

VAASAN YLIOPISTO

LASKENTATOIMEN JA RAHOITUKSEN YKSIKKÖ

Katerina Barakas

**ALENNETUN ARVONLISÄVEROKANNAN SOVELTAMISEDELLYTYK-
SET LIIKUNTAPALVELUIDEN MYYNNISSÄ**

Talousoikeuden oppiaineen
pro gradu -tutkielma

Yritysverotuksen linja

VAASA 2018

SISÄLLYSLUETTELO

LYHENTEET	7
TIIVISTELMÄ	9
1. JOHDANTO	11
1.1. Tutkimuskohteen kuvaus	13
1.2. Tutkimusongelma ja sen rajaus	15
1.3. Tutkimuksen rakenne	17
1.4. Tutkimusmetodi ja lähdemateriaali	18
2. LIIKUNTA ARVONLISÄVEROTUKSEN KONTEKSTISSA	19
2.1. Liikunnan yleinen määritelmä	19
2.1.1. Perinteinen liikunta	19
2.1.2. Elektroninen urheilu (eSports)	21
2.2. Liikunta arvonlisäverodirektiivissä	23
2.3. Liikunta kotimaisessa lainsäädännössä	26
2.4. Liikunta Ruotsin verolainsäädännössä	30
3. LIIKUNTA- JA KOULUTUSPALVELUT ARVONLISÄVEROTUKSESSA	32
3.1. Koulutuspalvelun ominaisuudet	32
3.2. Koulutuspalvelut oikeuskäytännössä	33
3.2.1. Palvelu, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen	40
3.2.2. Koulutus- ja liikuntapalveluiden erottelukriteerit	42
3.3. Koulutus- ja liikuntapalveluiden suhde verotusperiaatteiden valossa	44
3.3.1. Liittymisperiaate	45
3.3.2. Neutraliteettiperiaate	49

4. VAPAA-AJAN VIETTOON LIITTYVIEN PALVELUIDEN SUHDE LIIKUNTAPALVELUIHIN ARVONLISÄVEROTUKSESSA	52
4.1. Virkistys-, ajanviete-, elämys- ja muiden vastaavien palveluiden ominaisuudet	52
4.2. Virkistys-, ajanviete-, elämys- ja muiden vastaavien palveluiden suhde liikuntapalveluihin	53
4.3. Uusien ja monimuotoisten lajien tarkastelua	59
4.3.1. Crossfit	60
4.3.2. Olut ja viini liikunnan yhteydessä	61
4.3.3. Pound-rumpukapulaliikuntatunnit	62
5. JOHTOPÄÄTÖKSET	64
LÄHTEET	71
OIKEUSTAPAUSLUETTELO	75

LYHENTEET

ALV	Arvonlisävero
AVL	Arvonlisäverolaki
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EY	Euroopan yhteisö
HE	Hallituksen esitys eduskunnalle
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen (Ruotsi)
HHAO	Helsingin hallinto-oikeus
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KVL	Keskusverolautakunta
LO	Lääninoikeus
ML	Mervärdesskattelag (Ruotsi)
SRN	Skatterättsnämnden (Ruotsi)

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö****Tekijä:** Katerina Barakas**Pro gradu -tutkielma:** Alennetun arvonlisäverokannan soveltamisedellytykset liikuntapalveluiden myynissä**Tutkinto:** Kauppatieteiden maisteri**Oppiaine:** Talousoikeus**Työn ohjaaja:** Sari Hakapää**Aloitusvuosi:** 2016**Valmistumisvuosi:** 2018**Sivumäärä:** 76

TIIVISTELMÄ:

Liikuntapalveluiden arvonlisäverotus on tällä hetkellä ajankohtainen ja keskustelua herättävä aihe. Aiheen ajankohtaisuuteen on vaikuttanut etenkin Verohallinnon julkaisema ohje liikuntapalveluiden arvonlisäverokannasta sekä viimeaikainen oikeuskäytäntö. Ajankohtaisuudesta ja huomiosta huolimatta liikuntapalveluiden arvonlisäverotus ei ole edelleenkaan selkeää ja yksinkertaista, vaan siinä on havaittavissa ristiriitoja ja avoimia kysymyksiä. Merkittävin haaste liittyen liikuntapalveluiden arvonlisäverotukseen on määrittää, milloin palvelun myynissä on perusteltua käyttää alennettua verokantaa.

Tämän tutkimuksen tavoitteena on selvittää, mitkä ovat ne edellytykset, joiden perusteella liikuntapalvelua voidaan myydä käyttäen alennettua, kymmenen prosentin verokantaa. Tämän selvittämiseksi tutkimuksessa on tutkittu esimerkiksi mitä liikunnan käsitteellä tarkoitetaan arvonlisäverotuksessa, miten liikuntapalvelu eroaa koulutuspalvelusta ja milloin sillä on yhteisiä piirteitä vapaa-ajan viettoon liittyvän palvelun kanssa. Liikuntapalveluiden arvioinnissa on suomalaisessa oikeudessa käytetty melko pitkälti suppean tulkinnan periaatetta, jolloin erityisten piirteiden olemassaolo saattaa estää alennetun verokannan soveltumisen. Näitä piirteitä on pyritty tunnistamaan muun muassa oikeuden ratkaisuihin ja Verohallinnon ohjeista.

Tutkielmassa on myös vertailtu suomalaista käytäntöä ruotsalaiseen liikuntapalvelujen arvonlisäverotukseen, ottaen huomioon samankaltaisuudet ja eroavaisuudet. Siinä on todettu, että Ruotsin arvonlisäverotukseen nähden on useita merkittäviä eroavaisuuksia. Lisäksi on pohdittu uusien ja monimuotoisten lajien mahdollista verokohtelua. Lopuksi, tutkimuksessa on arvioitu mahdollisia liikuntapalvelujen arvonlisäverotuksen ongelmatilanteita ja ristiriitaisuuksia sekä arvioitu, millaiset toimet voisivat tehdä siitä yksinkertaisempaa ja suoraviivaisempaa.

AVAINSANAT: verokanta, liikuntapalvelu, koulutuspalvelu, ajanvietepalvelu

1. JOHDANTO

Arvonlisävero on yleinen kulutusvero, joka koskee suurinta osaa myytäviä tavaroita ja palveluja. Se on välillinen vero, jonka tarkoituksena on tulla lopullisen kuluttajan maksettavaksi. Arvonlisävero seuraa kulutusmaaperiaatetta, jolloin veroa maksetaan siihen maahan, jossa hyödyke on kulutettu.¹ Arvonlisäveroa maksetaan vaihdannan kaikissa vaiheissa, mutta veron kertaantuminen estetään vähennysoikeuden avulla. Kun verovelvollinen tekee hankintoja liiketoimintaansa varten, niihin sisältyvä arvonlisävero voidaan siis vähentää siitä veron määrästä, joka tilitetään valtiolle yhtiön myyntien perusteella.²

Arvonlisäverotuksen tausta ulottuu liikevaihtoverotuksen ajalle, jolloin Suomessa on otettu käyttöön yleinen kulutusverotus. Liikevaihtovero oli tarkoitettu väliaikaiseksi veroksi, jonka päämääränä oli tukea valtion taloutta. Liikevaihtoverolakia sovellettiin kuitenkin 1940-luvulta vuoteen 1994 asti, jolloin nykyinen arvonlisäverolaki tuli voimaan. Arvonlisäverojärjestelmän merkittävimmät erot liikevaihtoveroon nähden olivat laajan veropohjan käyttöönotto sekä vähennysoikeuden implementointi.³ Arvonlisäverotuksen soveltaminen on myös ollut edellytys Suomen liittymiselle Euroopan yhteisöön⁴.

Euroopan unionin (ent. Euroopan yhteisö) tavoite on ollut jo perustamissopimuksesta asti eri maiden välillistä verotusta koskevien lainsäädäntöjen yhdenmukaistaminen, jotta sisämarkkinoiden toiminta olisi toteutettavissa onnistuneesti ja toimivasti. Merkittävin askel tätä kohti oli vuonna 1977 annettu neuvoston kuudes direktiivi 77/338/ETY, jota on jälkepäin täydennetty vielä useasti.⁵ Nykyinen yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu pitkälti direktiiviin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 2006/112/EY⁶.

¹ Niskakangas 2014: 127

² Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2017: 31

³ Äärilä ym. 2017: 25–27

⁴ HE 88/1993: 1

⁵ Äärilä ym. 2017: 27–28

⁶ Annettu 28.11.2006. Direktiivin sisältö on käytännössä sama, kuin ns. kuudennessa direktiivissä, mutta rakenne on selkeämpi ja sanasto nykyaikaisempi.

Nykyään verolainsäädäntöjen harmonisointitavoite perustuu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 113 artiklaan ja toteutus Euroopan unionin neuvoston antamiin direktiiveihin.⁷ Arvonlisäverodirektiivin säännökset ovat sekä aineellisia että menettelysäännöksiä⁸. Direktiivit eivät ole sellaisenaan sovellettavaa oikeutta, mutta ne saattavat velvoittavat jäsenvaltioita ottamaan käyttöön vaadittavat muutokset kansalliseen lainsäädäntöön parhaiten katsomallaan tavalla. Direktiivi kuitenkin lähtökohtaisesti syrjäyttää kansallisen lainsäädännön mahdollisissa ristiriitatilanteissa.⁹

Suomen arvonlisäverolainsäädännössä on myös eräitä poikkeuksia arvonlisäverodirektiiviin nähden, esimerkiksi vesialusten verottomuus. EU:n neuvosto ja komissio antavat lisäksi tarvittaessa asetuksia, jotka ovat suoraan sovellettavissa lainsäädäntönä myös kansallisella tasolla.¹⁰ Ottaen siis huomioon, että Suomi on liittynyt silloisen EY:n jäseneksi vuonna 1995 ja kansallinen arvonlisäverolaki on tullut voimaan vasta vuonna 1994¹¹, on selvää, että kunkin voimassa olevan arvonlisäverodirektiivin vaikutus on ollut ilmeinen jo varhaisesta vaiheesta lähtien.

Arvonlisäverodirektiivin keskeisimpiä yleisiä periaatteita ovat kilpailuneutraliteetin säilyttäminen ja arvonlisäverojärjestelmän yhdenmukainen soveltaminen verovelvollisten keskuudessa¹². Arvonlisäverojärjestelmän tulee siis olla tasa-
puolinen kaikkia verovelvollisia kohtaan, eikä sillä tulisi olla vaikutusta kilpailuneutraliteettiin. Kilpailuneutraliteettia ja verovelvollisten yhdenvertaisuutta verotuksessa pyritään varmistamaan muun muassa kohdistamalla yhtä suuri vero samanlaisiin tavaroihin ja palveluihin vaihdannan eri vaiheissa, sen pituudesta riippumatta¹³. Tämän estämättä, arvonlisäveron järjestelmän tavoitteena voi myös olla tiettyjen tavaroiden ja palveluiden hintasäätely alemman verokannan määräämisen myötä¹⁴.

⁷ Niskakangas 2014: 155

⁸ Niskakangas 2014: 156

⁹ Äärilä ym. 2017: 27–28

¹⁰ Äärilä ym. 2017: 27–28

¹¹ HE 88/1993: 127; Äärilä ym. 2017: 27–28

¹² Neuvoston direktiivi 2006/112/EY

¹³ Neuvoston direktiivi 2006/112/EY

¹⁴ Äärilä ym. 2017: 27

Liikuntapalveluihin sovellettavan alennetun verokannan voidaankin nähdä liittyvän juurikin hintasäätelyyn. Liikuntapalveluille on alun perin ehdotettu alempaa verokantaa siitä syystä, että liikuntapalvelujen kaupallistuksessa on haluttu lieventää ei-kaupallisten ja kaupallisten palveluiden verokohtelua. Ei-kaupalliset liikuntapalvelut jäävät verotuksen ulkopuolelle, joten kuilua on pyritty minimoimaan soveltamalla alempaa verokantaa kaupallisille liikuntapalveluille. Samalla on muutettu ilmaisu ”urheilutilan käyttöoikeuden tilapäisluonteinen luovuttaminen” ilmaisuun ”palvelu, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen”.¹⁵

Alennettujen verokantojen käytöstä säädetään arvonlisäverodirektiivin 98 artiklassa. Direktiivin III liitteessä luotellaan puolestaan tarkemmin ne tavarat ja palvelut, joihin on mahdollista soveltaa alennettua verokantaa. Määritelmä, jota arvonlisäverodirektiivin III liitteessä käytetään liikunnasta, on ”urheilulaitosten käyttöoikeus”. Kansallisella tasolla verokannoista säädetään AVL:n 8 luvussa. Lain 85 a §:n 1 momentin 3 kohdassa määritellään, että palvelusta, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen, on suoritettava veroa 10 prosenttia veron perusteesta. Sen sijaan urheiluvälineiden myyntiin ja vuokraukseen ei voida soveltaa alennettua verokantaa, jolloin esimerkiksi veneiden tai polkupyörien vuokrausmaksusta suoritetaan veroa yleisen verokannan mukaan¹⁶.

1.1. Tutkimuskohteen kuvaus

Arvonlisäverolain 85 a §:n mukaan liikuntapalvelun myyntiin voidaan soveltaa alennettua verokantaa, mikäli palvelu antaa mahdollisuuden liikunnan harjoittamiseen. Vuosien varrella on julkaistu runsaasti oikeuskäytäntöä, jossa käsitellään liikuntapalveluiden arvonlisäverotusta, mutta oikeuskirjallisuudessa sitä on tutkittu vain hyvin pintapuolisesti. Vuoden 2017 syyskuussa Verohallinto on julkaissut ohjeen liikuntapalvelujen arvonlisäverokannan määrittämisen tueksi, joka vahvistaa aihepiirin ajankohtaisuutta.

Se, että liikuntapalveluiden arvonlisäverokohtelusta on ollut paljon oikeuskäytäntöä, viestii lähtökohtaisesti siitä, että alemman verokannan soveltaminen ei

¹⁵ HE 283/1994: 63

¹⁶ Äärilä ym. 2017: 359

ole selkeää ja suoraviivaista. Tulkintakysymyksiin ei ole myöskään saatu tukea oikeuskirjallisuudesta. Olemassa oleva oikeuskäytäntö viittaa siihen, että tulkin-
taongelmia on ollut jo 90-luvulta lähtien, mutta esimerkiksi Verohallinnon ohje
aiheeseen liittyen on julkaistu vasta 2017 vuoden loppupuolella. Liikunta-ala on
ollut jo muutaman viimeisen vuoden ajan rajusti kasvava ala: jo vuonna 2012 lii-
kunnan alan liikevaihto Suomessa oli noin 500 miljoonaa euroa¹⁷. Täten on luon-
nollista, ettei Verohallinnon ohjekaane ole täysin tyhjentävä alati kasvavalla ja ke-
hittyvällä alalla.

Tämän tutkielman tarkoitus on siten tutkia liikuntapalvelujen arvonlisäverotusta
lainsäädännön ja oikeuskäytännön valossa. Erityisesti on tarkoitus syventyä
alennetun arvonlisäverokannan käyttöön ja sen soveltamisedellytyksiin kauppal-
listen liikuntapalvelujen myynnin yhteydessä.

Ratkaisevaa onkin pohtia, mikä tekee alemman arvonlisäverokannan soveltami-
sesta vaikeaa ja monitulkintaista. Alempaa verokantaa voi arvonlisäverolain mu-
kaan soveltaa, kun palvelu antaa mahdollisuuden liikunnan harjoittamiseen. On-
gelmallisuus tulee esille juurikin tämän sanamuodon seurauksena: missään ei ole
määritelty, millainen palvelu antaa mahdollisuuden liikunnan harjoittamiseen.
Tutkielmassa tullaan siten ensinnäkin selvittämään, miten liikunta ja liikunnan
mahdollistaminen näyttäytyvät arvonlisäverotuksen valossa.

Toinen mielenkiintoinen seikka, jota tutkielmassa pohditaan, on ohjatun liikun-
nan ja koulutuspalveluiden kahtiajako. Oikeuskäytännön ja Verohallinnon oh-
jeen mukaan ohjattuun liikuntaan voidaan soveltaa alempaa verokantaa, ellei
palvelu ole ennemminkin opetusta kuin liikunnan mahdollistamista¹⁸. Tähän ai-
heeseen liittyen oikeuskäytäntö on ollut hyvinkin vaihtelevaa lajien välillä. Kah-
tiajako on myös synnyttänyt voimakkaita mielipiteitä liikunta-alan verovelvol-
listen keskuudessa¹⁹. Tutkielmassa analysoidaan niitä ominaisuuksia, joiden pe-
rusteella liikuntapalvelu voi muuttua koulutuspalveluksi ja millaisia seurauksia
voi koitua tästä ilmiöstä. Lähtökohtaisesti lähdetään siitä olettamuksesta, että ve-
rotuksen yhdenvertaisuus ja neutraliteetti saattavat olla vaarassa tarkasteltaessa
eri liikuntalajeja tältä näkökannalta.

¹⁷ Työ- ja elinkeinoministeriö 2014: 13

¹⁸ Verohallinto 2017

¹⁹ Herrala 2017

Lisäksi tutkielmassa tullaan tarkastelemaan huvi-, virkistys-, ajanviete-, elämysta ja muiden samankaltaisten palveluiden suhdetta liikuntapalveluihin. Osa tällaisista palveluista saattaa muistuttaa paljonkin liikuntapalvelua tai sisältää liikuntaa siinä määrin, ettei välttämättä ole selvää, millaisesta palvelusta on tosiasiallisesti kyse. Myös uusien, monta eri elementtiä sisältävien palvelujen määrä ja suosio on nousemassa, jolloin palvelun sisällön tarkastelu ja tulkinta nousevat entistä merkittävimmiten toiminnoiksi²⁰. Esimerkkinä voidaan mainita liikuntapalvelut, joissa tavoitellaan kehon ja mielen kokonaisvaltaista hyvinvointia. Tällaisten palvelujen yleistyessä on entistä oleellisempaa määritellä ja rajata, mitä kaikkea voidaan pitää liikuntana.

1.2. Tutkimusongelma ja sen rajaus

Tutkielman varsinainen tutkimusongelma on selvittää ne edellytykset, joiden perusteella liikuntapalveluiden myynnissä voidaan käyttää alennettua verokantaa. Tarkemmin tutkielmassa tullaan keskittymään liikunnan käsitteen määräytymiseen verotuksellisissa kontekstissa, liikunta- ja koulutuspalveluiden väliseen suhteeseen sekä muiden, liikuntaa muistuttavien palvelujen suhteeseen liikuntapalveluihin.

Liikunnan käsitteen esiintyminen arvonlisäverotuksessa ja sen merkityksen selvittäminen on tutkimusongelman perustavanlaatuinen osa. Liikunnan merkityksen tarkastelu arvonlisäverotuksessa on erittäin tärkeää siitä syystä, että suuri osa tulkintaongelmista kulminoituu siihen, ettei liikuntaa ole tyhjentävästi määritetty kansallisella tai EU-tasolla. Arvonlisäverodirektiivissä puhutaan urheilulaitosten käyttöoikeudesta ja AVL:ssä mahdollisuudesta liikunnan harjoittamiseen. Kun otetaan huomioon kuinka paljon erityyppisiä liikuntapalveluita on etenkin nykyään tarjolla, voidaan todeta, ettei kumpikaan määritelmistä anna tukea yksittäistapausten arviointiin.

Toinen tutkimusongelman osuus liittyy liikunta- ja koulutuspalveluiden suhteeseen ja kahtiajakoon. Lähtökohtaisesti alennettua verokantaa voidaan käyttää myös ohjattujen liikuntapalvelujen myynnissä, kunhan palvelu antaa mahdolli-

²⁰ Malmberg 2017

suuden liikunnan harjoittamiseen. Jos taas palvelu katsotaan koulutuspalveluksi, alennettua verokantaa ei voida soveltaa. Ohjatun liikunnan ja koulutuspalvelujen erotteluperusteita voidaan ammentaa ensisijaisesti oikeuskäytännöstä ja nykyisin myös Verohallinnon ohjeesta. Katsoisin kuitenkin, että oikeuskäytäntö ja Verohallinnon ohjeistus ovat olleet melko vaihtelevia ja osa perusteluista jopa ristiriidassa keskenään. Tämänkin aiheen tulkintavaikeus on ilmeinen ja se on myös synnyttänyt paljon eriäviä mielipiteitä, jolloin alennetun verokannan edellytykset on tarpeen selvittää perinpohjaisesti.

Koulutuspalvelujen lisäksi on paljon muita sellaisia palveluita, jotka saattavat sisältää liikuntaa tai muistuttaa paljon liikuntapalvelua, mutta joiden tosiasiallinen luonne ei ole selvästi määriteltävissä. Tällaisia palveluja saattavat olla eräät hui-, virkistys-, ajanviete-, elämys- ja muut vastaavat palvelut, jotka eivät kuitenkaan sisällä koulutuksellisia piirteitä ja joita siten käsitellään omana kategorianaan. Myös näiden palveluiden kohdalla sisällön tulkinnalla on suuri merkitys. Tällaisten palveluiden tarjonta ja suosio vaikuttaisi olevan kasvussa, joten on perusteltua tarkastella niitä tässä tutkielmassa ja määritellä ne edellytykset, joiden perusteella hui-, virkistys-, ajanviete-, elämys- ja muita vastaavia piirteitä sisältävät palvelut saattavat olla alennetun verokannan alaisia.

Aihealueeseen liittyen on lisäksi muutama yksityiskohta, jota ei tulla tutkielmassa tarkastelemaan. Esimerkiksi urheiluseurat tarjoavat paljon liikuntapalveluja, mutta koska tutkielman tarkoitus on tarkastella ensisijaisesti arvonlisäverollisia, kaupallisia palveluita, jätetään urheiluseurojen ja muiden yleishyödyllisten tahojen toiminta tarkastelun ulkopuolelle. Tutkielmassa ei ole myöskään tarkoituksenmukaista tarkastella koulutuspalveluita, jotka ovat vapautettuja arvonlisäverosta AVL 39 §:n perusteella niiden melko erilaisen luonteen vuoksi²¹. Lopuksi, tutkielman tutkimusaiheen ulkopuolelle jää myös tilan käyttöoikeuden luovutuksen verollisuuden tai verottomuuden tarkastelu.

Varsinainen tutkimuskysymys muotoutuu tiivistettynä seuraavanlaiseksi: Mitä liikunta on ja millaisen sisällön se saa arvonlisäveron kontekstissa? Millä edellytyksillä toimintaa voidaan pitää arvonlisäverolaissa tarkoitettuna palveluna, jolla

²¹ ks. AVL 40 §: ” Koulutuspalvelulla tarkoitetaan yleissivistävää ja ammatillista koulutusta, korkeakouluopetusta sekä taiteen perusopetusta, jota lain nojalla järjestetään tai jota lain nojalla avustetaan valtion varoin.”

annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen ja johon voidaan siten soveltaa alennettua verokantaa?

