



24.6.2026

Vero-osasto

Selvitysmuistio

Liikuntapalvelujen arvonlisäverokohtelu

Pääministeri Petteri Orpon hallituksen ohjelman Suomi liikkeelle - ohjelman toimenpide numero 14;

Selvitetään ja arvioidaan mahdollisuuksia liikunnan tukemiseen verotuksen keinoin. Liikunta-alan toimijoiden arvonlisäverokohtelua selkiytetään liikkumiseen kannustavaksi.

Finansministeriets utredning om mervärdesbeskattningen av idrottstjänster

Referat

Bakgrund

Enligt åtgärd 14 i programmet Finland i rörelse, som ingår i regeringsprogrammet för statsminister Petteri Orpos regering, kommer regeringen att genomföra programmet Finland i rörelse bland annat genom att utreda och bedöma möjligheterna att stödja motion och idrott genom beskattning. Enligt åtgärden i fråga ska mervärdesskattebehandlingen av aktörer inom idrottssektorn förtydligas på ett sätt som sporrar till rörlighet. Finanspolitiska ministerutskottet fastslog den 3 juni 2025 att utredningen ska vara klar den 30 juni 2026.

Utredningens förslag

En av de viktigaste tolkningsutmaningarna vid mervärdesbeskattningen av idrottstjänster är gränsdragningen mellan handledd motion som omfattas av nedsatt skattesats och utbildning som omfattas av allmän skattesats. I enlighet med målet för åtgärden i regeringsprogrammet har utredningen begränsats till att gälla gränsdragningen mellan handledd motion som omfattas av nedsatt skattesats och utbildning som omfattas av den allmänna skattesatsen och förtydligandet av denna gränsdragning.

Enligt utredningens förslag borde man för att förtydliga gränsdragningen mellan idrottstjänster som betraktas som handledd motion och idrottstjänster som betraktas som utbildningstjänster överväga om det till 85 § i mervärdesskattelagen kan fogas en ny bestämmelse om handledd motion som syftar till att förtydliga och utvidga tillämpningsområdet för den reducerade skattesats för idrottstjänster. Enligt utredningen är syftet med bestämmelsen att den reducerade skattesatsen i princip oberoende av styrningens form och omfattning ska kunna tillämpas på alla sådana idrottstjänster som ger möjlighet att utöva handledd hobbymotion eller annan därmed jämförbar motion.

Enligt utredningens förslag kan ett annat alternativ vara att slopa den reducerade skattesats för idrottstjänster i sin helhet. Enligt utredningen kan en betydande fördel med detta alternativ anses vara att det på ett heltäckande sätt skulle undanröja de gränsdragningsproblem som hänför sig till tillämpningen av den reducerade skattesatsen på idrottstjänster.

Sisällys

1. Selvityksen tausta ja valmistelu	4
1.1. Tausta	4
1.2. Valmistelu	4
2. Nykytila	4
2.1. Euroopan unionin lainsäädäntö	4
2.2. Arvonlisäverolaki	5
2.3. Verohallinnon liikuntapalvelujen arvonlisäverokantaa koskeva syventävä vero-ohje	6
2.4. Opetus- ja kulttuuriministeriön tilaama selvitys	7
3. Selvityksen ehdotukset	9
4. Selvitykseen sisältyvien ehdotusten pääasialliset vaikutukset	11
4.1. Taloudelliset vaikutukset	11
4.2. Vaikutukset viranomaisiin ja yrityksiin	12
5. Lausuntopalaute	12
6. Johtopäätökset	13
Selvityksen ehdotus	15
Rinnakkaisteksti	16

1. Selvityksen tausta ja valmistelu

1.1. Tausta

Pääministeri Petteri Orpon hallituksen ohjelmaan sisältyvän Suomi liikkeelle - ohjelman toimenpiteen numero 14 mukaan hallitus toteuttaa Suomi liikkeelle - ohjelmaa muun muassa selvittämällä ja arvioimalla mahdollisuuksia liikunnan tukemiseen verotuksen keinoin. Kyseisen toimenpiteen mukaan liikunta-alan toimijoiden arvonlisäverokohtelua selkiytetään liikkumiseen kannustavaksi. Talouspoliittinen ministerivaliokunta on 3.6.2025 linjannut, että selvitys valmistuu 30.6.2026 mennessä.

Liikuntapalvelujen arvonlisäverotuksessa yksi keskeisimmistä tulkintahaasteista aiheuttaneista kysymyksistä on alennetun verokannan alaisen ohjatun liikunnan ja yleisen verokannan alaisen koulutuksen välinen rajanveto. Asiasta on muun muassa tehty useita kansanedustajien kirjallisia kysymyksiä ja siitä on myös paljon oikeuskäytäntöä, kuten korkeimman hallinto-oikeuden ja keskusverolautakunnan päätöksiä.

1.2. Valmistelu

Hallitusohjelman toimenpiteen tavoitteen mukaisesti selvitys on rajattu koskemaan edellä mainittua alennetun verokannan alaisen ohjatun liikunnan ja yleisen verokannan alaisen koulutuksen välistä rajanvetoa ja sen selkiyttämistä.

Selvitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Selvityksestä järjestettiin lausuntokierros 27.5.–12.6.2026. Lausuntoa pyydettiin esityksen kannalta keskeisiltä viranomaisilta ja toimijoilta, yhteensä 16 taholta.

