itse. Kirjanpidon ulkoistaminen tilitoimistolle on järkevää, jos oma ammattitaito ei tähän riitä. Tällöin säästyy aikaa ja vaivaa, jolloin yrittäjälle jää enemmän aikaa esimerkiksi yrityksen pyörittämiselle ja kehittämiselle. Täytyy kuitenkin muistaa, että yrittäjä on viime kädessä aina vastuussa kirjanpidosta, vaikka hän olisi ulkoistanut sen tilitoimistolle. Liikunta-alan arvonlisäverotuksessa on syytä ottaa huomioon lain monimutkaisuus ja tulkintaongelmat, joten ammattihenkilön palkkaaminen voi olla todella turvallinen vaihtoehto.

Oletuksena oli, että liikunta-alan yrittäjien olisi vaikeaa ymmärtää arvonlisäverolakia ja sen soveltamista, mutta selvä enemmistö oli sitä mieltä, että oman palvelun arvonlisäverokanta oli helppo määrittää. Yrittäjät olivat saaneet neuvoja muun muassa tuttavapiiriltä, internetistä ja arvonlisäveroneuvojalta. Yrittäjän täytyy kuitenkin olla lähdekriittinen lukiessaan internetistä löytyviä tietoja, jos tiedot eivät ole peräisin suoraan verottajan kotisivuilta. Toi-

saalta internet helpottaa esimerkiksi ennakkoratkaisujen ja -päätösten löytämistä, sekä mahdollistaa aina päivitetymmän arvonlisäverolain tutkimisen. Yritykset olettivat, että heidän tarjoamiensa palvelujen arvonlisäverokannat olivat lain mukaisia. On ensisijaisen tärkeää tiedostaa, että jos yrittäjä suorittaa palvelusta arvonlisäverolain (1501/1993) 85 a § 1 momentin 3 kohdan mukaista alennettua 10 prosentin arvonlisäverokantaa, se ei välttämättä tarkoita sitä, että se olisi arvonlisäverolain mukaan oikein. Yrittäjä on itse voinut tulkita arvonlisäverolakia sekä ennakkopäätöksiä ja -ratkaisuja väärin. Tämän takia omia palveluita ei saisi koskaan verrata muiden liikunta-alan yrittäjien palveluiden arvonlisäverotukseen.

Kyselyn perusteella 78 prosenttia yrittäjistä tiesi, mitä verokantaa heidän kilpailijansa suoritti samanlaisista palveluista. Tilanteessa voi olla sekä hyötyjä, että haittoja. Jos yrittäjä ei itse tiedä, mitä arvonlisäverokantaa pitäisi suorittaa, hän voi katsoa mallia kilpailijalta, jolla on tarjolla samanlaiset palvelut. Ongelmaksi voi koitua se, että kilpailija on tulkinnut arvonlisäverolakia väärin. Silloin, kun uusi yrittäjä vertaa omien palvelujensa hintoja muihin vastaaviin palveluihin hänen tulee tiedostaa se, että palveluiden arvonlisäverotuksessa voi olla eroavaisuuksia. Verokantojen prosentuaaliset erot ovat isot, joten ennen hintakilpailuun lähtemistä tulee tietää kilpailijoiden arvonlisäverokannat. Yrittäjän täytyy miettiä omien palvelujensa tarkka sisältö ja tavoitteet, minkä jälkeen voidaan lähteä selvittämään palvelujen arvonlisävero kohtelua. Jos palvelu sisältää liikuntaa, se ei ole valitettavasti riittävä syy siihen, että palvelusta voidaan suorittaa alennettua 10 % verokantaa arvonlisäverolain (1501/1993) 85 a § 1 momentin 3 kohdan mukaan.

Vastaajista 67 % oli sitä mieltä, että arvonlisäverokäytäntö ei ole tasapuolinen. Tämä on täysin luonnollista, koska käytössä on useampi kuin yksi arvonlisäverokanta. Aikaisemmin säädettyjen asioiden johdosta joudutaan pohtimaan, minkä verokannan alaisuuteen liikunta-alan palvelut kuuluvat. Ennen arvonlisäveroon siirtymistä sen edeltäjä liikevaihtovero ei sisältänyt mainintaa mahdollisuudesta liikunnan harjoittamiseen, vaan ainoastaan liikunta- ja suorituspaikkojen tilapäisestä luovuttamisesta. Näistä palveluista suoritettiin veroa yleisen 24 % verokannan mukaan. Hallituksen esityksen (283/1994) mukaan sanamuoto haluttiin muuttaa muotoon palvelu, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen (Hallituksen esitys 283/1994). Kuten tutkimuksessa on käynyt ilmi tämä sanamuoto on edelleenkin voimassa ja on tänä päivänä iso kompastuskivi. Euroopan arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 3 kohdan a johdosta sanamuodon muuttaminen oli täysin mahdollista, koska Suomi oli liittymässä Euroopan unioniin vuonna 1995. Samalla kyseisiin palveluihin haluttiin soveltaa alennettua verokantaa. Päätösaikaan se oli 12 prosenttia. Syy tähän oli osittain se, että ei-kaupallisten ja kaupallisten liikuntapalvelujen erilainen verokohtelu lieventyisi. Painava seikka oli myös se, että liikuntapalveluilla on selvä yhteys kansantervey-

teen (Rauhanen 2015, 375). Aikaisemmin käytetty sanamuoto oli huomattavasti selkeämpi, koska tulkintavara oli jätetty todella pieneksi, ellei jopa mahdottomaksi, sillä puhuttiin vain konkreettisesti liikuntapaikasta. Liikuntapaikkoina pidetään kaikkia niitä alueita, joilla ihmiset harrastavat liikuntaa (Rajaniemi 2005, 38).