1.3. Tutkimuksen rakenne

Tämän tutkimuksen rakenne jakautuu viiteen varsinaiseen osaan: johdantoon, tutkimusongelmaa käsittelevään kolmeen lukuun sekä johtopäätöksiin. Johdantokappaleessa esitellään tutkimusaihe, varsinaiset tutkimusongelmat ja tutkimuksen kulu. Johtopäätöksissä puolestaan summataan tutkimuksen keskeiset havainnot ja tehdään niiden perusteella kokoavat päätelmät.

Tutkielman toisessa luvussa syvennyttään liikunnan määritelmään ja sen muotoutumiseen arvonlisäverotuksellisessa kontekstissa. Luvussa tutkitaan, mitä liikunta on yleisellä tasolla ja miten se näyttäytyy verolainsäädännössä sekä oikeuskäytännössä. Luvussa rajataan se liikunnan merkitys, jonka perusteella voidaan määritellä ne yksittäistapaukset, joihin voi soveltaa alemman verokannan käyttöä. Liikunnan määritelmää tarkastellaan sekä EU- että kansallisen arvonlisäverolainsäädännön näkökulmasta.

Kolmas tutkielman luku käsittelee ohjattujen liikunta- ja koulutuspalvelujen suhdetta toisiinsa sekä niiden eroavaisuuksia. Koska liikunta- ja koulutuspalvelujen rajanvetoa on tehty pitkälti oikeuskäytännössä, kolmannessa kappaleessa tukeudutaan vahvasti juurikin julkaistuun oikeuskäytäntöön sekä lisäksi Verohallinnon ohjeeseen aiheesta. Kappaleessa tarkastellaan, millaiset edellytykset palvelulle asetetaan, jotta sitä voitaisiin pitää alennetun verokannan alaisena liikunta-palveluna ja milloin palvelu on sellaista koulutuspalvelua, johon tulisi soveltaa yleistä verokantaa. Siinä tarkastellaan myös arvonlisäverotuksen neutraliteetti- ja liittymisperiaatteita sekä niiden toteutumista kotimaisessa oikeudessa.

Neljännessä tutkielman kappaleessa tarkastellaan puolestaan muita kuin koulutusellisia piirteitä omaavia palveluita, jotka voidaan mahdollisesti mieltää myös liikunnan harjoittamisena. Tämän kappaleen tarkoitus on tutkia, mitä tällaiset palvelut saattavat olla, millaisina ne näyttäytyvät verrattuna liikuntapalveluihin ja milloin niihin voisi soveltaa alennetun verokannan käyttöä. Tässäkin kappale-

leessa on tarkoitus tarkastella huolellisesti oikeuskäytännön synnyttämiä tulkintoja, mutta myös analysoida sellaisia palveluita, joita ei ole käsitelty oikeuskäytännössä tai Verohallinnon ohjeessa.

1.4. Tutkimusmetodi ja lähdemateriaali

Tämän tutkimuksen luonne on oikeusdogmaattinen, eli lainopillinen. Tutkielmassa on tarkoitus selvittää ensisijaisesti voimassa olevan oikeuden sisältö liittyen liikuntapalvelujen arvonlisäverotukseen. Tutkimus toteutetaan tukeutumalla etenkin suomalaiseen oikeuskäytäntöön sekä voimassa olevaan kansalliseen ja EU-lainsäädäntöön. Toissijaisesti painoarvoa annetaan myös EUT:n antamille tuomioille ja oikeuskirjallisuudelle.

Lainsäädännön osalta tarkastellaan keskeisiä lakeja, kuten arvonlisäverolakia, liikuntalakia sekä EU-tasolla arvonlisäverodirektiiviä. Painoarvoa tutkimuksessa on myös tietyillä hallituksen esityksillä. Oikeuskäytännön osalta suurimpaan rooliin nousee kotimainen oikeuskäytäntö, erityisesti KHO:n julkaistut ratkaisut, joita löytyy melko runsaasti. Analysointiin otetaan mukaan myös jonkin verran EUT:n ratkaisuja siltä osin kuin ne soveltuvat aiheen käsittelyyn. Oikeuskirjallisuutta, jossa tarkasteltaisiin suoraan liikuntapalvelujen arvonlisäverotusta, on puolestaan niukasti, joten tutkimuksen oikeuskirjallisuus keskittyy lähinnä yleisiin, arvonlisäverotusta ja liikuntaa erillisesti käsitteleviin teoksiin. Näistä poimitaan lähinnä ne kohdat, jotka ovat omiaan edistämään tutkimuksen kulkua ja jotka edesauttavat tutkimusongelmaan vastaamiseen.

Lisäksi kriittisen näkökulman edistämiseksi tutkimuksessa tarkastellaan Suomen käytäntöjä suhteessa Ruotsiin. Tärkeimpinä lähteinä vertailussa toimivat Ruotsin arvonlisäverolainsäädäntö sekä paikallisen verohallinnon ohjeistukset ja kannanotot liikunnan arvonlisäverotukseen liittyen. Ruotsissa liikunta on määritelty hieman laajemmin ja yksityiskohtaisemmin kuin Suomessa, jolloin saadaan yksi näkökulma lisää myös kotimaiseen liikunnan käsitteen rajaamiseen. Ruotsin verohallinnon tulkintoista löytyy myös jonkin verran eroavaisuuksia suomalaisiin tulkintoihin nähden, joten mahdolliset eroavaisuuden nostetaan tutkimuksessa esille. Yhtä lailla korostetaan mahdollisia yhteneväisyyksiä maiden välillä.

2. LIIKUNTA ARVONLISÄVEROTUKSEN KONTEKSTISSA

2.1. Liikunnan yleinen määritelmä

Tässä luvussa tutkitaan mitä liikunnalla tarkoitetaan eri konteksteissa. Oletamus on, että liikunnalla ei välttämättä tarkoiteta sama asiaa arkikielessä ja lainsäädännössä tai oikeuskäytännössä. On myös hyvin todennäköistä, ettei liikunnan määritelmä ole täysin sama edes lainsäädännön sisällä, eri lakeja tarkasteltaessa. On siten tärkeää selvittää, mitä kaikkea liikunnan käsitteeseen sisältyy eri tilanteissa ja miten erilaisia tulkintoja voidaan hyödyntää tarkasteltaessa liikuntapalvelujen verokohtelua. Tästä syystä liikunnan merkityksen yhteydessä tutkitaan myös sellaisia tilanteita ja palveluita, jotka eivät niinkään edusta liikunnan perinteistä määritelmää.

2.1.1. Perinteinen liikunta

Jotta liikuntapalvelujen sisältöä ja luonnetta voitaisiin tarkastella mahdollisimman yksityiskohtaisesti, on selvitettävä, mitä liikunta tarkoittaa eri ympäristöissä. Niin arvonlisäverodirektiivissä kuin arvonlisäverolaissakin liikuntaa ei ole varsinaisesti määritelty, vaan käsite on jätetty hyvin laveaksi. Sanamuoto on arvonlisäverodirektiivissä ”urheilulaitosten käyttöoikeus” ja arvonlisäverolaissa ”palvelu, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen”. On selvää, että edellä mainittujen, varsin laajojen termien perusteella, on mahdotonta kategorisoida yksittäisiä lajeja ja palveluita joko liikuntapalveluksi tai muuksi palveluksi. Itse liikunnan käsitteen selvittäminen on näin ollen ensimmäinen askel liikuntapalvelun määritelmän ja sisällön selvittämistä kohti.

Liikunta voidaan yksinkertaisimmillaan määritellä fyysisenä toimintana, jonka tavoitteena on mm. edistää liikkujan terveyttä ja ylläpitää hänen toimintakykyään²². Liikuntaa ei kuitenkaan ole kaikki mahdollinen biologinen lihasten liikuttaminen. Kun puhutaan liikunnasta yleisesti, sillä usein tarkoitetaan kunto- ja virkistysliikuntaa, kilpaurheilua sekä ns. penkkiurheilua, eli urheilu- ja liikuntaviihteen seuraamista.²³

²² Huttunen 2018

²³ Valtonen, Rissanen & Pekurinen 1993: 145

Kaikki liikkuminen ei siis ole liikuntaa: fyysisellä toiminnalla tulisi olla tavoite tai päämäärä. Liikuntaa on sellainen liikkuminen, jolla tavoitellaan esimerkiksi kilpaurheilua, terveyden edistämistä, kasvatuksellisia tavoitteita tai liikunnasta saatavaa nautintoa. Toisen näkemyksen mukaan liikuntaa on kaikenlainen liikkuminen ja muuhun fyysiseen aktiivisuuteen liittyvä toiminta ja käyttäytyminen²⁴. Tälle tulkinnalle ei kuitenkaan anneta tutkielmassa suurta painoarvoa, sillä kaupallisissa liikuntapalveluissa on lähtökohtaisesti kyse siitä, että liikkuminen on tavoitteellista, eikä kaikkea liikkumista katsota liikunnaksi.

Liikunnan erottaa muusta liikkumisesta ja fyysisestä toiminnasta sen tavoitteellisuus ja toiminnan motivaatio. Esimerkiksi fyysistä työtä tekevän henkilön fyysistä toimintaa ei voida pitää liikuntana, sillä hän liikkuu ansaitakseen toimeentulonsa. Toisaalta joissakin yksittäistapauksissa on vaikeaa määritellä, onko toiminnassa kyse liikunnasta vai ei. Vaikkapa pyörällä ajoon voi olla lukuisia motiiveja, liikunnallisia, ei-liikunnallisia tai niiden yhdistelmiä.²⁵ Tämä onkin hyvin tärkeä havainto liikuntapalvelujen arvioinnin kannalta: liikkumisen päämäärä ja tarkoitus eivät ole läheskään aina yksiselitteisiä. Huomionarvoista on myös se, ettei suomalaiselle liikunnan käsitteelle löydy muista kielistä suoraa vastinetta²⁶.

Yllä kuvatun kaltaista liikuntaa voidaankin kutsua käsitteellä sosiaalinen liikunta. Tämä liikkumisen osa-alue on nimetty sosiaaliseksi koska se on osa toimintaa yhteiskunnassa ja on loppujen lopuksi sidoksissa yhteiskunnan sisäiseen, kulttuurilliseen käsitteeseen. Kaikenlaisen liikunnan käsittävä termi on puolestaan biologis-fysiologinen liikunta. Sosiaalinen liikunta eroaa biologis-fysiologisesta siten, että siinä liikkumisen alue on huomattavasti kapeampi sisältäen ainoastaan tarkoituksellisen lihasten liikuttamisen, johon sisältyy myös liikuntamotiivi. Näin ollen toinen tärkeä havainto liikunnan määritelmään liittyen on seuraava: ”Omaksuttu liikunnan käsite vaikuttaa suoraan siihen, millainen taloudellinen merkitys liikunnalla on.”²⁷ Voidaankin todeta, että liikuntapalveluiden alemman arvonlisäverokannan soveltamisedellytyksiä analysoitaessa merkittäväksi nousee verotuksessa omaksuttu liikunnan käsite, joka ei välttämättä ole sama, kuin tässä alaluvussa esitelty liikunnan määritelmä.

²⁴ Sääkslahti 2015: 141

²⁵ Valtonen ym. 1993: 145–146

²⁶ Sääkslahti 2015: 18

²⁷ Valtonen ym. 1993: 147–149

Puhuttaessa liikunnasta yleisellä tasolla, tarkoitetaan sillä siis sellaista fyysistä toimintaa, jota harjoitetaan tietoisesti ja tarkoituksellisesti, tavoitteena saavuttaa jokin liikunnan lukuisista hyödyistä. Täysin päämäärätöntä tai muuhun tavoitteeseen tähtäävää liikkumista²⁸ ei lähtökohtaisesti voida pitää liikuntana. Liikunnan määritelmään kuuluu tämän luvun mukaan myös liikuntaviihteen seuraaminen, mutta se voidaan jättää tarkastelun ulkopuolelle jo AVL:n sanamuodon perusteella: kyse on puhtaasti liikunnan harjoittamisesta, ei seuraamisesta.

Yleisesti ottaen voidaan todeta, että liikunnan määritelmä, niin kuin se on tässä kappaleessa esitetty ja niin kuin se arkielämässä näyttäytyy, todennäköisesti eroaa siitä määritelmästä, jonka arvonlisäverotuksellinen konteksti sille antaa. Käsitteillä on lisäksi tapana muuttua, kuvata asioita eri näkökulmista ja näyttäytyä eri tavalla eri ihmisille.²⁹ Tarkemman liikunnan määritelmän kuitenkin puuttuessa lainsäädännöstä on pakko etsiä merkitystä muista lähteistä, jotta liikuntapalveluille saadaan tarpeellinen viitekehys. Loppujen lopuksi, ellei itse lainsäädäntö tarjoa käsitteelle tarpeellista selitystä tai rajausta, on sisältö muodostettava muista mahdollisista lähteistä. Tästä syystä on oleellista määrittää, mitä liikunnalla tarkoitetaan myös AVL:n ja arvonlisäverodirektiivin ulkopuolella.

2.1.2. Elektroninen urheilu (eSports)

Elektronisella urheilulla tarkoitetaan kilpaurheilua, jonka harrastamiseen hyödynnetään tietotekniikkaa. Elektronista urheilua voidaan harrastaa pelimuodosta riippuen niin yksilöllisesti kuin joukkueissakin. Tavanomaisimpia elektronisen urheilun pelejä voidaan pelata tietokoneella tai konsolilla ja niistä on olemassa erilaisia alalajeja. Kyseisten pelien pelaaminen voidaan luokitella urheiluksi sillä perusteella, että niitä harrastettaessa pyritään kehittymään ja pelejä voidaan lisäksi pelata toisia vastaan kilpailullisissa tilanteissa.³⁰

Elektronin urheilu on saanut alkunsa kun tiettyjä pelejä, kuten shakkia, kehitettiin digitaaliseen muotoon noin 1950-luvulla. Pelien luonne on ollut heti alusta

²⁸ Esim. toimeentulon tavoittelu tai siirtyminen paikasta toiseen

²⁹ Opetus- ja kulttuuriministeriö 2014: 15–16

³⁰ Suomen Elektronisen Urheilun Liitto

kilpailuhenkinen, mutta nykyinen kilpailutoiminta on alkanut 1980-luvulla, jolloin harrastajien suorituksista on alettu luoda kansallisia sijoituslistoja. Kilpailun kovenemisen myötä elektroninen urheilu on kaupallistunut ja sitä voi harrastaa myös ammattilaistasolla. Nykymuotoinen elektroninen urheilu perustuu vahvasti Internetin käyttöön, jolloin harrastajilla on mahdollisuus kilpailla henkilöiden kanssa, jotka ovat fyysisesti kaukana heistä.³¹

Nykyään elektronista urheilua harrastetaan suuressa mittakaavassa: sen liiketoiminnan arvoksi ennustetaan 1,5 miljardia dollaria vuoteen 2020 mennessä³². Elektroniseen urheiluun liittyvät tapahtumat ovatkin jatkuvassa kasvussa ja niissä on samankaltaisia piirteitä kuin perinteisessäkin urheilussa: esimerkiksi vuonna 2001 järjestettyä tapahtumaa on tuttavallisemmin kutsuttu elektronisen urheilun olympialaisiksi³³. Lisäksi elektronisen urheilun turnauksia on mahdollista seurata samalla tavalla kuin tavallistakin urheiluviihdettä³⁴. Vaikka edellä kuvattu urheilu ei ehkä sovellu arkikielessä käytettävään liikunnan määritelmään, on sitä silti perusteltua tarkastella joissakin määrin, sillä erilaiset liikunta- ja urheilulajit muuttavat muotoaan ja monipuolistuvat varsin nopeasti.

Huomionarvoinen on myös se seikka, että elektroninen urheilu on melko hiljattain hyväksytty Puolustusvoimien Urheilukoulun lajeihin, jolloin erikoisjoukkohauissa elektronisen urheilun ansioituneita harrastajia kohdellaan samalla tavalla kuin muitakin urheilijoita.³⁵ Tämäkin päätös viestii liikunnan ja urheilun sisällön muuttumisesta ja kehitymisestä verrattuna siihen, mitä siitä perinteisesti ajatellaan. Onkin hyvin mahdollista, että tulevaisuudessa myös verotuksessa joudutaan ottamaan kantaa nykyiseen liikunnan määritelmään ja sen rajukseen: se, mitä pidettiin yleisesti liikuntana arvonlisäverolakia säädettäessä, ei välttämättä pidä enää paikkansa vaikkapa 30 vuoden päästä.

³¹ Suomen Elektronisen Urheilun Liitto

³² Dwan 2017

³³ Suomen elektronisen urheilun liitto

³⁴ Dwan 2017

³⁵ Suomen elektronisen urheilun liitto 2017: 1

2.2. Liikunta arvonlisäverodirektiivissä

Arvonlisädirektiivin III liite listaa ne tavarat ja palvelut, joihin jäsenmaat voivat soveltaa alennettua verokantaa direktiivin 98 artiklan nojalla. Yksi kohdista liittyy liikuntaan ja se on ilmaistu varsin laueasti: urheilulaitosten käyttöoikeus. Arkkielessä urheilutilan käyttöoikeuden voidaan nähdä tarkoittavan mitä tahansa liikunnan mahdollistamiseen liittyvää, kuten esimerkiksi jalkapallokentän käyttöoikeuden luovutusta tai pääsyä kuntosalille.

Tarkastelu voidaan aloittaa Euroopan komissiosta ja sen laatimasta Urheilun valkoisesta kirjasta KOM(2007) 391. Urheilun valkoinen kirja on asiakirja, johon on koottu urheilumaailmaan liittyvät tarpeet ja erityispiirteet. Mielenkiintoisinta tämän tutkimuksen kannalta on se, että yksi valkoisen kirjan tarkoituksista on tuoda esille vaikutukset, joita urheilulla on muihin EU:n politiikanaloihin. Urheilun määritelmäksi annetaan valkoisessa kirjassa seuraava: "kaikki vapaamuotoinen tai järjestetty liikunta, jonka tarkoituksena on fyysisen kunnan ja henkisen hyvinvoinnin ilmaiseminen tai parantaminen, sosiaalisten suhteiden solmiminen tai tulosten saavuttaminen kaiken tasoisissa kilpailuissa."³⁶

Tämä yllä mainittu urheilun määritelmä on Euroopan neuvoston vahvistama. Selkeyden vuoksi on huomioitava, että Urheilun valkoisessa kirjassa käytettävä käsite on urheilu liikunnan sijaan. Lähtökohtaisesti voisi ajatella, että liikunta ja urheilu ovat eri käsitteitä, mutta se ei ole välttämättä koko totuus. Arvonlisäverolaissa alennettun verokannan alaiseksi palveluksi mainitaan urheilulaitosten käyttöoikeus - myös tässä yhteydessä urheilu on se käsite, jota käytetään. Toisaalta valkoisen kirjan määritelmä urheilusta sisältää liikunta-käsitteen. Tämän luvun alaluvussa on myös todettu, että liikunta on suomalainen käsite, jolle ei välttämättä löydy vastinetta muilla kielillä. Näin ollen voi melko varmasti todeta, että ainakin EU-tasolla urheilulla ja liikunnalla tarkoitetaan lähtökohtaisesti samaa asiaa tai ettei niiden merkityksessä ole mainittavaa eroa.

Koska EU-tason oikeudessa käytetään lähinnä käsitettä urheilu, on liikunnan määritelmää tarkasteltava tämän käsitteen kautta myös arvonlisäverotukseen liittyen. EUT:n oikeuskäytännössä urheilun käsitettä on käsitelty useammassa ta-

³⁶ KOM(2007) 391 lopullinen 2007: 2

pauksessa, esimerkiksi tuomiossa C-90/16, *The English Bridge Union*. Tapauksessa on kyse siitä, onko kilpailubridgeä pidettävä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa tarkoitettuna urheiluna. Artikla, johon tässä viitataan, koskee voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tarjoamia palveluita, joita ei tässä tutkielmassa käsitellä. Kyse on kuitenkin pikemminkin urheilun määritelmästä, joten tämä seikka voidaan sivuuttaa. Tapauksessa on ollut myös ratkaistavana, millaiset ominaisuudet toiminnalla tulisi olla, jotta sitä voitaisiin pitää arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna liikuntana.

Tuomiossa todetaan, että kilpailubridge on korttipeli, joka vaatii lähinnä älyllisiä ponnisteluja ja taitoja. Lisäksi toimintaan sisältyvän fyysisen elementin katsotaan olevan melko vähäinen. EUT toteaa perusteluissaan, ettei urheilun käsitettä tarkastella tässä yhteydessä yleisellä tasolla, vaan arvonlisäverodirektiivin säännösten asiayhteydessä. Koska direktiivi ei määrittele urheilun käsitettä, on sen merkitys tulkittava unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan. Direktiivin 132 artiklan vapautukset liittyvät EUT:n itsenäisiin käsitteisiin, joiden tavoitteena on välttää arvonlisäverojärjestelmän erilaista tulkintaa eri jäsenvaltioissa³⁷. Voidaankin siten olettaa, että EUT:n tuomioista on havaittavissa juurikin se urheilun ja liikunnan määritelmä, jollaisena sen on tarkoitus muodostua direktiivin valossa.

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelussa tulee ilmi vaatimus sanamuodon suppeasta tulkinnasta poikkeuksia sovellettaessa. Tässä tapauksessa kyseessä on verosta kokonaan vapautuminen, mutta koska myös alennetun verokannan soveltaminen liikuntapalveluihin on poikkeusmenettelyä, voidaan olettaa suppean tulkinnan pätevän myös siihen. EUT:n mukaan tämä tarkoittaa käytännössä sitä, ettei kaikkiin yleishyödyllisiin toimintoihin voida soveltaa verosta vapauttamista. Alennetun verokannan kohdalla tämä voidaan laajentaa tarkoittamaan sitä, ettei kaikkiin liikuntapalveluksi kutsuttuihin toimintoihin voida soveltaa alennettua verokantaa. Tarkoitus ei kuitenkaan ole tulkita sanamuotoa niin suppeasti, että se menettäisi vaikutuksensa. Toisin sanoen, liian suppea tulkinta voisi johtaa siihen, ettei verovapaus tai alennettu verokanta sovellu missään tapauksessa.³⁸

³⁷ Ks. myös C-253/07, *Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club*, C-144/13, C-154/13 ja C-160/13, *Dental Laboratory NV*

³⁸ Ks. myös C-284/03, *Temco Europe*, C-22/15, komissio v. Alankomaat (ei julk.)

EUT:n mukaan urheilun käsitettä on rajattava joissain määrin, eikä urheiluksi voida katsoa kaikki toiminta, joka voidaan jollain perusteella liittää tai rinnastaa siihen. Urheiluna on siten pidettävä sellaista toimintaa, joka sisältyy urheilun käsitteen tavanomaiseen merkitykseen. Kyseisessä tapauksessa se tarkoittaa sitä, ettei toimintaa, josta puuttuu fyysinen elementti, voida pitää direktiivin tarkoitettuna urheiluna. Ratkaisussa ei kielletä bridgen mahdollisia hyötyjä henkiselle ja fyysiselle terveydelle, mutta todetaan samalla, ettei direktiivin poikkeussäännöksiä ole tarkoitettu toimintoihin, jotka ovat yhteydessä ainoastaan lepoon ja rentoutumiseen³⁹. Myöskään lajin kilpailullinen luonne ei anna perustetta sille, että bridge voitaisiin luokitella direktiivin tarkoitettavaksi urheiluksi.