Lausuntopyyntö ja saadut lausunnot ovat nähtävillä julkisessa palvelussa osoitteessa [valtioneuvosto.fi/hankeet tunnuksella VM057:00/2024](https://valtioneuvosto.fi/hankeet/tunnusella/VM057:00/2024).

2. Nykytila

2.1. Euroopan unionin lainsäädäntö

EU:ssa sovellettavasta arvonlisäverojärjestelmästä säädetään yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28 päivänä marraskuuta 2006 annetussa neuvoston direktiivissä 2006/112/EY, jäljempänä *arvonlisäverodirektiivi*. Arvonlisäverodirektiivissä on vahvistettu EU:n jäsenvaltioiden arvonlisäverojärjestelmien yhteinen veropohja. Arvonlisäveroa suoritetaan periaatteessa kaikesta liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen myynnistä. Jäsenvaltioilla ei ole kansallisin päätöksin oikeutta supistaa arvonlisäverodirektiivin mukaista veropohjaa. Tavarat ja palvelut, joihin

jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettua verokantaa, on lueteltu arvonlisäverodirektiivin liitteessä III.

Euroopan unionin neuvosto antoi 5.4.2022 direktiivin (EU) 2022/542 direktiivien 2006/112/EY ja (EU) 2020/85 muuttamisesta arvonlisäverokantojen osalta, jäljempänä *verokantadirektiivi*. Verokantadirektiivillä muun muassa laajennettiin ja päivitettiin arvonlisäverodirektiivin liitteen III listaa. Verokantadirektiivin mukaan jäsenvaltioiden tuli soveltaa säännöksiä 1.1.2025 alkaen.

Verokantadirektiivillä liikuntapalveluja koskevaa 13 kohtaa muutettiin siten, että kohdassa mainitaan nykyisin pääsy urheilutapahtumiin tai kyseisten tapahtumien suoratoistoon tai molempiin, urheilutilojen käyttö ja urheilu- tai liikuntatuntien tarjoaminen myös suoratoistona. Ennen verokantadirektiivillä tehtyjä muutoksia arvonlisäverodirektiivin liitteen III kohdassa 13 mainittiin ainoastaan pääsy urheilutilaisuuksiin ja kohdassa 14 urheilulaitosten käyttöoikeus.

Arvonlisäverodirektiivi tai sen liite eivät sisällä määritelmiä siitä, mitä ”pääsillä urheilutapahtumiin tai kyseisten tapahtumien suoratoistoon” tai ”urheilutilojen käytöllä ja urheilu- ja liikuntatuntien tarjoamisella myös suoratoistona” tarkoitetaan.

Arvonlisäverodirektiivin III liitteen nykyisen 13 kohdan mukaan alennettua verokantaa voidaan soveltaa pääsyyn urheilutapahtumiin tai kyseisten tapahtumien suoratoistoon tai molempiin; urheilutilojen käyttöön ja urheilu- tai liikuntatuntien tarjoamiseen myös suoratoistona.

Arvonlisäverodirektiivi ei mahdollista alennetun verokannan soveltamista opetukseen tai koulutuspalveluihin.

2.2. Arvonlisäverolaki

Arvonlisäverodirektiivi on Suomessa toimeenpantu arvonlisäverolailla (1501/1993). Lain 84 §:n mukaan suoritettava vero on 25,5 prosenttia veron perusteesta, ellei 85 tai 85 a §:ssä toisin säädetä. Lain 85 §:n 1 momentin 8 kohdan mukaan pääsystä urheilutapahtumiin tai kyseisten tapahtumien suoratoistoon tai molempiin, urheilutilojen käytöstä ja urheilu- tai liikuntatuntien tarjoamisesta, myös suoratoistona suoritettava vero on 13,5 prosenttia veron perusteesta. Verokantadirektiivin edellyttämät muutokset on sisällytetty arvonlisäverolain silloiseen 85 a §:ään lailla 320/2024, joka on tullut voimaan 1.1.2025 (HE 32/2024 vp).

Edellä mainitun mukaisesti Suomessa nykyisin sovellettava yleinen verokanta on 25,5 prosenttia. Ohjattuna liikuntana pidettäviin liikuntapalveluihin sovelletaan nykyisin lähtökohtaisesti alennettua 13,5 prosentin verokantaa. Koulutuspalveluna pidettäviin liikuntapalveluihin, joissa opetuksella on oleellinen merkitys, sovelletaan yleistä 25,5 prosentin verokantaa.

2.3. Verohallinnon liikuntapalvelujen arvonlisäverokantaa koskeva syventävä vero-ohje

Verohallinto pyrkii ohjeistuksella siihen, että verotuskäytäntö olisi mahdollisimman ennustettavaa ja yhtenäistä. Verohallinnon vuoden 2026 alussa annettun liikuntapalvelujen arvonlisäverokantaa koskevan ohjeen (VH/7417/00.01.00/2025) mukaan alennettua verokantaa sovelletaan ohjattuun liikuntaan. Sitä vastoin koulutus- ja opetuspalvelut, mukaan lukien liikunta- ja urheilulajien opettaminen, ovat yleisen verokannan alaisia palveluja. Verohallinnon ohje perustuu nykyiseen liikuntapalveluja koskevaan oikeus- ja verotuskäytäntöön.