Arvonlisäverolain tulkintaongelmat alkoivat, kun sanamuotoa muutettiin, koska arvonlisäverolaki ei määrittele, mitä se tarkoittaa liikuntapalveluilla. Kun sanamuoto muutettiin ja palvelun verokantaa alennettiin, arvonlisäverolain olisi pitänyt rajata sen sisältö todella tarkasti eikä jättää mahdollisuutta tulkintaan. KHO:n ja KVL:n ennakkopäätösten ja -ratkaisujen perusteella sanamuotoa on rajattu, jolloin on saatu edes jonkinlainen selkeys kyseiseen lakiin. Ennakkopäätökset ja -ratkaisut voivat myös valitettavasti tuoda lisää tulkinnallisia ongelmia. Kun KHO vuonna 1996 antoi päätöksen suorittaa vatsatanssituntia alennetun arvonlisäverokannan mukaan, järjestelmä meni entistä monimutkaisemmaksi. Tämän perusteella voisi olettaa, että kaikki ryhmäliikuntatunnit olisivat arvonlisäverolain (1501/1993) 85 a § 1 momentin 3 kohdan mukaista palvelua, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Valitettavasti ennakkopäätöksessä ei tarkemmin kerrottu palvelun sisältöä, jolloin olisi voitu pohtia asiaa syvällisemmin. Jos palvelun sisältö kerrottaisiin tarkemmin, moni liikunta-alan yrittäjä voisi saada siitä neuvoa. Ei ole tarpeellista pohtia sitä, että kuinka moni asiakas lähtee vatsatanssitunnille opettelemaan vatsatanssia ja kuinka moni vain harrastamaan liikuntaa. Motiiveja on paljon, mutta KHO on päättänyt sen olevan alennetun verokannan mukaista palvelua, joten se on tässä tapauksessa olennaisin tieto. Tämän pohdinnan tuloksena voidaan sanoa, että arvonlisäveroprosentti voi olla ihan mikä tahansa, kunhan samanlaisesta palvelusta suoritetaan yhtä paljon arvonlisävero, jolloin kilpailu olisi tasapuolista kaikille saman palvelun tuottajille. Kaikkien yrittäjien pitäisi myös muistaa, että yrittäjä itse ei maksa arvonlisäveroä liiketoiminnastaan, vaan hän tilittää sen valtiolle. Palvelu tulee hinnoitella niin, että toiminta on taloudellisesti kannattavaa.

Vain yksi vastanneista oli saanut palautetta väärän arvonlisäverokannan käytöstä. Kysymyksestä ei käynyt ilmi, että minkälaista palautetta yrittäjä on verottajalta saanut, eikä se onko kysymyksessä esimerkiksi yrityksen perustamisvaiheessa verottajalta haettu ennakkoratkaisu tai esimerkiksi verotarkastus. Kysymykseen olisi pitänyt liittää kohta perusteluille. Vastannut yrittäjä oli itse vastuussa kirjanpidosta. Vastausta ei siis saatu siihen, miten kirjanpidon ulkoistaminen oli vaikuttanut verottajan antamaan palautteeseen. Oletettiin, että useampi kuin yksi vastaaja olisi saanut palautetta verottajalta, koska arvonlisäverolain tulkinta voi olla monin paikoin vaikeaa. KHO:n ja KVL:n ennakkopäätökset ja -ratkaisut muun muassa tenniksen, hiihtokoulun ja kampaalulajien osalta kertovat kuitenkin karua kieltä siitä, että todellisia ongelmia ja tulkintavirheitä oli ilmennyt arvonlisäveron kanssa.

Jos yritys on suorittanut väärää arvonlisäveroa ja se käy ilmi, joutuu se takautuvasti maksamaan verot valtiolle ja tähän luonnollisesti lisätään korot päälle (Nyrhinen & Äärilä 2013, 632). Yritys ei pysty tässä vaiheessa enää perimään arvonlisäveroa asiakkailtaan, vaan sen täytyy maksaa arvonlisäverot omasta kassasta. Jos yrityksen liiketoiminta on ollut suurta, voi verorästien määrä olla kymmeniä tuhansia euroja. Tämän takia jokaisen yrityksen pitäisi aina pyytää arvonlisäverolain (1501/1993) 20 § mahdollistavaa neuvontaa, jos veron maksamisen kanssa on tulkintavaikeuksia tai muita verotukseen liittyviä asioita. Neuvonta voi olla suullista tai kirjallista. Suullisena annettu ohjaus ei sido Verohallintoa tulevaisissa verotusratkaisuissa. Verovelvollinen ei siis voi välttämättä luottaa siihen, että Verohallinto toimii suullisen ohjauksen mukaisesti tulevaisissa ratkaisuissaan. Tämän takia taloudellisesti merkittävässä tulkintakysymyksistä on syytä aina pyytää kirjallista ohjausta tai ennakkoratkaisua. Arvonlisäveroasiantuntijalta kysyttiin, että miten verottaja tarkastaa yritysten arvonlisäverotuksen ja häneltä saatiin seuraavanlainen vastaus: arvonlisävero on oma-aloitteinen vero. Yritysten on epäselvissä ja tulkinnallisissa tilanteissa selvitettävä verokanta maksuttomalla kirjallisella ohjauksella tai maksullisella ennakkoratkaisuhakemuksella. Asiakkaalta voidaan pyytää selvitystä laskujen muodossa, jos ostojen arvonlisäverot ovat suuremmat kuin myynnin arvonlisäverot. Tarkastajat eivät naamioidu asiakkaiksi, vaan verokysymykset selvitetään normaalin verotarkastusmenettelyn kautta (Lahdelma 1.3.2016).

Yksi kyselyyn vastanneista yrittäjistä tunsu kärsineensä vääryyttä siitä, että terveydenhoito on Suomen arvonlisäverolain 34 pykälän mukaan arvonlisäverotonta, kun palvelun suorittaja 35 pykälän mukainen terveydenhoitoalan rekisteröity ammattilainen. Näitä ammattilaisia ovat esimerkiksi lääkäri, fysioterapeutti, koulutettu urheiluhieroja tai psykologi. Liikunnan merkitys hyvinvoinnissa on kiistaton, joten joidenkin liikunta-alan yrittäjien mielestä liikunta pitäisi saada sisällytettyä arvonlisäverottomaan terveydenhuoltoon. Asia ei kuitenkaan ole näin yksinkertainen johtuen luonnollisesti arvonlisäverolaista ja arvonlisäverodirektiivistä. Yksi kysymykseen vastanneista yrittäjistä oli toiveikas asian suhteen viitaten hallituksen sosiaali- ja terveystalouden uudistukseen. Se, mitä Sote-uudistus tuo tullessaan on täysin hämärän peitossa toistaiseksi. Vuonna 2016 EU-komission on tarkoitus suunnitella uudistukset arvonlisäverokantoihin. Yksi tarkastelun keskeisin kysymys on voiko jäsenvaltioiden antaa päättää itsenäisemmin omista verokannoistaan. (Euroopan komissio COM(2015)646final.) Mikäli jäsenvaltioiden annetaan määritellä alennetut verokannat itsenäisesti, niin tämä voi selkeyttää arvonlisäverokäytäntöjä. Erilaiset liikunnalliset kuntoutukset tekee usein fysioterapeutti, jolla on mahdollisuus arvonlisäverottomaan palvelun suorittamiseen. Yrittäjän mielestä esimerkiksi liikunnanohjaaja AMK:ta voisi verrata laillistettuun fysioterapeuttiin, joka voisi teettää samankaltaisia terveyttä edistäviä palveluita, kuten kuntotestauksia. Tällä hetkellä esimerkiksi asiakkaalle lääkärin määräämän kun-

