

# Liikuntaa tukevat kansainväliset veromallit

Katsaus Suomen verrokkimaiden verokannustimiin

Aki Kokko, Lukas Kärkkäinen, Ville Mäki, Kristiina Äimä



Valtioneuvoston julkaisu 2025:60

# Liikuntaa tukevat kansainväliset veromallit

Katsaus Suomen verrokkimaiden  
verokannustimiin

Aki Kokko, Lukas Kärkkäinen, Ville Mäki, Kristiina Äimä

Valtioneuvosto Helsinki 2025

**Julkaisujen jakelu**

Distribution av publikationer

**Valtioneuvoston  
julkaisuarkisto Valto**

Publikations-  
arkivet Valto

[julkaisut.valtioneuvosto.fi](http://julkaisut.valtioneuvosto.fi)

Valtioneuvosto

This publication is copyrighted. You may download, display and print it for Your own personal use.  
Commercial use is prohibited.

ISBN pdf: 978-952-383-573-3

ISSN pdf: 2490-0966

Taitto: Valtioneuvoston hallintoyksikkö, Julkaisutuotanto

Helsinki 2025

## Liikuntaa tukevat kansainväliset veromallit Katsaus Suomen verokkimaiden verokannustimiin

### Valtioneuvoston julkaisu 2025:60

Julkaisija Valtioneuvosto

Tekijä/t Aki Kokko, Lukas Kärkkäinen, Ville Mäki, Kristiina Äimä

Toimittaja/t Aki Kokko, Kristiina Äimä

Yhteisötekijä KPMG Oy Ab

Kieli suomi

Sivumäärä 99

### Tiivistelmä

Selvityksen tarkoituksena on kartoittaa ja arvioida kansainvälisiä verotukimalleja, jotka tukevat liikkumista eri tasoilla sekä väestöryhmissä. Selvityksessä tarkastellaan verotukia Ruotsissa, Norjassa, Tanskassa, Islannissa, Saksassa, Ranskassa, Isossa-Britanniassa, Alankomaissa, Kanadassa, Australiassa ja Uudessa-Seelannissa.

Selvityksessä tarkastellaan syventävästi Norjan lasten liikuntailtapäiväkerhojen kuluvähennystä, Kanadan lasten liikuntakulujen vähennystä, Alankomaiden kulkumuotoriippumattomia kilometrikorvauksia, Ison-Britannian yleishyödyllisten urheiluseurojen verohelpotusta sekä Ruotsin urheiluyhdistysten verohelpotusta työnantajien sivukuluista. Näiden veromallien vaikutuksia liikkumiseen ja verotuottoihin arvioidaan yksityiskohtaisemmin. Lisäksi arvioimme verotukimallien soveltuvuutta Suomen verojärjestelmään. Arvonlisäverotuksessa tarkastellaan erityisesti koulutuksen ja ohjatun liikunnan välisten arvonlisäverokantojen rajanvetoa.

Selvitys osoittaa, että joillakin verotuilla on onnistuttu lisäämään liikkumista, mutta toisaalta osa verotuista voi olla kustannuksiin nähden tehottomia ja muutoin ongelmallisia. Veromallien vaikutuksista liikkumiseen on kuitenkin yhä rajoitetusti tietoa, joten aiheesta on tarpeen tehdä lisää tutkimusta.

Asiasanat veromalli, verotuki, verokannustin, liikunta, liikkuminen, urheilu, Suomen verokkimaat

ISBN PDF 978-952-383-573-3

ISSN PDF 2490-0966

Julkaisun osoite <https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-383-573-3>

## Internationella skattemodeller som stödjer rörelse, motion och idrott Inblick i skatteincitament i Finlands referensländer

---

### Statsrådets publikationer 2025:60

**Utgivare** Statsrådet

---

**Författare** Aki Kokko, Lukas Kärkkäinen, Ville Mäki, Kristiina Äimä

**Redigerare** Aki Kokko, Kristiina Äimä

**Utarbetad av** KPMG Oy Ab

**Språk** finska

**Sidantal**

99

---

### Referat

Syftet med den här rapporten är att identifiera och undersöka internationella skatteincitamentsmodeller som stödjer rörelse på olika nivåer och inom olika befolkningsgrupper. Rapporten granskar skatteincitament i Sverige, i Norge, i Danmark, på Island, i Tyskland, i Frankrike, i Storbritannien, i Nederländerna, i Kanada, i Australien och på Nya Zeeland.

I rapporten undersöks mer ingående avdragsmöjligheter för barns eftermiddagssportklubbar i Norge, avdrag för barns sportkostnader i Kanada, transportberoende kilometersättningar i Nederländerna, skatteförmåner för allmännyttiga idrottsföreningar i Storbritannien och skatteförmåner för idrottsföreningar gällande arbetsgivaravgifter i Sverige. Effekterna av dessa modeller på rörelse och skatteintäkter bedöms i detalj, och dessutom utvärderas skatteincitamentsmodellernas lämplighet för det finska skattesystemet. Inom mervärdesbeskattning ligger fokus på gränsdragningen mellan utbildning och handledd fysisk aktivitet.

Rapporten visar att vissa skatteincitament har lyckats befrämja rörelse, men å andra sidan kan vissa skatteincitament vara kostnadsmissigt ineffektiva och annars problematiska. Det finns dock fortfarande begränsad kunskap om politikmodellernas effekter på rörelse, vilket innebär att ytterligare forskning i ämnet är nödvändig.

**Nyckelord** skattemodell, skattestöd, skatteincitament, rörelse, motion, idrott, Finlands referensländer

---

**ISBN PDF** 978-952-383-573-3

**ISSN PDF**

2490-0966

---

**URN-adress** <https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-383-573-3>

---

## International tax models supporting physical activity, exercise and sport Insight into tax incentives in Finland's reference countries

---

### Publications of the Finnish Government 2025:60

**Publisher** Finnish Government

---

**Author(s)** Aki Kokko, Lukas Kärkkäinen, Ville Mäki, Kristiina Äimä

**Editor(s)** Aki Kokko, Kristiina Äimä

**Group author** KPMG Oy Ab

**Language** Finnish

**Pages**

99

---

### Abstract

The purpose of this report is to identify and examine international tax incentive models that support physical activity at various levels and within different population groups. The report examines tax incentives in Sweden, Norway, Denmark, Iceland, Germany, France, the United Kingdom, the Netherlands, Canada, Australia, and New Zealand.

A closer look is taken at Norway's tax deductions for children's after-school sports clubs, Canada's deductions for children's sports expenses, the Netherlands' transport-neutral mileage allowances, the United Kingdom's tax benefits for charitable sports organizations, and Sweden's tax benefits for sports clubs regarding employer contributions. The impacts of these models on physical activity and tax revenues are assessed in detail, and the suitability of the tax incentive models for the Finnish tax system is also evaluated. In the field of value added tax, focus lies on the distinction between education and guided physical activity.

The report shows that some tax incentives have successfully increased physical activity, but on the other hand, some tax incentives can be cost-wise ineffective and otherwise problematic. However, there is limited information on the effects of policy models on physical activity, indicating that further research on the subject is necessary.

**Keywords** tax model, expenditure, tax incentive, exercise, physical activity, sport, Finland's reference countries

---

**ISBN PDF** 978-952-383-573-3

**ISSN PDF**

2490-0966

---

**URN address** <https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-383-573-3>

---

# Sisältö

|  |    |
|--|----|
| <b>Alkusanat</b> .....   | 8  |
| <b>1 Johdanto</b> .....  | 9  |
| 1.1 Toimeksianto ja aikaisemmat selvitykset .....                                  | 9  |
| 1.2 Tavoitteet, rajaukset ja rakenne.....  | 12 |
| 1.3 Metodit ja aineiston keruu.....  | 14 |
| <b>2 Liikkumista tukeva verotus verrokkimaissa</b> .....                           | 16 |
| 2.1 Ruotsi .....   | 16 |
| 2.2 Norja .....  | 20 |
| 2.3 Tanska .....   | 25 |
| 2.4 Islanti .....  | 28 |
| 2.5 Saksa .....  | 31 |
| 2.6 Ranska.....  | 32 |
| 2.7 Iso-Britannia .....  | 33 |
| 2.8 Alankomaat .....   | 35 |
| 2.9 Kanada .....   | 37 |
| 2.10 Australia .....   | 39 |
| 2.11 Uusi-Seelanti.....  | 40 |
| <b>3 Tuloverotuksen verotukimallien syventävä arviointi</b> .....                  | 41 |
| 3.1 Verotuet taloudellisena ohjauskeinona .....                                    | 41 |
| 3.2 Henkilöverotus.....  | 43 |
| 3.2.1 Vähennys lasten liikuntailtapäiväkerhojen kuluista (Norja) .....             | 43 |
| 3.2.2 Vähennys liikuntakuluista (Kanada).....                                      | 45 |
| 3.2.3 Kulkumuotoriippumaton kilometrikorvaus työmatkoista (Alankomaat) .....       | 47 |
| 3.3 Yhteisöverotus .....   | 49 |
| 3.3.1 Yleishyödyllisten urheiluseurojen verohelpotus (Iso-Britannia) .....         | 49 |
| 3.3.2 Urheiluyhdistysten verohelpotus työnantajien sivukuluista (Ruotsi).....      | 52 |
| 3.4 Yhteenvetotaulukko syventävistä veromalleista .....                            | 55 |
| <b>4 Liikunnan arvonlisäverotus</b> .....  | 57 |
| 4.1 Alennettu arvonlisäverokanta Suomessa.....                                     | 57 |
| 4.2 Liikunnan arvonlisäverotus EU-alueella .....                                   | 59 |
| 4.3 Liikuntaan sovellettavat arvonlisäverokannat EU-alueella ja Pohjoismaissa..... | 60 |
| 4.4 Ohjatun liikunnan ja koulutuksen välinen rajanveto.....                        | 72 |

|          |  |           |
|----------|--|-----------|
| 4.4.1    | Tapaus The Escape Center BVBA.....                                     | 72        |
| 4.4.2    | Kysely KPMG-verkostolle.....   | 73        |
| 4.4.3    | Irlanti.....   | 75        |
| 4.4.4    | Ruotsi.....  | 76        |
| <b>5</b> | <b>Johtopäätökset</b> .....  | <b>78</b> |
|          | <b>Liitteet</b> .....  | <b>82</b> |
|          | Liite I Kokoava yhteenveto tuloverotusta koskevista veromalleista..... | 82        |
|          | Liite II Valuuttakonversion avain.....                                 | 90        |
|          | <b>Lähteet</b> .....   | <b>91</b> |
|          | I Lainsäädäntö.....  | 91        |
|          | II Oikeustapaukset.....  | 92        |
|          | III Kirjallisuuslähteet.....   | 92        |
|          | IV Virallisaineisto.....   | 93        |

## ALKUSANAT

Liikuntaa, liikkumista ja urheilua tukevia kansainvälisiä veromalleja koskeva selvitys käynnistettiin tammikuussa 2025. Tavoitteena oli löytää uusia veromalleja, joiden potentiaalia liikkumisen edistämiseksi voitaisiin tarkastella Suomessa.

Esitän lämpimät kiitokset projektiryhmän jäsenille heidän ansiokkaasta panoksestaan. Olemme saaneet arvokasta tukea opetus- ja kulttuuriministeriön ja valtiovarainministeriön virkamiehistä koostuneelta ohjausryhmältä. Lämpimät kiitokset Minttu Korsbergille, Reetta Varjonen-Ollukselle, Tuula Karjalaiselle, Risto Sakille ja Timo Annalalle.

Tähän selvitykseen on koottu veromalleja kahdeksan Euroopan maan ohella Australiasta, Kanadasta ja Uudesta-Seelannista. Toivomme, että mahdollisesti jatkotyöstettävillä veromalleilla voidaan edistää suomalaisten liikkumista ja hyvinvointia.

Kristiina Äimä  
toukokuu 2025

# 1 Johdanto

## 1.1 Toimeksianto ja aikaisemmat selvitykset

Enemmistö suomalaisista liikkuu terveytensä kannalta liian vähän<sup>1</sup>. Yksilötasolla riittämättömällä liikkunnalla on kielteisiä vaikutuksia terveyteen, toimintakykyyn ja elämänlaatuun. Yhteiskunnan näkökulmasta väestön liikkumattomuus kasvattaa sosiaali- ja terveystalouden kustannuksia sekä heikentää väestön työ- ja toimintakykyä. Liikkumattomuuden vuosittaisiksi kustannuksiksi yhteiskunnalle on arvioitu yli kolme miljardia euroa<sup>2</sup>.

Pääministeri *Petteri Orpon* hallituksen hallitusohjelman tavoitteena on liikkumisen lisääminen kaikissa ikäryhmissä. Liikkumisen lisäämiseksi on perustettu poikkiallinen Suomi liikkeelle -ohjelma<sup>3</sup>, jossa yhdeksi keinoksi liikunnan tukemiseen on valittu liikuntaa tukevien verotuksen keinojen selvittäminen ja arviointi.

Opetus- ja kulttuuriministeriön tarjouspyynnössä<sup>4</sup> 21.11.2024 pyydettiin laatimaan selvitys, jonka tavoitteena on kartoittaa eri maissa käytettyjä verotuksen keinoja, joilla vaikutetaan väestön liikkumiseen (*physical activity*), liikuntaan (*exercise*) ja urheiluun (*sport*). Keinot voivat olla joko liikkumiseen, liikuntaan ja urheiluun kannustavia ja toimintaedellytyksiä tukevia (esimerkiksi verotuet) tai keinoja, joilla pyritään vähentämään liikkumisen kannalta epäsuotuisia valintoja.

Aihepiiriä koskevista aikaisemmista selvityksistä voidaan nostaa esille valtioneuvoston vuonna 2021 julkaisema selvitys kävelyn ja pyöräilyn edistämisen mahdollisuuksista ja esteistä<sup>5</sup>. Kansainväliset seurantatutkimukset osoittavat selvityksen mukaan taloudellisten ohjauskeinojen vaikutusmahdollisuudet kulkutapavalintaan. Tietyissä Euroopan unionin maissa käyttöönotetut sähköpyörien hankintatuet ovat lisänneet pyöräilyä ja vähentäneet henkilöautoilua.

- 
- 1 Sami Kokko - Leena Marfin. (toim.) 2019. Lasten ja nuorten liikuntakäyttäytyminen Suomessa. LIITU-tutkimuksen tuloksia 2018. Valtion liikuntaneuvoston julkaisuja 2019:1. Ks. myös Husu, P. ym. 2022 Liikuntaraportti. Suomalaisten mitattu liikkuminen, paikallaanolo ja fyysinen kunto 2018–2022. Opetus- ja kulttuuriministeriön julkaisuja 2022:33.
  - 2 Liikkumattomuuden lasku kasvaa – vähäisen fyysisen aktiivisuuden ja heikon fyysisen kunnan yhteiskunnalliset kustannukset. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 31/2018.
  - 3 <https://okm.fi/suomi-liikkeelle>
  - 4 Dnro VN/32082/2024.
  - 5 Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2021:53: Kävelyn ja pyöräilyn edistämisen mahdollisuudet ja esteet.

Verokannustimet nousivat valtioneuvoston toteuttaman selvityksen haastatteluisissa merkityksellisinä esiin erityisesti työmatkapyöräilyn edistämisessä. Myös Isossa-Britanniassa on arvioitu työsuhdepyöräilyn tukijärjestelmän vaikutuksia työmatkapyöräilyyn vuonna 2016. Tukijärjestelmän käyttöönotosta todettiin seuranneen positiivisia vaikutuksia pyöräilyn kasvuun.

Valtioneuvoston toteuttamassa selvityksessä nostettiin esille myös, että toimivimmat toimenpiteet yhdistävät sekä taloudellista ohjausta että olosuhteiden, palvelujen ja viestinnän kehittämistä. Toisaalta autoiluun liittyvät tuet, kuten työnantajien tarjoama vapaa pysäköintietu sekä asunnon ja työpaikan välisen matkan verovähennysoikeus, vaikuttavat kulkumuodon valintaan autoilua tukien. Kulkumuotojen valintaan vaikuttavat lukuisat muutkin tekijät kuten sijainti, infrastruktuuri sekä muut ympäristötekijät. Valtioneuvoston toteuttamassa selvityksessä todettiin lisäksi, että Suomessa on ollut käytössä muita maita vähemmän liikuntaan ja liikkumiseen kannustavia taloudellisia ohjauskeinoja.<sup>6</sup>

Liikkumista, liikuntaa ja urheilua koskevia verotukia on eritelty valtion liikuntaneuvoston vuonna 2023 tekemässä arviointiraportissa<sup>7</sup>. Verotus on arviointiraportin mukaan yksi valtionhallinnon keinoista edistää useita liikuntapolitiikan ja samalla myös monien muiden politiikanlohkojen tavoitteita<sup>8</sup>. Arviointiraportissa nostetaan esille Verohallinnon antamat verotusohjeet koskien liikkumista, liikuntaa ja urheilua. Aihepiirin näkökulmasta keskeisimmät verotusohjeet koskevat henkilökuntaetuja verotuksessa<sup>9</sup>, luontoisetuja verotuksessa<sup>10</sup>, urheilusta saatujen tulojen jaksottamista verotuksessa<sup>11</sup>, liikuntapalvelujen arvonlisäverokantaa<sup>12</sup> sekä liikuntaa edistävien yleishyödyllisten yhteisöjen vapauttamista verosta yhteisön yleishyödyllisen toiminnan tarkoitukseen liittyvästä tulosta<sup>13</sup>.

---

6 Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2021:53: Kävelyn ja pyöräilyn edistämisen mahdollisuudet ja esteet, s. 10.

7 Ks. <https://www.liikuntaneuvosto.fi/wp-content/uploads/2023/06/Valtion-liikuntaneuvosto-Valtiovarainministerio%CC%88.pdf>

8 Valtionhallinto liikunnan ja liikkumisen edistäjänä 2019–2023: valtiovarainministeriö. Valtion liikuntaneuvoston julkaisuja 2023:12 s. 13.

9 Työnantajan tukema henkilöstön virkistys- ja harrastustoiminta sekä omaehtoinen liikunta.

10 Ks. Verohallinto: Luontoisedut verotuksessa. Diaarinumero VH/7600/00.01.00/2024.

11 Urheilusta saatujen tulojen verotus. Verohallinnon ohje VH/714/00.01.00/2025.

12 Verohallinto: Liikuntapalveluiden arvonlisäverokanta. Diaarinumero VH/6224/00.01.00/2024.

13 Yleishyödylliset yhteisöt maksavat veroa saamastaan elinkeinotulosta sekä muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen käytetyn kiinteistön tulosta. Ks. Verohallinto: Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille. Diaarinumero VH/5164/00.01.00/2024.

Valtion liikuntaneuvoston julkaisemassa arviointiraportissa käsitellään työnantajan työntekijälleen antaman polkupyöräedun verovapautta<sup>14</sup>. Polkupyöräedun on osoitettu lisäävän liikkumista ja liikuntaa väestössä<sup>15</sup>. Raportissa käsitellään lisäksi esimerkiksi urheilijan tulojen verotusta<sup>16</sup>. Tuloverolain 116 a-c §:ssä säädetään urheilun tulojen jaksottamisesta, valmennusrahostosta sekä urheilijarahastosta.<sup>17</sup> Näillä tuloverolain säännöksillä pyritään helpottamaan urheilijan taloudellista asemaa sekä ammattiuran aikana että sen jälkeisenä aikana.

Aikaisemmista selvityksistä on syytä mainita vielä, että Pyöräilyliitto esitti vuonna 2023, että verovapaa polkupyöräetu on lisännyt liikuntaa väestössä<sup>18</sup>. Näin todetaan myös edellä viitatussa liikuntaneuvoston arviointiraportissa. Lasten ja nuorten liikkumista on vuonna 2022 tutkittu kyselyillä ja liikemittareilla<sup>19</sup>.

Yhteenvetona voidaan todeta, että Suomessa ei ole tehty aikaisemmin tämän selvityksen kanssa täysin vastaavaa selvitystä, jossa olisi kartoitettu verokannustimien vaikutusta liikkumisen, liikunnan ja urheilun edistämiseen.

---

14 Polkupyöräetu on työntekijälle verovapaata tuloa 1 200 euroon asti. Ks. tuloverolain (1535/1992) 64 §:n 3 momentti sekä Valtionhallinto liikunnan ja liikkumisen edistäjänä 2019–2023: valtiovarainministeriö. Valtion liikuntaneuvoston julkaisu 2023:12 s.18.

15 Liikuntaneuvosto: [Verovapaa polkupyöräetu liikuttaa](#).

16 Valtionhallinto liikunnan ja liikkumisen edistäjänä 2019–2023: valtiovarainministeriö. Valtion liikuntaneuvoston julkaisu 2023:12 s. 19–21.

17 Urheilijan ammattiurheilijan uran aktiivinen vaihe on tyypillisesti vain 10–15 vuotta. Ks. Jonni Blomqvist: Särskilda skattelättnader för individuella idrottare: En jämförelse av individuella idrottares inkomstbeskattning i Finland, Sverige och Norge. Svenska Handelshögskolan 2023, s. 33.

18 Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2021:53: Kävelyn ja pyöräilyn edistämisen mahdollisuudet ja esteet.

19 <https://www.liikuntaneuvosto.fi/wp-content/uploads/2023/03/Matti-Koistinen-Pyoraliitto.pdf>

## 1.2 Tavoitteet, rajaukset ja rakenne

Selvityksen tavoitteena on kartoittaa yhdessätoista maassa käytettyjä verotukimalleja, joilla on pyritty<sup>20</sup> tukemaan liikkumista eri tasoilla ja väestöryhmissä. Selvityksen rajauksen piiriin kuuluvat arkista fyysistä aktiivisuutta, kuten työmatkapyöräilyä eli *liikkumista*<sup>21</sup>, harrastustasoista *liikuntaa*<sup>22</sup> sekä kilpailullista ja ammattimaista *urheilua*<sup>23</sup> tukevat verotuksen toimet.

Selvityksessä tarjotaan esimerkkejä verotuksen keinoista liikkumisen, liikunnan ja urheilun tukemiseksi sekä liikkumattomuuden vähentämiseksi. Lisäksi selvityksessä on yritetty selvittää vertailumaissa käytettävien verokannustimien vaikuttavuutta. Tärkeä näkökulma selvityksessä on myös se, voisivatko muissa valtioissa käytössä olevat verotuet soveltua otettavaksi käyttöön osaksi suomalaista verojärjestelmää vai ovatko ne esimerkiksi verotusmenettelysäännösten<sup>24</sup> tai verojärjestelmän rakenteen kannalta sopimattomia Suomen olosuhteisiin. Selvityksessä on myös pyritty hankkimaan tietoa siitä, miten nämä verotuet ja niiden perusteella kannetut verot ovat vaikuttaneet valtioiden verokertymään.

- 
- 20 Veromalleilla voi olla myös muita tarkoituksia. Esim. Norjassa vanhemmat voivat tehdä tuloverotuksessa vähennyksen lasten liikuntailtapäiväkerhojen maksuista. Iltapäiväkerhoilla pyritään edistämään vanhempien työssäkäyntiä. Ks. jakso 3.2.1.
- 21 Liikkuminen sisältää kaikenlaisen fyysisen aktiivisuuden, kuten liikkumisen koulu- ja työpäivän aikana, liikkumisen vapaa-aikana omatoimisesti tai liikunta- ja urheiluharrastuksen parissa tai osana leikkejä, pelejä ja koti- ja pihatöitä sekä portaiden kävelemisen, kauppakassien kantamisen ja siirtymisen paikasta toiseen esimerkiksi kävellen, pyörällä tai pyörätuolilla. Ks. tarjouspyynnön liite Dnro VN/32082/2024, s. 2.
- 22 Liikunta tarkoittaa fyysistä aktiivisuutta, jota toteutetaan tiettyjen syiden tai vaikutusten takia (esimerkiksi liikunnan tuottama ilo ja mielihyvä, terveyden parantaminen tai kunnon kohottaminen) ja yleensä harrastuksena. Ks. tarjouspyynnön liite Dnro VN/32082/2024, s. 2.
- 23 Urheilulle on ominaista harjoittelu ja kilpailu. Yleisesti urheilu on kamppailua keskinäisestä paremmuudesta ennalta määrättyjen sääntöjen mukaisesti. Ks. tarjouspyynnön liite Dnro VN/32082/2024, s. 2.
- 24 Esimerkiksi työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksut ovat tuloverolain 31 §:n 1 momentin 6 kohdan nojalla verotuksessa vähennyskelpoisia. Työmarkkinajärjestöt ilmoittavat maksetut jäsenmaksut Verohallinnolle, joka siirtää ne suoraan esitetyille veroilmoitukselle. Mahdollisesti käyttöön otettavissa uusissa tuloverovähennyksissä on otettava huomioon se, että sivullisilmoittajat ilmoittavat pääosan verovelvollisen esitetyillä veroilmoituksella esitettävistä tuloista ja niistä tehtävistä vähennyksistä. Tämä perustuu siihen, että sivullisen tiedonantovelvollisuus koskee tulojen ja varallisuuden ohella myös verovähennysten perusteena olevia tietoja. Verovelvollisen on vain tarkistettava, että esitetyt tiedot pitävät paikkansa. Verojärjestelmää pyritään kehittämään edelleen niin, että jatkossakin verovelvollisen tuloverotuksessa tekemät vähennykset perustuisivat ensisijaisesti sivullisilmoittajilta saataviin tietoihin eikä vain verovelvollisen omaan ilmoitukseen. Laki verotusmenettelystä (1558/1995, VML), 16 §. Ks. myös Mirjami Laitinen – Tomi Peltomäki: Ennakkoperintä, luku 14, kohta Vähennykset. Alma Talent.

Hallituksen puoliväliriihessä 23.4.2025 julkistamat verotusta koskevat toimenpide-ehdotukset on rajattu selvityksen käsittelyn ulkopuolelle. Nämä toimenpide-ehdotukset eivät olleet johtaneet lainsäädäntötoimenpiteisiin siinä vaiheessa, kun selvityksen käsikirjoitus luovutettiin tilaajalle. Puoliväliriihen toimenpide-ehdotukset voivat muun muassa vaikuttaa liikunnan arvonlisäverokannan suuruuteen ja työsuhdepolkupyöräedun verovapauden jatkoon.<sup>25</sup>

Selvityksen luvussa 2 käydään läpi erilaisia verotuksen keinoja, joilla liikkumista, liikuntaa ja urheilua on tuettu yhdessätoista eri maassa valtion<sup>26</sup> tasolla. Tässä luvussa käsitellään sekä tuloverotuksessa että arvonlisäverotuksessa myönnettäviä verotukia ja -kannustimia, joiden kohteena ovat yksityishenkilöt tai yhteisöt. Useissa maissa on käytössä verotukia, joita työnantajat voivat antaa työntekijöilleen, kuten esimerkiksi verovapaa liikuntaetu. Tavanomaista on myös, että urheilujärjestöjen yleishyödyllinen toiminta on vapautettu verosta ja että ammattiurheilijoille myönnetään tuloverotuksessa kannustimia.

Jaksossa 3.1 käsitellään verotukia taloudellisena ohjauskeinona. Yleisempi yhteiskunnallinen tukipolitiikka on pääosin rajattu selvityksen käsittelyn ulkopuolelle, mutta jaksossa 3.1. kuitenkin sivutaan sosioekonomisten tekijöiden<sup>27</sup> vaikutusta väestön liikkumiseen.

Jaksoissa 3.2–3.3 valittuja verotukimalleja käsitellään tapausarvioinnissa, jossa verotukimallien ominaisuuksia sekä vaikutuksia liikkumiseen ja verotuottoihin eritellään yksityiskohtaisemmin. Kaikki näissä jaksoissa käsiteltävät veromallit koskevat tuloverotusta. Tarkasteltavista veromalleista Norjan, Kanadan ja Alankomaiden mallit koskevat henkilöverotusta ja Ison-Britannian<sup>28</sup> ja Ruotsin mallit ovat yhteisöverotuksen puolelta. Jaksoon 3.4 on liitetty näitä verotukimalleja koskeva yhteenvetotaulukko.

25 Ks. Orpon hallitus: Riihipäätökset vahvistavat Suomen kilpailukykyä ja turvallisuutta. Tiedote 23.4.2025. <https://valtioneuvosto.fi/-/orpon-hallitus-riihipaatokset-vahvistavat-suomen-kilpailukykyja-ja-turvallisuutta-1>

26 Lähes kaikki selvityksen kohteena olevat verotuet ja -kannustimet ovat valtion tai keskushallinnon myöntämiä. Emme identifioineet paikallisten viranomaisten myöntämiä verotukia, mutta osassa oikeusvertailumaita paikalliset viranomaiset myöntävät suoriatukia.

27 Verotuet voivat osaltaan lisätä segregatiota yhteiskunnassa, jos lähinnä keski- ja suurituloisilla on mahdollisuus käyttää osittain verotukien avulla tuotettuja liikunta- ja urheilupalveluita.

28 Iso-Britannia kuuluu selvitykseen valittujen oikeusvertailumaiden joukkoon. Selvityksessä käytetään käsitettä Iso-Britannia eikä käsitettä Yhdistynyt kuningaskunta, sillä Pohjois-Irlanti on rajattu selvityksen käsittelyn ulkopuolelle. Tarkasteltavana olevien verosäännösten soveltamisala käsittää pääsääntöisesti vain Ison-Britannian.

Luvussa 4 tarkastellaan liikunnan arvonlisäverotusta. Tarkastelun keskiössä ovat erityisesti ohjatun liikunnan ja koulutuksen välinen rajanveto arvonlisäverotuksessa. EU-maissa ja Pohjoismaissa sovellettavia liikunnan arvonlisäverokantoja koskeva yhteenvetotaulukko on liitetty jaksoon 4.3.

Johtopäätösluvussa 5 tehdään kokoavia päätelmiä luvussa 3 tarkasteltujen tuloverotuksen verotukimallien soveltuvuudesta Suomen verojärjestelmään. Kaikkia tuloverotusta koskevia veromalleja koskeva yhteenvetotaulukko on oheistettu liitteeksi johtopäätösluvun jälkeen. Lisäksi johtopäätöksissä esitetään kokoavia päätelmiä liikunnan arvonlisäverotuksesta.

### 1.3 Metodit ja aineiston keruu

Ohjaavassa verotuksessa verotusta käytetään ohjauskeinona, jonka avulla pyritään saavuttamaan pääosin ei-fiskaalisia tavoitteita, kuten esimerkiksi terveys- ja sosiaalipoliittisia päämääriä. Eri maissa käytössä olevat verotuet ja -kannustimet, joilla kannustetaan väestöä veropolitiikan keinoin liikkumaan, liikuntaan ja urheiluun, kuuluvat ohjaavaan veropolitiikkaan.<sup>29</sup>

Liikkumista, liikuntaa ja urheilua tukevien verokannustimien tehokkuuden objektiivinen arviointi on haasteellista<sup>30</sup>. Teknologinen kehitys on mahdollistanut laaja-alaisemman ja tarkemman liikkumisen mittaamisen viimeisen 10–15 vuoden ajan. Aikaisemmalta ajalta liikkumisen määrä on perustunut kyselytutkimuksiin. Haasteellista on myös osoittaa luotettavasti se, että tietyn verokannustimen käyttöön ottamisen ja väestön liikkumisen lisääntymisen välillä olisi välitön kausaalisuhde.

Vertailumaiden liikkumista tukevia verokannustimia tutkitaan sekä voimassa olevan oikeuden, oikeusvertailun että verotuksen tehokkuuden näkökulmasta. Selvityksen luvuissa 2–3 ja 5 on hyödynnetty oikeusdogmaattista ja oikeusvertailevaa tutkimusmetodia sekä veropoliittista *de lege ferenda*<sup>31</sup> -lähestymistapaa. Veropoliittisen lähestymistavan avulla on arvioitu vertailumaiden verosäännösten soveltuvuutta Suomeen<sup>32</sup>.

29 Ohjaavan veropolitiikan vastakohtana on neutraali verotus. Ks. Joakim Frände: Den styrande skattepolitikens återkomst? Tidskrift utgiven av juridiska föreningen i Finland 2009, s. 710–713.

30 Tämän selvityksen puitteissa meillä ei valitettavasti ollut mahdollisuutta selvittää aikaisempien tutkimusten ja selvitysten tutkimusmetodien uskottavuutta objektiivisesti.

31 *De lege ferenda* on latinankielinen ilmaisu, jota käytetään oikeustieteessä kuvaamaan analyysiä sitä, miten lainsäädäntöä tulisi kehittää.