Verohallinnon ohjeen mukaan liikuntatunti on usein kokonaisuus, johon sisältyy liikuntaan soveltuvan tilan lisäksi liikuntalajin ohjausta. Palveluntarjoaja huolehtii liikunnan harjoittamiseen liittyvistä käytännön järjestelyistä ja liikunnan harjoittamisessa tarvittavien liikuntalaitteiden ja -välineiden käytön ohjeistuksesta sekä turvallisuuteen liittyvistä asioista, kuten valvonnasta. Ohjaaja huolehtii, että alkulämmittelyt tehdään asianmukaisesti, näyttää suoritettavat liikkeet, korjaa liikkeiden suorittamiseen liittyviä virheitä. Ohjauksen pääasiallinen tavoite ei kuitenkaan ole opettaa lajin mahdollisimman tehokkaaseen ja teknisesti oikeaan suorittamiseen.

Ohjeen mukaan ratkaistaessa sitä, onko myytävässä palvelussa kyse ohjatusta liikunnasta vai opetuksesta, huomioon otetaan harjoitettavan liikuntalajin tai liikuntamuodon sisältö ja olosuhteet, joissa palvelu suoritetaan. Arvioinnissa huomioidaan myytävään palveluun sisältyvän opetuksen ja ohjauksen määrä, laatu ja merkitys ostajalle. Eri liikuntalajit ja -muodot poikkeavat toisistaan niiden tavanomaisen harjoittamistavan suhteen. Joitakin lajeja harjoitetaan tyypillisesti ja tavanomaisesti ohjattuna, kun taas toisia lajeja harjoitetaan yleensä itsenäisesti tähän tarkoitukseen varatuissa liikuntatiloissa. Arvioitaessa myytävään palveluun sisältyvän ohjauksen ja opetuksen määrää, laatua ja merkitystä ostajalle, vertailukohtana pidetään kyseisen lajin tavanomaista harjoittamistapaa.

Ohjeen mukaan ohjattuna harjoitettavien lajien osalta palveluun tavanomaisesti sisältyvä vähäistä suurempikaan määrä ohjausta ja opastusta eivät muuta palvelua yleisen verokannan alaiseksi opetuspalveluksi. Ostaja ei saa tällöin ohjattuna harjoitettavien lajien osalta tavanomaisesta liikunnan harjoittamisesta poikkeavaa ohjausta ja opetusta, jolla olisi ostajan näkökulmasta vähäistä suurempaa lisäarvoa verrattuna tapan, miten lajia tavanomaisesti harjoitetaan. Ohjeen mukaan, jos ohjattuna harjoitettavan liikuntalajin opetus ylittää lajiin tavanomaisesti liittyvän ohjauksen, koko myytävän palvelun sisältö voi muuttua yleisen verokannan alaiseksi opetuksiksi. Näin esimerkiksi ohjattuna harjoitettavien lajien yksilöopetukseen tai valmennukseen sovelletaan pääsääntöisesti yleistä verokantaa.

Ohjeen mukaan itsenäisesti harjoitettavien liikuntamuotojen ja lajien kohdalla myytävän palvelun tosiasiallista sisältöä ja palveluun sisältyvän ohjauksen

määrää ja laatua verrataan tapaan, jolla lajia tavanomaisesti harjoitetaan. Itsenäisesti harjoitettavien lajien osalta vähäistä suurempi määrä ohjausta ja opetusta muuttaa myytävän palvelun opetuspalveluksi. Myös itsenäisesti harjoitettavien lajien ohjaukseen voidaan soveltaa alennettua verokantaa, jos ohjaus on vähäistä tai välttämätöntä perusteiden opastusta tai valvontaa.

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

Verohallinnon ohjeen mukaan liikunta-alan ammattilaiset voivat toimia liikunnan harrastajien henkilö- tai ryhmäkohtaisina kuntovalmentajina. Näistä valmentajista käytetään usein nimitystä personal trainer. Kuntovalmentajat tukevat liikuntaa harrastavia saavuttamaan parempia tuloksia ja motivoivat liikkumaan. Usein kuntovalmentajat tekevät asiakkaan kanssa yksilöllisen sali- tai liikuntaohjelman, opastavat asiakasta esimerkiksi kuntosalilaitteiden käytössä, motivoivat ja kannustavat. Palveluun voi sisältyä myös liikkumista yhdessä asiakkaan kanssa ja ravitsemusneuvontaa. Personal trainerin tai muun vastaavan valmentajan tarjoama palvelu on edellä kuvatussa tilanteessa keskeiseltä sisällöltään opetusta, ohjausta, valmennusta ja neuvontaa. Tällaisen palvelun myyntiin sovelletaan yleistä verokantaa.

2.4. Opetus- ja kulttuuriministeriön tilaama selvitys

Hallitusohjelman mukaan hallituksen tavoitteena on kääntää liikkuminen kasvuun jokaisessa ikäryhmässä. Tämän toteutumiseksi hallitusohjelmaan sisältyy liikunnallisen elämäntavan ja toimintakyvyn poikkihallinnollinen Suomi liikkeelle - ohjelma. Ohjelman toimenpiteellä numero 14 selvitetään ja arvioidaan mahdollisuuksia liikunnan tukemiseen verotuksen keinoin.

Opetus- ja kulttuuriministeriö tilasi tätä työtä varten vuonna 2025 selvityksen¹ (Valtioneuvoston julkaisuja 2025:60²) kansainvälisistä liikuntaa tukevista veromalleista KPMG Oy Ab:lta. Selvityksessä tarkasteltiin yhdentoista maan verokannustimia ja niiden soveltuvuutta Suomen verojärjestelmään.