totestauksen pystyy suorittamaan laillistettu fysioterapeutti arvonlisäverottomasti, kun taas ammattikorkeakoulusta valmistunut liikunnanohjaaja joutuu lisäämään palvelun hintaan arvonlisäveron, joka tässä tapauksessa on 24 %. Toinen kyselyyn vastanneista yrittäjistä oli osittain samaa mieltä. Hänen mielestään kouluttautuneiden liikunta-alan osaajien pitäisi saada suorittaa palvelua alemmalla arvonlisäverolla. Kyseinen ratkaisu kuulostaa reilulta, mutta samalla todella utopistiselta. Jos liikuntapalvelut haluttaisiin sisällyttää arvonlisäverottomaan terveydenhoitopalveluun, se monimutkaistaisi arvonlisäverojärjestelmää entisestään. Siinä vaiheessa ei enää pohdittaisi, että sisältäisikö palvelu koulutuksellisia piirteitä, vaan pääpaino olisi sen terveellisyydessä ja hyödyissä. Tämän seurauksena tulisi rajata kaikki liikuntalajit ja -palvelut ja miettiä sekä pohtia niiden merkitystä terveydelle. Tämä aiheuttaisi entisestään tulkintaongelmia.

Palveluiden sisällön kertominen oli täysin yrittäjän omalla vastuulla ja tarkoituksena ei ollut vaikuttaa vastausten luonteeseen. Yrittäjällä oli siis mahdollisuus ilmaista palvelun sisältö täysin eri tavalla kuin esimerkiksi asiakas tai verottaja sen ymmärtää. Jos olisi haluttu absoluuttinen totuus tilanteesta, olisimme voineet kysellä palvelun ostajien omia mielipiteitä palvelun sisällöstä kyselylomakkeella tai käydä tunnilla selvittämässä asiaa, jolloin palveluiden sisältöä ja niiden verokohtelua olisi voitu arvioida entistä kriittisemmin. Olisi voitu myös tarkistaa yrittäjien antamat arvonlisäveroprosentit, että vastaavatko ne kyselytutkimuksen vastauksia. Valitettavasti arvonlisäverokanta on lähestulkoon mahdotonta selvittää, koska todella harvalla yrityksellä ne ovat selvästi näkyvillä hinnastossa. Palvelun tarjoajat ilmoittavat hinnastoissaan arvonlisäveron sisältyvän hintaan, mutta eivät ilmoita arvonlisäveron suuruutta. Arvonlisävero pitäisi kuitenkin näkyä asiakkaan tositteessa palvelua ostettaessa, jolloin viimeistään saadaan varma tieto arvonlisäveron määrästä. Täytyy myös muistaa se, että työn tarkoitus ei ollut selvittää absoluuttista totuutta arvonlisäverotuksesta. Taloudellisista syistä opinnäytetyön tekijöillä ei ollut mahdollisuutta osallistua jokaiselle palvelun tarjoajan tunnille erikseen.

Työ oli mielenkiintoinen retki arvonlisäverojärjestelmään ja matkan myötä saatiin selvitettyä liikunta-alan arvonlisävero-ongelmia erinomaisesti. Opinnäytetyötä ei tehty pelkästään itselle, vaan jokaiselle liikunta-alan yrittäjälle, oli hänellä ongelmia verotuksen kanssa tai ei. Erilaisia liikunta-alan palveluita on lukemattomia ja palvelukuvaukset voivat olla hyvinkin epäselviä. Tästä syystä absoluuttisen verokannan tiedostaminen voi olla lähes mahdotonta. Kerätyn tiedon perusteella tehtiin pikaohjeistus liikuntapalveluiden arvonlisäverotuksen selkeyttämiseksi (liite 2). Pikaohjeistuksen tavoitteena oli se, että lukijan ei tarvitse perehtyä syvällisesti lakiin saadakseen käsitystä liikuntapalvelujen arvonlisäverotuksesta. Liikuntapalvelut ovat sellaisia, missä valmistunut liikunnanohjaaja voi tulevaisuudessa työskennellä ja mahdollisesti törmätä kyseisiin ongelmatilanteisiin. Pikaohjeistuksen esi-

merkkiliikuntapalveluiden pohjana on käytetty kyselytutkimukseen osallistuneiden yritysten tuottamia liikuntapalveluita. Pikaohjeistukseen on myös lisätty muita liikuntapalveluita, joiden arvonlisäverokanta on hyvä tietää. Lukijan on hyvä kuitenkin tiedostaa se, että jokainen liiketoimintaa harjoittava yrittäjä on itse vastuussa häntä koskevissa arvonlisäverasioissa. Epäselvissä ja tulkinnanvaraisissa tilanteissa yrittäjän tulee aina olla yhteydessä verottajaan, sillä taulukko on suuntaa-antava ohje. Tuotoksen tarkoituksena on myös säästää liikuntapalveluita tarjoavien yritysten aikaa, jotta yritysten ei tarvitse kahlata lukeamme arvonlisäverolakia yhtä syvällisesti. Omat ajatuksemme arvonlisäverolain käytännöistä eivät muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta muuttuneet työn aikana, vaan edelleen pidämme sitä erittäin monimutkaisena. Näkemys tosin laajeni liikunta-alan ulkopuolelle, jolloin saimme astetta paremman käsityksen koko järjestelmästä. Laki ja siihen liittyvä lähdekirjallisuus sisältävät sylikaupalla syitä ja perusteluja, miksi laki on säädetty juuri näin. Kun lähdetään kritisoimaan järjestelmää, on erittäin tärkeää laajentaa näkökenttää oman ajatusmaailman ulkopuolelle.

