

## Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi

## ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi arvonlisäverolaki. Samalla kumottaisiin tällä hetkellä voimassa oleva liikevaihtoverolaki. Arvonlisäverotukseen siirtyminen merkitsisi yleisen kulutusverotuksen laajentamista kattamaan periaatteessa kaiken tavaroiden ja palvelujen kulutuksen. Esityksen mukaan verollisuudesta tehtäisiin vain yksittäisiä poikkeuksia. Verotuksen ulkopuolelle ehdotetaan säädettäväksi muun muassa terveyden- ja sairaanhoito-, sosiaalihuolto-, koulutus- sekä pankki- ja vakuutuspalvelut.

Verollisiksi tulevia taloudellisesti ja yhteiskunnallisesti merkittäviä palveluja olisivat muun muassa henkilö- ja tavarakuljetuspalvelut, rakentaminen, kiinteistönhallintaan liittyvät palvelut, erilaiset taloudelliset ja hallinnolliset konsultointipalvelut, suunnittelupalvelut sekä erilaiset henkilökohtaiset palvelut. Verolliseksi tulisi myös joukkoviestintä. Sen lisäksi, että yleisen kulutusverotuksen veropohjaa laajennettaisiin palveluihin, myös eräiden tällä hetkellä liikevaihtoverotuksessa erityiskohdeltujen tavaroiden normaalia lievemmästä verokohtelusta luovuttaisiin. Veropohjan laajentamisen seurauksena verovelvollisten lukumäärän arvioidaan lisääntyvän nykyisestä noin 110 000:sta arviolta 370 000:een.

Arvonlisäverotukseen siirtyminen merkitsisi ehdotuksen mukaan myös yritystoiminnan tuotantopanoksiin sisältyvän veron vähennysoikeuden laajentamista. Periaatteessa kaikkiin tuotantopanoksiin sisältyvät arvonlisäverot olisivat eräitä poikkeuksia lukuunottamatta vähennyskelpoisia. Veropohjan ja vähennysjärjestelmän laajentaminen keventäisi yritystoiminnan kustannuksia liikevaihtoverojärjestelmään verrattuna noin 8,2 miljardilla markalla vuodessa. Vientituotannon osuudeksi kustannusten vähenemisestä on arvioitu 2,3 miljardia markkaa.

Arvonlisäverotuksessa sovellettava yleinen verokanta olisi 22 prosenttia, ja se vastaisi liikevaihtoverotuksen nykyistä verokantaa.

Alempaa 12 prosentin verokantaa sovellettaisiin henkilöliikenteeseen, majoitustoimintaan, elokuvanäytöksiin, lääkkeisiin ja kirjoihin. Oy Yleisradio Ab:n lupamaksuihin sovellettaisiin viiden prosentin verokantaa.

Tilatut sanoma- ja aikakauslehdet olisivat verotuksen piirissä, mutta niihin sovellettaisiin nollaverokantaa kuten nykyisinkin. Elintarvikkeiden normaalia lievempi verokohtelu toteutettaisiin nykyiseen tapaan ohjaamalla elintarvikkeiden hintojen alentamiseen tarkoitettu tuki alkutuotevähennysjärjestelmän kautta. Maa- ja metsätalous jäisivät verotuksen ulkopuolelle. Metsätalouden harjoittajilla olisi oikeus hakeutua verovelvolliseksi.

Hallituksen tarkoituksena on erikseen selvittää, miten maatalouden ja metsätalouden harjoittajien verovelvollisuusasema arvonlisäverotuksessa on tarkoituksenmukaisinta järjestää jatkossa, kun otetaan huomioon myös mahdollisen Euroopan yhteisön jäsenyyden edellyttämät muutostarpeet alkutuotannon arvonlisäverotukseen.

Arvonlisäverotukseen siirtymisen vaikutukset kansantalouteen riippuvat olennaisesti siitä, minkälaisen talous- ja veropolitiikan yleisen linjauksen uudistus vuonna 1994 ja sen jälkeisenä aikana mahdollistaa. Uudistus vahvistaa kansantalouden tasapainoa sekä edesauttaa valtion velkaantumisen pysäyttämistä. Verojärjestelmän muutoksen arvioidaan ehdotetussa muodossaan parantavan valtion rahoitusasemaa noin miljardilla markalla vuonna 1994. Valtion verotuloja kuitenkin vähentää kerta-anteisesti vuonna 1993 tehdyille eräille investoinneille myönnetty takautuva vähennysoikeus, jonka vaikutukseksi on arvioitu 2 miljardia markkaa. Vuosina 1994—96 valtion rahoitusasemaa heikentäisi myös hallituksen päättämä kuntien kustannusrasituksen nousun kompensointi. Hintojen muutos vaihtelisi suuresti eri kulutusmenoryhmien välillä. Uudistus nostaisi

kuluttajahintoja arviolta 1,6 prosenttia sekä bruttoveroastetta 0,7 prosenttiyksikköä vuonna 1994.

Suomi on hakenut Euroopan yhteisön jäsenyyttä. Esityksessä on varsin pitkälle otettu huomioon kansainvälisesti, etenkin Euroopan

yhteisössä, sovellettavan arvonlisäverotuksen periaatteet. Euroopan yhteisön jäsenyys edellyttää arvonlisäverotuksen soveltamista.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 1994 alusta.

## SISÄLLYSLUETTELO

	Sivu		Sivu
YLEISPERUSTELUT .....	6	5.1. Arvonlisäverojärjestelmä ja verotuksen neutraalisuus .....	15
<b>1. Johdanto</b> .....	6	5.2. Arvonlisäverojärjestelmä ja veron kertaan- tuminen .....	16
<b>2. Voimassaoleva lainsäädäntö</b> .....	6	5.3. Veropohjan laajentaminen .....	16
2.1. Yleistä .....	6	5.4. Vähennysoikeuksien laajentaminen .....	16
2.2. Soveltamisala .....	7	<b>6. Keskeiset ehdotukset</b> .....	16
2.2.1. Verolliset tavarat ja palvelut .....	7	6.1. Lain yleinen soveltamisala .....	16
2.2.2. Myynti .....	7	6.1.1. Aineellinen soveltamisala .....	16
2.3. Verovelvollisuus .....	7	6.1.2. Alueellinen soveltamisala .....	17
2.4. Veron peruste .....	7	6.2. Verovelvollisuus .....	17
2.5. Verokanta .....	8	6.2.1. Vähäinen liiketoiminta .....	17
2.6. Poikkeukset normaalista verokohtelusta ..	8	6.2.2. Yleishyödylliset yhteisöt ja uskon- nolliset yhdyskunnat .....	17
2.6.1. Ei-tavarat .....	8	6.2.3. Julkisyhteisöt .....	18
2.6.2. Verottomat tavarat .....	8	6.2.4. Ulkomaalaiset .....	18
2.6.3. Osittain verolliset tavarat .....	8	6.2.5. Verovelvolliseksi hakeutuminen ...	18
2.7. Vähennysjärjestelmä .....	8	6.3. Verollinen myynti .....	18
2.7.1. Vähennysoikeuden rajoitukset .....	8	6.3.1. Tavarain ja palvelun määrittely ...	19
2.7.2. Tuotannolliset investoinnit .....	9	6.3.2. Myynnin määrittely .....	19
2.8. Tuonti ja vienti .....	9	6.4. Poikkeukset myynnin verollisuudesta ...	19
2.9. Verotusmenettely ja verohallinto .....	9	6.4.1. Kiinteistön luovutukset .....	19
<b>3. Kansainvälinen kehitys ja ulko- maiden lainsäädäntö</b> .....	9	Rakentamispalvelut .....	19
3.1. Arvonlisäverotus Euroopan yhteisössä ..	10	Kiinteistönhallintapalvelut .....	20
3.1.1. Arvonlisäverotuksen harmonisointi- kehitys .....	10	Hotelli- ja muu majoitustoiminta sekä muu verollisen tilan luovutta- minen .....	20
3.1.2. Veropohja .....	10	Maa- ja kiviainekset .....	20
Verotuksen soveltamisala .....	10	6.4.2. Terveyden- ja sairaanhoito .....	20
Veron peruste .....	11	6.4.3. Sosiaalihuolto .....	20
3.1.3. Verokannat .....	11	6.4.4. Koulutus .....	20
3.1.4. Kauppa jäsenvaltioiden välillä .....	11	6.4.5. Rahoituspalvelut .....	21
Alkuperämaaperiaate — lopullinen tavoite .....	11	6.4.6. Vakuutuspalvelut .....	21
Määränpäämaaperiaate vuoden 1993 alusta .....	12	6.4.7. Esiintymispalkkiot ja eräät immate- riaalioikeudet .....	21
3.1.5. Jäsenvaltion ja yhteisön ulkopuoli- sen valtion välinen kauppa .....	12	6.4.8. Kuvataiteen tuotteet .....	21
Tavarakauppa .....	12	6.4.9. Alkutuotanto .....	22
Palvelujen kauppa .....	12	6.4.10. Henkilöstöruokalot .....	22
3.2. Muut Pohjoismaat .....	13	6.4.11. Sanoma- ja aikakauslehdet .....	22
<b>4. Esityksen tavoitteet</b> .....	13	6.4.12. Eräät polttoaineet .....	22
4.1. Yleistä kulutusverotuksesta .....	13	6.4.13. Eräät muut tavarat ja palvelut ..	22
4.2. Tavoitteet .....	14	6.4.14. Yritysjärjestelyt .....	23
4.2.1. Verotuksen neutraalisuus .....	14	6.4.15. Hyödykkeet, joiden myynnin eri- tyiskohtelusta luovuttaisiin .....	23
4.2.2. Veron kertaantuminen ja piilevä ve- ro .....	14	6.5. Myynti Suomessa .....	23
4.2.3. Suomen hakemus Euroopan yhtei- sön jäseneksi .....	15	6.6. Myynti ulkomaille .....	24
<b>5. Keinot</b> .....	15	6.6.1. Tavaroiden myynti .....	24
		6.6.2. Palvelujen myynti .....	24
		6.7. Veron peruste .....	25

Sivu	Sivu		
6.8. Verokanta .....	25	8.3.4. Luonnos arvonlisäverolakia koske-	40
6.9. Tavarahan maahantuonti .....	25	vaksi hallituksen esitykseksi .....	40
6.10. Vähennettävä vero .....	25	<b>9. Muita esitykseen vaikuttavia seikkoja</b> .....	40
6.11. Veron palauttaminen muille kuin verovelvollisille .....	26	9.1. Riippuvuus muista esityksistä .....	40
6.11.1. Ulkomaankauppaa ja verotonta toimintaa harjoittavat yritykset ..	26	9.2. Riippuvuus kansainvälisistä sopimuksista ja velvoitteista .....	40
6.11.2. Ulkomaiset elinkeinonharjoittajat ..	26	<b>YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT</b> .....	41
6.11.3. Diplomaattiset edustustot .....	26	<b>1. Lakiehdotuksen perustelut</b> .....	41
6.11.4. Kunnat .....	26	Yleistä lain rakenteesta ja käsitteistöstä .....	41
6.12. Julkisyhteisöt ja verotusneutraalisuus ..	26	<b>I OSA</b> .....	41
6.12.1. Valtion virastot ja laitokset .....	27	<i>1 luku. Yleinen soveltamisala</i> .....	41
6.12.2. Kunnat .....	27	<i>2 luku. Verovelvollisuus</i> .....	41
6.13. Verotusmenettelyä, veroviranomaisia ja muutoksenhakua koskevat säännökset ..	27	Yleissäännös .....	42
6.13.1. Suoritettavien ja vähennettävien verojen ajallinen kohdistaminen ..	27	Vähäinen toiminta .....	43
6.13.2. Veron maksaminen .....	28	Yleishyödylliset yhteisöt .....	44
6.13.3. Veroviranomaiset .....	28	Uskonnolliset yhdyskunnat .....	44
6.13.4. Ilmoittamisvelvollisuus .....	28	Julkisyhteisöt .....	45
6.13.5. Rekisteröinti .....	28	Ulkomaalaiset .....	46
6.13.6. Veron määrääminen .....	28	Verovelvolliseksi hakeutuminen ..	48
6.13.7. Ohjaus ja ennakkotieto .....	28	Yhtymä .....	48
6.13.8. Oikaisu ja muutoksenhaku .....	29	Konkurssipesä .....	48
<b>7. Esityksen vaikutukset</b> .....	29	Veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohta .....	49
7.1. Taloudelliset vaikutukset .....	29	<i>3 luku. Verollinen myynti</i> .....	50
7.1.1. Johdanto .....	29	Tavarahan ja palvelun myynti .....	50
7.1.2. Kokonaistaloudelliset vaikutukset ..	30	Tavarahan oma käyttö .....	51
7.1.3. Valtiontaloudelliset vaikutukset ..	31	Palvelun oma käyttö .....	52
7.1.4. Kunnallistaloudelliset vaikutukset ..	31	Erytysäännöksiä .....	53
Hintavaikutukset .....	32	<i>4 luku. Poikkeukset myynnin verollisuudesta</i> ..	53
Veron hyvitys .....	32	Kiinteistöluovutukset .....	54
Välilliset vaikutukset .....	32	Rakentamispalvelut .....	55
Kuntien kustannusrasituksen nousun kompensoiminen .....	32	Maa- ja kiviainesten otto-oikeus sekä metsän hakkuuoikeus .....	56
7.1.5. Liikevaihtoveron ja arvonlisäveron kertyminen .....	32	Hotelli- ja muu majoitustoiminta ..	56
7.1.6. Vaikutukset kuluttajahintoihin ..	33	Kokous-, näyttely- ja urheilutila ..	56
Tavarat ja palvelut .....	33	Pysäköintipaikat .....	56
Asunnot sekä kotitaloustarvikkeet ja -palvelut .....	34	Satama ja lentokenttä .....	56
Liikennemenot .....	34	Säilytyslokerot .....	57
Virkistys- ja kulttuuri sekä koulutus ..	35	Ilmoitus- tai mainostila .....	57
Muut tavarat ja palvelut .....	35	Verovelvolliseksi hakeutuminen ..	57
7.1.7. Tulonjakovaikutukset .....	35	Eräiden kiinteistöön kohdistuvien palvelujen oma käyttö .....	59
7.1.8. Vaikutukset yrittäjätoiminnan kustannuksiin .....	36	Verovelvolliseksi hakeutuminen ..	60
7.1.9. Hallinnolliset kustannukset .....	37	Terveys- ja sairaanhoito .....	63
7.2. Organisaatio- ja henkilövaikutukset ..	37	Sosiaalihuolto .....	64
<b>8. Asian valmistelu</b> .....	37	Koulutus .....	65
8.1. Liikevaihtoverotuksen kokonaisuudistus ..	37	Rahotuspalvelut .....	67
8.2. Valmisteluvaiheet ja -aineisto .....	37	Vakuutuspalvelut .....	69
8.2.1. Kansainvälinen tarkastelu .....	37	Esiintymispalkkiot ja eräät immateriaalioikeudet .....	71
8.2.2. Hallitusohjelma ja valtioneuvoston periaatepäätökset .....	37	Kuvataiteen tuotteet .....	73
8.2.3. Valmisteluelimet .....	38	Alkutuotanto .....	73
8.3. Lausunnot .....	39	Henkilöstöruokat .....	75
8.3.1. Liikevaihtoveropohjan laajentamistyöryhmä .....	39	Sanoma- ja aikakauslehdet .....	75
8.3.2. Arvonlisäverotusmenettelyprojekti ..	39	Eräät polttoaineet .....	75
8.3.3. Viihdeverotyöryhmä .....	39	Vesi- ja ilma-alkukset .....	76
		Eräät muut tavarat ja palvelut ..	76
		Vähennysrajoitusten piiriin kuuluvat tavarat .....	77
		Yritysjärjestelyt .....	78

	Sivu		Sivu
5 luku. <i>Myynti Suomessa</i> .....	78	12 luku. <i>Veron palauttaminen muille kuin verovel-</i>	
Tavaran myynti .....	79	<i>vollisille</i> .....	108
Palvelun myynti .....	80	Ulkomaiset elinkeinonharjoittajat .	108
6 luku. <i>Myynti ulkomaille</i> .....	84	Diplomaattiset edustustot .....	110
Tavaroiden myynti .....	85	Kunnat .....	110
Palvelun myynti .....	86	Ulkomaankauppaa ja verotonta toi-	
7 luku. <i>Veron peruste</i> .....	87	mintaa harjoittavat yritykset .....	111
Yleissäännös .....	88	Erityissäännös .....	112
Oma käyttö .....	88	II OSA .....	113
Oikaisuerät .....	90	13 luku. <i>Ajallinen kohdistaminen</i> .....	113
Erityissäännöksiä .....	90	14 luku. <i>Veron maksaminen</i> .....	116
8 luku. <i>Verokanta</i> .....	92	15 luku. <i>Veron palauttaminen eräille ulkomaisille</i>	
9 luku. <i>Tavaran maahantuonti</i> .....	94	<i>elinkeinoharjoittajille</i> .....	116
Veron suorittamisvelvollisuus .....	94	16 luku. <i>Veroviranomaiset</i> .....	117
Veron peruste .....	94	17 luku. <i>Ilmoittamisvelvollisuus</i> .....	117
Poikkeukset maahantuonnin verol-		18 luku. <i>Rekisteröinti</i> .....	118
lisuudesta .....	96	19 luku. <i>Veron määrääminen</i> .....	120
Arvonlisäverollisiksi tulevat tavarat	98	20 luku. <i>Ohjaus ja ennakkotieto</i> .....	121
Jalosteet .....	101	21 luku. <i>Oikaisu ja muutoksenhaku</i> .....	121
Erityissäännöksiä .....	101	22 luku. <i>Erityisiä säännöksiä</i> .....	123
10 luku. <i>Vähennettävä vero</i> .....	102	23 luku. <i>Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset</i> ....	124
Yleinen vähennysoikeus .....	102	<b>2. Tarkemmat säännökset ja määräykset</b> .....	127
Rakentamispalvelujen vähennykset	102	<b>3. Voimaantulo</b> .....	127
Alkutuotannon vähennykset .....	104	LAKIEHDOTUS .....	128
Muut erityisvähennykset .....	104	<b>Arvonlisäverolaki</b> .....	128
Vähennysoikeuden rajoitukset ....	105		
Vähennysoikeuden jakaminen .....	107		
Vähennyksen oikaisu .....	107		
11 luku. <i>Vähennetyin laskennallisen veron suoritta-</i>			
<i>minen</i> .....	107		

## YLEISPERUSTELUT

### 1. Johdanto

Suomen liikevaihtoverojärjestelmää on viime vuosina uudistettu vastaamaan kilpailijamais-samme sovellettavaa yleistä kulutusverotusta. Uudistamistarve on johtunut paitsi uudistettavan lainsäädännön vaikeaselkoisuudesta myös liikevaihtoverojärjestelmästä kulutukselle ja elinkeinotoiminnalle aiheutuvista haittavaikutuksista.

Arvonlisäverotukseen siirtyminen olisi viimeinen vaihe liikevaihtoverotuksen kokonaisuudistuksessa. Liikevaihtoverotuksen kokonaisuudistus on merkittävien taloudellisten ja hallinnollisten vaikutusten vuoksi toteutettu vaiheittain. Kokonaisuudistuksen ensimmäinen vaihe toteutettiin vuoden 1989 alusta uudistamalla liikevaihtoverotuksen verotusmenettely ja -organisaatio. Uudistuksen toinen vaihe, lakitekninen uudistus, toteutettiin 1 päivänä loka-kuuta 1991 voimaan tulleella uudella liikevaihtoverolailla (559/91; jäljempänä LVL) ja liikevaihtoveroasetuksella (560/91).

Uudistuksen edellisessä vaiheessa liikevaihtoverojärjestelmää muutettiin siten, että se lainsäädäntöteknisesti vastaisi aikaisempaa paremmin nykyajan vaatimuksia ja mahdollistaisi jatkossa liikevaihtoverotuksen kehittämisen vastaamaan kansainvälistä käytäntöä ja kilpailijamaiden verotusta. Samalla veron kertaantumista vähennettiin merkittävästi laajentamalla verovelvollisten yritysten vähennysoikeuksia. Lakiteknisen uudistuksen yhteydessä ei laajennettu liikevaihtoverotuksen veropohjaa.

Kokonaisuudistuksen viimeisen vaiheen tavoitteena on liikevaihtoverojärjestelmän muuttaminen siten, että se vastaisi yleisessä kulutusverotuksessa sovellettavaa kansainvälistä käytäntöä. Mukautumista kansainväliseen käytäntöön eli siirtymistä arvonlisäverotukseen on pidettävä tärkeänä, jotta nykyjärjestelmästä hyödykkeiden tuotantoon ja kulutukseen aiheutuvat vääristymät voitaisiin poistaa. Järjestelmämuutosta on pidettävä tarpeellisenä muun muassa sen vuoksi, että suomalaisella vientiteollisuudella olisi verotuksellisesti yhtäläiset kilpailuedellytykset kuin keskeisillä kilpailijamail-la. Toisaalta tavarakulutuksen verotukseen pääasiassa kohdistuvaa liikevaihtoverotusta ei kulutusmahdollisuuksien monipuolistuttua enää voida pitää tasapuolisen kulutusverotuk-

sen mallina, koska pääosa palvelujen kulutuksesta ei ole verotuksen kohteena.

Suomen mahdollinen jäsenyys Euroopan yhteisössä (EY) edellyttää liikevaihtoverotuksen uudistamista siten, että Suomen yleinen kulutusverojärjestelmä voidaan tarvittaessa mukauttaa EY:n jäseniltään edellyttämän arvonlisäverojärjestelmän mukaiseksi. Suomen EY-jäsenyydestä riippumatta verojärjestelmän muuttamista on pidettävä tärkeänä siitä nykyisin aiheutuvien haittavaikutusten poistamiseksi.

Eurooppalaistyyppiseen arvonlisäverotukseen siirtyminen merkitsisi käytännössä liikevaihtoverotuksen veropohjan laajentamista palveluihin sekä yritystoiminnan tuotantopanoksiin sisältyvän liikevaihtoveron vähennysoikeusrajoitusten poistamista. Käytännössä järjestelmämuutos merkitsisi kulutukseen myytävien hyödykkeiden nykyistä tasapuolisempaa verokohtelua. Toisaalta kulutusverotuksen periaatteiden mukaisesti yritystoiminta vapautuisi suurimmalta osin nykyisin tuotantopanoksiin sisältyvän liikevaihtoveron aiheuttamasta kustannuslisästä.

### 2. Voimassaoleva lainsäädäntö

Liikevaihtoverosta säädetään liikevaihtoverolaissa. Liikevaihtoverotusta sääntelee liikevaihtoverolain lisäksi liikevaihtoveroasetus. Eräiden kuljetuskustannusten huomioon ottamisesta liikevaihtoverotuksessa on annettu valtiovarainministeriön päätös kuljetuskustannusten liikevaihtoverotuksesta (675/91). Elintarvikkeiden alkutuotevähennysjärjestelmään liittyen on annettu valtiovarainministeriön päätös maahantuonnissa maksettavasta liikevaihtoveron palautuksesta ja vähennetyin laskennallisen veron palauttamisesta (1184/91).

#### 2.1. Yleistä

Liikevaihtovero on arvonlisäverotyyppinen yleinen kulutusvero. Verovelvollisia ovat verollisia hyödykkeitä myyvät yritykset, mutta vero on tarkoitettu vyörytettäväksi kuluttajan maksettavaksi. Vero kannetaan kaikissa taloudellisen vaihdannan vaiheissa, ja verovelvollisia ovat periaatteessa kaikki valmistus-, tukku-

kauppa- ja vähittäiskauppaportaan yritykset. Koska jokainen vaihdannan porras suorittaa veroa tuotteelle yrityksessä muodostuneesta arvonlisäyksestä, vero kohdistuu periaatteessa kertaalleen tuotteen koko kuluttajahintaan.

## 2.2. Soveltamisala

Liikevaihtoverotus on tavarakeskeistä. Veroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavaroiden ja eräiden lähinnä tavaroihin liittyvien palvelujen myynnistä sekä tavaroiden maahantuonnista. Sekä yksityiseen kulutukseen tarkoitetut että yritystoiminnan käyttämät palvelut ovat pääsääntöisesti verotuksen ulkopuolella.

### 2.2.1. Verolliset tavarat ja palvelut

Tavaroiden verollisuus on toteutettu yleisenä. Vain laissa nimenomaisesti luetellut tavarat ovat verottomia. Sitä vastoin ainoastaan liikevaihtoverolaisissa nimenomaan luetellut palvelut ovat verollisia. Koska pääosa palveluista jää verotuksen ulkopuolelle, verollisten palvelujen luettelo on varsin suppea. Verollisia palveluja ovat tavaraan kohdistuva valmistus-, muutos-, puhdistus-, korjaus-, kunnostamis-, asentamis-, purkamis-, lajittelu- ja pakkaustyö, tavaran vuokraaminen sekä tarjoilu ja telepalvelu.

Rakennustoiminta on liikevaihtoverotuksen ulkopuolelle. Rakennukseen kuuluvaan LVIS-johtoon tai laitteeseen ja koneistoon tai kalusteeseen kohdistuvat edellä luetellut asentamis- ja korjaustyösuoritukset ovat kuitenkin verollisia palveluja. Myös rakennustoiminnan yhteydessä tapahtuva rakennuselementtien valmistus on verollista.

### 2.2.2. Myynti

Veroa suoritetaan tavaroiden ja laissa lueteltujen verollisten palvelujen myynnistä. Myyntinä pidetään tavaran tai palvelun vastikkeellista luovuttamista. Veroa suoritetaan myös tavaran ottamisesta omaan käyttöön. Tällä tarkoitetaan tilanteita, joissa yritystoiminnassa vähennykseen oikeuttavaan käyttöön hankittu tai itse valmistettu tavara otetaan vastikkeetta yksityiseen kulutukseen tai muutoin muuhun

kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Palvelujen omaa käyttöä ei veroteta.

## 2.3. Verovelvollisuus

Pääsääntöisesti jokainen, joka harjoittaa tavaroiden tai verollisten palvelujen myyntiä liiketoiminnan muodossa, on verovelvollinen. Liiketoiminnalla tarkoitetaan myös ammatti-toimintaa.

Vähäisen liiketoiminnan harjoittajat eivät ole verovelvollisia. Verotuksen ulkopuolelle jää toiminta, jossa verollinen liikevaihto 12 kuukauden ajanjaksona on enintään 75 000 markkaa. Jos liikevaihto on 75 000—150 000 markkaa, vero nousee asteittain täyteen määrään. Markkamääräinen alaraja koskee vain luonnollisia henkilöitä ja näiden muodostamia yhtymiä, mutta ei yhtiömuodossa harjoitettavaa toimintaa.

Tietynlainen toiminta on hallinnollisista, sosiaalisista tai muista syistä vapautettu verovelvollisuudesta. Verovelvollisia eivät muun muassa ole alkutuotannon harjoittajat eivätkä henkilöstö- ja oppilaitosruokailutoiminnan harjoittajat. Yleishyödylliset yhteisöt ovat verovelvollisia vain liikealasta.

Valtio ja sen laitokset eivät ole verovelvollisia. Eräät liiketoimintaa harjoittavat valtion laitokset on kuitenkin säädetty verovelvollisiksi. Kuntien harjoittaman ulospäin suuntautuvan myynnin verollisuus määräytyy lain yleisten sääntöjen mukaan. Sitä vastoin kuntien oman käytön verotus on säännelty poikkeavalta tavalla.

Ulkomaalainen ja ulkomainen yhteisö on verovelvollinen vain, jos liiketoimintaa harjoitetaan kiinteästä toimipaikasta. Ilman kiinteää toimipaikkaa toimiva ulkomaalainen voi kuitenkin päästä hakemuksesta verovelvolliseksi, jos hänellä on Suomessa kotipaikan omaava lääninveroviraston hyväksymä edustaja. Jos ulkomaalainen ei ole verovelvollinen, hänen tekemästään työsuorituksesta verovelvollinen on työsuorituksen vastaanottaja.

## 2.4. Veron peruste

Myyntistä suoritettavan veron peruste muodostuu kokonaisyhtymästä. Veron perusteeseen ei sisälly liikevaihtoveron osuutta. Sen sijaan siihen luetaan muut hyödykeverot sekä

erilaiset lisäveloitukset, kuten myyjän veloittamat kuljetuskustannukset. Eräiden raskaiden tavaroiden, esimerkiksi rakennuselementtien kuljetuskustannuksia ei lueta veron perusteeseen. Veron perusteesta vähennetään annetut alennukset ja verollista myyntiä koskevat luototappiot.

Otettaessa tavara omaan käyttöön veron peruste on ostohinta tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Itse valmistetun tavarana omasta käytöstä suoritettavan veron peruste on tavarana todennäköinen luovutushinta.

## 2.5. Verokanta

Liikevaihtoverotuksessa on käytössä vain yksi verokanta. Verottoman myyntihinnan perusteella laskettava verokanta on 1 päivästä lokakuuta 1991 ollut 22 prosenttia.

## 2.6. Poikkeukset normaalista verokohtelusta

Vero kohdistuu periaatteessa samansuuruisena kaikkien tavaroiden kuluttajahintoihin. Sosiaalisista, talouspoliittisista ja verotusteknisistä syistä eräiden tavaroiden liikevaihtoverokohtelu on kuitenkin eriytetty. Tällaiset hyödykkeet voidaan jakaa ei-tavaroihin, verottomiin tavaroihin ja osittain verollisiin tavaroihin.

### 2.6.1. Ei-tavarat

Rakennus ja muu pysyvä rakennelma, vesi, tietyn oikeuden todisteena oleva asiakirja tai tietokonelaitteiston käyttäjän yksilöllisiä tarpeita varten suunniteltu tietokoneohjelma eivät ole liikevaihtoverolain mukaan tavaroita. Niiden myynti ei aiheuta verovelvollisuutta. Myyjällä ei myöskään ole oikeutta vähentää tuotantopanoshankintoihin sisältyvää veroa.

### 2.6.2. Verottomat tavarat

Verottomia tavaroita ovat muun muassa tilatut sanoma- ja aikakauslehdet, ilma-alukset, muut kuin hivi- tai urheilukäyttöön tarkoitetut vesialukset, eräät polttoaineet, maa-ainekset, pyöreä puutavara ja eräät elävät eläimet. Koska tällaiset tavarat on tarkoitettu kokonaisuudessaan verottomiksi, on myös niiden tuotta-

misessa käytettyjen panosten hankintahintoihin sisältyvät verot pääsääntöisesti poistettu. Tämä on toteutettu siten, että näitä tavaroita myyvät yritykset ovat verovelvollisia, vaikka ne eivät suorita myynnistä veroa. Niillä on kuitenkin oikeus vähentää hankintoihin sisältyvät verot lain sallimassa laajuudessa.

### 2.6.3. Osittain verolliset tavarat

Elintarvikkeet on vapautettu verosta osittain. Elintarvikkeiden muita tavaroita lievempi vero-kohtelu on toteutettu alkutuotevähennysjärjestelmän avulla. Menettelyllä on saavutettu se etu, ettei vähittäiskaupan tarvitse erotella myyntiään eri verokantojen perusteella.

Alkutuotevähennysjärjestelmässä jalostamattomien alkutuotteiden myynti alkutuotannosta on vapautettu verosta. Seuraava myyntiporras voi kuitenkin tehdä verottoman ostohinnan perusteella laskennallisen alkutuotevähennyksen. Elintarvikkeiden vähittäismyynti on tavantomaiseen tapaan verollista. Alkutuotevähennyksestä johtuen vero kohdistuu vain kuluttajahinnan siihen osaan, joka ylittää alkutuotajalle maksetun hinnan. Maidosta saadaan tehdä 1,6-kertainen ja lihasta 1,35-kertainen korotettu vähennys, joten niiden hintoihin sisältyvän veron määrä on vieläkin pienempi.

Vastaavalla tavalla kuin elintarvikkeet myös lannoite- ja rehuaineet sekä lääkkeet on vapautettu osittain verosta.

## 2.7. Vähennysjärjestelmä

Veron kertaantumista estetään liikevaihtoverolaissa arvonlisäverotuksen periaatteiden mukaisesti vähennysoikeuksien avulla. Vähennysoikeutta koskevan pääsäännön mukaan verovelvollinen saa valtiolle tilittävää veroa laskiessaan vähentää liikevaihtoverollista liiketoimintaa varten hankittujen tuotantopanosten ostohintoihin sisältyvän veron tai itse maahan-tuomastaan tavarasta suoritettavan veron.

### 2.7.1. Vähennysoikeuden rajoitukset

Valtiontaloudellisista syistä vähennysoikeutta on rajoitettu käyttöomaisuushankintojen ja telepalvelujen osalta. Vähennyskelvotonta on irtain käyttöomaisuus tai omaan käyttöön



vuokrattu irtain omaisuus, jonka todennäköinen taloudellinen käyttöaika on yli kolme vuotta, sekä tällaiseen omaisuuteen kohdistuvat peruseräannustukset.

Neutraalisuussyistä vähennysoikeutta on rajoitettu eräiltä muiltakin osin. Osa rajoituksista johtuu veropohjan suppeudesta ja osa koskee edustuskäyttöön tai henkilökunnan kulutukseen hankittuja hyödykkeitä. Vähennyskelvottomia ovat käyttöomaisuudeksi hankitut tai omaan käyttöön vuokratut moottoriajoneuvot ja niiden perävaunut sekä vesialukset samoin kuin tällaisiin kuljetusvälineisiin kohdistuvat työsuoritukset, liikennepolttonesteet, rakennusmateriaali ja rakennuksiin kohdistuvat työsuoritukset, pysyviä asuntoja sekä virkistys- tai vapaa-ajanviettotiloja varten hankitut energia- ja muut hyödykkeet, edustuskäyttöön hankitut alkoholijuomat ja tupakkavalmisteet sekä lahjoitustarkoituksiin hankitut tavarat, lukuun ottamatta tavanomaisia mainoslahjoja.

### 2.7.2. Tuotannolliset investoinnit

Poikkeuksen käyttöomaisuuden vähennyksiellöistä muodostavat tuotannollisia investointeja koskevat säännökset. Lähinnä teollisuuden kuuluville yrityksille on veron kertaantumisen vähentämiseksi myönnetty muita yrityksiä laajemmat vähennysoikeudet. Vähennysoikeus koskee tuotannollisia koneita ja laitteita. Välittömästi tavaran valmistustoiminnassa käytettävät koneet, laitteet, työkalut ja muut sellaiset tavarat ovat vähennyskelpoisia niiden taloudellisesta käyttöajasta riippumatta. Lisäksi vähennysoikeus koskee teollisuusrakennuksia. Vaikka rakennustoiminta ei ole verotuksen piirissä, sisältyy rakennuksen ostohintaan huomattava määrä liikevaihtoveroa, koska rakennusmateriaalit ja muun muassa LVIS-asennukset joudutaan hankkimaan verollisina. Tämän piilevän veron poistamiseksi verovelvollinen saa tehdä uudesta teollisuusrakennuksesta laskennallisen vähennyksen, jonka määrä on 13,5 prosenttia rakennuksen hankintamenosta. Vähennys vastaa suuruudeltaan rakennuksen hintaan keskimäärin sisältyvän veron määrää.

### 2.8. Tuonti ja vienti

Tavaroiden maahantuonti on verollista. Verokanta on sama kuin kotimaan myynissä.

Velvollinen suorittamaan veroa on tavaran maahantuojia.

Tavaroiden ja palvelujen myynti ulkomaille on verotonta. Verottomuus on käytännössä toteutettu siten, että ulkomaille myyntiä harjoittavat yritykset ovat verovelvollisia. Ne eivät suorita veroa myynnistään ulkomaille, mutta saavat vähentää käyttämiensä tuotantopanosten hankintahintoihin sisältyvät liikevaihtoverot. Vähennysoikeuksien rajoituksista ja veropohjan suppeudesta johtuen vientituotteiden hintoihin sisältyy kuitenkin kustannuksena piilevää veroa.

### 2.9. Verotusmenettely ja verohallinto

Liikevaihtovero on oma-aloitteisesti suoritettava vero. Verovelvolliset yritykset laskevat itse kultakin kalenterikuukaudelta myynneistä suoritettavien ja ostoista vähennettävien verojen erotuksen ja maksavat sen valtiolle. Tämä valtiolle tilitettävä vero on maksettava viimeistään kalenterikuukautta seuraavan toisen kuukauden 25 päivänä. Maksun yhteydessä verovelvollinen antaa maksulomakkeella kuukausi-ilmoituksen.

Kotimaan verotuksen yleinen valvonta kuuluu verohallitukselle. Veron maksamisen valvonta ja veron kanto kuuluvat lääninverovirastoille. Maahantuonnin yhteydessä tapahtuvan liikevaihtoverotuksen valvonta kuuluu tullihallitukselle. Veron määräämisestä ja veron kanta maahantuonnissa vastaa tullihallinto.

### 3. Kansainvälinen kehitys ja ulkomaiden lainsäädäntö

Laajapohjaista arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan Norjaa, Suomea ja Sveitsiä lukuunottamatta kaikissa Euroopan OECD-maissa. Veron kertaantuvuutta aiheuttavista yleisistä kulutusverojärjestelmistä on luovuttu, koska ne vääristävät kilpailuasetelmia ja heikentävät kotimaisen tuotannon kilpailuedellytyksiä. Arvonlisäverojärjestelmää pidetään neutraaleimpana ja tehokkaimpana yleisen kulutusverotuksen muotona. Arvonlisäverojärjestelmän käytön laajuuteen on vaikuttanut merkittävästi sen omaksuminen EY:ssä sovellettavaksi yleiseksi kulutusverojärjestelmäksi. Arvonlisäverojärjes-

telmän soveltaminen on asetettu EY-jäsenyyden edellytykseksi.

### 3.1. Arvonlisäverotus Euroopan yhteisössä

Sisämarkkinatavoitteen toteuttamiseen liittyen EY:ssä on jo pitkään pyritty yhtenäistämään jäsenvaltioiden soveltamat yleiset kuluverojärjestelmät. Monista vaikeuksista huolimatta tämä työ on saatu siihen vaiheeseen, että vuoden 1993 alusta yhteismarkkinat on voitu toteuttaa. Erilaiset väliaikaisjärjestelyt edellyttävät arvonlisäverojärjestelmien harmonisoinnin jatkamista edelleen.

Sisämarkkinoilla tarkoitetaan aluetta, jossa ei ole sisäisiä rajoja ja jossa henkilöt, tavarat, palvelut ja pääoma voivat liikkua vapaasti. Tavaroiden ja palvelujen vapaan liikkuvuuden toteuttaminen sisämarkkina-alueella on merkinnyt luopumista jäsenvaltioiden välisestä rajavalvonnasta sekä edellyttänyt fyysisten, teknisten ja fiskaalisten kaupan esteiden poistamista. Rajavalvonnasta luopuminen sisämarkkina-alueella on puolestaan edellyttänyt välillisen verotuksen yhtenäistämistä. Muussa tapauksessa verotuksen ja sen tason voimakas vaihtelu eri jäsenvaltioissa olisi johtanut kilpailuvääristymiin.

Sisämarkkinatavoitteen toteutuminen on edellyttänyt, että jäsenvaltiot soveltavat yhtenäistä arvonlisäverojärjestelmää. Lisäksi tavaroiden ja palvelujen vapaan liikkumisen salliminen on edellyttänyt sen ratkaisemista, miten sen jäsenmaan verotusoikeus, jossa kulutus tapahtuu, voidaan sisämarkkinakaupassa toteuttaa.

#### 3.1.1. Arvonlisäverotuksen harmonisointikehitys

Arvonlisäverotuksen yhdenmukaistaminen EY:ssä on koskenut veropohjaa sekä verokantojen lukumäärää ja tasoa. Jo EY-yhteistyön pohjana olevan vuoden 1957 Rooman sopimuksen syntymisen yhteydessä pidettiin välttämättömänä tasoiittaa jäsenvaltioiden verojärjestelmien välisiä eroja, jotta sisämarkkinatavoite saavutettaisiin. Vuonna 1967 hyväksytyillä ensimmäisellä (67/227/EEC) ja toisella (67/228/EEC) arvonlisäverodirektiivillä korvattiin EY:n jäsenvaltioiden aikaisemmat yleiset kuluverojärjestelmät arvonlisäverojärjestelmällä.

Vuonna 1970 yhteisön rahoitusjärjestelmän uudistuksen yhteydessä päätettiin, että jäsenvaltioiden rahoitusosuudet pyritään määräämään arvonlisäverotuksen veropohjan perusteella. Tämä osaltaan edellytti jäsenvaltioiden arvonlisäverojärjestelmien veropohjien yhdenmukaistamista. Vuonna 1977 hyväksyttiin kuudes arvonlisäverodirektiivi (77/388/EEC), jolla asetettiin perusta yhteiselle veropohjalle. Samasta vuodesta alkaen jäsenvaltioiden rahoitusosuudet ovat määrättyneet prosenttiosuutena arvonlisäveropohjasta. Tämä osuus on vuodesta 1986 lähtien ollut 1,4 prosenttia.

#### 3.1.2. Veropohja

Jäsenvaltioiden arvonlisäverojärjestelmien yhteinen veropohja on vahvistettu EY:n kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä. Direktiivin määräykset ovat varsin yksityiskohtaisia ohjeita siitä, kuinka jäsenvaltioiden on muotoiltava kansalliset säännöksensä. Eräissä tapauksissa määräykset antavat yksittäisille jäsenvaltioille suhteellisen väljät puitteet muotoilla verovelvollisuutta koskevat poikkeussäännökset. Tämä onkin välttämätöntä jäsenvaltioiden erilaisten yhteiskunnallisten olosuhteiden vuoksi. Kilpailuneutraalisuutta pidetään erityisen merkityksellisenä direktiivin soveltamisessa. Direktiiviä ei saa soveltaa siten, että se olisi omiaan vääristämään kilpailua.

#### Verotuksen soveltamisala

EY:ssä sovellettavan arvonlisäverojärjestelmän veropohjan laajuudesta voidaan yleisesti todeta, että liiketoimintana harjoitettu tavaroiden ja palvelujen luovutus on verollista, ellei tästä ole erikseen tehty poikkeusta. Tavarantoimintana luovutuksena pidetään aineellisten hyödykkeiden luovutusta. Aineellisia hyödykkeitä ovat muun muassa irtaimet tavarat, kiinteistöt ja energia. Palvelun luovutukseksi katsotaan sellainen luovutus, jota ei pidetä tavarantoimintana luovutuksena. Palvelun luovutuksena käsitellään niinkin erilaisia toimintoja kuin tavaraan kohdistuvien työsuoritusten, tavarantoimintana käyttöösi luovutuksen ja immateriaalioikeuksien luovutuksia.

Vapautukset verovelvollisuudesta liittyvät pääasiassa terveyden- ja sairaanhoitoon, sosiaalihuoltoon, koulutukseen, kulttuuriin, rahoitus- ja vakuutus toimintaan, arpajaisiin ja peli-

toimintaan, asuintarkoitukseen tapahtuvaan vuokraukseen sekä muiden kiinteistöjen kuin rakennustonttien tai uudisrakennusten luovutuksiin. Eräiden poikkeusten kohdalla jäsenvaltio voi asettaa yksityisoikeudellisten yhteisöjen toiminnan verottomuudelle erilaisia ehtoja, esimerkiksi, että kysymyksessä ei saa olla voittoa tavoitteleva yritys.

Valtiota, kuntia ja muita julkisyhteisöjä ei direktiivin pääsäännön mukaan katsota arvonlisäverovelvollisiksi siltä osin kuin kysymys on toiminnasta, jota ne harjoittavat julkisen viranomaisen ominaisuudessa. Tämä koskee myös tilanteita, joissa ne tämän harjoittamansa toiminnan yhteydessä ottavat vastaan palkkiota, maksua tai muuta vastiketta. Jäsenvaltioiden tehtävänä on määrittellä, mitä toimintoja pidetään verottomina viranomaistoimina. Kilpailuvääristymätilanteissa ja tiettyjen toimialojen, esimerkiksi veden, kaasun, sähkön, telepalvelujen, tavara- ja henkilökuljetusten sekä kaupallisuonteisen radio- ja televisiolähetystoiminnan osalta julkisyhteisöt ovat verovelvollisia, vaikka kysymys olisi viranomaistoiminnasta.

### Veron peruste

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaan veron peruste eli arvo, josta verokannan osoittaman veron määrä lasketaan, on se vastikkeen kokonaismäärä, jonka myyjä on luovutuksesta ostajalta, asiakkaalta tai kolmannelta osapuolelta saanut tai tulee saamaan. Vastikkeeksi katsotaan tässä yhteydessä myös mahdollinen tukipalkkio, joka liittyy suoraan luovutushintaan.

Veron perusteeseen luetaan myös hyödykkeistä kannettavat verot lukuun ottamatta arvonlisäveroa sekä tulli-, tuonti- ja muut maksut sekä myyjän ostajalta veloittamat liitännäiskustannukset, kuten provisio-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutuskustannukset. Jäsenvaltio saa katsoa liitännäiskustannuksiksi myös sellaiset kustannukset, joita koskee erillinen sopimus. Veron perusteeseen eivät sisälly erilaiset ostajalle annetut alennukset.

Oman käytön verotuksessa veron perusteena on hyödykkeen tuottamisesta verovelvolliselle aiheutuneet kustannukset tai hyödykkeen yleinen markkinahinta.

### 3.1.3. Verokannat

Verokantojen harmonisointi EY:n jäsenvalti-

oissa on ollut veropohjan yhtenäistämistä ongelmallisempaa. Monien vaiheiden jälkeen EY:ssä on saavutettu yksimielisyys vuoden 1993 alusta sovelletuista minimiverokannoista. Arvonlisäverotuksessa sovellettavan normaali-verokannan tulee olla vähintään 15 prosenttia. Eräisiin erikseen määrättyihin hyödykkeisiin saa lisäksi soveltaa normaaliverokantaa alemmaa verokantaa, jonka tulee olla vähintään 5 prosenttia. Jäsenvaltiot voivat soveltaa kahta normaaliverokantaa alemmaa verokantaa sekä säilyttää 5 prosenttia alemmankin verokannan, jos sellainen on ollut voimassa 1 päivänä tammikuuta 1991.

### 3.1.4 Kauppa jäsenvaltioiden välillä

Tällä hetkellä EY-maissa arvonlisävero kannetaan ja maksetaan määränpäämaassa eli siellä, missä tavara kulutetaan. Tämän mukaisesti tavaroiden myynti kotimaassa on paikallisen arvonlisäveron alaista, mutta vienti on vapautettu verosta. Vastaavasti maahantuonti on verollista.

Koska EY:ssä on vuoden 1993 alusta poistettu rajamuodollisuudet jäsenvaltioiden väliltä, on myös jäsenvaltioiden välisen kaupallisen tuonnin ja viennin arvonlisäverotuksessa jouduttu vastaavasta ajankohdasta siirtymään uusiin järjestelyihin.

### Alkuperämaaperiaate — lopullinen tavoite

EY:n lopullisena tavoitteena jäsenvaltioiden välisessä kaupassa on siirtyminen alkuperämaaverotukseen. Alkuperämaaverotuksessa vero veloitettaisiin sen verokannan mukaisena, joka on voimassa tavarantoimittajan myyjän valtiossa. Vienti EY:n sisällä ei siten olisi vapautettu verosta eikä maahantuonnista toiseen EY-maahan tarvitsisi maksaa veroa.

Alkuperämaaverotuksessa arvonlisäverovelvollinen ostaja saisi vähentää ostomaahan suorittamansa arvonlisäveron kotimaansa arvonlisäverotuksessa. Jotta verot kuitenkin kohdistuisivat verotuloina määränpäämaaperiaatteen mukaisesti siihen jäsenvaltioon, jossa kulutus tapahtuu, jäsenvaltio saisi hyvityksen maahantuoduista tavaroista vähennetyn arvonlisäveron ja toiseen jäsenvaltioon viedyistä tavaroista maksetun arvonlisäveron erotuksesta. Jäsen-

maa, jonka vienti muihin jäsenmaihiin on suu-  
rempi kuin tuonti, olisi jatkuvasti lisämaksu-  
velvollinen.

Alkuperämaaverotuksen toteuttaminen edel-  
lyttäisi kaikkia jäsenmaita koskevaa erityistä  
keskitettyä selvittelymenettelyä verotulojen  
kohdentamiseksi jäsenvaltioille kulutusmaape-  
riaatteen mukaisesti.

#### Määränpäämaaperiaate vuoden 1993 alusta

Koska alkuperämaaverotuksen edellyttämää  
toimivaa selvittelymenettelyä ei ole toistaiseksi  
onnistuttu toteuttamaan, sovelletaan EY:n si-  
säisessä tavarakaupassa vuoden 1993 alusta  
edelleen määränpäämaaperiaatteeseen perustu-  
vaa verotusjärjestelmää. Järjestelmä on voimas-  
sa toistaiseksi. Viennin verottomuus on säily-  
tetty edelleen. Veron suorittamisvelvollisuus  
syntyy tuontimaassa tavarantoimittajan maksaessa  
veron kotimaansa verokannan mukaisesti.

Ilman rajoja ja tullimuodollisuuksia toimi-  
valla sisämarkkina-alueella määränpäämaape-  
riaatteen soveltamiseen liittyy kuitenkin aivan  
uusia ulottuvuuksia. Koska käsitteet vienti ja  
tuonti eivät sisämarkkina-alueella ole enää  
käytettävissä, joudutaan verollinen tapahtuma  
määrittelemään irtaimen esineen omistusoikeu-  
den siirtämiseksi kuljettamalla tai lähettämällä  
esine vastaanottajalle, joka on toisessa jäsen-  
valtiossa. Määränpäämaaperiaatteen mukaisesti  
tavarantoimittajan myynti on nollaverokannan alaista  
silloin, kun ostaja on verovelvollinen ja tavarat  
lähetetään tai kuljetetaan toiseen jäsenvaltioon.  
Myyjän on osoitettava tavarantoimittajan lähte-  
minen tai kuljettaminen rahtiasiakirjoilla, len-  
tolipuille, kuljetuslaskuilla tai muun sellaisen  
selvityksen perusteella.

Jos tavarantoimittajan myynti on ollut myyntimaassa  
nollaverokannan alainen, arvonlisäverovelvollisen  
ostajan on maksettava arvonlisävero koti-  
maansa veroperusteiden mukaan. Jos ostaja  
käyttää ostamansa tavarantoimittajan veronalaisessa liike-  
toiminnassaan, veronmaksuvelvollisuutta ei  
synny, koska vastaava vähennysoikeus on  
yleensä olemassa.

Valvonnallisista syistä EY-maissa toimivien  
yritysten on luetteloitava kaikki toimituksensa  
toisiin jäsenvaltioihin vähintään neljännesvuosi-  
sittain. Kaikkia liiketoimintaa harjoittavia yri-  
tyksiä, myös verotuksen ulkopuolisilla toimi-  
aloilla toimivia yrityksiä, kohdellaan arvon-  
lisäverovelvollisina, ja niille annetaan arvon-

lisäverovelvollisuuden osoittava rekisteröinti-  
numero. Samalla ne tulevat tiedonantovelvolli-  
siksi hankinnoistaan.

Kuljetusvälineiden myynti, postimyynti ja  
vähäisen liiketoiminnan muodossa harjoitettu  
kaupallinen myynti on jäsenmaiden välisessä  
kaupassa erityissääntelyn kohteena.

#### 3.1.5. Jäsenvaltion ja yhteisön ulkopuolisen valtion välinen kauppa

##### Tavarakauppa

Sisämarkkinoiden toteuttamisen jälkeenkin  
EY:n jäsenvaltiot määräävät muista valtioista  
tapahtuvalle tavaratuonnille nykyiseen tapaan  
arvonlisäveron. Tavaravienti jäsenvaltiosta yhteisön  
ulkopuoliseen valtioon on säilynyt nykyiseen  
tapaan verottomana.

Kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin sisältyy  
lukuisia tavarantoimittajan tuontia ja vientiä koskevia  
erityismääräyksiä, joiden merkitys on säilynyt  
jäsenvaltion ja yhteisön ulkopuolisen valtion  
välisessä kaupassa myös sisämarkkinoiden to-  
teuttamisen jälkeen.

##### Palvelujen kauppa

Palvelujen ulkomaankauppaa koskevat peri-  
aatteet poikkeavat tavarakauppaa koskevista  
säännöistä. Tämä johtuu siitä, ettei palvelujen  
luovutuksia ole verotuksellisesti yhtä helppo  
paikantaa kuin tavaratoimituksia. Palvelujen  
ulkomaankauppaa koskevat määräykset eivät  
rakennu maahantuonti- ja vientikäsitteen va-  
raan. Tuonnin verollisuus ja viennin verotto-  
muus on toteutettu määrittelemällä palvelun  
luovutuspaikka, joka määrää verottavan valti-  
on. Palvelun luovutuspaikkaa koskevia määrä-  
yksiä sovelletaan jäsenvaltion ja yhteisön ulko-  
puolisen valtion välisiin luovutuksiin. Määrä-  
yksiä sovelletaan myös jäsenvaltioiden välisiin  
luovutuksiin.

Pääsääntönä on, että palvelun luovutuspaik-  
ka on myyjän toimi- tai asuinpaikka. Pääsään-  
nöstä on kuitenkin tehty poikkeuksia. Ne  
koskevat lähinnä palveluja, joita usein luovu-  
tetaan yli valtion rajojen. Koska jäsenvaltioi-  
den ja jäsenvaltioihin kuulumattomien valtioi-

den veropohjat voivat olla erilaiset, jäsenvaltio voi poiketa luovutuspaikkamääräyksistä tiettyjen palvelujen kohdalla.

### 3.2. Muut Pohjoismaat

Myös Pohjoismaat ovat siirtyneet tai ovat siirtymässä EY:ssä sovellettavaan arvonlisäverotukseen. Arvonlisäverotuksen periaatteille rakentunut yleinen kulutusverojärjestelmä otettiin käyttöön Tanskassa vuonna 1967, Ruotsissa vuonna 1969 ja Norjassa vuonna 1970. Verojärjestelmän valinnan jälkeen verotusta on kussakin maassa kehitetty kohti laajaa, myös palvelut sisältävää veropohjaa. Islannissa siirryttiin vähittäismyyntiverojärjestelmästä suoraan EY:ssä sovellettuun arvonlisäverotukseen vuoden 1990 alusta.

Tanska on EY:n jäsenvaltio, joten sitä koskevat edellä selostetut direktiivimääräykset. Tanskassa sovellettava verokanta on 25 prosenttia.

Ruotsin arvonlisäverojärjestelmä on uudistettu vuoden 1991 alusta laajentamalla veropohjaa muun muassa palvelujen osalta. Uudistus liittyi Ruotsissa toteutettuun kokonaisverouudistukseen. Arvonlisäverouudistuksen tavoitteena oli tuloverouudistuksen rahoittaminen sekä arvonlisäveroverotuksen harmonisointi mahdollisimman pitkälti EY:ssä sovellettavan järjestelmän mukaiseksi. Uudistettu arvonlisäverotus kohdistuu periaatteessa kaikkiin tavarihin ja palveluihin. Yleinen verokanta on 25 prosenttia. Normaali verokantaa alemmaa 21 prosentin verokantaa sovelletaan elintarvikkeisiin, ravintola- ja hotellipalveluihin, henkilökuljetukseen, leirintäpalveluihin ja hiihtohissipalveluihin.

Myös Norjassa on meneillään arvonlisäverotuksen veropohjan laajentamiseen tähtäävä uudistustyö. Valmistelun tavoitteena on muuttaa Norjan arvonlisäverotus vastaamaan EY:ssä sovellettavaa järjestelmää. Valmistelutyö ei ole vielä johtanut lainsäädäntötoimenpiteisiin. Norjassa sovellettava verokanta on 20 prosenttia.

Islannissa on vuoden 1990 alusta alkaen sovellettu arvonlisäverotusta, joka pitkälti vastaa Tanskassa sovellettavaa verojärjestelmää. Verokanta on 24,5 prosenttia.

## 4. Esityksen tavoitteet

Siirtyminen arvonlisäverotukseen merkitsisi

nykyisin sovellettavan yleisen kulutusverotuksen eli liikevaihtoverotuksen rakenteellista uudistamista. Pää tavoitteena uudistuksessa olisi nykyjärjestelmästä johtuvien tuotantoa ja kulutusta vääristävien haittavaikutusten poistaminen. Järjestelmä uudistus merkitsisi samalla koko yleisen kulutusverojärjestelmän periaatteiden selkeytymistä.

### 4.1. Yleistä kulutusverotuksesta

Kulutusveroilla tarkoitetaan veroja, jotka kohdistuvat tavaroiden ja palvelujen kuluttamiseen. Kulutusverot jaetaan tavallisesti yleisiin ja erityisiin kulutusveroihin. Yleiset kulutusverot kuten liikevaihtovero ja arvonlisävero kohdistuvat laajaan hyödykkeiden joukkoon, ja ne määräytyvät hintasidonnaisesti prosentuaalisena osuutena hyödykkeiden myyntihinnoista. Erityiset kulutusverot kuten valmisteverot sekä auto- ja moottoripyörävero kannetaan vain tietyistä hyödykkeistä ja useimmiten yleisen kulutusveron lisäksi. Kansainvälinen kehitys suunta kulutusverotuksessa on ollut erityisverojen osuuden väheneminen ja yleisen kulutusverotuksen osuuden kasvu.

Kulutusveroja voidaan luonnehtia myös välillisiksi veroiksi. Tämä merkitsee sitä, että vero ei ole tarkoitettu jäämään verovelvollisen rasitukseksi kuten esimerkiksi tulovero, vaan se on tarkoitettu sellaisenaan edelleen vyöryttäväksi kuluttajalle. Verovelvollisia ovat hyödykkeitä myyvät yritykset, mutta veron oletetaan vyöryvän myyntihinnoihin sisältyvänä kuluttajien rasitukseksi. Verovelvollisten yritysten katsotaan siten toimivan vain veron teknisinä tilittäjinä kuluttajilta valtiolle. Markkinaolosuhteista kuitenkin viime kädessä riippuu, kuinka täydellisesti vyörytys käytännössä toteutuu.

Kulutusverotus on kansainvälisessä vaihdannassa järjestetty siten, että vero kannetaan hyödykkeistä siinä maassa, jossa niiden kulutus tapahtuu. Käytännössä tämä on toteutettu siten, että hyödykkeiden tuonnin yhteydessä kannetaan vero, kun taas vienti on vapautettu verosta.

Liikevaihtoveron tuotto vuonna 1992 oli 40 miljardia markkaa ja sen osuus kaikista valtion verotuloista oli 38 prosenttia. Valtion vuoden 1993 talousarvioesityksessä liikevaihtoveron tuotoksi on arvioitu 42 miljardia markkaa.

## 4.2 Tavoitteet

Liikevaihtoverojärjestelmämme eroaa kansainvälisesti yleisesti sovellettavasta arvonlisäverojärjestelmästä olennaisesti kahdella tavalla. Ensinnäkin veropohja on järjestelmän tavarakeskeisyydestä johtuen suppea, useimpien palvelujen ja rakennustoiminnan jäädessä verotuksen ulkopuolelle. Toiseksi tavaroiden valmistus- ja jakelutoimintaan liittyvien tuotantopanoshankintojen vähennysoikeus ei ole täydellinen, vaan sitä on rajoitettu muun muassa käyttöomaisuuden osalta.

Liikevaihtoverojärjestelmän veropohjan suppeudesta ja vähennysoikeuksien rajoituksista johtuen vero kertaantuu ja lopputuotteiden hintoihin muodostuu niin sanottua piilevää liikevaihtoveroa. Kulutukseen myytävien hyödykkeiden verosisällöt vaihtelevat varsin sattumanvaraisesti sekä verotuksen piiriin kuuluvilla että verotuksen ulkopuolella olevilla toimialoilla.

Veropohjan suppeudesta ja veron kertaantumisesta aiheutuva epäneutraali verokohtelu vaikuttaa hyödykkeiden suhteellisiin hintoihin ja ohjaa voimavarojen kohdentumista taloudessa, vaikka järjestelmä ei tällaiseen tarkoituksellisesti pyri. Piilevä liikevaihtovero rasittaa myös vientituotteiden hintoja ja aiheuttaa avoimelle sektorille välittömän kilpailukykyhaitan.

### 4.2.1 Verotuksen neutraalisuus

Liikevaihtoverojärjestelmän veropohja on suppea pääosan palveluista ja rakennustoiminnasta jäädessä verotuksen ulkopuolelle. Lisäksi osa tavaroista on säädetty kokonaan tai osittain verottomiksi. Osaan kulutettavista hyödykkeistä ei siten kohdistu verokannan suuruisia avointa veroa. Elinkeinoelämän käyttämien palvelujen verottomuus ja tuotantopanoshankintoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden rajoitukset aiheuttavat veron kertaantumista ja vaihtelevan suuruisen piilevän veron muodostumista hyödykkeiden hintoihin. Nykyinen liikevaihtoverojärjestelmä ei ole kilpailu- ja kulutusneutraali.

Verojärjestelmä ei saisi vääristää taloudellista päätöksentekoa tavalla, joka johtaa kansantalouden resurssien epätarkoituksenmukaiseen kohdentumiseen ja tehokkuustappioihin. Neutraali verojärjestelmä ei vaikuta kuluttajien valintoihin eikä yritysten tuotantomenetelmiä tai

jakelutietä koskeviin päätöksiin. Liikevaihtoverotuksen kokonaisuudistuksen päätavoitteena on verojärjestelmän neutraalisuuden lisääminen.

### 4.2.2. Veron kertaantuminen ja piilevä vero

Veron kertaantumisella tarkoitetaan sitä hyödykkeiden hintojen suhteellisten verosisältöjen vaihtelua, joka aiheutuu yritystoiminnassa käytettyjen tuotantopanosten verottamisesta. Veron kertaantumista on pyritty eri maiden yleisissä kulutusverojärjestelmissä välttämään siitä aiheutuvien kansainvälisten ja kansallisten kilpailuvääristymien vuoksi. Veron kertaantumisen vähentäminen on keskeinen tavoite myös liikevaihtoverojärjestelmää uudistettaessa.

Piilevällä verolla tarkoitetaan yleisessä kulutusverotuksessa sitä verorasitusta, joka säädetyn verokannan lisäksi kohdistuu hyödykkeiden hintoihin. Piilevän veron muodostuminen aiheutuu siitä, että tuotanto- tai jakelutoiminnassa käytettävistä tavaroista tai palveluista eli tuotantopanoksista kannetaan veroa, jota ei voida vähennysoikeuden avulla poistaa. Vero siirtyy kustannuksena myytävien tuotteiden hintoihin. Kun vero suoritetaan sekä tuotantopanosten myynnistä että niiden avulla tuotettujen hyödykkeiden myynnistä, vero kertaantuu. Koko yritystoiminnan tuotantopanoksiin sisältyvä välitön piilevä liikevaihtovero on arvioitu mukaan vuosittain 15,9 miljardia markkaa, josta vain 1,5 miljardia markkaa on peräisin verovelvollisten yritysten panoksista. Pääosa veron kertaantumisesta aiheutuu hankittaessa panoksia ei-verovelvollisilta toimialoilta.

Kulutushyödykkeiden hintoihin sisältyvän piilevän veron määrä vaihtelee riippuen siitä, missä määrin niiden valmistuksessa on käytetty verollisia tuotantopanoksia. Hyödykkeiden hintoihin sisältyvän veron määrä riippuu esimerkiksi käytetyistä tuotantomenetelmästä tai jakelutiestä, jolloin verotus vaikuttaa yritysten taloudellisiin valintoihin ja voi johtaa kansantalouden kannalta epätarkoituksenmukaisiin ja tehottomiin ratkaisuihin.

Piilevästä verosta aiheutuva kustannuslisä on erityisen ongelmallinen kansainvälisessä kaupassa. Kansainvälisten sopimusten mukaan kulutusverojen vaikutus saadaan poistaa vientituotteiden hinnoista. Toisaalta tuontiin ei saa kohdistaa korkeampaa verorasitusta kuin koti-

maiseen tuotantoon. Tämän mukaisesti hyödykkeiden maastavienti on säädetty verottomaksi ja maahantuontiin kohdistuu saman verokannan suuruinen avoin vero kuin kotimaassa valmistettujen hyödykkeiden myyntiin. Jos vientituotteiden hintoihin sisältyy piilevää veroa, viennin verottomuus ei käytännössä toteudu. Maa, jossa tuotettujen hyödykkeiden hintoihin sisältyy piilevää veroa enemmän kuin kilpailijamaissa tuotettuihin hyödykkeisiin, on viennin suhteen näitä epäedullisemmassa asemassa. Tällainen maa on kilpailijamaita huomommassa asemassa myös tuonnin suhteen, koska tuontituotteiden hintoihin ei sisälly vastaavaa lisäkustannusta kuin kotimaassa tuotettuihin hyödykkeisiin.

Suomessa tuotetut hyödykkeet sisältävät piilevää veroa enemmän kuin arvolisäverojärjestelmää soveltavien kilpailijamaiden tuotteet. Tämä heikentää suomalaisten vientituotteiden kansainvälistä hintakilpailukykyä. Viennin arvoon on arvioitu sisältyvän noin 3,8 miljardia markkaa piilevää liikevaihtoveroa vuonna 1994. Tämä on noin 2,3 prosenttia koko viennin arvosta. Maahantuonnista on vuodesta 1971 lukien kannettu erityistä tasausveroa, jolla pyritään saattamaan tuontitavarat verotuksellisesti samaan asemaan niiden kanssa kilpailevien kotimaisten tuotteiden kanssa. Tasausvero vastaa keskimäärin kotimaisiin tuotteisiin sisältyvän piilevän veron määrää. Tasausverosta on päätetty luopua vuoden 1994 alusta (1536/91).

#### 4.2.3. Suomen hakemus Euroopan yhteisön jäseneksi

Suomi on hakenut EY:n jäsenyyttä. Neuvotellut jäsenhakemuksesta ovat alkaneet kuluvan vuoden helmikuussa. Jäsenyyden mahdollista toteutumista tai toteutumisajankohtaa ei voida tässä vaiheessa vielä arvioida.

EY edellyttää jäseniltään, myös uusilta jäseniltä, sopimansa arvonlisäverojärjestelmän hyväksymistä. Jos Suomesta tulee EY:n jäsen, on myös Suomen lainsäädännön tältä osin sopeuduttava EY:n vaatimusten mukaiseksi. Vaikka Suomesta ei tulisikaan EY:n jäsentä, on yleisen kulutusverojärjestelmän muuttamista kansainvälisen käytännön mukaiseksi kuitenkin pidettävä tarpeellisena, koska kansainvälinen verokilpailu voi tulevina vuosina luoda paineita kulutusverotuksen harmonisoimiseen. Tässä tilanteessa on perusteltua, että arvon-

lisäverojärjestelmän valmistelussa otetaan huomioon myös EY:n arvonlisäverojärjestelmän tavoitteet ja vaatimukset.

## 5. Keinot

Liikevaihtoverotuksen kokonaisuudistuksen tavoitteena on nykyjärjestelmän epäneutraalisuudesta johtuvien hyödykkeiden kulutukseen ja tuotantoon liittyvien vääristymien poistaminen. Käytännössä kulutus- ja tuotantoneutraalisuustavoite on saavutettavissa liikevaihtoverotuksen veropohjaa laajentamalla sekä poistamalla tuotantopanosten hankintaan sisältyvän liikevaihtoveron vähennysrajoitukset. Näillä toimenpiteillä voidaan veron kertaantuminen poistaa lähes kokonaan sekä yhdenmukaistaa kulutukseen myytävien tavaroiden ja palvelujen verokohtelua. Tavoitteiden saavuttaminen on toteutettavissa siirtymällä nykyisestään liikevaihtoverotuksesta arvonlisäverotukseen. Arvonlisäverotukseen siirtyminen olisi myös vaurautumista käynnissä olevaan integraatiokehitykseen.

Myös Suomen EY-jäsenhakemus edellyttää, että jo tässä vaiheessa yleisen kulutusverotuksen kehittämisessä otetaan huomioon Suomea myöhemmin mahdollisesti koskevat kansainväliset sopimukset ja niiden asettamat velvoitteet.

### 5.1. Arvonlisäverojärjestelmä ja verotuksen neutraalisuus

Arvonlisäverojärjestelmä on teoreettiselta perusrakenteeltaan neutraali. Kaikkeen kulutukseen kohdistuvana se ei vaikuta tavaroiden ja palvelujen suhteellisiin hintoihin verrattuna tilanteeseen, jossa verotusta ei lainkaan olisi. Tavaroiden ja palvelujen tuotanto ja jakelu on vapautettu tuotantopanoshankinnoista maksettusta verosta vähennysoikeuden avulla. Se ei siten periaatteessa vääristä kuluttajien ja yritysten valintoja.

Arvonlisäverojärjestelmässä hyödykkeiden suhteellisia hintoja vääristävät vaikutukset voidaan minimoida. Arvonlisäveron tulisi kohdistua yhdenmukaisesti kaikkeen tavaroiden ja palvelujen kulutukseen. Verotuksen tason eli verokannan tulisi olla yhtenäinen. Jos osa tavaroista ja palveluista on verottomia tai täyden ja osa alemman verokannan rasittamia, kysyntä ja kilpailutilanne vääristyvät tältä osin.

Käytännössä arvonlisäverojärjestelmän teoreettisesta mallista joudutaan kuitenkin tekemään poikkeuksia esimerkiksi sosiaalisista, muista yhteiskuntapoliittisista ja hallinnollisista syistä.

Neutraalisuus edellyttää myös, että verollisen yritystoiminnan tuotantopanoshankinnoissa maksetun veron vähennysoikeus on täysimääräinen.

## 5.2. Arvonlisäverojärjestelmä ja veron kertaantuminen

Yleisissä kulutusverojärjestelmissä on veron kertaantumista pyritty välttämään siitä kansainvälisessä kaupassa ja kotimarkkinoilla aiheutuvien kilpailuvääristymien vuoksi. Varsinaista kertaantuvaa järjestelmää ei enää ole käytössä missään Länsi-Euroopan maassa. Veron kertaantumisen estämiseksi on yleisesti siirrytty laajapohjaiseen arvonlisäverojärjestelmään, jossa vero kohdistuu vain kulutukseen eikä yritystoiminnan tuotantopanoksiin.

Arvonlisäverojärjestelmässä vero ei kertaannu. Kertaantuminen on poistettu tuotantopanoshankintoihin sisältyvän veron vähennysmenettelyn avulla. Tuotantopanokset ostetaan verollisina, mutta verovelvollinen ostaja saa vähentää tuotantopanosten ostohintoihin sisältyvän veron. Näin tuotantopanoksesta maksettu vero poistuu kokonaan eikä välitöntä piilevää veroa muodostu. Käytännössä veron kertaantumisen estäminen edellyttää, että kaikkien tuotantopanosten hankintahintoihin sisältyvä arvonlisävero on vähennyskelpoinen. Jos tuotantopanoksesta maksetun veron vähennysoikeutta on joltain osin rajoitettu, vero kertaantuu tältä osin.

Veron kertaantumisen estäminen edellyttää lisäksi, että arvonlisäverotuksen veropohja on mahdollisimman laaja. Veropohjan tulee kattaa kaikki yritystoiminnan käyttämät tavarat ja palvelut. Tämä johtuu siitä, että arvonlisäverotuksessa vähennysoikeus on vain verovelvollisilla. Tuotantopanokset, jotka käytetään verottomilla toimialoilla, on hankittava verollisina ilman vähennysoikeutta. Tuotettujen hyödykkeiden myynnistä ei suoriteta avointa veroa, mutta myyntihintoihin sisältyy tuotantopanosten verokustannus. Jos näin tuotettujen hyödykkeiden ostaja on verovelvollinen yritys, vero kertaantuu ja siirtyy kustannuksena kulluttajalle myytävän tuotteen hintaan.

## 5.3. Veropohjan laajentaminen

Arvonlisäverotuksessa vero kohdistuu periaatteessa kaikkeen hyödykkeiden eli tavaroiden ja palveluiden myyntiin, joka tapahtuu liiketoiminnan muodossa. Vaikka hyödykkeiden verollisuus olisi arvonlisäverotuksessa yleinen, olisi myös jatkossa perusteltua vapauttaa tietyt hyödykkeet verosta. Veropohjan laajentaminen arvonlisäverotuksen periaatteiden mukaiseksi merkitsisi myös eräiden tällä hetkellä erityisasemassa olevien tavaroiden verokohtelun muuttamista.

## 5.4. Vähennysoikeuksien laajentaminen

Veron kertaantumisen estämiseksi tuotantopanoksiin sisältyvän veron vähennysoikeudet ovat arvonlisäverojärjestelmässä mahdollisimman laajat. Pääsääntöisesti kaikki arvonlisäverollista liiketoimintaa varten verollisina hankitut tuotantopanokset olisivat vähennyskelpoisia. Tämä merkitsisi luopumista nykyisistä käyttöomaisuutta, telepalveluja, kuljetusvälineitä ja liikennepolttonesteitä sekä rakennusmateriaaleja ja rakennukseen kohdistuvia töitä koskevista rajoituksista samoin kuin tuotannollisia investointeja koskevasta erityissääntelystä.

## 6. Keskeiset ehdotukset

Esityksessä ehdotetaan yleinen kulutusverotus uudistettavaksi säätämällä arvonlisäverolaki. Samalla nykyinen liikevaihtoverolaki ehdotetaan kumottavaksi. Seuraavassa tarkastellaan ehdotetun arvonlisäverolain sisältöä ja kuvataan keskeisiä lakiehdotuksen aiheuttamia muutoksia voimassa olevaan liikevaihtoverolakiin.

### 6.1. Lain yleinen soveltamisala

Arvonlisäveroa suoritettaisiin valtiolle liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta verollisten tavaroiden ja palvelujen myynnistä sekä tavarain maahantuonnista.

#### 6.1.1. Aineellinen soveltamisala

Verotuksen aineellinen soveltamisala laajeni-



si huomattavasti nykyisestä. Voimassa olevan liikevaihtoverolain mukaan vain tavaroiden ja laissa erikseen lueteltujen, lähinnä tavaroihin liittyvien palvelujen myynti on verollista. Lakiehdotuksen mukaisessa laajapohjaisessa arvonlisäverojärjestelmässä vero kohdistuisi periaatteessa kaikkiin liiketoiminnan muodossa myytäviin tavaroihin ja palveluihin. Verottomia olisivat ainoastaan palvelut, jotka on nimenomaisesti säädetty verotuksen ulkopuolelle. Verottomia palveluja olisivat muun muassa terveyden- ja sairaanhoito, sosiaalihuolto, koulutus, eräät tekijänoikeuksien luovutukset, rahoitus- ja vakuutuspalvelut sekä arpajaiset ja rahapelit.

Edellä mainittuja palveluja lukuun ottamatta kaikki muut palvelut kuuluisivat ehdotettuun laajaan veropohjaan. Verollisuus koskisi yhtäläisesti elinkeinotoiminnan ja kuluttajien käyttämiä palveluja. Taloudellisesti ja yhteiskunnallisesti merkittävistä palveluista laajaan veropohjaan kuuluisivat muun muassa rakentaminen, henkilökuljetus- ja tavarakuljetuspalvelut, joukkoviestintäpalvelut, hallinnolliset, tekniset ja juridiset konsultointipalvelut, kiinteistöhoitopalvelut sekä erilaiset henkilökohtaiset palvelut.

### 6.1.2. Alueellinen soveltamisala

Lakia sovellettaisiin alueperiaatteen mukaisesti niihin tavaroiden ja palveluiden myyntiin, jotka tapahtuvat Suomessa. Määränpämaaperiaatteen mukaisesti vero kohdistuu vain niihin tavaroihin ja palveluihin, jotka kulutetaan Suomessa. Tämän mukaisesti tavaroiden maahantuonti olisi verollista. Toisaalta tavaroiden ja tiettyjen palvelujen myynti ulkomaille olisi verotonta kuten nykyisinkin.

## 6.2. Verovelvollisuus

Arvonlisäverotuksessa verovelvollisia olisivat tavaroiden ja palvelujen myyntiä harjoittavat yritykset. Verovelvollisuus koskisi nykyiseen tapaan valmistus-, tukkumyynti- ja vähittäiskauppaportaan yrityksiä. Veropohjan laajenemisesta johtuen myös palveluelinkeinon harjoittajat tulisivat verovelvollisiksi. Verovelvollisuuden edellytyksenä olisi, että tavaran ja palvelun myynti tapahtuu liiketoiminnan muodossa. Nykykäytännön mukaisesti liiketoimin-

nan muodossa tapahtuvana pidettäisiin ansio- tarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavanomainen yrittäjärisiki.

Lakiehdotuksessa verovelvollisella tarkoitettaisiin sellaista myyjää tai ostajaa, joka on velvollinen suorittamaan valtiolle arvonlisäveroa. Voimassa olevan lain mukaan vientikauppaa ja muuta nollaverokannan alaista myyntiä harjoittavat yritykset ovat teknisesti verovelvollisia, jotta niille voitaisiin palauttaa tuotantopanoshankintoihin sisältyvät verot. Lakiehdotuksessa tällaiset yritykset eivät olisi verovelvollisia. Niillä olisi kuitenkin oikeus nykyiseen tapaan saada takaisin hankintoihin sisältyvät verot. Palautusoikeus vastaisi laajuudeltaan verovelvollisten yritysten vähennysoikeutta.

### 6.2.1. Vähäinen liiketoiminta

Hallinnollisista syistä vähäinen toiminta ehdotetaan rajattavaksi verotuksen ulkopuolelle. Liiketoiminnan muodossa tapahtuvan toiminnan ja harrastusluonteisen, pienimuotoisen tai satunnaisen toiminnan välisen rajanvedon helpottamiseksi verotuksen ulkopuolelle jäävä vähäinen toiminta määriteltäisiin liikevaihdon suuruuden perusteella.

Neutraalisuussyistä verovelvollisuuden alarajaa ei voida asettaa kovin korkealle, jotta samankaltaisissa olosuhteissa toimivien pienyritysten verotuksellisesti eriarvoinen asema ei aiheuttaisi kilpailuvääristymiä. Palvelutoimialojen tullessa verollisiksi nykyistä vähäisen liiketoiminnan verollisuuden rajauksessa käytettyä 75 000 markan alarajaa on pidettävä liian korkeana. Tämän vuoksi ehdotetaan, että vähäisen liiketoiminnan alarajaksi säädetäisiin 50 000 markan liikevaihto vuodessa. Samalla luovutettaisiin liikevaihtoalarajan ylittämistä lieventävästä palautusmenettelystä. Verovelvollisuuden markkamääräinen alaraja koskisi nykyisestä poiketen myös yhteisöjen harjoittamaa toimintaa.

### 6.2.2. Yleishyödylliset yhteisöt ja uskonnolliset yhdykunnat

Yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisävero- kohtelu ehdotetaan nykyiseen tapaan kytkettäväksi tuloverotuksessa toteutettuun sääntelyyn. Yleishyödyllinen yhteisö olisi siten arvonlisäve-

rovelvollinen vain toiminnasta, josta saatua tuloa pidetään tuloverolain (1535/92) mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona.

Edellä mainitun perusteella muun muassa yleishyödyllisten yhteisöjen järjestämät erilaiset kulttuuri- ja viihdetilaisuudet, esimerkiksi teatteriesitykset, konsertit ja urheilutilaisuudet olisivat verottomia.

Uskonnollisten yhdyskuntien ja yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverokohtelun yhdenmukaistamiseksi ehdotetaan, että myöskään uskonnollisten yhdyskuntien ei olisi suoritettava arvonlisäveroa tuloverolain 23 §:n 3 momentissa tarkoitetuista toiminnoista. Uskonnollisia yhdyskuntia ovat evankelisluterilainen kirkko, ortodoksinen kirkkokunta sekä muu uskonnollinen yhdyskunta ja niiden seurakunnat.

### 6.2.3. *Julkisyhteisöt*

Valtion ja kuntien tulee kilpailuneutraalisuussyistä olla verovelvollisia samojen sääntöjen mukaan kuin yksityisten yritysten. Tämän vuoksi lakiehdotuksen mukaan valtio on yleisesti verovelvollinen liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen myynnistä. Valtion liikelaitokset samoin kuin eräät niihin verrattavat laitokset olisivat kuitenkin erikseen verovelvollisia. Myös Suomen pankki ja kansaneläkelaitos olisivat harjoittamastaan toiminnasta erikseen verovelvollisia. Kuntien olisi nykyiseen tapaan suoritettava veroa tavaroiden ja palvelujen myynnistä, jos toiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa. Kuntayhtymiin ja Ahvenanmaan maakuntaan sovellettaisiin kuntaa koskevia säännöksiä.

Liiketoiminnan muodossa tapahtuvalta toiminnalta edellytetään yleensä ansiotarkoitusta. Valtion ja kunnan harjoittaman myynnin katsottaisiin tapahtuvan ansiotarkoituksessa silloinkin, kun myynti tapahtuu omakustannushintaan edellyttäen, että kyseessä ei ole viranomaistoiminta. Selvästi alle omakustannushintaa tapahtuva myynti olisi sitä vastoin veroton.

Valtion ja kuntien tarjoamat erilaiset kulttuuri- ja viihdepalvelut, esimerkiksi teatteriesitykset ja konsertit, jäisivät pääsääntöisesti verotuksen ulkopuolelle, koska tällaista toimintaa ei yleensä harjoiteta liiketoiminnan muodossa. Erilaisten tilaisuuksien pääsymaksut eivät yleensä kata kustannuksia, vaan osa kustannuksista rahoitetaan julkisin varoin.

Samalla perusteella verotonta olisi myös julkisyhteisöjen harjoittama kirjasto-, arkisto- ja museotoiminta.

Liiketoiminnan muodossa tapahtuvana ei pidettäisi viranomaistoimintaa. Valtion ja kunnan ei siten olisi suoritettava veroa viranomais-toimintana tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen luovutuksesta.

### 6.2.4. *Ulkomaalaiset*

Lakiehdotuksen mukaan Suomessa liiketoiminnan muodossa harjoitetusta tavaroiden ja palvelujen myynnistä olisi suoritettava veroa riippumatta siitä, onko toimintaa harjoittava yritys ulkomaalainen tai harjoitetaanko toimintaa täällä olevasta kiinteästä toimipaikasta vai ei. Verovelvollisuus syntyisi jo ulkomaisen yrityksen täällä suorittamasta yhdestä myynnistä, jos myynti on osa yrityksen ulkomailla harjoittamaa liiketoimintaa. Veron suorittamisvelvollisuuteen vaikuttaisivat palvelujen luovutuspaikkaa koskevat myyntimaasäännökset.

Ulkomaalaisten laajaan verovelvollisuuteen liittyvien valvonnallisten hankaluuksien vähentämiseksi ehdotetaan, että tavaroiden ja eräiden erikseen mainittujen palvelujen myynnin osalta verovelvollinen olisi ostaja, jos ulkomaalaisella myyjällä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Ostaja olisi verovelvollinen siitä riippumatta, harjoittaako hän verollista toimintaa vai ei. Ulkomaalaisella tarkoitettaisiin elinkeinonharjoittajaa, jonka kotipaikka on ulkomailla. Kiinteällä toimipaikalla tarkoitettaisiin pysyvää liikepaikkaa, jossa yrityksen liiketoimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan.

### 6.2.5. *Verovelvolliseksi hakeutuminen*

Vähäisen liiketoiminnan harjoittajilla, yleishyödyllisillä yhteisöillä ja uskonnollisilla yhdyskunnilla sekä verotonta toimintaa harjoittavilla invalideilla olisi oikeus hakemuksesta päästä verovelvollisiksi. Hakeutumalla verovelvolliseksi tällaiset elinkeinonharjoittajat voisivat vähennysoikeuden avulla poistaa tuotantopanos-hankintoihin sisältyvän veron.

## 6.3. *Verollinen myynti*

Lakiehdotuksen mukaan veroa suoritettaisiin

liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen myynnistä sekä tavaroiden maahantuonnista.

### 6.3.1. Tavarana ja palvelun määrittely

Tavara on lakiehdotuksessa määritelty aineelliseksi esineeksi. Tavarana pidettäisiin paita- ja kengät, esimerkiksi, myös kiinteistöä. Kiinteistöluovutukset olisivat kuitenkin pääsääntöisesti verottomia. Tavarana pidettäisiin myös sähköä, kaasua, lämpöä, kylmyyttä ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä.

Palvelulla tarkoitettaisiin kaikkia sellaisia muita hyödykkeitä kuin tavaroita, joita voidaan myydä liiketoiminnan muodossa. Jollei liiketoiminnan muodossa myytävä hyödyke olisi tavara, se olisi palvelu. Palveluja olisivat esimerkiksi tavarana kohdistuvat työsuoritukset, tavarana vuokraoikeus, tarjoilu, erilaiset oikeudet sekä velvollisuus pidättäytyä tietystä teosta tai sietää tiettyä tekoa tai tilaa.

### 6.3.2. Myynnin määrittely

Tavarana myynnillä tarkoitettaisiin tavarana omistusoikeuden vastikkeellista luovuttamista. Palvelun myynnillä tarkoitettaisiin palvelun suorittamista tai muuta luovuttamista vastiketta vastaan. Palvelun myynnin määrittely kattaisi kaikki vastiketta vastaan tapahtuvat liiketoimet, joissa ei ole kysymys tavarana omistusoikeuden luovuttamisesta.

Tavarana tai palvelun ottaminen omaan käyttöön rinnastettaisiin myyntiin. Oman käytön verottamisella pyritään neutraalisuussyistä varmistamaan kulutuksen verollisuus tilanteessa, jossa hyödykettä ei myydä, vaan se luovutetaan vastikkeetta yksityiseen kulutukseen. Lisäksi oman käytön verotus koskisi tilanteita, joissa hyödyke siirretään liiketoiminnan piirissä vähennykseen oikeuttavasta käytöstä vähennykelvottomaan käyttöön. Verotus kohdistuisi pääsääntöisesti vain arvonlisäverollisen liiketoiminnan yhteydessä tapahtuvaan tavarana ja palvelun omaan käyttöön. Palvelujen oman käytön verotuksen edellytyksenä olisi, että verovelvollinen myy vastaavia palveluja ulkopuolisille.

## 6.4. Poikkeukset myynnin verollisuudesta

Lakiehdotuksen mukaisessa laajapohjaisessa

arvonlisäverojärjestelmässä vero kohdistuisi periaatteessa kaikkiin liiketoiminnan muodossa myytäviin tavaroihin ja palveluihin. Myynnin verollisuus olisi pääsääntö ja verottomuus poikkeuksellista. Tavaroiden ja palvelujen myynti olisi verollista, ellei laissa nimenomaan toisin säädettäisi.

### 6.4.1. Kiinteistön luovutukset

Lakiehdotuksen mukaisessa arvonlisäverojärjestelmässä kiinteistön myynti ja vuokraaminen olisi pääsääntöisesti nykyiseen tapaan verotonta.

Koska suuri osa kiinteistökaupoista tehdään yksityishenkilöiden välillä, ne jätettäisiin hallinnollisista syistä verotuksen ulkopuolelle. Myös maa-alueen, rakennusten ja huoneistojen vuokraaminen jäisi hallinnollisista syistä sekä vuokra- ja omistusasumisen yhtäläisen verokohtelun saavuttamiseksi nykyiseen tapaan verotuksen ulkopuolelle. Vuokraoikeuden lisäksi myös muiden kiinteistöön kohdistuvien oikeuksien, esimerkiksi asunto-osakkeen antaman hallinto-oikeuden myynti olisi pääsääntöisesti verotonta. Veron kertaantumisen estämiseksi kiinteistönhaltijalla olisi erikseen säännellyissä tapauksissa mahdollisuus hakeutua verovelvolliseksi liikehuoneistojen käyttöoikeuden luovuttamisesta.

Kiinteistöllä tarkoitettaisiin maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa. Rakennuksen luovuttamista urakkasopimuksen perusteella ei kuitenkaan pidettäisi kiinteistön vaan verollisen rakentamispalvelun luovutuksena.

Verollisia kiinteistöön kohdistuvien oikeuksien luovutuksia ja kiinteistöön kohdistuvia palveluja olisivat muun muassa seuraavat:

#### Rakentamispalvelut

Rakennustoiminta, sekä talonrakentaminen että maa- ja vesirakentaminen, saatettaisiin arvonlisäverotuksen piiriin. Tämä toteutettaisiin verottamalla kiinteistöön kohdistuvia rakentamispalveluja. Verollisena rakentamispalvelun myyntinä pidettäisiin muun muassa urakkasopimukseen perustuvaa rakennuksen luovuttamista sekä muita rakennukseen tai sen maapohjaan kohdistuvia työsuorituksia.

Uudisrakennuksen myyntiä maapohjineen

pidettäisiin kiinteistönlouvuksena. Rakennustyö verotettaisiin kuitenkin rakentamispalvelun ottamisena omaan käyttöön, jolloin vero kohdistuisi rakennustyöhön ja siinä käytettäviin materiaaleihin. Myös perustajarakentaminen verotettaisiin oman käytön verotusta soveltaen. Muun rakennuksen kuin uudisrakennuksen myynti olisi aina veroton kiinteistönlouvuus.

#### Kiinteistönhallintapalvelut

Kiinteistönhallintaa varten ostetut palvelut kuten rakentamispalvelut, huoneistosivous, jätehuolto, muu kiinteistön hoito ja isännöinti tulisivat verollisiksi. Kilpailuvääristymien estämiseksi verotuksen ulkopuolelle jäävässä toiminnassa, esimerkiksi verottomassa kiinteistön vuokraustoiminnassa sekä pankki- ja vakuutus-toiminnassa käytettyihin kiinteistöihin kohdistuvat itse suoritettujen edellä mainittujen työt verotettaisiin oman käytön verotusta koskevien sääntöjen mukaan. Kiinteistönhallintapalvelujen oman käytön verotus koskisi myös asunto- ja kiinteistöasakeyhtiöitä. Hallinnollisista syistä verotus tulisi kysymykseen vain silloin kun töistä aiheutuvat palkkakustannukset sivukustannuksineen ylittäisivät 120 000 markkaa vuodessa.

Hotelli- ja muu majoitustoiminta sekä muu verollisen tilan luovuttaminen

Verollista olisi hotelli- ja leirintäaluetoiminnassa sekä niihin verrattavassa majoitustoiminnassa tapahtuva huoneiden, mökkien ja muiden sellaisten tilojen käyttöoikeuden luovuttaminen. Verollista olisi myös kokous-, näyttely- ja urheilutilan taikka muun sellaisen tilan käyttöoikeuden tilapäisluonteinen luovuttaminen. Myös pysäköintipaikkojen luovuttaminen olisi verollista. Verollista olisi lisäksi sataman tai lentokentän luovuttaminen erilaisine palveluineen vesi- tai ilma-alusten käyttöön. Säilytyslokeroiden käyttöoikeuden luovuttaminen olisi myös verollista. Kiinteistön tai sen osan, esimerkiksi seinän luovuttaminen mainostilaksi olisi verollista.

Maa- ja kiviainekset

Lakiehdotuksen mukaan maa- tai kiviaines-

ten myynti tai otto-oikeuden luovuttaminen olisi nykyisestä poiketen verollista.

#### 6.4.2. Terveysten- ja sairaanhoito

Terveysten- ja sairaanhoito jää nykyisin liikevaihtoverotuksen ulkopuolelle. Se jäisi verotuksen ulkopuolelle myös arvonlisäverotuksessa. Terveysten- ja sairaanhoidon jättäminen verotuksen ulkopuolelle on perusteltua, koska kysymys on pääosin julkisin varoin rahoitettua toiminnasta.

Lähtökohtana verovapaan terveysten- ja sairaanhoidon laajuuden määrittelyssä olisi, että verovapaus mahdollisimman pitkälti noudattaisi yleispoliittisia tavoitteita siitä, minkä tyyppisen hoidon tulee kuulua yhteiskunnan tuen piiriin. Verottomuus ei koskisi kauneushoitoa, yleistä virkistäytymistä tai muuta sellaista toimintaa.

Verottomuus koskisi sekä julkista että yksityistä terveysten- ja sairaanhoitoa. Yksityinen toiminta rajattaisiin verotuksen ulkopuolelle siten, että verosta vapautettaisiin vain yhteiskunnan valvonnan piiriin kuuluva hoitotoiminta.

#### 6.4.3. Sosiaalihuolto

Sosiaalihuoltoon luettava toiminta jää nykyisin liikevaihtoverotuksen ulkopuolelle. Myös lakiehdotuksen mukaan sosiaalihuolto olisi pääasiallisesti julkisin varoin rahoitettuna toimintana vapautettu verosta.

Verottomia sosiaalihuoltoon liittyviä palveluja olisivat asumisen ja tukitoimien järjestäminen, kasvatusta sekä muu huolenpito ja ylläpito. Verovapaus koskisi sekä laitosta että avohuoltoa. Verotonta sosiaalihuoltoa olisi valtion ja kuntien harjoittaman toiminnan lisäksi vastaava lääninhallituksen tai kunnan sosiaalilautakunnan valvoma yksityisten harjoittama toiminta.

#### 6.4.4. Koulutus

Koulutus jäisi myös arvonlisäverotuksessa pääasiallisesti julkisin varoin rahoitettuna toimintana verotuksen ulkopuolelle. Verovapaata olisi koulutus, jota järjestetään yhteiskunnan kulloinkin hyväksymien koulutustavoitteiden toteuttamiseksi.

Verotonta olisi yleissivistävä ja ammatillinen koulutus, taiteen perusopetus sekä korkeakouluopetus, jota lain nojalla järjestetään tai jota lain nojalla avustetaan valtion varoin. Verovapaan koulutuksen järjestäjänä voisi olla valtio, kunta tai yksityinen yhteisö.

Verollista koulutusta olisi liiketaloudellisin perustein järjestetty koulutus sekä erilainen lähinnä vapaa-ajanviettoon tai muuhun harrastustoimintaan liittyvä koulutus- ja opetustoiminta.

#### 6.4.5. Rahoituspalvelut

Rahoituspalvelut ehdotetaan jätettäväksi arvonlisäverotuksen ulkopuolelle, koska rahoituspalvelujen verottamiseen liittyy merkittäviä verotusteknisiä vaikeuksia. Toisaalta rahoituspalvelut on yleisesti, muun muassa EY:ssä, jätetty arvonlisäverotuksen ulkopuolelle.

Verottomilla rahoituspalveluilla tarkoitettaisiin muun muassa varainhankintaa, luotonantoa ja muuta rahoituksen järjestämistä, luotonantajan harjoittamaa luoton hallintaa, maksuliikettä, valuutan vaihtoa, arvopaperikauppaa ja takaustoimintaa. Verottomina rahoituspalveluina pidettäisiin myös rahoituspalveluiden tuottamiseen välittömästi liittyviä asiantuntija- ja tukipalveluita silloin, kun myyjänä on pankkien yhteenliittymä. Luotto- ja rahoituslaitosten myymät erilaiset notariaatti-, neuvonta- ja säilytyspalvelut olisivat neutraalisuussyistä verollisia.

Rahoitustoiminnan verottomuus koskisi luotto- ja rahoituslaitosten lisäksi kaikkia muitakin yrityksiä, jotka myyvät verottomia rahoituspalveluja.

#### 6.4.6. Vakuutuspalvelut

Vakuutuspalvelut ovat nykyisin liikevaihtoverotuksen ulkopuolella. Tiettyihin vakuutuspalveluihin kohdistuu erillinen liikevaihtoveron suuruinen vakuutusmaksuvero. Lakiehdotuksen mukaan vakuutuspalvelut jäisivät myös arvonlisäverotuksen ulkopuolelle.

Veroa ei suoritettaisi vakuutuspalvelun myynnistä eli vakuutussopimuksen nojalla kannettavista vakuutusmaksuista. Vakuutuspalveluilla tarkoitettaisiin vakuutusyhtiöiden harjoittaman vakuutustoiminnan lisäksi muun muassa vakuutusyhdistysten, vakuutuskassojen, työttö-

myyskassojen ja eläkesäätiöiden harjoittamaa vakuutustoimintaa. Vakuutuspalvelun käsitteeseen sisältyisi myös jälleenvakuutustoiminta. Myös vakuutusten välitys olisi verotonta. Vakuutuspalveluina pidettäisiin myös tiettyjä vakuutustoimintaan kiinteästi liittyviä palveluja.

#### 6.4.7. Esiintymispalkkiot ja erät immateriaali-oikeudet

Esiintymispalkkiot ja tekijänkorvaukset ehdotetaan jätettäväksi pääsääntöisesti arvonlisäverotuksen ulkopuolelle lähinnä hallinnollisista syistä. Julkisen esiintyjän, kirjailijan tai säveltäjän toiminta ei useinkaan tapahdu liiketoiminnan muodossa, vaan toiminnasta saadut korvaukset voidaan rinnastaa palkkaan. Esiintymis- ja tekijänkorvaukset tulisivat lisäksi verotetuksi osana kulutukseen myytävän hyödykkeen, esimerkiksi kirjan tai äänilevyn myyntihintaa.

Veroa ei suoritettaisi esiintyvän taiteilijan tai muun julkisen esiintyjän tai urheilijan palkkiosta eikä tällaisen esiintyjän välityksestä. Veroa ei myöskään suoritettaisi edellä mainitun esiintyjän esityksen ääni- tai kuvatallennusta koskevan oikeuden luovuttamisesta eikä kirjallisen tai taiteellisen teoksen tekijänoikeuden luovuttamisesta. Hallinnollisista syistä verosta vapautettaisiin tekijänoikeuksien yleisvalvonnan piirissä olevasta teosten toissijaisesta käytöstä eli jälkikäytöstä saadut korvaukset.

Muiden immateriaali-oikeuksien kuin tekijänoikeuksien luovutukset olisivat verollisia. Verollisia oikeuksia olisivat esimerkiksi teollisoikeudet eli patenttioikeus, mallioikeus ja oikeus tavaramerkkiin tai toiminimeen sekä suunnitelman tai keksinnön käyttöoikeus. Verollisia olisivat pääsääntöisesti myös muiden kuin edellä mainittujen tekijänoikeuslaissa tarkoitettujen tekijänoikeuksien luovuttaminen. Tekijänoikeusluovutusten verottomuus ei koskisi mainosteosta, automaattista tietojenkäsittelyjärjestelmää tai tietokoneohjelmaa koskevan oikeuden luovuttamista. Tekijänoikeusluovutusten verottomuus ei myöskään koskisi elokuvan, video-ohjelman tai muun sellaisen ohjelman esittämisoikeuden luovuttamista.

#### 6.4.8. Kuvataiteen tuotteet

Kuvataiteen tuotteiden ensimyynti jäisi ny-

kyiseen tapaan verotuksen ulkopuolelle. Tekijän ei olisi suoritettava veroa kuvataiteen tuotteen myynnistä. Kuvataiteen tuotteilla tarkoitettaisiin muun muassa maalauksia, piirustuksia, graafisia teoksia ja veistoksia.

Lakiehdotuksen mukaan taidegallerian tai muun jälleenmyyjän olisi suoritettava veroa kuvataiteen tuotteiden myynnistä. Kuvataiteen tuotteiden välitys tulisi verolliseksi kuten muukin välitystoiminta.

#### 6.4.9. Alkutuotanto

Elintarvikkeiden muita tavaroita lievempi verotus toteutettaisiin arvonlisäverojärjestelmän voimaantullessa nykyiseen tapaan alkutuotevähennysjärjestelmän avulla. Alkutuotevähennysjärjestelmän säilyttämiseen liittyen maatalouden harjoittajat eivät tulisi toiminnastaan verovelvollisiksi. Myös metsätalous ja muu alkutuotanto jäisi hallinnollisista syistä verotuksen ulkopuolelle.

Veroa ei suoritettaisi alkutuotannon harjoittajan omasta alkutuotannosta saatujen tuotteiden tai niiden otto-oikeuden myynnistä. Verotonta alkutuotantoa olisi muun muassa maatalouden, metsätalouden, puutarhatalouden, metsästyksen, kalastuksen, kalankasvatuksen, ravustuksen, ravunkasvatuksen, turkistarhauksen ja poronhoidon harjoittaminen.

Metsätalouden harjoittajalla olisi kuitenkin oikeus hakemuksesta tulla verovelvolliseksi omasta metsätaloudesta saadun puun ja hakkuo-oikeuksien myynnistä. Koska verovelvolliseksi hakeutunut metsätalouden harjoittaja voisi vähentää metsätalouden tuotantopanoksiin sisältyvät verot normaaliin tapaan, puun hintaan sisältyvä piilevä vero poistuisi.

Alkutuotevähennysjärjestelmään liittyen rehujen ja lannoitteiden sekä elävien eläinten myynti säilyisi verottomana myös arvonlisäverotukseen siirryttäessä. Hevosten, kaniinien, kissojen ja koirien myynti tulisi kuitenkin verolliseksi.