Yksi selvityksen tavoite oli tarkastella ohjatun liikunnan ja opetuksena pidettävän liikunnan välistä rajanvetoa muiden maiden arvonlisäverotuksessa. Suomessa rajanveto on aiheuttanut liikunnan tarjoajille tulkintaongelmia, sillä ohjattu liikunta on alennetun verokannan piirissä ja opetuksena pidettävään liikuntaan

¹ <https://valtioneuvosto.fi/-/1410845/selvitys-liikuntaa-tukevista-verotuksen-kansainvalisista-malleista-kaynnistyy-ja-https://okm.fi/-/selvitys-liikuntaa-tukevista-verotuksen-kansainvalisista-malleista-on-valmistunut>

² <https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/items/b34be607-f592-4224-8d0c-bea57beb6813>

sovelletaan yleistä verokantaa. Kansainvälisessä katsauksessa huomattiin, että useissa EU-maissa vastaavaa rajanveto-ongelmaa ei ole tuotu esiin.

Selvityksessä käsiteltiin erityisenä osa-alueena arvonlisäverotusta liikkumisen, liikunnan ja urheilun saralla, ja tähän liittyvää rajanvetoa erityisesti liikuntaan soveltuvan verokannan näkökulmasta. Selvitykseen on koottu EU-jäsenvaltioissa ja Pohjoismaissa liikuntaan sovellettavia arvonlisäverokantoja. Verokantojen rakenteessa ja tasoissa kyseisissä maissa on merkittävää vaihtelua.

Selvityksessä liikuntaan sovellettavien arvonlisäverokantojen ja liikunnan ohjauksen ja koulutuksen välisen rajanvedon tutkimiseksi laadittiin lisäksi lyhyt kyselylomake, joka lähetettiin KPMG-verkostoon kuuluville yhtiöille EU-alueella sekä EU-alueen ulkopuolisista maista Islantiin ja Norjaan. Lähetettyihin kyselyihin saatiin vastaukset 24 maasta.

Selvityksen perusteella liikunnan harjoittamiseen kannustetaan alennetun verokannan voimin vain osassa EU-maita. Maissa, joissa alennettu verokanta on käytössä, on tunnistettavissa sovellettavan verokannan osalta tulkinnanvaraisuutta tilanteissa, joissa liikuntamahdollisuuden tarjoamisen lisäksi tarjotaan myös harjoitetun liikunnan ohjausta tai koulutusta. Tulkintaongelma koskee erityisesti sitä, onko liikunnan ohjaus tai koulutus liitännäistä palvelua ja liikuntamahdollisuuden tarjoaminen pääasiallista palvelua tavalla, jolla kokonaisuuteen voidaan soveltaa alennettua verokantaa. Tulkinta on tapauskohtaista, ja aiheen tiimoilta ei välttämättä ole annettu kansallisen verohallinnon toimesta yleistä ohjeistusta.

Selvityksen mukaan Suomessa erityiseksi tulkintaongelmaksi voidaan tunnistaa liikunnan ohjauksen ja koulutuksen välinen rajanveto. Tähän rajanvetoon liittyvä tulkinnanvaraisuus koskee sitä, onko palvelussa kyse alennetun verokannan alaisesta ohjauksesta vai yleisen verokannan alaisesta koulutuksesta. Verohallinnon ohjeen perusteella rajanvetoa määritellään pitkälti toiminnan ja ohjaajan roolin perusteella tapauskohtaisesti. Pääsääntöisesti muissa EU-maissa ei juurikaan tunnisteta (ainakaan yhtä voimakasta) vastaavaa rajanveto-ongelmaa. Toisaalta vastaavaa ongelmaa ei ole siinä tapauksessa, jos liikunnan ohjaukseen tai koulutukseen sovelletaan joka tapauksessa yleistä verokantaa. Lisäksi EU:n ulkopuolisista maista Islanti ja Norja ovat päätyneet pääsääntöisesti vapauttamaan liikuntapalvelut arvonlisäverosta. Arvonlisäverodirektiivin velvoittavien säännösten vuoksi kyseinen vaihtoehto ei kuitenkaan olisi Suomessa mahdollinen.

Selvityksessä esitettyjen johtopäätösten mukaan joka tapauksessa mahdollisissa pyrkimyksissä selkeyttää Suomessa ilmenneen liikunnan ohjauksen ja koulutuksen välistä rajanveto-ongelmaa ja saattaa liikuntapalvelut laajemmin alemman verokannan alaisiksi joudutaan ottamaan huomioon EU-oikeuden vaikutus. Siksi mahdollisuudet kansallisille toimenpiteille arvonlisäverokäsittelyn selkeyttämiseksi ovat hyvin rajalliset. Tältä pohjalta selvityksen puitteissa esiin

nousivat realistiksi vaihtoehtoiksi lähinnä keinot, joilla Verohallinto voisi mahdollisesti edelleen selkeyttää omaa ohjeistustaan. Verohallinnon ohjeissa voisi olla mahdollista selkeyttää käsitteitä ”liikunnan ohjaus” ja ”liikunnan koulutus” tai ”liikunnan valmennus” ja sitä, missä olosuhteissa nämä palvelut estävät alemman verokannan soveltamisen liikuntapalvelukokonaisuuden myynnissä. Tältä pohjalta ohjeisiin voisi olla mahdollista lisätä esimerkkilanteita Verohallinnon liikuntaa koskevaan ohjeeseen tulkintoineen.