Aikaisempaa työtä aiheesta ei oltu tehty, joten ei haluttu ottaa liian suurta työtaakkaa. SLA:n mielestä olisi hyvä saada käytännönläheinen opas liikunta-alan verotukseen. Veropas liikunta-alan yrittäjille säästäisi aikaa ja resursseja, mutta tämä vaatisi kovan panostuksen myös verottajan osalta. Valitettavasti pelkästään kahden liikunta-alan opiskelijan ammattitaito ei riitä kyseisen oppaan tekemiseen. Pyysimme lisäneuvoa Verohallinnon arvonlisäveroneuvojalta, koska kyselytutkimukseen osallistui muutama yritys, joiden palvelun arvonlisävero ja sisältö olivat ristiriidassa arvonlisäverolain kanssa. Olisi ollut todella mielenkiintoista keskustella veroneuvojan kanssa kasvotusten, mutta valitettavasti verohallinnon resurssien takia se oli tässä tapauksessa mahdotonta. Ensimmäinen kanssakäyminen käytiin puhelimitse. Soittopyyntö tehtiin perjantaina ja maanantaina puolen päivän aikaan saimme soiton Verohallinnolta. Arvonlisäveroasiantuntija ei halunnut ottaa kantaa yksittäisiin tapauksiin. Syynä oli se, että hänen mielestään kaikki tapaukset, jotka sisältävät vähänkin tulkinnallisia seikkoja, on syytä selvittää kirjallisesti yrittäjän kanssa.

Opinnäytetyössä edettiin suunnitelman mukaan. Vaikka toivotun laajuista apua verohallinnolta ei saatu, se ei johtunut huonosta valmistautumisesta. Itsellemme oli todella tärkeää tutustua ensin itse Euroopan unionin arvonlisäverodirektiiviin, Suomen arvonlisäverojärjestelmään ja KVL:n ja KHO:n antamiin ennakkoratkaisuihin ja -päätöksiin ennen kuin lähdimme ottamaan yhteyttä Verohallintoon. Tarvitsimme myös ensin yritysten vastaukset kyselytutkimukseen, jotta pystyimme kysymään tarkennusta Verohallinnolta. Veroneuvojilta kannattaa kysyä neuvoja tilanteista, jotka eivät ole kovinkaan monimutkaisia. Veroneuvojat eivät tule kertomaan omissa nimissään sellaisia asioita, joista ei olisi lähdekirjallisuutta tai ennakkopäätöksiä. Täytyy myös muistaa se, että he ovat neuvoja, eivät päättä-

jiä. Liikunta-alan arvonlisäverosta sekä pelkästään arvonlisäverosta on todella paljon lähdekirjallisuutta, kunhan on vain mielenkiintoa ja aikaa etsiä sitä.

Työn etenemisen aikana huomattiin, että arvonlisäverolain monimutkaisuus ei koske pelkästään liikunta-alaa, vaan se on lähes kokonaan tulkitseminen ja soveltamista. Verolain pitäisi olla selvä jokaiselle, joka maksaa veroja. Opinnäytetyön teon yhteydessä tuntui siltä, että vain lainoppinut voi ymmärtää sitä. Arvonlisäverorahoja jää vuosittain saamatta noin miljardi euroa. Verohallinnon pääanalyttikon Aki Savolaisen mielestä suurin osa vajeesta johtuu siitä, että talousongelmissa olevat yritykset eivät pysty maksamaan arvonlisäveroä. Osa vajeesta johtuu myös verosääntöjen tulkintavirheistä ja harmaasta taloudesta. (Lassila 2016, B9.) Käytännössä me olemme samaa mieltä Savolaisen kanssa. Jos laki olisi selvempi, niin valtio voisi saada enemmän verotuloja. Mielestämme on tärkeää, että kaikkiin liikuntapalveluihin voitaisiin soveltaa alennettua verokantaa, osittain sen takia, että olemme valmistumassa kyseiselle sektorille. Julkisuudessa on tosin pohdittu sitä, että alemmat verokannat pitäisi poistaa. Alennetuista verokannoista aiheutuvan verotuen yhteismäärä oli 2,7 miljardia euroa vuonna 2015. (Valtionvarainministeriön menokartoitus 2015.) Liikunnan ja virkistyspalveluiden veroetu oli edellä mainitussa tutkimuksessa 60 miljoonaa euroa. Aikaisemmassa VATT:n tutkimuksessa vuonna 2011 se oli 109 miljoonaa, mutta tällöin alennettu verokanta oli 9 prosenttia. (TEM 2011, 18.) Kyseiset rahsummat ovat kuitenkin todella pieniä siihen nähden, minkälaisia terveysvaikutuksia liikunnalla on väestölle. Helsingin Sanomien pääkirjoituksessa 9.2.2016 taloustieteen professori Turun yliopistossa ja talouspolitiikan arviointineuvoston jäsen Kaisa Kotakorpi on sitä mieltä, että arvonlisäverotusta pitäisi yhtenäistää varsinkin niiden hyödykkeiden osalta, joilla ei ole selvää vaikutusta esimerkiksi työllisyyteen. Jos liikuntapalveluiden verokanta säädettäisiin yleiseen 24 % arvonlisäverokantaan, niin emme näe sillä kovinkaan paljon vaikutusta työllisyyteen. Se tosin toisi 60 miljoonaa euroa lisää rahaa valtion kassaan ja helpottaisi todella paljon arvonlisäveron tulkintaa. Jos taas ajatellaan käänteisesti, että kaikista olennaisesti liikuntaan liittyvistä palveluista suoritettaisiin alennettua verokantaa, myös kouluksellisesta ja opetuksellisesta liikuntatoiminnasta, tämä ei välttämättä olisi valtiontalouden kannalta tehokkain vaihtoehto. Erinomainen esimerkki arvonlisäveron alentamisen haitoista on parturi- ja kampaamopalvelujen sekä pienkorjauspalvelujen väliaikaisesti alennettu 9 % arvonlisäverokanta. Valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen VATT:n tutkija Tuomas Kosonen selvitti parturi-kampaamojen 14 prosenttiyksikön suuruisen arvonlisäveroalennuksen vaikutuksia hintoihin ja pyrki samalla arvioimaan voiko alennetuilla arvonlisäverokannoilla tukea kohdealojen kysyntää ja työllisyyttä. Tutkimuksen mukaan parturi-kampaamot alensivat hintojaan noin puolella veronalennuksen määrästä, mutta palveluiden kysyntään ei toimenpiteellä näyttänyt olevan vaikutusta. Kun parturi-kampaamojen kysyntä ei arvonlisäveroalennuksen myötä muuttunut, ei sillä ollut vaikutusta myöskään