#### 6.4.10. Henkilöstöruokalat

Henkilöstöruokala- ja oppilaitosruokalatoiminta jätettäisiin edelleen verotuksen ulkopuolelle, koska niiden erityiskohtelua on pidettävä osana alkutuotevähennysjärjestelmän avulla toteutettua elintarvikkeiden lievempää verotusta.

Veroa ei suoritettaisi työnantajan hallinnassa olevissa tiloissa henkilökunnalle tapahtuvasta tarjoilusta. Myöskään oppilaitoksessa oppilaille ja henkilökunnalle tapahtuvasta tarjoilusta ei suoritettaisi veroa.

#### 6.4.11. Sanoma- ja aikakauslehdet

Sanoma- ja aikakauslehtien tilausmyynti sekä yleishyödyllisten yhteisöjen jäsenlehtien painoksen myynti säilyisi nykyiseen tapaan verottomana. Sanoma- ja aikakauslehtien irtonumeromyynti olisi sitä vastoin verollista.

#### 6.4.12. Eräät polttoaineet

Eräiden polttoaineiden myynti vapautettaisiin nykyiseen tapaan verosta energiapolitiittisista syistä. Verotonta olisi polttoturpeen ja polttoaineena yleisesti käytettävien turvejalosteiden, polttohakkeen, polttopuupuristeiden sekä polttoaineena yleisesti käytettävien teollisuuden jäteaineiden myynti. Myös halkojen ja pilkkeiden myynti olisi pääsääntöisesti verotonta. Maakaasun maahantuonti olisi nykyiseen tapaan verotonta.

#### 6.4.13. Eräät muut tavarat ja palvelut

Verotonta olisi myös setelien ja kolikoiden luovuttaminen käypinä maksuvälineinä. Verottomuus ei sitä vastoin koskisi seteleiden ja kolikoiden valmistusta eikä rahojen myyntiä keräilyesineinä.

Verotonta olisi myös arpajaisten ja rahapeliin järjestäminen. Arpajaisilla ja rahapeleillä tarkoitettaisiin arpajaislainsäädännössä tarkoitettuja tavara- ja raha-arpajaisia, bingopeliä, veikkausta ja vedonlyöntiä sekä sellaisten peliautomaattien, pelien ja pelilaitteiden pitämistä, josta voi voittona saada rahaa, tavaraa taikka rahan tai tavaraan vaihdettavissa olevia pelimerkkejä. Arpajaisten ja rahapeliin verotus tapahtuisi myös jatkossa arpajaisverotuksena.

Pankki- ja vakuutustoiminta jäisi arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Pankki ja vakuutustoiminnan harjoittajien itse tuottamien palvelujen ja vastaavien ostettujen palvelujen hankintaneutraalisuuden saavuttamiseksi ehdotetaan, että pankki- ja vakuutustoiminnalle taloudellisesti merkittävien automaattiseen tietojen käsittelyyn liittyvien palvelujen myynti säädettäisiin verottomaksi. Verottomuuden

edellytyksenä olisi, että palveluja käytetään verottomassa pankki- ja vakuutustoiminnassa.

Invalidien harjoittama toiminta olisi erikseen säädetyillä edellytyksillä verotonta. Henkilön, jonka työ- ja toimintakyky on alentunut vähintään 70 prosenttia, ei olisi nykyiseen tapaan suoritettava veroa toiminnasta, joka käsittää yksinomaan hänen valmistamiensa tai hänen suorittamiensa tavaraan kohdistuvien työsuoritusten myyntiä.

#### 6.4.14. Yritysjärjestelyt

Yritysjärjestelyjen yhteydessä tapahtuvat tavaroiden ja palvelujen luovutukset olisivat nykyiseen tapaan verottomia.

#### 6.4.15. Hyödykkeet, joiden myynnin erityiskohtelusta luovuttaisiin

Sen lisäksi, että arvonnäisäverotuksessa nykyistä liikevaihtoverotuksen veropohjaa laajennettaisiin palveluihin, merkitsisi arvonnäisäverotukseen siirtyminen myös eräiden tällä hetkellä erityisasemassa olevien tavaroiden verotuskohdelun muutosta. Muutos merkitsisi näiden tavaroiden tulemistä verollisiksi. Verolliseksi tulisi veropohjan laajentamiseen liittyen muun muassa vesijohtoveden myynti. Myös erilaisten maa-ainesten, kuten soran ja hiekan myynti tulisi verolliseksi. Tämä on perusteltua muun muassa sen vuoksi, että rakentamistoiminta tulisi verotuksen piiriin. Samoin tällä hetkellä verottomien raakojen maaöljyjen myynti ja maahantuonti tulisi verolliseksi.

Nykyisin poronjäkäjän myynti on liikevaihtoverotonta. Arvonnäisäverotuksessa poronjäkäjän myynti tulisi verolliseksi. Poronjäkäjän myynti talteenottajan toimesta säilyisi kuitenkin verottomana alkutuotantoa koskevan säännöksen perusteella.

Pyöreän puutavaran myynnin yleisestä verotomuudesta luovuttaisiin. Metsätalouden harjoittajan omasta metsästä tapahtuva puun myynti olisi kuitenkin verotonta, ellei hän ole hakeutunut verovelvolliseksi. Myös pyöreän puutavaran maahantuonti tulisi verolliseksi.

Kuljetustoiminnan tullessa verotuksen piiriin lentotoimintaa varten käytettävien lentopolttonesteiden verottomuus ei olisi enää tarpeen,

koska lentoliikennettä harjoittava verovelvollinen voi vähentää polttonesteisiin sisältyvän veron.

### 6.5. Myynti Suomessa

Lakiehdotuksen yleisen soveltamisalasäännöksen mukaan veroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen mynnistä sekä tavaroiden maahantuonnista. Vero kohdistettaisiin kuluksmaaperiaatteen mukaisesti kuitenkin vain niihin hyödykkeisiin, jotka kulutetaan Suomessa. Tavaroiden vienti olisi verotonta ja maahantuonti verollista. Suomen alueella tarkoitettaisiin Suomen valtioon maantieteellisesti kuuluvaa aluetta. Suomen alueeseen kuuluisivat myös aluevedet, ilmatila sekä vapaa-alueet ja tullivarastot.

Nykyisessä liikevaihtoverolaissa ei määritellä, millä edellytyksillä myynnin katsotaan tapahtuvan Suomessa. Tavaroiden ja palvelujen myyntimaan määrittely ei ole ollut tarpeellista, koska verotus on kohdistunut vain tavaroiden ja niihin liittyvien palvelujen myynteihin. Näissä tilanteissa myyntimaan määräytyminen on suhteellisen selvää. Verolliseksi tulevien palvelujen osalta myyntimaan määräytyminen on kuitenkin vaikeampaa. Tämän vuoksi arvonnäisäverolaissa nimenomaisesti määriteltäisiin tavaroiden ja palvelujen myyntimaa EY:ssä omaksutun määrittelyn mukaisesti. Ulkomaankauppaa koskevien säännösten kansainvälinen yhdenmukaisuus on tärkeää paitsi kilpailunäkökohtien vuoksi myös kahdenkertaisen verotuksen tai verottamatta jäämisen estämiseksi.

Tavaroiden myyntimaata koskeva ehdotus vastaa nykyisen lain taustalla olevaa myyntimaa-olettamaa. Tavara olisi myyty Suomessa, jos se on täällä, kun se luovutetaan ostajalle. Ostajalle kuljetettava tavara olisi myyty Suomessa, jos tavara on täällä myyjän tai jonkun muun aloittaessa kuljetuksen tai jos tavara ei ole Suomessa kuljetuksen alkaessa, mutta myyjä tuo sen maahan luovuttaakseen sen täällä.

Palvelujen myyntimaata koskevilla ehdotuksilla on pyritty saattamaan Suomen arvonnäisäverotuksen piiriin ne palvelut, jotka kulutetaan Suomessa. Palvelu katsottaisiin pääsääntöisesti myydyin Suomessa, jos se luovutetaan täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos tällaista palvelua ei luovutettaisi Suomessa tai

ulkomailla sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, se olisi myyty Suomessa, jos myyjän kotipaikka olisi täällä. Tästä pääsäännöstä on erikseen mainittujen palvelujen osalta poikettu määrittelemällä näiden palvelujen luovutuspaikka ottamalla palvelun luonne ja todennäköinen kuttusmaa huomioon. Tällaisia palveluja ovat muun muassa kuljetuskaluston vuokraaminen, kiinteistöön kohdistuvat palvelut, kuljetuspalvelut ja eräät muut tavarankuljetukseen liittyvät palvelut, opetuspalvelut, kulttuuri- ja viihdetilaisuudet, irtaimen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset, eräiden immateriaalioikeuksien luovuttaminen, mainospalvelut sekä erilaiset tekniset, taloudelliset ja hallinnolliset konsultointipalvelut, automaattiseen tietojenkäsittelyyn liittyvät palvelut ja työvoiman vuokraus.

## 6.6. Myynti ulkomaille

Jos tavaroiden ja palvelujen myynnin katsotaan myyntimaasäännösten mukaan tapahtuvan Suomessa, kuuluisi myynti Suomen arvonlisäverotuksen piiriin. Verotonta olisi kuitenkin sellaisten hyödykkeiden myynti, joiden kulutus tapahtuu ulkomailla. Tällaista verotonta myyntiä kutsottaisiin myynniksi ulkomaille.

Tavaroiden ulkomaille myynnin verotusmuussäännökset yhdessä maahantuonnin verollisuutta koskevien säännösten kanssa toteuttaisivat sen, että tavaroiden myynti verotettaisiin kulutusmaassa. Sen sijaan palvelujen osalta kulutusmaaperiaate on pyritty mahdollisuuksien mukaan toteuttamaan palvelujen myyntimaata koskevalla sääntelyllä. Verottomuus-säännökset koskisivat lähinnä vain eräitä tavaroiden vientiin liittyviä palveluja.

### 6.6.1. Tavaroiden myynti

Lakiehdotuksessa on tyhjentävästi lueteltu ne tilanteet, joissa Suomessa tapahtuva tavaroiden myynti katsottaisiin verottomaksi ulkomaille myynniksi. Myynniksi ulkomaille katsottaisiin muun muassa tavaran myynti kun myyjä kuljettaa tavaran ulkomaille tai kun itsenäinen kuljetusliike kuljettaa tavaran myyjän tai ostajan toimeksiannosta suoraan ulkomaille. Samoin myynniksi ulkomaille katsottaisiin *ex works* -ehdoin tapahtuva myynti ulkomaalaiselle yritykselle, joka ei ole Suomessa verovel-

vollinen. Nykyiseen tapaan myös tavaratoimitukset rahtiyöliikkeille olisivat verottomia samoin kuin tavaraluovutukset ulkomaiselle elinkeinonharjoittajalle tämän antaman ta-kuusitoumuksen perusteella.

Verotonta olisi myös vapaa-alueella tai tullivarastossa olevien tavaroiden myynti sekä myynti lentokentällä tullivalvonnassa olevassa verottomien tavaroiden myymälässä. Verotonta olisi myös niin sanottu *tax free* -myynti. Verottomaksi ulkomaille myynniksi katsottaisiin myös tavaran myynti ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevan vesi- tai ilma-aluksen varusteeksi tai tällaisella aluksella kulutettavaksi tai myytäväksi.

### 6.6.2. Palvelujen myynti

Palvelujen verollisuus määräytyisi pääsääntöisesti niiden myyntipaikkaa koskevan sääntelyn perusteella. Eräissä tapauksissa palvelujen myynti ulkomaille on kuitenkin erikseen määritelty verottomaksi. Ne tilanteet, jolloin Suomessa tapahtuva palvelujen myynti katsottaisiin verottomaksi myynniksi ulkomaille, on lakiehdotuksessa määritelty tyhjentävästi.

Verottomaksi ulkomaille myynniksi katsottaisiin käytännön syistä muun muassa verotomiin Suomesta ulkomaille ja ulkomailta Suomeen suuntautuviin suoraikuljetuksiin liittyvät liitännäispalvelut, kuten lastaus- ja purkupalvelut, silloin kun kuljetusliike myy ne. Veroton olisi myös irtaimen esineeseen kohdistuvan työsuorituksen myynti silloin, kun tavara työsuorituksen jälkeen viedään välittömästi ulkomaille sitä Suomessa käyttämättä.

Verottomaksi palveluluovutukseksi katsottaisiin myös yksinomaan ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevalta vesi- tai ilma-alukselta lentokentän tai sataman käytöstä perittävät maksut. Verotonta olisi myös tällaisilla aluksilla tapahtuvien palveluiden myynti silloinkin, kun myynti tapahtuu Suomen aluevesillä tai ilmatilassa. Kansainvälistä teleliikennettä koskevan telepalvelun myynti ulkomaille teletoimintaa harjoittavalle yritykselle olisi verotonta. Suomalaisen telailaitoksen ulkomaiselta telailaitokselta kansainvälisestä telepalvelusta veloittamat maksut olisivat siten verottomia.

Matkanjärjestäjän palvelun myynti olisi veroton siltä osin, kuin kyse on toisen elinkeinonharjoittajan ulkomaille välittömästi mat-



kustajan hyväksi luovuttamasta palvelusta. Ulkomaanmatkojen luovuttaminen olisi yleensä kokonaan verotonta.

### 6.7. Veron peruste

Suoritettava vero olisi verokannan osoittama määrä veron laskentaperusteesta. Myynnistä suoritettavan veron peruste olisi nykyiseen tapaan se korvauksen kokonaismäärä eli vastike, jonka ostaja maksaa hankkimastaan tavarasta tai palvelusta myyjälle. Veron perusteeseen ei sisällytetä arvonlisäveron osuutta.

Otettaessa tavara tai palvelu omaan käyttöön veron peruste olisi ostetun tavaran tai palvelun ostohinta tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Itse valmistetun tavaran tai palvelun veron peruste olisi todennäköinen luovutushinta. Rakentamispalvelun ja kiinteistönhallintapalvelun oman käytön veronperuste olisi palvelusta aiheutuneiden välillisten ja välittömien kustannusten sekä verovelvollisen oman työn arvon yhteismäärä.

Hintojen alentamiseksi tarkoitettuja tukia ja avustuksia ei luettaisi veronperusteeseen, lukuun ottamatta henkilökuljetustoiminnan harjoittajalle annettuja tukia ja avustuksia.

### 6.8. Verokanta

Tavaroiden ja palvelujen myyntiin sekä tavaroiden maahantuontiin sovellettava yleinen verokanta olisi kuten nykyisinkin 22 prosenttia hyödykkeen verottomasta hinnasta laskettuna. Eräisiin tavarihin ja palveluihin sovellettaisiin kuitenkin normaalia alempaa verokantaa. Alempaa 12 prosentin verokantaa sovellettaisiin henkilökuljetuspalveluihin, majoitustoimintaan, elokuvaesityksiin, lääkkeisiin ja kirjoihin. Oy Yleisradio Ab:n lupamaksuihin sovellettaisiin 5 prosentin verokantaa.

### 6.9. Tavarain maahantuonti

Maahan tuotavien tavaroiden verotusperiaatteet säilyisivät muuttumattomina. Verotus toimitettaisiin tullausten menetelyyn yhteydessä. Velvollinen suorittamaan veron tavarain maahantuonnista olisi maahantuojat. Veron peruste vahvistettaisiin pääsääntöisesti tullausarvolaisa (906/80) määritetyn tullausarvon perusteella.

Tullausarvo on pääsääntöisesti kauppaa-arvo eli tavarasta tosiasiallisesti maksettu hinta. Veron perusteeseen sisällytetäisiin tullilaitoksen tullausten yhteydessä tavarasta kantamat tuontiverot ja -maksut arvonlisäveroa lukuun ottamatta.

Nykyisestä poiketen aineelliset säännökset tavaroiden verottomasta maahantuonnista sisällytetäisiin kokonaisuudessaan arvonlisäverolakiin. Kotimaan verotusta laajemmat verotomuudet poistettaisiin maahantuonnissa, elleivät kansainväliset sopimukset tai tulliverotuksessa vakiintunut käytäntö muuta edellytä.

### 6.10. Vähennettävä vero

Arvonlisäverojärjestelmässä veron kertaantuminen on estetty vähennysoikeuden avulla. Verovelvollinen yritys saa vähentää liiketoimintaa varten hankkimiansa tuotantopanosten ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron.

Lakiehdotuksen vähennysoikeutta koskevan pääsäännön mukaan kaikki arvonlisäverollista liiketoimintaa varten verollisina hankitut tuotantopanokset olisivat vähennyskelpoisia. Liikevaihtoverolakiin nykyisin sisältyvistä käyttöomaisuutta, telepalveluja, kuljetusvälineitä ja liikennepolttonesteitä sekä rakennusmateriaaleja ja rakennukseen kohdistuvia työsuorituksia koskevista vähennysrajoituksista luovuttaisiin. Samalla luovuttaisiin tuotannollisia investointeja koskevasta erityissääntelystä.

Vähennysoikeuden rajoitukset koskisivat lähinnä henkilökunnan yksityiskulutukseen ja edustustarkoituksiin käytettäviä hyödykkeitä. Vähennystä ei myöskään myönnettäisi henkilöautosta, moottoripyörästä eikä huvitai- tai urheilukäyttöön tarkoitettua vesialuksesta eikä sellaisesta ilma-aluksesta, jonka suurin sallittu lentopaino on enintään 1 600 kiloa. Vähennysrajoitus ei kuitenkaan koskisi ajoneuvoja ja aluksia, jotka on hankittu myytäväksi tai vuokrattavaksi tai joita käytetään henkilökuljetukseen tai ajo-opetukseen.

Vähennysjärjestelmä sisältäisi myös muun muassa rakentamispalveluihin liittyviä erityisvähennyksiä, joiden avulla piilevän veron vaikutukset pyritään poistamaan.

Keskeisten kotimaisten polttoaineiden kuten esimerkiksi polttoturpeen ja hakkeen verovelvolliselle käyttäjälle myönnettäisiin energiapo-

liittisistä syistä oikeus tehdä 18 prosentin suuruinen laskennallinen vähennys polttoaineen verottomasta ostohinnasta tai maahantuontiarvosta. Myös maakaasun maahantuojia voisi nykyiseen tapaan tehdä vastaavan vähennyksen maakaasun verottomasta maahantuontiarvosta.

### **6.11. Veron palauttaminen muille kuin verovelvollisille**

Oikeus hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen on ainoastaan arvonlisäverovelvollisilla yrityksillä. Koska verotonta toimintaa ja ulkomaankauppaa harjoittavia yrityksiä ei enää pidettäisi verovelvollisina, niille palautettaisiin vähennysoikeuksien sijasta tuotantopanoshankintoihin sisältyvä vero. Kilpailu- ja hankintaneutraalisuuden saavuttamiseksi myös ulkomaisille elinkeinonharjoittajille ja kunnille palautettaisiin niiden hankintoihin sisältyvät verot. Vastavuoroisuuteen perustuen ulkovaltojen diplomaattisilla edustustoilla olisi mahdollisuus veron palautukseen eräistä hyödykkeistä.

#### *6.11.1. Ulkomaankauppaa ja verotonta toimintaa harjoittavat yritykset*

Nykyisin ulkomaankauppaa ja verotonta toimintaa harjoittavat yritykset ovat teknisesti verovelvollisia. Ne eivät suorita veroa myynnistään, mutta saavat vähentää hankintoihinsa sisältyvän veron vastaavassa laajuudessa kuin muutkin verovelvolliset. Lakiehdotuksen mukaan tällaiset yritykset eivät enää olisi verovelvollisia. Niillä olisi kuitenkin oikeus nykyiseen tapaan saada takaisin hankintoihinsa sisältyvä vero palautuksena. Palautusoikeuden laajuuteen ja ja palautusmenettelyyn sovellettaisiin samoja sääntöjä kuin verovelvollisten yritysten vähennysoikeuteen ja vähennysmenettelyyn.

#### *6.11.2. Ulkomaiset elinkeinonharjoittajat*

Liikevaihtoverolain mukaan ulkomaisilla yrityksillä ei ole oikeutta saada takaisin Suomessa hankkimiansa hyödykkeiden ostohintaan sisältyvää veroa. Palauttamiseen ei ole ollut tarvetta, koska palvelut, joista veron palauttaminen tulisi käytännössä kyseeseen, eivät ole verotuksen piirissä.

Lakiehdotuksen mukaisessa laajapohjaisessa arvonlisäverotuksessa kotimaisten ja ulkomaisen yritysten välinen kilpailuneutraalisuus sitä vastoin edellyttää, että tuotantopanoshankintoihin sisältyvää veroa kohdellaan yhdenmukaisesti. Tämän vuoksi ulkomaisille elinkeinonharjoittajille palautettaisiin niiden ulkomailla harjoittamaa liiketoimintaa varten Suomessa hankkimien tavaroiden ja palvelujen ostohintaan sisältyvät verot. Verot palauttaisi Uudenmaan lääninverovirasto tehdyn hakemuksen perusteella. Oikeus veronpalautukseen olisi yhtä laaja kuin Suomessa verovelvollisten yritysten vähennysoikeus. Vastaavanlainen palautusmenettely on käytössä EY-maissa.

#### *6.11.3. Diplomaattiset edustustot*

Ulkovaltojen diplomaattisille edustustoille ja vastaavassa asemassa oleville virastoille palautettaisiin eräiden viralliseen käyttöön hankittujen hyödykkeiden ostohintaan sisältyvä arvonlisävero. Vero palautettaisiin hakemuksesta ja palauttaminen perustuisi vastavuoroisuuteen.

#### *6.11.4. Kunnat*

Kunnilla olisi oikeus saada takaisin verotonta toimintaa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvät arvonlisäverot. Palautusoikeuden ja siihen liittyvän takaisinperimisjärjestelmän avulla ratkaistaisiin kunnan itse tuottamien ja ostamien palvelujen välinen kilpailuneutraalisuusongelma. Kunnalla tarkoitettaisiin myös kuntayhtymää ja Ahvenanmaan maakuntaa. Julkisyhteisöjen hankintaneutraalisuuden turvaamiseksi ehdotettuja toimenpiteitä on käsitelty yleisperustelujen kohdassa 6.12.

### **6.12. Julkisyhteisöt ja verotusneutralisuus**

Arvonlisäverotukseen siirtyminen merkitse käytännössä muun muassa veropohjan laajentamista palveluihin ja rakennustoimintaan. Veropohjan laajentaminen johtaisi 22 prosentin verokannasta johtuen kilpailuhäiriötilanteeseen yksityisen palvelusektorin ja julkisyhteisöjen välillä, ellei julkisyhteisöjen itselleen tuottamien palveluiden ja vastaavien ostettavien verollisten palveluiden verotusneutraliteetti toteudu. Julkisyhteisöjen olisi edullisempaa tuottaa tietyt palvelut itse ilman verokustannusta kuin ostaa

ne verovelvolliselta yritykseltä verolliseen hintaan. Neutraliteettiongelma koskisi periaatteessa kaikkia niitä verolliseksi ehdotettuja palveluja, joita vastaavia valtio ja kunnat teettävät omalla henkilökunnallaan.

### 6.12.1. Valtion virastot ja laitokset

Valtion virastojen ja laitosten osalta verotusneutraliteettiongelma ratkaistaisiin valtion budjetointikäytäntöä muuttamalla. Valtion virastojen ja laitosten käytössä olevat määrärahat budjetoitaisiin ilman arvonlisäveron osuutta. Virastojen ja laitosten verollisiin hankintoihin sisältyvät arvonlisävero-osuudet maksettaisiin kaikkien tilivirastojen käytössä olevalta erilliseltä arvonlisäveromenomomentilta. Valtion virastojen ja laitosten kannalta katsottuna ei arvonlisäverolla olisi budjetointikäytännön muutoksen jälkeen vaikutusta hankintamuodon — itse tuotettu tai ostettu — valintaan, koska veron osuudella ei olisi enää vaikutusta käytettävissä oleviin määrärahoihin. Budjetointikäytännön muutos olisi tarkoitus toteuttaa valtion vuoden 1994 talousarviossa. Muutos olisi omaehtoinen hallinnollinen toimenpide, joka ei edellyttäisi lainsäädännön muuttamista.

### 6.12.2. Kunnat

Kuntien hankintaneutraliteettiongelma ratkaistaisiin niin sanotun hyvitysmallin avulla. Arvonlisäveron vaikutus hankintamuodon valintaan itse tuotetun tai ostetun palvelun välillä poistettaisiin palauttamalla kunnille niiden muista kuin liiketoimintaan liittyvistä tavara- ja palveluhankinnoista maksama arvonlisävero kuukausittain. Kuntien harjoittamaa verollista liiketoimintaa varten hankitut tuotantopanokset olisivat normaaliin tapaan vähennyskelpoisia.

Hyvitysmalliin liittyvän takaisinperimisjärjestelmän johdosta veron palauttamisesta ei kuitenkaan muodostuisi valtiolle lopullista menoa. Kunnilta perittäisiin yhteisesti valtiolle määrä, joka vastaisi valtion kunnille yhteensä palauttaman arvonlisäveron määrää. Vuoden 1996 loppuun asti kunnilta perittäisiin kuitenkin takaisin ainoastaan 77,5 prosenttia palautetusta määrästä.

Palautus- ja takaisinperimisjärjestelmää sovellettaisiin myös kuntayhtymiin ja Ahvenan-

maan maakuntaan. Kuntien oikeudesta veronpalautukseen säädettäisiin arvonlisäverolaissa. Palautettujen verojen takaisinperimisestä säädettäisiin erikseen. Palautus- ja takaisinperimisjärjestelmää sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 1994.

### 6.13. Verotusmenettelyä, veroviranomaisia ja muutoksenhakua koskevat säännökset

Verotusmenettelyä, veroviranomaisia ja muutoksenhakua koskevat lakiehdotuksen säännökset vastaisivat pitkälti liikevaihtoverolain vastaavia säännöksiä.

#### 6.13.1. Suoritettavien ja vähennettävien verojen ajallinen kohdistaminen

Valtiolle tilitettävä arvonlisävero laskettaisiin kalenterikuukauden pituiselta laskentakaudelta. Tilitettävä vero olisi laskentakaudelle kohdistettavien, myynneistä suoritettavien verojen ja hankinnoista vähennettävien verojen erotus. Ajallista kohdistamista koskevat säännökset perustuisivat nykyiseen tapaan pääsääntöisesti suoriteperiaatteelle. Verovelvollisilla olisi kuitenkin oikeus pääsääntöisesti käyttää laskutusperustetta tilikauden aikana. Ennakkomaksusta suoritettava vero kohdistettaisiin aina maksukuukaudelle. Ammatinharjoittajilla, jotka kirjanpitolain mukaan saavat pitää maksupirusteista kirjanpitoa, olisi oikeus tilittää vero ja tehdä vähennykset maksuun perustuen.

Myynnistä suoritettava vero kohdistettaisiin sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana myyty tavara on toimitettu tai palvelu suoritettu. Vuokrauksessa veroa tilitettäisiin nykyiseen tapaan vuokra-ajan perusteella kullekin kalenterikuukaudelle kohdistuvasta vuokramaksusta. Lakiehdotuksen mukaan ennakkomaksusta suoritettava vero kohdistettaisiin sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana ennakkomaksu on kertynyt. Henkilökuljetustoiminnan tuista ja avustuksista suoritettava vero kohdistettaisiin tuen tai avustuksen saamiskuukaudelle.

Tavaran tai palvelun omaan käyttöön ottamisesta vero kohdistettaisiin sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana omaan käyttöön ottaminen on tapahtunut. Itse suoritetusta rakentamispalvelusta vero tilitettäisiin kuukausittain rakentamispalvelun valmistumisasteen perusteella.

Vähennettävän veron ajallista kohdistamista

koskevat säännökset perustuisivat nykyiseen tapaan pääsääntöisesti suoriteperiaatteelle. Vähennys kohdistettaisiin sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana tavara tai palvelu on vastaanotettu. Käytännössä myynnistä suoritettavan veron ja ostosta vähennettävän veron ajallinen kohdistaminen vastaisivat toisiaan. Vähennys ennakkomaksuista suoritettavasta verosta saataisiin tehdä jo maksukuukaudelta. Maahan tuodusta tavarasta vähennys tehtäisiin siltä kalenterikuukaudelta, jonka aikana tavara on tullattu.

### 6.13.2. Veron maksaminen

Tilitettävä vero maksettaisiin valtiolle nykyiseen tapaan viimeistään laskentakuukautta seuraavan toisen kuukauden 25. päivänä. Kalenterikuukaudelta vähentämättä jäänyt vero vähennettäisiin pääsääntöisesti seuraavilta kalenterikuukausilta. Tilikaudelta vähentämättä jäänyt vero maksettaisiin takaisin tilikauden päätyttyä. Jos vähennettävät verot ovat koko tilikaudelta suoritettavia veroja suuremmat, verovelvolliselle maksettaisiin hakemuksesta kalenterikuukaudelta vähentämättä jäänyt vero kalenterikuukausittain. Säännöstä sovellettaisiin myös palautuksen saajiin, esimerkiksi vientiä harjoittaville yrityksille maksettaviin palautuksiin. Poikkeuksellisesti, esimerkiksi suurten investointien ollessa kysymyksessä vähentämättä jäänyt vero voitaisiin muutoinkin hakemuksesta palauttaa jo tilikauden aikana.

### 6.13.3. Veroviranomaiset

Arvonlisäverotuksen yleinen valvonta kuuluisi verohallitukselle. Kukin lääninverovirasto valvoisi virka-alueellaan arvonlisäveron suorittamista ja maksamista sekä suorittaisi veron määräämiseen, palauttamiseen, kanton ja perintään liittyvät tehtävät. Tavaroiden maahan tuonnin yhteydessä suoritettavasta verotuksesta ja sen valvonnasta vastaisi tullilaitos.

### 6.13.4. Ilmoittamisvelvollisuus

Liiketoiminnan aloittamisesta ja lopettami-

sesta olisi viipymättä ilmoitettava lääninverovirastolle tai verotoimistolle. Arvonlisäveron kuukausimaksujen valvomiseksi kaikki verovelvolliset antaisivat kuukausittain veron maksamisen yhteydessä ilmoituksen asianomaiselle lääninverovirastolle. Kuukausi-ilmoituksessa annettaisiin verohallituksen määräämät tiedot. Nykyisestä poiketen tiedot voitaisiin antaa myös konekielisesti.

### 6.13.5. Rekisteröinti

Verovelvolliset merkittäisiin arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Verovelvollinen merkittäisiin rekisteriin siitä lukien kun verollinen liiketoiminta alkaa ja poistettaisiin rekisteristä liiketoiminnan päätyttyä.

### 6.13.6. Veron määrääminen

Arvonlisäverotuksessa ei toimitettaisi varsinaista verotusta erillisine verotuspäätöksineen, vaan verovelvolliset laskisivat ja maksaisivat oma-aloitteisesti tilitettävän veron kuukausittain. Suorittamatta jääneen veron lääninverovirasto määräisi maksettavaksi kuukausi-ilmoitusten ja muun selvityksen perusteella. Arviomaksuunpanon toimittamisen edellytyksenä olisi veron suorittamatta jääminen. Jälkiverotus voitaisiin toimittaa kolmen vuoden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, johon kuuluvalla kalenterikuukaudelta vero olisi tullut maksaa.

Kuukausimaksun suorittamisen laiminlyönnin sekä ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin ja virheellisen ilmoituksen antamisen johdosta voitaisiin määrätä veronkorotusta. Korotuksen suuruutta määrättäessä otettaisiin huomioon teon moitittavuutta osoittavat seikat. Jos verovelvollinen ei ole suorittanut kokonaisuudessaan kuukausimaksua, määrättäisiin suorittamatta olevalle määrälle veronlisäystä.

### 6.13.7. Ohjaus ja enakkotieto

Lääninverovirastolla olisi verovelvollisten ohjausvelvollisuus arvonlisäverotukseen kuuluvissa asioissa. Jos asia on hakijalle erityisen

tärkeä, lääninverovirasto antaisi hakemuksesta ennakkotiedon siitä, miten lakia sovelletaan hakijan liiketoimeen.

### 6.13.8. Oikaisu ja muutoksenhaku

Jos verovelvollinen maksaa erehdyksessä liikaa veroa, hän saisi itse korjata tekemänsä virheen maksamalla tilikauden seuraavilta kalerikeruukausilta vähemmän veroa. Lääninveroviraston olisi oikaistava päätöstään, jos päätös on verovelvollisen vahingoksi virheellinen. Oikaisu ei edellyttäisi verovelvollisen hakemusta.

Lääninveroviraston tekemään arvonlisäverotusta koskevaan päätökseen haetaan muutosta valittamalla liikevaihtovero-oikeuteen. Liikevaihtovero-oikeuden päätökseen tyytymätön saa valittaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Maahan tuodusta tavarasta kannetusta arvonlisäverosta sekä tavarann viennin ja tuonnin yhteydessä palautetusta verosta tehtävästä oikaisusta ja valituksesta olisi soveltuvin osin voimassa, mitä tullista erikseen säädetään.

## 7. Esityksen vaikutukset

### 7.1. Taloudelliset vaikutukset

#### 7.1.1. Johdanto

Arvonlisäverotukseen siirtyminen merkitsee erilaista verokohtaantoa nykyiseen liikevaihtoverojärjestelmään verrattuna. Liikevaihtoverojärjestelmässä veron kohtaanto on sattumanvarainen eikä kulutushyödykkeiden verokohtelu ole neutraali. Tuotantotoiminnassa syntyy yhä kertaantuvaa veroa, joka rasittaa piilevänä verona hyödykkeiden hintoja. Tämä merkitsee kilpailukykyhaittaa erityisesti talouden vientisektorille. Arvonlisäverojärjestelmässä tuotantopanosten verorasitus verollisissa toiminnoissa poistuu lähes kokonaan ja sen myötä vientiä vähentävä kilpailukykyhaitta.

Arvonlisäverojärjestelmässä eri hyödykkeiden, erityisesti tavaroiden ja palvelujen erilainen verokohtelu yhdenmukaistuu ja tulee verotuksellisesti neutraalimmaksi kuin liikevaihtoverojärjestelmässä. Puhdas arvonlisäverojärjestelmä, joka verottaa kaikkia tavaroita ja palveluja saman verokannan mukaan, ei vaikuta hyödykkeiden ja palvelujen suhteellisiin hintoi-

hin. Vähennysjärjestelmän laajenemisen vuoksi lopputuotteisiin kertaantuva vero poistuu arvonlisäverojärjestelmän piiriin tulevilta palveluilta ja muilta hyödykkeiltä. Kulutuksen verokohtaannon sattumanvaraisuus poistuu arvonlisäverojärjestelmässä.

Veromuutosten jyrkkyyden lieventämiseksi ehdotettu arvonlisäverojärjestelmä kohtelee kuitenkin eräitä hyödykkeitä muita lievemmin. Elintarvikkeiden verokohtelu säilyy toistaiseksi entisellään. Lievempi verokohtelu toteutettaisiin alkutuotevähennysjärjestelmän avulla. Lisäksi henkilökuljetuksiin, majoitustoimintaan, lääkkeisiin, elokuvaesityksiin ja kirjoihin sovellettaisiin alempaa 12 prosentin verokantaa. Yleisradion lupamaksuihin sovellettava verokanta olisi viisi prosenttia ja tilatut sanoma- ja aikakauslehdet pysyisivät verottomina.

Kertaantuvan piilevän veron määrä laskee voimakkaasti erityisesti veron piiriin tulevilla palvelutoimialoilla ja rakentamisessa. Koko yritystoiminnan osalta verokustannukset pienenevät. Verotuksen ulkopuolelle jäävillä toimialoilla piilevän veron määrä kasvaa.

Arvonlisäverouudistus on rakenteellinen verouudistus, joka vahvistaa kansantalouden avoimen sektorin asemaa. Vientiteollisuuden ja sitä tukevien toimintojen kilpailukyky samoin kuin kotimaisen, tuonnin kanssa kilpailevien yritysten toimintaedellytykset paranevat.

Uudistus vaikuttaa myönteisesti kansantalouden ulkoiseen tasapainoon. Se vahvistaa valtion rahoitusasemaa ja hidastaa valtion velkaantumista helpottaen siten velkakierteen katkaisemista. Työllisyyttä uudistus vahvistaa avoimessa sektorissa, mutta voisi heikentää sitä väliaikaisesti osassa muuta yritystoimintaa. Pitkällä ajalla talouden sopeuduttua työllisyysvaikutukset ovat kuitenkin positiiviset.

Arvonlisäverotukseen siirryttäessä nykyjärjestelmässä verottomien hyödykkeiden verorasitus kasvaa yksityisessä kulutuksessa. Yritysten kustannuspaineet kasvavat siltä osin kuin arvonlisäys jää nykyjärjestelmässä verottamatta. Asuntoinvestointien, kuntien menojen sekä eräiden muiden verottomiksi jäävien toimintojen verorasitus lisääntyy. Uudistus merkitsee kustannuspaineita lähinnä nykyisin verovapaiden palvelujen sekä uusien asuntojen hintoihin. Arvonlisäveron kohtaannossa eri kotitalouksien välillä ei ole suuria eroja, joten uudistuksella ei ole merkittäviä tulonjakovai-  
kutuksia.

Verovelvollisten lukumäärä lisääntyisi arvonlisäverotukseen siirryttäessä noin 110 000:sta arviolta 370 000:een. Tämä nostaisi verohallinnon kustannuksia. Myös verovelvollisten kustannukset nousisivat.

### 7.1.2. Kokonaistaloudelliset vaikutukset

Arvonlisäverotuksen vaikutukset kansantalouteen riippuvat olennaisesti siitä, minkälaisen talous- ja veropolitiikan yleisen linjauksen vuonna 1994 ja sen jälkeisenä aikana uudistus mahdollistaa. Ilman muita veropoliittisia toimenpiteitä ehdotettuun arvonlisäverotukseen siirtyminen merkitsisi verotuksen yleistä kiristymistä ja bruttoveroasteen nousua noin 0,7 prosenttiyksiköllä. Valtiontalouden verotulopohja vahvistuisi ja valtiontalouden tasapaino paranisi.

Arvonlisäverouudistuksessa tuotantopanosten verorasitus poistuu lähes kokonaan verollisissa toiminnoissa. Teollisuudessa tämä merkitsisi välituotekustannusten laskua. Yritystoiminnassa kertaantuvaa piilevää veroa sisältyy vientituotteiden hintoihin vuoden 1994 tasolla arvioituna nykyisin noin 3,8 miljardia markkaa. Tämä heikentää vientiyriyten kilpailukykyä. Viennin piilevästä verosta poistuu arvon-

lisäverojärjestelmässä noin 2,3 miljardia markkaa. Vientiyriyten kannattavuus paranee.

Kaikkien hyödykkeiden ja palveluiden hinnoista poistuu piilevää liikevaihtoveroa, mutta samanaikaisesti verovelvollisiksi ehdotetuilla toimialoilla avoimen veron määrä kasvaa ja hintojen nousu voi olla huomattava. Yriyten hinnoittelukäyttäytyminen ja markkinatilanne vaikuttavat ratkaisevasti siihen, mikä on kuluttajien lopullinen verokohtaanto. Verotuksen kiristyminen aiheuttaisi arvonlisäverouudistuksen kansantaloudellisten vaikutusten selvittämiseen käytetyn valtiovarainministeriön KESSU IV-mallin mukaan vuonna 1994 kertaluonteisen hintojen nousun, joka on 1,6 prosenttia kotitalouksien kulutusmenojen hinnalla mitattuna.

Avoimen sektorin kannattavuuden vahvistuminen lisää kansantalouden vientitarjontaa. Toisaalta kuluttajahintojen nousu vaimentaa yksityistä kulutusta ja alentaa siitä riippuvaa tuontia. Ulkoinen tasapaino kohenee. Kansantalouden ulkomaista nettovelkaa uudistus pienentäisi mallitulosten mukaan 16—18 miljardia markkaa kuluvan vuosikymmenen aikana. Hidastuva kansantalouden velkaantumismuutos voi muiden olosuhteiden salliessa mahdollistaa lisäksi korkotason alenemisen, mikä voimistaisi uudistuksen myönteisiä vaikutuksia tässä arviotua enemmän.

Taulukko 1. Arvonlisäverotuksen kansantaloudelliset vaikutukset

Vuosi	1994	1995	1996	2000
<i>Tasoero perusuraan verrattuna</i>				
BKT, markkinahintaan, % .....	-0,4	-0,2	0,0	0,0
Kotitalouksien kulutus, % .....	-0,8	-0,6	-0,4	-0,2
Yrittäjätoiminnan investoinnit, % .....	-0,2	0,0	0,2	0,4
— teollisuuden .....	0,4	1,2	1,6	2,7
Vienti, % .....	1,3	1,4	1,3	1,4
Tuonti, % .....	-0,3	-0,4	-0,3	-0,1
Kulutusmenojen hinnat, % .....	1,6	1,6	1,5	1,5
Työlliset, 1000 henkeä .....	-12,9	-9,6	-6,7	-1,2
— teollisuus .....	0,7	1,7	2,9	6,7
— muu yrittäjätoiminta .....	-5,3	-3,0	-1,4	1,0
— kunnat .....	-8,3	-8,3	-8,2	-8,9
Arvonlisäveron tuotto, mrd. mk* .....	3,5	3,6	3,7	4,6
Valtion rahoitusylijäämä, mrd. mk* .....	1,1	1,5	1,9	3,5
Vaihtotase, mrd. mk* .....	1,6	2,1	2,1	3,1

\* Vuoden 1994 hinnoin, deflaoituna bruttokansantuotteen markkinahinnalla

Kulutusta supistavan vaikutuksen arvioidaan olevan suurimmillaan vuonna 1994, mutta as-

teittain kulutusmahdollisuudet kasvaisivat. Veropohjan laajennus lisää tuotantoa niillä sulje-

tun sektorin toimialoilla, jotka tuottavat palveluksia vientiteollisuudelle. Suljetun sektorin kysynnän laskun takia investoinnit laskevat hie- man uudistuksen ensimmäisenä vuotena tuotantokapasiteetin jäädessä vajaakäyttöön. Teollisuuden investointien määrä olisi uudistuksen ansiosta lähes kolme prosenttia korkeampi vuosikymmenen loppuun mennessä.

Uudistuksen arvioidaan kohentavan työllisyyttä lievästi teollisuudessa ja siitä keskeisesti riippuvissa toiminnoissa välittömästi. Sen sijaan muussa yritystoiminnassa työllisyys voisi heikentyä muutamalla tuhannella vuonna 1994. Verokannan porrastus helpottaa erityisesti asianomaisten toimialojen sopeutumista, ja asteittain vaikutus suljetun sektorin työllisyyteen muodostuu positiiviseksi. Vuosikymmenen loppuun mennessä uudistus jo selvästi lisää yksityisen sektorin työllisyyttä.

Uudistuksesta seuraava veropohjan laajenus lisääisi kunnallissektorin kustannusrasitusta ja heikentäisi kuntasektorin rahoitusasemaa. Tämä aiheuttaisi paineita toiminnan tehostamiseen, menojen supistamiseen tai tulojen lisäämiseen, vaikkakin valtio kattaa kuntien kustannusrasituksen noususta osan sen mukaan kuin valtionosuuslaissa (688/92) säädetään. Mallilaskelmien mukaan kunnille aiheutuisi tarve supistaa henkilöstöään noin 8 000:lla, mikäli rahoitusaseman tasapainotus hoidettaisiin pelkästään kulutusmenoja karsimalla. Hallituksen tarkoituksena on kuitenkin kompensoida väliaikaisesti kustannusrasituksen nousu siten kuin luvussa 7.1.4 todetaan.

Arvonlisäverojärjestelmään siirtyminen on rakenteellinen uudistus, joka merkitsee verrattain huomattaviakin verokohtaannon muutoksia. Tällaiset muutokset aiheuttavat aina jossain määrin sopeutumisongelmia, joiden voittaminen vie oman aikansa. Arvonlisäverotus tervehdyttää kansantalouden rakennetta. Yksityisen sektorin vahvistuminen lisää koko kansantalouden kasvumahdollisuuksia samalla kun se nostaa kansantalouden kantokykyä julkiseen sektoriin nähden.

### 7.1.3. Valtiontaloudelliset vaikutukset

Arvonlisäverojärjestelmän verotuottoa lisäävä vaikutus KESSU-mallilla arvioiden on vuonna 1994 bruttomääräisesti noin 3,5 miljardia markkaa. Valtion rahoitusasema vahvistuu kuitenkin vain 1 miljardilla markalla, koska

ensinnäkin osa arvonlisäverotuoton kasvusta aiheutuu valtion omista hankinnoista ja toiseksi veropohjan laajennus lisää kuntien kustannuksia, jolloin valtionosuudet kunnille kasvavat. Toisaalta verotuksen yleinen kiristyminen vaimentaa taloudellista aktiviteettia. Kokonaiskysynnän lasku vähentää muiden verojen tuottoa. Työllisyyden pieneneminen laskee tuloveron tuottoa samalla kun työttömyysmenot kasvavat. Kulutuslaskun lasku vähentää myös valmisteverojen tuottoja. Tuotannon ja kysynnän lasku heijastuu myös valtion yritysveron tuottoon, joka laskee jonkin verran.

Valtion rahoitusasemaa kuvaavaan arvioon vaikuttaa myös se, että valtion maksamat eläkkeet sekä eräät muut tulonsiirrot kotitalouksille ovat laskelmassa sidottu indeksiin, jolloin ne nimellisesti kasvavat hintojen noustessa. Ehdotetussa arvonlisäverojärjestelmässä poistuisi huomattava määrä verotuksia. Tämä saataisi lisätä paineita korvata poistuvia tukia suorilla tuilla. Myös arvonlisäverotuksen hintatasoa nostava vaikutus lisääisi eräiden tukien, muun muassa asumistukien, määrää välittömästi.

Uudistuksen ensimmäisenä vuonna verotulojen kertymää pienentäisi kertaluonteisesti myös vuoden 1993 investointeja koskeva takautuva vähennysoikeus, joka heikentäisi valtion rahoitusasemaa edellä mainitun lisäksi vuonna 1994 noin kaksi miljardia markkaa. Vuosina 1994—96 valtion rahoitusasemaa heikentäisi myös hallituksen päättämä kuntien kustannusrasituksen nousun kompensointi.

Arvonlisäverouudistus parantaa vuodesta 1995 lähtien valtion rahoitusasemaa, ja valtion velan suhde kansantuotteeseen alenee usealla prosenttiyksiköllä tämän vuosikymmenen aikana.

### 7.1.4. Kunnallistaloudelliset vaikutukset

Arvonlisäverojärjestelmässä kuntasektori koko julkisen sektorin lailla rinnastetaan muun kuin liiketoiminnan osalta lopputuotekäyttäjänä kuluttajaan, jonka kannettavaksi vero on tarkoitettu. Veropohjan laajennuksen johdosta kuntien kustannukset kasvaisivat. Kuntien hankintojen neutraalisuuden turvaamiseksi kaikkiin verollisiin hankintoihin sisältyvä vero hyvitetäisiin kunnille. Hyvityksellä ei kuitenkaan olisi vaikutusta koko kunnallissektorin verorasituksen lisääntymiseen, sillä takaisinpe-

rintäjärjestelmällä kunnille ja kuntainliitoille palautetut verot perittäisiin kokonaisuudessaan takaisin. Valtion kunnille maksaman hyvityksen ja kuntien suorittamien takaisinmaksujen määrää ei olisi yksittäisten kuntien osalta hankintaneutraalisuuden turvaamiseksi kytketty vuositasolla toisiinsa.

#### Hintavaikutukset

Seuraavat arviot perustuvat kuntien ja kuntainliittojen vuoden 1991 tilinpäätöstietoihin. Kunnat ja kuntainliitot ostivat tavaroita, palveluksia ja investointihyödykkeitä ilman liikevaihtoveroa noin 43 miljardilla markalla. Näistä hankinnoista liikevaihtoveron piirissä on noin kolmasosa. Arvonlisäverouudistuksen johdosta veropohja laajenisi yli 80 prosenttiin hankinnoista.

Veropohjan laajenemisen johdosta hyödykkeiden hankintahinnat nousisivat kunnallistaloudessa noin 4,1 miljardilla markalla vuoden 1991 tasossa arvioituna. Hintojen nousu lisäisi kuntien kokonaismenoja noin 3 prosentilla. Eniten nousisivat palvelujen ja investointihyödykkeiden hankintahinnat.

#### Veron hyvitys

Kunnat ja kuntayhtymät saisivat arvonlisäveron hyvitystä arvonlisäverotuksen ulkopuolella tapahtuvan toimintansa hankinnoista noin 5,6 miljardia markkaa. Vastaavasti arvonlisäverotuksen piiriin kuuluvassa liiketoiminnassa veron vähennysoikeuden kautta vähennettävä määrä olisi noin 1,8 miljardia markkaa.

Arvonlisäverollisen toiminnan ulkopuolisen toiminnan hyvitys, 5,6 miljardia markkaa, perittäisiin kuntasektorilta takaisin kokonaisuudessaan. Kun otetaan huomioon kuntasektorin hankintoihin nykyisin sisältyvä 2,6 miljardin markan liikevaihtovero, uudistus heikentäisi kunnallistalouden rahoitusasemaa noin 3,0 miljardilla markalla ilman piilevän liikevaihtoveron poistumisen vaikutusta. Uudistuksen yhteydessä poistuvaksi piilevän veron määräksi arvioidaan noin 1,3 miljardia markkaa, jolloin uudistuksen kuntien rahoitusasemaa heikentävä vaikutus olisi noin 1,7 miljardia markkaa.

#### Välilliset vaikutukset

Kokonaistaloudellisten laskelmien mukaan

arvonlisäverouudistus nostaa kuluttajahintoja vajaalla kahdella prosentilla. Yleisen hintatason nousu lisäisi eräitä kuntien kotitalouksille maksamia tulonsiirtoja noin 0,2 miljardilla markalla.

Kuntien valtionosuuslain mukaan osa yleisen hintatason noususta korvautuisi kunnille valtionosuuksien lisääntymisenä. Valtionosuudet kasvaisivat kuntien valtionosuuslain mukaisten hintatarkistusten sekä valtion ja kuntien välisen kustannusten jaon tarkistuksen johdosta keskipitkällä aikavälillä yhteensä noin 0,5 miljardilla markalla.

Uudistuksen välilliset vaikutukset sekä valtionosuuksien ja -korvausten lisäykset huomioon ottaen kuntien rahoitusasema heikkenisi keskipitkällä aikavälillä arvonlisäverouudistuksen johdosta noin 1,4 miljardilla markalla vuodessa. Vuoden 1991 tasolla arvioituna se merkitsisi noin 0,6 — 0,7 pennin laskennallista korotuspainetta veroäyriin hintaan.

#### Kuntien kustannusrasituksen nousun kompensoiminen

Verojärjestelmämuutoksesta kunnallistalouteen ja sitä kautta työllisyyteen aiheutuvien haittavaikutusten torjumiseksi hallituksen tarkoituksena on keventää kuntien kustannusrasituksen nousua siten, että kunnille hyvitysjärjestelmän johdosta palautettavasta arvonlisäverosta perittäisiin vuoden 1996 loppuun asti takaisin ainoastaan 77,5 prosenttia. Asiasta tullaan antamaan erillinen hallituksen esitys. Tämä järjestely arvioidaan uudelleen valtionosuusjärjestelmän lakisäätöisen tarkistamisen yhteydessä. Arvonlisäveron takaisinperiminen kunnilta toteutetaan tavalla, joka ottaa huomioon kuntien palvelurakenteen erot.

#### 7.1.5. Liikevaihtoveron ja arvonlisäveron kertyminen

Taulukossa 2 on verrattu nykyisen liikevaihtoverojärjestelmän sekä ehdotetun arvonlisäverojärjestelmän mukaisia veron kertymiä. Laskelmat on suoritettu panos-tuotosmallia hyväksi käyttäen, joten sen tulokset poikkeavat jonkin verran KESSU-mallin sekä kuntien tilinpäätöstietojen mukaisista laskelmista. Liikevaihtoveron ja arvonlisäveron kertymä on jaettu tuotantopanoksiin sisältyvään veroon ja



lopputuotekäyttöön sisältyvään avoimeen veroon. Tuotantopanoksiin sisältyvän veron muutoksia on tarkasteltu toimialoittain erikseen nykyisen liikevaihtoveron piiriin kuuluvien yritysten ja veron piiriin arvonlisäverojärjestelmässä kuuluvien yritysten sekä myös verotuksen ulkopuolelle jäävien yritysten osalta.

Lopputuotteiden käyttäjät on taulukossa 2 jaettu kotitalouksiin sekä julkiseen ja voittoa tavoittelemattomaan toimintaan. Julkista toimintaa on tarkasteltu erikseen valtion sekä kuntien ja kuntayhtymien toiminnan osalta. Julkisen sektorin vero koostuu sekä kulutukseen että investointeihin sisältyvästä verosta. Asuntoinvestointeihin sisältyvä liikevaihtovero on tässä laskelmassa kohdennettu kotitalouksille.

Taulukko 2. *Liikevaihtoveron ja arvonlisäverojärjestelmän laskennalliset verotuoton ja-kaumat vuoden 1994 tasolla arvioituna, miljardia markkaa*

	LVV	ALV
<i>Tuotantopanoksiin sisältyvä vero:</i>		
Liikevaihtoverolliset toimialat .....	1,5	0,4
ALV:n piiriin tulevat toimialat .....	11,3	1,2
ALV:ssä verottomat toimialat .....	3,1	6,1
<b>YHTEENSÄ</b>	<b>15,9</b>	<b>7,7</b>
<i>Lopputuotteiden avoin vero:</i>		
Kotitaloudet .....	28,7	36,5
Valtio ja sotu-rahastot .....	1,2	3,7
Kunnat ja kuntainliitot .....	2,4	6,2
Voittoa tavoittelematon toiminta .....	0,5	1,4
<b>YHTEENSÄ</b> .....	<b>32,9</b>	<b>47,8</b>
Edelliset yhteensä .....	48,8	55,5
Alkutuotevähennys: .....	—5,6	—5,6
Veron tuotto yhteensä .....	43,3	50,0

Liikevaihtoverosta kertyy lähes 16 miljardia markkaa tuotantopanoksiin sisältyvänä piilevänä liikevaihtoverona. Noin 66 prosenttia liikevaihtoveron tuotosta eli 28,7 miljardia markkaa on kotitalouksien ostoista syntyvää avointa veroa.

Arvonlisäverojärjestelmässä verokertymän painopiste siirtyisi nykyistä selkeämmin yrityksen panoksiin sisältyvästä verosta suoraan kulutukseen kohdistuvaan avoimeen veroon. Ve-

rollisissa toiminnoissa tuotantopanoksista maksettava vero poistuisi lähes kokonaan ja siirtyisi avoimeksi veroksi pääasiassa kotitalouksien ostoihin. Kotitalouksien välitön osuuseksi nousee 73 prosenttiin.

### 7.1.6. Vaikutukset kuluttajahintoihin

#### Tavarat ja palvelut

Ehdotettu arvonlisäverojärjestelmä vaikuttaisi kuluttajahintoihin kaksisuuntaisesti. Veropohjan laajetessa uusia hyödykkeitä tulee piiriin. Näiden hyödykkeiden hintoihin kohdistuva avoin verorasitus kasvaa veroprosentin määrällä. Toisaalta verovelvollisten yritysten piirin kasvaessa ja veron vähennysoikeuksien laajentuessa pienenee hyödykkeisiin kohdistuva piilevä verorasitus sekä nykyisin verovelvollisilta että verollisiksi ehdotetuilta toimialoilta ja niiden tuottamilta hyödykkeitä. Verovelvollisuuden ulkopuolelle jäävien yritysten, esimerkiksi pankki- ja vakuutus toiminnan, piilevä verorasitus kasvaa veropohjan laajennuksen johdosta.

Hintojen muutos voi vaihdella suuresti eri kulutusmenoryhmien välillä, mutta arvonlisäverouudistuksen nettovaikutus hintoihin jäisi suhteellisen vähäiseksi, staattisen panos-tuotomallilaskelman mukaan arvioiden 1,4 prosenttiin. Muun muassa kulutuksen ja muun kansantalouden rakenteen muutokset huomioon ottavan dynaamisen KESSU-mallin arvioon mukaan hintojen nousu on jonkin verran suurempi eli 1,6 prosenttia.

Tavaroiden hintojen arvioidaan laskevan pääsääntöisesti noin yhden prosentin verran, koska nykyisessä liikevaihtoverojärjestelmässä verollisten toimialojen tuotantopanosten piilevä vero vähenee. Piilevän veron poistuminen alentaa nykyisin verottomien palvelujen hintoja korottavaa vaikutusta. Palvelujen hintojen nousua lieventää lisäksi alemman 12 prosentin verokannan soveltaminen henkilökuljetuksiin, majoitustoimintaan ja elokuvaesityksiin sekä 5 prosentin soveltaminen Oy Yleisradio Ab:n lupamaksuihin. Palvelujen hinnat nousevat keskimäärin 4,3 prosenttia. Eräissä palveluissa, kuten virkistys- ja henkilökohtaisen puhtauden palveluissa, hintojen nousu olisi sovellettavasta 22 prosentin verokannasta johtuen keskimääräistä suurempaa piilevän veron poistumisesta huolimatta.

Taulukko 3. Verosisällön muutoksen vaikutus kuluttajahintaan sekä kuluttajahintaindeksiin vuoden 1994 tasolla arvioituna, %

	Paino %	LVV-sis. %	ALV-sis. %	Hinnan nousu,%	Vaikutus KHI:iin,%
Ravinto .....	15,5	12,4	11,9	—0,5	—0,08
Juomat ja tupakka .....	7,2	18,4	17,9	—0,6	—0,04
Vaatetus ja jalkineet .....	6,0	19,3	18,3	—1,2	—0,07
Asunto .....	19,8	6,5	11,5	5,7	1,10
Kotital. kalusto ja palv. ....	6,1	16,6	17,3	0,8	0,05
Terveystenhoito .....	3,3	7,5	9,8	2,6	0,09
Liikenne .....	18,2	14,9	15,1	0,2	0,04
Virkistys, kultt. ja koul. ....	10,1	10,5	11,1	0,6	0,06
Muut tavarat ja palvelut	13,7	14,4	16,1	2,1	0,29
Kulutukset yhteensä	100,0	12,7	14,0	1,4	1,44

Taulukosta 3 käy ilmi arvonlisäverojärjestelmän arvioidut vaikutukset kuluttajahintoihin sekä kuluttajahintaindeksiin. Taulukko perustuu Tilastokeskuksen staattisiin panos-tuotolaskelmiin, jotka eivät ota huomioon arvonlisäverojärjestelmän vaikutuksia talouden rakenteisiin. Verorasituksen muutosten oletetaan siirtyvän hintoihin sellaisenaan. Asumiskustannuksien ja liikennemenojen kasvua kuvaamaan on käytetty myös erillisselvityksiä.

Asumisen ja terveydenhoidon sekä ryhmään muut tavarat ja palvelut kuuluvien kulutusmenojen hinnat nousisivat eniten, noin 2,1-5,7 prosenttia.

Ravinnon hinta laskisi hieman eli noin 0,5 prosenttia. Tämä johtuu siitä, että elintarvikkeiden hintoihin alentavasti vaikuttava alkutuotejärjestelmä säilyy uudistuksen yhteydessä. Maatalous pysyy verotuksen ulkopuolella ja siihen kohdistuva piilevä vero kasvaa hieman. Maatalouden panoksista rehut ja lannoitteet säilyvät kuitenkin verottomina. Ravintomien hintoihin kohdistuva lievä alentamispaine johtuu elintarviketeollisuuden lisääntyvistä vähennysoikeuksista. Vähennysoikeuksien laajenemisesta johtuen myös juomien ja tupakan sekä vaatetuksen ja jalkineiden hinnat laskevat.

Asunnot sekä kotitaloustarvikkeet ja -palvelut

Liikevaihtoveropohjan laajentamistyöryhmän (komiteamietintö 1992:6) arvioiden mukaan uusissa asunnoissa asumiskustannukset nousisivat 6,1—6,6 prosenttia arvonlisäverotuksen vuoksi. Uustuotannon asuntojen asumiskustannukset nousevat sekä pääoma- että hoitokustannuksiin sisältyvän korkeamman veron vuoksi. Hoitomenojen verokohtelun muu-

toksesta johtuu, että vanhoissa asunnoissa asunot nousevat arvonlisäveron voimaantumisen jälkeisenä vuotena keskimäärin kolme prosenttia.

Kotitalouksien kaluston, -tarvikkeiden ja palvelusten ryhmässä tavarat, kuten kalusteiden ja muun välineistön hinnat halpenevat runsaalla prosentilla. Kotitalouspalvelusten hinnat nousevat runsaalla 17 prosentilla.

Terveystenhoitojen kokonaiskustannusten arvioidaan kohoavan 2,6 prosenttia. Tähän menoryhmään sisältyy lääkkeiden hintojen nousu, joka olisi arviolta noin kolme prosenttia.

#### Liikennemenot

Verojärjestelmän uudistaminen kasvattaisi liikenteen menojen pääryhmään kuuluvien hyödykkeiden hintoja kokonaisuudessaan vain 0,2 prosenttia. Kulkuvälineiden, tarvikkeiden poltto- ja voiteluaineiden hinnat laskevat 1-2 prosentilla kun taas ostettujen henkilö- ja tavarakuljetuspalvelujen hinnat nousevat arvioiden mukaan keskimäärin 6,3 prosenttia.

Liikenneministeriön laskelmien mukaan arvonlisäverouudistus aiheuttaisi henkilöliikenteen matkustajahintoihin korotuspaineita kaukoliikenteen, maaseutuliikenteen sekä pienten ja keskisuurten kaupunkien kaupunkiliikenteen osalta siltä osin kuin verokanta ylittää 6—7 %. Suurempien kaupunkien seutuliikennettä harjoittavien liikennöitsijöiden, joilla on myös huomattavissa määrin tilausajoliikennettä, matkustajahintojen korotusarve vaihtelisi 3,6 prosentista 4,6 prosenttiin. Suurten kaupunkien liikennelaitosten matkustajaliikenteen taksat nousisivat veropohjaan mukaan laskettavasta

alijäämästä riippuen aina 14 prosenttiin asti, jos korotustarve kohdistetaan pelkästään liikennelaitosten asiakastulo-osuuteen. Mikäli korotustarve katetaan tukea lisäämällä, jäisi taksojen korotus huomattavasti pienemmäksi.

Taksien sekä valtion rautateiden henkilöliikenteen hintojen korotustarve olisi 5-6 prosenttia.

#### Virkistys- ja kulttuuri sekä koulutus

Virkistys- ja kulttuuritoiminnan sekä koulutuksen hinnat nousisivat kokonaisuutena 0,6 prosenttia. Tähän ryhmään kuuluvat muun muassa television lupamaksut, joiden hinnat eivät uudistuksen johdosta nouse. Kirjojen hinnat alenisivat lähes 10 prosenttia. Sanomaja aikakauslehtien hinnat alenisivat noin 1,6 prosenttia.

#### Muut tavarat ja palvelut

Muiden tavaroiden ja palvelujen ryhmään kuuluvien hyödykkeiden hinnat nousisivat keskimäärin runsaalla 2 prosentilla. Sellaisten aiemmin liikevaihtoverottomien palvelujen, kuten kuntokoulu-, kauneuden- ja hiustenhoitopalvelujen sekä kylpyläpalvelujen hinnat voivat nousta keskimäärin 17 prosenttia. Alennetusta verokannasta johtuen hotelli- ja majoitusmenojen hinnankorotuspaine olisi alempi eli runsas 8 prosenttia.

#### 7.1.7. Tulonjakovaikutukset

##### Kulutushyödykkeiden suhteellisten hintojen

Taulukko 4. Liikevaihtoveron ja arvonlisäveron veroasteet ja veroasteen muutos sekä tavaroiden ja palveluiden veroasteen muutos, perhetyypeittäin vuoden 1994 tasolla arvioituna

Perhetyyppi	Lvv:n osuus kulutusmenoista %	Alv:n osuus kulutusmenoista %	Veroasteen muutos %-yksikköä	Veroasteen muutos %-yksikköä:	
				Tavarat	Palvelut
Lapsiperhe, 1 lapsi .....	12,3	13,4	1,1	-0,4	1,5
Lapsiperhe, 2 lasta .....	12,3	13,4	1,1	-0,4	1,5
Eläkeläisperhe .....	11,4	13,1	1,7	-0,4	2,1
Yksin asuva, alle 65 v .....	12,4	13,7	1,3	-0,4	1,7
Lapseton pari, alle 65 v .....	12,4	13,5	1,1	-0,4	1,5
Muut kotitaloudet .....	12,3	13,5	1,2	-0,4	1,6
Yhteensä .....	12,2	13,4	1,2	-0,4	1,6

muuttuminen vaikuttaa tulonjakoon riippuen siitä, miten kulutuskorin sisältö vaihtelee eri tulonsaajaryhmien välillä. Lisäksi tulonjakovaikutukset ovat sidoksissa muihin taloudellisiin vaikutuksiin, erityisesti tuloryhmittäiseen työllisyyden muutokseen.

Arvonlisäverotuksen tulonjakovaikutuksia on laajemmin selvitetty liikevaihtoveropohjan laajennustyöryhmän (Komiteamietintö 1992:6) mietinnössä, jossa esitetyt arviot perustuivat kuitenkin alustaviin arvonlisäverotuksen malleihin. Oheiset esitetyn arvonlisäverotuksen mallin mukaiset arviot, jotka myös on laskettu valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen tulonjakomallilla, ovat mietinnössä esitettyjen arvioiden kanssa saman suuntaisia.

Nykyisin erot eri kotitalouksien liikevaihtoverorasituksessa suhteessa kulutusmenoihin ovat hyvin pieniä. Arvonlisäverotuksessa ne kapenisivat huomattavasti nykyisestään. Tulotason mukaan tarkasteltuna erot olisivat erittäin pieniä. Sen sijaan perhetyypeittäin veroaste eli veron osuus kulutusmenoista eroaisi edelleenkin jonkin verran.

Ehdotetussa arvonlisäverojärjestelmässä kotitalouksien kulutusmenoihin sisältyisi keskimäärin 13,4 prosenttia arvonlisäveroa. Desiileittäin tarkasteltuna veron osuus on lähes suhteellinen ja vaihtelee vain 13,2 prosentista 13,6 prosenttiin. Perhetyypeittäin tarkasteltuna keskimääräinen vero-osuus vaihtelee 13,1 prosentista 13,7 prosenttiin. Eläkeläisperheiden veroaste on alhaisin ja yksin asuvien korkein. Lapsiperheillä veroaste on 13,4 prosenttia.

Arvonlisäverotus lisää eniten eläkeläisperheiden ja yksinasuvien veroastetta. Eläkeläisten veroasteen kasvu on 1,7 %-yksikköä ja yksinasuvien 1,3 %-yksikköä. Lapsiperheiden sekä lapsettomien perheiden veroasteen kasvu on 1,1 %-yksikköä. Lapsiperheiden kulutuksesta on jo nykyisin verollisilla tavaroilla kuten huonekaluilla ja kotitalouskoneilla sekä jossain määrin myös vaatetuksella ja jalkineilla keskimääräistä suurempi osuus.

Arvonlisäveroon siirtyminen lisää kotitalouksien verorasitusta 1 400 markkaa kotitaloutta kohti vuodessa. Vastaava markkamäärä henkeä kohti laskettaessa on 630 markkaa. Lapsiperheessä vastaavat henkeä kohti lasketut markkamäärät ovat 450 markkaa ja eläkeläisperheessä 825 markkaa.

### 7.1.8. Vaikutukset yrittäjätoiminnan kustannuksiin

Arvonlisäverojärjestelmässä verovelvollinen yritys saa vähentää liiketoimintaansa varten hankkimiansa tuotantopanosten ostohintaan sisältyvän veron. Laajapohjaisessa arvonlisäverojärjestelmässä verolliseksi tulevien toimialojen tuotantopanosten vero vähenisi merkittävästi, arviolta 10,1 miljardia markkaa vuodessa. Nykyisin verollisilla toimialoilla, joilla vähennysoikeudet jo nykyisin ovat verrattain laajat, vähennysoikeudet laajenisivat noin miljardilla markalla. Arvonlisäveron ulkopuolelle jäävillä toimialoilla tuotantopanosten määrä puolestaan kasvaisi arvioiden mukaan 3,0 miljardia markkaa vuodessa. Uudistuksen jälkeen nykyisin verollisilla toimialoilla piilevän veron määräksi jäisi vain noin 0,4 miljardia markkaa vuodessa.

Arvonlisäverotukseen siirtyminen ja tuotantopanosten verorasituksen poistuminen verovelvollisilla toimialoilla merkitsee ensisijaisesti teollisuuden välituotekustannusten pienenemistä. Kansainvälisten hyödykemerkkinoiden ja tuonnin kanssa kilpailevien kotimarkkinoiden kilpailutilanteesta ja tuonnin luonteesta riippuu se, miten kustannusten pieneneminen heijastuu teollisuustuotteiden hintoihin.

Sellaisissa teollisuustuotteissa, joiden hinnat määräytyvät yksiselitteisesti maailmanmarkkinoilla, kustannusten aleneminen ei juurikaan vaikuta hintoihin. Kustannusten aleneminen parantaa kuitenkin kannattavuutta ja lisää tarjontaa.

Verorasituksen pieneneminen voi alentaa pit-

källe jalostettujen teollisuustuotteiden hintoja. Tämä kasvattaa tuotteiden kysyntää niin kotikuin vientimarkkinoilla. Tuotannon nousu ja investointien sekä työllisyyden kasvu lisäävät kapasiteettia.

Hintojen kohoamisesta johtuva kysynnän lasku vaihtelee hyödykkeittäin hintajoustosta riippuen. Vaikutukset voivat olla suuriakin niiden hyödykkeiden tuotantoon, joiden kysyntä on huomattavan hintajoustavaa.

Määrällisesti suurin verorasituksen muutos tapahtuisi päätoimialoista rakennustoiminnassa. Uusien asuntojen rakentamisen ja vanhojen asuntojen korjausten verosisältö kasvaa. Koska asuntomarkkinat ovat suhdanneherkkiä, asuntojen potentiaalisen kysyntätilanteen lisäksi arvonlisäverotuksen voimaantulon ajankohtana vallitseva taloudellinen tilanne vaikuttaa keskeisesti siihen, näkyykö kasvava kustannuspaine lyhyellä ajalla uustuotannon hintojen nousuna vai rakennustuotannon määrän laskuna.

Uudistus laskisi arvonlisäverovelvollisten ei-tuotannollisten yritysten rakennusinvestointikustannuksia 7-9 prosenttia. Verotuksen ulkopuolelle jäävien toimialojen rakennusinvestoinnit kallistuvat saman verran. Teollisuusrakennusten hankintakustannuksiin verojärjestelmän muutos ei juuri vaikuta, koska niiden sisältämä vero on jo aiemminkin palautettu yrittäjille.

Pitkällä ajalla neutraali verokohtelu muuttanee talonrakennustuotannon rakennetta. Arvonlisäverotukseen siirtyminen asettaa teollisen rakentamisen ja perinteiset paikallarakentamisteknologiat verotuksessa samanarvoisiksi ja lisää rakennusalan tehokkuutta. Tämä voi kumota korkeamman verorasituksen hintoja nostavan vaikutuksen.

Verollisessa yritystoiminnassa vähennysoikeuksien rajoituksista aiheutuva veron kertaantuminen poistuisi lähes kokonaan. Vähennyskelppisuuden rajoitukset koskevat henkilökunnan yksityiseksi kulutukseksi katsottavia hyödykkeitä, kuten henkilökunnan työsuhteautoja, -asuntoja sekä virkistystiloja.

Lähes kaikilla toimialoilla muuttuvat kustannukset laskisivat. Poikkeuksena on rahoitus- ja vakuutus toiminta. Verouudistus kohtelee siten varsin tasapuolisesti eri toimialoja välituotekustannusten osalta. Lopputuotteeseen kohdistuva verorasitus sen sijaan kasvaa verotuksen piiriin tulevilla toimialoilla.

Arvonlisäverotus vaikuttaa myös rakenteelli-

siin ongelmiin. Se lisää yritysten kilpailumahdollisuuksia ja poistaa epätarkoituksenmukaisesti kohdistuneita verotukia.

### 7.1.9. Hallinnolliset kustannukset

Veropohjan laajentaminen merkitsisi verovelvollisten lukumäärän kasvua 110 000:sta verovelvollisesta noin 370 000:een. Hallinnollisten kustannusten lisäys on arvioitu siirtymävaiheessa aiheuttavan lisäkustannuksia vuonna 1993 verohallitukselle noin 6,2 miljoonaa markkaa. Kustannukset aiheutuvat erilaisista projekti-, koulutus- ja rekisteröintitehtävistä sekä lomake-, postitus- ja tiedotuskustannuksista.

Vuonna 1994 verohallinnon tiedonsiirtokorvauksista aiheutuvat kustannukset ovat arviolta noin 2,2 miljoonaa markkaa. Lääninverovirastojen tehtävien lisäyksistä aiheutuvaksi kustannukseksi on arvioitu 37 miljoonaa markkaa, jolloin verohallinnon kokonaiskustannukset arvonlisäverotukseen siirtymisestä vuonna 1994 olisi arviolta noin 39,2 miljoonaa markkaa.

Lääninverovirastojen kustannukset johtuvat erityisesti rekisteröintiin, verovelvollisten ohjaus- ja neuvontatyöhön sekä kuukausivalvontaan ja muuhun veron määräämiseen, kuten veron maksuunpanoon, palautukseen ja oikeisuun liittyvistä tehtävistä.

Verohallinnon välillisen verotuksen kustannukset olivat vuonna 1991 arviolta 229 miljoonaa markkaa. Arvonlisäverouudistuksen aiheuttamien pysyvien lisäkustannusten jälkeenkin välillisen verotuksen kustannukset jäisivät verrattain pieniksi eli olisivat noin 0,6 prosenttia välillisten verojen tuotosta.

### 7.2. Organisaatio- ja henkilövaikutukset

Arvonlisäverotukseen siirtymisellä on merkittäviä hallinnollisia vaikutuksia sekä yritystoimintaan että hallintoon yleensä. Verohallinnon organisaatioon uudistuksella ei ole vaikutuksia.

Arvonlisäverotukseen siirtymisestä aiheutuva veropohjan laajentuminen merkitsee verovelvollisten lukumäärän kasvua 110 000:sta verovelvollisesta arviolta 370 000:een verovelvolliseen.

Verotustehtävien lisääntyminen verohallinnossa hoidetaan kohdentamalla verohallinnon

henkilö- ja muita resursseja uudelleen sekä kehittämällä työmenetelmiä ja yksinkertaistamalla verotusmenettelyä. Uudistukseen on verohallinnossa varauduttu jo ennen ehdotetun lain voimaantuloa muun muassa kouluttamalla hallinnon henkilöstöä ja huolehtimalla uusien verovelvollisten rekisteröinnistä.

## 8. Asian valmistelu

### 8.1. Liikevaihtoverotuksen kokonaisuudistus

Liikevaihtoverotuksen kokonaisuudistus on siitä aiheutuvien merkittävien taloudellisten ja hallinnollisten vaikutusten vuoksi toteutettu vaiheittain. Kokonaisuudistuksen ensimmäinen vaihe toteutettiin vuoden 1989 alusta uudistamalla verotusmenettely ja -organisaatio. Uudistuksen toinen vaihe, lakiteknen uudistus, toteutettiin 1 päivänä lokakuuta 1991 voimaan tulleella uudella liikevaihtoverolailalla.

Liikevaihtoverotuksen edellisen lakiteknen uudistusvaiheen toteuttamismahdollisuuksia selvitettiin liikevaihtoverolain rakennetyöryhmän muistiossa (työryhmämuistio 1988:VM 14) ja liikevaihtoverotoimikunnan mietinnössä (komiteamietintö 1989:22).

### 8.2. Valmisteluvaiheet ja -aineisto

#### 8.2.1. Kansainvälinen tarkastelu

Ehdotetussa arvonlisäverolaisissa on lähtökohtana pidetty eurooppalaistyypistä laajapohjaista arvonlisäverojärjestelmää, jossa periaatteessa kaikki tavarat ja palvelut ovat verollisia. Vertailukohteina valmistelutyössä ovat olleet EY-maiden ja Pohjoismaiden, varsinkin Ruotsin, arvonlisäverojärjestelmät. Verotuksen kansainväliset harmonisointitavoitteet jo sinänsä edellyttävät, että selvitykset ovat perustuneet edellä mainittujen järjestelmien tarkasteluun.

#### 8.2.2. Hallitusohjelma ja valtioneuvoston periaatepäätökset

Pääministeri Esko Ahon hallituksen ohjelmassa (26.4.1991) todetaan verotuksen osalta, että verotuksen uudistamista jatketaan ottaen huomioon verojärjestelmämme kansainvälinen kilpailukyky sekä julkiselle taloudelle asetetut

tavoitteet. Hallituksen ohjelman mukaan liikevaihtoverotuksessa siirrytään arvonlisäverojärjestelmään kuitenkin siten, että peruselintarvikkeita verotetaan muita tuotteita lievemmin. Samalla tuonnin tasauserosta luovutaan.

Valtioneuvosto teki 5 päivänä huhtikuuta 1992 periaatepäätöksen, jonka mukaan arvonlisäverojärjestelmään siirrytään 1 päivästä tammikuuta 1994. Periaatepäätöksen mukaan uudistus toteutetaan liikevaihtoveropohjan laajentamistyöryhmän ehdotusten pohjalta.

Arvonlisäverotukseen siirtymiseen liittyen valtioneuvosto teki 4 päivänä helmikuuta 1993 investointien mahdollisesta siirtymisestä ja ruuhkautumisesta aiheutuvien haittojen välttämiseksi periaatepäätöksen, jonka mukaan arvonlisäverolakia koskevaan hallituksen esitykseen on tarkoitus ottaa säännökset helmikuun 1 päivän ja joulukuun 31 päivän 1993 välisenä aikana hankittujen, periaatepäätöksessä tarkoitettujen uusien koneiden, laitteiden ja muun kaluston sekä niiden hankintaan liittyvän asennustyön ostohintaan sisältyvän liikevaihtoveron vähennyskelpoisuudesta arvonlisäverotuksessa.

### 8.2.3. Valmisteluelimet

Arvonlisäverotukseen siirtymisen valmistelua varten valtiovarainministeriö asetti 31 päivänä lokakuuta 1990 työryhmän, jonka tehtävänä oli selvittää kysymyksiä, joiden osalta Suomen liikevaihtoverojärjestelmä eroaa kansainvälisesti sovellettavasta arvonlisäverojärjestelmästä. Liikevaihtoverotuksen kehittämistarpeita ja -mahdollisuuksia arvioitaessa tavoitteena tuli olla verojärjestelmän kulutus- ja kilpailuneutraalisuuden lisääminen sekä veron kertaantumisen vähentäminen. Työryhmän tuli erityisesti selvittää, miten liikevaihtoverotuksen veropohjaa tulisi edellä mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi laajentaa muun muassa palvelualueille ja rakennustoimintaan. Työryhmän oli lisäksi selvitettävä veropohjan laajentamisesta aiheutuvat hinta- ja tulonjakovaikutukset sekä vaikutukset liikevaihtoveron tuottoon. Työryhmän ehdotukset on julkaistu liikevaihtoveropohjan laajentamistyöryhmän mietinnössä (komiteamietintö 1992:6).

Valtiovarainministeriö asetti 13 päivänä elokuuta 1992 työryhmän (arvonlisäverotyöryhmä), jonka tehtävänä oli liikevaihtoveropohjan laajentamistyöryhmän ehdotusten ja työryh-

män mietinnöstä saatujen lausuntojen pohjalta laatia hallituksen esitysluonnos arvonlisäverolaiksi ja ehdotuksensa uuden lain täytäntöönpanon edellyttämäksi alemmanasteiseksi normistoksi. Työryhmän oli säädösehdotuksissaan otettava huomioon veropoliittisen ministerivaliokunnan arvonlisäverojärjestelmää koskevat kannanotot. Arvonlisäverotyöryhmä ei jättänyt erillistä mietintöä jatkovalmistelun pohjaksi, vaan sen ehdotukset ja näkemykset on otettu huomioon arvonlisäverolakia koskevan hallituksen esityksen virkamiesvalmistelussa.

Arvonlisäverotukseen siirtymisen edellyttämiä muutostarpeita selvittämään verohallitus asetti 3 päivänä huhtikuuta 1992 projektin, jonka tehtävänä oli selvittää liikevaihtoveropohjan laajentamistyöryhmän mietinnössä ehdotetun veropohjan laajentamisen aiheuttamat muutostarpeet verovelvollisuuden määrittelyyn ja verotusmenettelyyn sekä tehdä veron oikea-aikaisen ja oikeamääräisen kertymisen varmentavat kehittämis ehdotukset. Erityisesti projektin tuli kiinnittää huomiota siihen, että verotusta koskeva tietojen hankinta ja käsittely sekä verovalvonta muodostuvat yritysten ja verohallinnon kannalta yksinkertaisiksi. Selvityksessä tuli arvioida valitun kehittämisvaihtoehdon aiheuttamat ylläpitotyöt liikevaihtoverotuksen tietojärjestelmiin ja lomakkeisiin. Projektin ehdotukset on julkaistu muistiona (Ehdotus arvonlisäverotusmenettelyksi; verohallitus 30.10.1992).

Valtiovarainministeriön 15 päivänä toukokuuta 1992 asettamassa viihdeverotyöryhmässä (valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1992:18) on selvitelty liikevaihtoveropohjan laajentamistyöryhmän ehdotusten pohjalta, miten kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien verokohtelu tulisi liikevaihtoveropohjan laajentamisen yhteydessä toteuttaa.

Valtiovarainministeriön 9 päivänä tammikuuta 1991 asettama tuontiverotyöryhmä (valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1991:27) on selvittänyt liikevaihtoverotuksen kokonaisuudistukseen liittyen tuontivero- ja liikevaihtoverosäännösten eroavaisuuksista johtuvia kehittämistarpeita. Epäkohtien poistamiseksi työryhmä ehdotti tuontiverotuksen ja kotimaan verotuksen yhdenmukaistamista sisällyttämällä maahantuonnin verotussäännökset arvonlisäverolakiin.

Valtiovarainministeriö asetti 21 päivänä lokakuuta 1992 työryhmän (valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1993:5), jonka tehtä-

vänä oli tehdä ehdotuksensa siitä, miten arvonlisäverotukseen siirryttäessä kuntien itselleen tuottamien palveluiden ja vastaavien ostettavien palveluiden verotusneutraliteetti on toteutettavissa liikevaihtoveropohjan laajentamistyöryhmän ehdotusten pohjalta. Työryhmän oli lisäksi tehtävä ehdotuksensa siitä, miten kunnille arvonlisäverotuksessa niiden hankinnoista palautettavat arvonlisäveromäärät otetaan vähennyksenä huomioon valtion ja kuntien taloudellisten suhteiden kokonaisjärjestelyn puitteissa. Hankintaneutraalisuuden ratkaisemista kuntien osalta on käsitelty myös valtion ja kuntien palvelujen arvonlisäverotyöryhmän muistiossa (valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1991:17).

Arvonlisäverouudistuksen vaikutuksia valtion budjettiin on selvittänyt erillinen työryhmä, joka on laatinut ehdotuksen valtiovarainministeriön ohjeeksi vuoden 1994 talousarvioehdotuksen laadinnassa noudatettavasta menettelystä. Valtiovarainministeriön ohjeet arvonlisäverotukseen siirtymisestä aiheutuvista vaikutuksista vuosien 1994-1997 toiminta- ja taloussuunnitelmien sekä vuoden 1994 talousarvioehdotuksen laadintaan (n:o TM 9305) on annettu valtion virastoille ja laitoksille. Hankintaneutraalisuuden ratkaisemista valtion virastojen ja laitosten osalta on käsitelty myös valtion ja kuntien palvelujen arvonlisäverotyöryhmän muistiossa.

### 8.3. Lausunnot

Hallituksen esitykseen sisältyvä ehdotus arvonlisäverolaiksi perustuu arvonlisäverotyöryhmän sekä muiden järjestelmämuutosta selvittäneiden selvityselinten ehdotuksiin. Ehdotusten valmisteluun ovat osallistuneet myös useat työryhmiin kuulumattomat viranomaistahot.

Lakiehdotuksen valmistelu on tapahtunut veropoliittisen ministerivaliokunnan ohjauksessa.

#### 8.3.1. Liikevaihtoveropohjan laajentamistyöryhmä

Liikevaihtoveropohjan laajentamistyöryhmän mietinnöstä on hankittu lausunnot valtiovarainministeriön osastoilta, sisäasiainministeriöltä, maa- ja metsätalousministeriöltä, kauppa- ja teollisuusministeriöltä, ympäristöministe-

riöltä, opetusministeriöltä, liikenneministeriöltä, sosiaali- ja terveystieteiden ministeriöltä, kilpailuvirastolta, kuluttajavirastolta, liikevaihtovero-oikeudelta, matkailun edistämiskeskukselta, tullihallitukselta, valtion taloudelliselta tutkimuskeskukselta, verohallitukselta ja Ålands landskapsstyrelsen'iltä. Lisäksi mietinnöstä ovat antaneet lausuntonsa muiden muassa keskeiset kaupan- ja teollisuuden järjestöt sekä keskeiset työmarkkinajärjestöt. Yhteensä mietinnöstä pyydettiin lähes sata lausuntoa.

Annetuissa lausunnoissa arvonlisäverotukseen siirtymistä pidettiin yleisesti tärkeänä ja välttämättömänä toimenpiteenä. Ehdotetun verojärjestelmämuutoksen laaja-alaisuudesta johtuen lausunnoissa on kiinnitetty huomiota lukuisiin ehdotetun järjestelmämuutoksen periaatteisiin ja yksityiskohtiin sekä taloudellisiin vaikutuksiin. Veron piirin ehdotetut pääasiallisesti kulutukseen tuotteitaan myyvät toimialat ovat yleisesti vastustaneet verotusasemansa muuttamista ja vaatineet verotuksen ulkopuolelle jäämistä tai alemman verokannan laajaa soveltamista. Erityistä huomiota on kiinnitetty verotusneutraliteetin toteutumiseen julkisyhteisöjen itsetuottamien ja ostettavien palveluiden välillä. Annetuista lausunnoista ei ole laadittu erikseen lausuntoyhteenvetöä.

#### 8.3.2. Arvonlisäverotusmenettelyprojekti

Arvonlisäverotusmenettelyprojektin ehdotuksista varattiin keskeisille kauppaa, teollisuutta ja muita verovelvollisia edustaville tahoille mahdollisuus lausua näkemyksensä jo projektin työn aikana. Enemmistö kuultavista oli sitä mieltä, että yhden kuukauden laskenta- ja valvontajakso olisi parempi kuin siirtyminen kahden kuukauden jaksoon. Vähäisen liiketoiminnan alarajan osalta Suomen Yrittäjien Keskusliitto katsoi, että alarajan tulisi olla markkinahäiriöiden estämiseksi mahdollisimman alhainen. Kevennetyn verotusmenettelyn käyttöönoton jatkoselvittämistä tietyn liikevaihdon alle jäävän toiminnan osalta pidettiin yleisesti tarpeellisena.

#### 8.3.3. Viihdeverotyöryhmä

Viihdeverotyöryhmän muistiosta pyydettiin lausunnot opetusministeriöltä, verohallitukselta, Taiteen Keskustoimikunnalta, Valtion Elo-

kuvataidetoimikunnalta sekä keskeisiltä kulttuuria- ja viihdettä edustavilta tahoilta. Työryhmän ehdotusta vastustavissa kannanotoissa vaadittiin yleisesti kulttuurin ja viihteen jättämistä kokonaan arvonlisäverotuksen ulkopuolelle tai alemman verokannan soveltamista. Huomiota kiinnitettiin myös kaupallisen ja ei-kaupallisen kulttuuri- ja viihdetarjonnan eriarvoiseen verokohteluun. Viihdeverotyöryhmän muistiosta annetuista lausunnoista on laadittu yhteenveto (valtiovarainministeriön vero-osasto 23.11.1992).

#### *8.3.4. Luonnos arvonlisäverolakia koskevaksi hallituksen esitykseksi*

Arvonlisäverolakia koskevasta luonnoksesta hallituksen esitykseksi pyydettiin keskeisten kauppaa, teollisuutta ja palkansaajia edustavien tahojen sekä kuntien keskusjärjestöjen kannanotot.

Eri valmisteluelinten ehdotuksista annetuissa lausunnoissa esitetyt yksityiskohtia koskevat huomautukset on pyritty mahdollisuuksien mukaan ottamaan huomioon esityksen valmistelussa.

## **9. Muita esitykseen vaikuttavia seikkoja**

### **9.1. Riippuvuus muista esityksistä**

Tuontiverotusta yleisesti sääntelevään tulliverolakiin on tarkoitus sisällyttää ehdotetusta arvonlisäverolaista johtuvat sekä ehdotukseen liittyvät muutokset. Nämä muutokset koskisivat lähinnä tullittomuussäännöksiä perusteella

liikevaihtoverosta myönnettyjen vapautusten poistamista tulliverolaista. Tulliverolain muuttamista koskeva hallituksen esitys on tarkoitus antaa myöhemmin eduskunnalle, kuitenkin siten, että se on tarkoitettu tulevaisuuteen samaan aikaan kuin arvonlisäverolaki eli vuoden 1994 alusta.

Hankintaneutraalisuus kuntien itse tuottamien palvelujen ja ostettujen palvelujen arvonlisäverotuksessa on ehdotettu ratkaistavaksi veron palautus- ja takaisinperimisjärjestelmän avulla. Säännökset arvonlisäveron palauttamisesta kunnille sisältyvät lakiehdotukseen. Palautettavien verojen takaisinperimisestä säädettäisiin erikseen. Hallituksen esitys palautettujen verojen takaisinperimisestä on tarkoitus antaa eduskunnalle siten, että järjestelmä voitaisiin ottaa käyttöön vuoden 1994 alusta.

### **9.2. Riippuvuus kansainvälisistä sopimuksista ja velvoitteista**

Suomi on hakenut EY:n jäsenyyttä. EY edellyttää myös uusilta jäseniltään keskenään sopimansa arvonlisäverotuksen soveltamista. Lakiehdotuksen perusratkaisuissa on EY:n edellyttämän arvonlisäverotuksen sisältö pyritty ottamaan mahdollisuuksien mukaan huomioon. Lakiehdotus poikkeaa kuitenkin yksityiskohdissa EY-direktiivien määräyksistä. Syyt poikkeamiseen johtuvat useimmiten kansallisista erityisolosuhteista tai hallinnollisista syistä.

Maahantuonnin verotusta koskevat ja Suomea sitovat kansainväliset sopimukset on pyritty ehdotuksessa ottamaan huomioon niin, että sopimuksien mukainen maahantuonnin verotuskäytäntö säilyy muuttumattomana.



## YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

## 1. Lakiehdotuksen perustelut

*Yleistä lain rakenteesta ja käsitteistä*

Voimassa oleva liikevaihtoverolaki (LVL) ehdotetaan korvattavaksi arvonlisäverolailla. Liikevaihtoverolain tavarakeskeinen rakenne ja käsitteistö ei kaikilta osin sovellu laajapohjaisen arvonlisäverotuksen sääntelyyn. Tämän vuoksi veropohjan laajentamista ei ole perusteltua toteuttaa voimassa olevaa lakia muuttamalla vaan säätämällä kokonaan uusi laki.

Sääntelytekniikkaa on pyritty yhdenmukaistamaan EY:n kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin siltä osin kuin se on ollut mahdollista. Erityisesti tämä koskee ulkomaankaupan verokohteluun liittyvää tavaroiden ja palvelujen myyntimaan ja ulkomaille myynnin määrittelyä. Direktiivin rakenne ja käsitteistö ei kuitenkaan ole suoraan soveltunut lainsäädäntömalliksi, koska direktiivi ei ole verovelvollisille kohdistettu säännöstö vaan jäsenvaltioita sitova lainsäädäntöohje.

Lakiehdotus on jaettu kahteen osaan. Ensimmäinen osa, luvut 1—12, sisältää veroa koskevat aineelliset säännökset. Toisen osan, luvut 13—23, muodostavat lähinnä verotusmenettelyä, muutoksenhakua ja hallintoa koskevat säännökset. Ymmärrettävyyden parantamiseksi lukujen sisällä on käytetty väliotsakkeita.

## I OSA

*1 luku. Yleinen soveltamisala*

1 §. Pykälään sisältyisivät lain yleistä aineellista ja alueellista soveltamisalaa koskevat säännökset. Siinä säänneltäisiin ne tilanteet, joissa arvonlisäveroa on suoritettava. Se, kuka on velvollinen suorittamaan veroa, määriteltäisiin 2 ja 9 luvussa.

Lain aineellinen soveltamisala määriteltäisiin verotuksen kohteena olevien hyödykkeiden avulla sekä niiden toimintojen avulla, jotka tekevät hyödykkeiden tarjoamisen kulutukseen verolliseksi. Arvonlisäveroa suoritettaisiin liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen mynnistä sekä tavaroiden maahantuonnista. Tavarain, palvelun ja myynnin

käsitteet määriteltäisiin 3 luvussa. Poikkeukset myynnin verollisuudesta lueteltaisiin 4 luvussa. Aineellista soveltamisalaa tarkennettaisiin myös 2 ja 9 luvussa.

Verotuksen aineellinen soveltamisala laajeni huomattavasti nykyisestä. Voimassa olevan lain mukaan vain tavaroiden ja laissa erikseen lueteltujen, lähinnä tavaroihin liittyvien palvelujen myynti on verollista. Lakiehdotuksen mukaisessa laajapohjaisessa arvonlisäverojärjestelmässä vero kohdistuisi periaatteessa kaikkiin liiketoiminnan muodossa myytäviin tavaroihin ja palveluihin.

Lakia sovellettaisiin alueperiaatteen mukaisesti niihin tavaroiden ja palvelujen myynteihin, jotka tapahtuvat Suomessa. Määränpäämaaperiaatteen mukaan vero kohdistuu niihin tavaroihin ja palveluihin, jotka kulutetaan maassa. Tämän mukaisesti tavaroiden maahantuonti olisi verollista (9 luku) ja toisaalta tavaroiden ja tiettyjen palvelujen myynti ulkomaille verotonta (6 luku) kuten nykyisinkin.

Se, milloin myynnin katsotaan tapahtuvan Suomessa, määriteltäisiin myyntimaasäännöksissä (5 luku). Palvelujen osalta määränpäämaaperiaate toteutettaisiin osittain jo näillä säännöksillä. Vastaavia säännöksiä ei ole voimassa olevassa laissa.

Verotonta ulkomaille tai ulkomailla tapahtuvaa myyntiä harjoittavilla yrityksillä olisi oikeus saada palautuksena tuotantopanoshankintoihin sisältyvät arvonlisäverot (12 luku).

Pykälän 2 momenttiin sisältyisi kiinteistöhallintapalveluja koskeva, lain soveltamisalaa laajentava säännös. Lakia sovellettaisiin 1 momentin 1 kohdan mukaan vain liiketoiminnan muodossa tapahtuvaan myyntiin. Omaan käyttöön tuotetuista kiinteistöhallintapalveluista olisi kuitenkin suoritettava veroa 32 §:ssä säädettyin edellytyksin riippumatta siitä, käytetäänkö kiinteistöä liiketoiminnassa vai ei.

*2 luku. Verovelvollisuus*

Lakiehdotuksen 2 luvussa säänneltäisiin, kenen olisi suoritettava veroa 1 §:ssä tarkoitettusta mynnistä. Lisäksi lukuun sisältyisivät säännökset veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohdasta. Lukuun on myös otettu verotuksen soveltamisalan laajuutta rajaavia säännöksiä. Ne koskisivat lähinnä liiketoiminn-

taedellytyksen puuttumisen johdosta veropohjasta tehtäviä poikkeuksia. Myydyin tavarain tai palvelun laadusta johtuvista poikkeuksista säädetäisiin lakiehdotuksen 4 luvussa. Velvollisuudesta suorittaa veroa tavarain maahantuonnista säädetäisiin lakiehdotuksen 9 luvussa.

### Yleissäännös

2 §. Verovelvollisuutta koskevan yleissäännöksen mukaan velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa 1 §:ssä tarkoitettusta myynnistä olisi tavarain tai palvelun myyjä, ellei 9 §:ssä toisin säädetä. Lakiehdotuksen 9 §:n mukaan verovelvollinen ulkomaalaisen myymistä tavaroista ja palveluista olisi pääsääntöisesti ostaja. Verovelvollisuutta koskeva yleissäännös vastaisi sisällöllisesti LVL 8 §:n 1 momenttia.

Lakiehdotukseen ei sisälly LVL 8 §:n 2 momenttia vastaavaa säännöstä, joka rajoittaisi telepalvelun myyjien verovelvollisuuden luvanvaraisen teletoinnin harjoittajiin. Telepalvelun myyjä olisi siten yleissäännöksen perusteella verovelvollinen toiminnan luvanvaraisuudesta riippumatta.

Lakiehdotuksessa verovelvollisella tarkoitettaisiin sellaista myyjää tai ostajaa, joka on velvollinen suorittamaan valtiolle arvonlisäveroa. Voimassa olevan lain mukaan vientikauppaa ja muuta nollaverokannan alaista myyntiä harjoittavat yritykset ovat teknisesti verovelvollisia, jotta niille voitaisiin palauttaa tuotantopanoshankintoihin sisältyvät verot. Lakiehdotuksessa tällaiset yritykset eivät olisi verovelvollisia. Niillä olisi kuitenkin oikeus nykyiseen tapaan saada takaisin hankintoihin sisältyvät verot 12 luvun perusteella palautuksena. Palautusoikeus vastaisi laajuudeltaan verovelvollisten yritysten vähennysoikeutta.

Yleissäännöksen perusteella verovelvollisia olisivat tavaroiden ja palvelujen myyntiä harjoittavat yritykset. Verovelvollisuus koskisi nykyiseen tapaan valmistus-, tukkumyynti- ja vähittäismyyntiportaan yrityksiä. Veropohjan laajenemisesta johtuen myös palveluelinkeinon harjoittajat tulisivat verovelvollisiksi. Yritysmuodolla ei olisi verovelvollisuuden suhteen merkitystä. Verovelvollisuus koskisi periaatteessa kaikkia elinkeinonharjoittajia — toiminnella yritystoimintaa harjoittavia luonnollisia henkilöitä, yhtymiä ja yhteenliittyviä sekä yksityis- ja julkisoikeudellisia yhteisöjä.

Verovelvollisuuden edellytyksenä olisi lakieh-

dotuksen 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan, että tavarain ja palvelun myynti tapahtuu liiketoiminnan muodossa. Lakiehdotuksessa, kuten nykyisessäkin laissa, ei määritellä, mitä liiketoiminnan muodossa toimimisella tarkoitetaan. Nykykäytännön mukaisesti liiketoiminnan muodossa tapahtuvana pidettäisiin ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavanimainen yrittäjäriski.

Arvonlisäverotuksen neutraalisuustavoitteen toteuttamiseksi liiketoiminnan muoto-käsitettä tulkittaisiin nykyiseen tapaan laajasti. Jos myytävät tavarat tai palvelut kilpailevat muiden vastaavien yleisillä markkinoilla esiintyvien hyödykkeiden kanssa, myynnin katsottaisiin pääsääntöisesti tapahtuvan liiketoiminnan muodossa.

Ansiotarkoituksella tarkoitettaisiin voiton tavoittelun lisäksi muunlaisen taloudellisen hyödyn tavoittelua riippumatta siitä, mihin tarkoitukseen toiminnasta saatava voitto käytetään tai kenelle toiminnasta syntyvä hyöty koituu. Myös omakustannushintaan tapahtuvaa myyntiä voitaisiin nykyiseen tapaan pitää ansiotarkoituksessa tapahtuvana. Omakustannushintaan tapahtuvan myynnin arvioinnissa päähuomio olisi kiinnitettävä toiminnan luonteeseen. Merkitystä olisi esimerkiksi myyntitavalla samoin kuin sillä, esiintyykö markkinoilla vastaavaa myyntiä ja tapahtuuko toiminta kysyntä-tarjonta tilanteessa. Henkilökuljetustoiminnan katsottaisiin tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, vaikka myynti tapahtuisi selvästi alle omakustannushinnan, koska 79 §:n mukaan veron perusteeseen luettaisiin myös toimintaa varten saadut tuet ja avustukset.

Jotta toiminnan katsottaisiin tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, sen tulisi olla jatkuvaa tai ainakin toistuvaa. Yksittäisen myyntitapahtuman ei yleensä katsottaisi tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, ellei se liity muuhun liiketoimintaan.