32 Ks. Heikki Niskakangas: Veropolitiikka. Helsinki. Talentum 2012, s. 16.

Vertailumaat on valittu yhteistyössä toimeksiantajan kanssa siten, että tarkasteluun on saatu erilaisia veromalleja. Selvityksen toteuttamista varten valittuja vertailumaita ovat muut Pohjoismaat, Ranska, Saksa, Alankomaat, Iso-Britannia, Uusi-Seelanti, Australia ja Kanada. Muut Pohjoismaat sekä EU-14-maat ovat Suomen kannalta keskeisimmät verrokkimaat, joiden verojärjestelmät ovat lähimpänä Suomen verojärjestelmää. Myös Iso-Britannia on eurooppalaisena demokratiana Suomen keskeinen verrokkimaa. Uusi-Seelanti, Australia ja Kanada ovat mukana selvityksessä, koska ne ovat yhteiskuntarakenteeltaan monin tavoin Suomen kaltaisia ja koska niiden lainsäädännössä on liikkumista tukevia veromalleja. Vertailumaiden verosäännöksiä koskevat katsaukset eivät välttämättä ole täysin yhteismitallisia selvityksessä tiedon saatavuuden takia.

Arvonlisäverotusta koskevassa luvussa 4 käsitellään liikuntaan sovellettavia verokantoja sekä liikunnan ohjauksen ja koulutuksen välistä rajanvetoa eri EU-maissa. Oikeusdogmaattinen metodi ja EU-oikeuden autonominen tulkinta korostuvat arvonlisäverotusta koskevassa luvussa.

Selvitysprosessin tueksi haastattelimme Suomen olympiakomitean toimitusjohtaja *Taina Susiluotoa*, VATT:n erikoistutkija *Anna Saharia* sekä Liikuntayrittäjät ry:n toiminnanjohtaja *Riitta Hämäläinen-Bisteriä*. Haastateltavilta kysyttiin näkemyksiä liikuntaa tukevan verotuksen kehitystarpeista, vinkkejä selvityksen kannalta relevanteista Suomen verrokkimaiden verotukimalleista sekä taustatietoja aiemmin tehdystä tutkimus- ja selvitystyöstä. Käsittelemme verotukia taloudellisena ohjauksena jaksossa 3.1.

Haastattelimme myös Norjan, Tanskan ja Islannin verotuksesta vastaavien ministeriöiden edustajia<sup>33</sup>. Saimme ministeriöiltä tietoa muissa Pohjoismaissa käytössä olevista tuloverotuksen ja arvonlisäverotuksen verotuista, jotka kannustavat liikkumiseen, liikuntaan tai urheiluun. Saatua tietoa on hyödynnetty jaksoissa 2.2–2.4 sekä 3.2.1.

Arvonlisäverotusta koskevaa osiota varten teimme kyselytutkimuksen muissa EU-maissa sijaitseville KPMG-verkoston yhtiöille. Tarkentavia kysymyksiä ja saatuja vastauksia on selostettu tarkemmin arvonlisäverotusta koskevassa luvussa 4.

Aineiston keruussa hyödynsimme vertailumaiden julkisia säädöstietopankkeja, veroviranomaisten, ministeriöiden, tutkimuslaitosten sekä ajatuspajojen internet-sivustoja sekä International Bureau of Fiscal Documentationin (IBFD) Tax Research Platform -tietokantaa.<sup>34</sup> Selvityksen kirjallinen lähdeaineisto koostuu pääosin vertailumaiden lainsäädännöstä ja muusta virallisaineistosta.

33 Ruotsin valtiovarainministeriöstä ei valitettavasti saatu vastausta kyselyyn.

34 <https://research.ibfd.org/#/>

## 2 Liikkumista tukeva verotus verrokkimaissa

### 2.1 Ruotsi

Ruotsin hallitus julkaisee vuosittain verotukiraportin (*redovisning av skatteutgifter*), jossa arvioidaan verolainsäännön erityissäännösten vaikutusta verotuloihin<sup>35</sup>. Verotukiraportti on hallituksen päätöksenteon tukena tehtäessä priorisointeja eritukimuotojen välillä. Käytössä olevat verotuet eritellään raportissa verolajeittain. Raportista saa tietoa myös liikunnan ja urheilun verotuista.

Ruotsissa tuetaan liikkumista ja liikuntaa erityisesti työnantajien tarjoamilla veroetuksilla. Työntekijöille voidaan tarjota verovapaa liikuntaetu, joka kattaa liikunta- ja hyvinvointipalveluja, kuten kuntosalikortti. Edun tarjoamisesta ja sen suuruudesta päättää työnantaja, mutta työntekijän verovapaa liikuntaetu voi olla enintään 5 000 Ruotsin kruunun arvoinen vuodessa (noin 460 euroa). Jotta etu olisi työntekijöille verovapaa, on kaikkien työntekijöiden saatava sama määrä ja kaikkien työntekijöiden eduille on oltava samat ehdot.<sup>36</sup> Lisäksi liikuntaa ja hyvinvointia edistäviä palveluita voidaan tarjota myös luontoisetuna työntekijöille. Tällöin työnantaja maksaa työntekijän puolesta suoraan palveluista, esimerkiksi tarjoamalla työntekijälle pääsyn kuntosalille tai hierontaan työpaikalla.<sup>37</sup>

Ruotsissa työnantajat voivat tarjota myös polkupyöräedun. Polkupyörää voidaan tarjota rajoitetuksi ajaksi, esimerkiksi lainaksi tai vuokralle. Työntekijän saamaa etua verotetaan siltä osin kuin se ylittää 3 000 Ruotsin kruunua (noin 270 euroa) verovuoden aikana.<sup>38</sup>

Ruotsissa liikkumiseen ja liikuntaan kannustavat verovähennykset koskevat pääasiassa työsuhteessa olevia henkilöitä. Tämä on myös huomattu valtionhallinnossa. Vuonna 2020 Ruotsissa perustettiin työryhmä, jonka tehtävänä oli esittää

---

35 Regeringens skrivelse 2024/25:98. Redovisning av skatteutgifter 2025.

36 <https://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteochinkomst/formaner/personalvard-motionochfriskvard.4.7459477810df5bccdd4800014540.html>

37 <https://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteochinkomst/formaner/personalvard-motionochfriskvard.4.7459477810df5bccdd4800014540.html>

38 <https://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteochinkomst/formaner/cykelforman.4.46ae6b26141980f1e2d466e.html>

ehdotuksia, jotka voivat johtaa fyysisen aktiivisuuden lisääntymiseen ja istumisen vähentämiseen kansallisella tasolla 'Kommittén för främjande av ökad fysisk aktivitet'. Työryhmä julkaisi loppuraporttinsa vuonna 2023. Raportissa mainitaan, että Ruotsissa tulisi myös kehittää verovähennyksiä, jotka tukevat väestön liikuntaa työsuhteen ulkopuolella.<sup>39</sup> Raportissa ei kuitenkaan mainita konkreettisia esimerkkejä mahdollisista uusista tukitoimista.

Ruotsissa tuetaan myös urheiluyhdistyksiä (*idrottsförening*) veroeduilla. Yleishyödylliset yhdistykset on vapautettu verosta tuloverolain (*inkomstskattelag*) 7 luvun 3–11 §:ssä kaikkien muiden tulojen osalta paitsi elinkeinotoiminnan osalta. Verovapaus edellyttää muun muassa, että yhdistyksellä on yleishyödyllinen tarkoitus, kuten esimerkiksi urheilu, kulttuuri tai tieteellinen tutkimus<sup>40</sup>.

Ruotsalaisen huippu-urheilijan on oltava jäsen ruotsalaisessa urheiluyhdistyksessä, jotta hän voi osallistua kansallisiin tai kansainvälisiin kilpailuihin. Urheilija edustaa yhdistystään tai sitä liittoa, johon seura kuuluu.<sup>41</sup> Suurin osa Ruotsin urheiluyhdistyksistä toimii kokonaan tai pääosin vapaaehtoisten henkilöiden voimin. Urheiluyhdistysten taloudellista taakkaa kevennetään veroeduilla, jotta yhdistykset voivat maksaa kohtuullisia palkkioita urheilijoille ja siten varmistaa toimintansa jatkuvuuden.<sup>42</sup> Urheiluyhdistysten ei tarvitse maksaa työnantajamaksuja työntekijöille eikä tietyille toimihenkilöille maksettavista palkkioista, jos näille maksettava palkkio on alle puolet hinnan perusmäärästä (*ett halvt prisbasbelopp*). Vuonna 2025 hinnan perusmäärä on 29 400 Ruotsin kruunua (noin 2 680 euroa). Palkkion maksajan on oltava aatteellinen yhdistys, jonka tarkoituksena on urheilutoiminnan edistäminen. Vastaanottajan on oltava urheilija. Urheilijana pidetään henkilöä, joka osallistuu aktiivisesti urheilijatoimintaan sekä valmentajia, ohjaajia, kilpailutuomareita, materiaalien hallinnoijia ja juontajia.<sup>43</sup>

39 [https://www.regeringen.se/contentassets/8ab754ea529f4fa5a6caaa00581948bd/sou-2023\\_29.pdf](https://www.regeringen.se/contentassets/8ab754ea529f4fa5a6caaa00581948bd/sou-2023_29.pdf)

40 Inkomstskattelag 1999:1229. Ks. [https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/svensk-forfattningsamling/inkomstskattelag-19991229\\_sfs-1999-1229/#K7](https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/svensk-forfattningsamling/inkomstskattelag-19991229_sfs-1999-1229/#K7)

41 Mikael Lindman: Regel- och skattesystem som påverkar elitidrotten, s. 138. [www.centrumforidrottforskning.se](http://www.centrumforidrottforskning.se)

42 Ks. Finansdepartementet: Förslag om höjd beloppsgräns för avgiftsfri ersättning till idrottsutövare. Fi2024/01006 <https://www.regeringen.se/contentassets/d680b558d5a1402886e66dc3d4accb08/promemoria-hojd-beloppsgrans-for-avgiftsfri-ersattning-till-idrottsutovare/>

43 Verohelpotusta käsitellään tarkemmin jaksossa 3.3.2. Ks myös <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.1/1330.html>

Urheilija, joka saa säännöllisiä tuloja samalta työnantajalta, on 1980-luvun puolesta-  
välistä lähtien voinut tasata tulojaan eläkejärjestelyjen avulla<sup>44</sup>. Urheilijoille annettiin  
mahdollisuus räätälöityyn eläkesäästämiseen, koska eräs jääkiekkoseura oli  
nostanut esille urheilijoiden tarpeen varautua taloudellisesti ammattiuran jälkei-  
seen aikaan. Urheilijoita tulisi kannustaa säästämään tulevaisuutta varten. Esimer-  
kiksi jääkiekon pelaajilla menee ainakin viisi vuotta urheilu-uran jälkeen ennen kuin  
he saavuttavat urheilu-uran aikaisen tulotason. Urheilijan säästöille ei tuolloin ase-  
tettu vuosittaista ylärajaa.<sup>45</sup>

Urheilija, joka siis saa säännöllisiä tuloja samalta työnantajalta voi erilaisten eläkejär-  
jestelyiden avulla turvata taloudellista asemaansa urheilu-uran jälkeen. Urheiluyh-  
distys ja työsuhhteessa oleva urheilija voivat tehdä sopimuksen, jossa sovitaan siitä,  
että yhdistys maksaa urheilijalle eläkettä ammattiuran päättymisen jälkeen. Tämä  
mahdollistaa sen, että urheilija voi tasata urheilutulojaan niiden ansainta-aikaa  
pidemmälle ajalle. Urheiluyhdistykset voivat maksaa urheilijoilleen eläkettä pää-  
asiallisesti kolmella tavalla joko solmimalla eläkevakuutuksen, perustamalla eläke-  
säätiön tai antamalla sitoumuksen maksaa eläkettä (*direktpension*).<sup>46</sup>

Ruotsin veroviranomaisten mukaan vakiintuneena käytäntönä on, että urheiluyh-  
distykset solmivat urheilijan kansaa eläkesopimuksen. Tällöin urheiluyhdistys tai sen  
valitsema eläkevakuutusyhtiö maksaa eläkkeen suoraan urheilijalle. Urheiluyhdistys  
pidättää tätä varten osan urheilijan palkasta, ja urheilijaa verotetaan tulosta vasta,  
kun eläke myöhemmin maksetaan urheilijalle. Koska eläkkeen maksajana toimii  
urheiluyhdistys työnantajana, eläkesaamiset turvataan esimerkiksi antamalla urhei-  
lijalle vakuudeksi urheiluyhdistyksen omaisuutta tai antamalla urheilijalle panttioi-  
keus urheiluyhdistyksen pääomavakuutukseen. Urheiluyhdistys, joka on suoran  
eläkesopimuksen perusteella sitoutunut maksamaan urheilijalle eläkettä, on velvol-  
linen suorittamaan eläkkeestä erityistä eläketulon palkkaveroa (*särskild löneskatt på  
pensionskonstnader*).<sup>47</sup>

Urheilu-uran päätyttyä urheilijalle maksetaan eläkesopimuksen perusteella eläkettä  
tai urheilija voi purkaa eläkesopimuksen ja nostaa koko eläkesumman kerralla. Myös  
tällainen kertakorvauksena maksettu summa eläkesopimuksen purkamisen yhtey-  
dessä katsotaan eläketuloksi.<sup>48</sup>

44 Statens offentliga utredningar: Nya skatteregler för idrotten, SOU 2006:23, s. 166

45 Ks. HE 278/1998 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi tuloverolain ja varallisuusve-  
rolain 10 §:n muuttamisesta, kohta Urheilutulojen rahastointi Ruotsissa ja Norjassa.

46 Statens offentliga utredningar: Nya skatteregler för idrotten, SOU 2006:23, s. 166.

47 [Vad är en direktpension? | Rättslig vägledning | Skatteverket](#)

48 [Idrottsutövares pension – SINK eller A-SINK och skatteavtal | Rättslig vägledning | Skatteverket](#)

Tuloverotuksen kehittämistä selvittänyt komitea esitti vuonna 2006, että Ruotsissa otettaisiin käyttöön urheilijan tulotili (*idrottsutövarkonto*). Selvityksessä todetaan, että erilaisten eläkejärjestelyjen ohella tarvetta olisi laajemmalle ammattiurheilijan tulojen tasaamismahdollisuudelle. Urheilijan tulotilin tarkoituksena olisi mahdollistaa tulojen verotuksen lykkääminen siihen asti, kunnes urheilijan ammattiura päättyy. Tilin avulla tulot jakaantuisivat tasaisemmin eri vuosille, jolloin urheilijalla olisi ammattiuran päättymisen jälkeen paremmat taloudelliset edellytykset aloittaa opiskelu tai uusi ura toisessa ammatissa. Komiteamietinnössä viitataan urheilijan tulojen jaksottamismahdollisuuksiin Norjan ja Suomen tuloverotuksessa.<sup>49</sup> Urheilijan tulotiliä ei vielä ole otettu käyttöön. Valtiopäivien verovaliokunnan lausunnon mukaan ammattiurheilijat hyötyvät Ruotsissa jo toteutetuista verouudistuksista, kuten harvinaisimpien yhtiöiden osinkojakoa koskevista edullisista verosäännöksistä sekä varallisuusverotuksen kumoamisesta<sup>50</sup>.

Ruotsissa rajoitetusti verovelvolliset urheilijat, jotka saavat tilapäisestä työskentelystä tuloa Ruotsista, maksavat erityistä A-SINK-veroa (*Lag om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.*)<sup>51</sup>. Urheilijan pitää harjoittaa urheilutoimintaa, jotta hän kuuluu lain soveltamisalaan. Urheilutoiminnalla tarkoitetaan henkilökohtaista esiintymistä joko yleisön edessä tai ääni- tai kuvataallenteiden välityksellä. Veron suuruus on 15 % tulosta, jonka A-SINK-veron piiriin kuuluva urheilija saa Ruotsissa työskentelystään. Tämän edun piiriin kuuluvat myös urheilijat, joiden työskentely Ruotsissa ei ole tilapäistä, jos he matkustavat töihin Ruotsiin päivittäin jostain toisesta valtiosta. Bruttoperusteisesta A-SINK-verosta ei voi tehdä vähennyksiä.<sup>52</sup> A-SINK-veronalaiseen tuloon ei pääsääntöisesti lueta urheilijalle maksettavia kulukorvauksia. Urheilijalle maksetut eläkkeet eivät myöskään ole A-SINK-veronalaisia.<sup>53</sup>

49 Statens offentliga utredningar: Nya skatteregler för idrotten, SOU 2006: 23, s.17.

50 Skatteutskottets betänkande 2009/10: SkU26. Allmänna motioner om inkomstskatter, s. 39.

51 Lag 1991:591.

52 [Työskentelet taiteilijana tai urheilijana Ruotsissa](#)

53 [Idrottsutövares pension – SINK eller A-SINK och skatteavtal | Rättslig vägledning | Skatteverket](#)

## 2.2 Norja

Verotuksella ei ole Norjan valtiovarainministeriön mukaan keskeistä roolia liikunnan tai urheilun edistämiseksi Norjassa<sup>54</sup>, vaikka käytännössä Norjan valtio tarjoaa melko huomattavia liikunnan verotukia yhteisöille ja väestölle. Arvonlisäverojärjestelmässä on merkittäviä liikuntaa tukevia säännöksiä, kuten urheilujärjestöihin ja muihin hyväntekeväisyysjärjestöihin sovellettava korkeampi arvonlisäverovelvollisuuden alaraja sekä kuntosalien vapauttaminen arvonlisäverosta<sup>55</sup>. Kruunumääräisesti huomattavin kannustin näistä on kuntosalien arvonlisäveron vapaus. Tämän vapautuksen kustannukseksi on arvioitu 1,1 miljardia Norjan kruunua (noin 92,7 miljoonaa euroa) vuodessa (2024).

Liikuntaa ja urheilua tuetaan pääosin valtion ja kuntien maksamilla suorilla tuilla eikä niinkään verokannustimilla. Valtiovarainministeriön mukaan Norjassa ei ole tehty selvityksiä tai tilastoja, joissa olisi arvioitu liikkumiseen suunnattujen verokannustimien tehokkuutta.

Norjassa tuetaan liikkumista ja liikuntaa myös tuloverotuksessa. Henkilöverotuksessa jokainen työntekijä voi saada verovapaasti (ei käteisrahana) työnantajaltaan vuodessa 5 000 Norjan kruunua (noin 420 euroa).<sup>56</sup> Tämä summa voidaan käyttää koulutukseen, polkupyörien ostoon, julkiseen liikenteeseen jne. Norjan valtiovarainministeriöllä ei ole tietoa siitä, kuinka työnantajat käyttävät verovapaan osuuden.

Norja ei ole suunnannut erityisiä kannustimia kävelleen tai pyörällä tapahtuvaan työmatkailuun. Säännöt ja kynnyksarvot ovat samat kulkumuodosta riippumatta.<sup>57</sup> Tuloverotuksessa vähennyskelpoisia ovat välttämättömät kulut, jotka liittyvät matkustamiseen kodin ja työpaikan välillä, mutta vain siltä osin kuin ne ylittävät 15 250 Norjan kruunua (noin 1 301,70 euroa). Sama raja koskee matkakuluja, jotka aiheutuvat kodin ulkopuolella asumisesta.<sup>58</sup>

54 Norjaa koskevaa jaksoa varten olemme haastatelleet vanhempaa neuvonantajaa *Mariken Solbergia* Norjan valtiovarainministeriön verolainsäädännöstä vastaavalta osastolta.

55 Kuntosalien arvonlisäverovapaudesta säädetään arvonlisäverolain (*merverdiavgiftsloven*) 3–8 §:n toisen momentin ensimmäisessä kohdassa. Verohallinnon arvonlisäverotusta koskevassa käsikirjassa todetaan, että poikkeus koskee kaupallisia kuntokeskuksia (kuntosaleja). Ks. 3–8.3 § 38 annet ledd – Rett til å utøve idrettsaktiviteter - Skatteetaten

56 <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/2024/g-1-gaver-og-tilskudd-i-arbeidsforhold-mv/G-1.004/G-1.005/>

57 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) Kapittel 6. Alminnelig inntekt – fradrag. Særlige bestemmelser om fradrag. Lovdata

58 IBFD: Norway - Individual Taxation - Country Tax Guides - 1. Individual Income Tax, kohta 1.3.1.

Työnantaja voi tarjota kohtuullisia hyvinvointitoimenpiteitä fyysisen aktiviteetin edistämiseksi. Tavanomaisin kohtuullinen hyvinvointitoimenpide on tarjota työntekijälle pääsy kuntosaliin yrityksen tiloissa. Tämä koskee myös työntekijöitä kuntokeskuksissa, jotka voivat käyttää kuntokeskuksen tiloja. Samoin yritys voi vuokrata tiloja kuntokeskuksesta tiettyinä aikoina työntekijöidensä käyttöön. Sama pätee, jos vuokrattu ohjaaja järjestää kuntoiluohjelmia yrityksen omissa tai vuokratuissa tiloissa. Työnantajan kustantamaa henkilökohtaista jäsenkorttia, joka antaa työntekijöille vapaan oikeuden käyttää kuntosalia, ei sen sijaan katsota kohtuulliseksi hyvinvointitoimenpiteeksi verotuksessa.<sup>59</sup>

Työnantajan rahoittamat kuntoiluohjelmat katsotaan lähtökohtaisesti työntekijän veronalaiseksi tuloksi. Yrityksille, joilla on erityisen kuormittavia työtehtäviä suorittavia ammattiryhmiä, voidaan kuitenkin järjestää kuntoiluohjelmia ammattimaisesti<sup>60</sup>, jolloin ohjelmien tarkoituksena on ehkäistä vammoja ja sairauksia sekä työntekijöiden räsitusta. Nämä ohjelmat voidaan toteuttaa yhteistyössä esimerkiksi fysioterapeuttien kanssa ilman, että ne aiheuttavat verotettavan edun työntekijöille. Työtilanteen ja kuntoiluohjelman välillä on kuitenkin oltava todellinen yhteys<sup>61</sup>. Kuntoiluohjelma ym. ei saa sisällä enempää ja useampia kuntoilumuotoja kuin mitä on tarpeen työperäisten vammojen ja sairauksien ehkäisemiseksi. Myös hoito tai hieronta, joka on suunnattu lihasjännityksen ym. vähentämiseen, voi estää työperäisiä vammoja ja räsitusta.<sup>62</sup>

Urheilijoita tuetaan erityisellä rahastojärjestelmällä<sup>63</sup>, vaikka pääsäännön mukaan urheilijoita verotetaan samalla tavalla kuin muita ansiotulonsaajia<sup>64</sup>. Urheilijoiden erityisessä rahastojärjestelmässä<sup>65</sup> yksilöläjien urheilijat voivat tallettaa urheilutoiminnasta saamansa tulot rahastoon sekä lykätä tulojensa verotusta. Rahastojärjestelmä on urheilijoille edullinen, koska se mahdollistaa tulojen verotuksen lykkäämisen siihen asti, kunnes ne nostetaan rahastosta. Rahastoon maksettujen

59 <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/v-4-velferdstiltak/V-4.013/V-4.025/>

60 N-1–6.39 Treningsordninger mv. - Skatteetaten

61 Yleiset kuntoiluohjelmat ilman yksilöllisesti räätälöityä harjoitusohjelmaa ja ilman fysioterapeutin tai vastaavan aktiivista seuranta harjoittelun aikana eivät kuulu verovapauden piiriin. Tällaisten ohjelmien katsotaan vastaavan työntekijän omia tarpeita ja halua harjoitella.

62 <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/bfu/arbeidsgiverbetalt-massasje-sporsmal-om-arbeidsgiveravgift/>

63 <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/2024/i-1-idrett/i-1.018/>

64 NOU 2008: 7 Kulturmomsutvalget Utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet - Prop. 119 LS (2009–2010) Endringer i merverdiavgiftsloven mv. og Stortingets vedtak om merverdiavgift (utvidet avgiftsplikt på kultur- og idrettsområdet).

65 I-1–9 Fond for idrettsutøvere - Skatteetaten

varojen verotus voidaan lykätä urheilijan urheilu-uran loppuun asti. Uran aikana urheilijat voivat nostaa varoja rahastosta verovapaasti urheilusta aiheutuvien kustannusten kattamiseksi. Talletetut varat voivat tulla mainonnasta, palkintorahoista, sponsoroinnista ja muusta taloudellisesta tuesta. Järjestelmän etuihin kuuluu, että urheilijat eivät maksa veroa varoista, joita käytetään harjoitteluun ja urheilutoimintaan ennen kuin varat nostetaan rahastosta. Rahastojärjestelmä auttaa vähentämään urheilijoiden taloudellisia rasitteita ja antaa heille joustavuutta tulojensa käytössä urheilusuorituskyvyn parantamiseksi.

Urheilijoiden rahastojärjestelmä perustettiin alun perin mukautettuna versiona Kansainvälisen olympiakomitean (*International Olympic Committee, IOC*) amatöörisäännöistä, jotka aiemmin kielsivät urheilijoita vastaanottamasta sponsorointivaroja itse. IOC:n säännöt kumottiin vuonna 1991, ja samalla järjestelmän perustelu katosi. Sääntöjen kumoamisesta huolimatta urheilijoiden rahastojärjestelmää soveltamista jatkettiin. Rahastojärjestelmän soveltamista jatkettiin eri tarkoituksella, tarkoituksena on nykyisin varmistaa, että urheilijalla on tarvittavat varat aktiivisen kauden aikana ja tarjota taloudellista tukea urheilijalle aktiivisen uran jälkeen.

Yleishyödyllisille yhteisöille suunnatut verohelpotukset otettiin käyttöön vuonna 1998. Tavoitteena oli parantaa voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen ja vapaaehtoisorganisaatioiden toimintaedellytyksiä<sup>66</sup>. Voittoa tavoittelemattomat yhteisöt ovat tavallisesti vapautettuja tulo- ja varallisuusverosta<sup>67</sup>. Tämä koskee myös erilaisia urheiluseuroja. Verovapautta ei kuitenkaan sovelleta, jos seurat harjoittavat taloudellista toimintaa, ellei taloudellinen toiminta toteuta yhteisön voittoa tavoittelematonta tarkoitusta.<sup>68</sup>

Yleishyödyllistä toimintaa tuetaan sillä, että toiminnasta saatu ansiotulo on vapautettu verosta 10 000 Norjan kruunuun (noin 840 euroa) vuodessa asti<sup>69</sup>. Tällaista verosta vapautettua palkkaa voi saada verovapaasta yhteisöstä tai organisaatiosta

66 Ot. prp. nr. 1 (1997–1998) chpt. 14 and NOU 1988: 17 - Voluntary Organisations.

67 Verovapaus edellyttää, että yleishyödyllinen yhteisö on oikeushenkilö ja että yhteisö ei harjoita elinkeinotoimintaa. Verovapaus voi koskea laitoksia, organisaatioita, yhtiöitä ym., joilla on rajoitettu vastuu, kuten esimerkiksi osakeyhtiöitä, osuuskuntia, urheiluseuroja, klubeja, yhdistyksiä, hyväntekeväisyysrahastoja, säätiöitä ym. <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/s-15-skattefrie-institusjoner-mv/>

68 Skatteloven § 2–32. [https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26-14/KAPITTEL\\_3-4#%C2%A72-32](https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26-14/KAPITTEL_3-4#%C2%A72-32)

69 <https://www.skatteetaten.no/en/person/taxes/get-the-taxes-right/employment-benefits-and-pensions/hobby-odd-jobs-and-extra-income/do-you-receive-salary-from-a-volunteer-organisation-or-charity>

työskentelystä, esimerkiksi valmentajana, johtajana, virkailijana, tuomarina tai järjestysenvalvojana urheilu- ja liikuntaseuroissa. Tämä kattaa tyypillisesti luontoisedut vapaaehtoistyöstä.

Urheilu- ja liikuntaseurojen maksamat palkat on tietyin edellytyksin vapautettu palkkoihin kohdistuvista työnantajamaksuista. Vain yleishyödyllisiksi katsottavat yhteisöt ovat oikeutettuja tähän vapautukseen. Yksittäiselle työntekijälle maksettava kokonaispalkka ei saa ylittää 80 000 kruunua (noin 6 750 euroa) verovuonna, eikä organisaation kokonaispalkkasumma saa ylittää 800 000 euroa (noin 67 500 euroa) verovuodessa. Vapautukseen oikeuttavat palkkakustannukset eivät saa liittyä yleishyödyllisen yhteisön veronalaiseen toimintaan.<sup>70</sup>

Norjassa tuetaan myös lasten liikkumista ja liikuntaa tarjoamalla vähennyksiä vanhempien kuluista lasten liikuntailtapäiväkerhojen osalta<sup>71</sup>. Urheiluseurojen ja vastaavien yhdistysten tarjoamiin koulun jälkeisiin kerhoihin osallistuminen voi oikeuttaa vanhempainvähennykseen. Koulun jälkeiset kerhot voivat kattaa yhden urheilulajin tai useita erilaisia urheilutoimintoja. Aktiviteetteja on järjestettävä koko lukuvuoden heti koulun jälkeen vähintään kolmena päivänä viikossa, mahdollisesti myös ennen koulun alkua. Aktiviteettien on oltava suunnattuja 5–11-vuotiaille lapsille, ja ne voivat olla rajattuja tiettyyn ikäryhmään. Aktiviteettien on oltava avoimia kaikille kyseisen ikäryhmän lapsille ilman erityisvaatimuksia. Yksittäiselle lapselle on varattava säännöllinen kerho-aika ja -paikka viikossa.<sup>72</sup>

Arvonlisäverotuksessa on urheilutoimintaa koskevia erityisäännöksiä. Kuntosalien arvonlisäverovapaudesta säädetään arvonlisäverolain (*merverdiavgiftsloven*)<sup>73</sup> 3–8 §:n toisen momentin ensimmäisessä kohdassa. Sanamuodoltaan yleisen lainkohdan mukaan urheilutoiminnan harjoittamiseen oikeuttavien palvelujen myynti on arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolella. Lain esitöissä on todettu, että

70 <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/2024/a-13-arbeidsgiveravgift-avgiftsplikt-og-grunnlag/A-13.012/A-13.076/>

71 <https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/familie-og-helse/barn/fritidsordning-for-barn-i-idrettsforeninger-og-lignende-gir-foreldrefradrag/>

72 <https://www.skatteetaten.no/en/person/taxes/get-the-taxes-right/family-and-health/children/after-school-child-schemes-run-by-organisations-such-as-sports-clubs-eligible-for-parental-allowance/>

73 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven). Ks. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2009-06-19-58>

tämä arvonlisäverovapaus koskee myös kuntokeskuksissa tapahtuvaa toimintaa<sup>74</sup>. Verohallinnon arvonlisäverotusta koskevassa käsikirjassa todetaan lisäksi, että poikkeus koskee kaupallisia kuntokeskuksia (kuntosaleja).<sup>75</sup>

Arvonlisäverotuksesta on vapautettu sellaisten palveluiden tarjoaminen, mitkä mahdollistavat urheilutoimintaan osallistumisen. Urheilutoimintaan osallistumisesta perittävistä maksuista ei siis peritä arvonlisäveroa. Tätä arvonlisäveron vapautusta sovelletaan kaikkiin toimijoihin. Vapautusta sovelletaan kaupallisiin toimijoihin sekä valtioon, kuntaan ja urheiluseuraan, joka tarjoaa mahdollisuuden osallistua urheilutoimintaan. Vapautuksen takia lippujen, kausikorttien, tuntivuokrien jne. myynnistä ei peritä arvonlisäveroa. Kuntosalien ohella uimahalleihin, tenniskentille jne. pääsystä ei myöskään peritä arvonlisäveroa. Myös tilojen, kuten käsipallokentän vuokraaminen on vapautettu arvonlisäverosta.<sup>76</sup>

Yleishyödyllisiin yhteisöihin sovelletaan korkeampaa arvonlisäverovelvollisuuden alarajaa kuin muihin yrityksiin. Pääsäännön mukaan yritysten on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin sekä maksettava arvonlisäveroa verollisista myynneistään, jos verovelvollisten arvonlisäveron piiriin kuuluvien myyntien kokonaissumma ylittää 50 000 Norjan kruunua (noin 4 220 euroa) 12 kuukauden aikana<sup>77</sup>. Yleishyödyllisiin yhteisöihin, mukaan lukien urheiluseuroihin, sovelletaan korkeampaa arvonlisäverollisuuden kynnysarvoa, joka on 140 000 Norjan kruunua (noin 11 800 euroa).