alan työvoiman kysyntään. Tutkimuksen vertailuryhmänä olivat kauneushoitolat, joita arvonlisäveroalennus ei koskenut. (Kosonen 2010.)

Yllä olevan esimerkin perusteella kaikkien liikuntaan olennaisesti liittyvien palveluiden arvonlisäverokannan alentaminen ei välttämättä olisi kuitenkaan se paras vaihtoehto. Verohallinnon harmaan talouden tutkimuksen mukaan liikunta-ala on kasvava ala. (Lith 2013, 4.) Kun arvonlisäverolaki säädettiin kyseiseen muotoon, niin liikuntabisnes oli huomattavasti pienempää ja vaatimattomampaa, kuin mitä se nykypäivänä on. Uusia liikuntamuotoja on tullut markkinoille pilvin pimein, joten epäilemme, että ongelmat eivät todellakaan olleet tässä. Tulevaisuudessa KHO:n ja KVL:n ennakkopäätösten ja -ratkaisujen määrät voivat kasvaa entisestään, mikä voi auttaa tulkitsemaan lakia entistä helpommin tai huonossa tapauksessa se vaikeuttaa tulkintaa entisestään. Epäselvissä liikuntapalveluiden arvonlisäverotusta koskevissa tapauksissa pitäisi aina tehdä kirjallinen selvitys verottajalle. Tämän selvityksen verotta lähettäisi KHO:lle tai KVL:lle, jotta asiasta saataisiin selvä ennakkopäätös tai ennakkoratkaisu. Näin vältyttäisiin monelta epäselvältä tilanteelta ja veropetosepäilyltä. Pahimmassa tapauksessa aloitteleva yrittäjä voi säikähtää arvonlisäverolain monimutkaisuutta. Väärän verokannan käyttäminen voi tulla yrittäjälle todella kalliiksi. Ikävät arvonlisäveron takaisinperintää koskevat uutiset voivat aiheuttaa sen, että yrittäjä ei lähde mukaan alalle, vaan luopuu omasta unelmastaan.

SLA:n tulisi lähteä ajamaan liikuntapalveluiden arvonlisäverokantoja yhtenäisiksi. Loppupeleissä arvonlisäverokannalla ei yrittäjälle ole niin hirveästi väliä, jos ja kun kaikki liikuntasektorilla toimivat suorittaisivat samanlaisista palveluista samaa arvonlisäverokantaa. Vaihtoehtoisesti kaikista liikuntaan liittyvistä palveluista voitaisiin suorittaa alennettua 10 % arvonlisäverokantaa. Saman arvonlisäverokannan käyttäminen ei vääristäisi kilpailua. Arvonlisäveron peruseriaate kuitenkin on kilpailuneutraalisuus. Valtiolle arvonlisäverokannalla on tietysti merkitystä tulojen muodossa.

Pikaohjeistus liikuntapalveluiden arvonlisäverotukseen (liite 2) muodostettiin SLA:lle avuksi, jotta liikunta-alan yrittäjät voivat tarkistaa tai katsoa mallia nopeasti suuntaa antavasta arvonlisäverotuksen pikaohjeistuksesta. Liikuntapalvelun arvonlisäverokannan määrittämiseen tehdyn kaavion (liite 3) avulla yrittäjä voi tarkastaa, kuinka liikuntapalvelun arvonlisäverokannan määrittäminen tapahtuu käytännössä.

Lähteet

Aalto, R. 2011. Kuntoilijan käsikirja. 6 uudistettu painos. Docendo. Jyväskylä.

Aaltonen, K. 2004. Urheilun ja liikunnan oikeus käytännössä. 2. uudistettu painos. Tietosanoma. Helsinki.

Arvonlisäveron vähennysoikeudesta 2016. Luettavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Arvonlisäveron_vahennysoikeudesta\(39462\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Arvonlisäveron_vahennysoikeudesta(39462)). Luettu: 29.3.2016.

Arvonlisäverottoman vähäisen liiketoiminnan raja 10 000 euroa 2015. Luettavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Arvonlisäverottoman_vahaisen_toiminnan_r\(39017\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Arvonlisäverottoman_vahaisen_toiminnan_r(39017)). Luettu: 1.4.2016.

Auranen, K. 2002. Arvonlisävero opas. 3 uudistettu painos. Ernst & Young Academy. Helsinki.

Dicole 2015. Back to basics: Markkinointimix ja sosiaalinen media. Luettavissa: <http://www.dicole.com/2012/12/04/miten-sosiaalinen-media-vaikuttaa-yritysten-kilpailukeinoihin/>. Luettu: 10.9.2015.

Eduskunnan päätös arvonlisäverolaiksi 30.12.1993/1501. Annettu: 1.1.2016.

Eduskunnan päätös tuloverolaiksi 30.12.1992/1535. Annettu: 1.1.2016

Farhi, D. 2009. Kehon ja mielen joogaa. Otava. Helsinki.

Finlex 2016. Luettavissa: <http://www.finlex.fi/fi/>. Luettu: 16.3.2016.

Hallituksen esitys HE 88/1993 Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi. Annettu: 7.6.1993.

Hallituksen esitys HE 283/1994 Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta. Annettu 28.10.1994.

Hiltunen, P. 2001. Liikunnan iloa. Terveellisen liikunnan opas kaikenikäisille. Otavan Kirjapaino Oy. Keuruu.