Liiketoiminnan muodossa tapahtuvana toimintana pidettäisiin myös aineellisen tai aineetoman omaisuuden hyväksikäyttämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa. Tällaista toimintaa olisi esimerkiksi maa-ainesten otto-oikeuden luovuttaminen sekä rakennuksen tai huoneiston vuokraustoiminta. Vuokraustoiminta olisi kuitenkin 27 ja 30 §:n nojalla verollista vain silloin, kun vuokranantaja hakeutuu toiminnasta verovelvolliseksi. Verovelvollisuus-

den kannalta merkitystä ei olisi sillä, maksestaanko korvaus kertasuorituksena vai useassa erässä.

Liiketoiminnan edellytyksenä on lisäksi, että toimintaa harjoitetaan itsenäisesti. Toisen palveluksessa työsuhteessa toimiva henkilö ei harjoita itsenäistä ammattitoimintaa eikä siten olisi verovelvollinen. Liikkeenharjoittaja on tällöin se, jonka lukuun toimitaan. Työntekijänä pidettäisiin henkilöä, jolle maksetusta palkasta on ennakkoperintälain (418/59) mukaan toimitettava ennakonpidätys ja suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain (366/63) mukainen maksu.

### Vähäinen toiminta

3 §. Hallinnollisista syistä vähäinen toiminta rajattaisiin verotuksen soveltamisalan ulkopuolelle. Liiketoiminnan muodossa tapahtuvan toiminnan ja harrastusluonteisen, pienimuotoisen tai satunnaisen toiminnan välisen rajanvedon helpottamiseksi verotuksen ulkopuolelle jäävä vähäinen toiminta määriteltäisiin liikevaihdon suuruuden perusteella.

Nykyisin verovelvollisia eivät LVL 12 §:n mukaan ole sellaiset vähäisen liiketoiminnan harjoittajat, joiden verollinen liikevaihto 12 kuukauden pituiselta tilikaudelta on enintään 75 000 markkaa. Liikevaihdon alarajan ylitymisestä aiheutuvien verovaikutusten lieventämiseksi verovelvolliset vähäisen liiketoiminnan harjoittajat saavat LVL 102 §:n nojalla tilikaudelta maksamansa veron takaisin alenevan asteikon mukaan, jos tilikauden liikevaihto ei ylitä 150 000 markkaa. Edellä mainittuja markkamääräisiä rajoja sovelletaan luonnollisiin henkilöihin ja näiden muodostamiin yhtiöihin mutta ei yhtiömuodossa harjoitettuun toimintaan. Ei-verovelvollisella vähäisen liiketoiminnan harjoittajalla on mahdollisuus päästä hakemuksesta verovelvolliseksi.

Lakiehdotuksessa vähäisen toiminnan liikevaihdon suuruuteen perustuvan määrittelyn tarkoituksena on helpottaa käytännössä sen arviointia, milloin toimintaa harjoitetaan liike-toiminnan muodossa. Tämän vuoksi sekä menettelyn yksinkertaistamiseksi sääntelyä ehdotetaan eräiltä osin muutettavaksi.

Verotuksen ulkopuolelle rajattaisiin lähinnä harrastusluonteinen toiminta. Neutraalisuussyistä verovelvollisuuden alarajaa ei voida asettaa kovin korkealle, jotta samankaltaisissa olo-

suhteissa toimivien pienyritysten verotuksellisesti eriarvoinen asema ei aiheuttaisi käytännössä merkittäviä kilpailuvääristymiä. Palvelu-toimialojen tullessa verollisiksi nykyinen 75 000 markan alaraja on tässä suhteessa liian korkea. Tämän vuoksi ehdotetaan, että alaraja alennettaisiin 50 000 markkaan.

Lakiehdotukseen ei sisälly LVL 102 §:ää vastaavaa palautusmenettelyä. Mikäli kalenterivuoden liikevaihto ylittäisi 50 000 markan rajan, olisi koko kalenterivuoden myynnistä suoritettava täysimääräinen vero.

Verovelvollisuuden alaraja määriteltäisiin nykyisestä poiketen kalenterivuoden eikä tilikauden liikevaihdon perusteella. Tämän vuoksi lakiehdotukseen ei sisälly LVL 12 §:n 2 momenttia vastaavaa säännöstä, jonka mukaan tilikauden liikevaihto on muunnettava vastaamaan 12 kuukauden liikevaihtoa tilanteissa, joissa tilikausi on mainittua ajanjaksoa pitempi tai lyhyempi. Verovelvollisuuden alarajana olisi 50 000 markkaa kalenterivuodessa, vaikka toiminta kohdistuisi vain joillekin kalenterivuoden kuukausille.

Kalenterivuoden liikevaihdolla tarkoitettaisiin tavaroiden ja palvelujen verollisten myyntien yhteismäärää. Verollisen myynnin lisäksi liikevaihtoon luettaisiin nykyiseen tapaan 52, 55-58 §:n tai 6 luvun perusteella veroton myynti. Liikevaihtoon ei sisällytettäisi muiden kuin edellä mainittujen säännösten perusteella verotonta myyntiä eikä myöskään käyttöomaisuuden myyntihintoja. Liikevaihtoon luettavilla myyntihinnoilla tarkoitettaisiin ostajilta veloitettuja määriä riippumatta siitä, sisältyykö hintoihin arvonlisäveron osuus vai ei.

Verovelvollisuuden markkamääräinen alaraja koskisi nykyisestä poiketen myös yhteisöjen harjoittamaa toimintaa. Tämä vastaisi EY:n jäsenvaltioissa noudatettavaa käytäntöä.

Pykälässä tarkoitettu vähäisen toiminnan harjoittaja ei olisi verovelvollinen, ellei häntä ole oman ilmoituksen perusteella merkitty verovelvolliseksi. Mikäli elinkeinonharjoittaja olisi arvioinut kalenterivuoden myyntitulonsa liian suuriksi ja tämän vuoksi ilmoittautunut verovelvolliseksi, hän olisi toiminnastaan verovelvollinen siihen saakka, kunnes vaatii lääninverovirastolta rekisteristä poistamista. Verovelvollisuuden katsottaisiin tällöin 174 §:n 2 momentin nojalla päättyvän siitä päivästä lukien, jolloin vaatimus on saapunut lääninverovirastoon. Mikäli elinkeinonharjoittaja olisi arvioinut kalenterivuoden myyntitulonsa liian pienik-

si eikä tämän vuoksi olisi ilmoittautunut verovelvolliseksi, hänet merkittäisiin verovelvolliseksi takautuvasti kalenterivuoden alusta tai, jos toiminta olisi alkanut kesken vuotta, toiminnan aloittamispäivästä.

Verovelvollisuuden markkamääräistä alarajaa ei sovellettaisi kuntiin, koska kunnat merkittäisiin verovelvollisten rekisteriin niiden hankintoihin sovellettavan 130 §:ssä tarkoitettun palautusmenettelyn johdosta. Kunnan verovelvollisuus määräytyisi siten 1 ja 6 §:n perusteella.

Pykälän 2 momentin mukaan kalenterivuoden verolliseen myyntiin ei luettaisi hakeutumisen perusteella verollisia kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksia eikä omasta metsätaloudesta saadun puun tai hakkuuoikeuksien myyntejä. Verovelvolliseksi hakeutunut kiinteistön vuokraaja tai metsätalouden harjoittaja ei siis olisi verovelvollinen alle 50 000 markan jäävästä muusta toiminnastaan, ellei häntä ole oman ilmoituksensa perusteella merkitty verovelvolliseksi. Tällaiseksi omaksi ilmoitukseksi ei katsottaisi 30 §:n tai 48 §:n 3 momentin perusteella tapahtuvaa verovelvolliseksi hakeutumista.

#### Yleishyödylliset yhteisöt

4 §. Yleishyödyllisten yhteisöjen liikevaihtoverokohtelu kytkettiin verolainsäädännön käsitteiden yhtenäistämiseksi ja verotuksen yksinkertaistamiseksi 1.10.1991 voimaan tullessa liikevaihtoverolaissa tuloverotussääntelyyn. LVL 17 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään tulo- ja varallisuusverolain (1240/88) mukaan yhteisön veronalaisena liiketulona.

Ulkomaisissa arvonlisäverojärjestelmissä yleishyödyllistä toimintaa harjoittavat yhteisöt on yleensä vapautettu arvonlisäverovelvollisuudesta yleishyödylliseen tarkoitukseensa liittyvän toiminnan osalta. Myös EY:n kuudenteen arvonlisäverodirektiivin sisältämyy erityismääräyksiä yleishyödylliselle toiminnalle myönnettävästä verovapaudesta.

Lakiehdotuksessa nykyinen viittaus tuloverolainsäädännössä olevaan yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevaan erityissäännökseen ehdotetaan säilytettäväksi. Yleishyödyllinen yhteisö olisi siten arvonlisäverovelvollinen vain toiminnasta, josta saatua tuloa pidetään tuloverolain (1535/92) mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona.

Tuloverolain 23 §:n 3 momentin mukaan

yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona ei pidetä seuraavista toiminnoista saatua tuloa, josta ei siten olisi suoritettava myöskään arvonlisäveroa:

— yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämistä arpajaisista, myyjäisistä, urheilukilpailuista, tanssi- ja muista huvitilaisuuksista, tavarankeräyksestä ja muusta niihin verrattavasta toiminnasta eikä mainittujen tilaisuuksien yhteydessä harjoitetusta tarjoilu-, myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatua tuloa;

— jäsenlehdistä ja muista yhteisön toimintaa välittömästi palvelevista julkaisuista saatua tuloa;

— adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varojenkeräyksestä saatua tuloa;

— sairaaloissa, vajaamielislaitoksissa, rangaistus- tai työlaitoksissa, vanhainkodeissa, invalidihuoltolaitoksissa tai muissa sellaisissa huoltolaitoksissa ja huoltoloissa hoito-, askartelu- tai opetustarkoituksessa valmistettujen tuotteiden myynnistä tai tällaisessa tarkoituksessa suoritetuista palveluksista saatua tuloa;

— bingo- ja pelin pitämisestä saatua tuloa.

Edellä mainitun säännöksen perusteella muun muassa yleishyödyllisten yhteisöjen järjestämät erilaiset kulttuuri- ja viihdetilaisuudet, esimerkiksi teatteriesitykset, konsertit ja urheilutilaisuudet olisivat yleensä verottomia.

Yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavat yleishyödylliset yhteisöt voidaan eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain (680/76) nojalla hakemuksesta vapauttaa tuloverosta myös elinkeinotulon osalta. Tätä veronhuojennukseen perustuvaa verovapautta ei kuitenkaan sovellettaisi arvonlisäverotuksessa, koska siitä aiheutuisi huomattavia kilpailuhäiriöitä.

Yleishyödyllinen yhteisö olisi verovelvollinen kiinteistöhallintapalvelun ottamisesta omaan käyttöön 32 §:ssä säädettyin edellytyksin. Merkitystä ei tällöin olisi sillä, että toiminnasta ei suoriteta tuloveroa.

#### Uskonnolliset yhdyskunnat

5 §. Uskonnollisiin yhdyskuntiin ei nykyisin sovelleta LVL 17 §:n yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevaa verovelvollisuussäännöstä. Uskonnollisten yhdyskuntien ja yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverokohtelun yhdenmukaista-

miseksi ehdotetaan, että myöskään uskonnollisten yhdyskuntien ei olisi suoritettava arvonlisäveroa edellä 4 §:n perusteluissa luetelluista tuloverolain 23 §:n 3 momentissa tarkoitetuista toiminnoista. Uskonnollisia yhdyskuntia ovat tuloverolain 21 §:n 2 momentin mukaan evankelisluterilainen kirkko, ortodoksinen kirkkokuva ja muu uskonnollinen yhdyskunta ja niiden seurakunnat.

### Julkisyhteisöt

Luvun 6-8 §:ään sisältyisivät julkisyhteisöjen eli valtion, kuntien, kuntayhtymien ja Ahvenanmaan maakunnan verovelvollisuutta koskevat säännökset.

6 §. Nykyisin valtio ja sen laitokset eivät LVL 10 §:n mukaan pääsääntöisesti ole liikevaihtoverovelvollisia. Sellaiset liikeperiaatteiden mukaisesti hoidettavat valtion laitokset, joiden on katsottu harjoittavan verollista liiketoimintaa, on kuitenkin erikseen säädetty verovelvollisiksi.

Arvonlisäverotuksessa valtion tulisi kilpailuneutraalisuussyistä olla verovelvollinen samojen sääntöjen mukaan kuin yksityisten yritysten. Tämän vuoksi lakiehdotuksessa on luovuttu nykyisestä tavasta rajoittaa verovelvollisuus vain laissa lueteltuihin valtion laitoksiin. Valtio olisi 1 §:n perusteella yleisesti arvonlisäverovelvollinen liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen myynnistä. Selkeyden vuoksi tätä koskeva nimenomainen säännös sisällytettäisiin 6 §:ään. Valtion verovelvollisuutta tavarain ja palvelun omasta käytöstä rajoitettaisiin 26 §:ssä.

Kunnat ja kuntayhtymät ovat nykyisin verovelvollisia ulospäin suuntautuvasta myyntitoiminnasta liikevaihtoverolain yleisten sääntöjen mukaan. Lakiehdotuksen mukaan niiden olisi nykyiseen tapaan suoritettava veroa tavaroiden ja palvelujen myynnistä, jos toiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa. Selkeyden vuoksi myös kuntien ja kuntayhtymien verovelvollisuus todettaisiin nimenomaisesti 6 §:ssä. Ahvenanmaan maakunta rinnastettaisiin kuntaan.

Liiketoiminnan muoto -käsitettä on tarkasteltu 2 §:n perusteluissa. Liiketoiminnan muodossa tapahtuvalta toiminnalta edellytetään yleensä ansiotarkoitusta. Valtion ja kuntien harjoittaman myynnin katsottaisiin tapahtuvan ansiotarkoituksessa silloinkin, kun myynti tapahtuu omakustannushintaan, ellei kysymys

ole viranomaistoiminnasta. Selvästi alle omakustannushinnan tapahtuva myynti olisi sitä vastoin verotonta. Valtion osalta rajanvetoa helpottaisi valtion maksuperustelaki (150/92), jonka mukaan muut maksulliset suoritukset kuin viranomaistoimet tulee hinnoitella liiketaloudellisin perustein.

Valtion ja kuntien tarjoamat erilaiset kulttuuri- ja viihdepalvelut, esimerkiksi teatteriesitykset ja konsertit, jäisivät pääsääntöisesti verotuksen ulkopuolelle, koska tällaista toimintaa ei yleensä harjoiteta liiketoiminnan muodossa. Erilaisten tilaisuuksien pääsymaksut eivät yleensä kata kustannuksia, vaan osa kustannuksista rahoitetaan julkisin varoin. Samalla perusteella verotonta olisi myös julkisyhteisöjen harjoittama kirjasto-, arkisto- ja museotoiminta. Yleishyödyllisten yhteisöjen tarjoamat vastaavat palvelut olisivat verottomia 4 §:n perusteella.

Liiketoiminnan muodossa tapahtuvana ei pidettäisi viranomaistoimintaa. Valtion ja kunnan ei siten olisi suoritettava veroa viranomais-toimintana tapahtuvista tavaroiden ja palvelujen luovutuksista. Viranomaistoiminnalla tarkoitettaisiin samaa kuin valtion maksuperustelain 3 §:n 2 kohdassa mainituilla julkisoikeudellisilla suoritteilla. Julkisoikeudellinen suorite on viranomaisen suorite, jonka kysyntä perustuu lakiin tai asetukseen ja jonka tuottamiseen viranomaisella on tosiasiallinen yksinoikeus. Lakiin tai asetukseen perustumisella tarkoitettaisiin sitä, että suorite antaisi oikeuden johonkin, mikä muuten ei olisi sallittua tai mahdollista. Verottomaksi viranomaistoiminnaksi katsottavia julkisoikeudellisia suoritteita olisivat muun muassa patentti, passi, henkilökortti, liikennelupa, haaste, ulosottotoimet ja lainhuuto sekä vaarallisten aineiden turvallisuusvalvonta.

Valtion maksuperustelakia ei sovelleta kuntiin. Verottoman viranomaistoiminnan määrittelyssä noudatettaisiin kuitenkin vastaavia periaatteita. Se, että kunta olisi lainsäädännöllä velvoitettu huolehtimaan tietyistä toiminnoista, ei vielä tekisi niistä viranomaistoimintaa. Esimerkiksi kuntien perimät maksut lain nojalla pakollisista tarkastuksista, joita ei voida hankkia muualta, olisivat verottomia. Tällaisia viranomaistoiminnasta perittyjä maksuja olisivat esimerkiksi rakennustarkastusmaksut. Viranomaistoimintaa ei sitä vastoin olisi esimerkiksi ammattiopetuksen yhteydessä tuotettujen tavaroiden ja palvelujen myynti eikä tilaajan pyynn-

nöstä tapahtuvien maksullisten radonmittausten suorittaminen. Viranomaistoimintoja eivät myöskään olisi maksuperusteiset jakelu- ja huoltopalvelut, kuten veden toimittaminen, jätevedenpuhdistus, jätehuolto ja nuohous.

Pykälän 2 momentin mukaan kunnan olisi suoritettava veroa 130 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttavaan käyttöön käyttömaksuudeksi hankitun tavaran myynnistä. Merkitystä ei tällöin olisi sillä, tapahtuuko myynti liiketoiminnan muodossa. Kuntiin sovellettavan palautusjärjestelmän piiriin hankitun käyttömaksuuden myynnistä olisi siten suoritettava veroa riippumatta siitä, miten se on hinnoiteltu.

Valtion ei olisi suoritettava veroa verotonta viranomaistoimintaa varten hankitun käyttömaksuuden myynnistä. Sitä vastoin valtion harjoittamaa verollista toimintaa varten hankitun käyttömaksuuden myynti olisi yleisten sääntöjen mukaisesti verollista.

7 §. Valtio olisi hallinnollisista syistä verovelvollinen yhtenä yksikkönä. Valtion laitos ei siten pääsääntöisesti olisi verovelvollinen toiselle valtion laitokselle tapahtuvasta myynnistä, vaan myyntiä pidettäisiin verovelvollisen sisäisenä toimituksena.

Pykälässä lueteltaisiin ne laitokset, joita ei arvonlisäverotuksessa katsottaisi valtion osaksi. Valtion liikelaitokset samoin kuin erääntä niihin verrattavat laitokset rinnastettaisiin kilpailuneutraalisuussyistä yksityisiin yrityksiin. Kukin niistä olisi yleisten sääntöjen mukaan erikseen verovelvollinen. Myös Suomen Pankki ja kansaneläkelaitos olisivat harjoittamastaan verollisesta toiminnasta erikseen verovelvollisia. Tällaiset laitokset suorittaisivat veroa myös muille valtion viranomaisille ja laitoksille tapahtuvasta myynnistä. Vastaavasti muiden valtion viranomaisten ja laitosten olisi yleisten sääntöjen mukaan suoritettava veroa tällaisille yksiköille tapahtuvasta myynnistä.

8 §. Lakiehdotuksen kuntaa koskevia säännöksiä sovellettaisiin myös kuntayhtymiin ja Ahvenanmaan maakuntaan.

Kukin kunta tai kuntayhtymä olisi erikseen verovelvollinen. Myynti toiselle kunnalle tai kuntayhtymälle olisi siten lain yleisten sääntöjen mukaisesti verollista. Merkitystä ei olisi sillä, onko kunta sen kuntayhtymän jäsen, jolle tavara tai palvelu myydään. Kunta katsottaisiin verotuksessa yhdeksi yksiköksi, vaikka se harjoittaisi useita verollisia toimintoja. Kunnan laitoksen ei siten olisi suoritettava veroa myyn-

nistään saman kunnan toiselle laitokselle, koska myyntiä pidettäisiin kunnan sisäisenä toimituksena.

## Ulkomaalaiset

9 §. Voimassa olevan lain 9 §:n mukaan ulkomaalainen on verovelvollinen vain silloin, kun toimintaa harjoitetaan Suomessa olevasta kiinteästä toimipaikasta. Ulkomaalaisella on kuitenkin oikeus hakeutua verovelvolliseksi. Jos ulkomaalainen ei ole Suomessa verovelvollinen, velvollinen suorittamaan veroa ulkomaalaisen tekemästä tavaraan tai rakennukseen kuuluvaan laitteeseen kohdistuvasta työstä on ostaja.

Lakiehdotuksen 1 §:n mukaan Suomessa liiketoiminnan muodossa harjoitetusta tavaroiden ja palvelujen myynnistä olisi suoritettava veroa riippumatta siitä, onko toimintaa harjoitettava yritys ulkomaalainen tai harjoitetaanko toimintaa täällä olevasta kiinteästä toimipaikasta vai ei. Verovelvollisuus syntyisi jo ulkomaisen yrityksen täällä suorittamasta yhdestä myynnistä, jos myynti on osa yrityksen ulkomailla harjoittamasta liiketoiminnasta.

Ulkomaisten ja kotimaisten yritysten myyntien yhdenmukainen verokohtelu on neutraalisuustavoitteen mukaista ja omiaan vähentämään veron kertaantumista. Yhdenmukaisen kohtelun merkitys korostuu palvelujen tullessa verollisiksi. Myös EY:n kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaan ulkomaalaisten harjoittama toiminta on lähtökohtaisesti samojen sääntöjen mukaan verollista kuin kotimaisten yritysten.

Kuitenkin lakiehdotuksen 64 §:n myyntimääsäännöksestä seuraisi, että ulkomaalaisen suorittamista muista kuin 65-68 §:ssä tarkoitetuista palveluista olisi suoritettava veroa vain silloin, kun palvelut on luovutettu Suomessa olevasta kiinteästä toimipaikasta, koska myynnin katsottaisiin vain tällöin tapahtuneen Suomessa.

Ulkomaalaisten laajaan verovelvollisuuteen liittyvien valvonnallisten hankaluuksien vähentämiseksi ehdotetaan 9 §:ssä säädettäväksi, että tavaroiden sekä muiden kuin 67 §:n 1 kohdassa tarkoitettujen palvelujen ja henkilökuljetuspalvelujen myynnin osalta verovelvollinen olisi ostaja, jos ulkomaisella myyjällä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Jos ostajakin on

ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, verovelvollinen olisi kuitenkin myyjä.

Ostaja olisi verovelvollinen siitä riippumatta, harjoittaako hän verollista toimintaa vai ei. Verovelvollisia olisivat esimerkiksi yksityishenkilöt, pankit, yleishyödylliset yhteisöt ja kunnat. Verovelvollisuus syntyisi, vaikka tavara tai palvelu tulisi ostajalle kokonaan vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Veroa ei tällöin kuitenkaan olisi maksettava, koska suoritettava ja vähennettävä vero vastaisivat määrällisesti ja ajallisesti toisiaan.

Valtio ei kuitenkaan olisi ostajana verovelvollinen. Tällöin ei myöskään ulkomainen myyjä, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, olisi verovelvollinen.

Ostajan verovelvollisuus koskisi tavaroiden lisäksi seuraavia palveluja: kuljetuskaluston vuokraus, kiinteistöön kohdistuvat palvelut, tavarakuljetus ja sen liitännäispalvelut, irtaimen esineen arvonnääritys ja irtaimen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset sekä 68 §:ssä tarkoitettujen immateriaalioikeuksien luovutukset, mainos-, konsultointi-, suunnittelu- ja atk-palvelut sekä muiden irtaimien esineiden kuin kuljetuskaluston vuokraus.

Esimerkiksi jos ulkomainen yritys tuo tavaroita maahan luovuttaakseen ne täällä asennettuina ostajalle, ostaja olisi verovelvollinen sekä tavaroista että asennustyöstä, jos myyjällä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Ulkomalaisella olisi 122 §:n nojalla oikeus saada tavaroiden maahantuonnista suorittamansa vero palautetuksi.

Opetuksen, tieteellisten palvelujen, kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien ja muiden 67 §:n 1 kohdassa tarkoitettujen palvelujen sekä henkilökuljetuspalvelujen osalta verovelvollinen olisi aina myyjä.

10 §. Pykälässä määriteltäisiin, kuka olisi lakiehdotuksessa tarkoitettu ulkomaalainen. Ulkomalaisella tarkoitettaisiin elinkeinonharjoittajaa, jonka kotipaikka on ulkomailla. Yhteisön kotipaikka on siinä valtiossa, jossa yhteisön yhtiöjärjestyksessä tai säännöissä määrätty kotipaikka sijaitsee. Jos tällaista paikkaa ei ole, kotipaikan katsottaisiin olevan siinä valtiossa, missä toimintaa pääasiallisesti harjoitetaan tai mistä sitä johdetaan. Luonnollisen henkilön kotipaikka olisi ulkomailla, jos hän asuu muualla kuin Suomessa eikä oleskele

täällä jatkuvasti. Oleskelu voitaisiin yleensä katsoa jatkuvaksi, jos se kestää vähintään kuusi kuukautta.

Myyjän ulkomalaisuus ratkaistaisiin sen ajankohdan perusteella, jolloin veronsuorittamisvelvollisuus 15 §:n mukaan luovutuksesta syntyy. Jos esimerkiksi tavaran myyjänä oleva luonnollinen henkilö muuttaisi Suomeen asumaan vasta tavaran toimitushetken jälkeen, myyjän katsottaisiin olleen ulkomaalainen.

11 §. Nykyisessä laissa olevasta viittauksesta verotuslain (482/58) 60 §:ssä määriteltyyn kiinteän toimipaikan käsitteeseen ehdotetaan luovuttavaksi ja kiinteä toimipaikka määriteltäväksi arvonlisäverolaissa.

Kiinteän toimipaikan olemassaolo vaikuttaisi ostajan velvollisuuteen suorittaa veroa ulkomaalaisen myymistä tavaroista ja tietyistä palveluista sekä ulkomaalaisen hankkimiin tuotantopanoksiin sisältyvien verojen palautusmenettelyyn (122 ja 131 §). Kiinteän toimipaikan käsitettä käytetään myös palvelujen myyntimaasäännöksissä (64 ja 68 §).

Kiinteällä toimipaikalla tarkoitettaisiin pysyvää liikepaikkaa, josta yrityksen liiketoimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan.

Liikepaikalla tarkoitettaisiin esimerkiksi laitosta, huoneistoa tai laitteistoa, jota käytetään yrityksen liiketoiminnassa. Liikepaikasta voisi olla kyse myös silloin, kun yritys ainoastaan hallitsee pysyvästi tiettyä tilaa. Liikepaikka voisi myös sijaita toisen yrityksen liiketoimissa.

Liikepaikan tulisi olla pysyvä eli sen tulisi yleensä sijaita maantieteellisesti tiettyssä paikassa. Sen laitoksen, laitteiston tai muun vastaavan, joka muodostaa liikepaikan, ei kuitenkaan tarvitsisi olla kiinteästi maahan kiinnitetty. Yrityksellä katsottaisiin olevan kiinteä toimipaikka esimerkiksi silloin, kun se myy kuljetuspalveluja Suomessa noudattaen tiettyä aikataulua ja reittiä. Vastaavasti kiinteä toimipaikka katsottaisiin olevan yrityksellä, joka harjoittaa vähittäiskauppaa myymäläautosta tiettyinä aikoina määrättyissä myyntipaikoissa.

Kiinteän toimipaikan edellytyksenä olisi myös se, ettei liikepaikka olisi tilapäinen. Jos liikepaikka olisi alunperin tarkoitettu pysyväksi, voisi se muodostaa kiinteän toimipaikan, vaikka toimintaa tosiasiallisesti harjoitettaisiin siellä vain lyhyen aikaa, jos toiminnan päättymisen johtuu erityisistä ennalta arvaamattomista syistä. Jos taas liikepaikasta, joka alunperin oli tarkoitettu tilapäistä tarkoitusta var-

ten, muodostuu pysyvä, sen katsottaisiin muodostavan kiinteän toimipaikan toiminnan alusta lähtien.

Rakennus- tai asennustoiminnan urakointikohteen katsottaisiin muodostavan pysyvän liikepaikan, jos urakka kestää ilman pitempää keskeytystä vähintään 9 kuukautta. Kiinteä toimipaikka olisi kyseessä myös silloin, kun useat eri aikoina katkotta alkavat urakointikohteet kestäisivät vähintään 9 kuukautta.

Jotta pysyvä liikepaikka muodostaisi kiinteän toimipaikan, tulisi yrityksen harjoittaa liiketoimintaansa kokonaan tai osittain siitä käsin. Tämä merkitsisi sitä, että yrityksellä tulisi olla henkilökuntaa tai muita yrityksen määräysvallan alaisia henkilöitä kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa hoitamassa pysyvässä liikepaikassa harjoitettavaa toimintaa. Sillä, millaiset valtuudet kyseisillä henkilöillä olisi esimerkiksi tehdä sopimuksia, ei olisi merkitystä. Kiinteä toimipaikka voisi olla olemassa, vaikka toiminta olisi pitkälle automatisoitu, jos sijaintivaltiossa olisi henkilökuntaa huolehtimassa laitteistojen ylläpidosta, valvonnasta tai muusta vastaavasta.

Kiinteistöjen tai irtaimien esineiden vuokralle antaminen tai immateriaalioikeuksien käyttöoikeuden luovuttaminen ei vielä sinällään muodostaisi kiinteää toimipaikkaa.

Pysyvästä liikepaikasta harjoitettavan toiminnan ei tarvitsisi olla keskeytymätöntä, kunhan se olisi säännöllistä.

Kiinteitä toimipaikkoja olisivat esimerkiksi liikkeen johdon sijaintipaikat, sivuliikkeet, toimistot, teollisuuslaitokset, työpajat, myymälät ja osto- tai myyntipaikat sekä kaivokset, louhokset, turpeenottoaikat ja muut sellaiset luonnonvarojen talteenottoaikat. Myös varasto voisi olla kiinteä toimipaikka.

### Verovelvolliseksi hakeutuminen

12 §. Edellä 3—5 §:ssä tarkoitetuilla vähäisen liiketoiminnan harjoittajilla, yleishyödyllisillä yhteisöillä ja uskonnollisilla yhdyskunnilla samoin kuin 60 §:ssä tarkoitetuilla invalideilla olisi oikeus päästä hakemuksesta verovelvolliseksi. Hakeutumalla verovelvolliseksi tällaiset elinkeinonharjoittajat voisivat vähennysoikeuden avulla poistaa tuotantopanoshankintoihin sisältyvän veron. Tämä olisi niiden edun mukaista lähinnä silloin, kun tuotteet myydään verovelvollisen jälleenmyyjän kautta tai kun ne

myydään verovelvollisille yrityksille. Säännöshedotus vastaa LVL 21 §:ää.

Verovelvolliseksi hakeutumisen edellytyksenä olisi nykyiseen tapaan, että toiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa ja että se olisi aiheuttanut verovelvollisuuden ilman 3—5 §:n tai 60 §:n säännöksiä.

Pykälän 2 momentti sisältäisi viittaussäännöksen 30 §:ään, jossa säädettäisiin kiinteistönhaltijan oikeudesta tulla hakemuksesta verovelvolliseksi kiinteistönluvutuksesta.

### Yhtymä

13 §. Verotuksessa pidettäisiin yhtymänä sellaista yhteenliittymää, jonka kaksi tai useampi on muodostanut liikkeen harjoittamista varten ja joka toimii osakkaiden yhteiseen lukuun. Verovelvollinen tällaisen yhtymän toiminnasta olisi nykyiseen tapaan yhtymä. Selkeyden vuoksi tästä otettaisiin nimenomainen säännös lakiin. Nykyisin vastaavaa oikeustilaa perustuu LVL 104 §:n 2 momentin verovastuuta koskeviin säännöksiin.

### Konkurssipesä

14 §. Konkurssipesä olisi erikseen verovelvollinen elinkeinonharjoittajan konkurssiin asettamisen jälkeen itsenäisesti harjoittamastaan liiketoiminnasta. Konkurssipesän ei katsottaisi itsenäisesti jatkavan elinkeinonharjoittajan liiketoimintaa, jos se vain myy elinkeinonharjoittajan liikeomaisuutta taikka saattaa loppuun keskeneräiset työt tai valmistuttaa olemassaolevan tilauskannan, jos toimintaa varten ei hankita vähäistä enempää uutta vaihto-omaisuutta.

Nykyisessä laissa ei ole vastaavaa säännöstä. Nykyisen oikeuskäytännön mukaan konkurssipesän on katsottu olevan eri verovelvollinen jo esimerkiksi elinkeinonharjoittajan keskenjääneiden töiden loppuunsaattamisesta. Elinkeinonharjoittajan liikeomaisuuden myynnin ei ole nykyäänkään katsottu aiheuttavan pesälle verovelvollisuutta.

Jos konkurssipesä ei itsenäisesti harjoita liiketoimintaa, se ei olisi liikeomaisuuden myynnistä ja muusta vastaavasta toiminnasta erikseen verovelvollinen. Konkurssihallinto voisi tällöin lakiehdotuksen 174 §:n mukaan valita, katsottaisiinko elinkeinonharjoittajan verovel-



vollisuus päättyneeksi jo konkurssiin asettamishetkellä vai jatkuisiko verovelvollisuus realisoinnin ajan. Viimeksi mainitussa tilanteessa verovelvollisen nimi muuttuisi konkurssiin asettamishetkellä konkurssipesäksi, mutta muutos ei aiheuttaisi lopettamis- ja aloittamisseuraamuksia.

#### Veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohta

Liikevaihtoverolaissa ei ole nimenomaista säännöstä siitä, milloin veron suorittamisvelvollisuus syntyy. Käytännössä on sovellettu toimitusperiaatetta. Veron suorittamisvelvollisuuden on yleensä katsottu syntyvän silloin, kun tavara on toimitettu tai palvelu suoritettu. Toimitusperiaatetta on sovellettu myös liikevaihtoverolain säätämisen yhteydessä sekä yksittäisten lainmuutosten yhteydessä annetuissa siirtymä- ja voimaantulosäännöksissä.

Lakiehdotuksen 15 ja 16 §:ään on selkeyden vuoksi otettu veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohtaa koskevat säännökset. Ne osoittaisivat sen ajankohdan, jonka perusteella valtion saatava verovelvolliselta syntyy ja jonka perusteella saatavan suuruus määräytyy. Myynnin ajallista kohdistamista koskevat säännökset (13 luku) puolestaan osoittaisivat sen, mille tilityskaudelle valtiolle ilmoitettava ja maksettava vero kohdennetaan. Verovelvollisuuden syntymisajankohtaa koskevia säännöksiä voitaisiin soveltaa myös myöhemmissä lainmuutostilanteissa, esimerkiksi verokannan muutosten yhteydessä.

15 §. Veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohtaa koskeva pääsääntö sisältyisi pykälän 1 kohtaan. Sen mukaan velvollisuus suorittaa vero myynnin perusteella syntyisi, kun tavara on toimitettu tai palvelu suoritettu. Säännös vastaisi nykykäytäntöä. Säännöksen estämättä elinkeinonharjoittaja voitaisiin 173 §:n nojalla nykyiseen tapaan merkitä verovelvollisten rekisteriin jo siitä ajankohdasta lukien, kun hän ryhtyy hankkimaan tavaroita ja palveluja liiketoimintaa varten.

Pykälän 2 kohdassa säänneltäisiin veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohta toimituksissa, joissa käytetään ennakkomaksuja. Säännös koskisi lähinnä pitkäaikaisia tavaroitoimituksia ja työsuorituksia, esimerkiksi rakentamispalveluja. Sitä sovellettaisiin kuitenkin

myös kaikkiin muihin tilanteisiin, joissa ostajalta peritään maksuja ennen tavarain tai palvelun toimitusajankohtaa.

Nykyisin veron suorittamisvelvollisuus syntyy, kun pitkäaikainen toimitus on vastaanototarkastuksen jälkeen hyväksytty vastaanotuksi. Säännösehdoituksen mukaan veron suorittamisvelvollisuus syntyisi ennakkomaksun osalta jo silloin, kun se on kertynyt. Verovelvollisen ostajan vähennysoikeus määräytyisi vastaavasti suoritettujen maksujen mukaisesti. Veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohdan sitominen maksuhetkeen on perusteltua senkin vuoksi, että toimitusajankohdan määrittäminen on eräiden pitkäaikaisten toimitusten osalta ongelmallista. Maksuperusteen soveltaminen ennakkomaksuihin vastaisi EY:n kuudennen arvonlisäverodirektiivin määräyksiä.

Verokannan korotustilanteissa 2 kohdassa tarkoitettu maksuperuste merkitsisi sitä, että uutta verokantaa sovellettaisiin niihin ennakkomaksuihin, jotka on maksettu korotetun verokannan voimaantulon jälkeen.

Pykälän 3 kohdan mukaan veron suorittamisvelvollisuus 79 §:ssä tarkoitetuista avustuksista, tuista tai alijäämän kattamiseksi saadusta korvauksista syntyisi, kun suoritus on saatu. Nykyisin vastaavista eristä ei suoriteta veroa.

Veron suorittamisvelvollisuus omaan käyttöön oton yhteydessä syntyisi 4 kohdan mukaan, kun tavara tai palvelu on otettu omaan käyttöön. Säännös vastaisi nykykäytäntöä.

16 §. Pykälässä säädettäisiin veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohdasta rakentamispalvelun omaan käyttöön ottamisen yhteydessä. Rakentamispalvelun omaan käyttöön verollisuutta koskevat säännökset sisältyvät lakiehdotuksen 22 §:ään ja 31-33 §:ään.

Otettaessa omaan käyttöön itse suoritettu rakentamispalvelu veron suorittamisvelvollisuus syntyisi 1 kohdan mukaan sitä mukaa kuin palvelu valmistuu eli sitä mukaa kuin työtä tehdään ja tavaroita asennetaan. Vero tilitettäisiin 135 §:n mukaan kalenterikuukausittain kuukauden aikana suoritetuista töistä. Merkitystä ei olisi rakennuksen tai työn valmistumis-, käyttöönotto- tai myyntiajankohdalla.

Kun ostettu rakentamispalvelu otetaan omaan käyttöön, vero suoritettaisiin käytännössä siten, että palvelun ostohintaan sisältyvä vero jätettäisiin vähentämättä. Tämän vuoksi ostajan veron suorittamisvelvollisuus määräy-

tyisi saman ajankohdan perusteella kuin myyjän vastaava velvollisuus 15 §:n 1 ja 2 kohdan mukaan. Tätä koskeva säännös sisältyisi pykälän 2 kohtaan.

Pykälän 3 kohtaan sisältyisi säännös veron suorittamisvelvollisuudesta tilanteessa, jossa rakennuksesta tehty vähennys on 33 §:n mukaan palautettava. Veron suorittamisvelvollisuus syntyy, kun kiinteistö on luovutettu tai otettu omaan käyttöön.

### 3 luku. Verollinen myynti

Lakiehdotuksen 1 §:n mukaan veroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarun ja palvelun myynnistä sekä tavarun maahantuonnista. Verollinen myynti-luvussa määriteltäisiin tavarun, palvelun ja myynnin käsitteet. Poikkeukset myynnin verollisuudesta säänneltäisiin 4 luvussa. Tavarun maahantuontia koskevat säännökset sisältyisivät 9 lukuun.

#### Tavarun ja palvelun myynti

17 §. Pykälässä määriteltäisiin tavarun ja palvelun käsitteet.

Tavara määriteltäisiin aineelliseksi esineeksi. Lakiehdotuksen mukainen tavarakäsite on nykyistä laajempi. LVL 3 §:n mukaan tavaralla tarkoitetaan irtainta esinettä. Säännösehdoituksessa tavarana pidettäisiin lainsäädäntöteknisistä syistä myös kiinteistöjä. Tämä vastaisi EY:n kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä käytettyä määrittelyä. Kiinteistönluovutukset olisivat kuitenkin pääsääntöisesti verottomia 4 luvun säännösten perusteella.

Tavarana pidettäisiin nykyiseen tapaan myös sähköä, kaasua, lämpöä, kylmyyttä ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä. Säännöksen sanonta vastaisi EY:n kuudennen arvonlisäverodirektiivin määrittelyä.

Lakiehdotukseen ei sisälly nykyisenkaltaista luetteloa sellaisista hyödykkeistä, joita ei pidetä tavaroina ja joiden myynti tämän vuoksi jää verotuksen ulkopuolelle. Lakiehdotuksen mukaan vaihdannan kohteena oleva hyödyke olisi aina joko tavara tai palvelu ja poikkeukset myynnin verollisuudesta lueteltaisiin 4 luvussa.

Voimassa olevassa laissa on lueltu verolliset palvelut. Lakiehdotuksen mukaan periaatteessa kaikki palvelut olisivat verollisia. Tämän

vuoksi lakiehdotukseen ei sisälly nykyisenkaltaista verollisten palvelujen määrittelyä.

Lakiehdotuksessa palvelulla tarkoitetaan kaikkia sellaisia muita hyödykkeitä kuin tavaroita, joita voidaan myydä liiketoiminnan muodossa. Jollei liiketoiminnan muodossa myytävä hyödyke olisi tavara, se olisi palvelu. Palveluja olisivat esimerkiksi tavaraan kohdistuvat työsuoritukset, tavarun vuokraoikeus, tarjoilu, erilaiset oikeudet sekä velvollisuus pidättäytyä tietyistä teosta tai sietää tiettyä tekoa tai tilaa.

18 §. Pykälässä määriteltäisiin, mitä tarkoitetaan tavarun ja palvelun myynnillä.

Tavarun myynnillä tarkoitettaisiin 1 momentin mukaan tavarun omistusoikeuden vastikkeellista luovuttamista. Tavarun vuokraamista ei arvonlisäverotuksessakaan pidettäisiin tavarun myyntinä vaan palveluna. Tavarun myyntinä pidettäisiin kuitenkin vuokrausta, johon liittyy sitova lunastuslauseke, samoin kuin osamaksukauppaa. Omistusoikeuden siirtymisajankohta ei vaikuttaisi veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohtaan, joka määräytyisi lakiehdotuksen 15 §:n perusteella. Myynniksi katsottaisiin myös tavaroiden sijoittaminen pääomapanoksena perustettavaan yhtiöön.

Palvelun myynnillä tarkoitettaisiin 2 momentin mukaan palvelun suorittamista tai muuta luovuttamista vastiketta vastaan. Määrittely kattaisi kaikki vastiketta vastaan tapahtuvat liiketoimet, joissa ei ole kysymys tavarun omistusoikeuden luovuttamisesta.

Tavarun ja palvelun myynnin määrittely merkitsisi sitä, että lakiehdotuksen mukaan periaatteessa kaikki vastiketta vastaan suoritettavat liiketoimet kuuluvat verotuksen piiriin. Poikkeukset tavarun ja palvelun myynnin verollisuudesta lueteltaisiin 4 luvussa.

19 §. Pykälä sisältäisi komissiokauppaa koskevat säännökset.

Pykälän 1 momentin mukaan myyntiä, joka tapahtuu omissa nimissä toisen lukuun, käsiteltäisiin kahtena erillisenä veronsuoritusvelvollisuuden aiheuttavana myyntinä. Päämiehen katsottaisiin myyvän hyödykkeen asiamiehelle ja asiamiehen katsottaisiin myyvän sen ostajalle. Myyntien katsottaisiin tapahtuvan yhtäaikaan, koska toimitushetki olisi sama. Myyntien verokohtelu ei sitä vastoin välttämättä olisi yhdenmukainen. Esimerkiksi se, että päämiehen myynti olisi yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevan säännöksen nojalla veroton, ei vaikuttaisi asiamiehen myynnin verollisuuteen. Vastavasti palvelujen myynnit saattaisivat 5 luvun

myyntimaasäännösten mukaan tapahtua eri maissa. Säännös vastaisi asiallisesti LVL 5 §:n 2 momenttia. Nykyisestä poiketen säännös koski myös palveluja.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin tavarain tai palvelun ostamisesta omissa nimissä toisten lukuun. Asiamiehen katsottaisiin tällöin myyvän hyödykkeen päämiehelleen ja myyjän myyneen sen asiamiehelle. Voimassa olevaan lakiin ei sisälly vastaavaa säännöstä.

Pykälä ei koskisi tilanteita, joissa asiamies toimii päämiehen nimissä. Asiamiehen katsottaisiin tällöin myyvän päämiehelle verollisen välityspalvelun. Välityspalvelun verollisuus ei riippuisi siitä, onko välitettävän tavarain tai palvelun myynnistä suoritettava veroa. Veroa olisi siten suoritettava esimerkiksi kiinteistön välityksestä saadusta välityspalkkiosta. Vain 41-44 §:ssä tarkoitettuihin rahoitus- ja vakuutuspalveluihin liittyvä välitys sekä 45 §:ssä tarkoitettu julkisten esiintyjien välitys olisi verotonta.

20 §. Tavarain tai palvelun ottaminen omaan käyttöön rinnastettaisiin myyntiin. Oman käytön verottamisella pyritään neutraalisuussyistä varmistamaan kulutuksen verollisuus tilanteessa, jossa hyödykettä ei myydä, vaan se luovutetaan vastikkeetta yksityiseen kulutukseen. Lisäksi oman käytön verotus koski tilanteita, joissa hyödyke siirretään liiketoiminnan piirissä vähennykseen oikeuttavasta käytöstä vähennyskelvottomaan käyttöön.

Verotus kohdistuisi pääsääntöisesti vain arvonlisäverollisen liiketoiminnan yhteydessä tapahtuvaan tavarain ja palvelujen omaan käyttöön. Poikkeuksellisesti itse tuotettujen kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön verotus tulisi kilpailuneutraalisuussyistä kysymykseen myös verotuksen ulkopuolista toimintaa harjoittavien kohdalla.

Tarkemmat säännökset siitä, mitä tavarain ja palvelun ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan, sisältyisivät 21-26 §:ään.

#### Tavarain oma käyttö

21 §. Pykälässä määriteltäisiin ne tilanteet, joissa tavarain oman käytön verotus tulee kysymykseen. Säännösehdotus vastaa sisällöllisesti LVL 6 §:n 2 momentin 1 kohtaa ja 2 momenttia eräin tarkennuksin.

Tavarain ottamisella omaan käyttöön tarkoitettaisiin 1 momentin 1 kohdan mukaan sitä,

että verovelvollinen ottaa tavarain yksityiseen kulutukseen. Verovelvollisen katsottaisiin ottavan tavarain yksityiseen kulutukseen, kun hän ottaa tavarain yrityksestä omaan tai perheensä kulutukseen tai yksityistä lahjoitustarkoitusta varten.

Omana käyttönä pidettäisiin 1 momentin 2 kohdan mukaan nykyiseen tapaan myös vastikkeetta tapahtuvaa tavarain luovuttamista. Vastaavaa nimenomaista säännöstä ei sisälly liikevaihtoverolakiin. Säännös koski muun muassa vastikkeettomia luovutuksia yrityksen henkilökunnan yksityiseen kulutukseen. Nykykäytännön mukaisesti oman käytön verotus ei sitä vastoin koski henkilökunnalle vastikkeetta luovutettuja työvälineitä, työpukuja ja muita sellaisia työn tekemisessä tarpeellisia tavaroita. Säännös koski myös vastikkeettomia luovutuksia ulkopuolisille, esimerkiksi edustuslahjoja. Tavarainäytteenä tai tavanomaisena mainoslahjana tapahtuvat luovutukset olisivat kuitenkin 25 §:n perusteella verottomia.

Säännösehdotuksen mukaan omana käyttönä pidetään myös käypää arvoa huomattavasti alempaa vastiketta vastaan tapahtuvia luovutuksia. Esimerkiksi henkilökunnalle nimellistä vastiketta vastaan luovutetut tavarain verotettaisiin omana käyttönä. Oman käytön verotukselta ei siten voitaisi välttyä perimällä luovutuksesta nimellinen vastike. Säännöksen tarkoituksena on selkeyttää nykykäytäntöä. Säännös ei koski normaaliin kaupankäyntiin liittyviä hinnanalennuksia eikä tavanomaisia henkilökunta-alennuksia.

Pykälän 1 momentin 3 kohdan mukaan omana käyttönä pidettäisiin myös sitä, että verovelvollinen ei luovuta tavaraa ulkopuoliselle, vaan siirtää sen yrityksen sisällä muuhun kuin 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Säännös koski ensinnäkin tilannetta, jossa verovelvollinen siirtää tavarain liiketoiminnan sisällä verolliselta toimialalta verotuksen ulkopuolella olevalle toimialalle. Toiseksi säännös koski tilannetta, jossa tavara siirretään yrityksen verollisella toimialalla vähennykseen oikeuttavasta käytöstä 114 §:ssä tarkoitettuun vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön. Tällainen tilanne syntyy esimerkiksi silloin, kun autoliike siirtää vaihtomaisuuteen kuuluvan henkilöauton käyttöomaisuudeksi vähennyskelvottomaan käyttöön. Säännöstä sovellettaisiin myös silloin, kun tavara siirretään toimintaan, joka vain osittain oikeuttaa vähennykseen. Verotus kohdistuisi

tällöin tavaraan siltä osin kuin sitä käytetään vähennyskelvottomassa toiminnassa.

Pykälän 2 momentin mukaan tavarän oman käytön verotus tulisi nykyiseen tapaan kysymykseen vain verollisen liiketoiminnan yhteydessä. Oman käytön verotuksen edellytyksenä olisi, että tavara oli alunperin hankittu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön tai itse valmistettu verollisen liiketoiminnan yhteydessä. Oman käytön verotus koskisi kuitenkin 133 §:n nojalla myös 131 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeutettuja yrityksiä ja kuntia.

Pykälän 3 momentin mukaan tavarän omaan käyttöön ottamista koskevia säännöksiä sovellettaisiin nykyiseen tapaan verovelvollisuuden päättyessä verovelvollisen haltuun jääneisiin tavaroihin.

### Palvelun oma käyttö

22 §. Voimassa olevan lain mukaan palvelujen omaan käyttöön ottamisesta ei suoriteta veroa. Veropohjan suppeudesta johtuen riittävä neutraalisuus on katsottu voitavan saavuttaa verottamalla palvelujen yhteydessä omaan käyttöön otettuja tavaroita. Lakiehdotuksen mukaisessa laajapohjaisessa arvonlisäverojärjestelmässä palvelujen omasta käytöstä olisi neutraalisuussyistä suoritettava veroa.

Pykälä sisältäisi palvelun omaan käyttöön ottamista koskevan perussäännöksen. Rakentamispalvelun ja kiinteistöhallintapalvelun oman käytön verotusta koskevia erityissäännöksiä sisältyisi lisäksi 31-33 §:ään. Tavarän käyttöoikeuteen sovellettaisiin 24 §:n mukaan tavarän omaa käyttöä koskevia säännöksiä.

Palvelun ottamisella omaan käyttöön tarkoitettaisiin 1 momentin 1 kohdan mukaan sitä, että verovelvollinen suorittaa tai muulla tavalla ottaa palvelun yksityiseen kulutukseen. Oman käytön verotus ei kohdistuisi yrityksen omistajan yksityishenkilönä itselleen suorittamiin palveluihin. Arvioitaessa sitä, onko kysymyksessä verovelvollisen toimesta tapahtuva vai omistajan yksityishenkilönä itselleen suorittama palvelu, ratkaiseva merkitys olisi sillä, käytetäänkö palvelun suorittamisessa yrityksen pysyviä resursseja kuten työvoimaa ja käyttöomaisuutta. Veroa olisi suoritettava esimerkiksi, kun autokorjaamon omistaja korjauttaa yrityksensä työntekijällä oman henkilöautonsa.

Pykälän 1 momentin 2 kohdan mukaan omana käyttönä pidettäisiin myös vastikkeetta

tai käypää arvoa huomattavasti alemmaa vastiketta vastaan tapahtuvaa palvelun luovuttamista toiselle. Säännös koskisi vastikkeettomia luovutuksia henkilökunnalle ja ulkopuolisille. Säännös soveltuisi esimerkiksi tilanteeseen, jossa verovelvollinen korjaa tavarän tai luovuttaa muun oikeuden kuin tavarän käyttöoikeuden vastikkeetta.

Omana käyttönä pidettäisiin 1 momentin 3 kohdan mukaan myös sitä, että verovelvollinen suorittaa tai muulla tavalla luovuttaa palvelun yrityksen sisällä muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Säännös koskisi esimerkiksi tilannetta, jossa autokorjaamo huoltaa käyttöomaisuuteensa kuuluvaa vähennyskelvotonta henkilöautoa.

Pykälän 2 momentin mukaan palvelun oman käytön verotus tulisi kysymykseen vain arvonlisäverollisen liiketoiminnan yhteydessä. Oman käytön verotuksen edellytyksenä olisi, että ostettu palvelu oli hankittu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön tai itse suoritettu palvelu on suoritettu verollisen liiketoiminnan yhteydessä. Oman käytön verotus koskisi kuitenkin 133 §:n nojalla 131 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeutettuja yrityksiä ja kuntia sekä 32 §:n nojalla muitakin kuin arvonlisäverollisen liiketoiminnan yhteydessä tuotettuja kiinteistöhallintapalveluja.

Oman käytön verotus ei kohdistuisi edellä mainittuja poikkeuksia lukuun ottamatta arvonlisäverottoman toiminnan yhteydessä tuotettuihin palveluihin. Esimerkiksi verottoman rahoitus- tai vakuutustoiminnan yhteydessä tuotetut erilaiset sisäiset palvelut olisivat verottomia. Jos arvonlisäverotonta toimintaa harjoittava yritys olisi verovelvollinen vastaavien palvelujen myynnistä ulkopuolisille, sen olisi kuitenkin pääsääntöisesti suoritettava veroa myös tällaisten palvelujen omasta käytöstä. Palvelu katsottaisiin tällöin tuotetun verollisen liiketoiminnan yhteydessä. Esimerkiksi pankin olisi suoritettava veroa itselleen tuottamistaan mainospalveluista, jos se myy vastaavia palveluja ulkopuolisille. Jos verollinen palvelu liittyisi niin kiinteästi arvonlisäverottomaan toimintaan, että sen katsottaisiin olevan osa verotonta palvelua, palvelusta ei olisi suoritettava veroa. Esimerkiksi pankin, joka myy verollisia notariaattipalveluja ulkopuolisille, ei olisi suoritettava veroa verottomaan pankkitoimintaan liittyvistä omista lainoittamisesta palveluista.

Hallinnollisista syistä itse suoritettujen palvelujen oman käytön verotuksen edellytyksenä

2 momentin 2 kohdan mukaan olisi, että verovelvollinen myy vastaavia palveluja ulkopuolisille. Esimerkiksi autokorjaamon olisi suoritettava veroa korjaustöiden ottamisesta omaan käyttöön. Sitä vastoin vähittäiskaupan, joka ei myy korjauspalveluja ulkopuolisille, ei olisi suoritettava veroa omaan käyttöön itse suoritetuista korjauspalveluista, vaan ainoastaan palvelujen yhteydessä omaan käyttöön otetuista tavaroista.

Itse suoritettujen rakentamispalvelujen oman käytön verotus olisi muita palveluja laajempi siten, että kaikkien 31 §:n 3 momentissa tarkoitettujen rakentamispalvelujen katsottaisiin vastaavan toisiaan. Esimerkiksi maalausyritys olisi verovelvollinen työsuhteasuntojen korjauksen yhteydessä itse suorittamistaan varsinaisista rakennustöistä. Vastaavasti rakennusurakoita myyvän yrityksen olisi suoritettava veroa itse suorittamistaan työsuhteasunnon suunnittelutöistä, vaikka se ei myisi suunnittelutöitä ulkopuolisille.

Pykälän 3 momentin mukaan palvelun omaan käyttöön ottamista koskevia säännöksiä sovellettaisiin verovelvollisuuden päättyessä verovelvollisen haltuun jääneisiin palveluihin.

#### Erityissäännöksiä

23 §. Pykälä sisältäisi viittaussäännöksen 31-33 §:ään, joihin sisältyisi rakentamis- ja kiinteistöhallintapalvelun omaan käyttöön ottamista koskevia erityissäännöksiä.

24 §. Tavarahan vuokraamista ja muuta tavarahan käyttöoikeuden vastikkeellista luovuttamista pidettäisiin lakiehdotuksessa verollisena palveluna. Elinkeinonharjoittajan omistaman tavarahan käyttöoikeuden omaan käyttöön sovellettaisiin kuitenkin tavarahan eikä palvelun omaan käyttöön ottoa koskevia säännöksiä. Tavarahan omaan käyttöön ottamisena verotettaisiin se, että verovelvollinen itse käyttää tai antaa työntekijän käyttää yrityksen vaihto- tai käyttöomaisuuteen kuuluvaa tavaraa, esimerkiksi työkonetta, yksityiseen tarkoitukseen taikka muutoin käyttää omistamaansa tavaraa muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Verovelvollisen vuokralle ottaman tavarahan omaan käyttöön sovellettaisiin palvelun omaan käyttöön ottoa koskevia säännöksiä.

25 §. Tavarahan näytteenä tai tavanomaisena mainoslahjana tapahtuvaa luovuttamista ei pi-

dettäisi tavarahan ottamisena omaan käyttöön. Mainitunlaiset luovutukset eivät ole rinnastettavissa oman käytön verotuksen kohteena oleviin vastikkeettomiin luovutuksiin. Vastaava periaate ilmenee nykyisin LVL 42 §:n 8 kohdasta.

26 §. Pykälässä rajoitettaisiin valtion virastojen ja laitosten verovelvollisuutta tavarahan ja palvelun omasta käytöstä. Säännös ei koskisi valtion liikelaitoksia eikä muita 7 §:n 1 momentissa mainittuja laitoksia, joiden omaa käyttöä verotettaisiin yleisten sääntöjen mukaisesti.

Lakiehdotuksen mukaisessa järjestelmässä valtion virastot ja laitokset budjetoisivat hankintamäärärahansa arvonlisäverottomin hinnoin. Tällaisessa järjestelmässä valtion oman käytön verottaminen ei ole perusteltua, koska virastoilla ei olisi kustannusvaikutusta sille virastolle tai laitokselle, jonka käyttöön hyödyke siirretään. Menettelyn yksinkertaisuuden vuoksi valtion ei pääsääntöisesti olisi suoritettava veroa tavaroiden ja palvelujen ottamisesta omaan käyttöön.

Koska lakiehdotuksen 31 §:n 1 momentissa tarkoitetuissa rakentamispalvelujen oman käytön verotustilanteissa on asiallisesti kysymys ulospäin suuntautuvan toiminnan verottamisesta, valtion olisi kilpailuneutraalisuussyistä suoritettava veroa tällaisesta toiminnasta.

Kunnan verovelvollisuutta tavarahan ja palvelun omasta käytöstä tarkastellaan 133 §:n kohdalla.

#### 4 luku. Poikkeukset myynnin verollisuudesta

Lakiehdotuksen mukaisessa laajapohjaisessa arvonlisäverojärjestelmässä vero kohdistuisi periaatteessa kaikkiin liiketoiminnan muodossa myytäviin tavaroihin ja palveluihin. Myynnin verollisuus olisi pääsääntö ja verottomuus poikkeuksellista. Liikevaihtoverolain mukaan vain tavaroiden ja laissa erikseen lueteltujen palvelujen myynti on verollista. Lakiehdotuksessa tavaroiden ja palvelujen myynti olisi verollista, ellei laissa nimenomaan toisin säädetäisi. Säännökset niistä tavaroista ja palveluista, joiden myynnistä ei suoritettaisi veroa, sisältyisivät lakiehdotuksen 4 lukuun.

Tavarahan tai palvelun myynnin verottomuus merkitsisi myös sitä, että veroa ei olisi suoritettava tällaisen hyödykkeen ottamisesta omaan käyttöön, koska omaan käyttöön sovellettaisiin 20 §:n mukaan samoja sääntöjä kuin

myyntiin. Myynnin verottomuus ei sitä vastoin merkitsisi hyödykkeen välityksen verottomuutta, ellei toisin olisi nimenomaisesti säädetty. Myynnin verottomuus ei myöskään vielä sellaisenaan aiheuttaisi tavaran maahantuonnin verottomuutta, vaan verottomuus edellyttäisi nimenomaista säännöstä lakiehdotuksen 9 luvussa.

Verottomuus tarkoittaisi myynnin jäämistä verotuksen ulkopuolelle. Koska myyjä ei olisi verovelvollinen, hän ei suorittaisi myynnistä veroa eikä saisi vähentää toimintaa varten hankittujen tuotantopanosten ostohintoihin sisältyvää veroa. Poikkeuksellisesti tiettyjä hyödykkeitä myyville yrityksillä olisi kuitenkin oikeus saada palautuksena hankintoihin sisältyvä vero, vaikka myynti olisi veroton (52 § ja 55-58 §). Tällaisten hyödykkeiden verottomuus vastaisi eräiden hyödykkeiden myyntiin nykyisin sovellettavaa nollaverokantaa.

#### Kiinteistönluovutukset

Kiinteistönluovutusten verokohtelua koskevat säännökset sisältyisivät 27-30 §:ään. Eräiden kiinteistöön kohdistuvien palvelujen oman käytön verotuksesta säädettäisiin 31-33 §:ssä.

Lakiehdotuksen mukaan kiinteistön myynti ja vuokraaminen olisi pääsääntöisesti nykyiseen tapaan verotonta. Suuri osa kiinteistökaupoista tehdään yksityishenkilöiden välillä, ja ne ovat usein kertaluonteisia, minkä vuoksi ne on tarkoituksenmukaista jättää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Myös maa-alueen, rakennusten ja huoneistojen vuokraaminen jäisi hallinnollisista syistä sekä vuokra- ja omistusasumisen yhtäläisen verokohtelun saavuttamiseksi nykyiseen tapaan verotuksen ulkopuolelle. Vuokraoikeuden lisäksi myös muiden kiinteistöön kohdistuvien oikeuksien myynti olisi pääsääntöisesti verotonta.

Kiinteistön myynti ja vuokraus, sekä asumistarkoituksiin että liiketoimintaa varten tapahtuva vuokraus, jäisi edelleen pääsääntöisesti verotuksen ulkopuolelle. Kiinteistön käyttöoikeuden luovutus olisi kuitenkin verollista tiettyissä 29 §:ssä luetelluissa tilanteissa, joissa edellä esitettyjä hallinnollisia ja neutraalisuuteen liittyviä syitä ei ole. Veron kertaantumisen estämiseksi kiinteistönhaltijalla olisi lisäksi 30 §:ssä säännellyissä tapauksissa mahdollisuus hakeutua verovelvolliseksi liikehuoneistojen käyttöoikeuden luovuttamisesta.

27 §. Pykälä sisältäisi kiinteistönluovutusten

verottomuutta koskevan yleissäännöksen. Sen mukaan veroa ei suoritettaisi kiinteistön myynnistä eikä maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden, rasiteoikeuden tai muun niihin verrattavan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamisesta. Kiinteistöllä tarkoitettaisiin 28 §:n mukaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa. Rakennuksen luovuttamista urakkasopimuksen perusteella ei kuitenkaan pidettäisi kiinteistön vaan verollisen rakentamispalvelun luovutuksena.

Kiinteistön omistusoikeuden luovuttamisen lisäksi verottomuus koskisi kiinteistön ottamista omaan käyttöön. Kiinteistön ottamisesta omistajan yksityiskulutukseen, vastikkeettomasta luovuttamisesta tai käyttötarkoituksen muutoksesta ei siten olisi suoritettava veroa. Verovelvollisen yrityksen olisi kuitenkin kiinteistön myynnin tai sen käyttötarkoituksen muutoksen johdosta palautettava kiinteistöllä suoritetuista rakentamispalveluista aikanaan vähennetty vero 33 §:ssä säädettyin edellytyksin.

Verotonta olisi myös kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttaminen. Lainkohdassa lueteltujen oikeuksien lisäksi veroton kiinteistöön kohdistuva oikeus olisi esimerkiksi asunton- osakkeen antama hallintaoikeus. Myös maainesten otto-oikeus olisi kiinteistöön kohdistuva oikeus. Sen luovuttaminen olisi kuitenkin 29 §:n 2 kohdan perusteella verollista.

Kiinteistönomistaja voi luovuttaa vuokralaisille sähköä, kaasua, lämpöä ja vettä sekä huolehtia kiinteistön jätehuollosta. Näistä perityt korvaukset sisältyvät usein vuokraan tai yhtiövastikkeeseen, mutta ne voidaan myös veloittaa erikseen. Tällaiset kiinteistön verottoman käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä tapahtuvat hyödykkeiden luovutukset olisivat 2 momentin mukaan verottomia. Jos kysymys olisi verollisesta kiinteistön vuokrauksesta, luovutukset olisivat verollisia.

28 §. Pykälässä määritettäisiin kiinteistön käsite. Kiinteistön määrittely on tarpeen tilanteissa, joissa kiinteistön ohella myydään tai vuokrataan koneita, laitteita ja kalustoa. Määrittelyllä olisi merkitystä myös esimerkiksi rakentamispalvelusta tehdyn vähennyksen palauttamisen (33 §) sekä perustajarakentamisen (31 §:n 1 momentin 2 kohta) yhteydessä. Kiinteistön käsitteellä ei sitä vastoin olisi merkitystä normaaliin urakkasopimukseen perustuvan rakentamispalvelun myynnissä, koska tällöin rakentamispalvelua verotettaisiin samojen sääntöjen mukaan kuin muitakin palveluja ja tavaroita.

Kiinteistöllä tarkoitettaisiin 1 momentin mukaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa. Rakennuksella ja pysyvällä rakennelmalla tarkoitettaisiin samaa kuin nykykäytännössä. Rakennuksen tai rakennelman omistussuhteilla ei olisi arvonlisäverotuksen suhteen merkitystä. Myös muun kuin maapohjan omistajan omistamaa rakennusta pidettäisiin verotuksellisesti kiinteistönä.

Kiinteistön määrittelyä tarkennettaisiin teollisuus- ja liikekiinteistöjen sekä muiden sellaisen kiinteistöjen osalta 2 momentissa. Sen mukaan kiinteistöön kuuluvaksi ei katsottaisi kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevia koneita, laitteita ja kalusteita. Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevan kaluston myynti ja vuokraus olisi verollista myös silloin, kun se tapahtuu verottoman kiinteistön myynnin tai vuokrauksen yhteydessä. Tällaisen kaluston myyntihinnan ja vuokramaksun osuus jouduttaisiin siten aina erittelemään. Kiinteistön osana pidettäisiin sitä vastoin esimerkiksi rakennukseen kuuluvaa kiinteää sisustusta tai muuta sellaista varustusta, joka palvelee rakennuksen yleistä käyttötarkoitusta.

Asuinkiinteistön määrittelyä tarkennettaisiin 3 momentissa. Sen mukaan kiinteistön myyntiin tai vuokraukseen tavanomaisesti liittyvään asuinirtaimistoon sovellettaisiin, mitä kiinteistöistä on säädetty. Verottoman kiinteistön myynnin yhteydessä tapahtuvasta asuinirtaimiston myynnistä ei siten suoritettaisi veroa. Asuinirtaimistoa ovat erilaiset tarpeistoesineet sekä kodinkoneet ja -laitteet, esimerkiksi liedet, jää- ja pakastinkaapit sekä liesituulettimet. Säännöstä sovellettaisiin 31 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettuun perustajarakentamiseen siten, että perustajarakentajan ei tarvitsisi eritellä asuinirtaimiston osuutta, vaan hän voisi suorittaa veroa saman perusteen mukaan koko toimituksen arvosta. Asuinrakennuksen tai -huoneiston vuokraus kalustettuna jäisi määrittelyn johdosta kiinteistön vuokrausta koskevan yleissäännöksen perusteella verotuksen ulkopuolelle. Asuinirtaimiston katsottaisiin säännöksessä tarkoitettulla tavalla liittyvän kiinteistön myyntiin tai vuokraukseen vain silloin, kun luovutus tapahtuu kiinteistön luovuttajan toimesta.

29 §. Pykälään sisältyisivät säännökset verollisista kiinteistöön kohdistuvien oikeuksien luovutuksista. Verollisuus koskisi tilanteita, joissa verottomuudelle ei ole edellä esitettyjä syitä ja

joissa neutraalisuus tai veron kertaantumisen estäminen edellyttävät luovutuksen verollisuutta. Säännöksessä lueteltaisiin myös sellaisia luovutuksia, jotka eivät välttämättä ole 27 §:ssä tarkoitettuja kiinteistönlouvuksia, mutta joiden verollisuus on selkeyden vuoksi syytä nimenomaisesti todeta. Pykälässä mainitut palvelut jäävät nykyisin liikevaihtoverotuksen ulkopuolelle lukuun ottamatta eräitä rakennuksen laitteisiin ja kalusteisiin kohdistuvia työsuorituksia.

## Rakentamispalvelut

Rakennustoiminta on voimassa olevan lain mukaan verotuksen ulkopuolella. Lakiehdotuksen mukaan myös rakennustoiminta saatettaisiin mahdollisimman laajasti verotuksen piiriin.

Rakentamispalveluja kuten muitakaan kiinteistöön kohdistuvia palveluja ei pidettäisi kiinteistönlouvuksina vaan lain yleisten sääntöjen mukaan verollisina palveluina. Rakentamispalvelujen verollisuutta koskeva nimenomainen säännös sisällytettäisiin kuitenkin selkeyden vuoksi pykälän 1 kohtaan. Rakentamispalvelun käsite määriteltäisiin 31 §:n 3 momentissa. Verollisena rakentamispalvelun myyntinä pidettäisiin muun muassa urakkasopimukseen perustuvaa rakennuksen luovuttamista sekä muita rakennukseen tai sen maapohjaan kohdistuvia työsuorituksia.

Maapohjan myynti olisi kiinteistönlouvuksia koskevan yleissäännöksen perusteella verotonta. Myös uudisrakennuksen myyntiä maapohjineen pidettäisiin kiinteistönlouvuksena. Rakennustyö verotettaisiin tällöin 31 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan rakentamispalvelun ottamisena omaan käyttöön, jolloin vero kohdistuisi rakennustyöhön ja siinä käytettyihin materiaaleihin. Maapohjan arvon erottamiseen liittyvien vaikeuksien välttämiseksi rakennusyrityksen voittoa ei tällöin verotettaisi. Myös perustajarakentaminen verotettaisiin 31 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan rakentamispalvelun oman käyttöön ottamista koskevien säännösten perusteella.

Muun rakennuksen kuin uudisrakennuksen myynti olisi kiinteistönlouvuksia koskevan yleissäännöksen perusteella verotonta. Jos rakennuksen myyjä olisi aikanaan voinut vähentää rakennuksen hankintaan sisältyvän veron,

olisi vähennys palautettava 33 §:ssä säädetyin edellytyksin.

Maa- ja kiviainesten otto-oikeus sekä metsän hakkuuoikeus

Nykyisin maa-ainesten myynti muutoin kuin vähittäismyyntierissä on LVL 27 §:n 1 momentin 12 kohdan mukaan verotonta. Maa-ainesten verottomuus merkitsee niiden ja vastaavaan käyttöön myytävien verollisten teollisuuden jätteen välistä epäneutraalia verokohtelua.

Lakiehdotuksen mukaan maa- tai kiviainesten myynti olisi verollista. Neutraalisuussyistä myös maa- tai kiviainesten otto-oikeuden luovuttamisesta olisi suoritettava veroa. Tätä koskeva säännös sisältyisi pykälän 2 kohtaan. Maa- tai kiviaineeksi ovat maa, hiekka, sora ja kivi. Maa-aineeksi pidettäisiin myös turvetta.

Maa- tai kiviaineksen otto-oikeuden luovutuksen verollisuus ei koskisi maa-alueen myyntiä, vaikka siihen kuuluisi esimerkiksi kivi- tai soraesiintymä. Tällainen luovutus olisi kiinteistönluovutuksia koskevan yleissäännöksen perusteella veroton.

Myös metsän hakkuuoikeuden myynti olisi periaatteessa verollista. Myynti olisi kuitenkin alkutuotantona verotonta, ellei metsätalouden harjoittaja ole hakeutunut verovelvolliseksi 48 §:n 3 momentin nojalla.

Hotelli- ja muu majoitustoiminta

Pykälän 3 kohdan mukaan verollista olisi hotelli- ja leirintäaluetoiminnassa sekä niihin verrattavassa majoitustoiminnassa tapahtuva huoneiden, leirintäpaikkojen, mökkien ja muiden sellaisten tilojen käyttöoikeuden luovuttaminen.

Hotelli- ja leirintäaluetoimintaan rinnastettava verollista majoitustoimintaa olisi esimerkiksi maatilamatkailun yhteydessä tapahtuva majoitus. Verollisuus koskisi vain elinkeinotoimintana harjoitettavaa majoitustoimintaa. Yksityishenkilön harjoittama kesämökin vuokraus olisi siten kiinteistönluovutuksia koskevan yleissäännöksen perusteella verotonta. Verollista majoitustoimintaa ei myöskään olisi verotomaan hoito-, valvonta-, koulutus- tai kasvatustoimintaan liittyvä asuntojen luovuttaminen.

Rakennuksen tai maa-alueen vuokraaminen

hotelli- tai leirintäaluetoiminnan harjoittajalle olisi kiinteistönluovutuksia koskevan pääsäännön mukaan verotonta.

Kokous-, näyttely- ja urheilutila

Pykälän 4 kohdan mukaan verollista olisi kokous-, näyttely- tai urheilutilan taikka muun sellaisen tilan käyttöoikeuden tilapäisluonteinen luovuttaminen.

Kokoustan luovutukset olisivat 3 kohdan perusteella verollisia hotellitoimintaan liittyvinä. Neutraalisuussyistä kokoustan ja muiden kokouspalvelujen luovuttaminen säädettäisiin verolliseksi silloinkin, kun se ei liity hotellitoimintaan. Rajanvetovaikeuksien välttämiseksi myös näyttelytilan luovuttaminen olisi verollista. Erilaisten peli- ja salivuorojen, kuten tennis-, golf-, jäähalli- ja liikuntasalivuorojen luovuttamisessa on ensisijaisesti kysymys tilaan kuuluvien järjestelyjen hyväksi käyttämisestä eikä niinkään määräysvallan hankkimisesta itse tilaan. Tällaiset luovutukset olisivat siten verollisia.

Tässä kohdassa mainittujen samoin kuin muidenkin pykälässä lueteltujen kiinteistönluovutusten kohdalla verovelvollisuuden edellytyksenä olisi, että toiminta tapahtuu 1 §:ssä tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa ja että sitä ei ole vapautettu verosta 2 luvun säännösten perusteella.

Pysäköintipaikat

Verollista olisi 5 kohdan mukaan pysäköintipaikkojen luovuttaminen. Verollisuuden edellytyksenä olisi, että luovuttaja harjoittaa pysäköintitoimintaa. Asuin- tai liikehuoneiston luovutukseen liittyvä autotallin tai pysäköintipaikan luovuttaminen olisi kiinteistönluovutuksia koskevan yleissäännöksen perusteella verotonta. Verollista olisi sekä yksityinen että kunnallinen pysäköintitoiminta.

Satama ja lentokenttä

Pykälän 6 kohdan mukaan verollista olisi sataman tai lentokentän luovuttaminen erilaisine palveluineen vesi- tai ilma-alusten käyttöön. Muiden satamassa tai lentoasemalla olevien tilojen, esimerkiksi terminaalarakennuksen



vuokraaminen olisi kiinteistöluovutuksia koskevan yleissäännöksen perusteella verotonta. Satamalla tarkoitettaisiin sekä kauppa- että pienvenesatamaa.

### Säilytyslokerot

Säilytyslokeroiden käyttöoikeuden luovuttaminen olisi 7 kohdan mukaan verollista. Veroa olisi siten suoritettava esimerkiksi pankkien tallelokeroiden tai rautatieasemien ja kauppojen säilytyslaatikoiden käyttöoikeuden luovuttamisesta.

### Ilmoitus- tai mainostila

Kiinteistön tai sen osan, esimerkiksi seinän luovuttaminen ilmoitus- tai mainostilaksi olisi 8 kohdan mukaan neutraalisuussyistä verollista samalla tavoin kuin muukin ilmoitus- tai mainostilan luovuttaminen.

### Verovelvolliseksi hakeutuminen

30 §. Pykälässä säädettäisiin mahdollisuudesta hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta.

Kiinteistön vuokraaminen jäisi 27 §:n mukaan pääsääntöisesti verotuksen ulkopuolelle. Liikekiinteistöjen kohdalla tämä merkitsisi sitä, että kiinteistön omistajan tulisi sisällyttää perimäänsä liikehuoneiston vuokraan se arvonlisäverokustannus, joka sisältyy rakennuskustannuksiin sekä korjaus- ja huoltotöiden ja muiden toimintaa varten hankittujen hyödykkeiden hintoihin. Arvonlisäverovelvollinen vuokralainen ei voisi vähentää ei-verovelvollisen vuokranantajan veloittamaan vuokraan sisältyvää piilevää arvonlisäveroa, joka siten muodostuisi vuokralaiselle kustannukseksi. Jos toimintaa sitä vastoin harjoitettaisiin omassa kiinteistössä, voisi verovelvollinen vähentää vastaaviin hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron.

Jotta neutraalisuus toteutuisi vuokratuissa ja itse omistetuissa kiinteistöissä harjoitetun arvonlisäverollisen toiminnan välillä, vuokranantajalle myönnettäisiin oikeus hakeutua vapaaehtoisesti verovelvolliseksi liikehuoneistojen vuokraamisesta. Tällöin kiinteistön omistaja voisi vähentää kiinteistöä varten hankittujen

tavaroiden ja palvelujen ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron siltä osin kuin se kohdistuu vuokrattaviin huoneistoihin. Verovelvollinen vuokralainen voisi puolestaan vähentää vuokramaksuun sisältyvän veron, joten hankintoihin sisältyvä arvonlisävero ei miltään osin muodostuisi kustannukseksi.

Vastaava epäneutraalisuus syntyisi itse omistetussa kiinteistössä harjoitetun arvonlisäverollisen toiminnan ja osakkeiden perusteella hallituissa tiloissa harjoitetun toiminnan välillä. Jotta kiinteistöosakeyhtiön tiloissa toimivat yritykset eivät olisi verotuksellisesti epäedullisemmässä asemassa kuin itse omistetuissa kiinteistöissä toimivat yritykset, hakeutumismahdollisuus myönnettäisiin myös kiinteistöosakeyhtiöille ja muille vastaaville yhteisöille.

Vapaaehtoisen verovelvollisuuden edellytyksenä olisi, että kiinteistöluovuttaja hakeutuu toiminnasta verovelvolliseksi. Verovelvollisuus koskisi vain sitä kiinteistöä tai sen osaa, joka on mainittu hakemuksessa. Pienen yksikkö, jota hakemus voisi koskea, olisi huoneisto.

Edellytyksenä vapaaehtoiselle verovelvollisuudelle olisi, että huoneistoa käyttävä vuokralainen tai kiinteistöosakeyhtiön osakas harjoittaa huoneistossa 10 luvussa tarkoitettua vähennykseen oikeuttavaa toimintaa eli arvonlisäverollista liiketoimintaa. Vähennykseen oikeuttavaan toimintaan rinnastettaisiin 133 §:n nojalla myös 131 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttava toiminta ja kuntien harjoittama veroton toiminta. Kiinteistöä tulisi lisäksi käyttää jatkuvasti arvonlisäverolliseen tai palautukseen oikeuttavaan toimintaan. Hakeutumismahdollisuus ei koskisi tilapäisluonteisia luovutuksia.

Lakiehdotuksen mukaisessa järjestelmässä valtion virastojen ja laitosten hankintamäärärahat budjetoitaisiin verottomin hinnoin. Jotta tällaisessa järjestelmässä valtiolle ei muodostuisi verotuksellisesti edullisemmaksi toimia itse omistamissaan rakennuksissa kuin vuokratuissa tai osakkeiden perusteella hallituissa tiloissa, hakeutumismahdollisuus koskisi myös valtiolle tapahtuvia kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksia.

Vapaaehtoisen verovelvollisuuden kohteena olisi kiinteistön tai sen osan käyttöoikeuden vastikkeellinen luovuttaminen. Tällaisena luovuttamisena pidettäisiin 2 momentin 1 ja 2 kohdan mukaan kiinteistön tai sen osan vuokraamista ja 3-5 kohdan mukaan kiinteistöosa-

keyhtiön osakkeiden omistukseen perustuvaa kiinteistön osan käyttöoikeuden vastikkeellista luovuttamista.

Pykälän 2 momentin 1-5 kohdissa on lueteltu, kenellä olisi mahdollisuus hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. Tämä oikeus olisi 1 kohdan mukaan kiinteistön omistajalla ja 2 kohdan mukaan sellaisella vuokralleottajalla, joka on vuokrannut kiinteistön verollisena sen omistajalta. Kiinteistöosakeyhtiöllä olisi 3 kohdan mukaan oikeus hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön osan hallintaoikeuden luovutuksesta osakkaalleen. Hakeutumisoikeus koskisi 4 kohdan mukaan myös kiinteistöosakeyhtiön osakasta ja 5 kohdan mukaan sellaista vuokralleottajaa, joka on vuokrannut kiinteistön osan verollisena kiinteistöosakeyhtiön osakkaalta. Koska kiinteistönomistajan verovelvollisuus ja siihen liittyvä 33 §:ssä tarkoitettu palautusvelvollisuus riippuisivat siitä, mitä toimintaa kiinteistön käyttäjä harjoittaa, hakeutumisoikeutta rajoitettaisiin hallinnollisista syistä siten, että se ei ulottuisi pidemmälle kuin sellaiseen jälleenvuokraajaan, joka on vuokrannut kiinteistön sen omistajalta tai kiinteistöosakeyhtiön osakkaalta.

Pykälän 2 momentin 1-2 ja 4-5 kohdissa tarkoitetuissa vuokraustilanteissa vuokralaisen toiminnan ei tarvitsisi olla kaikilta osin verollista. Riittävää olisi, että vuokralainen harjoittaa huoneistossa tällaista toimintaa siinä määrin, että hänelle syntyisi vuokraan sisältyvän veron osittainen vähennysoikeus. Toiminnan osittainen verottomuus vaikuttaisi vuokralaisen vähennysoikeuteen, ei sitä vastoin kiinteistön omistajan verovelvollisuuteen tai vähennysoikeuteen.

Pykälän 2 momentin 3 kohdassa tarkoitettua tilanteessa kiinteistöosakeyhtiön verovelvollisuuden edellytyksenä olisi 3 momentin mukaan, että osakkaalla olisi oikeus vähentää vastikkeeseen sisältyvä vero täysimääräisenä. Säännös on tarpeen, koska kiinteistöosakeyhtiön ei olisi suoritettava veroa osakkaalta saaduista pääomasuorituksista. Ilman säännöstä osakas voisi harjoittaa huoneistossa myös verotuksen ulkopuolelle jäävää toimintaa ilman vastikkeeseen sisältyvää piilevää verokustannusta, koska rakennuksen hankinnan yhteydessä maksetut arvonlisäverot saataisiin vähentää, vaikka rakennuskustannukset katettaisiin osakkaalta perittävinä verottomina pääomasuorituksina. Osakkaan huoneistossa harjoittaman

toiminnan tulisi tämän vuoksi olla kokonaisuudessaan vähennykseen oikeuttavaa. Tällaista toimintaa olisi myös kyseisen tilan vuokraaminen, jos osakas on hakeutunut siitä verovelvolliseksi. Vuokralaisen huoneistossa harjoittaman toiminnan osalta riittävää olisi tällöinkin, että se oikeuttaisi osittaiseen vähennykseen. Valtion harjoittama toiminta rinnastettaisiin tässä yhteydessä kokonaan vähennykseen oikeuttavaan toimintaan.

Pykälän 4 momentin mukaan hakeutumismahdollisuus koskisi kiinteistöosakeyhtiöiden ja niiden osakkaiden lisäksi muita niihin verrattavia osakeyhtiöitä ja osuuskuntia sekä niiden osakkaita ja jäseniä. Esimerkiksi asunto-osakeyhtiö ja kiinteistöosuuskunta voisivat siten hakeutua verovelvolliseksi 2 momentin 3 kohdassa tarkoitettua kiinteistön käyttöoikeutta vastaavan oikeuden luovuttamisesta.

Kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta suoritettavan veron peruste olisi 73 §:n mukaan saadun vastikkeen kokonaismäärä. Vuokramaksun tai yhtiövastikkeen lisäksi veron perusteeseen luettaisiin vuokranantajan tai kiinteistöyhtiön esimerkiksi vedestä, lämmöstä, sähköstä, kaasusta ja jätehuollosta veloittamat korvaukset. Kiinteistöyhtiölle maksettuja pääomasuorituksia ei luettaisi veron perusteeseen, vaikka ne perittäisiin yhtiövastikkeeseen sisältyvinä.

Kiinteistön omistajan hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus määräytyisi lakiehdotuksen 10 luvun vähennysoikeutta koskevien sääntöjen mukaisesti. Vähennysoikeus koskisi pääsääntöisesti kaikkia verollista toimintaa varten tehtyjä verollisia hankintoja, esimerkiksi uudisrakennuksen rakennusurakkaa, korjaus- ja huoltotöitä sekä hallintokustannuksia.

Kiinteistön omistajan hankinnat olisivat vähennyskelpoisia vain siltä osin kuin ne kohdistuvat verolliseen kiinteistön käyttöoikeuden luovutukseen. Jos verovelvollisuus koskisi vain tiettyä rakennuksen osaa, esimerkiksi yhtä huoneistoa, vähennysoikeus rajoittuisi tähän osaan. Vähennyskelpoisia olisivat myös kiinteistön yhteistiloihin, kuten porraskäytäviin, säilytystiloihin ja istutuksiin kohdistuvat kustannukset siltä osin kuin ne palvelevat verollista vuokraustoimintaa. Vähennyskelpoinen osuus yhteisistä tiloista laskettaisiin verollisessa ja verottomassa käytössä olevien tilojen pinta-alan, tilavuuden tai muun sellaisen suhteen perusteella.

Vähennysoikeus syntyy verovelvollisuuden alkamisajankohdasta. Kiinteistön omistajalla olisi kuitenkin 106 §:n mukaan tietyn edellytyksin oikeus tehdä vähennys ennen verovelvollisuuden alkamista hankitusta kiinteistöstä tai rakentamispalvelusta.

Myös vuokralaisen tai kiinteistöyhtiön osakkaan vähennysoikeus määräytyisi vähennysoikeutta koskevien yleisten sääntöjen mukaan. Verovelvollinen vuokralainen voisi vähentää vuokraan sisältyvän veron siltä osin kuin se kohdistuu kiinteistössä tai huoneistossa harjoitettavaan verolliseen toimintaan.

Lakiehdotuksen 173 §:n mukaan verovelvollisuus alkaisi aikaisintaan siitä ajankohdasta, jona hakemus on saapunut veroviranomaiselle. Hakijaa ei siten pääsääntöisesti voitaisi merkitä verovelvolliseksi takautuvasti. Mikäli hakija tekee 106 §:ssä tarkoitettua takautuvan vähennyksen, hänet merkitään kuitenkin takautuvasti verovelvolliseksi toiminnan aloittamisesta lukien.

Verovelvollisuus ei 174 §:n mukaan päättyisi kiinteistönluovuttajan hakemuksen johdosta, vaan vasta kun verovelvolliseksi hakeutumisen edellytykset olisivat lakanneet. Verovelvolliseksi hakeutumisen edellytysten katsottaisiin lakanneen, kun

— vuokralainen tai osakas lopettaa arvonlisäverollisen toiminnan harjoittamisen,

— vuokralainen tai osakas muuttaa pois ja uusi ei-verovelvollinen vuokralainen muuttaa tilalle,

— kiinteistön omistaja myy kiinteistön tai

— kiinteistön omistaja ottaa kiinteistön muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Verovelvolliseksi hakeutumisen edellytysten ei sitä vastoin katsottaisi lakanneen, kun vuokralainen muuttaa pois, mutta uusi vuokralainen ryhtyy käyttämään kiinteistöä vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Verovelvollisuus ei päättyisi myöskään silloin, kun osakas myy huoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet, jos uusi osakas ryhtyy käyttämään kiinteistöä vähennykseen oikeuttavaan toimintaan.

Lakiehdotuksen 33 §:ssä säädettäisiin kiinteistön omistajan velvollisuudesta palauttaa vähennetty vero, kun verovelvollisuuden edellytykset ovat lakanneet.

Eräiden kiinteistöön kohdistuvien palvelujen oma käyttö

Kiinteistöön kohdistuvien palvelujen oman käytön verotusta koskevat erityissäännökset sisältyisivät 31—33 §:ään. Uudisrakennuksen luovuttamista maapohjineen sekä perustajarakentamista verotettaisiin 31 §:n mukaan rakentamispalvelun omaan käyttöön ottamisena. Kiinteistöhallintapalvelun omaan käyttöön ottamista koskevat säännökset sisältyisivät 32 §:ään. Kiinteistön uudisrakentamis- tai perusrakennustyön hankinnan yhteydessä tehdyn vähennyksen oikaisuvelvollisuudesta säädettäisiin 33 §:ssä.

31 §. Pykälään sisältyvä rakentamispalvelun oman käytön verotussäännös koskisi uudisrakennuksen luovuttamista maapohjineen ja perustajarakentamista. Rakentamispalvelun muuhun omaan käyttöön ottamiseen sovellettaisiin 22 §:n palvelun omaa käyttöä koskevaa yleisäännöstä. Rakentamispalvelujen omasta käytöstä suoritettavan veron perusteesta säädettäisiin 75 §:ssä ja veronsuorittamisvelvollisuuden syntymisajankohdasta 16 §:ssä.

Myyjän omistamalleen tai vuokraamalleen maa-alueelle rakentaman tai rakennuttaman uudisrakennuksen myyntiä pidettäisiin lakiehdotuksen 27 §:ssä tarkoitettuna verottomana kiinteistönluovutuksena. Myyjä ei siten suorittaisi veroa rakennuksen mynnistä vaan 22 §:ssä säädettyin edellytyksin rakentamispalvelun omasta käytöstä. Mainitun säännöksen mukaan verotuksen edellytyksenä olisi kuitenkin, että verovelvollinen myy rakentamispalveluja ulkopuolisille. Neutraalisuussyistä verovelvollisuus ulotettaisiin koskemaan myös sellaista yritystä, joka ei myy rakentamispalveluja ulkopuolisille.

Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan veroa olisi suoritettava rakentamispalvelun omasta käytöstä silloin, kun elinkeinonharjoittaja rakentaa hallinnassaan olevalle maa-alueelle rakennuksen myyntiä varten. Rakentajan ja rakennuttajan käsitteiden rajanvetovaikeuksien välttämiseksi oman käytön verotus koskisi myös rakennuttajan myyntiä varten rakennuttamia rakennuksia.

Rakentamispalvelun omasta käytöstä suoritettavan veron peruste olisi 75 §:n mukaan rakentamispalvelusta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset. Rakennusyrityksen myyntivoittoa ei maapohjan arvon erottami-

seen liittyvien laskenta- ja valvontavaikeuksien välttämiseksi verotettaisi.

Pykälän 1 momentin 2 kohta koskisi perustajarakentamista. Perustajarakentamisessa rakennusyritys perustaa asunto- tai kiinteistöosa-kehtiön, merkitsee sen osakkeet ja tekee sen kanssa urakkasopimuksen. Rakennusyritys rakentaa yhtiölle rakennuksen ja myy rakennuksen huoneistojen hallintaan oikeuttavat osakkeet. Rakennusurakan lisäksi rakennusyritys voi myydä maapohjan tai ostaa sen perustettavan yhtiön lukuun. Kiinteistöyhtiö on urakkasopimusta tehtäessä eräänlainen rakentamista varten perustettu apuorganisaatio. Rakennusyritys hallitsee kiinteistöyhtiötä rakennuksen luovutukseen saakka, jolloin yhtiön hallinto siirtyy osakkeiden ostajille. Perustajarakentajalle voi muodostua tuloa kolmesta lähteestä: urakkahinnasta sekä osakkeiden ja maapohjan myyntihinnasta.

Perustajarakentajan ei olisi suoritettava veroa maapohjan ja osakkeiden myynnistä kiinteistönluovutuksia koskevan yleissäännöksen perusteella ja arvopapereiden myynnin verottomuudesta johtuen. Arvonlisävero kohdistuisi vain rakentamispalvelun myyntiin. Rakentamispalvelun myyntihinnan laskennallisesta luonteesta johtuen sen käyttäminen veron laskentaperusteena voisi aiheuttaa merkittäviä ongelmia. Perustajarakentaja voi vapaasti määrittää urakkahinnan, jonka ei periaatteessa tarvitse kattaa edes rakennuskustannuksia. Valvonta- ja laskentavaikeuksien välttämiseksi perustajarakentamista ei verotettaisi rakentamispalvelun myyntinä vaan rakentamispalvelun tuottamisena omaan käyttöön.

Perustajarakentamisella tarkoitettaisiin rakentamispalvelun myyntiä sellaiselle asunto- tai kiinteistöosa-kehtiölle, jossa rakennusyrityksellä on määräysvalta urakkasopimusta tehtäessä. Rakennusyrityksellä katsottaisiin olevan määräysvalta kiinteistöyhtiössä yleensä silloin, kun se omistaa kiinteistöyhtiön osake-enemmistön.

Perustajarakentamisessa veron laskentaperusteena ei olisi urakkasopimuksen mukainen urakkahinta vaan rakentamisesta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset. Rakennusyrityksen myyntivoitolla tai -tappiolla ei olisi vaikutusta veron perusteeseen.

Pykälän 2 momentin mukaan 1 momentin perusteella verovelvollisen olisi suoritettava veroa rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön siten kuin 22 §:ssä säädetään, vaikka hän ei myisi rakentamispalveluja ulkopuolisille.

Säännös koskisi tilanteita, joissa tällainen verovelvollinen ottaa rakentamispalveluja yksityiskäyttöön, luovuttaa niitä vastikkeetta tai ottaa niitä käytettäväksi muuhun kuin vähennyksen oikeuttavaan käyttöön.

Pykälän 3 momentissa määriteltäisiin rakentamispalvelu. Rakentamispalvelulla tarkoitettaisiin 1 kohdan mukaan kiinteistöön kohdistuvaa rakennus- ja korjaustyötä sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttamista. Rakennustyötä olisi sekä talonrakentaminen että maa- ja vesirakentaminen. Rakentamispalveluja olisivat 2 kohdan mukaan myös rakennustyöhön liittyvä suunnittelu, valvonta, erilaiset rakennuttajapalvelut ja muut niihin verrattavat palvelut. Rakentamispalveluina ei sitä vastoin pidettäisi rakennustyöhön liittymätöntä siivousta tai muuta kiinteistöhoitoa.

32 §. Pykälä sisältäisi omaan käyttöön tuotettujen kiinteistöhallintapalvelujen verollisuutta koskevan säännöksen.

Kiinteistöjen vuokrausta harjoittavat yritykset, pankit ja vakuutuslaitokset samoin kuin asunto-osa-kehtiöt eivät lakiehdotuksen mukaan olisi toiminnastaan arvonlisäverovelvollisia, joten ne joutuisivat hankkimaan tuotantopanoksensa verolliseen hintaan ilman vähennysoikeutta. Nykyisin liikevaihtovero ei vaikuta siihen, ostaako tällainen kiinteistönhaltija kiinteistöön kohdistuvan palvelun ulkopuoliselta vai suorittaako se palvelun omalla henkilökunnalla, koska sekä ostovaihtoehdossa että omassa tuotannossa vero rasittaa vain materiaalikustannuksia. Ehdotetussa järjestelmässä, jossa palveluyritykset tulisivat verovelvollisiksi, tilanne muuttuisi. Palveluyritysten toiminnoissa luotava arvonlisä verotettaisiin, mutta kiinteistönhaltijan omassa tuotannossa syntyvä arvonlisä jäisi verottamatta. Kiinteistönhaltijalle muodostuisi tällöin verotuksellisesti edullisemmaksi tuottaa kiinteistöön kohdistuvat palvelut itse kuin ostaa ne ulkopuolisilta, mikä vääristäisi kilpailutilannetta.

Kilpailuhäiriön lieventämiseksi arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävässä toiminnassa käytettyyn kiinteistöön kohdistuvat kiinteistön omistajan tai haltijan omalla henkilökunnalla suorittamat työt verotettaisiin oman käytön verotusta koskevien periaatteiden mukaisesti. Oman käytön verotus koskisi sekä kiinteistön omistajan että kiinteistönhaltijan, esimerkiksi vuokrakiinteistössä toimivan pankin itse suorittamia kiinteistöön kohdistuvia töitä.

Pykälän 1 momentin mukaan kiinteistöhal-

lintapalvelu katsottaisiin otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun kiinteistön omistaja tai haltija suorittaa kiinteistöön kohdistuvan palvelun, jos kiinteistöä käytetään muuhun kuin 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavana tarkoitukseen.

Kiinteistöhallintapalvelujen oma käyttö olisi 1 §:n 2 momentin mukaan verollista riippumatta siitä, käytetäänkö kiinteistöä liiketoiminnassa vai ei. Siten esimerkiksi kiinteistö- ja asunto-osakeyhtiöt olisivat verovelvollisia suorittamistaan kiinteistöhallintapalveluista, jos niistä aiheutuneet kustannukset ylittäisivät 2 momentissa säädetyn markkarajan. Verovelvollisuus koskisi myös yleishyödyllisiä yhteisöjä.

Pykälän 2 momentin 1 kohdan mukaan veroa ei olisi suoritettava silloin, kun kiinteistön omistaja tai haltija käyttää kiinteistöä pääasiallisesti asuntonaan. Yksityishenkilö ei siten olisi verovelvollinen omistamallaan tai vuokralle ottamallaan asuinkiinteistöllä suorittamistaan kiinteistöhallintapalveluista. Tämä koskisi myös asunto-osakeyhtiön osakasta.

Kiinteistöä voidaan käyttää sekä arvonlisäverottomassa että verollisessa toiminnassa. Kiinteistön omistaja voi esimerkiksi harjoittaa arvonlisäverollista vuokraustoimintaa tai pankki voi käyttää osaa kiinteistöstä verolliseen notariaattitoimintaan. Oman käytön verotus kohdistuisi vain niihin työsuorituksiin, jotka liittyvät verottoman toiminnan harjoittamiseen. Siltä osin kuin kiinteistöä käytetään vähennykseen oikeuttavaan toimintaan, verovelvollisuutta ei syntyisi. Vähennykseen oikeuttavaan toimintaan rinnastettaisiin 133 §:n nojalla 131 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttava toiminta ja kuntien harjoittama toiminta.

Valtion ei olisi 26 §:n perusteella suoritettava veroa kiinteistöhallintapalvelujen omaan käyttöön ottamisesta. Valtion itse suorittamien ja ostamien palvelujen hankintaneutraalisuus toteutettaisiin budjetoimalla valtion virastojen ja laitosten hankintamäärärahat ilman arvonlisäveron osuutta.

Kunnan ei olisi suoritettava veroa omaan käyttöön tuotetuista kiinteistöhallintapalveluista silloin, kun kiinteistöä käytetään kunnan 130 §:ssä tarkoitetussa palautukseen oikeuttavassa toiminnassa. Kunta ei siten suorittaisi veroa esimerkiksi kunnan päiväkodin korjaamisesta omalla henkilökunnallaan. Kunnan olisi kuitenkin suoritettava veroa itse tehdyistä kiinteistöhallintapalveluista silloin, kun ne

kohdistuvat kiinteistöön, jota koskevat 114 §:n vähennysrajoitukset, esimerkiksi henkilökunnan virkistyskiinteistöön.

Verovelvollisten lukumäärän rajoittamiseksi kiinteistöhallintapalvelujen omaan käyttöön verotuksen edellytyksenä olisi, että omien töiden arvo ylittäisi tietyn markkamääräisen alarajan. Hallinnollisten syiden lisäksi tätä puoltaa se, että merkittäviä kilpailuvääristymiä voidaan olettaa syntyvän vasta, kun oma tuotanto ei ole vähäistä eli kun se työllistää täysipäiväisesti ainakin yhden työntekijän. Pykälän 2 momentin 2 kohdan mukaan veroa ei suoritettaisi, jos kalenterivuoden aikana suoritetuista kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset sosiaalikuluneen eivät ylitä 120 000 markkaa. Sosiaalikululla tarkoitetaan palkkakustannuksiin perustuvia julkisoikeudellisia tai sopimuksiin perustuvia maksuja, kuten työnantajan vakuutus- ja sosiaaliturvamaksuja. Markkamääräinen raja olisi kiinteistön omistaja- tai haltijakohtainen. Jos esimerkiksi kiinteistön omistaja omistaa useita kiinteistöjä, raja määräytyisi kaikilla kiinteistöillä suoritetuista kiinteistöhallintapalveluista aiheutuvien palkkakustannusten yhteismäärän perusteella.