Myös urheilutapahtumiin sovelletaan tavanomaista korkeampaa arvonlisäverollisten rekisteriin rekisteröitymisvelvollisuuden kynnysarvoa. Sellaisten palveluiden myyntiin, jotka oikeuttavat läsnäoloon urheilutapahtumassa, arvonlisäverollisten rekisteriin rekisteröitymisvelvollisuuden kynnysarvo on 3 miljoonaa Norjan kruunua (noin 253 000 euroa). Kun palvelun myyjän tulot ylittävät 3 miljoonaa kruunua, sovelletaan verollisiin myynteihin alennettua 12 prosentin arvonlisäverokantaa (Norjan yleinen arvonlisäverokanta on 25 %). Miesten jalkapalloliigan kahteen

74 Ks. Ot.prp. nr. 94 (2000–2001). Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen, kohta 6.3.3.

75 Ks. 3–8.3 § 3 8 annet ledd – Rett til å utøve idrettsaktiviteter – Skatteetaten.

76 Merverdiavgiftsloven § 3–8 (2) [https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2009-06-19-58/KAPITTEL\\_3#KAPITTEL\\_3](https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2009-06-19-58/KAPITTEL_3#KAPITTEL_3)

77 Merverdiavgiftsloven § 2-1 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) - Kapittel 2. Registreringsplikt og -rett - Lovdata, [Merverdiavgiftshåndboken 2-1 § 2-1. Registreringsplikt - Skatteetaten](#)  
[VAT for charitable and benevolent organisations - The Norwegian Tax Administration](#)

ylimpään divisioonaan ja miesten jääkiekkoliigan ylimpään divisioonaan sovelletaan kuitenkin 140 000 kruunun (noin 11 800 euroa) suuruista rekisteröitymisen kynnyksarvoa.<sup>78</sup>

Yksittäisiin suuriin urheilutapahtumiin pääsyn oikeuttavien palvelujen tarjoaminen on vapautettu arvonlisäverosta. Yksittäisillä urheilutapahtumilla tarkoitetaan urheilutapahtumia, jotka järjestetään enintään kerran vuodessa yksittäisen järjestäjän toimesta eikä kahtena tai useampana peräkkäisenä vuotena.<sup>79</sup>

## 2.3 Tanska

Tanskan verolainsäädäntö (henkilö- ja yhteisöverotus sekä arvonlisäverotus) ei pääsääntöisesti sisällä erityissäännöksiä<sup>80</sup>, jotka on suunnattu urheilun tai liikunnan edistämiseen<sup>81</sup>. Tietyt Tanskan verojärjestelmän osat voivat veroministeriön mukaan suoraan tai epäsuorasti luoda kannustimia urheilu- ja liikuntatoiminnalle. Nämä kannustinvaikutukset syntyvät kuitenkin yleensä yhdessä muiden verolainsäädännön osien vaikutusten kanssa.

Ensinnäkin työntekijät voivat vähentää työmatkakuluja henkilökohtaisessa tuloverotuksessaan. Verovelvolliset voivat vähentää työmatkakustannukset kiinteän kilometrikorvauksen mukaan. Vähennys myönnetään päivittäisistä työmatkoista edellyttäen, että työntekijöille ei myönnetä työsuuhdeautoa ja että työnantaja ei maksa kuljetusta. Vähennys ei ole riippuvainen kulkumuodosta, ja koskee siten myös esimerkiksi pyöräilyä. Päivittaisen kokonaismatkan (eli edestakaisen matkan) on kuitenkin oltava yli 24 kilometriä, jotta vähennys voidaan tehdä. Vuonna 2025 vähennys on 2,23 Tanskan kruunua (noin 0,299 euroa) 25–120 kilometriltä ja 1,12 Tanskan kruunua (noin 0,150 euroa) kilometriltä, joka ylittää 120 kilometriä. Tie-tyillä syrjäseuduilla asuville henkilöille korvaus on 2,47 Tanskan kruunua (noin 0,331

78 Merverdiavgiftsloven § 2–1 (2) Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) - Kapittel 2. Registreringsplikt og -rett - Lovdata

[Merverdiavgiftshåndboken 2–1 § 2–1. Registreringsplikt - Skatteetaten](#)

Merverdiavgiftsloven § 5–11 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) -Kapittel 5. Merverdiavgiftssatsene og områdene for disse - Lovdata

[Merverdiavgiftshåndboken § 5–11](#)

79 Merverdiavgiftsloven § 3–8 [https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2009-06-19-58/KAPITTEL\\_3#KAPITTEL\\_3](https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2009-06-19-58/KAPITTEL_3#KAPITTEL_3)

[Merverdiavgiftshåndboken § 3–8](#)

80 Sport and Physical Exercise, S/PE. Tanskan veroministeriö käytti tätä käsitettä haastattelussa viitatessaan urheiluun ja liikkumiseen.

81 Tanskaa koskevaa jaksoa varten olemme haastatelleet Tanskan veroministeriön yksikön päällikkö *Niels Kleis Frederikseniä* maaliskuussa 2025.

euroa) kilometriltä, joka ylittää 120 kilometriä. Useimmat pyöräilijät eivät todennäköisesti voi hyötyä työmatkakustannusten vähennyksestä, koska päivittäisen kokonaismatkan on oltava yli 24 kilometriä.

Tanskassa työnantajat voivat tarjota tiettyjä tuotteita ja palveluita työntekijöille verovapaasti työpaikalla. Työntekijöille voi esimerkiksi tarjota maksuttoman pääsyn kuntosalille<sup>82</sup>. Verovapaa etu edellyttää kuitenkin, että kyseiset tavarat tai palvelut ovat linjassa normaalin henkilöstöpolitiikan kanssa. Työnantajat voivat myös tarjota muita verovapaita luontoisetuja enintään noin 180 euron vuosittaiseen rajaan asti. Tämä voi tyypillisesti tarkoittaa työnantajan maksamaa maksua työntekijän osallistumisesta urheilutapahtumaan (esimerkiksi juoksu) tai pääsymaksuja urheilutiloihin (esimerkiksi uimahalli). Kokonaismäärän raja koskee kaikkia luontoisetuja, mukaan lukien tavarat, jotka eivät ei liity urheilu- ja liikuntatoimintaan. Keskustelu verovapaasta työnantajan tarjoamasta polkupyörästä on veroministeriön mukaan käynnissä, mutta lainsäädäntötoimia ei ole tehty.

Tanskassa on myös ulkomaisille avainhenkilöille suunnattu lähdeverotusjärjestelmä. Ulkomailta palkatut työntekijät voivat työskennellä tanskalaisille yksityisen tai julkisen sektorin työnantajille enintään seitsemän vuoden ajan, jotta he pysyvät avainhenkilöille suunnattujen säännösten soveltamisalan piirissä. Lähdeverolain (*kildeskatteloven*)<sup>83</sup> 48E kohdan mukaan palkkatuloja verotetaan suhteellisella 32,8 prosentin verokannalla, joka muodostuu 27 prosentin tuloverosta sekä 8 prosentin suuruisesta työmarkkinamaksusta.<sup>84</sup> Ulkomailta palkattuihin avainhenkilöihin sovellettava suhteellinen verotus on kevyempää kuin progressiivisen veroasteikon mukainen verotus. Progressiivisen tuloverotuksen, joka muodostuu valtion ja kunnan perimistä veroista, ylin marginaaliverokanta on noin 52,07 prosenttia<sup>85</sup>. Jotta suhteellista verotusta voidaan soveltaa, vuosipalkan on oltava yli 120 000 euroa. Verovelvolliset voivat kuulua suhteellisen verotuksen piiriin, jos heitä voidaan pitää avainhenkilöinä, kuten tutkimus- ja kehitystyössä tai muissa erikoistehtävissä toimivina. Tähän kategoriaan voivat kuulua myös ammattiuurheilijat. Pieni määrä ammattijalkapalloilijoita ja joukkueenjohtajia on näin ollen voinut hyödyntää avainhenkilöihin sovellettavaa verojärjestelmää.

---

82 Myös esimerkiksi influenssarokotteen.

83 Kildeskatteloven. Ks. <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2024/460>

84 IBFD: Denmark - Individual Taxation - Country Tax Guides - 7. International Aspects, kohta 7.2.1.

85 IBFD: Denmark - Individual Taxation - Country Tax Guides - 1. Individual Income Tax, kohta 1.10.

Tanskan yleinen yhteisöverokanta on 22 prosenttia. Kaikki yhteisöt ovat tulo- ja varallisuuslain (*Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten*)<sup>86</sup> 1 §:n mukaisen pääsäännön nojalla yhteisöveronalaisia. Säätiöitä ja yhdistyksiä verotetaan kuitenkin niiden saamasta tulosta vain siltä osin kuin tulon katsotaan olevan peräisin niiden harjoittamasta elinkeinotoiminnasta. Tämä perustuu siihen, että yleishyödyllisen yhteisön yleishyödyllisen toiminnan tuottama tuotto on vapautettu verosta tulo- ja varallisuuslain 2 §:n 5 g kohdassa.<sup>87</sup> Yhdistykset, kuten esimerkiksi urheiluseurat, jotka tarjoavat yleishyödyllisiksi katsottavia palveluita jäsenilleen, eivät siis ole yhteisöveronalaisia. Jos yhdistyksellä on yleishyödyllisen toiminnan ohella elinkeinotoiminnaksi katsottavaa toimintaa, yhdistyksen jäsenilleen tarjoamien palveluiden tuottamaa tuottoa on verovapaa vain siltä osin kuin palvelut katsotaan yleishyödyllisiksi. Vastaavasti siltä osin kuin yhdistyksen harjoittama esimerkiksi urheilu- ja liikuntatoiminta katsotaan tuotetun kaupallisin perustein, siitä saatu tulo on yhdistykselle veronalaista.

Arvonlisäverolain (*Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift*) 13 §:ssä vapautetaan tiettyjen palveluiden tarjoaminen verosta<sup>88</sup>. Urheiluun tai liikunnan harjoittamiseen liittyvät palvelut ovat 13 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaan vapautettuja verosta edellyttäen, että palveluntarjoaja ei tavoittele voittoa.<sup>89</sup> Kaupalliseen urheilu- ja liikuntatoimintaan ei kuitenkaan sovelleta erityissäännöksiä. Esimerkiksi urheiluvälineiden myynti tai urheilutapahtumien liput ovat siten yleisen 25 prosentin arvonlisäverokannan alaisia.

Koulutustoiminta on EU:n arvonlisäverodirektiivin<sup>90</sup> 132 artiklan 1 i kohdan mukaisesti vapautettu arvonlisäverosta Tanskassa<sup>91</sup>. Direktiivin koulutustoimintaa koskevat säännökset on implementoitu arvonlisäverolakiin siten, että lain 13 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan koulutukseen<sup>92</sup> liittyvät palvelut ovat vapautettuja arvonlisäverosta. Arvonlisäveron vapautus kattaa myös koulutukseen läheisesti liittyvien tavaroiden ja palvelujen tarjoamisen. Vapautuksen soveltamisalaa kaventaa se, että yrityksille ja voittoa tavoitteleville laitoksille suunnatut kurssit ja

86 *Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten*. Ks. <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/1922/149>

87 Ks. IBFD: Denmark - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 1. Corporate Income Tax, kohta 1.2.

88 *Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift LBK nr 1021 af 26/09/2019*. Ks. <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2019/1021>

89 IBFD: Denmark - Value Added Tax - Country Tax Guides - 8. Exemptions, kohta 8.1.

90 Direktiivi 2006/112/EY.

91 Koulutustoimintaa harjoittavat yritykset ovat kuitenkin velvollisia maksamaan työnantajamaksuja.

92 Koulutus ei rajoitu koulutukseen, joka johtaa tutkintoihin tai muodolliseen pätevyyteen. Se kattaa myös toiminnan, joka edistää opiskelijan yleistä tietämystä ja taitoja.

koulutustoiminnot eivät kuitenkaan kuulu vapautuksen piiriin. Tämä koskee esimerkiksi kaupallisten liikuntapalvelujen tarjoamiseen liittyvää opetusta. Arvonlisäveron vapautussäännöstä tarkastellaan veroministeriön mukaan uudelleen Euroopan unionin tuomioistuimen viimeaikaisten tuomioiden<sup>93</sup> vuoksi.

## 2.4 Islanti

Verotuksella on valtiovarainministeriön mukaan rajallinen rooli liikunnan ja urheilun edistämiseksi Islannissa.<sup>94</sup> Epäsuoria verokannustimia ja suoria tukia käytetään urheilujärjestöjen, työnantajien ja väestön tukemiseksi.

Useimmat verokannustimet perustuvat Islannin kansalliseen lainsäädäntöön. Valtiovarainministeriön mukaan verokannustimet auttavat vähentämään urheiluun osallistumisen kustannuksia. Islannissa on vain vähän julkista tietoa verokannustimien taloudellisista vaikutuksista urheiluun. Islannin urheilu- ja olympiakomitean (ÍÍ) laatimat raportit ja hallituksen budjettimäärärahat antavat kuitenkin jonkin verran tietoa urheilun rahoituksesta ja epäsuorasta tuesta.

Luonnollisten henkilöiden tuloverotuksessa on rajoitettu määrä verokannustimia. Henkilöverotuksessa ei kuitenkaan ole suoria verovähennyksiä urheiluun liittyville kuluille.

Työnantajat voivat tarjota verovapaita liikuntaetuja työntekijöille, kuten kuntosalijäsenyyksiä tai liikuntaohjelmia. Työnantaja voi maksaa työntekijän urheilu- ja liikuntakustannuksia 81 000 Islannin kruunun (noin 550 euroa) arvosta vuodessa ilman, että etu on työntekijälle veronalainen.<sup>95</sup>

Islannissa ei ole verovähennyksiä tai hyvityksiä, jotka olisi välittömästi suunnattu kävellen tai pyörällä tapahtuvaan työmatkailuun. Työnantajat voivat kuitenkin tarjota verovapaita matkakorvauksia, joita voidaan käyttää myös pyöräilyyn. Työnantaja voi maksaa työntekijän ympäristöystävällisiä työmatkakuluja julkisesta liikenteestä, pyöräilystä ja kävelystä. Islannin verohallinto päättää verovapaan

93 EU-tuomioistuimen tuomiota asiassa C-330/21, *The Escape Center BVBA* käsitellään selvityksen luvussa 4.

94 Islantia koskevaa jaksoa varten olemme haastatelleet Islannin valtiovarainministeriön vero-osaston johtajaa *Helga Jónsdóttiria* maaliskuussa 2025.

95 IBFD: Iceland - Individual Taxation - Country Tax Guides - 1. Individual Income Tax, kohta 1.2.2.3.

matkakorvausten enimmäismäärän suuruuden. Kokoaikaiselle työntekijälle voidaan maksaa verovapaita korvauksia vuodessa 132 000 Islannin kruunua (noin 890 euroa) vuodessa.<sup>96</sup>

Islannissa ei ole erityisiä verovähennyksiä tai -kannustimia polkupyörien tai sähköpyörien ostamiseen yksityishenkilöille. Kuitenkin joidenkin työnantajien ympäristöystävällisten matkakulujen korvaukset voivat sallia verovapaan tuen myöspyöriin.

Islannissa ei ole yleisiä verovähennyksiä yksityishenkilöiden urheilukuluista (esimerkiksi seuran jäsenyydet, varusteet tai pääsymaksut). Työnantajat voivat vähentää työntekijöiden liikuntaohjelmiin liittyvät kulut tulonhankkimismenoina veronlaisesta tulostaan yhteisöverotuksessa.<sup>97</sup>

Islannissa ei ole erityistä urheilijarahastojärjestelmää urheilutulojen lykkäämiseksi. Huippu-urheilijoita verotetaan tuloistaan kuten muita ammattilaisia<sup>98</sup>. Osalla huippu-urheilijoista voi olla mahdollisuuksia liiketoiminnan vähennyksiin.

Islannissa ei myöskään ole erityisiä veronhuojennuksia ulkomaisille urheilijoille, jotka muuttavat Islantiin. Islantiin muuttaneita ulkomaisia urheilijoita koskevat samat verotuksellista asuinpaikkaa koskevat säännöt kuin muitakin verovelvollisia.<sup>99</sup>

Islannissa asuvat yhdistykset, rahastot, säätiöt ja muut yksityiset voittoa tavoittelemattomat yhteisöt ovat tuloverolain (*Lög um tekjuskatt*) 2 artiklan nojalla yleisesti verovelvollisia maailmanlaajuisesta tulostaan. Nämä yleishyödylliset yhteisöt

---

96 IBFD: Iceland - Individual Taxation - Country Tax Guides - 1. Individual Income Tax, kohta 1.2.2.2.

97 IBFD: Iceland - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 1. Corporate Income Tax, kohta 1.3.

98 Islannissa ei myöskään ole suoria verokannustimia vammaisille urheiluun osallistumisessa. Vammaisten urheiluohjelmat saavat kuitenkin valtion ja kunnallista rahoitusta.

99 Pääsäännön mukaan henkilö, joka oleskelee Islannissa yli 183 päivää minkä tahansa 12 kuukauden jakson aikana tai pidempään (mukaan lukien normaalisti syystä johtuvat ulkomailla oleskelut, kuten lomat), katsotaan valtiossa asuvaksi verovelvolliseksi. Näiden edellytysten täytyessä valtioon muuttanut henkilö on verovelvollinen maailmanlaajuisista tuloistaan saapumispäivästä lähtien. Islannin kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi solmimissa tuloverosopimuksissa on myös verovelvollisuutta koskevia määräyksiä. Ks. IBFD: Iceland - Individual Taxation - Country Tax Guides - 1. Individual Income Tax.

kuitenkin vapautetaan verosta tuloverolain 4 artiklassa<sup>100</sup> säädetyin edellytyksin.<sup>101</sup> Voittoa tavoittelemattomat urheiluseurat ovat yleensä vapautettuja tuloverosta päätoimintansa osalta. Jäsenmaksuista ja amatööriurheilutoiminnasta saatavat tulot ovat verovapaita. Jotkut liiketoimintaan liittyvät toiminnot voivat kuitenkin olla veronalaisia.

Merkittävimmät verokannustimet liikunnalle ja urheilulle annetaan arvonlisäverotuksessa. Verokannustimia ovat arvonlisäveron vapautukset tietyille urheiluun liittyville toiminnoille sekä verovapaat työnantajan maksamat liikuntaohjelmat.

Voittoa tavoittelemattomat yleishyödylliset yhteisöt on vapautettu arvonlisäverosta. Vapautuksen saaminen edellyttää hakemuksen tekemistä veroviranomaisille.<sup>102</sup> Arvonlisäveron vapautukset koskevat voittoa tavoittelemattomia urheiluseuroja sekä osaa urheiluun liittyvistä palveluista. Verokannustimet kohdistuvat ensisijaisesti voittoa tavoittelemattomiin urheiluseuroihin ja -järjestöihin sekä työnantajiin, jotka edistävät työntekijöiden liikuntaa. Joistakin arvonlisäveron vapautuksista voivat epäsuorasti hyötyä myös urheilijat ja yksityishenkilöt.

Urheilutoimintaan kohdistuu arvonlisäveron vapautuksia<sup>103</sup>. Tiettyjen tavaroiden ja palveluiden myynti on nollaverokannan alaista. Vaikka näiden tavaroiden ja palveluiden myynti on vapautettu arvonlisäverotuksesta, niiden myyntituloista voidaan silti tehdä ostoihin liittyvän arvonlisäveron vähennys. Tällaisia nollaverokannan alaisia palveluita ovat esimerkiksi pääsy urheilutapahtumiin, urheilukilpailuihin ja urheilunäytöksiin, sekä pääsymaksut ja muut maksut urheilutilojen vuokrauksesta tai käytöstä urheilutoimintaan, kuten urheiluhallit, uimahallit ja hiihtohissit, sekä urheiluvälineet ja pääsy terveydenhuoltolaitoksiin.<sup>104</sup>

---

100 Tuloverolain 4 artiklassa listataan verosta vapautetut yhteisöt. [https://www.government.is/media/fjarmalaraduneyti-media/media/Act\\_no\\_90\\_2003\\_01022012.pdf](https://www.government.is/media/fjarmalaraduneyti-media/media/Act_no_90_2003_01022012.pdf)

101 IBFD: Iceland - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 1. Corporate Income Tax, kohta 1.2.

102 IBFD: Iceland - Value Added Tax - Country Tax Guides – Exemptions, kohta 8.1.2.

103 Arvonlisäverolain 12 artiklan 10 kohta. [https://www.government.is/library/Files/The\\_Value\\_Added\\_Tax\\_Act\\_with\\_subsequent\\_amendments.pdf](https://www.government.is/library/Files/The_Value_Added_Tax_Act_with_subsequent_amendments.pdf)

104 IBFD: Iceland - Value Added Tax - Country Tax Guides - 8. Exemptions, kohta 7.4.5.

## 2.5 Saksa

Saksassa tuetaan liikuntaa ja urheilua erityisesti urheiluyhdistysten (*Sportverein*) kautta. Urheiluyhdistykset ovat yhteisöverolain (*Körperschaftsteuergesetz*) 1 §:n nojalla veronalaisia maailmanlaajuisesta tulostaan. Yleishyödyllistä toimintaa harjoittavat urheiluyhdistykset on kuitenkin vapautettu verosta yhteisöverolain 5 §:n 1 momentin 9 kohdan nojalla yleishyödyllisen toimintansa tuotoista. Jos yhdistys harjoittaa kaupallista toimintaa, sen kaupallisesta toiminnasta saamia tuottoja verotetaan yleisen yhteisöverokannan nojalla. Poikkeuksen muodostavat tilanteet, joissa yhdistyksen kaupallisen toiminnan katsotaan oikeuttavan verohelpotukseen (*Zweckbetrieb*). Tällaisena verohelpotukseen oikeuttavana kaupallisena toimintana pidetään urheiluyhdistyksen järjestämää urheilutapahtumaa, jos vuosittaiset tuotot ovat enintään 45 000 euroa (mukaan lukien arvonlisävero). Ruuan ja juomien myyntiä ei kuitenkaan ole vapautettu verosta tapahtumissa.<sup>105</sup>

Ensinnäkin voittoa tavoittelemattomien urheiluyhdistysten jäsenmaksut sekä niiden järjestämät voittoa tavoittelemattomat urheilutapahtumat ovat vapautettuja arvonlisäverosta. Urheilutapahtumiin luetaan koulutustilaisuudet, seminaarit ja kurssit paitsi, jos ne ovat niin kutsuttuja erikoispalveluita, kuten yksittäisiä oppitunteja. Urheiluyhdistys on myös yleisesti vapautettu arvonlisäverosta, jos yhdistyksen liikevaihto on ollut viime tilikaudella enintään 25 000 euroa ja kuluvalle tilikaudella enintään 100 000 euroa. Urheiluyhdistyksen katsotaan näin ollen olevan pienyritys.<sup>106</sup> Nämä rajat perustuvat 1.1.2025 alkaen tulon nettomääriin.<sup>107</sup>

Voittoa tavoittelemattomat urheiluyhdistykset voivat myös maksaa urheilijoille, valmentajille, erotuomareille ja urheiluhenkilöstölle verovapaasti matkakulukorvausta 120 euroa työpäivää kohden (vuoteen 2022 asti: 60 euroa) ja yhteensä enintään 720 euroa kuukaudessa (vuoteen 2022 asti: 540 euroa) kertakorvauksena. Urheilijat, valmentajat, erotuomarit ja urheiluohjaajat voidaan myös vapauttaa sosiaaliturvamaksuista 120 euroon saakka työpäivää kohden tai 720 euroon saakka kuukaudessa, jos kyseessä on aito työsuhde tai freelance-työsuhde (eli kyseessä ei ole palkka) ja kyseessä on osa-aikainen työ ja työ tehdään voittoa tavoittelemattomassa urheiluyhdistyksessä.<sup>108</sup>

105 IBFD: Germany – Corporate Taxation – Tax Guides, kohta 1.1.4 ja 11.4.1.

106 UStG §19 ja BFH 020/22 lakia ja Bundesfinanzhofin uutta oikeustapausta tulokittu lähteessä [https://bernhard--assekuranz-com.translate.google.com/vereinswissen/umsatzsteuer-im-sportverein/?\\_x\\_tr\\_sl=de&\\_x\\_tr\\_tl=en&\\_x\\_tr\\_hl=fi&\\_x\\_tr\\_pto=wapp](https://bernhard--assekuranz-com.translate.google.com/vereinswissen/umsatzsteuer-im-sportverein/?_x_tr_sl=de&_x_tr_tl=en&_x_tr_hl=fi&_x_tr_pto=wapp)

107 Tammikuusta 2025 alkaen kuluvan kalenterivuoden toimituksille asetetaan tiukka 100 000 euron raja. Jos verovelvollinen ylittää tämän rajan, pienyrityksen asema lakkaa olemasta voimassa vuoden aikana. Muuntaminen kokonaisvuosiliikevaihdoksi ei enää päde. Ks. IBFD: Germany - Value Added Tax - Country Tax Guides - 12. Special Schemes.

108 ESTG §3 kohta 1 Z16c ja ASVG §49 kohta 3 Z28, lakeja on tulkittu sivustolla <https://www.sport-steuer.at/reisekostenpauschale.php>

## 2.6 Ranska

Voittoa tavoittelemattomat yleishyödyllistä toimintaa harjoittavat yhteisöt, kuten yhdistykset ja säätiöt, on vapautettu yhteisöjen tuloverotuksesta Ranskassa. Poikkeuksen muodostavat kuitenkin passiiviluonteiset tulot, joihin sovelletaan erityisiä verokantoja. Osinkotuloja verotetaan 15 %:n verokannalla, vuokratuloa 24 %:n verotetaan verokannalla ja joukkovelkakirjoille maksettavaa korkoa sekä muille arvopaperisoiduille velkainstrumenteille maksettavaa korkoa verotetaan 10 %:n verokannalla. Jos yleishyödyllistä toimintaa harjoittavalla yhdistyksellä tai säätiöllä, on yleishyödylliseen toimintaan liittyvää kaupallista toimintaa, toiminnan tuotot vapautettu yhteisöverotuksesta ja arvolisäverotuksesta, jos tuottojen yhteismäärä ei ylitä 78 596 euroa (2024) vuodessa.<sup>109</sup>

Ranskassa liikuntaa tuetaan antamalla yrityksille mahdollisuus tarjota työntekijöilleen verovapaasti urheilutiloja sekä maksaa työntekijöiden urheiluaktiiviteetteja. Yritys voi esimerkiksi tarjota työntekijöilleen omistamansa tai vuokraamansa kuntosalin tai urheiluvälineiden käyttöoikeuden. Ehtona verovapaudelle on, että tilat ovat kaikkien työntekijöiden käytettävissä riippumatta esimerkiksi työsopimuksen pituudesta. Urheiluvälineiden ja -tilojen tarjoamiselle henkilöstölle verovapaasti ei siis ole asetettu euromääräistä rajaa.

Työnantajat voivat tukea työntekijöiden urheilu- ja kuntoilutoimintaa esimerkiksi rahoittamalla ryhmäliikuntatunteja. Verovapaalle työntekijöiden tukemiselle on kuitenkin vuosittainen enimmäisraja, johon vaikuttaa muiden muuttujien ohella työntekijöiden määrä. Työnantajan rahoittaman liikunta- ja urheilutoiminnan verovapaa määrä lasketaan seuraavasti: vuosittainen enimmäismäärä 5 prosenttia x kuukausittainen sosiaaliturvan enimmäisarvo (3 428 euroa) x työntekijöiden määrä.<sup>110</sup>

Ranskassa tuetaan urheilua urheilutapahtumien pääsymaksujen verotuksen kautta. Ranskassa yleinen arvonlisäverokanta on 20 prosenttia, mutta urheilutapahtumien pääsymaksuille on asetettu 5,5 prosentin suuruinen alennettu arvonlisäverokanta.<sup>111</sup>

109 IBFD: France - Corporate Taxation - Country Tax Guides, kohta 1.10 Rates, 11.4.1 Association, 11.6.1 Foundations ja 11.5 Non-taxable entities.

110 <https://my-payroll-pro.com/blog/tax-free-fitness-incentives/>

111 <https://www.impots.gouv.fr/internationalenindividual/expatriate-tax-regime> ja <https://www.cityam.com/sport-tax-and-the-olympics-why-france-is-attractive-for-international-athletes/>

Ranskaan muuttavia ulkomaisia urheilijoita tuetaan tuloverotuksessa. Urheilijat, jotka ovat yleisesti verovelvollisia toisessa maassa, ja jotka muuttavat Ranskaan ja ovat ranskalaisen yrityksen, kuten jalkapalloseuran, palkkaamia voivat tietyn edellytyksin hyötyä Ranskan tarjoamista tuloveroetuuksista ja -vapautuksista.<sup>112</sup>

Ranskaan työn vuoksi muuttavat henkilöt voivat saada tuloveron huojennuksia sekä palkkatuloistaan että sijoitustoimintansa tuotoista. Ranskaan muuttava henkilö voi saada palkkatuloja koskevan ekspatriaattibonus, jonka avulla jopa 30 prosenttia henkilön saamasta palkasta, vapautetaan verosta. Lisäksi Ranskaan muuttava henkilö voi saada verovapauden ulkomailla tekemästään työstä saadusta palkasta. Yhteensä nämä veronhuojennukset eivät kuitenkaan saa ylittää 50 prosenttia henkilön kokonaispalkkatuloista.

Ranskaan muuttava henkilö voi saada myös sijoitustoiminnan tuottoja koskevan 50 prosentin suuruisen verovapauden ulkomailta saaduista koroista ja osingoista, tekijänoikeus- ja teollisoikeustuloista sekä ulkomaisten arvopapereiden luovutusvoitoista. Näistä etuuksista voivat hyötyä henkilöt, jotka eivät ole olleet Ranskassa yleisesti verovelvollisia viimeiseen viiteen vuoteen, työskentelevät kansainvälisessä konsernissa tai on suoraan palkattu Ranskassa toimivaan yritykseen ulkomailta. Ranskaan ulkomailta muuttava voi nauttia näistä veroeduista jopa kahdeksan vuoden ajan.<sup>113</sup>

## 2.7 Iso-Britannia

Isossa-Britanniassa tuetaan verotuksen avulla työntekijöiden liikkumista sekä liikuntaa yleisellä tasolla. Työntekijöiden liikkumista ja liikuntaa tuetaan suoraan erityisesti työnantajan tarjoamalla verovapailla eduilla eikä niinkään esimerkiksi verovähennyksillä. Liikuntaa yleisemmällä tasolla tuetaan enemminkin urheiluseurojen kuin yksittäisten liikkujien kautta.

Yleishyödylliset yhteisöt voivat olla kokonaan tai osittain vapautettuja yhteisöjen tuloverotuksesta. Yleishyödylliset urheiluseurat voivat hakea veroviranomaisilta CASC-statuksen (*Community amateur sports clubs, CASCs*), jonka perusteella voi saada merkittäviä verohelpotuksia. Amatööriurheiluseurat, jotka ovat

112 <https://www.impots.gouv.fr/internationalenindividual/expatriate-tax-regime> ja <https://www.cityam.com/sport-tax-and-the-olympics-why-france-is-attractive-for-international-athletes/>

113 IBFD: France - Individual Taxation - Country Tax Guides - 6. International Aspects, kohta 6.2.1.

rekisteröityneet yhteisöiksi, voivat saada vapautuksen verosta tietyistä omaisuus-tuloistaan, kuten pankkikoroista, lahjoituksista ja luovutusvoitoista tiettyyn rajaan saakka<sup>114</sup>. Lisäksi ulkomaisille urheilijoille, jotka osallistuvat suuriin urheilutapahtumiin, kuten olympialaisiin tai maailmanmestaruuskilpailuihin, voidaan myöntää vapautus tuloverosta kilpailuun suoraan liittyvien tulojen osalta kilpailujen ajaksi<sup>115</sup>. Näitä verohelpotuksia käsitellään tarkemmin jaksossa 3.3.1.<sup>116</sup>

Isossa-Britanniassa työnantajat voivat tukea työntekijöidensä liikkumista tarjoamalla verovapaita etuja, kuten polkupyöriä ja pyöräilyvarusteita. Verovapaudelle asetetaan kuitenkin tiettyjä edellytyksiä. Työnantajan tarjoamia polkupyöriä ja varusteita ei katsota työntekijöiden veronalaisiksi tuloiksi, kunhan ne ovat kaikkien työntekijöiden saatavilla, ja niitä käytetään pääasiassa työmatkoihin<sup>117</sup>. Tämä tarkoittaa, että työnantajan ei tarvitse ilmoittaa näitä etuja veroviranomaisille, eikä niistä tarvitse maksaa veroa tai kansallista vakuutusta<sup>118</sup>. Työntekijät, jotka käyttävät omaa polkupyöräänsä työmatkoihin (ei kodin ja työpaikan välisiin matkoihin), voivat saada verovapaan kilometrikorvauksen, joka on 20 penniä kilometriltä (noin 23 senttiä/km)<sup>119</sup>.