EUT:n tuomiossa C-18/12, *Město Zamberk* arvioidaan jälleen urheilun määritelmää. Tapauksessa on kyse mm. siitä, voidaanko satunnaista ja virkistystarkoituksessa harrastettavaa urheilua pitää arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa tarkoitettuna urheiluna tai liikuntakasvatuksena. Myös tässä tapauksessa on kyse voittoa tavoittelemattoman yhteisön tarjoamista verottomista palveluista, mutta oleellisemmassa roolissa on jälleen sen seikan arviointi, mitä urheilulla direktiivin mukaan tarkoitetaan.

Toiseksi tuomiossa otetaan kantaa itse urheilun määritelmään. EUT toteaa, ettei urheilun ja liikuntakasvatuksen sanamuodon ole tarkoitus rajata poikkeusmenettelyä koskemaan vain tiettyjä urheilumuotoja. Tarkoitus ei siis ole suosia joidenkin urheilulajien verokohtelua, vaan urheiluna tulisi lähtökohtaisesti pitää kaikkia lajeja, jotka soveltuvat urheilun määritelmään. Ei ole myöskään tarkoituksenmukaista, että soveltamisedellytyksiä rajoitettaisiin sen perusteella, harrastetaanko urheilua tietyllä tasolla tai onko harrastetoiminta tietyllä tavalla järjestäytyntä. Harrastamisen ei tule kuitenkaan liittyä pelkästään virkistykseen ja huvitteluun, vaan toiminnalla tulisi olla liikunnallinen motiivi. Toiminta ei voi myöskään olla kilpaurheilua. Näin ollen omaehtoista ja satunnaista liikuntaa voidaan pitää arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna urheiluna.

EUT:n tuomioiden tarkastelu antaa paljon enemmän informaatiota siitä, mitä pidetään arvonlisäverodirektiivin nojalla urheiluna kuin itse direktiivi. Tulkinnat tulisikin tehdä mahdollisimman johdonmukaisesti unionin oikeutta seuraten⁴⁰.

³⁹ Ks. myös C-18/12 *Město Zamberk*, C-22/15, komissio v. Alankomaat (ei julk.)

⁴⁰ Määttä 2014: 187

Ratkaisujen analysoinnin jälkeen saadaankin kehiteltyä viitekehys urheilulle ja sen määritelmälle huomattavasti tarkemmin. Toiminnalla tulee siis olla seuraavissa kappaleissa esitetyt ominaisuudet ja vaatimukset, jotta sitä voitaisiin pitää liikuntana ja urheiluna arvonlisäverodirektiivin mukaan.

Ensinnäkin EUT linjaa, että vaikka urheilun käsitettä pyritään määrittelemään urheilun tavanomaisen merkityksen kautta, muodostuu se kuitenkin arvonlisäverodirektiivin valossa ja sen tavoitteita noudattaen. Vaikka urheilu saattaakin kuulostaa hyvin arkiselta ja tutulta käsitteeltä, saa se kuitenkin hieman erilaisen merkityksen arvonlisäverotuksen kontekstissa. Urheilu arkikielessä voidaan nähdä myös melko subjektiivisena käsitteenä: se mitä yksi pitää urheiluna, ei välttämättä ole sitä toiselle. Jo tämänkin vuoksi arvonlisäverodirektiivin ja EUT-ratkaisukäytännön on annettava konkreettiset rajat urheilun käsitteelle.

Toinen vaatimus, joka urheilun käsitteen tarkastelussa asetetaan, on käsitteen suppea tulkinta. Tämä tarkoittaa sitä, ettei kaikkea mahdollista toimintaa, joka jollain tavalla nähdään olevan kytköksissä liikkumiseen tai liikuntaan, voida pitää urheiluna. Verovapauden tai alennetun verokannan soveltaminen on arvonlisäverodirektiivin sallima poikkeusmenettely, jota ei tulisi laajentaa koskemaan muita kuin direktiivissä tarkoitettuja palveluja. Näin ollen myös urheilun käsite tulisi määritellä suppeasti, mutta ei kuitenkaan niin suppeasti, että poikkeusmenettely menettäisi merkityksensä. Raja voi siis olla hyvinkin häilyvä, ja arviointi tulisi siksi tehdä hyvin huolellisesti.

Seuraavaksi tarkastelun kohteeksi voidaankin ottaa vaatimus, joka kohdistuu itse urheilun harrastamismuotoon. EUT:n ratkaisukäytännön perusteella selviää, ettei suinkaan kaikkea fyysistä ja henkistä terveyttä edistävää toimintaa voida pitää urheiluna. Tuomioistuimen linjauksen mukaan toiminnassa tulee olla vähäistä suurempi fyysinen elementti, jotta se voitaisiin katsoa urheiluksi. Täten pelkästään ajattelua stimuloiva toiminta, joka voidaan rinnastaa enneminkin lepoon kuin liikuntaan, ei ole arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettua urheilua.

2.3. Liikunta kotimaisessa lainsäädännössä

Arvonlisäverodirektiivin tavoin AVL antaa liikunnalle varsin laivan merkityksen. AVL 85 a §:n mukaan alennettua verokantaa voidaan soveltaa palveluihin,

joilla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Pelkästään tämän sanamuodon perusteella on varsin mahdotonta arvioida, mitä liikunnalla käytännössä tarkoitetaan lain nojalla. Liikunnan käsitettä on tässäkin tapauksessa selvitettävä muiden lähteiden perusteella, joista etenkin KHO:n ennakkoratkaisuilla on suuri painoarvo⁴¹.

Liikuntalaki määrittelee liikunnan kaikkena omatoimisena ja järjestettynä liikunta- ja urheilutoimintana poissulkien huippu-urheilun. Huippu-urheiluksi katsotaan kansallisesti merkittävää ja kansainväliseen menestykseen tähtäävää tavoitteellista urheilutoimintaa. Lain mukaan liikunnan päämääränä on mm. edistää hyvinvointia ja terveyttä, ylläpitää ja parantaa toimintakykyä sekä tukea lasten kasvua ja kehitystä.⁴² Liikuntalain määritelmä liikunnasta on todennäköisesti laajin määritelmä, joka Suomen laista löytyy. Liikuntalailla ei kuitenkaan ole suoraa yhteyttä verotukseen tai verolakeihin, mutta paremman määritelmän puuttuessa lainsäädännöstä sitä voidaan pitää vähintäänkin viitteellisenä.

Arvonlisäverolakiin liikuntapalvelujen alennetun verokannan soveltamismahdollisuus on tullut pysyvästi voimaan hallituksen esityksen 283/1994 myötä, samaan aikaan kun Suomi on valmistellut liittymistään EY:öön. Kyseisessä hallituksen esityksessä mainitaan alennetun verokannan soveltaminen urheilutilan käyttöoikeuden tilapäisluonteisen luovutuksen yhteydessä. Esimerkkeinä tällaisesta toiminnasta ovat erilaiset peli- ja salivuorojen sekä hiihtohissilippujen myynti. Esityksessä kuitenkin ehdotetaan, että ilmaisun korvattaisiin nykyiseen, eli palvelu, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Lisäksi siinä linjataan, ettei alennettu verokanta tulisi koskemaan urheilutavaroiden myyntiä ja vuokrausta.⁴³

Hallituksen esityksestäkään ei saada selkeitä raameja liikunnan sisällölle. Hallituksen esityksen sanamuodoista voidaan kuitenkin päätellä, että ainakin järjestäytyntä toimintaa, jota harjoitetaan nimenomaan kyseistä lajia varten rakennetussa tai tarkoitettussa tilassa, voidaan pitää liikuntana. Tällaisia liikuntamuotoja ovat esimerkiksi erilaiset pallolajit, golf ja hiihtäminen. Näille kaikille on yhteistä se, että palveluntarjoaja antaa tilan ja puitteet liikunnan mahdollista-

⁴¹ Määttä 2014: 224

⁴² ks. Liikuntalain 2 § ja 3 §

⁴³ Määttä 2015: 449

miseksi. Hallituksen esityksessä kuitenkin summataan, että alennettua verokantaa voitaisiin soveltaa muissakin tapauksissa kuin käyttöoikeuden luovutuksessa. Käytännössä palataan siis tilanteeseen, jossa liikunnan käsite voidaan nähdä varsin laajana.⁴⁴

AVL:n tarkoittamaa liikuntaa voidaan lähtökohtaisesti pyrkiä määrittelemään kotimaisen oikeuskäytännön kautta. Oikeuskäytännöstä löytyykin melko laaja kirjo ratkaisuja 90-luvulta tähän päivään asti. Koska laki on ollut sinänsä samansisältöinen liikuntapalvelujen osalta, myös vanhempaa oikeuskäytäntöä voidaan tarkastella ja pitää edelleen vertailukelpoisena. Oikeuskäytännössä on vuosien varrella pidetty liikuntana esimerkiksi ratsastusta⁴⁵, vatsatanssia⁴⁶, biljardia⁴⁷, kamppailuliikuntatoimintaa⁴⁸ sekä mikroautoilua⁴⁹.

Toisaalta esimerkiksi ohjattuja seuratanssitunteja⁵⁰, tennistä⁵¹, hiihtokoulutoimintaa⁵² tai agilityn harrastamista⁵³ ei ole oikeuskäytännössä katsottu sellaiseksi liikunnaksi, johon voisi soveltaa alennettua verokantaa. Kyseisten ratkaisujen perusteella on varsin ilmeistä, ettei KHO ole välttämättä ollut johdonmukainen kannassaan, eikä verotuksen neutraliteettiperiaate ole toteutunut⁵⁴. Vastakkain arvioinnissa asettuvat ainakin ratsastus ja agility, vatsatanssi ja seuratanssi sekä ohjattu kamppailuliikuntatoiminta ja ohjattu tennis.

Tosin oikeuskäytännöstä käy ilmi myös se, ettei liikuntana ole pidetty ainoastaan perinteisesti liikunnaksi miellettyjä lajeja, vaan esimerkiksi myös mikroautoilua ja biljardia on käsitelty eräänlaisina liikuntamuotoina. Tämän yksityiskohdan voidaan nähdä poikkeavan arvonlisäverodirektiivin vaatimuksesta, jonka perusteella liikuntaan tulisi sisältyä vähäistä suurempi fyysinen elementti. Lajin fyysi-

⁴⁴ HE 283/1994: 63

⁴⁵ KHO 21.9.2009 T 2291

⁴⁶ KHO 2.7.1996 T 2237

⁴⁷ KHO 31.12.1996 T 4061

⁴⁸ KHO:2014:160

⁴⁹ KHO 4.11.1997 T 2796

⁵⁰ KHO 7.8.2001 T 1763

⁵¹ KHO 19.1.2012 T 52

⁵² KHO 25.10.2002 T 2698

⁵³ KHO 30.6.2015 T 1871

⁵⁴ Määttä 2015: 504

syys ei siten vaikuta olevan este toiminnan määrittelyssä liikunnaksi. Tämä tulkinta laajentaa jälleen osaltaan liikunnan käsitettä arvonlisäverolaissa. Verrattuna arvonlisäverodirektiivin linjoihin voidaan myös mielestäni pohtia, onko kyseinen tulkinta tarkoituksenmukainen kun otetaan huomioon direktiivin vaatimus toiminnan fyysisyydestä ja liikunnan määritelmän suppeasta tulkinnasta.

Vertailun vuoksi voidaan lisäksi tarkastella liikunnan määritelmää muiden verolajien yhteydessä. Tavanomaisen liikunnan määritelmää on käsitelty hieman laajemmin Verohallinnon ohjeessa henkilökuntaetujen verotuksesta. Ohje koskee lähinnä tuloverotusta, mutta myös tästä voidaan ottaa viitteitä siitä, mitä tarkoitetaan liikunnalla verotusmaailmassa⁵⁵. Kyseisen ohjeen mukaan tavanomaiseksi liikunnaksi katsotaan sellaiset lajit, joita yleisesti harrastetaan. Siinä määritellään liikunnaksi mm. kuntosalilla käymisen, uinnin, joogan, tanssin, golfin, keilailun, suunnistuksen, laskettelun, ammunnan, ratsastuksen ja agilityn. Liikunnaksi ei taas katsota esimerkiksi vauvauintia, hyvinvointianalyysijä, kuntosaliohjelman laatimista, mindfulnessia tai mäki- ja pienoisautoilua.⁵⁶

Edellä mainitut listat eivät ole toki tyhjentäviä, mutta verrattuna siihen, mitä arvonlisäverotuksessa pidetään liikuntana, erot ovat huomattavia. Arvonlisäverotuksessa tanssia ja agilityä ei ole pidetty liikuntana, kun taas tuloverotuksessa ne on lueteltu tavanomaisen liikunnan kategoriaan. Samalla esimerkiksi pienoisautoilua ei ole tuloverotuksen osalta katsottu liikunnaksi, mutta arvonlisäverotuksessa tulkinta on ollut päinvastainen. Huomionarvoista on lisäksi se, että tuloverotuksen yhteydessä myös liikuntavälineiden vuokraus voidaan katsoa kuuluvan tavanomaisen liikunnan piiriin. Arvonlisäverotuksessa liikuntavälineiden vuokrauksen ei katsota olevan suoraan yhteydessä liikuntaan⁵⁷.

Näkemykseni mukaan on selvää, että tuloverotuksen ja arvonlisäverotuksen määritelmät liikunnasta poikkeavat perustavanlaatuisesti toisistaan. Tuloverotuksen kontekstissa liikunta vaikuttaa määräytyvän pitkälti sen perusteella, mitä

⁵⁵ Määttä 2014: 262. *Verohallinnon ohjeet eivät ole oikeudellisesti sitovia. [...] Toisaalta Verohallinnon ohjeet ovat sallittuja oikeuslähteitä, eli niillä voi oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa olla painoarvoa vahvasti ja heikosti velvoittavien oikeuslähteiden vaietessa."*

⁵⁶ Verohallinto 2018a

⁵⁷ HE 283/1994: 63

pidetään tavanomaisena, fyysisenä liikuntana. Arvonlisäverotuksessa taas liikunnan määritelmää rajaavat herkästi mm. koulutukselliset, ajanvietteelliset ja virkistyspiirteet, jolloin toimintaa ei voida pitää enää liikuntana⁵⁸.

Samoja käsitteitä, jotka esiintyvät eri verolaeissa, ei ole tietenkään tarkoitus tulkita samalla tavalla, sillä eri verolait palvelevat eri tarkoitusta. Toisaalta, eri verolakien käyttö tulkinnan lähtökohtana on täysin sallittua ja ajoittain jopa tarpeellista. Etenkin tarkemman määritelmän puuttuessa yhdestä verolaista on täysin perusteltua käyttää toista verolakia tulkinnan avuksi. Kun eri laeissa samalla käsitteellä tarkoitetaan kuitenkin eri asioita, tekee se tulkinnasta varsin hankalaa.⁵⁹

2.4. Liikunta Ruotsin verolainsäädännössä

Vertailun vuoksi on myös perusteltua tutkia, mikä on liikunnan määritelmä ja arvonlisäverokäsittely Ruotsissa. Ruotsissa liikuntapalvelujen myynti on vapautettu verosta, jos palvelun tarjoaja on valtio, kunta tai yleishyödyllinen yhteisö⁶⁰. Mikäli palvelun tarjoaja on jokin muu kuin edellä mainitut tahot, tulee liikuntapalvelujen myynnistä suorittaa veroa kuuden prosentin alennetun verokannan mukaan.⁶¹ Suomessa vain yleishyödyllisen yhteisön tarjoamat liikuntapalvelut ovat verosta vapautettuja⁶², mutta toimintamalli on hyvin samankaltainen suurilta linjoiltaan.

Sanamuoto, jota ruotsalaisessa verolainsäädännössä käytetään, on ”idrottslig verksamhet”. Käsitteen suora käänös suomen kielelle olisi urheilullinen toiminta, joka eroaa hieman kotimaisen lainsäädännön sanamuodosta. Ruotsin verohallinnon mukaan urheilullisena toimintana voidaan lähtökohtaisesti pitää aktiviteetteja, jotka kuuluvat Ruotsin urheilun kattojärjestön alaisuuteen. Edellytyksenä tälle tulkinnalle on kuitenkin se, että toimintaa harjoitetaan sellaisella tavalla, joka on määritelty jäsenliitosta kullekin lajille.⁶³

⁵⁸ Verohallinto 2017

⁵⁹ Määttä 2014: 110–11

⁶⁰ Mervärdesskattelag (1994:200) 3 kap. 11 a §

⁶¹ Skatteverket 2016; Mervärdesskattelag (1994:200) 7 kap 1 §

⁶² AVL 4 §

⁶³ Skatteverket 2016

Yleisellä tasolla vaikuttaa siltä, että Ruotsin oikeudessa liikunnan käsite on määritelty paljon laajemmin ja yksityiskohtaisemmin kuin Suomessa. Liikunnan kohtelua Ruotsin arvonlisäverojärjestelmässä käsitellään tarkemmin esimerkiksi verohallinnon kannanotossa "Idrottslig verksamhet, mervärdesskatt"⁶⁴ sekä verohallinnon ohjeessa "Vad är idrott enligt ML?"⁶⁵. Kannanotossa urheilullisen toiminnan käsitettä arvonlisäverotuksessa käsitellään yleisemmällä tasolla, kun taas verohallinnon ohjeessa on siihen otettu kantaa hyvinkin yksityiskohtaisesti. Tämä on havaittavissa etenkin siitä, että ohjeessa on lueteltu laajasti urheilulajeja ja arvioitu, ovatko ne Ruotsin arvonlisäverolain tarkoittamaan liikuntaa. Tulkinnot ovat osittain erilaisia kuin Suomessa, joten niitä tarkastellaan ja verrataan tarkemmin seuraavissa tutkimuksen luvuissa.

⁶⁴ Skatteverket 2016

⁶⁵ Skatteverket 2018

3. LIIKUNTA- JA KOULUTUSPALVELUT ARVONLISÄVEROTUKSESSA

3.1. Koulutuspalvelun ominaisuudet

Arvonlisäverolain 85 a §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan alennettua verokantaa voidaan soveltaa palveluihin, jotka antavat mahdollisuuden liikunnan harjoittamiseen. Lainsäädäntöön ei kuitenkaan ole kirjattu sellaisia rajoituksia, joiden perusteella voitaisiin suoraviivaisesti poissulkea tietyntyyliset palvelut alennetun verokannan piiristä. Alennetun verokannan soveltaminen ei kuitenkaan ole oikeutettua vain sillä perusteella, että palvelua kutsutaan liikuntapalveluksi. Oikeuskäytännön perusteella alennetun verokannan soveltamiselle on asetettu joitakin rajoitteita, joista yksi on palvelun koulutukselliset piirteet⁶⁶.

Koulutuksesta ei lähtökohtaisesti suoriteta veroa AVL:n 39 § ja 40 §:n nojalla. Verotonta on lain nojalla järjestetty koulutus tai koulutus, jota lain nojalla avustetaan valtion varoin. Tilanne on kuitenkin eri, jos kyse on koulutuspalveluista, jotka on järjestetty liiketoiminnan muodossa. Tällöin koulutuspalveluista tulee suorittaa veroa yleisen verokannan mukaan.⁶⁷ Tässä tutkimuksessa on tarkoituksenmukaista käsitellä vain liiketoiminnan muodossa järjestettäviä koulutuspalveluita, sillä myös liikuntapalveluiden osalta tarkastellaan ainoastaan kaupallisia palveluita. Lain nojalla järjestetty koulutus eroaa luonteeltaan erilaisista kaupallisista palveluista, eikä sitä ole tarpeen ottaa mukaan tarkasteluun.

Liikunnan yhteydessä koulutuspalvelut näyttäytyvät palveluina, joiden pääpaino on teoreettisessa ja lajiteknisessä opetuksessa sekä valmennuksessa. Merkitystä ei ole sillä, opetaataanko lajin alkeita vai onko tavoitteena jo opittujen taitojen kehittäminen.⁶⁸ Kotimaisessa oikeuskäytännössä koulutuspalveluiksi on katsottu mm. tennisliikuntatoiminta⁶⁹, tanssin ohjaus⁷⁰, hiihtokoulutoiminta⁷¹

⁶⁶ Verohallinto 2017

⁶⁷ HE 283/1994: 12

⁶⁸ Verohallinto 2017

⁶⁹ KHO 19.1.2012 T 52

⁷⁰ KVL:2000:76

⁷¹ KHO 25.10.2002 T 2698

sekä kuntovalmennus⁷². Koulutuspalveluksi luokitellaan myös esimerkiksi laitesukelluksen peruskurssi ja muut vastaavat palvelut, joissa opetellaan lajiin tarvittavat perustiedot ja -taidot. Verohallinnon ohjeen mukaan ainoastaan liikunnan valvominen tai harjoittamisen kannalta tyypillisen ja tarpeellisen ohjauksen ja opastuksen sisältyminen palveluun ei kuitenkaan automaattisesti muuta sitä koulutus- tai opetuspalveluksi.

Kun palvelussa on kyse sekä liikunnasta että opetuksesta, sen verokohtelu määräytyy sen perusteella, kummalla elementillä on palvelussa pääpaino.⁷³ On siten perusteltua olettaa, että liikunta- ja koulutuspalveluiden erottelussa oleelliseksi nousee palvelun sisällön sekä merkityksen arviointi käyttäjän näkökulmasta. Mikäli palvelu katsotaan tarjoavan osallistujalle suuremmissa määrin teknisiä taitoja ja valmennusta kuin liikkumista, on sitä pidettävä opetuspalveluna liikuntapalvelun sijaan.

3.2. Koulutuspalvelut oikeuskäytännössä

Koulutus- ja liikuntapalveluiden kahtiajakoa on käsitelty useassa ratkaisussa. Koska liikuntapalveluiden erityispiirteiden vaatimuksista ei ole säädetty laissa, on ne poimittava oikeuskäytännön perusteluista. Jotta yksittäistapausten kohdalla voitaisiin tehdä päätelmiä siitä, onko kyseessä liikuntapalvelu vai ei, on tärkeää tunnistaa ne ratkaisevat tekijät, joiden perusteella palvelun luonne muuttuu. Tärkeää on myös elementtien painoarvon arviointi palvelussa – raja voi olla hyvinkin häilyvä ja tulkinnanvarainen. Lisäksi arvioinnissa on oleellista ottaa huomioon verotuksen neutraliteetti- ja liittymisperiaatteiden toteutuminen ja merkitys.