Selvityksen mukaan toisaalta voisi olla mahdollista arvioida, olisiko alennettu verokanta sovellettavissa kaikkiin liikuntapalvelujen muotoihin. Tältä osin merkityksellinen kysymys on erityisesti se, mitä palveluja arvonlisäverodirektiivin liitteen III sanamuoto ”urheilu- ja liikuntatuntien tarjoaminen” voi käsittää, toisin sanoen, sallisiko arvonlisäverodirektiivi alennetun verokannan soveltamisen myös liikunnan koulutus- tai valmennuspalvelujen myyntiin. Selvityksessä esitetyn käsityksen mukaan Euroopan unionin tuomioistuimen linjaus on asiaan C-330/21, The Escape Center BVBA annetun tuomion perusteella se, että yksilöllisen ohjauksen tai ryhmäohjauksen tarjoamiseen voitaisiin soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa silloin, kun ohjaus tarjotaan kuntokeskusta tai muuta urheilulaitosta käyttäville asiakkaille ja se on joko välttämätöntä kuntokeskuksessa harjoitettavien fyysisten toimintojen suorittamiseksi tai fyysisiä toimintoja voidaan harjoittaa ainoastaan ryhmätunnilla.

Selvityksen johtopäätösten mukaan edellä mainitusti on kuitenkin todennäköistä, että Suomessa ilmennyttä tulkinnanvaraisuutta ei pystytä poistamaan eikä alemman verokannan soveltamista olennaisesti lisätä nykyisen arvonlisäverodirektiivin sallimissa rajoissa.

3. Selvityksen ehdotukset

Hallitusohjelman Suomi liikkeelle -ohjelmaan sisältyvän toimenpiteen numero 14 mukaan liikunta-alan toimijoiden arvonlisävero kohtelua selkiytetään liikkumiseen kannustavaksi. Toimenpiteen tavoitteen mukaisesti alennetun verokannan alaisen ohjatun liikunnan ja yleisen verokannan alaisen koulutuksen välistä rajanvetoa pyrittäisiin selkiyttämään siten, että nykyistä useammassa tilanteissa liikuntapalveluja voitaisiin pitää alennetun verokannan soveltamisalaan kuuluvana ohjattuna liikuntana.

Arvonlisäverolain nykyisen liikuntapalveluja koskevan 85 §:n 1 momentin 8 kohdan mukaan pääsystä urheilutapahtumiin tai kyseisten tapahtumien suoratoistoon tai molempiin, urheilutilojen käytöstä ja urheilu- tai liikuntatuntien tarjoamisesta, myös suoratoistona, suoritettava vero on 13,5 prosenttia veron perusteesta. Ohjattuna liikuntana pidettäviin liikuntapalveluihin sovelletaan nykyisin lähtökohtaisesti alennettua 13,5 prosentin verokantaa. Koulutuspalveluna pidettäviin liikuntapalveluihin, joissa opetuksella on oleellinen merkitys, sovelletaan nykyisin yleistä 25,5 prosentin verokantaa.

Verohallinnon ohjeen mukaan ratkaistaessa sitä, onko palvelussa kyse ohjatusta liikunnasta vai opetuksesta, huomioon otetaan harjoitettavan liikuntalajin tai liikuntamuodon sisältö ja olosuhteet, joissa palvelu suoritetaan. Arvioinnissa huomioidaan palveluun sisältyvän opetuksen ja ohjauksen määrä, laatu ja merkitys ostajalle. Arvioinnissa vertailukohtana pidetään kyseisen lajin tavanomaista harjoittamistapaa. Ohjeen mukaan, jos ohjattuna harjoitettavan liikuntalajin opetus ylittää lajiin tavanomaisesti liittyvän ohjauksen, myytävän palvelun sisältö voi muuttua yleisen verokannan alaiseksi opetukseksi. Vastaavasti itsenäisesti harjoitettavien lajien osalta vähäistä suurempi määrä ohjausta ja opetusta muuttaa myytävän palvelun opetuspalveluksi.

Ohjattuna liikuntana pidettävien ja koulutuspalveluina pidettävien liikuntapalvelujen välisen rajanvedon selkeyttämiseksi tulisi harkita sitä, voitaisiinko arvonlisäverolain 85 §:ään lisätä uusi ohjattua liikuntaa koskeva säännös, jolla pyrittäisiin selventämään ja laajentamaan liikuntapalveluja koskevan alennetun verokannan soveltamisalaa. Uudessa 85 §:ään lisättävässä momentissa voitaisiin todeta, että edellä 1 momentin 8 kohdassa tarkoitettuina urheilu- tai liikuntatuntien tarjoamisena pidettäisiin myös palvelua, jolla annetaan mahdollisuus ohjatun liikunnan harjoittamiseen.

Säännöksen tavoitteena olisi, että alennettua verokantaa voitaisiin lähtökohtaisesti soveltaa ohjauksen muodosta ja määrästä riippumatta kaikkiin sellaisiin liikuntapalveluihin, joilla annetaan mahdollisuus ohjatun harrasteliikunnan tai muun siihen verrattavan liikunnan harjoittamiseen. Muutoksen tavoitteena olisi myös se, että alennettua verokantaa voitaisiin lähtökohtaisesti soveltaa kaikkeen ohjattuna tapahtuvaan harrasteliikuntaan sen tavoitteesta huolimatta.