Työnantajat voivat myös tarjota työntekijöilleen verovapaita liikuntaetuja, kuten mahdollisuuden käyttää työpaikan omaa kuntosalia tai muita virkistystiloja. Työnantaja voi myös tarjota liikuntakuponkeja, jotka oikeuttavat urheilu- ja virkistystilojen käyttöön. Näiden etujen verovapauden edellytyksenä on, että tilat ovat kaikkien työntekijöiden käytettävissä ja eivät ole suuren yleisön saatavilla.<sup>120</sup> Lisäksi työnantajat voivat neuvotella jopa 20–30 prosentin suuruisia alennuksia kuntosalien ja vapaa-ajankeskusten kanssa, ja siirtää nämä alennukset työntekijöilleen. Alennuksen suuruus riippuu muun muassa palvelun tarjoajasta sekä työnantajaorganisaation koosta.<sup>121</sup>

114 Verohelpotuksen edellytyksiä käsitellään tarkemmin jaksossa 3.3.1. <https://www.gov.uk/tax-relief-cascs>

115 <https://www.gov.uk/government/publications/the-major-sporting-events-income-tax-exemption-regulations-2016/the-major-sporting-events-income-tax-exemption-regulations-2016> ja <https://www.saffery.com/insights/articles/international-performers-and-uk-income-tax/>

116 IBFD: United Kingdom - Corporate Taxation - Country Tax Guides kohta 11.5 Non-taxable entities.

117 <https://www.gov.uk/expenses-and-benefits-bikes-for-employees>

118 <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/employment-income-manual/eim21664>

119 <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/employment-income-manual/eim31240>

120 <https://www.gov.uk/expenses-benefits-sporting-recreational-facilities>

121 <https://www.gov.uk/guidance/fitness-at-work>

Yritykset voivat lisäksi sponsoroida urheiluseuroja tai urheilutapahtumia ja vähentää nämä kulut verotuksessaan, kunhan sponsorointi edistää yrityksen liiketoimintaa ja liittyy kokonaan ja yksinomaan siihen<sup>122</sup>. Yritykset voivat myös lahjoittaa rahaa urheiluseuroille ja vähentää lahjoituksen verotuksessa. Jos yhtiö saa vastineeksi lahjoituksestaan esimerkiksi lippuja tapahtumaan, veroetu on 25 prosenttia lahjoituksen kokonaissummasta, kun lahjoitus on enintään 100 punttaa (noin 118 euroa), 25 punttaa (noin 29 euroa), kun lahjoitus on enintään 1000 punttaa (noin 1177 euroa) ja 5 prosenttia lahjoituksen kokonaissummasta aina 2 500 puntaan (noin 2 942 euroon) saakka, kun lahjoitus on yli 1 001 punttaa (noin 1 178 euroa).<sup>123</sup>

## 2.8 Alankomaat

Alankomaissa tuetaan liikuntaa erityisesti monenlaisilla polkupyöräeduilla. Itsenäinen ammatinharjoittaja voi esimerkiksi ostaa tai vuokrata polkupyörän, jos hän käyttää pyörää ammattimaisesti vähintään 10 prosenttia työmatkoistaan. Ammatinharjoittajan veroilmoitukseen voidaan sisällyttää vuosittain 7 prosenttia pyörän suositushinnasta verotettavaksi tuloksi (lisäverovelvollisuus eli *bijtelling*). Tästä lisäystä määrästä vähennetään palkasta pidätettävät verot ja kansalliset vakuutusmaksut verotuskaudelta.

Itsenäinen ammatinharjoittaja voi myös vähentää yrityksen nimiin ostetun pyörän hinnan voitoistaan poistojen avulla, jotka voivat olla 20 prosenttia vuodessa. Lisäksi ammatinharjoittaja voi vähentää verotuksessa pyörän muut kulut, kuten vakuutuksen, korjaukset ja lisävarusteet.

Hankintakustannuksiin kohdistuva arvonnäisävero voidaan vaihtoehtoisesti vähentää pyörän ostohinnasta ja pyörään kohdistuvista erillisistä kustannuksista ammatinharjoittajan arvonnäisäveroilmoituksella. Joissakin tapauksissa voidaan myös tehdä pienimuotoinen lisäinvestointihyvitys tai ylimääräinen ympäristöystävällisen investoinnin hyvitys. Jos ammatinharjoittaja ostaa yritykselleen polkupyörän, hän saattaa olla oikeutettu pienimuotoiseen investointihyvitykseen, joka oikeuttaa vähentämään osan pyörään liittyvistä hankintakustannuksista veronalaisesta tulostaan. Kysymyksessä on ylimääräinen vähennys, sillä ammatinharjoittaja voi lisäksi tehdä kaikki tavanomaiset vähennykset elinkeinotulostaan. Ympäristöystävällinen

122 <https://www.gov.uk/tax-limited-company-gives-to-charity> ja <https://accountsandlegal.co.uk/tax-advice/is-sponsorship-tax-deductible-a-guide-for-business-owners/>

123 <https://www.gov.uk/tax-limited-company-gives-to-charity/donating-money>

investointihyvitys voi taas oikeuttaa ammatinharjoittajan tekemään ylimääräisiä 27–75 prosentin suuruisia poistoja ympäristöystävällisen liikeomaisuuden (pyörän) investointikuluista.<sup>124</sup>

Työntekijöiden liikkumista taas tuetaan muun muassa sillä, että yritys voi ostaa tai vuokrata työntekijöilleen polkupyörän. Pyörän arvo on ansiotuloverotuksessa 7 prosenttia sen suositushinnasta. Yritys lisää pyörän verotusarvon (ylimääräinen verovelvollisuus) työntekijän bruttovuosipalkkaan verotettavaksi ansiotulona. Tästä lisäyksestä peritään verot ja tarvittavat vakuutukset.

Työnantaja voi vaihtoehtoisesti myös hyödyntää työhön liittyvien kulujen järjestelmää (*work related costs scheme*) tarjotessaan polkupyöräedun, jolloin etu on maksuton työntekijöille. Työnantaja voi myös vähentää työntekijöille maksettujen pyörien hinnat voitoistaan poistojen avulla. Lisäksi työnantaja voi vähentää arvonlisäveroilmoituksellaan pyörän ostohintaan ja muihin pyörän erilliskustannuksiin liittyvän arvonlisäveron. Muita pyöriin liittyviä veroetuja ovat verovapaat kilometrikorvaukset ja korottomat lainat pyörän ostoa varten.<sup>125</sup>

Työnantaja voi tukea työntekijöiden liikuntaa myös tarjoamalla verovapaasti luontoissuorituksena työpaikan ulkopuolella työhön liittyviä liikuntapalveluita tai maksaa korvauksen työntekijälle tällaiseen liikuntaan osallistumisesta aiheutuneista kustannuksista. Myös työhön liittymätöntä liikuntaa voidaan tarjota verovapaasti, jos se mahtuu veroviranomaisten tavanomaiseksi katsoman raja-arvon (vapaan tilan) sisään. Työnantaja voi tarjota luontoisetuja yms. työntekijää kohden enintään 2 400 euron edestä vuodessa. Tämän raja-arvon ylittäviltä osin luontoisedut muuttuvat veronalaisiksi.<sup>126</sup>

Urheilua ja liikuntaa tuetaan myös urheiluseurojen kautta yleisemmin. Yhteisöverolain (*Wet op de vennootschapsbelasting 1969*) 6 § vapauttaa verosta yhteistä hyvää palvelevat tai sosiaalisia etuja ajavat yhteisöt, jotka keräävät tuloja vapaaehtoisten avulla (esimerkiksi amatööriurheiluseurat) ja joiden tarkoitukseen ei kuulu voiton tavoittelu (voittoa tavoittelemattomat yhteisöt). Urheiluseura, jolla ei ole kaupallista toimintaa, on vapautettu verosta. Mahdolliset tuotot on kuitenkin käytettävä seuran tarkoituksen ja tavoitteiden edistämiseen. Tuloraja elinkeinoveron vapaudelle

124 <https://business.gov.nl/finance-and-taxes/deductibles-and-schemes/buy-or-lease-a-company-bicycle/>

125 <https://business.gov.nl/finance-and-taxes/deductibles-and-schemes/buy-or-lease-a-company-bicycle/>

126 Ks. tarkemmin laskukaavasta ja edellytyksistä nettisivuilta: <https://expatax.nl/can-i-offer-fitness-to-my-employees-tax-free/>

on 15 000 euroa kyseiseltä vuodelta ja 75 000 euroa sitä edeltäneiltä neljältä vuodelta.<sup>127</sup> Voittoa tavoittelemattomat yhteisöt voivat kuitenkin halutessaan maksaa yhteisöveroa.<sup>128</sup>

Voittoa tavoittelemattomien urheilujärjestöjen ja -seurojen tarjoamat palvelut ovat myös pääosin vapautettuja arvonlisäverosta, kunhan palvelu liittyy urheilun tai liikunnan harjoittamiseen. Vesiliikuntaseurat, jotka ovat voittoa tavoittelemattomia yhdistyksiä, ovat vapautettuja arvonlisäverosta. Näiden vesiliikuntaseurojen ei tarvitse maksaa arvonlisäveroa soutu-, purje- ja moottoriveneiden kiinnityspaikoista. Vapaa-ajan moottoriveneiden (*recreational motorboats*) kiinnityspaikoista arvonlisävero kuitenkin peritään.<sup>129</sup>

Koronapandemian aikana kuntosaleille myönnettiin oikeus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa kuntosalien ja vastaavien yrittäjien verkossa tarjoamiin liikuntatunteihin<sup>130</sup>. Tämä veroetu on kuitenkin myöhemmin poistettu käytöstä.

## 2.9 Kanada

Voittoa tavoittelematon yhteisö on vapautettu tuloverolain (*Income Tax Act*) 149 §:n 1 momentin I kohdan nojalla tuloverosta, jos yhteisö on perustettu yksinomaan virkistykseen, yhteiskunnan parantamiseen tai muuhun voittoa tavoittelemattomaan tarkoitukseen kuin hyväntekeväisyyteen. Tällaisen yhteisön ei tarvitse rekisteröityä veroviranomaisille hyötyäkseen verovapaudesta. Jos voittoa tavoittelematon yhteisö kuitenkin pääasiassa tarjoaa vain urheilu-, ruokailu- tai virkistysmahdollisuuksia jäsenilleen, yhteisön sijoitustulo, joka ylittää vuodessa 2 000 Kanadan dollaria (noin 1 270 euroa), on veronalaista veron vapautuksesta huolimatta.<sup>131</sup>

127 <https://business.gov.nl/regulation/work-related-costs-scheme/> ja <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/business/eu-rights-and-rules-in-the-netherlands/eu-businesses/corporate-income-tax-exemption/>

128 IBFD: Netherlands - Corporate Taxation - Country Tax Guides, kohta 11.5 Non-taxable entities

129 <https://business.gov.nl/regulation/vat-rates-exemptions/>

130 <https://www.vatupdate.com/2022/01/20/covid-19-pandemic-netherlands-applies-temporarily-reduced-9-vat-rate-to-online-sport-services-provided-by-sport-schools/>

131 IBFD: Canada - Corporate Taxation - Country Tax Guides kohta 1.5.2. Non-profit organizations

Kanadassa erityisesti lasten liikuntaa tuetaan tarjoamalla lasten vanhemmille veronhyvitys tai verovähennys lapsen liikuntamenoista<sup>132</sup>. Kanadan eri provinseissa lasten liikuntaan liittyvä verovähennys tai -hyvitys on toteutettu hieman eri tavoilla ja eri suuruisina. Monissa provinseissa tämä veroetu on poistunut käytöstä. Eräs edun toteutustapa on, että vanhempi voi ilmoittaa veronhyvitystä varten vuoden aikana maksettuja maksuja enintään 1 000 dollaria (noin 635 euroa) lasta kohden, ja näistä kuluista lasketaan hyvityksen määrä tietyn prosentin perusteella. Tukikelpoiset maksut sisältävät summan, joka liittyy lapsen rekisteröinti- tai jäsenyysskuihin määrättyissä liikuntaohjelmissa. Lapsen on lisäksi täytynyt olla alle 16-vuotias sen vuoden alussa, jolloin tukikelpoinen liikuntaan liittyvä kulu maksettiin. Jos lapsi on oikeutettu verotukseen vammaisuuden perusteella ja on alle 18-vuotias vuoden alussa, tukea voi hakea 500 dollaria (noin 318 euroa) lisää, jos vähintään 100 dollaria (noin 64 euroa) maksetaan rekisteröinti- tai jäsenmaksusta määrättyyn liikuntaohjelmaan.<sup>133</sup>

Työntekijöiden liikuntaa tuetaan antamalla työnantajalle oikeus tarjota verovapaasti työntekijöilleen mahdollisuus käyttää työpaikan omaa virkistyskeskusta, jos tila on kaikkien työntekijöiden käytössä joko maksutta tai pientä korvausta vastaan. Työnantaja voi myös sopia alennetusta hinnasta ulkopuolisen virkistyskeskuksen kanssa verottomasti työntekijöilleen, kunhan edusta on sovittu nimenomaan työnantajan eikä työntekijän kanssa. Tilan tai jäsenyyden on oltava kaikkien työntekijöiden hyödynnettävissä.

Työnantaja ei voi maksaa, hyvittää tai muuten tukea työntekijää urheiluseurojen jäsenmaksuissa verottomasti, ellei työnantaja voi selvästi osoittaa olevansa jäsenyyden ensisijainen edunsaaja (*primary beneficiary*). Työnantaja ei ole ensisijainen edunsaaja, jos jäsenyys tai klubin tilojen käyttö tarjoaa työnantajalle vain välillistä hyötyä. Tämä olisi tilanne, jossa työntekijä tulee fyysisesti terveemmäksi klubin tilojen käytön seurauksena ja pystyy yleisesti paremmin suorittamaan tehtävänsä (esimerkiksi: vähemmän sairauspäiviä, pysyy työkykyisenä jne.). Näissä tilanteissa työntekijä katsotaan ensisijaiseksi edunsaajaksi ja etu muuttuu työntekijälle veronalaiseksi tuloksi.<sup>134</sup>

132 Tätä veromallia käsitellään tarkemmin jaksossa 3.2.2.

133 <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/tax-packages-years/general-income-tax-benefit-package/yukon/5011-pc.html>

134 <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/payroll/benefits-allowances/recreational-facilities-club-dues.html>

## 2.10 Australia

Australiassa urheiluseurat ovat vapautettuja tuloverosta, jos ne täyttävät tietyt ehdot, kuten esimerkiksi, että ne ovat voittoa tavoittelemattomia organisaatioita ja että ne on perustettu peliä tai urheilua varten. Urheiluseuran päätarkoituksena on oltava urheiluun kannustaminen. Toiminnan tarkoituksena ei saa olla hyväntekeväisyys.<sup>135</sup>

Ammattuurheilijoille on useita vähennyksiä, joita he voivat hyödyntää verotuksessaan. Ammattuurheilijat voivat vähentää verotuksessaan esimerkiksi varusteiden kuljettamisesta aiheutuneet kulut, kun kyseessä on osavaltioiden välinen tai kansainvälinen kilpailu, managerin tai agentin palkkiot, pelaajayhdistysten jäsenmaksut, välineiden korjaus- ja vaihtokustannukset sekä kuntosalijäsenyyden hinnan. Lisäksi urheilijat voivat tehdä poistoja urheiluvälineistään.<sup>136</sup>

Urheiluun on myös mahdollista saada verovapaata apurahaa, mikäli tietyt edellytykset täyttyvät. Apurahan verovapaus riippuu esimerkiksi siitä, harjoittaako hakija liiketoimintaa urheilijana. Tilanteet kuitenkin käsitellään tapauskohtaisesti, eikä apuraha siis ole automaattisesti verovapaa.<sup>137</sup>

Australiassa keskustellaan uudesta liikuntaan liittyvästä tuesta, ja siihen liittyvän kansalaisaloitteen ovat allekirjoittaneet jo tuhannet henkilöt. Aloitteen tavoitteena on antaa työnantajille mahdollisuus tarjota työntekijöilleen kuntosalijäsenyyksiä ilman negatiivisia työnantajalle koituvia seurauksia ja mahdollistaa kansalaisille kuntosalien jäsenmaksujen ja muun fyysisen kunnon ylläpidosta aiheutuvien kulojen vähentämisen verotuksessa.<sup>138</sup>

135 <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/not-for-profit-organisations/your-organisation/does-your-not-for-profit-need-to-pay-income-tax/types-of-income-tax-exempt-organisations/sporting-organisations>

136 <https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/income-deductions-offsets-and-records/guides-for-occupations-and-industries/l-q/professional-sportsperson-income-and-work-related-deductions/deductions-for-work-expenses>

137 <https://www.ato.gov.au/law/view/print?DocID=CLR%2FCR2021100%2FNAT%2FATO%2F00001&PiT=99991231235958>

138 <https://ausactive.org.au/news/ausactive-calls-for-people-power-to-push-tax-deductions-for-active-health-memberships/> ja <https://ausactive.org.au/tax-deductibility-sign-the-petition/>

## 2.11 Uusi-Seelanti

Uudessa-Seelannissa liikuntaa tuetaan muun muassa urheiluseurojen kautta. Urheiluseura voidaan vapauttaa tuloverosta, jos seura on perustettu edistämään harrasteurheilua ja jos toiminta on tarkoitettu suuren yleisön virkistykseen tai viihteeseen. Lisäksi edellytetään, että toimintaan osallistumiselle tai toiminnan seuraamiselle ei ole merkittäviä esteitä ja että seuran varoja ei käytetä omistajien tai muiden edunsaajien omaksi hyödyksi.<sup>139</sup>

Väestön liikuntaa ja urheilua tuetaan myös suoraan. Harrasteurheilijoiden voittamat palkintorahat eivät pääsääntöisesti ole veronalaista tuloa saadusta summasta riippumatta, eikä niitä tarvitse ilmoittaa veroilmoituksella.

Harrastajaa voidaan kuitenkin pitää verotusta toimitettaessa ammattilaisena, vaikka sääntöjen mukaan kyse olisi harrasteurheilusta. Ammattuurheilijoiden tai ammattuurheilijoiksi katsottavien henkilöiden on ilmoitettava kaikki saamansa maksut ja palkinnot veroilmoituksellaan. Ammattilaisien saamat palkintorahat voivat olla veronalaista tuloa, jos ammattilainen harjoittaa urheilua liiketoiminnan muodossa. Tällöin urheilijan saamat palkintorahat ovat veronalaista tuloa ja tulonhankkimiseen liittyvät menot vähennyskelpoisia verotuksessa. Ammattilainen voi osoittaa, että hänen harjoittamansa urheilu on ammattimaista erilaisten tunnusmerkkien, kuten muun muassa liiketoimintasuunnitelman, säännöllisen ja systemaattisen toiminnan, markkinoinnin, solmimiensa sopimusten sekä hankkimiensa tilintarkastuspalveluiden ja muiden vastaavien ammatillisten palveluiden avulla.<sup>140</sup>

Ammattuurheilua tuetaan tarjoamalla tapahtumakohtainen verovähennys urheilijan saamista palkintorahoista. Vähennys kattaa esimerkiksi matkakulut, majoituksen ja pääsymaksut, eikä vähennystä varten tarvitse esittää kuitteja, jos summa on enintään 500 dollaria (noin 262 euroa). Mikäli summa on yli 500 dollaria, kuluja voi vaatia todellisten ja kohtuullisten kulujen mukaan toimitettavien kuittien perusteella. Jos urheilija osallistuu tapahtumaan, eikä voita palkintorahoja, hän voi hakea vähennyksen osallistumisesta aiheutuneista kuluista tavallisten vähennyssääntöjen mukaisesti. Myös urheiluvälineistä aiheutuneet kulut ovat vähennyskelpoisia, mutta arvokkaat välineet, kuten tuhansien dollarien triathlonpyörä, on vähennettävä pois-tojen avulla tietyn ajan kuluessa.<sup>141</sup>

139 <https://www.ird.govt.nz/roles/not-for-profits-and-charities/types-of-nfpps/sports-clubs-and-societies>

140 <https://www.ird.govt.nz/income-tax/income-tax-for-businesses-and-organisations/types-of-business-income/amateur-and-professional-sportspeople>

141 <https://www.ird.govt.nz/income-tax/income-tax-for-businesses-and-organisations/types-of-business-income/amateur-and-professional-sportspeople>

## 3 Tuloverotuksen verotukimallien syventävä arviointi

### 3.1 Verotuet taloudellisena ohjauskeinona

Tässä luvussa tarkastellaan viittä tuloverotuksen verotukimallia. Kanadassa, Alankomaissa, Isossa-Britanniassa ja Ruotsissa on pyritty tarkasteltavien veromallien avulla edistämään liikkumista, liikuntaa tai urheilua. Norjassa sovellettavalla vanhempain verovähennysoikeudella, joka kohdistuu lasten liikuntailtapäiväkerhojen kustannuksiin, on kuitenkin ensi sijassa liikunnan ulkopuolinen tarkoitus edistää vanhempien työssä käymistä.

Ennen verotukimallien tarkastelua teemme katsauksen verotukien käyttöön taloudellisena ohjauskeinona. Verotuilla voi olla useita erilaisia tarkoituseriä. Kysyntää voidaan lisätä laskemalla verotuilla liikuntaan liittyvien palveluiden tai välineiden hintoja. Verotuilla voidaan myös lisätä tarjonnan kannustimia yksinkertaistamalla liikuntamahdollisuuksia tarjoavien yritysten tai urheiluseurojen verotusta tai veroraportointia. Liikkumisen verotuilla voidaan pyrkiä myös esimerkiksi vähentämään liikenteen päästöjä ja tukemaan kansalaisyhteiskunnan toimijoiden toimintaedellytyksiä.

Verotukimallien tarkoituksenmukaisuudessa keskeinen kysymys on, minkä verran tuki lisää liikkumista siitä julkistaloudelle aiheutuviin kustannuksiin nähden. Verratessa verotuista aiheutuvia kustannuksia niistä aiheutuviin hyötyihin, on havaittu, että täsmätoimenpiteet<sup>142</sup> voivat olla vaikuttavuudeltaan muita laajempia verotukia tarkoituksenmukaisempia.

---

142 Kun harkitaan kulkumuotoa työpaikalle tai harrastuksiin, väestön tekemiin liikkumista koskeviin valintoihin vaikuttavat useat tekijät. Esimerkiksi verotuksessa tuettu työsuhdepolkupyöräetu tai vastaava tarkkarajainen ja tehokas toimenpide voi olla toimiva täsmätoimenpide.

Selvityksessä verotukimallien vaikutusarvioinnin haasteiksi osoittautuivat kattavan vaikuttavuustiedon sekä luotettavien arvioiden löytäminen tukien ja liikkumisen lisääntymisen välisistä kausaalisuhteista. Vaikuttavuuden arvioimista vaikeuttaa liikuntaan ja liikkumiseen vaikuttavien tekijöiden laaja-alaisuus. Mahdollisuudet yksittäisen tekijän vaikutuksen tunnistamiseen ovat näin ollen rajalliset<sup>143</sup>.

Selvitystä varten kuultujen tahojen näkökulmasta oleellista verotukien tarkastelussa on pyrkimys ottaa huomioon kokonaisvaikutuksia liikkumisen ja liikunnan ohella laajemmin yksilöiden toiminta- ja työkykyyn sekä hyvinvointiin. Päätöksenteossa liikkumisen edistämiseen tähtääviä keinoja tulisi miettiä laaja-alaisesti ottaen huomioon myös verotuksen ulkopuoliset keinot. Merkityksellisenä tekijänä nousi esiin myös kyky osoittaa liikkumattomuuden sekä sen vähentämistä tavoittelevien politiikkatoimien vaikutukset laajasti eri sidosryhmille. Kuultavat katsoivat, että verotukien ohella merkityksellisiä seikkoja ovat verotuksen ennakoitavuus ja yhdenmukaisuus sekä veromuutosten arviointi liikkumisen, liikunnan ja urheilun edistämisen näkökulmasta.

Myös sosioekonomisilla tekijöillä on vaikutusta liikkumiseen. Vuonna 2022 kerätyssä eurobarometrissä vain seitsemän prosenttia suomalaisvastaajista kertoi hinnan olevan pääasiallinen syy, joka estää harjoittamasta liikuntaa säännöllisemmin<sup>144</sup>. Vastaajat kertoivat eurobarometrissä yleisimpinä esteinä liikunnan lisäämiselle ajan ja motivaation puutteet, joihin verotuksella on hankalaa vaikuttaa.

Liikkumiseen, liikuntaan ja urheiluun liittyvä kustannusten nousu voi kuitenkin vaikuttaa eri demografisissa ryhmissä ja tuloluokissa eri tavoin. Kustannusten nousu voi vähentää liikuntaan osallistumista erityisesti matalan tulotason väestöryhmissä muita ryhmiä enemmän. Viitteitä on myös siitä, että ulkomaalaistaustaisilla lapsilla ja nuorilla hinnat vaikuttavat esteenä useammin harrastamiseen kuin suomalais-taustaisilla lapsilla ja nuorilla<sup>145</sup>.

Toukokuussa 2025 julkaistussa lasten ja nuorten liikuntakäyttäytymisestä tutkimuksessa tutkimukseen osallistuneilla vähän liikkuvilla yleisimpiä liikkumisen esteitä olivat kiinnostavan lajin ohjauksen puuttuminen kodin läheltä, liikunnan kalleus, ajan puute tai se, että koululiikunta ei innosta tai he eivät viitsi liikkua. Viimeksi mainittu

143 Myös alan tieteellisessä tutkimuksessa kykyjen ja resurssien puutteet ovat voineet johtaa siihen, että tietoa erilaisten politiikkatoimien vaikutuksista liikkumiseen on rajoitetusti.

144 Ks. Eurobarometri <https://europa.eu/eurobarometer/surveys/detail/2668>

145 Ks. Sinikka Aapola-Kari (toim.) Vaihteleva vapaa-aika. Lasten ja nuorten vapaa-aikatutkimus 2022, s. 25.

oli yleisin este. Tutkimuksessa kävi myös ilmi, että yhteiskunnan eriarvoistuminen haastaa merkittävästi lasten ja nuorten liikkumiskäyttäytymistä. Sosioekonomisesti hyvässä taloudellisessa tilanteessa olevat lapset ja nuoret liikkuvat muita yleisemmin omaehtoisesti, heille kertyi vähemmän ruutuaikaa ja he kokivat toimintakykynsä paremmaksi kuin taloudellisesti heikommassa tilanteessa olevat.<sup>146</sup>

Verotukimallien vaikuttavuuden arvioinnissa olennaista onkin ottaa huomioon, että tukien vaikutukset eivät rajoitu liikkumisen määrän muutokseen ja verotuottoihin. Esimerkiksi alennettujen arvonlisäverokantojen on katsottu olevan ongelmallisia, koska niiden vaikutukset kohdentuvat suurilta osin muille kuin taloudellista tukea tarvitseville. Hyöty verotuesta voi jäädä osittain myös yritysten katteisiin. Verotuen vaikuttavuus voi jäädä heikoksi sen kustannuksiin nähden, kun tuki ei kohdistu sinne, minne tuen toivottaisiin kohdistuvan.<sup>147</sup>

## 3.2 Henkilöverotus

### 3.2.1 Vähennys lasten liikuntailtapäiväkerhojen kuluista (Norja)

Norjassa koulupäivän jälkeiset iltapäiväkerhot katsotaan lastenhoidoksi, jonka kulut oikeuttavat vanhempainvähennykseen. Tämä koskee myös urheiluseurojen ja yhdistysten järjestämiä liikuntapainotteisia iltapäiväkerhoja, kuten urheilu- ja jalkapallokerhoja. Näiden kerhojen toiminta keskittyy erityisesti liikuntaan ja urheiluun, vaikka niiden tulisi luonteeltaan muistuttaa koulujen iltapäiväkerhoja, jotta vanhempien oikeus vähennykseen verotettavasta tulosta syntyy.<sup>148</sup>

Verovähennystä voi saada liikuntailtapäiväkerhoon liittyvistä kuluista enintään 25 000 Norjan kruunua (noin 2 110 euroa) ensimmäisestä lapsesta ja 15 000 kruunua (noin 1 270 euroa) jokaisesta seuraavasta lapsesta. Nämä kulut vähennetään verovelvollisen yleisistä veronalaisista tuloista, kuten palkasta, sosiaaliturvasta ja muista tuloista.

146 Lasten ja nuorten liikuntakäyttäminen Suomessa. LIITU-tutkimuksen tuloksia 2024. Valtion liikuntaneuvoston julkaisuja 1:2025, s. 12.

147 Esim. Kimmo Nieminen Teoksessa: Scherleitner, Moritz; Mäki, Noora; Hokkanen, Marja (toim.), 2023. Veropolitiikka - Liber Amicorum Timo Viherkenttä 2024, s. 230–260. Aalto-yliopisto. A3 Kirjan tai muun kokoomateoksen osa.

148 <https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/familie-og-helse/barn/foreldrefradrag/>

Urheiluseurat ilmoittavat vanhempien kulut Norjan verohallinnolle (*Skatteetaten*) ja tiedot ovat yleensä esitetyt vanhempien veroilmoituksessa. Vaikka erityisiä dokumentaatio- ja muistiinpanovaatimuksia ei ole, on verovelvollisen pystyttävä todistamaan kulujen todenmukaisuus alkuperäisillä tositteilla *Skatteetatenin* pyynnöstä. Yli 10 000 Norjan kruunun (noin 840 euroa) vuosittaiset kulut on pystyttävä todistamaan pankkitositteilla tai palkkalaskelmilla. Erityishoidon piiriin kuuluvien 12-vuotiaiden tai vanhempien lasten hoitokulut on todistettava asianmukaisilla lausunnoilla.<sup>149</sup>

Vähennysoikeus koskee liikuntailtapäiväkerhojen maksuja, kun tällainen kerho järjestetään heti koulun jälkeen vähintään kolmena päivänä viikossa ja kun kerho kestää koko lukuvuoden ajan. Liikuntapäiväkerhon tulee olla suunnattu 5–11-vuotiaille lapsille ja niiden tulee olla avoimia kaikille kyseisen ikäryhmän lapsille ilman erityisvaatimuksia. Kerho-ohjelma voi sisältää urheilun lisäksi muita aktiviteetteja, kuten ruokataukoja ja aikaa kotitehtävin tekemiselle.

Valtiovarainministeriön mukaan verovähennyksen suoria vaikutuksia lasten liikkumiseen, liikuntaan ja urheiluun ei ole tutkittu Norjassa. Vanhempainvähennys ei myöskään ole suunniteltu antamaan kannustimia liikunnalle ja urheilulle. Iltapäiväkerhot ovat vaihtoehto tavalliselle koulun jälkeiselle hoitojärjestelylle. Perusteluna on siis erilaisten lastenhoitomuotojen yhdenvertainen kohtelu heti koulun jälkeen. Iltapäiväkerhojen on oltava saman luonteisia ja samanaikaisia kuin koulun jälkeinen hoitojärjestely. Vanhempainvähennystä on historiallisesti perusteltu sillä, että lasten hoito päivällä, tavallisen työajan puitteissa (tyypillisesti päiväkotia, päivähoitajaa tai koulun jälkeinen hoitojärjestely) mahdollistaa vanhempien olla ansiotyössä sen sijaan, että he hoitaisivat lapsia itse. Vanhempainvähennys ei näistä syistä koske vapaa-ajan aktiviteetteja, jotka tapahtuvat iltaisin, viikonloppuisin, vain lomien aikana jne. Vaikka vanhempainvähennyksen tausta onkin erilainen, yleisellä tasolla lienee perusteltua ajatella, että verovähennyksellä on myös potentiaalia vaikuttaa positiivisesti lasten liikkumiseen, liikuntaan ja urheiluun. Vuonna 2023 vanhemmille myönnettyjen verovähennysten määrä oli yhteensä 2 030 miljoonaa Norjan kruunua<sup>150</sup> (noin 171 miljoonaa euroa). Summa näyttäytyy merkittävänä.

149 <https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/familie-og-helse/barn/fritidsordning-for-barn-i-idrettsforeninger-og-lignende-gir-foreldrefradrag/>

150 <https://www.regjeringen.no/contentassets/74e37d21af5c423bb247871958884e0e/no/pdfs/prp202320240001s0dddpdfs.pdf>

### 3.2.2 Vähennys liikuntakuluista (Kanada)

Kanadassa on useita versioita varsinkin lasten liikuntaan liittyvästä verovähennyksestä/hyvityksestä. Kanadassa on aiemmin ollut valtakunnallinen lasten liikunnan verovähennys<sup>151</sup>, mutta se on poistunut valtakunnallisesta käytöstä 2010-luvulla. Joissain Kanadan provinseissa on kuitenkin yhä voimassa hieman toisistaan eroavia versioita tästä vähennyksestä.<sup>152</sup>

Yleisin ikäraja lapsille, joiden liikuntaan liittyvistä kuluista vähennys voidaan tehdä, on 16 vuotta. Raja on joissakin tapauksissa myös 18 vuotta. Kehitysvammaisen lapsen osalta ikäraja on lähes poikkeuksetta 18 vuotta.

Vähennykelpoiset maksut sisältävät pääsääntöisesti lapsen rekisteröinti- ja jäsenyysskulut tiettyihin liikuntaohjelmiin.<sup>153</sup> Osassa provinseista hyväksyttävillä maksuilla on laitettu ylärajaksi joko 500 tai 1000 dollaria (noin 318 tai 635 euroa) lasta kohden. Verovähennyksen suuruus on usein määritelty provinssin alimman veroluokan prosentin mukaan (esimerkiksi, jos alin veroluokka on 15 prosenttia, ja kuluja on kertynyt 500 dollaria, vähennys on 15 prosenttia 500 dollarista eli 75 dollaria).

