

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta

Esityksessä ehdotetaan arvonlisäverolakia muutettavaksi yhteisöoikeuden mukaiseksi siten, että huomattavasti käypää arvoa alemmaa vastiketta vastaan tapahtuvat tavaran tai palvelun luovutukset verotettaisiin myyntinä eikä omana käyttöönä. Veron perusteena pi-

dettäisiin vastikkeen sijasta käypää markkina-arvoa, jos myyjän ja ostajan välillä olisi etuyhteys. Lisäksi arvonlisäverolakiin tehtäisiin eräitä muita tarkistuksia.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2008 alusta.

YLEISPERUSTELUT

1 Nykytila

1.1 Suomen lainsäädäntö

Arvonlisäverolain (1501/1993) 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavaran tai palvelun myynnistä. Momentin 3 kohdan mukaan veroa suoritetaan Suomessa tapahtuvasta 26 a §:ssä tarkoitettua tavaran yhteisöhankinnasta.

Lain 73 §:n 1 momentin mukaan myynnistä suoritettavan veron peruste on vastike ilman veron osuutta. Vastikkeella tarkoitetaan myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvaa hintaa, joka sisältää kaikki hinnanlisät. Lain 73 a §:n 1 momentin mukaan tavaran yhteisöhankinnasta suoritettavan veron peruste on vastike ilman veron osuutta.

Arvonlisäverolain 20—26 §:ssä säädetään tavaran ja palvelun oman käytön verottamisesta. Lain 20 §:n mukaan tavaran tai palvelun omaan käyttöön ottamista pidetään myyntinä. Lain 21 §:ään sisältyvät säännökset tavaran ja 22 §:ään säännökset palvelun ottamisesta omaan käyttöön. Oman käytön verottamisen tarkoituksena on neutraalisuussyistä varmistaa, että yksityiseen kulutukseen siirtyviin hyödykkeisiin sisältyy vero myös silloin, kun niitä ei myydä tavanomaisella tavalla. Oman käytön verotusta sovelletaan kuitenkin tietyillä edellytyksillä myös silloin, kun tavara tai palvelu siirtyy liiketoiminnan piirissä verollisesta toiminnasta vähennykseen oikeuttamattomaan käyttöön.

Arvonlisäverolain 21 §:ssä säädetään tavaran ottamisesta omaan käyttöön. Omaan käyttöönä pidetään muun muassa tavaran ottamista yksityiseen kulutukseen ja tavaran luovuttamista vastikkeetta tai käypää arvoa huomattavasti alemmaa vastiketta vastaan. Oman käytön verotusta sovelletaan vain, jos tavarasta on voitu tehdä vähennys tai tavara on valmistettu verollisen liiketoiminnan yhteydessä.

Lain 74 §:ssä säädetään tavaran oman käytön veron perusteesta. Ostetun tavaran veron peruste on ostohinta tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Itse maahan tuodun tavaran veron peruste on 9 luvussa tarkoitettu veron peruste tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Lain 9 luvussa tarkoitettu veron peruste on pääsäännön mukaisesti yhteisöoikeudessa säädetty tullausarvo. Itse valmistetun tavaran veron peruste on valmistamisesta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset.

Arvonlisäverolain 22 §:ssä säädetään palvelun ottamisesta omaan käyttöön. Pykälän 1 momentin 1 ja 2 kohta koskevat sekä ostettuja että itse suoritettuja palveluita. Omalla käytöllä tarkoitetaan ensinnäkin sitä, että elinkeinonharjoittaja suorittaa tai muulla tavalla ottaa palvelun yksityiseen kulutukseen. Omaan käyttöönä pidetään myös sitä, että elinkeinonharjoittaja luovuttaa palvelun vastikkeetta tai käypää arvoa huomattavasti alemmaa vastiketta vastaan. Hallituksen esityksen (HE 88/1993 vp) 2 kohdan perustelujen mukaan kohdan mukaan verollista on

muun muassa henkilökunnalle tai kokonaan ulkopuoliselle suoritettut palvelut.