Tämän mukaisesti merkitystä ei olisi sillä, onko ohjatun harrasteliikunnan tavoitteena tavanomainen kuntoilu tai harrastetason kilpailuihin osallistuminen. Merkitystä ei olisi myöskään sillä, onko ohjauksessa kyse liikuntamuodon välttämättömien perusteiden tai alkeiden opastuksesta taikka jo opittujen taitojen kehittämisestä. Alennetun verokannan soveltamiseen ei myöskään vaikuttaisi se, mikä on liikuntalajin ja -muodon tavanomainen harjoittamistapa tai kuinka liikunnan ohjaus toteutettaisiin käytännössä. Alennetun verokannan soveltamisala kattaisi siten itsenäisesti ja ohjattuna harjoitettavat liikuntamuodot sekä yksilöllisen ohjauksen ja ryhmäohjauksen.

Henkilö- tai ryhmäkohtaisten kuntovalmentajien (personal trainer, jäljempänä kuntovalmentaja) tarjoamat palvelut voivat olla sisällöltään hyvin erilaisia ja moninaisia. Mikäli tällaisessa palvelussa olisi keskeiseltä sisällöltään kyse edellä kuvatussa ohjattuna liikuntana pidettävästä liikuntapalvelusta, alennetun verokannan soveltamisala voisi kattaa myös tällaisten kuntovalmentajien tarjoamat ohjatut liikuntapalvelut. Niissä tilanteissa, joissa tällaisten kuntovalmentajien suorittamat palvelut olisivat keskeiseltä sisällöltään muuta kuin

ohjattuna liikuntapalveluna pidettävää ohjausta, motivointia tai neuvontaa, tällaisiin palveluihin sovellettaisiin yleistä verokantaa.

Edellä 1 momentin 8 kohdassa ja uudessa säännöksessä tarkoitettuna urheilu- tai liikuntatuntien harjoittamisena ei kuitenkaan lähtökohtaisesti pidettäisi valmentamista ammattimaiseen urheiluun taikka liikunnanohjaajille, valmentajille tai muille liikunta-alan ammattihenkilöille annettavaa koulutuspalveluna pidettävää opetusta. Ammattieurheilulla tarkoitettaisiin urheilun harjoittamista päätoimisemmin siten, että urheilija saisi siitä esimerkiksi palkkaa, palkintorahoja tai sponsorituloja.

Asiassa tulee kuitenkin huomata, että alennettujen verokantojen soveltaminen synnyttää aina rajanveto-ongelmia. Nykyisten rajanveto- ja tulkintatilanteiden poistaminen on lainsäädännön tasolla hankalaa. Myöskään mahdollisia tulevia tulkintatilanteita ei ole mahdollista kattavasti ennakoita tai muutoinkaan lainsäädännöllä aukottomasti poistaa. Tähän vaikuttaa osaltaan myös se, että arvonlisäverodirektiivi rajoittaa alennettujen verokantojen soveltamisalaa. Tämän mukaisesti voidaan pitää todennäköisenä sitä, että myös tulevaisuudessa joidenkin liikuntapalvelujen, kuten kuntovalmentajien, verokohtelu jouduttaneen ratkaisemaan Verohallinnon linjauksia soveltaen.

Toinen vaihtoehto voisi olla se, että liikuntapalvelujen alennetusta verokannasta luovuttaisiin kokonaisuudessaan. Tässä vaihtoehdossa kaikkiin liikuntapalveluihin sovellettaisiin yleistä 25,5 prosentin verokantaa. Tämän vaihtoehdon merkittävänä etuna voidaan pitää sitä, että se poistaisi alennettujen verokantojen soveltamiseen liittyvät rajanveto-ongelmat liikuntapalvelujen osalta kattavasti ja hallitusohjelman toimenpiteen mukaisesti kauttaaltaan selkiyttäisi liikunta-alan toimijoiden arvonlisäverokohtelua.

Asiassa tulee huomata myös se, että liikunnan kannustamiseen, lisäämiseen ja liikkumisen kynnyksen madaltamiseen vaikuttavat monet tekijät. Arvonlisäverojärjestelmä soveltuu huonosti tällaisten tavoitteiden edistämiseen. Alennetut arvonlisäverokannat eivät yleensä ole tehokkaita välineitä tiettyjen yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden saavuttamiseksi muun muassa siksi, että veron alentamisen siirtyminen hintoihin on epävarmaa. Muut tukijärjestelmät ovat tehokkaampia keinoja myös siksi, että ne voidaan kohdistaa tarkemmin haluttuihin kohteisiin.

4. Selvitykseen sisältyvien ehdotusten pääasialliset vaikutukset

4.1. Taloudelliset vaikutukset

Liikuntapalveluihin sovellettavan 13,5 prosentin alennetun verokannan soveltamisalan laajentaminen ohjattuun harrasteliikuntaan ehdotuksessa todetun

mukaisesti merkitsisi valtiolle vuoden 2026 tasolla yhteensä arviolta noin 94 miljoonan euron vuotuista arvonlisäverotuoton menetystä.