Verovähennys voidaan tehdä vain maksettaviksi määrättävistä veroista eli jos vähennys olisi suurempi kuin verovelvollisen verojen määrä, ylimenevää osaa ei makseta verovelvolliselle.<sup>154</sup>

Toisissa provinseissa on valittu tapa, jossa vähennykselle on asetettu yläraja, kuten 150 dollaria (noin 95 euroa) per lapsi, ja kulu on 100-prosenttisesti vähennykelpoinen määrättyyn rajaan saakka. Tässä mallissa vähennys on usein myös palautuskelpoinen eli jos vähennys olisi suurempi kuin maksettavien verojen määrä, verovelvollinen saa palautuksen ylimenevästä osasta rahana.<sup>155</sup>

151 <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/i-3.3/section-118.03-20071214.html>

152 <https://pmc.ncbi.nlm.nih.gov/articles/PMC3134510/>

153 <https://pmc.ncbi.nlm.nih.gov/articles/PMC3134510/>

154 <https://www.revenuquebec.ca/en/citizens/income-tax-return/completing-your-income-tax-return/how-to-complete-your-income-tax-return/line-by-line-help/451-to-480-refund-or-balance-due/line-462/point-25/>, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/tax-packages-years/general-income-tax-benefit-package/manitoba/5007-pc.html> ja <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/tax-packages-years/general-income-tax-benefit-package/yukon/5011-pc.html>

155 <https://pmc.ncbi.nlm.nih.gov/articles/PMC3134510/>

Toisissa provinseissa on asetettu perhekohtainen vuosituloraja vähennyksen tekemiselle ja vain perheet, joiden kokonaistulot ovat alle asetetun vuositulorajan voivat tehdä vähennyksen.<sup>156</sup> Kaikissa malleissa vähennyksen hakeminen on kuitenkin verovelvollisen omalla vastuulla.

Lasten liikuntaan liittyvää verovähennystä on suunniteltu laajennettavan aikuisten vastaaviin kuluihin. Yksi toteutettu esimerkki tästä löytyy Newfoundland ja Labradorin provinssista. Vähennyksen määrä on määriteltyjen ohjelmien maksujen kokonaissumma, mutta enintään 2 000 dollaria (1 270 euroa) kotitaloutta kohden vuodessa. Vähennyksen alaisen toiminnan edellytyksenä on, että se on jatkuvaa (kuten viikoittainen toiminta, jota järjestää kerho tai organisaatio), valvottua (valmentajan tai organisaation toimesta) ja edellyttää merkittävää fyysistä aktiivisuutta, joka kehittää voimaa tai kestävyyttä. Moottoriurheiluun liittyvät kulut eivät ole hyväksyttäviä, mutta esimerkiksi ratsastus katsotaan hyväksyttäväksi toiminnaksi. Vähennys on noussut 8,7 %:sta 17,4 %:in vuonna 2023.

Verotusta varten verovelvollisen tulee toimittaa tositteet suoritetuista maksuista. Tositteen tulee sisältää muun muassa organisaation nimi ja osoite, hyväksyttävän ohjelman tai toiminnan nimi, maksettu summa, maksupäivä, määrä, joka oikeuttaa veronhyvitykseen (hyväksyttävät liikuntaan liittyvät kulut), maksajan koko nimi ja allekirjoitus (ei vaadita, jos annetaan sähköisiä kuitteja).<sup>157</sup>

Verovähennyksen vaikutuksia liikkumisen, liikunnan ja urheilun lisääntymiseen on tutkittu ainakin lasten liikkumisen osalta. Näissä tutkimuksissa verovähennyksen myöntämisellä ei ole osoitettu olevan merkittävää vaikutusta lasten liikkumisen määrään. Tutkimusten mukaan suurempi tuloiset taloudet ovat hyödyntäneet vähennystä enemmän, ja näihin talouksiin kuuluvien lapsien osalta on tunnistettu joitakin positiivisia vaikutuksia lasten liikunnan määrässä. Tutkimusten perusteella pienituloiset taloudet käyttävät vähennystä epätodennäköisemmin tai eivät ole tietoisia vähennyksestä. Valtakunnallisen vähennyksen kahtena ensimmäisenä vuonna vähennyksen käyttöaste vaihteli 1 %:sta alimman tuloluokan veronmaksajista 20 %:iin korkeimman tuloluokan veronmaksajista.<sup>158</sup>

---

156 <https://www.revenuquebec.ca/en/citizens/income-tax-return/completing-your-income-tax-return/how-to-complete-your-income-tax-return/line-by-line-help/451-to-480-refund-or-balance-due/line-462/point-25/>

157 <https://www.gov.nl.ca/fin/tax-programs-incentives/personal/physical-activity-tax-credit/>

158 [https://www.ctf.ca/common/Uploaded%20files/CTJ%2072.3/Public/577\\_Public-2024CTJ3-Gamino.pdf](https://www.ctf.ca/common/Uploaded%20files/CTJ%2072.3/Public/577_Public-2024CTJ3-Gamino.pdf) ja <https://pmc.ncbi.nlm.nih.gov/articles/PMC3134510/>

Yhtenä syynä vähennyksen vähäiseen käyttöön erityisesti alemmissa tuloluokissa on pidetty vähennyksen määrää tapauksissa, joissa vähennyksen suuruus on kytkeyty tiettyyn prosenttiin liikuntaan liittyvistä kuluista. Tutkimuksissa on pidetty epätodennäköisenä sitä, että pienituloiset taloudet maksavat 500 dollaria jäsenmaksuja saadakseen 75 dollarin verovähennyksen. Lisäksi on arvioitu, että vähennyksen käyttöön on vaikuttanut myös se, että vähennys realisoituu vasta kulujen muodostumista seuraavana vuonna.<sup>159</sup>

Verovähennyksen myöntämisellä on merkittäviä kustannusvaikutuksia liittovaltion budjettiin. Vähennyksen toivotaan vähentävän liittovaltion terveydenhuoltokustannuksia tulevana vuosina. Valtiontaloutta koskevassa tutkimuksessa on kuitenkin kyseenalaistettu, onko verovähennys kustannustehokas tapa lisätä liikkumista. Vuonna 2005 valtion kustannus verovähennyksestä oli miljoonaa dollaria (noin 635 000 euroa). Vuonna 2013 valtion kustannus oli 286 miljoonaa dollaria (noin 182 miljoonaa euroa).<sup>160</sup> Erään toisen tutkimuksen mukaan verovähennyksestä arvioidaan koituvan vuositasolla 90–115 miljoonan dollarin (noin 57–73 miljoonan euron) suuruinen verotulojen menetys<sup>161</sup>. Esitettyjen kustannusvaikutusten välinen ero selittyy sillä, että vuoden 2013 osalta kustannusvaikutus perustuu todellisiin lukuihin, mutta jälkimmäisessä tutkimuksessa esitetty kustannusvaikutus perustuu sen sijaan arvioon<sup>162</sup>.

### 3.2.3 Kulkumuotoriippumaton kilometrikorvaus työmatkoista (Alankomaat)

Alankomaissa on käytössä työmatkojen verovapaa kilometrikorvausjärjestelmä, jossa korvauksen suuruus määräytyy kuljetun matkan pituuden mukaan riippumatta siitä, millä kulkuneuvolla matka on kuljettu. Verovapaata kilometrikorvausta voi siten saada esimerkiksi yksityisautolla, pyörällä, kävellen tai julkisen liikenteen kulkuneuvolla kuljetusta työmatkasta. Vuonna 2025 työnantaja voi maksaa työntekijälle kilometrikorvausta verovapaasti 0,23 euroa kilometriä kohden. Julkista

159 <https://pmc.ncbi.nlm.nih.gov/articles/PMC3134510/>

160 How Do Fitness Tax Credits Affect Children's Physical Activity Levels? Evidence from Canada. Ks. [https://www.ctf.ca/common/Uploaded%20files/CTJ%2072.3/Publ.ic/577\\_Public-2024CTJ3-Gamino.pdf](https://www.ctf.ca/common/Uploaded%20files/CTJ%2072.3/Publ.ic/577_Public-2024CTJ3-Gamino.pdf)

161 Using the Tax System to Promote Physical Activity: Critical Analysis of Canadian Initiatives. Ks. <https://pmc.ncbi.nlm.nih.gov/articles/PMC3134510/>

162 Selvityksessä ei ole perehdytty syvällisemmin kustannusvaikutustutkimusten menetelmiin ja niiden muodostamiin eroihin.

liikennettä käyttävän työntekijän työmatkakulut voidaan vaihtoehtoisesti korvata todellisten aiheutuneiden kulujen perusteella, että työntekijä toimittaa työnantajalle tositteet aiheutuneista kuluista.<sup>163</sup>

Kuukausittainen verovapaa kulkumuotoriippumaton kilometrikorvaus lasketaan seuraavasti: EUR 0,23 x matka kotoa töihin x 2 x 214 / 12. Oletuksena on, että työntekijä työskentelee kokoaikaisesti ja että vuodessa on 214 työpäivää. Mikäli työntekijä työskentelee vain osan viikosta, verovapaata kilometrikorvausta voi saada vain niiden päivien osalta, jolloin työntekijä on töissä. Pääosin etätöitä tekevien työntekijöiden osalta työnantaja voi maksaa verovapaata kilometrikorvausta niiltä päiviltä, jolloin työntekijä työskentelee työnantajan tiloissa.<sup>164</sup> Verovapaiden kilometrikorvausten edellytyksenä on, että työntekijä pitää kirjaa kuljetusta matkasta ja että matkan pituus on kilometrikorvausten ilmoittamiseen tarkoitetun ohjelman reititipalvelun mukainen. Tällä hetkellä työmatkan pituus määritetään Google Maps -palvelun ehdottaman nopeimman reitin mukaan.<sup>165</sup> Kulkumuotoriippumattomia kilometrikorvauksia tarjoavilla työnantajilla on käytössään erilaisia kulukorvausohjelmia, joilla työntekijä seuraa ja ilmoittaa kuljetut kilometrit.

Myös verovapaata kilometrikorvausta suuremman korvauksen maksaminen on mahdollista, mutta verovapauden rajan ylittävä määrä kilometrikorvauksista tulee huomioida työntekijän palkkana, ja ne on lisättävä verotettavaan tuloon. Verovapaata kulkumuotoriippumatonta kilometrikorvausta voi saada kodin ja työpaikan välisistä matkoista, asiakkaan luo tehtävistä matkoista sekä liikematkoista.<sup>166</sup>

Alankomaissa työnantajalla on laaja mahdollisuus päättää kilometrikorvauksen tarjoamisesta ja suuruudesta. Korvausten maksaminen ei ole työnantajalle pakollista. Työnantaja voi myös päättää maksetaanko kilometrikorvausta kotiovelta työpaikalle vai vasta tietyn kilometrimäärän ylittävältä työmatkalta. Työnantaja voi päättää myös mahdollisesta korvattavan matkan enimmäispituudesta. Alankomaiden *Burgers en Bedrijven* -tutkimuslaitoksen raportin mukaan suuri osa työnantajista on asettanut kilometrikorvauksen minimityömatkan pituudeksi 10 kilometriä, joka saattaa rajata kävelyn ja jopa polkupyöräilyn kilometrikorvausten ulkopuolelle.<sup>167</sup>

163 [Paying your employees travel allowance | Business.gov.nl](#)

164 [Paying your employees travel allowance | Business.gov.nl](#)

165 [Regeling reiskostenvergoeding woon-/werkverkeer en thuiswerkvergoeding | Lokale wet- en regelgeving](#)

166 [Paying your employees travel allowance | Business.gov.nl](#)

167 [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjR9a\\_Uz8-MAxVXFxAIHYu1B2YQFnoECBQQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.rijksfinancien.nl%2Fsites%2Fdefault%2Ffiles%2Fbestanden%2Fbelastingplan-2023%2F10-Onbelaste-reiskostenvergoeding-rapportage.pdf&usq=AOvVaw3C-fpOY8XBr85X\\_RC3dtlFn&opi=89978449](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjR9a_Uz8-MAxVXFxAIHYu1B2YQFnoECBQQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.rijksfinancien.nl%2Fsites%2Fdefault%2Ffiles%2Fbestanden%2Fbelastingplan-2023%2F10-Onbelaste-reiskostenvergoeding-rapportage.pdf&usq=AOvVaw3C-fpOY8XBr85X_RC3dtlFn&opi=89978449)

Arviolta noin 75 prosenttia työntekijöistä saa työnantajaltaan verovapaita kilometrikorvauksia. Keskimäärin kilometrikorvausten suuruus vastaa noin 4 prosenttia keskituloisen alankomaalaisen henkilön kuukausitulosta. Verovapaiden kilometrikorvausten takia menetetty verotulo on arviolta 2,5 miljardia euroa vuodessa.<sup>168</sup> Tietoa siitä, kuinka suuren osan tästä muodostaa aktiivisten kulkumuotojen kilometrikorvaukset, ei käsityksemme mukaan ole saatavilla.

Vertailua kilometrikorvausjärjestelmään, jossa aktiivisilla kulkumuodoilla tehtyjä matkoja ei korvata, tai korvataan vähemmän kuin omalla autolla tai julkisella liikennevälineellä tehtyjä matkoja, ei käsityksemme mukaan ole saatavilla. Aktiivisten kulkumuotojen sisällyttäminen verovapaiden kilometrikorvausten piiriin luo kuitenkin työnantajille mahdollisuuden kannustaa työntekijöitä käyttämään näitä vaihtoehtoja. Koska aktiivisista kulkumuodoista aiheutuvat todelliset kulut ovat alhaisemmat kuin autoilun ja julkisen liikenteen, on kilometrikorvaus suhteessa aktiivista kulkumuotoa käyttävälle työntekijälle suurempi.<sup>169</sup>

### 3.3 Yhteisöverotus

#### 3.3.1 Yleishyödyllisten urheiluseurojen verohelpotus (Iso-Britannia)

Isossa-Britanniassa otettiin vuonna 2002 käyttöön eräitä verohelpotuksia yleishyödyllisille urheiluseuroille (*Community amateur sports clubs, CASCs*). Niin sanottu CASC-status edellyttää urheiluseuralta seuraavaa:

- urheiluseura on kaikille avoin;
- urheiluseuran pääasiallisena tarkoituksena on tarjota tiloja liikunnan harrastamiseen sekä liikunnan edistäminen ja mahdollistaminen; ja
- urheiluseuran toiminta on harrastuspainotteista, eikä ammattimaista urheilua.

<sup>168</sup> [https://www.researchgate.net/publication/387845592\\_EVALUATION\\_OF\\_TAX\\_FREE\\_TRAVEL\\_EXPENSES\\_SCHEME](https://www.researchgate.net/publication/387845592_EVALUATION_OF_TAX_FREE_TRAVEL_EXPENSES_SCHEME)

<sup>169</sup> [google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwi\\_g9WX6MWMMaxUSEBAIHSH0Hwk4ChAWegQIIBAB&url=https%3A%2F%2Firis.who.int%2Fbitstream%2Fhandle%2F10665%2F354589%2F9789289057882-eng.pdf&usg=AOvVaw3qfyn\\_JZKHHBY\\_N0ISbw6W&opi=89978449](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwi_g9WX6MWMMaxUSEBAIHSH0Hwk4ChAWegQIIBAB&url=https%3A%2F%2Firis.who.int%2Fbitstream%2Fhandle%2F10665%2F354589%2F9789289057882-eng.pdf&usg=AOvVaw3qfyn_JZKHHBY_N0ISbw6W&opi=89978449)

Lisäksi urheiluseuran on pystyttävä osoittamaan, että sillä tosiasiaa on toimintaa, joka mahdollistaa liikunnan harjoittamisen hyväksytyissä muodoissa. Urheiluseuraa tulee johtaa tehtävään sopiva ja pätevä henkilö<sup>170</sup>. Mikäli urheiluseura haluaa päästä verohelpotusten piiriin, tulee sen rekisteröidä CASC-status veroviranomaiselle.<sup>171</sup>

Verohelpotus voidaan myöntää tuloille, jotka yleishyödyllinen urheiluseura käyttää urheilun ja liikunnan edistämiseen, mahdollistamiseen ja niihin osallistumiseen sekä liikuntapaikkojen ylläpitämiseen (ns. soveltuviin tarkoituksiin).

Yleishyödyllisen urheiluseuran ei tarvitse maksaa veroa soveltuviin tarkoituksiin käytetystä tulosta edellyttäen, että tulo muodostuu pankkitalletusten koroista, Gift Aid -lahjoituksista<sup>172</sup>, luovutusvoitoista, liikevoitosta (mikäli urheiluseuran liikevaihto on alle 50 000 puntaa (noin 58 700 euroa) vuodessa) ja vuokratuloista (mikäli urheiluseuran vuokratulo on alle 30 000 puntaa (noin 35 200 euroa) vuodessa).

Seuraavat tulot ovat verovapaita, kun ne on saatu CASC-statuksen alaisen urheiluseuran äänivaltaiselta jäseneltä: urheiluseuran jäsenmaksut ja ruoan ja juomien myynnistä saadut tulot, jotka ovat liittyneet urheilutoimintaan tai -tapahtumiin, kuten seuran jäsenkahvio.<sup>173</sup>

Lisäksi CASC-statuksen alaiset urheiluseurat voivat saada 80–100 prosentin suuruisen helpotuksen Business rate -verosta (kiinteistöveron kaltainen liiketilasta tai -alueesta suoritettava vero, ns. *non-domestic rate*).<sup>174</sup> Ison-Britannian veroviranomaisen mukaan Business rate -helpotus on yleishyödyllisille urheiluseuroille tarjotuista verohelpotuksista taloudellisesti merkittävin.<sup>175</sup>

Urheiluseuran tulee edelleen maksaa veroa sellaisesta tulosta, joita se ei käytä soveltuviin tarkoituksiin ja edellä mainittujen enimmäisrajojen ylittävistä vuokra- ja liiketulosta. Jos yleishyödyllisen urheiluseuran vuokra- tai liiketulo ylittää laissa säädetyn määrän, tulee koko tulo verotettavaksi, riippumatta siitä, mihin tarkoitukseen se on käytetty. Urheiluseuran tulee myös suorittaa arvonlisäverot, mikäli kun kyse ei ole varainkeruu- tai urheilutoiminnasta, joka on vapautettu arvonlisäverosta.

---

170 The Community Amateur Sports Clubs Regulations 2015 No. 725.

171 [Tax relief for community amateur sports clubs \(CASCs\) - GOV.UK](#)

172 [Tax relief when you donate to a charity: Gift Aid - GOV.UK](#)

173 [Find out about Corporation Tax and VAT rules for Community Amateur Sports Clubs - GOV.UK](#)

174 [Business rates relief: Charitable rate relief - GOV.UK](#)

175 [HMRC Consultation template](#)

Yleishyödyllisille urheiluseuroille sallittujen vuokra- ja liiketulojen määriä nostettiin nykyiselle tasolle vuonna 2014. Vuokratulojen verovapauden ylärajaksi säädettiin vuonna 2002 aluksi 20 000 punttaa (noin 23 500 euroa) ja liiketulon osalta 30 000 punttaa (noin 35 200 euroa). Lainmuutoksen yhteydessä kerättyjen lausuntojen perusteella vuonna 2002 säädetyt rajat olivat liian alhaiset.<sup>176</sup> Kun urheiluseurojen verohelpotusjärjestelmä esiteltiin ensimmäisen kerran vuonna 2001, urheiluseurat eivät olleet hyväntekeväisyysjärjestöille tarkoitettujen verohelpotusten piirissä. Pian tämän jälkeen kuitenkin päätettiin, että myös urheiluseurat saattoivat olla hyväntekeväisyysjärjestöjä. Nykyään urheiluseurat voivat päättää kumpaan kategoriaan ne haluavat rekisteröityä, jos edellytykset kumpaankin kategoriaan kuulumiselle täyttyvät.<sup>177</sup> Hyväntekeväisyysjärjestöillä on erilaisia raportointi- ja muita velvoitteita, sekä rajoituksia, joita ei CASC-rekisteröidyillä urheiluseuroilla ole. Siten urheiluseuran kannalta voi olla edullisempaa rekisteröityä CASC-statuksen alaiseksi, vaikka se täyttäisi myös hyväntekeväisyysjärjestön edellytykset.<sup>178</sup> Urheiluseura, jolla on rekisteröity CASC-status ei voi enää hakeutua hyväntekeväisyysjärjestöksi.<sup>179</sup>

CASC-status on tarkoitettu pysyväksi, eikä yleishyödyllisen urheiluseuran ole mahdollista vapaaehtoisesti pyytää rekisteristä poistamista. Jos urheiluseura ei enää täytä verohelpotuksen piiriin kuulumisen edellytyksiä, se poistetaan rekisteristä. Urheiluseuran katsotaan rekisteristä poistamisen hetkellä luovuttaneen kaiken omaisuutensa ja samanaikaisesti hankkineen sen takaisin, jolloin mahdollinen CASC-statuksen aikainen omaisuuden arvonnousu katsotaan Ison-Britannian yhteisöveronalaiseksi tuloksi. Tällä säännöksellä pyritään estämään CASC-statuksen väärinkäyttöä.<sup>180</sup>

Vuonna 2014 CASC-verohelpotuksia koskevaa lainsäädäntöä selkeytettiin tarkentamalla helpotuksen piiriin kuulumisen edellytyksiä. Edellytysten selkeyttämisellä pyrittiin siihen, että urheiluseurat osaisivat paremmin hyödyntää verohelpotusta. Tavoitteena oli myös, että jo edun piirissä olevat seurat tietäisivät paremmin, mitä edellytyksiä heidän on täytettävä pysyäkseen sen piirissä ja mistä tuloista veroa tulee suorittaa.<sup>181</sup>

---

176 [CASCs: changes to rules](#)

177 [HMRC Consultation template, Tax reliefs for community amateur sports clubs](#)

178 [Public benefit: reporting - GOV.UK](#)

179 [Read the Community Amateur Sports Clubs: detailed guidance notes - GOV.UK](#)

180 [Read the Community Amateur Sports Clubs: detailed guidance notes - GOV.UK](#)

181 [HMRC Consultation template](#)

Lainsäädäntöuudistuksen yhteydessä laaditun lausunnon mukaan vuoteen 2013 mennessä yli 6 000 urheiluseuraa oli rekisteröinyt CASC-statuksen veroviranomaisen tietokantaan ja seurat olivat ilmoittaneet yli 12 000 000 punttaa (noin 14,1 miljoonaa euroa) Gift Aid -lahjoitusten lisäyksiä ja säästäneet yli 100 000 000 punttaa (noin 117,4 miljoonaa euroa) Business rate -verosta.<sup>182</sup> Tuoreempia lukuja tai selvitystä liikunnan lisääntymisestä verohelpotuksen seurauksena ei ole saatavilla.

### 3.3.2 Urheiluyhdistysten verohelpotus työnantajien sivukuluista (Ruotsi)

Ruotsissa on vuodesta 1991 asti ollut voimassa yleishyödyllisiä urheiluyhdistyksiä koskeva verohelpotus, jossa työnantajana toimivan urheiluyhdistyksen ei tiettyjen edellytysten täyttyessä tarvitse suorittaa urheilutoimintaa työllään edistävän työntekijän tai urheilijan palkan sivukuluja. Verohelpotusta voidaan soveltaa silloin, kun työntekijälle maksettava korvaus työstä on vuoden aikana alle puolet Ruotsin sosiaalivakuutuskareen (*socialförsäkringsbalk*<sup>183</sup>) 6 luvun 2 ja 7 §:n mukaisesta hinnan perusmäärästä. Lisäksi edellytetään seuraavaa:

- korvauksen suorittaja on voittoa tavoittelematon yhdistys;
- yhdistyksen tarkoituksena on urheilun ja siihen liittyvän toiminnan edistäminen; ja
- korvauksen vastaanottaja on urheilija, valmentaja, ohjaaja, kilpailutuomari, materiaalien hallinnoija tai juontaja.

Vuonna 2025 puolet hinnan perusmäärästä on 29 400 kruunua (noin 2 670 euroa). Mikäli urheiluyhdistys maksaa urheilijalle korvausta tätä enemmän, seuran on maksettava työnantajan sivukulut kokonaisuudessaan, ei pelkästään rajan ylittävältä osuudelta. Urheiluyhdistys voi siten olla velvollinen suorittamaan työnantajamaksut takautuvasti vuoden aikana aiemmin maksetuista palkoista. Verohelpotus on työnantajakohtainen, joten työntekijä voi saada vuoden aikana usealta urheiluyhdistykseltä korvausta yhteenlaskettuna perusmäärää enemmän ilman, että työnantajien tulee maksaa palkoista sivukuluja.<sup>184</sup>

182 [HMRC Consultation template](#)

183 *Socialförsäkringsbalk* 2010:110. Ks. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/2500.html?date=2025-01-01#section59-24>

184 [Ersättning till idrottsutövare | Rättslig vägledning | Skatteverket](#)

Työnantajan sivukulujen perusteeseen lasketaan lähtökohtaisesti kaikki verotettavat rahapalkat ja etuudet, joihin henkilö on oikeutettu urheilun tai siihen liittyvän toiminnan perusteella. Palkan ja palkkioiden lisäksi mukaan luetaan myös mahdolliset palkintorahat, autoetu ja tietyt kulukorvaukset. Laskettaessa sitä, ylittävätkö henkilön saamat korvaukset puolet perusmäärästä, ei korvauksena oteta huomioon verottomia etuja tai korvauksia, jotka eivät sisälly myöskään työnantajan sivukulujen perusteisiin.<sup>185</sup>

Urheilutoiminnalla tarkoitetaan lähtökohtaisesti toimintaa, jonka järjestää Ruotsin kansalliseen urheiluliittoon, lajiliittoihin tai muuhun vastaavaan organisaatioon kuuluva yhdistys. Lisäksi helpotuksen piiriin voi kuulua muita yhdistyksiä, jotka tosiasiassa edistävät urheilutoimintaa tai liikuntaa. Urheilutoiminnan ulkopuolelle on rajattu sellaiset lajit, joihin sisältyy fyysistä toimintaa, mutta joita ei voida luonnehtia urheiluksi, kuten metsästys ja kalastus, sekä lajit, joissa fyysinen toiminta on vähäistä, kuten shakki.<sup>186</sup>

Jotta palkkaa voidaan maksaa ilman työnantajan sivukuluja, tulee korvauksen saajan olla urheilija. Urheilijan määritelmän piiriin kuuluvat esimerkiksi aktiiviset urheilijat, valmentajat, urheiluohjaajat, kilpailutuomarit, varustepäälliköt ja juontajat sekä mahdolliset seuran johtoon kuuluvat henkilöt, jotka osallistuvat säännöllisesti harjoituksiin, kilpailuihin tai otteluihin ja heidän läsnäolonsa on urheilutoiminnan välttämätön edellytys. Urheilijoiksi ei katsota sellaista henkilöstöä, joka suorittaa hallinnollisia tai muita tehtäviä, jotka eivät suoraan liity urheilutoimintaan.<sup>187</sup>

Mahdollisuus maksaa urheilutoimijoille palkkaa työstä ilman työnantajan sivukulujen suorittamista on tarkoitettu pääasiassa kohtuullisten korvausten ja keikkaluontoisen työn kulujen pienentämiseen. Koska sivukuluttoman korvauksen määrä on rajattu, tarkoituksena ei ole, että kaikki urheiluseuran toiminnassa työskentelevät henkilöt olisivat verohelpotuksen piirissä.<sup>188</sup>

Työkorvausten maksaminen ilman työnantajan sivukuluja mahdollistaa urheiluyhdistyksille varojen paremman kohdistamisen urheilua edistävään toimintaan. Voittoa tavoittelemattomien urheiluyhdistysten toiminnan luonteelle on tyypillistä, että yhdistys palkkaa valmentajia, ohjaajia ja muita toimijoita osa-aikaisiin tai keikkaluontoihin tehtäviin urheilutoiminnan mahdollistamiseksi. Verohelpotus vähentää

---

185 [Ersättning till idrottsutövare | Rättslig vägledning | Skatteverket](#)

186 [Ersättning till idrottsutövare | Rättslig vägledning | Skatteverket](#)

187 [Ersättning till idrottsutövare | Rättslig vägledning | Skatteverket](#)

188 [Ersättning till idrottsutövare | Rättslig vägledning | Skatteverket](#)

erityisesti tällaisista työsuhteista aiheutuvia kuluja ja hallinnollista taakkaa.<sup>189</sup> Verohelpotuksen piiriin kuuluvien urheilijoiden palkkioiden on tarkoitus olla maltillisia ja lähinnä korvata kilpailusta ja urheilusta aiheutuneita kustannuksia.<sup>190</sup>

Yleishyödyllisten urheiluyhdistysten verohelpotus luokitellaan erityiseksi palkka-veroksi (*särskild löneskatt*).<sup>191</sup> Hallituksen verovuotta 2025 koskevassa verotukirjaportoinnissa ei ole esitetty verohelpotuksen kruunumääräistä kustannusvaikutusta. Tutkimusta verohelpotuksen vaikuttavuudesta liikkumisen, liikunnan ja urheilun lisääntymiseen ei käsityksemme mukaan ole saatavilla. Vuonna 2024 Ruotsin hallitus esitti, että sivukuluitta maksettavan urheilutoimijan palkan enimmäismäärää nostettaisiin täyden sosiaalivakuutuskaaren perusmäärän tasolle, jotta urheiluseurat voisivat hyödyntää etua useampien työntekijöiden kohdalla.<sup>192</sup> Toistaiseksi urheilutoimijoiden sivukuluista vapautetun palkan ylärajaa ei ole nostettu.

---

189 Proposition 1990/91:76 om socialavgifter för vissa idrottsutövare

190 [Ersättning till idrottsutövare | Rättslig vägledning | Skatteverket](#)

191 Ks. Regeringens skrivelse 2024/25:98. Redovisning för skatteutgifter 2025, s. 42.

192 [Förslag om höjd beloppsgräns för avgiftsfri ersättning till idrottsutövare - Regeringen.se](#)

### 3.4 Yhteenvetotaulukko syventävistä veromalleista

**Taulukko 1.** Yhteenvetotaulukko syventävistä veromalleista

| <b>Maa</b>    | <b>Verotukimallin pääpiirteet</b>   | <b>Vaikutukset</b>  |
|---------------|---|---|
| Norja         | <b>Lasten liikuntailtapäiväkerhojen kuluvähennys</b> - Vähennys henkilön tuloveron perusteesta.   | Vuonna 2023 vanhemmille myönnettyjen verovähennysten kokonaismenot yhteensä 2 030 miljoonaa Norjan kruunua (n. 171 miljoonaa euroa).  |
| Kanada        | <b>Vähennys lasten liikuntakuluista</b> – Vähennys henkilön tuloveron perusteesta.  | Vähennyksellä ei ole osoitettu olevan merkittävää vaikutusta lasten liikkumisen määrään. Vuonna 2013 vähennyksestä aiheutuvan kustannuksen arvioitiin olevan 286 miljoonaa dollaria (n. 182 miljoonaa euroa). Toisen tutkimuksen mukaan verotulojen menetys oli 90–115 miljoonaa dollaria (n. 57–73 miljoonaa euroa). |
| Alankomaat    | <b>Kulkumuotoriippumattomat kilometrikorvaukset</b> - Työnantaja voi maksaa työntekijälle verovapaita kilometrikorvauksia 0,23 euroa/km riippumatta siitä millä kulkumuodolla työmatka on kuljettu.   | Koska työnantajan mahdollisuudet rajata kilometrikorvauksia ovat niin laajat, tukimallin vaikuttavuus jää myös työnantajien päätösten varaan. Suuri osa työnantajista on rajannut kilometrikorvausten vähimmäismatkaksi 10 km.  |
| Iso-Britannia | <b>Yleishyödyllisten urheiluseurojen verohelpotus</b> - Edellytykset täyttävien yleishyödyllisten urheiluseurojen ei tarvitse maksaa tietyistä tuloista veroa tai Business rate -veroa. Lisäksi nämä voivat vastaanottaa Gift Aid – lahjoituksia. | Vuoteen 2013 mennessä yli 6 000 urheiluseuraa oli rekisteröinyt yleishyödylliseksi urheiluseuraksi, ja urheiluseurat olivat ilmoittaneet yli 12 miljoonaa punttaa (n. 14 miljoonaa euroa) Gift Aid -lahjoitusten lisäyksiä ja säästäneet yli 100 miljoonaa punttaa (n. 117 miljoonaa euroa) Business rate -verosta.   |

| Maa    | Verotukimallin pääpiirteet  | Vaikutukset  |
|--------|---|--|
| Ruotsi | <b>Urheiluyhdistysten verohelpotus työnantajien sivukuluista</b> - Yleishyödyllisten urheiluyhdistysten ei tarvitse maksaa urheilutoimintaa tekevän työntekijän palkan sivukuluja, mikäli palkan määrä ei ylitä puolta Ruotsin sosiaalivakuutuskaaren mukaisesta hinnan perusmäärästä | Tukimalli huomioi hyvin urheiluyhdistyksille tyypillisen toiminnan. Helpotus on ollut käytössä pitkään, ja enimmäispalkan määrän nostamista on harkittu. |

## 4 Liikunnan arvonlisäverotus

### 4.1 Alennettu arvonlisäverokanta Suomessa

Pääministeri *Petteri Orpon* hallituksen hallitusohjelmaan sisältyvän Suomi liikkeelle -ohjelman yhtenä toimenpiteenä on esitetty liikunta-alan toimijoiden arvonlisävero-ohjelman selkeyttäminen liikkumiseen kannustavaksi. Tässä luvussa käsittelemme jäljempänä liikunnan arvonlisäverotusta muissa EU-jäsenvaltioissa sekä Pohjoismaissa. Lisäksi tarkastelemme ohjatun liikunnan ja koulutuksen välistä rajanvetoa. Tarkastelemme sitä, tunnistetaanko muissa jäsenvaltioissa Suomea vastaavaa rajanvetoa, ja jos niin, miten tätä rajanvetoa lähestytään.<sup>193</sup>

Suomessa liikuntapalvelujen arvonlisäverotuksesta säädetään arvonlisäverolain<sup>194</sup> 85 §:n 1 momentin 8 kohdassa, jonka mukaan 14 prosentin suuruista verokantaa sovelletaan urheilutilojen käyttöön sekä urheilu- tai liikuntatuntien tarjoamiseen myös suoratoistona. Sääntely perustuu yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin (”arvonlisäverodirektiivi”) 2006/112/EY liitteeseen III, jota muutettiin neuvoston direktiivin (2022/542/EY) perusteella. Uuden sääntelyn mukaan arvonlisäverodirektiivin liitteen III nojalla arvonlisäverodirektiivin 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja voidaan soveltaa pääsyyyn urheilutapahtumiin tai kyseisten tapahtumien suoratoistoon tai molempiin, urheilutilojen käyttöön ja urheilu- tai liikuntatuntien tarjoamiseen myös suoratoistona.