Pykälän 2 momentissa säädetään palvelujen oman käytön verotuksen edellytyksistä. Ostetun palvelun oman käytön verollisuuden edellytyksenä on, että siitä on voitu tehdä vähennys. Itse suoritettua palvelun osalta verollisuutta on rajoitettu siten, että palvelu on suoritettu verollisen liiketoiminnan yhteydessä ja että elinkeinonharjoittaja myy vastaavia palveluita ulkopuolisille.

Lain 25 a §:n mukaan henkilökunnalle luovutettu tarjoilupalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun tarjoilupalvelua ei luovuteta verollisen liiketoiminnan yhteydessä ja vastaavia palveluja ei myydä ulkopuolisille. Tarjoilupalvelun oman käytön verollisuus koskee lain 26 §:n mukaan myös valtiota, vaikka valtion ei muutoin pääsääntöisesti ole suoritettava oman käytön veroa.

Arvonlisäverolain 75 §:ssä säädetään palvelun oman käytön veron perusteesta. Ostetun palvelun veron peruste on ostohinta tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Itse suoritettua palvelun veron peruste on siitä aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset.

Lain 77 §:n mukaan tavaran tai palvelun oman käytön veron peruste ei sisällä veron osuutta.

Lain 22 a §:n mukaan tavaran tai palvelun omaan käyttöön ottamisesta ei suoriteta veroa, kun elinkeinonharjoittaja ottaa vähäisessä määrin tavaroita tai palveluja omaan tai perheensä yksityiseen kulutukseen.

Lain 25 §:n mukaan tavaranäytteenä tai tavanomaisena mainoslahjana tapahtuvaa luovuttamista ei pidetä tavaran ottamisena omaan käyttöön.

1.2 Euroopan yhteisön lainsäädäntö

Euroopan yhteisössä sovellettavaa arvonlisäverojärjestelmää koskevat säännökset sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28 päivänä marraskuuta 2006 annettuun neuvoston direktiiviin 2006/112/EY, jäljempänä arvonlisäverodirektiivi. Kyseisellä direktiivillä korvattiin vuoden 2007 alusta jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvon-

lisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY.

Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessa jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja c alakohdan mukaan vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta. Kohdan b alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava jäsenvaltion alueella tapahtuneesta alakohdassa tarkemmin määrittelystä yhteisöhankeinnasta.

Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklaan sisältyvän pääsäännön mukaan tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.

Arvonlisäverodirektiivin 83 artiklan pääsäännön mukaan tavaroiden yhteisöhankeintojen veron peruste muodostuu samoista eristä kuin jäsenvaltion alueella suoritettua samojen tavaroiden luovutusten veron peruste muodostuu.

Arvonlisäverodirektiivin 16 artiklaan sisältyy pakottava säännös tavaran oman käytön verotuksesta. Artiklan ensimmäisen kohdan mukaan vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen rinnastetaan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön, tavaran vastikkeeton luovutus taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Toisen kohdan mukaan tavaran ottamista yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten ei kuitenkaan rinnasteta vastikkeelliseen luovutukseen.

Arvonlisäverodirektiivin 74 artiklan mukaan 16 artiklassa tarkoitettua tavaran oman käytön veron peruste on näiden tai samankaltaisten tavaroiden ostohinta taikka ostohinnan puuttuessa näiden liiketoimien suoritushetkellä määritetty omakustannushinta.

Arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohtaan sisältyy palvelujen oman käytön vero-

tusta koskeva säännös, josta jäsenvaltiot voivat 2 kohdan mukaan poiketa, jos poikkeaminen ei johda kilpailun vääristymiin. Artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan vastikkeellisena palvelun luovutuksena on pidettävä verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleisesti ottaen muita kuin yrityksen tarpeita varten suorittamaa palvelua.