Vaihtoehtoisesti kaikkien liikuntapalvelujen siirtäminen nykyisen 13,5 prosentin alennetun verokannan soveltamisalasta nykyisen 25,5 prosentin yleisen verokannan soveltamisalaan merkitsisi valtiolle vuoden 2026 tasolla yhteensä arviolta noin 51 miljoonan euron vuotuista arvonlisäverotuoton lisäystä.

Arvioihin sisältyy tilastollisista syistä epävarmuutta. Tämän vuoksi yleiseen verokantaan kohdistuva liikuntapalvelujen osuus voi olla ylikorostunut, mikä mahdollisesti yliarvioi alennetun verokannan soveltamisalan laajentamisesta aiheutuvaa verotuoton menetystä ja vastaavasti aliarvioi yleisen verokannan soveltamisalaan siirtymisestä aiheutuvaa arvonlisäverotuoton lisäystä.

4.2. Vaikutukset viranomaisiin ja yrityksiin

Liikuntapalveluja koskevat muutokset lisääisivät alkuvaiheessa Verohallinnon ohjaustarvetta.

Muutokset aiheuttaisivat yrityksille muutosvaiheessa jonkin verran kertaluonteisia hallinnollisia kustannuksia yritysten joutuessa muuttamaan liiketoimintamallejaan ja päivittämään järjestelmiään. Liikuntapalvelujen alennetun verokannan soveltamisalan laajentaminen saattaisi aiheuttaa myös uusia rajanveto- ja neutraalisuusongelmia erilaisten palvelujen ja niiden tuottajien välille.

Liikuntapalvelujen alennetun verokannan soveltamisalan laajentaminen voisi vahvistaa yritysten taloutta, jos yritykset eivät siirtäisi muutosta kokonaisuudessaan hintoihin. Hintoihin siirtymätön osa voisi kasvattaa verovelvollisten yritysten voittomarginaalia. Vaikutus riippuisi muun muassa kilpailutilanteesta sekä kysynnän ja tarjonnan hintajoustoista.

Kaikkien liikuntapalvelujen alennetusta verokannasta luopuminen poistaisi kokonaisuudessaan rajanveto- ja neutraalisuusongelmat erilaisten palvelujen ja niiden tuottajien väliltä. Muutos myös vähentäisi yritysten ja Verohallinnon hallinnollisia kustannuksia ja hallinnollista taakkaa. Muutoksen välittyminen hintoihin riippuisi muun muassa kilpailuolosuhteista, jonka alaisena yritys toimii, sekä korotuksen kohteena olevien liikuntapalvelujen kysynnän ja tarjonnan hintajoustoista. Niiltä osin kuin alennetusta verokannasta luopuminen siirtyisi kuluttajahintoihin, se voisi vähentää muutoksen piirissä olevien liikuntapalvelujen kysyntää ja siten heikentää yritysten taloutta sekä vähentää palvelujen tarjontaa.

5. Lausuntopalaute

Selvityksestä antoi lausunnon 49 tahoa. Lausunnon antoivat Elinkeinoelämän keskusliitto EK, Finnish Dance Organization FDO ry, Keskuskaupakamari, Liikuntayrittäjät ry, Matkailu- ja Ravintolapalvelut MaRa ry, Mikro- ja yksinyrittäjät

ry, opetus- ja kulttuuriministeriön asiantuntijaelin valtion liikuntaneuvosto, Suomen Agilityliitto, Suomen Hiihtokeskusyhdistys ry, Suomen Koripalloliitto ry, Suomen Kuntaliitto ry, Suomen Liikunnan Alueet ry, Suomen Olympiakomitea, Suomen Ratsastajainliitto, Suomen Taitoluisteluliitto ry, Suomen Tanssinopettajain Liitto STOL ry, Suomen Tanssiurheiluliitto, Suomen Yrittäjät ry, Verohallinto ja Veronmaksajain Keskusliitto ry sekä Attitude Helsinki Oy, Avoin yhtiö Hymyssä suin, Dance Actions Finland Oy, DansAhti Ay, Kirpsukka Moves, Moveboost, Möysän Kuntostudio Fiilis, StepUp Oy, TanssiBuumi Oy, Tanssikoulu Happy Dance, Tanssikoulu Jari Aaltonen Ky, Tanssikoulu SalsaStudio, Tanssikoulu TanssinTahti, Tanssikoulu TR Studio, Tanssikoulu Wimma Oy, Tanssiva Porvoo Oy, tmi Jenna Polvi, Urhea-halli Oy, Vapaa Vartalo ky, YDHV lakitiimi, Yinside Oy ja Yoga HEL Oy sekä Erika Jokinen, Ida Kanto, Matti Kantola, Matti Koljonen, Satu Lund, Janitta Ovaskainen ja Hanna Tuominen.

Kaikissa lausunnoissa suhtauduttiin lähtökohtaisesti myönteisesti siihen, että liikuntapalveluihin sovellettavan 13,5 prosentin alennetun verokannan soveltamisalaa laajennettaisiin ohjattuun harrasteliikuntaan. Eräissä lausunnoissa tuotiin kuitenkin esiin se, että tämä vaihtoehto ei poistaisi alennettujen verokantojen soveltamiseen liittyviä rajanveto-ongelmia kaikilta osin.