Arvonlisäverolaissa tai arvonlisäverodirektiivissä ei ole määritetty, mitä liikunnan käsitteellä tarkoitetaan. Euroopan unionin tuomioistuimen (”EU-tuomioistuin, EUT”) oikeuskäytännössä (C-432/15, *Baštová*) todetun mukaan urheilulaitosten käyttöoikeuden käsitteellä tarkoitetaan oikeutta käyttää urheilemiseen ja liikuntakäyttöön tarkoitettuja laitoksia sekä niiden käyttöä mainittuun tarkoitukseen. Lisäksi Verohallinto on ohjeessa ”Liikuntapalvelujen arvonlisäverokanta”<sup>195</sup> todennut alennetun verokannan soveltumisen ehtona olevan ensinnäkin sen, että liikunnallinen toiminta on liikuntaa myös arvonlisäverolain soveltamisen näkökulmasta.

193 Kansallisen arvonlisäverolainsäädännön ja verotuskäytännön selvittämiseksi olemme pyytäneet kommentteja KPMG-verkostoon kuuluvilta yhtiöiltä EU-alueella sekä Norjassa ja Islannissa.

194 Arvonlisäverolaki 1501/1993.

195 Diaarinumero VH/6224/00.01.00/2024, antopäivä 1.1.2025.

Lisäksi palvelussa on Verohallinnon mukaan oltava kyse sellaisesta liikuntatunnin myynnistä, ettei kyseessä voida katsoa olevan esimerkiksi virkistys-, elämys-, ajanviete- tai muun vastaavan palvelun myynti.

Verohallinnon mukaan urheiluun ja liikuntaan liittyviä palveluja on lähtökohtaisesti tarkasteltava kokonaisuutena, jolloin arvonlisäverokohtelu määräytyy palvelun pääasiallisen sisällön perusteella. Palvelun pääasiallisen sisällön määrittäminen on merkityksellistä erityisesti silloin, kun palveluun sisältyy sekä alennetun verokannan alaista liikuntatuntien myyntiä että yleisen verokannan alaista liikunnan opetusta tai valmennusta. Verohallinnon mukaan liikunnan ohjauksen ja koulutuksen välisessä rajanvedossa otettava huomioon harjoitettavan liikuntalajin tai liikuntamuodon sisältö ja olosuhteet, joissa palvelu suoritetaan<sup>196</sup>.

Lähtökohtaisesti alennetun verokannan alaisen liikunnan ohjauksen tavoitteena on, että ohjaaja huolehtii muun muassa asianmukaisista alkulämmittelyistä, näyttää suoritettavia liikkeitä ja korjaa näiden suorittamiseen liittyviä virheitä sekä innostaa osallistujia liikkumaan. Yleisen verokannan alaisen liikunnan koulutuksen ja valmennuksen tavoitteena on sen sijaan opettaa lajin mahdollisimman tehokkaaseen ja teknisesti oikeaan suorittamiseen.<sup>197</sup> Sovellettavien verokannan määrittelyssä tätä rajanvetoa on tehtävä erityisesti itsenäisesti harjoitettavien lajien osalta, sillä ohjauksen ja opetuksen määrä voi muuttaa myytävän palvelun yleisen verokannan alaiseksi opetuspalveluksi. Korkein hallinto-oikeus katsoi päätöksessään KHO 19.1.2012 T 52 palvelun yleisen verokannan alaiseksi, kun se sisälsi tenniksen ohjausta siten, että ohjaaja perehdytti aloittelijoita oikeaan tekniikkaan, ohjeisti muutenkin tehokkaaseen ja teknisesti oikeaan pelaamiseen sekä motivoi ja kannusti ryhmiin osallistuvia harjoitteluun. Päätöksen perusteluissa korkein hallinto-oikeus on todennut, että tenniksen ohjauksella ja opetuksella oli myös asiakkaiden kannalta oleellinen merkitys verrattuna tilanteeseen, jossa kyse oli pelkästään tenniksen pelaamisesta eli liikunnan harjoittamisesta siihen tarkoitukseen varatussa tilassa.

---

196 Verohallinnon ohje "Liikuntapalvelujen arvonlisäverokanta" (diarinumero VH/6224/00.01.00/2024), kohta 3. Liikunnan ohjauksen ja koulutuksen välistä rajanvetoa käsitelty kattavasti kyseisessä Verohallinnon syventävässä ohjeessa.

197 Verohallinnon ohje "Liikuntapalvelujen arvonlisäverokanta" (diarinumero VH/6224/00.01.00/2024), kohta 3.

## 4.2 Liikunnan arvonlisäverotus EU-alueella

Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on todettu, että arvonlisäverodirektiivin liitteen III kohdalla 14 pyritään edistämään urheilun harrastamista ja saattamaan harrastusmahdollisuudet paremmin yksityishenkilöiden ulottuville<sup>198</sup>.

Liikuntaan sovellettavilla alennetuilla arvonlisäverokannoilla voidaan pyrkiä kasvattamaan liikuntaa harjoittavien ihmisten määrää ja aktiivisuutta. Esimerkiksi Alankomaissa ja Ruotsissa, joissa kuntosalijäsenyyksien omaavien henkilöiden osuus väestöstä on suurempi, sovelletaan liikuntatilojen käyttöön alhaisempia arvonlisäverokantoja kuin muissa maissa. Myös Irlannissa arvonlisäverokannan laskeminen 13,5 prosentista 9 prosenttiin oli yhteydessä yksilöiden liikunnan harjoittamisen kasvuun.<sup>199</sup>

Useimmat jäsenvaltiot ovat vapauttaneet ei-kaupallisten toimijoiden tarjoamat liikuntapalvelut kokonaan arvonlisäverosta. Lisäksi useat jäsenvaltiot soveltavat arvonlisäverodirektiivin liitteen III mukaisesti alennettua arvonlisäverokantaa vähintäänkin liikuntatilojen käyttömaksuihin.

Arvonlisäverodirektiivin liitteen III sanamuoto ”voidaan” ei kuitenkaan velvoita jäsenvaltioita soveltamaan alennettuja verokantoja liikuntapalveluihin, vaan niihin voidaan soveltaa myös yleistä verokantaa. Esimerkiksi Espanja, Itävalta ja Saksa eivät ole ottaneet käyttöön liikuntapalveluihin sovellettavaa alennettua verokantaa, vaan liikuntapalvelut ovat yleisen arvonlisäverokannan piirissä. Joissakin jäsenvaltioissa on saatettu myös korottaa liikuntapalveluihin aiemmin sovellettu alennettu verokanta yleiseen verokantaan. Esimerkiksi Romaniassa sovellettiin liikuntatilojen käyttömaksuihin aiemmin alennettua 5 prosentin verokantaa, mutta kyseiset käyttömaksut siirrettiin 1.1.2024 alkaen yleisen 19 prosentin arvonlisäverokannan piiriin.<sup>200</sup> Toisaalta esimerkiksi Alankomaissa maan hallituksen suunnittelema liikuntapalvelujen arvonlisäverokannan nostosta luovuttiin noston aiheuttaman runsaan vastareaktion vuoksi.<sup>201</sup>

198 Mm. EUT:n tuomio asiassa C-330/21, The Escape Center BVBA, kohta 23.

199 Europe Activen julkaisu ”VAT rates in Europe”, ladattavissa <https://www.europeactive.eu/document/share/18/355a18f0-b483-4f50-acb0-6e5185c0e2a6>.

200 [https://static.anaf.ro/static/10/Brasov/Brasov/Tab\\_modif\\_coteTVA2024.pdf](https://static.anaf.ro/static/10/Brasov/Brasov/Tab_modif_coteTVA2024.pdf)

201 KPMG Alankomaat, sähköpostikysely 24.3.2025.

Alennetun verokannan soveltuminen ei myöskään ole kaikissa tapauksissa täysin selvää, vaan sen soveltaminen edellyttää usein tapauskohtaista tulkintaa. Esimerkiksi Alankomaissa alennettu verokanta soveltuu liikuntatilan käyttömaksuun, kun liikuntatilan tarkoituksena on mahdollistaa ”aktiivisen liikunnan harjoittaminen”. Aktiivisella liikunnalla tarkoitetaan toimintaa, joka sisältää fyysistä räsitusta ja jonka tavoitteena on parantaa fyysistä tai henkistä hyvinvointia. Liikuntatilalla taas tarkoitetaan pääasiassa sellaisia tiloja, jotka ovat lähtökohtaisesti suunniteltu liikunnan harjoittamiseen. Alennetun verokannan soveltuminen voi vaatia tapauskohtaista harkintaa esimerkiksi liittyen siihen, mitä tarkalleen ottaen pidetään ”aktiivisena” liikuntana, ja toisaalta mitkä ovat vähimmäisvaatimukset sille, että kyse on nimenomaan liikuntatilasta.<sup>202</sup>

Joissakin jäsenvaltioissa alennettua verokantaa sovelletaan ainoastaan liikuntatilojen käyttömaksuihin. Pelkkään liikunnan ohjaukseen saatetaan soveltaa yleistä verokantaa. Jos taas palvelu sisältää sekä liikuntatilan käyttöoikeuden että ohjattua liikuntaa, määräytyy arvonlisäverokohtelu pääsääntöisesti sen perusteella, onko kyse yhdestä kokonaissuorituksesta, vai katsotaanko jokin osa useamman suoritteen sisältävästä palvelusta sovellettavan arvonlisäverokannan ratkaisevaksi pääasialliseksi suoritteeksi.

### 4.3 Liikuntaan sovellettavat arvonlisäverokannat EU-alueella ja Pohjoismaissa

Tässä kappaleessa 4.3 esitettyyn taulukkoon on koottu EU-maissa ja Pohjoismaissa liikuntaan sovellettavia arvonlisäverokantoja. Tiedot on koottu pääasiassa KPMG-verkostoon kuuluville yhtiöille tehdyistä kyselyistä. Siltä osin kuin KPMG-verkoston kuuluvan yhtiön vastausta ei ole saatu tietystä maasta, on lähteenä käytetty International Bureau of Fiscal Documentationin (IBFD) ylläpitämää Tax Research Platform -tietokantaa.

---

202 KPMG Alankomaat, sähköpostikysely 24.3.2025.

**Taulukko 2.** Liikunnan arvonlisäverokannat

| Maa        | Liikuntatilojen käyttö-/ pääsymaksut | Ohjattu liikunta         | Liikuntatilojen käyttö ja ohjattu liikunta   | Kommentti   |
|------------|--------------------------------------|--------------------------|--|---|
| Alankomaat | 9 % (alennettu verokanta)            | 21 % (yleinen verokanta) | 9 % (alennettu verokanta) tai 0 % (vapautus) | <p>Kansallisessa oikeuskäytännössä ei ole tehty varsinaista rajanvetoa ohjatun liikunnan ja koulutuksen välille, vaan verotuskäytäntö keskittyy enemmän siihen, kuka liikuntatilojen käytön tarjoaa ja minkälaisesta aktiviteetista on kyse.</p> <p>Mikäli liikunnan ohjaus- tai koulutuspalvelu tarjotaan ilman, että siihen liittyy pääsyä liikuntatiloihin (esimerkiksi personal trainer ohjaa/kouluttaa henkilöä ulkona julkisissa maastoissa), alennettua verokantaa tai arvonlisäveron vapautusta ei sovelleta.</p> <p>Voittoa tavoittelemattomien toimijoiden tarjoamat liikuntapalvelut ovat arvonlisäverottomia. Edellytyksenä on, että palvelu liittyy urheilun harjoittamiseen tai liikunnan koulutukseen (esimerkiksi liikuntatuntien tarjoaminen, urheilun harjoittamisen mahdollistaminen).</p> |

| Maa      | Liikuntatilojen käyttö-/ pääsymaksut | Ohjattu liikunta         | Liikuntatilojen käyttö ja ohjattu liikunta             | Kommentti  |
|----------|--------------------------------------|--------------------------|--|--|
| Belgia   | 6 % (alennettu verokanta)            | 21 % (yleinen verokanta) | 6 % (alennettu verokanta) tai 21 % (yleinen verokanta) | Alennetun verokannan soveltamista liikuntatilan käyttömaksun sekä liikunnan ohjauksen sisältävään palveluun laajennettiin EUT:n päätöksen C-330/21 The Escape Center BVBA myötä. Lähtökohtaisesti 6 %:n alennettua verokantaa sovelletaan, kun henkilökohtaista valmennusta ja/tai ryhmäliikuntaa tarjotaan liikuntatilan käytön yhteydessä (asiakkaalla on mahdollisuus käyttää liikuntatilaa myös valmennuksen tai ryhmäliikuntatuntien ulkopuolella). Muussa tapauksessa sovelletaan 21 %:n yleistä verokantaa.<br><br>Voittoa tavoittelemattomien toimijoiden tarjoamat liikuntapalvelut ovat arvonlisäverottomia. |
| Bulgaria | 20 % (yleinen verokanta)             | 20 % (yleinen verokanta) | 20 % (yleinen verokanta)                               | Voittoa tavoittelemattomien toimijoiden ja kansallisessa lainsäädännössä määriteltyjen urheiluseurojen tarjoamat liikuntapalvelut ovat arvonlisäverottomia. Edellytyksenä on, että kyse on suoraan urheiluun tai liikunnan koulutukseen liittyvästä palvelusta.  |
| Espanja  | 21 % (yleinen verokanta)             | 21 % (yleinen verokanta) | 21 % (yleinen verokanta)                               | Yleinen verokanta soveltuu kaikkiin kaupallisten toimijoiden veloittamiin liikuntapalveluihin. Voittoa tavoittelemattomien toimijoiden tarjoamat liikuntapalvelut ovat arvonlisäverottomia.  |

| Maa     | Liikuntatilojen käyttö-/ pääsymaksut | Ohjattu liikunta  | Liikuntatilojen käyttö ja ohjattu liikunta | Kommentti  |
|---------|--------------------------------------|---|--|--|
| Irlanti | 9 % (alennettu verokanta)            | 13,5 % (alennettu verokanta) tai 23 % (yleinen verokanta) | Arvioitava tapauskohtaisesti               | <p>Voittoa tavoittelemattomien toimijoiden tarjoamat liikuntapalvelut ovat arvonlisäverottomia.</p> <p>9 %:n alennettua verokantaa sovelletaan kaupallisten toimijoiden tarjoamiin liikuntapalveluihin (sisältäen golfin ja liikunnan koulutuksen). 9 %:n alennettua verokantaa sovelletaan myös valtion ja julkisten toimijoiden (muut kuin voittoa tavoittelemattomat toimijat) 12 kuukauden kynnysarvon ylittyessä (tällä hetkellä 42 500 euroa).</p> <p>Irlannin veroviranomaisen mukaan liikuntatiloilla tarkoitetaan tiloja, jotka on suunniteltu tai muokattu liikunnan tai urheilun harjoittamista varten. Tällaisia tiloja ovat esimerkiksi uima-altaat, kuntosalit, keilaradat, golfkentät sekä vesi- ja seikkailuaktiviteetteja tarjoavat ulkoilukeskukset.</p> <p>Liikunnan ohjauksen tai koulutuksen arvonlisävero kohtelu määräytyy tapauskohtaisesti urheilun ja ohjaus- tai valmennuspalvelun luonteen perusteella.</p> <p>Kun palvelu sisältää sekä liikuntatilan käytön että liikunnan ohjausta tai valmennusta, arvonlisävero kohtelu tulee määrittää tapauskohtaisesti esimerkiksi siihen perustuen, mikä osa palvelusta katsotaan pääasialliseksi suoritteeksi.</p> |

| Maa     | Liikuntatilojen käyttö-/pääsymaksut | Ohjattu liikunta         | Liikuntatilojen käyttö ja ohjattu liikunta | Kommentti   |
|---------|-------------------------------------|--------------------------|--|---|
| Islanti | 0 % (vapautus)                      | 0 % (vapautus)           | 0 % (vapautus)                             | <p>Liikunnan ohjauksen ja koulutuksen välille ei ole Islannin lainsäädännössä tai verotuskäytännössä tunnistettu suoraa rajanvetoa.</p> <p>Liikuntatilojen käyttömaksut ja liikunnan ohjaus ovat vapautettuja arvonlisäverosta. Myös etänä tapahtuva valmennus on vapautettu arvonlisäverosta, kun valmennukseen liittyy jatkuvaa kommunikointia valmennettavan ja valmentajan välillä. Jos kuitenkin kyse on esimerkiksi nettisivun kautta tapahtuvista valmennusohjelmien myynnistä, soveltuu myyntiin yleinen 24 %:n verokanta.</p> <p>Liikuntatilojen käyttömaksujen arvonlisäveron vapautusta ei sovelleta esimerkiksi kuntosaleilla tapahtuviin oheispalveluihin, kuten hierontaan, kosmetologisiin palveluihin, urheiluvälineiden, juomien, lisäravinteiden tai muiden arvonlisäverollisten tavaroiden myyntiin.</p> |
| Italia  | 22 % (yleinen verokanta)            | 22 % (yleinen verokanta) | 22 % (yleinen verokanta)                   | <p>Voittoa tavoittelemattomien toimijoiden tarjoamat liikuntapalvelut ovat arvonlisäverottomia. Italian Olympiakomitean hyväksymien talviurheilujärjestöjen talviurheilukursseihin sovelletaan 5 %:n alennettua verokantaa<sup>203</sup>.</p>   |

203 IBFD: Value Added Tax - Country Tax Guide – Italy.

| Maa      | Liikuntatilojen käyttö-/pääsymaksut                     | Ohjattu liikunta  | Liikuntatilojen käyttö ja ohjattu liikunta              | Kommentti   |
|----------|---|---|---|---|
| Itävalta | 20 % (yleinen verokanta)                                | 20 % (yleinen verokanta)                                | 20 % (yleinen verokanta)                                | Voittoa tavoittelemattomien toimijoiden tarjoamat liikuntapalvelut ovat arvonlisäverottomia, kun toimijan tarkoituksena on edistää liikunnan harjoittamista.  |
| Kreikka  | 13 % (alennettu verokanta) tai 24 % (yleinen verokanta) | 13 % (alennettu verokanta) tai 24 % (yleinen verokanta) | 13 % (alennettu verokanta) tai 24 % (yleinen verokanta) | <p>Soveltuva arvonlisäverokanta tulisi lähtökohtaisesti määrittää tapauskohtaisesti liikuntapalvelua tarjoavan organisaation luonteen perusteella.</p> <p>Kuntosalien pääsymaksuihin (ilman ohjausta) sovelletaan 13 %:n alennettua verokantaa. Muihin liikuntatilojen käyttömaksuihin sovelletaan 24 %:n yleistä verokantaa.</p> <p>Kuntosalien ohjattuihin tunteihin sovelletaan 13 %:n alennettua verokantaa. Muuhun ohjattuun liikuntaan sovelletaan 24 %:n yleistä verokantaa.</p> <p>Voittoa tavoittelemattomien toimijoiden tarjoamat liikuntapalvelut ovat arvonlisäverottomia.</p> |
| Kroatia  | 25 % (yleinen verokanta)                                | 25 % (yleinen verokanta)                                | 25 % (yleinen verokanta)                                | Kroatian kansallisessa lainsäädännössä ei ole erityisiä liikunnan arvonlisäverotusta koskevia säännöksiä. Voittoa tavoittelemattomien toimijoiden tuottamat liikuntapalvelut ovat kuitenkin arvonlisäverosta vapautettuja. Kansallisessa verotuskäytännössä ei myöskään ole tehty eroa liikunnan ohjauksen ja koulutuksen välillä.  |

| Maa     | Liikuntatilojen käyttö-/ pääsymaksut                   | Ohjattu liikunta         | Liikuntatilojen käyttö ja ohjattu liikunta             | Kommentti   |
|---------|--|--------------------------|--|---|
| Kypros  | 5 % (alennettu verokanta) tai 19 % (yleinen verokanta) | 19 % (yleinen verokanta) | 5 % (alennettu verokanta) tai 19 % (yleinen verokanta) | <p>Voittoa tavoittelemattomien toimijoiden tarjoamat liikuntapalvelut ovat arvonlisäverottomia.</p> <p>Liikuntatilojen pääsymaksuihin sovelletaan 5 %:n verokantaa, kun liikuntatilalla on paikallisen liikuntajärjestön (<i>Cyprus Sports Organization</i>) hyväksymä lisenssi (jos lisenssi edellytetään). Muussa tapauksessa sovelletaan 19 %:n yleistä verokantaa.</p> <p>Ohjattuun liikuntaan ja liikunnan koulutukseen sovelletaan 19 %:n yleistä verokantaa.</p> <p>Kun palvelu sisältää sekä liikuntatilan käyttöoikeuden ja ohjattua liikuntaa, arvonlisäverokohtelu tulee määrittää tapauskohtaisesti. Jos palvelun pääasiallisena suoritteena on liikunnan ohjaus tai koulutus, sovelletaan 19 %:n verokantaa.</p> |
| Latvia  | 21 % (yleinen verokanta)                               | 21 % (yleinen verokanta) | 21 % (yleinen verokanta)                               | Voittoa tavoittelemattomien toimijoiden tarjoamat liikuntapalvelut ovat arvonlisäverottomia vuodesta 2024 lähtien. Aikaisemmin vapautus koski lähinnä liikunnan opetusta lapsille.  |
| Liettua | 21 % (yleinen verokanta)                               | 21 % (yleinen verokanta) | 21 % (yleinen verokanta)                               |   |

| Maa       | Liikuntatilojen käyttö-/ pääsymaksut | Ohjattu liikunta             | Liikuntatilojen käyttö ja ohjattu liikunta | Kommentti  |
|-----------|--------------------------------------|------------------------------|--|--|
| Luxemburg | 3 % (alennettu verokanta)            | 17 % (yleinen verokanta)     | 17 % (yleinen verokanta)                   | <p>Voittoa tavoittelemattomien toimijoiden tarjoamat liikuntapalvelut ovat lähtökohtaisesti vapautettuja arvonlisäverosta.</p> <p>Luxemburgin kansallisessa lainsäädännössä tai verotuskäytännössä ei ole erillisiä liikunnan ohjauksen arvonlisäverokohtelua koskevia säännöksiä tai linjauksia. Kansallisessa verotuskäytännössä ei myöskään ole tunnistettu suoraa rajanvetoa liikunnan ohjauksen ja koulutuksen välillä.</p> |
| Malta     | 7 % (alennettu verokanta)            | Arvioitava tapauskohtaisesti | Arvioitava tapauskohtaisesti               | <p>Voittoa tavoittelemattomien toimijoiden tarjoamat liikuntapalvelut ovat vapautettuja arvonlisäverosta.</p> <p>Maltaan kansallisessa lainsäädännössä ei ole käsitelty alennetun verokannan soveltumista tilanteessa, jossa palveluun sisältyy liikuntatilan käytön lisäksi myös ohjattua liikuntaa. Alennetun verokannan soveltuminen ohjattuun liikuntaan ei siten ole täysin selvää.</p>                                     |

| Maa       | Liikuntatilojen käyttö-/ pääsymaksut   | Ohjattu liikunta                                       | Liikuntatilojen käyttö ja ohjattu liikunta             | Kommentti  |
|-----------|--|--|--|--|
| Norja     | 0 % (vapautus)                         | 0 % (vapautus)   | 0 % (vapautus)   | Vapautus arvonlisäverosta koskee sekä kaupallisia että voittoa tavoittelemattomia toimijoita. Arvioidessa sitä, onko kyseessä vapautuksen piirissä oleva liikuntapalvelu, käytetään arvioinnin kriteerinä usein sitä, onko kyseessä Norjan olympia- ja paraolympiakomitean ja urheiluliittoon kuuluvien liittojen harjoittama toiminta, ja sisältyykö palveluun pääsy kuntosalille. Liikunnan ohjaus ja valmennus on vapautettu arvonlisäverosta koulutuspalveluita koskevan arvonlisäveron vapautuksen perusteella. |
| Portugali | 23 % / 22 % / 18 % (yleinen verokanta) | 23 % / 22 % / 18 % (yleinen verokanta)                 | 23 % / 22 % / 18 % (yleinen verokanta)                 | Voittoa tavoittelemattomien toimijoiden tarjoamat liikuntapalvelut ovat arvonlisäverottomia.<br><br>Sovellettava yleinen verokanta on 22 % Manner-Portugalissa, 18 % Azoreilla ja 22 % Madeiralla.   |
| Puola     | 8 % (alennettu verokanta)              | 23 % (yleinen verokanta) tai 8 % (alennettu verokanta) | 23 % (yleinen verokanta) tai 8 % (alennettu verokanta) | Jos palveluun sisältyy liikunnan ohjausta, tulee sovellettava verokanta lähtökohtaisesti määrittää tapauskohtaisesti. Jos liikunnan ohjaus tai koulutus on pääasiallinen osa palvelua, sovelletaan lähtökohtaista yleistä verokantaa.  |

| Maa     | Liikuntatilojen käyttö-/ pääsymaksut                     | Ohjattu liikunta   | Liikuntatilojen käyttö ja ohjattu liikunta               | Kommentti   |
|---------|--|--|--|---|
| Ranska  | 20 % (yleinen verokanta) tai 5,5 % (alennettu verokanta) | 20 % (yleinen verokanta) tai 5,5 % (alennettu verokanta) | 20 % (yleinen verokanta) tai 5,5 % (alennettu verokanta) | Voittoa tavoittelemattomien toimijoiden tarjoamat liikuntapalvelut ovat arvonlisäverottomia.<br><br>Ratsastuskoulujen tarjoamiin palveluihin (kuten ratsastuksen ohjaus ja pääsy ratsastustiloihin) sovelletaan alennettua 5,5 %:n verokantaa. <sup>204</sup>   |
| Romania | 19 % (yleinen verokanta)                                 | 19 % (yleinen verokanta)                                 | 19 % (yleinen verokanta)                                 |   |
| Ruotsi  | 6 % (alennettu verokanta)                                | 6 % (alennettu verokanta)                                | 6 % (alennettu verokanta)                                | Alennettua verokantaa sovelletaan, kun palvelun tarkoituksena on antaa mahdollisuus urheiluun tai fyysiseen harjoitteluun joko käyttämällä tähän toimintaan tarkoitettua tilaa tai laitosta, tai suoralla ohjauksella, koulutuksella, opastuksella tai harjoittelulla. Esimerkiksi pelkkään valmentajan työpanoksen myyntiin ei sovelleta alennettua verokantaa.                    |
| Saksa   | 19 % (yleinen verokanta)                                 | 19 % (yleinen verokanta)                                 | 19 % (yleinen verokanta)                                 | Voittoa tavoittelemattomien toimijoiden veloittamat liikuntatilojen käytön jäsenmaksut sekä ohjatusta liikunnasta perityt maksut ovat pääsääntöisesti arvonlisäverottomia. Muihin voittoa tavoittelemattomien toimijoiden veloittamiin liikuntatilojen käyttömaksuihin sovelletaan tapauskohtaisen harkinnan mukaan joko 7 %:n alennettua verokantaa tai 19 %:n yleistä verokantaa. |

204 IBFD: Value Added Tax - Country Tax Guide – France.

| Maa      | Liikuntatilojen käyttö-/ pääsymaksut | Ohjattu liikunta         | Liikuntatilojen käyttö ja ohjattu liikunta | Kommentti  |
|----------|--------------------------------------|--------------------------|--|--|
| Slovakia | 5 % (alennettu verokanta)            | 23 % (yleinen verokanta) | 23 % (yleinen verokanta)                   |  |
| Slovenia | 9,5 % (alennettu verokanta)          | 22 % (yleinen verokanta) | 22 % (yleinen verokanta)                   | Voittoa tavoittelemattomien toimijoiden tarjoamat liikuntapalvelut ovat arvonlisäverottomia. <sup>205</sup>  |
| Tanska   | 25 %                                 | 25 %                     | 25 %                                       | Tanskassa on käytössä vain yksi arvonlisäverokanta. Voittoa tavoittelemattomien toimijoiden tarjoamat liikuntapalvelut ovat arvonlisäverottomia.   |
| Tšekki   | 12 % (alennettu verokanta)           | 21 % (yleinen verokanta) | 21 % (yleinen verokanta)                   | 12 %:n alennettua verokantaa sovelletaan lähtökohtaisesti sisä- ja ulkoliikuntatilojen käyttöön liikunnan harjoittamista varten. Kansallisessa lainsäädännössä tai verotuskäytännössä eri ole eritelty liikunnan ohjauksen arvonlisävero kohtelua. |

205 IBFD: Value Added Tax - Country Tax Guide – Slovenia.

| Maa    | Liikuntatilojen käyttö-/pääsymaksut | Ohjattu liikunta         | Liikuntatilojen käyttö ja ohjattu liikunta | Kommentti  |
|--------|-------------------------------------|--------------------------|--|--|
| Unkari | 27 % (yleinen verokanta)            | 27 % (yleinen verokanta) | 27 % (yleinen verokanta)                   | <p>Tiettyjen julkisten toimijoiden tarjoamiin liikuntapalveluihin sovelletaan arvonlisäveron vapautusta. Vapautuksen ulkopuolella ovat uima-altaat ja uimarannat, urheilutapahtumien katsominen sekä liikuntatilojen vuokraus liikunnan harjoittamista ja koulutusta varten. Vapautuksen piirissä olevia julkisia toimijoita ovat kansallisessa lainsäädännössä määritellyn mukaisesti esimerkiksi järjestöt, julkiset elimet ja kansalliset urheilujärjestöt.</p> <p>Unkarin kansallisessa lainsäädännössä ei ole tunnistettu rajanvetoa liikunnan ohjauksen ja koulutuksen välillä.</p>    |
| Viro   | 22 % (yleinen verokanta)            | 22 % (yleinen verokanta) | 22 % (yleinen verokanta)                   | <p>Voittoa tavoittelemattomien toimijoiden ja järjestöjen tarjoamat liikuntapalvelut ovat arvonlisäverottomia. Arvonlisäveron vapautuksen kannalta ei ole merkitystä, missä muodossa urheilua harjoitetaan tai miten harjoittelu on järjestetty (esimerkiksi onko harjoittelun tarkoituksena osallistua kilpailuihin). Edellytyksenä on kuitenkin, että harjoitteluun sisältyy vahva fyysinen komponentti (esimerkiksi korttipelit eivät ole vapautuksen piirissä).</p> <p>Viron kansallisessa lainsäädännössä ei ole tunnistettu rajanvetoa liikunnan ohjauksen ja koulutuksen välillä.</p> |

## 4.4 Ohjatun liikunnan ja koulutuksen välinen rajanveto

### 4.4.1 Tapaus The Escape Center BVBA

Ohjatun liikunnan ja koulutuksen välistä rajanvetoa on käsitelty Euroopan unionin tuomioistuimen ("EUT") oikeuskäytännössä. EUT:n päätöksessä tapauksessa C-330/21, *The Escape Center BVBA* oli kyse kuntokeskustoimintaa harjoittavasta voittoa tavoittelevasta yhtiöstä. Yhtiö tarjosi pääsyoikeutta kuntoilutiloihinsa sekä yksilöllistä valmennusta ja ryhmätunteja. Yhtiö oli aiemmin soveltanut myyntiinsä yleistä arvonlisäverokantaa, mutta katsoi, että myyntiin olisi tullut soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa. Tapauksessa käsiteltiin sitä, katsotaanko urheilulaitoksen käyttöoikeuden kuuluvan alennetun arvonlisäverokannan piiriin vain, jos sen yhteydessä ei tarjota ohjausta tai ryhmäohjausta.