Direktiivin 75 artiklan mukaan 26 artiklasa tarkoitetun palvelun oman käytön veron peruste on verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin on 20 päivänä tammikuuta 2005 antamassaan ratkaisussa asiassa C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck AB vastaan Riksskatteverket) vahvistanut, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklaa (arvonlisäverodirektiivin 2 artikla), 5 artiklan 6 kohtaa (arvonlisäverodirektiivin 16 artikla) ja 6 artiklan 2 kohdan b alakohtaa (arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan b alakohta) on tulkittava niin, että niiden kanssa ristiriidassa on kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan tavaran tai palvelun ottamisena omaan käyttöön on pidettävä liiketoimea, josta on todella suoritettu vastike, vaikka tämä vastike on luovutetun tavaran tai suoritettun palvelun omakustannushintaa alhaisempi. Yhteisöoikeuden mukaan tällöin kysymyksessä on tavaran tai palvelun vastikkeellinen myynti.

Tuomion C-412/03 antamisen jälkeen hyväksyttiin neuvoston direktiivi 2006/69/EY, annettu 24 päivänä heinäkuuta 2006, direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta tiettyjen arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistamiseen ja veropetosten tai veron kiertämisen estämiseen tähtävien toimenpiteiden osalta sekä tiettyjen poikkeuslupapäätösten kumoamisesta (jäljempänä järjeistämisdirektiivi). Direktiivi tuli voimaan 13 päivänä elokuuta 2006 ja sen säännökset sisällytettiin arvonlisäverodirektiivin. Direktiivin tarkoituksena on antaa kaikille jäsenvaltiolle mahdollisuus ottaa käyttöön suoraan direktiivin säännösten perusteella eräitä sellaisia poikkeuksia arvonlisäverodirektiivin yleisistä säännöksistä, jotka olivat ennen direktiivin voimaantuloa käytössä useassa jäsenvaltiossa poikkeuslupan perusteella.

Arvonlisäverodirektiivin 80 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat veropetosten tai veronkiertämisen estämiseksi toteuttaa toimenpiteitä varmistaa, että sellaisten tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta, joihin liittyy jäsenvaltioiden määrittelemiä perheitä muita läheisiä henkilökohtaisia suhteita taikka johto-, omistus-, jäsenyys-, rahoitustai oikeussuhteita, veron perusteena käytetään käypää markkina-arvoa missä tahansa alakohdan a, b tai c alakohdassa tarkoitettuja tapauksista.

Alakohdan a alakohta koskee verollisia alivastikkeellisia luovutuksia. Sen mukaan veron perusteena voidaan käyttää käypää markkina-arvoa silloin, kun vastike on käypää markkina-arvoa alhaisempi ja luovutuksen tai suorituksen vastaanottajalla ei ole 167—171 ja 173—177 artiklan mukaan täyttävä vähennysoikeutta.

Alakohdan b ja c alakohdan tarkoituksena on estää luovuttajan tai suorittajan vähennysoikeuden keinotekoinen suurentaminen. Alakohdan b alakohta koskee verosta vapautettuja luovutuksia. Alakohdan mukaan veron perusteena voidaan käyttää käypää markkina-arvoa, jos vastike on käypää markkina-arvoa alhaisempi ja luovuttajalla tai suorittajalla ei ole 167—171 ja 173—177 artiklan mukaan täyttävä vähennysoikeutta ja luovutus tai suoritust on vapautettu verosta 132, 135, 136, 371, 375, 376 tai 377 artiklan, 378 artiklan 2 kohdan tai 379 artiklan 2 kohdan taikka 380—390 artiklan mukaisesti.

Alakohdan c alakohta koskee sellaisten verovelvollisten, joilla ei ole täyttävä vähennysoikeutta, verollisia luovutuksia. Alakohdan mukaan veron perustetta voidaan korottaa, jos vastike on käypää markkina-arvoa korkeampi ja luovuttajalla tai suorittajalla ei ole 167—171 tai 173—177 artiklan mukaan täyttävä vähennysoikeutta.

Kohdan toisen alakohdan mukaan oikeussuhteisiin voivat ensimmäistä alakohtaa sovellettaessa kuulua myös työnantajan ja työntekijän taikka työnantajan ja työntekijän perheen tai muiden tähän läheisessä yhteydessä olevien henkilöiden väliset suhteet.

Artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat käyttäessään 1 kohdassa säädettyä mahdollisuutta määritellä ne tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta, joihin liittyy jäsenvaltioiden määrittelemiä perheitä muita läheisiä henkilökohtaisia suhteita taikka johto-, omistus-, jäsenyys-, rahoitustai oikeussuhteita, veron perusteena käytetään käypää markkina-arvoa missä tahansa alakohdan a, b tai c alakohdassa tarkoitettuja tapauksista.

vuttajien, palvelujen suorittajien tai vastaanottajien luokat, joihin toimenpiteitä sovelletaan.

Artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on ilmoitettava arvonlisäverokomitealle 1 kohdan säännösten nojalla hyväksytyt kansalliseen lainsäädäntöön kuuluvat toimenpiteet, sikäli kuin ne eivät ole toimenpiteitä, joihin neuvosto on antanut direktiivin 77/388/ETY 27 artiklan 1—4 kohdassa mukaisesti luvan ennen järjeistämisdirektiivin voimaantuloa ja joiden soveltamista jatketaan tämän artiklan 1 kohdan nojalla.

Direktiivin 72 artiklaan lisättiin järjeistämisdirektiivillä uusi täydennetty käyvän markkina-arvon määritelmä. Määritelmän ensimmäinen kohta eroaa aikaisemmasta määritelmästä sanamuodoltaan ja toinen kohta on uusi. Määritelmä koskee edellä mainitun tilanteen lisäksi esimerkiksi direktiivin 344 artiklan 1 kohdan 2 alakohtaan sisältyvää sijoituskultakolikon määritelmää. Direktiivin 72 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan käyvällä markkina-arvolla tarkoitetaan sitä täyttä määrää, jonka asiakas siinä vaihdannan vaiheessa, jossa tavarat luovutetaan tai palvelut suoritetaan, joutuisi kyseiset tavarat ja palvelut tuolloin saadakseen vapaan kilpailun vallitessa maksamaan riippumattomalle luovuttajalle tai suorittajalle sen jäsenvaltion alueella, jossa liiketoimi on veronalainen. Artiklan toisessa kohdassa säädetään, että jos vertailukelpoista tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta ei voida määrittää, käyvällä markkina-arvolla tarkoitetaan seuraavaa:

1) tavaroiden osalta määrää, joka on vähintään näiden tai samanlaisten tavaroiden ostohinnan suuruinen taikka ostohinnan puuttuessa vähintään omakustannushinnan suuruinen määritettynä luovutushetkellä;

2) palvelujen osalta määrää, joka on vähintään verovelvolliselle palvelujen suorittamisesta aiheutuvien kustannusten suuruinen.

1.3 Nykytilan arviointi

Komissio on vuonna 2004 Suomen vastaanottamalla virallisella huomautuksella käynnistänyt rikkomusmenettelyn Suomea vastaan. Virallisen huomautuksen mukaan arvonlisäverolaki on yhteisöoikeuden vastai-

nen, koska oman käytön verotusta sovelletaan käypää arvoa huomattavasti alemmaa vastiketta vastaan tapahtuviin tavaroiden ja palvelujen luovutuksiin. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tällaisia tavarain tai palvelun luovutuksia tulisi pitää myyntinä.

Oman käytön verotusta koskevia sääntöjä sovellettaessa näiden luovutusten veron peruste eroaa direktiivin mukaisesta veron perusteesta. Arvonlisäverolain mukaan veron perusteena on ostetun tavarain tai palvelun ostohinta tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Itse valmistetun tavarain tai itse suoritettun palvelun veron peruste on välittömät ja välilliset kustannukset. Direktiivin pääsäännön mukaan veron perusteen tulisi olla tosiasiallinen vastike, jonka luovuttaja on saanut tai tulee saamaan.