Ratkaisussa KHO 19.1.2012 T 52 oli kyse tennisliikuntatoiminnan tarjoamisesta. Yhtiö järjesti harjoitusryhmiä, joissa harjoiteltiin 4–6 hengen ryhmissä 18–20 kertaa kaudessa. Maksu oli pelaajakohtainen, se maksettiin kertamaksuna kausittain eikä ryhmän koolla ollut vaikutusta maksun määrään. Harjoitusryhmiä oli kolme eri tasoa ja niihin oli järjestetty ohjaaja, jonka tehtävänä oli perehdyttää aloitteli-

⁷² KHO 6.2.2018 T 525 (ei julk.)

⁷³ Verohallinto 2017

joita oikeaan tekniikkaan, ohjeistaa tehokkaaseen ja teknisesti oikeaan harjoitte-
luun sekä motivoida ja kannustaa tenniksen pelaajia. Yhtiö järjesti ryhmiä myös
yritysten henkilökunnalle ja asiakastilaisuuksiin. Henkilökunta- ja asiakastilai-
suusryhmät olivat vastaavia kuin edellä esitetyt, mutta niissä harjoiteltiin noin
6–8 hengen ryhmissä ja maksu perittiin harrastajakohtaisesti vuosi- tai kausi-
maksuna ja joissakin tapauksissa ryhmä- tai tapahtumakohtaisesti.

Lisäksi yhtiö järjesti kesäisin tennisleirejä, jotka olivat viikon pituisia. Tennisleirit
järjestettiin 4–16-vuotiaille lapsille ja nuorille 4–8 hengen ryhmissä. Ne olivat
joko aamupäivä- tai kokopäiväleirejä. Aamupäiväleirien kesto oli tauot mukaan
lukien 2,5 tuntia ja kokopäiväleirien kesto oli 7 tuntia. Aamupäiväleirillä pelattiin
pelkästään tennistä, eikä siihen sisältynyt aterioita, kun taas kokopäiväleirillä tar-
jottiin lounas. Muuten kokopäiväleirillä harjoitettiin liikuntaa 5,5 tuntia, josta 4,5
tuntia oli tenniksen pelaamista. Tennisleireillä tai aikaisemmin kuvatuissa har-
joitusryhmissä ei annettu yksityisopetusta tai valmennettu osallistujia kilpaur-
heiluun.

Yhtiön tarjoamien palveluiden katsottiin tarjoavan osallistujille tenniksen oh-
jauksen ja opetuksen lisäksi mahdollisuuden tenniksen pelaamiseen. Palvelui-
den katsottiin muodostavan myös yhtenäisen kokonaisuuden, jota ei voitu jakaa
osiin. Ottaen huomioon tenniksen opetuksen ja ohjauksen määrän, joka myytyi-
hin palveluihin sisältyi, todettiin, että se oli pääosassa liikuntapalveluun nähden.
Päätöksessä on myös todettu, että opetuksella oli oleellinen merkitys asiakkaille.
Ottaen tämän huomioon, ja koska alennetun verokannan poikkeuksia on arvon-
lisäverodirektiivin mukaan tulkittava suppeasti, KHO:n mukaan palveluihin ei
voitu soveltaa alennetun verokannan käyttöä, vaan kyseeseen tuli yleisen vero-
kannan käyttö. Tässä kohtaa on aiheellista lisäksi mainita, että ruotsalaisessa ar-
vonlisäverotuksessa tennis ja sen opetus katsotaan urheiluksi, johon sovelletaan
alennettua verokantaa⁷⁴.

Kyseisestä KHO:n ratkaisusta tulee ilmi juurikin se, että mikäli ohjaus ja opetus
ovat tavallista suuremmassa roolissa tarjotussa palvelussa liikuntaan nähden, on
palvelua pidettävä koulutuspalveluna, johon sovelletaan yleistä verokantaa.
Vaikka on ilmeistä, että tässä tapauksessa opetuksen ja ohjauksen määrä on rat-
kaisevassa roolissa, kantaa ei kuitenkaan oteta liikuntapalvelun tavanomaisen

⁷⁴ Skatteverket 2017

ohjauksen ylittävän määrän määrittelyyn. Voidaanko esimerkiksi olettaa, että mikäli yli puolet palveluun käytettävästä ajasta on opetusta tai ohjausta, tekee se palvelusta koulutuspalvelun?

Ratkaisussa on myös todettu, että ohjauksen ja opetuksen tavanomaista suuremman määrän lisäksi sen merkitys asiakkaille on suuri. Tätäkään havaintoa ei avata ratkaisussa tarkemmin – tavanomaisen ja merkittävän ohjauksen merkittävyys asiakkaalle voi olla hyvinkin subjektiivista ja aikaisempiin taitoihin perustuvaa. Ratkaisussa ei myöskään kerrota merkittävyyden painoarvoa. Voidaankin pohtia mikä verokohtelu olisi, jos ohjauksen määrä ei olisi tavanomaista suurempi, mutta merkittävyys asiakkaalle olisi hyvin suuri. Näkisin, että sellaisessa tapauksessa arviointi olisi entistä vaikeampaa juurikin asian subjektiivisuuden vuoksi.

Tapauksessa ei kuitenkaan anneta erityistä huomiota ryhmäkoolle, kestolle, maksutavalle tai ruokailun sisällymiselle. Tästä syystä voidaan olettaa, ettei näillä seikoilla ole suurta merkitystä tarkastelun kannalta. Ruokailu voitaisiin toki olettaa olevan sellainen seikka, jolla on mahdollisesti merkitystä, sillä ravintola- ja ateriapalveluista suoritetaan AVL:n mukaan 14 prosenttia arvonlisäveroa⁷⁵. Muun oikeuskäytännön⁷⁶ perusteella voidaan myös olettaa, ettei ruokailulakaan ole arvonlisäverokannan kannalta merkitystä, sillä palvelua tarkastellaan liittymisperiaatteen mukaisesti kokonaisuutena, jota ei ole mielekäästä jakaa osiin.

Tästäkin aiheesta on tosin erilaisia tulkintoja eri lähteissä: esimerkiksi Verohallinnon ohjeessa liikuntapalvelujen arvonlisäverokannasta mainitaan, että liikuntaleirien ruokailua, majoitusta ja matkoja tulisi käsitellä erillisinä, eri verokantojen alaisina myynteinä. Tämäntyyppinen tulkinta on selkeästi liittymisperiaatteen vastainen. Rajanveto nousee tässäkin tapauksessa oleelliseksi, sillä liikuntaleiriä, johon sisältyy esimerkiksi ainoastaan ateriat, voidaan hyvinkin katsoa yhtenä kokonaisuutena. Edellä mainitussa tapauksessa tennisleiriä onkin käsitelty ja laskutettu yhtenä kokonaisuutena, jossa aterioita ei ole käsitelty erillisinä muusta palvelusta.

⁷⁵ Ks. AVL 85 §:n 1 momentin 2 kohta

⁷⁶ Esim. KHO:2017:47. Ratkaisussa on todettu, että karhunkatseluretki ja sen yhteydessä tarjotut muut palvelut (mm. evästarjoilu) muodostivat yhden suoritekokonaisuuden, jonka verokanta määräytyi pääsuoritteen mukaan. Palvelu oli siten rinnastettavissa viihdetilaisuuteen, johon sovellettiin alennettua verokantaa.

Ratkaisussa KHO 25.10.2002 T 2698 oli kyse hiihtokoulutoiminnan tarjoamisesta. Yhtiön tarjoama palvelu koostui laskettelun ja lumilautailun opetuksesta, jota järjestettiin sekä yksittäisille henkilöille että ryhmille. Palvelu järjestettiin 50 minuutin oppitunneissa, joita tarjottiin yksittäisille henkilöille yksi oppitunti kerrallaan ja ryhmille kaksi peräkkäistä oppituntia. Yhtiö järjesti lisäksi lapsille suunnattuja hiihtokouluja, joiden kokonaiskesto oli kolme viikkoa. Varsinaista opetusta hiihtokoulussa oli kaksi kertaa viikossa. Myös yrityksille ja kouluille tarjottiin kolmen tunnin hiihtokouluja. Hiihtokoulutoiminnan tarjoamisen yhteydessä asiakkaille tarjottiin myös mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.

Tässäkin tapauksessa katsottiin, että palveluun sisältyvän opetuksen määrä oli merkittävä ja sillä oli oleellinen merkitys asiakkaiden kannalta. Myöskään tästä ratkaisusta ei tosin käy ilmi, mikä on se opetuksen ja ohjauksen määrä, joka muuttaa liikuntapalvelun opetuspalveluksi, tai mitä palvelun merkittävyys asiakkaan kannalta tosiasiaa tarkoittaa. Palvelukonsepti on kuitenkin tässä tapauksessa sellainen, joka on helpommin yhdistettävissä koulutukseen: jo palvelun nimi ”hiihtokoulutoiminta” viittaa siihen. Lisäksi palvelu järjestettiin oppitunteina, joka sekin puoltaa palvelun koulutuksellista luonnetta. Toisaalta ratkaisussa on mainittu, että lasten kolmen viikon hiihtokoulussa opetusta oli vain kahdesti viikossa. Mikäli oletettaisiin, että lopun ajasta lapset liikkuvat omatoimisesti, saattaisi myös verokohtelu olla erilainen, sillä pääpaino olisi selkeästi omatoimisessa liikunnassa.

Ruotsissa sen sijaan sekä hiihtokoulutoiminta että muunlainen hiihto on katsottu liikunnaksi, ilman erityisiä rajoituksia⁷⁷. Skatterättsnämndenin⁷⁸ päätöksen mukaan alueen tarjoaminen maksua vastaan hiihtämistä varten on alennetun verokannan alaista urheilutoimintaa. Sen sijaan samankaltaisen palvelun tarjoaminen moottorikelkkailua varten ei ole arvonlisäverotuksessa tarkoitettua urheilua, jolloin siihen tulee soveltaa yleistä verokantaa. Päätöksen mukaan toimintaa voidaan pitää urheiluna, mikäli urheilun harjoittaminen on nimenomaan sen päämääränä. Ei siis riitä, että aktiviteetti sattuu sisältämään myös liikuntaa muun tavoitteen ohella. Näin ollen sekä hiihtäminen että laskettelu katsotaan sellaisiksi aktiviteeteiksi, joiden pääasiallisena tavoitteena on urheileminen.⁷⁹

⁷⁷ Skatteverket 2017

⁷⁸ Skatterättsnämnden on ruotsalainen viranomainen, joka antaa ennakkopäätöksiä verotusta koskien ja joka on rinnastettavissa suomalaisen Keskusverolautakuntaan.

⁷⁹ SRN 2009-09-25 (dnr 21-09/I)

Keskusverolautakunnan ratkaisussa KVL:2000:76 oli puolestaan kyse ohjatuista tanssitunneista. Tanssi-ohjausta annettiin kilpatanssijoille, seurataanssien harrastelijoille, esiintyville näyttämötaiteilijoille sekä laulajille. Tunti koostui alkuverryttelystä ja varsinaisesta ohjauksesta, johon sisältyi mm. tanssiaskelten, -liikkeiden, asentojen sekä yleisvaikutelman opetusta. KVL on ratkaisussaan todennut, että palvelussa on pääosin kyse erityistaitoihin perustuvan opetuksen tarjoamisesta, jolla on myös osallistujien kannalta oleellinen merkitys. Huomionarvoista tapauksen tulkinnan kannalta on se, että ohjattavien taidot ja tarpeet vaihtelivat.

KVL:n ratkaisussa perusteluissa on hyvin sama logiikka, kuin edellisissäkin KHO:n ratkaisuissa. Se ei välttämättä olisikaan erityisen poikkeuksellinen muihin verrattuna, ellei olisi olemassa ratkaisua KHO 2.7.1996 T 2237, jossa oli kyse vatsatanssin ohjauksesta. Kyseisessä päätöksessä on päädytty tulkintaan, jonka mukaan ohjattu vatsatanssi ei ole opetuspalvelua, vaan palvelua, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen ja johon siten sovelletaan alennettua verokantaa. Mielestäni onkin melko erikoista, että esimerkiksi yllä kuvattu seurataanssien ohjaus on opetuspalvelua, kun taas ohjattu vatsatanssi liikuntapalvelua. Tulkinta on ristiriitainen, sillä kyseessä on vain tanssilajien erilaisuus. Tulkinta ei vaikuta edistävän neutraliteettiperiaatetta, sillä hyvin samankaltaisten palveluiden verokohtelu on erilainen. Varsin oleellinen on myös se seikka, että vatsatanssi on laji, jossa oikea tekniikka on merkittävässä osassa ja joka vaatii opettelu⁸⁰.

Ruotsin arvonlisäverotuksessa tanssiin suhtaudutaan puolestaan varsin eri tavalla kuin Suomessa. Ruotsissa urheilutoiminnaksi katsotaan ainakin sellaiset tanssiaktiviteetit, jotka järjestetään ruotsalaisen tanssiyhdistyksen edellytyksin. Kyseessä olevat tanssikurssit tähtäävät virallisiin kilpailuihin tai elleivät, niin niitä kuitenkin harrastetaan vastaavalla tavalla ja tarkoitus on sama. Merkitystä ei siis varsinaisesti ole sillä, onko yksittäisen tanssikoulun toiminta kilpailullista vai ei, kunhan toiminnan tarkoitus pysyy kutakuinkin samana. Mielenkiintoista on myös se, ettei tanssia katsota urheilutoiminnaksi, ellei siihen nimenomaan sisälly opetusta – tulkinta on selkeästi päinvastainen Suomen oikeuden linjaukseen nähden.⁸¹

⁸⁰ Paappanen 2016

⁸¹ Skatteverket 2016

Yksi uusimmista korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuista liittyen liikuntapalveluihin on päätös KHO 6.2.2018 T 525. Tapauksessa oli kyse yksilö- ja pienryhmäliikuntapalveluista, joita yhtiö tarjosi kuntosalijäsenyyden yhteydessä. Palvelut eivät kuitenkaan sisältyneet salijäsenyyteen, vaan niistä veloitettiin erillinen hinta. KVL:n perusteluiden mukaan palveluiden tavoite on opettaa, tukea ja motivoida osallistujia, jolloin niiden luonne on selkeästi opastuksellinen ja opetuksellinen. Palveluun saattaa sisältyä myös ravintoneuvontaa. Näin ollen palveluiden ei katsottu olevan 85 a §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettuja liikuntapalveluita. KVL:n mukaan sillä seikalla, ettei harjoittelun tavoitteena aina ole teorian ja tekniikan opetus, ei ollut merkitystä, kuten ei silläkään, että palveluun ei välttämättä sisältynyt kuntotestausta tai ravintoneuvontaa.

Yhtiö valitti päätöksestä KHO:een perustellen kantansa mm. sillä, että palveluita hankkivat sekä aloittelijat että kokeneemmat harrastajat, jolloin ei voida katsoa, että palvelussa opetettaisiin lajin teknisiä valmiuksia. Yhtiön mukaan palveluita ei tulisi siitä syystä pitää opetuspalveluina, vaan palveluina, joilla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön vastineen mukaan kyse on yleisen verokannan alaisista palveluista, eikä tulkinta aiheuta ristiriitaa kotimaisessa oikeuskäytännössä. KHO lopulta hylkäsi yhtiön valituksen, eikä muuttanut KVL:n perusteluita, jolloin päätös jäi voimaan⁸².

Kyseisessä tapauksessa ajatuksia herättää lähinnä KVL:n tulkinta, jonka mukaan merkitystä ei ole sillä, onko palvelun tavoitteena ylipäänsä teorian ja lajitekniikan opetus. Ensinnäkin, mielestäni on ristiriitaista ajatella, että palvelu, jonka tavoitteena ei ole opetus, katsotaan kuitenkin koulutukselliseksi palveluksi. Asian tulkinta heikentää verokohtelun ennustettavuutta: verovelvollinen laskuttaa palvelun luonnollisesti sillä verokannalla, joka oletettavasti sopii palvelun luonteeseen. Mikäli verovelvollinen ei koe palvelun olevan koulutuksellinen, on edessä haastava tulkintaongelma. Toiseksi, edellisissä päätöksissä on korostettu opetuksen merkitystä asiakkaalle. Jos asiakas ostaa yksilö- tai pienryhmäpalvelun, jonka tavoitteena ei ole opetus, se tuskin on merkittävä seikka myöskään asiakkaalle. Myös tämän eron takia palvelun luonteen tulkinta on kaukana yksiselitteisestä.

⁸² Ks. myös vanhempi ratkaisu KVL:2012/56, jossa päädyttiin samansuuntaiseen lopputulokseen pienryhmissä harjoitettavien kävelylenkkien, juoksulenkkien, sauvakävelyn, luontoliikunnan, uinnin, kuntosalikäyntien ja jumpan osalta.

Ryhmäliikuntapalveluita käsitellään myös tuoreessa ennakkoratkaisussa KVL:18/2018. Tapauksessa on kyse mm. ohjatusista harjoittelusta kuntosalilla ja uima-altaalla sekä eräistä muista ohjatuista ryhmäliikuntapalveluista. Kyseinen harjoittelu on tarkoitettu kehitysvammaisille, ylipainoisille sekä liikunta- ja toimintakyvyltään rajoittuneille asiakkaille. Toiminnassa otetaan erityisesti huomioon kunkin osallistujaryhmän fyysiset edellytykset ja rajoitteet, jolloin liikunta onnistuu rajoitteista tai sairauksista huolimatta turvallisissa olosuhteissa. Jumppassa on myös tarkoitus kehittää tasapaino- ja liikkuvuustaitoja, jotta liikunta onnistuisi sujuvammin. Ylipainoisten ryhmässä tavoitteena on liikkuminen oman kunnan ja jaksamisen mukaan.

KVL:n mukaan ohjattu harjoittelu kuntosalilla ja uima-altaalla on palvelua, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Liikunta on hyvin tärkeää erityisryhmiin kuuluvien henkilöiden terveyden ja hyvinvoinnin kannalta, jolloin heillä tulee olla edellytykset liikunnan harjoittamiselle hyvissä olosuhteissa. Hyvin samankaltaisin perustein KVL on todennut, että myös toimintakyvyltään heikentyneiden ja ylipainoisten jumppa katsotaan liikuntapalveluksi. Myöskään näitä henkilöryhmiä ei tulisi asettaa eriarvoiseen asemaan ainoastaan sen takia, että he tarvitsevat enemmän avustusta liikuntaa varten. Huomionarvoista ratkaisussa on myös se, että aiemmin käsitelty tapaus KVL:56/2012 on katsottu vanhentuneeksi oikeudeksi. Voidaan siten mielestäni todeta, että KVL:n kanta on muuttunut tämän luontoisten ryhmäliikuntapalveluiden suhteen.

Ruotsissa ohjaukseen ja valmennukseen suhtaudutaan hieman eri tavalla. Suomalaisessa oikeudessa valmennus liikuntapalveluissa katsotaan lähtökohtaisesti opetuselementiksi, kun taas Ruotsissa on todettu, että valmentajan tarjoama palvelu on osa liikuntapalvelua. Ruotsin verohallinto vertaa valmennusta tilanteeseen, jossa urheiluseura järjestää jalkapallotoimintaa jäsenilleen. Jalkapallotoimintaa harjoitetaan tällöin tietyn henkilön johdolla. Tätä katsotaan samankaltaiseksi tilanteeksi kuin esimerkiksi kuntosalijäsenyyteen sisältyvä valmentajan käyttö. Osa valmentajan tarjoamista palveluista eivät ole itsessään liikuntaa, mutta ne voidaan katsoa toissijaisiksi liikuntapalveluiksi, jolloin palveluita tarkastellaan kokonaisuutena. Tällaisia palveluita ovat esimerkiksi ravintoneuvonta, henkinen valmennus ja harjoittelun suunnittelu.⁸³

⁸³ Skatteverket 2016

3.2.1. Palvelu, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen

Vertailun vuoksi on järkevää ottaa tarkastelun alle myös palveluita, jotka on oikeuskäytännön mukaan katsottu palveluiksi, joilla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Yksi tällainen ratkaisu on KHO 21.9.2009 T 2291, jossa on kyse ohjattujen ratsastustuntien myynnistä. Tapauksessa osallistujille tarjottiin ratsastusopetusta, johon sisältyi hevosen ja ratsastustilan käyttö sekä ohjaus ja vakuutus. Asiakkaiden taso oli vaihteleva ja kaikista tunteista perittiin sama hinta, ellei ollut vakituinen ratsastaja. Palveluissa oli kyse sekä ratsastuksen opetuksesta että esimerkiksi turvallisuussyistä ohjattavasta ratsastuksesta.

Ratkaisussa päädyttiin lopputulokseen, jonka mukaan kyse oli palvelusta, jolla annettiin mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Päätöksen mukaan palvelun pääasiallinen luonne oli liikunnan harrastaminen, vaikka siihen kuului myös opetusta, sillä asiaa tulee tarkastella kokonaisuutena⁸⁴. Tapauksessa painoarvoa oli myös sillä asialla, että ratsastus on lajina sellainen, johon lähtökohtaisesti kuuluu paljon ohjausta jo turvallisuussyistä. Siksi palvelua ei tulisikaan pitää koulutuspalveluna ainoastaan siitä syystä, että sitä tyypillisesti harrastetaan ohjattuna⁸⁵.

Ruotsin verohallinnon mukaan ratsastuskoulun toiminta on lähtökohtaisesti urheilutoimintaa. Tällöin ratsastusta harjoitetaan yleensä ratsastustallilla, mutta myös maastoratsastus on mahdollista. Maastossa harjoitettavaa ratsastustoimintaa voidaan verohallinnon mukaan katsoa pääsääntöisesti urheiluksi, mikäli se on kiinteästi yhteydessä ratsastuskoulun säännölliseen ratsastustoimintaan.⁸⁶ Vastaavasti kyse on urheilusta, jos maastoratsastuksen päätavoitteena on ratsastustaitojen kehittäminen – kunhan toiminta on samanlaista kuin tavallinenkin ratsastuskoulutus. Sen sijaan kyse ei ole urheilusta, jos päätavoitteena on pikemminkin luonnosta nauttiminen ja rentoutuminen ratsastuksen avulla. Tällaiseen palveluun kuuluu usein myös muita toimintoja, kuten opastuksia, illallisia ja yöpymisiä.⁸⁷

⁸⁴ Vrt. Uudenmaan LO 17.11.1998 995/7. Kyseisessä ratkaisussa päädyttiin päinvastaiseen lopputulokseen kokonaisuuden suhteen, sillä katsottiin, että ratsastusleiri ja siihen liittyvät muut palvelut olivat itsenäisiä suoritteita.

⁸⁵ Määttä 2015: 507

⁸⁶ Skatteverket 2018

⁸⁷ Skatteverket 2016

Toinen tapaus, jossa on otettu kantaa lajiin sisältyvään ohjaukseen, on päätös KHO:2014:160. Tapauksessa oli kyse ohjatusta kamppailuliikuntatoiminnasta sekä kamppailulajileirien järjestämisestä. Liikuntatoiminnan sisältö koostui erilaisten kamppailulajien ohjauksesta sekä vyökokeiden järjestämisestä eritasoisille osallistujille. Kamppailulajileirien sisältö oli sama, kuin yhtiön toimitiloissa järjestettävillä muilla tunneilla ja niiden kesto oli yhdestä päivästä kahteen viikkoon. Leireillä kamppailutunteja järjestettiin 1–2 päivässä, eikä niihin sisällynyt ruokailua tai majoitusta.