Pykälän 3 momentissa määriteltäisiin oman käytön verotuksen kohteena olevat kiinteistöhallintapalvelut. Tällaisia palveluja olisivat 31 §:ssä tarkoitettut rakentamispalvelut, kiinteistön puhtaanapito ja muu kiinteistönhoito sekä kiinteistön talous- ja hallintopalvelut. Oman käytön verotus kohdistuisi siten esimerkiksi talonmiespalveluihin, huoneistosiivoukseen ja isännöintiin.

Kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön veron perusteesta säädettäisiin 75 §:ssä.

Jos kiinteistön omistaja tai haltija myy kiinteistöhallintapalveluja ulkopuolisille, velvollisuus suorittaa veroa vastaavista omaan käyttöön otetuista kiinteistöhallintapalveluista määräytyisi 22 §:n yleissäännöksen perusteella. Tällöin oman käytön verotukseen ei sovellettaisi 2 momentin 2 kohdan markkamääräistä rajaa.

33 §. Pykälään sisältyisivät rakentamispalvelusta tehdyn vähennyksen oikaisemista koskevat säännökset.

Koska kiinteistön myynnistä ei 27 §:n mukaan suoritettaisi veroa, voitaisiin käytössä ollut liikerakennus, josta on tehty vähennys, myydä ei-verovelvolliselle yritykselle tai kuluutukseen taikka ottaa muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön verotta jo lyhyen

ajan kuluessa rakennuksen hankinnasta, ellei laissa olisi näitä tilanteita koskevaa erityissääntelyä. Perusteettoman veroedun syntymisen estämiseksi lakiin otettaisiin säännökset rakennuksesta tehdyn vähennyksen oikaisemisesta. Verovelvollisen olisi oikaistava liikerakennuksesta tehtyä vähennystä, jos kiinteistö tai sen osa myydään tai otetaan muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön määräajan kuluessa rakennustyön valmistumisesta. Oikaisu toteutettaisiin rakentamispalvelun oman käytön verotuksena. Säännökset koskisivat kaikkia arvonlisäverovelvollisia yrityksiä.

Pykälän 1 momentin mukaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu katsottaisiin otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun elinkeinonharjoittaja myy kiinteistön tai ottaa sen muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, jos rakentamispalvelun tai kiinteistön hankinnasta on voitu tehdä vähennys tai jos rakentamispalvelu on itse suoritettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Oikaisuvelvollisuus koskisi verovelvollisia sekä 133 §:n nojalla myös 131 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeutettuja yrityksiä ja kuntia. Valtion ei olisi 26 §:n nojalla suoritettava oikaisua. Oikaisuvelvollisuus koskisi myös niitä yrityksiä, jotka ovat 30 §:n perusteella hakeutuneet verovelvollisiksi kiinteistön vuokraustoinnasta. Oikaisuvelvollisuus syntyisi näissä tilanteissa silloin, kun verovelvollisuuden edellytykset ovat tietyn huoneiston kohdalla lakanneet.

Verollista olisi esimerkiksi liikekiinteistön tai sen osan siirtäminen yrityksen sisällä vähennykseen oikeuttavasta käytöstä yrityksen omaan verotuksen ulkopuolelle jäävään toimintaan tai henkilökunnan virkistyskäyttöön. Oikaisuvelvollisuus koskisi 133 §:n nojalla myös kiinteistön siirtämistä 130 tai 131 §:ssä tarkoitettua palautukseen oikeuttavasta käytöstä muuhun kuin palautukseen tai vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Oikaisuvelvollisuus kohdistuisi vain uudisrakentamiseen ja perusparantamiseen liittyviin rakentamispalveluihin. Kiinteistön korjaukseen, kunnossapitoon tai huoltoon liittyvistä hankinnoista tehtyä vähennystä ei palautettaisi. Perusparannuksella tarkoitettaisiin menoja, jotka tuloverotuksessa on aktivoitava kiinteistön hankintamenoon. Oikaisuvelvollisuus ei siten koskisi suurehkoistakaan korjaustöistä vähennettyä veroa.

Oikaisuvelvollisuus koskisi ostettuja ja itse suoritettuja rakentamispalveluja. Ostettujen rakennusurakoiden lisäksi se tulisi kysymykseen tilanteissa, joissa uudisrakennuksen oston yhteydessä on voitu tehdä 103 §:ssä tarkoitettu vähennys tai joissa kiinteistön oston yhteydessä on voitu 104 §:n nojalla vähentää myyjän tämän pykälän nojalla suorittama vero.

Käytännön syistä oikaisuvelvollisuudelle asetettaisiin 2 momentissa määräaika. Veroa ei suoritettaisi, jos kiinteistö myydään tai sen käyttötarkoitus muuttuu myöhemmin kuin viiden vuoden kuluttua sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana rakentamispalvelu on valmistunut. Viiden vuoden määräajan jälkeen kiinteistö voitaisiin myydä tai ottaa mihin tahansa käyttöön ilman veroseuraamuksia. Rakentamispalvelun valmistumisella tarkoitettaisiin ajankohtaa, jolloin ostettu uudisrakennus tai perusparannustyö on vastaanottotarkastuksessa tai muutoin hyväksytty vastaanotetuksi. Itse suoritettua rakennustyön valmistumisajankohtana pidettäisiin normaalisti rakennuskohteen käyttöönottoajankohtaa.

Jos kiinteistö myydään arvonlisäverovelvolliselle ostajalle vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, ostaja saisi 104 §:n nojalla vähentää myyjän oikaisun johdosta suorittaman määrän. Myyjän tulisi tätä varten antaa ostajalle selvitys palautuksen määrästä ja rakentamispalvelun valmistumisajankohdasta. Jos ostaja myisi kiinteistön tai muuttaisi sen käyttötarkoitusta oikaisuaikana kuluessa, tulisi ostajan suorittaa veroa rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön. Oikaisu-aika laskettaisiin tässäkin tapauksessa rakentamispalvelun valmistumisajankohdasta eikä ostajan saantoajankohdasta.

Pykälän 3 momentissa rajattaisiin muiden kuin rakennusyritysten oikaisuvelvollisuutta itse suoritettujen rakentamispalvelujen osalta. Oman käytön verotus kohdistuisi itse suoritettuihin rakentamispalveluihin vain, jos kalenterivuoden aikana suoritetuista palveluista aiheutuneet palkkakustannukset sosiaalikuluneen ylittävät 120 000 markkaa. Jos raja ei ylitä, veroa olisi suoritettava vain ostetuista rakentamispalveluista ja rakennusmateriaaleista. Markkamääräistä rajaa ei sovellettaisi yrityksiin, jotka ovat myyneet rakentamispalveluja ulkopuolisille tai harjoittaneet 31 §:ssä tarkoitettua rakennustoimintaa kyseisen rakentamispalvelun valmistumisajankohtana.

Oikaistava määrä laskettaisiin eri tavoin

rakennuksen hankintamuodosta riippuen. Veron laskentaperustetta koskevat säännökset sisältyisivät 76 §:ään. Ostetusta rakentamispalvelusta tai kiinteistöistä suoritettavan veron laskentaperuste olisi vähennetty veron perusteena ollut arvo eli pääsääntöisesti rakentamispalvelun ostohinta ilman siihen sisältyvää veron osuutta. Itse tuotetusta rakentamispalvelusta suoritettavan veron peruste olisi palvelusta aiheutuvat välittömät ja välilliset kustannukset. Verokanta määräytyisi sen ajankohdan mukaan, jolloin kiinteistö myydään tai sen käytötarkoitus muuttuu, eikä rakennustyön valmistamisajankohdan perusteella.

### Terveyden- ja sairaanhoito

Terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen verottomuutta koskevat säännökset sisältyisivät 34—36 §:ään.

Terveyden- ja sairaanhoito jää nykyisin liikevaihtoverotuksen ulkopuolelle. Se olisi vapautettu verosta myös lakiehdotuksen mukaisessa arvonlisäverojärjestelmässä. Terveyden- ja sairaanhoidon jättäminen yleisen kulutusverotuksen ulkopuolelle on perustelua, koska kysymys on pääosin julkisin varoin rahoitettua toiminnasta.

Lähtökohdana verovapaan terveyden- ja sairaanhoidon laajuuden määrittelyssä olisi, että verovapaus mahdollisimman pitkälti noudattaisi yleispoliittisia tavoitteita siitä, minkä tyyppisen hoidon tulee kuulua yhteiskunnan tueen piiriin. Verottomuus ei koskisi kauneushoitoa, yleistä virkistäytymistä tai muuta vastaavaa toimintaa. Soveltamisongelmien välttämiseksi tavoitteena määrittelyssä olisi, että rajanveto olisi mahdollisimman selkeä.

Verottomuus koskisi sekä julkista että yksityistä terveyden- ja sairaanhoitoa. Yksityinen toiminta rajattaisiin verotuksen ulkopuolelle siten, että verosta vapautettaisiin vain yhteiskunnan valvonnan piiriin kuuluva hoitotoiminta.

34 §. Pykälään sisältyisi terveyden- ja sairaanhoitopalvelun verottomuutta koskeva yleissäännös. Sen mukaan terveyden- ja sairaanhoitopalvelun myynnistä ei suoritettaisi veroa. Terveyden- ja sairaanhoitopalvelun käsite määriteltäisiin 35 §:ssä.

Terveyden- ja sairaanhoitopalvelun verottomuuden kannalta merkitystä ei olisi sillä, ketä hoidosta laskutetaan. Veroa ei olisi suoritettava

esimerkiksi hoitopalvelusta, jonka sairaala ostaa lääkärikeskukselta siten, että lääkärikeskus laskuttaa sairaalaa, joka puolestaan laskuttaa asiakasta.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin varsinaisen terveyden- ja sairaanhoitopalvelun yhteydessä tapahtuvien liitännäistavaroiden ja -palvelujen luovutusten verottomuudesta. Verottomuus koskisi hoitotoimen harjoittajan hoidon yhteydessä potilaalle luovuttamia hoitoon tavanomaisesti liittyviä palveluja ja tavaroita.

Verovapaus koskisi yksinomaan hoitotoimen harjoittajan luovuttamia palveluja ja tavaroita. Alihankkija, joka hoitotoiminnan harjoittajan lukuun luovuttaa verollisia tavaroita tai palveluja, olisi toiminnastaan verovelvollinen yleisten sääntöjen mukaisesti. Esimerkiksi itsenäisen ravintolayrityksen tulisi suorittaa veroa potilaille luovutetuista aterioista. Merkitystä ei olisi sillä, veloitetaanko hoitotoimen harjoittajaa vai hoidonsaajaa. Tämä merkitsisi sitä, että sairaalalle olisi eräissä tilanteissa verotuksellisesti edullisempaa itse huolehtia aterioiden valmistuksesta kuin ostaa ne ulkopuoliselta. Mahdollinen kilpailuhäiriötilanne ei kuitenkaan koskisi lainkaan julkisyhteisöjen ylläpitämiä sairaaloita, koska ne saisivat erityismenettelyn avulla hyvityksen ostoihin sisältyvistä veroista.

Verottomuus koskisi vain hoidon yhteydessä luovutettuja hoitoon tavanomaisesti liittyviä palveluja ja tavaroita. Tällaisia tavaroita ja palveluja olisivat esimerkiksi lääkkeet, hoitotarvikkeet ja ateriat. Vapautus ei sitä vastoin koskisi sellaisia oheistavaroita ja -palveluja, jotka maksua vastaan luovutetaan hoidonsaajalle tämän vapaan valinnan mukaan. Sairaalassa olevasta kioskista, erillisestä ravintolasta tai parturi-kampaamosta tapahtuva myynti potilaille olisi siten verollista. Veroa olisi suoritettava myös apuvälineiden myynnistä.

35 §. Pykälä sisältäisi terveyden- ja sairaanhoitopalvelun määritelmän. Terveyden- ja sairaanhoitopalvelulla tarkoitettaisiin ihmisen terveydentilan sekä toiminta- ja työkyvyn määrittämiseksi taikka terveyden sekä toiminta- ja työkyvyn palauttamiseksi tai ylläpitämiseksi tehtäviä toimenpiteitä. Terveyden- ja sairaanhoitopalveluina pidettäisiin myös työterveyshuoltoa ja lakisääteistä kuntoutusta. Verottomuuden edellytyksenä olisi, että toimenpiteiden antajana on 1 kohdassa määritelty julkinen tai yksityinen terveydenhuollon toimintayksikkö taikka 2 kohdassa tarkoitettu itsenäisen sairaanhoitoammatin harjoittaja.

Pykälän 1 kohdan mukaan verotonta terveyden- ja sairaanhoitoa olisi terveydenhuollon toimintayksikössä annettava hoito. Verovapaus koskisi sairaalahoitoa tai muuta vastaavaa hoitoa valtion tai kunnan ylläpitämässä toimintayksikössä. Neutraalisuussyistä verotonta olisi myös yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa (152/90) tarkoitetuissa yksityisissä sairaaloissa ja muissa toimintayksiköissä annettava luvanvarainen hoito. Verovapaus ei sitä vastoin koskisi sellaisia yksityisiä laitoksia, jotka toimivat täysihoitoloina tai virkistyslaitoksina. Mikäli tällainen hoitola antaisi myös yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa tarkoitettuja terveydenhuollon palveluja, olisi sen toiminta tältä osin vapautettu verosta. Verottomuus koskisi vain niitä toimintoja, joita harjoitetaan edellä mainitun lain 4 §:ssä tarkoitettujen luvan perusteella.

Pykälän 2 kohdan mukaan verotonta olisi sellaisen terveydenhuollon ammattihenkilön antama hoito, joka harjoittaa toimintaansa lakiin perustuvan oikeuden nojalla tai joka on lain nojalla terveydenhuollon oikeusturvakeskuksessa rekisteröity. Terveydenhuollon ammattihenkilöitä olisivat lääkäreiden ja hammaslääkäreiden lisäksi muun muassa sairaanhoitajat, hammashoitajat, lääketutkimuslaitokset, toimintaterapeutit ja koulutetut hierojat. Terveydenhuollon ammattihenkilöt on määritelty tarkemmin terveydenhuollon ammatinharjoittamista koskevassa lainsäädännössä ja potilaan asemaa ja oikeuksia koskevassa laissa (785/92). Terveydenhuollon ammattihenkilönä pidettäisiin myös sairausvakuutusasetuksen (473/63) 5 §:ssä tarkoitettua psykologia hänen suorittaessaan lääkärin määräämään tutkimukseen tai hoitoon liittyvää testausta tai muuta siihen verrattavaa psykologista tutkimusta. Verottomuus koskisi vain laillistetun toiminnan piiriin kuuluvaa hoitoa.

Terveydenhuollon ammattihenkilöitä ovat myös optikot. Verottomuus koskisi siten optikojen suorittamia näöntarkastustoimenpiteitä. Silmälasien myynti olisi sitä vastoin nykyiseen tapaan verollista.

Terveyden- ja sairaanhoitopalvelun käsitteeseen ei sisältyisi eläinten lääkinnällinen hoito. Eläimiin, sekä lemmikkieläimiin että alkutuotannossa käytettäviin eläimiin, kohdistuvat lääkinnälliset hoitopalvelut olisivat verollisia.

36 §. Pykälässä lueteltaisiin eräitä terveyden- ja sairaanhoitopalveluihin liittyviä palveluja ja

tavaroita, joiden myynti olisi vapautettu verosta.

Pykälän 1 kohdassa verottomaan terveyden- ja sairaanhoitoon rinnastettaisiin sairaankuljetukset erityisesti tätä tarkoitusta varten varustetulla kuljetusvälineellä. Verottomuus koskisi ambulanssikuljetuksia tai sairaankuljetuksia muulla erityisesti sairaankuljetukseen varustetulla kuljetusvälineellä, esimerkiksi helikopterilla. Vapautus ei sitä vastoin koskisi sellaisia, esimerkiksi taksilla tapahtuvia kuljetuksia, jotka tietyissä tapauksissa oikeuttavat sairausvakuutuksesta maksettavaan korvaukseen. Verottomuus ei koskisi myöskään invatakseja.

Pykälän 2 kohdan mukaan verottomia olisivat terveyden- ja sairaanhoitopalveluun liittyvät tutkimus- ja laboratoriapalvelut. Erilaisten kokeiden analyysi- ja valvontapalvelut liittyvät kiinteästi sairaanhoitopalveluihin. Ne voitaisiin katsoa verottomiksi jo 35 §:n terveyden- ja sairaanhoitopalvelun määritelmän perusteella. Selkeyden vuoksi lakiin otettaisiin niiden verottomuutta koskeva nimenomainen säännös.

Veroa ei 3 kohdan mukaan suoritettaisi hammaslääkärin tai hammasteknikon myymistä hammasproteeseista ja niihin kohdistuvista hammasteknisistä työsuorituksista. Hammaslääkäreiden, hammasteknikkojen ja erityishammasteknikkojen suorittamat suuhun kohdistuvat toimenpiteet olisivat nykyiseen tapaan verottomia jo 35 §:n terveyden- ja sairaanhoitopalvelun määritelmän perusteella. Eri tavoin hankittujen hammasteknisten tuotteiden verotusneutraalisuuden toteuttamiseksi verosta vapautettaisiin nykyisestä poiketen myös hammasproteesien myynti. Tämä vastaisi EY:n kuudennen arvonlisäverodirektiivin määräyksiä.

Terveyden- ja sairaanhoidon verovapauteen liittyen verotonta olisi 4 kohdan mukaan äidinmaidon, ihmisveren, ihmiselinten ja ihmiskudosten myynti. Säännös vastaisi EY:n kuudennen arvonlisäverodirektiivin määräyksiä.

## Sosiaalihuolto

Sosiaalihuollon verottomuutta koskevat säännökset sisältyisivät 37 ja 38 §:ään.

Sosiaalihuoltoon luettava toiminta jää nykyisin liikevaihtoverotuksen ulkopuolelle. Myös lakiehdotuksen mukaan sosiaalihuolto olisi pääasiallisesti julkisin varoin rahoitettuna toimintana vapautettu verosta. Yleisen kulutusve-



rotuksen pääperiaatteiden mukaan verollisuus edellyttää, että toiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa. Sosiaalihuoltoa ei yleensä voida pitää tällaisena toimintana, vaikka huollonsaajat suorittaisivatkin saamistaan palveluista maksuja. Tällaiset usein huollonsaajan maksukyvyyn mukaan määräytyvät maksut voidaan katsoa pikemminkin huollonsaajan kustannusosuudeksi toimintaan, josta julkisyhteisö on lain mukaan velvollinen huolehtimaan, kuin vastikkeeksi luovutetuista suoritteista.

37 §. Pykälän mukaan veroa ei suoritettaisi sosiaalihuoltona tapahtuvasta palvelujen ja tavaroiden myynnistä. Sosiaalihuollon käsite määriteltäisiin 38 §:ssä.

Verotonta sosiaalihuoltoa olisi valtion, kuntien ja kuntayhtymien harjoittaman toiminnan lisäksi vastaava lääninhallituksen ja kunnan sosiaalilautakunnan valvoma yksityisten harjoittama toiminta.

Verottomia sosiaalihuoltoon liittyviä palveluja olisivat asumisen ja tukitoimien järjestäminen, kasvatus sekä muu huolenpito ja ylläpito. Verovapaus koskisi sekä laitoshuollon että avohuollon muodossa luovutettavia palveluja ja tavaroita. Verottomia olisivat esimerkiksi huollonantajan huoltoon oikeutetuille henkilöille maksua vastaan tarjoamat ateria-, siivous-, ruokaostos-, kylvetys-, kuljetus-, saattaja- ja lumenluontipalvelut.

Sosiaalihuollon verottomuus koskisi vain huoltotoimen harjoittajan luovuttamia palveluja ja tavaroita. Tavaroita tai palveluja huolto toiminnan harjoittajan lukuun luovuttava alihankkija olisi toiminnastaan verovelvollinen lain yleisten sääntöjen mukaan. Esimerkiksi itsenäisen ravintolayrityksen olisi suoritettava veroa vanhuksille luovutetuista aterioista riippumatta siitä, veloitetaanko huoltotoimen harjoittajaa vai huollonsaajaa. Huoltotoimen harjoittajalle muodostuisi tällöin eräissä tilanteissa verotuksellisesti edullisemmaksi huolehtia aterioiden valmistuksesta itse kuin ostaa ne ulkopuoliselta. Mahdollinen kilpailuhäiriötilanne ei kuitenkaan koskisi kunnan ostamia palveluja, koska kunnat saisivat 130 §:n nojalla palautuksen ostoihin sisältyvistä veroista.

Erilaisissa palvelutaloissa asuville vanhuksille tai vammaisille luovutetut majoitus-, ateria-, siivous- ja muut sellaiset palvelut olisivat edellä esitettyjen periaatteiden mukaisesti verottomia, jos luovuttaja on sosiaalihuoltotoimen harjoittaja. Jos palvelujen tarjoaja ei itse ole sosiaaliviranomaisten valvoma huoltotoiminnan har-

joittaja, hän olisi verovelvollinen luovuttamistaan palveluista lain yleisten sääntösten mukaisesti.

Sosiaalihuollon verovapaus koskisi vain huollonsaajalle luovutettuja tavaroita ja palveluja. Muille kuin huollonsaajille tapahtuvat luovutukset olisivat lain yleisten sääntöjen mukaan verollisia.

Nykyisin liikevaihtoverotuksen ulkopuolelle jää LVL 18 §:n mukaan erilaisissa huoltolaitoksissa — sairaaloissa, vanhainkodeissa, erityishuollon toimintayksiköissä ja vammaisille tarkoitetuissa laitoksissa — hoito-, askartelu- tai opetustarkoituksessa valmistettujen tavaroiden tai tehtyjen työsuoritusten myynti. Koska tällöin kysymys ei ole huollonsaajalle vaan ulkopuolisille luovutetuista palveluista ja tavaroista, toimintaa ei pidettäisi verottomana sosiaalihuoltona. Tällainen toiminta voisi kuitenkin olla vapautettu arvonlisäverosta yleishyödyllisten yhteisöjen harjoittamana 4 §:n perusteella.

38 §. Pykälä sisältäisi sosiaalihuollon määritelmän. Sosiaalihuollolla tarkoitettaisiin lasten ja nuorten huoltoa, lasten päivähoitoa, vanhus-tenhuoltoa, kehitysvammaisten huoltoa ja muita vammaisten palveluja ja tukitoimia, päihdehuoltoa sekä muuta tällaista toimintaa. Sosiaalihuoltoa olisi valtion tai kunnan harjoittaman toiminnan lisäksi sosiaaliviranomaisten valvoma yksityinen toiminta. Sosiaalihuollon käsitteen tarkempi sisältö määräytyisi sosiaalihuoltolain (710/82) ja sosiaalihuoltoa koskevien erityislakien mukaan.

## Koulutus

Koulutuksen verottomuutta koskevat säännökset sisältyisivät 39 ja 40 §:ään.

Koulutus jää nykyisin liikevaihtoverotuksen ulkopuolelle. Myös lakiehdotuksen mukaisessa arvonlisäverojärjestelmässä koulutus pääasiassa julkisin varoin rahoitettuna toimintana olisi vapautettu verosta.

Arvonlisäverosta vapaaksi ehdotetaan säädettäväksi koulutus, jota järjestetään yhteiskunnan kulloinkin hyväksymien koulustavoitteiden toteuttamiseksi. Tämän mukaisesti verotonta olisi yleissivistävä ja ammatillinen koulutus, taiteen perusopetus sekä korkeakouluopetus silloin, kun koulutuksen tai opetuksen taustalla on lainsäädäntö. Verovapaan koulutuksen järjestäjänä voisi olla valtio, kunta tai yksityinen yhteisö.

39 §. Pykälän mukaan koulutuspalvelun myynti olisi verotonta. Koulutuspalvelun käsite määriteltäisiin 40 §:ssä.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin varsinaisen koulutuspalvelun yhteydessä tapahtuvien liitännäistavaroiden ja -palvelujen luovutusten verottomuudesta. Verottomuus koskisi koulutustoimen harjoittajan koulutuksensaajalle koulutuksen yhteydessä luovuttamia koulutuksen tavanomaisesti liittyviä palveluja ja tavaroita. Verottomia olisivat esimerkiksi oheismateriaalin ja aterioiden luovutuksista sekä majoituksesta veloitetut korvaukset.

Verottomuus koskisi vain koulutuksenantajan luovuttamia palveluja ja tavaroita. Alihankkijan olisi suoritettava veroa koulutuksenantajalle toimittamistaan tavaroista ja palveluista lain yleisten sääntöjen mukaan. Oppilaitosruokailu olisi kuitenkin 54 §:ssä säädettyin edellytyksin verotonta myös silloin, kun tarjoulusta huolehtii muu kuin koulutuksenantaja.

Lakiehdotukseen ei sisälly LVL 19 §:ää vastaavaa säännöstä ammattiopetuksen yhteydessä tuotettujen tavaroiden ja palvelujen myynnin verottomuudesta. Koska tällaisia tavaroita ja palveluja ei luovuteta koulutuksen saajille vaan ulkopuolisille, kysymyksessä ei olisi 2 momentin nojalla veroton luovutus. Tällaisista luovutuksista, esimerkiksi tilaustutkimusten sekä parturi-, autonkorjaus-, hotelli- ja ravintolapalvelujen myynnistä olisi siten suoritettava veroa lain yleisten sääntöjen mukaan.

40 §. Koulutuspalvelun perusmääritelmän mukaan verottomalla koulutuspalvelulla tarkoitettaisiin sellaista yleissivistävää ja ammatillista koulutusta, korkeakouluopetusta sekä taiteen perusopetusta, jota lain nojalla järjestetään tai jota lain nojalla avustetaan valtion varoin.

Yleissivistävää koulutusta olisi muun muassa peruskouluissa, lukioissa, kansalaisopistoissa, kansanopistoissa ja sivistysjärjestöjen opintokeskuksissa annettava koulutus. Ammatillinen koulutus tarkoittaisi ammatillista peruskoulutusta ja lisäkoulutusta, jonka tavoitteita on määriteltävä muun muassa ammatillisista oppilaitoksista annetun lain (487/87) 3 §:ssä. Korkeakouluopetuksella tarkoitettaisiin yliopistoissa ja korkeakouluissa annettavaa opetusta. Taiteen perusopetusta olisi taiteen perusopetuksesta annetussa laissa (424/92) tarkoitettu kuntien järjestämä opetus.

Jotta kysymyksessä olisi veroton koulutus, sen tulisi olla joko lain nojalla järjestettyä tai

lain nojalla valtion varoin avustettua. Tällaista verotonta koulutusta olisi muun muassa seuraavissa opetusministeriön hallinnonalaan kuuluvissa oppilaitoksissa annettava opetus:

- yliopistot ja korkeakoulut
- peruskoulut ja vastaavaa opetusta antavat oppilaitokset
- nuorisokoulutusta antavat ammatilliset oppilaitokset, ammatilliset erikois- ja erityisoppilaitokset sekä ammatilliset aikuiskoulutuskeskukset
- lukiot, iltalukiot ja vastaavaa opetusta antavat oppilaitokset
- kansalaisopistot
- kansanopistot
- musiikkioppilaitokset
- opintokeskukset
- liikunnan koulutuskeskukset
- lastentarhaopettajaopistot
- ammatilliset opettajankoulutuslaitokset
- Heinolan kurssikeskus
- Ammattikasvatustahallinnon koulutuskeskus

— ammatillisen kirjeopiskelun ja -opetuksen valtionavusta annetussa laissa (1079/79) tarkoitettut kirjeopistot

Myös muilla hallinnonaloilla lain nojalla järjestettävä tai avustettava ammatillinen koulutus olisi verovapaata. Verotonta olisi esimerkiksi sisäasiainministeriön hallinnonalaan kuuluvassa poliisiopistossa ja palo-opistossa sekä oikeusministeriön hallinnonalaan kuuluvassa vankeinhoidon koulutuskeskuksessa annettava opetus.

Tarkoituksena on vapauttaa lainsäädäntöön perustuva koulutus verosta yleisesti. Verollisuus ei siten määräytyisi sen mukaan, mikä tarkoitus koulutuksella on sen saajalle, esimerkiksi ovatko opinnot tutkintoon tähtääviä vai harrastustavoitteisia. Harrastustavoitteisten oppilaiden tai kurssien erottaminen muusta toiminnasta ei olisi käytännössä mahdollista. Verotonta koulutusta järjestävien oppilaitosten myymä henkilöstökoulutus olisi myös verotonta. Tämä koskisi myös korkeakoulujen täydennyskoulutuskeskusten antamaa koulutusta.

Osaa koulutuksesta tuetaan valtion varoin, vaikka taustalla ei ole lainsäädäntöä. Tällaista harkinnanvaraista valtionapua saava koulutus olisi lain yleisten sääntöjen mukaan verollista. Toimintaa ei käytännön syistä voitaisi vapauttaa verosta pelkästään sillä perusteella, että siihen myönnetään avustusta valtion varoista. Muussa tapauksessa koulutustoimen harjoitta-

jan verovelvollisuus voisi vaihdella vuosittain riippuen siitä, myönnetäänkö toimintaan valtionapua vai ei. Harkinnanvaraista valtionapua saava koulutuskin voisi jäädä verotuksen ulkopuolelle sillä perusteella, että toiminta ei tapahdu liiketoiminnan muodossa tai että kysymyksessä on yleishyödyllisen yhteisön harjoittama toiminta.

Yleishyödyllisten yhteisöjen, esimerkiksi kesäyliopistojen järjestämä koulutus jäisi verotuksen ulkopuolelle yleishyödyllisten yhteisöjen verovelvollisuutta koskevan 4 §:n perusteella silloin, kun toiminnasta saatu tulo ei ole yhteisön tuloveronalaista elinkeinotuloa.

Henkilöstökoulutuksen verokohtelu määräytyisi edellä esitettyjen periaatteiden mukaisesti. Henkilöstökoulutus olisi lain yleisten sääntöjen nojalla verollista. Henkilöstökoulutus olisi kuitenkin verotonta silloin, kun sen järjestäjänä on edellä tarkoitettulla tavalla lakisääteistä koulutusta antava oppilaitos tai yleishyödyllinen yhteisö, joka ei harjoita liiketoimintaa.

Muunlainen kuin edellä mainittu koulutus tulisi verotuksen piiriin. Tällaista koulutusta olisi liiketaloudellisin perustein järjestetty koulutus sekä erilainen lähinnä vapaa-ajanviettoon tai muuhun harrastustoimintaan liittyvä koulutus- ja opetustoiminta kuten auto-, tanssi-, ratsastus- tai hiihtokoulut.

## Rahoituspalvelut

Rahoitustoiminnan verottomuutta koskevat säännökset sisältyisivät 41—43 §:ään.

Rahoituspalvelut eivät nykyisin kuulu liikevaihtoverotuksen piiriin. Eräistä rahoituspalveluista kannetaan leimaveroa ja sitä täydentävää luottoveroa.

Rahoituspalvelut eivät periaatteessa poikkea muista arvonlisäverotuksen kohteena olevista palveluista. Niiden verottamiseen liittyy kuitenkin merkittäviä verotusteknisiä ja kansainvälisiä ongelmia. Verotustekniset vaikeudet koskevat muun muassa veron laskentapohjan määrittämistä. Rahoituspalvelujen arvonlisäverottaminen edellyttäisi veron laskemisperustetta koskevan erityismenettelyn käyttöönottoa. Kansainväliset ongelmat johtuvat siitä, että muissa Euroopan maissa nämä palvelut on yleisesti vapautettu verosta. Ne ovat verottomia myös EY:n kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaan.

Edellä esitetyt tekniset ja kansainväliset on-

gelmat sekä verotuksen harmonisointitavoitteet huomioon ottaen rahoituspalvelut ehdotetaan jätettäväksi arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Jotta kilpailuneutraalisuus toteutuisi luotto- ja rahoituslaitosten myymien erilaisten notariaatti-, neuvonta- ja säilytyspalvelujen ja muiden yritysten tarjoamien vastaavien palvelujen välillä, rahoitustoiminnan verottomuus ei koskisi tällaisia palveluja.

41 §. Pykälän 1 momentti sisältäisi rahoitustoiminnan verottomuutta koskevan yleissäännöksen. Sen mukaan veroa ei suoritettaisi rahoituspalvelujen myynnistä. Rahoitustoiminnan verottomuus koskisi luotto- ja rahoituslaitosten lisäksi kaikkia muitakin yrityksiä, jotka myyvät verottomia rahoituspalveluja. Rahoituspalvelun käsite määriteltäisiin 42 ja 43 §:ssä.

42 §. Pykälässä määriteltäisiin verovapaa rahoitustoiminta. Verottoman rahoitustoiminnan laajuuden lähtökohtana olisivat EY:n kuudennen arvonlisäverodirektiivin määräykset. Määrittelyssä hyödynnettäisiin mahdollisuuksien mukaan luotto- ja rahoituslainsäädännössä käytettäviä käsitteitä.

Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan verotonta olisi takaisinmaksettavien varojen hankinta yleisöltä ja muu varainhankinta. Varainhankinta jäisi pääsääntöisesti verotuksen ulkopuolelle ilman erityistä säännöstäkin, koska kysymys on ottolainauksen luonteisesta toiminnasta. Varainhankintakeinojen ja -instrumenttien jatkuvasti kehittyessä ja monipuolistuessa niitä koskeva nimenomainen säännös otettaisiin kuitenkin selkeyden vuoksi lakiin. Verottomuus koskisi varojen hankintaa esimerkiksi talletusten, joukkovelkakirjojen tai sijoitustodistusten avulla. Säännös vastaisi sanonaltaan luottolaitostoitinnasta annetun lakiehdotuksen (HE 295/1992 vp) 20 §:n 2 momentin 1 ja 2 kohtaa. Muulla varainhankinnalla tarkoitettaisiin arvonlisäverotuksessa kuitenkin myös oman pääoman ehdoin tapahtuvaa varainhankintaa, esimerkiksi osakeantien järjestämistä.

Luotonanto ja muu rahoituksen järjestäminen olisi verotonta 1 momentin 2 kohdan mukaan. Verottomuus koskisi perinteisen luotonannon lisäksi uusia luotonantomuotoja. Verotonta olisi myös luotonvälitys, rahoituskokonaisuuksien kokoaminen asiakkaille useammasta rahoituslähteestä samoin kuin luottokorttirahoitus ja osamaksukaupan rahoitus. Verottomuus koskisi myös elinkeinotoiminnassa syntyneiden laskusaamisten rahoitusta eli

factoring-toimintaa. Factoring-toiminnan verottomuus merkitsisi poikkeamista EY:n kuudennen arvonlisäverodirektiivin määräyksistä. Tämä on kuitenkin perusteltua eri rahoitusmuotojen neutraalin verokohtelun varmistamiseksi. Säännös vastaisi luottolaitostoinnasta annetun lakiehdotuksen 20 §:n 2 momentin 3 kohtaa.

Luotonannon ja muun rahoitustoiminnan verottomuus koskisi luottolaitosten lisäksi muitakin yrityksiä. Verollista tavara- ja palvelukauppaa harjoittavat yritykset eivät siten suorittaisi veroa luotonannostaan. Myös tavara- ja palvelukauppaan liittyvät maksujärjestelyt olisivat nykyiseen tapaan verottomia. Veroa ei suorittaisi esimerkiksi osamaksu- tai viivästyskoroista.

Pykälän 1 momentin 3 kohdan mukaan verotonta olisi luotonantajan harjoittama luotonhallinta. Velkojan harjoittama luotonhallinta olisi verotonta jo 2 kohdan perusteella. Kohdassa 3 tarkoitettu verottomuus koskisi tilannetta, jossa esimerkiksi pankki jää hallinnoimaan sellaisia itse myöntämiään luottoja, jotka se on myynyt.

Rahoituspalveluna pidettäisiin 1 momentin 4 kohdan mukaan maksuliikettä. Verotonta maksuliikettä olisivat esimerkiksi maksujen välityspalvelut sekä maksuvälineiden liikkeeseen lasku ja hoitaminen. Maksujen välityspalveluja ovat esimerkiksi pankki- ja postisiirrot. Maksuvälineitä ovat esimerkiksi maksu- ja luottokortit sekä matkashekkit. Säännös vastaisi luottolaitostoinnasta annetun lakiehdotuksen 20 §:n 2 momentin 5 kohtaa.

Rahoituspalveluna pidettäisiin 1 momentin 5 kohdan mukaan valuutanvaihtoa. Verotonta olisi valuutanvaihto omaan tai asiakkaan lukuun. Verottomuus koskisi perinteisen valuutanvaihdon lisäksi uusia valuuttatoiminnan muotoja, kuten termiinejä, valuuttaoptioita ja -futuureja. Säännös vastaisi luottolaitostoinnasta annetun lakiehdotuksen 20 §:n 2 momentin 7 kohtaa.

Arvopaperikauppa olisi 1 momentin 6 kohdan mukaan verotonta. Arvopaperikaupalla tarkoitettaisiin 2 momentin mukaan osakkeiden ja muiden niihin verrattavien osuuksien, saatavien sekä johdannaissopimusten myyntiä ja välitystä, myös silloin kun ne eivät perustu asiakirjaan.

Arvopaperin käsite olisi arvonlisäverotuksessa laajempi kuin esimerkiksi arvopaperimarkkinaissa (495/89). Arvopaperimarkkina-

luvun 2 §:n mukaan arvopaperilla tarkoitetaan todistusta, joka on annettu osuudesta yhteisön omaan pääomaan tai joukkovelkakirjalainaan tai siihen rinnastettavasta sitoumuksesta taikka tällaiseen osuuteen tai sitoumukseen kohdistuvasta tai perustuvasta oikeudesta. Arvopapereita olisivat lähinnä osakkeet, osuustodistukset, sijoitusrahasto-osuudet, joukkovelkakirjat sekä näiden merkintäoikeus- ja väliaikaistodistukset sekä osinko- ja maksuliput samoin kuin erilaiset haltijalle asetetut velkasitoumukset, joita käytetään rahamarkkinoilla. Arvonlisäverotuksessa arvopapereihin rinnastettaisiin myös muut saatavat sekä johdannaissopimukset. Johdannaissopimuksella tarkoitetaan sopimusta tai sitoumusta, joka tuottaa oikeuden tai velvollisuuden hankkia tai luovuttaa sopimuksen tai sitoumuksen kohteena oleva arvopaperi, valuuttamäärä tai muu sellainen omaisuus. Johdannaissopimuksia ovat erilaiset optiot, termiinit, futuurit sekä koron ja valuutanvaihtosopimukset.

Verottomuus koskisi omaan salkkuun tapahtuvan arvopaperikaupan lisäksi arvopaperinvälitystoimintaa. Verotonta olisi myös arvopapereiden liikkeellelasku. Myös sijoitusrahastotoiminta jäisi verotuksen ulkopuolelle. Arvopapereiden säilytys- ja hallintapalvelut olisivat sitä vastoin verollisia.

Pykälän 1 momentin 7 kohdan mukaan verottomana rahoituspalveluna pidettäisiin takaustoimintaa. Takaukset voivat olla oikeudelliselta muodoltaan erilaisia. Takauksille tunnusomaista on takausvastuun selvä rahamääräinen enimmäismäärä ja takausvastuun täsmällisesti osoitettavissa oleva voimassaoloaika. Takausvelvoite on voitava täyttää rahasuoriutuksin.

Pykälän 1 momentin 8 kohdassa verosta vapautettaisiin Postipankki Oy:n postitoimipaikkojen välityksellä harjoittama pankkitoiminta. Postipankki Oy harjoittaa pankkitoimintaa muun muassa postitoimipaikkojen välityksellä ja suorittaa tästä vuosittain Postipankki Oy:stä annetun lain (972/87) 9 §:n 2 momentin mukaan korvausta Posti- ja telelaitokselle. Pankkitoimintaa harjoitetaan Postipankki Oy:n nimissä. Posti- ja telelaitoksen harjoittama välitystoiminta jäisi verotuksen ulkopuolelle pääosin jo kohtien 1—7 perusteella. Selkeyden vuoksi ja kilpailuneutraalisuuden varmistamiseksi lakiin otettaisiin kuitenkin tästä nimenomainen säännös. Sen mukaan verottomana rahoituspalveluna pidettäisiin Posti- ja

telelaitoksen harjoittamaa Postipankki Oy:stä annetun lain 9 §:n 2 momentissa tarkoitettua pankkitoimintaa. Posti- ja telelaitoksen ei siten olisi suoritettava veroa Postipankki Oy:ltä saamastaan korvauksesta. Mikäli Postipankki Oy myisi postitoimipaikkojen välityksellä verollisia rahoitustoimintaan liittyviä palveluja, sen olisi suoritettava niistä veroa. Posti- ja telelaitoksen saama korvaus olisi veroton myös siltä osin kuin se kohdistuisi tällaisten palvelujen välitykseen.

Luottolaitosten myymät muut kuin 1 momentin 1-8 kohdassa luetellut palvelut olisivat verollisia samalla tavalla kuin muiden yritysten tarjoamat vastaavat palvelut. Seuraavassa on esimerkinomaisesti lueteltu verollisina pidettäviä palveluja.

Tavarain vuokraaminen olisi nykyiseen tapaan verollista toimintaa. Luottolaitosten olisi siten suoritettava veroa rahoitusleasing-toiminnastaan.

Luottolaitosten myymät perimispalvelut olisivat kilpailuneutraalisuussyistä verollisia vastaavalla tavalla kuin perintätoimistojen palvelut.

Notariaattitoiminta olisi verollista. Notariaattitoimintaan luetaan asiakkaan pankille uskoman omaisuuden hoito ja siihen liittyvät tehtävät. Tällaisia tehtäviä ovat muun muassa omaisuuden säilytys, lainhuudatus- ja kiinnitysasiat, kirjanpito- ja veroneuvonta, perunkirjoitukset ja pesänselvitysoimet, asiakkaiden lainopillinen neuvonta omaisuuden hoitoon ja varojen sijoittamiseen liittyvissä asioissa sekä yhteisöjen perustamiseen ja uudelleenjärjestelyihin liittyvät tehtävät. Verollista notariaattitoimintaa olisi edelleen arvopaperisäilytys ja -hoito sekä säilytyspalvelut. Luottojen välitys olisi 1 momentin 2 kohdan perusteella veroton rahoituspalvelu, vaikka se luetaan notariaattitoimintaan kuuluvaksi.

Luottolaitosten harjoittama luottotietotoiminta olisi verollista kuten muidenkin yritysten harjoittama vastaava toiminta. Veroa olisi suoritettava luottotietojen luovutuksesta pankin asiakkaalle, toiselle rahalaitokselle tai ammatimaista luottotietotoimintaa harjoittavalle yhteisölle. Omaan käyttöön tapahtuva luottotietotoiminta olisi verotonta.

Luottolaitos voi harjoittaa muutakin verottomaan rahoitustoimintaansa läheisesti liittyvää toimintaa. Tällaisen toiminnan verollisuus määräytyisi yleisten sääntöjen mukaisesti. Veroa olisi suoritettava muun muassa tavaroiden

ja erilaisten asiantuntija- ja tukipalvelujen myynnistä pankkiin konserninomaisessa suhteessa oleville yhteisöille.

Arvonlisäverotuksen yleisten periaatteiden mukaisesti verotonta toimintaa harjoittavat rahoituslaitokset joutuisivat hankkimaan tuotantopanoksina käytetyt palvelut verollisina ilman vähennysoikeutta. Tämä koskisi myös saman pankkikonsernin sisältä ja talletuspankkien yhteenliittymän jäseniltä ostettavia palveluja. Rahoituslaitoksen itse tuottamista vastaavista palveluista ei sitä vastoin olisi suoritettava veroa.

Itse tuotettujen ja ostettujen palvelujen epäneutraali verokohtelu saattaisi johtaa eräissä tapauksissa toimintojen epätarkoituksenmukaiseen uudelleenorganisointiin. Lisäksi epäneutraalisuus saattaisi vaikuttaa eri pankkiryhmittymien kilpailutilanteeseen. Näistä syistä ehdotetaan, että tiettyjen verottomaan rahoitustoimintaan kiinteästi liittyvien palvelujen myynti vapautettaisiin verosta silloin, kun talletuspankkilain (1268/90) 46 §:ssä tarkoitettu pankkien yhteenliittymä myy näitä palveluja jäsenilleen. Pankkien yhteenliittymällä tarkoitetaan tällä hetkellä Suomen Pankkiyhdistys r.y:tä, Suomen Säästöpankkiliitto r.y:tä ja Osuuspankkien Keskusliitto r.y:tä. Säännös sisältyy pykälän 2 momenttiin. Ehdotettua laajempaa verovapautta, esimerkiksi pankkikonsernin sisällä tapahtuvaa palvelujen luovutusta, ei voida pitää yleisistä kilpailuneutraalisuussyistä tarkoituksenmukaisena.

Säännöksessä tarkoitettuja verottomia palveluja olisivat lainopilliset ja liiketaloudelliset neuvontapalvelut, tuotekehitys- ja henkilöstöpalvelut sekä muut verottomien rahoituspalvelujen tuottamiseen välittömästi liittyvät asiantuntija- ja neuvontapalvelut. Tällaiset palvelut jäisivät verotuksen ulkopuolelle vastaavalla tavalla kuin varsinaiset rahoituspalvelut. Niiden tuottamisessa käytettävät tuotantopanokset eivät olisi vähennyskelpoisia. Muut kuin edellä mainitut palvelut olisivat lain yleisten sääntöjen mukaan verollisia.

Edellä mainittujen rahoitustoimintaan liittyvien palvelujen lisäksi verosta vapautettaisiin 59 §:n 4 kohdan nojalla automaattisen tietojenkäsittelypalvelun sekä automaattisen tietojenkäsittelyjärjestelmän tai tietokoneohjelman suunnittelu- tai ohjelmointipalvelun myynti rahoitustoiminnan harjoittajalle käytettäväksi yksinomaan verottomassa rahoitustoiminnassa.

43 §. Arvopaperikaupan verottomuus ei koski sellaisen arvopaperin välitystä, joka yksin

tai yhdessä muiden arvopaperien kanssa tuottaa oikeuden hallita määrättyä huoneistoa tai kiinteistöä taikka kiinteistön osaa. Luottolaitosten harjoittama asunto- ja kiinteistöosakkeiden välitys olisi siten verollista kuten muukin kiinteistönvälitystoiminta.

### Vakuutuspalvelut

44 §. Pykälään sisältyisivät vakuutuspalvelujen verottomuutta koskevat säännökset.

Vakuutuspalvelut ovat nykyisin liikevaihtoverotuksen ulkopuolella. Tiettyihin vakuutuspalveluihin kohdistuu erillinen vakuutusmaksuvero (laki eräistä vakuutusmaksuista suoritettavasta verosta 664/66). Lakiehdotuksen mukaan vakuutuspalvelut jäisivät arvonlisäverotuksen ulkopuolelle vastaavista teknisistä ja kansainvälisistä syistä kuin rahoituspalvelut. Vakuutuspalvelut ovat arvonlisäverottomia myös EY:n kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaan.

Veroa ei suoritettaisi vakuutuspalvelun myynnistä eli vakuutus sopimuksen nojalla kannettavista vakuutusmaksuista. Vakuutuspalveluilla tarkoitettaisiin vakuutusyhtiöiden harjoittaman vakuutustoiminnan lisäksi muun muassa vakuutusyhdistysten, vakuutuskassojen, työttömyyskassojen ja eläkesäätiöiden harjoittamaa vakuutustoimintaa. Veroa ei siten suoritettaisi mainittujen yhteisöjen perimistä vakuutus-, kannatus-, eläke- ja muista vastaavista vakuutusmaksuista. Vakuutuspalvelun käsitteeseen sisältyisi myös jälleenvakuutustoiminta.

Myös vakuutusten välitys olisi verotonta. Merkitystä ei olisi sillä, maksaako välityspalkkion vakuutuksenottaja tai vakuutuksenantaja.

Arvonlisäverotuksen yleisten periaatteiden mukaisesti verotonta toimintaa harjoittavat vakuutuslaitokset joutuisivat hankkimaan tuotantopanoksina käytettävät palvelut arvonlisäverolliseen hintaan ilman vähennysoikeutta. Tämä koskisi myös saman vakuutus konsernin sisällä toimivilta erillisyyhtiöltä ja vakuutusyhtiöiden perustamilta yhteistoimintayhtiöiltä ostettuja palveluja. Vakuutuslaitoksen itse tuottamista vastaavista palveluista ei sitä vastoin olisi suoritettava veroa. Vakuutuslaitoksille muodostuisi siten verotuksellisesti edullisemmaksi tuottaa palvelut itse kuin ostaa ne ulkopuolisilta palveluyhtiöiltä taikka mainituilta erillis- tai yhteistoimintayhtiöiltä.

Itse tuotettujen ja ostettujen palvelujen epä-

neutraali verokohtelu voisi johtaa toimintojen epätarkoituksenmukaiseen uudelleenorganisointiin. Lisäksi epäneutraalisuus vaikuttaisi kielteisesti eri eläkevakuutusmuotojen kilpailutilanteeseen. Näistä syistä ehdotetaan, että tietty vakuutustoimintaan kiinteästi liittyvät palvelut vapautettaisiin verosta myös silloin, kun myyjänä on itsenäinen palveluyhtiö tai mainittu erillis- tai yhteistoimintayhtiö. Tällaiset palvelut jäisivät verotuksen ulkopuolelle vastaavalla tavalla kuin varsinaiset vakuutuspalvelut. Niiden tuottamisessa käytettävät tuotantopanokset eivät olisi vähennyskelpoisia.

Pykälän 2 momentissa luelteltaisiin verotuksen ulkopuolelle jäävät vakuutustoimintaan liittyvät palvelut. Niistä olisivat eläke- ja vakuutushakemusten käsittely, vakuutuksen voimassaoloaikana välittömästi vakuutuksen hoitoon liittyvät palvelut, vakuutustaloudelliset palvelut, eläkkeitä ja vakuutuskorvauksia koskevat ratkaisu-, laskenta- ja päätöspalvelut, eläkkeiden ja vakuutuskorvausten suoritus- ja tilastointipalvelut, eläkevastuu- ja eläkemenoennustepalvelut sekä vakuutustoimintaan liittyvät vahingontarkastuspalvelut. Vakuutustaloudellisilla palveluilla tarkoitetaan vakuutusmatemaattisia palveluja, budjetointi- ja laskentapalveluita sekä vakuutustaloudellisia seurantajärjestelmiä. Vakuutuksen hoitoon liittyvillä palveluilla tarkoitettaisiin esimerkiksi vakuutusmääriin tehtäviä muutoksia, vakuutusten muutostarpeeseen liittyvää tiedottamista asiakkaille sekä rekisterien hoitoon liittyviä palveluja. Luettelo on tyhjentävä. Muut kuin siinä mainitut palvelut olisivat lain yleisten sääntöjen mukaan verollisia. Esimerkiksi ulkopuoliselta palveluyhtiöltä tai konsernin sisäiseltä erillisyyhtiöltä hankittavat kirjanpito palvelut tai siivouspalvelut vakuutuslaitoksen olisi ostettava verolliseen hintaan.

Edellä mainittujen vakuutustoimintaan liittyvien palvelujen lisäksi verosta vapautettaisiin 59 §:n 4 kohdan nojalla automaattisen tietojenkäsittelypalvelun sekä automaattisen tietojenkäsittelyjärjestelmän tai tietokoneohjelman suunnittelu- tai ohjelmointipalvelun myynti vakuutustoiminnan harjoittajalle käytettäväksi yksinomaan verottomassa vakuutustoiminnassa.

Vakuutuslaitosten harjoittaman muun toiminnan kuin edellä määritellyn vakuutustoiminnan verollisuus määräytyisi lain yleisten sääntöjen mukaisesti. Vakuutuslaitoksen olisi esimerkiksi suoritettava veroa nykyiseen ta-

paan sen haltuun joutuneen vahingoittuneen tavaran myynnistä. Vakuutuslaitosten harjoittama rahoitustoiminta ja arvopaperikauppa olisi verotonta 41 §:n perusteella. Itse tuotetusta kiinteistöhallintapalveluista olisi suoritettava veroa 32 §:ssä säädettyin edellytyksin.

Esiintymispalkkiot ja erät immateriaalioikeudet

45 §. Pykälään sisältyisivät esiintymispalkkiota ja eräiden immateriaalioikeuksien luovutusten verottomuutta koskevat säännökset.

Esiintymispalkkioiden ja tekijänoikeuskorvausten arvonnäköverottaminen olisi hallinnollisista syistä ongelmallista. Julkisen esiintyjän, kirjailijan tai säveltäjän toiminta ei useinkaan tapahdu liiketoiminnan muodossa, vaan toiminnasta saadut korvaukset voidaan rinnastaa palkkaan. Esiintymis- ja tekijänoikeudet tulisivat lisäksi verotetuksi osana kulutukseen myytävän hyödykkeen myyntihintaa, esimerkiksi tilaisuuden pääsymaksussa taikka kirjan tai äänilevyn myyntihinnassa. Korvauksen verottamatta jättäminen ei näin ollen merkitsisi sitä, että esiintyjän tai taiteilijan luoma arvonnäkö jäisi kokonaan verottamatta. Näistä syistä esiintymispalkkiot ja tekijänoikeudet jäisivät pääsääntöisesti edelleenkin verotuksen ulkopuolelle.

Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan veroa ei suoritettaisi esiintyvän taiteilijan tai muun julkisen esiintyjän ja urheilijan palkkioista. Esiintyviä taiteilijoita ovat esimerkiksi laulaja, soittaja, näyttelijä ja lausuja. Muita julkisia esiintyjiä ovat esimerkiksi esitelmäsihteerit ja juontaja.

Pykälän 1 momentin 2 kohdan mukaan veroa ei suoritettaisi 1 kohdassa tarkoitetun esiintyjän välityksestä. Säännöksen mukaan esimerkiksi ohjelmatoimiston harjoittama, sen palkkalistoilla olevien esiintyjien välitystoiminta olisi verotonta. Esiintyjän välityksellä tarkoitettaisiin myös ohjelmatoimiston tai muun vastaavan yrityksen nimissä tapahtuvaa esityksen myyntiä tilaisuuden järjestäjälle. Säännös on tarpeen taiteilijaesiintymisten neutraalin verokohtelun varmistamiseksi. Verottomuus koskisi myös itsenäisinä ammatinharjoittajina toimivien esiintyjien välitystä.

Veroa ei 1 momentin 3 kohdan mukaan suoritettaisi myöskään 1 kohdassa tarkoitetun esiintyjän esityksen ääni- tai kuvatalennusta

koskevan oikeuden luovuttamisesta tai oikeuden perusteella saadusta korvauksesta. Verottomuus koskisi esimerkiksi levy-yhtiön muusikoille maksamia korvauksia.

Pykälän 1 momentin 4 kohdan mukaan veroa ei suoritettaisi tekijänoikeuslain (404/61) 1, 4 tai 5 §:ssä tarkoitetun oikeuden eli kirjallisen tai taiteellisen teoksen tekijänoikeuden luovuttamisesta tai oikeuden perusteella saadusta korvauksesta. Kirjallisiksi teoksiksi luetaan tekijänoikeuslain 1 §:n mukaan myös sellävät teokset. Verottomuus koskisi myös tekijänoikeuslain 4 §:ssä tarkoitettuja käännettöitä ja 5 §:ssä tarkoitettuja kirjallisia kokoomateoksia. Käännytyksen verottomuus ei kuitenkaan koskisi erilaisten elinkeinotoimintaan normaalisti liittyvien tekstien käänntöksiä.

Tekijänoikeuden luovutusten verottomuus koskisi kaikkia luovutuksia, joilla tekijänoikeus joko kokonaan tai osittain siirtyy toiselle. Verotonta olisi tekijän toimesta tapahtuvan tekijänoikeuden luovutuksen lisäksi esimerkiksi tekijöitä edustavan järjestön toimesta tapahtuva tekijänoikeuden luovutus. Verottomia olisivat myös tekijänoikeuden perusteella saadut korvaukset, esimerkiksi musiikkikustantajan tekijöiden kanssa tekemän sopimuksen perusteella Oy Yleisradio Ab:lta saamat korvaukset.

Kohdassa 4 tarkoitettu verottomuus koskisi vain tekijänoikeuksia. Muiden immateriaalioikeuksien luovutukset olisivat yleisten sääntöjen mukaan verollisia palvelun luovutuksia. Verollisia oikeuksia olisivat esimerkiksi teollisoikeudet eli patenttioikeus, mallioikeus ja oikeus tavaramerkkiin tai toiminimeen sekä suunnitelman tai keksinnön käyttöoikeus. Verollisia olisivat myös muiden kuin tekijänoikeuslain 1, 4 ja 5 §:ssä tarkoitettujen tekijänoikeuksien luovuttamisesta, esimerkiksi valokuvan julkaisu-oikeuden luovutuksesta saadut sekä lähettäjärytöksen radio- ja televisiolähetystä koskevan oikeuden luovuttamisesta saamat korvaukset. Yhteisvalvonnan piirissä olevasta teosten jälkikäytöstä saadut korvaukset jäisivät kuitenkin 3 momentin nojalla verotuksen ulkopuolelle.

Pykälän 2 momentin mukaan tekijänoikeusluovutusten verottomuus ei koskisi mainosteosta, automaattista tietojenkäsittelyjärjestelmää tai tietokoneohjelmaa koskevan oikeuden luovuttamista. Koska tällaiset tekijänoikeuden luovutukset liittyvät läheisesti normaaliin kaupalliseen toimintaan, ne olisivat yleisten sääntöjen mukaan verollisia.

Tekijänoikeusluovutusten verottomuus ei 2 momentin mukaan koskisi myöskään elokuvan, video-ohjelman tai muun sellaisen ohjelman esittämisoikeuden luovuttamista. Nykyisin elokuvan julkisen esittämisoikeuden luovutukset jäävät liikevaihtoverotuksen ulkopuolelle. Arvonlisäverojärjestelmässä mainoselokuvien verottaminen on perusteltua veron kertaantumisen estämiseksi. Myös muu liiketoiminnan muodossa tapahtuva elokuva- ja ääniohjelmatuotanto saatettaisiin verotuksen piiriin. Ohjelmatuottajan olisi siten suoritettava veroa elokuvan ja ääniohjelman esittämisoikeuksien luovuttamisesta saaduista korvauksista. Taiteilijoiden ohjelmatuottajalta veloittamat 1 momentin 3 ja 4 kohdassa tarkoitetut tekijänpalkkiot olisivat sitä vastoin verottomia. Ohjelmatuotannossa käytettävät verollisina hankitut tuotantopanokset tulisivat vähennyskelpoisiksi.

Pykälän 3 momentissa verosta vapautettaisiin hallinnollisista syistä tekijänoikeuksien yhteisvalvonnan piirissä olevasta teosten toissijaisesta käytöstä eli jälkikäytöstä saadut korvaukset. Tällaiset korvaukset perii tekijänoikeuden haltijoita edustava järjestö, joka tilittää ne edelleen käytettyjen teosten oikeudenhaltijoille. Ilman erityissäännöstä suurin osa yhteisvalvonnan piirissä olevista korvauksista olisi 1 momentin 3 ja 4 kohdan ja 2 momentin mukaan verottomia mutta eräät korvaukset, esimerkiksi äänite- ja elokuvatuottajan sekä valokuvaajan saamat korvaukset olisivat verollisia. Tekijänoikeusjärjestö ei yleensä pysty vielä perintävaiheessa erottamaan eri oikeudenhaltijoille tulevia korvausosuuksia eikä siten pystyisi määrittelemään täsmällisesti suoritettavan veron osuutta, mistä aiheutuisi huomattavia hallinnointivaikeuksia sekä tekijänoikeusjärjestöille että viranomaisille. Tällaisten korvausten verosta vapauttamisella ei olisi merkittävää vaikutusta verotuottoon, koska vero tulisi yleensä vähennettäväksi verovelvollisen käyttäjän, esimerkiksi radio- tai televisioyhtiön verotuksessa.

Lainkohdan mukaan verottomia olisivat tekijänoikeuslakiin tai oikeudesta valokuvaan annettuun lakiin (405/61, jäljempänä valokuva-laki) perustuvat oikeuden luovutukset tai oikeuden perusteella saadut korvaukset tekijänoikeuslain 11 a §:ssä, 17 §:n 1 momentissa, 22 a §:ssä, 22 b §:ssä, 26 a §:ssä, 47 §:ssä ja 47 a §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa. Mainituissa tilanteissa on sopimuslisenssi- ja pakkolisenssisäännöksillä rajoitettu oikeudenhaltijoiden yk-

sinoikeuksia ja yksinkertaistettu suojatun aineiston käyttöön liittyviä lupamenettelyjä ja korvauksia. Verottomuus koskisi tekijänoikeuden haltijoita edustavan järjestön edellä mainituissa tilanteissa saamia edellä tarkoitettuja korvauksia sekä tekijänoikeuden haltijan järjestöltä saamia korvauksia.

Tekijänoikeuslain 11 a §:n sopimuslisenssisäännöksessä on kysymys tekijänoikeuden haltijoille maksettavista korvauksista julkaistujen teosten valokopioinnista. Valokuvain 5 a §:n nojalla osa valokopiointikorvauksista maksetaan valokuvaajille. Tällaiset korvaukset olisivat verottomia.

Tekijänoikeuslain 17 §:n 1 momentin sopimuslisenssi koskee radio- ja televisiolähetysten nauhoittamista opetustoiminnassa tai tieteellisessä tutkimuksessa käytettäväksi. Osa korvauksista maksetaan tekijänoikeuden haltijoiden lisäksi tekijänoikeuslain 45 ja 46 §:n viittaussäännösten ja valokuvain 5 b §:n nojalla esittäville taiteilijoille, äänitetuottajille ja valokuvaajille. Korvaukset olisivat verottomia.

Radio- ja televisiolähetysten johtimite tai vapaasti etenevillä radioaalloilla tapahtuvaa edelleenlähettämistä helpottava sopimuslisenssi- ja pakkolisenssisäännös sisältyy tekijänoikeuden haltijoiden osalta tekijänoikeuslain 22 a ja 22 b §:ään sekä esittävien taiteilijoiden ja äänitetuottajien osalta 47 a §:ään. Valokuvain 10 §:n 2 momentin nojalla osa korvauksista maksetaan valokuvaajille. Edellä mainituissa tilanteissa maksetut korvaukset olisivat verottomia.

Tekijänoikeuslain 48 §:n viittaussäännöksen nojalla tekijänoikeusjärjestö myöntää luvan ja perii korvaukset radio- ja televisiolähetysten johtimite tapahtuvasta edelleen lähettämistä myös lähettäjäyhtiön puolesta. Kun kysymys on vapaasti etenevillä aalloilla tapahtuvasta edelleenlähettämistä, järjestö ei voi suoraan lain nojalla myöntää lupaa edelleenlähettämiseen lähettäjäyhtiön lain 48 §:ssä tarkoitettujen oikeuden osalta. Käytännössä lupa on myönnetty yhteistyössä lähettäjäyhtiön kanssa, jolloin luvansaaja on voinut maksaa ainoastaan yhden korvauksen. Verotuksessa edelleenlähettämistä johtimite ja vapaasti etenevillä aalloilla kohdeltaisiin yhdenmukaisesti. Radio- ja televisiolähetysten jälkikäytöstä tekijänoikeuslain 22 a §:n tarkoittamissa tapauksissa maksettavat korvaukset olisivat siten kokonaisuudessaan verottomia.

Tekijänoikeuslain 26 a § koskee kasettimak-



sua eli korvausta teoksen kappaleiden valmistamisesta yksityiseen käyttöön. Tekijänoikeuslain 45 ja 46 §:ssä olevien viittaussäännösten ja valokuvain 14 a §:n nojalla osa korvauksista maksetaan esittäville taiteilijoille, äänitetuottajille ja valokuvaajille. Yli puolet korvauksista käytetään tekijänoikeuslain 26 b §:ssä tarkoitettua opetusministeriön hyväksymän käyttösuunnitelman mukaisesti oikeudenhaltijoiden yhteisiin tarkoituksiin, kuten tuotannon edistämiseen, koulutukseen ja apurahoihin. Edellä mainitut korvaukset olisivat verottomia.

Äänitteiden ansiotarkoituksessa tapahtuvaa julkista esittämistä koskeva pakkolisenssisäännös sisältyy tekijänoikeuslain 47 §:ään. Äänitteiden käytöstä perittävät korvaukset tilitetään puoliksi esiintyville taiteilijoille ja äänitetuottajille. Korvaukset olisivat verottomia.

#### Kuvataiteen tuotteet

46 §. Pykälässä vapautettaisiin verosta kuvataiteen tuotteen ensimyynti. Nykyiseen tapaan tekijän ei olisi suoritettava veroa kuvataiteen tuotteen myynnistä. Muun kuin tekijän toimesta tapahtuva kuvataiteen tuotteen myynti olisi sitä vastoin yleisten sääntöjen mukaan verollista.

Kuvataiteen tuotteilla tarkoitettaisiin maalauksia, piirustuksia, graafisia teoksia, veistoksia, kuvakudonnaisia ja muita sellaisia taideteoksia, joita myydään lähinnä taidegallerioissa ja näyttelyissä. Ensisijaisesti käyttöesineiksi tarkoitettuja taide-esineitä, kuten taidekäsitöitä ja taideteollisuuden tuotteita, ei pidettäisi kuvataiteen tuotteina vaan normaalisti verollisina tavaroina. Kuvataiteen tuotteen käsite vastaisi nykyistä käytäntöä.

Lakiehdotuksen mukaan taidegallerian tai muun jälleenmyyjän olisi nykyiseen tapaan suoritettava veroa kuvataiteen tuotteiden myynnistä. Kuvataiteen tuotteiden välitys tulisi nykyisestä poiketen verolliseksi kuten muukin välitystoiminta. Välityspalveluun eli taiteilijan nimissä tapahtuvaan myyntiin ei sovellettaisi 19 §:n komissiokauppaa koskevia säännöksiä, joten galleria suorittaisi veroa vain välityspalkkiostaan eikä taiteilijan osuudesta. Jos galleria myy tuotteen asiakkaalle omassa nimissään, se suorittaisi sitä vastoin veroa tavarann myynnistä. Galleria suorittaisi tällöinkin yleensä veroa vain myyntipalkkiostaan, koska se voisi tehdä

yksityishenkilöiltä ostamistaan tauluista 83 §:ssä tarkoitettua vähennyksen.

#### Alkutuotanto

Lakiehdotuksessa elintarvikkeiden muita tavaroita lievempi verotus toteutettaisiin nykyiseen tapaan alkutuotevähennysjärjestelmän avulla. Alkutuotevähennysjärjestelmän säilyttämiseen liittyen maatalouden harjoittajat eivät tulisi toiminnastaan verovelvollisiksi. Myös metsätalous ja muu alkutuotanto jäisi hallinnollisista syistä verotuksen ulkopuolelle. Metsätalouden harjoittajat voisivat kuitenkin hakeuksesta tulla verovelvollisiksi.

Alkutuotantoon liittyvät säännökset sisältyisivät 47—52 §:ään. Alkutuotannosta tapahtuvan myynnin verottomuutta koskeva yleissäännös sisältyisi 47 §:ään ja alkutuotanto määriteltäisiin 48 §:ssä. Alkutuottajien yhteenliittymiä koskevat säännökset sisältyisivät 49 ja 50 §:ään ja eräiden eläinten myynnin verottomuutta koskevat säännökset 51 §:ään. Rehujen ja lannoitteiden myynnin verottomuudesta säädettäisiin 52 §:ssä.

47 §. Pykälään sisältyisi alkutuotannosta tapahtuvan myynnin verottomuutta koskeva perussäännös.

Veroa ei 1 momentin mukaan suoritettaisi alkutuotannon harjoittajan omasta alkutuotannosta saatujen tuotteiden tai niiden otto-oikeuden myynnistä. Säännös vastaisi LVL 13 §:n 1 momenttia täydennettynä maininnalla alkutuotteiden otto-oikeuden myynnin verottomuudesta. Tällaisia verottomia oikeuden luovutuksia olisivat esimerkiksi hakkuuoikeuden sekä metsästys- ja kalastusoikeuden luovutukset. Jos metsätalouden harjoittaja olisi 48 §:n 3 momentin nojalla hakeutunut verovelvolliseksi, hänen olisi suoritettava veroa omasta metsätaloudesta saadun puun tai hakkuuoikeuksien myynnistä.

Nykyiseen tapaan verottomuus ei 2 momentin mukaan koskisi alkutuotteiden myyntiä jalostettuina tai muuhun kuin tavanomaiseen myyntikuntoon saatettuina. Neutraalisuussyistä verottomuus ei myöskään koskisi alkutuotannosta erillisestä myyntipaikasta tapahtuvaa myyntiä. Tällaisena erillisenä myyntipaikkana ei kuitenkaan pidettäisi ulkona sijaitsevaa yleistä myyntipaikkaa. Säännös vastaisi LVL 13 §:n 2 momenttia.

48 §. Pykälässä määriteltäisiin alkutuotanto. Säännöksen 1 ja 2 momentit vastaisivat LVL 13 §:n 3 momenttia.

Verotonta alkutuotantoa olisi 1 momentin mukaan maatalouden, metsätalouden, puutarhatalouden, metsästyksen, kalastuksen, kalan kasvatuksen, ravustuksen, ravunkasvatuksen, turkistarhauksen ja poronhoidon harjoittaminen. Verottomana alkutuotantona pidettäisiin lisäksi sienien, metsämarjojen, jäkälän ja käpyjen poimintaa tai muun tällaisen luonnontuotteen talteenottamista.

Luonnontuotteita, joiden talteenottaminen olisi 1 momentin mukaan verotonta alkutuotantoa, eivät olisi turve tai muut maa-ainekset. Maa-ainesten myynti olisi siten lain yleisten sääntöjen mukaan verollista. Lannoiteaineena käytettävän kasvaturpeen ja polttoaineena käytettävän polttoturpeen myynti olisi kuitenkin verotonta 52 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 57 §:n 2 kohdan perusteella.

Nykyisin poronjäkälän myynti on LVL 27 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan verotonta. Vastaavaa säännöstä ei sisälly lakiehdotukseen. Poronjäkälän myynti talteenottajan toimesta säilyisi kuitenkin verottomana alkutuotantoa koskevan säännöksen perusteella. Muutoin poronjäkälän myynti olisi yleisten sääntöjen mukaan verollista.

Alkutuotantona pidettäisiin 2 momentin mukaan nykyiseen tapaan myös maatalouden tutkimuskeskuksen yhteydessä toimivien Jokioisten siemenkeskuksen, Siemenperunakeskuksen ja tervetaimiaseman harjoittamaa siemen- ja taimiaineiston viljelyttämistä.

Metsätalous jäisi alkutuotantoa koskevien säännösten perusteella nykyiseen tapaan verotuksen ulkopuolelle. Metsätalouden harjoittaja ei siten suorittaisi veroa omistamaltaan tai hallitsemaltaan metsäkiinteistöltä saadun puun tai hakkuuoikeuksien myynnistä. Verotonta alkutuotantoa ei sitä vastoin olisi ostetun hakkuuoikeuden perusteella tapahtuva puun korjuu ja myynti. Muun kuin omasta metsästä otetun puun myynti tulisi siten lain yleisten sääntöjen mukaan verolliseksi.

Verottomana alkutuotantona pidettäisiin myös omaan metsätalouteen liittyvää metsänhoitoa sekä puun korjuuta ja kuljetusta. Itsenäisten palveluyritysten, koneurakoitsijoiden ja kuljetusyritysten suorittamat, samoin kuin metsänomistajien toiselle metsänomistajalle suorittamat metsänhoitoon sekä puunkorjuuseen ja kuljetukseen liittyvät palvelut tulisivat sitä vastoin yleisten sääntöjen mukaan verollisiksi.

Pykälän 3 momentin mukaan alkutuotantoa ei pidettäisi metsätalouden harjoittamista,

jos metsätalouden harjoittaja hakeutuu siitä verovelvolliseksi. Verovelvolliseksi hakeutuneen metsätalouden harjoittajan olisi siten suoritettava veroa omasta metsätaloudesta saadun puun tai hakkuuoikeuksien myynnistä.

Verovelvollinen metsätalouden harjoittaja voisi vähentää metsätalouden tuotantopanosten ostohintaan sisältyvät verot normaaliin tapaan. Puun hintaan sisältyvä piilevä vero saataisiin näin poistettua. Tällöin saavutettaisiin myös hankintaneutraalisuus itse suoritettujen ja verovelvollisilta yrityksiltä ostettujen palvelujen välille.

Hakeutumismahdollisuus koskisi myös metsäteollisuusyrityksiä, jotka ottavat omasta metsästä puuta valmistustoimintaansa varten. Verovelvolliseksi hakeutuneet metsäteollisuusyrityksetkin voisivat siten vähentää metsänhoitokustannuksiin sekä puun korjuu- ja kuljetuskustannuksiin sisältyvän avoimen veron.

Nykyisin pyöreän puutavaran myynti on LVL 27 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaan verotonta. Lakiehdotuksessa on luovuttu pyöreän puutavaran yleisestä verottomuudesta. Muun kuin metsätalouden harjoittajan olisi suoritettava veroa pyöreän puutavaran myynnistä yleisten sääntöjen mukaan. Myös pyöreän puutavaran maahantuonti tulisi nykyisestä poiketen verolliseksi.

49 §. Pykälään sisältyisivät eräiden alkutuotattajien muodostamien yhteisöjen ja yhtymien toiminnan verottomuutta koskevat säännökset. Alkutuotattajien muodostamien yhteisöjen ja yhteenliittymien osakkailleen myymät erilaiset viljan käsittelypalvelut sekä maatalouskoneiden vuokraus- ja korjauspalvelut olisivat nykyiseen tapaan verottomia. Säännös vastaisi LVL 14 §:ää.

50 §. Turkiseläinkasvattajan toiselle turkiseläinkasvattajalle suorittama ja turkiseläinkasvattajien muodostamien nahoituskeskusten jäsenilleen suorittama tarhaturkiseläinten nahkominen olisi nykyiseen tapaan alkutuotantoon liittyvänä verotonta. Säännös vastaisi LVL 15 §:ää.

51 §. LVL 27 §:n 1 momentin 13 kohdassa lueteltujen elävien eläinten myynti on nykyisin liikevaihtoverotonta. Elävät eläimet on aikanaan vapautettu verosta verotusteknisistä syistä. Luettelo käsittää lähinnä kotieläimiä, joiden myynti tapahtuu muualla kuin varsinaisessa kauppa- ja liiketoiminnassa. Lisäksi luettelo liittyy teuraseläinten osalta alkutuotevähennysjärjestel-

mään siten, että verovelvollinen ostaja saa tehdä luettelossa mainitun teurastettavaksi hankitun eläimen ostosta laskennallisen vähennyksen.

Alkutuotevähennysjärjestelmään liittyen elävien eläinten myynti säilyisi verottomana myös arvonlisäverotukseen siirryttäessä. Nykyistä elävien eläinten luetteloa voidaan kuitenkin pitää liian laajana. Se merkitsee verotuen myöntämistä muun muassa ravihevosten ja lemmikkieläinten kauppaan. Tämän vuoksi luettelosta poistettaisiin eläimet, jotka eivät olennaisesti liity alkutuotantoon. Tällaisia eläimiä olisivat hevoset, kaniinit, koirat ja kissat. Niiden myynti tulisi siten yleisten sääntöjen mukaan verolliseksi.

52 §. Elintarvikkeiden verorasituksen pienentämiseksi keskeisiin alkutuotannon tuotantopanoksiin, rehuihin ja lannoitteisiin, on nykyisin kohdistettu normaalia lievempi verotus. Tämä on toteutettu säätämällä rehujen ja lannoitteiden valmistajan toimesta tapahtuva myynti verottomaksi sekä myöntämällä verovelvolliselle jälleenmyyjälle oikeus tehdä verottomasta ostosta laskennallinen vähennys. Näin rehujen ja lannoitteiden myyntihintoihin sisältyy veroa ainoastaan jälleenmyyntipalkkioiden osalta.

Alkutuotevähennysjärjestelmään liittyvä nä rehujen ja lannoitteiden normaalia lievempi vero kohtelu säilyisi nykyisenkaltaisena myös arvonlisäverotukseen siirryttäessä. Pykälän mukaan lannoite- ja rehuaineiden myynti olisi verotonta silloin, kun myyjänä on valmistaja. Verottomuuteen liittyisi oikeus saada 131 §:n nojalla palautuksena tuotantopanoshankintoihin sisältyvät arvonlisäverot. Säännös vastaisi LVL 28 §:ää.

### Henkilöstöruokalalat

Henkilöstö- ja oppilaitosruokalatoiminnan verottomuutta koskevat säännökset sisältyisivät 53 ja 54 §:ään. Alkutuotevähennysjärjestelmän säilyttämiseen liittyen myös nämä verottomuudet säilyisivät arvonlisäverotukseen siirryttäessä.

53 §. Henkilöstöruokalatoiminta jäisi nykyiseen tapaan verotuksen ulkopuolelle. Veroa ei suoritettaisi työnantajan hallinnassa olevissa tiloissa tapahtuvasta työnantajan tai työnantajan yhdessä järjestämästä tarjoilusta tai automaateista tapahtuvasta myynnistä henkilökun-

nalle, sen vieraille tai muille työnantajan tiloissa työskenteleville. Verottomuuden edellytyksenä olisi, että tarjoilutoiminnan harjoittaja ei ole muusta tarjoilutoiminnasta verovelvollinen. Säännös vastaisi LVL 16 §:n 1 ja 3 momenttia.

54 §. Myös oppilaitosruokalatoiminta jäisi verotuksen ulkopuolelle. Veroa ei suoritettaisi oppilaitoksessa tapahtuvasta tarjoilusta tai automaateista tapahtuvasta myynnistä oppilaitoksen tai oppilaitosten oppilaille, opettajille ja muulle henkilökunnalle. Verottomuuden edellytyksenä olisi tällöinkin, että tarjoilutoimen harjoittaja ei ole muusta tarjoilutoiminnasta verovelvollinen. Säännös vastaisi LVL 16 §:n 2 ja 3 momenttia.

### Sanoma- ja aikakauslehdet

Sanoma- ja aikakauslehtien tilausmyynnin sekä yleishyödyllisten yhteisöjen jäsenlehtien painoksen myynnin verottomuutta koskevat säännökset sisältyisivät 55 ja 56 §:ään.

55 §. Sanoma- ja aikakauslehtien myynti vähintään kuukauden ajaksi tilattuina olisi nykyiseen tapaan verotonta. Yleisesti tilattuina myytävät lehdet olisivat verottomia silloinkin, kun ne luovutetaan vähintään kuukauden ajaksi ilmaiseksi esimerkiksi henkilökunnalle. Sanoma- ja aikakauslehtien irtonumeromyynti olisi nykyiseen tapaan verollista. Tilattujen sanoma- ja aikakauslehtien myyjällä olisi 131 §:n mukaan oikeus saada palautuksena tuotantopanoshankintoihin sisältyvät verot. Säännös vastaisi LVL 27 §:n 1 momentin 1 kohtaa.

56 §. Sanoma- ja aikakauslehden painoksen myynti yleishyödylliselle yhteisölle olisi nykyiseen tapaan verotonta. Verottomuuden edellytyksenä olisi, että lehteä julkaistaan pääasiallisesti yhteisön tai sen jäsenyhdistyksen jäseniä tai osakkaita varten, että lehti ilmestyy vähintään neljä kertaa vuodessa ja että julkaisija ei harjoita sanoma- tai aikakauslehtien julkaisemista tai myyntiä liiketoiminnan muodossa. Painoksen myyjällä olisi 131 §:n nojalla oikeus saada palautuksena tuotantopanoshankintoihin sisältyvät verot. Säännös vastaisi LVL 27 §:n 1 momentin 2 kohtaa.

### Eräät polttoaineet

57 §. Kotimaisten polttoaineiden myynti vapautettaisiin nykyiseen tapaan verosta energia-

poliittisista syistä. Verottomuudella ja siihen liittyvällä 110 §:ssä tarkoitettulla laskennallisella vähennyksellä pyritään turvaamaan kotimaisten polttoaineiden kilpailuasema kivihiileen nähden.

Verotonta olisi polttoturpeen ja polttoaineena yleisesti käytettävien turvejalosteiden, polttohakkeen, polttopuupuristeiden ja polttoaineena yleisesti käytettävien teollisuuden jätteiden myynti. Myös halkojen ja pilkkeiden myynti olisi verotonta, lukuun ottamatta pakkausissa tai muissa vähittäismyyntierissä esimerkiksi huoltoasemalla tapahtuvaa myyntiä. Kotimaisten polttoaineiden myyjällä olisi 131 §:n nojalla oikeus saada palautuksena tuotantopanoshankintoihin sisältyvät verot. Säännös vastaisi LVL 27 §:n 1 momentin 6—9 kohtaa.

Polttoturpeen ja polttoturvejalosteen, polttohakkeen, polttopuupuristeen sekä teollisuuden jätteineen verovelvollisella ostajalla olisi 110 §:ssä säädetyin edellytyksin oikeus tehdä laskennallinen vähennys käyttämästään polttoaineesta.

#### Vesi- ja ilma-alukset

58 §. Vesi- ja ilma-alusten myynti ja vuokraus sekä niihin kohdistuvat työsuoritukset vapautettaisiin verosta. Merialukset ja kansainvälisissä lentoliikenteessä käytettävät ilma-alukset on vapautettu verosta myös EY:n kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä. Hallinnollisista syistä vesi- ja ilma-alusten verottomuus koskisi myös kotimaan liikenteessä käytettäviä aluksia.

Verottomuus koskisi nykyiseen tapaan sellaisia vesialuksia, joiden rungon suurin pituus on vähintään 10 metriä, lukuun ottamatta rakenteeltaan pääasiallisesti huvi- tai urheilukäyttöön tarkoitettuja vesialuksia. Ilma-alusten verottomuus ei nykyisestä poiketen koskisi sellaisia aluksia, joiden suurin sallittu lentopaino on enintään 1 600 kiloa. Tällaiset huvi- tai urheilukäyttöön tarkoitettut pienlentokoneet tulisivat kulutusneutraalisuussyistä verollisiksi. Verottomien vesi- ja ilma-alusten myyjällä, vuokralle antajalla tai niihin kohdistuvien työsuoritusten myyjällä olisi 131 §:n nojalla oikeus saada palautuksena tuotantopanosten hankintaan sisältyvät verot. Säännös vastaisi LVL 27 §:n 1 momentin 14 kohtaa sekä 2 ja 4 momenttia

pienlentokoneiden verokohtelua koskevaa muutosta lukuun ottamatta.

#### Eräät muut tavarat ja palvelut

59 §. Pykälään sisältyisi eräiden tavaroiden ja palvelujen myynnin verottomuutta koskevia säännöksiä. Säännökset koskisivat käypiä maksuvälineitä, arpajaisia ja rahapelejä, haudanhoidopalveluja sekä rahoitus- ja vakuutustoinnissa käytettäviä atk-palveluja.

Pykälän 1 kohdan mukaan veroa ei suoritetaisi setelien ja kolikoiden luovuttamisesta käypinä maksuvälineinä. Verottomuus ei sitä vastoin koskisi käypien setelien ja kolikoiden valmistusta. Keräilyesineinä rahojen myynti olisi verollista. Myös sellaisten maksuvälineinä käypien kolikkojen, joiden myyntihinta määräytyy metalliarvon perusteella, myynti olisi verollista. Säännös vastaisi nykyistä käytäntöä, joka perustuu LVL:n 3 §:n 2 momentin 3 kohdan asiakirjojen verottomuutta koskevaan säännökseen.

Pykälän 2 kohdassa verosta vapautettaisiin arpajaiset ja rahapelit. Arpajaisten ja rahapeliin arvonlisäverottamiseen liittyisi merkittäviä teknisiä ongelmia. Verotus edellyttäisi veron laskentaperustetta koskevan erityismenettelyn käyttöönottoa. Lisäksi toimintaa harjoittavat usein yleishyödylliset yhteisöt, joiden toiminta muutoinkin jäisi yleensä arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Arpajaisten ja rahapeliin verotus tapahtuisi myös jatkossa arpajaisveron avulla.

Arpajaisten ja rahapeliin verottomuus toteutettaisiin säätämällä verottomaksi arpajaisverolain (552/92) 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettujen arpajaisten järjestäminen. Mainitussa lainkohdassa tarkoitettuina arpajaisina pidetään arpajaislainsäädännössä tarkoitettuja tavara- ja raha-arpajaisia, bingopeliä, veikkausta ja vedonlyöntiä sekä sellaisten peliautomaattien, pelien ja pelilaitteiden pitämistä, joista voi voittona saada rahaa, tavaraa taikka rahan tai tavaraan vaihdettavissa olevia pelimerkkejä.

Arpajaistoiminnan verottomuus ei koskisi ajanviete- ja musiikkiautomaatteja. Muun muassa Raha-automaattiyhdistys tulisi siten verovelvolliseksi ajanviete- ja musiikkiautomaatti-toiminnasta saaduista tuloista.

Arpajaisten ja rahapeliin verottomuus merkitsisi sitä, että niiden järjestäjä ei tulisi verovelvolliseksi arpojen myynnistä ja pelipanoksis-

ta saaduista korvauksista. Verottomuus koskisi myös pääsymaksutuloja pelitilaisuuksiin. Pelinjärjestäjien asiamiesten, esimerkiksi veikkausasiamiesten olisi sitä vastoin suoritettava arvonlisäveroa asiamiespalkkioistaan välityspalvelujen verollisuutta koskevien periaatteiden mukaisesti. Pelivoitot olisivat verottomia.

Pykälän 3 kohdan mukaan yleisen hautauspaikan pitäjän luovuttamat hautapaikan avaimis- ja hoitopalvelut olisivat verottomia. Mainittuja palveluja tarjoavat pääasiassa seurakunnat. Tällainen toiminta ei ole luonteeltaan liiketoimintaa eikä siitä sen vuoksi olisi suoritettava veroa. Selkeyden vuoksi lakiin otettaisiin näiden palvelujen verottomuutta koskeva nimenomainen säännös. Verottomuus ei koskisi eläinten hävittämistä tai hautaamista.

Pykälän 4 kohdassa säädettäisiin luotto-, rahoitus- ja vakuutuslaitosten hankkimien atk-palvelujen verottomuudesta.

Pankit ja vakuutuslaitokset joutuisivat lain yleisten sääntöjen mukaan ostamaan verottomassa toiminnassa tarvittavat atk-palvelut itsenäisiltä palvelujen tuottajilta taikka tätä varten perustetuilta yhteistoiminta- tai erillisyyhtiöiltä verolliseen hintaan. Pankkien ja vakuutuslaitosten itse tuottamista vastaavista palveluista ei olisi suoritettava arvonlisävero, elleivät ne myy vastaavia palveluja ulkopuolisille. Tästä aiheutuisi käytännössä merkittäviä kilpailuvääristymiä. Pankkien ja vakuutuslaitosten jo toteuttamat atk-toimintojen yhtiöittämis- ja muut yhteistyömallit voitaisiin joutua purkamaan ja toiminnat siirtämään kunkin pankin ja vakuutuslaitoksen sisäiseksi toiminnaksi. Tavoitellut tehokkuushyödyt jäisivät tällöin toteutumatta. Lisäksi muun muassa eri pankkiryhmät joutuisivat verotuksellisesti eriarvoiseen asemaan, koska kaikilla ei ole mahdollisuutta siirtää toimintoja yrityksen sisällä tapahtuvaksi.

Neutraalisuuden toteuttamiseksi luotto-, rahoitus- ja vakuutuslaitoksille tapahtuva atk-palvelujen myynti säädettäisiin verottomaksi. Verottomia atk-palveluja olisivat automaattiset tietojenkäsittelypalvelut sekä automaattisen tietojenkäsittelyjärjestelmän tai tietokoneohjelman suunnittelu- tai ohjelmointipalvelut. Atk-palvelun myyjällä ei olisi oikeutta vähentää tällaisen palvelun tuottamisessa käytettyjen laitteiden ja muiden panosten ostohintoihin sisältyviä arvonlisäveroja. Verottomuus ei koskisi atk-laitteistojen ja valmishjelmien myyntiä. Verottomuuden edellytyksenä olisi, että palvelu tulee käytettäväksi yksinomaan verot-

tomassa rahoitus- tai vakuutustoiminnassa. Jos esimerkiksi atk-palvelua hyödynnetään sekä verottomassa rahoitustoiminnassa että verollisessa vuokraustoiminnassa, palvelun myynti ei olisi verotonta. Asetukseen otettaisiin säännös, jonka mukaan ostajan tulisi antaa myyjälle vakuutus atk-palvelun käyttötarkoituksesta.

Säännöstä sovellettaisiin myös tilanteeseen, jossa luotto-, rahoitus- tai vakuutuslaitos myy verollisia atk-palveluja ulkopuolisille. Ilman erityissäännöstä laitoksen olisi 22 §:n mukaan suoritettava veroa vastaavien palvelujen ottamisesta omaan käyttöön. Puheena olevan verottomuussäännöksen perusteella laitoksen ei tällöin kuitenkaan olisi suoritettava veroa yksinomaan verottomassa rahoitus- tai vakuutustoiminnassa käytettävien atk-palvelujen omasta käytöstä.

60 §. Henkilön, jonka työ- ja toimintakyky on alentunut vähintään 70 prosenttia, ei olisi suoritettava veroa toiminnasta, joka käsittää yksinomaan hänen valmistamiensa tavaroiden tai hänen suorittamiensa tavaraan kohdistuvien työsuoritusten myyntiä. Verottomuuden edellytyksenä olisi, että toiminnassa ei käytetä apulaisina muita kuin aviopuolisoa tai 18 vuotta nuorempia jälkeläisiä ja enintään yhtä muuta henkilöä. Säännös vastaisi LVL 20 §:ää.

Vähennysrajoitusten piiriin kuuluvat tavarat

61 §. Veroa ei suoritettaisi muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä olevan tavaran ja palvelun myynnistä. Säännös vastaisi sisällöllisesti LVL 7 §:n 2 kohtaa laajennettuna koskemaan myös palveluja.

Myynnin verottomuuden kannalta ratkaisevaa olisi, onko tavara tai palvelu vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Merkitystä ei sitä vastoin olisi sillä, onko tavaran tai palvelun hankintahintaan sisältynyt veroa vai ei. Tavaran tai palvelun katsottaisiin olevan vähennykseen oikeuttavassa käytössä silloin, kun sitä käytetään verollisessa liiketoiminnassa eikä se ole 114 §:ssä tarkoitettussa vähennysrajoitusten alaisessa käytössä.

Valtion hankintoihin sovellettavan erityismenettelyn johdosta valtio ei saisi 116 §:n mukaan tehdä hankinnoistaan vähennystä. Valtion verollista liiketoimintaa varten hankkimien tavaroiden ja palvelujen katsottaisiin kuitenkin tulevan sille edellä tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Valtion olisi siten suo-

ritettava veroa esimerkiksi verollista liiketoimintaa varten hankkimansa käyttöomaisuuden myynnistä.

Säännöstä sovellettaisiin 133 §:n nojalla myös 131 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeutettujen yritysten sekä kuntien muussa kuin palautukseen tai vähennykseen oikeuttavassa käytössä olevien tavaroiden ja palvelujen myyntiin. Esimerkiksi kunnan ei olisi suoritettava veroa 114 §:ssä tarkoitettussa vähennysrajoitusten alaisessa käytössä olevien tavaroiden myynnistä. Kunnan olisi sitä vastoin 6 §:n 2 momentin nojalla suoritettava veroa esimerkiksi sairaalan kaluston myynnistä.

### Yritysjärjestelyt

62 §. Pykälän mukaan yritysjärjestelyjen yhteydessä tapahtuvat tavaroiden ja palvelujen luovutukset olisivat nykyiseen tapaan verottomia. Vastaavasti toiminnan jatkajalla ei olisi luovutuksen johdosta vähennysoikeutta. Säännöksen tarkoituksena on selkeyttää yritysjärjestelytilanteiden verokohtelua. Säännös vastaisi LVL 33 §:ää.

Veroa ei 1 momentin mukaan suoritettaisi liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen myynnistä tai muusta luovuttamisesta toiminnan jatkajalle. Verottomuuden edellytyksenä olisi, että omaisuus tulee liiketoiminnan jatkajalle käytettäväksi vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Verottomuus koskisi 133 §:n nojalla myös liiketoiminnan jatkajalle 131 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttavaan käyttöön tulevaa omaisuutta.

Verottomuus koskisi 2 momentin mukaan myös tilanteita, joissa liiketoiminta päättyy konkurssin johdosta ja konkurssipesä jatkaa liiketoimintaa itsenäisesti.

Verottomuus ei 3 momentin mukaan koskisi 33 §:ssä tarkoitettuja kiinteistönluovutuksia. Luovuttajan olisi siten myös yritysjärjestelytilanteissa palautettava uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvän rakentamispalvelun hankinnasta tehdyt vähennykset 33 §:n mukaisesti. Tämä olisi tarpeen, jotta luovutuksen saajalla olisi tieto määrästä, jonka hän itse joutuisi palauttamaan esimerkiksi kiinteistön jälleenmyynnin yhteydessä. Luovutuksensaaja voisi 104 §:n nojalla vähentää palautetun määrän.

Luovutuksensaajan olisi nykyiseen tapaan

suoritettava veroa omaa käyttöä koskevien säännösten perusteella, jos hän myöhemmin ottaa lainkohdan nojalla verotta luovutettuja tavaroita muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Tämä johtuisi yleisistä säännöksistä, joten lakiehdotukseen ei nykyisestä poiketen sisälly tästä nimenomaista säännöstä. Veroa olisi vastaavasti suoritettava siirtyneen liikeomaisuuden myynnistä.

### 5 luku. Myynti Suomessa

Lakiehdotuksen 1 §:ssä olevan lain yleisen soveltamisalasäännöksen mukaan arvonlisäveroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen myynnistä sekä tavaroiden maahantuonnista. Tämä vastaa nykyisessä laissa olevaa alueellista soveltamisalaa koskevaa säännöstä.

Lain soveltamisalan määrittelyssä on lähtökohtana alueperiaatteen mukaisesti se, että jokainen valtio verottaa vain sen alueella tapahtuvia myyntejä. Suomen alueella tarkoitettaisiin Suomen valtioon maantieteellisesti kuuluvaa aluetta. Suomeen alueeseen kuuluisivat siis myös aluevedet, ilmatila sekä vapaa-alueet ja tullivarastot.

Arvonlisäveron kulutusveroluonteen mukaisesti verotus kohdistettaisiin kuitenkin niihin hyödykkeisiin, jotka kulutetaan Suomessa. Tämä määränpää- eli kulutusmaaperiaate toteutettaisiin tavaroiden osalta nykyistä vastaavasti niiden ulkomaille myynnin verosta vapauttamisella (69 ja 70 §) ja maahantuonnin verottamisella.

Nykyisessä laissa ei määritellä, millä edellytyksillä myynnin katsotaan tapahtuvan Suomessa eli mitä pidetään tavaroiden ja palvelujen myyntimaana. Laki perustuu kuitenkin myyntimaaolettamille. Tavaroiden ja palvelujen ulkomaille myynti on tullut erityisillä säännöksillä vapauttaa verosta, koska muuten kyseinen myynti olisi Suomessa tapahtuvana verollista. Vastaavasti tavaroiden maahantuonti on ollut tarpeen säätää verolliseksi, koska kyseisten tavaroiden myynnit eivät ole tapahtuneet Suomessa.

Tavaroiden ja palvelujen myyntimaa on voitu jättää nykyisessä laissa nimenomaisesti määrittelemättä, koska verotus on kohdistunut vain tavaroiden ja niihin liittyvien palveluiden myynteihin, joiden osalta myyntimaa määräytyminen on suhteellisen selvää. Arvonlisävero-

uudistuksen myötä verollisiksi tulevien palvelujen osalta myyntimaan määräytyminen on kuitenkin vaikeampaa. Tämän vuoksi ehdotetaan, että sekä tavaroiden että palveluiden myyntimaa määriteltäisiin laissa.

Tämä on perusteltua myös sen vuoksi, että muun muassa EY- maissa on omaksuttu hyödykkeiden luovutuspaikan määrittely. Kansainvälisen palvelujen vaihdannan merkityksen kasvaessa eri maiden ulkomaankauppaa koskevien arvonlisäverosäännösten yhdenmukaisuus on tärkeää paitsi kilpailunäkökohtien vuoksi myös kahdenkertaisen verotuksen tai verottamatta jättämisen estämiseksi. Lakiehdotuksen myyntimaa ja verotonta ulkomaille myyntiä koskevat säännökset on pääosiltaan laadittu EY:n kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaisiksi.

Tavaroiden myyntimaa koskeva säännösehdotus (63 §) vastaa nykyisen lain taustalla olevaa myyntimaaolettamaa. Palveluiden myyntimaa koskevilla säännösehdoituksilla (64-68 §) on pyritty mahdollisuuksien mukaan saattamaan Suomen arvonlisäveron piiriin ne palvelut, jotka kulutetaan täällä, eli noudattamaan kulutusmaaperiaatetta. Täten kulutusmaaperiaatetta ei tarvitse toteuttaa erillisillä palvelujen luovutusten verottomuus- ja verollisuussäännöksillä. Varsinainen palvelujen maahantuonnin verotus ei ole edes mahdollista, koska maahantuonti käsitteenä liittyy pelkästään konkreettisten esineiden fyysiseen maahan tuomiseen.

Eräät lähinnä tavaroiden vientiin liittyvät palvelut ehdotetaan kuitenkin vapautettavaksi verosta ulkomaille myyntiä koskevilla säännöksillä (69 ja 70 §). Nämä vapautettavat palvelut tulevat yleensä verotetuiksi tuontimaassa maahan tuotujen tavaroiden arvossa.

Tämän luvun 63-68 §:n säännökset olisivat tyhjentäviä eli myynnin katsottaisiin tapahtuvan Suomessa vain puheena olevissa säännöksissä tarkoitetuissa tilanteissa. Muulloin myynnin katsottaisiin tapahtuvan ulkomailta.

Koska ulkomailta tapahtuvaan myyntiin ei sovellettaisi Suomen arvonlisäverolakia, elinkeinonharjoittaja ei olisi verovelvollinen tällaisesta myynnistä eikä hänellä olisi ostovähennysoikeutta. Elinkeinoharjoittajalla olisi kuitenkin oikeus saada palautuksena ulkomailta harjoittamaansa toimintaa varten Suomesta hankkimiansa tuotantopanosten ostohintaan sisältyvä vero normaalia vähennysoikeutta vastaavilla edellytyksillä (122 ja 131 §). Palautusoikeus koskisi myös verotonta ulkomaille

myyntiä varten hankittuja tuotantopanoksia. Kotimaiset yritykset ja ulkomaiset yritykset, joilla on Suomessa kiinteä toimipaikka tai jotka ovat verovelvollisia, saisivat palautuksen nykyiseen tapaan kuukausittaisilla vähennyksillä tai ennakkopalautushakemuksilla.

## Tavaran myynti

63 §. Pykälän 1 momentti koskisi tilanteita, joissa tavaroita ei myyntisopimuksen perusteella kuljeteta ostajalle. Tällöin myynnin katsottaisiin tapahtuneen Suomessa, jos tavarat ovat täällä silloin, kun ne luovutetaan ostajalle.

Pykälän 2 momentti koskisi niitä tilanteita, joissa tavara myyntisopimuksen perusteella kuljetetaan ostajalle tai ostajan määräämälle vastaanottajalle. Momentin 1 kohdan pääsäännön mukaan ostajalle kuljetettavan tavaran myynnin katsottaisiin tapahtuvan Suomessa, jos tavara olisi maassa myyjän tai jonkun muun aloittaessa kuljetuksen ostajan luokse. Kuljetuksen suorittajana voisi olla myös ostaja taikka myyjän tai ostajan järjestämä itsenäinen rahdinkuljettaja.

Esimerkiksi jos suomalainen yritys myyntisopimuksen mukaisesti kuljettaa ulkomaiselle yritykselle myymänsä koneen Suomessa sijaitsevaan satamaan, jossa luovuttaa koneen itsenäiselle rahdinkuljettajalle ulkomaille kuljetettavaksi, myynnin katsottaisiin 1 kohdan nojalla tapahtuneen Suomessa. Myynti olisi kuitenkin 70 §:n nojalla verotonta ulkomaille myyntiä. Jos taas suomalainen yritys toimittaisi koneen ulkomailta sijaitsevasta varastostaan kolmanteen maahan, olisi myynti tapahtunut ulkomailta ja siten veroton.