- Hotelliaamiaisen veron peruste arvonlisäverotuksessa 2004. Luettavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Hotelliaamiaisen_veron_peruste_arvonlisa\(10152\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Hotelliaamiaisen_veron_peruste_arvonlisa(10152)). Luettu: 3.2.2016.
- Juanto, L. & Linnakangas, E. 2008. Arvonlisävero ja muu kulutusvero. 6. uudistettu painos. Talentum. Helsinki.
- Kallio, M., Nielsen, A., Ojala, M. & Säaskilahti, J. 2015. Arvonlisäverotus 2015. Edita. Helsinki.
- Keskusverolautakunnan päätös golfseuran jäsenmaksuista KVL 032/2005. Luettavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Keskusverolautakunnan_KVL_ennakkoratkaisut/Arvonlisaverotus/2005/KVL0322005\(11109\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Keskusverolautakunnan_KVL_ennakkoratkaisut/Arvonlisaverotus/2005/KVL0322005(11109)). Luettu: 18.11.2015.
- Keskusverolautakunnan päätös laihdutusleiristä KVL 056/2012. Luettavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Keskusverolautakunnan_KVL_ennakkoratkaisut/Arvonlisaverotus/2012/KVL0562012\(24085\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Keskusverolautakunnan_KVL_ennakkoratkaisut/Arvonlisaverotus/2012/KVL0562012(24085)). Luettu: 15.11.2015.
- Keskusverolautakunnan päätös tenniksen opetuksesta KVL 137/2000. Luettavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Keskusverolautakunnan_KVL_ennakkoratkaisut/Arvonlisaverotus/2000/KVL1372000\(11644\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Keskusverolautakunnan_KVL_ennakkoratkaisut/Arvonlisaverotus/2000/KVL1372000(11644)). Luettu: 20.12.2015.
- Keskusverolautakunnan päätös yrityskoulutuspalvelusta KVL 045/2012. Luettavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Keskusverolautakunnan_KVL_ennakkoratkaisut/Arvonlisaverotus/2012/KVL0452012\(22887\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Keskusverolautakunnan_KVL_ennakkoratkaisut/Arvonlisaverotus/2012/KVL0452012(22887)). Luettu: 20.12.2015.
- Komission ehdotus COM(2015)final yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta yleisen verokannan vähimmäistason noudattamista koskevan velvoitteen soveltamisajan osalta. Annettu: 15.12.2015.
- Korkeimman hallinto-oikeuden päätös biljardista KHO 31.12.1996/4061. Luettavissa: <http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/1996/199604061>. Luettu: 19.12.2015.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös golfseuran jäsenmaksuista KHO 7.1.2007/1. Luettavissa: <http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/2007/200700001>. Luettu: 20.11.2015.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös henkilökuljetuksista KHO 29.12.1998/3001. Luettavissa: <http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/1998/199803001>. Luettu: 19.12.2015.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös henkilökunnan liikuntapalveluista KHO 07.08.2001/1764. Luettavissa: <http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/2001/200101764>. Luettu: 5.1.2016.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös henkilökunnan virkistystilaisuuksista KHO 20.6.1998/1229. Luettavissa: <http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/1998/199801229>. Luettu: 5.12.2016.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös kamppailu-urheilusta KHO 3.11.2014/3385. Luettavissa: <http://www.kho.fi/fi/index/paatoksia/vuosikirjapaatokset/vuosikirjapaatos/1414742763633.html> Luettu: 19.12.2015.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös mikroautoilusta KHO 4.11.1997/2796. Luettavissa: <http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/1997/199702796>. Luettu: 22.11.2015.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden myynnistä KHO 7.8.2001/1750. Luettavissa: <http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/2001/200101750>. Luettu: 22.11.2015.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös vatsatanssitunneista KHO 2.7.1996/2237. Luettavissa: [https://www.edilex.fi/kho/lyhyet_ratkaisuselosteet/199602237?offset=1&perpage=20&phrase=Alennettu+verokanta&sort=relevance&typelds\[\]=8&searchKey=284514](https://www.edilex.fi/kho/lyhyet_ratkaisuselosteet/199602237?offset=1&perpage=20&phrase=Alennettu+verokanta&sort=relevance&typelds[]=8&searchKey=284514). Luettu: 20.12.2015.

Kosonen, T. 2010. Valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen tutkimus parturikampaamoiden alv alennuksesta. Luettavissa: http://www.vatt.fi/en/announcements/announcement/news_1432_id/232 Luettu: 20.2.2016.

- Lahdelma, K. 1.3.2016. Arvonlisäverotusasiantuntija. Pääkaupunkiseudun verotoimisto. Sähköposti.
- Lassila, A. 2016. Tutkimus: Arvonlisäverosta noin miljardi jää keräämättä. Helsingin Sanomat, 41, s. B9.
- Liikuntalaki 390/2015. Annettu: 10.4.2015. Luettavissa: <http://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2015/20150390>. Luettu: 15.3.2016.
- Liikuntapalvelujen arvonlisäverokanta 2012. Luettavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Usein_kysyttya/Liikuntapalvelujen_arvonlisaverokanta__u\(19986\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Usein_kysyttya/Liikuntapalvelujen_arvonlisaverokanta__u(19986)). Luettu: 3.1.2016.
- Linnakangas, E. & Myrksy, M. 2003. Johdatus elinkeinoverotukseen. Gummerrus Kirjapaino Oy. Jyväskylä.
- Lith, P. 2013. Liikuntabisnes on kasvuala. Verohallinto. Luettavissa: https://www.vero.fi/download/Asiantuntijakirjoitus_2_2013/%7B1BB8D5D3-5925-41A6-8D9F-62BF48832296%7D/8349. Luettu: 15.3.2016.
- Manninen, O. 2014. Liikunta-alan syke nousee. Ekonomilehti. Luettavissa: <http://www.ekonomilehti.fi/liikunta-alan-syke-nousee/>. Luettu: 15.3.2016.
- Milloin yhdistys tai säätiö on yleishyödyllinen? 2011. Luettavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ja_saatio/Tuloverotus/Milloin_yhdistys_tai_saatio_on_yleishyod\(11733\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ja_saatio/Tuloverotus/Milloin_yhdistys_tai_saatio_on_yleishyod(11733)). Luettu: 12.2.2016.
- Myrksy, M. 2014. Yhdistysten ja säätiöiden verotus. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki.
- Neuvoston direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. Annettu: 28.11.2006.
- Niskakangas, H. 2005. Johdatus Suomen verojärjestelmään. WSOYpro. Helsinki.
- Norberg, U. & Lundber, A. 2009. Hathajooga. Gummerus. Helsinki.
- Nyrhinen, R. & Äärilä, L. 2013. Arvonlisäverotus käytännössä. 9. uudistettu painos. Sanoma Pro Oy. Helsinki.