Päätöksessä Verohallinnon Uudenmaan yritysverotoimisto sekä HHAO ovat molemmat päätyneet tulkintaan, jonka mukaan palvelussa ei ole kyse liikunnan mahdollistamisesta, sillä ohjauksen ja opetuksen määrä on tavanomaista suurempi. KHO:n päätöksen mukaan tiettyjä lajeja kuitenkin harrastetaan tavanomaisesti ohjattuna, jolloin palveluiden pääpainon voidaan katsoa olevan pikemminkin liikunnan harrastamisessa kuin opetuksessa. Tulkinta koskee sekä ohjattuja kamppailutunteja ja kamppailulajileirejä että vyökokeita, sillä ne muodostavat yhden kokonaisuuden. Päätöksessä on lisäksi mainittu, että asiakkaat voivat käyttää kamppailusalia myös itsenäisesti. Tämän perusteella voidaan olettaa, että kyseisiä kamppailulajeja voi perusteluista huolimatta harrastaa myös itsenäisesti. Lisäksi Ruotsin verohallinnon ohjeessa kamppailutoiminta on yksiselitteisesti määritelty urheiluksi⁸⁸.

Lopuksi voidaan ottaa esille Verohallinnon ohjeen⁸⁹ esimerkki ohjatusta työpaikkaliikunnasta. Esimerkin mukaan yritys A luovuttaa ohjattua hartia-, niska- ja selkäjumppaa yrityksen B työntekijöille. Palvelu tapahtuu ostajan, eli B:n, omissa tiloissa. Verohallinnon mukaan kyseinen palvelu on sellainen, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen, vaikkei samalla luovuteta tilaa, jossa liikuntaa harjoitetaan. Tutkielmassa ei tutkita käyttöoikeuden luovutustilanteita liikuntapalvelujen yhteydessä, mutta tässäkin tapauksessa on aiheellista tarttua ohjatun liikunnan merkitykseen.

Lähtökohtaisesti katsoisin, ettei niska- ja hartiajumppa ole sellainen laji, jota harjoitetaan tavanomaisesti ohjattuna. Se on pikemminkin jumppaa, jota jokainen

⁸⁸ Skatteverket 2018

⁸⁹ Verohallinto 2017

voi harjoittaa itsenäisesti esimerkiksi työpisteellään. Lisäksi tällainen toiminta tähtää pikemminkin rentoutumiseen ja hyvään oloon työpaikalla kuin varsinaiseen liikunnan harjoittamiseen. Tästä syystä onkin erikoista, että ohjattu työpaikkaliikunta on katsottu sellaiseksi palveluksi, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.

3.2.2. Koulutus- ja liikuntapalveluiden erottelukriteerit

Edellä mainituissa ratkaisuissa on havaittavissa muutama yhteinen piirre, jolla koulutukselliset palvelut erotellaan liikuntapalveluista oikeuskäytännössä. Ensinnäkin, oikeuskäytännössä annetaan suurta merkitystä ohjauksen ja opetuksen määrälle liikuntaan nähden. Mitä suurempi ohjauksen ja opetuksen määrä, sitä herkemmin palvelu on tulkittavissa koulutukselliseksi palveluksi. Merkitystä asiassa on tosi silläkin, onko laji itsenäisesti harrastettava, vai liittyykö siihen tavanomaisesti ohjausta. Toiseksi, kantaa on otettu ohjauksen ja opetuksen merkityksestä osallistujalle. Jälleen, mikäli katsotaan, että ohjauksella ja opetuksella on asiakkaan kannalta suuri merkitys, puoltaa se palvelun kategorisointia koulutuspalveluksi. Lopuksi, kolmas kriteeri tulee arvonlisäverodirektiivistä ja koskee poikkeusten suppeaa tulkintaa.

Opetuksen ja ohjauksen määrän arviointi palvelussa on arvatenkin hyvin oleellisessa asemassa verokohtelua perusteltaessa. Se saattaa kuulostaa varsin yksinkertaiselta, mutta oikeuskäytännön valossa näin ei välttämättä ole. Ongelma muodostuu etenkin siitä, ettei opetuksen ja ohjauksen tavanomaisen määrän rajaa ole määritelty oikeuskäytännössä tai muissa lähteissä, vaan perusteluissa käytetään lähtökohtaisesti sanamuotoa ”pääpaino”. Ei siis ole yksiselitteistä, onko pääpaino opetuksessa, mikäli sitä on esimerkiksi puolet liikuntatunnista, vai riittääkö mahdollisesti myös pienempi määrä.

Lisäksi lajiin sisältyvän tavanomaisen ohjauksen ja huomattavan ohjauksen määrän suhde on häilyvä. Mielestäni periaatteessa voidaan olettaa, että minkä tahansa lajin oikeaoppinen ja turvallinen harrastaminen vaatii ainakin jonkin verran ohjausta tai opetusta. Ohjauksen tarve voi lisäksi olla hyvinkin yksilöllistä ja tulkinta subjektiivista. Tulkinta myös muodostuu melko hankalaksi, kun esimer-

kiksi vatsatanssin katsotaan olevan tavanomaisesti ohjattu laji, mutta seurataksien käsittely on päinvastainen⁹⁰. Lajien erottelu ohjauksen tavanomaisuuteen perustuen on riski verotuskäytännön neutraalisuudelle.

Yksilöllisten tarpeiden kautta päästään toiseen oikeuskäytännössä ilmenneeseen kriteeriin, joka koskee opetuksen ja ohjauksen merkitystä osallistujalle. Useammassa ratkaisussa palvelun koulutuksellista luonnetta on perusteltu sillä, että opetuksella on suuri merkitys asiakkaan näkökulmasta, jolloin merkittävyyden määritelmä tulee jälleen pohdittavaksi. On selvää, että eritasoisille harrastajille ohjauksella on erilainen merkitys ja painoarvo, mutta tälle ei ole oikeustapauksissa annettu huomiota.

Koska harrastajia on usein eritasoisia, yleisen merkittävyyden arviointi on tietenkin melko mahdotonta. Juurikin siitä syystä voidaan pohtia, onko ohjauksen merkittävyys asiakkaille tehokas mittari koulutus- ja liikuntapalveluiden erottelussa vai monimutkaistaako se tulkintaa entisestään. Lisäksi oikeuskäytännön perusteella merkitystä ei ole myöskään sillä, onko palvelun tavoitteena ylipäänsä opetus. Jos palvelua tarjotaan muussa kuin opetusmielessä, voidaan perustellusti olettaa, ettei opetuksella ole asiakkaankaan kannalta oleellista merkitystä. Vaatimuksissa on siten melko selkeä ristiriita näkemykseni mukaan.

Kotimaisesta oikeuskäytännöstä voidaan poimia vielä suppean tulkinnan vaatimus. Kyseinen vaatimus tulee alun perin arvonlisäverodirektiivistä ja sen mukaan poikkeuksia, kuten esimerkiksi alennetun verokannan soveltamista, on tulkittava suppeasti⁹¹. Vakiintuneen EUT:n ratkaisukäytännön mukaan poikkeuksia tulee tulkita suppeasti, muttei kuitenkaan niin suppeasti, että ne menettäisivät merkityksensä⁹². Kotimaisessa oikeuskäytännössä onkin aktiivisesti viitattu tähän periaatteeseen ja pyritty ratkaisemaan tapaukset suppean määritelmän mukaan.

Ruotsissa sen sijaan koulutus- ja liikuntapalveluiden erottelu ei vaikuta olevan yhtä jyrkkää kuin Suomessa. Ruotsin verohallinnon mukaan ei voida katsoa, että urheilullinen toiminta käsittäisi ainoastaan urheilun käytännön harjoittamista,

⁹⁰ Ks. KVL:2000/76 ja KHO 2.7.1996 T 2237

⁹¹ Määttä 2015: 502

⁹² Esim. C-90/16 The English Bridge Union, C-284/03, Temco Europe, C-22/15, komissio v. Alankomaat (ei julk.)

vaan myös vähäinen teorian opetus voi sisältyä arvonlisäverotuksessa tarkoitettuun liikuntaan. Tämä koskee sekä urheilukouluja että yksittäisiä opetustunteja. Urheiluksi voidaan siis katsoa esimerkiksi golf-, ratsastus-, tennis-, uima-, hiihto-, jääkiekko- ja jalkapallokoulut sekä lajien yksittäiset opetustunnit.⁹³ Tulkinta poikkeaa merkittävästi suomalaisen oikeuden tulkinnasta, jonka mukaan opetuksen sisältyminen palveluun muuttaa sen helposti yleisen verokannan alaiseksi palveluksi.

Kaikkea opetusta ei pidetä kuitenkaan Ruotsissakaan liikuntana. Lähtökohtaisesti esimerkiksi tanssin opetusta pidetään arvonlisäverotuksessa tarkoitettuna urheiluna, mutta sen sijaan tanssikoulujen järjestämät tanssinäytökset, joihin ei liity opetusta, eivät pääasiallisesti ole liikuntaa edistäviä palveluja⁹⁴. Myöskään lentokoulutus, jonka tavoitteena on lentolupakirjan hankinta, tai sukelluskoulutus, jonka tavoitteena on sukellustodistuksen hankinta, eivät ole liikuntaa tai urheilua⁹⁵. Vastaavasti puhtaasti teoreettista koulutusta ei pidetä urheiluna, vaikka se liittyisikin siihen kiinteästi. Tässä yhteydessä teoreettisella koulutuksella tarkoitetaan mm. luentoja ja kursseja ruokavalioon sekä psykologiaan liittyen.⁹⁶

3.3. Koulutus- ja liikuntapalveluiden suhde verotusperiaatteiden valossa

Koulutus- ja liikuntapalveluiden erottelussa oleellisiksi nousevat kaksi verotuksen periaatetta. Yksi niistä on liittymisperiaate, johon vedotaan useassa ratkaisussa, jossa arvioidaan palvelun koulutuksellista tai liikunnallista luonnetta. Liittymisperiaate on siis yksi argumentaatiokeino tällaisessa palvelun arvioinnissa. Toinen merkittävä periaate on neutraliteettiperiaate. Neutraliteettiperiaatteeseen ei viitata suoraan oikeuskäytännössä tai käytetä sitä argumentointiin, mutta sen tutkiminen on oleellista siitä syystä, että koulutus- ja liikuntapalveluiden kahtiajako johtaa erilaiseen verokohteluun, jolloin verotuksen neutraliteetti ei ole välttämättä taattu. Molemmat periaatteet ovat siten oleellisia koulutus- ja liikuntapalveluiden arvioinnin kannalta, mutta niitä tarkastellaan hieman eri näkökulmista.

⁹³ Skatteverket 2017

⁹⁴ Skatteverket 2017

⁹⁵ Skatteverket 2017

⁹⁶ Skatteverket 2017

3.3.1. Liittymisperiaate

Liittymisperiaate arvonlisäverotuksessa tarkoittaa käytännössä sitä, että jos palvelu koostuu useammasta erillisestä osasta, verokohtelu määräytyy pääsuoriteen mukaan. Liittymis- tai jakamisperiaatteen soveltamisella on merkitystä erityisesti silloin, kun palveluun liittyy eri verokannan alaisia suoritteita.⁹⁷ Liittymis- jakamisperiaate ovat molemmat yhteyksissä arvonlisäverodirektiiviin ja EUT-oikeuteen. Lähtökohtaisesti myynteihin tulisi soveltaa jakamisperiaatetta, jolloin kaikki luovutukset ovat erillisiä. Joissain tapauksissa useampi suorite muodostaa kuitenkin yhden taloudellisen kokonaisuuden, jota olisi keinotekoista jakaa osiin. Silloin kyse on liittymisperiaatteen soveltamisesta. Ottaen kuitenkin huomioon miten moninaisia liiketoimet ovat, on mahdotonta antaa tyhjentävää vastausta soveltuvan periaatteen käytöstä.⁹⁸

Arvonlisäverodirektiivissä tai kansallisessa lainsäädännössä ei ole varsinaisesti säännöksiä, jotka erottelisivat yhdistetyt suoritukset yksittäisistä⁹⁹. Liittymis- tai jakamisperiaatteen soveltamisen arviointia voidaan helpottaa ryhmittämällä erilaisia tilanteita kategorioihin. Jos yksi liiketoimista on pääsuorite ja muut sille liitännäisiä, niin kyseeseen tulee liittymisperiaate. Kun suoritteista taas muodostuu erillisiä liiketoimia, soveltuu lähtökohtaisesti jakamisperiaate. Suoritukset saattavat myös muodostaa kokonaisuuden, jossa eri osatekijät ovat yhtä tärkeässä roolissa. Eri verokannan alaisissa myynneissä liittymisperiaatteen soveltamisedellytykset nousevat merkittäviksi, sillä poikkeuksia tulisi tulkita suppeasti, mutta toisaalta hallinnollisesti tehokas verojärjestelmä puoltaa liittymisperiaatteen käyttöä.¹⁰⁰

Koska lainsäädännössä ja direktiivissä liittymisperiaatteen soveltamisedellytyksiä ei ole eritelty, on niitä etsittävä kotimaisesta ja EUT-oikeuskäytännöstä. Kotimaisessa oikeuskäytännössä liittymisperiaatteen soveltuvuuden yhteydessä on viitattu unionin oikeuskäytäntöön, jolloin tulkinnassa on pyritty mukailemaan

⁹⁷ Äärilä ym. 2017: 283

⁹⁸ Hokkanen, Johansson, Joki-Korpela, Jokinen, Kallio, Laitinen, Pokkinen, Salomaa & Virtanen 2013: 257

⁹⁹ Määttä 2015: 528

¹⁰⁰ Hokkanen ym. 2013: 258

unionin tuomioistuimen tulkintoja mahdollisimman pitkälle. EUT:n mukaan liiketoimien suhdetta arvioitaessa tulisi ottaa huomioon kaikki ne olosuhteet, jotka liiketoimiin vaikuttavat.¹⁰¹

Liittymisperiaatetta on sivuttu useammassa kotimaisessa ratkaisussa, joissa on ollut arvioitavana liikuntapalvelun tarjoaminen: esimerkiksi ratkaisuissa KHO 19.1.2012 T 52¹⁰², KHO 25.10.2002 T 2698¹⁰³ ja Uudenmaan LO 17.11.1998 T 995/7¹⁰⁴. Kahdessa ensimmäisessä ratkaisussa tulkinta on tehty liittymisperiaatteen mukaisesti. Kolmannessa tapauksessa onkin kyse jakamisperiaatteen soveltamisesta, joka on ollut vähemmän yleistä liikuntapalveluita arvioitaessa. Ensimmäisissä ratkaisuissa liittymisperiaatteen soveltuvuus on perusteltu hyvin samantyyllisesti: on katsottu, että sekä tennis- että hiihtokoulutoiminnassa opetus ja liikunnan mahdollistaminen ovat muodostaneet sellaisen kokonaisuuden, jota tulisi tarkastella yhtenäisesti ja jota ei ole mielekästä jakaa keinotekoisesti osiin.

Uudenmaan LO:n päätöksessä 17.11.1998 T 995/7 tulkinta on sen sijaan päinvas-tainen. Ratsastusleirikokonaisuuteen sisältyvä majoitus on katsottu erilliseksi suoritukseksi, josta suoritettiin veroa eri verokannan mukaan kuin mitä ratsastustoiminnassa. Hyvin samantyylisten palveluiden erilaisesta verokohtelusta johtuen voidaankin todeta, ettei liittymis- tai jakamisperiaatteen soveltuminen siten ole aina yksiselitteisesti määritettävissä.

EUT:n oikeuden mukaan liittymis- tai jakamisperiaatteen soveltuvuutta arvioi-taessa on tärkeää ottaa huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseessä oleva lii-ketoimi suoritetaan. Olosuhteita tarkasteltaessa tulee mm. pohtia, onko jokin lii-ketoimista pääasiallinen ja muut liitännäisiä suorituksia tai onko monen osateki-jän muodostama liiketoimi niin kiinteä kokonaisuus, että se muodostaa yhden jakamattoman suorituksen. Pääsääntö on kuitenkin EUT:n oikeuden mukaan lähtökohtaisesti se, että jokainen toimi on erillinen ja itsenäinen. Liittymisperi-aatteen soveltaminen onkin eräänlainen poikkeustapaus.¹⁰⁵

¹⁰¹ Määttä 2015: 532–533

¹⁰² Ratkaisu ohjatusta tennisliikuntatoiminnasta

¹⁰³ Ratkaisu hiihtokoulutoiminnasta

¹⁰⁴ Ratkaisu ratsastusleiritoiminnasta

¹⁰⁵ Määttä 2015: 533, 537; Hokkanen ym. 2013: 257

Liittymisperiaatteen soveltuvuutta liikuntapalveluiden yhteydessä on käsitelty esimerkiksi ratkaisussa C-18/12, *Město Zamberk*, jota on tarkasteltu myös aiemmin tutkielmassa. Tapauksessa on kyse mm. siitä, voidaanko satunnaista ja virkistystarkoituksessa harrastettua uimahallitoimintaa pitää arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa tarkoitettuna liikuntana. Jo edellä mainittujen yleisten kriteerien lisäksi EUT nostaa esille keskivertokuluttajan näkökulman käsitteen¹⁰⁶. Tuomion 30 kohdan mukaan liiketoimen hallitseva osatekijä voidaan määritellä keskivertokuluttajan näkökulmasta, jolloin poikkeuskäsittelyn alaisten osien laadullista ja määrällistä merkitystä verrataan niihin osiin, jotka eivät poikkeusmenettelyyn kuulu.

Ratkaisun 32 kohdan mukaan arviointiin vaikuttaa myös tapa, jolla asiakas saa hankittua kyseiset palvelut. Tässä tapauksessa uimalan palveluita pääsee käyttämään hankkimalla yhdentyypin pääsylipun, jolla pääsee uimalan kaikkiin osiin ja jota voi käyttää eri tarkoituksiin. EUT:n mukaan tämä seikka viestii vahvasti siitä, että uimalan tarjoamat palvelut muodostavat yhden kokonaisuuden, joka koostuu useammasta suoritteesta. Tapauksessa on siten tämä huomioon ottaen kyse yhdestä suoritteesta, jota olisi keinotekoista jakaa osiin.

EUT:n mukaan on oleellista myös tarkastella, soveltuuko suorite kokonaisuudessaan poikkeuksen soveltamispiiriin. Arviointiin vaikuttavat lisäksi ne puitteet, joissa palvelu asiakkaille tarjotaan. Tässä tapauksessa on kyse siitä, onko palvelua kokonaisuudessaan pidettävä urheiluna, joten tarkastelun kohteena ovat uimalan tilat, joissa palveluita tarjotaan. Unionin tuomioistuimen mukaan tulisi siis arvioida, onko uimalan tilat tarkoitettu urheilumaiseen uintiin vai onko uima-altaat tarkoitettu lähinnä hui- ja virkistyskäyttöön, jolloin niistä esimerkiksi puuttuvat radat ja lähtökorokkeet. Ainoastaan se, että osa asiakkaista käyttää uimalaa muuhun kuin urheiluun, ei sinänsä vaikuta tulkintaan. Pääsuoritteen mukaista verokohtelua tulee siten arvioida palvelun toteutusolosuhteet huomioon ottaen.

Lisäksi muista EUT:n päätöksistä saadaan enemmän viitteitä siitä, milloin liittymisperiaatteen soveltaminen tulee ajankohtaiseksi. Ratkaisussa C-308/96 ja C-

¹⁰⁶ Ks. myös C-276/09, *Everything Everywhere* ja C-41/04, *Levob Verzekeringen* ja *OV Bank*

94/97, Howden Court Hotel oli kyse hotellitoimintaa harjoittavat yhtiön matkapakettien myynnin verokohtelusta. Paketteihin sisältyi hotellimajoitus ja matka, jolloin ratkaistavana oli se, voitiinko matkaa rinnastaa lisäpalveluun. EUT mukaan olosuhteet huomioon ottaen kyse ei kuitenkaan ollut tilanteesta, jossa tulisi soveltaa liittymisperiaatetta, vaan yhtiön katsottiin myyvän marginaaliverojärjestelmän alaisia matkapaketteja.

EUT:n mukaan liittymisperiaatteen perusajatus on, että liitännäiset palvelut antavat asiakkaalle mahdollisuuden nauttia pääsuoritteesta parhaissa olosuhteissa. Tällöin liitännäispalveluiden arvon tulisi olla pieni kokonaispalvelun hintaan nähden. Tässä tapauksessa on kuitenkin katsottu, että tarjotut liitännäispalvelut poikkeavat merkittävästi elinkeinoharjoittajan tyypillisistä tehtävistä. Lisäksi liitännäispalvelun, joka on tässä tapauksessa matka hotellille, arvo on huomattava kokonaisuuteen nähden. Nämä yksityiskohdat huomioon ottaen yhtiön tarjoamia palveluita ei voitu katsoa kokonaisuudeksi, johon tulisi soveltaa liittymisperiaatetta, vaan ne katsottiin toisistaan erillisiksi.¹⁰⁷

Tuomiossa C-349/96, Card Protection Plan oli kyse yhtiöstä, joka tarjosi luottokorttiasiakkailleen ohjelmaa, joka koostui vakuutuksesta ja kortin rekisteröintiä koskevasta palvelusta. Arvioitavana oli se, muodostivatko vakuutus ja kortin rekisteröintipalvelu yhden yhtenäisen palvelun vai kaksi erillistä palvelua. Mikäli liittymisperiaatteen katsottaisiin soveltuvan palveluun, olisi se kokonaisuudessaan verotonta vakuutuspalvelun myyntiä. Erillisenä kortin rekisteröintipalvelua käsiteltäisiin verollisena palveluna. Laskutustavalla ei ollut ratkaisun kannalta merkittävää painoarvoa, vaikkakin sitä voidaan EUT:n mukaan pitää tulkinnassa lähtökohtana. EUT mukaan liittymisperiaate voi hyvinkin soveltua kyseiseen tapaukseen, mutta se jäi kansallisen tuomioistuimen arvioitavaksi.