Pykälän 2 momentin 2 kohdan mukaan tavara katsottaisiin myydyksi Suomessa, jos myyjä tuo sen maahan luovuttaakseen sen ostajalle täällä, vaikka tavara olisi ulkomailta kuljetuksen alkaessa. Tässä tilanteessa sekä tavaran maahantuonti että myynti olisi verollista. Jos myyjänä on suomalainen yritys tai ulkomaalainen, jolla on täällä kiinteä toimipaikka, olisi myyjä verovelvollinen myynnistä ja saisi vähentää suorittamansa maahantuontiveron. Jos myyjänä on ulkomaalainen, jolla ei ole täällä kiinteää toimipaikkaa, verovelvollinen myynnistä olisi ostaja. Tällöin myyjä saisi 122 §:n nojalla palautuksena maahantuonnin yhteydessä suorittamansa veron. Ilman tätä säännöstä myyjän suorittamaa maahantuonti-

veroa ei voitaisi vähentää eikä siitä myöskään saataisi palautusta eli vero kertaantuisi. Jos taas ostaja maahantuo koneen noudettuaan sen ulkomailta, ei kyseinen myynti olisi verollinen, koska sen katsottaisiin 1 kohdan nojalla tapahtuneen ulkomailta.

Säännöksen johdosta ei jouduttaisi selvittämään, perustuuko lähtömaassa alkanut kuljetus myyntisopimukseen eli onko myyjälle syntynyt velvollisuus kuljettaa tavara ostajalle jo ennen maahantuontia vai ei. Säännös selkeyttäisi siten myyntimaan määrittelyä myös tilanteissa, jossa tavara luovutetaan useamman kerran peräkkäin, mutta tavara toimitetaan suoraan ketjun ensimmäiseltä luovuttajalta viimeiselle luovutuksensaajalle. Maahantuojan myynti ja kaikki sen jälkeiset myynnit tapahtuisivat säännöksen mukaan Suomessa.

Jos ulkomainen yritys, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, myy koneen Suomeen siten, että luovutus tapahtuu Suomessa sen suorittaman asennuksen jälkeen, myynnin katsottaisiin 2 kohdan nojalla tapahtuneen Suomessa. Ostaja olisi siten velvollinen suorittamaan veroa tavaran myynnistä ja myyjä saisi palautuksena maahantuonnin yhteydessä suorittamansa veron.

### Palvelun myynti

64 §. Pykälässä määriteltäisiin palvelujen myyntimaa muiden kuin 65-68 §:ssä lueteltujen palvelujen osalta.

Pykälän 1 momentin mukaan palvelu olisi myyty Suomessa, jos se luovutetaan Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Kiinteä toimipaikka määriteltäisiin 11 §:ssä. Se, että palvelun myyjällä on Suomessa kiinteä toimipaikka, ei vielä riittäisi, vaan palvelun tulisi olla luovutettu sieltä. Toimipaikassa tulisi siis olla kyseisen palvelun tuottamiseen tarvittavat tekniset valmiudet ja henkilökunta. Jos palvelun myyjällä on kiinteä toimipaikka sekä Suomessa että ulkomailta ja palvelu luovutetaan viimeksi mainitusta toimipaikasta, palvelun myynti olisi tapahtunut ulkomailta.

Jos palvelua ei voida katsoa luovutetun mistään kiinteästä toimipaikasta tai jos myyjällä ei ole kiinteää toimipaikkaa missään maassa, palvelu olisi myyty Suomessa, jos myyjällä on täällä kotipaikka.

Jos myyjänä on kotimainen elinkeinonharjoittaja, palvelu katsottaisiin myydyn Suomes-

sa, vaikei palvelua olisi luovutettu täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos palvelu on kuitenkin luovutettu ulkomailta sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, ei myyjän kotipaikalla olisi merkitystä, vaan palvelu katsottaisiin aina myydyn ulkomailta. Ulkomaisen elinkeinonharjoittajan myymä palvelu katsottaisiin myydyn Suomessa vain, jos palvelu on luovutettu täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta.

Jos ulkomainen elinkeinonharjoittaja ei ole myynyt palvelua Suomessa olevasta kiinteästä toimipaikasta, ei kyseisestä myynnistä olisi suoritettava veroa Suomessa.

Säännös soveltuisi muun muassa telepalvelujen myyntiin. Esimerkiksi suomalaisen yrityksen ottaessa puhelun ulkomaiselle yritykselle katsottaisiin kyseisen telepalvelun myynnin tapahtuvan telepalvelun myyjän eli puhelun tilaaja laskuttavan telelaitoksen sijaintimaassa eli Suomessa. Jos puhelun vastaanottaja maksaisikin puhelun, katsottaisiin telepalvelun myynnin tapahtuneen myyjän eli puhelun vastaanottajaa laskuttavan telelaitoksen sijaintimaassa eli ulkomailta. Suomalaisen telelaitoksen ulkomaiselta telelaitokselta verkostonsa käytöstä ja mahdollisesta puhelun välityksestä perittävät maksut säädettäisiin verottomiksi 71 §:n 6 kohdassa.

Säännöstä sovellettaisiin myös välityspalvelun myyntiin ellei 65—68 §:ssä toisin säädetä.

Pykälän 2 momentti sisältäisi kuljetuskaluston vuokraamista koskevan säännöksen. Kuljetuskaluston vuokrauspalvelun myyntimaa määräytyisi pääsääntöisesti 1 momentin perusteella. Jos palvelu tosiasiallisesti kulutetaan yksinomaan Suomessa, se katsottaisiin kuitenkin 2 momentin mukaan myydyn Suomessa. Vastaavasti jos kuljetuskaluston vuokrauspalvelu tosiasiallisesti kulutetaan yksinomaan ulkomailta, se katsottaisiin myydyn ulkomailta.

Myynnin katsottaisiin 2 momentin nojalla tapahtuvan Suomessa esimerkiksi tilanteessa, jossa ulkomainen yritys, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa, vuokraa täältä ostamansa tai maahan tuomansa kuljetuskaluston suomalaiselle yritykselle Suomessa käytettäväksi. Ilman 2 momenttia kyseinen vuokrauspalvelu katsottaisiin myydyn ulkomailta, vaikka palvelu tosiasiallisesti suoritetaan ja kulutetaan Suomessa. Vastaavasti myynnin katsottaisiin 2 momentin mukaan tapahtuvan ulkomailta esimerkiksi silloin, kun kotimainen yritys antaa ulkomaille viemänsä tai ulkomailta ostamansa



kuljetuskaluston vuokralle yritykselle, joka käyttää kalustoa pelkästään ulkomailla.

Säännöksen soveltamisen edellytyksenä olisi, että kalustoa kulutetaan pelkästään ulkomailla tai vastaavasti pelkästään kotimaassa. Kuljetuskalustoa katsottaisiin kulutettavan kaikissa niissä maissa, joissa sitä osaksikaan käytetään. Esimerkiksi jos yritys vuokraa kuorma-auton käytettäväksi Suomesta ulkomaille suuntautuvassa liikenteessä, ei vuokrauspalvelua katsottaisi kulutettavan yksinomaan ulkomailla.

Kuljetuskalustolla tarkoitettaisiin paitsi varsinaisia kuljetusvälineitä, myös kuljetussäiliöitä, kuormalavoja, perävaunuja ja muuta kuljetuskalustoa.

Pykälän 1 momenttia sovellettaisiin 3 momentin mukaan myös sellaisiin matkanjärjestäjän omista nimissään myymiin palveluihin, jotka toinen elinkeinonharjoittaja suorittaa välittömästi matkustajan hyväksi. Niin sanottujen pakettimatkojen eli pakettiin sisältyvien kuljetus-, majoitus-, tarjoilu- ja muiden sellaisten palvelujen myynti tapahtuisi siten Suomessa, jos myynti tapahtuu täällä olevasta kiinteästä toimipaikasta.

Ulkomainen matkanjärjestäjä ei yleensä olisi verovelvollinen Suomeen järjestämistään matkoista. Nämä matkat tulisivat kuitenkin verotetuiksi siltä osin kuin kyse on Suomessa matkanjärjestäjälle myydyistä palveluista, sillä matkanjärjestäjällä ei olisi 124 §:n mukaan oikeutta palautukseen tältä osin. Suomalaisen matkanjärjestäjän järjestämät ulkomaanmatkat säädettäisiin verottomiksi 71 §:n 7 kohdassa.

Momenttia ei sovellettaisi matkanjärjestäjän itse suorittamien palvelujen myyntiin. Näiden palvelujen myyntimaa määräytyisi 64 §:n nojalla vain, jos kyse on muusta kuin 65—68 §:ssä tarkoitettusta palvelusta. Esimerkiksi jos ulkomaanpakettimatkaan kuuluu paikalliskuljetus Suomessa matkanjärjestäjän omalla linja-autolla ja majoitus ulkomailla sijaitsevassa, matkanjärjestäjän omistamassa hotellissa, katsottaisiin kyseisen kuljetuspalvelun myynnin 66 §:n nojalla tapahtuneen Suomessa ja majoituspalvelun myynnin 65 §:n nojalla ulkomailla.

65 §. Pykälässä säädettäisiin, että kiinteistöön kohdistuvat palvelut on myyty Suomessa, jos kiinteistö sijaitsee täällä. Säännös soveltuisi kaikkiin palveluihin, joiden voidaan katsoa kohdistuvan tiettyyn kiinteistöön. Pykälä olisi erityissäännöksenä ensisijainen 66-68 §:iin nähden. Siten esimerkiksi jos suunnittelu- tai kon-

sultointipalvelu kohdistuu kiinteistöön, määräytyisi myyntimaa tämän lainkohdan eikä 68 §:n perusteella.

Kiinteistöön kohdistuvia palveluja olisivat rakennus-, korjaus-, suunnittelu-, valvonta-, puhtaanapito-, isännöinti- ja muut 32 §:ssä tarkoitettut kiinteistöhallintapalvelut, kiinteistönvälittäjän palvelut, kiinteistöön liittyvät asiantuntijapalvelut, kiinteistövuokraus ja muut sellaiset palvelut.

Kiinteistöön kohdistuva palvelu ei sen sijaan olisi esimerkiksi irtaimien esineiden varastoiminen eikä kiinteistöön kohdistuvien palvelujen välitys.

66 §. Pykälän 1 momentin mukaan kuljetuspalvelu olisi myyty Suomessa, jos se suoritetaan täällä. Kuljetukset Suomesta suoraan ulkomaille ja ulkomailta suoraan Suomeen sekä kauttakuljetukset katsottaisiin kuitenkin myydyin kokonaisuudessaan ulkomailla. Säännös koskisi sekä tavara- että henkilökuljetuksia.

Suoraan ulkomaille tapahtuvaksi kuljetukseksi katsottaisiin saman kuljetusliikkeen myymä kuljetuspalvelu viimeiseltä kuljetussopimuksen mukaiselta Suomessa olevalta lähtöpaikkakunnalta ulkomaille. Vastaavasti suoraan ulkomailta tapahtuvaksi kuljetukseksi katsottaisiin saman kuljetusliikkeen myymä kuljetus ulkomailta ensimmäiseen kuljetussopimuksen mukaiseen Suomessa olevaan määräpaikkaan.

Ulkomaille tai ulkomailta tapahtuvan verottoman suorakuljetuksen myyjän ei tarvitse itse suorittaa kuljetusta vaan hän voi ostaa kuljetuspalvelun tai osan siitä toisilta kuljetusyryksiltä. Jokaisen kuljetusyryksen myymän kuljetuspalvelun myyntimaa ratkaistaan sen tekemän kuljetussopimuksen perusteella. Esimerkiksi jos suoraan ulkomaille suuntautuvan kuljetuspalvelun myyjä ostaa Suomessa ajettavan kuljetusosuuden toiselta kuljetusliikkeeltä, katsottaisiin viimeksimainitun liikkeen suorittaman kuljetuspalvelun myynnin tapahtuneen Suomessa ja olevan verollinen. Ulkomaille suuntautuvan suorakuljetuksen myyjän ei sen sijaan tulisi suorittaa veroa suorakuljetuksen myynnistä miltään osin. Suorakuljetuksen myyjä saisi poistettua ostamansa kuljetuspalvelun ostohintaan sisältyvän veron vähennys- tai palautusmenettelyn avulla.

Tavarakuljetuksissa viimeinen lähtöpaikka tai ensimmäinen määräpaikka olisi käytännössä pääsääntöisesti rahtikirjaan tai muuhun kuljetusasiakirjaan merkitty lähtö- tai määräpaik-

ka. Jos kuitenkin kuljetusliike on esimerkiksi sitoutunut kuljettamaan maahantuotavat tavarat ensin Suomessa olevaan välivarastoon ja varastoinnin jälkeen toiselle Suomessa olevalle paikkakunnalle, pidettäisiin ensimmäisenä määräpaikkana välivarastointipaikkaa.

Henkilökuljetuksissa viimeisenä lähtöpaikkana tai ensimmäisenä määräpaikkana pidettäisiin käytännössä pääsääntöisesti matkalippuun merkittyä lähtö- tai määräpaikkaa. Suomesta ulkomaille tapahtuvan suorakuljetuksen viimeiseksi lähtöpaikaksi olisi kuitenkin katsottava sellainen matkalippuun merkityn lähtöpaikan jälkeinen Suomessa oleva paikkakunta, jossa kuljetus muun kuin teknisen syyn johdosta väliaikaisesti keskeytyy eli esimerkiksi paikkakunta, jossa matkustaja yöpyy. Kuljetus matkalippuun merkityltä lähtöpaikalta yöpymispaikkaan olisi Suomessa tapahtuvana verollista. Vastaavin edellytyksin ulkomailta Suomeen suuntautuvan suorakuljetuksen ensimmäiseksi määräpaikaksi olisi katsottava matkalippuun merkittyä määräpaikkaa edeltävä Suomessa sijaitseva yöpymispaikkakunta.

Ehdotettu säännös merkitsisi sitä, että kaikki rajan yli tapahtuvien kuljetuspalvelujen myynti olisi verotonta riippumatta esimerkiksi siitä, onko kyse verottomasta kauppatavaran myynnistä ulkomaille tai onko kuljetuskustannukset verotettu maahantuodun tavarain arvoon sisältyvinä. Esimerkiksi muuttotavaroiden maastaja maahankuljetukset olisivat verottomia. Sen sijaan verottomia eivät olisi sellaiset verottomaan tavaroiden ulkomaille myyntiin liittyvät kuljetukset, joissa ei tapahdu välitöntä rajan ylitystä. Esimerkiksi ulkomaanliikenteen alusten varustamiseen käytettävien tavaroiden kuljetukset ja kuljetukset vapaa-alueelle tai tullivarastoon olisivat verollista.

Lakiehdotuksen 91 §:n mukaan maahantuotujen tavaroiden veron perusteeseen sisällytettäisiin niiden kuljetuskustannukset ensimmäiseen kuljetussopimuksen mukaiseen määräpaikkaan saakka. Ulkomailta Suomeen tapahtuva tavaroiden suorakuljetus tulisi siten verotetuksi osana maahantuotujen tavaroiden arvoa silloin, kun tavaroiden maahantuonti on verollista.

Pykälän 2 momentin mukaan tavarakuljetuspalvelun välitys toisen nimissä ja lukuun olisi myyty Suomessa, jos kuljetuspalvelu on myyty täällä. Tavarakuljetuspalvelu ja sen välitys verotettaisiin siis samassa maassa. Jos välitys

koskee useita kuljetuspalveluita, katsottaisiin välityspalvelu myydyin Suomessa täällä myytyjen kuljetuspalveluiden osalta.

67 §. Pykälässä lueteltujen palvelujen myynnin katsottaisiin tapahtuvan Suomessa, jos palvelut suoritetaan täällä. Ratkaisevaa olisi se, onko palvelut fyysisesti suoritettu Suomessa. Esimerkiksi jos tieteellinen tutkimus on tehty Suomessa, katsottaisiin myynnin tapahtuneen täällä riippumatta siitä, missä tutkimustulos luovutetaan ostajalle.

Palvelun pääasiallinen luonne ratkaisisi, sovelletaanko palvelun myyntiin tätä lainkohtaa vai esimerkiksi 68 §:ää. Esimerkiksi luontotilaisuuksissa voi olla konsultointiin liittyviä piirteitä, mutta koska niiden pääasiallinen luonne on yleensä koulutuksellinen, niihin sovellettaisiin 67 eikä 68 §:ää. Säännöstä sovellettaisiin myös erilaisiin kokous- ja kongressitilaisuuksiin.

Opetuksen, tieteellisten palvelujen, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuksien ja muiden sellaisten palvelujen järjestämiseen välittömästi liittyvillä palveluilla tarkoitettaisiin lähinnä sellaisia palveluja, jotka liittyvät tilaisuuden tai palvelun fyysiseen toteuttamiseen. Niitä olisivat esimerkiksi musiikkiesitykseen liittyvät järjestely-, lavastus-, valaistus-, äänentoisto-, valvontaja tarjoilupalvelut. Sen sijaan esimerkiksi tilaisuuden mainonnan suunnittelun ja lehti-ilmoitusten myyntimaa määräytyisi 68 §:n perusteella.

Irtaimiin esineisiin kohdistuvilla työsuorituksilla tarkoitettaisiin välittömästi tällaisiin esineisiin kohdistuvia testaus-, puhdistus-, korjaus-, asentamis-, purkamis-, muutos-, valmistus- ja muita sellaisia töitä.

Sen sijaan irtaimien esineiden varastointi- tai säilytyspalvelu ei olisi pykälän 4 kohdassa tarkoitettu työsuoritus. Silloin kun tällainen palvelu liittyy tavarakuljetukseen, määräytyisi myyntimaa pykälän 2 kohdan nojalla suorituspaikan perusteella. Jos varastointipalvelu ei liity kuljetukseen, määräytyisi myyntimaa 64 §:n pääsäännön perusteella, joka johtaisi yleensä samaan lopputulokseen, koska varastointitila muodostaisi yleensä kiinteän toimipaikan.

Myöskään kuljetus- ja sen liitännäispalveluja ei pidettäisi 4 kohdassa tarkoitettuina tavaraan kohdistuvina työsuorituksina.

68 §. Pykälässä lueteltaisiin palvelut, joiden myynnin tapahtuminen Suomessa riippuisi ostajan sidoksesta Suomeen (1 momentti) tai

siitä, tapahtuuko kulutus yksinomaan täällä (2 momentti). Pykälää tulkittaisiin laajasti suhteessa 64 §:ään. Laaja tulkinta olisi perusteltu, koska pykälä toteuttaa hyvin kulutusmaaperiaatteen eli verotuksen kohdistumisen Suomessa kulutettaviin palveluihin.

Pykälän 1 momentin mukaan pykälässä tarkoitettu palvelu olisi myyty Suomessa, jos palvelu luovutetaan ostajan täällä sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Kiinteä toimipaikka määriteltäisiin 11 §:ssä.

Jos ostajalla on kiinteä toimipaikka sekä Suomessa että ulkomailla, katsottaisiin palvelu myydyin ulkomailla, jos se luovutetaan ulkomailla sijaitsevaan toimipaikkaan. Se että ostajalla on Suomessa kiinteä toimipaikka, ei siis vielä riittäisi, vaan palvelun tulisi olla luovutettu sinne. Tällä tarkoitettaisiin lähinnä sitä, että kyseinen toimipaikka olisi tilannut palvelun ja maksuvelvollinen siitä. Palvelu voidaan katsoa luovutetun kiinteään toimipaikkaan, vaikkei toimipaikassa olisi verollisten hyödykkeiden tuottamiseen tarvittavia valmiuksia. Sääntely eroaa tältä osin 64 §:stä, jonka mukaan ratkaisevaa on sellaisen kiinteän toimipaikan olemassaolo, josta palvelu on luovutettu.

Jos palvelun ostajalla ei ole kiinteää toimipaikkaa missään maassa tai jos palvelua ei voida katsoa luovutetun mihinkään ostajan toimipaikkaan, palvelu olisi myyty Suomessa, jos ostajalla on täällä kotipaikka.

Jos ostajana on kotimainen yritys, palvelu katsottaisiin 1 momentin mukaan myydyin Suomessa, vaikkei ostajalla tai myyjällä ole täällä kiinteää toimipaikkaa. Vastaavasti palvelu olisi myyty Suomessa, jos ostajana on täällä asuva tai jatkuvasti oleskeleva yksityishenkilö. Jos palvelu on kuitenkin luovutettu kotimaisen ostajan ulkomailla sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, ei ostajan kotimaisuudella olisi merkitystä, vaan palvelu katsottaisiin myydyin ulkomailla. Jos palvelun ostaja on ulkomaalainen, palvelu katsottaisiin myydyin Suomessa, jos se on luovutettu ostajan täällä sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan.

Pykälän 2 momentti sisältäisi pykälän tarkoittamien palvelujen myyntimaata koskevan poikkeuksen. Jos palvelu on käytetty tai muutoin kulutettu yksinomaan Suomessa, se katsottaisiin 2 momentin nojalla myydyin täällä, vaikka se olisi 1 momentin mukaan myyty ulkomailla. Vastaavasti vaikka palvelu olisi 1 momentin mukaan myyty Suomessa, se katsot-

taisiin 2 momentin nojalla myydyin ulkomailla, jos se kulutetaan yksinomaan ulkomailla.

Jos ostajana on ulkomaalainen, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa, pykälän tarkoittamat palvelut verotettaisiin siten Suomessa vain silloin, kun ne kulutetaan yksinomaan täällä, vaikka myyjänä olisi suomalainen yritys. Vastaavasti vaikka myyjä ja ostaja olisivat suomalaisia yrityksiä, ei myynnin katsottaisi tapahtuvan Suomessa, jos palvelu kulutetaan yksinomaan ulkomailla.

Pykälän 2 momentin soveltamisen edellytyksenä olisi, että palvelu kulutetaan yksinomaan ulkomailla tai vastaavasti Suomessa. Verovelvollisen myydessä pykälän tarkoittamia palveluja 2 momentin nojalla verotta, sen tulisi kyetä osoittamaan, että palvelu on kulutettu yksinomaan ulkomailla.

Pykälän tarkoittamat palvelut on lueteltu 3 momentissa.

Kohdassa 1 mainitaan tekijänoikeuden, patentin, lisenssin, tavaramerkin ja muiden sellaisten oikeuksien luovuttaminen. Muita sellaisia oikeuksia olisivat esimerkiksi mallioikeus ja oikeus valokuvaan. Esimerkiksi suomalaisen elokuvateatterin tai televisiotoimintaa harjoittavan yrityksen ostaessa ulkomaiselta yritykseltä elokuvan esittämisoikeuden katsottaisiin kyseisen palvelun myynnin tapahtuneen Suomessa. Jos patentin, tavaramerkin tai muun kohdassa tarkoitetun oikeuden luovutus koskee sekä Suomea että muita maita, oikeutta katsottaisiin käytettävän kaikissa näissä maissa. Myyntimaa määräytyisi tällöin pykälän 1 momentin mukaan eli luovutuksensaajan sijaintimaan perusteella.

Kohdassa 2 tarkoitetut mainos- ja ilmoituspalvelut katsottaisiin yleensä kulutettavan siellä, missä mainostaminen tai ilmoittaminen tapahtuu. Jos esimerkiksi lehti, jossa mainos julkaistaan, ilmestyy vain Ruotsissa, katsottaisiin mainos- ja ilmoituspalvelu kulutetun yksinomaan ulkomailla. Kyseisten palvelujen myynnistä ei tällöin olisi suoritettava veroa Suomeen, vaikka ostajana olisi suomalainen yritys.

Kohdassa 3 luetelluista konsultointi-, suunnittelu-, piirustus- ja muista sellaisista palveluista osa on sellaisia, joiden myyntimaa määräytyisi 65 §:n perusteella, jos ne kohdistuvat kiinteistöön. Esimerkkeinä voidaan mainita rakennuksen rakennesuunnittelu ja tiettyä kiinteistöä koskeva asianajopalvelu tai konsultointi.

Asianajopalvelun osalta pykälän 1 ja 2 momentti johtaisivat yleensä samaan lopputulokseen. Asianajopalvelu voitaisiin yleensä katsoa kulutetun yksinomaan siellä, missä ostajan kiinteä toimipaikka, johon palvelu luovutetaan, sijaitsee. Merkitystä ei olisi esimerkiksi sillä, minkä maan tuomioistuimen toimivaltaan asia kuuluu. Vastaavasti yksityishenkilöille myytävien asianajopalveluiden osalta myyntimaan ratkaisisi heidän kotipaikkansa. Myös konsulttipalveluiden kulutusmaa ratkeaisi vastaavalla tavalla.

Kohdissa 4 ja 5 tarkoitettujen atk-palvelun ja tietojen luovutuksen kulutusmaan ratkaisisi se, mikä toimipaikka hyödyntää palvelun. Merkitystä ei sen sijaan olisi sillä, mihin maahan itse tiedot liittyvät tai missä maassa tietojen käsittely tehdään. Pykälän 1 ja 2 momentti johtaisivat tällöinkin yleensä samaan lopputulokseen.

Kohdassa 6 mainittujen rahoitustoimintaan liittyvien palvelujen myyntimaan määrittelyllä olisi merkitystä vain silloin, kun niistä olisi suoritettava veroa. Säännös koskisi esimerkiksi notariaatti- ja perintäpalveluja. Jos suomalainen pankki hoitaa ainoastaan ulkomailla toimintaansa harjoittavan yrityksen arvopaperisijoituksia, palvelu katsottaisiin kulutetun yksinomaan ulkomailla.

Kohta 6 ei kuitenkaan koskisi säilytystilan, kuten tallelokeron käyttöoikeuden luovuttamista. Kyseisen palvelun myyntimaa määräytyisi kiinteistön kohdistuvia palveluja koskevan 65 §:n perusteella.

Momentin 7 kohdassa tarkoitettu työvoiman vuokrauspalvelu katsottaisiin yleensä kulutetun yksinomaan siellä, missä työ suoritetaan.

Pykälää sovellettaisiin 8 kohdan mukaan myös irtaimen esineen vuokraukseen. Kuljetuskaluston vuokrauksen osalta myyntimaa määräytyisi kuitenkin 64 §:n nojalla.

Jos suomalainen yritys vuokraa irtaimen esineen ulkomaiselta yritykseltä ja tuo esineen itse maahan käyttääkseen sitä täällä, katsottaisiin vuokrauspalvelu 1 momentin nojalla myydyin Suomessa. Suomalainen vuokralleottajan tulisi siis 9 §:n nojalla suorittaa maksamistaan vuokrasta vero. Vuokralleottajalla olisi oikeus 113 §:n nojalla vähentää vuokraesineen maahantuonnin yhteydessä suorittamansa vero. Tämä merkitsisi muutosta nykyiseen käytäntöön, jonka mukaan veroa suoritetaan ainoastaan vuokraesineen maahantuonnista, ei sen sijaan ulkomaille maksettavista vuokrasta. Jos vuokraesineen maahantuojana on ulkomainen vuok-

ralleantaja, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, saisi se 122 §:n nojalla palautuksena maahantuonnin yhteydessä suorittamansa veron. Jos ulkomaisella vuokralleantajalla on Suomessa kiinteä toimipaikka, olisi se verovelvollinen vuokrauksesta ja saisi vähentää maahantuonnista suorittamansa veron.

Vuokrauspalvelu katsottaisiin kulutetun siellä, missä vuokraesineitä käytetään. Esimerkiksi jos vuokralleantaja vie vuokraesineen ulkomaille tai ostaa vuokraesineen ulkomailta ja luovuttaa sen vuokralleottajalle ulkomailla yksinomaan siellä käytettäväksi, katsottaisiin vuokrauspalvelu kulutetun ja siten myydyin ulkomailla, vaikka palvelun ostajana olisikin suomalainen yritys. Vastaavasti jos vuokraesine luovutetaan vuokralleottajalle Suomessa täällä käytettäväksi, katsottaisiin vuokrauspalvelu myydyin täällä, vaikka vuokralleottaja olisikin ulkomaalainen, jolla ei ole täällä kiinteää toimipaikkaa.

Kohdassa 9 tarkoitettu velvollisuus pidättäytyä 1 kohdassa tarkoitettujen oikeuden käyttämisestä tai tietyn toiminnan harjoittamisesta katsottaisiin kulutetun siinä maassa, missä kyseistä oikeutta ei saa käyttää tai toimintaa harjoittaa.

Kohta 10 koskisi pykälässä tarkoitettujen palvelujen hankintaa päämiehen nimissä ja lukuun. Tällainen välityspalvelu olisi 1 momentin nojalla myyty siinä maassa, missä välityspalvelun ja välitetyn palvelun ostaja sijaitsee. Välityspalvelun kulutusmaaksi katsottaisiin yleensä se maa, missä välitetty palvelu on kulutettu.

#### *6 luku. Myynti ulkomaille*

Edellisessä luvussa on määritelty, milloin tavaroiden ja palveluiden myynnin katsotaan tapahtuvan Suomessa ja kuuluvan siten Suomen arvonlisäverotuksen piiriin. Luvussa 6 säädettäisiin kuitenkin tietynlainen Suomessa tapahtuva myynti verottomaksi. Verottomuus koskisi tilanteita, joissa myytyjen hyödykkeiden kulutus tapahtuu ulkomailla. Tällaista verotonta myyntiä nimitettäisiin myynniksi ulkomaille.

Tavaroiden ulkomaille myynnin verottomuussäännökset (69 ja 70 §) toteuttaisivat maahantuonnin verollisuutta koskevien säännösten (9 luku) kanssa sen, että tavaroiden myynti verotettaisiin kulutusmaassa. Sen sijaan palve-

luiden osalta kulutusmaaperiaate on pyritty mahdollisuuksien mukaan toteuttamaan jo 5 luvun myyntimaasäännöksillä. Verottomuus-säännökset koskisivat vain eräitä lähinnä tavaroiden vientiin liittyviä palveluja (69 ja 71 §). Nämä palvelut tulevat yleensä verotetuiksi tuontimaassa maahan tuotujen tavaroiden arvossa.

Yksinomaan verotonta ulkomaille myyntiä harjoittavaa yritystä ei nimitettäisi verovelvolliseksi niin kuin nykyisin. Yrityksellä olisi kuitenkin kuten nykyisinkin oikeus saada palautuksena valtiolta tuotantopanosten ostohintoihin sisältyneet verot. Tästä säädettäisiin 122 ja 131 §:ssä olevissa palautussäännöksissä. Jos ulkomaille myyntiä harjoittava yritys on suomalainen tai jos sillä on Suomessa kiinteä toimipaikka, palautus saataisiin nykyiseen tapaan vähennyksenä tai ennakopalautuksena.

69 §. Pykälässä säädettäisiin tavaroiden ja palvelujen myynti ulkomaille verottomaksi. Myyntinä ulkomaille pidettäisiin 70 §:ssä tarkoitettuja tavaroiden myyntejä ja 71 §:ssä tarkoitettuja palvelujen myyntejä. Sääntely poikkeaisi nykyisestä laista, jossa on tavaroiden ja palvelujen ulkomaille myynnin verottomuutta koskevan yleissäännöksen lisäksi esitetty esimerkkiluettelo tyypillisistä tavaroiden vientitilanteista.

### Tavaroiden myynti

70 §. Pykälässä lueteltaisiin tyhjentävästi ne tilanteet, joissa Suomessa tapahtuva tavaroiden myynti katsottaisiin verottomaksi ulkomaille myynniksi.

Pykälän 1 kohta koskisi tilannetta, jossa myyjä tai joku muu hänen nimissään toimittaa tavaran ulkomaille. Säännös vastaisi LVL 30 §:n 2 momentin 1 kohtaa. Kohdan 2 mukaan tavara katsottaisiin myydyin ulkomaille silloinkin, kun itsenäinen kuljetusliike kuljettaa tavarat suoraan myyjän luota ulkomaille ostajan toimeksiannosta. Säännös koskisi myös tilannetta, jossa kuljetuksen suorittaa useampi kuljetusliike. Nykyisen lain esimerkkiluettelo ei sisällä vastaavaa säännöstä. Lakiehdotukseen ei otettaisi nykyisen lain 30 §:n 2 momentin 5 kohtaa vastaavaa säännöstä tavarannuennistä kuriiripostina, koska ehdotetut 1 ja 2 kohdat kattaisivat myös mainitun tilanteen.

Kohdassa 3 säädettäisiin nykyistä vastaavas-

ti niin sanotusta ex-works -ehtoin tapahtuvasta myynnistä ulkomaiselle yritykselle, joka ei ole Suomessa verovelvollinen.

Kohta 4 koskisi ensinnäkin toimituksia tullilaisissa tarkoitettulle vapaa-alueelle ja tullivarastoon. Kohta vastaisi tältä osin muuten LVL:n 30 §:n 2 momentin 4 kohtaa, paitsi että se ei koskisi näissä paikoissa varasto- tai muuta toimintaa harjoittavan yrityksen käyttöomaisuudeksi tulevia tavaroita. Lisäksi kohtaa täsmennettäisiin siten, että sitä sovellettaisiin sekä tilanteissa, joissa myyjä tai itsenäinen kuljetusliike toimittaa tavarat, että ex works -ehtoin tapahtuvassa myynnissä. Säännöksen mukaan verotonta olisi myös vapaa-alueella tai tullivarastossa olevien tavaroiden myynti, lukuunottamatta näissä paikoissa käytettäviä tavaroita. Nykyisessä laissa ei ole vastaavaa säännöstä. Kohdan 5 mukaan verotonta olisi myös tullilain 30 §:ssä tarkoitettu myynti lentokentällä tullivalvonnassa olevassa verottomien tavaroiden myymälässä.

Nykyistä LVL 30 §:n 2 momentin 3 kohtaa vastaava kohta 6 koskisi tavaratoimituksia niin sanotuille rahtityöliikkeille. Kohta 7 sisältäisi nykyistä 32 §:ää vastaavan säännöksen ulkomaiselle elinkeinonharjoittajalle tämän antaman takuusitoumuksen perusteella tapahtuvan tavaraluovutuksen verottomuudesta. Takuukorjaustyön verottomuudesta säädettäisiin lakiehdotuksen 71 §:n 4 kohdassa.

Kohdassa 8 säädettäisiin nykyistä 30 §:n 4 momenttia vastaavasti muille kuin Ruotsissa, Norjassa ja Tanskassa asuville matkustajille tapahtuvasta niin sanotusta tax free -myynnistä. Kohtaan 9 otettaisiin selkeyden vuoksi säännös Ruotsissa, Norjassa tai Tanskassa asuville matkustajille tapahtuvasta myynnistä. Säännös perustuisi Matkatavaran verotuksesta Suomen, Norjan, Ruotsin ja Tanskan välisessä matkustajaliikenteessä sekä lentoasemalla tapahtuvasta verovapaasta myynnistä näissä valtioissa tehtyyn sopimukseen (SopS 33-34/81), joka on saatettu voimaan lailla 317/81. Mainitussa sopimuksessa määritellään matkatavaran käsite.

Kohdassa 10 säädettäisiin tavaroiden myynnistä ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevien ilma- ja vesialusten varusteeksi tai tällaisella aluksella kulutettaviksi tai myytäväiksi. Myyjän tai hänen asiamiehensä olisi toimitettava tällaiseen käyttöön tarkoitettut tavarat alukseen. Esimerkiksi ulkomaanliikennettä harjoittavan varustamon Suomessa olevaan

varastoon tapahtuvaa toimitusta ei siis pidettäisi verottomana ulkomaille myyntinä. Verotonta olisi myös tällaisella aluksella tapahtuva myynti. Nykyisessä laissa ei ole vastaavaa säännöstä.

Pykälän 2 momenttiin otettaisiin selvyuden vuoksi säännös siitä, että tavaroiden toimituksista pohjoismaisilla linjoilla liikennöiville aluksille niillä tapahtuvaa myyntiä varten on suoritettava veroa tulliselvityksen yhteydessä niin kuin siitä on erikseen säädetty. Tällaisia tavaroita koskevasta veron suoritusvelvollisuudesta säädetään ulkomaanliikenteessä olevissa matkustaja-aluksissa myytävien tavaroiden verottamisesta eräissä tapauksissa annetussa laissa (397/69). Kyseisen veron kantaa tulliviranomainen.

Lakiehdotukseen ei sisälly nykyistä 31 §:ää vastaavaa säännöstä, jolla vapautetaan verosta myynti ulkomaalaiselle, joka ei ole Suomessa verovelvollinen, jos tavara toimitetaan hänen toimeksiannostaan ja häntä veloittaen suomalaiselle verovelvolliselle vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Lakiehdotuksen mukaan ulkomaalainen, jolla on kiinteä toimipaikka Suomessa, olisi kyseisessä tilanteessa verovelvollinen Suomessa tapahtuvasta myynnistään suomalaiselle verovelvolliselle, joten sekä ulkomaalainen että suomalainen ostaja saisivat normaalin menettelyn avulla vähennettyä ostohintaansa sisältyneen veron. Jos ulkomaalaisella ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, olisi ostaja verovelvollinen ulkomaalaisen myynnistä. Tällöin ulkomaalainen saisi palautusmenettelyn avulla takaisin ostohintaansa sisältyneen veron.

### Palvelun myynti

71 §. Pykälässä lueteltaisiin tyhjentävästi ne tilanteet, joissa Suomessa tapahtuva palvelujen myynti katsottaisiin verottomaksi myynniksi ulkomaille.

Pykälän 1 kohdan mukaan ulkomailla myytävään kuljetukseen välittömästi liittyvien palvelujen myynti olisi verotonta, jos myyjänä on sama yritys tai jos palvelujen arvosta on suoritettu veroa maahan tuotavan tavaraveron perusteeseen sisältyvänä.

Lakiehdotuksen 66 §:n mukaan kuljetuspalvelu, joka suoritetaan sekä Suomessa että ulkomailla, katsottaisiin kokonaisuudessaan myydyin ulkomailla eli olevan veroton, jos kuljetus tapahtuu suoraan ulkomaille tai ulko-

mailta. Suoraan ulkomaille tapahtuvaksi kuljetukseksi katsottaisiin saman kuljetusliikkeen myymä kuljetuspalvelu viimeiseltä kuljetussopimuksen mukaiselta Suomessa olevalta paikkakunnalta ulkomaille. Vastaavasti suoraan ulkomailta tapahtuvaksi kuljetukseksi katsottaisiin saman kuljetusliikkeen myymä kuljetus ensimmäiseen sopimuksen mukaiseen Suomessa olevaan määräpaikkaan saakka. Sitä vastoin tällaisiin ulkomaisiin suorakuljetuksiin liittyvien Suomessa suoritettujen lastin purkamis- ja lastaus- ja muiden sellaisten palvelujen myynti tapahtuisi 67 §:n mukaan Suomessa.

Pykälän 1 kohdan säännöksellä kuljetusliike vapautettaisiin käytännön syistä suorittamasta veroa sen verottomien ulkomaisten suorakuljetusten yhteydessä myymistä Suomessa suoritetuista liitännäispalveluista. Verottomuus koskisi tämän säännöksen mukaan vain kuljetusliikettä, joka myy verottoman suorakuljetuksen ulkomaille tai ulkomailta.

Kuljetuksen liitännäispalvelut vapautettaisiin kuitenkin 1 kohdan mukaan verosta myös silloin, kun palvelujen arvo olisi sisällytetty maahan tuotujen tavaroiden veron perusteeseen. Lakiehdotuksen 91 §:n mukaan maahan tuodun tavaraveron perusteeseen sisällytetään tavaraveron kuljetus-, lastaus-, purkaus- ja muut vastaavat kustannukset ensimmäiseen kuljetussopimuksen mukaiseen määräpaikkaan saakka. Koska liitännäispalvelut tulisivat verotetuiksi osana maahan tuotujen tavaroiden arvoa, ne olisivat kotimaan verotuksessa verotomia.

Kohdassa 2 säädetäisiin verottomaksi ulkomaille myynniksi irtaimeen esineeseen kohdistuvan työsuorituksen myynti. Irtaimen esineeseen kohdistuvalla työsuorituksella tarkoitettaisiin samaa kuin 67 §:n 4 kohdassa. Merkitystä ei olisi sillä, onko ostaja ulkomaalainen vai suomalainen. Verottomuuden edellytyksenä olisi, että myyjä, Suomessa ei-verovelvollinen ulkomainen ostaja tai jomman kumman nimissä toimiva asiamies vie tavarat maasta välittömästi työn suorittamisen jälkeen. Lisäksi edellytettäisiin sitä, ettei tavaraa työsuorituksen tekemisen jälkeen ole käytetty Suomessa. Nykyisessä laissa ei ole vastaavaa säännöstä, mutta säännös vastaa pääosiltaan nykyistä käytäntöä.

Kohdan 3 mukaan vapaa-alueella tai tullivastossa suoritettujen työsuorituksen myynti olisi verotonta, jos työ kohdistuu maasta vietävään tai maahan tuotuun tullaamattomaan kauppavaraan. Maahan tuotujen tavaroiden osalta

verottomuutta voidaan perustella sillä, että töiden ostaja olisi joka tapauksessa oikeutettu vähennykseen. Lisäksi työt voivat tulla veroteuiksi osana maahan tuodun tavarahan arvoa. Veroa olisi sen sijaan suoritettava vapaa-alueella tai tullivarastossa varasto- tai muuta toimintaa harjoittavan yrityksen käyttöomaisuuteen kohdistuvista töistä. Työsuorituksilla tarkoitettaisiin samaa kuin 67 §:n 4 kohdassa.

Kohdassa 4 säädettäisiin ulkomaiselle elinkeinonharjoittajalle tämän antaman takuusuorituksen nojalla suoritettua korjaustyön verottomuudesta. Säännös vastaisi korjaustyön osalta nykyistä 32 §:ää. Tilalle annetun tavarahan verottomuudesta säädettäisiin lakiehdotuksen 70 §:n 7 kohdassa.

Pykälän 5 kohdan mukaan verotonta olisi myös palvelun luovutus yksinomaan ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevan vesi- tai ilma-aluksen taikka sen lastin välittömiä tarpeita varten. Verottomia olisivat esimerkiksi lentokentän ja sataman käytöstä perittävät maksut sekä navigaatio- ja laskeutumismaksut. Verotonta olisi myös tällaisilla vesi- ja ilma-aluksilla tapahtuva palvelujen myynti silloinkin, kun myynti tapahtuu Suomen aluevesillä tai ilmatilassa. Verotonta olisi siten 64 §:ssä tarkoitettujen palvelujen myynti aluksella olevasta kiinteästä toimipaikasta ja 67 §:ssä tarkoitettujen aluksella suoritettavien palvelujen myynti.

Kohdan 6 mukaan suomalaisen telelaitoksen ulkomaiselta telelaitokselta kansainvälisestä telepalvelusta veloittamat maksut olisivat verottomia. Nykyisen lain 30 §:n 3 momentin mukaan telepalvelun myynniksi ulkomaille katsotaan televerkon käyttö saapuvassa liikenteessä ja läpikulkuliikenteessä. Ehdotettu säännös muuttaisi eräiltä osin nykyistä tilannetta. Verottomiksi tulisivat esimerkiksi suomalaisen telelaitoksen ulkomaiselta telelaitokselta yleisradio-ohjelman siirrosta veloittamat korvaukset. Ulkomaisilta telelaitoksilta televerkon käytöstä saapuvassa ja lähtevässä liikenteessä perittävät maksut olisivat myös verottomia. Sitä vastoin telepalvelun myynti ulkomaanpuhelun maksavalle vastaanottajalle olisi verollista.

Kohta 7 koskisi matkanjärjestäjän omissa nimissään myymiä, toisen yrityksen suorittamia kuljetus-, majoitus- ja muita sellaisia palveluja eli niin sanottuja pakettimatkoja. Näiden pakettimatkaan sisältyvien palvelujen myynti olisi verotonta, jos palvelun suorittaneen yrityksen myynti olisi tapahtunut myyntimaasäännösten

mukaan ulkomailla. Ulkomaanmatkojen myynti olisi siten yleensä kokonaan verotonta.

Säännös ei koskisi matkatoimiston kuljetusyrityksen tai matkanjärjestäjän nimissä myymiä matkoja eli matkanvälittäjän palveluja. Välityspalvelun verottomuus määräytyisi 8 kohdan perusteella.

Kohdassa 8 säädettäisiin verottomaksi ulkomailla tai ulkomaille myytyjen tavaroiden tai palvelujen välitys toisen nimissä ja lukuun. Jos hyödykkeen myynti olisi 5 tai 6 luvun säännösten nojalla verotonta, olisi myös myyntiin liittyvä välityspalvelu veroton.

72 §. Atk-palvelujen ja muiden 68 §:ssä lueteltujen palvelujen myynnin katsottaisiin tapahtuvan Suomessa, jos palvelu luovutetaan ostajan Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Lakiehdotuksen 9 §:n mukaan näistä palveluista verovelvollinen olisi ostaja, jos myyjänä on ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Jos palvelun luovutukseen liittyy tavarahan luovutus, ostaja joutuisi suorittamaan veroa myös tavarahan maahantuonnista.

Kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi pykälässä säädettäisiin, ettei ostajan ole suoritettava veroa 68 §:ssä tarkoitetuista muista palveluista kuin vuokrauspalveluista siltä osin, kuin hän on suorittanut veroa palveluun liittyvän tavarahan maahantuonnista. Esimerkiksi jos ostaja on tietovälineen maahantuonnin yhteydessä suorittanut veroa koko ulkomaalaiselta ostamansa atk-palvelun arvosta, hänen ei tarvitsisi suorittaa veroa palvelusta kotimaan verotuksessa.

Vuokrauspalvelun osalta kaksinkertainen verotus vältettäisiin ostajalle 113 §:ssä myönnettävällä maahantuontiveron vähennysoikeudella.

## 7 luku. Veron peruste

Suoritettavan veron suuruus laskettaisiin verokannan osoittamana prosenttiosuutena veron laskentaperusteesta. Myynnistä suoritettavan veron perustetta koskevat säännökset sisältyisivät 7 lukuun. Veron perusteella tarkoitettaisiin nykyiseen tapaan yksittäisestä luovutustoitimesta suoritettavan veron määräytymisperustetta. Maahantuonnista suoritettavan veron perustetta koskevat säännökset sisältyisivät 9 lukuun.

## Yleissäännös

73 §. Pykälä sisältäisi myynnistä suoritettavan veron perustetta koskevan yleissäännöksen. Veron laskentaperuste muodostuisi nykyiseen tapaan siitä korvauksen kokonaisuudesta, jonka ostaja joutuu hankkimastaan tavarasta tai palvelusta myyjälle maksamaan.

Pykälän 1 momentin mukaan myynnistä suoritettavan veron peruste olisi vastike. Vastikkeella tarkoitettaisiin ostajalta tavarasta tai palvelusta veloittavaa määrää. Veron perusteeseen ei sisällyttäisi arvonlisäveron osuutta. Säännös vastaisi sisällöllisesti LVL 22 §:n 1 momentin 1 kohtaa ja 2 momenttia.

Vastikkeella tarkoitettaisiin myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvaa hintaa, joka sisältää kaikki hinnanlisät. Veron perusteeseen luettavia hinnanlisäisiä olisivat esimerkiksi erilaiset laskutuslisät. Hyödykkeen myyntiin liittyvästä rahoituspalvelusta perittävä korko olisi veroton. Verottomia olisivat vain luotonannosta perittävät erilliset korvaukset, esimerkiksi osamaksu- ja viivästyskorot. Muunnelliset koron nimellä perityt korvaukset luettaisiin veron perusteeseen osana myydyn tavarain tai palvelun myyntihintaa. Säännös vastaisi nykyistä käytäntöä.

Vastikkeeseen luettaisiin nykyiseen tapaan myös tavarain tai palvelun toimittamisesta aiheutuneet kustannukset, joilla myyjä on ostajaa veloittanut. Kuljetustoiminnan tullessa verotuksen piiriin luovuttaisiin eräiden raskaiden tavaroiden kuljetuskustannusten verottomuudesta. Tämän vuoksi lakiehdotukseen ei sisälly niiden verottomuuteen liittyvää LVL 22 §:n 3 momenttia vastaavaa valtuutusäännöstä.

Nykyisin veron perusteeseen ei LVL 22 §:n 4 momentin mukaan lueta tietokonelaitteiston myynnin tai vuokrauksen yhteydessä veloittavaa korvausta käyttäjän yksilöllisiä tarpeita varten suunnitellun tietokoneohjelman luovuttamisesta. Atk-palvelujen tullessa yleisesti arvonlisäverotuksen piiriin tällaisesta erityissäätelystä luovuttaisiin.

Veron perusteeseen tulisi periaatteessa sisällyttää myös valtion ja kuntien tavaroiden tai palvelujen myyntihintojen alentamiseksi myöntämät avustukset ja tuet. Hintojen alentamiseksi tarkoitettujen tuen ja toiminnan yleisten edellytysten parantamiseksi myönnetyn tuen välisen rajanvetovaikeuksien sekä kaikkien tukien verottamiseen liittyvien hallinnollisten ongelmien välttämiseksi tukia ja avustuksia ei kuiten-

kaan lakiehdotuksen mukaan luettaisi veron perusteeseen lukuun ottamatta 79 §:ssä tarkoitettuja henkilökuljetustoiminnan harjoittamiseksi annettuja tukia. Ehdotettu julkisten tukien ja avustusten verottomuus vastaisi nykyistä käytäntöä.

Tavarain tai palvelun myyjän olisi suoritettava veroa julkisyhteisölle myymistään tavaroista ja palveluista. Vastaavasti tavarain tai palvelun myyjän olisi luettava veron perusteeseen julkisyhteisön asiakkaan puolesta suorittamat korvaukset osana myyntihintaa. Esimerkiksi asianajajan valtiolta saama korvaus olisi luettava suoritettavan veron perusteeseen.

Pykälän 2 momentti sisältäisi tavarain maahantuonnista suoritettavan veron perustetta koskevan viittaussäännöksen.

## Oma käyttö

74 §. Pykälässä säädettäisiin tavarain omaan käyttöön ottamisesta suoritettavan veron perusteesta.

Ostetun tavarain osalta veron peruste olisi 1 momentin 1 kohdan mukaan tavarain ostohinta tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Säännös vastaisi LVL 22 §:n 1 momentin 2 kohtaa.

Itse maahan tuodun tavarain osalta veron peruste olisi 1 momentin 2 kohdan mukaan maahantuonnissa suoritettavan veron 9 luvussa tarkoitettu laskentaperuste tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Säännös vastaisi LVL 22 §:n 1 momentin 2 kohtaa.

Itse valmistetun tavarain osalta veron peruste olisi 1 momentin 3 kohdan mukaan sen todennäköinen luovutushinta. Nykyisin valmistustyön verottamisen edellytyksenä on LVL 22 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan, että tavara on tavanomainen myyntituote. Veropohjan ja vähennysoikeuden laajentumisesta johtuen tämä edellytys menettäisi käytännössä merkityksensä, minkä vuoksi siitä luovuttaisiin. Myös muiden itse valmistettujen tavarain kuin tavanomaisen myyntituotteiden omasta käytöstä suoritettavan veron peruste olisi siten todennäköinen luovutushinta.

75 §. Pykälään sisältyisivät säännökset palvelun omaan käyttöön ottamisesta suoritettavan veron perusteesta. Palvelujen omasta käytöstä ei nykyisin suoriteta liikevaihtoveroa. Laajen-



nettaessa veropohjaa palveluihin myös palvelujen oma käyttö tulisi verolliseksi.

Ostettujen palvelujen oman käytön veron peruste olisi 1 kohdan mukaan palvelun ostohinta tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Tämä vastaisi ostettujen tavaroiden osalta ehdotettua sääntelyä.

Itse suoritettujen palvelujen oman käytön veron peruste olisi 2 kohdan mukaan palvelun todennäköinen luovutushinta. Säännös vastaisi itse valmistettujen tavaroiden osalta ehdotettua sääntelyä.

Pykälän 3 kohta sisältäisi rakentamispalvelun ja kiinteistöhallintapalvelun omaa käyttöä koskevan säännöksen. Näiden palvelujen osalta poikettaisiin siitä oman käytön verotuksen yleisperiaatteesta, että veron peruste määräytyy markkina-arvon perusteella. Veron peruste ei olisi palvelun todennäköinen luovutushinta vaan vastaisi palvelusta aiheutuneita kustannuksia. Rakentamispalvelujen osalta tämä johtuu maapohjan ja rakentamispalvelun arvon erottamisvaikeuksista ja perustajarakentamisen erityispiirteistä. Kiinteistöhallintapalvelujen osalta tämä johtuu siitä, ettei niiden suorittaja yleensä myy vastaavia palveluja ulkopuolisille, minkä vuoksi todennäköisen luovutushinnan selvittäminen olisi hankalaa. Käytännön syistä ja rajanvetovaikeuksien välttämiseksi samaa veron perustetta sovellettaisiin kaikkiin itse suoritettuihin rakentamis- ja kiinteistöhallintapalvelun oman käytön verotustilanteisiin.

Rakentamispalvelun ja kiinteistöhallintapalvelun oman käytön veron peruste olisi palvelusta aiheutuneiden välittömien ja välillisten kustannusten sekä verovelvollisen oman työn arvon yhteismäärä. Veron perusteeseen luettavia kustannuksia olisivat muun muassa maahan ja rakennukseen kohdistuvista rakennustoista, maaperätutkimuksesta, valvonnasta, tarkastuksista, projektinjohdosta, pihatöistä sekä tontilla suoritetuista istutuksista aiheutuneet kustannukset. Eräitä kustannuksia, jotka olisivat verottomia hankittaessa rakentamispalvelu ulkopuoliselta, ei luettaisi veron perusteeseen. Tällaisia verottomia eriä olisivat esimerkiksi maanhankinta- ja kiinnityskustannukset, rakennusluotosta maksettava korko sekä vesi-, sähkö- ja muut sellaiset liittymämaksut.

Välittömillä kustannuksilla tarkoitettaisiin tiettyyn hankkeeseen kohdistuvia kustannuksia. Tällaisia ovat esimerkiksi uuden rakennuksen rakennuskustannukset sekä kiinteistön korjaus- ja huoltokustannukset. Välittömiä kus-

tannuksia ovat muun muassa rakennusmateriaalikustannukset, työmaan työntekijöille ja työnjohdolle maksetut palkat sosiaalikuluneen, suunnittelu- ja valvontakorvaukset ulkopuolisille, maanmittauskustannukset, ulkopuolisille maksetut konevuokrat ja kuljetuskustannukset sekä alihankkijoille maksetut korvaukset. Välittömät kustannukset kohdistettaisiin niihin hankkeisiin, joihin ne liittyvät.

Välillisillä kustannuksilla ymmärrettäisiin kaikkia muita rakentamispalveluun kohdistuvia kustannuksia, sekä muuttuvia että kiinteitä välillisiä kustannuksia. Tällaisia olisivat muun muassa hallinto- ja varastohenkilöstölle maksetut palkat, rakennustutkimus- ja muut tutkimuskustannukset, kustannukset omista kuljetuksista, koneiden ja laitteiden poistot ja huoltokustannukset, työkalukustannukset ja vakuutus- ja vakuutusmaksut. Välilliset kustannukset voitaisiin käytännössä kohdistaa tiettyihin hankkeisiin laskemalla ne kaavamaisena osuutena hankkeen välittömien kustannusten määrästä.

Rakentamispalvelun omasta käytöstä suoritettavan veron perusteeseen luettaisiin myös verovelvollisen oman työn arvo. Oman työn arvon verottaminen tulisi kysymykseen vain silloin, kun rakennustoimintaa harjoitetaan yksityisellä toiminimellä taikka henkilöyhtiönä. Oman työn arvo määriteltäisiin sen mukaan, mitä vastaava työ palkatulla henkilöstöllä tulisi maksamaan. Tästä johtuen myös laskennalliset työnantajamaksut ja muut sivukustannukset luettaisiin veron perusteeseen.

Kiinteistöhallintapalvelujen omasta käytöstä suoritettavan veron perusteena olevat välittömät ja välilliset kustannukset sekä oman työn arvo laskettaisiin periaatteessa vastaavalla tavalla kuin rakennustoiminnan oman käytön verotuksessa. Edellä 32 §:ssä tarkoitettu oman käytön verotus koskisi kuitenkin vain omalla henkilökunnalla teetettyjä töitä. Ostettuja palveluja ei verotettaisi, joten niitä ei luettaisi veron perusteeseen. Ostettujen palvelujen verotus toteutuisi siten, että kiinteistönhaltijalla ei olisi niiden ostohintoihin sisältyvän veron vähennysoikeutta.

Pykälän 2 momenttiin sisältyisi tarjoilutoiminnan harjoittajan valmistaman aterian omaa käyttöä koskeva erityissäännös. Veron peruste olisi tällöin ennakonpidätystä varten vahvistettu ravintoedun raha-arvo. Vero laskettaisiin suoraan raha-arvosta. Säännös vastaisi LVL 22 §:n 1 momentin 4 kohtaa.

76 §. Pykälään sisältyvät veron perustetta

koskevat säännökset koskisivat tilannetta, jossa uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvästä rakentamispalvelusta tehtyä vähennystä on 33 §:ssä tarkoitettulla tavalla oikaistava. Oikaisun johdosta suoritettavan veron määrä laskettaisiin eri tavoin rakentamispalvelun tai kiinteistön hankintamuodosta riippuen.

Ostetusta rakentamispalvelusta tai kiinteistöstä suoritettavan veron perusteena olisi 1 kohdan mukaan vähennetyn veron perusteena ollut arvo. Tällä tarkoitettaisiin myyjän aikanaan suorittaman veron laskentaperustetta. Oikaistava määrä olisi siten sama kuin aikanaan oston yhteydessä vähennetty vero. Verokanta määräytyisi kuitenkin omaan käyttöön ottamisen ajankohdan perusteella. Säännöstä sovellettaisiin, kun verovelvollinen on ostanut rakentamispalvelun, uudisrakennuksen maapohjineen tai sellaisen käytetyn kiinteistön, jonka hankinnasta on voitu vähentää myyjän 33 §:ssä tarkoitettulla tavalla palauttava vero.

Itse suoritettuna rakentamispalvelun osalta veron perusteena olisi 2 kohdan mukaan palvelusta aiheutuneiden välittömien ja välillisten kustannusten sekä verovelvollisen oman työn arvon yhteismäärä. Veron peruste määräytyisi samalla tavalla kuin edellä 75 §:n 1 momentin 3 kohdassa. Itse suoritettuna rakentamispalvelusta olisi siten palautettava se määrä veroa, joka rakennustyöstä olisi ollut suoritettava, jos rakennus olisi alunperin rakennettu vähennyskelvottomaan käyttöön. Kysymyksessä olisi eräänlainen takautuva oman käytön verotus. Verokanta määräytyisi kuitenkin omaan käyttöön ottamisen ajankohdan perusteella.

77 §. Tavarain ja palvelun omasta käytöstä suoritettavan veron peruste ei sisältäisi arvonlisäveron osuutta. Vero laskettaisiin siten verottomasta hinnasta. Säännös vastaisi LVL 22 §:n 2 momenttia.

#### Oikaisuierät

78 §. Veron perusteesta saataisiin 1 momentin 1 ja 2 kohdan mukaan nykyiseen tapaan vähentää ostajalle annetut, verollista myyntiä koskevat alennukset ja muut vastaavat oikaisuierät sekä verollisena ilmoitettua myyntiä koskevat luottotappiot. Luottotappiona vähennettyjen saatavien kertymisestä tulisi 2 momentin mukaan suorittaa veroa. Vähennettävä tai lisättävä määrä ei 3 momentin mukaan sisäl-

täisi veron osuutta. Säännökset vastaisivat sisällöltään LVL 25 §:ää.

#### Erityissäännöksiä

79 §. Pykälä sisältäisi henkilökuljetustoiminnan harjoittajalle myönnettävien tukien ja avustusten verotusta koskevat säännökset.

Henkilökuljetustoimintaa harjoittavat yritykset saavat usein avustusta valtiolta tai kunnalta. Kunta voi myös itse harjoittaa joukkoliikennettä siten, että osa kunnan liikennelaitoksen kustannuksista katetaan verovaroista. Mikäli yksityiselle kuljetusyritykselle maksettavaa avustusta tai kunnan liikennelaitoksen toiminnasta aiheutuvaa alijäämää ei sisällytettäisi arvonlisäveron laskentaperusteeseen, jäisi osa yrityksessä tai kunnan liikennelaitoksessa syntyneestä arvonlisästä verottomasta. Tämä merkitsisi verotuen myöntämistä ennestään tuetulle joukkoliikenteelle ja korostaisi sen eriarvoista asemaa suhteessa muuhun joukkoliikenteeseen.

Tukien verottomasta jättäminen toimialalla, jolla niitä esiintyy merkittävässä määrin, olisi ongelmallista myös verojärjestelmän toimivuuden kannalta. Ongelmat liittyvät verovelvollisuuden yleisenä edellytyksenä olevan liiketoiminta-tunnusmerkin tulkintaan. Yritys, jonka toiminta rahoitetaan huomattavalla julkisella tuella, ei nykyisen tulkintakäytännön mukaan harjoita liiketoimintaa. Tällaisessa järjestelmässä esimerkiksi kuntien liikennelaitosten ja pääkaupunkiseudun yhteistyövaltuuskunnan verovelvollisuusasema olisi epäselvä. Lisäksi tukien verottomuus johtaisi eri tavoin toteutetun tuetun toiminnan erilaiseen verokohteluun. Jos esimerkiksi pääkaupunkiseudun yhteistyövaltuuskuntaa ei pidettäisi verovelvollisena, sen toiminta tulisi kuitenkin tosiasiaa verotetuksi myös tuen osalta, koska se ei tällöin voisi vähentää ostamiensa kuljetuspalvelujen hintaan sisältyvää veroa. Kunnallisen liikennelaitoksen itse suorittamat kuljetuspalvelut eivät sitä vastoin tulisi tuen osalta verotetuiksi.

Neutraalisuussyistä ja verojärjestelmän toimivuuden vuoksi henkilökuljetustoiminnan harjoittajan saamat erilaiset tuet ja avustukset ehdotetaan luettavaksi veron perusteeseen.

Pykälän 1 momentin mukaan veron perusteeseen luettaisiin henkilökuljetustoiminnan harjoittajan toiminnan harjoittamiseksi saamat tuet ja avustukset. Neutraalisuussyistä ja rajanvetovaikeuksien välttämiseksi veron perustee-

seen sisällytettäisiin myös muut kuin suoraan hintojen alentamiseksi annetut tuet. Tuki luetaisiin siten veron perusteeseen riippumatta siitä, onko se sidottu kuljetuspalvelun myyntihintaan vai onko se annettu yleisluonteisena tukena.

Kun henkilökuljetustoiminnan harjoittajana on kunta tai pääkaupunkiseudun yhteistyövaltuuskunta, veron perusteeseen luetaisiin 2 momentin mukaan myös toiminnan harjoittamisesta aiheutunut kunnan tai yhteistyövaltuuskunnan osakaskuntien kattama alijäämä. Alijäämä luetaisiin veron perusteeseen vain siltä osin kuin se kohdistuu varsinaisen henkilökuljetustoiminnan harjoittamiseen. Siltä osin kuin alijäämä kattaa kustannukset joukkoliikenteen yleisestä suunnittelusta tai infrastruktuurin ylläpidosta sitä ei luetaisi veron perusteeseen.

Vain henkilökuljetustoiminnan harjoittamiseksi annetut tuet ja avustukset luetaisiin veron perusteeseen. Muuta toimintaa, esimerkiksi tavarakuljetustoimintaa varten myönnetty tuet ja avustukset olisivat hallinnollisista syistä nykyiseen tapaan verottomia.

Pykälän 3 momentin mukaan veron perusteeseen luettava tuki, avustus tai alijäämä ei sisältäisi veron osuutta. Vero laskettaisiin siten tuen verottomasta arvosta.

80 §. Veron perusteeseen ei luetaisi sähkö-, tele-, vesi-, viemäri- tai kaukolämpöverkkoa ylläpitävän yhteisön verkkoon liittymisestä perittäviä maksuja, jotka palautetaan suorittajalle tai joilla saadut edut suoritajalla on oikeus siirtää kolmannelle henkilölle. Verottomuus koskisi myös vastaavia kaapelitelevisiotoiminnassa perittäviä liittymämaksuja. Säännös vastaisi nykykäytäntöä. Vastaava säännös sisältyy elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/68) 6 §:n 1 momentin 3 kohtaan.

81 §. Pykälään sisältyisi säännös myyntihinnan osittaisesta lukemisesta veron perusteeseen tilanteessa, jossa vain osittain vähennykseen oikeuttavassa käytössä oleva tavara tai palvelu myydään. Veron kertaantumisen estämiseksi myynnistä olisi nykyiseen tapaan suoritettava veroa vain siltä osin kuin tavarahan tai palvelun hankinnasta olisi voitu tehdä vähennys. Säännöstä sovellettaisiin 133 §:n nojalla myös tilanteisiin, joissa myydään osittain 130 tai 131 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttavaan käyttöön hankittu tavara tai palvelu. Säännös vastaisi asiallisesti LVL 23 §:ää.

82 §. Pykälässä säädettäisiin veron perusteesta tilanteessa, jossa tavara tai palvelu otetaan

osittain omaan käyttöön. Veroa suoritettaisiin tällöin nykyiseen tapaan vain määrästä, joka vastaa oman käytön osuutta tavarahan tai palvelun koko käyttötarkoituksesta. Säännös vastaisi asiallisesti LVL 24 §:ää. Mainittuun lainkohtaan sisältyvää pyörityssääntöä ei kuitenkaan menettelyn selkeyden vuoksi otettaisi lakiin.

83 §. Pykälässä säädettäisiin käytettyjen tavaroiden kauppaan sovellettavasta marginaaliverotusmenettelystä. Säännös vastaisi eräin tarkennuksin eduskunnassa käsiteltävänä olevaa liikevaihtoverolakiin ehdotettua uutta 25 a §:ää (HE 320/1992 vp).

Pykälän 1 momentin mukaan käytettyjen tavaroiden kauppaalla olisi oikeus vähentää myynnistä suoritettavan veron perusteesta 82 prosenttia edelleenmyyntiä varten verottomina ja käytettyinä hankkimensa tavaroiden ostohinnasta. Toisin sanoen kauppias saisi suorittaa tällaisten tavaroiden osalta veron vain perimänsä myyntipalkkion osalta. Koska kirjoihin sovellettaisiin 85 §:n mukaan alennettua verokantaa, niiden ostohinnoista voitaisiin vastaavasti vähentää 89 prosenttia.

Menettely koskisi tavaroita, jotka myydään eteenpäin sellaisinaan tai enintään tavanomaiseen myyntikuntoon saatettuina. Vähennys saataisiin tehdä niistäkin tavaroista, jotka kauppias ennen myyntiä korjaa, entisöi tai muutoin käsittelee käytettyjen tavaroiden kauppiaille tavanomaisella tavalla.

Jos mainitulla tavalla veron perusteesta vähennetty tavara otetaan muuhun käyttöön kuin verollisena edelleen myytäväksi, eli jos se esimerkiksi myydään verotta ulkomaille tai otetaan käyttömaisuudeksi, olisi vähennykseen määräästä suoritettava 2 momentin mukaan veroa. Tämä koskisi myös tilannetta, jossa kauppiaan verovelvollisuus päättyy ennen kuin tavarat on myyty edelleen.

Veron perusteesta tehtävä vähennys olisi vapaaehtoinen. Käytettyjen tavaroiden kauppias voisi vaihtoehtoisesti suorittaa veron normaaliilla tavalla koko myyntihinnasta. Näin kannattaisi menetellä silloin, kun myynti tapahtuu verovelvolliselle, koska tällöin ostaja voisi normaalien sääntöjen mukaan vähentää ostohintaan sisältyvän veron. Vähennysoikeuden edellytyksenä olisi 115 §:n mukaan lisäksi se, että myyjä on merkinnyt myynnistä suoritettavan veron määrän ostajalle antamaansa myyntitositteeseen.

Jos myyjä sen sijaan on suorittanut veron 1 momentin nojalla vain myyntipalkkiostaan, os-

taja ei 115 §:n mukaan saisi vähentää ostohintaan sisältyvää näin määräytynyttä veroa. Myyjän tulisi asetukseen otettavan säännöksen mukaan tehdä vähennyskelvottomuudesta merkintä laskuun, jos myynti tapahtuu verovelvollisille. Kuluttajille tapahtuvan myynnin osalta vähennyskelvottomuudella ei olisi merkitystä.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin asianmukaisten laskumerkintöjen ja ostovähennysten varmistamiseksi, että myyjän, joka on tehnyt 1 momentissa tarkoitetun vähennyksen, mutta on asetukseen otettavan säännöksen vastaisesti antanut kyseisen tavarän myynnistä ostajalle verollisen laskun, tulisi lisätä vähennetty määrä veron perusteeseen. Näin tulisi tehdä riippumatta siitä, onko laskulle merkitty veroa suoritettuna koko myyntihinnan vai ainoastaan myyntipalkkion osalta.

Pykälän 3 momentin mukaan erityismenettely koskisi verottomina hankittujen tavaröiden lisäksi tavaroita, joista ostajalla ei 115 §:n mukaan olisi vähennysoikeutta. Kun käytettyjen tavaröiden kauppias myy käytettynä ja verottomana ostamansa tavarän toiselle kauppialle edelleen myytäväksi, voisi jälkimmäinenkin yritys vähentää myynnistä suoritettavan veron perusteesta 1 momentissa tarkoitetun määrän, jos tavaraa koskevassa laskussa on vähennyskelvottomuutta osoittava merkintä.

Muuhun tarkoitukseen kuin verollisina edelleenmyytäväksi otettujen postimerkkien ja muiden paljoustavaröiden osalta veron perusteeseen 2 momentin mukaisesti lisättävän määrän selvittäminen voisi joissakin tilanteissa olla käytännössä hankalaa. Tämän vuoksi 4 momentissa annettaisiin valtuutus vahvistaa asetuksella perusteet, joiden mukaan veron perusteeseen lisättävä määrä saataisiin mainitussa tilanteessa laskea.

## 8 luku. Verokanta

Luvussa säädettäisiin myyntiin ja maahan- tuontiin sovellettavista verokannoista. Nykyisestä poiketen lakiehdotuksessa on yleisen verokannan rinnalla otettu käyttöön tiettyihin palveluihin ja tavaroihin sovellettava alennettu verokanta.

84 §. Tavaröiden ja palvelujen myyntiin sekä tavaröiden maahan- tuontiin sovellettava yleinen verokanta olisi nykyiseen tapaan 22 prosenttia verottomasta hinnasta laskettuna.

85 §. Eräisiin palveluihin ja tavaroihin sovel-

llettaisiin yhteiskuntapoliittisista syistä normaalia alemmaa verokantaa. Alennettua verokantaa sovellettaisiin henkilökuljetuspalveluihin, majoitustilan käyttöoikeuden luovuttamiseen, elokuvanäytöksiin, lääkkeisiin, kirjoihin ja Oy Yleisradio Ab:n lupamaksuihin.

Henkilökuljetukset ovat nykyisin liikevaihtoverotuksen ulkopuolella. Lakiehdotuksen mukaan ne tulisivat arvonlisäverotuksen piiriin. Yleisen verokannan soveltaminen henkilökuljetuksiin heikentäisi joukkoliikenteen kilpailuasemaa yksityisautoiluun nähden. Lisäksi se vaikeuttaisi pyrkimyksiä turvata liikenteen vähimmäispalvelut eri alueille ja väestöryhmille. Näistä syistä henkilökuljetuspalveluihin ehdotetaan sovellettavaksi normaalia alemmaa 12 prosentin verokantaa.

Alennettua verokantaa sovellettaisiin 1 momentin 1 kohdan mukaan kaikkiin verollisiin henkilökuljetuspalveluihin, esimerkiksi juna-, linja- auto-, taksi-, lentokone- ja laivakuljetuksiin. Alennettua verokantaa sovellettaisiin myös matkanjärjestäjän myymään kotimaan pakettimatkaan sisältyviin henkilökuljetuspalveluihin. Kansainväliset henkilökuljetukset olisivat 66 §:n nojalla verottomia. Alennettua verokantaa sovellettaisiin myyntitulojen lisäksi 79 §:ssä tarkoitettuihin tukiin ja avustuksiin sekä matkatavaröiden kuljetuksesta veloitettuihin korvauksiin.

Henkilökuljetuspalveluina ei pidettäisi palveluja, joihin vähäisessä määrin liittyy henkilöiden siirtämistä paikasta toiseen, kuten esimerkiksi huvipuistoissa tapahtuvia kiertoajeluja, poniratsastusta tai hiihtohissitoimintaa. Tällaisiin palveluihin sovellettaisiin siten yleistä verokantaa.

Majoituspalvelut ovat nykyisin liikevaihtoverotuksen ulkopuolella. Lakiehdotuksen 29 §:n 3 kohdan mukaan hotelli- ja leirintäaluetoiminta sekä niihin verrattava majoitustoiminta tulisi verotuksen piiriin. Elinkeinopoliittisista syistä majoitustoimintaan sovellettaisiin normaalia alemmaa 12 prosentin verokantaa.

Alennettua verokantaa sovellettaisiin 1 momentin 2 kohdan mukaan majoitustilan käyttöoikeuden luovuttamiseen. Hotellimajoituksen lisäksi säännöstä sovellettaisiin leirintäaluetoiminnassa tapahtuvaan leirintäpaikkojen ja mökkien käyttöoikeuden luovuttamiseen sekä muuhun hotelli- ja leirintäaluetoimintaan verrattavaan majoitustilan luovuttamiseen. Alennettua verokantaa sovellettaisiin myös matkanjärjestäjän myymään kotimaan pakettimatkaan

sisältyvään majoitustilan käyttöoikeuden luovuttamiseen. Tarjoiluun sekä muuhun majoitustoiminnan yhteydessä tapahtuvaan palvelujen, esimerkiksi kokous- ja hiihtohissipalvelujen myyntiin sovellettaisiin sitä vastoin yleistä verokantaa.

Pykälän 1 momentin 3 kohdan mukaan alennettua 12 prosentin verokantaa sovellettaisiin kulttuuripoliittisista syistä elokuvateatteriesityksiin.

Pykälän 1 momentin 4 kohdan mukaan alennettua 12 prosentin verokantaa sovellettaisiin lääkkeisiin. Tämä merkitsisi muutosta lääkkeiden nykyiseen verokohteluun.

Nykyisin lääkkeiden muita tavaroita lievempi liikevaihtoverotus on toteutettu säätämällä lääketehaan ja lääketukkukaupan toimesta tapahtuva lääketuotteiden myynti sekä lääketuotteiden maahantuonti verottomaksi ja myöntämällä apteekkarille verottomasta hankinnasta 18 prosentin suuruinen laskennallinen vähennys. Apteekkarin myynti on normaaliin tapaan verollista. Menettelyn seurauksena vero kohdistuu vain apteekkarin myyntipalkkioon eikä lääketuotteen koko kuluttajahintaan kuten muissa tavaroissa.

Lääketuotteille verotuksen kautta annettavan tuen toteuttaminen laskennalliseen vähennyksen perustuvan menettelyn avulla ei ole arvonlisäverotuksen periaatteiden eikä EY:n kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukainen ratkaisu. Tämän vuoksi nykyisestä menettelystä luovuttaisiin ja lääkkeiden muita hyödykkeitä lievempi verotus toteutettaisiin soveltamalla niiden myyntiin ja maahantuontiin alennettua verokantaa.

Alennettua verokantaa sovellettaisiin lääkelaisissa (395/87) tarkoitettuihin lääkkeisiin ja lääkelain 71 §:n mukaisesti vain apteekissa myytäväksi tarkoitettuihin lääkkeenomaisiin tuotteisiin. Lääketuotteen määrittely vastaisi LVL 29 §:ssä käytettyä määrittelyä.

Pykälän 1 momentin 5 kohdan mukaan kirjojen myyntiin ja maahantuontiin sovellettaisiin kulttuuripoliittisista syistä alennettua 12 prosentin verokantaa. Nykyisin kirjoihin sovelletaan yleistä verokantaa.

Pykälän 2 momentissa tarkennettaisiin kirjan käsitettä. Kirjalla tarkoitettaisiin julkaisua, jossa kirjoitus tai kuvallinen esitys on monistettu graafisessa muodossa. Muulla tavalla kuin painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettua julkaisua ei pidettäisi kirjana. Kirjan sisällön tulisi olla luettavissa tai havaittavissa

ilman teknisiä apuvälineitä. Esimerkiksi teknisiä tallenteita, kuten elektronisia ja optisia levyjä ei pidettäisi kirjoina. Kirjoina pidettäisiin sitä vastoin esimerkiksi näkövammaisten pistekirjoja.

Kirjan käsitteeseen kuuluu, että sitä levitetään erillisenä tuotteena. Kausijulkaisuja ei pidettäisi kirjoina. Sanoma- ja aikakauslehtien irtonumeromyyntiin sovellettaisiin nykyiseen tapaan yleistä verokantaa. Tilattujen sanomaja aikakauslehtien myynti olisi 55 §:n nojalla verotonta.

Kirjana ei yleensä pidetä julkaisua, joka sisältää pääasiallisesti mainoksia. Selkeyden vuoksi tätä koskeva nimenomainen säännös otettaisiin lakiin. Esimerkiksi mainosesitteitä ja hintaluetteloa ei siten pidettäisi kirjoina.

Kirja voisi sisältää tekstiä, kuvia, piirroksia, nuotteja, kaavioita, taulukoita tai muuta sellaista aineistoa. Kirjoina voitaisiin pitää esimerkiksi nuotistoja ja lasten värityskirjoja. Kirjoina ei sitä vastoin pidettäisi esimerkiksi irtokorttoja, postikortteja tai julisteita.

Jotta painotuotetta voitaisiin pitää kirjana, sen tulisi olla yleisesti myytäväksi tarkoitettu julkaisu. Kirjoina ei siten pidettäisi esimerkiksi sisäiseen käyttöön tulevia monisteita tai tilaustutkimuksia.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin erityisesti Oy Yleisradio Ab:n lupamaksuihin sovellettavasta verokannasta. Viestintäpoliittisista syistä televisiolupamaksujen verorasitusta ei ehdoteta lisättäväksi nykyisestä. Yleisradiotoiminnan jättäminen nykyiseen tapaan verotuksen ulkopuolelle aiheuttaisi kuitenkin veropohjan laajentamisesta johtuen Oy Yleisradio Ab:n hankintoihin liittyvän kilpailuneutraalisuuskongelman. Ulkopuolisilta ohjelmatuottajilta hankittavat ohjelmat jouduttaisiin tällöin ostamaan verolliseen hintaan ilman vähennysoikeutta, mikä suosisi Oy Yleisradio Ab:n omaa ohjelmatuotantoa. Kilpailuhäiriön syntymisen estämiseksi yleisradiotoiminta saatettaisiin verotuksen piiriin. Lupamaksujen verorasituksen kasvu estettäisiin soveltamalla niihin erityistä 5 prosentin verokantaa, joka vastaisi lupamaksuihin nykyisin sisältyvää, tuotantopanosten vähennyskelvottomuudesta aiheutuvaa piilevää veroa. Oy Yleisradio Ab:n muihin tuloihin kuin lupamaksuihin, esimerkiksi lähetyisaikakorvauksiin sekä muiden palvelujen ja tavaroiden myynnistä saatuihin tuloihin sovellettaisiin yleistä verokantaa.

Normaalia alemman verokannan soveltaminen edellä lueteltujen hyödykkeiden myyntiin merkitsisi sitä, että myös tällaisten hyödykkeiden ottamisesta omaan käyttöön suoritettaisiin veroa alennetun verokannan mukaan. Alennettua verokantaa ei sitä vastoin sovellettaisi tällaisten hyödykkeiden välitykseen, joten välityspalkkiosta olisi suoritettava veroa yleisen verokannan mukaan. Välityspalvelun ostava verovelvollinen voisi vähennysoikeuden avulla poistaa välityspalkkioon sisältyvän veron.

### 9 luku. Tavarahan maahantuonti

#### Veron suorittamisvelvollisuus

Veron suorittamisvelvollisuudesta säädetäisiin 86 §:ssä ja sen syntymisajankohdasta 87 §:ssä.

86 §. Velvollinen suorittamaan veroa tavarahan maahantuonnista olisi maahantuojaa.

Tullilainsäädännössä ei ole nimenomaisesti määritelty verovelvollisuutta tulliverotuksessa. Tullin ja muiden tuontiverojen suorittaminen on varmistettu vastuusäännöksillä. Tämän vuoksi lakiehdotukseen otettaisiin nykyiseen tapaan viittaus tullilain (573/78) 44 §:n vastuusäännöksiin.

Tullihuutokaupassa veron suorittamisvelvollinen olisi tavarahan ostaja. Pykälä vastaisi LVL:n 34 §:ää.

87 §. Arvonlisäveron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohta määriteltäisiin tullilain ja tulliverolain (575/78) mukaisesti soveltaen tullin perusteiden määrittämisen ajankohtaa. Perussäännös olisi tulliverolain 3 §:ssä, jonka mukaan tulli määrätään joko tavarahan luovutusluvan antamispäivänä tai tullauspäivänä voimassa olevien säännösten mukaan. Pääsääntöisesti veron suorittamisvelvollisuus syntyisi silloin, kun tavara luovutetaan tullivalvonnasta. Säännös vastaisi nykyistä käytäntöä.

#### Veron peruste

Maahan tuodun tavarahan veron perustetta koskeva perussäännös olisi 88 §:ssä. Täydentävät säännökset sisältyisivät 89-93 §:iin. Ne koskisivat tietokoneohjelmia, ulkomailla käsiteltävänä ollutta tavaraa, tavarahan kuljetus- ja sen liitännäiskustannuksia ja eräitä suunnittelukus-

tannuksia sekä tavarasta perittävien muiden verojen huomioon ottamista.

88 §. Maahan tuodun tavarahan veron peruste vahvistettaisiin pääsääntöisesti tullausarvolaisissa määritetyn tullausarvon perusteella. Tätä perussäännöstä täydennettäisiin 89-93 §:ssä. Tullihuutokaupassa myydyin tavarahan veron peruste olisi tavarasta maksettava huutokauppahinta. Pykälä vastaisi LVL:n 35 §:n 1 ja 3 momentteja.

89 §. Tulliverotuksessa ei yleensä veroteta tietokoneohjelmia. Tämä perustuu tullausarvolain 10 a §:ään, jonka mukaan tullausarvoon luetaan tietyn edellytyksin vain tietovälineen arvo, jos sille tallennetun ohjelman arvo on erikseen ilmoitettu.

Nykyisin tullausarvolain 10 a §:ää ei LVL:n 35 §:n 1 momentin mukaan sovelleta liikevaihtoverotuksessa. Monistettujen tietokoneohjelmien maahantuonnissa vero määrätään siten myös tietovälineelle tallennettujen tietojen arvosta. Yksilöllisesti suunniteltujen ohjelmien maahantuonti on sitä vastoin nykyisin liikevaihtoverotonta, koska ne eivät liikevaihtoverolain mukaan ole tavaroita.

Pykälässä säädetäisiin, että tullausarvolain 10 a §:ää ei sovelleta arvonlisäveron perustetta vahvistettaessa. Tietokoneohjelmien maahantuonnissa vero määrättäisiin siten sekä tietovälineen että ohjelman arvosta. Nykyisestä poiketen merkitystä ei olisi sillä, onko kyseessä monistettu vai yksilöllisesti suunniteltu ohjelma.

Tullausarvolain 11 §:n säännöstä tullausarvon alentamisesta suomalaisen suunnittelutyön osuudella ei sovellettaisi tavarahan veron perustetta vahvistettaessa. Sanotun säännöksen nojalla tullausarvoa voidaan alentaa tullialueella suoritettujen suomalaisen suunnittelun tai siihen verrattavan työn osuudella, jos se sisältyy maahan tuodusta tavarasta tosiasiallisesti maksettavaan hintaan. Suunnittelutyön arvo on osa maahan tuotavan tavarahan arvoa, minkä vuoksi se tulisi normaaliin tapaan verottaa tavarahan hintaan sisältyvänä maahantuonnin yhteydessä. Kysymyksessä oleva suunnittelutyön myyntiä ei yleensä verotettaisi kotimaan verotuksessa.

90 §. Ulkomailla korjattavana, valmistettavana tai muutoin käsiteltävänä olleen tavarahan veron peruste olisi se arvonlisä, joka tavarelle on kertynyt ulkomailla. Arvonlisään luettaisiin käsitelykustannukset sekä niiden ulkomaisten osien arvo, jotka on korjauksen, valmistuksen tai käsittelyn yhteydessä sisällytetty maahan

tuotuun tavaraan. Lisäksi veron perusteeseen sisällytettäisiin viennistä ja tuonnista aiheutuvien lähetyskulujen määrä.

Säännöstä ei voitaisi soveltaa, jos tavara on myyty verotta ulkomaille eikä myöskään jos Suomessa vähennykseen oikeuttavassa käytössä ollut tavara on myyty ulkomailla. Säännöstä voitaisiin nykyisestä poiketen soveltaa silloinkin, kun viejä on voinut vähentää tavarain tai sen raaka-aineen hinnan verotuksessaan edellyttäen, että tavaraa ei ole myyty ulkomailla.

Lainkohdan 2 momentin mukaan veron peruste voitaisiin vahvistaa 1 momentissa tarkoitettulla tavalla myös silloin, kun viallinen tavara on viety maasta, hävitetty viranomaisen valvonnassa tai luovutettu valtiolle tälle kuluja aiheuttamatta ennen sen tilalle tuodun samanlaatuisen tavarain tullauspäätöksen vahvistamista. Tällöinkin edellytettäisiin, että tavaraa ei ole myyty verotta ulkomaille tai ettei Suomessa vähennykseen oikeuttavassa käytössä ollut tavaraa ole myyty ulkomailla.

Pykälän soveltamisen edellytyksenä olisi 3 momentin mukaan, että tuonti tapahtuu tulliverolain 9 b §:n 2 kohdassa säädettyssä määräajassa. Siten tavara olisi tuotava takaisin maahan vuoden kuluessa sen tai samanlaatuisen tavarain vientipäivästä tai hävittämistä valtiolle luovuttamispäivästä, ellei piiritullikamari myönnä pidennystä määräaikaan.

Ehdotettu säännös vastaa pääosiltaan LVL:n 35 §:n 2 momenttia ja LVL:n 40 §:n 1 momentin nojalla liikevaihtoverotuksessa sovellettavaa tulliverolain 9—9 b §:ssä tarkoitettua menettelyä.

91 §. Tavarain maahantuonnista johtuvat kuljetus-, lastaus-, purkaus- ja vakuutuskustannukset sekä muut kuljetukseen liittyvät kustannukset sisällytettäisiin veron perusteeseen kuljetussopimuksen mukaiseen ensimmäiseen määräraikkaan Suomessa. Käytännössä tämä selvitetään rahtikirjan tai muun kuljetusasiakirjan avulla. Ellei ensimmäistä määräraikkaa muutoin pystytty selvittämään, katsotaan sellaiseksi ensimmäinen lastin purkauspaikka.

Säännöstä sovellettaisiin myös ostajan itse järjestämään kuljetukseen.

Säännös poikkeaisi nykyisestä maahan tuodun tavarain veron perusteen määrittelystä, jonka mukaan kysymyksessä olevat kustannukset sisällytetään tullausarvoon ja siten veron perusteeseen tuontipaikkaan saakka. Tullausarvolain 9 §:n 2 momentin mukaan tuontipaikalla tarkoitetaan aluksella tai ilma-aluksella kulje-

tettaessa tavarain ensimmäistä purkauspaikkaa ja muissa kuljetuksissa ensimmäistä rajatulli-paikkaa.

Ulkomailta Suomeen tapahtuva kuljetuspalvelu olisi kotimaan arvonlisäverotuksessa la-kehdotuksen mukaan verollinen ensimmäisestä määräraikasta lähtien.

Säännösehdotus on EY:n kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukainen.

92 §. Maahan tuodun tavarain tullausarvo on pääsääntöisesti kauppa-arvo eli tavarasta tosiasiallisesti maksettu hinta. Tullausarvolain 7 §:n 1 momentin 4 kohdan nojalla kauppaarvoon on sisällytettävä myös eräiden ulkomailla tehtyjen palvelujen arvo asianmukaisesti jaettuna, milloin tavarain ostaja on toimittanut ne välittömästi tai välillisesti joko ilmaiseksi tai alennetuilla kustannuksilla käytettäviksi maahan tuodun tavarain valmistuksessa ja myynnissä. Näitä palveluja ovat insinöörityö, kehittäminen, taiteilijan työ, mallisuunnittelu sekä piirustukset ja luonnokset, jotka on tehty muualla kuin Suomessa ja jotka ovat välttämättömiä maahan tuodun tavarain valmistuksessa.

Mainittujen palvelujen arvo on osa maahan tuotavan tavarain arvoa, minkä vuoksi ne tulisi verottaa normaaliin tapaan tavarain maahantuonnissa. Näiden palvelujen myyntiä ei kyseisissä tilanteissa yleensä verotettaisi kotimaan verotuksessa silloinkaan, kun työ on tehty Suomessa. Tämän vuoksi kyseisten palvelujen kustannukset sisällytettäisiin säännösehdotuksen mukaan tullausarvolain 7 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa maahan tuodun tavarain veron perusteeseen siitä riippumatta, missä kyseinen työ on tehty.

93 §. Veron perusteeseen lisättäisiin kaikki muut valtiolle tavarasta perittävät verot ja maksut paitsi arvonlisävero. Säännöstä ei sovellettaisi tullihuutokaupassa myytyyn tavarain.

LVL:n 35 §:n 1 momenttiin sisältyvän säännöksen mukaan tavarain veron perusteeseen sisällytetään tulli, tuontimaksu, valmistevero, tasausvero, auto- ja moottoripyörävero sekä varmuusvarastointimaksu. Ehdotetun säännöksen nojalla veron perusteeseen sisällytettäisiin näiden lisäksi muutkin tullilaitoksen nykyisin tullauksen yhteydessä tavarasta kantamat tuontiverot ja -maksut, kuten lisä- ja polku-myynti- sekä tasoitustulli, öljyjätämaksu, öljynsuojamaksu ja kasvin tarkastuksesta perittävät maksut.

Tavarain tutkimusten perusteella perittäviä

maksuja, kuten tullilaboratorion suoritemaksuja ei sisällytettäisi veron perusteeseen. Myöskään muille kuin valtiolle suoritettavia maksuja, esimerkiksi eräille kaupungeille tilitettäviä liikennemaksuja taikka suhdannepoliittisia, maahantuojille myöhemmin palautettavia talletusmaksuja ei sisällytettäisi veron perusteeseen.

#### Poikkeukset maahantuonnin verollisuudesta

Maahan tuotavien tavaroiden verottomuudesta säädettäisiin 94 ja 95 §:ssä. Kansainvälisiin sopimuksiin perustuvan verottomuuden soveltamiskäytäntö varmistettaisiin 96 §:n säännöksellä.

94 §. Lakiin on tarkoitus sisällyttää nykyisestä poiketen pääsääntöisesti kaikki maahantuonnin arvonlisäverotusta koskevat aineelliset säännökset. Tämän vuoksi myös kaikista maahantuonnin verottomuuksista säädettäisiin arvonlisäverolaissa. Tämä toteutettaisiin viittamalla tulliverolain vastaaviin säännöksiin.

Arvonlisäverotuksen neutraalisuustavoitteen mukaisesti samoja verottomuussäännöksiä tulisi soveltaa sekä maahantuonnin että kotimaan verotuksessa. Jos nykyinen verottomuus poistetaan kotimaan arvonlisäverotuksessa, verottomuus olisi yleensä syytä poistaa myös maahantuonnissa, elleivät kansainväliset sopimukset aiheuta tähän poikkeusta.

Maahantuonnin verottomuus voitaisiin kuitenkin säilyttää, jos se perustuu vakiintuneeseen kansainväliseen tai tulliverotuksessa omaksuttuun käytäntöön, eikä siitä aiheudu neutraalisuushäiriötä. Tällaisia verottomuuksia ovat muun muassa väliaikaista maahantuontia ja luonnollisten henkilöiden tuontioikeutta tarkoittavat tuontiverottomuudet.

Tuontiverotuksen eri verolajien yhdenmukaisilla veroperusteilla vähennetään hallinnollista työtä. Myös EY:n arvonlisäverottomuuksia ja tullittomuksia koskevat määräykset ovat pääosin samansisältöiset.

94 §:n 1—10 kohta. Kotimaan verotuksessa verottomiksi ehdotetut tavarat olisivat neutraalisuustavoitteen mukaisesti verottomia myös maahantuonnissa. Tämän mukaisesti arvonlisäverottomia maahantuonnissa olisivat äidimaito, ihmisveri sekä ihmiselimet ja kudokset, tekijän omistama kuvataiteen tuote, 108 §:ssä tarkoitetut jalostamattomat alkutuotteet, 51 §:ssä tarkoitetut elävät eläimet, 52 §:ssä tarkoitetut lannoite- ja rehuaineet, 55 §:ssä tarkoi-

tetut tilatut ja ilmaiset sanoma- ja aikakauslehdet, 56 §:ssä tarkoitetut yleishyödylliselle yhteisölle tulevat sanoma- ja aikakauslehden painokset, 57 §:ssä tarkoitetut polttoaineet, 58 §:ssä tarkoitetut vesi- ja ilma-alukset sekä 59 §:ssä tarkoitetut setelit ja kolikot.

Nykyisistä maahantuonnin verottomuuksista säädetään LVL:n 36 §:ssä. Eräät näistä verottomuuksista poistettaisiin sekä kotimaan että maahantuonnin arvonlisäverotuksessa. Verollisiksi tulisivat siten lääketuotteet, poronjäkälä, pyöreä puutavara, lentopainoltaan enintään 1 600 kiloa olevat ilma-alukset, eräät lentotoiminnassa käytettävät poltto- ja voiteluaineet, raa'at mineraaliöljyt, maa-ainekset ja eräät elävät eläimet.

Maakaasun maahantuonti vapautettaisiin nykyiseen tapaan verosta energiapoliittisista syistä. Maakaasun maahantuojalla olisi 110 §:n mukaan oikeus tehdä maakaasun verottomasta maahantuontiarvosta laskennallinen vähennys.

94 §:n 11 kohta. Tulliverolaissa tullittomiksi säädetyt eräät tavarat ehdotetaan arvonlisäverottomiksi edellä todettujen yleisten periaatteiden mukaisesti. Tämä koskisi myös tavaroita, jotka on tulliverolain valtuutuksen mukaisesti säädetty asetuksella tai määrätty alemman asteisella normilla tullittomiksi. Verottomiksi ehdotetut tavarat olisivat tulliverolain pykäläkohdittain seuraavat.

Tulliverolain 7 b §:n mukaan tullittomia ovat ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevan vesi- tai ilma-aluksen tavanomaiseen muonitukseen tarkoitetut tavarat sekä alusten poltto- ja voiteluaineet. Lainkohdan valtuutuksen nojalla valtiovarainministeriö on päättänyt (1569/92) myös eräiden muiden alusten ja kulkuneuvojen muonitukseen tarkoitettujen tavaroiden tullittomuudesta. Päätöksen mukaan viranomaisten vierailumatkalla olevien alusten sekä Suomen ja Venäjän välillä liikennöivän junan muonitustavarat ovat eräin rajoituksin ja ehdoin tullittomia.

Tulliverolain 11 §:n 1 momentissa tullittomiksi on säädetty matkatavarat ja matkustajan mukanaan tuomat tavanomaiset tuomiset. Lainkohdan 2 momentin nojalla valtiovarainministeriö on päättänyt (1568/92) tuomisten tarkemmista määristä ja ehdoista. Näiden tuontiverottomuuksien vähimmäisehdoista on sovittu myös kansainvälisillä sopimuksilla, jotka ovat yleissopimus matkailun hyväksi myönnettävistä. tullihelpotuksista (L 468/62 ja A



555/62) ja pohjoismainen matkatavaran verosta koskeva sopimus (L 317/81 ja A 318/81).

Tulliverolain 12 §:n nojalla saa ulkomaanliikenteessä olevan kulkuneuvon suomalainen henkilökunta tuoda tullitta matkatavaroita ja tuomisia sen mukaan kuin matkustajasta on lain 11 §:ssä säädetty. Tuomisten maahantuonti on rajoitettu yhteen kertaan kuukaudessa, lukuunottamatta henkilökuntaa sellaisessa aluksessa, joka ei ole kalenterikuukauden aikana käynyt Suomessa (tulliverolaki 13 § ja tulliveroasetus 3 §).

Tulliverolain 14 ja 14 a §:ssä on säädetty maahan muuttavan henkilön yksityistalouteen kuuluvien muuttotavaroiden tullittomuudesta tietyin ehdoin ja rajoituksin. Lainkohtien nojalla voi muuttotavarana tuoda muun muassa henkilöauton tai moottoripyörän, jos säädetty edellytykset täyttyvät.

Tulliverolain 15 §:n 1 kohdan mukaan tullittomia ovat ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevan vesi- tai ilma-aluksen korjaamiseen ja varustamiseen käytettävät tavarat. Tullittomuudesta on säädetty eräiltä osin myös kansainvälisellä siviili-ilmailun yleissopimuksella (A 331/49). Vastaavat tavarat ovat verottomia myös kotimaan verotuksessa.

Tulliverolain 15 §:n 1 a kohdan nojalla tulliton on kulkuneuvon tavanomaisessa polttoainesäiliössä sen omaa käyttöä varten oleva polttoaine. Tässä lainkohdassa tarkoitettua tullittomuutta ja muuta tuontiverottomuutta koskevat myös seuraavat kansainväliset sopimukset: yksityisten ajoneuvojen väliaikaista maahantuontia koskeva tullilyeissosopimus (L 468/62 ja A 471/62), kaupallisten ajoneuvojen väliaikaista maahantuontia koskeva tullilyeissosopimus (L 299/67 ja A 300/67) ja tullilyeissosopimus ilma- ja huvialusten tilapäisestä maahantuonnista yksityistä käyttöä varten (A 578/65).

Tulliverolain 15 §:n 4 a kohdassa tullittomiksi on säädetty kansainvälisessä rautatieliikenteessä raidelevyden erilaisuuden johdosta käytettävät vaihdettavat telit ja pyöräkerrat sekä niiden varaosat ja tarvikkeet, joiden tuonti ei liity niiden ostoon ulkomaalta. Tuontiverottomuudella on haluttu parantaa läntisen rautatieliikenteen toimintaedellytyksiä ja saattaa se yhdenmukaiseen kilpailuasemaan itäisen yhdysliikenteen kanssa.

Tulliverolain 15 §:n 6 kohdan tullittomuus koskee erilaisia jatkuvaan käyttöön tarkoitettuja päällyksiä, kuormausalustoja ja -siteitä sekä niiden varaosia. Ehtona on, että ne tai

vastaava määrä samanlaisia tavaroita on viety tai viedään maasta ja ettei niiden tuonti liity niiden ostoon tai vuokraukseen ulkomaalta. Verottomuudesta on säädetty myös päällysten väliaikaista maahantuontia koskevalla tullilyeissosopimuksella (L 265/65 ja A 266/65) sekä kansainvälisessä kuljetuksessa käytettävien kuormausalustojen tullikäsittelyä koskevalla eurooppalaisella yleissopimuksella (L 463/66 ja A 464/66).

Tulliverolain 15 §:n 7 kohdan mukaan tullittomia ovat eräät vähäarvoiset tai arvottomat tavaranyltyt, mallit, kuvat, asiakirjat ja piirrokset, joita käytetään tavaroiden ja työsuoritusten esittelyyn tai tilausten hankintaan. Tuontiverottomuudesta on säädetty myös kansainvälisellä sopimuksella tavaranyltyiden ja mainosaineiston maahantuonnin helpottamisesta (L 436/54 ja A 456/55).

Tulliverolain 16 §:n 1 kohdan nojalla tullittomia ovat tasavallan presidentille tulevat tavarat. Vastaavaa verottomuutta ei ole säädetty kotimaan verotuksessa. EY:n säädösten mukaan valtion päämiesten käyttöön tulevat tavarat ja lahjat ovat tullittomia ja verottomia. Tämä kansainvälisesti vakiintunut verottomuus säilyisi arvonnäköverotuksessa.

Tulliverolain 16 §:n 2 kohdassa tullittomiksi on säädetty perintönä ja testamentilla saadut tavarat eräin rajoituksin. Tätä verottomuutta voidaan perustella muun muassa sillä, että kysymyksessä olevat tavarat ovat yleensä käytettyjä ja sen vuoksi jo aiemmin verotettuja.

Tulliverolain 16 §:n 3 kohdan mukaan tullittomia ovat yksityisen henkilön saamat vähäarvoiset lahjat sekä huomattavan merkkipäivän johdosta saamat muut lahjat kuin henkilöautot ja moottoripyörät, kun ne tulevat yksityiskäyttöön.

Tulliverolain 16 §:n 4 kohdan tullittomuus koskee palkintoja sekä viranomaisen tai julkisen laitoksen myöntämiä kunniamerkkejä ja -lahjoja.

Tulliverolain 16 §:n 5 kohdan nojalla tullittomia ovat viranomaisen tai muun yhteisön saamat juhla- ja muistolahjat sekä hyväntekeväisyysjärjestön kansanterveyden edistämiseksi tuomat lahjoitustavarat.

Tulliverolain 16 §:n 7 kohdassa tullittomiksi on säädetty suomalaisten kalastajien kalat ja muu saalis sekä niistä aluksella valmistetut tuotteet ehdolla, että pyyntiretkeen osallistuvista vähintään kolme neljäsosaa on Suomen kansalaisia.