Kyseisessä päätöksessä ennakkoratkaisua pyytänyt kansallinen tuomioistuin oli todennut, että Belgian kansallinen verotuskäytäntö ei ole yhdenmukainen kuntokeskustoimintaan sovellettavan arvonlisäverokannan osalta, sillä tietyt tarkastajat olisivat katsoneet yleistä verokantaa sovellettavan kaikkeen toimintaan, kun taas toiset tarkastajat katsoivat toimintaan voitavan soveltaa 6 prosentin alennettua verokantaa tai painotettua arvonlisäverokantaa, joka perustuu erittelyyn eri toiminnoista, johon sovelletaan näitä kahta verokantaa.

EUT totesi ensinnäkin, että arvonlisäverodirektiivissä tai täytäntöönpanoasetuksessa 282/2011 ei määritellä urheilulaitosten käyttöoikeuden käsitettä, joten käsitettä on tulkittava itsenäisesti ja yhtenäisesti. Aiempaan oikeuskäytäntöön (C-432/15, *Baštová*) viitaten EUT kuitenkin katsoi, että käsite on ymmärrettävä siten, että se koskee oikeutta käyttää urheilemiseen ja liikuntakasvatukseen tarkoitettuja laitoksia sekä niiden käyttöä mainittuun tarkoitukseen. Tämän aiemman oikeuskäytännön valossa on siten katsottu, että urheilun ja liikuntakasvatuksen harjoittamiseen tarvittavat laitosten käyttöön liittyvät palvelut voivat kuulua arvonlisäverodirektiivin liitteen III kohdan 14 soveltamisalaan, toisin sanoen, näihin palveluihin voidaan soveltaa alennettua verokantaa. EUT katsoi olevan selvää, että uusien asiakkaiden ohjaamiseen käyttämään kuntokeskuksen laitteita vastuullisesti, voidaan soveltaa alennettua verokantaa. Koska kyseessä oleva kuntokeskus tarjosi kuitenkin myös yksilöllistä ohjausta ja ryhmätunteja, tutkittavaksi tuli se, voivatko kaikki yhtiön tarjoamat palvelut kuulua alennetun verokannan soveltamisalan piiriin, jos ne muodostavat yhden ainoan suorituksen.

EUT katsoi, että kuntokeskuksen jäsenmaksuun sisältyvää liikuntatilan käyttöoikeutta, yksilöllistä ohjausta ja ryhmäliikuntatunteja on lähtökohtaisesti pidettävä yhtenä kokonaisuutena, koska tietyt kuntokeskuksissa harjoitettavat fyysiset toiminnot edellyttävät välttämätöntä opastusta, joka mahdollistaa niiden harjoittamisen,

tai niitä voidaan harjoittaa vain ryhmätunnilla. Tapauksessa antamissaan huomautuksissa Suomen hallitus korosti, että näin ei kuitenkaan ole silloin, kun kuntokeskuksessa suoritettavalla yksilöllisellä ohjauksella tai ryhmätunnilla ei tavoitella tietyn fyysisen toiminnan tavanomaista opastusta tai ohjausta, vaan lähinnä jonkin urheilulajin opetusta tai harjoittelua.

Päätöksessä on myös todettu, että jäsenvaltion päättäessä käyttää arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädettyä mahdollisuutta soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa arvonlisäverodirektiivin liitteessä III tarkoitettuun palvelujen ryhmään, sillä on mahdollisuus rajoittaa alennetun verokannan soveltaminen ryhmään liittyviin konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin. Belgian kansallisessa lainsäädännössä oli otettu käyttöön tällainen rajoitus, jonka mukaan alennettua arvonlisäverokantaa sovelletaan ainoastaan oikeuden myöntämiseen pääsille urheilulaitoksiin ja niiden käyttöön mutta ei ohjaukseen (yksilölliseen tai ei), eikä minkäänlaiseen kurssimuotoiseen opastukseen.

EUT:n antamassa päätöksessä alennettua arvonlisäverokantaa voitiin siis soveltaa, kun liikunnan ohjaus liittyi kuntokeskuksen käyttöön ja oli tarpeellista urheilun ja liikuntakasvatuksen harjoittamiseksi tai kun ohjaus oli liitännäistä kuntokeskuksen käyttöoikeuteen tai tosiasialliseen käyttöön nähden. Jos kuntokeskuksen ylläpitäjä tarjosi opetusta henkilöille, jotka harjoittivat siellä eri toimintoja, sen palveluihin sovellettiin yleistä arvonlisäverokantaa.

#### 4.4.2 Kysely KPMG-verkostolle

Kuten edellisessä kappaleessa selostetun Euroopan unionin tuomioistuimen päätöksen C-330/21, *The Escape Center BVBA* yhteydessä on todettu, Suomen hallitus oli päätöksen käsittelyn yhteydessä antamissa huomautuksissa korostanut, että pääsyn kuntokeskukseen ja kuntokeskuksessa suoritettavan yksilöllisen ohjauksen tai ryhmätunnin ei voida lähtökohtaisesti katsoa muodostavan vain yhtä ainoaa suoritusta, kun ohjauksella tai ryhmätunnilla tavoitellaan urheilulajin opetusta tai harjoittelua. Suomessa ohjatun liikunnan ja koulutuksen välistä rajanvetoa määrittäessä on siten kiinnitettävä huomiota toiminnan ja ohjaajan tavoitteisiin (onko tavoitteena tavanomainen kuntoilu ja opastus liikunnan harjoittamiseen, vai pyritäänkö toiminnalla kehittymään paremmaksi tietyssä urheilulajissa).

Liikuntaan sovellettavien arvonlisäverokantojen ja liikunnan ohjauksen ja koulutuksen välisen rajanvedon tutkimiseksi laadimme lyhyen kyselylomakkeen, joka lähetettiin KPMG-verkostoon kuuluville yhtiöille EU-alueella<sup>206</sup> sekä EU-alueen ulkopuolisista maista Islantiin ja Norjaan. Kyselylomakkeessa pyydettiin kommentoimaan kunkin maan kansallista arvonlisäverokäsittelyä seuraavasti:

- Liikuntatilojen käyttämöksiin sovellettava arvonlisäverokanta (*"VAT rate on admissions to sporting facilities without instruction, coaching or other supporting service (e.g. gym membership without instructed group classes)"*)
- Liikunnan ohjaukseen sovellettava arvonlisäverokanta ja mahdollinen erottelu liikunnan ohjauksen ja koulutuksen arvonlisäverokohtelun välillä Suomen verotuskäytäntöä vastaavalla tavalla (*"VAT rate on instructed sporting activities (e.g. instructed sports lessons where instruction is not primary); also, are there any differences in the VAT treatment between supply of such "ancillary" instruction of sports and teaching of sports (referring to the presented example on VAT treatment in Finland)?"*)
- Sovellettava arvonlisäverokanta tilanteessa, jossa palvelu sisältää sekä liikuntatilojen käytön että ohjattua liikuntaa, kuten kuntosalien ryhmäliikuntatunnit (*"VAT rate on instructed sporting activities (e.g. instructed sports lessons where instruction is not primary); also, are there any differences in the VAT treatment between supply of such "ancillary" instruction of sports and teaching of sports (referring to the presented example on VAT treatment in Finland)?"*)
- Kansallisen arvonlisäverokäsittelyn tulkinnallisuus ja mahdolliset yksinkertaistamissäännökset (*"Please also comment on the following: a) is the applicability of VAT rate on the above mentioned cases always clear, or should the correct VAT treatment be determined on case-by-case basis? b) if the VAT treatment is to be determined on case-by-case basis, are there any simplifying rules for determining the correct VAT rate? c) Are there any regulations which promote application of reduced VAT rate to sporting activities?"*)
- Mahdolliset muut kommentit (*"Other comments"*)

Lähetettyihin kyselyihin saatiin vastaukset 24 maasta. Vastausten perusteella Suomessa sovellettavan tulkintalinjan liikunnan ohjauksen ja koulutuksen välisestä rajanvedosta ei havaittu olevan yleistä. Useassa jäsenvaltiossa ei tunnistettu

---

<sup>206</sup> Kyselyä ei toimitettu Tanskaan, jossa on käytössä vain yksi yleinen arvonlisäverokanta.

Suomen kaltaista liikunnan ohjauksen ja koulutuksen välistä rajanvetovaatimusta, tai liikuntaan sovelletaan kategorisesti yleistä verokantaa (tai EU-alueen ja siten arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan ulkopuoliset Islanti ja Norja ovat vapauttaneet liikuntapalvelut arvonlisäverosta), jolloin tarvetta arvonlisäverokäsittelyn erotteluun ei ole. Jonkinasteista tulkintakriteeristöä alennetun verokannan soveltu- miselle tunnistivat Irlanti ja Ruotsi, joita on kuvattu jäljempänä tarkemmin.

### 4.4.3 Irlanti

Irlannin arvonlisäverolaissa (*Value Added Tax Consolidation Act 2010*) todetaan, että 13,5 prosentin suuruista alennettua verokantaa sovelletaan seuraaviin palveluihin: *“Services consisting of the care of the human body, including services supplied in the course of a health studio business or similar business”*. Irlannin veroviranomaisen (*Revenue*) mukaan *“health studio”* viittaa esimerkiksi aerobic- ja ryhmäliikuntatun- teihin (*“keep fit classes”*)<sup>207</sup>. Sen sijaan liikunnan valmennukseen, kuten jalkapallon, golfin, judon ja karaten valmennukseen sovelletaan yleistä verokantaa.<sup>208</sup>

Tilanteissa, joissa esimerkiksi kuntosalijäsenyyteen sisältyy sekä kuntoilutilojen käyttö että pääsy ohjatuille tunneille, on tarkasteltava, katsotaanko kyseessä ole- van yksi palvelun myynti, vai voidaanko jokin osa palvelusta katsoa pääasialliseksi suoritteeksi, jolloin arvonlisäverokohtelu määräytyisi tämän pääasiallisen suorit- teen mukaan. Vaikka yllä esitetyn perusteella liikunnan ohjauksen ja valmennuksen arvonlisäverokohtelut näyttäisivät poikkeavan toisistaan, Irlannin veroviranomainen ei ole julkaissut selkeää ohjeistusta siitä, milloin katsotaan olevan kyseessä alen- netun verokannan mukainen liikunnan ohjaus ja milloin taas yleisen verokannan mukainen liikunnan valmennus.<sup>209</sup>

207 <https://www.revenue.ie/en/vat/vat-rates/search-vat-rates/H/health-studio-sports-and-fitness-miscellaneous-services.aspx>

208 <https://www.revenue.ie/en/vat/vat-rates/search-vat-rates/S/sports-coaching.aspx>

209 KPMG Irlanti, sähköposti 21.3.2025.

#### 4.4.4 Ruotsi

Ruotsin veroviranomaisen (Skatteverket) antaman ohjeen mukaan urheilutoiminnalla (*idrottslig verksamhet*) tarkoitettavan seuraavaa: *"Med idrottslig verksamhet avses en aktivitet i form av idrott eller fysisk träning. Tjänsten ska innebära att en person ges möjlighet utöva idrott eller fysisk träning:*

- *genom utnyttjande av en särskild lokal eller anläggning avsedd för en sådan aktivitet (idrottsanläggning), eller*
- *genom ett direkt ledande, utbildande, instruerande eller tränande (direkt ledande) av personen i en sådan aktivitet.*

*Skatteverket anser att om det huvudsakliga syftet med en aktivitet är att utöva idrott eller fysisk träning är det en idrottslig verksamhet. Det är den genomsnittlige utövarens syfte med aktiviteten som man ska ta hänsyn till, inte den enskilda utövarens syfte.*

*Att en aktivitet är fysiskt krävande innebär inte i sig att det är en idrottslig verksamhet."<sup>210</sup>*

Skatteverketin mukaan urheilutoiminnalla tarkoitetaan siis toimintaa, joka sisältää urheilua tai fyysistä harjoittelua. Alennettua 6 prosentin verokantaa sovelletaan, kun palvelun tarkoituksena on antaa mahdollisuus urheilun harjoittamiseen tai fyysiseen harjoitteluun käyttämällä erityistä tilaa tai laitosta, joka on tarkoitettu tällaiseen toimintaan, tai suoraan johtamalla, kouluttamalla, ohjaamalla tai valmentamalla henkilöä tällaisessa toiminnassa. Palvelun pääasiallisena tarkoituksena tulee olla urheilu tai fyysinen harjoittelu.<sup>211</sup>

Alennettua verokantaa ei kuitenkaan sovelleta kaikkiin liikuntaan liittyviin palveluihin. Esimerkiksi henkilöstön, kuten valmentajan, vuokraus ei kuulu 6 prosentin verokannan piiriin, vaan tähän palveluun sovelletaan yleistä verokantaa.<sup>212</sup> Yleisen verokannan soveltaminen voisi tulla kyseeseen esimerkiksi tilanteessa, jossa yritys ainoastaan tarjoaa valmentajan kuntosalille, mutta valmentaja harjoittaa kuntosalin asiakkaita kuntosalin tiloissa ja kuntosalin nimissä. Tällainen palvelu ei ole itsessään

210 <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.1/426622.html>

211 <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/422440.html?date=2022-12-21>

212 <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/422440.html?date=2022-12-21>

luonteeltaan sellainen palvelu, joka antaisi mahdollisuuden harrastaa urheilua tai fyysistä harjoittelua käyttämällä urheilutilaa tai ohjaamalla henkilöä suoraan tällaisessa toiminnassa.<sup>213</sup>

Jotta kyse voisi olla 6 prosentin alennetun verokannan alaisesta palvelusta, on palveluun sisällyttävä suoraa urheilun tai fyysisen harjoittelun ohjausta. Edellytyksenä on siis, että valmentaja, opettaja tai ohjaaja jatkuvasti edistää harjoittajan fyysistä suoritusta suoraan toiminnan yhteydessä. Sillä, missä tämä toiminta tapahtuu, ei ole merkitystä, kunhan edellä esitetty suoraan toiminnan yhteydessä tapahtuvaa ohjausta koskeva kriteeri täyttyy. Suoraa ohjausta ei sen sijaan ole pelkkä suoritusta koskevien ohjeiden antaminen ennen tai jälkeen urheilusuorituksen. Suoraa ohjausta eivät myöskään ole esimerkiksi sähköiset palvelut, joissa on ennalta nauhoitettuja tai automatisoituja ohjeita toiminnasta.<sup>214</sup>

Toisaalta edellytyksenä on myös, että palvelun tarkoituksena on urheilu tai fyysinen harjoittelu. Esimerkiksi liikunnan tai urheilun harjoittamiseen liittyvät opettajajohdotiset kurssit ja koulutukset sisältävät usein täysin teoreettisia osuuksia. Jos tällaisen kurssin tai koulutuksen tarkoituksena on, että kurssin osallistuja opettelee tai parantaa taitojaan urheilussa tai liikunnan harjoittamisessa, katsotaan teoreettiset osuudet toissijaisiksi fyysisiin osuuksiin nähden. Kurssin tai koulutuksen pääasiallisena tarkoituksena katsotaan olevan urheilun tai liikunnan harjoittaminen. Jos kurssiin sisältyy osuuksia, jotka tähtäävät siihen, että kurssin osallistujasta tulee esimerkiksi ohjaaja tai valmentaja, ei pääasiallisena tarkoituksena tällöin ole harjoittaa urheilua tai liikuntaa.<sup>215</sup>

---

213 <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.1/426622.html>

214 <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/422440.html?date=2022-12-21>

215 <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/422440.html?date=2022-12-21>

## 5 Johtopäätökset

Selvityksessä esitellyt ja käsitellyt verotukimallit osoittavat, että Suomen ulkopuolella muissa maissa on olemassa verotukimalleja, jotka liittyvät liikkumiseen, liikuntaan ja urheiluun eri tavalla kuin ne verotukimallit, joita Suomessa on tällä hetkellä käytössä. Tältä pohjalta niitä voidaan pitää lähtökohtaisesti osana myös sitä verotukimallien valikoimaa, jolla liikkumista, liikuntaa ja urheilua voitaisiin mahdollisesti Suomessa edistää. Ne eivät myöskään näyttäytyä Suomen verojärjestelmälle yleisesti vieraina, sillä Suomen verojärjestelmä sisältää jo nyt vastaavanlaisia ominaisuuksia verotuksen eri alueilla.

Esimerkiksi henkilöverotuksessa on ollut ja on edelleen käytössä erilaisia erityisvähennyksiä, kuten asuntolainan korkokulun vähennys (ei enää 1.1.2023 alkaen) ja kotitalousvähennys. Näitä erityisvähennyksiä on toteutettu verotuksen toimitamisessa sekä sivullisen tiedonantovelvollisuuden kautta että verovelvollisen oman vaatimuksen ja muistiinpanovelvollisuuden alaisten tositteiden pohjalta. Näistä näkökulmista esimerkiksi Kanadan liikuntakuluvähennystä ja Norjan ilta-päiväkerhokuluvähennystä muistuttava järjestelmä voisi olla Suomessa teknisesti toteutettavissa.

Henkilöverotuksessa on myös jo nyt käytössä verovapaa kilometrikorvausjärjestelmä, jota voisi mahdollisesti laajentaa esimerkiksi pyöräilyyn Alankomaiden kulkumuotoriippumatonta kilometrikorvausjärjestelmää virikkeenä käyttäen. Tältä osin kysymys ei olisi järjestelmätasolla uudesta osa-alueesta, vaan jo olemassa olevan osa-alueen laajentamisesta. Lisäksi henkilöverotuksessa on jo nyt sellaisia työnantajasuorituksia, joihin ei liity työnantajan sivukulujen pidätysvelvollisuutta. Tällaisia ovat esimerkiksi henkilöstörahastoon ohjatut tulospalkkiot. Siksi myös Ruotsissa käyttöönotettu urheiluyhdistysten verohelpotus työnantajien sivukuluista voisi olla ainakin järjestelmätason näkökulmasta teknisesti toteutettavissa oleva verotuki, koska tältäkin osin verotuki voitaisiin nähdä olemassa olevan järjestelmän laajenuksena.

Yhteisöverotuksen puolella tarkemmassa tarkastelussa ollut Ison-Britannian urheiluseurojen verohelpotus muistuttaa sinänsä Suomen yleishyödyllisten yhdistysten verovapausjärjestelmää. Suomessa yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää muun muassa urheiluseuraa. Tällöin urheiluseura on verovelvollinen elinkeinotulosta ja

verovelvollinen muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta kunnalle. Erityissäännöksen nojalla yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona ei kuitenkaan pidetä tiettyjä tuloja, kuten yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämistä arpajaisista, myyjäisistä, urheilukilpailuista, tanssi- ja muista huvitilaisuuksista sekä tavarankeräyksestä toiminnasta saatua tuloa. Ison-Britannian järjestelmän alainen verovapaus näyttäytyy kuitenkin laajemmalta, koska se näyttäisi sisältävän kategorisen elinkeinotoimintaan kohdistuvan, tosin euromääräiseen rajaan sidotun verovapauden, ja vähemmän harkinnanvaraiselta. Vastaava verotuki olisi teknisesti mahdollista toteuttaa Suomessakin laajentamalla erityisesti yleishyödyllisinä yhteisöinä toimivien urheiluseurojen elinkeinotoiminnan verovapautta taikka väljentämällä yleishyödyllisten yhteisöjen veron huojuussääntelyä<sup>216</sup>, toki esimerkiksi mahdolliset neutraliteettikysymykset, kuten verovelvollisen yhdenvertaisuusperiaate ja EU:n valtiontukisääntely<sup>217</sup> huomioon ottaen.

Toisaalta selvityksessä onnistuttiin löytämään hyvin niukasti näyttöä verotukimallien vaikutuksista liikkumisen, liikunnan ja urheilun lisääntymiseen. Selvityksessä ei onnistuttu löytämään näyttöä Norjan iltapäiväkerhomaksujen ja Alankomaiden kulkumuotoriippumattoman kilometrikorvauksen vähennysoikeuden vaikutuksista liikkumisen, liikunnan ja urheilun lisääntymiseen. Selvityksessä ei myöskään onnistuttu löytämään vastaavaa näyttöä Yhdistyneen kuningaskunnan yleishyödyllisten urheiluseurojen verohelpotuksen taikka Ruotsin urheiluseurojen työnantajien sivukuluvapauden vaikutuksista. Toisaalta selvityksessä ilmeni, että Kanadan liikuntakuluvähennyksellä on saattanut olla joitain vaikutuksia lasten liikunnan lisääntymiseen, mutta vaikutukset eivät ole merkittäviä. Selvityksessä ilmeni myös, että esimerkiksi sähköpyörien hankintatuet ovat saattaneet lisätä pyöräilyä ja vähentää autoilua, mikä sinänsä kuvastaa jonkinlaista taloudellisten ohjauskeinojen vaikutusmahdollisuutta kulkutapavalintoihin.

Samaan aikaan tietoa verotukimallien kustannusvaikutuksista valtion talouteen oli paremmin saatavilla. Olennaista kuitenkin on, että nämä kustannusvaikutustiedot ja esimerkiksi niiden ilmentämä mahdollinen kustannusten kasvaminen eivät välttämättä ole osoitus liikkumisen, liikunnan tai urheilun absoluuttisesta lisääntymisestä. Näin ollen verotukimallien vaikutusarvointi on keskeinen haaste selvityksen aihepiirissä. Samoin verotukimallien soveltuvuuden perusteleva mallien pohjalta on haasteellista. Haasteena voidaan pitää sellaisen kattavan ja luotettavan tiedon

216 Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 1230/1994.

217 Ks. esim. Euroopan komission laatima yhteenveto valtiontukisääntelystä: [https://competition-policy.ec.europa.eu/state-aid/overview\\_en](https://competition-policy.ec.europa.eu/state-aid/overview_en)

saantia ja olemassaoloa, jolla voitaisiin osoittaa syy-yhteyksiä verotukien ja lisääntyneen liikkumisen, liikunnan ja urheilun välillä. Yhtenä syynä tälle on tunnistettavissa se, että fyysiseen aktiivisuuteen ja liikkumiseen vaikuttavat tekijät ovat laaja-alaisia (esimerkiksi työmatkapyöräilyn määrä voi vähentää muun liikunnan määrää). Väestön aktiivisuuden lisääntymisen mittaamisen haasteet voivat myös liittyä teknologisten valmiuksien ja muiden resurssien puutteisiin. Aktiivisuutta edistävien verokannustimien vaikuttavuutta on selvitetty vain rajoitetusti. Selvityksen perusteella saatavilla ei vielä ole luotettavia ja kattavia vaikutusarviointeja liikuntaan suunnattujen verokannustimien tehokkuudesta.

Vaikuttavuusarviointeja on kuitenkin löydettävissä muilta tieteenaloilta. Liikuntakäyttäytymistä koskeissa tutkimuksissa on osoitettu 2020-luvulla esimerkiksi, että sosioekonomisilla tekijöillä on vaikutusta väestön liikkumisaktiivisuuteen. Liikkumisen, liikunnan ja urheilun hinnoilla on tutkimusten mukaan enemmän vaikutusta matalan tulotason väestöryhmien liikkumiseen kuin muiden. Liikkumista koskevien verotukien vaikuttavuutta tulisikin arvioida verolainsäädäntöä laajemmassa kontekstissa, jossa otetaan huomioon myös tukien kokonaisvaikutukset ihmisten toimintakykyyn ja hyvinvointiin.

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

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

pääsääntöisesti vapauttamaan liikuntapalvelut arvonlisäverosta. Arvonlisäverodirektiivin velvoittavien säännösten vuoksi kyseinen vaihtoehto ei kuitenkaan olisi Suomessa mahdollinen.

Joka tapauksessa mahdollisissa pyrkimyksissä selkeyttää Suomessa ilmenneen liikunnan ohjauksen ja koulutuksen välistä rajanveto-ongelmaa ja saattaa liikuntapalvelut laajemmin alemman verokannan alaisiksi joudutaan ottamaan huomioon EU-oikeuden vaikutus. Siksi mahdollisuudet kansallisille toimenpiteille arvonlisäverokäsittelyn selkeyttämiseksi ovat hyvin rajalliset. Tältä pohjalta selvityksemme puitteissa esiin ovat nousseet realistiksi vaihtoehtoiksi lähinnä keinot, joilla Verohallinto voisi mahdollisesti edelleen selkeyttää omaa ohjeistustaan. Verohallinnon ohjeissa voisi olla mahdollista selkeyttää käsitteitä ”liikunnan ohjaus” ja ”liikunnan koulutus” tai ”liikunnan valmennus” ja sitä, missä olosuhteissa nämä palvelut estävät alemman verokannan soveltamisen liikuntapalvelukokonaisuuden myynnissä. Tältä pohjalta ohjeisiin voisi olla mahdollista lisätä esimerkkitalanteita Verohallinnon liikuntaa koskevaan ohjeeseen tulkintoineen.

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

Edellä mainitusti on kuitenkin todennäköistä, että Suomessa ilmennyttä tulkinnanvaraisuutta ei pystytä poistamaan eikä alemman verokannan soveltamista olennaisesti lisätä nykyisen arvonlisäverodirektiivin sallimissa rajoissa.<sup>218</sup>.

---

218 Eräs tukimahdollisuus voisi vielä olla ottaa Suomessakin käyttöön alennetun arvonlisäverokannan ohella toinenkin alennettu vielä alempi verokanta. Arvonlisäverodirektiivin III liitteen 13 kohta sallii yhden tai kahden alennetun verokannan soveltamisen tiettyjen tavaroiden ja palveluiden tarjoamiseen. Tällaisia ovat esimerkiksi pääsy urheilutapahtumiin tai kyseisten tapahtumien suoratoistoon tai molempiin; sekä urheilutilojen käyttö ja urheilu- tai liikuntatuntien tarjoaminen myös suoratoistona. Ks. VAT rules and rates, [https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index\\_en.htm#inline-nav-9](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_en.htm#inline-nav-9) Toisen alennutetun vielä alemman verokannan käyttöönottoaminen ei kuitenkaan poistaisi liikunnan ohjauksen ja koulutuksen välistä rajaveto-ongelmaa.

# Liitteet

## Liite I Kokoava yhteenvedo tuloverotusta koskevista veromalleista

**Taulukko 3.** Tuloverotuksen veromallit

|               | Työnantajan tarjoamat edut   | Urheiluseurat, -henkilöstö ja urheilijat   | Muut |
|---------------|--|--|------|
| <b>Ruotsi</b> | <p>Työntekijöille voidaan tarjota verovapaa liikuntaetu esim. kuntosalijäsenyys, joka voi olla enintään n. 460 euroa vuodessa.</p> <p>Polkupyörä voidaan tarjota rajoitetuksi ajaksi, esim. lainaksi tai vuokralle.</p> <p>Työntekijän saamaa etua verotetaan siltä osin kuin sen arvo ylittää n. 270 euroa verovuoden aikana.</p> | <p>Urheiluyhdistysten ei tarvitse maksaa työnantajamaksuja työntekijöistä, jotka harjoittavat urheilutoimintaa tai tietyistä korvauksista, jos korvaus on alle puolet hinnan perusmäärästä (noin 2 680 euroa).</p> <p>Urheiluyhdistykset on vapautettu verosta kaikkien tulojen osalta pois lukien elinkeinotoiminnasta saatu tulo. Verovapaus edellyttää, että yhdistyksellä on yleishyödyllinen tarkoitus.</p> <p>Rajoitetusti verovelvolliset urheilijat, jotka saavat tilapäisestä työskentelystä tuloa Ruotsista, maksavat erityistä A-SINK-veroa, jonka suuruus on 15 % Ruotsista saadusta tulosta.</p> <p>Urheilijat voivat tasata tulojaan eläkejärjestelyiden avulla. Urheiluyhdistys voi pidättää myöhempää eläkkeenmaksua varten osan urheilijan palkasta, ja urheilijaa verotetaan tulosta vasta, kun eläke myöhemmin maksetaan tälle.</p> |      |

|               | Työnantajan tarjoamat edut  | Urheiluseurat, -henkilöstö ja urheilijat  | Muut   |
|---------------|---|---|--|
| <b>Norja</b>  | <p>Työntekijä voi saada verovapaasti työnantajaltaan vuodessa n. 420 euroa. Tämä summa voidaan käyttää mm. koulutukseen, polkupyörien ostoon.</p> <p>Työnantaja voi tarjota ”kohtuullisia hyvinvointitoimenpiteitä” fyysisen aktiviteetin edistämiseksi. Esim. pääsy kuntosaliin yrityksen tiloissa.</p> <p>Eriyisen kuormittavia työtehtäviä suorittaville ammattiryhmille voidaan järjestää kuntoiluhjelmia, esimerkiksi fysioterapeuttien kanssa.</p> <p>Urheilu- ja liikuntaseurojen maksamat palkat vapautettu työnantajamaksuista. Yksittäisen työntekijän palkka ei saa ylittää vuodessa n. 6 750 euroa, ja organisaation kokonaispalkkasumma ei saa ylittää vuodessa 800 000 euroa.</p> | <p>Urheiluyhdistysten toiminnasta saatu ansiotulo on vapautettu verosta n. 840 euroon asti. Niiden maksamat palkat on tietyin edellytyksin vapautettu työnantajamaksuista.</p> <p>Voittoa tavoittelemattomat urheiluseurat ovat tavallisesti vapautettuja tulo- ja varallisuusverosta.</p> <p>Yksilöläjien urheilijat voivat tallettaa urheilutoiminnasta saamansa tulot rahastoon sekä lykätä tulojensa verotusta, kunnes ne nostetaan rahastosta.</p> | <p>Vanhemmat voivat vähentää tuloverotuksessa lasten liikuntailtapäiväkerhojen kuluja.</p> |
| <b>Tanska</b> | <p>Työnantaja voi tietyin edellytyksin tarjota verovapaasti maksuttoman pääsyn liikuntatiloihin työpaikalla.</p> <p>Vähennyksen työmatkakuluista voi tehdä myös pyöräilystä, jos edestakainen matka on vähintään 24 kilometriä.</p>   | <p>Ulkomailta palkatut urheilijat, jotka ovat ”avainhenkilöitä” voivat hyödyntää edullista suhteellista verokantaa, 32,8 % progressiivisen tuloverotuksen sijaan.</p> <p>Yhdistykset ja säätiöt vapautettu verosta pois lukien elinkeinotoiminta.</p>   |  |

|                | Työnantajan tarjoamat edut   | Urheiluseurat, -henkilöstö ja urheilijat  | Muut |
|----------------|--|---|------|
| <b>Islanti</b> | <p>Työnantajat voivat tarjota vuodessa verovapaita liikuntaetuja n. 550 euron arvosta, esimerkiksi kuntosalijäsenyyden työntekijöille.</p> <p>Työntekijän ympäristöystävällisten matkakulujen n. 890 euroon asti korvaaminen vuodessa julkisesta liikenteestä, pyöräilystä ja kävelystä.</p> | <p>Voittoa tavoittelemattomat urheiluseurat ovat yleensä vapautettuja tuloverosta päätoimintansa osalta.</p>  |      |
| <b>Saksa</b>   |  | <p>Verohelpotukseen oikeuttavana kaupallisena toimintana pidetään urheiluyhdistyksen järjestämää urheilutapahtumaa, jos vuosittaiset tuotot ovat enintään 45 000 euroa (mukaan lukien arvonlisävero).</p> <p>Voittoa tavoittelemattomat urheiluyhdistykset voivat maksaa urheiluhenkilöstölle verovapaasti matkakulukorvauksia 120 euroa / työpäivä ja yht. enintään 720 euroa / kuukaudessa. Urheiluhenkilöstö voidaan myös vapauttaa sosiaaliturvamaksuista samoihin rajoihin asti.</p> |      |

|               | Työnantajan tarjoamat edut  | Urheiluseurat, -henkilöstö ja urheilijat  | Muut |
|---------------|---|---|------|
| <b>Ranska</b> | <p>Työnantajat voivat tarjota työntekijöille verovapaasti urheilu- ja kuntoilutoimintaa esimerkiksi rahoittamalla ryhmäliikuntatunteja vuosittaiseen enimmäisrajaan asti. Enimmäismäärään vaikuttaa mm. työntekijöiden määrä.</p> <p>Yritys voi tarjota työntekijöiden käyttöön verovapaasti urheilutiloja ja -välineitä.</p> | <p>Voittoa tavoittelemattomat yleishyödyllistä toimintaa harjoittavat yhteisöt on vapautettu yhteisöjen tuloverotuksesta Ranskassa. Poikkeuksen muodostavat kuitenkin passiiviluonteiset tulot. Osinkotuloja verotetaan 15 %:n, vuokratuloa 24 %:n ja joukkovelkakirjoille maksettavaa korkoa sekä muille arvopaperisoiduille velkainstrumenteille maksettavaa korkoa verotetaan 10 %:n verokannalla.</p> <p>Yleishyödylliseen toimintaan liittyvää kaupallisen toiminnan tuotot vapautettu yhteisöverotuksesta ja arvolisäverotuksesta, jos tuottojen yhteismäärä ei ylitä 78 596 euroa (2024) vuodessa.</p> <p>Ulkomaiset urheilijat, jotka ovat ranskalaisen yrityksen palkkaamia voivat tietyin edellytyksin hyötyä Ranskan tuloveroetuksista ja -vapautuksista jopa kahdeksan vuoden ajan. Ranskaan muuttavat henkilöt voivat saada huomattavia tulonveron huojuksia palkkatuloista ja sijoitustoiminnan tuloista.</p> |      |