Lopullisen kannan puuttumisesta huolimatta tuomiossa annettiin tulkintaohjeita liittymisperiaatteen soveltuvuuden arviointia varten. Kuten ratkaisussa C-18/12, *Město Zamberk*, on myös tässä tapauksessa nostettu esille keskivertokuluttajan näkökulma. Arvioinnissa ei siis tulisi antaa erityistä arvoa verovelvollisen näkemykseen palvelun luonteesta, vaan asiaa tulisi tarkastella objektiivisesti keskivertokuluttajan näkökulmasta. Keskivertokuluttaja on kuitenkin haastava näkö-

¹⁰⁷ Hokkanen ym. 2013: 261–262

kulma siinä mielessä, ettei ole varmuutta siitä, mitkä sellaisen kuluttajan tavoitteet ovat. Myös objektiivisesti arvioituna eri kuluttajilla voi olla erilaiset tavoitteet, mutta toisaalta itse verovelvollisen näkökulmaa ei pidetä tarpeeksi luotettavana.¹⁰⁸

Yhdistyneen kuningaskunnan verohallinnon näkemyksen mukaan palveluun ei voitu soveltaa verovapautta mm. siitä syystä, ettei vakuutusyhtiöllä, joka oli varsinainen vakuutuksen antaja, ja asiakkaalla ollut suoraa sopimusta keskenään. EUT:n ratkaisun mukaan palveluun voisi kuitenkin periaatteessa soveltua vakuutuspalvelujen verottomuus, vaikka luottokorttiyhtiö ei itse ole vakuutuksenantaja. On kuitenkin mahdollista, että mikäli luottokorttiyhtiö olisi myös vakuutuksenantaja, tulkinta liittymisperiaatteen soveltamisesta olisi suoraviivaisempi. Tapauksessa on pohdittu monipuolisesti rekisteröintipalvelun ja vakuutuspalvelun mahdollista liitännäisyyttä ja voidaanko sitä pitää kokonaisuudessaan vakuutuspalveluna. Jos vakuutuksenantaja, eli vakuutusyhtiö, olisi ollut myös rekisteröintipalvelun tarjoaja, liittymisperiaatteen soveltuvuus saattaisi olla itsestäänselvyys.¹⁰⁹ Siten voidaan olettaa, että palveluntarjoajalla voi olla myös merkitystä liittymisperiaatteen soveltuvuuden kannalta.

3.3.2. Neutraliteettiperiaate

Liittymisperiaate on läheisesti yhteydessä toiseen verotuksen periaatteeseen, neutraliteettiperiaatteeseen. Neutraliteettiperiaatetta voidaan lähtökohtaisesti pitää sallittuna oikeuslähteenä, sillä se on ollut merkittävässä roolissa oikeuskäytännössä ja lain esitöissä. Neutraliteettiperiaatteen soveltamisen tavoitteena on välttää epätasainen verokohtelu. Neutraliteettiperiaatteen käytöllä on myös pidemmän aikavälin tavoitteita, kuten voimavarojen tarkoituksenmukainen ohjautuminen sekä taloudellinen tehokkuus. Arvonlisäverotuksessa neutraliteettiperiaatteen avulla pyritään välttämään veron kertaantuminen ja piiloveron muodostuminen.¹¹⁰

Arvonlisäverotuksen neutraliteettihäiriöitä voi syntyä juurikin alennetun verokannan käytön yhteydessä. Esimerkkeinä alennettuun verokantaan liittyvästä

¹⁰⁸ Hokkanen ym. 2013: 266–267

¹⁰⁹ Hokkanen ym. 2013: 264, 267

¹¹⁰ Määttä 2014: 292–293

neutraliteettihäiriöstä voidaan mainita ratkaisut KHO 30.9.1996 T 3048 ja KHO 31.12.1996 T 4061, joissa oli kyse hyvin samankaltaisten palveluiden tarjoamisesta eri olosuhteissa. Ensimmäisessä ratkaisussa asiakkaille tarjottiin biljardi- ja tikanheittolaitteiden käyttömahdollisuutta ravintoloissa, huoltoasemilla ja tavarataloissa, jolloin sitä ei pidetty alennetun verokannan alaisena liikuntapalveluna. Toisessa ratkaisussa biljardilaitte oli sijoitettu biljardisaliin kilpa- ja harrastepelaajien käyttöön, jolloin se katsottiin liikuntapalveluksi, johon voitiin edellisestä poiketen soveltaa alennettua verokantaa. Neutraliteettiperiaate ei siis tämän perusteella ole määräävä periaate arvonlisäverotuksessa.¹¹¹

Kotimaisessa oikeuskäytännössä on kuitenkin viitattu neutraliteettiperiaatteen varsin useasti. Esimerkiksi ratkaisun KHO 17.12.2001 T 3136 pohjalta voidaan todeta, ettei verokohtelua voitu määrittää palveluntarjoajan tai palvelun vastaanottajan perusteella, vaan palvelun luonteen avulla.¹¹² Tapauksessa oli kyse alihankkijan tarjoamista maksuliikennepalveluiden verokohtelusta, jossa katsottiin, että palvelut ovat verottomia samalla tavalla kuin alihankinnan suorittavan yhtiön tarjoamat rahoituspalvelut. Tätä tulkintaa voidaankin verrata liittymisperiaatteen yhteydessä esiin nousseeseen ajatukseen, jonka mukaan liittymisperiaate todennäköisesti soveltuisi automaattisesti, jos palveluntarjoaja olisi sama¹¹³.

Tapauksessa KHO 16.6.2003 T 1487 yhtiö harjoitti autokoulutoimintaa, jonka yhteydessä se myi asiakkailleen oppikirjoja. Vaikka palvelua myytiin ja laskutettiin yhtenä kokonaisuutena, soveltui oppikirjojen myyntiin alennetun verokannan käyttö. KHO:n mukaan oppikirjan pystyi ostamaan myös erikseen, jolloin sen myynti tulisi käsitellä erikseen opetuspalvelusta. Ratkaisussa KHO 12.11.2003 T 2783 oli puolestaan kyse satukirjojen myynnistä, joihin oli liitetty CD. CD:ssä oli satukirjan teksti luettuna ja hinnoittelu tapahtui yhtenäisesti kirjan ja CD:n kokonaisuudelle. Koska CD:tä ei ollut tarkoitettu myytäväksi erikseen, vaan ainoastaan satukirjan yhteydessä, myyntiin tulisi soveltaa alennettua verokantaa molempien komponenttien osalta.¹¹⁴ Kilpailuneutraliteetin voidaan siten nähdä olevan vahvasti yhteydessä tapaan, jolla tuotetta tai palvelua tarjotaan markkinoilla.

¹¹¹ Määttä 2014: 293–294

¹¹² Määttä 2014: 296

¹¹³ Hokkanen ym. 2013: 267

¹¹⁴ Määttä 2015: 538–539

Neutraliteettiperiaatteella on keskeinen asema myös EUT:n oikeuskäytännössä. Esimerkiksi ratkaisussa C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc ja The Association of Investment Trust Companies oli kyse erityisten sijoitusrahastojen kohtelusta. Tuomiosta käy ilmi, että keskenään kilpailevia rahastoja tulisi kohdella arvonlisäverotuksessa samalla tavalla neutraliteettiperiaatetta noudattaen. Näin ollen suljettuja kiinteistösijoitusrahastoja tulisi kohdella arvonlisäverotuksessa samalla tavalla, kuin muitakin suljettuja sijoitusrahastoja. Kohtelemalla sijoitusrahastoja samalla tavalla neutraliteettiperiaatteen mukaan minimoidaan riski kilpailun vääristymisestä.¹¹⁵

Juurikin kilpailuneutraliteetin toteutuminen saattaa olla vaakalaudalla, kun on kyse verottomuuden tai alennetun verokannan tilanteista. Kotimaisessa oikeuskäytännössä kilpailuympäristöön on kiinnitetty huomiota esimerkiksi ratkaisussa KVL:2016/19¹¹⁶. Tapauksessa oli kyse erinäisten ammattikorkeakoulun tarjoamien koulutuspalveluiden verokohtelusta. Ratkaisussa on todettu, että kurssit ja opintokokonaisuudet, jotka voidaan katsoa lain nojalla annettavaksi koulutukseksi, ovat verottomia ALV 39 §:n perusteella. Sen sijaan koulutuspalveluista, jotka voitaisiin hankkia myös avoimilta markkinoilta, tulisi suorittaa arvonlisävero. Tällaisia kilpailuolosuhteissa tarjottavia koulutuspalveluita olivat esimerkiksi johtamisen opinnot. Ottaen huomioon myös edellinen EUT:n tuomio voidaan päätellä, että mikäli palvelua tarjotaan avoimilla kilpailumarkkinoilla, siihen ei tulisi soveltaa sellaista verokohtelua, joka olisi omiaan antamaan sille kilpailuedun ja vääristämään siten markkinoiden kilpailua.

¹¹⁵ Määttä 2014: 296–297

¹¹⁶ Ks. myös KHO 20.10.2016 T 4451 (ei muutosta KVL:n ratkaisuun)

4. VAPAA-AJAN VIETTOON LIITTYVIEN PALVELUIDEN SUHDE LIIKUNTAPALVELUIHIN ARVONLISÄVEROTUKSESSA

4.1. Virkistys-, ajanviette-, elämys- ja muiden vastaavien palveluiden ominaisuudet

Edellisessä luvussa on todettu, että liikuntapalveluiden sisältöä arvioidaan tarkasti, jos kyse on alennetun verokannan soveltumisesta. Arvonlisäverolain sanamuotoa ”palvelu, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen” tulkitaan EU-oikeuden mukaan suppeasti, jolloin osa liikuntaa muistuttavista palveluista saattaa jäädä rajauksen ulkopuolelle. Koulutuspalvelujen lisäksi tällaisia palveluita saattavat olla myös virkistys-, ajanviette-, elämys- ja muut vastaavat palvelut. Nämä palvelut eroavat liikuntapalveluista siten, että niiden ensisijainen tavoite on pikemminkin virkistyminen ja rentoutuminen kuin liikkuminen. Kyseisiin palveluihin tulisi siten soveltaa yleistä verokantaa¹¹⁷.

Verohallinnon ohjeen mukaan kyse ei ole palvelusta, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen, mikäli sen ensisijaisena tarkoituksena on esimerkiksi virkistyminen, rentoutuminen tai muunlainen vapaa-ajan vietto. Palvelua ei voida pitää edelleenkään liikuntapalveluna, vaikka siihen sisältyisi näennäisesti liikuntaa ja palvelun suorittaminen vaatisi huomattavaa fyysistä ponnistusta. Lisäksi paikalla, jossa palvelua tarjotaan, on merkitystä arvioinnin kannalta. Mikäli palvelun suorituspaikka on sellainen, jonne asiakas ei mene motiivinaan liikunta, saattaa se vaikuttaa myös palvelun luonteen määrittelyyn.¹¹⁸

Kuten aikaisemmin tutkimuksessa on jo todettu, palvelun pääasiallinen sisältö ratkaisee sen, onko palvelu liikuntapalvelua ja voidaanko siihen soveltaa alennettua verokantaa. Lähtökohtaisesti voidaankin olettaa, että liikuntapalvelujen suhde virkistys- ja muihin palveluihin voidaan arvioida samoilla perusteilla kuin koulutuspalvelujen erottelun yhteydessä. Koska koulutuspalvelujen ominaisuuksia on tutkittu jo edellisessä luvussa, tutkitaan tässä luvussa muita mahdollisia palveluita, jotka liikkuvat liikuntapalvelujen rajamailla, mutta joissa ei ole varsinaisesti koulutuksellisia piirteitä. Tähän kategoriaan lukeutuvat esimerkiksi

¹¹⁷ Verohallinto 2017

¹¹⁸ Verohallinto 2017

monet uudet ja suositaan kasvattavat palvelut, joita ei voida suoraviivaisesti katso palveluiksi, joilla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.

4.2. Virkistys-, ajanviete-, elämys- ja muiden vastaavien palveluiden suhde liikuntapalveluihin

Verohallinnon ohjeessa liikuntapalveluiden arvonlisäverokannasta on lueteltu joitakin tilanteita, joihin alennetun verokannan käyttö ei sovellu, mutta listaus ei ole tyhjentävä. On lisäksi tärkeää tunnistaa ne ominaisuudet, joiden perusteella voidaan erotella liikuntapalvelut virkistys-, ajanviete-, elämys- ja muista palveluista, jotta voitaisiin arvioida myös uusien ja muuttuvien palveluiden luonnetta ja päätarkoitusta. Ohjeen mukaan esimerkiksi mindfulness, ohjelmalliset retket luonnossa, lasten puuhapaikat, vauvauinti, koirien tottelevaisuuskoulutus (toko) ja omatoimiset värikuulapelit eivät ole palveluita, joilla annetaan ensisijaisesti mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.¹¹⁹ Kyseiset palvelut eivät myöskään lähtökohtaisesti muistuta koulutuspalveluita, vaan ovat ennemminkin yhteydessä vapaa-ajan viettoon.

Oikeuskäytännön perusteella vaikuttaa siltä, että palvelun suorituspaikka voi vaikuttaa hyvinkin vahvasti sen tarkoituksen arviointiin. Yksi esimerkki tällaisesta tilanteesta on ratkaisujen KHO 31.12.1996 T 4061 ja KHO 30.9.1996 T 3048 välinen tulkintaero. Ensimmäisen ratkaisun mukaan biljardilaitteen tarjoaminen kilpa- ja harrastepelaajien käyttöön biljardisalissa oli palvelua, jolla annettiin mahdollisuus liikunnan harrastamiseen. Sen sijaan toisessa ratkaisussa, jossa biljardi- ja tikanheittolaitteet oli sijoitettu ravintoloihin, huoltoasemiin ja tavarataloihin, ei ollut kyse liikuntapalvelusta ja veroa oli suoritettava yleisen verokannan mukaan. Palveluissa ei siis ollut muuta mainittavaa eroa kuin suorituspaikka ja -tarkoitus: biljardisaliin mennään oletettavasti pelaamaan nimenomaan biljardia, kun taas esimerkiksi huoltoasemalla biljardipeli toimii vain oheispalvelu. Samaa lopputulokseen on päädytty myös Ruotsissa¹²⁰.

¹¹⁹ Verohallinto 2017

¹²⁰ Skatteverket 2018

Verohallinnon ohjeen tulkinta on sama myös poniratsastuksen osalta. Poniratsastukseen liittyen ei ole julkaistua oikeuskäytäntöä, mutta Verohallinnon mukaan sitä ei voida pitää palveluna, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen, mikäli se myydään esimerkiksi kauppakeskuksen pihassa, sillä palvelun päätavoite on silloin huvi ja ajanviete. Jos taas poniratsastusta harjoitetaan maneesissa taikka maastossa, on se liikuntapalvelua.¹²¹ Palvelun suorittamispaikka antaa siis selkeästi kontekstin, jonka kautta palvelun luonnetta voidaan arvioida. Ruotsin verohallinto on vastaavasti todennut, että huvipuistossa tarjottava poniratsastus ei ole urheilua¹²².

Aktiviteetin suorituspaikalla on merkitystä myös värikuulapelaamisen yhteydessä. Verohallinnon ohjeistuksen mukaan värikuulapeliä voidaan pelata sekä omatoimisesti että ohjattuna, mutta verokohtelu ei ole molemmissa tilanteissa sama. Jos palvelu käsittää vain pelikaluston vuokraamisen ja yleisen neuvonnan asiakkaalle omatoimista pelaamista varten, palvelua ei katsota liikuntapalveluksi. Tällöin kyse on ainoastaan urheiluvälineiden vuokrauksesta, johon sovelletaan yleistä verokantaa. Jos taas palveluun kuuluu edellisten lisäksi pelikentän luovutus ja mahdollisesti myös ohjaajan läsnäolo, pidetään sitä liikunnan harjoittamisen mahdollistavana palveluna, johon sovelletaan alennettua verokantaa.

Tulkinta on mielestäni mielenkiintoinen paristakin syystä. Värikuulapeli on aktiviteetti, jossa fyysisyys ei ole ratkaisevaa. Sen sijaan lajissa menestyminen vaatii taktikointia ja nopeaa päättelykykyä. Laji on omiaan lievittämään stressiä ja kehittämään sosiaalisia taitoja.¹²³ Ottaen huomioon vaatimuksen liikunnan suppeasta tulkinnasta ja että kyseiset ominaisuudet viittaavat pikemminkin vapaa-ajan palveluihin, on todettava, että Verohallinnon näkemys vaikuttaa hieman ristiriitaiselta eri lajien välillä¹²⁴. Mainittakoon, että Ruotsin verohallinto on päätenyt tulkintaan, jonka mukaan värikuulapeli ei ole ruotsalaisen arvonnisäverolain tarkoittamaa urheilua, sillä sen päätavoitteena ei ole liikkuminen tai sen tavoittelu¹²⁵.

¹²¹ Verohallinto 2017

¹²² Skatteverket 2018

¹²³ Suomen paintball-liitto

¹²⁴ Ks. myös C-90/16, The English Bridge Union, jossa EUT on linjannut, ettei kyse ole urheilusta, mikäli toiminnan fyysinen elementti on vain vähäinen.

¹²⁵ Skatteverket 2018

Lisäksi koulutus- ja liikuntapalvelujen tarkastelun yhteydessä yhdeksi selväksi erottelukriteeriksi nousi lajin itsenäisyys. On todettu, että osaa lajeista harrastetaan tavanomaisesti ohjattuna, jolloin tavanomaistakaan suurempi ohjauksen määrä ei muuta palvelua automaattisesti koulutuspalveluksi¹²⁶. Jos taas itsenäisesti harrastettaviin lajeihin sisältyy ohjausta, tulkitaan se herkästi opetuksiksi. Värikuulapelin kohdalla tilanne on päinvastainen: mikäli peliä pelataan itsenäisesti, katsotaan palvelu urheiluvälineiden vuokraukseksi, mutta ohjattuna liikuntapalveluksi. Myös tämän näkemyksen valossa eri lajien välinen kohtelu vaikuttaisi olevan ristiriidassa.

Edempänä on jo todettu, että koirien kanssa harrastettavat agility ja toko eivät ole arvonnäköisissä tarkoitettua liikuntaa, vaikka myös koiran omistaja liikkuisi huomattavasti aktiviteetin aikana. Ratkaisussa KHO 30.6.2015 T 1871 oli kyse juurikin agilityn harrastamisesta. Agilityssa omistaja ohjasi koiraansa esteradan läpi, pääosin juosten. Agilityyn käytettävää hallia vuokrattiin viikoittaisissa tunnin vakiovuoroissa ja harjoittelu oli itsenäistä. KHO on kuitenkin linjannut kyseisessä ratkaisussa, että toiminnassa oli pääsääntöisesti kyse koiran kouluttamisesta ja koiran liikuntaa edellyttävästä esteradan suorittamisesta. Näin ollen aktiviteetin ei voitu katsoa antavan mahdollisuuden liikunnan harjoittamiseen omistajan osalta, vaikka lajissa oleellista on myös ihmisen fyysinen toiminta. Voidaan todeta, että KHO:n tulkinnan mukaan koiran kanssa harrastettavat lajit katsotaan lähinnä vapaa-ajan viettoon liittyviksi lajeiksi fyysisyydestä riippumatta.

Ruotsissa sen sijaan on tultu lopputulokseen, jonka mukaan agility on liikuntaa myös koiran omistajan näkökulmasta. Ruotsin verohallinnon mukaan agility on laji, jossa koiran tulee läpäistä esterata mahdollisimman virheettömästi ja nopeasti. Jotta tämä onnistuu, vaaditaan toiminnassa koiran ja omistajan saumatonta yhteistyötä, jossa molemmat liikkuvat. Tästä syystä verohallinto katsoo, että agility antaa mahdollisuuden liikunnan harjoittamiseen myös ihmisen osalta. Sen sijaan toko tai muut vastaavat aktiviteetit, joissa ainoastaan koira liikkuu, eivät ole ruotsalaisessa arvonnäköisyydessä tarkoitettua liikuntapalvelua.¹²⁷

¹²⁶ Verohallinto 2017

¹²⁷ Skatteverket 2018

Eräs mielenkiintoinen aihe on vauvauinnin arviointi. Verohallinnon ohjeen ensimmäisen version mukaan vauvauinti ei ole palvelua, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Verohallinnon mukaan vauvauinti on rinnastettavissa perheen yhteisiin leikkeihin, joiden pääasiallisena tarkoituksena on totuttaa lapsi veteen ja tukea tämän kehitystä valvotuissa olosuhteissa.¹²⁸ Hyvin samankaltaisten perustelujen nojalla vauvauinti on katsottu muuksi, kuin liikunnaksi myös Ruotsin oikeudessa¹²⁹. Näkemys vauvauinnista on siis selkeästi se, ettei siinä ole kyse liikunnasta tai urheilusta, vaan yhteisestä leikkihetkestä ja perheen keskeisestä vapaa-ajan vietosta.

Tuoreessa KVL:n päätöksessä on kuitenkin tultu täysin päinvastaiseen lopputulokseen vauvauinnin suhteen¹³⁰. Tapauksessa oli kyse uimakoulun, vauvauinnin ja kuntosalin starttikurssin myynnistä ja niihin sovellettavasta verokannasta. KVL:n mukaan vauvauinti oli palvelua, jossa lapselle annettiin mahdollisuus liikuntaan miellyttävissä ja turvallisissa olosuhteissa. Tämän lisäksi palveluun kuuluvan opastuksen ja ohjauksen ei katsottu kohdistuvan suoraan osallistujaan, eli vauvaan.

Erilaista kantaa KVL:n ratkaisussa on perusteltu erityisesti turvallisen harrastamisen näkökulmasta. KVL:n mukaan vauvauinnin tarkoitus on totuttaa lapsi veteen ja samalla kehittää sen motoriikkaa valvotuissa olosuhteissa. Ohjaajan rooli on tärkeä toiminnan kannalta, sillä hänellä on tietotaito liittyen vauvojen turvalliseen ja hygieeniseen oleiluun vedessä. Ohjaaja myös neuvoa koko ryhmää liikkeiden suorittamisessa, eikä ohjaus ole siten yksilöllistä. Ratkaisua on lisäksi perusteltu sillä, ettei liikuntaa ja leikkiä voida erottaa lapsilla, sillä fyysinen aktiivisuus tarkoittaa käytännössä fyysistä leikkiä. Kaiken kaikkiaan, KVL:n mukaan fyysinen aktiivisuus ylipäänsä on erittäin tärkeää lasten fyysisen ja psyykkisen kehityksen kannalta, jolloin yksilölliset valmiudet tulisi ottaa huomioon.

Edellä mainittujen seikkojen perusteella voisi olettaa, että Verohallinnon ja Keskusverolautakunnan näkemykset ovat ristiriidassa keskenään. Verohallinnon ohje liikuntapalveluiden verokannasta on annettu syyskuussa 2017 ja KVL:n ratkaisu maaliskuussa 2018, jolloin niiden välissä ei ole kulunut huomattavasti ai-

¹²⁸ Verohallinto 2017

¹²⁹ HFD 2012 ref. 71

¹³⁰ KVL:2018/12 (ei lainvoim.)

kaa. Katsoisinkin, että verotuksen ennustettavuus kärsii hieman: hyvin lähekkäin annetut ohjeistus ja ennakkoratkaisu, joissa on kuitenkin erilainen tulkinta, saattavat hämmentää verovelvollisia. Sen sijaan olisi voinut olla odotettavissa, että KVL:n ratkaisu olisi myötäillyt ohjeen tulkintaa, jolloin vauvauintia ei olisi katsottu liikunnan harjoittamisen mahdollistamiseksi ja siihen olisi sovellettu yleistä verokantaa. Huomionarvoista on tosin myös se, että Verohallinnon ohjeen päivitettyssä versiossa on todettu edellisestä poiketen, että vauvauinti on palvelua, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen¹³¹. KVL:n ennakkopäätökset saattavat siten vaikuttaa Verohallinnon ohjeistuksen sisältöön.