Nyrhinen, R. & Äärilä, L. 2010. Arvonlisäverotus käytännössä. WSOYpro. Helsinki.

Rajaniemi, V. 2005. Liikuntapaikkarakentaminen ja maankäytön suunnittelu. Tutkimus eri väestö- ryhmät tasapuolisesti huomioon ottavasta liikuntapaikkasuunnittelusta ja sen kytkemisestä maankäyttö- ja rakennuslain mukaiseen kaavoitukseen. Jyväskylän yliopisto. Jyväskylä.

Rauhanen, T. 2015. Laaja pohja ja yksi verokanta – visio tehokkaasta arvonlisäverosta. Kansantaloudellinen aikakauskirja. Luettavissa: <http://www.taloustieteellinenyhdistys.fi/wp-content/uploads/2015/09/rauhanen.pdf>. Luettu: 2.2.2016.

Rovio, E., Lintunen, T. & Salmi, O. 2009. Ryhmäilmiöt liikunnassa. Julkaisu nro 163. Liikuntatieteellinen seura ry. Esa Print Oy. Tampere.

Savolainen, L. 2015. Verottaja kuluttajan kukkarolla. Veronmaksajain keskusliitto. Helsinki.

Sirpoma, P. & Tannila, E. 2014. Arvonlisävero käytännönläheisesti. Helsingin seudun kauppakamari. Helsinki.

Suomen Liikunnan Ammattilaiset RY kotisivut. Luettavissa: <http://www.sla-ry.fi/>. Luettu: 12.12.2015.

Suorto, A. & Tarkiainen, T. 2009. Arvonlisävero-opas kunnilla ja kuntayhtymille. 3. uudistettu painos. Hakapaino Oy. Helsinki.

TE-palvelut liikunta ja urheilu 2015. Luettavissa: http://ammattinetti.fi/ammattialat/detail/10/125_ammattiala. Luettu: 1.2.2016.

TEM 2011. Alennettujen arvonlisäverokantojen vaikutukset. Työ- ja elinkeinoministeriö. Luettavissa: https://www.tem.fi/files/29689/ALVkannat_Loppuraportti.pdf. Luettu: 1.3.2016.

TEM 2014. Liikuntaliiketoiminnan ekosysteemin muutokset. Työ – ja elinkeinoministeriö. Luettavissa: https://www.tem.fi/files/40524/TEMrap_20_2014_web_03072014.pdf. Luettu: 30.3.2016.

Terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus 2010. Luettavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Terveiden_ja_sairanhoidon_arvonlisavero\(12328\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Terveiden_ja_sairanhoidon_arvonlisavero(12328)). Luettu: 10.3.2016.

Valtion talousarvioesitys arvonlisäverosta 2016. Luettavissa: <http://budjetti.vm.fi/indox/sisalto.jsp?year=2016&lang=fi&maindoc=/2016/tae/hallituksenEsitys/hallituksenEsitys.xml&id=/2016/tae/hallituksenEsitys/YksityiskohtaisetPerustelut/11/04/01/01.html>. Luettu: 3.2.2016.

Valtionvarainministeriön menokartoitus 2015. Luettavissa: <http://verkkojulkaisut.vm.fi/zine/52/cover>. Luettu: 20.2.2016.

Veronmaksajat 2015. Arvonlisävero. Luettavissa: <http://www.veronmaksajat.fi/luvut/Tilastot/Kulutusverot/Arvonlisavero/>. Luettu: 2.2.2016.

Verotusohje yleishyödylliselle yhteisöille 2014. Luettavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Verotusohje_yleishyodyllisille_yhteisoil\(33125\)#6](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Verotusohje_yleishyodyllisille_yhteisoil(33125)#6). Luettu: 18.3.2016.

Liitteet

Liite 1. Kyselylomake yrityksille



Hei!

Teemme opinnäytetyötä Haaga-Helian ammattikorkeakouluun, Vierumäen yksiköön, liikunnan ja vapaa-ajan koulutusohjelmaan. Opinnäytetyömme tarkoituksena on tutkia kohteelleko liikunta-alan arvonlisävero eri tahoja tasapuolisesti. Tutkimus on suunnattu liikunta-alan yrityksille. Opinnäytetyön toimeksiantajana toimii Suomen liikunnan ammattilaiset ry. SLA ry on Suomessa toimiva liikunta-alan edunvalvoja. SLA ry:n kautta saamme työllemme sen ansaitsemaa näkyvyyttä. Tarvitsemme teiltä arvokasta tietoa todellisen tilanteen selvittämiseksi. Vastaamiseen menee noin 15-20 minuuttia.

TAUSTATIEDOT:

1. Yrityksen nimi ja toimiala:
2. Työntekijöiden määrä:
3. Liikevaihto:
4. Toimintaympäristö:

___ Ylläolevia tietoja **SAA** käyttää opinnäytetyössä.

___ Ylläolevia tietoja **EI SAA** käyttää opinnäytetyössä.

Täytä noin 4 - 5 tärkeintä palveluasi.

- a) a-sarakkeeseen kirjoitetaan myytävän palvelun nimi
- b) b-sarakkeeseen kirjoitetaan mahdollisimman yksinkertaisesti palvelun sisältö, tunnin rakenne ja ohjaajan rooli palvelussa
- c) Palvelun arvonlisäveroprosentti

d) Sisältyykö tuntiin yksilöllistä opetusta ja onko opetuksella keskeinen merkitys tunnin toteutumisen kannalta (k /e)

a. Palvelu	b. Palvelun keskeinen sisältö	c. Arvonli- sävero	d. Opetuk- sen merki- tys
ESI- MERKKI: kuntopal- lojumppa	Tunti kestää 45 min, tunnilla tehdään jumppa- paloilla erilaisia lihaskuntoliikkeitä. Ohjaaja näyttää kaikkien edessä liikkeitä, joita ohjatta- vat noudattavat. Ohjaaja kannustaa ja korjaa virheliikkeitä, mutta suurin osa tekemisestä on itsenäistä.	10 %	e

1) Yrityksen kirjanpito:

Itse

Ulkoistettu tilitoimistolle

Perustelut:

2) Mistä olette saaneet tietoa arvonlisäverotuksesta?