Tulliverolain 16 §:n 8 kohdan nojalla ovat tullittomia kulttuurihistoriallisesti, tieteellisesti tai taiteellisesti merkitykselliset esineet, jotka muussa kuin ansiotarkoituksessa tuodaan julkisesti valvottujen museoiden ja vastaavien laitosten kokoelmiin.

Tulliverolain 16 §:n 9 kohdan nojalla tullittomia ovat uutisaineisto sekä televisiota ja radiota varten tuleva maksuton kansainväliseen ohjelmanvaihtoon kuuluva kuva- ja ääniaineisto. Koska aineisto on vastikkeetonta, verotto- muutta voidaan pitää perusteltuna.

Tulliverolain 16 §:n 10 kohdan mukaisesti ovat tullittomia ennen tullausta tai tullivalvon- nasta luovutusta tuhoutuneet tai kadonneet taikka hävitettävät tahi valtiolle luovutettavat tavarat.

Tulliverolain 16 §:n 11 kohdassa on säädetty valmistusvirheen vuoksi tai takuusoituksen nojalla ilmaiseksi korjatun tavarahan tai sen tilalle tuodun tavarahan tullittomuudesta tietyin ehdoin. Verottomuus tulisi säilyttää kaksinker- taisen verotuksen estämiseksi.

Tulliverolain 16 §:n 13 kohdan mukaan tullittomia ovat ruumiin sisältävät arkut ja ruumiin tuhkaa sisältävät urnat sekä vainajan muistoseppeleet ja -kukat.

Tulliverolain 16 a §:n nojalla tullittomia ovat tavarat, jotka tulevat ulkovaltojen Suomessa toimiville diplomaattisille ja muille vastaavassa asemassa oleville edustustoille viralliseen käyttöön taikka mainittujen edustustojen ulkomaan kansalaisuutta olevien henkilökunnan tai heidän talouteensa kuuluvien perheenjäsenten henkilökohtaiseen käyttöön sen mukaan kuin diplomaattisia suhteita koskevassa Wienin yleissopimuksessa (SopS 4/70) ja konsulisuh- teita koskevassa Wienin yleissopimuksessa (SopS 50/80) määrätään. Ulkoasiainministeriö vahvistaa lainkohdan mukaan Wienin yleissopimus- ten mukaisten edellytysten olemassaolon.

Diplomaattikäyttöön tulleen tavarahan verot- tomalle edelleen myynnille ja muulle luovutuk- selle on säädetty kolmen vuoden karenssi- aika.

Diplomaattiset verovapaudet ovat kansain- välisesti vakiintuneet ja niiden yleiset perusteet on vahvistettu mainituissa valtiosopimuksissa.

94 §:n 12 kohta. Arvonlisäverottomia olisivat ulkomaisen lentoyhtiön kansainvälisessä lento- liikennetoiminnassa käytettävät maa- ja turva- laitteet, opetusvälineet ja mainittujen tavaroi- den varaosat ja tarvikkeet sekä asiakirjat ja lomakkeet. Kansainvälisen siviili-ilmailun yleis- sopimuksella on myönnetty näille tavaroille

eräiltä osin verottomuus. Ulkomaisten lentoyhtiöiden kyseisten tavaroiden verottomuuden säilyttämiseksi ja verotuskäytännön selkeyttä- miseksi verottomuudesta säädettäisiin arvon- lisäverolaissa. Sopimus ei koske kotimaisen lentoyhtiön vastaavia tavaroita, joiden verotto- muus perustuu nykyisin tulliverolain 15 §:n 3 kohtaan.

#### Arvonlisäverollisiksi tulevat tavarat

Arvonlisäverotuksen neutraalisuustavoitteen mukaisesti ja ottaen huomioon valtion laitosten veron maksua koskevan erityismenettelyn e- hotetaan eräitä nykyisiä maahantuonnin verot- tomuuksia jätettäväksi pois arvonlisäverotuk- sesta. Verollisiksi tulisivat tulliverolain 11 §:n 2 momentissa, 15 §:n 2, 3 a, 4 ja 5 kohdassa sekä 16 §:n 6 kohdassa mainitut tavarat. Lisäksi verollisiksi tulisivat 15 §:n 3 kohdassa tarkoite- tut, muiden kuin ulkomaisten lentoyhtiöiden tuomat tavarat.

Tulliverolain 11 §:n 2 momentin mukaan tullittomia ovat Utsjoen, Inarin ja Enontekiön kuntien asukkaiden rajakaupan puitteissa hankkimat välttämättömät kulutustavarat. Matkustajien yleiset verottomat tuontioikeudet sekä kulutusveron luonne huomioon ottaen verottomuus ei nykytilanteessa ole perusteltu. Lisäksi pohjoismaiden kesken solmittujen sopi- musten periaatteena on, että kulutusvero on maksettava jossain maassa ja kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi on mahdollisuus tie- tyiltä osin hakea veron palautusta.

Tulliverolain 15 §:n 2 kohdassa tullittomiksi on säädetty kotimaan lentoliikennettä säännö- llisin vuoroin harjoittavan lentoyhtiön sekä puolustusvoimien ja rajavartiolaitoksen lento- toiminnassa käytettävät poltto- ja voiteluai- neet. Lentoyhtiölle myönnetty verottomuus oli- si tarpeeton, koska kuljetustoiminnan tullessa verotuksen piiriin verottomuus toteutuu vähen- nysoikeuden avulla. Valtion laitosten hankin- tamäärärahoihin sovellettavan erityismenette- lyn vuoksi muiltakaan osin verottomuudelle ei ole perusteita.

Tulliverolain 15 §:n 3 kohdan nojalla tullit- tomia ovat muun muassa lentokenttien maa- ja turvalaitteet, ilmailualan opetusvälineet sekä mainittujen tavaroiden varaosat ja tarvikkeet ehdolla, ettei niiden tuonti aiheuta haittaa kotimaiselle tuotannolle, sekä kansainvälisen lentoliikenteen asiakirjat ja lomakkeet. Kulje-

tustoiminnan hankintoina myös näiden tavaroitten arvonlisävero saadaan pääosin poistetuksi vähennysmenettelyllä, minkä vuoksi verottomuus voidaan poistaa. Ulkomaisten lentoyhtiöiden kansainvälisessä lentoliikennetoiminnassa käyttämät edellä tarkoitetut tavarat olisivat lakiehdotuksen 94 §:n 12 kohdan nojalla verottomia.

Tulliverolain 15 §:n 3 a kohdassa tullittomiksi on säädetty siviililentoliikenteen harjoittajan ilma-alusten sekä puolustusvoimien ja rajavartiolaitoksen ilma- ja vesialusten korjaamiseen, varustamiseen ja huoltoon tuodut tavarat edellyttäen, että verottomuus ei aiheuta haittaa kotimaiselle tuotannolle. Vastaaville arvonlisäverottomuuksille ei ole perusteita kuljetustoiminnan tullessa verotuksen piiriin ja valtion laitosten hankintamäärärahojen erityisbudjetoinnin vuoksi.

Tulliverolain 15 §:n 4 kohdan mukaan tullittomia ovat sellaiset puolustusvoimille ja rajavartiolaitokselle tulevat puolustustarvikkeet sekä poliisien turvavarusteet, joita vastaavia ei tehdasmaisesti valmisteta Suomessa. Näidenkin verottomuuksien poistamisen perusteena on valtion laitosten hankintamäärärahoja koskeva erityismenettely.

Tulliverolain 15 §:n 5 kohdan tullittomuus koskee tavanomaisia päällyksiä, jollei niitä ole luettava tavarain painoon tai niiden arvoa tullausarvoon. Tullausarvolain 6 §:n 2 kohdan mukaan tavanomaisten päällysten kustannukset sisällytetään tullausarvoon ja ne tulevat siten verotetuiksi. Tämän vuoksi säännöksellä ei ole merkitystä.

Tulliverolain 16 §:n 6 kohdan nojalla tullittomia ovat yleishyödyllisille kansainvälisille järjestöille tulevat, arvoltaan vähäiset tavarat, joita ei käytetä ansiotarkoitukseen. Vastaavaa verottomuutta ei ole kotimaan verotuksessa, minkä vuoksi perusteita ei olisi verottomuudelle maahantuonnissa. Verottomiksi jäisivät kuitenkin eräitä kansainvälisiä järjestöjä koskevien sopimusten nojalla näille järjestöille tulevat tavarat. Vähäarvoisista tavaroista ei makseta veroa, koska tulliasetuksen 30 a §:n (370/91) nojalla pienin saman tullauspäätöksen nojalla kannettavien verojen määrä on 50 markkaa.

94 §:n 13 kohta. Pykälän 13 kohdassa säädettyihin nykyiseen tapaan verottomiksi sellaiset väliaikaisesti maahan tuodut tai vapaa-alueelta siirretyt tavarat, jotka tulliverolain 17 ja 18 §:n mukaisesti on säädetty tullittomiksi. Väliaikaisen tullittomuuden ehtona on, ettei

tuonti liity niiden ostoon ulkomaalta. Vuokratun tavarain väliaikainen tuonti verottomasti on eräissä tapauksissa mahdollista. Kuitenkin 17 §:n 1 momentin 1 c, 3 ja 3 a kohdissa edellytetään täysin vastikkeetonta tuontia, jolloin vuokratun tavarain maahantuonti ei ole verotonta.

Tulliverolain 17 ja 18 §:n mukainen tavarain maahantuonti tapahtuu väliaikaista tarkoitusta varten määräajaksi. Jos tavarain käyttötarkoitus muuttuu, se on vietävä välittömästi maasta tai siirrettävä vapaa-alueelle tai yleiseen tullivarastoon taikka hävitettävä tai luovutettava valtiolle. Muutoin vero on suoritettava. Sama koskee tapauksia, joissa määräaika on ylitetty.

Tilapäisesti maahan tuotuja tavaroita ei ole tarkoitettu lopullisesti kulutettaviksi Suomessa, ja ne on usein verotettu jo lähtömaassa. Maahantuojana voi olla myös muu kuin verovelvollisen asemassa oleva, jolla ei ole veron vähennysoikeutta. Eräissä tapauksissa verottomuudesta on sovittu myös kansainvälisellä sopimuksella. Näistä syistä ja koska tilapäinen maahantuonti ei yleensä aiheuta neutraalisuushäiriötä, väliaikaisesti maahan tuotujen tavarain arvonlisäverottomuus on perusteltu tulliverolain 17 §:n 1 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa.

Tulliverolain 17 §:n 1 momentin 1 kohdan nojalla tilapäisesti maahan saapuvan ulkomalaisen mukanaan tuomat kulkuneuvot ovat tullittomia ehdolla, että niitä ei luovuteta muulle kuin vastaavan oikeuden omaavalle henkilölle. Verottomuudesta on sovittu myös yksityisten ajoneuvojen väliaikaista maahantuontia koskevalla tullilyeissopimuksella (L 468/62 ja A 471/62).

Tulliverolain 17 §:n 1 momentin 1 a kohdan mukaan tullittomia ovat kansainvälisessä liikenteessä käytettävät kulkuneuvot ja niiden perävaunut sekä lauttavaunut. Verottomuudet perustuvat myös kaupallisten ajoneuvojen väliaikaista maahantuontia koskevaan tullilyeissopimukseen (L 299/67 ja A 300/67) ja kansainvälisessä kuljetuksessa käytettävien kuorma-alustojen tullikäsittelyä koskevaan eurooppalaiseen yleissopimukseen (L 463/66 ja A 464/66). Lisäksi Norjan ja Ruotsin kanssa tehdyn sopimuksen (SopS 88/91) mukaisesti verottomia ovat mainituissa maissa rekisteröidyt linja-autot silloinkin, kun niitä käytetään sopimuksessa tarkoitettuun henkilökuljetukseen Suomen paikkakuntien välillä.

Tulliverolain 17 §:n 1 momentin 1 b kohdan

nojalla tullittomia ovat kansainvälisessä liikenteessä käytettävät kuljetussäiliöt, joita voidaan käyttää myös enintään yhteen kuljetukseen maan sisäisessä liikenteessä. Tullittomuudesta on sovittu kontteja koskevalla vuoden 1972 tullilyleissopimuksella (A 420/83).

Tulliverolain 17 §:n 1 momentin 1 c kohdan perusteella tullittomia ovat eräät tutkimustoiminnassa käytettävät tieteelliset kojeet ja laitteet, jotka vastikkeetta tuodaan korkeakouluille ja tieteellisille tutkimuslaitoksille.

Tulliverolain 17 §:n 1 momentin 2 kohdan nojalla tullittomia ovat pelastustyöhön käytettävät tavarat.

Tulliverolain 17 §:n 1 momentin 3 kohdan perusteella tullittomia ovat vientitavaran koetukseen tulevat tavarat sekä yksinomaan vientitavaran valmistuksessa käytettävät erikoistykäkalut ja -laitteet, jotka ulkomaalainen ostaja on asettanut korvauksetta valmistajan käyttöön.

Tulliverolain 17 §:n 1 momentin 3 a kohdassa tullittomiksi säädetään korjausta, valmistusta tai muuta käsittelyä varten vastikkeetta tuodut tavarat, jotka näin käytettyinä tai käytämättöminä viedään maasta edellyttäen, että verottomuus ei aiheuta haittaa kotimaiselle tuotannolle.

Tulliverolain 17 §:n 1 momentin 4 kohdassa tullittomiksi säädetään kokeiltaviksi ja esiteltäviksi tarkoitettut tavarat. Tätä tullittomuutta koskee myös kaksi kansainvälistä sopimusta: näyttelyissä, messuilla, kokouksissa tai niiden kaltaisissa tilaisuuksissa näytteille asetettavien tai käytettävien tavaroiden maahantuonnin helpotuksia koskeva tullilyleissopimus (L 478/64 ja A 479/64) ja kansainvälinen sopimus tavaränäytteiden ja mainosaineiston maahantuonnin helpottamisesta (L 436/54 ja A 456/55).

Tulliverolain 17 §:n 1 momentin 5 kohdan perusteella tulliton on elokuvafilmi, joka tuodaan esitettäväksi yksinomaan tarkastusviranomaisille tai mahdollisille ostajille tai vuokraajille tai jossa esitellään maahan tuotavaa tavaraa taikka jonka elokuvakulttuurista edistävä yhteisö tuo maahan muuta kuin kaupallista toimintaa varten. Tässä kohdassa tarkoitettua tavarana esittelyä koskevat myös edellisen 4 kohdan yhteydessä mainitut kansainväliset sopimukset.

Tulliverolain 17 §:n 1 momentin 6 kohdan mukaan tullittomia ovat teatteria, kilpailuja, kongresseja ja muita vastaavia tilaisuuksia varten tuotavat tavarat. Maahantuontia koskee osittain myös aiemmin mainittu näyttelyissä,

messuilla, kokouksissa tai niiden kaltaisissa tilaisuuksissa näytteille asetettavien tai käytettävien tavaroiden maahantuonnin helpotuksia koskeva tullilyleissopimus sekä laki kansainvälisiä konferensseja ja erityisedustustoja koskevista erioikeuksista ja -vapauksista (L 572/73).

Tulliverolain 17 §:n 1 momentin 7 kohdan perusteella tullittomia ovat eräät rajaseudulla maa- ja metsätaloudessa ja kiinteistöjen korjaus- ja huoltotöissä käytettävät koneet ja laitteet, jotka Suomen rajan lähellä ulkomaalla asuva henkilö tai toimiva yritys tuo käyttöönsä täällä suoritettavaa työtä varten.

Tulliverolain 17 §:n 1 momentin 8 kohdan nojalla voidaan tullitta tuoda maahan tavaroita oikeudellista tutkintaa varten.

Tulliverolain 17 §:n 1 momentin 9 kohdan perusteella tullittomia ovat ulkomaalla asuvan ammatinharjoittajan käyttöön tulevat pienehköt koneet, kojeet, muut työvälineet, tivoli- ja sirkusvarusteet ja näihin rinnastettavat tavarat. Tullittomuus toteutuu myös ammatinharjoittamisvälineiden väliaikaista maahantuontia koskevalla tullilyleissopimuksella (L 480/64 ja A 481/64).

Tulliverolain 17 §:n 1 momentin 10 kohdan mukaan tullittomia ovat saman pykälän 1, 1 a, 1 b, 2, 7 ja 9 kohdissa mainittuihin tavaroihin kuuluvat ja niiden korjauksessa käytettävät tarvikkeet.

Tulliverolain 17 §:n 1 momentin 11 kohdassa tullittomiksi on säädetty julkisia näyttelyjä ja messuja varten tarkoitettut tavarat. Näitä tullittomuuksia koskevat myös edellä 17 §:n 1 momentin 4 kohdan yhteydessä mainitut kansainväliset sopimukset.

Tulliverolain 17 §:n 1 momentin 12 kohdan nojalla tullittomia ovat tavaränäytteet, mallit, kaavat ja tietoaineisto sekä muut niihin verrattavat tavarat, jotka on tarkoitettu yksinomaan tuontitavaroitten tilausten hankkimista ja vientitavaroitten valmistusta varten. Vastaavia tullittomuuksia voidaan osittain myöntää aiemmin mainitulla kansainvälisellä sopimuksella tavaränäytteiden ja mainosaineiston maahantuonnin helpottamisesta.

94 §:n 14 kohta. Arvonlisäverolliseksi tulisi eräiden elävien eläinten, muun muassa hevosten, myynti sekä maahantuonti. Sen sijaan eläinten väliaikainen maahantuonti olisi perusteltua säätää verottomaksi, jos eläin tuodaan koulutusta, lääkinnällistä hoitoa tai siitostar-

koitusta varten. Tuontia koskisivat edellä todetut tulliverolain 17 ja 18 §:ssä säädetty ehdot ja edellytykset.

95 §. Verotonta olisi tavaran maahantuonti, jos tavara palautetaan tullialueelle samassa tai huonommassa kunnossa kuin se oli maasta vietäessä. Tällöin edellytyksenä olisi, että tavaraa ei ole myyty verotta ulkomaille. Verottomina myydyistä tavaroista olisi vero maksettava niitä takaisin maahan tuotaessa. Säännöstä ei myöskään sovellettaisi, jos Suomessa vähennyksen tai palautukseen oikeuttavassa käytössä ollut tavara on myyty ulkomailla. Tämä ehto estäisi sen, että muu kuin verovelvollisen asemassa oleva saisi tavaran verottomana Suomeen ostamalla sen verovelvolliselta ulkomailta.

Säännös on tarpeellinen kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi. Se vastaa tulliverolain 10 §:n 2 momentin tavoitetta.

96 §. Verottomaksi ehdotetaan tavaran maahantuonti, jos verottomuudesta on sovittu tämän lain voimaan tullessa Suomea velvoittavalla valtiosopimuksella. Nykyisin LVL 36 §:n 2 momentin mukaan verotonta on sellaisen tavaran maahantuonti, joka lain, asetuksen tai muun määräyksen mukaan on tulliton, ellei toisin ole säädetty tai määrätty. Maahantuonti ei kuitenkaan ole verotonta, jos tullittomuus perustuu tullitariffilakiin (660/87) tai kansainväliseen sopimukseen ellei sopimuksessa ole toisin säädetty. Tällaisista verottomuuteen johtavista tullittomuuksista on säädetty pääasiassa tulliverolaissa. Siinä säädetty tullittomuudet merkitsevät siten myös verottomuutta lukuun ottamatta vienti- ja alusrakennusetuun perustuvia tullittomuuksia.

Kansainvälisten veloitteiden noudattamisen turvaamiseksi tavaran maahantuonti olisi säädetty verottomaksi, jos verottomuus perustuu sellaiseen kansainväliseen sopimukseen, joka on Suomea velvoittava arvonlisäverolain voimaan tullessa. Veroton maahantuonti voidaan toteuttaa suoraan sopimusten nojalla, jos ne on saatettu Suomessa voimaan lailla. Koska eräät kansainväliset sopimukset on saatettu voimaan lakia alemmanasteisella normilla, näiden sopimusten verohelpotusten soveltaminen olisi varmistettava sisällyttämällä arvonlisäverolakiin tätä koskeva velvoite. Ehdotetun lain voimaantulon jälkeen verohelpotuksia sisältävät valtiosopimukset olisi hallitusmuodon mukaisesti saatettava voimaan lailla.

## Jalosteet

97 §. Pykälässä säädettäisiin verollisen elintarvikejalosteen maahantuojalle maksettavasta alkutuotevähennysjärjestelmään perustuvasta palautuksesta. Pykälä sisältää valtuutuksen valtiovarainministeriölle vahvistaa veronpalautuksen perusteet eri jalosteiden osalta. Säännös vastaisi LVL:n 37 §:ää.

98 §. Pykälä sisältäisi 97 §:ssä tarkoitettun veronpalautuksen takaisin perimistä maasta viennin johdosta koskevan säännöksen. Pykälä vastaisi LVL:n 38 §:ää.

99 §. Tulliviranomainen perisi takaisin 98 §:ssä tarkoitettun palautuksen, jos maahantuojalle palautetaan vero tulliverolain 23 §:n erityispalautussäännöksen nojalla. Lainkohta vastaisi LVL:n 39 §:ää.

## Erityissäännöksiä

100 §. Verovelvollisella maahantuojalla ei ole tarvetta vaatia arvonlisäveron takaisinmaksua muuta veroa koskevan oikaisu-, valitus- tai hakemusasian käsitteilyn yhteydessä, jos hän on voinut vähentää maahantuonnin yhteydessä suoritettun veron kalenterikuukaudelta tilitettävää veroa laskiessaan. Veroa ei myöskään palautettaisi, jos verovelvollisella maahantuojalla on ollut oikeus 122 tai 130 ja 131 §:ssä tarkoitettuun palautukseen. Veron takaisinmaksu aiheuttaisi vain sen, että verovelvollisen olisi oikaistava kotimaan verotuksessa liian suurena tehty vähennys. Tämän vuoksi näissä tilanteissa arvonlisäveroa ei palautettaisi. Vastaava säännös sisältyy LVL:n 40 §:n 2 momenttiin.

101 §. Lainkohdassa säädettäisiin lähinnä maahantuonnin verotusmenettelyyn sovellettavista säännöksistä. Tullilain 66 §:n ja tulliverolain 28 §:n viittaussäännösten mukaan tullilaitoksen kannettavaan veroon ja maksuun sovelletaan, mitä tullista on säädetty ellei muualla ole toisin säädetty. Maahantuonnin liikevaihtoverotuksessa on siten pääsääntöisesti sekä aineellisessa että menettelyllisessä tarkoituksessa sovellettu tullilainsäädäntöä.

Lakiehdotukseen sisältyvät pääsääntöisesti kaikki maahantuonnin aineellista verotusta koskevat säännökset. Arvonlisäverotuksessa ei siten yleensä sovellettaisi tullilain ja tulliverolain aineellisia säännöksiä, ellei arvonlisäverolaissa siitä nimenomaisesti toisin säädettäisi.

Tällä tavoin poistettaisiin tullilainsäädännön nykyinen suora vaikutus arvonlisäverotukseen.

Erityis- ja osittaispalautuksen myöntämisestä myös aineellisilta perusteilta sekä veron suorittamista ja takaisin perimistä, tavarannin ja tuonnin yhteydessä tapahtuvaa veronpalautusta sekä väliaikaista ja muuta maahantuontia koskevasta verotusmenettelystä samoin kuin veronkorotuksesta, virhemaksusta, jälkiverotuksesta, ennakkotiedon antamisesta ja muutoksenhausta olisi voimassa, mitä tullista tulli-laissa ja tulliverolaissa säädetään. Tämä olisi perusteltua maahantuonnin verotuksen yhte-näisen menettelyn säilyttämiseksi.

### 10 luku. Vähennettävä vero

Arvonlisäverojärjestelmässä veron kertaantuminen estetään vähennysoikeuden avulla. Verovelvollinen yritys saa vähentää liiketoimintaa varten hankkimansa tuotantopanoksen ostohintaan sisältyvän veron valtiolle tilitettävää veroa laskiessaan. Vero ei kertaannu, jos kaikki liiketoimintaa varten verollisina hankitut tuotantopanokset ovat vähennyskelpoisia.

Lakiehdotuksen vähennysoikeutta koskevan yleissäännöksen mukaan periaatteessa kaikki arvonlisäverollista liiketoimintaa varten verollisina hankitut tuotantopanokset olisivat vähennyskelpoisia. Liikevaihtoverolakiin nykyisin sisältyvistä käyttöomaisuutta, telepalveluja, kuljetusvälineitä ja liikennepoltonesteitä sekä rakennusmateriaalia ja rakennukseen kohdistuvia työsuorituksia koskevista vähennysoikeuden rajoituksista luovuttaisiin. Samalla luovut-taisiin nykyisestä tuotannollisia investointeja koskevasta erityissäätelystä. Lakiehdotuksen mukaiset vähennysoikeuden rajoitukset koski-sivat lähinnä vain henkilökunnan yksityiskulu-tukseen ja edustustarkoitukseen käytettäviä hyödykkeitä.

### Yleinen vähennysoikeus

102 §. Pykälään sisältyisi vähennysoikeutta koskeva pääsääntö. Sen mukaan kaikki arvonlisäverollista liiketoimintaa varten verollisina hankitut tuotantopanokset olisivat vähennyskelpoisia. Yleisestä vähennysoikeudesta tehdyt poikkeukset luelteltaisiin erikseen 114 §:ssä. Säännös vastaisi sisällöltään LVL 41 §:ää.

Verovelvollinen saisi 1 momentin 1 kohdan

mukaan vähentää verollista liiketoimintaa var-ten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tava-rasta tai palvelusta suoritettavan veron tai ostosta 9 §:n perusteella suoritettavan veron. Tästä verosta käytetään lakiehdotuksessa nimi-tystä ostoon sisältyvä vero. Ostaja saisi vähentää sen veron, joka myyjän on myynnistään lain mukaan suoritettava. Lisäksi ostaja saisi vähentää ulkomaalaiselta tapahtuvasta ostosta sen veron, jonka ostaja on 9 §:n nojalla itse velvollinen suorittamaan.

Verovelvollinen saisi 1 momentin 2 kohdan mukaan nykyiseen tapaan vähentää myös ve-rollista liiketoimintaa varten maahan tuomas-taan tavarasta suoritettavan veron. Tästä ve-rosta käytetään lakiehdotuksessa nimitystä maahantuontiin sisältyvä vero.

Verollisen liiketoiminnan käsite määriteltäisiin 2 momentissa. Verollisella liiketoiminnalla tarkoitettaisiin toimintaa, joka aiheuttaa tava-ran tai palvelun myyjälle arvonlisäverovelvol-lisuuden. Lakiehdotuksessa verovelvollisuudella tarkoitetaan tosiasiallista veronsuorittamisvel-vollisuutta. Tämän vuoksi esimerkiksi vientiyri-tykset, jotka eivät suorittaisi myynnistään ve-roa, eivät saisi tuotantopanoshankintoihin si-sältyvää veroa takaisin vähennysoikeutta kos-kevien säännösten perusteella vaan 131 §:n no-jalla palautuksena.

Vähennysoikeus koskisi nykyiseen tapaan vain myyntitoiminnan perusteella verovelvol-lisia. Pelkästään oston tai maahantuonnin joh-dosta verovelvollisilla ei olisi vähennysoikeutta. Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi vuokrauspalvelun oston perusteella verovelvol-linen saisi kuitenkin 113 §:n nojalla vähentää vuokralle ottamansa tavarannin maahantuonnista suorittamansa veron.

### Rakentamispalvelujen vähennykset

Uusien liikerakennusten ostoon sisältyvä ve-ro tulisi pääsääntöisesti vähennyskelpoiseksi vähennysoikeutta koskevan yleissäännöksen perusteella. Verovelvollisella yrityksellä, joka rakentaa tai rakennuttaa arvonlisäverollista lii-ketoimintaa varten rakennuksen, olisi oikeus yleisten sääntöjen mukaisesti vähentää ostettu-jen rakentamispalvelujen ja rakennusmateriaa-lien hankintaan sisältyvät verot. Ehdotetusta rakennustoiminnan verokohtelusta johtuen vä-hennysoikeutta koskeva yleissäännös ei kuiten-kaan kattaisi kaikkia tilanteita, joissa myyjän

on suoritettava veroa rakentamispalvelun tai kiinteistön myynnistä. Tämän vuoksi yleistä vähennysoikeutta jouduttaisiin täydentämään erityissäännöksillä.

Erityisvähennys saataisiin tehdä 103 §:n mukaan ostettaessa uudisrakennus maapohjineen rakentajalta tai rakennuttajalta taikka ostettaessa rakentamispalvelu perustajarakentajalta sekä 104 §:n mukaan ostettaessa käytetty kiinteistö sellaiselta myyjältä, joka joutuu oikaisemaan tekemäänsä vähennystä. Vähennysoikeuden edellytyksenä olisi 105 §:n mukaan myyjän ostajalle antama selvitys suorittamansa veron määrästä. Kiinteistön vuokraustoiminnasta verovelvolliseksi hakeutuneelle myönnettäisiin 106 §:ssä takautuva vähennysoikeus rakentamispalvelun tai kiinteistön hankintaan sisältyvästä verosta.

103 §. Pykälässä säädettäisiin vähennysoikeudesta tilanteessa, jossa uudisrakennus ostetaan maapohjineen verovelvolliselta rakentajalta tai rakennuttajalta taikka jossa rakentamispalvelu ostetaan perustajarakentajalta. Tällaiset luovutukset verotettaisiin 22 tai 31 §:n rakentamispalvelun omaan käyttöön ottamista koskevien säännösten mukaan. Koska kysymyksessä ei olisi myynnistä vaan omaan käyttöön ottamisesta suoritettava vero, hankintoihin ei voitaisi soveltaa vähennysoikeutta koskevaa yleissäännöstä.

Säännöksen mukaan verovelvollinen saisi vähentää verollista liiketoimintaa varten ostamastaan kiinteistöstä tai rakentamispalvelusta sen veron, joka myyjän on kiinteistöllä suoritetuista rakentamispalveluista 22 tai 31 §:n mukaan suoritettava. Vähennysoikeuden edellytyksenä olisi, että myyjä ei ole ottanut kiinteistöä ennen myyntiä omaan käyttöönsä. Vähennys ei siten koskisi myyjän käyttöomaisuudekseen alunperin rakentamia tai rakennuttamia kiinteistöjä vaan ainoastaan vaihto-omaisuuskiinteistöjä. Vähennys voitaisiin tehdä myös ostettaessa rakennusyritykseltä sellainen käytetty rakennus, jonka rakennusyritys oli hankkinut kunnostaakseen sen myyntiä varten. Vähentää saataisiin tällöin rakennusyrityksen korjaustöistä suoritama vero.

Vähennystä ei saisi tehdä sellaisen kiinteistön ostosta, jolla suoritetusta rakentamispalvelusta myyjä on joutunut suorittamaan veroa kiinteistöhallintapalvelun oman käytön verotusta koskevan 32 §:n mukaan.

Vähennysoikeus koskisi myös verovelvollisel-

ta rakennuttajalta ostettuja kiinteistöjä, esimerkiksi kunnan myyntiä varten rakennuttamia uudisrakennuksia.

Vähennysoikeuden toteuttamiseksi myyjän tulisi 105 §:n mukaan antaa ostajalle selvitys myyjän suoritettavan veron määrästä.

104 §. Pykälässä myönnettäisiin vähennysoikeus ostettaessa verollista liiketoimintaa varten käytetty kiinteistö sellaiselta myyjältä, joka joutuu 33 §:n nojalla oikaisemaan rakentamispalvelusta aikanaan tekemäänsä vähennystä. Säännöksen mukaan ostaja saisi tällöin vähentää sen veron, joka myyjän on kiinteistön myynnin johdosta suoritettava. Vähennysoikeuden edellytyksenä olisi 105 §:n mukaan myyjän antama selvitys suorittamansa veron määrästä.

105 §. Vähennysoikeuden edellytyksenä 103 ja 104 §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa olisi myyjän ostajalle antama selvitys myyjän suoritettavan veron määrästä. Ostaja saisi vähentää sen veron, joka myyjän on lain mukaan suoritettava. Tarkemmat määräykset selvityksessä annettavista tiedoista sisällytettäisiin asetukseen.

106 §. Pykälässä säädettäisiin kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta 30 §:n nojalla verovelvolliseksi hakeutuneelle myönnettävästä takautuvasta vähennysoikeudesta.

Yleisten sääntöjen mukaan vapaaehtoinen verovelvollisuus kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta alkaisi aikaisintaan siitä päivästä, jona kirjallinen hakemus saapuu veroviranomaiselle. Tätä ajankohtaa aikaisemmalta ajalta veloitetuista vuokrista ei suoritettaisi veroa. Vastaavasti myöskään vähennysoikeus ei yleisten sääntöjen mukaan koskisi niitä hankintoja, jotka on tehty ennen hakemuksen jättämistä.

Kiinteistönhaltija ei rakennustyön aikana tai vielä rakennuksen valmistuttuakaan aina välttämättä tiedä sitä, tullaanko kiinteistö vuokraamaan arvonlisäverovelvollisille yrityksille vai muuhun käyttöön. Hakemuksen tekeminen on siten joskus mahdollista vasta silloin, kun rakennus tai huoneisto annetaan vuokralle. Tämän vuoksi kiinteistönhaltijalla tulisi olla oikeus tehdä vähennys rakennuksen hankintaan sisältyvästä verosta takautuvasti.

Kiinteistönhaltija saisi 1 momentin mukaan tehdä 102-104 §:ssä tarkoitettua vähennyksen ennen hakemuksen tekemistä verollista kiinteistöluovutusta varten ostamastaan palvelusta tai tavarasta. Vähennys voitaisiin tehdä myös itse suoritetuista rakentamispalveluista 22 tai

32 §:n perusteella suoritetusta verosta. Edellytyksenä olisi, että kiinteistönhaltija on hakeutunut verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta. Käyttöönottamisella tarkoitettaisiin rakennuksen tai huoneiston ottamista omaan käyttöön tai sen käyttöoikeuden luovuttamista toiselle. Käyttöönottoajankohta määräytyisi kunkin huoneiston osalta itsenäisesti. Jos kiinteistönhaltija ostaa esimerkiksi rakennuksen peruskorjauksen, kuuden kuukauden määräaika laskettaisiin peruskorjatun rakennuksen käyttöönotosta.

Takautuva vähennysoikeus koskisi 2 momentin mukaan vain kiinteistön uudisrakentamista ja perusparantamista. Tavallisiin korjauksiin ja kiinteistön käyttökustannuksiin sisältyvät verot verollisen toiminnan aloittamista edeltävältä ajalta olisivat vähennyskelvottomia. Rajoitus koskisi sekä rakentamispalveluja että ostettuja kiinteistöjä.

Hakija, joka voi tehdä pykälässä tarkoitettua takautuvan vähennyksen, merkitään takautuvasti verovelvolliseksi toiminnan aloittamisesta lukien.

Vähennys tehtäisiin 145 §:n mukaan kokonaisuudessaan verovelvollisuuden alkamiskaudelta.

### Alkutuotannon vähennykset

Luvun 107—110 §:ssä säädettäisiin alkutuotantoon liittyvistä erityisvähennyksistä. Elintarvikkeiden sekä rehujen ja lannoitteiden verottomasta ostosta ja maahantuonnista myönnettäisiin 107—109 §:ssä verovelvolliselle ostajalle nykyiseen tapaan laskennallinen vähennys.

107 §. Pykälässä säädettäisiin elintarvikkeiden sekä rehujen ja lannoitteiden verovelvolliselle ostajalle ja maahantuojalle myönnettävää laskennallisesta vähennyksestä.

Elintarvikkeiden muita tavaroita lievempi verotus toteutettaisiin nykyiseen tapaan alkutuotevähennysjärjestelmän avulla. Myynti alkutuotannosta olisi vapautettu verosta 47 §:n perusteella ja seuraavalle myyntiportaalle myönnettäisiin puheena olevan pykälän 1 momentin 1 ja 2 kohdassa laskennallinen vähennys tiettyjen jalostamattomien alkutuotteiden verottomasta ostoista tai maahantuonnista. Alkutuotevähennyksen johdosta elintarvikkeiden

hintoihin sisältyisi veroa vain jalostuskustannusten ja kaupan myyntipalkkion osalta.

Elintarvikkeiden verorasituksen pienentämiseksi myös rehuihin ja lannoitteisiin kohdistettaisiin normaalia lievempi vero. Tämä toteutettaisiin nykyiseen tapaan siten, että valmistajan myydessä rehuja ja lannoitteita myynti säädettäisiin 52 §:ssä verottomaksi, minkä lisäksi jälleennyjä voisi puheena olevan pykälän 1 momentin 3 kohdan perusteella tehdä verottomasta ostosta tai maahantuonnista laskennallisen vähennyksen. Näin rehujen ja lannoitteiden myyntihintoihin sisältyisi veroa ainoastaan jälleennyntipalkkioiden osalta.

Laskennallisen vähennyksen suuruus olisi nykyiseen tapaan 18 prosenttia tavarantoiminnasta tai maahan tuodun tavarantoiminnan veron perusteesta.

Säännös vastaisi LVL 47 §:n 1 momentin 1—3 kohtaa sekä 2 ja 3 momenttia.

108 §. Pykälä sisältäisi luettelon niistä alkutuotteista, joista 107 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitettu alkutuotevähennys saadaan tehdä. Säännös vastaisi LVL 49 §:ää. Luettelon sisältöön ei ole tehty muutoksia.

109 §. Lihasta ja maidosta alkutuotevähennys saataisiin tehdä nykyiseen tapaan korotettuna. Säännös vastaisi LVL 48 §:ää.

### Muut erityisvähennykset

Muut erityisvähennyksiä koskevat säännökset sisältyisivät 110—113 §:ään. Näistä 110 § koskisi eräistä polttoaineista tehtävää laskennallista vähennystä, 111 § vuokratiloissa tai kiinteistöyhtiön tiloissa toimivalle verovelvolliselle myönnettävää vähennystä ostetusta energiasta, 112 § hyödykkeen käyttötarkoituksen muutoksen johdosta myönnettävää vähennystä ja 113 § verovelvolliselle ostajalle myönnettävää vähennystä vuokralle otetun tavarantoiminnasta suoritettavasta verosta.

Lakiehdotukseen ei ole otettu LVL 50 §:ää vastaavaa lääkkeitä koskevaa erityisvähennystä, koska lääkkeiden muita hyödykkeitä lievempi verotus toteutettaisiin soveltamalla niihin normaalia alemmaa verokantaa. Lakiehdotukseen ei myöskään sisälly LVL 47 §:n 1 momentin 6 kohdan kaltaista erityisvähennystä, koska käytettyjen tavaroiden verokohtelu on ehdotettu toteutettavaksi 83 §:ssä tarkoitettulla tavalla. Lakiehdotuksen 12 luvussa tarkoitettu oikeus saada palautuksena ulkomaille



tai ulkomailla tapahtuvaa myyntiä varten tehtyihin hankintoihin sisältyvät verot korvaisi nykyisen LVL 46 §:n mukaisen maasta vietäviä tavaroita ja palveluja koskevan erityisvähennyksen.

110 §. Keskeisten kotimaisten polttoaineiden verovelvolliselle käyttäjälle myönnettäisiin energiapolitiittisista syistä oikeus tehdä 18 prosentin suuruinen laskennallinen vähennys polttoaineen verottomasta ostohinnasta tai maahantuontiarvosta. Verotuen tarkoituksena on turvata näiden polttoaineiden kilpailuasema kivihiileen nähden. Tuen tarkoituksena on myös suosia kaukolämmön tuotantoa. Säännös vastaisi LVL 47 §:n 1 momentin 4 kohtaa ja 3 momenttia.

Maakaasun maahantuojalla olisi energiapolitiittisista syistä oikeus tehdä 18 prosentin suuruinen laskennallinen vähennys maakaasun verottomasta maahantuontiarvosta. Säännös vastaisi tältä osin LVL 47 §:n 1 momentin 5 kohtaa.

111 §. Vuokratiloissa tai kiinteistöyhtiön tiloissa toimiva verovelvollinen saisi nykyiseen tapaan tehdä vähennyksen ostetusta energiahyödykkeestä silloinkin, kun veloitus sisältyy kiinteistön verottomaan vuokraan tai vastikkeeseen. Vähentää saataisiin vain määrä, joka vastaa vuokranantajan tai kiinteistöyhtiön ostamasta energiasta tai polttoaineesta suoritettavaa veroa. Säännös vastaisi LVL 51 §:ää.

112 §. Pykälässä säädettäisiin vähennysoikeudesta tavarankäyttötarkoituksen muuttuessa. Verovelvollinen saisi nykyiseen tapaan tehdä vähennyksen tilanteessa, jossa alunperin muuhun käyttöön hankittu tavara otetaan myöhemmin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Vähentää saataisiin se vero, joka on sisällynyt tavarankäytön ostohintaan taikka jonka yritys on itse suorittanut tavarankäytön maahantuonnin tai valmistuksen yhteydessä. Vero saataisiin kuitenkin vähentää vain tavarankäytön vähennyshetken mukaisesta arvosta vastaavilta osin. Säännös vastaisi LVL 52 §:ää. Säännöstä tarkennettaisiin siten, että se koskisi tavaroiden lisäksi palveluja ja vain verollisia hankintoja. Ehdotetusta rakentamispalvelujen ja kiinteistöjen erityiskohtelusta johtuen vähennys ei koskisi rakentamispalveluja eikä kiinteistöjä.

113 §. Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi vuokrauspalvelun verovelvolliselle ostajalle myönnettäisiin erityisvähennys ulkomailla vuokralle otetun tavarankäytön maahantuonnista suorittamastaan verosta.

Vuokralleottajan tuodessa maahan ulkomailla vuokraamansa tavarankäytön se verotettaisiin maahantuonnin yhteydessä tavarana. Lisäksi hänen olisi suoritettava veroa tavarankäytön vuokraamisesta myös kotimaan verotuksen yhteydessä ulkomailla ostettuna palveluna 9 §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa. Vuokralleottaja saisi tällöin vähentää tavarankäytön maahantuonnin yhteydessä suorittamansa veron tilittäessään veroa vuokramaksuista. Vuokrattu tavara ei siten tulisi verotetuksi kahteen kertaan.

#### Vähennysoikeuden rajoitukset

Vähennysoikeuden rajoituksia koskevat säännökset sisältyisivät 114—116 §:ään.

Voimassa olevassa laissa yleistä vähennysoikeutta on merkittävästi rajoitettu. Pääosa rajoituksista johtuu fiskaalisista ja nykyisen veropohjan suppeudesta aiheutuvista neutraalisuuteen liittyvistä syistä. Siirryttäessä laajapohjaiseen arvonlisäverojärjestelmään nämä rajoitukset poistuisivat. Liikevaihtoverolakiiin nykyisin sisältyvistä käyttöomaisuutta, telepalveluja, kuljetusvälineitä ja liikennepolttonesteitä sekä rakennusmateriaalia ja rakennukseen kohdistuvia työsuorituksia koskevista vähennysoikeuden rajoituksista luovuttaisiin. Samalla luovuttaisiin nykyisestä tuotannollisia investointeja koskevasta erityissääteystä.

EY:n kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaan vähennystä ei saa tehdä sellaisten hyödykkeiden hankinnasta, jotka eivät ahtaasti tulkien ole liiketoimintaa varten hankittuja. Myös lakiehdotuksen mukaisessa arvonlisäverojärjestelmässä vähennysoikeuteen tehtäisiin eräitä tällaisia rajoituksia. Vähennyskelvottomiksi säädettäisiin kulutusneutraalisuuteen liittyvistä ja hallinnollisista syistä hyödykkeitä, joita usein käytetään yksityiskulutukseen tai siihen verrattavaan tarkoitukseen.

114 §. Kulutusneutraalisuussyistä henkilökunnan yksityiskäytössä kulutettavat, vastikkeetta tai selvästi alihintaan henkilökunnalle luovutettavat hyödykkeet eivät olisi vähennyskelpoisia. Tällaisten hyödykkeiden vähennyskelvottomuus seuraisi vähennysoikeutta koskevasta yleissäännöksestä, koska ne eivät tulisi liiketoiminnassa käytettäviksi. Selkeyden vuoksi lakiehdotukseen otettaisiin lisäksi erityisiä vähennyskieltosäännöksiä, jotka koskevat eräitä henkilökunnan yksityiskulutukseen rinnastettavia hankintoja.

Pykälän 1 momentin 1 kohtaan sisältyisi

työsuhdeasuntoja ja henkilökunnan virkistystiloja koskeva vähennysoikeus. Sen mukaan vähennystä ei saisi tehdä, kun hankinta koskee verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asuntona, lastentarhana, harrastustilana taikka vapaa-ajanviettopaikkana käytettävää kiinteistöä sekä siihen tai sen käyttöön liittyviä tavaroita ja palveluja. Tällaisiin kiinteistöihin kohdistuvat palvelut, esimerkiksi rakentamispalvelut, sekä kiinteistöjen käyttöä palvelevat tavarat, esimerkiksi erilaiset harrastusvälineet, olisivat vähennyskelpottomia. Säännös vastaisi asiallisesti LVL 42 §:n 6 kohtaa.

Pykälän 2 kohdan mukaan vähennystä ei saisi tehdä verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asunnon ja työpaikan väliseen kuljetukseen liittyvistä tavaroista ja palveluista. Vähennysoikeus on tarpeen, jotta arvonlisäverovelvollisen työnantajan järjestämä henkilökunnan kuljetus ei muodostuisi verotuksellisesti edullisemmaksi kuin muun työnantajan järjestämä tai työntekijöiden itse maksama kuljetus. Vähennysoikeus koskisi verovelvollisen oman kuljetuskaluston hankinta- ja käyttökustannuksia, vuokralle otetun kaluston vuokramaksuja sekä ulkopuoliselle kuljetusyritykselle maksettuja korvauksia. Vastaavaa säännöstä ei sisälly liikevaihtoverolakiin, koska henkilökuljetustoiminta ei nykyisin ole liikevaihtoverotuksen piirissä.

Pykälän 3 kohdan mukaan vähennystä ei saisi tehdä edustustarkoitukseen käytettävistä tavaroista ja palveluista.

Nykyisin edustusmenojen vähennysoikeutta on rajoitettu siten, että edustustarkoitukseen käytettävät alkoholijuomat ja tupakkavalmisteet sekä edustuslahjat on LVL 42 §:n 7 ja 8 kohdassa säädetty erikseen vähennyskelpottomiksi. Muut edustusmenot ovat vähennysoikeutta koskevan yleissäännöksen perusteella vähennyskelpoisia. Veropohjan suppeudesta johtuen vähennyskelpoisia edustusmenoja ovat käytännössä lähinnä vain edustusateriat.

Veropohjan laajentuessa nykyisenkaltainen edustusmenojen vähennysoikeus merkitsisi sitä, että yksityiseen kulutukseen verrattavien vähennyskelpoisten edustusmenojen määrä kasvaisi olennaisesti. Kulutusneutraalisuuden sekä hallinnollisten syiden vuoksi ehdotetaan, että vähennysoikeus ulotettaisiin koskemaan kaikkia edustusmenoja. Edustusmenojen vähennyskelpottomuus vastaisi EY:n kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä omaksuttua käytäntöä.

Pykälän 4 kohdassa rajoitettaisiin ulkomaan

postilähetyksiin käytettävien postimerkkien ostohintaan sisältyvän veron vähennysoikeutta. Säännöksen mukaan vähennystä ei saisi tehdä, kun hankinta koskee postimerkkiä tai siihen verrattavaa oikeutta, jos kuljetuspalvelun myynnistä ei ole suoritettava veroa sillä perusteella, että myynti tapahtuu ulkomailla.

Vaikka käytännön syistä kaikkien postimerkkien myyntihintaan sisältyisi myyntihetkellä arvonlisävero, Posti- ja telelaitos ei olisi velvollinen suorittamaan veroa kansainvälisistä kuljetuksista. Yrityksen ostaman kansainvälisen kuljetuksen ostohintaan ei siten itse asiassa sisältyisi veroa. Tämän vuoksi tällaisen verotoman kuljetuksen ostavalla verovelvollisella ei olisi oikeutta vähentää postimerkkien ostohintoihin sisältyvää veroa. Ulkomaankirjeenvaihtoa harjoittavien yritysten tulisi jakaa postimerkkien ostohintaan sisältyvä vero kahteen osaan, vähennyskelpoiseen kotimaan lähetysten osuuteen ja vähennyskelpottomaan kansainvälisten lähetysten osuuteen.

Pykälän 5 kohtaan sisältyisi henkilöautojen, moottoripyörien ja matkailuperävaunujen sekä huvikäyttöön tarkoitettujen vesi- ja ilma-alusten vähennysoikeutta rajoittava säännös. Tällaisia ajoneuvoja ja aluksia käytetään usein varsinaisen liiketoiminnan käytön lisäksi verovelvollisen tai henkilökunnan yksityisiin ajoihin. Hallinnollisista ja valvonnallisista syistä sekä yksityiskäytön ja liiketoiminnan käytön välisen rajanvedon helpottamiseksi niiden vähennysoikeutta rajoitettaisiin. Rajoitukset eivät koskisi paketti-, kuorma- tai linja-autoja.

Säännöksen mukaan vähennystä ei saisi tehdä henkilöautosta, moottoripyörästä, matkailuperävaunusta, rakenteeltaan pääasiallisesti huvitai urheilukäyttöön tarkoitettusta vesialuksesta eikä sellaisesta ilma-aluksesta, jonka suurin sallittu lentopaino on enintään 1 600 kiloa. Lainkohdassa tarkoitettu henkilöauto olisi myös matka-auto.

Kuljetusvälineiden vähennysrajoitus ei 2 momentin mukaan koskisi ajoneuvoja ja aluksia, jotka on hankittu myytäväksi tai vuokrattavaksi. Vähennyskelpoisia olisivat myös sellaiset kuljetusvälineet, joita käytetään ammattimaiseen henkilökuljetukseen tai ajo-opetukseen. Vähennystä ei sitä vastoin voitaisi tehdä esimerkiksi linja-autoliikennettä harjoittavan yrityksen huolto- tai tukitoiminnassa käytettävistä henkilöautoista. Vähennystä ei saataisi tehdä siltä osin kuin edellä mainittuja kuljetusvälineitä käytetään yksityisajoihin.

Säännöksessä luetellut vähennyskelvottomat ajoneuvot ja alukset olisivat vähennyskelvottomia myös vuokrasopimuksen nojalla hankittuina. Vähennyskielto koskisi lisäksi niiden käyttökustannuksia eli poltto- ja voiteluaineita sekä asennus-, korjaus- ja huoltotöitä sekä varaosia.

115 §. Pykälässä säädettäisiin käytetyn tavaran kauppiaalta tapahtuvia ostoja koskevista vähennysrajoituksista. Säännös vastaisi eduskunnassa käsiteltävänä olevaa liikevaihtoverolakiin ehdotettua uutta 42 a §:ää (HE 320/1992 vp).

Pykälän mukaan vähennystä ei saisi tehdä ostettaessa käytetty tavara sellaiselta käytetyn tavaran kauppiaalta, joka on soveltanut myyntiin 83 §:ssä tarkoitettua marginaaliverotusmenettelyä. Ostaja ei tällöin saisi vähentää sitä veroa, joka myyjän olisi suoritettava myyntipalkkiostaan.

Koska käytetyn tavaran kauppiaalla ei olisi velvollisuutta soveltaa 83 §:n mukaista menettelyä, ostajan vähennysoikeus olisi sidottu siihen, onko myyjällä lain mukaan ollut oikeus käyttää lainkohdan mukaista menettelyä. Jos käytetyn tavaran kauppias ei olisi soveltanut kyseistä menettelyä, ostajalla olisi vähennysoikeus edellyttäen, että myyjä olisi merkinnyt myynnistä suoritettavan veron laskuun.

Myyjän tulisi asetukseen otettavan säännöksen mukaan tehdä vähennyskelvottomuudesta merkintä ostajana olevalle verovelvolliselle annettavaan laskuun. Jos myyjä kuitenkin merkitsisi virheellisesti laskuun myynnistä suoritettavan veron määrän, myyjän tulisi 83 §:n mukaan lisätä veron perusteeseen siitä vähentämänsä määrä. Koska myyjä olisi verollisena antamansa laskun vuoksi velvollinen suorittamaan veron normaaliin tapaan koko tavaran myyntihinnasta, olisi ostajalla mainitussa tilanteessa vähennysoikeus. Jos laskuun olisi kuitenkin merkitty myynnistä suoritettua veroa vain osasta myyntihintaa, ei ostaja saisi vähentää tätä enempää.

Jos kysymys ei ole käytettyjen tavaroiden edelleenmyynnistä vaan esimerkiksi myyjän omassa käytössä olleen käyttöomaisuuden myynnistä, ostajan vähennysoikeus määräytyisi normaalilla tavalla eli ostaja saisi vähentää sen veron, jonka myyjä lain mukaan on velvollinen suorittamaan kyseisestä myynnistä. Käytännössä ostajan kannattaa vähennysoikeuden varmistamiseksi tällaisessakin tilanteessa vähentää enintään määrä, jonka myyjä on merkinnyt laskuun.

116 §. Valtio ei saisi tehdä hankinnoistaan vähennystä. Tämä johtuisi valtion hankintoihin sovellettavasta erityismenettelystä. Vähennysrajoitus ei koskisi valtion liikelaitoksia eikä 7 §:ssä lueteltuja laitoksia.

#### Vähennysoikeuden jakaminen

117 §. Pykälässä säädettäisiin vähennysoikeuden jakamisesta tilanteessa, jossa samaa hyödykettä käytetään sekä vähennykseen oikeuttavaan että muuhun tarkoitukseen. Vähennys tehtäisiin tällöin siltä osin kuin tavaraa tai palvelua käytetään vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Säännös vastaisi tältä osin LVL 53 §:ää.

LVL 53 §:ään sisältyy pyöristyssääntö, jonka mukaan vähennys voidaan tehdä täysimääräisenä, jos vähennykseen oikeuttava käyttö on vähintään 90 prosenttia. Vastaavasti vähennystä ei nykyisin tehdä lainkaan, jos vähennykseen oikeuttava käyttö on enintään 10 prosenttia. Nykyisenkaltainen pyöristyssääntö ei sovellu hyvin laajapohjaiseen arvonlisäverotukseen, minkä vuoksi sitä ei ole sisällytetty säännöshdotukseen.

#### Vähennyksen oikaisu

118 §. Vähennettyä veroa olisi oikaistava saatujen ostohyvitysten johdosta. Säännös vastaisi LVL 54 §:ää.

#### 11 luku. Vähennetyin laskennallisen veron suorittaminen

Luvussa säädettäisiin elintarvikkeista sekä rehuista ja lannoitteista 107 ja 109 §:n nojalla tehdyn vähennetyin laskennallisen vähennyksen suorittamisesta takaisin valtiolle. Vero olisi suoritettava viennin yhteydessä ja eräissä kotimaan myynnin tilanteissa. Vähennys olisi suoritettava takaisin, jotta elintarvikkeiden vientihintoihin ei sisältyisi tukea ja jotta rehujen ja lannoitteiden tuki ei ketjuuntuisi. Vähennetyin laskennallisen veron suorittaminen tulisi kysymykseen vastaavissa tilanteissa, joissa vähennetty laskennallinen vero on LVL 10 luvun mukaan palautettava.

119 §. Pykälä sisältäisi maastaviennin yhteydessä tapahtuvaa vähennetyin laskennallisen ve-

ron suorittamista koskevan LVL 55 §:ää vastaavan säännöksen. Nykyisestä poiketen veron suoritusvelvollisuus ei koskisi lääkkeitä, koska lääketuotteista nykyisin tehtävästä laskennallisesta vähennyksestä luovuttaisiin.

120 §. Pykälä koskisi kotimaan myynnin yhteydessä tapahtuvaa vähennetyn laskennallisen veron suorittamista. Säännös vastaisi LVL 56 §:ää lääketuotteita koskevin edellä selostetuvin poikkeuksin.

121 §. Pykälä sisältäisi valtuutussäännöksen, jonka mukaan valtiovarainministeriö voisi määrättyjen tavaroiden tai tavararyhmien kohdalta vahvistaa ne perusteet, joiden mukaan suoritettavan vähennetyn laskennallisen veron määrä lasketaan. Lisäksi valtiovarainministeriö voisi määrätä siitä, milloin vähennetyn laskennallisen veron määrä on niin vähäinen, ettei sitä ole suoritettava. Säännös vastaisi LVL 57 §:ää.

#### *12 luku. Veron palauttaminen muille kuin verovelvollisille*

Luvussa säädettäisiin veron palauttamisesta muille kuin verovelvollisille. Oikeus palautukseen olisi ulkomaisilla elinkeinonharjoittajilla (122—126 §), ulkomaisilla lähetystöillä (127—129 §), kunnilla (130 §) sekä eräillä verotonta toimintaa ja ulkomaankauppaa harjoittavilla yrityksillä (131 §).

#### **Ulkomaiset elinkeinonharjoittajat**

Nykyisen lain mukaan ulkomaisilla yrityksillä ei ole oikeutta saada palautuksena Suomessa hankkimiensa hyödykkeiden ostohintaan sisältyvää veroa. Palautusmenettelyyn ei ole käytännössä ollut tarvetta, koska majoitus-, kuljetus- ja muut sellaiset palvelut ovat olleet verottomia.

Lakiehdotuksen mukaisessa laajapohjaisessa arvonlisäverojärjestelmässä ulkomaisten ja kotimaisten yritysten välinen kilpailuneutraalisuus edellyttää, että ulkomaisille yrityksille myönnettäisiin oikeus palautukseen. Ilman palautusoikeutta ulkomaisten yritysten tuotantopanoksiin sisältyisi piilevänä suomalaista veroa. Palautusmenettely on omaksuttu EY:n arvonlisäverodirektiiveissä ja EY-maissa sovellettavissa järjestelmissä.

Tämän vuoksi ehdotetaan, että ulkomaisille

elinkeinonharjoittajille palautettaisiin hakemuksesta niiden ulkomailla harjoittamaa liiketoimintaa varten Suomessa hankkimien tavaroiden ja palvelujen ostohintaan sisältyvät verot. Palautusoikeus olisi yhtä laaja kuin Suomessa verovelvollisten yritysten vähennysoikeus. Euroopassa yleisesti noudatettavan käytännön ja hallinnollisten syiden vuoksi palautusmenettely koskisi myös sellaisten maiden yrityksiä, joissa ei ole käytössä vastaavaa palautusjärjestelmää.

Luvun 122—126 §:ssä säädettäisiin palautuksen aineellisista edellytyksistä ja syntymishetkestä. Palautusmenettelystä säädettäisiin 15 luvussa. Säännösehdotukset on laadittu EY:n 8. ja 13. arvonlisäverodirektiivin (79/1072/EEC ja 86/560/EEC) mukaisiksi.

122 §. Pykälässä säädettäisiin ulkomaisen elinkeinonharjoittajan oikeudesta saada hakemuksesta takaisin ulkomailla harjoittamaansa liiketoimintaa varten Suomessa ostamiensa tavaroiden ja palvelujen ostohintoihin sisältyvät verot sekä Suomeen tuomistaan tavaroista suoritettavansa verot. Palautusoikeus ei koskisi laskennallisia veroja. Pykälä koskisi sellaisia ulkomaisia yrityksiä, jotka eivät ole Suomessa verovelvollisia ja joilla ei ole täällä kiinteää toimipaikkaa.

Suomessa verovelvollisia koti- ja ulkomaisia yrityksiä koskisi tämän luvun 131 §:ssä tarkoitettu palautusoikeus. Mainitun lainkohdan nojalla palautuksen saisivat myös vientiyrietykset ja muut ei-verovelvolliset ulkomaiset yritykset, joilla on täällä kiinteä toimipaikka.

Ulkomaalaisella tarkoitettaisiin 10 §:n mukaan elinkeinonharjoittajaa, jonka kotipaikka on ulkomailla. Kiinteä toimipaikka määriteltäisiin 11 §:ssä.

Palautus saataisiin 1 momentin 1 kohdan mukaan hyödykkeistä, jotka ulkomaalainen hankkii ulkomailla harjoittamaansa liiketoimintaa varten. Hyödykkeiden tulisi olla tarkoitettu käytettäväksi tai kulutettaviksi hakijan omassa liiketoiminnassa. Hakijan tulisi harjoittaa liiketoimintaa ulkomailla hyödykkeiden ostotai maahantuontihetkellä. Jos hyödykkeen hankinta liittyy sellaiseen myyntiin, jonka katsottaisiin lakiehdotuksen 5 luvun säännösten mukaan tapahtuneen Suomessa, palautukseen ei olisi oikeutta 1 kohdan perusteella.

Palautuksen edellytyksenä olisi lisäksi, että toiminta olisi aiheuttanut verovelvollisuuden, jos sitä olisi harjoitettu Suomessa. Verovelvollisuuteen vaikuttaisivat sekä verovelvollisuutta

että myynnin verollisuutta koskevat säännökset. Esimerkiksi yleishyödylliseksi yhteisöksi katsottava ulkomainen yhteisö olisi oikeutettu palautukseen vain sellaisen toiminnan osalta, josta saatua tuloa pidettäisiin Suomen lainsäädännön mukaan liiketulona. Palautuksen hakijan olisi kyettävä näyttämään, että hyödykkeet liittyvät mainitunlaiseen toimintaan. Palautukseen oikeuttavaa ei olisi toiminta, jonka verollisuus edellyttäisi vapaaehtoista hakeutumista verovelvolliseksi. Ratkaisevaa olisi, miten hakijan toiminnan verollisuutta arvioitaisiin lakiehdotuksen säännösten mukaan. Merkitystä ei sitä vastoin olisi sillä, onko hakijan toiminta hänen kotimaansa lainsäädännön mukaan arvonlisäverollista.

Palautukseen oikeuttavaa toimintaa olisi myös sellainen ulkomailla harjoitettu toiminta, joka olisi Suomessa harjoitettuna 52, 55—58 §:n tai 6 luvun säännösten nojalla verotonta eli esimerkiksi ulkomaille myynti sekä lannoite- ja rehuaineiden valmistus.

Merkitystä ei olisi sillä, missä ostetut tavarat tai palvelut kulutetaan, kunhan kulutus liittyy ulkomailla harjoitettuun liiketoimintaan. Palautus saataisiin esimerkiksi Suomessa pidettäviin messuihin ja näyttelyihin liittyvistä kustannuksista tai liikematkoihin liittyvistä majoituskuluista.

Palautus saataisiin 2 kohdan mukaan myös hyödykkeistä, joiden hankinta liittyy ulkomalaisen Suomessa harjoittamaan tavaroiden ja palvelujen myyntiin, josta ostaja olisi 9 §:n nojalla verovelvollinen. Palautus koskisi myös tilannetta, josta verovelvollisuutta ei syntyisi sen johdosta, että ostajana on valtio.

Lisäksi palautukseen oikeuttavaa toimintaa olisi 3 kohdan mukaan ulkomalaisen Suomessa harjoittama myynti ulkomaille sekä 52 ja 55-58 §:ssä tarkoitettu veroton myynti. Koska tällainen toiminta yleensä edellyttää kiinteän toimipaikan olemassaoloa, palautus tapahtuisi kuitenkin käytännössä yleensä 131 §:n nojalla.

Pykälän 2 momentin mukaan oikeus palautukseen koskisi vain veroa, joka olisi voitu 10 luvun säännösten nojalla vähentää, jos ulkomaalainen olisi ollut toiminnasta verovelvollinen Suomessa. Mainitun luvun 114 §:ssä säädetty vähennysrajoitukset koskisivat siis myös ulkomaalaisille suoritettavia palautuksia. Palautusta ei saataisi esimerkiksi edustus- tai yksityiskuluista. Palautushakemuksessa tulisi-kin riittävästi yksilöidä hyödykkeiden käyttötarkoitus. Jos hyödyke on hankittu vain osit-

tain palautukseen oikeuttavaan tarkoitukseen, palautus maksettaisiin vain vastaavilta osin.

Palautuksen edellytyksenä olisi, että tavarain tai palvelun myynti ulkomaalaiselle on verollinen. Jos myynti olisi 6 luvun säännösten nojalla verotonta ulkomaille myyntiä eli kyseessä olisi esimerkiksi 70 §:n 3 kohdassa tarkoitettu ex-works -ehdoin tapahtuva myynti, ei oikeutta palautukseen olisi, vaikka myyjä olisi virheellisesti katsonut myynnin verolliseksi.

123 §. Jos elinkeinonharjoittaja on ostanut hyödykkeen omissa nimissään päämiehensä lukuun, myös päämiehen tulisi pykälän 1 momentin mukaan täyttää palautuksen edellytykset. Toisin sanoen sekä asiamiehen että toimeksiantajan tulisi olla 122 §:ssä tarkoitettuja ulkomaisia yrityksiä, jotka ovat hankkineet hyödykkeen käytettäväksi mainitussa lainkohdassa tarkoitettussa liiketoiminnassaan palautukseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Säännös on tarpeen 122 §:ssä säädettyjen palautuksen edellytysten varmistamiseksi.

Jos kyse on välittäjän päämiehensä nimissä ja lukuun tekemästä hankinnasta, vain päämies olisi oikeutettu palautukseen ja vain hänen toiminnallaan olisi merkitystä palautuksen edellytysten olemassaololle.

124 §. Pykälän mukaan ulkomaisella matkanjärjestäjällä olisi oikeus palautukseen toisen elinkeinonharjoittajan välittömästi matkustajan hyväksi suorittamien palvelujen osalta vain silloin, kun matkustajalla olisi ollut tämä oikeus, jos hän olisi hankkinut hyödykkeen itse.

125 §. Pykälässä säädettäisiin palautusoikeuden syntyhetkestä. Palautuksen 122 §:ssä säädettyjen edellytysten tulisi olla olemassa tänä hetkenä. Palautusoikeuden syntyhetkellä olisi merkitystä 150 §:ssä tarkoitettun palautusjakson ja hakemuksen tekemiselle asetetun määräajan kannalta.

Oikeus palautukseen syntyisi silloin, kun tavara on toimitettu, palvelu on suoritettu tai maahan tuotu tavara on tullattu. Ostettujen hyödykkeiden maksuajankohdalla ei sen sijaan olisi merkitystä. Ehdotusta puoltavat hallinnolliset syyt ja kansainvälinen käytäntö.

126 §. Palautettavalle verolle asetettaisiin vähimmäismäärä. Jos hakemus koskee koko kalenterivuotta tai sen loppuosaa, palautusta ei maksettaisi, jos palautettava määrä olisi alle 150 markkaa. Muussa tapauksessa vähimmäismäärä olisi 1 200 markkaa. Jälkimmäisen vähimmäismäärän asettamisella suuremmaksi py-

ritään edistämään hakemusten kohdistamista pidemmille jaksoille ja näin vähentämään hakemusten määrää.

Palautettavalla määrällä tarkoitettaisiin sitä määrää, joka yhden hakemuksen perusteella lain mukaan palautettaisiin, ellei vähimmäismääräedellytystä olisi. Merkitystä ei olisi sillä, kuinka suurta määrää hakemuksessa on haettu palautettavaksi. Jos hakemus koskee kahta eri kalenterivuotta, olisi sitä käsiteltävä kahtena eri hakemuksena. Näin ollen hakemuksen perusteella palautettava määrä olisi jaettava vastaavasti kahteen osaan tutkittaessa vähimmäismäärän täyttymistä.

Jos palautettava määrä jää alle vähimmäismäärän, hakemus hylättäisiin.

### Diplomaattiset edustustot

Ulkovaltojen Suomessa toimiville diplomaattisille ja vastaaville edustustoille palautettavasta arvonlisäverosta säädettäisiin 127—129 §:ssä. Säännökset vastaisivat eräin tarkennuksin eduskunnassa käsiteltävänä olevaa liikevaihtoverolakiin ehdotettua uutta 128 a §:ää (HE 320/1992 vp.).

127 §. Ulkovaltojen diplomaattisille edustustoille ja vastaavassa asemassa oleville virastoille palautettaisiin viralliseen käyttöön hankittujen eräiden hyödykkeiden ostohintaan sisältyvä arvonlisävero. Veronpalautus myönnettäisiin muun muassa rakennus- ja sisustustarvikkeista, muusta irtaimistosta, edustustoiminnassa käytettävistä tavaroista, moottoriajoneuvoista ja niiden polttoaineista sekä varaosista, edellä mainittuihin tavaroihin liittyvistä palveluista samoin kuin kiinteistöä varten hankituista energiahyödykkeistä, vedestä, jätehuoltopalveluista ja telepalveluista. Vero palautettaisiin hakemuksesta, ja se perustuisi vastavuoroisuuteen.

128 §. Ulkoasiainministeriöllä olisi 1 momentin mukaan toimivalta vahvistaa hakemuksesta, onko edustusto asemansa ja vastavuoroisuuden sekä hyödykkeen käyttötarkoituksen perusteella oikeutettu veronpalautukseen. Tämän vahvistuksen mukaisesti Uudenmaan lääninverovirasto palauttaisi veron. Ulkoasiainministeriö jättäisi palautushakemuksen vahvistamatta niiden tavaroiden osalta, jotka eivät kuulu lainkohdan piiriin tai jotka määrällisesti ylittävät edustuston tavanomaisen tarpeen. Hakemus voitaisiin kuitenkin hyväksyä vain, jos veron

palauttamiseen oikeuttavien hyödykkeiden verollinen ostohinta on hakemuksessa yhteensä vähintään 2 000 markkaa. Tällä rajoitettaisiin tehtävien hakemusten määrää ja hallinnollisia kustannuksia.

Jos veroa palautettaisiin liikaa, voitaisiin se 3 momentin mukaan vähentää myöhemmin palautettavasta määrästä.

Valitusoikeutta veronpalautuspäätöksistä ei 4 momentin mukaan olisi. Veroedun myöntäminen perustuu vapaaehtoisuuteen, eikä toisaalta liikaa palautettujen verojen pakkoperintä ole diplomaattisessa asemassa olevien kohdalla mahdollista.

129 §. Kirjallinen hakemus liikevaihtoveron palauttamiseksi olisi pykälän mukaan tehtävä ulkoasiainministeriölle neljännesvuosittain ja viimeistään vuoden kuluessa liitteenä olevan laskun maksupäivästä. Verohallitus määräisi tarkemmin hakemukseen sisällytettävistä tiedoista.

### Kunnat

130 §. Kunnalla olisi oikeus saada takaisin verotonta toimintaa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvät arvonlisäverot. Palautusoikeuden avulla ratkaistaisiin kunnan itse tuottamien ja ostamien palvelujen välinen kilpailuneutraalisuusongelma. Kunnalla tarkoitettaisiin 8 §:n mukaan myös kuntayhtymää ja Ahvenanmaan maakuntaa. Kuntien olisi yhteisesti suoritettava valtiolle takaisin saamansa palautukset. Palautuksen takaisinperimismenettelystä säädettäisiin erillisellä lailla.

Pykälän 1 momentin mukaan kunnalla olisi oikeus saada palautuksena hankintaan sisältyvä 10 luvussa tarkoitettu vero, josta ei saa tehdä vähennystä tai josta ei saa 131 §:ssä tarkoitettua palautusta. Mikäli kunta harjoittaisi verollista liiketoimintaa, se saisi lain yleisten sääntöjen mukaan vähentää hankintoihin sisältyvät arvonlisäverot. Kunnalla olisi siten oikeus saada takaisin periaatteessa kaikkiin sen hankintoihin sisältyvät arvonlisäverot joko palautus- tai vähennysmenettelyn avulla.

Kunnalla olisi oikeus palautukseen vastaavassa laajuudessa kuin sillä olisi ollut vähennysoikeus, jos kysymyksessä olisi ollut verollinen toiminta. Palautusoikeus koskisi siten pääsääntöisesti kaikkia niitä hankintoja, joihin sisältyvän veron verovelvollinen yritys voisi 10

luvun säännösten nojalla vähentää. Palautus koskisi myös laskennallisia veroja.

Palautusoikeutta rajattaisiin 2 momentissa. Palautusoikeus ei koskisi yksityiseen kulutukseen tai 114 §:ssä tarkoitettuun vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön tapahtuvia hankintoja. Palautuskelvottomia olisivat esimerkiksi henkilökunnan kulutukseen ja edustuskäyttöön liittyvät hankinnat. Kilpailuneutraalisuussyistä palautusoikeus ei koskisi 53 §:ssä tarkoitettua henkilöstöruokalatoimintaa varten tapahtuvia hankintoja. Palautusta ei myöskään myönnettäisi 79 §:ssä tarkoitettusta henkilökuljetustoiminnan harjoittajalle myönnetystä tuesta, avustuksesta tai alijäämän kattamisesta suoritettavasta verosta.

Kuntien olisi yhteisesti suoritettava valtiolle takaisin pykälän nojalla saamansa palautukset. Pykälän 3 momentti sisältäisi viittaussäännöksen tätä koskevaan lainsäädäntöön.

Ulkomaankauppaa ja verotonta toimintaa harjoittavat yritykset

131 §. Pykälässä säädettäisiin erälle ulkomaankauppaa ja verotonta toimintaa harjoittaville yrityksille palautettavasta verosta. Nykyisin vastaavanlaisista toimintaa harjoittavat yritykset ovat teknisesti verovelvollisia. Ne eivät suorita myynnistä veroa, mutta saavat vähentää hankintoihin sisältyvän veron vastaavassa laajuudessa kuin muut verovelvolliset. Lakiehdotuksen mukaan tällaiset yritykset eivät olisi verovelvollisia. Niillä olisi kuitenkin oikeus nykyiseen tapaan saada takaisin hankintoihin sisältyvä vero palautuksena. Palautusoikeuden laajuuteen ja palautusmenettelyyn sovellettaisiin samoja sääntöjä kuin verovelvollisten yritysten vähennysoikeuteen ja vähennysmenettelyyn.

Palautusoikeus koskisi 1 momentin mukaan tiettyjä verotonta toimintaa harjoittavia yrityksiä. Tällaisia elinkeinonharjoittajia olisivat 52 §:ssä tarkoitettujen rehu- ja lannoiteaineiden valmistajat samoin kuin 55 §:ssä tarkoitettujen sanoma- ja aikakauslehtien, 56 §:ssä tarkoitettujen yleishyödyllisten yhteisöjen jäsenlehtien painoksen, 57 §:ssä tarkoitettujen polttoaineiden sekä 58 §:ssä tarkoitettujen vesi- ja ilmalusten ja niihin kohdistuvien työsuoritusten myyjät. Palautusoikeus merkitsisi mainittujen hyödykkeiden nykyisen verokohtelun säilymistä asiallisesti muuttumattomana.

Myös elinkeinonharjoittajilla, jotka myyvät

tavaroita ja palveluja 6 luvussa tarkoitettulla tavalla ulkomaille, olisi 1 momentin mukaan oikeus saada palautuksena hankintoihin sisältyvä arvonnalisävero. Palautusoikeuden johdosta vientihintoihin ei sisältyisi verollisista tuotantopanoshankinnoista aiheutuvaa piilevää veroa. Viennin nykyinen verokohtelu säilyisi siten asiallisesti muuttumattomana. Palautusoikeus koskisi vain 6 luvun säännösten perusteella verotonta toimintaa. Mikäli ulkomaille myytäisiin tavara tai palvelu, jonka myynti olisi verotonta muiden kuin 1 momentissa mainittujen 4 luvun säännösten perusteella, palautusoikeutta ei olisi. Palautusoikeus ei myöskään koskisi 2 luvun säännösten perusteella verovelvollisuudesta vapautettua, esimerkiksi vähäisen toiminnan harjoittajaa, ellei hän olisi 12 §:n perusteella hakeutunut verovelvolliseksi.

Palautusoikeus koskisi 1 momentin mukaan myös ulkomailla tapahtuvaa myyntiä varten hankittuja tavaroita ja palveluja. Edellytyksenä olisi 2 momentin mukaan, että toiminta Suomessa harjoitettuna olisi aiheuttanut verovelvollisuuden tai olisi vapautettu verosta 52 §:n, 55—58 §:n tai 6 luvun perusteella. Mikäli ulkomailla harjoitettu toiminta olisi Suomessa harjoitettuna verotonta muiden kuin edellä mainittujen 4 luvun säännösten perusteella tai esimerkiksi vähäisen toiminnan verovapautta koskevan erityissäännöksen perusteella, palautusoikeutta ei olisi.

Nykyisin verovelvollisella on LVL 46 §:n mukaan oikeus tehdä vähennys sellaisista tavaroista ja verollisista palveluista, jotka hän vie maasta niitä Suomessa käyttämättä. Säännösehdotuksessa tarkoitettu palautusoikeus korvaisi tämän vähennyksen. Palautusoikeus olisi osittain nykyistä vähennysoikeutta laajempi. Se koskisi myös muun kuin verovelvollisen ulkomaille viemiä tavaroita ja palveluja. Palautusoikeus ei myöskään olisi rajoitettu vain ulkomailla kulutettaviin hyödykkeisiin. Toisaalta palautusoikeus olisi osittain nykyistä vähennysoikeutta rajoitetumpi, koska ulkomailla harjoitetulle toiminnalle asetettaisiin 2 momentissa tarkoitettu edellytykset.

Palautettavalla hankintaan sisältyvällä verolla tarkoitettaisiin 3 momentin mukaan veroa, joka 10 luvun säännösten mukaan olisi ollut vähennyskelpoinen, jos toiminta olisi aiheuttanut verovelvollisuuden. Palautusoikeus vastaisi laajuudeltaan verovelvolliselle myönnettävää vähennysoikeutta. Palautuskelpoisena pidettäisiin myös laskennallista veroa. Lakiehdotuksen

10 luvun vähennysrajoituksia koskevat säännökset rajoittaisivat palautusoikeutta. Palautusta ei saataisi esimerkiksi henkilökunnan kulutukseen ja edustuskäyttöön liittyvistä hankinnoista.

132 §. Pykälän 1 momentin mukaan 131 §:ssä tarkoitettu palautusoikeus koskisi vain suomalaista elinkeinonharjoittajaa sekä sellaista ulkomaalaista, jolla on kiinteä toimipaikka Suomessa tai joka on täällä verovelvollinen. Ulkomaalainen, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa ja joka ei ole täällä verovelvollinen, saisi palautuksen 122 §:n säännösten perusteella.

Pykälän 2 momentin mukaan matkanjärjestäjällä olisi oikeus palautukseen toisen elinkeinonharjoittajan välittömästi matkustajan hyväksi suorittamien palvelujen osalta vain silloin, kun matkustajalla olisi ollut tämä oikeus, jos hän olisi hankkinut hyödykkeen itse. Jos kysymyksessä on välittäjän päämiehenä nimissä ja lukuun tekemä hankinta, vain päämies olisi oikeutettu palautukseen ja vain hänen toiminnallaan olisi merkitystä palautusten edellytysten olemassaololle. Rajoitus vastaisi 124 §:ssä ehdotettua palautusoikeuden rajoitusta.

### Erityissäännös

133 §. Pykälässä säänneltäisiin 130 ja 131 §:ssä tarkoitettua palautusoikeutta koskevien säännösten suhde lain muihin aineellisiin ja menettelyä koskeviin säännöksiin.

Pykälän 1 momentin mukaan 130 ja 131 §:ssä tarkoitettu palautukseen oikeuttava käyttö ja palautettava vero rinnastettaisiin vähennyksen oikeuttavaan käyttöön ja vähennettävään veroon. Tämä merkitsisi sitä, että jos esimerkiksi myynnin tai omaan käyttöön ottamisen verollisuuden edellytykseksi on laissa säädetty, että tavara tai palvelu oli hankittu vähennyksen oikeuttavaan käyttöön tai että ostoon sisältyvä vero on voitu vähentää, säännöksiä sovellettaisiin myös tilanteessa, jossa tavara tai palvelu oli hankittu 130 tai 131 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttavaan käyttöön tai siitä on voitu saada mainittujen lainkohtien nojalla palautus. Vähennys ja edellä mainittu palautus rinnastettaisiin toisiinsa esimerkiksi oman käytön verotusta koskevassa 21, 22, 32 ja 33 §:ssä, verovelvolliseksi hakeutumista koskevassa 30 §:ssä, vähennysrajoitusten piiriin kuuluvan

tavaran tai palvelun myyntiä koskevassa 61 §:ssä, liikkeen tai sen osan luovutusta koskevassa 62 §:ssä, veron perustetta koskevassa 76, 81 ja 90 §:ssä, tavaran maahantuonnin verottomuutta koskevassa 95 §:ssä, vähennysoikeutta koskevassa 112 §:ssä ja vähennetyt laskennallisen veron suorittamista koskevassa 11 luvussa.

Pykälän 2 momentin mukaan 131 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttavan toiminnan yhteydessä valmistettuun tavarahan tai suoritettuun palveluun sovellettaisiin, mitä 21 ja 22 §:ssä säädetään verollisen liiketoiminnan yhteydessä valmistetusta tavarasta tai suoritetusta palvelusta. Edellä mainittuun palautukseen oikeutetun olisi siten suoritettava veroa palautukseen oikeuttavan toiminnan yhteydessä valmistetun tai suoritettun palvelun ottamisesta omaan käyttöön, mikäli 21 ja 22 §:ssä säädetty edellytykset muutoin täyttyisivät.

Kunnan velvollisuus suorittaa veroa tavarahan ja palvelun ottamisesta omaan käyttöön määräytyisi oman käytön verotusta koskevien yleisten sääntöjen mukaan. Koska vähennykseen ja palautukseen oikeuttava käyttö rinnastettaisiin toisiinsa, kunnan ei olisi suoritettava veroa kunnan toimialan sisäisistä hyödykkeiden siirroista, esimerkiksi käyttöomaisuuden siirroista, esimerkiksi verollisesta toiminnasta verotuksen ulkopuoliseen palvelu- tai viranomaistoimintaan. Kunnan olisi sitä vastoin suoritettava veroa omana käyttönä vähennykseen tai palautukseen oikeuttavaan käyttöön hankitun hyödykkeen luovuttamisesta henkilökunnan yksityiseen kulutukseen, muusta vastikkeettomasta luovuttamisesta ja hyödykkeen siirtämisestä vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön.

Pykälän 2 momentti ei koskisi kunnan harjoittamaa 130 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttavaa toimintaa. Kunnan ei siten olisi suoritettava veroa verottoman palvelu- ja viranomaistoiminnan yhteydessä itse suorittamiensa palvelujen tai tällaisen toiminnan yhteydessä itse valmistamiensa tavaroiden omasta käytöstä. Kunnan olisi suoritettava veroa vain tällaisten palvelujen ja tavaroiden tuottamisessa käytettyjen palautukseen oikeuttavaan tarkoitukseen ostettujen tavaroiden ja palvelujen ottamisesta omaan käyttöön. Kunnan verovelvollisuus itse tuotettujen hyödykkeiden ottamisesta omaan käyttöön rajoittuisi lain yleisten sääntöjen mukaan pääsääntöisesti vain verollisen liiketoiminnan tai 131 §:ssä tarkoitettun palautukseen oikeuttavan toiminnan yhteydes-



sä valmistettuihin tavaroihin tai suoritettuihin palveluihin. Veroa on kuitenkin suoritettava vain silloin, kun valmistus tapahtuu muuhun kuin vähennykseen tai palautukseen oikeutta-vaan käyttöön.

Kunta olisi verovelvollinen itse suoritettujen kiinteistöhallintapalvelujen omasta käytöstä 32 §:ssä säädettyin edellytyksin silloinkin, kun näitä palveluja ei tuoteta verollisen liiketoimin- nan yhteydessä. Palautusoikeuden laajuudesta johtuen kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön verotus kohdistuisi lähinnä vain kunnan henkilökunnan virkistystiloina ja työsu- deasuntona käytettäviin kiinteistöihin. Oman käytön verotus ei sitä vastoin koskisi kunnan verottomassa palvelu- ja viranomaistoiminnas- sa käytettäviin kiinteistöihin kohdistuvia itse tuotettuja palveluja.

Kunnan olisi suoritettava veroa myös 31 §:n 1 momentissa tarkoitettujen rakentamispalvelu- jen omaan käyttöön ottamisesta. Mainitussa lainkohdassa on kysymys myyjän hallinnassa olevalle maa-alueelle rakennetun tai rakennu- tetun uudisrakennuksen myynnistä sekä perus- tararakentamisesta. Tällaisia rakentamispalve- luja verotettaisiin hallinnollisista syistä raken- tamispalvelun omaan käyttöön ottamisena, vaikka taloudellisesti tarkasteltuna kysymys on rakentamispalvelun myynnistä. Kilpailuneu- traalisuussyistä tällainen toiminta verotettaisiin myös kunnan harjoittamana.

Nykyisin kunta ei ole LVL 11 §:n mukaan verovelvollinen yhdyskunnan käyttöön valmis- tamiensa tavaroiden omasta käytöstä. Kunnan on kuitenkin neutraalisuussyistä suoritettava liikevaihtoveroa verollisen energiantuotannon yhteydessä tapahtuvasta energian ottamisesta käytettäväksi kunnan verottomassa toiminnas- sa. Lakiehdotuksessa tällaisesta kunnan sisäi- seen käyttöön tulevan energian verotuksesta luovuttaisiin. Neutraalisuus itse tuotetun ja ostetun energian välillä toteutuisi vastaavalla tavalla kuin muidenkin hyödykkeiden kohdalla kunnan palautusosoikeuden avulla.

Kuntia ja 131 §:ssä tarkoitettua palautuksen saajia koskevassa palautusmenettelyssä noudatettaisiin samoja sääntöjä kuin verotusmenette- lyssä. Palautukseen oikeutettuun sovellettaisiin 3 momentin mukaan, mitä 13—23 luvuissa säädetään verovelvollisesta. Palautettavaan ve- ron sovellettaisiin 1 momentin mukaan, mitä ajallista kohdistamista ja verotusmenettelyä koskevissa 13—23 luvuissa säädetään vähen- nettävästä verosta. Tämä merkitsisi muun mu-

assa sitä, että palautushakemukseen sovellettaisi- in samoja sääntöksiä kuin verovelvollisen ennakkopalautushakemukseen tai kuukausi- ilmoitukseen ja palautuspäätökseen samoja sääntöjä kuin vähennettävän veron palautta- mista koskeviin päätöksiin. Palautuksensaajat merkittäisiin verovelvollisten rekisteriin.

## II OSA

Lakiehdotuksen toisessa osassa säädettäisiin veron tilittämisestä, verotusmenettelystä, muu- toksenhausta ja hallinnosta. Säännösehdotuk- set olisivat pääosin samansisältöiset kuin liike- vaihtoverolain vastaavat säännökset. Siltä osin kuin ne poikkeavat sisällöllisesti voimassa ole- vasta laista tästä on mainittu perusteluissa erikseen. Lakiehdotuksen toisen osan säännöksiä sovellettaisiin verovelvollisten lisäksi 130 ja 131 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeutet- tuihin.

### 13 luku. Ajallinen kohdistaminen

Valtiolle tilittävä vero laskettaisiin kalente- rikuukauden pituiselta laskentakaudelta. Tili- tettävä vero olisi laskentakaudelle kohdistetta- vien myynneistä suoritettavien verojen ja han- kinnoista vähennettävien verojen erotus. Lu- kuun sisältyisivät säännökset siitä, mille kalen- terikuukaudelle yksittäisistä myynneistä suori- tettavat ja hankinnoista vähennettävät verot kohdennetaan.

134 §. Pykälässä todettaisiin, että myynneistä suoritettavat verot ja vähennettävät verot koh- distetaan veron tilittämistä varten kalenteri- kuukaudelle sen mukaan kuin tässä luvussa säädetään.

135 §. Pykälä sisältäisi myynnistä suoritetta- van veron ajallista kohdistamista koskevan perussäännöksen. Sen mukaan vero kohdistet- taisiin sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana veron suorittamisvelvollisuus on 15 ja 16 §:n mukaan syntynyt.

Ajallista kohdistamista koskevat säännökset perustuisivat nykyiseen tapaan pääsääntöisesti suoriteperiaatteelle. Lakiehdotuksen 15 §:n 1 kohdan veron suorittamisvelvollisuutta koske- van pääsäännön mukaan velvollisuus suorittaa veroa syntyisi, kun myyty tavara on toimitettu tai palvelu suoritettu. Myynnistä suoritettava vero kohdistettaisiin näissä tilanteissa sille ka-

lenterikuukaudelle, jonka aikana myyty tavara on toimitettu tai palvelu suoritettu. Tämä vastaisi LVL 58 §:n 1 kohtaa.

Suoriteperustetta sovellettaisiin myös osamaksukauppaan. Osamaksukaupassa vero tilitettäisiin siten nykyiseen tapaan koko myyntihinnasta siltä kalenterikuukaudelta, jonka aikana tavara on toimitettu.

Vuokrauksessa veroa tilitettäisiin nykyiseen tapaan vuokra-ajan perusteella kullekin kalenterikuukaudelle kohdistuvasta vuokramaksusta. Merkitystä ei olisi sillä, milloin vuokraesine on toimitettu tai milloin vuokramaksu on veloitettu tai maksettu.

Veron tilittämisaikakohta muuttuisi nykyisestä sellaisissa toimituksissa, joissa käytetään ennakkomaksuja. Nykyisin vero tilitetään ennakkomaksuista vasta siltä kalenterikuukaudelta, jonka aikana tavara on toimitettu tai palvelu suoritettu. Lakiehdotuksen 15 §:n 2 kohdan mukaan veron suorittamisvelvollisuus syntyisi ennakkomaksun osalta jo silloin, kun se on maksettu. Ajallista kohdistamista koskevien säännösten mukaan ennakkomaksusta suoritettava vero kohdistettaisiin siten sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana ennakkomaksu on kertynyt.

Henkilökuljetustoiminnan harjoittajan saamista tuista ja avustuksista suoritettava vero kohdistettaisiin sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana ne on 15 §:n 3 kohdan mukaisesti saatu. Nykyisin tällaisista eristä ei suoriteta veroa.

Tavaran tai palvelun omaan käyttöön ottamisesta suoritettava vero kohdistettaisiin nykyiseen tapaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana tavara tai palvelu on 15 §:n 4 kohdan mukaisesti otettu omaan käyttöön.

Itse suoritetun rakentamispalvelun omaan käyttöön ottamisesta suoritettava vero kohdistettaisiin sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana työtä on 16 §:n 1 kohdan mukaisesti tehty ja tavaroita asennettu. Vero tilitettäisiin siten kuukaussittain rakentamispalvelun valmistusasteen perusteella. Ostetun rakentamispalvelun omaan käyttöön ottamisesta suoritettava vero kohdistettaisiin 16 §:n 2 kohdan mukaisesti vastaavalle kalenterikuukaudelle, jonka aikana palvelun myyjän on suoritettava myynnistään vero.

Kun rakennuksesta tehty vähennys on 33 §:n mukaan oikaistava, rakentamispalvelun omaan käyttöön ottamisesta suoritettava vero kohdistettaisiin sille kalenterikuukaudelle, jonka aika-

na kiinteistö on 16 §:n 3 kohdassa tarkoitettulla tavalla luovutettu tai otettu omaan käyttöön.

136 §. Ehdoton suoriteperusteen noudattaminen kuukaussittaisissa verotilityksissä aiheuttaisi käytännössä ongelmia, koska yritykset tekevät kirjaukset yleensä laskujen perusteella ja oikaisivat kirjanpitoonsa suoriteperusteiseksi vasta tilinpäätöstä laadittaessa. Tämän vuoksi pykälässä myönnettäisiin verovelvollisille oikeus käyttää laskutusperustetta tilikauden aikana. Säännös vastaisi LVL 59 §:ää.

Pykälän 1 momentin mukaan myynnistä suoritettava vero voitaisiin tilikauden aikana kohdistaa sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana ostajaa on toimitetusta tavarasta tai suoritetusta palvelusta veloitettu. Jos veloitusta ei käytetä, vero saataisiin kohdistaa sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana myyntihinta tai sen osa on kertynyt. Laskutusperusteen käyttö koskisi vain 15 §:n 1 kohdassa tarkoitettuja tilanteita eli myyntiä siltä osin kuin ennakkomaksuja ei ole kertynyt. Ennakkomaksuista suoritettava vero kohdistettaisiin aina maksukuukaudelle.

Pykälän 2 momentin mukaan tilikauden päättyessä veloittamatta olevat erät ilmoitettaisiin tilikauden viimeisen kalenterikuukauden myyntinä ja maksettaisiin valtiolle tältä kalenterikuukaudelta tilitettävän veron maksamisen yhteydessä. Jos verovelvollinen kesken tilikautta lopettaisi kokonaan verollisen liiketoiminnan harjoittamisen, kohdistettaisiin veloittamatta olevat erät verollisen liiketoiminnan viimeiselle kalenterikuukaudelle.

137 §. Ammatinharjoittajilla, jotka kirjanpitolain mukaan saavat pitää maksuperusteista kirjanpitoa, olisi nykyiseen tapaan oikeus tilitää vero maksuun perustuen. Verovelvollisuuden päättyessä olisi maksuperustetta käyttäneen verovelvollisen tilitettävä vero kertymättä olevista myyntihinnoista verollisen liiketoiminnan viimeiseltä kalenterikuukaudelta. Säännös vastaisi LVL 60 §:ää.

138 §. Pykälässä säädettäisiin 11 luvun perusteella suoritettavan vähennetyin laskennallisen veron ajallisesta kohdistamisesta. Säännös vastaisi LVL 62 §:ää.

139 §. Myynnin oikaisuerien ja luottotappioiden vähennysajankohta sekä kertyneestä luottotappiosta veron perusteeseen tehtävän lisäyksen ajankohta olisi nykyiseen tapaan sidottu kirjanpitoikäntäntöön. Vähennykset ja mainittu lisäys kohdistettaisiin sille kalenterikuukaudelle, jolle mainitut erät on hyvän

kirjanpitoavan mukaan kirjattava. Verovelvollisuuden päättymisen jälkeen tehtävät oikaisut kohdistettaisiin toiminnan viimeiselle kalenterikuukaudelle. Säännös vastaisi LVL 61 §:ää ja 67 §:ää.

140 §. Pykälässä säädettäisiin käytettyjen tavaroiden kauppaan sovellettavan, 83 §:ssä tarkoitettua erityismenettelyä johdosta tehtävien veron perustetta koskevien vähennysten ja lisäysten ajallisesta kohdistamisesta.

Käytettyinä ostetuista tavaroista veron perusteesta vähennettävä 83 §:n 1 momentissa tarkoitettu määrä kohdistettaisiin 1 momentin mukaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana tavara on vastaanotettu. Vähennyksen kohdentaminen ostokuukaudelle helpottaisi veron tilittämistä varsinkin silloin, kun tavaroita otetaan suurempina kokonaisuuksina.

Pykälän 2 momentin mukaan muuhun käyttöön kuin edelleenmyytäväksi otetun käytetyn tavaran ostosta vähennetty määrä lisättäisiin veron perusteeseen sinä kalenterikuukautena, jonka aikana otto muuhun käyttöön on tapahtunut. Jos kysymys on verovelvollisuuden päättymisestä, lisäys tehtäisiin verollisen toiminnan viimeisenä kuukautena. Verollisen laskun antamisen perusteella tehtävä lisäys kohdennettaisiin laskutuskuukaudelle.

Säännös vastaisi eduskunnassa käsiteltävänä olevaa liikevaihtoverolakiin ehdotettua uutta 61 a §:ää (HE 320/1992 vp).

141 §. Pykälä sisältäisi 10 luvussa tarkoitettua vähennettävän veron ajallista kohdistamista koskevat perussäännökset. Myös nämä säännökset perustuisivat nykyiseen tapaan pääsääntöisesti suoriteperiaatteelle.

Pykälän 1 kohdan mukaan vähennys kohdistettaisiin sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana tavara tai palvelu on vastaanotettu. Tämä merkitsisi muun muassa sitä, että osamaksuehdoin ostetusta tavarasta vähennys tehtäisiin nykyiseen tapaan kokonaisuudessaan vastaanottoajankohdan perusteella. Vuokralle otetusta tavarasta vähennys tehtäisiin vuokra-ajan perusteella kullekin kalenterikuukaudelle kohdistuvasta vuokramaksusta kuten nykyisinkin. Säännös vastaisi LVL 63 §:n 1 kohtaa.

Vähennys ennakkomaksuista suoritettavasta verosta saataisiin 2 kohdan mukaan tehdä jo maksukuukaudelta. Säännöksellä toteutettaisiin myynnistä suoritettavan veron ja ostosta vähennettävän veron ajallisen kohdistamisen

yhdenmukainen verokohtelu. Vastaavaa säännöstä ei sisälly liikevaihtoverolakiin.

Jos alunperin muuhun käyttöön hankittu tavara otetaan myöhemmin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, vähennys tehtäisiin 3 kohdan mukaan siltä kalenterikuukaudelta, jonka aikana tavara tai palvelu on otettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Säännös vastaisi LVL 63 §:n 2 kohtaa laajennettuna koskemaan myös palveluja.

Maahan tuodusta tavarasta vähennys tehtäisiin 4 kohdan mukaan siltä kalenterikuukaudelta, jonka aikana tavara on tullattu. Säännös vastaisi LVL 63 §:n 3 kohtaa.

142 §. Tilikauden aikana 141 §:n 1 kohdassa tarkoitetuista ostoista tehtäisiin vähennyksiin voitaisiin soveltaa laskutusperustetta vastaavalla tavalla kuin myyntiin. Säännös vastaisi LVL 65 §:ää. Ennakkomaksuista tehtävä vähennys kohdennettaisiin kuitenkin aina maksukuukaudelle.

143 §. Ammatinharjoittajalla olisi oikeus tehdä vähennykset maksuun perustuen. Säännös vastaisi LVL 66 §:ää.

144 §. Pykälässä säädettäisiin rakentamispalveluista tehtävien erityisvähennysten ajallisesta kohdistamisesta. Vastaavia säännöksiä ei sisälly voimassa olevaan lakiin.

Verovelvollinen voisi 103 §:n perusteella tehdä vähennyksen tilanteessa, jossa uudisrakennus ostetaan maapohjineen rakentajalta tai rakennuttajalta taikka jossa rakentamispalvelu ostetaan perustajarakentajalta. Vähennys kohdistettaisiin 1 momentin mukaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistö on vastaanotettu tai rakentamispalvelu on valmistunut ja vastaanotettu.

Verovelvollinen saisi 104 §:n nojalla tehdä vähennyksen ostaessaan käytetyn kiinteistön sellaiselta myyjältä, joka joutuu 33 §:n nojalla oikaisemaan rakentamispalvelusta aikanaan tekemäänsä vähennystä. Ostaja saisi tällöin vähentää sen veron, joka myyjän on kiinteistön myynnin johdosta suoritettava. Vähennys kohdistettaisiin 2 momentin mukaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistö on vastaanotettu.

145 §. Edellä 106 §:ssä tarkoitettu takautuva vähennys rakentamispalvelusta tai kiinteistöistä ja 114 §:n 2 momentissa tarkoitettu alkuvaras-  
tovähennys tehtäisiin verovelvollisuuden alkamiskuukaudelta.

146 §. Vähennyksen oikaisun ajankohta si-

dottaisiin kirjanpitokäytäntöön vastaavalla tavalla kuin myynnin oikaisuerät. Säännös vastaisi LVL 67 §:ää.

#### 14 luku. Veron maksaminen

Lukuun sisältyisivät tilittävän veron maksamista ja palauttamista koskevat säännökset. Tilittävällä verolla tarkoitettaisiin 13 luvun mukaan kalenterikuukaudelle kohdistettavien suoritettavien verojen ja vähennettävien verojen erotusta.

147 §. Tilittävä vero maksettaisiin valtiolle nykyiseen tapaan viimeistään laskentakalenterikuukautta seuraavan toisen kuukauden 25. päivänä.

148 §. Pykälässä säädettäisiin 147 §:ssä säädetyn määräajan jälkeen maksetun veron kohdistamisesta kalenterikuukaudelle. Tällainen vero katsottaisiin 1 momentin mukaan maksetuksi siltä kalenterikuukaudelta, jolta verovelvollinen on kuukausi-ilmoituksessaan ilmoittanut sen maksaneensa tai jolta hänen on muutoin katsottava sen maksaneen. Edellytyksenä olisi, että vero maksetaan viimeistään vuoden kuluessa tilikauden päättymisestä ja että veroa ei ole vielä maksuunpantu. Jos vero maksetaan vasta vuoden määräajan jälkeen tai jos vero on jo maksuunpantu, maksettu vero katsottaisiin 2 momentin mukaan maksuunpannun veron maksuksi.

149 §. Pykälä sisältäisi säännökset tilanteista, joissa kalenterikuukaudelta vähennettävät vero muodostuvat, esimerkiksi ostoennemmyyden vuoksi, suuremmiksi kuin suoritettavat verot.