KVL:n ratkaisussa 2018/18 (ei lainvoim.) oli puolestaan kyse mm. vesiseikkailutuntien järjestämisestä kehitys- ja kuulovammaisille lapsille. Vesiliikunnassa tehtiin erilaisia tehtäviä, harjoituksia liittyen hengenpelastukseen ja taitouintiin sekä suoritettiin tekniikkaratoja. Kyse oli siis uinti- ja vesiliikuntataitojen turvallisesta kehittämisestä vamma-aste huomioon ottaen. KVL on päätenyt ratkaisussaan tulkintaan, jonka mukaan kyseinen vesiliikuntatunti oli palvelua, jolla annettiin mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Tämäkin johtopäätös eroaa aikaisemmasta kannasta – vesiseikkailutunti olisi voinut sisältönsä puolesta ja Verohallinnon yleisen linjauksen huomioon ottaen hyvinkin olla vapaa-ajan palvelu, jonka ensisijainen tavoite ei ole liikunnan harjoittaminen.

Kahden edellisen KVL:n ratkaisun tulkinnan tarkastelu saattaa herättää ihmetystä, mutta toisaalta voidaan tarkastella tilannetta EUT:n näkemyksen kautta, jonka mukaan kaikki olosuhteet, jotka vaikuttavat liiketoimeen, tulisi ottaa huomioon¹³². Näissä tapauksissa normaalitilanteesta poikkeavana yksityiskohtana voidaan nähdä osallistujien fyysinen ja henkinen tila. Ratkaisussa KVL:2018/12 palvelun varsinaisia käyttäjiä ovat vauvat ja ratkaisussa KVL:2018/18 kehitys- ja kuulovammaiset lapset. Tämä huomioon ottaen on perusteltua olettaa, että tietyt asiakkaat saattavat tarvita suurempaa määrää ohjausta ja avustusta liikkumista varten, jolloin ratkaisut ovat hyvinkin järkeenkäypiä. Ratkaisuissa on myös korostettu turvallisen liikuntaympäristön tarjoamista, jota voidaan verrata esimerkiksi KHO:n ratkaisuun ratsastuksen harrastamisesta, jossa on samalla tavalla tuotu esille turvallisen harrastamisen mahdollistamisen tärkeys¹³³.

¹³¹ Verohallinto 2018b

¹³² Määttä 2015: 532–533

¹³³ KHO 21.9.2009 T 2291

Ratkaisussa KHO 4.11.1997 T 2796 oli kyse mikroautoilupalvelun myynnistä. Palvelussa asiakas sai käyttöönsä mikroauton sekä autoradan käyttöoikeuden ajoa varten. KHO:n mukaan kyseinen palvelu on kokonaisuus, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Kyseiseen kantaan on tosin päädytty äänestyksellä 5–3. KVL on sen sijaan päätenyt ennen tätä kantaan, jonka mukaan kyse ei ole liikunnan mahdollistavasta palvelusta, vaan sitä on pidetty yleisen verokannan alaisena aktiviteettina. On siten melko ilmeistä, ettei kyseisen palvelun arviointi ole ollut helppoa ja yhtä hyvin olisi voitu päätyä myös vastakkaiseen lopputulokseen, jolloin alemman verokannan käyttö ei soveltuisi.

On mielestäni ilmeistä, ettei mikroautoilu ole perinteinen liikuntalaji, joka automaattisesti luokiteltaisiin urheiluksi. Mikroautoilu on vauhdikas laji, jota harrastetaan karting-autolla, mikroautoilua varten erityisesti suunnitelluilla radoilla. Se onkin ominaisuuksiltaan verrattavissa kilpa-autoiluun. Mikroautoilua luonnehditaan harrastukseksi, joka on mielenkiintoinen, koko perheen laji. Kyseisessä lajista menestyminen vaatii sääntöjen tuntemusta sekä oikean tekniikan haltuunottoa.¹³⁴

Myös Ruotsin verohallinnon mukaan mikroautoilu voidaan katsoa urheiluksi. Mikroautoilulle on kuitenkin asetettu vaatimus: sen tulee täyttää Ruotsin autourheiluyhdistyksen (Svenska Bilsportförbund) kilpailu- ja harjoittelusäännöt ja sitä on oltava mahdollista toteuttaa kilpailemalla tai harjoittelemalla laitoksella. Täytyy ottaa kuitenkin huomioon se, että Ruotsin arvonlisäverotuksen vaatimukset urheilulle ovat hieman erilaiset kuin Suomessa. Kuten aiemmin on tullut jo ilmi, Ruotsin urheilun kattojärjestöön kuuluvien yhdistysten lajit voidaan lähtökohdaisesti katsoa olevan urheilutoimintaa¹³⁵. Vastaavaa kriteeriä ei kuitenkaan ole Suomen arvonlisäverotuksessa, joten vertailu tämän seikan perusteella on hieman haastavaa.

Mikroautoilun arviointia voidaan tarkastella myös EUT-oikeuden kautta. Mikroautoilu ei ole perinteinen liikuntalaji, eikä siihen varsinaisesti sisälly fyysistä toimintaa, sillä sitä harjoitetaan ajamalla karting-autoa. Vaikkei urheilutoiminnalta välttämättä edellytetä suuria fyysisiä ponnisteluja tai huomattavaa fyysistä vaativuutta, on siitä silti löydyttävä jonkinasteinen fyysinen elementti. EUT onkin

¹³⁴ Suomen Kartingliitto ry 2018: 5

¹³⁵ Skatteverket 2016

linjannut päätöksessään C-90/16, *The English Bridge Union*, että ainoastaan älyllistä toimintaa stimuloivia lajeja ei voida pitää arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna urheiluna. Tämän perusteella ei voida suoraviivaisesti sanoa, että mikroautoilu on EU-oikeudessa tarkoitettua urheilua varsinaisen fyysisen elementin puuttuessa tai sen ollessa varsin vähäinen.

Golf on myös sellainen laji, jota pidetään lähtökohtaisesti liikuntana. Golfia pelataksaan osallistuja yleensä tarvitsee golfosakkeen, joka voi olla osallistujan omaisuutta tai vuokrattu. Golfia voi pelata myös ostamalla yksittäisiä kierroksia. Alennetun verokannan käyttö soveltuu kuitenkin vain tilanteissa, joissa asiakkaalle luovutetaan golfin pelioikeus. Näin ollen golfosakkeen vuokraus katsotaan palveluksi, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Golfosakkeen myynti on sen sijaan arvonlisäverotonta arvopaperikauppaa. Myös lyöntiharjoittelun myynti golfkentällä katsotaan liikunnan harjoittamisen mahdollistamiseksi.¹³⁶ Ruotsalaisen oikeuden mukaan golfkentän käyttö maksua vastaan on arvonlisäverotuksessa tarkoitettua urheilua¹³⁷.

4.3. Uusien ja monimuotoisten lajien tarkastelua

Kuten tutkimuksessa on jo aiemmin todettu, yksittäisten lajien kategorisointi liikunnaksi tai muuksi palveluksi ei ole suinkaan suoraviivaista. Joidenkin lajien verokohtelulle löytyy tukea oikeuskäytännöstä sekä Verohallinnon ohjeistuksista, mutta se koskee vain hyvin pientä osaa. Tyhjentävän ohjeistuksen antaminen koskien kaikkia mahdollisia lajeja on tuskin mahdollista, mutta olemassa olevan tiedon pohjalta voidaan yrittää tehdä tulkintoja myös muista lajeista. Liikunnan ala on nopeasti kasvava ja monipuolistuva ala, jolloin suurien verotuslinjojen hahmottaminen muodostuu välttämättömäksi. Jotta voidaan arvioida uusia tai monipuolistuvia lajeja, on siihen oltava tietyt kriteerit, jotka saadaan tähänastisesta oikeudesta. Seuraavissa alaluvuissa tullaankin tutkimaan eräitä vähemmän yleisiä lajeja ja niiden todennäköistä verokohtelua.

¹³⁶ Verohallinto 2017

¹³⁷ Skatteverket 2016

4.3.1. Crossfit

Crossfit on yksi lajeista, joka on noussut viimeisinä vuosina suureen suosioon. Sitä ei ole kuitenkaan käsitelty oikeuskäytännössä tai Verohallinnon ohjeistuksissa. Siinä on kuitenkin piirteitä, jotka muistuttavat lajeja, joista löytyy oikeuskäytäntöä. Crossfit on kunto-ohjelma, jossa harjoitellaan toiminnallisilla liikkeillä ja jonka intensiteetti on korkea. Harjoittelun pääasiallisena tavoitteena on terveen elämän ja hyvän kunnon tavoittelu liikkumisen avulla. Lajille on ominaista myös yhteisöllisyys, jolloin yhdessä harjoittelusta muodostuu urheilijoiden yhteisö, joka on omiaan edistämään lajin tavoitteita. Crossfitia harjoitetaan vaihtelevan ohjelman pohjalta, jonka suunnittelee ja ohjaa erillinen valmentaja.¹³⁸

Crossfitissa ei siis harjaannuta yhteen tiettyyn urheilulajiin, vaan harjoittelussa yhdistellään eri olemassa olevien lajien ominaisuuksia optimaalisen fyysisen kunnon saavuttamiseksi. Koska lajia harrastetaan yhteisöllisesti ja valmentajan johdolla, voidaan sen olettaa olevan luonteeltaan lähimpänä ohjattua ryhmäliikuntaa. Ratkaisun KVL:2012/56 mukaan pienryhmäliikuntapalvelua ei voitu katsoa palveluksi, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen, sillä sen pääpaino oli asiakkaiden neuvonnassa, kannustamisessa ja motivoinnissa. Crossfitissa kannustaminen ja motivointi ovat suuressa roolissa ja valmentaja opastaa lisäksi oikeaan liikkeiden suoritustapaan. Kyseisen ratkaisun perusteella voitaisiin hyvinkin päätellä, että crossfit ei välttämättä täytä sellaisen liikuntapalvelun tunnusmerkkejä, johon voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa.

Ratkaisussa KHO:2014:160 on sen sijaan päädytty lopputulokseen, jonka mukaan ohjattu kamppailuliikuntatoiminta on liikuntapalvelua, johon soveltuu alennettu arvonlisäverokanta. Myös ratkaisussa KVL:18/2018 on todettu, että mm. ohjattu harjoittelu kuntosalissa ja muut ohjatut jumpat ovat palveluita, joilla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Näiden ratkaisujen perusteella voitaisiin puolestaan perustella kantaa, jonka mukaan myös crossfit on liikuntapalvelua, jonka ensisijaisena tavoitteena on liikunnan harrastaminen ja johon soveltuu alennettu verokanta. Koska nämä ratkaistu ovat uusimpia, voidaan niille lähtökohtaisesti antaa enemmän painoarvoa. Palvelua arvioitaessa tulee kuitenkin tutkia sen ensisijaista päämäärää, eli onko se liikkuminen vai muu, esimerkiksi vapaa-ajan viettoon liittyvä päämäärä.

¹³⁸ CrossFit Suomi

4.3.2. Olut ja viini liikunnan yhteydessä

Yksi vauhdikkaasti nousevista trendeistä on aktiviteetit, joissa yhdistyvät liikunnan harrastaminen ja alkoholi. Yleisin yhdistelmä on jooga- tai venyttelytunnit, joissa harjoittelun yhteydessä nautitaan viiniä tai olutta. Alkoholillisen juoman lisäyksellä harjoitteluun tavoitellaan parempaa keskittymistä, stressin alentamista ja yleistä rentoutumista. Harjoittelu tapahtuu ohjattuna ja liikunnan sisältö on lähtökohtaisesti sama kuin tunnilla, jossa alkoholia ei nautittaisi.¹³⁹ Näin ollen oleellista on tunnistaa, mikä on alkoholijuoman merkitys ja paino aktiviteettia harrastettaessa.

Verohallinnon ohjeen mukaan lajeja kuten joogaa, pilatesta ja taitia pidetään lähtökohtaisesti palveluina, joilla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Edellytyksenä on, että palveluun sisältyy vähäistä enemmän lajiin kuuluvaa fyysistä toimintaa ja venyttelyä. Esimerkiksi mindfulness tai naurujooga eivät ole sellaisia palveluja, joihin voitaisiin soveltaa alennettua verokantaa. Näin ollen voidaan olettaa, että myös viini- tai olutjoogassa lähtökohtaisesti harrastetaan arvonalisäverolaissa tarkoitettua liikuntaa, mutta alkoholijuoman osuus vaikeuttaa arviointia. Mikäli asiaa tarkasteltaisiin liittymisperiaatteen näkökulmasta¹⁴⁰, voitaisiin olettaa, että alkoholijuoman osuus ja merkitys on pieni ja kokonaisuutta voitaisiin pitää palveluna, jossa annetaan ensisijaisesti mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.

Toisaalta Verohallinnon ohjeessa mainitaan myös se, että liikuntaleirin hinta, johon kuuluu esimerkiksi ruokailu ja majoitus, tulisi jakaa erillisiin osiin¹⁴¹. On aiheellista olettaa, että kyseistä tulkintaa voitaisiin käyttää myös lyhemmän keston aktiviteetteihin, kuten joogatuntiin. Tällöin joogatunnin ja viinin tai oluen osuudet hinnasta tulisi eritellä, jolloin itse joogasta suoritettaisiin veroa alennetun verokannan mukaan ja alkoholijuomasta yleisen verokannan mukaan. On myös epätodennäköistä, että alkoholijuoma katsottaisiin liittyvän kiinteästi liikunnan harjoittamiseen ja muodostavan sellaisen kokonaisuuden, jota ei voisi jakaa osiin. Tässä tapauksessa on siis perustellumpaa käyttää pikemminkin jakamis- kuin liittymisperiaatetta verokannan määrittämisen yhteydessä.

¹³⁹ Murphy 2018; Allas Sea Pool

¹⁴⁰ Kuten esim. ratkaisussa KHO 19.1.2012 T 52

¹⁴¹ Verohallinto 2017

4.3.3. Pound-rumpukapulaliikuntatunnit

Yksi liikunnan trendeistä nykypäivänä on harjoittelun mielekkyyden lisääminen. Tällöin liikunnasta pyritään tekemään hauskaa ja viihdyttävää erilaisin menetelmin. Esimerkiksi tällaisesta liikuntamuodosta on Pound-niminen rumpukapulaliikuntatunti. Tunnit perustuvat rumpukapuloita muistuttaviin välineisiin, joita käytetään harjoittelun keskeisenä osana. Harjoittelun sanotaan yhdistävän aerobisen liikunnan ja rummutuksen hyödyt, joita ovat mm. aivojen stimulointi, keskittymisen kehittäminen ja stressin lievitys. Lisäksi tunnin on tarkoitettu voimistavan lihaksia, polttavan runsaasti kaloreita ja kohottavan yleiskuntoa.¹⁴²

Rumpukapulaliikuntatunti yhdistää siten liikunnan mahdollistamisen ja musikaalisen hauskanpidon. Tunnilla jäljitellään rumpujen soittamista, mutta sellaisella tavalla, joka tekee siitä fyysisesti vaativan ja liikunnallisen aktiviteetin. Verokohtelun määrittelyssä tuleekin arvioida, onko itse liikunnan harjoittaminen vai viihtyminen ja hauskanpito palvelun päätavoitteena. Verohallinnon ohjeen mukaan mikäli palvelun pääasiallisena tavoitteena on rentoutuminen, stressinhallinta tai henkisen hyvinvoinnin edistäminen, palveluun tulisi soveltaa yleistä verokantaa, eikä se siten ole liikuntapalvelua¹⁴³. Mikäli rumpukapulaliikuntatunnin pääasiallinen tavoite on pikemminkin viihtyminen ja musisointi liikunnan sijaan, ei voida katsoa, että se olisi palvelua, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Tulkinta pysyy samana, vaikka fyysinen elementti olisi palvelussa vahva¹⁴⁴.

Rumpukapulatuntia kuvaillaan kuitenkin intensiivisenä tuntina, jonka aikana harjoitetaan kehon lihaksia, yleistä fyysistä kuntoa sekä kestävyyttä. Palvelukuvausten mukaan on ollut tarkoitus kehittää laji, joka tuo iloa liikuntaan. Liikkeissä on lisäksi vaikutteita pilateksen ja joogan liikkeistä. Näin ollen voidaan olettaa, että päätavoite palvelussa on liikkuminen ja musikaalinen elementti sekä hauskanpito ovat palvelussa toissijaisia. Tällöin palvelua voitaisiin pitää liikunnan mahdollistamisena, johon voidaan soveltaa alennettua verokantaa, sillä hauskanpito on vain välillinen tavoite liikunnan edistämiseksi¹⁴⁵.

¹⁴² Pound Rockout Workout

¹⁴³ Verohallinto 2017

¹⁴⁴ Verohallinto 2017

¹⁴⁵ Verohallinto 2017

Yllä mainittujen lajien lisäksi on varmasti olemassa suuri määrä palveluita, jotka jäävät liikunnan ja muiden palvelujen välimaastoon ja joiden arvonlisäverokäsittely ei ole selkeää. Liikunnan monipuolistuessa ja vaihtoehtoisten lajien kasvatessaan suosiota on selvää, että tarvitaan tarkat kriteerit, joiden avulla arvioida kyseisiä palveluita yksinkertaisesti ja luotettavasti.

5. JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämän tutkimuksen pääasiallisena tavoitteena on ollut alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen edellytysten selvittäminen. Alennetun verokannan käytön edellytysten määrittämiseksi on pitänyt ensinnäkin selvittää, mitä liikunta on ja miten se rajautuu arvonlisäverotuksen kontekstissa. Tämä onkin ollut hyvin merkittävä kysymys tutkielman kannalta: ellei voida määrittää, mitä liikunta tarkoittaa, on myös mahdotonta arvioida yksittäisen palvelun luonnetta ja siten verokohtelua. Tutkielmassa on lisäksi selvitetty, miten liikuntapalvelut eroavat koulutuspalveluista sekä muista vapaa-ajan viettoon liittyvistä palveluista, joihin lähtökohtaisesti sovelletaan yleistä arvonlisäverokantaa.

Liikunnan määritelmää tutkittiin sekä yleisen, arkielämässä käytetyn käsitteen kautta että yksityiskohtaisemmin arvonlisäverotuksen tarkoittamana käsitteenä. Liikunnan määritelmän rajoja hahmoteltiin myös elektronisen urheilun käsitteen avulla. Kuten oli odotettavissa, liikunnan eri ulottuvuuksilla on toki paljon yhteistä, mutta niistä löytyi myös paljon eroavaisuuksia. Tärkein havainto liikunnan määritelmää tarkasteltaessa oli se, ettei arkielämässä ilmenevä liikunnan määritelmä ole läheskään aina sama kuin arvonlisäverotuksen kontekstissa esiintyvä liikunta. Liikunnan määritelmää arvonlisäverotuksen sisällä verrattiin myös ruotsalaisen verolainsäädännön vastaavaan määritelmään.

Arkikielessä tarkoitettu liikunta mielletään usein etenkin perinteisiksi urheilulajeiksi, kuten esimerkiksi jalkapallon tai jääkiekon pelaaminen. Myös vähemmän perinteisiä lajeja saatetaan pitää liikuntana, kunhan niihin liittyy huomattava fyysinen elementti. Joidenkin tulkintojen mukaan mikä tahansa liikkuminen on liikuntaa, päämäärästä ja tavoitteesta riippumatta. Tutkielmassa liikunnan yleisenä määritelmänä on kuitenkin päädytty pitämään sellaista fyysistä toimintaa, jossa liikunnan harjoittaminen on itse liikkumisen päämäärä. Tällöin liikuntaa saatetaan harrastaa esimerkiksi hyvän kunnon tai terveyden ylläpitämiseksi. Vastaavasti fyysistä toimintaa, joka on esimerkiksi työnteon oheistulos, ei voida pitää liikuntana.

Arvonlisäverodirektiivin ja -lain mukaiset määritelmät liikunnasta ovat joissain määrin rajattuja verrattuna liikunnan yleiseen määritelmään. Tärkeä huomio ar-

vioitaessa liikunnan käsitettä arvonlisäverotuksen kontekstissa on se, ettei arvonlisäverodirektiivissä eikä kotimaisessa lainsäädännössä määritellä lainkaan mitä liikunta niiden yhteydessä tarkoittaa. Näin ollen määritelmää on jouduttu selvittämään mm. kotimaisen ja EUT-oikeuskäytännön, Verohallinnon ohjeiden ja muiden oikeudellisten lähteiden kautta.

Arvonlisäverodirektiivin määritelmä liikunnasta on varsin laava. Tarkemmin käsite, joka arvonlisäverodirektiivissä esiintyy, on urheilulaitosten käyttöoikeus. Tämän sanamuodon perusteella on varsin mahdotonta rajata arvonlisäverodirektiivin tarkoittamaa liikunnan määritelmää, joten sen merkitystä on jouduttu etsimään etenkin EUT-oikeuskäytännöstä. Ensinnäkin oikeuskäytännöstä ilmenee, ettei tiettyä lajia tulisi harjoittaa ainoastaan edistyneellä tasolla ja kilpailuhenkisesti, vaan myös satunnaista toimintaa voidaan pitää liikuntana. Oikeuskäytännössä ilmaistaan kuitenkin selkeästi myös se, ettei mikä tahansa toiminta ole liikunta, vaan sillä tulee olla vähäistä suurempi fyysinen elementti. Näin ollen huvitteluun tähtäävä toiminta ei ole liikuntaa, ellei siinä ole ilmeinen liikunnallinen motiivi. Lisäksi oikeuskäytännöstä ilmenee suppean tulkinnan vaatimus: kun kyse on verotuksen poikkeusmenettelystä, liikunnan määritelmää tulisi tulkita suppeasti.

Arvonlisäverolaissa säädetään, että alennettua kymmenen prosentin arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa palveluihin, joilla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Myöskään AVL:ssa ei määritellä, mitä liikunnalla tai sen mahdollistamisella tarkalleen tarkoitetaan. Kotimaisesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että EUT:n ratkaisujen mukaiseen suppean tulkinnan periaatteeseen nojataan varsin usein. Tulkintaa ei ole tästä huolimatta rajattu ainoastaan perinteisiin liikuntalajeihin, vaan liikunnaksi on katsottu mm. mikroautoilu ja vatsatanssin harjoittaminen. Liikunnan käsitettä rajaavat kuitenkin koulutukselliset ja vapaa-ajan viettoon tähtäävät elementit. Täten AVL:n tarkoittama liikunta on toimintaa, jonka päämääränä on nimenomaan liikkuminen, eikä esimerkiksi lajiin tarvittavien taitojen opetus taikka hauskanpito.