Direktiivi kuitenkin mahdollistaa tietyissä petoksille ja veronkierrolle alttiissa olosuhteissa käypää markkina-arvoa alemmaa vastiketta vastaan tapahtuvan luovutuksen veron perusteen korottamisen käypään markkina-arvoon. Veron perustetta voidaan korottaa vain, jos myyjän ja ostajan välillä on jäsenvaltion määrittelemä etuyhteys.

Lisäksi komissio on virallisessa huomautuksessaan katsonut, että arvonlisäverolaki on yhteisön oikeuden vastainen, koska omalla käyttönä verotetaan verovelvollisen vastiketta suorittama palvelu yritykselle kuuluviin tarpeisiin. Arvonlisäverolain 22 §:ää ei ole kuitenkaan käytännössä sovellettu komission esittämän tulkinnan mukaisesti. Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan 29.10.2003/2656 tulkinnut arvonlisäverolain 22 §:ää direktiivin mukaisesti siten, että itse suoritettun tai ostetun palvelun vastikkeettomasta luovutuksesta ei suoriteta oman käytön veroa, jos luovutus tapahtuu luovuttajan liiketoimintaan kuuluvaan tarkoitukseen.

2 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

Arvonlisäverolain säännösten muuttamiseksi yhteisön oikeuden mukaiseksi ehdotetaan, että huomattavasti käypää arvoa alemmaa vastiketta vastaan tapahtuvien tavarain ja palveluiden luovutusten verottamisesta omalla käyttönä luovutaan. Tällaisia luovu-

tuksia pidettäisiin sen sijaan arvonlisäverolain 18 §:ssä tarkoitettuna myyntinä.

Valtion verotulojen menetyksen estämiseksi ja verotuksen neutraalisuuden turvaamiseksi otettaisiin käyttöön arvonlisäverodirektiivin mukainen menettely, joka mahdollistaa käypää markkina-arvoa alemmaa vastiketta vastaan tapahtuvien myyntien veron perusteen korottamisen käypään markkina-arvoon. Koska direktiivin yleisistä säännöksistä verovelvollisen vahingoksi poikkeavan menettelyn käyttöönotto on jäsenvaltiolle vapaaehtoinen, se voidaan ottaa käyttöön direktiivissä säädettyä laajinta mahdollista soveltamisalaa suppeampana.

Esityksessä ehdotetaan, että menettelyä sovellettaisiin ainoastaan huomattavasti käypää markkina-arvoa alemmaa vastiketta vastaan tapahtuviin myynteihin. Tämä vastaisi nyky sääntelyn soveltamisalaa. Tarkoituksena olisi siten edelleenkin estää se, että kulutuksen verollisuutta kierretään perimällä luovutuksista hyvin alhaisia tai nimellisiä vastikkeita.

Vastikkeettomista tavaroiden ja palveluiden luovutuksista yksityisiin tai muutoin vähennykseen oikeuttamattomiin tarkoituksiin suoritettaisiin edelleen vero omana käyttönä. Jos myytävän tavarain tai palvelun vastikkeeton luovutus olisi vapautettu oman käytön verosta, myöskään huomattavasti käypää markkina-arvoa alemmaa vastiketta vastaan tapahtuvan myynnin veron perustetta ei korotettaisi. Menettelyn soveltamisala vastaisi siten tässäkin suhteessa nykyistä oman käytön verotusta.

Yhteisön lainsäädännön mukaisesti huomattavasti käypää markkina-arvoa alemmaa vastiketta vastaan tapahtuvan myynnin veron perustetta voitaisiin korottaa vain, jos myyjän ja ostajan välillä olisi laissa tarkemmin määritelty etuyhteys. Nykyiset oman käytön verotussäännökset sen sijaan soveltuvat periaatteessa myös silloin, kun ostajana on myyjästä täysin riippumaton henkilö. Jotta menettelyn veronkiertämistä estävä vaikutus turvattaisiin, etuyhteys määriteltäisiin laissa mahdollisimman laajaksi.