3) Onko liikunta-alan arvonlisäverokohtelu tasapuolista?

K ___ / E ___

Perustelut:

4) Onko verottaja antanut palautetta väärästä arvonlisäveron tulkinnasta?

K ___ / E ___

5) Oliko helppo määritellä, mitä arvonlisäveroprosenttia tarjoamastanne palvelusta tulisi maksaa?

K ___ / E ___

6) Tiedättekö, mitä arvonlisäveroprosenttia kilpailijat suorittavat samanlaisista palveluista?

K ___ / E ___

7) Mahdolliset kehitysehdotukset liittyen arvonlisäveroon ja niiden perustelut.

KIITOS VAIVANNÄÖSTÄ!

Pikaohjeistus liikuntapalveluiden arvonlisäverotukseen

Esimerkkejä liikuntapalveluista ja niissä käytettävistä verokannoista.

Palvelu	Verokanta	Perustelu	Vertaa
Liikuntapalvelun myynti esim. kuntokeskukselle	24 %	Erillisen palvelun myynti ulkopuoliselle, joka laskuttaa loppuasiakasta.	Verohallinnon syventävä vero-ohje 29.2.2012
Internetvalmennus	24 %	Valmennustoimintaa, jos ei ole arvonlisäverolain 39§ tai 40§ alaista toimintaa.	Kaupallinen koulutus, joka ei ole lakisääteinen
Hiihtokoulu	24 %	Pääpaino ohjauksessa ja opetuksessa.	KHO 25.10.2002/2698
Tenniskoulu	24 %	Pääpaino ohjauksessa ja opetuksessa.	KVL 137/2000
Personal Training -palvelu	24 %	Valmennustoimintaa, jos ei ole arvonlisäverolain 39§ tai 40§ alaista toimintaa.	Kaupallinen koulutus, joka ei ole lakisääteinen
Erilaiset alkeiskurssit	24 %	Pääpaino ohjauksessa ja opetuksessa.	Verrattavaa toimintaa hiihto- ja tenniskoulun kanssa
Agilitytilan vuokraus	24 %	Koiraharrastuksissa ei ole kyse mahdollisuudesta liikunnan harjoittamiseen.	KHO 30.6.2015/1871
Valmennustoiminta	24 %	Valmennustoimintaa, jos ei ole arvonlisäverolain 39§ tai 40§ alaista toimintaa.	Kaupallinen koulutus, joka ei ole lakisääteinen
Urheiluvälinevuokra	24 %	Pääpaino ohjauksessa ja opetuksessa.	AVL 84§
Urheiluvälineenmyynti	24 %	Yleisen verokanna mukaisista palvelun myyntiä. Ohjaaja ei mukana toiminnassa.	AVL 84§
Yksittäisen biljardipöydän tai tikkataulun vuokraus	24 %	Yleisen verokanna mukaisista palvelun myyntiä. Ohjaaja ei mukana toiminnassa.	KHO 30.9.1996/3048
Paintball	24 %	Käyttö maksua vastaan paikassa, minkä pääpaino ei ole lii kunnallisessa toiminnassa. Esimerkiksi ravintola tai huolto-asema.	AVL 84§
Laihdutusleirit	24 %	Yleisen verokanna mukaisista palvelun myyntiä. Ohjaaja ei mukana toiminnassa.	KVL 056/2012
Ryhmäliikunta esimerkiksi aerobic, spinning, kierto-harjoittelu	10 %	Mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Ohjaajan rooli vähäinen.	KHO 2.7.1996/2237
Liikuntapaikan käyttöökeuden luovuttaminen	10 %	Mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.	Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan liite 3 kohta 14
Kuntosali	10 %		
Peli- ja salivuorojen vuokra	10 %		
Ratsastustilan vuokraaminen	10 %	Mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Ohjaajan läsnäoloilla ei merkitystä.	KVL 252/1995
Safarit	10 %	85§ a pykälän 1 momentin alaista henkilökujusta. Ohjaaja mukana toiminnassa.	KHO 29.12.1998/3001
Kamppailu-urheilu	10 %	Itsenäisellä harjoittelulla suuri merkitys toiminnalle.	KHO 3.11.2014/3385
Urheilutapahtumien pääsymaksut	10 %	Kulttuuri- ja viihdeviihdeilaisuuksien ja laitosten pääsymaksut.	AVL 85 a § 4 momentti ja arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan liite 3 kohta 13
Mikroautoilu	10 %	Mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.	KHO 4.11.1997/2796
Biljardisali	10 %	Mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.	KHO 31.12.1996/4061
Keilaus	10 %	Mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.	AVL 85 a § 3 momentti
Paintball	10 %	Mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Ohjaaja mukana toiminnassa.	Vertaa ryhmäliikunta ja KHO 2.7.1996/2237
Hieronta	0 %	Terveyshuollon ammattihenkilön antama hoito, joka harjoittaa toimintaansa lakiin perustuvan oikeiden nojalla tai joka on lain nojalla rekisteröity.	AVL 34§ ja 35§
Fysioterapia	0 %	Koulutus on yleissivistävää ja ammattilista koulutusta, korkeakouluopetusta sekä taiteen perusopetusta. Järjestetty lain nojalla tai lain nojalla valtion varoin avustettua.	AVL 39§ ja 40§
Vähäinen toiminta	0 %	Tilikauden liikevaihto alle 10 000 e.	AVL 3§

Taulukko on viitteellinen ja kukin yritys on aina itse vastuussa omien palveluidensa arvonlisäverokannan valinnasta.

Tekijät: Nissinen Ville & Thiel Lasse

Päivämäärä: 21.4.2016

Liite 3. Liikuntapalvelun arvonlisäverokannan määrittäminen