Kaikissa lausunnoissa suhtauduttiin kielteisesti siihen, että liikuntapalvelut siirrettäisiin kokonaisuudessaan nykyisestä 13,5 prosentin alennetusta verokannasta 25,5 prosentin yleiseen verokantaan. Tätä perusteltiin muun muassa sillä, että se voisi nostaa liikuntapalvelujen hintoja merkittävästi ja siten vähentää tai jopa estää liikunnan harrastamista. Vaihtoehtoa pidettiin näistä syistä hallitusohjelman Suomi liikkeelle -ohjelman tavoitteiden vastaisena.

Eräissä lausunnoissa tuotiin esille, että alennetun verokannan soveltamisalan laajentaminen selkeästi ja täsmällisesti lainsäädännön tasolla on haastavaa. Joissain lausunnoissa toivottiin, että liikuntapalvelujen arvonlisäverokohtelua selvitetäisiin lisää ja että säännöksen perusteluja laajennettaisiin ja tarkennettaisiin muun muassa keskeisten määritelmien, kuten ”ohjattu liikunta”, osalta. Muutamissa lausunnoissa esitettiin, että säännösluonnoksen perusteluissa selostettaisiin laajemmin 13,5 prosentin alennetun verokannan soveltamisalaan kuuluvia liikuntapalveluja taikka että säännösluonnoksessa lueteltaisiin tarkemmin tai jopa tyhjentävästi alennetun verokannan soveltamisalaan kuuluvat liikuntapalvelut.

6. Johtopäätökset

Alennettujen verokantojen soveltaminen synnyttää aina rajanveto-ongelmia. Alennetun verokannan soveltamisalan mahdollisesta laajentamisesta huolimatta rajanveto- ja tulkintatilanteita ei pystyttäisi poistamaan lainsäädännön tasolla kattavasti ja aukottomasti. Tähän vaikuttaa keskeisesti muun muassa se, että arvonlisäverodirektiivi rajoittaa alennettujen verokantojen soveltamisalaa ja

mahdollisuutta säätää asiasta kansallisesti. Mahdollisesta muutoksesta riippumatta tällaiset rajanveto- ja tulkintatilanteet jouduttaisiin myös tulevaisuudessa ratkaisemaan Verohallinnon linjauksia soveltaen tai asiaa koskevaa oikeuskäytäntöä tulkiten.

Kuten edellä on todettu, liikuntaan kannustamiseen, liikunnan lisäämiseen ja liikkumisen kynnyksen madaltamiseen vaikuttavat useat tekijät. Arvonlisäverojärjestelmä soveltuu huonosti tällaisten tavoitteiden edistämiseen ja tukemiseen. Alennetut verokannat vähentävät verotuloja ja niiden on useissa taloustieteellisissä tutkimuksissa todettu heikentävän verojärjestelmän ja talouden tehokkuutta. Alennetut arvonlisäverokannat eivät yleensä myöskään ole tehokkaita välineitä tiettyjen yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden saavuttamiseksi muun muassa siksi, että veron alentamisen siirtyminen hintoihin on epävarmaa. Muita tukijärjestelmiä voidaan pitää tehokkaampina myös siksi, että ne voidaan tarkemmin kohdistaa toivottuihin kohteisiin.

LUONNOS

Selvityksen ehdotus

arvonlisäverolain 85 §:n muuttamiseksi

85 §:n 1 momentin 8 kohta ja luonnos uudeksi 6 momentiksi

Seuraavien palvelujen myynnistä sekä seuraavien tavaroiden myynnistä, yhteisöhankinnasta, siirrosta varastointimenettelystä ja maahantuonnista suoritettava vero on 13,5 prosenttia veron perusteesta:

8) pääsy urheilutapahtumiin tai kyseisten tapahtumien suoratoistoon tai molempiin; urheilutilojen käyttö ja urheilu- tai liikuntatuntien tarjoaminen, myös suoratoistona;

Edellä 1 momentin 8 kohdassa tarkoitettuina urheilu- tai liikuntatuntien tarjoamisena pidetään myös palvelua, jolla annetaan mahdollisuus ohjatun liikunnan harjoittamiseen.

LUONNOS

Rinnakkaisteksti

Selvityksen ehdotus

arvonlisäverolain 85 §:n muuttamiseksi

Voimassa oleva laki

85 §:n 1 momentin 8 kohta

Seuraavien palvelujen mynnistä sekä seuraavien tavaroiden mynnistä, yhteisöhankinnasta, siirrosta varastointimenettelystä ja maahantuonnista suoritettava vero on 13,5 prosenttia veron perusteesta:

8) pääsy urheilutapahtumiin tai kyseisten tapahtumien suoratoistoon tai molempiin; urheilutilojen käyttö ja urheilu- tai liikuntatuntien tarjoaminen, myös suoratoistona;

Selvitys

85 §:n 1 momentin 8 kohta ja luonnos uudeksi 6 momentiksi

Seuraavien palvelujen mynnistä sekä seuraavien tavaroiden mynnistä, yhteisöhankinnasta, siirrosta varastointimenettelystä ja maahantuonnista suoritettava vero on 13,5 prosenttia veron perusteesta:

8) pääsy urheilutapahtumiin tai kyseisten tapahtumien suoratoistoon tai molempiin; urheilutilojen käyttö ja urheilu- tai liikuntatuntien tarjoaminen, myös suoratoistona;

Edellä 1 momentin 8 kohdassa tarkoitettuina urheilu- tai liikuntatuntien tarjoamisena pidetään myös palvelua, jolla annetaan mahdollisuus ohjatun liikunnan harjoittamiseen.