Pykälän 1 momentin mukaan verovelvollinen vähentäisi kalenterikuukaudelta vähentämättä jääneen määrän pääsääntöisesti seuraavilta kalenterikuukausilta. Nykyisestä poiketen vähennystä ei rajattaisi kuluvaan tai sitä seuraavaan tilikauteen. Mikäli verovelvollinen ei ole tehnyt kuittausta, hänelle maksettaisiin tilikauden päätyttyä tilikaudelta vähentämättä jäänyt vero. Jos verovelvollinen olisi saanut lääninverovirastolta tilikauden päätyttyä vähentämättä olevan veron takaisin, verovelvollinen ei saisi kuitata sitä enää seuraavalla tilikaudella.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin tilanteista, joissa tilikaudelta vähennettävät verot ovat koko tilikaudelta suoritettavia veroja suuremmat. Verovelvolliselle maksettaisiin tällöin kalenterikuukaudelta vähentämättä jäänyt vero 1 momentin säännöksistä poiketen kalenterikuukausittain.

Säännöstä sovellettaisiin 133 §:n nojalla myös kunnille ja 131 §:ssä tarkoitettun palautuksen saajille, esimerkiksi vientiä harjoittaville yrityksille, maksettaviin palautuksiin.

Pykälän 3 momentin mukaan verovelvolliselle voitaisiin poikkeuksellisesta syystä maksaa vähentämättä jäänyt vero jo tilikauden aikana, vaikka tilikaudelta vähennettävät verot eivät olisi 2 momentissa tarkoitettulla tavalla suoritettavia veroja suuremmat. Tällaisia syitä olisi esimerkiksi tilikaudelle sattuvat suurehko investoinnit tai toiminnan kausivaihtelut, jolloin tiettyinä kautena suoritetaan pelkästään ostoja ja myyntitulot kertyvät toisena kautena.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin 2 ja 3 momentissa tarkoitettussa takaisinmaksussa noudatettavasta menettelystä. Ennakkopalautushakemus tehtäisiin lääninverovirastolle verohallituksen vahvistamaa lomaketta käyttäen. Koska vähäisten palautusten maksamista ei voida pitää hallinnollisesti tarkoituksenmukaisena, verohallituksella olisi oikeus määrätä palautettavan veron pienin palautettava määrä.

#### 15 luku. Veron palauttaminen eräille ulkomaisille elinkeinonharjoittajille

Luvussa säädettäisiin 122—126 §:ssä tarkoitettuun ulkomaalaisille myönnettävään veron palautukseen liittyvästä menettelystä.

150 §. Pykälän 1 momentin mukaan 122 §:ssä tarkoitettua palautusta olisi haettava kirjallisesti Uudenmaan lääninverovirastolta.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin siitä ajanjaksosta, jonka aikana tapahtuneisiin hankintoihin sisältyneistä veroista palautushakemus tehtäisiin. Tarkoituksena olisi, että hakemus tehtäisiin kalenterivuositain. Hakemus voitaisiin kuitenkin tehdä myös kalenterivuoteen kuuluvalta, vähintään kolmen kalenterikuukauden mittaiselta jaksolta. Hakemus voisi kohdistua tätä lyhyempäänkin jaksoon, jos se koskisi kalenterivuoden loppuosaa. Hakemusjaksot voisivat käsittää vain täysiä kalenterikuukausia.

Hankintoihin sisältyneiden verojen kohdistuminen tiettyyn ajanjaksoon ratkaistaisiin 125 §:n perusteella. Tämän lainkohdan mukaan oikeus palautukseen syntyy silloin, kun tavara on toimitettu, palvelu suoritettu tai maahan tuotu tavara tullattu. Palautettavien verojen kohdistumisella hakemusjakson sisällä ei olisi merkitystä.

Pykälän 3 momentin mukaan hakemus voisi

koskea myös aikaisempiin samaa kalenterivuotta koskeviin ajanjaksoihin kohdistuvia hankintoja, joista ei ole aikaisemmin haettu palautusta. Esimerkiksi jos hakija on unohtanut sisällyttää tammi — kesäkuuta koskevaan hakemukseensa tammikuussa tehtyyn ostoon sisältyneen veron, hän voi sisällyttää sen loppuvuotta koskevaan hakemukseensa. Hankintoihin sisältyviä veroja ei siis tarvitsisi kohdentaa oikeille kuukausille kalenterivuoden sisällä.

Pykälän 4 momentin mukaan hakemus olisi tehtävä kuuden kuukauden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, johon kuuluvaa ajanjaksoa hakemus koskee. Jos hakemus on saapunut myöhässä, se jätettäisiin tutkimatta.

151 §. Palautushakemus olisi 1 momentin mukaan tehtävä verohallituksen vahvistamalla lomakkeella. Hakemus tehtäisiin suomen tai ruotsin kielellä. Pykälän 2 momentissa säädetäisiin hakemukseen liitettävistä asiakirjoista ja 3 momentissa verohallitukselle myönnettävästä oikeudesta antaa tarkemmat määräykset hakemuksessa annettavista tiedoista ja hakemukseen liitettävistä asiakirjoista.

152 §. Palautus maksettaisiin palautushakemuksessa ilmoitetulle Suomessa sijaitsevan pankin posti- tai pankkisiirtotilille. Jos pankkiyhteyttä ei ole ilmoitettu, palautus maksettaisiin postisiirron tililtäotona.

Pykälän 2 momentin mukaan lääninveroviraston olisi lähetettävä palautushakemukseen liitetyt alkuperäiset laskut ja muut vastaavat asiakirjat viivytyksettä takaisin hakijalle. Asiakirjat varustettaisiin lääninveroviraston leimalla.

153 §. Jos lääninverovirasto toteaa, että veroa on hakijan antamien puutteellisten tai virheellisten tietojen johdosta palautettu liikaa, se määräisi liikaa palautetun määrän hakijan maksettavaksi. Maksuunpano olisi tehtävä kolmen vuoden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, johon kuuluvaa ajanjaksoa virheellinen palautuspäätös koskee.

154 §. Hakijan antamien virheellisten tietojen johdosta liikaa maksettu palautus voitaisiin periä takaisin korotettuna. Maksuunpantavalle määrälle määrättäisiin korkoa.

155 §. Palautusasioita koskevat selvityspyynnöt ja päätökset saataisiin antaa hakijalle tiedoksi postitse saantitodistusta vaatimatta. Tämä koskisi myös oikaisu- tai valitusasiassa annettua päätöstä.

156 §. Palautusmenettelyssä noudatettaisiin muutoin soveltuvin osin lakiehdotuksen vero-

tusmenettelyä koskevia säännöksiä. Lisäksi palautukseen ja 153 §:n nojalla maksuunpantuun määrään sovellettaisiin, mitä muualla lainsäädännössä arvonlisäverosta ja sen palautuksesta säädetään. Siten esimerkiksi ulkomaalaiselta 153 §:n nojalla takaisin perittävä määrä voitaisiin veronkantolain 2 luvun nojalla vähentää ulkomaalaiselle palautettavasta verosta.

### 16 luku. Veroviranomaiset

Luku sisältäisi veroviranomaisia koskevat säännökset.

157 §. Verotuksen yleinen valvonta kuuluisi verohallitukselle. Kukin lääninverovirasto valvoisi virka-alueellaan arvonlisäveron suorittamista ja maksamista sekä suorittaisi veron määräämiseen, palauttamiseen, kantoon ja perintään liittyvät tehtävät. Uudenmaan lääninverovirasto suorittaisi 122 §:ssä tarkoitettuun palautukseen liittyvät tehtävät.

158 §. Lääninveroviraston alueellinen toimivalta määräytyisi verovelvollisen kotikunnan perusteella. Verovelvollisen kotikuntana pidettäisiin kuntaa, jossa verovelvolliselle verotuslain (482/58) mukaan olisi määrättävä valtionvero.

Ulkomaalaisen osalta toimivaltainen lääninverovirasto olisi verotuslain säännösten perusteella pääsääntöisesti se lääninverovirasto, jonka alueella ulkomaalainen on harjoittanut toimintaansa tuloverotuksessa tarkoitettuun kiinteästä toimipaikasta. Jos ulkomaalainen ei ole harjoittanut toimintaa mainitusta kiinteästä toimipaikasta, toimivaltainen lääninverovirasto olisi pääsääntöisesti Uudenmaan lääninverovirasto.

159 §. Valtion edun valvonnan hoitamista varten lääninverovirastoissa olisi valtioneuvoston asetus.

160 §. Tavaroiden maahantuonnin yhteydessä suoritettavasta verotuksesta ja sen valvonnasta vastaisi tullilaitos.

### 17 luku. Ilmoittamisvelvollisuus

Luku sisältäisi ilmoittamisvelvollisuutta koskevat säännökset.

161 §. Liiketoiminnan aloittamisesta ja lopettamisesta olisi viivymättä ilmoitettava läänin-

verovirastolle tai verotoimistolle. Ilmoitukset tehtäisiin verohallituksen vahvistamalla lomakkeilla.

162 §. Arvonlisäveron kuukausimaksujen valvomiseksi kaikki verovelvolliset antaisivat kuukausi-ilmoituksen.

Ilmoitus tulisi antaa myös siinä tapauksessa, että kuukaudelta ei ole syntynyt tilitettävää veroa. Tällöin ilmoitus voitaisiin antaa etukäteen usealta kuukaudelta. Esimerkiksi kausiluonteista toimintaa harjoittava yritys voisi antaa kuukautta pidemmältä ajalta ilmoituksen, että verollista liiketoimintaa ei tule olemaan. Jos tältä ajalta kuitenkin syntyisi tilitettävää veroa, kuukausi-ilmoitus olisi annettava.

Jos kuukausi-ilmoitusta ei anneta, lääninverovirasto ryhtyisi toimenpiteisiin maksuunpanon edellytysten selvittämiseksi.

163 §. Kuukausi-ilmoituksessa annettaisiin kuukausimaksujen valvontaa varten tarvittavat, verohallituksen määräämät tiedot. Tiedot annettaisiin verohallituksen vahvistamalla lomakkeella. Nykyisestä poiketen tiedot voitaisiin antaa myös konekielisesti verohallituksen vahvistamalla tavalla. Kuukausi-ilmoituksessa verojen raha-arvot ilmoitettaisiin täysin markoin.

164 §. Kuukausi-ilmoitukset annettaisiin toimivaltaiselle lääninverovirastolle. Kuukausi-ilmoitus annettaisiin pääsääntöisesti veron maksamisen yhteydessä. Tällöin ilmoitus katsottaisiin annetuksi, kun maksu on suoritettu rahalaitokseen. Postitse lähetetty ilmoitus katsottaisiin annetuksi silloin, kun se on jätetty postin kuljetettavaksi lääninverovirastolle osoitettuna. Konekielinen ilmoitus katsottaisiin annetuksi silloin, kun tieto on saapunut asiakkaalta lääninverovirastoon.

165 §. Ilmoittamisvelvollisen tulisi allekirjoittaa veroviranomaisille annettavat asiakirjat kuukausi-ilmoitusta lukuunottamatta. Koska kuukausi-ilmoitukset voitaisiin antaa myös konekielisinä, ei niiden osalta nykyisestä poiketen enää vaadittaisi allekirjoitusta. Esimerkiksi enakkopalautushakemukset olisi sitä vastoin allekirjoitettava. Yhteisön antamien ilmoitusten tulisi olla toiminimen kirjoittamiseen oikeutettujen henkilöiden allekirjoittamia.

166 §. Pykälässä säädettäisiin siitä, kuka vastaa ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisestä yhteisön, avoimen yhtiön, kommandiittiyhtiön, laivanisännistöyhtiön, yhtymän, ulkomaalaisen, holhottavan, poissa olevan ja kuolinpesän puolesta.

167 §. Lääninverovirasto olisi velvollinen antamaan vaadittaessa todistuksen asiakirjan vastaanottamisesta.

168 §. Pykälässä säädettäisiin verovelvollisen velvollisuudesta antaa lääninveroviraston kehoituksesta puuttuva kuukausi-ilmoitus tai täydentää annettua kuukausi-ilmoitusta sekä antaa myös muut veron määräämistä varten tarpeelliset selvitykset.

169 §. Pykälässä säädettäisiin verovelvollisen velvollisuudesta esittää asianomaisille viranomaisille kaikki tallenteet, jotka saattavat olla tarpeen häntä verotettaessa, verotarkastusta toimitettaessa tai hänen verotustaan koskevaa muutoksenhakua käsiteltäessä, sekä velvollisuudesta näyttää elinkeinotoimintaan kuuluva omaisuus ja antaa apuneuvoja tarkastajan käyttöön. Nykyisestä poiketen säännös sisältäisi maininnan konekielisen aineiston esittämisen velvollisuudesta sekä tarkastajan oikeudesta käyttää tarkastettavan atk- ja muuta teknistä laitteistoa, jolla konekielinen aineisto tai muut tekniset tallenteet voidaan saattaa selväkieliseen muotoon.

170 §. Lääninverovirastolla ja verohallituksella olisi 1 momentin mukaan oikeus saada jokaiselta hänen hallussaan olevista asiakirjoista tai muutoin hänen tiedossaan olevista seikoista ilmeneviä toisen verotusta, verotarkastusta tai verotusta koskevaa muutoksenhakua asiaa varten välttämättömiä tietoja. Säännöksen tarkoituksena olisi mahdollistaa tietojen saaminen muun muassa rahalaitoksilta.

Pykälän 2 momentti velvoittaisi Posti- ja telelaitoksen antamaan verottajan vaatimukselta tiedot asiakkaalle saapuneesta, sen välityksellä tapahtuneesta posti- ja rahaliikkeestä.

Veroviranomaisella olisi 3 momentin mukaan oikeus tarkastaa ne asiakirjat, joista edellä mainittuja tietoja voi olla saatavissa.

171 §. Pykälä sisältäisi säännöksen viranomaisten ja julkisten laitosten velvollisuudesta antaa veroviranomaisille tarpeelliset tiedot. Kaupparekisterilaissa (129/79) tarkoitettua rekisteriviranomaisella olisi lisäksi velvollisuus toimittaa lääninverovirastoille tiedot liiketoiminnan aloittamis- ja lopettamisilmoituksista.

### 18 luku. Rekisteröinti

Luku sisältäisi verovelvolliseksi rekisteröintiä koskevat säännökset.

172 §. Verovelvolliset merkittäisiin arvon-

lisäverovelvollisten rekisteriin. Rekisteri olisi valtakunnallinen. Lääninverovirasto antaisi pyynnöstä tiedon siitä, onko tietty elinkeinonharjoittaja merkitty rekisteriin. Tällainen tieto on tarpeen esimerkiksi ostovähennysoikeuden selvittämiseksi. Myös 130 ja 131 §:ssä tarkoitettujen palautuksensaajat merkittäisiin 133 §:n nojalla samaan rekisteriin.

173 §. Pykälään sisältyisivät määräykset siitä, mistä ajankohdasta lukien verovelvollinen merkitään arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

Verovelvollinen merkittäisiin 1 momentin mukaan rekisteriin siitä lukien, kun verollinen liiketoiminta alkaa. Yritys voitaisiin rekisteröidä verovelvolliseksi jo toiminnan perustamisvaiheessa, kun se ryhtyy tekemään vähennykelpoisia hankintoja verollista liiketoimintaa varten.

Elinkeinonharjoittaja, jolla 12 tai 30 §:n mukaan olisi oikeus hakemuksesta päästä verovelvolliseksi, merkittäisiin rekisteriin ilmoitetusta ajankohdasta, kuitenkin aikaisintaan hakemuksen tekemisestä lukien. Jos 30 §:ssä tarkoitettu elinkeinonharjoittaja voi tehdä 106 §:ssä tarkoitettua vähennyksen rakennuksen uudisrakennus- tai perusparannustyöstä, hänet merkittäisiin kuitenkin verovelvolliseksi takautuvasti toiminnan aloittamisesta lukien.

174 §. Pykälässä säädettäisiin siitä, mistä ajankohdasta lukien verovelvollinen poistetaan rekisteristä verollisen liiketoiminnan lopettamisen johdosta. Pääsääntöisesti verovelvollinen poistettaisiin rekisteristä siitä lukien, kun verollinen liiketoiminta on päättynyt.

Elinkeinonharjoittajan tulisi 21 §:n 3 momentin ja 22 §:n 3 momentin perusteella suorittaa veroa verollisen toiminnan lopettamishetkellä haltuunsa jääneistä, vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen hankituista tavaroista niin kuin omaan käyttöön ottamisesta säädetään. Lopettamishetken jälkeen tapahtuvat liikeomaisuuteen kuuluneiden tavaroiden myynnit olisivat verottomia. Tavaroiden myyntihintaan sisältyy kuitenkin piilevää veroa, jota ostaja ei voi vähentää. Veron kertaantumisen estämiseksi verollisen liiketoiminnan voitaisiin pykälän 1 momenttiin otettavan säännöksen mukaan katsoa jatkuvan myös liikeomaisuuden realisoinnin ajan, jolloin ostajalla olisi mahdollisuus vähentää ostohintaan sisältyvä vero.

Elinkeinonharjoittajan liiketoiminnan on nykyisen oikeuskäytännön mukaan katsottu päättyvän konkurssiin asettamispäivänä. Elinkeinonharjoittajan liikeomaisuuden realisointi

konkurssihallinnon toimesta on ollut veroton. Konkurssihallinto katsotaan erilliseksi verovelvolliseksi silloin, kun se itsenäisesti jatkaa elinkeinonharjoittajan liiketoimintaa.

Säännösehdotuksen mukaan elinkeinonharjoittajan verovelvollisuutta ei täytyisi katsoa päättyneeksi vielä konkurssiin asettamishetkellä. Jos konkurssihallinto ei miltään osin harjoita itsenäisesti liiketoimintaa, voisi se valita, katsottaisiinko elinkeinonharjoittajan verovelvollisuus päättyneeksi jo konkurssiin asettamishetkellä vai jatkaisiko verovelvollisuus. Viimeksi mainitussa tilanteessa verovelvollisen nimi muuttuisi konkurssipesäksi.

Verovelvollinen voisi yleensä itse valita, katsooko hän verollisen liiketoimintansa päättyneeksi heti varsinaisen liiketoiminnan päättyttyä tai vasta liikeomaisuuden myynnin jälkeen. Lääninverovirastolla olisi kuitenkin väärinkäytösten estämiseksi oikeus poistaa elinkeinonharjoittaja verovelvollisten rekisteristä jo silloin, kun varsinainen liiketoiminta on päättynyt.

Pykälän 1 momenttiin sisältyvä säännösehdotus vastaa tältä osin eduskunnassa käsiteltävänä olevaa ehdotettua LVL 87 §:ää, (HE 320/1992 vp).

Pykälän 2 momentin mukaan elinkeinonharjoittaja, joka on 12 §:n perusteella hakenut verovelvolliseksi sekä sellainen elinkeinonharjoittaja, joka on oman ilmoituksen perusteella merkitty verovelvolliseksi, vaikka hänen myyntiensä yhteismäärä ei ole ylittänyt 3 §:ssä tarkoitettua markkamääräistä rajaa, poistettaisiin rekisteristä verovelvollisen tätä koskevan vaatimuksen tekemisestä lukien. Tällaisia verovelvollisia ei siten voitaisi poistaa rekisteristä taannehtivasti.

Pykälän 3 momentin mukaan kiinteistön luovutuksesta 30 §:n tai metsätalouden harjoittamisesta 48 §:n 3 momentin perusteella verovelvolliseksi hakeutunutta ei poistettaisi rekisteristä verovelvollisen vaatimuksen perusteella, vaan vasta kun verovelvollisuuden edellytykset ovat lakanneet. Verovelvolliseksi hakeutunut metsätalouden harjoittaja poistettaisiin siten rekisteristä vasta, kun metsäkiinteistön omistus- tai hallintaoikeus siirtyy.

175 §. Lääninverovirasto ilmoittaisi rekisteriin merkitsemistä ja siitä poistamista koskevista toimenpiteistä asianomaiselle. Muutoksen hakemista varten asianomaisella tai valtion-

asiamiehellä olisi oikeus saada pyynnöstä lääniverovirastolta valituskelpoinen ja perusteltu päätös.

### 19 luku. Veron määrääminen

Luku sisältäisi veron määräämistä koskevat säännökset.

Lukuun ei sisältyisi verotusta koskevien kehotusten, päätösten ja verolippujen tiedoksiannattamista koskevaa LVL 101 §:ää vastaavaa erityissäännöstä. Tiedoksiannossa noudatettaisiin tiedoksiannosta hallintoasioissa annetun lain (232/66) säännöksiä.

176 §. Varsinaista verotusta erillisine verotuspäätöksineen ei toimitettaisi, vaan verovelvolliset laskisivat ja maksaisivat oma-aloitteisesti tilitettävän veron kuukausittain. Lääninverovirasto määräisi suorittamatta jääneen veron maksettavaksi kuukausi-ilmoitusten ja muun selvityksen perusteella pykälässä esitetyin tavoin.

177 §. Pykälä sisältäisi säännökset arviomaksuunpanon toimittamisen edellytyksistä sekä maksuunpanossa noudatettavasta menettelystä. Arviomaksuunpanon toimittamisen edellytyksenä olisi veron suorittamatta jääminen. Pelkkä ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti ei riittäisi maksuunpanon perustaksi, vaan lääninveroviraston olisi selvitettävä, että verovelvollinen on tosiasiallisesti harjoittanut verollista liiketoimintaa. Verovelvollista olisi kuultava ennen maksuunpanon toimittamista. Maksuunpanopäätöksestä tulisi ilmetä ne syyt, joiden perusteella vero on määrätty arvion mukaan.

178 §. Kuukausi-ilmoituksen perusteella määrättävä vero olisi maksuunpantava viimeistään vuoden kuluessa tilikauden päättymisestä, jos verovelvollinen on antanut ilmoitukset viimeistään tilikautta seuraavan toisen kuukauden 25 päivään mennessä.

179 §. Pykälä sisältäisi säännökset jälkiverotuksen toimittamisen edellytyksistä. Jälkiverotus voitaisiin toimittaa kolmen vuoden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, johon kuuluvalla kalenterikuukaudelta vero olisi tullut maksaa. Verovelvollisen kuoltua jälkiverotus kohdistettaisiin kuolinpesään. Tällöin jälkiverotus tulisi toimittaa vuoden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jona perukirja on annettu oikeuteen.

180 §. Pykälässä säädettäisiin tilanteista, joissa jälkiverotus voitaisiin jättää toimittamatta. Jälkiverotus voitaisiin 1 momentin mukaan

jättää toimittamatta, jos toinen verovelvollinen on saman virheen johdosta maksanut liikaa veroa. Edellytyksenä kuittaukselle olisi, että se, joka on suorittanut veroa liikaa, antaisi sitoumuksen olla vaatimatta liikaa suoritettua veroa takaisin.

Lääninverovirastolla olisi 2 momentin mukaan oikeus jättää jälkiverotus toimittamatta myös silloin, kun virhe on vähäinen. Virhettä voitaisiin pitää vähäisenä, jos jälkiverotettava määrä muodostuisi pieneksi. Virheen vähäisyyden arvosteluun vaikuttavat myös verovelvollisen toiminnan laajuus ja muut olosuhteet. Verohallitus antaisi asiasta tarkemmat määräykset.

181 §. Pykälä sisältäisi veron kiertämistä koskevan yleissäännöksen. Sen mukaan verotuksessa ei tarvitsisi antaa merkitystä liiketoimen oikeudelliselle muodolle, jos se ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta.

182 §. Kuukausimaksun suorittamisen laiminlyönnin sekä ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin ja virheellisen ilmoituksen antamisen johdosta voitaisiin määrätä veronkorotusta. Korotuksen suuruutta määrättäessä otettaisiin huomioon teon moitittavuutta osoittavat seikat, kuten aikaisemmat kuukausi-ilmoitusten laiminlyönnit. Veronkorotukset laskettaisiin prosenttimäärien mukaisena osuutena verosta, jota verovelvollisen moitittava käyttäytyminen koskee. Verovelvolliselle ei siten voitaisi määrätä korotusseuraamusta, jos hänelle ei tule tai ole tullut suoritettavaksi veroa.

183 §. Jos verovelvollinen ei ole suorittanut kokonaisuudessaan kuukausimaksua, määrättäisiin kuukausimaksun maksuunpanopäätöksessä suorittamatta olevalle määrälle 1 momentin mukaan veronlisäystä.

Pykälän 2 momentti sisältäisi säännöksen veronlisäyksen laskemistavasta. Vaikka maksuunpanopäätös voitaisiin tehdä usealta kuukaudelta samanaikaisesti, laskettaisiin veronlisäys kuitenkin kuukausikohtaisesti siten, että kultakin kalenterikuukaudelta laiminlyödylle määrälle laskettaisiin veronlisäystä sen kuukauden alusta lukien, jona vero olisi tullut suorittaa. Jos verovelvollinen ei ole antanut kuukausi-ilmoitusta tai annettua ilmoitusta ei voida pitää luotettavana, määrättäisiin kuukausittaisessa arviomaksuunpanossa veronlisäystä arviolta maksuunpanulle määrälle samoin perustein.

Jos vero määrätään arvioimalla, ei ole selvittäväissä, miltä kalenterikuukaudelta veroa on



jäänyt suorittamatta. Niin ikään tällainen selvitys voi jälkiverotustilanteissa aiheuttaa kohtuutonta lisätyötä sekä veroviranomaiselle että verovelvolliselle. Näissä tapauksissa voitaisiin 3 momentin mukaan veronlisäyksen laskemisen alkamisajankohta arvioida virheiden keskimääräisen painottamisen mukaisen ajan perusteella ja määrätä yksi yhteinen veronlisäys.

Verovelvollisen tulisi 4 momentin mukaan suorittaa oma-aloitteisesti veronlisäystä myöhästyneelle kuukausimaksulle.

Pykälän 5 momenttiin sisältyisi säännös veronlisäyksen laskemisesta eräissä erityistilanteissa.

Edellä esitetyllä tavalla laskettu veronlisäys saattaa jälkiverotuksen yhteydessä muodostua joissain tapauksissa kohtuuttoman suureksi. Vaikka periaatteessa veronlisäys tulisi kaikissa tapauksissa koronluonteisena eränä laskea samalla tavalla, tulisi erityistilanteissa, joissa verovelvollisen moitittavuus on vähäinen ja joissa veronkorotus ei tule kysymykseen, veronlisäystä olla myös mahdollista pienentää. Pykälän 6 momenttia veronlisäyksen laskemisesta jostain myöhemmästä ajankohdasta lukien voitaisiin soveltaa myös tulkintavirheen johdosta määrättävän veronlisäyksen kohtuullistamiseen.

Pykälän 7 momentin mukaan veronkorotukselle ei maksuunpantaisi veronlisäystä.

184 §. Pykälässä mainittaisiin ne tapaukset, joissa verovelvollisen antamien ilmoitusten tai muun selvityksen perusteella tehdään veron määräämistä koskevassa asiassa perusteltu hallintopäätös. Päätös tehtäisiin tilanteissa, joissa verovelvollisen maksettavaksi määrätään veroa tai hänelle palautetaan veroa. Muissa tilanteissa päätöstä ei tehtäisi.

185 §. Pykälässä säädettäisiin lääninveroviraston velvollisuudesta antaa valtionasiamiehen pyynnöstä tälle valituskelpoinen päätös.

186 §. Vero, veronkorotus ja -lisäys sekä takaisin maksettavalle verolle laskettava korko maksettaisiin täysin markoin.

187 §. Pykälässä säädettäisiin palautukselle suoritettavasta korosta, jonka suuruus määräytyisi veronkantoasetuksen (903/78) perusteella. Korko laskettaisiin tilikausittain tilikauden päättymistä seuraavan toisen kuukauden lopusta. Verovelvolliselle takaisin maksettava vero olisi maksettava viivytyksettä.

188 §. Pykälään sisältyisivät verovastuuta koskevat säännökset. Avoimen yhtiön, lainvanisännistöyhtiön tai yhtymän osakkaan ja kommandiittiyhtiön henkilökohtaisesti vas-

tuunalaisen yhtiömiehen vastuu alkaisi sen kuukauden alusta, jonka aikana hän liittyy yhtiöön tai yhtymään, ja jatkuisi sen kuukauden loppuun, jonka aikana hän eroaa yhtiöstä tai yhtymästä.

## 20 luku. Ohjaus ja ennakkotieto

Luku sisältäisi ohjausta ja ennakkotietoa koskevat säännökset.

189 §. Lääninverovirastolla olisi ohjausvelvollisuus arvonnäköverotukseen kuuluvissa asioissa.

190 §. Pykälässä säädettäisiin verovelvollisten oikeudesta saada ennakkotieto lain soveltamisesta. Edellytyksenä ennakkotiedon saamiselle olisi se, että asia on ennakkotiedon hakijalle erityisen tärkeä. Ennakkotietoa haettaisiin lääninverovirastolta. Hakemuksessa olisi ilmoitettava yksilöitynä kysymys, josta ennakkotietoa haetaan. Hakijan tulisi lisäksi esittää asian ratkaisemiseksi tarvittava selvitys.

Ennakkotieto sitoisi valtiota enintään antamista seuraavan kalenterivuoden loppuun. Ennakkotietopäätöksessä määrättäisiin ennakkotiedon tarkempi soveltamisaika, joka voisi edellä mainituissa puitteissa vastata myös hakijan tilikautta.

Ennakkotietoasioiden ratkaisun joutuisuuden suuren merkityksen vuoksi ne tulisi käsitellä kiireellisinä.

Ennakkotiedon tavaran maahantuonnista suoritettavasta verosta antaisi tullihallitus.

## 21 luku. Oikaisu ja muutoksenhaku

Luku sisältäisi oikaisua ja muutoksenhakua koskevat säännökset.

191 §. Verovelvollisen olisi itse laskettava kalenterikuukaudelta suoritettava vero. Jos verovelvollinen maksaa erehdyksessä liikaa veroa, hän saisi itse korjata tekemänsä virheen maksamalla tilikauden seuraavilta kalenterikuukausilta vähemmän veroa.

Verovelvollisella, joka ei ole korjannut tekemänsä virhettä, olisi oikeus saada liikaa maksettu tai palautettu vero takaisin. Vero palautettaisiin verovelvollisen tekemän hakemuksen tai muun saadun selvityksen, esimerkiksi tarkastuksissa tehtyjen havaintojen perusteella.

Liikaa suoritetun veron palauttamiselle säädetty määräaika olisi kolme vuotta kyseisen tilikauden päättymisestä.

192 §. Lääninveroviraston olisi oikaistava päätöstään, jos päätös on verovelvollisen vahingoksi virheellinen. Lääninverovirasto voisi oikaista maksuunpano- ja palautuspäätöstä, jälkiverotuspäätöstä, rekisteröintipäätöstä ja ennakkotietopäätöstä. Oikaisu ei edellyttäisi verovelvollisen hakemusta, vaan lääninveroviraston olisi aina oikaistava virheelliseksi toteamansa päätös. Oikaisusäänös mahdollistaisi päätöksessä olevan virheen korjaamisen silloinkin, kun suoritettavan tai palautettavan veron määrä ei ole virheellinen, esimerkiksi jos päätöksessä on väärä henkilö määrätty verosta vastuuseen.

193 §. Pykälässä säädettäisiin muutoksenhakuista lääninveroviraston arvonlisäverolain nojalla tekemään päätökseen. Muutosta haettaisiin valittamalla liikevaihtovero-oikeuteen. Muutoksenhakuun lääninveroviraston veronkantoviranomaisena tekemistä päätöksistä sovellettaisiin veronkantolakia (611/78).

Vain päätökseen voitaisiin hakea muutosta valittamalla. Rekisteröintiasiassa asianosaisen olisi valitusta varten erikseen pyydettyvä lääninverovirastolta valituskelpoinen päätös. Jos verovelvollinen haluaa muutosta veron määrään asiassa, josta ei ole tehty maksuunpano- tai palautuspäätöstä, tulisi hänen ensin pyytää liikaa suoritetun veron palauttamista ja tätä koskevaan päätökseen hän voisi sitten hakea muutosta. Valituskirjelmä olisi aina toimitettava lääninverovirastoon, jotta lääninverovirasto voisi tarvittaessa oikaista päätöksessä olevan virheen 192 §:ssä tarkoitetulla tavalla.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin asianomaisen ja valtionasiamiehen valitusajoista.

Pykälän 3 momentin mukaan muutosta ei saisi valittamalla hakea päätökseen, jolla on päätetty olla antamatta ennakkotietoa sekä 149 §:n 4 momentissa tarkoitetun ennakkopäätöshakemuksen johdosta annettuun päätökseen.

Verojen ja maksujen perimisestä ulosottotoimin annetussa laissa säädetyn perustevalituksen tekeminen ei olisi tässä laissa tarkoitetuissa asioissa mahdollista.

194 §. Pykälä sisältäisi säännökset valitus- ja oikaisumenettelystä lääninverovirastossa.

Valituksen johdosta olisi 1 momentin mukaan aina varattava vastapuolelle tilaisuus vastineen antamiseen. Valittajalle olisi varattava

tarvittaessa tilaisuus vastaselityksen antamiseen. Lääninveroviraston päätökseen voisivat hakea muutosta sekä verovelvollinen että valtionasiamies.

Verovelvollisen valitettua lääninveroviraston päätöksestä lääninveroviraston olisi aina 192 §:n mukaisesti oikaistava päätöstään, jos se toteaa päätöksen virheelliseksi. Jos lääninverovirasto oikaisee päätöstään kaikilta osin verovelvollisen vaatimusten mukaisesti eikä valitusta siten enää olisi tarpeen saattaa liikevaihtovero-oikeuden käsiteltäväksi, valitus katsottaisiin 2 momentin mukaan rauenneeksi.

Pykälän 3 momentissa olisi säännös menettelystä siinä tapauksessa, että lääninverovirasto oikaisee päätöstään ainoastaan osaksi verovelvollisen vaatimusten mukaisesti. Siltä osin kuin lääninverovirasto oikaisisi päätöstään, se palauttaisi verovelvolliselle liikaa suoritetun tai palauttamatta jääneen veron. Niiltä osin kuin verovelvollisen vaatimukset eivät antaisi aihetta päätöksen oikaisemiseen, lääninverovirasto ei tekisi asiassa päätöstä, vaan antaisi ainoastaan lausuntonsa ja hankkisi verovelvolliselta lausuntoon vastineen.

Jos lääninverovirasto katsoo, ettei miltään osin ole aihetta hyväksyä verovelvollisen valituksessa esitettyjä vaatimuksia, se ei antaisi asiassa päätöstä vaan ainoastaan lausunnon. Tässä tapauksessa samoin kuin valtionasiamiehen ollessa valittajana lääninverovirasto asianomaiset välitoimet suoritettuaan toimittaisi päätöstä tekemättä asian käsittelyssä syntyneet asiakirjat liikevaihtovero-oikeudelle.

195 §. Liikevaihtovero-oikeus voisi siirtää antamansa päätöksen tiedoksiantamisen lääninverovirastolle.

196 §. Liikevaihtovero-oikeuden tulisi oikaista päätöksessään oleva laskuvirhe tai muu siihen verrattava erehdys.

197 §. Maahan tuodusta tavarasta kannetusta arvonlisäverosta sekä tavarann viennin ja tuonnin yhteydessä palautetusta verosta tehtävästä oikaisusta ja valituksesta olisi soveltuvin osin voimassa, mitä tullista erikseen säädetään.

198 §. Pykälässä säädettäisiin muutoksenhakuista korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Päätökseen, jolla ennakkotieto on poistettu, ei saisi hakea muutosta valittamalla. Pykälän 2 momentti sisältäisi säännökset muutoksenhakurajoituksista. Pykälän 3 ja 4 momentti sisältäisivät säännökset valitusajasta ja valituskirjelmän liitteistä. Valituskirjelmä voitaisiin 5 momentin mukaan toimittaa myös liikevaihtovero-oikeu-

delle, jonka olisi viipymättä toimitettava valituskirjelmä ja asiakirjat korkeimmalle hallinto-oikeudelle.

199 §. Pykälä sisältäisi säännökset niistä perusteista, joilla korkein hallinto-oikeus voi myöntää valitusluvan.

200 §. Pykälässä säädettäisiin valitusluvan hakemisessa noudatettavasta menettelystä ja määräajoista.

201 §. Pykälä sisältäisi korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen tiedoksiantoa koskevan säännöksen.

202 §. Säännöksellä estettäisiin se, että elinkeinonharjoittaja liikevaihtovero-oikeuden tai korkeimman hallinto-oikeuden päätöksellä määrätään takautuvasti verovelvolliseksi silloin, kun hän ei ole syyllistynyt ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiin.

203 §. Valitusviranomaisen tulisi havaitessaan, että veron määrääminen ei ole tapahtunut oikeassa lääninverovirastossa, siirtää asia toimivaltaiselle lääninverovirastolle, jos valitusviranomaisen katsoo, ettei se voi ratkaista asiaa välittömästi. Maksuunpano- tai jälkiverotuspäätöksen kumoamisen jälkeen vero voitaisiin määrätä oikeassa lääninverovirastossa veron määräämiselle säädetyistä määräajoista riippumatta.

204 §. Pykälässä säädettäisiin oikaisumenettelystä tilanteissa, joissa verovelvollisen tietyltä tilikaudelta suoritettavan tai vähennettävän veron määrää on tarpeen oikaista toista tilikautta koskevan päätöksen johdosta. Tällainen tilanne syntyy esimerkiksi silloin, kun suoritettava tai vähennettävä vero on poistettu väärälle tilikaudelle kohdistuvana. Oikaisu voitaisiin suorittaa, vaikka maksuunpanon tai jälkiverotuksen edellytykset puuttuisivat. Menettely edistäisi oikeaa ja tasapuolista verotusmenettelyä ja estäisi valtioneuvostojen valitustarvetta oikeudellisesti riidattomissa asioissa.

205 §. Verovelvollinen ja muu verosta vastuussa oleva henkilö olisi muutoksenhausta huolimatta velvollinen suorittamaan veron. Jos muutoksenhakuviranomainen on päätöksellään poistanut veron tai alentanut sitä, asianomaiselle olisi maksettava liikaa maksettu tai palauttamatta jäänyt vero. Veron maksamisessa noudatettaisiin 187 §:n määräyksiä.

206 §. Pykälässä säädettäisiin lääninveroviraston velvollisuudesta määrätä viivytyksettä veron maksamiselle jälkimaksumuokien ja antaa verovelvolliselle verolippu veron suorittamista varten niissä tapauksissa, joissa muutoksenha-

kuviranomainen on valituksen johdosta antamassaan päätöksessä katsonut jonkun verovelvolliseksi, korottanut veron määrää tai pienentänyt verovelvolliselle maksettavaa määrää.

207 §. Muutoksenhakuviranomainen voisi määrätä, että verovelvolliselle on suoritettava valtion varoista oikeudenkäyntikulujen korvausta. Korvaus määrättäisiin asian laadun ja oikeudenkäymiskaaren 21 luvussa säädettyjen perusteiden mukaan.

208 §. Pykälässä säädettäisiin äänestysmenettelystä muutoksenhakuviranomaisessa.

## 22 luku. Erityisiä säännöksiä

Luku sisältäisi erityisiä säännöksiä, jotka koskevat muun muassa veronhuojennusta, tietojen antamista sekä rangaistusseuraamuksia. Lisäksi lukuun sisältyisi säännös lain täytäntöönpanoa koskevasta yleisestä asetuksenantovaltuudesta.

209 §. Pykälässä säädettäisiin verovelvollisen velvollisuudesta järjestää kirjanpitonsa sellaiseksi, että siitä saadaan veron määräämistä varten tarvittavat tiedot. Asetuksella annettaisiin kirjanpitoa koskevat tarkemmat määräykset.

210 §. Valtiovarainministeriöllä olisi oikeus erityisistä syistä ja määräämillään ehdoilla vapauttaa arvonlisäveron ja sen viivästysseuraamusten suorittamisesta. Jos poistettavaksi tai palautettavaksi pyydetty määrä on enintään 300 000 markkaa verohallitus, tai jos tulliviranomainen on kantanut veron, tullihallitus ratkaisisi hakemuksen. Valtiovarainministeriö voisi kuitenkin ottaa käsiteltäväkseen näissäkin tapauksissa periaatteellisesti tärkeän asian. Edellä mainitusta ratkaisusta ei saisi valittamalla hakea muutosta.

211 §. Pykälässä säädettäisiin veroviranomaisten oikeudesta erityisestä syistä myöntää lykkäystä veron maksamisesta sekä valtiovarainministeriön, verohallituksen, lääninveroviraston ja tulliviranomaisten keskinäisestä toimivallanjaosta lykkäysasioissa. Lykkäysasiassa annettuun ratkaisuun ei saisi valittamalla hakea muutosta.

212 §. Pykälään sisältyisivät määräykset verotustietojen antamisesta viranomaisten ja yksityishenkilöiden käyttöön.

213 §. Pykälässä säädettäisiin vero- ja muutoksenhakuviranomaisten salassapitovelvollisuudesta.

214 §. Pykälässä säädettäisiin veroviran-

omaisten mahdollisuudesta myöntää verovelvolliselle ja valtionasiamiehelle oikeus kuulustella todistajia.

215 §. Pykälässä säädettäisiin todistajalle ja asiantuntijalle maksettavasta palkkiosta.

216 §. Ulosotonhaltijalla sekä nimismiehellä ja poliisilaitoksella olisi velvollisuus antaa veroviranomaisille tarpeellista virka-apua. Ulosotonhaltijalla olisi oikeus veroviranomaisen esityksestä velvoittaa uhkasakolla verovelvollisen täyttämään ilmoittamis- tai asiakirjojen esittämisvelvollisuutensa.

217 §. Verovelvollisella ja ennakkotiedon hakijalla olisi oikeus saada ote verotustaan koskevista lääninveroviraston ja liikevaihtovero-oikeuden pöytäkirjasta sekä jäljennökset asiassa annetuista päätöksistä, lausunnoista ja tarkastuksesta laadituista kertomuksista.

218 §. Arvonlisäveron lainvastaisesta välttämisestä sekä arvonlisäveroon kohdistuvasta verorikkomuksesta säädettäisiin rangaistus rikoslaissa. Pykälän 3 momentti sisältäisi rangaistussäännöksen arvonlisäverorikkomuksesta.

219 §. Virkamiehen ja julkisyhteisön työntekijän salassapitovelvollisuuden rikkomisesta säädettäisiin rangaistus rikoslaissa 40 luvun 5 §:ssä.

220 §. Pykälä sisältäisi rangaistussäännöksen muun kuin virkamiehen ja julkisyhteisön työntekijän salassapitovelvollisuuden rikkomisesta.

221 §. Asetuksella annettaisiin tarvittaessa tarkempia säännöksiä lain täytäntöönpanosta.

### *23 luku. Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset*

Lukuun sisältyisivät lain voimaantuloa ja siirtymävaihetta koskevat säännökset.

222 §. Laki ehdotetaan tulevaksi voimaan 1 päivänä tammikuuta 1994.

Pykälän 2 momenttiin ehdotetaan sisällytettäväksi lain voimaantuloa koskeva pääsääntö, jonka mukaan lakia sovellettaisiin, kun myyty tavara on toimitettu, palvelu suoritettu taikka tavara tai palvelu otettu omaan käyttöön lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Lakia sovellettaisiin sellaisten tavaroiden maahantuontiin, jotka on luovutettu tullivalvonnasta lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Toimitusperiaatteen mukainen säännösehdotus vastaa aikaisemmissa lainmuutostilanteissa sovellettua lainsäädäntökäytäntöä.

Tämä pääsääntö merkitsisi sellaisten palvelujen osalta, joiden suorittamista voidaan kat-

soa tapahtuvan jatkuvasti, sitä että uutta lakia sovellettaisiin siltä osin kuin palvelua on suoritettu lain voimaantulon jälkeen. Tällaisia jatkuvaluontoisia palveluja olisivat esimerkiksi tallelokeron vuokraus, kuntosalin, majoitus-, kylpylä-, kirjanpito- ja tilintarkastuspalvelut sekä mainos- ja lähetysajan luovuttaminen.

Kumottavaksi ehdotettua liikevaihtoverolakiä sovellettaisiin 3 momentin mukaan palveluun, joka on suoritettu, taikka tavarahan, joka on toimitettu, luovutettu tullivalvonnasta tai otettu omaan käyttöön ennen uuden lain voimaan tuloa.

223 §. Veron kertaantumisen estämiseksi veroa ei olisi suoritettava sellaisen ennen lain voimaantuloa hankitun käyttöomaisuuden myynnistä, josta ei ole voitu tehdä minkään lainsäädännön mukaista vähennystä. Ennen lain voimaantuloa hankitun tavaran myynnistä ei olisi suoritettava veroa silloinkaan, kun tavara on alunperin hankittu vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, jos se on ennen myyntiä otettu omaan käyttöön.

224 §. Ennen lain voimaantuloa hankitun tavaran omaan käyttöön ottamiseen sovellettaisiin 222 §:stä poiketen liikevaihtoverolain säännöksiä silloinkin, kun omaan käyttöön otto tapahtuu uuden lain voimaantulon jälkeen. Tämä koskisi kuitenkin vain tavaroita, joiden todennäköinen taloudellinen käyttöaika hankintahetkellä on ollut yli kolme vuotta. Jos siis ennen lain voimaantuloa hankittu pitkäikäinen tavara otetaan voimaantulon jälkeen sellaiseen käyttöön, joka olisi vähennykseen oikeuttavaa uuden lain mukaan, mutta ei nykyisen lain mukaan, tulisi omaan käyttöön otosta suorittaa veroa nykyisten säännösten mukaisesti. Säännös on tarpeen perusteettomien veroetuuksien estämiseksi.

Lain voimaantulon jälkeen tapahtuvaan omaan käyttöön ottamiseen sovellettaisiin pääsäännön mukaisesti uutta lakia silloin, kun tavara on hankittu käyttämättömänä 1.2.1993 tai sen jälkeen. Tällaista tavaraa koskisi 230 §:ssä tarkoitettu takautuva vähennysoikeus.

225 §. Pykälä sisältäisi poikkeuksia 222 §:n mukaiseen voimaantulon pääsääntöön.

Pykälän 1 momentin mukaan palvelun tai tavaran myynnistä, josta liikevaihtoverolain mukaan ei olisi suoritettava veroa, ei olisi suoritettava veroa siltä osin kuin siitä on kertynyt ennakkomaksuja ennen 1.9.1993. Jos vastike on kertynyt tämän jälkeen, myynnin verollisuus riippuisi toimitus- tai suoritusajan-

kohdasta ja keskenräiseksi katsottavien suoritusten ja toimitusten osalta pykälän 2 momentista. Esimerkiksi henkilökuljetuspalvelujen myynnistä ei olisi suoritettava veroa siltä osin kuin vastiketta on kertynyt ennen 1.9.1993.

Pykälän 2 momentin mukaan uutta lakia ei sovellettaisi sellaisiin lain voimaantullessa keskenräisiin palveluihin eikä tavaratoimituksiin, jotka nykyisen lain perusteella jäisivät liikevaihtoverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle. Verottomuuden edellytyksenä olisi lisäksi se, että palvelun suorittamiseen tai tavaroiden toimittamiseen on tosiasiallisesti ryhdytty ennen 1.9.1993.

Jos palvelun suorittamiseen tai tavaroiden toimittamiseen olisi ryhdytty tämän ajankohdan jälkeen, veroa olisi suoritettava siltä osin, kuin palvelua on tehty tai tavaroita toimitettu asennuspaikalle lain voimaantulon jälkeen. Suorite tulisi tällöin jakaa verottomaan ja verolliseen osaan.

Säännöstä sovellettaisiin vain sellaiseen palveluun, jonka voidaan sanoa olevan keskenäinen eli palveluun, jonka suorittaminen on aloitettu, mutta jota ei vielä ole miltään osin lopullisesti suoritettu. Säännös ei siis soveltuisi jatkuvaluontoisiin palveluihin, joihin sovellettaisiin uutta lakia 222 §:n pääsäännön mukaisesti siltä osin, kuin palvelua on suoritettu lain voimaantulon jälkeen, ellei 1 momentin ennakkomaksuja koskevasta säännöksestä muuta johdu.

Säännös koskisi myös palvelun omaan käyttöön ottoa. Esimerkiksi jos urakoitsija olisi aloittanut rakentamispalvelun suorittamisen 1.9.1993 tai sen jälkeen, hänen tulisi suorittaa veroa lakiehdotuksen 31 §:n tarkoittamissa tilanteissa siltä osin kuin palvelua on tehty lain voimaantulon jälkeen. Tällöin urakoitsija siis suorittaisi veroa lakiehdotuksen myötä verovelvolliseksi tulevalta aliurakoitsijalta hankkimastaan rakentamispalvelusta uuden lain mukaisesti vastaavilta osin kuin aliurakoitsija, ellei ennakkomaksuja koskevasta säännöksestä muuta johdu.

Pykälän 3 momentin mukaan, jos rakennustoimintaan ei sovelleta uutta lakia, rakennustoiminnan yhteydessä valmistetun tavanomaisen myyntituotteen omaan käyttöön ottamisesta suoritettaisiin veroa liikevaihtoverolain mukaisesti silloinkin, kun omaan käyttöön otto tapahtuu lain voimaantulon jälkeen.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin, että uuden lain 33 §:ää sovellettaisiin rakentamispal-

velun omaan käyttöön ottamiseen vain siltä osin kuin rakentamispalvelun suorittamiseen on sovellettu uutta lakia. Säännös on tarpeen sen estämiseksi, ettei elinkeinonharjoittaja joutuisi suorittamaan veroa sellaisen kiinteistön myynnistä tai omaan käyttöön ottamisesta, josta hän ei ole voinut tehdä lakiehdotuksen mukaista vähennystä.

226 §. Lakiehdotuksen 83 §:ää sovellettaisiin niihin tavarihin, jotka on toimitettu veron perusteesta tehtävään vähennykseen oikeutetulle käytettyjen tavaroiden kauppialle lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

227 §. Lakiehdotuksen 85 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan lääkkeiden ja lääkkeenomaisen tuotteiden myynnistä suoritettaisiin veroa 12 prosenttia veron perusteesta. Alempaa verokantaa ei sovellettaisi sellaisten lääketuotteiden myyntiin, joiden hankinnasta apteekkari on voinut tehdä liikevaihtoverolain 50 §:ssä tarkoitettua vähennyksen.

228 §. Lakiehdotuksen 10 ja 12 luvun vähennettävää ja palautettavaa veroa koskevia säännöksiä sovellettaisiin toimitusperiaatteen mukaisesti vain niihin tavarihin ja palveluihin, jotka on toimitettu tai suoritettu taikka luovutettu tullivalvonnasta vähennykseen tai palautukseen oikeutetulle lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Mainittua ajankohtaa aikaisemmin toimitettuihin tavarihin ja suoritettuihin palveluihin sovellettaisiin liikevaihtoverolain säännöksiä.

Pykälän 2 momentin mukaan lakiehdotuksen 112 §:ää sovellettaisiin silloin, kun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön on lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen otettu sellainen tavara tai palvelu, joka on toimitettu, suoritettu tai luovutettu tullivalvonnasta vähennyksen tekemiseen oikeutetulle elinkeinonharjoittajalle tai tuotettu omaan käyttöön 1.10.1991 tai sen jälkeen. Vähennystä ei kuitenkaan saataisi käyttöomaisuudesta, joka on toimitettu tai luovutettu tullivalvonnasta vähennyksen tekemiseen oikeutetulle tai jonka hän on itse tuottanut ennen lain voimaantuloa. Säännös koskisi kuntien palautukseen oikeuttavaan käyttöön siirrettäviä tavaroita vain silloin, kun tavarat on hankittu lain voimaantultua. Liikevaihtoverolain 52 §:ää sovellettaisiin vain ennen uuden lain voimaantuloa vähennykseen oikeuttavaan käyttöön otettavaan tavaraan.

Uuden lain myötä verovelvollisiksi tulevat elinkeinonharjoittajat saisivat siis tehdä lakieh-

dotuksen mukaisen vähennyksen lain voimaantullessa hallussaan olevasta vaihto-omaisuudesta.

Pykälän 3 momentin mukaan elinkeinonharjoittaja ei saisi vähennystä sellaisesta ostamastaan tai vuokraamastaan pitkäaikaisesta käyttöomaisuudesta, jota hän tai joku muu on käyttänyt Suomessa ennen 1.2.1993. Vähennyskielto ei kuitenkaan koskisi vuokrattavaksi tai liikevaihtoverolain 43 §:n mukaisesti välittömästi valmistustoiminnassa käytettäväksi hankittua tavaraa. Vähennysoikeus olisi lisäksi silloin, kun elinkeinonharjoittaja pystyy osoittamaan, ettei kukaan tavarahan aikaisempi omistaja ole voinut tehdä nykyisen lain mukaista laskennallista vähennystä. Vähennysoikeuden olemassolo voitaisiin osoittaa aikaisemmilta omistajilta saaduilla selvityksillä tavarahan hankinta-ajankohdasta ja käyttötarkoituksesta. Vähennyskielto on tarpeen sen estämiseksi, etteivät lakiehdotuksen mukaiset laajennetut vähennysoikeudet kohdistuisi ennen lain voimaantuloa käytössä olevaan vähennyskelvottomaan käyttöomaisuuteen.

229 §. Pykälän mukaan nykyisen lain 44 ja 45 §:ää sovellettaisiin niihin teollisuusrakennuksiin, joiden rakentamiseen on ryhdytty ennen 1.9.1993. Jos rakentamiseen on ryhdytty 1.9.1993 tai sen jälkeen, mutta ennen uuden lain voimaantuloa, mainittuja lainkohtia sovellettaisiin rakennustyön suorittajalta tai rakennuttajalta ostettuun teollisuusrakennukseen siltä osin, kuin rakennustyön suorittaja on tehnyt rakentamispalvelua ennen tämän lain voimaantuloa. Itse rakennetusta teollisuusrakennuksesta nykyisen lain mukainen teollisuusrakennusvähennys tehtäisiin siltä osin kuin hankintameno kohdistuu ennen uuden lain voimaantuloa tehtyyn rakentamistyöhön.

230 §. Elinkeinonharjoittaja saisi lain voimaantullessa hallussaan olevasta, 1.2.1993 tai sen jälkeen uuden lain mukaiseen vähennykseen oikeuttavaan käyttöön hankkimastaan tavarasta lakiehdotuksen 10 luvussa tarkoitetun vähennyksen tai 131 §:ssä tarkoitetun palautuksen, jos tavarasta ei ole voitu tehdä vähennystä liikevaihtoverolain perusteella. Vähennyksen edellytyksenä olisi se, että tavara on hankittu käyttämättömänä.

Vähennysoikeus ei koskisi tavaraa, jonka todennäköinen taloudellinen käyttöikä on enintään kolme vuotta tai joka on hankittu asennettavaksi rakennuksen tai pysyvän rakennelman osaksi tai niihin kuuluvaksi laitteeksi.

Vähennys koskisi myös vähennyskelpoisen tavarahan hankintaan liittynyttä asennustyötä. Vähennyksestä puolet tehtäisiin lain voimaantulo-kuukautena ja puolet seitsemäntenä kuukautena lain voimaantulosta. Vähennys koskisi sekä nykyisiä verovelvollisia että lakiehdotuksen nojalla verovelvollisiksi tulevia elinkeinonharjoittajia.

Säännös ei koskisi 122 tai 130 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttavaan käyttöön hankittuja tavaroita. Takautuvaa vähennystä ei myöskään saataisi tehdä lain voimaantuloa edeltävään aikaan kohdistuvista vuokrista.

Säännöksellä toteutettaisiin hallituksen 4.2.1993 tekemä periaatepäätös.

231 §. Lakiehdotuksen vähennetyllä laskennallisen veron suorittamista koskevia säännöksiä sovellettaisiin silloin, kun tavara on viety maasta, toimitettu tai otettu omaan käyttöön lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Näitä säännöksiä sovellettaisiin silloinkin, kun tavarasta on voitu tehdä liikevaihtoverolain 47 §:n 1 momentin 1-3 kohdassa, 48 tai 50 §:ssä tarkoitettu vähennys taikka kun maahan tuodusta tavarasta on maksettu liikevaihtoverolain 37 §:ssä tarkoitettu veronpalautus, jos tavara on viety maasta, toimitettu tai otettu omaan käyttöön uuden lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

Pykälän 3 momentin mukaan vähennetyllä laskennallisen veron palauttamiseen sovellettaisiin kuitenkin liikevaihtoverolain 10 luvun säännöksiä, jos ulkomaille vietävästä lääketuotteesta on voitu tehdä liikevaihtoverolain 50 §:ssä tarkoitettu vähennys.

232 §. Myynnin ajalliseen kohdistamiseen sovellettaisiin nykyisen lain säännöksiä silloin, kun tavara on toimitettu, palvelu on suoritettu, vastike tai sen osa on ennen toimitus- tai suoritushetkeä kertynyt tai tavara on otettu omaan käyttöön ennen uuden lain voimaantuloa.

233 §. Vähennysten ajalliseen kohdistamiseen sovellettaisiin nykyisen lain säännöksiä silloin, kun tavara tai palvelu on vastaanotettu tai otettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, vastike tai sen osa on ennen tavarahan tai palvelun vastaanottoajankohtaa kertynyt taikka maahan tuotu tavara on luovutettu tullivalvonnasta ennen uuden lain voimaantuloa.

234 §. Nykyisen lain vähäistä liiketoimintaa koskevaa verovelvollisuus- ja huojennuspalautussäännöstä sovellettaisiin ennen uuden lain voimaantuloa harjoitettuun myyntiin. Jos yrit-

täjän tilikausi on lain voimaantullessa kesken, katsottaisiin voimaantuloa edeltävä tilikauden osa tilikaudeksi. Jos näin määräytynyt tilikausi olisi alle 12 kuukauden pituinen, sovellettaisiin siis yrittäjän verovelvollisuutta ja huojennuspalautusoikeutta arvioitaessa liikevaihtoverolain 12 §:ssä olevaa laskentakaavaa.

235 §. Pykälässä säädettäisiin kuntien verotoman toiminnan hankintoihin sisältyvää veroa koskevan palautusoikeuden voimaantulosta. Palautusoikeus koskisi niitä tavaroita ja palveluja, jotka kunta on hankkinut arvonlisäverolain ja kuntien saamien palautusten takaisinperimistä koskevan lain voimaantulua.

## **2. Tarkemmat säännökset ja määräykset**

Hallituksen tarkoituksena on, että erikseen annetaan asetus arvonlisäverolakiin liittyviksi tarkemmiksi säännöksiksi. Arvonlisäveroasetus vastaisi uudesta lainsäädännöstä johtuvin muutoksin nykyistä liikevaihtoveroasetusta. Lisäksi lain soveltaminen edellyttää eräiden valtiovarainministeriön ja verohallituksen päätösten antamista.

## **3. Voimaantulo**

Ehdotettu arvonlisäverolaki muuttaisi mer-

kittävästi voimassa olevaa liikevaihtoverotusta. Muutokset ovat verojärjestelmän kannalta merkittäviä ja edellyttävät sekä uusilta ja vanhoilta verovelvollisilta että verohallinnolta varautumista etukäteen lain voimaantuloon.

Veropohjan laajentaminen ehdotetulla tavalla merkitsisi verovelvollisten lukumäärän lisääntymistä nykyisestä noin 110 000:sta verovelvollisesta arviolta 370 000 verovelvolliseen. Verovelvollisten lukumäärän moninkertaistuminen jo sinänsä vaikuttaa verohallinnon toimintaedellytyksiin. Lisäksi uuden verojärjestelmän voimaantuloon varautuminen edellyttää verohallinnolta laajamittaista ohjaus- ja tiedustointia, jotta uusien verovelvollisten sopeutuminen heille kuuluviin velvollisuuksiin ja oikeuksiin onnistuisi hallitusti. Myös verovelvollisten omaehtoiset mahdollisuudet varautua tiedollisesti ja teknisesti muuttuneeseen lainsäädäntöön on otettava huomioon. Edellä mainitusta syistä on pidettävä erityisen tärkeänä, että uuden lainsäädännön vahvistamisen ja voimaantulon välille varataan riittävän pitkä aika.

Edellä esitetyn perusteella ehdotetaan, että arvonlisäverolaki tulisi voimaan vuoden 1994 alusta. Lain täytäntöönpanon edellyttämiin toimiin voitaisiin kuitenkin ryhtyä jo ennen lain voimaantuloa.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

## Arvonlisäverolaki

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

### I OSA

#### 1 luku

#### Yleinen soveltamisala

##### 1 §

Arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle sen mukaan kuin tässä laissa säädetään:

- 1) liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnan ja palvelun myynnistä;
- 2) tavarantoiminnan maahantuonnista.

Veroa suoritetaan 32 §:ssä tarkoitetun kiinteistöhallintapalvelun ottamisesta omaan käyttöön silloinkin, kun se ei tapahdu liiketoiminnan muodossa.

#### 2 luku

#### Verovelvollisuus

##### Yleissäännös

##### 2 §

Velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa (*verovelvollinen*) 1 §:ssä tarkoitetusta myynnistä on tavarantoiminnan tai palvelun myyjä, ellei 9 §:ssä toisin säädetä.

Velvollisuudesta suorittaa veroa tavarantoiminnan maahantuonnista säädetään 9 luvussa.

##### Vähäinen toiminta

##### 3 §

Myyjä ei ole verovelvollinen, jos verollisten myyntien ja 52 §:n, 55-58 §:n tai 6 luvun perusteella verottomien myyntien yhteismäärä ilman käyttömaksuuden myyntihintoja kalenterivuodelta on enintään 50 000 markkaa, ellei häntä ole oman ilmoituksen perusteella merkitty verovelvolliseksi. Säännöstä ei sovelleta kuntaan.

Edellä 1 momentissa tarkoitettuun verolliseen myyntiin ei lueta 30 §:n tai 48 §:n 3 momentin perusteella verollista myyntiä.

##### Yleishyödylliset yhteisöt

##### 4 §

Tuloverolaissa (1535/92) tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen vain, jos

sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään mainitun lain mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona. Yleishyödyllinen yhteisö on kuitenkin verovelvollinen kiinteistöhallintapalvelun ottamisesta omaan käyttöön 32 §:ssä säädettyin edellytyksin.

##### Uskonnolliset yhdyskunnat

##### 5 §

Tuloverolaissa tarkoitettu uskonnollinen yhdyskunta ei ole verovelvollinen mainitun lain 23 §:n 3 momentissa tarkoitettusta toiminnasta.

##### Julkisyhteisöt

##### 6 §

Valtio ja kunta ovat verovelvollisia 1 §:ssä tarkoitettusta toiminnasta.

Kunta on verovelvollinen 130 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttavaan käyttöön käyttömaksuudeksi hankitun tavarantoiminnan myynnistä silloinkin, kun myynti ei tapahdu liiketoiminnan muodossa.

##### 7 §

Valtion liikelaitokset, valtion hankintakeskus, valtion maitotalouden tutkimuslaitoksen meijeri, valtion pukutehdas, huoltovarmuuskeskus, Valtion viljavarasto, Suomen Pankki ja kansaneläkelaitos ovat harjoittamastaan 1 §:ssä tarkoitettusta toiminnasta erikseen verovelvollisia.

Mitä jäljempänä säädetään valtiosta, ei sovelleta 1 momentissa tarkoitettuihin laitoksiin.

##### 8 §

Kuntayhtymään ja Ahvenanmaan maakuntaan sovelletaan, mitä tässä laissa säädetään kunnasta.

##### Ulkomaalaiset

##### 9 §

Jos ulkomaalaisella ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, verovelvollinen ulkomaalaisen Suomessa myymistä tavaroista sekä muista



palveluista kuin 67 §:n 1 kohdassa tarkoitetuista ja henkilökuljetuspalveluista on ostaja. Jos ostajana on ulkomaalainen, jolla ei ole täällä kiinteää toimipaikkaa, verovelvollinen on kuitenkin myyjä. Veroa ei ole suoritettava, jos ostajana on valtio.

## 10 §

Ulkomaalaisella tarkoitetaan elinkeinoharjoittajaa, jonka kotipaikka on ulkomailla. Luonnollisen henkilön kotipaikka on ulkomailla, jos hän asuu muualla kuin Suomessa eikä oseskele täällä jatkuvasti.

## 11 §

Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan pysyvää liikepaikkaa, josta liiketoimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan. Rakennus- tai asennustoiminnassa kiinteäksi toimipaikaksi katsotaan urakointikohde tai useat peräkkäiset urakointikohteet, jotka kestävät yli 9 kuukautta.

*Verovelvolliseksi hakeutuminen*

## 12 §

Liiketoiminnan harjoittaja voi sen estämättä, mitä 3—5 §:ssä ja 60 §:ssä säädetään, tulla hakemuksesta verovelvolliseksi.

Oikeudesta tulla hakemuksesta verovelvolliseksi kiinteistönluovutuksesta säädetään 30 §:ssä.

*Yhtymä*

## 13 §

Sellaisen yhtymän harjoittamasta toiminnasta, jonka kaksi tai useampi on muodostanut liikkeen harjoittamista varten ja joka on tarkoitettu toimimaan osakkaiden yhteiseen lukuun, verovelvollinen on yhtymä.

*Konkurssipesä*

## 14 §

Konkurssipesä on erikseen verovelvollinen elinkeinoharjoittajan konkurssiin asettamisen jälkeen itsenäisesti harjoittamastaan liiketoiminnasta.

*Veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohta*

## 15 §

Velvollisuus suorittaa vero 1 §:ssä tarkoitettua myynnistä syntyy, kun:

1) myyty tavara on toimitettu tai palvelu suoritettu;

2) vastike tai sen osa on kertynyt ennen 1 kohdassa mainittua ajankohtaa;

3) 79 §:ssä tarkoitettu suoritus on saatu;

4) tavara tai palvelu on otettu omaan käyttöön.

## 16 §

Velvollisuus suorittaa vero rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön syntyy:

1) sitä mukaa kuin itse suoritettu rakentamispalvelu valmistuu;

2) kun ostettu rakentamispalvelu on vastaanotettu taikka kun vastike tai sen osa on maksettu ennen vastaanottoajankohtaa;

3) kun 33 §:ssä tarkoitettu kiinteistö on luovutettu tai otettu omaan käyttöön.

## 3 luku

**Verollinen myynti***Tavaran ja palvelun myynti*

## 17 §

Tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpöä, kylmyyttä ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä. Palvellulla tarkoitetaan kaikkea muuta, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa.

## 18 §

Tavaran myynnillä tarkoitetaan tavaran omistusoikeuden vastikkeellista luovuttamista.

Palvelun myynnillä tarkoitetaan palvelun suorittamista tai muuta luovuttamista vastiketta vastaan.

## 19 §

Kun tavara tai palvelu myydään asiamiehen nimissä päämiehen lukuun, katsotaan asiamiehen myyneen tavaran tai palvelun ostajalle ja päämiehen myyneen sen asiamiehelle.

Kun tavara tai palvelu ostetaan asiamiehen nimissä päämiehen lukuun, katsotaan asiamiehen myyneen tavaran tai palvelun päämiehelle ja myyjän myyneen sen asiamiehelle.

## 20 §

Myyntinä pidetään myös tavaran tai palve-

lun ottamista omaan käyttöön siten kuin 21—26 §:ssä säädetään.

#### *Tavarana oma käyttö*

##### 21 §

Tavarana ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan sitä, että elinkeinonharjoittaja:

- 1) ottaa tavarana yksityiseen kulutukseen;
- 2) luovuttaa tavarana vastikkeetta tai käypää arvoa huomattavasti alemmaa vastiketta vastaan;
- 3) siirtää tavarana muuhun kuin 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Mitä 1 momentissa säädetään tavarana omasta käytöstä, sovelletaan vain, jos tavara oli hankittu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön tai valmistettu verollisen liiketoiminnan yhteydessä.

Kun verovelvollisuus päättyy, suoritetaan verovelvollisen haltuun jääneistä tavaroista veroa niin kuin tavarana ottamisesta omaan käyttöön säädetään.

#### *Palvelun oma käyttö*

##### 22 §

Palvelun ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan sitä, että elinkeinonharjoittaja suorittaa tai muulla tavalla:

- 1) ottaa palvelun yksityiseen kulutukseen;
- 2) luovuttaa palvelun vastikkeetta tai käypää arvoa huomattavasti alemmaa vastiketta vastaan;
- 3) luovuttaa palvelun muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Mitä 1 momentissa säädetään palvelun omasta käytöstä, sovelletaan vain, jos:

- 1) ostettu palvelu oli hankittu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön;
- 2) itse suoritettu palvelu on suoritettu verollisen liiketoiminnan yhteydessä ja elinkeinonharjoittaja myy vastaavia palveluja ulkopuolisille.

Kun verovelvollisuus päättyy, suoritetaan verovelvollisen haltuun jääneistä palveluista veroa niin kuin palvelun ottamisesta omaan käyttöön säädetään.

#### *Erityissäännöksiä*

##### 23 §

Rakentamispalvelun ja kiinteistöhallintapal-

velun ottamisesta omaan käyttöön säädetään myös 31—33 §:ssä.

##### 24 §

Elinkeinoharjoittajan omistaman tavarana käyttöoikeuden omaan käyttöön ottamiseen sovelletaan, mitä tavarana omaan käyttöön ottamisesta 21 §:ssä säädetään.

##### 25 §

Tavarana otteenä tai tavanomaisena mainoslahjana tapahtuvaa luovuttamista ei pidetä tavarana ottamisena omaan käyttöön.

##### 26 §

Valtion ei ole suoritettava veroa tavarana tai palvelun ottamisesta omaan käyttöön. Valtion on kuitenkin suoritettava veroa rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön 31 §:n 1 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa.

#### 4 luku

### **Poikkeukset myynnin verollisuudesta**

#### *Kiinteistöluovutukset*

##### 27 §

Veroa ei suoriteta kiinteistön myynnistä eikä maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden, rasiteoikeuden tai muun niihin verrattavan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamisesta.

Veroa ei myöskään suoriteta kiinteistön verottoman käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä tapahtuvasta sähkön, kaasun, lämmön, veden tai muun sellaisen hyödykkeen luovuttamisesta.

##### 28 §

Kiinteistöllä tarkoitetaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa.

Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät kuulu kiinteistöön.

Kiinteistön myyntiin tai vuokraukseen tavanomaisesti liittyvään asuinrantaan sovelletaan, mitä kiinteistöistä säädetään.

##### 29 §

Sen estämättä, mitä 27 §:ssä säädetään, veroa suoritetaan:

- 1) rakentamispalvelun myynnistä;

2) maa- tai kiviaineksen otto-oikeuden tai metsän hakkuuoikeuden myynnistä;

3) hotelli- ja leirintäaluetoiminnassa sekä niihin verrattavassa majoitustoiminnassa tapahtuvasta huoneiden, leirintäpaikkojen, mökkien ja muiden sellaisten tilojen käyttöoikeuden luovuttamisesta;

4) kokous-, näyttely- tai urheilutilan taikka muun sellaisen tilan käyttöoikeuden tilapäisluonteisesta luovuttamisesta;

5) pysäköintitoiminnassa tapahtuvasta pysäköintipaikkojen luovuttamisesta;

6) sataman tai lentokentän luovuttamisesta vesi- tai ilma-alusten käyttöön;

7) säilytyslokeroiden käyttöoikeuden luovuttamisesta;

8) ilmoitus- tai mainostilan luovuttamisesta kiinteistöltä.

### 30 §

Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta suoritetaan 27 §:stä poiketen veroa, jos luovuttaja hakeutuu tästä toiminnasta verovelvolliseksi. Verovelvollisuus koskee vain hakemuksessa mainittua kiinteistöä tai sen osaa. Verovelvollisuus edellyttää, että kiinteistöä käytetään jatkuvasti 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan toimintaan tai että kiinteistön käyttäjänä on valtio.

Verovelvolliseksi voi 1 momentin mukaan hakeutua:

1) kiinteistön omistaja, joka antaa kiinteistön vuokralle;

2) vuokralleottaja, joka on vuokrannut kiinteistön verollisena sen omistajalta edelleenvuokrausta varten;

3) kiinteistöosakeyhtiö, jonka osakas käyttää omistamiensa osakkeiden perusteella hallitsemaansa osaa kiinteistöstä tai antaa sen vuokralle;

4) verovelvolliseksi hakeutuneen kiinteistöosakeyhtiön osakas, joka antaa 3 kohdassa tarkoitettua kiinteistön osan vuokralle;

5) vuokralleottaja, joka on vuokrannut kiinteistön osan verollisena kiinteistöosakeyhtiön osakkaalta edelleenvuokrausta varten.

Kiinteistöosakeyhtiö voi hakeutua 2 momentin 3 kohdan perusteella verovelvolliseksi vain, jos osakkaalla on oikeus vähentää vastikkeeseen sisältyvä vero täysimääräisesti tai jos osakkaana on valtio.

Mitä edellä säädetään kiinteistöosakeyhtiöstä ja sen osakkaasta, sovelletaan myös muihin

osakeyhtiöihin ja osuuskuntiin, joiden toiminnan tarkoituksena on hallita kiinteistöä, sekä niiden osakkaisiin ja jäseniin.

### *Eräiden kiinteistöön kohdistuvien palvelujen oma käyttö*

#### 31 §

Rakentamispalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun:

1) elinkeinonharjoittaja rakentaa tai rakennuttaa hallinnassaan olevalle maa-alueelle rakennuksen myyntiä varten;

2) elinkeinonharjoittaja myy uudisrakentamiseen liittyvän rakentamispalvelun sellaiselle asunto- tai kiinteistöosakeyhtiölle, jossa sillä on määräysvalta urakkasopimusta tehtäessä.

Vaikka 1 momentissa tarkoitettu elinkeinonharjoittaja ei myisi rakentamispalveluja ulkopuolisille, hänen on suoritettava veroa rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön siten kuin 22 §:ssä säädetään.

Rakentamispalveluja ovat:

1) kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen;

2) edellä 1 kohdassa tarkoitettuun työhön liittyvä suunnittelu, valvonta ja muu niihin verrattava palvelu.

#### 32 §

Kiinteistöhallintapalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun kiinteistön omistaja tai haltija suorittaa kiinteistöön kohdistuvan palvelun, jos kiinteistöä käytetään muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

Kiinteistön omistajan tai haltijan ei ole suoritettava veroa, jos:

1) hän käyttää kiinteistöä pääasiallisesti asuntonaan; tai

2) hänen kalenterivuoden aikana suorittamistaan kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset sosiaalikuluihin eivät ylitä 120 000 markkaa.

Kiinteistöhallintapalveluja ovat:

1) edellä 31 §:ssä tarkoitettua rakentamispalvelua;

2) kiinteistön puhtaanapito ja muu kiinteistöhoito sekä kiinteistön talous- ja hallintopalvelut.

#### 33 §

Kiinteistön uudisrakentamiseen tai peruspa-

rantamiseen liittynyt rakentamispalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun elinkeinonharjoittaja myy kiinteistön tai ottaa sen muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, jos rakentamispalvelun tai kiinteistön hankinnasta on voitu tehdä vähennys tai jos rakentamispalvelu on itse suoritettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Veroa ei suoriteta, jos kiinteistö myydään tai sen käyttötarkoitus muuttuu myöhemmin kuin viiden vuoden kuluttua sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana rakentamispalvelu on valmistunut.

Veroa ei myöskään suoriteta itse suoritetun rakentamispalvelun 1 momentissa tarkoitettua omasta käytöstä, jos kalenterivuoden aikana suoritetuista rakentamispalveluista aiheutuneet palkkakustannukset sosiaalikuluihin eivät ylitä 120 000 markkaa. Markkamääräistä rajaa ei kuitenkaan sovelleta, jos elinkeinonharjoittaja on myynyt rakentamispalveluja ulkopuolisille tai harjoittanut 31 §:ssä tarkoitettua toimintaa rakentamispalvelun valmistumisajankohtana.

#### *Terveyden- ja sairaanhoito*

##### 34 §

Veroa ei suoriteta terveyden- ja sairaanhoitopalvelun myynnistä.

Veroa ei myöskään suoriteta, kun hoitotoimen harjoittaja luovuttaa hoidon yhteydessä hoitoon tavanomaisesti liittyviä palveluja ja tavaroita.

##### 35 §

Terveyden- ja sairaanhoitopalvelulla tarkoitetaan ihmisen terveydentilan sekä toiminta- ja työkyvyn määrittämiseksi taikka terveyden sekä toiminta- ja työkyvyn palauttamiseksi tai ylläpitämiseksi tehtäviä toimenpiteitä, jos kysymyksessä on:

1) valtion tai kunnan ylläpitämässä terveydenhuollon toimintayksikössä annettava hoito taikka yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa (152/90) tarkoitettu hoito;

2) sellaisen terveydenhuollon ammattihenkilön antama hoito, joka harjoittaa toimintaansa lakiin perustuvan oikeuden nojalla tai joka on lain nojalla rekisteröity.

##### 36 §

Veroa ei suoriteta myöskään seuraavien palvelujen ja tavaroiden myynnistä:

1) sairaankuljetukset erityisesti tätä tarkoitusta varten varustetulla kuljetusvälineellä;

2) terveyden- ja sairaanhoitoon liittyvät tutkimus- ja laboratoriopalvelut;

3) hammaslääkärin tai hammasteknikon myymät hammasproteesit ja niihin kohdistuvat hammastekniset työsuoritukset;

4) äidinmaito, ihmisveri, ihmiselimet ja ihmiskudokset.

#### *Sosiaalihuolto*

##### 37 §

Veroa ei suoriteta sosiaalihuoltona tapahtuvasta palvelujen ja tavaroiden myynnistä.

##### 38 §

Sosiaalihuollolla tarkoitetaan valtion tai kunnan harjoittamaa sekä sosiaaliviranomaisten valvomaa yksityisen sosiaalihuollon palvelujen tuottajan harjoittamaa toimintaa, jonka tarkoituksena on huolehtia lasten ja nuorten hullosta, lasten päivähoidosta, vanhustenhuollosta, kehitysvammaisten huollosta, muista vammaisten palveluista ja tukitoimista, päihdehuollosta sekä muusta tällaisesta toiminnasta.

#### *Koulutus*

##### 39 §

Veroa ei suoriteta koulutuspalvelun myynnistä.

Veroa ei myöskään suoriteta, kun koulutustoimen harjoittaja luovuttaa koulutuksensaajalle koulutuksen yhteydessä koulutukseen tavanomaisesti liittyviä palveluja ja tavaroita.

##### 40 §

Koulutuspalvelulla tarkoitetaan yleissivistävää ja ammatillista koulutusta, korkeakouluopetusta sekä taiteen perusopetusta, jota lain nojalla järjestetään tai jota lain nojalla avustetaan valtion varoin.

#### *Rahoituspalvelut*

##### 41 §

Veroa ei suoriteta rahoituspalvelun myynnistä.

##### 42 §

Rahoituspalveluna pidetään:

1) takaisinmaksettavien varojen hankintaa yleisöltä ja muuta varainhankintaa;

2) luotonantoa ja muuta rahoituksen järjestämistä;

3) luotonantajan harjoittamaa luoton hallintaa;

4) maksuliikettä;

5) valutenvaihtoa;

6) arvopaperikauppaa;

7) takaustoimintaa;

8) Posti- ja telelaitoksen harjoittamaa Postipankki Oy:stä annetun lain (972/87) 9 §:n 2 momentissa tarkoitettua pankkitoimintaa.

Rahoituspalveluna pidetään myös lainopillisia ja liiketaloudellisia neuvontapalveluja, tuotekehitys- ja henkilöstöpalveluja sekä muita verottomien rahoituspalvelujen tuottamiseen välittömästi liittyviä asiantuntija- ja neuvontapalveluja silloin, kun talletuspankkilain (1268/90) 46 §:ssä tarkoitettu pankkien yhteenliittymä myy näitä palveluja jäsenilleen.

Arvopaperikaupalla tarkoitetaan osakkeiden ja muiden niihin verrattavien osuuksien, saatavien sekä johdannaissovimusten myyntiä ja välitystä, myös silloin kun ne eivät perustu asiakirjaan.

#### 43 §

Rahoituspalveluna ei pidetä sellaisen arvopaperin välitystä, joka yksin tai yhdessä muiden arvopaperien kanssa tuottaa oikeuden hallita määrättyä huoneistoa tai kiinteistöä taikka kiinteistön osaa.

#### *Vakuutuspalvelut*

#### 44 §

Veroa ei suoriteta vakuutuspalvelun myynnistä ja välityksestä.

Vakuutuspalveluna pidetään myös vakuutushakemusten käsittelyä, vakuutuksen voimassaoloaikana välittömästi vakuutuksen hoitoon liittyviä palveluja, vakuutustaloudellisia palveluja, eläkkeitä ja vakuutuskorvauksia koskevia ratkaisun-, laskenta- ja päätöspalveluja, eläkkeiden ja vakuutuskorvausten suoritus- ja tilastointipalveluja, eläkevastuu- ja eläkemenonustepalveluja sekä vakuutustoimintaan liittyviä vahingontarkastuspalveluja.

#### *Esiintymispalkkiot ja erät immateriaalioikeudet*

#### 45 §

Veroa ei suoriteta:

1) esiintyvän taiteilijan tai muun julkisen esiintyjän ja urheilijan palkkiosta;

2) edellä 1 kohdassa tarkoitettujen esiintyjän välityksestä;

3) edellä 1 kohdassa tarkoitettujen esiintyjän

esityksen ääni- tai kuvatalennusta koskevan oikeuden luovuttamisesta tai oikeuden perusteella saadusta korvauksesta;

4) tekijänoikeuslain (404/61) 1, 4 tai 5 §:ssä tarkoitettujen oikeuden luovuttamisesta tai oikeuden perusteella saadusta korvauksesta.

Edellä 1 momentin 3 ja 4 kohdassa tarkoitettu verottomuus ei koske mainosteosta, automaattista tietojenkäsittelyjärjestelmää tai tietokoneohjelmaa koskevaa oikeutta eikä elokuvan, video-ohjelman tai muun sellaisen ohjelman esittämisoikeutta.

Veroa ei myöskään suoriteta tekijänoikeuslakiin tai oikeudesta valokuvaan annettuun lakiin (405/61) perustuvan oikeuden luovuttamisesta tai oikeuden perusteella saadusta korvauksesta tekijänoikeuslain 11 a §:ssä, 17 §:n 1 momentissa, 22 a §:ssä, 22 b §:ssä, 26 a §:ssä, 47 §:ssä ja 47 a §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa, kun korvauksen saajana on tekijänoikeuden haltijoita edustava järjestö tai korvaus saadaan tällaiselta järjestöltä.

#### *Kuvataiteen tuotteet*

#### 46 §

Tekijän ei ole suoritettava veroa kuvataiteen tuotteen myynnistä.

#### *Alkutuotanto*

#### 47 §

Veroa ei suoriteta alkutuotannon harjoittajan omasta alkutuotannosta saatujen tuotteiden tai niiden otto-oikeuden myynnistä.

Verottomuus ei koske alkutuotteiden myyntiä jalostettuina tai muuhun kuin tavanomaiseen myyntikuntoon saatettuina eikä alkutuotteiden myyntiä alkutuotannosta erillisestä myyntipaikasta. Myyntipaikkana ei pidetä ulkona sijaitsevaa yleistä myyntipaikkaa.

#### 48 §

Alkutuotantoa on maatalouden, metsätalouden, puutarhatalouden, metsästyksen, kalastuksen, kalankasvatuksen, ravustuksen, ravunkasvatuksen, turkistarhauksen ja poronhoidon harjoittaminen sekä sienien, metsämarjojen, jäkälän ja käpyjen poiminta tai muun tällaisen luonnontuotteen talteenottaminen.

Alkutuotantona pidetään myös maatalouden tutkimuskeskuksen yhteydessä toimivien Jokioisten siemenkeskuksen, Siemenperunakes-

kuksen ja tervetaimiaseman harjoittamaa siemen- ja taimiaineiston viljelyttämistä.

Alkutuotantona ei pidetä metsätalouden harjoittamista, jos metsätalouden harjoittaja haakeutuu siitä verovelvolliseksi.

#### 49 §

Veroa ei suoriteta 2 momentissa tarkoitettujen palvelujen myynnistä, jos myyjänä on alkutuottajien yksinomaan keskenään muodostama, osakkaitensa elinkeinotoiminnassa tarvittavien koneiden ja laitteiden hankintaa helpottamaan perustettu yhteisö tai yhtymä, joka myy mainittuja palveluja vain osakkailleen ja vähäisessä määrin muille alkutuottajille.

Edellä 1 momentissa tarkoitettuja palveluja ovat:

- 1) viljan puinti-, kuivaus-, lajittelu- ja peittäustyö, kun se suoritetaan 1 momentissa mainituilla koneilla ja laitteilla;
- 2) mainittujen koneiden ja laitteiden vuokraaminen;
- 3) maatalouskoneiden ja -laitteiden korjaus- ja huoltotyö.

#### 50 §

Veroa ei suoriteta turkiseläinkasvattajan pääasiallisesti omaa toimintaa varten hankituissa tiloissa ja sitä varten hankituilla koneilla ja laitteilla toiselle turkiseläinkasvattajalle suorittamasta tämän kasvattamien tarhaturkiseläinten nahkomisesta.

Veroa ei myöskään suoriteta tarhaturkiseläinten nahkomisesta, jos työn suorittaa turkiseläinkasvattajien yksinomaan keskenään muodostama nahoituskeskus, joka vain osakkailleen tai jäsenilleen ja vain vähäisessä määrin muille turkiseläinkasvattajille suorittaa tarhaturkiseläinten nahkomista.

#### 51 §

Veroa ei suoriteta elävien nautaeläinten, porojen, sikojen, lampaiden, vuohien, kanojen, ankkojen, hanhien, kalkkunoiden ja mehiläisten sekä tarhaturkiseläinten myynnistä.

#### 52 §

Veroa ei suoriteta seuraavien tavaroiden myynnistä, kun myyjänä on tavarain valmistaja:

- 1) lannoitteet ja niiden valmistuksessa käytettäväksi tarkoitettut raaka- ja lisäaineet, maanviljelyskalkki sekä lannoitettu ja lannoitamaton kasvuturve (*lannoiteaineet*);
- 2) rehut ja rehuseokset sekä niiden valmis-

tuksessa käytettäväksi tarkoitettut raaka- ja lisäaineet, eläinten ruokana käytettävät teollisuuden jätteenä sekä rehukala (*rehuaineet*).

Verottomuus koskee myös 1 momentissa tarkoitettujen lannoite- ja rehuaineiden valmistuksen myyntiä.

### *Henkilöstöruokat*

#### 53 §

Veroa ei suoriteta työnantajan hallinnassa olevissa tiloissa tapahtuvasta työnantajan tai työnantajien yhdessä järjestämästä tarjoilusta tai automaateista tapahtuvasta myynnistä henkilökunnalle, sen vieraille tai muille työnantajan tiloissa työskenteleville, jos tarjoilutoiminnan harjoittaja ei ole muusta tarjoilutoiminnasta verovelvollinen.

#### 54 §

Veroa ei suoriteta oppilaitoksessa tapahtuvasta tarjoilusta tai automaateista tapahtuvasta myynnistä oppilaitoksen tai oppilaitosten oppilaille, opettajille ja muulle henkilökunnalle, jos tarjoilutoimen harjoittaja ei ole muusta tarjoilutoiminnasta verovelvollinen.

### *Sanoma- ja aikakauslehdet*

#### 55 §

Veroa ei suoriteta sanoma- ja aikakauslehtien myynnistä vähintään kuukauden ajaksi tilattuina.

Veroa ei myöskään suoriteta yleisesti tilattuna myytävien sanoma- ja aikakauslehtien luovuttamisesta ilmaiseksi vähintään kuukauden ajaksi.

#### 56 §

Veroa ei suoriteta vähintään neljä kertaa vuodessa ilmestyvän sanoma- tai aikakauslehtien painoksen myynnistä yleishyödylliselle yhteisölle, joka julkaisee lehteä pääasiassa jäseniään tai osakkaitaan taikka jäsenyhteisöjensä jäseniä tai osakkaita varten ja joka ei harjoita sanoma- tai aikakauslehtien julkaisemista tai myyntiä liiketoiminnan muodossa.

### *Eräät polttoaineet*

#### 57 §

Veroa ei suoriteta seuraavien tavaroiden myynnistä:

1) halot ja pilkkeet, lukuun ottamatta pakkausissa tai muissa vähittäismyyntierissä tapahtuvaa myyntiä;

2) polttoturvet ja polttoaineena yleisesti käytettävät turvejalosteet;

3) polttohake ja polttopuupuristeet sekä polttoaineena yleisesti käytettävät teollisuuden jätteineet.

#### *Vesi- ja ilma-alukset*

##### 58 §

Veroa ei suoriteta seuraavien tavaroiden myynnistä tai vuokrauksesta:

1) vesialukset, joiden rungon suurin pituus on vähintään 10 metriä ja jotka eivät ole rakenteeltaan pääasiallisesti huvi- tai urheilukäyttöön tarkoitettuja;

2) ilma-alukset, joiden suurin sallittu lentopaino on yli 1 600 kiloa.

Veroa ei myöskään suoriteta 1 momentissa tarkoitettuihin verottomiin vesi- tai ilma-aluksiin sekä tällaisesta aluksesta korjattavaksi irrotettuihin tavaroihin kohdistuvan työsuorituksen sekä työhön käytetyn ja työn yhteydessä alukseen asennetun tavaroiden myynnistä.

#### *Eräät muut tavarat ja palvelut*

##### 59 §

Veroa ei suoriteta seuraavien tavaroiden ja palvelujen myynnistä:

1) setelit ja kolikot, jotka ovat käypiä maksuvälineitä, lukuun ottamatta seteleitä ja kolikoita, joiden myyntihinta määräytyy niiden keräily- tai metalliarvon perusteella;

2) arpajaisverolain (552/92) 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettujen arpajaisten järjestäminen;

3) yleisen hautauspaikan pitäjän luovuttamat hautauspaikan avaamis- ja hoitopalvelut;

4) automaattisen tietojenkäsittelypalvelun taikka automaattisen tietojenkäsittelyjärjestelmän tai tietokoneohjelman suunnittelu- tai ohjelmointipalvelun myynti luotto- tai rahoituslaitokselle tai vakuutuslaitoksen harjoittajalle, jos palvelu tulee käytettäväksi yksinomaan verottomassa rahoitus- tai vakuutuslaitoksen toiminnassa.

##### 60 §

Veroa ei suoriteta tavaroiden ja työsuorituksen myynnistä, kun myyjänä on henkilö, jonka

työ- ja toimintakyky on alentunut vähintään 70 prosenttia ja jonka toiminta käsittää yksinomaan hänen valmistamiensa tavaroiden tai hänen suorittamiensa tavaraan kohdistuvien työsuoritusten myyntiä, jos hän ei käytä toiminnassaan apulaisina muita kuin aviopuolisoa tai 18 vuotta nuorempia jälkeläisiään ja enintään yhtä muuta henkilöä.

#### *Vähennysrajoitusten piiriin kuuluvat tavarat ja palvelut*

##### 61 §

Veroa ei suoriteta muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä olevan tavaroiden ja palveluiden myynnistä.

#### *Yritysjärjestelyt*

##### 62 §

Veroa ei suoriteta liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä tapahtuvasta tavaroiden ja palveluiden myynnistä tai muusta luovuttamisesta liiketoiminnan jatkajalle, joka ryhtyy käyttämään luovutettuja tavaroita ja palveluja vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

Verotonta on myös konkurssin yhteydessä tapahtuva tavaroiden ja palveluiden luovutus liiketoimintaa jatkavalle konkurssipesälle 1 momentissa säädetyin edellytyksin.

Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettu verottomuus ei koske 33 §:ssä tarkoitettuja kiinteistöluovutuksia.

#### 5 luku

#### **Myynti Suomessa**

##### *Tavaroiden myynti*

##### 63 §

Tavara on myyty Suomessa, jos tavara on täällä kun se luovutetaan ostajalle.

Ostajalle kuljetettava tavara on myyty Suomessa, jos:

1) tavara on täällä myyjän tai jonkun muun aloittaessa kuljetuksen; tai

2) tavara ei ole täällä kuljetuksen alkaessa, mutta myyjä tuo sen maahan luovuttaakseen sen täällä.

##### *Palveluiden myynti*

##### 64 §

Palvelu on 65—68 §:ssä tarkoitettuja palveluiden

luja lukuun ottamatta myyty Suomessa, jos se luovutetaan täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos tällaista palvelua ei luovuteta Suomessa tai ulkomailla sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, on se myyty Suomessa, jos myyjän kotipaikka on täällä.

Kuljetuskaluston vuokrauspalvelu katsotaan 1 momentin estämättä myydyn Suomessa, jos se tosiasiallisesti kulutetaan yksinomaan täällä. Jos kuljetuskaluston vuokrauspalvelu tosiasiallisesti kulutetaan yksinomaan ulkomailla, se katsotaan 1 momentin estämättä myydyn ulkomailla.

Pykälän 1 momenttia sovelletaan myös sellaisiin matkanjärjestäjän omissa nimissään myymiin palveluihin, jotka toinen elinkeinonharjoittaja suorittaa välittömästi matkustajan hyväksi.

#### 65 §

Kiinteistöön kohdistuvat palvelut on myyty Suomessa, jos kiinteistö sijaitsee täällä.

#### 66 §

Kuljetuspalvelu on myyty Suomessa, jos se suoritetaan täällä. Kuljetuspalvelu, joka suoritetaan sekä Suomessa että ulkomailla, katsotaan kuitenkin kokonaisuudessaan myydyn ulkomailla, jos kuljetus tapahtuu suoraan ulkomaille tai ulkomailta.

Tavarakuljetuspalvelun välitys on myyty Suomessa, jos kuljetuspalvelu on myyty täällä.

#### 67 §

Seuraavat palvelut on myyty Suomessa, jos ne suoritetaan täällä:

1) opetus, tieteelliset palvelut, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuudet ja muut sellaiset palvelut sekä niiden järjestämiseen välittömästi liittyvät palvelut;

2) lastin purkaminen, lastaaminen ja muut vastaavat tavarakuljetukseen liittyvät palvelut;

3) irtaimen esineen arvonmääritys;

4) irtaimen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset.

#### 68 §

Tämän pykälän 3 momentissa tarkoitetut palvelut on myyty Suomessa, jos ostajalla on täällä kiinteä toimipaikka, johon palvelu luovutetaan. Jos palvelua ei luovuteta Suomessa tai ulkomailla olevaan kiinteään toimipaikkaan, palvelu on myyty Suomessa, jos ostajan kotipaikka on täällä.

Tämän pykälän 3 momentissa tarkoitetut palvelut katsotaan 1 momentin estämättä myy-

dyn Suomessa, jos ne käytetään tai muutoin kulutetaan yksinomaan täällä. Mainitut palvelut katsotaan 1 momentin estämättä myydyn ulkomailla, jos ne kulutetaan yksinomaan ulkomailla.

Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitetut palvelut ovat:

1) tekijänoikeuden, patentin, lisenssin, tavaramerkin ja muiden sellaisten oikeuksien luovuttaminen;

2) mainos- ja ilmoituspalvelut;

3) konsultointi-, tuotekehittely-, suunnittelu-, kirjanpito-, tilintarkastus-, kirjoitus-, piirustus- ja käännöspalvelut, oikeudelliset palvelut sekä muut sellaiset palvelut;

4) automaattinen tietojenkäsittely sekä atk-ohjelman tai -järjestelmän suunnittelu- tai ohjelmointipalvelu;

5) tietojen luovutus;

6) notariaatti-, perintä- ja muut rahoitustointaan liittyvät palvelut;

7) työvoiman vuokraus;

8) irtaimen esineen vuokraus, lukuun ottamatta kuljetuskaluston vuokrausta;

9) velvollisuus kokonaan tai osittain pidättäytyä kohdassa 1 tarkoitetun oikeuden käyttämisestä tai tietyn liiketoiminnan harjoittamisesta;

10) tässä pykälässä tarkoitettujen palvelujen hankinta toisen nimissä ja lukuun.

### 6 luku

#### Myynti ulkomaille

#### 69 §

Tavaran tai palvelun myynnistä Suomessa ei suoriteta veroa, jos myynti tapahtuu ulkomaille siten kuin 70 ja 71 §:ssä säädetään.

#### Tavaroiden myynti

#### 70 §

Myyntiksi ulkomaille katsotaan:

1) tavaran myynti, kun myyjä tai joku muu hänen nimissään kuljettaa tavaran ulkomaille;

2) tavaran myynti, kun itsenäinen kuljetusliike kuljettaa tavaran ostajan toimeksiannosta suoraan ulkomaille;

3) tavaran myynti ulkomaiselle elinkeinonharjoittajalle, joka ei ole Suomessa verovelvollinen ja joka noutaa tavaran maasta viedäkseen sen välittömästi ulkomaille käyttämättä sitä täällä;

4) tavaran myynti, kun tavara toimitetaan



edellä 1—3 kohdissa tarkoitetulla tavalla tullilain (573/78) 20 §:ssä tarkoitetulle vapaa-alueelle tai tullilain 25 §:ssä tarkoitettuun tullivarastoon, sekä siellä olevan tavarahan myynti, lukuun ottamatta näissä paikoissa käytettäviä tavaroita;

5) tullilain 30 §:ssä tarkoitettu tavarahan myynti verottomien tavaroiden myymälässä;

6) tavarahan myynti ulkomaiselle ostajalle, joka ei ole Suomessa verovelvollinen, jos tavara toimitetaan hänen toimeksiannostaan ja häntä veloitetaan elinkeinonharjoittajalle työsuorituksen tekemistä ja edelleen ulkomaille toimittamista varten;

7) tavarahan luovutus takuu- tai muun vastaavan sitoumuksen nojalla sitoumuksen antaneelle ulkomaiselle elinkeinonharjoittajalle, joka ei ole Suomessa verovelvollinen;

8) muiden tavaroiden kuin elintarvikkeiden myynti henkilölle, joka ei asu Suomessa, Norjassa, Ruotsissa tai Tanskassa, jos hänen selvitetään, sen mukaan kuin asetuksella säädetään, itse vieneen tavarat Suomesta niitä täällä käyttämättä;

9) tavarahan tai tavaramukaisesti kokonaisuuden muodostavan tavararyhmän myynti Norjassa, Ruotsissa tai Tanskassa asuvalle henkilölle, joka on välittömästi myyntiin liittyen vienyt tavarahan tai tavarat matkatavarana Norjaan, Ruotsiin tai Tanskaan ja maksanut siellä arvonlisäveron maahantuonnin yhteydessä, jos tavarahan tai tavararyhmän myyntihinta ilman veroa on vähintään 1 000 markkaa;

10) tavarahan myynti, kun myyjä tai joku muu hänen nimissään toimittaa tavarahan yksinomaan ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä käytettävään vesi- tai ilma-alukseen tällaisen aluksen varusteeksi tai tällaisella aluksella tapahtuvaa kulutusta tai myyntiä varten, sekä tällaisella aluksella tapahtuva myynti.

Tavaroiden luovutuksesta yksinomaan Suomen ja Ruotsin, Norjan tai Tanskan välillä liikennöivään alukseen siinä matkustajille myyntipisteistä myytäväksi on kuitenkin suoritettava veroa tulliselvityksen yhteydessä sen mukaan, mitä erikseen säädetään.

### *Palvelun myynti*

#### 71 §

Myynniksi ulkomaille katsotaan:

1) lastaus-, purku- ja muun sellaisen palvelun myynti, jos palvelu liittyy saman yrityksen toimesta ulkomaille myytyyn kuljetuspalveluun

tai jos palvelun arvosta on suoritettu veroa maahan tuodun tavarahan veron perusteeseen sisältyvänä;

2) irtaimeen esineeseen kohdistuvan työsuorituksen myynti, jos myyjä, ostajana oleva ulkomainen elinkeinonharjoittaja, joka ei ole Suomessa verovelvollinen, tai joku muu heidän nimissään vie tavarahan välittömästi ulkomaille käyttämättä sitä täällä;

3) tullilain 20 ja 25 §:ssä tarkoitetulla vapaa-alueella tai tullivarastossa tehdyn työsuorituksen myynti, jos työ kohdistuu maasta vietävään tai maahan tuotuun tullaamattomaan kauppatavaraan;

4) tavaraan kohdistuvan korjaustyön myynti takuu- tai muun vastaavan sitoumuksen nojalla sitoumuksen antaneelle ulkomaiselle elinkeinonharjoittajalle, joka ei ole Suomessa verovelvollinen;

5) palvelun myynti yksinomaan ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevan vesitai ilma-aluksen taikka sen lastin välittömiä tarpeita varten sekä tällaisella aluksella tapahtuva palvelun myynti;

6) kansainvälistä teleliikennettä koskevan telepalvelun myynti ulkomaille teletoimintaa harjoittavalle yritykselle;

7) sellaisten palvelujen myynti matkanjärjestäjän nimissä, jotka toinen elinkeinonharjoittaja luovuttaa ulkomaille välittömästi matkustajan hyväksi;

8) ulkomaille tai ulkomaille myytyjen tavaroiden tai palvelujen välitys.