|                      | Työnantajan tarjoamat edut  | Urheiluseurat, -henkilöstö ja urheilijat  | Muut |
|----------------------|---|---|------|
| <b>Iso-Britannia</b> | <p>Työnantajat voivat tarjota polkupyöriä ja pyöräilyvarusteita verovapaasti.</p> <p>Työnantajat voivat tarjota työntekijöille mahdollisuuden käyttää työpaikan omaa kuntosalia tmv. tai tarjota liikuntakuponkeja, jotka oikeuttavat urheilu- ja virkistystilojen käyttöön muualla, sekä alennuksia liikuntakeskuksiin.</p> <p>Työntekijät, jotka käyttävät omaa polkupyöräänsä liikematkoihin voivat saada työnantajalta verovapaan kilometrikorvauksen, joka on n. 23 snt. / km.</p> | <p>Ulkomaisille urheilijoille, jotka osallistuvat suuriin urheilutapahtumiin, voidaan myöntää vapautus tuloverosta kilpailuun suoraan liittyvien tulojen osalta kilpailujen ajaksi.</p> <p>Urheiluseurojen ja -tapahtumien sponsorointikulut vähennyskelpoisia yritysten tuloverotuksessa.</p> <p>Amatööri-urheiluseurat, jotka ovat rekisteröityneet yhteisöiksi, voivat saada vapautuksen verosta tietyistä tuloista, tiettyyn rajaan saakka.</p> |      |

|                         | Työnantajan tarjoamat edut   | Urheiluseurat, -henkilöstö ja urheilijat   | Muut  |
|-------------------------|--|--|---|
| <b>Alanko-<br/>maat</b> | <p>Työnantaja voi tarjota verovapaasti työpaikan ulkopuolella työhön liittyviä liikuntapalveluita tai maksaa korvauksen työntekijälle tällaiseen liikuntaan osallistumisesta aiheutuneista kuluista. Myös työhön liittymätön liikunta voidaan tarjota verovapaasti tietyin edellytyksin. Luontoisetuja voidaan tarjota vuodessa enintään 2 400 euron edestä työntekijää kohden.</p> <p>Yritys voi ostaa tai vuokrata työntekijöilleen polkupyörän. Pyörän arvo on ansiotuloverotuksessa 7 % suositushinnasta. Työnantaja voi vaihtoehtoisesti myös hyödyntää työhön liittyvien kulujen järjestelmää tarjotessaan polkupyöräedun, jolloin etu on maksuton työntekijöille.</p> | <p>Urheiluseura, jolla ei ole kaupallista toimintaa, on vapautettu verosta, jos tulo on alle 15 000 euroa vuodessa tai 75 000 euroa kyseiseltä ja neljältä edeltävältä vuodelta.</p> | <p>Itsenäinen ammatinharjoittaja voi ostaa tai vuokrata polkupyörän, jos käyttää pyörää ammattimaisesti vähintään 10 % työmatkoista.</p> <p>Itsenäinen ammatinharjoittaja voi tietyin edellytyksin saada pienimuotoisten investointien lisähyvityksen tai ylimääräisen ympäristöystävällisen investointihyvityksen pyörän hankintakuluista.</p> |

|                  | Työnantajan tarjoamat edut  | Urheiluseurat, -henkilöstö ja urheilijat  | Muut   |
|------------------|---|---|--|
| <b>Kanada</b>    | <p>Työnantaja voi sopia alennetusta hinnasta ulkopuolisen virkistyskeskuksen kanssa verottomasti työntekijöilleen, kunhan etu on sovittu nimenomaan työnantajan kanssa.</p> <p>Yritys voi tarjota verovapaasti työntekijöilleen mahdollisuuden käyttää työpaikan omaa virkistyskeskusta.</p> <p>Työnantajat voivat hyvittää urheiluseurojen jäsenmaksuja työntekijöille, jos työnantaja on jäsenyyden ensisijainen edunsaaja.</p> | <p>Voittoa tavoittelematon yhteisö on vapautettu tuloverosta, jos yhteisö on perustettu yksinomaan virkistykseen, yhteiskunnan parantamiseen tai muuhun voittoa tavoittelemattomaan tarkoitukseen kuin hyväntekeväisyyteen. Jos voittoa tavoittelematon yhteisö kuitenkin pääasiassa tarjoaa vain urheilu-, ruokailu- tai virkistysmahdollisuuksia jäsenilleen, yhteisön sijoitustulo, joka ylittää vuodessa n 1 270 euroa, on veronalaista verovapautuksesta huolimatta.</p>                             | <p>Vanhemmat voivat saada veronhyvityksen tai -vähennyksen lapsen liikuntamenoista. Kanadan eri provinsseissa lasten liikuntaan liittyvä verovähennys tai -hyvitys on toteutettu hieman eri tavoilla ja eri suuruisina.</p> <p>Newfoundland ja Labradorin provinsissa liikuntakulujen vähennysoikeus on laajennettu aikuisten kuluihin. Enimmäismäärä on 1 270 euroa kotitaloutta kohden vuodessa.</p> |
| <b>Australia</b> |   | <p>Urheiluseura voidaan vapauttaa tuloverosta, kun se täyttää tietyt edellytykset</p> <p>Urheilua varten saatujen apurahojen verovapaus tietyissä tapauksissa.</p> <p>Ammattuurheilijat voivat vähentää verotuksessaan mm. varusteiden kuljettamisesta aiheutuneet kulut, tietyissä kilpailuissa managerin/agentin palkkiot, pelaajayhdistysten jäsenmaksut, välineiden korjaus- ja vaihtokustannukset sekä kuntosalijäsenyyden hinnan. Lisäksi urheilijat voivat tehdä poistoja urheiluvälineistään.</p> |  |

| Työnantajan tarjoamat edut | Urheiluseurat, -henkilöstö ja urheilijat   | Muut |
|----------------------------|--|------|
| <b>Uusi-Seelanti</b>       | <p>Urheiluseura voidaan vapauttaa tuloverosta, kun se täyttää tietyt edellytykset.</p> <p>Harrasteurheilijoiden voittamat palkintorahat eivät pääsääntöisesti ole veronalaista tuloa.</p> <p>Ammattuurheilijat voivat saada tapahtumakohtaisen verovähennyksen palkintorahoista.</p> <p>Myös urheiluvälineistä aiheutuneet kulut ovat vähennyskelpoisia.</p> |      |

## Liite II Valuuttakonversion avain

**Taulukko 4.** Valuuttakonversion avain

| Ajanjakso | GBP     | SEK     | DKK    | ISK    | NOK     | AUD    | CAD    | NZD    |
|-----------|---------|---------|--------|--------|---------|--------|--------|--------|
| 28.4.2025 | 0,85140 | 10,9970 | 7,4644 | 145,50 | 11,8615 | 1,7759 | 1,5744 | 1,9094 |

Lähde: Suomen Pankki

## LÄHTEET

### I Lainsäädäntö

- Arvonlisäverodirektiivi 2006/112/EY  
 Arvonlisäverolaki 1501/1993, Suomi  
 Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (momsloven) <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2019/1021>, Tanska  
 Income Tax Act section 118.03. <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/i-3.3/section-118.03-20071214.html>, Kanada  
 Inkomstskattelag 1999:1229 [https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/inkomstskattelag-19991229\\_sfs-1999-1229/](https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/inkomstskattelag-19991229_sfs-1999-1229/), Ruotsi  
 Kildeskatteloven <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2016/117>, Tanska  
 Körperschaftssteuergesetz [https://www.gesetze-im-internet.de/kstg\\_1977/](https://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/), Saksa  
 Lag om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. 1991:591 [https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/lag-1991591-om-sarskild-inkomstskatt-for\\_sfs-1991-591/](https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/lag-1991591-om-sarskild-inkomstskatt-for_sfs-1991-591/), Ruotsi  
 Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 1230/1994, Suomi  
 Laki verotusmenettelystä 1558/1995, Suomi  
 Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/1922/149>, Tanska  
 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26-14/kap6#kap6>, Norja  
 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2009-06-19-58>, Norja  
 Lög um tekjuskatt (Income Tax Act) [https://www.government.is/media/fjarmalarduneyti-media/media/Act\\_no\\_90\\_2003\\_01022012.pdf](https://www.government.is/media/fjarmalarduneyti-media/media/Act_no_90_2003_01022012.pdf), Islanti  
 Regeling reiskostenvergoeding woon-/werkverkeer en thuiswerkvergoeding  
 Wettelijk kader: Cao Gemeenten en Cao sgo artikel 3.22 en artikel 3.22a.  
<https://lokaleregelgeving.overheid.nl/CVDR717684/1>, Alankomaat  
 Socialförsäkringsbalk 2010:110 <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/2500.html?date=2025-01-01#section59-24>, Ruotsi  
 The Community Amateur Sports Clubs Regulations 2015 No. 725, Iso-Britannia  
 Tuloverolaki 1535/1992, Suomi  
 Value Added Tax Act [https://www.government.is/library/Files/The\\_Value\\_Added\\_Tax\\_Act\\_with\\_subsequent\\_amendments.pdf](https://www.government.is/library/Files/The_Value_Added_Tax_Act_with_subsequent_amendments.pdf), Islanti  
 Value Added Tax Consolidation Act 2010  
<https://www.irishstatutebook.ie/eli/2010/act/31/enacted/en/html>, Irlanti

Wet op de vennootschapsbelasting 1969 <https://wetten.overheid.nl/BWBR0002672/2025-01-01#HoofdstukI,Alankomaat>

## II Oikeustapaukset

Bundesfinanzhof tuomio 020/22 annettu 12.5.2022, Saksa  
 Euroopan unionin tuomioistuimen tuomio 10.11.2016, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855  
 Euroopan unionin tuomioistuimen tuomio 22.09.2022, *The Escape Center* C-330/21, EU:C:2022:719.  
 Korkein hallinto-oikeus, KHO 19.1.2012 T 52, Suomi

## III Kirjallisuuslähteet

Sinikka Aapola-Kari (toim.): Vaihteleva vapaa-aika. Lasten ja nuorten vapaa-aikatutkimus 2022  
 Jonni Blomqvist: Särskilda skattelättnader för individuella idrottare: En jämförelse av individuella idrottares inkomstbeskattning i Finland, Sverige och Norge. Svenska Handelshögskolan 2023  
 City AM, n.d. Sport tax and the Olympics: Why France is attractive for international athletes. <https://www.cityam.com/sport-tax-and-the-olympics-why-france-is-attractive-for-international-athletes/>  
 Joakim Frände: Den styrande skattepolitikens återkomst? Tidskrift utgiven av juridiska föreningen i Finland 2009  
 IBFD: Canada - Corporate Taxation - Country Tax Guides  
 IBFD: Denmark - Corporate Taxation - Country Tax Guides  
 IBFD: Denmark - Individual Taxation - Country Tax Guides  
 IBFD: Denmark - Value Added Tax - Country Tax Guides  
 IBFD: France - Corporate Taxation - Country Tax Guides  
 IBFD: France - Individual Taxation - Country Tax Guides  
 IBFD: France - Value Added Tax - Country Tax Guides  
 IBFD: Germany - Corporate Taxation – Tax Guides  
 IBFD: Germany - Value Added Tax - Country Tax Guides  
 IBFD: Iceland - Corporate Taxation - Country Tax Guides  
 IBFD: Iceland - Individual Taxation - Country Tax Guides  
 IBFD: Iceland - Value Added Tax - Country Tax Guides  
 IBFD: Italy - Value Added Tax - Country Tax Guides  
 IBFD: Netherlands - Corporate Taxation - Country Tax Guides  
 IBFD: Norway - Individual Taxation - Country Tax Guides  
 IBFD: Slovenia - Value Added Tax - Country Tax Guides

- IBFD: United Kingdom - Corporate Taxation - Country Tax Guides  
 Impots.gouv.fr, n.d. Expatriate tax regime. <https://www.impots.gouv.fr/internationalenindividual/expatriate-tax-regime>
- Inland Revenue Department, n.d. Amateur and professional sportspeople. <https://www.ird.govt.nz/income-tax/income-tax-for-businesses-and-organisations/types-of-business-income/amateur-and-professional-sportspeople>
- Matti Koistinen 2023: Verovapaa polkupyöräetu liikuttaa. <https://www.liikuntaneuvosto.fi/wp-content/uploads/2023/03/Matti-Koistinen-Pyoraliitto>
- Sami Kokko - Leena Marfin: (toim.), 2019. Lasten ja nuorten liikuntakäyttäytyminen Suomessa. LIITU-tutkimuksen tuloksia 2018. Valtion liikuntaneuvoston julkaisuja 2019:1.
- Mirjami Laitinen – Tomi Peltomäki: Ennakkoperintä, luku 14, kohta Vähennykset. Alma Talent
- Liikkumattomuuden lasku kasvaa – vähäisen fyysisen aktiivisuuden ja heikon fyysisen kunnan yhteiskunnalliset kustannukset. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 31/2018
- Mikael Lindman: Regel- och skattesystem som påverkar elitidrotten. [www.centrumforidrottforskning.se](http://www.centrumforidrottforskning.se)
- Max Mannola, Saara Aavajoki, Marika Koramo, Carlos Lamuela, Jani Päivänen. *Kävelyn ja pyöräilyn edistämisen mahdollisuudet ja esteet*. Valtioneuvoston kanslia.
- Kimmo Nieminen: Teoksessa: Scherleitner, Moritz; Mäki, Noora; Hokkanen, Marja (toim.), Veropolitiikka - Liber Amicorum Timo Viherkenttä 2024. s. 230–260. Aalto-yliopisto.
- Heikki Niskakangas, Veropolitiikka. Helsinki. Talentum 2012
- Lasten ja nuorten liikuntakäyttäytyminen Suomessa. LIITU-tutkimuksen tuloksia 2024. Valtion liikuntaneuvoston julkaisuja 1:2025
- ResearchGate, n.d. Evaluation of tax-free travel expenses scheme. [https://www.researchgate.net/publication/387845592\\_EVALUATION\\_OF\\_TAX\\_FREE\\_TRAVEL\\_EXPENSES\\_SCHEME](https://www.researchgate.net/publication/387845592_EVALUATION_OF_TAX_FREE_TRAVEL_EXPENSES_SCHEME)

## IV Virallisaineisto

- Accounts and Legal, n.d. Is sponsorship tax deductible? A guide for business owners. <https://accountsandlegal.co.uk/tax-advice/is-sponsorship-tax-deductible-a-guide-for-business-owners/>
- ANAF, n.d. Tab modific coteTVA2024. [https://static.anaf.ro/static/10/Brasov/Brasov/Tab\\_modif\\_coteTVA2024.pdf](https://static.anaf.ro/static/10/Brasov/Brasov/Tab_modif_coteTVA2024.pdf)
- AusActive, n.d. Tax deductions for active health memberships. <https://ausactive.org.au/news/ausactive-calls-for-people-power-to-push-tax-deductions-for-active-health-memberships/>

- AusActive, n.d. Tax deductibility petition. <https://ausactive.org.au/tax-deductibility-sign-the-petition/>
- Australian Taxation Office, n.d. Income tax exempt organisations: Sporting organisations. <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/not-for-profit-organisations/your-organisation/does-your-not-for-profit-need-to-pay-income-tax/types-of-income-tax-exempt-organisations/sporting-organisations>
- Australian Taxation Office, n.d. Law view. <https://www.ato.gov.au/law/view/print?DocID=CLR%2FCR2021100%2FNAT%2FATO%2F00001&PiT=99991231235958>
- Australian Taxation Office, n.d. Professional sportsperson income and work-related deductions. <https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/income-deductions-offsets-and-records/guides-for-occupations-and-industries/l-q/professional-sportsperson-income-and-work-related-deductions/deductions-for-work-expenses>
- Belastingdienst, n.d. EU rights and rules in the Netherlands. <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/business/eu-rights-and-rules-in-the-netherlands/eu-businesses/corporate-income-tax-exemption/>
- Bernhard Assekuranz, n.d. Umsatzsteuer im Sportverein. [https://bernhard--assekuranz-com.translate.google/vereinswissen/umsatzsteuer-im-sportverein/?\\_x\\_tr\\_sl=de&\\_x\\_tr\\_tl=en&\\_x\\_tr\\_hl=fi&\\_x\\_tr\\_pto=wapp](https://bernhard--assekuranz-com.translate.google/vereinswissen/umsatzsteuer-im-sportverein/?_x_tr_sl=de&_x_tr_tl=en&_x_tr_hl=fi&_x_tr_pto=wapp)
- Bofip Impots, n.d. TVA LIQ 30-20. <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1496-PGP.html/identifiant%3DBOI-TVA-LIQ-30-20-20200923>
- Business.gov.nl, n.d. Buy or lease a company bicycle. <https://business.gov.nl/finance-and-taxes/deductibles-and-schemes/buy-or-lease-a-company-bicycle/>
- Business.gov.nl, n.d. Paying your employees travel allowance.
- Business.gov.nl, n.d. VAT rates exemptions. <https://business.gov.nl/regulation/vat-rates-exemptions/>
- Business.gov.nl, n.d. Work-related costs scheme. <https://business.gov.nl/regulation/work-related-costs-scheme/>
- Canada Revenue Agency, n.d. General income tax benefit package: Manitoba. <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/tax-packages-years/general-income-tax-benefit-package/manitoba/5007-pc.html>
- Canada Revenue Agency, n.d. General income tax benefit package: Yukon. <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/tax-packages-years/general-income-tax-benefit-package/yukon/5011-pc.html>
- Canada Revenue Agency, n.d. Recreational facilities club dues. <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/payroll/benefits-allowances/recreational-facilities-club-dues.html>
- Canadian Tax Foundation, n.d. Public 577. [https://www.ctf.ca/common/Uploaded%20files/CTJ%2072.3/Public/577\\_Public-2024CTJ3-Gamino.pdf](https://www.ctf.ca/common/Uploaded%20files/CTJ%2072.3/Public/577_Public-2024CTJ3-Gamino.pdf)
- Eurobarometri, n.d. <https://europa.eu/eurobarometer/surveys/detail/2668>

- Europe Active, n.d. VAT rates in Europe. <https://www.europeactive.eu/document/share/18/355a18f0-b483-4f50-acb0-6e5185c0e2a6>
- Expatax, n.d. Can I offer fitness to my employees tax-free? <https://expatax.nl/can-i-offer-fitness-to-my-employees-tax-free/>
- GOV.UK, n.d. Business rates relief: Charitable rate relief. <https://www.gov.uk/guidance/business-rates-relief-charitable-rate-relief>
- GOV.UK, n.d. CASCs: changes to rules. <https://www.gov.uk/government/publications/community-amateur-sports-clubs-cascs-changes-to-rules/community-amateur-sports-clubs-cascs-changes-to-rules>
- GOV.UK, n.d. Corporation Tax ja VAT rules for Community Amateur Sports Clubs. <https://www.gov.uk/guidance/community-amateur-sports-clubs-cascs-corporation-tax-and-vat-rules>
- GOV.UK, n.d. Employment Income Manual EIM21664. <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/employment-income-manual/eim21664>
- GOV.UK, n.d. Employment Income Manual EIM31240. <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/employment-income-manual/eim31240>
- GOV.UK, n.d. Expenses and benefits: Bikes for employees. <https://www.gov.uk/expenses-and-benefits-bikes-for-employees>
- GOV.UK, n.d. Expenses benefits: Sporting recreational facilities. <https://www.gov.uk/expenses-benefits-sporting-recreational-facilities>
- GOV.UK, n.d. Fitness at work. <https://www.gov.uk/guidance/fitness-at-work>
- GOV.UK, n.d. Public benefit: reporting. <https://www.gov.uk/guidance/public-benefit-reporting>
- GOV.UK, n.d. Tax relief CASCs. <https://www.gov.uk/tax-relief-cascs>
- GOV.UK, n.d. Tax relief for community amateur sports clubs (CASCs). <https://www.gov.uk/government/publications/community-amateur-sports-clubs-cascs-tax-relief/community-amateur-sports-clubs-cascs-tax-relief>
- GOV.UK, n.d. Tax relief when you donate to a charity: Gift Aid. <https://www.gov.uk/donating-to-charity/gift-aid>
- GOV.UK, n.d. Tax relief: Limited company gives to charity. <https://www.gov.uk/tax-limited-company-gives-to-charity>
- GOV.UK, n.d. The Major Sporting Events Income Tax Exemption Regulations 2016. <https://www.gov.uk/government/publications/the-major-sporting-events-income-tax-exemption-regulations-2016/the-major-sporting-events-income-tax-exemption-regulations-2016>
- Government of Newfoundland and Labrador, n.d. Physical Activity Tax Credit. <https://www.gov.nl.ca/fin/tax-programs-incentives/personal/physical-activity-tax-credit/>

- Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi tuloverolain ja varallisuusverolain 10 §:n muuttamisesta, kohta Urheilutulojen rahastointi Ruotsissa ja Norjassa. HE 278/1998 vp.
- HMRC, n.d. Consultation template. Inland Revenue Department, n.d. Sports clubs and societies. <https://www.ird.govt.nz/roles/not-for-profits-and-charities/types-of-nfps/sports-clubs-and-societies>
- Legifrance, n.d. Article J. [https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article\\_lc/LEGIARTI000041822855/2020-04-26](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000041822855/2020-04-26)
- Mirjami Laitinen – Tomi Peltomäki: Ennakkoperintä, luku 14, kohta Vähennykset. Alma Talent
- Liikkumattomuuden lasku kasvaa – vähäisen fyysisen aktiivisuuden ja heikon fyysisen kunnan yhteiskunnalliset kustannukset. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 31/2018.
- Mikael Lindman: Regel- och skattesystem som påverkar elitidrotten. [www.centrum-foridrottforskning.se](http://www.centrum-foridrottforskning.se)
- Lokale wet- ja regelgeving, n.d. Regeling reiskostenvergoeding woon-/werkverkeer ja thuiswerkvergoeding.
- My Payroll Pro, n.d. Tax-free fitness incentives. <https://my-payroll-pro.com/blog/tax-free-fitness-incentives/>
- NOU 1988: 17. Frivillige organisasjoner.
- NOU 2008: 7 Kulturmomsutvalget Utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- ja idrettsområdet.
- Opetus- ja kulttuuriministeriön tarjouspyyntö 22.11.2024: Dnro VN/32082/2024
- Ot. prp. nr. 1 (1997–1998). Skatteopplegget 1998 - Lovendringer
- Ot.prp. nr. 94 (2000–2001). Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen
- PMC, n.d. <https://pmc.ncbi.nlm.nih.gov/articles/PMC3134510/>
- Prop. 119 LS (2009–2010) Endringer i merverdiavgiftsloven mv. ja Stortingets vedtak om merverdiavgift (utvidet avgiftsplikt på kultur- ja idrettsområdet).
- Proposition 1990/91:76 om socialavgifter för vissa idrottsutövare. Regeringen, 2006. SOU 2006:23
- <https://www.regeringen.se/contentassets/5523507b97a1461cb9fc6ea203e459a9/nya-skatteregler-for-idrotten-sou-200623/>
- Regjeringen, 2022. Prop. 1 LS 2022–2023. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-1-ls-20222023/id2931482/?ch=27>
- Regjeringen, n.d. Prop. 2023–2024. <https://www.regjeringen.no/contentassets/74e-37d21af5c423bb247871958884e0e/no/pdfs/prp202320240001s0dddpdfs.pdf>
- Regeringen, 2023. SOU 2023:29. [https://www.regeringen.se/contentasset-s/8ab754ea529f4fa5a6caaa00581948bd/sou-2023\\_29.pdf](https://www.regeringen.se/contentasset-s/8ab754ea529f4fa5a6caaa00581948bd/sou-2023_29.pdf)
- Regeringen, n.d. Förslag om höjd beloppsgräns för avgiftsfri ersättning till idrottsutövare.

- Regeringen, n.d. Promemoria höjd beloppsgräns för avgiftsfri ersättning till idrottsutövare. <https://www.regeringen.se/contentassets/d680b558d5a1402886e66dc3d4accb08/promemoria-hojd-beloppsgrans-for-avgiftsfri-ersattning-till-idrottsutovare/>
- Regeringens skrivelse 2024/25:98. Redovisning av skatteutgifter 2025
- Revenue, n.d. VAT rates: Health studio sports and fitness miscellaneous services. <https://www.revenue.ie/en/vat/vat-rates/search-vat-rates/H/health-studio-sports-and-fitness-miscellaneous-services-.aspx>
- Revenue, n.d. VAT rates: Sports coaching. <https://www.revenue.ie/en/vat/vat-rates/search-vat-rates/S/sports-coaching.aspx>
- Rijksfinancien, n.d. Onbelaste reiskostenvergoeding rapportage. [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEw-jR9a\\_Uz8-MAxVXFx-AI-HYu1B2YQFnoECBQQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.rijksfinancien.nl%2Fsites%2Fdefault%2Ffiles%2Fbestanden%2Fbelastingplan-2023%2F10-Onbelaste-reiskostenvergoeding-rapportage.pdf&usq=AOvVaw3CfpOY8XBr85X\\_RC3dtlFn&opi=89978449](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEw-jR9a_Uz8-MAxVXFx-AI-HYu1B2YQFnoECBQQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.rijksfinancien.nl%2Fsites%2Fdefault%2Ffiles%2Fbestanden%2Fbelastingplan-2023%2F10-Onbelaste-reiskostenvergoeding-rapportage.pdf&usq=AOvVaw3CfpOY8XBr85X_RC3dtlFn&opi=89978449)
- Saffery, n.d. International performers and UK income tax. <https://www.saffery.com/insights/articles/international-performers-and-uk-income-tax/>
- Statens offentliga utredningar: Nya skatteregler för idrotten, SOU 2006: 23
- Skattedirektoratet 2007. Bindende förhandsuttalelse fra Skattedirektoratet. BFU 60/07. Avgitt 21.12.2007. <https://www.skatteetaten.no/en/rettskilder/type/uttalelser/bfu/arbeidsgiverbetalt-massasje-sporsmal-om-arbeidsgiveravgift/>
- Skatteetaten, 2024. Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag. <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/2024/a-13-arbeidsgiveravgift--avgiftsplikt-og-grunnlag/A-13.012/A-13.076/>
- Skatteetaten, 2024. Do you receive salary from a volunteer organisation or charity? <https://www.skatteetaten.no/en/person/taxes/get-the-taxes-right/employment-benefits-and-pensions/hobby-odd-jobs-and-extra-income/do-you-receive-salary-from-a-volunteer-organisation-or-charity/>
- Skatteetaten, 2024. Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv. <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/2024/g-1-gaver-og-tilskudd-i-arbeidsforhold-mv/G-1.004/G-1.005/>
- Skatteetaten, 2024. Idrett. <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/2024/i-1-idrett/I-1.018/>
- Skatteetaten, n.d. Foreldrefradrag. <https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/familie-ja-helse/barn/foreldrefradrag/>
- Skatteetaten, n.d. Fritidsordning for barn i idrettsforeninger. <https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/familie-ja-helse/barn/fritidsordning-for-barn-i-idrettsforeninger-ja-lignende-gir-foreldrefradrag/>

- Skatteetaten, n.d. Gifts and travel paid by employer. <https://www.skatteetaten.no/en/person/taxes/get-the-taxes-right/employment-benefits-and-pensions/if-your-employer-pays/gifts-and-travel-paid-by-employer/>
- Skatteetaten, n.d. Hobby, odd jobs and extra income. <https://www.skatteetaten.no/en/person/taxes/get-the-taxes-right/employment-benefits-and-pensions/hobby-odd-jobs-and-extra-income/do-you-receive-salary-from-a-volunteer-organisation-or-charity/>
- Skatteetaten, n.d. Fond for idrettsutøvere.
- Skatteetaten, n.d. Merverdiavgiftshåndboken § 3–8.
- Skatteetaten, n.d. Merverdiavgiftshåndboken § 5–11.
- Skatteetaten, n.d. Merverdiavgiftshåndboken 2–1 § 2-1.
- Skatteetaten, n.d. Skattefrie institusjoner mv. <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/s-15-skattefrie-institusjoner-mv/>
- Skatteetaten, n.d. Fritidsordning for barn i idrettsforeninger.
- Skatteetaten, n.d. Foreldrefradrag.
- Skatteetaten, n.d. Fond for idrettsutøvere.
- Skatteetaten, n.d. Gifts and travel paid by employer.
- Skatteetaten, n.d. Hobby, odd jobs and extra income.
- Skatteetaten, n.d. Idrett.
- Skatteetaten, n.d. Merverdiavgiftshåndboken § 3–8.
- Skatteetaten, n.d. Merverdiavgiftshåndboken § 5–11.
- Skatteetaten, n.d. Merverdiavgiftshåndboken 2–1 § 2-1. Skatteetaten, n.d. Skattefrie institusjoner mv.
- Skatteetaten, n.d. Foreldrefradrag.
- Skatteetaten, n.d. Fritidsordning for barn i idrettsforeninger.
- Skatteetaten, n.d. Fond for idrettsutøvere.
- Skatteetaten, n.d. Gifts and travel paid by employer.
- Skatteetaten, n.d. Hobby, odd jobs and extra income.
- Skatteetaten, n.d. Idrett.
- Skatteetaten, n.d. Merverdiavgiftshåndboken § 3–8.
- Skatteetaten, n.d. Merverdiavgiftshåndboken § 5–11.
- Skatteetaten, n.d. Merverdiavgiftshåndboken 2–1 § 2-1.
- Skatteetaten, n.d. Skattefrie institusjoner mv.
- Skatteutskottet 2009. Betänkande 2009/10: SkU26. Allmänna motioner om inkomstskatter. [https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/betankande/allmanna-motioner-om-inkomstskatter\\_gx01sku26/html/](https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/betankande/allmanna-motioner-om-inkomstskatter_gx01sku26/html/)
- Skatteverket, 2022. Rättslig vägledning. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/422440.html?date=2022-12-21>
- Skatteverket, 2025. Rättslig vägledning. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.1/1330.html>

- Skatteverket, 2025. Rättslig vägledning. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.1/426622.html>
- Skatteverket, n.d. Cykelförmån. <https://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteochinkomst/formaner/cykelforman.4.46ae6b26141980f1e2d466e.html>
- Skatteverket, n.d. Ersättning till idrottsutövare.
- Skatteverket, n.d. Idrottsutövares pension – SINK eller A-SINK ja skatteavtal. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.1/1330.html>
- Skatteverket, n.d. Personalvård, motion ja friskvård. <https://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteochinkomst/formaner/personalvardmotionochfriskvard.4.7459477810df5bccdd4800014540.html>
- Skatteverket, n.d. Personalvård, motion ja friskvård. <https://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteochinkomst/formaner/personalvardmotionochfriskvard.4.7459477810df5bccdd4800014540.html>
- Skatteverket, n.d. Työskentelet taiteilijana tai urheilijana Ruotsissa. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.1/1330.html>
- Skatteverket, n.d. Vad är en direktpension? <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.1/1330.html>
- Saffery, n.d. International performers and UK income tax.
- Sport Steuer, n.d. Reisekostenpauschale. <https://www.sport-steuer.at/reisekostenpauschale.php>
- Valtioneuvoston tiedote, 23.4.2025. Orpon hallitus: Riihipäätökset vahvistavat Suomen kilpailukykyä ja turvallisuutta. <https://valtioneuvosto.fi/-/orpon-hallitus-riihipaatokset-vahvistavat-suomen-kilpailukykyja-ja-turvallisuutta-1>
- Valtion liikuntaneuvosto, 2023. Valtiovarainministeriö. <https://www.liikuntaneuvosto.fi/wp-content/uploads/2023/06/Valtion-liikuntaneuvosto-Valtiovarainministerio%CC%88.pdf>
- Lasten ja nuorten liikuntakäyttätyminen Suomessa. LIITU-tutkimuksen tuloksia 2024. Valtion liikuntaneuvoston julkaisuja 1:2025
- VAT Update, 2022. COVID-19 pandemic: Netherlands applies temporarily reduced 9% VAT rate to online sport services provided by sport schools. <https://www.vatupdate.com/2022/01/20/covid-19-pandemic-netherlands-applies-temporarily-reduced-9-vat-rate-to-online-sport-services-provided-by-sport-schools/>
- Verohallinto, 2024. Liikuntapalvelujen arvonlisäverokanta.
- Verohallinto, 2024. Luontoisedut verotuksessa.
- Verohallinto, 2024. Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille.
- Verohallinto, 2025. Urheilusta saatujen tulojen verotus.
- WHO, n.d. <https://iris.who.int/bitstream/handle/10665/354589/9789289057882-eng.pdf>



VALTIONEUVOSTO  
STATSRÅDET

SNELLMANINKATU 1, HELSINKI  
PL 23, 00023 VALTIONEUVOSTO  
valtioneuvosto.fi  
julkaisut.valtioneuvosto.fi

ISBN pdf: 978-952-383-573-3  
ISSN pdf: 2490-0966