Vertailumaa Ruotsissa on sen sijaan annettu hieman laajempaa ohjeistusta siitä, mitä liikunnalla tarkoitetaan paikallisessa arvonlisäverolaissa. Ruotsalaisen verohallinnon mukaan kyse on liikunnasta ainakin sellaisessa toiminnassa, jossa harjoitellaan Ruotsin urheilun kattojärjestöön kuuluvien jäsenyhdistysten sään-

töjen mukaisesti. Tämän lisäksi liikuntaa voi olla myös muu toiminta, jota harjoitetaan vastaavalla tavalla. Ruotsin verohallinto on lisäksi eritellyt melko yksityiskohtaisesti mitä lajeja pidetään liikunta ja mitä ei. Ruotsalaisessa liikunnan tulokinnassa ei ole myöskään pyritty rajaamaan koulutuksellisia piirteitä omaavia lajeja tai palveluita liikunnan käsitteen ulkopuolelle. Sen sijaan puhtaasti viihtymiseen ja hauskanpitoon tähtääviä palveluita ei katsota Ruotsissakaan liikunnaksi.

Ruotsin arvonlisäverotuksen määritelmä liikunnasta ei ole sekään täydellinen, mutta siitä voisi mielestäni ottaa ehdottomasti mallia Suomen arvonlisäverotuksessa. Suomalaisessa oikeudessa on otettu kantaa rajalliseen määrään lajeja ja ratkaisut ovat olleet keskenään jopa hieman ristiriidassa. Myös kotimaisen Verohallinnon toimesta voitaisiin määritellä tarkemmin ja käytännönläheisemmin mitä liikunnalla arvonlisäverolaissa tarkoitetaan. Lisäksi laajempi ohjeistus sisältäen useamman lajin arvioinnin ja tapauskohtaisen verokohtelun olisi tarpeen. Yksityiskohtaisempi ja etenkin käytännönläheisempi liikunnan määritelmä arvonlisäverotuksen kontekstissa helpottaisi verovelvollisia määrittämään oikean verokannan myymilleen palveluille ja lisäisi ylipäänsä verotuksen ennustettavuutta.

Suomen arvonlisäverotuksessa on kuitenkin linjattu, että mikäli palvelun pääasiallinen tavoite on opetus tai valmennus tai sitä sisältyy palveluun tavanomaista suuremmissa määrin, kyse ei ole palvelusta, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Tällöin kyse on koulutuspalvelusta, johon tulee soveltaa yleistä verokantaa alennetun sijaan. Oikeuskäytännön ja Verohallinnon ohjeistusten mukaan palvelun luonnetta arvioitaessa olennaista on määrittää, mikä on palvelun pääasiallinen tavoite. Esimerkiksi ohjattu tennisliikuntatoiminta on katsottu oikeuskäytännössä koulutukselliseksi palveluksi, kun taas ohjattu kampaalutoiminta palveluksi, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.

Toinen seikka, johon suomalaisessa oikeuskäytännössä on kiinnitetty huomiota koulutuspalveluihin liittyen, on opetuksen merkitys palvelun ostajalle. Mikäli katsotaan, että palveluun sisältyvällä opetuksella tai valmennuksella on huomattava merkitys osallistujalle, kyseinen seikka puoltaa palvelun luokittelua yleisen verokannan alaiseksi koulutuspalveluksi. Lähtökohtaisesti merkitystä ei anneta osallistujien subjektiiviselle kokemukselle, vaan opetuksen merkitystä tulisi arvioida objektiivisesti. Tällainen lähestymistapa on kuitenkin ongelmallinen ensinnäkin siitä syystä, ettei opetuksen merkitys ole suinkaan sama eritasoisille

harrastajille, vaan se vaihtelee olemassa olevien taitojen ja tavoitteiden mukaan. Objektiiivinen arviointi on hankalaa myös siitä syystä, ettei ole selvää, mihin objektiiivinen arviointi perustuu tai millainen on se keskivertokuluttaja, josta objektiiivisuus seuraa.

Kotimaisessa oikeudessa on lisäksi korostettu liittymisperiaatetta liikuntapalvelujen arvioinnissa. Liittymisperiaatteen mukaan useampaa suoritusta tulisi käsitellä verotuksessa yhtenä kokonaisuutena, mikäli ne muodostavat kiinteän kokonaisuuden, jota olisi keinotekoisista jakaa osiin. Näin ollen palveluihin, joihin kuuluu sekä opetusta että liikuntaa, tulisi lähtökohtaisesti soveltaa yhtä verokantaa, riippuen palvelun pääasiallisesta luonteesta. Liittymisperiaatteen soveltaminen saattaa kuitenkin johtaa tilanteisiin, joissa toinen verotuksen periaate, neutraliteettiperiaate, ei välttämättä toteudu. Esimerkkinä voidaan mainita jo aikaisemmassa kappaleessa esitelty ohjatun tennisliikuntatoiminnan ja ohjatun kamppailuliikuntatoiminnan erilainen verokohtelu.

Ruotsissa sen sijaan opetuksen ja valmennuksen ei ole katsottu rajaavan liikunnan käsitettä. Samanlaista liikunta- ja koulutuspalvelujen kahtiajakoa kuin Suomessa ei ole tehty, vaan liikuntapalveluun voi hyvinkin sisältyä koulutusta ja valmennusta, joka ei vaikuta alennetun verokannan soveltumiseen. Päinvastoin, joissakin tapauksissa on todettu, että liikunnan opetuksen puuttuminen saattaa muuttaa palvelun luonnetta liikuntapalvelusta muuksi palveluksi. Asiaa on perusteltu sillä, ettei voida olettaa liikunnan olevan ainoastaan käytännön harjoittelua, vaan siihen voi liittyä kiinteästi myös teorian opetus. Näkemys opetuksen suhteen koskee sekä lajikohtaisia kouluja, että yksittäisiä opetustunteja.

Mielestäni onkin perusteltua pohtia, onko Suomessa vakiintunut, melko ankara koulutukselliset piirteet poissulkeva käytäntö, tarkoituksenmukainen keino rajata liikunnan käsitettä. Mitä tahansa liikuntalajia tulee harjoitella ensimmäisillä kerroilla opastettuna jo oikeaoppisen suorituksen ja turvallisuuden kannalta. Lisäksi jo opittuja taitoja voi olla tarpeellista kehittää opetuksen avulla tavoitteena parempi suoriutuminen kyseisessä lajissa. Myös valmennus ja motivointi saattavat kannustaa tehokkaampaan ja mielekkäämpään liikunnan harrastamiseen. Tästä syystä koulutuksellisten palveluiden erilainen verokohtelu voi olla epäoikeudenmukaista ja saattaa liikuntaa sisältävät muut palvelut huonompaan asemaan varsinaisiin liikuntapalveluihin nähden.

Liikunnan käsitettä arvonlisäverotuksessa on pyritty lisäksi rajaamaan poissul-
kemalla sellaiset palvelut, joiden pääasiallinen tavoite on esimerkiksi ajanviette,
virkistys, elämykset tai muu vastaava vapaa-ajan viettoon liittyvä tavoite. Myös
tällaisten liikuntaa muistuttavien palvelujen kohdalla on oleellista arvioida, mikä
niiden varsinainen tavoite ja merkitys on. Kuten koulutuspalveluiden yhtey-
dessä on todettu, mikäli palvelun pääasiallinen tavoite on vapaa-ajan vietto tai
esimerkiksi hauskanpito, sitä ei voida pitää liikuntapalveluna, vaan siihen tulisi
soveltaa yleistä verokantaa. Merkitystä ei ole sinänsä sillä, sisältyykö palveluun
huomattavasti fyysistä ponnistelua – ellei palvelun tavoitteena ole nimenomaan
liikkuminen, se ei silloin ole myöskään liikuntapalvelua.

Liikuntapalveluiden ja vapaa-ajan viettoon liittyvien palveluiden välisiä eroja
voidaan havainnoida mm. palvelun suorituspaikan perusteella. Oikeuskäytän-
nön ja Verohallinnon ohjeistuksen perusteella ilmenee, että täysin sama palvelu
voidaan katsoa liikuntapalveluksi tai vapaa-ajan viettoon liittyväksi palveluksi
harrastuspaikan perusteella. Esimerkiksi biljardi biljardisalissa pelattuna on kat-
sottu liikuntapalveluksi, kun taas huoltoasemalla pelattava biljardi ei. Vastaa-
vasti aktiviteetteja, kuten poniratsastus, arvioidaan eri tavalla sen perusteella,
missä palvelua tarjotaan. Poniratsastus tallilla katsotaan liikunnaksi, mutta
kauppakeskuksen pihassa yleisen verokannan alaiseksi viihdepalveluksi.

Liikuntapalveluiden ja vapaa-ajan viettoon liittyvien palveluiden erotteluun ei
ole kuitenkaan muodostunut muita selkeitä kriteerejä suomalaisessa oikeudessa
ja oikeuskäytäntö sekä Verohallinnon ohjeistukset ovat olleet ristiriitaisia. Tär-
keimpinä esimerkkeinä voidaan mainita värikuulapeli, agility ja vauvauinti. Vä-
rikuulapeliä voidaan pitää melko yksiselitteisesti viihdepalveluna, johon sisältyy
jonkin verran fyysistä ponnistelua. Tästä huolimatta ohjattu värikuulapeli on
katsottu liikuntapalveluksi. Agilitya on taas pidetty muuna, kuin liikuntapalve-
luna, vaikka lajissa ihminen liikkuu yhtä aikaa koiran kanssa. Ratsastus sen si-
jaan on katsottu liikuntapalveluksi, vaikka siinäkin ihminen liikkuu eläimen
avulla. Lopuksi vauvauinti on katsottu Verohallinnon ohjeessa perheen yh-
teiseksi leikiksi, eli yleisen verokannan alaiseksi palveluksi ja toisaalta tuoreessa
KVL:n ennakkoratkaisussa liikuntapalveluksi.

Lajien ristiriitainen tulkinta viittaa mielestäni vahvasti siihen, ettei liikuntapalve-
lujen ja vapaa-ajan viettoon liittyvien palvelujen välisiä eroavaisuuksia ole mää-
ritelty tarpeeksi selkeästi edes Verohallinnon tai tuomioistuinten tasolla. Onkin

perusteltua pohtia, miten verovelvollinen, joka joutuu arvioimaan myymänsä palvelun verokantaa, voi tehdä arvioinnin luottavaisesti ja itsevarmasti. Mikäli liikuntapalvelun sisältövaatimukset eivät ole selkeitä Verohallinnolle tai tuomioistuimille, ne tuskin ovat sitä verovelvollisillekaan. Tämäkin on seikka, joka heikentää verotuksen läpinäkyvyyttä ja ennustettavuutta.

Huomionarvoista on myös se, että Ruotsin oikeudessa kaikkiin kolmeen edellä mainittuihin lajeihin on suhtauduttu päinvastaisella näkemyksellä kuin Suomessa. Näin ollen agilitya pidetään liikuntana, kun taas vauvauintia ja väriskulapeliä ei ole katsottu liikuntapalveluiksi. Muilta osin viihteelliset palvelut rajataan liikuntakäsitteen ulkopuolelle myös Ruotsissa. Ruotsissa liikuntana ei siis pidetä sellaisia palveluita, joiden päämääränä on puhtaasti viihtyminen, rentoutuminen tai muu vastaava motiivi. Lähtökohtaisesti esimerkiksi maastoratsastusta pidetään liikuntana, mutta jos ratsastuksen tavoitteena on vain rentoutuminen ja luonnosta nauttiminen, se ei ole liikuntaa.

Ongelmalliseksi saattaa muodostua myös uusien lajien ilmestyminen markkinoille sekä jo olemassa olevien lajien monipuolistuminen. Liikunnan alalla on nykypäivänä selkeästi havaittavissa trendi, jossa pyritään lisäämään liikunnan tuottamaa rentoutumista ja tekemään siitä hauskeempaa. Tällaisten palveluiden yleistyessä on entistä vaikeampaa arvioida, ovatko ne liikuntaa vai pikemminkin vapaa-ajan viettoon tähtäviä palveluita.

Yleisesti ottaen suomalaisessa oikeudessa on otettu selkeä linja liikuntapalveluiden arvioinnin suhteen, joka nojaa tiettyihin vakioperiaatteisiin, kuten suppean tulkinnan periaatteeseen. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, etteikö oikeuskäytännössä ja Verohallinnon ohjeistuksissa olisi myös merkittäviä ristiriitoja tulkintojen suhteen. Yksi syy tähän saattaa olla ensinnäkin se, ettei liikuntapalvelun käsitettä ole määritelty tarpeeksi selkeästi ja ymmärrettävästi. Toiseksi, liikuntapalveluille on asetettu osittain ankariakin rajoituksia, jotka ovat kuitenkin melko löyhästi määriteltyjä.

Liikuntapalvelujen arvonlisäverotus Suomessa hyötyisi taatusti liikunnan käytännönläheisemmästä ja yksityiskohtaisemmasta määrittelystä. Mitkä ovat oletusarvot liikunta-, koulutus- ja vapaa-ajan viettoon liittyville palveluille ja onko niiden erottelu aina tarkoituksenmukaista? Etenkin vapaa-ajan viettoon liitty-

vien palveluiden ja liikuntapalveluiden erottelukriteerejä tulisi selkeyttää. Koulutuspalveluiden suhteen saattaisi olla perusteltua pohtia, onko erottelu liikuntapalveluista lainkaan tarpeellista vai luoko se pikemminkin haasteita verotuksen neutraliteetille? Mallia voitaisiin ottaa naapurimaa Ruotsilta, jossa liikuntapalvelujen arvonlisäverotusmalli vaikuttaisi olevan huomattavasti selkeämpi ja siihen liittyvä ohjeistus paljon kattavampi.

LÄHTEET

Allas Sea Pool. *Viikkotunnit: Viiniä & venyttelyä [online]*. Saatavilla World Wide Webissä: < <https://www.allasseapool.fi/tunnit-ja-kurssit/viikkotunnit.html>>

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.

CrossFit Suomi. *Mitä CrossFit on? [online]* Saatavilla World Wide Webistä: < <http://www.crossfitsuomi.fi>>

Dwan, Hannah (2017). *What are esports? A beginner's guide [online]*. Julkaisussa: The Telegraph 18.10.2017. Saatavilla World Wide Webistä: < <https://www.telegraph.co.uk/gaming/guides/esports-beginners-guide/>>

HE 88/1993. Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

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

Herrala, Olli (2017). *Veroriita leimahti: Lapsiperheiden uimakouluille lisälasku – joogaajat selviävät ilman hinnankorotusta [online]*. Julkaisussa: Kauppalehti 23.11.2017. Saatavilla World Wide Webistä: < <https://www.kauppalehti.fi/uutiset/veroriita-leimahti-lapsiperheiden-uimakouluille-lisalasku--joogaajat-selviavat-ilman-hinnankorotusta/WY9RaJ8M>>

Hokkanen, Marja (toim.); Andreas Johansson, Titta Joki-Korpela, Miika Jokinen, Mika Kallio, Juha Laitinen, Maarit Pokkinen, Petri Salomaa & Maritta Virtanen (2013). *Arvonlisäverotus: EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta*. Porvoo: KHT-Media Oy.

Huttunen, Jussi (2018). *Terveysliikunta – kuntoa, terveyttä ja elämänlaatua [online]*. Julkaisussa: Lääkärikirja Duodecim. Saatavilla World Wide Webistä: < https://www.terveyskirjasto.fi/terveyskirjasto/tk.koti?p_artikkeli=dlk00934>

KOM(2007) 391 lopullinen, 11.7.2017. Euroopan yhteisöjen komissio. Urheilun valkoinen kirja.

Liikuntalaki 10.4.2015/390.

Malmberg, Katarina (2017). *Levosta on tullut megatrendi, ja kokonaisvaltainen hyvinvointi kiinnostaa yhä useampia, sanoo asiantuntija – Testasimme kuntokeskuksen lepotuntia [online]*. Julkaisussa: Helsingin Sanomat 28.12.2017. Saatavilla World Wide Webistä: < <https://www.hs.fi/hyvinvointi/art-2000005504927.html>>

Mervärdesskattelag 1994:200. Svensk författningssamling 1994:200. Omtryck SFS 2000:500.

Murphy, Jen (2018). *Namaste, IPA: Stressed Out in Yoga Class? Have a Beer [online]*. Julkaisussa: The Wall Street Journal 13.3.2018. Saatavilla World Wide Webistä: < <https://www.wsj.com/articles/namaste-ipa-stressed-out-in-yoga-class-have-a-beer-1520954119>>

Määttä, Kalle (2014). *Verolakien tulkinta*. Edilex Libri. Porvoo: Edita Publishing Oy.

Määttä, Kalle (2015). *Arvonlisäverolain tulkintaongelmat*. Helsingin kamari Oy.

Neuvoston direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 2006/112/EY.

Niskakangas, Heikki (2014). *Johdatus Suomen verojärjestelmään [online]*. 3., uudistettu painos. Alma Talent Oy. Saatavilla World Wide Webistä: < <https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/HABBXXB-TABEEC#kohta:155>>

Opetus- ja kulttuuriministeriö (2014). *Liikuntakulttuurin käsitteet muuttuvat ja muuttavat*. Valtion liikuntaneuvoston julkaisuja 2014:6.

Paappanen, Outi (2016). *Vatsatanssi vaatii hyöää kehonhallintaa – Hapsut heilumaan ja kolikot kilisemään! [online]*. Julkaisussa: Uusimaa 3.1.2016. Saatavilla World Wide Webistä: < <https://www.uusimaa.fi/artikkeli/351328-vatsatanssi->

vaatii-hyvaa-kehonhallintaa-hapsut-heilumaan-ja-kolikot-kiliseen?r=0.7296136868445553>

Pound Rockout Workout. *Why it works [online]*. Saatavilla World Wide Webistä: < <https://poundfit.com/about/>>

Skatteverket (2016). *Idrottslig verksamhet, mervärdesskatt*. Diaarinumero 131 409836-16/111. Annettu 1.11.2016.

Skatteverket (2017). *Tjänster som har samband med idrott*. Päivitetty 22.5.2017.

Skatteverket (2018). *Vad är idrott enligt ML?* Päivitetty 12.3.2018.

Suomen elektronisen urheilun liitto (2017). *Elektroninen urheilu hyväksyttiin Puolustusvoimien Urheilukoulun lajeihin [online]*. Lehdistötiedote 6.10.2017. Saatavilla World Wide Webistä: < <http://seul.fi/wp-content/uploads/2017/10/Lehdistötiedote-Elektroninen-urheilu-hyväksyttiin-Puolustusvoimien-Urheilukoulun-lajeihin.pdf>>

Suomen elektronisen urheilun liitto. *Esports [online]*. Saatavilla World Wide Webistä: < <http://seul.fi/esports/>>

Suomen Kartingliitto ry (2018). *Karting - Aloita nyt [online]*. Saatavilla World Wide Webistä: < <https://www.kartingliitto.com/data/docs/aloitanyt.pdf>>

Suomen paintball-liitto. *Lajiesittely - mitä paintball on? [online]*. Saatavilla World Wide Webistä: < <http://www.spbl.org/lajiesittely/>>

Sääkslahti, Arja (2015). *Liikunta varhaiskasvatuksessa*. Jyväskylä: PS-kustannus.

Työ- ja elinkeinoministeriö (2014). *Liikuntaliiketoiminnan ekosysteemin muutokset [online]*. TEM raportteja 20/2014. Saatavilla World Wide Webistä: < <https://tem.fi/documents/1410877/2871099/Liikuntaliiketoiminnan+ekosysteemin+muutokset+03072014.pdf>>

Valtonen, Hannu; Pekka Rissanen & Markku Pekurinen (1993). *Liikunta – Talous – Kulttuuri: Liikunta taloudessa, talous liikunnassa*. Liikuntatieteellisen Seuran julkaisu nro 137. Tampere: Tammer-Paino Oy.

Verohallinto (2017). *Liikuntapalvelujen arvonlisäverokanta*. Diaarinumero A55/200/2016. Annettu 14.9.2017.

Verohallinto (2018a). *Henkilökuntaedut verotuksessa*. Diaarinumero A195/200/2017. Annettu 8.1.2018.

Verohallinto (2018b). *Liikuntapalvelujen arvonlisäverokanta*. Diaarinumero A75/200/2018. Annettu 18.5.2018.

Äärilä, Leena; Ritva Nyrhinen, Pekka Hyttinen & Kaisa Lamppu (2017). *Arvonlisäverotus käytännössä [online]*. 11., uudistettu painos. Alma Talent Oy. Saatavilla World Wide Webistä: < [https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/HAEBBXXTBBAED#kohta:Arvonlis\(\(e4\)verotus\(\(20\)k\(\(e4\)yt\(\(e4\)nn\(\(f6\)ss\(\(e4\)\(\(20\)>](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/HAEBBXXTBBAED#kohta:Arvonlis((e4)verotus((20)k((e4)yt((e4)nn((f6)ss((e4)((20)>)

OIKEUSTAPAUSLUETTELO

Euroopan unionin tuomioistuin

C-308/96 ja C-94/97, Howden Court Hotel	s. 47
C-349/96, Card Protection Plan	s. 48
C-284/03, Temco Europe	s. 24, 43
C-41/04, Levob Verzekeringen ja OV Bank	s. 47
C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc ja The Association of Investment Trust Companies	s. 51
C-253/07, Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club	s. 24
C-276/09, Everything Everywhere	s. 47
C-18/12, Město Zamberk	s. 25, 47, 48
C-144/13, C-154/13 ja C-160/13, Dental Laboratory NV	s. 24
C-22/15, komissio v. Alankomaat	s. 24, 25, 43
C-90/16, The English Bridge Union	s. 24, 43, 54, 59

Korkein hallinto-oikeus

2.7.1996 taltio 2237		s. 28, 37, 43
30.9.1996 taltio 3048		s. 50, 53
31.12.1996 taltio 4061		s. 28, 50, 53
4.11.1997 taltio 2796		s. 28, 58
7.8.2001 taltio 1763		s. 28
17.12.2001 taltio 3136		s. 50
25.10.2002 taltio 2698		s. 28, 32, 36, 46
12.11.2003 taltio 2783		s. 50
21.9.2009 taltio 2291		s. 28, 40, 57
19.1.2012 taltio 52		s. 32, 33, 61
3.11.2014 taltio 3385	KHO:2014:160	s. 28, 41, 60
30.6.2015 taltio 1871		s. 28, 55
20.10.2016 taltio 4451		s. 51
130.3.2017 taltio 1470	KHO:2017:47	s. 35
6.2.2018 taltio 525		s. 32, 38

Hallinto-oikeudet

Uudenmaan LO 17.11.1998 taltio 995/7 s. 40, 46

Keskusverolautakunta

21.6.2000 taltio 807/80/00	KVL:2000:76	s. 32, 37, 43
3.10.2012 taltio A67/8210/2012	KVL:2012/56	s. 38, 60
22.4.2016 taltio A82/8210/2014	KVL:2016/19	s. 51
2.3.2018 taltio A106/8210/2017	KVL:2018/12	s. 56, 57
16.3.2018 taltio A6/8210/2018	KVL:2018/18	s. 57

Högsta förvaltningsdomstolen (Ruotsi)

HFD 2012 ref. 71 s. 56

Skatterättsnämnden (Ruotsi)

2009-09-25 (dnr 21-09/I) s. 36