#### 72 §

Ostajan ei ole suoritettava veroa muusta 68 §:ssä tarkoitetusta palvelusta kuin vuokrauspalvelusta siltä osin kuin hän on suorittanut veroa palveluun liittyvän tavarahan maahantuonnista.

### 7 luku

#### **Veron peruste**

##### *Yleissäännös*

#### 73 §

Myynnistä suoritettavan veron peruste on vastike ilman veron osuutta. Vastikkeella tarkoitetaan myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvaa hintaa, joka sisältää kaikki hinnanlisät.

Tavaran maahantuonnista suoritettavan veron perusteesta säädetään 9 luvussa.

### *Oma käyttö*

#### 74 §

Otettaessa tavara omaan käyttöön veron peruste on:

- 1) ostetun tavaran ostohinta tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta;
- 2) itse maahan tuodun tavaran 9 luvussa tarkoitettu veron peruste tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta;
- 3) itse valmistetun tavaran todennäköinen luovutushinta.

#### 75 §

Otettaessa palvelu omaan käyttöön veron peruste on:

- 1) ostetun palvelun ostohinta tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta;
- 2) itse suoritettujen palvelujen todennäköinen luovutushinta;
- 3) itse suoritettujen rakentamispalvelusta tai kiinteistöhallintapalvelusta aiheutuneiden välittömien ja välillisten kustannusten sekä verovelvollisen oman työn arvon yhteismäärä.

Tarjoilua harjoittavan verovelvollisen ottaessa valmistamansa aterian omaan käyttöön veron peruste on ennakonpidätystä varten vahvistettu ravintoedun raha-arvo.

#### 76 §

Otettaessa rakentamispalvelu omaan käyttöön 33 §:ssä tarkoitettulla tavalla veron peruste on:

- 1) ostetusta rakentamispalvelusta tai kiinteistöistä vähennetyn veron perusteena ollut arvo;
- 2) itse suoritettujen rakentamispalvelusta aiheutuneiden välittömien ja välillisten kustannusten sekä verovelvollisen oman työn arvon yhteismäärä.

#### 77 §

Edellä 74 §:ssä, 75 §:n 1 momentissa ja 76 §:ssä tarkoitettu veron peruste ei sisällä veron osuutta.

### *Oikaisuerät*

#### 78 §

Veron perusteesta saadaan vähentää:

- 1) ostajalle annettu, verollista myyntiä kos-

keva vuosi- ja vaihtoalennus, osto- ja myynti-hyvitys, ylijäämänpalautus sekä muu sellainen oikaisuerä;

2) verollisena ilmoitettua myyntiä koskeva luottotappio.

Edellä 1 momentin 2 kohdan perusteella vähennetystä luottotappiosta myöhemmin kertynyt määrä lisätään veron perusteeseen.

Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettu määrä ei sisällä veron osuutta.

### *Erityissäännöksiä*

#### 79 §

Veron perusteeseen luetaan henkilökuljetustoiminnan harjoittajan toiminnan harjoittamiseksi saamat tuet ja avustukset.

Kun henkilökuljetustoiminnan harjoittaja on kunta tai pääkaupunkiseudun yhteistyövaltuuskunta, veron perusteeseen luetaan myös toiminnan harjoittamisesta aiheutunut kunnan tai osakaskuntien kattama alijäämä.

Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettu määrä ei sisällä veron osuutta.

#### 80 §

Veron perusteeseen ei lueta sähkö-, tele-, vesi-, viemäri- tai kaukolämpöverkkoa ylläpitävän yhteisön verkkoon liittymisestä perimiä maksuja, jotka palautetaan suorittajalle tai joilla saadut edut suorittajalla on oikeus siirtää kolmannelle henkilölle.

#### 81 §

Kun osittain vähennykseen oikeuttavassa käytössä oleva tavara tai palvelu myydään, veron peruste on se osa 73 §:ssä tarkoitettua määrästä, joka vastaa vähennykseen oikeuttavan käytön osuutta tavaran tai palvelun koko käyttötarkoituksesta.

#### 82 §

Kun tavara tai palvelu otetaan osittain omaan käyttöön, veron peruste on se osa 74-77 §:ssä tarkoitettua määrästä, joka vastaa oman käytön osuutta tavaran tai palvelun koko käyttötarkoituksesta.

#### 83 §

Veron perusteesta saadaan vähentää 82 prosenttia verollista edelleenmyyntiä varten käytettynä ja verottomana hankitun tavaran ostohinnasta. Kirjojen osalta vähennys on 89 prosenttia ostohinnasta.

Jos verollisena edelleenmyytäväksi hankittu tavara, jonka ostohinta on 1 momentin nojalla vähennetty, otetaan muuhun tarkoitukseen tai jos tavarana edelleenmyyntiä koskevaan myyntitositteeseen on tehty myynnistä suoritettavaa veroa koskeva merkintä, vähennetty määrä on lisättävä veron perusteeseen.

Mitä 1 momentissa säädetään verottomana hankitusta tavarasta, sovelletaan myös tavarahan, joka on hankittu myyjältä, jolla on ollut oikeus 1 momentissa tarkoitettuun vähennykseen, jos myyntitositteessa on merkintä siitä, ettei tavarana ostohinta sisällä vähennettävää veroa.

Asetuksella voidaan vahvistaa muuhun tarkoitukseen kuin verollisina edelleenmyytäväksi otettujen eräiden tavaroiden osalta ne perusteet, joiden mukaan veron perusteeseen lisättävä määrä lasketaan.

## 8 luku

### Verokanta

#### 84 §

Suoritettava vero on 22 prosenttia veron perusteesta, ellei 85 §:ssä toisin säädetä.

#### 85 §

Seuraavien palvelujen myynnistä sekä seuraavien tavaroiden myynnistä ja maahantuonnista suoritettava vero on 12 prosenttia veron perusteesta:

- 1) henkilökuljetus;
- 2) majoitustilan käyttöoikeuden luovuttaminen;
- 3) elokuvanäytöksen järjestäminen;
- 4) lääkelaisa (395/87) tarkoitettu lääke ja lääkelain 71 §:n mukaisesti vain apteekista myytäväksi tarkoitettu lääkkeenomainen tuote;
- 5) kirja.

Edellä 1 momentin 5 kohdassa tarkoitettuna kirjana ei pidetä:

- 1) muulla tavalla kuin painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettua julkaisua;
- 2) kausijulkaisua; tai
- 3) pääasiallisesti mainoksia sisältävää julkaisua.

Oy Yleisradio Ab:n lupamaksuista suoritettava vero on 5 prosenttia veron perusteesta.

## 9 luku

### Tavarana maahantuonti

#### Veron suorittamisvelvollisuus

#### 86 §

Velvollinen suorittamaan veroa tavarana maahantuonnista on maahantuojaja.

Veron suorittamisesta on vastuussa maahantuojan lisäksi se, joka tullilain 44 §:n mukaan on vastuussa tullin suorittamisesta.

Velvollinen suorittamaan veroa tullihuutokaupassa myydystä tavarasta on sen ostaja.

#### 87 §

Veron suorittamisvelvollisuuden syntymisen ajankohdasta on voimassa, mitä tullilaissa ja tulliverolaissa (575/78) tullista säädetään.

#### Veron peruste

#### 88 §

Tavarana maahantuonnista suoritettavan veron peruste vahvistetaan tullausarvolain (906/80) nojalla määritetyn tullausarvon perusteella, ellei jäljempänä 89-93 §:ssä toisin säädetä.

Tullihuutokaupassa myydystä tavarasta suoritettavan veron peruste on tavarana huutokauppahinta.

#### 89 §

Veron perustetta vahvistettaessa ei sovelleta tullausarvolain 10 a eikä 11 §:ää.

#### 90 §

Ulkomailla korjattavana, valmistettavana tai muutoin käsiteltävänä olleen tavarana samoin kuin korjattavaksi viedyn tilalle tuodun samanlaatuisen tavarana veron peruste on korjaus-, käsittely- tai niitä vastaavien muiden kustannusten ja lähetyskulujen määrä sekä ulkomaisen tavarana osien arvo. Säännöstä ei kuitenkaan sovelleta, jos tavara on myyty verotta ulkomaille tai jos Suomessa vähennykseen oikeuttavassa käytössä ollut tavara on myyty ulkomailla.

Mitä 1 momentissa säädetään ulkomaille korjattavaksi viedyn tavarana tilalle tuodun samanlaatuisen tavarana veron perusteesta, sovelletaan myös silloin, kun viallinen tavara on viety maasta, hävitetty viranomaisen valvonnassa tai luovutettu valtiolle tälle kuluja ai-

heuttamatta ennen sen tilalle tuotua tavaraa koskevan tullauspäätöksen vahvistamista.

Tämän pykälän soveltamisen edellytyksenä on, että tuonti tapahtuu tulliverolain 9 b §:n 2 kohdassa tarkoitettussa määräajassa.

#### 91 §

Veron perusteeseen sisällytetään tavarankuljetus-, lastaus-, purkaus- ja vakuutuskustannukset sekä muut kuljetukseen liittyvät kustannukset kuljetussopimuksen mukaiseen ensimmäiseen määräpäykään saakka.

#### 92 §

Veron perusteeseen sisällytetään tullausarvolain 7 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettujen insinööri-, kehittäjä-, taiteilijan-, mallisuunnittelun sekä piirustusten ja luonnosten arvo riippumatta siitä, missä työ on tehty.

#### 93 §

Veron perusteeseen sisällytetään maahan tuodusta tavarasta valtiolle suoritettavat verot ja maksut lukuun ottamatta arvonnäköveroä. Säännöstä ei sovelleta tullihuutokaupassa myytyyn tavarahan.

#### *Poikkeukset maahantuonnin verollisuudesta*

#### 94 §

Verotonta on seuraavien tavaroiden maahantuonti:

- 1) äidinmaito, ihmisveri sekä ihmiselimet ja ihmiskudokset;
- 2) tekijän omistama kuvataiteen tuote;
- 3) 108 §:ssä tarkoitettujen jalostamattomien alkutuotteiden;
- 4) 51 §:ssä tarkoitettujen elävien eläinten;
- 5) 52 §:n 1 momentissa tarkoitettujen lannoite- ja rehuaineiden;
- 6) 55 §:ssä tarkoitettujen sanoma- ja aikakauslehtien;
- 7) 56 §:ssä tarkoitettujen sanoma- ja aikakauslehden painokset;
- 8) 57 §:ssä tarkoitettujen polttoaineiden ja maakaasun;
- 9) 58 §:n 1 momentissa tarkoitettujen vesi- ja ilma-alusten;
- 10) 59 §:n 1 kohdassa tarkoitettujen setelien ja kolikoiden;
- 11) tulliverolain 7 b §:ssä, 11 §:n 1 momentissa, 12—14 a §:ssä, 15 §:n 1, 1 a, 4 a, 6 ja 7 kohdassa, 16 §:n 1—5, 7—11 ja 13 kohdassa sekä 16 a §:ssä tarkoitettujen tullittomien tavarain.

samoin kuin näiden säännösten nojalla tullittomiksi säädetty tai määrätty tavarahan;

12) ulkomaisen lentoyhtiön kansainvälisessä lentoliikennetoiminnassa käytettävät maan- ja turvalaitteet, opetusvälineet ja mainittujen tavarain varaosat ja tarvikkeet sekä asiakirjat ja lomakkeet;

13) tulliverolain 17 ja 18 §:n nojalla väliaikaisesti tullittomat tavarahan;

14) koulutusta, lääkinnällistä hoitoa tai siistotarkoitusta varten väliaikaisesti tuotavat elävät eläimet tulliverolain 17 ja 18 §:ssä säädettyillä edellytyksillä.

#### 95 §

Verotonta on tavarain maahantuonti, jos tavara palautetaan tullialueelle samassa tai huomattavasti kunnossa kuin se oli maasta viettäessä. Säännöstä ei kuitenkaan sovelleta, jos tavara on myyty verotta ulkomaille tai jos Suomessa vähennykseen oikeuttavassa käytössä ollut tavara on myyty ulkomailla.

#### 96 §

Tavarain maahantuonti on verotonta, jos verottomuudesta on sovittu tämän lain voimaan tullessa Suomea velvoittavalla vieraan valtion kanssa tehdyllä sopimuksella.

#### *Jalosteet*

#### 97 §

Jos verollisena maahan tuodun jalosteiden raaka-aineena on 108 §:ssä tarkoitettua tavaraa, maahantuojalla on oikeus saada veronpalautus, jonka suuruus on 18 prosenttia raaka-aineiden veron perusteesta.

Jos verollisena maahan tuodun jalosteiden raaka-aineena on 109 §:ssä tarkoitettuja tavaroita, maahantuojalla on oikeus saada 1 momentissa tarkoitettu veronpalautus lihasta 1,35-kertaisena ja maidosta 1,6-kertaisena.

Valtiovarainministeriö vahvistaa perusteet, joiden mukaan veronpalautus eri jalosteista lasketaan.

#### 98 §

Jos maasta viedään sellaisenaan tai muuhun tavarahan sisältyvänä tavaraa, josta on maksettu edellä 97 §:ssä tarkoitettu veronpalautus, noudatetaan soveltuvin osin, mitä jäljempänä

119 §:ssä säädetään vähennetyn laskennallisen veron suorittamisesta.

#### 99 §

Jos tavarahan maahantuonnista suoritettava vero palautetaan maahantuojalle tulliverolain 23 §:n nojalla, tulliviranomainen perii edellä 97 §:ssä tarkoitetun veronpalautuksen takaisin.

#### *Erityissäännöksiä*

#### 100 §

Arvonlisäveroa ei palauteta tullinoikaisuasiin, valitukseen eikä erityis- tai osittaispalautushakemukseen annettavalla päätöksellä, jos maahan tuodusta tavarasta suoritettu vero on tämän lain 10 luvun säännösten nojalla voitu vähentää taikka 122, 130 tai 131 §:n nojalla saada palautuksena.

#### 101 §

Tavarahan maahantuonnin arvonlisäverotuksessa ei sovelleta tullilain ja tulliverolain säännöksiä, ellei tässä laissa erikseen siitä säädetä.

Erityis- ja osittaispalautuksen myöntämisestä sekä veron suorittamista tai takaisin perimistä, tavarahan viennin tai tuonnin yhteydessä tapahtuvaa veronpalautusta sekä väliaikaista ja muuta maahantuontia koskevasta menettelystä, veronkorotuksesta, virhemaksusta, jälkiverotuksesta, ennakkotiedon antamisesta ja muutoksenhausta on, ellei tässä laissa toisin säädetä, soveltuvin osin voimassa, mitä tullista tullilaisissa ja tulliverolaisissa säädetään.

#### 10 luku

#### **Vähennettävä vero**

#### *Yleinen vähennysoikeus*

#### 102 §

Verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten:

1) toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron tai ostosta 9 §:n perusteella suoritettavan veron (*ostoon sisältyvä vero*);

2) maahan tuomastaan tavarasta suoritettavan veron (*maahantuontiin sisältyvä vero*).

Verollisella liiketoiminnalla tarkoitetaan toi-

mintaa, joka tämän lain mukaan aiheuttaa tavarahan tai palvelun myyjälle verovelvollisuuden.

#### *Rakentamispalvelujen vähennykset*

#### 103 §

Verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten ostamastaan kiinteistöistä tai rakentamispalvelusta sen veron, joka myyjän on kiinteistöllä suoritetuista rakentamispalveluista 22 tai 31 §:n mukaan suoritettava, jos kiinteistöä ei ennen myyntiä ollut otettu myyjän käyttöön.

#### 104 §

Verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten ostamastaan kiinteistöistä sen veron, joka myyjän on 33 §:n mukaan suoritettava kiinteistön myynnin johdosta.

#### 105 §

Edellä 103 ja 104 §:ssä tarkoitetun vähennysoikeuden edellytyksenä on myyjän ostajalle antama selvitys myyjän suoritettavan veron määrästä.

#### 106 §

Jos kiinteistönhaltija hakeutuu verovelvolliseksi 30 §:ssä tarkoitetulla tavalla, hän saa tehdä 102—104 §:ssä tarkoitetun vähennyksen ennen hakemuksen tekemistä verollista kiinteistönluovutusta varten ostamastaan palvelusta tai tavarasta taikka vähentää mainittua tarkoitusta varten itse suoritetusta rakentamispalvelusta suoritettua veron. Edellytyksenä on, että kiinteistönhaltija on hakeutunut verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta.

Edellä 1 momentissa tarkoitettu vähennysoikeus koskee vain kiinteistön uudisrakentamista ja perusrantamista.

#### *Alkutuotannon vähennykset*

#### 107 §

Verovelvollinen saa vähentää seuraavista verollista liiketoimintaa varten verottomina hankkimistaan tavaroista laskennallisen veron:

1) alkutuottajalta ostettu tai itse maahan tuotu 108 §:ssä tarkoitettu jalostamaton alkutuote;

2) alkutuottajalta ostettu tai itse maahan

tuotu teuraseläimeksi sellaisenaan sen omistajan liiketoiminnassa käytettävä 51 §:ssä tarkoitettu eläin;

3) valmistajalta ostettu tai itse maahan tuotu 52 §:ssä tarkoitettu lannoite- tai rehuaine.

Laskennallinen vero on 18 prosenttia tavarann ostohinnasta tai maahan tuodun tavarann 9 luvussa tarkoitettusta veron perusteesta.

Vähennystä laskettaessa maidon ostohintana pidetään toimitusajankohdan tavoitehintaa ja 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettun eläimen ostohintana hintaa alkutuotantopaikalla.

Jos verovelvollinen on alkutuotannostaan siirtänyt 108 §:ssä tarkoitettun tavarann vähennyksen oikeuttavaan käyttöön, hän saa tehdä 1 momentissa tarkoitettun vähennyksen tavarann käypää ostohintaa vastaavan arvonn perusteella.

#### 108 §

Edellä 107 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja jalostamattomia alkutuotteita ovat:

1) ruis, vehnä, ohra ja kaura jyvänä, myös kuivattuina ja lajiteltuina;

2) herne, myös palosta poistettuna, kuivatuna ja lajiteltuna;

3) peruna, myös lajiteltuna;

4) maito, myös kuorittuna;

5) kananmunat, myös lajiteltuina;

6) liha ruhona, ruhonn osina tai luuttomaksi leikattuna sekä muut syötävät eläinten osat tuoreina, myös jäädytettynä, jäädytettynä, suolattuina tai ulkokuivattuina;

7) ahven, ankerias, Grönlannin pallas, harjus, hauki, järvi-aimen, kampela, kiiski, kilohaili, myös maustettuna, kirjolohi, kolja, kuha, kuore, lahna, lohi, made, molva, muikku, nahkiainen, nierä, pasuri, puna-ahven, puna-kampela, puronierä, purotaimen, Ruijann pallas, salakka, seiti, siika, silakka, silli, sulkava, suutari, särki, säyne, taimen, turska ja vimpa tuoreina, kuivattuina, suolattuina tai savustettuina, myös sisälmykset poistettuina, sekä mainittujen kalojen mäti;

8) syötävät linnut ja muut riistaeläimet tuoreina, myös kynittyinä, nyljetyinä ja sisälmykset poistettuina;

9) juuriselleri, lanttu, maa-artistokka, mustajuuri, nauris, palsternakka, piparjuuri, porkkana, punajuuri, retiisi ja retikka tuoreina tai kuivattuina, myös puhdistettuina, lajiteltuina ja paloitetuina;

10) kaalikasvit, palkokasvit, salaattikasvit ja sipulikasvit, kurkku, kurpitsa, lehtiselleri, makea maissi, melooni, paprika, porsa, pinaatti,

raparperi, tomaatti ja maustevihannekset, kuten persilja, tilli, meirami ja vihantakrassi, kaikki tuoreina tai kuivattuina, myös paloitetuina;

11) luonnonvaraiset tai viljellyt syötävät sienet tuoreina, myös kuivattuina tai suolattuina;

12) luonnonvarainen tai viljelty herukka, juolukka, karpalo, karviaismarja, mansikka, mesimarja, mustikka, muurain, pihlajanmarja, puolukka, ruusunmarja, tyrnimarja, vadelma ja variksenmarja tuoreina tai kuivattuina;

13) luonnonhunaja;

14) kotivoi, -kerma, -piimä ja -juusto;

15) kirsikka, kriikuna, luumu ja omena tuoreena;

16) peltö-, puutarha- ja koristekasvien sekä hedelmä- ja metsäpuiden kylvösiemenet;

17) karkearehu, kuten heinät, heinäjauho, oljet, viljankuoret, ruumenet, laidunruohot tuoreina tai kuivattuina, rehukaali ja säilörehu;

18) elävät kasvit ja kukkaviljelyn tuotteet, kuten istutustarkoitukseen myytävät juuri- ja varsimukulat, juurakot, pistokkaat, sipulit, varrenusoksat ja taimet sekä irrallaan tai astioissa kasvavina myytävät kasvit tai kasvinosat, viherkasvit ja leikkovihreä.

#### 109 §

Edellä 107 §:ssä tarkoitettu vähennys tehdään lihasta ruhoina, ruhonn osina tai luuttomaksi leikattuna sekä 107 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitetuista teuraseläimistä 1,35-kertaisena.

Maidosta 107 §:ssä tarkoitettu vähennys tehdään 1,6-kertaisena.

#### *Muut erityisvähennykset*

#### 110 §

Verovelvollinen saa vähentää seuraavista verollista liiketoimintaa varten verottomina hankkimistaan tavaroista laskennallisen veronn:

1) energiahyödykkeiden valmistuksessa tai polttoaineena itse käytettävä 57 §:n 2 kohdassa tarkoitettu polttoturve ja turvejaloste sekä kaukolämmön tuotannossa itse käytettävä 57 §:n 3 kohdassa tarkoitettu tavara;

2) itse maahan tuotu maakaasu.

Laskennallinen vero on 18 prosenttia tavarann ostohinnasta tai maahan tuodun tavarann 9 luvussa tarkoitettusta veronn perusteesta.

Jos verovelvollinen on 1 momentin 1 koh-

dassa tarkoitettun tavaran alkutuottaja, hän saa tehdä vähennyksen tavaran käypää ostohintaa vastaavan arvon perusteella.

#### 111 §

Verovelvollinen saa tehdä 102 §:ssä tarkoitettua vähennyksen ostetusta energiahyödykkeestä silloinkin, kun veloitus sisältyy kiinteistön verottomaan vuokraan tai vastikkeeseen. Vähentää saadaan kuitenkin vain kiinteistön omistajan tai haltijan ostamasta energiahyödykkeestä tai polttoaineesta suoritettavaa veroa vastaava määrä.

#### 112 §

Kun verovelvollinen ottaa vähennykseen oikeuttavaan käyttöön muussa käytössä olleen tavaran, hän saa vähentää tavaran ostoon tai maahantuontiin sisältyneen veron taikka omaan käyttöön valmistamisesta suorittamansa veron. Jos tavaran todennäköinen luovutushinta on alempi kuin sen alkuperäinen ostohinta tai sitä vastaava arvo, arvonalennusta vastaavaa veroa ei kuitenkaan saa vähentää.

Verollisen liiketoiminnan alkaessa verovelvollinen saa tehdä hallussaan olevasta verollisena hankkimastaan tai valmistamastaan vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen käytettävästä tavarasta 1 momentissa tarkoitettua vähennyksen.

Edellä 1 tai 2 momentissa tarkoitettu vähennys saadaan 107 ja 110 §:ssä säädetyn edellytyksin tehdä verottomana ostetusta tai maahantuodusta tavarasta. Vähennyksen määrä on tällöin 18 prosenttia tavaran alkuperäisestä ostohinnasta tai maahantuontiarvosta. Jos tavaran todennäköinen luovutushinta on sen alkuperäistä ostohintaa tai sitä vastaavaa arvoa alempi, vähennettävä vero lasketaan tavaran todennäköisen luovutushinnan perusteella. Vähennys tehdään 107 §:ssä tarkoitettua lihasta ja maidosta korotettuna siten kuin 109 §:ssä säädetään.

Edellä 1 tai 2 momentissa tarkoitettua vähennystä ei saa tehdä kiinteistöstä.

Mitä 1 ja 2 momentissa säädetään tavarasta, sovelletaan myös muuhun palveluun kuin rakentamispalveluun.

#### 113 §

Vuokrauspalvelun ostaja saa vähentää vuokralle ottamansa tavaran maahantuontiin sisäl-

tyvän veron, jos hänen on suoritettava veroa tavaran vuokraamisesta 9 §:n perusteella.

#### *Vähennysoikeuden rajoitukset*

#### 114 §

Vähennystä ei saa tehdä, kun hankinta koskee seuraavia tavaroita ja palveluja:

1) verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asuntona, lastentarhana, harrastustilana tai vapaa-ajanviettopaikkana käytettävä kiinteistö sekä siihen tai sen käyttöön liittyvät tavarat ja palvelut;

2) verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asunnon ja työpaikan väliseen kuljetukseen liittyvät tavarat ja palvelut;

3) edustustarkoitukseen käytettävät tavarat ja palvelut;

4) postimerkki tai muu siihen verrattava oikeus, jos kuljetuspalvelun myynnistä ei ole suoritettavaa veroa sillä perusteella, että se tapahtuu ulkomailla;

5) henkilöautot, moottoripyörät, matkailupe-rävaunut, rakenteeltaan pääasiallisesti hivi- tai urheilukäyttöön tarkoitettut vesialukset ja sellaiset ilma-alukset, joiden suurin sallittu lentopaino on enintään 1 600 kiloa, sekä niihin tai niiden käyttöön liittyvät tavarat ja palvelut.

Edellä 1 momentin 5 kohdassa tarkoitettu vähennysoikeuden rajoitus ei koske ajoneuvoa ja alusta, joka on hankittu myytäväksi, vuokrattavaksi taikka käytettäväksi ammattimaiseen henkilökuljetukseen tai ajo-opetukseen.

#### 115 §

Käytettynä ostetusta tavarasta ei saa tehdä 102 §:ssä tarkoitettua vähennystä, jos sen myyjällä on ollut oikeus vähentää 83 §:n 1 momentissa tarkoitettu määrä myynnistä suoritettavan veron perusteesta. Tätä ei kuitenkaan sovelleta, jos myyjä on merkinnyt tavaran myynnistä suoritettavan veron myyntitositteeseen.

#### 116 §

Valtio ei saa tehdä hankinnoistaan vähennystä.

#### *Vähennysoikeuden jakaminen*

#### 117 §

Tavarasta tai palvelusta, jonka verovelvollinen on hankkinut tai ottanut vain osittain vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, saadaan

vähennys tehdä vain siltä osin kuin tavaraa tai palvelua käytetään tähän tarkoitukseen.

### *Vähennyksen oikaisu*

#### 118 §

Jos myyjä hyvittää ostajaa 78 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuilla määrillä, vähennetty veroa on vastaavasti oikaistava.

### 11 luku

#### **Vähennetyin laskennallisen veron suorittaminen**

#### 119 §

Jos tavaraa, jonka hankinnan yhteydessä on voitu tehdä 107 tai 109 §:ssä tarkoitettu vähennys, on sellaisenaan tai muuhun tavaraan sisältyvänä viety maasta, maastaviejän on veron tilittämisen yhteydessä suoritettava takaisin vähennetty laskennallinen vero.

Veroa ei kuitenkaan suoriteta, kun:

1) maasta viedään meijerivoita, juustoa, rasvaista maitojauhetta, kananmunia, kananmunamassaa, viljaa tai lihaa sellaisenaan taikka muita elintarviketuotteita ja maastaviejälle maksettavassa hinnanerokorvauksessa otetaan vähennyksenä huomioon suorittamatta jääneen veron määrä;

2) maasta sellaisinaan ensi kertaa viedään Suomessa poimittuja luonnonvaraisia mustikoita tai puolukoita tuoreina tai jäädyttämällä säilytettyinä taikka Suomessa poimittuja luonnonvaraisia syötäviä sieniä tuoreina, kuivattuina tai suolattuina;

3) maasta viedään eläimen vuotia tai nahkoja sellaisinaan tai muuhun tavaraan sisältyvinä.

#### 120 §

Jos tavaraa, jonka hankinnan yhteydessä on voitu tehdä 107 tai 109 §:ssä tarkoitettu vähennys, on käytetty sellaisen 52 §:ssä tarkoitettun lannoite- tai rehuaineen valmistamiseen, jonka valmistaja on myynyt tai ottanut omaan käyttöön, valmistajan on suoritettava takaisin vähennetty laskennallinen vero.

#### 121 §

Valtiovarainministeriö voi määrättyjen tavaroitten tai tavararyhmien kohdalta vahvistaa ne perusteet, joiden mukaan suoritettavan vähennetyin laskennallisen veron määrä lasketaan, sekä määrätä siitä, milloin vähennetyin lasken-

nallisen veron määrä on niin vähäinen, ettei sitä ole suoritettava.

### 12 luku

#### **Veron palauttaminen muille kuin verovelvollisille**

#### *Ulkomaiset elinkeinonharjoittajat*

#### 122 §

Ulkomaisella elinkeinonharjoittajalla, joka ei ole Suomessa verovelvollinen ja jolla ei ole täällä kiinteää toimipaikkaa, on oikeus saada palautuksena ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettava vero tai maahan tuomastaan tavarasta suorittamansa vero, jos tavarain tai palvelun hankinta liittyy ulkomaalaisen

1) ulkomailla harjoittamaan toimintaan, joka olisi aiheuttanut verovelvollisuuden taikka ollut 52, 55—58 §:n tai 6 luvun perusteella verotonta, jos toimintaa olisi harjoitettu Suomessa;

2) Suomessa harjoittamaan 9 §:ssä tarkoitettuun myyntiin, josta ostaja on verovelvollinen; tai

3) Suomessa harjoittamaan 52, 55—58 §:n tai 6 luvun perusteella verottomaan toimintaan.

Oikeus palautukseen koskee vain veroa, joka olisi voitu 10 luvun säännösten nojalla vähentää, jos ulkomaalainen olisi ollut toiminnasta verovelvollinen.

#### 123 §

Ulkomaisella elinkeinonharjoittajalla, joka ostaa tavarain tai palvelun omissa nimissään toisen lukuun, on oikeus palautukseen vain silloin, kun päämiehellä olisi ollut tämä oikeus, jos hän olisi itse hankkinut tavarain tai palvelun.

#### 124 §

Ulkomaisella matkanjärjestäjällä on oikeus palautukseen toisen elinkeinonharjoittajan välittömästi matkustajan hyväksi suorittamien palvelujen osalta vain silloin, kun matkustajalla olisi ollut tämä oikeus, jos hän olisi itse ostanut palvelun.

#### 125 §

Oikeus palautukseen syntyy silloin, kun tavara on toimitettu, palvelu suoritettu tai maahantuotu tavara tullattu.

#### 126 §

Jos palautushakemus koskee koko kalenteri-



vuotta tai sen loppuosaa, palautusta ei makseta, jos palautettava määrä on alle 150 markkaa. Muussa tapauksessa palautusta ei makseta, jos palautettava määrä on alle 1 200 markkaa.

### *Diplomaattiset edustustot*

#### 127 §

Ulkovaltojen Suomessa toimiville diplomaattisille ja muille samassa asemassa oleville edustustoille sekä lähetettyjen konsulien virastoille voidaan vastavuoroisesti hakemuksesta palauttaa hankintaan sisältyvä vero viralliseen käyttöön ostetuista seuraavista tavaroista ja palveluista:

- 1) rakennustarvikkeet sekä rakennusten sisustamiseen ja varustamiseen käytettävät tavarat;
- 2) edustustoiminnassa käytettävät tavarat;
- 3) moottoriajoneuvot sekä moottoriajoneuvojen varaosat ja tarvikkeet;
- 4) edustuston tai viraston rakennukseen sekä 1—3 kohdassa tarkoitettuihin tavaroihin liittyvät palvelut;
- 5) edustuston tai viraston kiinteistöä varten hankitut telepalvelut, vesi, jätehuoltopalvelut, energiahyödykkeet ja polttoaineet; sekä
- 6) moottoriajoneuvojen polttoaineet.

#### 128 §

Ulkoasiainministeriö vahvistaa hakemukselta, onko edellä tarkoitettu edustusto tai virasto vastavuoroisuuden ja asemansa sekä hyödykkeen käyttötarkoituksen perusteella oikeutettu veron palautukseen. Tämän jälkeen Uudenmaan lääninverovirasto palauttaa veron. Veroa ei kuitenkaan palauteta, jos ulkoasiainministeriö katsoo kysymyksessä olevien hyödykkeiden määrän ylittävän edustuston tai viraston tavanomaisen tarpeen. Hakemus vahvistetaan vain, jos siinä tarkoitettujen hyödykkeiden verollinen hinta on yhteensä vähintään 2 000 markkaa.

Jos veroa on palautettu liikaa, voidaan liikaa palautetun veron määrä vähentää myöhemmin palautettavan veron määrästä.

Tämän pykälän nojalla annettuun päätökseen ei saa valittamalla hakea muutosta.

#### 129 §

Kirjallinen hakemus veron palauttamiseksi on tehtävä ulkoasiainministeriölle neljännesvuosittain ja viimeistään vuoden kuluessa ha-

kemukseen liitettävän laskun maksupäivästä. Verohallitus määrää tarkemmin hakemukseen sisällytettävistä tiedoista.

### *Kunnat*

#### 130 §

Kunnalla on oikeus saada palautuksena hankintaan sisältyvä 10 luvussa tarkoitettu vero, josta ei saa tehdä vähennystä tai josta ei saa 131 §:ssä tarkoitettua palautusta.

Edellä 1 momentissa tarkoitettu palautus ei koske:

- 1) veroa, joka sisältyy yksityiseen kulutukseen taikka 53 tai 114 §:ssä tarkoitettuun käyttöön tapahtuvaan hankintaan;
- 2) 79 §:ssä tarkoitettua tuesta, avustuksesta tai alijäämästä suoritettavaa veroa.

Edellä 1 momentissa tarkoitettu palautus peritään kunnilta takaisin siten kuin siitä erikseen säädetään.

### *Ulkomaankauppaa ja verotonta toimintaa harjoittavat yritykset*

#### 131 §

Elinkeinonharjoittajalla on oikeus saada palautuksena hankintaan sisältyvä arvonlisävero, jos hankinta on tapahtunut sellaista toimintaa varten, josta ei suoriteta veroa 52 §:n, 55—58 §:n tai 6 luvun perusteella taikka sillä perusteella, että myynti tapahtuu ulkomailla.

Ulkomailla tapahtuvan myynnin osalta palautuksen edellytyksenä on, että myynti olisi aiheuttanut verovelvollisuuden tai ollut 52 §:n, 55—58 §:n tai 6 luvun perusteella verotonta, jos toimintaa olisi harjoitettu Suomessa.

Hankintaan sisältyvällä arvonlisäverolla tarkoitetaan 1 momentissa veroa, joka olisi voitu 10 luvun säännösten mukaan vähentää, jos toiminta olisi aiheuttanut verovelvollisuuden.

#### 132 §

Ulkomaalaisella, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa ja joka ei ole täällä verovelvollinen, ei ole oikeutta saada 131 §:ssä tarkoitettua palautusta.

Matkanjärjestäjällä on oikeus 131 §:ssä tarkoitettuun palautukseen toisen elinkeinonharjoittajan välittömästi matkustajan hyväksi suo-

rittamien palvelujen osalta vain silloin, kun matkustajalla olisi ollut tämä oikeus, jos hän olisi itse ostanut palvelun.

### *Erityissäännös*

#### 133 §

Mitä tässä laissa säädetään vähennykseen oikeuttavasta käytöstä ja vähennettävästä verosta, sovelletaan myös 130 ja 131 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttavaan käyttöön ja palautettavaan veroon.

Mitä 21 ja 22 §:ssä säädetään verollisen liiketoiminnan yhteydessä valmistetusta tavaraista tai suoritettua palvelusta, sovelletaan myös 131 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttavan toiminnan yhteydessä valmistettuun tavaraan tai suoritettuun palveluun.

Mitä 13—23 luvussa säädetään verovelvollisesta, sovelletaan myös 130 ja 131 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeutettuun.

## II OSA

### 13 luku

#### **Ajallinen kohdistaminen**

#### 134 §

Myynnistä suoritettava vero ja vähennettävä vero kohdistetaan veron tilittämistä varten kalenterikuukaudelle sen mukaan kuin tässä luvussa säädetään.

#### 135 §

Myynnistä suoritettava vero kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana veron suorittamisvelvollisuus on 15 ja 16 §:n mukaan syntynyt.

#### 136 §

Tilikauden aikana tilikaudelle 135 §:n mukaan kuuluva vero saadaan 15 §:n 1 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa kohdistaa sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana ostajaa on toimitetusta tavarasta tai suoritettua palvelusta veloitettu. Jos veloitusta ei käytetä, vero saadaan kohdistaa sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana myyntihinta tai sen osa on kertynyt.

Tilikauden päättyessä veloittamatta tai, jos veloitusta ei käytetä, kertymättä olevista 1

momentissa tarkoitetuista myyntihinnoista suoritettava vero kohdistetaan tilikauden viimeiselle kalenterikuukaudelle. Verovelvollisuuden päättyessä vero kohdistetaan toiminnan viimeiselle kalenterikuukaudelle.

#### 137 §

Ammatinharjoittaja saa kohdistaa myynnistä suoritettavan veron 15 §:n 1 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana myyntihinta tai sen osa on kertynyt.

Verovelvollisuuden päättyessä kertymättä olevista 1 momentissa tarkoitetuista myyntihinnoista suoritettava vero kohdistetaan toiminnan viimeiselle kalenterikuukaudelle.

#### 138 §

Edellä 11 luvussa tarkoitettu suoritettava vähennetty laskennallinen vero kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana 119 §:ssä tarkoitettu tavara on viety maasta taikka 120 §:ssä tarkoitettu lannoite- tai rehuaine on myyty tai otettu omaan käyttöön.

#### 139 §

Edellä 78 §:n 1 momentissa tarkoitettu oikeusuerä ja luottotappio sekä 78 §:n 2 momentissa tarkoitettu kertyneestä luottotappiosta tehtävä lisäys kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jolle se on hyvän kirjanpitotavan mukaan kirjanpidossa kirjattava.

Verovelvollisuuden päättyessä 1 momentissa mainitut erät kohdistetaan toiminnan viimeiselle kalenterikuukaudelle.

#### 140 §

Veron perusteesta vähennettävä 83 §:n 1 momentissa tarkoitettu määrä kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana tavara on vastaanotettu.

Veron perusteeseen 83 §:n 2 momentin nojalla tehtävä lisäys kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana tavara on otettu muuhun käyttöön tai tavarasta on veloitettu ostajaa.

#### 141 §

Edellä 10 luvussa tarkoitettut vähennykset kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana:

1) ostettu tavara tai palvelu on vastaanotettu;

2) ostohinta tai sen osa on maksettu ennen 1 kohdassa mainittua ajankohtaa;

3) tavara tai palvelu on otettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön;

4) maahan tuotu tavara on tullattu.

#### 142 §

Tilikauden aikana saadaan tilikaudelle 141 §:n 1 kohdan mukaan kuuluva vähennys kohdistaa sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana vähennykseen oikeutettua on toimitetusta tavarasta tai suoritetusta palvelusta veloitettu. Jos veloitusta ei käytetä, vähennys saadaan kohdistaa sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana ostohinta tai sen osa on maksettu.

Tilikauden päättyessä veloittamatta tai, jos veloitusta ei käytetä, maksamatta olevista 1 momentissa tarkoitetuista ostoista vähennys kohdistetaan tilikauden viimeiselle kalenterikuukaudelle. Verovelvollisuuden päättyessä vähennys kohdistetaan toiminnan viimeiselle kalenterikuukaudelle.

#### 143 §

Ammatinharjoittaja saa kohdistaa vähennyksen 141 §:n 1 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana ostohinta tai sen osa on maksettu.

Verovelvollisuuden päättyessä vähennys maksamatta olevista 1 momentissa tarkoitetuista ostoista kohdistetaan toiminnan viimeiselle kalenterikuukaudelle.

#### 144 §

Vähennys 103 §:ssä tarkoitetusta ostetusta kiinteistöstä tai rakentamispalvelusta kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistö on vastaanotettu tai rakentamispalvelu on valmistunut ja vastaanotettu.

Vähennys 104 §:ssä tarkoitetusta kiinteistöstä kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistö on vastaanotettu.

#### 145 §

Edellä 106 §:ssä ja 112 §:n 2 momentissa tarkoitettu vähennys kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana verovelvollisuus on alkanut.

#### 146 §

Edellä 118 §:ssä tarkoitettu oikaisu kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jolle se on

hyvän kirjanpitotavan mukaan kirjanpidossa kirjattava.

Verovelvollisuuden päättyttyä 1 momentissa mainittu oikaisu kohdistetaan toiminnan viimeiselle kalenterikuukaudelle.

#### 14 luku

#### Veron maksaminen

##### 147 §

Kalenterikuukaudelle 13 luvun mukaan kohdistettavien suoritettavien verojen ja vähennettävien verojen erotus (*tilitettävä vero*), maksetaan valtiolle viimeistään kalenterikuukautta seuraavan toisen kuukauden 25 päivänä. Jos mainittu päivä on pyhäpäivä, arklauantai tai juhannusaatto, veron saa maksaa ensimmäisenä arkipäivänä sen jälkeen.

##### 148 §

Edellä 147 §:ssä säädetyn määräajan jälkeen, kuitenkin viimeistään vuoden kuluessa tilikauden päättymisestä maksettu vero katsotaan maksetuksi siltä kalenterikuukaudelta, jolta verovelvollinen on kuukausi-ilmoituksessaan ilmoittanut sen maksaneensa tai jolta hänen on muutoin katsottava sen maksaneen.

Jos 1 momentissa mainittu vero on maksuunpantu tai jos vero maksetaan 1 momentissa säädetyn määräajan jälkeen, maksu käytetään maksuunpannun maksamatta olevan veron, veronkorotuksen ja veronlisäyksen sekä perittävän viivästyskoron ja jäämämaksun suoritukseksi.

##### 149 §

Jos 10 luvussa taikka 78 tai 83 §:ssä tarkoitettuja vähennyksiä ei voida tehdä täysimääräisinä kalenterikuukauden tilitettävää veroa laskettaessa, vähentämättä jäänyt määrä kohdistetaan seuraaville kalenterikuukausille. Lääninverovirasto maksaa hakemuksen tai muun saadun selvityksen perusteella tilikauden päättyttyä tilikaudelta vähentämättä jääneen veron. Jos verovelvollinen on hakenut tilikauden päättyttyä vähentämättä jääneen veron palautuksena takaisin, ei sitä saa vähentää seuraavilla tilikausilla.

Jos tilikaudelta vähennettävät verot ovat todennäköisesti suuremmat kuin myynneistä suoritettavat verot, verovelvolliselle maksetaan

1 momentin säännöksistä poiketen tilikauden aikana kalenterikuukausittain kalenterikuukaudelta vähentämättä jäänyt vero.

Verovelvolliselle voidaan erityisistä syistä tilikauden aikana maksaa vero, jonka hän 1 momentin mukaan todennäköisesti saa takaisin, kun tilikaudelta maksetut verot sekä todennäköiset myynneistä suoritettavat verot ja vähennettävät verot otetaan huomioon.

Lääninverovirasto maksaa 2 ja 3 momentissa tarkoitettun veron verovelvolliselle hakemuksesta. Hakemus tehdään vahvistettua lomaketta käyttäen. Verohallitus antaa tarkemmat määräykset siitä, milloin verovelvolliselle hakemuksesta maksettavan veron määrä on niin vähäinen, ettei sitä palauteta.

## 15 luku

### Veron palauttaminen eräille ulkomaisille elinkeinonharjoittajille

#### 150 §

Edellä 122 §:ssä tarkoitettua palautusta on haettava kirjallisesti Uudenmaan lääninverovirastolta.

Palautushakemuksen tulee koskea ajanjaksoa, joka on vähintään kolmen peräkkäisen samaan kalenterivuoteen kuuluvan kalenterikuukauden ja enintään kalenterivuoden mittainen. Hakemus voidaan kuitenkin tehdä kolme kuukautta lyhyemmältä ajanjaksolta, jos hakemus koskee kalenterivuoden loppuosaa.

Edellä 2 momentissa tarkoitettu hakemus voi koskea myös sellaisia hankintoihin sisältyneitä veroja, joiden palautukseen oikeus on syntynyt aikaisemmin saman kalenterivuoden aikana, mutta joita ei ole sisällytetty aikaisempiin hakemuksiin.

Hakemus on tehtävä kuuden kuukauden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, johon kuuluvaa ajanjaksoa hakemus koskee.

#### 151 §

Palautushakemus on tehtävä verohallituksen vahvistamalla lomakkeella suomen tai ruotsin kielellä.

Hakemukseen on liitettävä:

- 1) alkuperäinen lasku tai siihen verrattava myyjän antama asiakirja taikka alkuperäinen tullauspäätös ja siihen liittyvät asiakirjat;
- 2) hakijan kotimaan veroviranomaisen enin-

tään vuotta aikaisemmin antama todistus hakijan harjoittaman liiketoiminnan laadusta;

3) muut hakemuksen ratkaisemiseksi tarvittavat asiakirjat.

Verohallitus antaa tarkemmat määräykset hakemuksessa annettavista tiedoista ja hakemukseen liitettävistä asiakirjoista.

#### 152 §

Palautus maksetaan hakijan ilmoittamalle Suomessa sijaitsevan pankin posti- tai pankki-siirtotilille taikka postisiirron tililtäotona. Palautukselle ei makseta korkoa.

Lääninveroviraston on palautettava hakijan palautushakemukseen liittämät 151 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettut alkuperäiset asiakirjat viivytyksettä.

#### 153 §

Jos veroa on hakijan antamien virheellisten tai puutteellisten tietojen johdosta palautettu liikaa, liikaa palautettu määrä määrätään hakijan maksettavaksi. Maksuunpanopäätös on tehtävä viimeistään kolmen vuoden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, johon kuuluu ajanjaksoa virheellinen palautuspäätös koskee.

#### 154 §

Edellä 153 §:n nojalla maksuunpantavaa määrää voidaan korottaa enintään 30 prosentilla, jos hakija on antanut palautushakemuksessa tai siihen liittyvässä selvityksessä vääriä tietoja. Jos väärrien tietojen antaminen on tapahtunut törkeästä huolimattomuudesta tai tahallisuudesta, maksuunpantavaa määrää voidaan korottaa enintään kolminkertaiseksi.

Maksuunpantavalle määrälle määrätään korkoa yksi marka kultakin täydeltä sadalta markalta jokaiselta kalenterikuukaudelta sen kuukauden päättymisestä, jona palautus on maksettu, asetettavaa eräpäivää edeltävän kuukauden loppuun. Korotukselle ei määrätä korkoa.

#### 155 §

Palautusta tai sen takaisinperimistä koskevat lisäselvityspyynnöt ja päätökset voidaan antaa tiedoksi lähettämällä ne postitse hakijan ilmoittamaan osoitteeseen. Asianomaisen katsotaan saaneen asiasta tiedon, jollei muuta näytetä, seitsemäntenä päivänä sen jälkeen, kun asiakirja on annettu postin kuljetettavaksi.

## 156 §

Palautukseen ja 153 §:n nojalla maksuunpan- tuun määrään noudatetaan muutoin soveltavin osin, mitä arvonnäisäverosta tämän lain II osassa sekä muussa laissa säädetään.

Tämän lain 192 ja 193 §:ssä tarkoitettu kol- men vuoden määräaika lasketaan sen kalente- rivuoden päättymisestä, johon kuuluvaa ajan- jaksoa päätös koskee.

## 16 luku

**Veroviranomaiset**

## 157 §

Verotuksen yleinen valvonta kuuluu verohal- litukselle.

Lääninveroviraston tehtävänä on veron mää- rääminen ja palauttaminen, veron suorittami- sen ja maksamisen valvonta sekä veronkanto.

Uudenmaan lääninverovirasto ratkaisee oi- keuden 122 §:ssä tarkoitettuun palautukseen ja suorittaa muut palautukseen liittyvät tehtävät.

## 158 §

Verovelvollista koskevat asiat kuuluvat sen lääninveroviraston käsiteltäviin, jonka toimi- alueella verovelvollisen kotikunta on. Kotikun- tana pidetään kuntaa, jossa verovelvolliselle verotuslain (482/58) mukaan olisi määrättävä valtionvero.

## 159 §

Verohallitus määrää yhden tai useamman lääninveroviraston virkamiehen toimimaan val- tion etua valvovana valtionasiamiehenä.

## 160 §

Maahan tuotujen tavaroiden verotuksesta ja sen valvonnasta vastaa tullilaitos sen mukaan kuin siitä erikseen säädetään.

## 17 luku.

**Ilmoittamisvelvollisuus**

## 161 §

Sen, joka ryhtyy harjoittamaan verollista liiketoimintaa, on tehtävä ennen toiminnan aloittamista kirjallinen ilmoitus lääninverovi- rastolle tai verotoimistolle.

Verollisen liiketoiminnan päättymisestä on viipymättä tehtävä ilmoitus lääninverovirastol- le tai verotoimistolle.

## 162 §

Verovelvollisen on annettava kultakin kalen- terikuukaudelta kuukausi-ilmoitus viimeistään kalenterikuukautta seuraavan toisen kuukau- den 25 päivänä. Ilmoitus siitä, että veroa ei ole maksettava, voidaan antaa etukäteen usealta kuukaudelta.

## 163 §

Verohallitus määrää kuukausi-ilmoituksessa annettavat tiedot ja tietojen antotavan.

Kuukausi-ilmoituksessa saadaan raha-arvot ilmoittaa täysin markoin siten, että markkojen yli menevät pennit jätetään ottamatta lukuun. Täysin markoin ilmoitettavia määriä lasketta- essa otetaan suoritettavat ja vähennettävät verot sekä muut yksittäiset erät kuitenkin lukuun pennin tarkkuudella.

## 164 §

Kuukausi-ilmoitus annetaan 158 §:ssä tarkoi- tetulle lääninverovirastolle.

Veron maksamisen yhteydessä annettu kuu- kausi-ilmoitus katsotaan annetuksi silloin, kun maksu on suoritettu rahalaitokseen.

Postitse saapunut ilmoitus katsotaan anne- tuksi silloin, kun ilmoituksen sisältävä postilä- hetys on jätetty postiin lääninverovirastolle osoitettuna. Konekielinen ilmoitus katsotaan annetuksi silloin, kun tieto on saapunut läänin- verovirastoon.

## 165 §

Ilmoittamisvelvollisen on allekirjoitettava ve- roviranomaisille annettavat asiakirjat. Yhteisön ilmoitusten ja asiakirjojen tulee olla toiminimen kirjoittamiseen oikeutettujen henkilöiden alle- kirjoittamia. Kuukausi-ilmoitusta ei kuiten- kaan tarvitse allekirjoittaa.

## 166 §

Yhteisön ilmoittamisvelvollisuuden täyttämi- nen kuuluu yhteisön hallitukselle tai hallinnol- le. Avoimen yhtiön, kommandiittiyhtiön, lai- vanisännistöyhtiön ja yhtymän ilmoittamisvel- vollisuuden täyttäminen on sellaisen osakkaan velvollisuutena, joka 188 §:n 2 momentin mu- kaan on verosta vastuussa.

Ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisestä ulkomaalaisen puolesta vastaa myös Suomessa oleva edustaja.

Ilmoittamisvelvollinen on holhottavan puolesta holhooja, poissa olevan puolesta hänelle määrätty uskottu mies ja kuolinpesän puolesta se, jolla on pesä hallussaan tai, jos pesä on jaettu, se, jonka hallussa pesä oli jaon aikana.

#### 167 §

Lääninveroviraston on vaadittaessa annettava todistus asiakirjan vastaanottamisesta.

#### 168 §

Sen, joka on laiminlyönyt kuukausi-ilmoituksen antamisen säädetyssä ajassa tai antanut ilmoituksen puutteellisena, tulee lääninveroviraston kehotuksesta täyttää velvollisuutensa.

Verovelvollisen on myös kehotuksesta annettava ne täydentävät selvitykset, jotka ovat tarpeen veron määräämistä varten.

#### 169 §

Verovelvollisen on lääninveroviraston tai verohallituksen asianomaisen virkamiehen kehotuksesta esitettävä Suomessa sanotun viranomaisen tai tämän määräämän asiantuntevan ja esteettömänä pidettävän henkilön tarkastettavaksi liike- ja tilikirjansa, inventaarinsa ja tase-erittelynsä liitteineen samoin kuin tositaiteisto ja kaikki muu laskentatoimeen kuuluva aineisto, sopimus- ja velkakirjat, pöytäkirjat, kirjeenvaihto, koneellisen kirjanpidon menetelmäkuvauksia sekä muut tallenteet, jotka saattavat olla tarpeen häntä verotettaessa, verotarkastusta toimitettaessa tai hänen verotustaan koskevaa muutoksenhakua käsitellessä, sekä näytettävä toimintaan kuuluvat varastot ja muu omaisuus. Tallenteella tarkoitetaan tässä laissa kirjallista tai kuvallista esitystä (*asiakirja*) sekä sellaista tietovälinettä, jonka sisältö on luettavissa, katseltavissa, kuunneltavissa tai muuten ymmärrettävissä vain teknisin apuvälinein (*tekeminen tallenne*). Tarkastus voidaan toimeenpanna jo tilikauden aikana.

Tallenteiden tarkastus on, mikäli mahdollista, toimitettava verovelvollisen liikehuoneistossa tai hänen käyttämässään kirjanpito- tai palvelutoimistossa. Jos tarkastus toimitetaan edellä mainitussa huoneistossa tai toimistossa, verovelvollisen on asetettava tarkastajan käytettäväksi tarkoituksenmukaiset tilat sekä tarpeelliset apuneuvot ja apulaiset. Apuneuvolla tarkoitetaan tässä laissa kirjoitus- ja lasku-

konetta, kopiointilaitetta sekä tietokonetta tai muuta teknistä apuvälinettä, jolla tekniset tallenteet voidaan saattaa luettavaan, katseltavaan, kuunneltavaan tai muuten ymmärrettävään muotoon. Jos tarkastusta ei voida haitata toimittaa edellä tarkoitettussa paikassa, tarkastus voidaan toimittaa lääninverovirastossa. Tallenteet on esitettävä tarkastettaviksi siellä tai toimitettava sinne, missä tarkastus suoritetaan. Teknisistä tallenteista on 1 momentissa tarkoitettun viranomaisen kehoituksesta valmistettava jäljennökset tarkastusta suorittavan henkilön käyttöön. Suoritetusta tarkastuksesta on laadittava kertomus.

#### 170 §

Jokaisen on annettava lääninveroviraston tai verohallituksen kehoituksesta sellaisia toisen verotusta, verotarkastusta tai verotusta koskevaa muutoksenhakuasiaa varten välttämättömiä muita tietoja, jotka selviävät hänen hallussaan olevista asiakirjoista tai muutoin ovat hänen tiedossaan, jos hänellä ei lain mukaan ole oikeutta kieltäytyä todistamasta asiasta. Toisen verotukseen vaikuttavia, hänen taloudellista asemaansa koskevia tietoja ei kuitenkaan saa kieltäytyä antamasta.

Posti- ja telelaitoksen on 1 momentissa mainitun viranomaisen kirjallisesta kehotuksesta annettava tiedot asiakkaalle saapuneista postiosoituksista ja postiennakko-osoituksista sekä muusta postin välityksellä tapahtuneesta raha- liikkeestä.

Edellä 1 momentissa mainituilla viranomaisilla on oikeus 169 §:ssä mainituin tavoin tarkastaa tai tarkastuttaa ne liike- ja muut asiakirjat, joista 1 ja 2 momentissa tarkoitettuja tietoja voi olla saatavissa.

#### 171 §

Viranomaisen ja julkisen laitoksen tulee 170 §:ssä tarkoitettun viranomaisen pyynnöstä antaa verotusta varten tarpeellisia tietoja taikka sallia sellaisen viranomaisen määräämän henkilön ottaa niistä selko, mikäli ne eivät koske sellaista asiaa, josta lain mukaan ei saa todistaa.

Kaupparekisterilaisissa (129/79) tarkoitettun rekisteriviranomaisen on ennen tammikuun ja heinäkuun loppua maksutta toimitettava lääninverovirastolle luettelot niistä ilmoituksista, jotka edellisenä puolivuotiskautena on tehty liiketoiminnan aloittamisesta ja lopettamisesta.

18 luku  
**Rekisteröinti**

## 172 §

Verovelvolliset merkitään arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

Lääninverovirasto antaa tarvittaessa tiedon siitä, onko henkilö, yhtymä tai yhteisö merkitty rekisteriin.

## 173 §

Lääninverovirasto merkitsee verovelvollisen rekisteriin siitä lukien, kun verollinen liiketoiminta alkaa. Verovelvollinen voidaan kuitenkin merkitä rekisteriin jo siitä lukien, kun hän ryhtyy hankkimaan tavaroita ja palveluja verollista liiketoimintaa varten.

Edellä 12 ja 30 §:n perusteella verovelvollinen merkitään rekisteriin aikaisintaan hakemuksen tekemisestä lukien. Jos 30 §:ssä tarkoitettu elinkeinonharjoittaja voi tehdä 106 §:ssä tarkoitettua vähennyksen, hän on kuitenkin verovelvollinen 30 §:ssä tarkoitetun toiminnan aloittamisesta lukien.

## 174 §

Lääninverovirasto poistaa verovelvollisen rekisteristä siitä lukien, kun verollinen liiketoiminta on päättynyt. Verollisen liiketoiminnan voidaan katsoa jatkuvan niin kauan kuin elinkeinonharjoittaja tai konkurssihallinto myy elinkeinonharjoittajan hankkimaa liikeomaisuutta. Jos konkurssihallinto kuitenkin itsenäisesti jatkaa elinkeinonharjoittajan liiketoimintaa, elinkeinonharjoittajan verovelvollisuus katsotaan aina päättyneeksi viimeistään konkurssiin asettamishetkellä.

Edellä 12 §:n perusteella verovelvollinen sekä sellainen verovelvollinen, jonka myyntien yhteismäärä ei ylitä 3 §:ssä tarkoitettua markkamääristä rajaa, poistetaan rekisteristä verovelvollisen tätä koskevan vaatimuksen tekemisestä lukien.

Edellä 30 §:n tai 48 §:n 3 momentin perusteella verovelvollista ei poisteta rekisteristä verovelvollisen tätä koskevan vaatimuksen johdosta, vaan vasta kun verovelvollisuuden edellytykset ovat lakanneet.

## 175 §

Lääninverovirasto ilmoittaa asianomaiselle

rekisteröinnistä ja rekisteristä poistamisesta sekä siitä, ettei asianomaista ilmoituksesta tai hakemuksesta poiketen ole merkitty rekisteriin tai poistettu rekisteristä.

Lääninverovirasto antaa asianomaisen tai valtionasiamiehen pyynnöstä päätöksen rekisteröintiasiassa.

## 19 luku

**Veron määrääminen**

## 176 §

Lääninverovirasto määrää saatujen ilmoitusten ja muun selvityksen perusteella maksamatta olevan veron verovelvollisen maksettavaksi.

Veron määräämisessä on tunnollisesti sekä valtion että verovelvollisen etua silmällä pitäen harkittava, mitä verovelvollisen liiketoimista sekä muista asiaan vaikuttavista seikoista on ilmoituksista tai muutoin käynyt selville taikka muulla perusteella on katsottava oikeaksi.

## 177 §

Jos verovelvollinen on laiminlyönyt veron maksamisen tai maksanut sitä ilmeisesti liian vähän eikä ole kehotuksesta huolimatta antanut veron määräämistä varten tarvittavia tietoja, lääninveroviraston on määrättävä maksamatta oleva vero arvioimalla.

Maksamatta olevan veron määrä on pyrittävä selvittämään ostojen, tavanomaisten myyntipalkkioiden, palkkojen tai muiden sellaisten kustannuserien perusteella laadittujen laskelmien avulla taikka muiden samalla alalla ja vastaavanlaisissa olosuhteissa toimivien verovelvollisten liiketoimintaan vertaamalla.

Ennen veron määräämistä on verovelvolliselle varattava tilaisuus selvityksen antamiseen veron määräytymistä koskevasta laskelmasta sekä niistä seikoista, joiden vuoksi vero aiotaan määrätä arvion mukaan.

Veron määräämistä koskevaan päätökseen on otettava veron määräytymistä koskeva laskelma sekä merkittävät ne syyt, joiden perusteella vero on määrätty arvion mukaan.

## 178 §

Kuukausi-ilmoituksen perusteella maksettava vero on määrättävä vuoden kuluessa tilikauden päättymisestä, jos kuukausi-ilmoitus on annettu viimeistään tilikautta seuraavan toisen kuukauden 25 päivään mennessä.

## 179 §

Edellä 178 §:ssä säädetyn määräajan jälkeen

voidaan toimittaa jälkiverotus. Jälkiverotuksen verovelvollisen maksettavaksi on määrättävä se vero, joka on jäänyt maksamatta tai on palautettu liikaa sen johdosta, että hän on jättänyt antamatta ilmoituksen taikka antanut puutteellisen, erehdyttävän tai väärän ilmoituksen, muun tiedon tai asiakirjan. Jälkiverotus voidaan toimittaa kolmen vuoden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, johon kuuluvalta kalenterikuukaudelta vero olisi tullut maksaa.

Verovelvollisen kuoltua jälkiverotus kohdistetaan kuolinpesään. Jälkiverotus on toimitettava vuoden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jona perukirja on annettu oikeuteen.

Ennen jälkiverotuksen toimittamista verovelvolliselle tai verovelvollisen kuolinpesälle on varattava tilaisuus selvityksen antamiseen.

#### 180 §

Jälkiverotus voidaan jättää toimittamatta, jos 179 §:ssä tarkoitettu veron maksamatta jääminen tai liian suuri palautus johtuu sellaisesta virheestä, jonka johdosta toisen verovelvollisen maksettavaksi on tullut liikaa veroa. Edellytyksenä on, että verovelvollinen esittää palautukseen oikeutetun verovelvollisen antaman sitoumuksen, jossa tämä luopuu oikeudestaan vaatia oman veronsa määrää alennettavaksi. Sitoumuksen antaneelle verovelvolliselle ei makseta veroa takaisin.

Jälkiverotus voidaan jättää toimittamatta myös silloin, kun maksamatta jäänyttä tai liian suurena palautettua veroa on pidettävä vähäisenä eikä verotuksen tasapuolisuus tai muu syy vaadi veron määräämistä. Verohallitus antaa tarkemmat määräykset siitä, milloin jälkiverotus voidaan jättää toimittamatta.

#### 181 §

Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeata muotoa.

Milloin tavarain tai palvelun myynnistä tuleva vastike on sovittu tai määrätty kohtuullisena pidettävää pienemmäksi tai muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että maksettavan veron määrä vähentyisi, voidaan arvion mukaan vahvistaa, mistä määrästä veroa on maksettava.

#### 182 §

Veroa voidaan korottaa, jos:

1) verovelvollinen on jättänyt kalenterikuukaudelta maksettavan veron säädetyssä ajassa kokonaan maksamatta tai maksanut sitä ilmeisesti liian vähän, enintään 30 prosentilla;

2) kuukausi-ilmoituksessa tai muussa tiedossa tai asiakirjassa on vähäinen puutteellisuus eikä verovelvollinen ole noudattanut saamaansa kehotusta sen korjaamiseen, enintään 10 prosentilla;

3) verovelvollinen ilman pätevää syytä on laiminlyönyt kuukausi-ilmoituksen tai muun tiedon tai asiakirjan oikeassa ajassa antamisen taikka antanut sen olennaisesti vaillinaisena, enintään 20 prosentilla ja, jos hän säädetyin kehotuksen saatuaankin on ilman hyväksyttävää estettä jättänyt velvollisuutensa kokonaan tai osaksi täyttämättä, enintään kaksinkertaiseksi;

4) verovelvollinen on törkeästi huolimattomuudesta laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa tai antanut olennaisesti väärän kuukausi-ilmoituksen taikka muun tiedon tai asiakirjan, enintään kaksinkertaiseksi.

Jos 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettu laiminlyönti tai väärän ilmoituksen, tiedon taikka asiakirjan antaminen on tapahtunut veron kavaltaamisen tarkoituksessa, veroa on korotettava vähintään 50 prosentilla ja enintään kolminkertaiseksi.

Veronkorotus määrätään vain siitä verosta, jota 1 ja 2 momentissa tarkoitettu puutteellisuus tai vaillinaisuus on koskenut.

#### 183 §

Jos kalenterikuukaudelta tilitettävää veroa ei ole maksettu 147 §:ssä säädetyssä määräajassa, määrätään maksamatta jääneelle verolle veronlisäystä.

Veronlisäystä määrätään yksi markka kultaakin täydeltä sadalta markalta jokaiselta kalenterikuukaudelta sen kuukauden alusta, jona vero olisi tullut maksaa, verolle määrättävää eräpäivää edeltävän kuukauden loppuun. Jos kalenterikuukaudelta tilitettävä vero on maksettu määräajan jälkeen, eikä verovelvollinen ole oma-aloitteisesti maksanut veronlisäystä 4 momentissa säädetyllä tavalla, veronlisäystä määrätään sen kuukauden alusta, jona vero olisi tullut maksaa, sen kuukauden loppuun, jona vero on maksettu.

Jos vero on määrätty kokonaan tai osittain arvioimalla kalenterikuukautta pidemmältä



ajalta taikka jos muutoin ilman kohtuutonta lisätyötä ei ole selvitettävissä, miltä kalenterikuukaudelta veroa on jäänyt maksamatta, voidaan veronlisäyksen laskemisen alkamisajan kohta arvioida ottaen huomioon maksamatta jääneen veron todennäköinen jakautuminen eri kuukausille.

Jos verovelvollinen maksaa kalenterikuukaudelta tilitettävää veroa ilman maksuunpanoa 147 §:ssä säädetyn määräajan jälkeen, hänen on veron maksamisen yhteydessä oma-aloitteisesti maksettava veronlisäystä yksi markka kultakin täydeltä sadalta markalta jokaiselta kalenterikuukaudelta sen kuukauden alusta, jona vero olisi tullut maksaa, sen kuukauden loppuun, jona vero on maksettu.

Jos vero määrätään myöhemmin viranomaisen toimenpitein, veronlisäystä on maksettava 1-3 momentissa säädetyllä tavalla tällekin veromäärälle. Milloin veron määrääminen perustuu valtion puolesta tehtyyn valitukseen sekä milloin valtiolle on perittävä verovelvollisen jo maksama, mutta hänelle takaisin maksettu vero, veronlisäystä on määrättävä saman perusteen mukaan kuin palautukselle on maksettava korkoa.

Erityisestä syystä viranomainen voi laskea veronlisäyksen myöhemmästä kuin 2 ja 3 momentissa säädetystä ajankohdasta.

Veronkorotukselle ei maksuunpanna veronlisäystä.

#### 184 §

Kun verovelvollisen maksettavaksi määrätään veroa, veronlisäystä tai veronkorotusta, verovelvolliselle on annettava tiedoksi verolippu sekä päätös, johon on liitetty valitusosoitus. Vero on maksettava valtiovarainministeriön määräämänä aikana.

Veron takaisin maksamista koskeva päätös on annettava verovelvolliselle tiedoksi. Päätökseen on liitettävä valitusosoitus.

#### 185 §

Jos valtionasiamies katsoo, että verovelvollisen maksettavaksi olisi määrättävä veroa, veronlisäystä tai veronkorotusta, lääninveroviraston on hänen pyynnöstään tehtävä asiassa päätös.

#### 186 §

Vero maksetaan, määrätään maksettavaksi ja maksetaan takaisin täysin markoin jättämällä yli menevät pennit lukuun ottamatta. Sama

koskee 182 §:ssä mainittua veronkorotusta, 183 §:ssä mainittua veronlisäystä ja 187 §:ssä mainittua korkoa.

#### 187 §

Verovelvolliselle takaisin maksettava vero on maksettava viivytyksettä.

Takaisin maksettavalle verolle maksetaan veronkantoasetuksessa (903/78) säädetty korko. Korko lasketaan tilikautta seuraavan toisen kalenterikuukauden lopusta tai, jos kysymys on verosta, jonka verovelvollinen on maksanut vasta mainitun ajankohdan jälkeen, maksupäivästä.

#### 188 §

Vero määrätään verovelvollisen ja verosta vastuussa olevien henkilöiden yhteisvastuullisesti maksettavaksi.

Avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön verosta ovat yhteisvastuullisesti vastuussa avoimen yhtiön osakas ja kommandiittiyhtiön henkilökohtaisesti vastuunalainen yhtiömies. Sama vastuu 13 §:ssä tarkoitetun yhtymän ja laivanisännistöyhtiön verosta on yhtymän tai yhtiön osakkaalla.

Osakkaan ja yhtiömiehen vastuu alkaa sen kuukauden alusta, jonka aikana hän liittyy yhtiöön tai yhtymään ja päättyy sen kuukauden lopussa, jonka kuluessa hän eroaa yhtiöstä tai yhtymästä.

Verosta vastuussa olevat henkilöt merkitään lääninveroviraston päätökseen. Jos päätökseen ei ole merkitty 2 momentissa tarkoitettua verosta vastuussa olevaa henkilöä, lääninveroviraston on määrättävä, edellä tarkoitettua henkilöä kuultuaan, hänet verovelvollisen kanssa yhteisvastuullisesti vastuuseen veron maksamisesta.

### 20 luku

#### Ohjaus ja ennakkotieto

#### 189 §

Lääninverovirasto antaa ohjausta arvonnäköverotukseen kuuluvassa asiassa.

#### 190 §

Jos asia on hakijalle erityisen tärkeä, lääninverovirasto antaa hakemuksesta ennakkotiedon siitä, miten lakia sovelletaan hakijan liiketoimeen.

Hakemuksessa on ilmoitettava yksilöitynä

kysymys, josta ennakkotietoa haetaan, ja esitettävä asian ratkaisemiseksi tarvittava selvitys.

Ennakkotieto annetaan määräajaksi, kuitenkin enintään antamista seuraavan kalenterivuoden loppuun. Lainvoiman saanutta ennakkotietoa noudatetaan ennakkotiedon saajan vaatimuksesta sitovana siltä ajalta, jolle se on annettu.

Ennakkotietoa koskeva asia on käsiteltävä lääninverovirastossa, liikevaihtovero-oikeudessa ja korkeimmassa hallinto-oikeudessa kiireellisenä.

Tavaran maahantuonnista suoritettavaa veroa koskevan ennakkotiedon antamisesta on soveltuvin osin voimassa, mitä tullista erikseen säädetään.

## 21 luku

### Oikaisu ja muutoksenhaku

#### 191 §

Jos verovelvollinen on ilmoittanut kalenterikuukaudelta suoritettavan veron liian suurena tai vähennettävän veron liian pienenä, hän saa korjata virheen vähentämällä liikaa ilmoitetun veron tilikauden seuraavilta kalenterikuukausilta.

Verovelvolliselle, joka ei ole tehnyt 1 momentissa tarkoitettua korjausta, maksetaan tilikauden päätyttyä liikaa maksettu tai palauttamatta jäänyt vero hakemuksen tai muun saadun selvityksen perusteella. Vero voidaan palauttaa kolmen vuoden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jolta verovelvollinen on ilmoittanut liikaa veroa, tai verovelvollisen sanotun ajan kuluessa tekemän vaatimuksen perusteella myöhemminkin.

#### 192 §

Jos lääninverovirasto verovelvollisen hakemuksesta, valituksen johdosta tai muutoin toteaa, että sen päätös on verovelvollisen vahingoksi virheellinen, lääninveroviraston on oikaistava päätöksessä oleva virhe ja maksettava verovelvolliselle virheen johdosta liikaa maksettu tai palauttamatta jäänyt vero, jollei asiaa ole valitukseen annettulla päätöksellä ratkaistu.

Oikaisu voidaan tehdä kolmen vuoden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jota oikaistava päätös koskee tai, jos päätös koskee useita tilikausia, niistä viimeisen päättymisestä taikka

verovelvollisen sanotun ajan kuluessa tekemän vaatimuksen perusteella myöhemminkin.

#### 193 §

Lääninveroviraston tämän lain nojalla tekemään arvonlisäverotusta koskevaan päätökseen haetaan muutosta valittamalla liikevaihtovero-oikeuteen. Valtion puolesta on valitusoikeus lääninverovirastossa olevalla valtionasiamiehellä. Muutoksenhaku on tehtävä kirjallisesti, ja valituskirjelmä on toimitettava valitusajan kuluessa lääninverovirastoon.

Verovelvollisen valitusaika on kolme vuotta tilikauden tai, jos päätös koskee useita tilikausia, niistä viimeisen päättymisestä lukien, kuitenkin aina vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Rekisteröintiä ja ennakkotietoa koskevasta päätöksestä verovelvollinen saa valittaa 30 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista. Valtionasiamiehen valitusaika on 30 päivää päätöksen tekemisestä.

Päätökseen, jolla on päätetty olla antamatta ennakkotietoa, sekä 149 §:n 4 momentissa tarkoitettua hakemuksen johdosta annettuun päätökseen ei saa hakea muutosta valittamalla.

Tässä laissa tarkoitettuihin asioihin ei sovelleta verojen ja maksujen perimisestä ulosottoimin annetun lain (367/61) perustevalitusta koskevia säännöksiä.

#### 194 §

Lääninveroviraston tulee varata valtionasiamiehen tekemästä valituksesta verovelvolliselle sekä verovelvollisen tekemästä valituksesta valtionasiamiehelle tilaisuus vastineen ja tarvittaessa myös vastaselityksen antamiseen.

Jos lääninverovirasto oikaisee päätöstään 192 §:ssä tarkoitettulla tavalla verovelvollisen vaatimuksen mukaisesti, valitus raukeaa.

Siltä osin kuin lääninverovirasto katsoo, että verovelvollisen valituksessaan esittämä vaatimus ei anna aiheutta päätöksen oikaisemiseen, lääninveroviraston on annettava valituksen johdosta lausuntonsa ja varattava verovelvolliselle tilaisuus antaa määräajassa lausuntoon vastine.

Valtionasiamiehen valituskirjelmä ja verovelvollisen 3 momentissa tarkoitettu valituskirjelmä vastineineen, vastaselityksineen ja lausuntoineen sekä asian käsittelyssä syntyneet muut asiakirjat on viipymättä lähetettävä liikevaihtovero-oikeudelle.

#### 195 §

Liikevaihtovero-oikeus voi siirtää antamansa

päätöksen tiedoksiantamisen lääninverovirastolle.

#### 196 §

Liikevaihtovero-oikeuden on korjattava päätöksessään oleva laskuvirhe tai siihen verrattava erehdys.

#### 197 §

Maahan tuodusta tavarasta kannetusta arvonlisäverosta sekä tavaran viennin tai tuonnin yhteydessä palautetusta verosta tehtävästä oikaisusta ja valituksesta on soveltuvin osin voimassa, mitä tullista erikseen säädetään.

#### 198 §

Liikevaihtovero-oikeuden päätökseen tyytymätön saa valittaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Valtion puolesta on valitusoikeus liikevaihtovero-oikeudessa olevalla valtionasiamiehellä. Päätökseen, jolla annettu ennakkotieto on poistettu, ei saa hakea muutosta valittamalla.

Valittaa ei kuitenkaan saa, paitsi milloin asianomaiselle myönnetään 199 §:ssä säädetty valituslupa, liikevaihtovero-oikeuden päätöksestä veron määrää koskevassa asiassa, jos se veron määrä, jonka osalta päätös on asianomaiselle vastainen, ilmeisesti on pienempi kuin 4 000 markkaa.

Valituskirjelmä on toimitettava korkeimmalle hallinto-oikeudelle 30 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista. Valtionasiamiehelle lasketaan valitusaika liikevaihtovero-oikeuden päätöksen tekemisestä.

Valituskirjelmään on liitettävä valituksenalainen päätös. Verovelvollisen on liitettävä valituskirjelmään myös selvitys siitä, milloin päätös on annettu valittajalle tiedoksi.

Valituskirjelmä voidaan toimittaa myös liikevaihtovero-oikeuteen, jonka on viipymättä lähetettävä valituskirjelmä ja asiassa kertyneet asiakirjat korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

#### 199 §

Valituslupaa haetaan korkeimmalta hallinto-oikeudelta.

Lupa voidaan myöntää ainoastaan, jos:

1) lain soveltamisen kannalta muissa samantapaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeää saattaa asia korkeimman hallinto-oikeuden tutkittavaksi; tai

2) asianomainen näyttää, että valituksella on

hänelle erittäin suuri merkitys muutoinkin kuin siinä asiassa.

Liikevaihtovero-oikeudessa olevalle valtionasiamiehelle voidaan myöntää lupa vain 2 momentin 1 kohdan nojalla.

#### 200 §

Valituslupaa koskeva hakemus on toimitettava korkeimpaan hallinto-oikeuteen tai liikevaihtovero-oikeuteen viimeistään kolmantenakymmenentenä päivänä siitä päivästä, jona päätöksen tiedoksisaanti on tapahtunut. Liikevaihtovero-oikeudessa olevalle valtionasiamiehelle luetaan sanottu määräaika päätöksen tekemisestä.

Muutoin on noudatettava muutoksenhausta hallintoasioissa annetun lain (154/50) 12 §:n 6 momentin sekä 13 b ja 14 §:n valituslupaa koskevia säännöksiä.

#### 201 §

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksestä on annettava valittajalle kappale sekä lisäksi lähetettävä jäljennös kahtena tai, kun muutosta on haettu valtion puolesta, kolmena kappaleena liikevaihtovero-oikeudelle. Liikevaihtovero-oikeus saattaa korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen asianomaisen tietoon silloin, kun muutosta liikevaihtovero-oikeuden päätökseen on haettu valtion puolesta.

#### 202 §

Jos liikevaihtovero-oikeus tai korkein hallinto-oikeus valtionasiamiehen valituksen johdosta muuttaa 175 §:n 2 momentissa tarkoitettua rekisteröintiä koskevaa päätöstä, sen on samalla määrättävä se ajankohta, josta alkaen ratkaisua on sovellettava.

#### 203 §

Jos valitusta käsiteltäessä havaitaan, että veroa ei ole määrätty tai palautettu oikeassa lääninverovirastossa, liikevaihtovero-oikeuden tai korkeimman hallinto-oikeuden on, jos ne eivätkä katso voivansa ratkaista asiaa välittömästi, siirrettävä se toimivaltaiselle lääninverovirastolle.

#### 204 §

Jos verovelvollisen joltakin tilikaudelta suoritettavan tai vähennettävän veron määrää on maksuunpano-, jälkiverotus-, palautus-, oikaisu- tai uudelleenkäsitteilypäätöksellä taikka valitukseen annetulla päätöksellä muutettu toisel-

ta tilikaudelta suoritettavan tai vähennettävän veron määrään vaikuttavalla tavalla, viimeksi mainitulta tilikaudelta suoritettavan tai vähennettävän veron määrää oikaistaan muutosta vastaavasti. Oikaisu voidaan tehdä, vaikka jälkiverotuksen edellytykset puuttuisivat.

#### 205 §

Verovelvollinen ja muu verosta vastuussa oleva henkilö on siitä huolimatta, että verotukseen haetaan muutosta, velvollinen maksamaan määrätyn veron.

Jos vero on liikevaihtovero-oikeuden tai korkeimman hallinto-oikeuden päätöksellä poistettu tai sitä on alennettu, liikaa maksettu tai palauttamatta jäänyt vero on 187 §:ssä säädettyin tavoin maksettava asianomaiselle.

#### 206 §

Jos liikevaihtovero-oikeus tai korkein hallinto-oikeus on muutoksenhaun johdosta katsonut jonkun verovelvolliseksi, korottanut veron määrää tai pienentänyt verovelvolliselle maksettavaa määrää, jäljennös päätöksestä on toimitettava lääninverovirastolle. Lääninveroviraston tulee viivytyksettä määrätä veron maksamiselle jälkimaksuaika ja antaa verolippu niin kuin 184 §:ssä säädetään.

#### 207 §

Liikevaihtovero-oikeus ja korkein hallinto-oikeus voivat määrätä verotusta koskevaan valitukseen annettavassa päätöksessä, että verovelvolliselle on suoritettava valtion varoista oikeudenkäyntikulujen korvausta asian laadun ja oikeudenkäymiskaaren 21 luvussa säädettyjen perusteiden mukaan.

#### 208 §

Jos tämän lain nojalla tehtyä muutoksenhaku ratkaistaessa ilmaantuu eri mieliä, tulee päätökseksi se mielipide, jota useimpien on katsottava kannattaneen. Äänten jakautuessa tasan päätökseksi tulee se mielipide, joka on verovelvolliselle edullisempi, tai jollei tätä perustetta käy soveltaminen, se mielipide, jota puheenjohtaja on kannattanut.

### 22 luku

#### Erityisiä säännöksiä

#### 209 §

Verovelvollisen on järjestettävä kirjanpito

sellaiseksi, että siitä saadaan veron määräämistä varten tarvittavat tiedot. Tarkemmat kirjanpitoa koskevat säännökset annetaan asetuksella.

#### 210 §

Valtiovarainministeriö voi erityisistä syistä hakemuksesta määräämillään ehdoilla alentaa suoritettua tai suoritettavaa arvonlisäveroa, veronlisäystä, viivästyskorkoa, jäämämaksua sekä lykkäyksen vuoksi suoritettavaa korkoa taikka poistaa ne kokonaan.

Verohallitus tai, jos tulliviranomainen on kantanut veron, tullihallitus ratkaisee 1 momentissa tarkoitetun hakemuksen, jos poistettavaksi tai palautettavaksi pyydetty määrä on enintään 300 000 markkaa. Valtiovarainministeriö voi kuitenkin ottaa periaatteellisesti tärkeän asian ratkaistavakseen.

Mitä tässä pykälässä säädetään verovelvollisesta, sovelletaan vastaavasti myös tämän lain mukaan verosta vastuussa olevaan.

Tämän pykälän nojalla annettuun päätökseen ei saa valittamalla hakea muutosta.

#### 211 §

Lääninverovirasto voi erityisistä syistä hakemuksesta myöntää veron maksamisen lykkäystä. Verohallitus voi erityisistä syistä ottaa lykkäysasian ratkaistavakseen. Lääninverovirasto ja verohallitus myöntävät lykkäyksen valtiovarainministeriön määräämin ehdoin. Valtiovarainministeriö voi niin ikään ottaa lykkäysasian ratkaistavakseen. Ministeriö määrää tällöin lykkäysehdot hakemukseen antamassaan päätöksessä.

Tavaran maahantuonnista suoritettavan veron maksamisen lykkäyksestä on voimassa, mitä tullista erikseen säädetään.

Tämän pykälän nojalla annettuun päätökseen ei saa valittamalla hakea muutosta.

#### 212 §

Tietoja ja asiakirjoja, jotka ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi on esitetty, ei saa antaa muiden kuin veroviranomaisten ja näiden kutsumien asiantuntijoiden nähtäväksi. Tämä ei kuitenkaan estä liikevaihtovero-oikeuden ja korkeimman hallinto-oikeuden päätösten julkaisemista sanamuodon mukaisina tai lyhennettyinä, asianosaisten nimiä kuitenkaan mainitsematta.

Verotuksen toimittamista, verovalvontaa, veron perimistä, verotuksesta tehtyjen valitusten

tutkimista ja verorikosta koskevaa syytteesen panoa sekä ulosottoa varten on veroilmoitukset sekä muut veroviranomaisille kertyneet asiakirjat annettava asianomaisen viranomaisen tai sen edustajan käytettäväksi. Pakkokeinolain (450/87) 5 luvun 1 §:ssä säädetyn edellytyksin verotusasiakirjat tai niistä ilmenevät tiedot on annettava pidättämiseen oikeutetun virkamiehen käytettäväksi muunkin rikoksen kuin verorikoksen selvittämistä varten. Syyttäjällä ja poliisilla on oikeus saada verotusasiakirjoista ilmeneviä päiväskon suuruuden määräämistä varten tarvittavia tietoja sen mukaan kuin verohallitus tarkemmin määrää.

Puolisolla tai kuolleen puolison oikeudenomistajilla samoin kuin tuomioistuimen tai tuomarin määräämällä pesänselvittäjällä ja pesänjakajalla on oikeus saada verotusasiakirjoista ilmeneviä pesän selvittämiseksi ja osituksen tai perinnönjaon toimittamiseksi tarvittavia tietoja.

Valtion ja kuntien viranomaisilla sekä julkisyhteisöillä on oikeus saada verohallitukselta rekisterien ja tilastojen pitämisessä tarvittavia verovelvollisen yksilöimistä tarkoittavia tietoja (*tunnistamistieto*).

Verohallitus voi erityisistä syistä määrätä verotusasiakirjoista ilmeneviä tietoja annettavaksi valtion ja kunnan viranomaisille sekä julkisyhteisölle myös muussa kuin tässä pykälässä säädettyssä tarkoituksessa.

Verohallitus voi määrätä verotustiedot ja -asiakirjat annettavaksi tilastollista tai tieteellistä tutkimusta varten tällaista tutkimusta suorittavan viranomaisen tai henkilön käytettäväksi.

Veroviranomaisilta tämän pykälän nojalla saatuja tietoja saa käyttää ainoastaan siihen tarkoitukseen, johon ne on luovutettu. Tietoja ei saa luovuttaa edelleen, ellei toisin ole säädetty tai tietoja annettaessa niin määrätty.

### 213 §

Jokainen on velvollinen pitämään salassa ja olemaan hyväksien käyttämättä, mitä hän virossaan, julkisessa toimessaan, 212 §:ssä tarkoitettussa tapauksessa taikka muutoin on kuu-kausi-ilmoituksesta taikka verotusta varten annetuista muista tiedoista tai asiakirjoista saanut tietää toisen liiketoimista, niin myös mitä lääninverovirastossa tai verohallituksessa on niistä lausuttu.

### 214 §

Verotusta tai siitä tehtyä valitusta varten voi se viranomainen, joka asiaa käsittelee, myöntää verovelvolliselle sekä valtionasiamiehelle oikeuden kuulustuttaa valallisesti todistajia siinä yleisessä alioikeudessa, jossa se saattaa sopivasti käydä päinsä. Todistajain kuulustelussa on myös toisella asianosaisella tällöin oikeus kuulustuttaa todistajia.

### 215 §

Edellä 214 §:ssä tarkoitettulle todistajalle on sen viranomaisen, joka on todistajaa kuullut, määrättävä suoritettavaksi palkkio, ja tällöin on soveltuvin osin noudatettava, mitä on voimassa todistajain palkkioiden määräämisestä yleisessä tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa.

Milloin todistajaa on kuultu valtion nimeämänä, maksetaan hänelle tuleva palkkio yleisistä varoista niiden perusteiden mukaan, jotka ovat voimassa korvauksen suorittamisesta valtion varoista tuomioistuimessa kuullulle todistajalle. Muussa tapauksessa on palkkio sen suoritettava, joka on todistajan nimennyt.

Mitä tässä pykälässä säädetään todistajasta, on soveltuvin kohdin noudatettava asiantuntijaan.

### 216 §

Ulosotonhaltija sekä nimismies ja poliisilaitos ovat velvollisia antamaan veroviranomaisille tarpeellista virka-apua. Ulosotonhaltijalla on myös oikeus veroviranomaisen esityksestä uhkasakolla velvoittaa se, joka ei ole noudattanut 168 ja 169 §:n nojalla annettua kehoitusta, täyttämään velvollisuutensa.

### 217 §

Verovelvollisella ja ennakkotiedon hakijalla on oikeus saada ote hänen verotustaan koskevasta lääninveroviraston ja liikevaihtovero-oikeuden pöytäkirjasta sekä jäljennös asiassa annetuista päätöksistä, lausunnoista, vastineista ja 169 §:n mukaan toimitetussa tarkastuksessa laaditusta kertomuksesta.

### 218 §

Rangaistus arvonlisäveron lainvastaisesta välttämisestä ja sen yrittämisestä säädetään rikoslain 29 luvun 1—3 §:ssä.

Rangaistus arvonlisäveroon kohdistuvasta verorikkomuksesta säädetään rikoslain 29 luvun 4 §:ssä.

Joka viranomaisen kehotuksesta huolimatta

jättää asianmukaisesti täyttämättä 161, 162, 165, 166 §:n 1 momentissa, 168 §:n 2 momentissa, 169 §:n 1 momentissa, 170 §:n 1 momentissa tai 209 §:ssä säädetyn velvollisuuden, on tuomittava *arvonlisäverorikkomuksesta* sakkoon.

Edellä 3 momentissa tarkoitettusta rikkomuksesta voidaan jättää ilmoitus tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos rikkomus on ollut vähäinen ja se on viivyttelemättä korjattu.

#### 219 §

Rangaistus virkamiehen ja julkisyhteisön työntekijän salassapitovelvollisuuden rikkomisesta säädetään rikoslain 40 luvun 5 §:ssä.

#### 220 §

Jos muu kuin virkamies tai julkisyhteisön työntekijä luvattomasti rikkoo 213 §:ssä tarkoitettua salassapitovelvollisuuden, hänet on tuomittava *arvonlisäverotietojen salassapitovelvollisuuden rikkomisesta* sakkoon tai vankeuteen enintään kuudeksi kuukaudeksi.

#### 221 §

Tarkempia säännöksiä tämän lain täytäntöönpanosta annetaan tarvittaessa asetuksella.

### 23 luku

#### Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset

#### 222 §

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 19

Lakia sovelletaan, ellei jäljempänä toisin säädetä, kun myyty tavara on toimitettu tai palvelu suoritettu, maahan tuotu tavara on luovutettu tullivalvonnasta taikka tavara tai palvelu on otettu omaan käyttöön lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

Tällä lailla kumotaan 22 päivänä maaliskuuta 1991 annettu liikevaihtoverolaki (559/91) siihen myöhemmin tehtyine muutoksineen. Mainittua lakia on kuitenkin sovellettava, ellei jäljempänä toisin säädetä, kun myyty tavara on toimitettu tai palvelu suoritettu, maahan tuotu tavara on luovutettu tullivalvonnasta tai tavara on otettu omaan käyttöön ennen tämän lain voimaantuloa.

#### 223 §

Veroa ei suoriteta sellaisen tavaran myynnis-

tä, joka on toimitettu tai luovutettu tullivalvonnasta myyjälle tai jonka myyjä on valmistanut omaan käyttöön ennen lain voimaantuloa, jos tavarasta ei ole voitu tehdä vähennystä tai jos tavaran ottamisesta omaan käyttöön on suoritettu vero.

#### 224 §

Tavaran omaan käyttöön ottamiseen sovelletaan liikevaihtoverolain säännöksiä silloinkin, kun elinkeinonharjoittaja ottaa tavaran omaan käyttöön tämän lain voimaantulon jälkeen, jos tavara on toimitettu tai luovutettu tullivalvonnasta elinkeinonharjoittajalle tai itse valmistettu ennen lain voimaantuloa.

Omaan käyttöön ottamiseen sovelletaan kuitenkin tätä lakia:

1) jos tavaran todennäköinen taloudellinen käyttöaika hankintahetkellä on ollut enintään kolme vuotta; tai

2) jos tavara on hankittu käyttämättömänä taikka itse valmistettu 1 päivänä helmikuuta 1993 tai sen jälkeen.

#### 225 §

Palvelun tai tavaran myynnistä, josta liikevaihtoverolain mukaan ei olisi suoritettava veroa, ei ole suoritettava veroa siltä osin kuin siitä on kertynyt vastiketta ennen 1 päivää syyskuuta 1993.

Tätä lakia ei sovelleta sellaisiin lain voimaantullessa keskeneräisiin palveluihin tai tavaratoimituksiin, jotka liikevaihtoverolain säännösten perusteella jäisivät liikevaihtoverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle, jos palvelun suorittamiseen tai tavaroiden toimittamiseen on tosiasiallisesti ryhdytty ennen 1 päivää syyskuuta 1993. Jos palvelun suorittamiseen tai tavaroiden toimittamiseen on ryhdytty 1 päivänä syyskuuta 1993 tai sen jälkeen, tätä lakia sovelletaan siltä osin kuin palvelua on tehty tai tavaroita toimitettu asennuspaikalle lain voimaantulua.

Jos rakennustoimintaan ei sovelleta tätä lakia, rakennustoiminnan yhteydessä valmistetun tavanomaisen myyntituotteen omaan käyttöön ottamiseen sovelletaan liikevaihtoverolain säännöksiä silloinkin, kun omaan käyttöön otto tapahtuu lain voimaantulon jälkeen.

Tämän lain 33 §:ää sovelletaan rakentamispalvelun omaan käyttöön ottamiseen vain siltä osin kuin rakentamispalvelun suorittamiseen on sovellettu tätä lakia.

#### 226 §

Tämän lain 83 §:ää sovelletaan niihin tava-

roihin, jotka on toimitettu veron perusteesta tehtävään vähennykseen oikeutetulle lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

#### 227 §

Apteekkarin on suoritettava veroa tämän lain 85 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitetun lääkkeen ja lääkkeenomaisen tuotteen myynnistä 84 §:ssä säädetyn verokannan mukaan, jos hän on voinut tehdä niiden hankinnasta liikevaihtoverolain 50 §:ssä tarkoitetun vähennyksen.

#### 228 §

Tämän lain 10 ja 12 luvun vähennettävää ja palautettavaa veroa koskevia säännöksiä sovelletaan silloin, kun myyty tavara on toimitettu tai palvelu on suoritettu taikka maahan tuotu tavara on luovutettu tullivalvonnasta vähennykseen tai palautukseen oikeutetulle lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Ennen tämän lain voimaantuloa vähennykseen oikeutetulle verovelvolliselle toimitetusta tavarasta tai suoritetusta palvelusta taikka tullivalvonnasta luovutetusta tavarasta tehtävään vähennykseen sovelletaan liikevaihtoverolain säännöksiä, ellei jäljempänä toisin säädetä.

Tämän lain 112 §:ää sovelletaan silloin, kun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön on lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen otettu sellainen tavara tai palvelu, joka on toimitettu, suoritettu tai luovutettu tullivalvonnasta vähennyksen tekemiseen oikeutetulle elinkeinonharjoittajalle taikka itse tuotettu 1 päivänä lokakuuta 1991 tai sen jälkeen. Vähennystä ei kuitenkaan saada ennen tämän lain voimaantuloa hankitusta tai itse tuotetusta käyttöomaisuudesta. Säännöstä sovelletaan 130 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttavaan käyttöön otettaviin tavaroihin ja palveluihin vain, jos ne on hankittu tai itse tuotettu tämän lain voimaantultua. Liikevaihtoverolain 52 §:ää sovelletaan ennen tämän lain voimaantuloa vähennykseen oikeuttavaan käyttöön otettuun tavararaan.

Tämän lain 10 luvussa tarkoitettua vähennystä tai 131 §:ssä tarkoitettua palautusta ei kuitenkaan saada elinkeinonharjoittajan käyttöomaisuudeksi taikka vuokra- tai muulla käyttöoikeudella hankkimasta, ennen 1 päivää helmikuuta 1993 Suomessa käyttöön otetusta tavarasta, jonka todennäköinen taloudellinen käyttöaika hankintahetkellä on yli kolme vuotta, ellei elinkeinonharjoittaja ole hankkinut

tavaraa vuokrattavaksi tai käytettäväksi liikevaihtoverolain 43 §:ssä tarkoitetulla tavalla välittömästi valmistustoiminnassa. Vähennys tai palautus saadaan kuitenkin, jos elinkeinonharjoittaja pystyy osoittamaan, ettei tavarasta ole voitu tehdä liikevaihtoverolain nojalla laskennallista vähennystä.

#### 229 §

Liikevaihtoverolain 44 ja 45 §:ää sovelletaan niihin teollisuusrakennuksiin, joiden rakentamiseen on ryhdytty 1 päivän lokakuuta 1991 ja 31 päivän elokuuta 1993 välisenä aikana. Ennen 1 päivää lokakuuta 1991 aloitettuihin rakennuksiin sovelletaan ennen liikevaihtoverolain voimaantuloa voimassa olleita säännöksiä. Rakentamiseen katsotaan ryhdytyn, jolleivät erityiset seikat muuta osoita, kun mahdollisia kaivutöitä lukuun ottamatta rakennuksen tai rakennelman perustustyöt on aloitettu.

Jos rakentamiseen on ryhdytty 1 päivänä syyskuuta 1993 tai sen jälkeen, mutta ennen tämän lain voimaantuloa, mainittuja lainkohtia sovelletaan teollisuusrakennukseen siltä osin kuin rakentamispalvelua on tehty ennen tämän lain voimaantuloa.

#### 230 §

Elinkeinonharjoittaja saa lain voimaantullessa hallussaan olevasta käyttämättömänä käyttöomaisuudeksi hankkimastaan tai itse valmistamastaan irtaimesta esineestä ja hankintaan liittyneestä asennustyöstä 10 luvussa tarkoitettua vähennyksen tai 131 §:ssä tarkoitettua palautuksen, jos niistä ei ole voitu tehdä vähennystä liikevaihtoverolain perusteella, ja jos tavara on toimitettu, itse valmistettu tai luovutettu tullivalvonnasta mainituissa lainkohdissa tarkoitettuun käyttöön 1 päivänä helmikuuta 1993 tai sen jälkeen.

Mitä 1 momentissa säädetään ei kuitenkaan koske tavaraa, jonka todennäköinen taloudellinen käyttöaika hankintahetkellä on ollut enintään kolme vuotta tai joka on hankittu asennettavaksi rakennuksen tai pysyvän rakennelman osaksi tai niihin kuuluvaiksi laitteeksi.

Vähennyksestä puolet tehdään lain voimaantuloaikautena ja puolet seitsemäntenä kuukautena lain voimaantulosta.

#### 231 §

Tämän lain 98 §:n ja 11 luvun veronpalautuksen ja vähennetyin laskennallisen veron suorittamista koskevia säännöksiä sovelletaan, kun

tavara on viety maasta, toimitettu tai otettu omaan käyttöön lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

Jos tavarasta on voitu tehdä liikevaihtoverolain 47 §:n 1 momentin 1-3 kohdassa, 48 tai 50 §:ssä tarkoitettu vähennys tai vastaava ennen liikevaihtoverolain voimaantuloa voimassa olleessa säännöksessä tarkoitettu vähennys taikka jos maahan tuodusta tavarasta on maksettu liikevaihtoverolain 37 §:ssä tarkoitettu veronpalautus tai vastaava ennen liikevaihtoverolain voimaantuloa voimassa olleessa säännöksessä tarkoitettu palautus, ja tavara on viety maasta, toimitettu tai otettu omaan käyttöön tämän lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen, veroa on suoritettava tehdyn vähennyksen määrästä ja saatu veronpalautus on suoritettava takaisin noudattaen tämän lain 98 §:n ja 11 luvun säännöksiä.

Jos ulkomaille vietävästä lääketuotteesta on voitu tehdä liikevaihtoverolain 50 §:ssä tarkoitettu vähennys, vähennetyin laskennallisen veron palauttamiseen sovelletaan kuitenkin liikevaihtoverolain 10 luvun säännöksiä.

#### 232 §

Myynnistä suoritettavien verojen ajalliseen kohdistamiseen sovelletaan liikevaihtoverolain säännöksiä silloin, kun tavara on toimitettu,

palvelu on suoritettu, vastike tai sen osa on ennen toimitus- tai suoritushetkeä kertynyt tai tavara on otettu omaan käyttöön ennen tämän lain voimaantuloa.

#### 233 §

Vähennettävien verojen ajalliseen kohdistamiseen sovelletaan liikevaihtoverolain säännöksiä silloin, kun tavara tai palvelu on vastaanotettu tai otettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, vastike tai sen osa on ennen tavarain tai palvelun vastaanottoajankohtaa kertynyt taikka maahan tuotu tavara on luovutettu tullivalvonnasta ennen tämän lain voimaantuloa.

#### 234 §

Liikevaihtoverolain 12 ja 102 §:ää sovelletaan ennen tämän lain voimaantuloa harjoitettuun myyntiin. Jos elinkeinonharjoittajan tilikausi on tämän lain voimaantullessa kesken, katsotaan voimaantuloa edeltävä tilikauden osa 12 ja 102 §:ää sovellettaessa tilikaudeksi.

#### 235 §

Tämän lain 130 §:ää sovelletaan niihin tavaroihin ja palveluihin, jotka on hankittu tämän lain ja 130 §:n 3 momentissa tarkoitettun lain tultua voimaan.

Helsingissä 7 päivänä kesäkuuta 1993

**Tasavallan Presidentti**

**MAUNO KOIVISTO**

Valtiovarainministeri *Iiro Viinanen*