Koska menettelyn tarkoituksena olisi veronkiertämisen estäminen, sitä sovellettaisiin vain, jos etuyhteys olisi vaikuttanut vastiketta alentavasti. Jos huomattavasti käypää markkina-arvoa alemmaa vastiketta vastaan tapahtuvalle myynnille olisi markkinaehtoisesti perusteltu syy, veron perustetta ei myyjän ja ostajan välisestä etuyhteydestä huolimatta korotettaisi.

Pääsäännöstä poikkeavan veron perusteen soveltamisen edellytyksenä olisi lisäksi direktiivin mukaisesti, että ostajalla ei olisi oikeutta vähentää hankintaan sisältyvää veroa täysimääräisesti. Jos ostajalla olisi täysi vähennysoikeus, säännöksen soveltaminen ei olisi tarpeen, koska valtiolle ei tällöin aiheutuisi verotulojen menetyksiä.

Menettelyä sovellettaisiin paitsi Suomessa tapahtuviin tavarain tai palvelun myynteihin myös jäsenvaltioiden välisessä tavarakaupassa silloin, kun toisesta jäsenvaltiosta Suomeen tapahtuva myynti verottaisiin Suomessa yhteisöhankeintana. Maahantuonnin veron perustetta koskevat vastaavat säännökset sisältyvät yhteisön tullilainsäädäntöön.

Arvonlisäverolakiin otettaisiin käyvän markkina-arvon määritelmä.

Lisäksi arvonlisäverolain 22 §:n sanamuotoa ehdotetaan yhdenmukaistettavaksi arvonlisäverodirektiivin vastaavan säännöksen kanssa.

3 Esityksen vaikutukset

Esitys estää valtion verotulojen menetyksiä silloin, kun tavaroita tai palveluita myydään etuyhteydessä oleville tahoille huomattavasti alle käyvän markkina-arvon. Tällaisten luovutusten verottaminen myyntinä oman käytön asemasta merkitsee verotustekniikan muutosta, jolla ei kuitenkaan arvioida olevan käytännössä merkittäviä vaikutuksia verotuloihin.

4 Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä, ja siitä on kuultu Verohallitusta ja keskeisiä etujärjestöjä.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1 Lakiehdotuksen perustelut

21 §. Pykälässä säädetään tavarán omasta käytöstä. Pykälän 1 momentin 2 kohdasta poistettaisiin viittaus käypää arvoa huomattavasti alempaa vastiketta vastaan tapahtuviin luovutuksiin. Kohtaa sovellettaisiin edelleen sekä liiketoiminnan tarkoitukseen että muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen tapahtuviin vastikkeettomiin luovutuksiin, mukaan lukien henkilöstölle tapahtuvat luovutukset.

22 §. Pykälässä säädetään palvelun omasta käytöstä. Pykälän 1 momentista poistettaisiin viittaus käypää arvoa huomattavasti alempaa vastiketta vastaan tapahtuviin luovutuksiin. Lisäksi momentin sanamuotoa selkeytettäisiin siten, että palvelun vastikkeettomasta luovutuksesta liiketoiminnan tarkoitukseen ei suoriteta veroa omana käyttönä. Muutos vastaisi Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ja korkeimman hallinto-oikeuden vakiintunutta oikeuskäytäntöä. Sanamuodon selkeyttämiseksi momentin nykyiseen 2 kohtaan sisältyvä vastikkeettomia luovutuksia koskeva säännös siirrettäisiin momentin 1 kohtaan, jonka sanamuoto yhtenäistettäisiin muutoinkin arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan b alakohtaan. Momentin nykyisiin 3 ja 4 kohtaan sisältyvät säännökset siirrettäisiin 2 ja 3 kohdiksi.

73 §. Pykälän 1 momentissa säädetään myynnin veron perusteesta. Momenttiin otettaisiin viittaus lakiehdotuksen 73 c §:n poikkeussäännökseen.

73 a §. Pykälän 1 momentissa säädetään sellaisen yhteisöhankeinnan veron perusteesta, jossa tavara myydään toisesta jäsenvaltiosta Suomeen. Momenttiin otettaisiin viittaus lakiehdotuksen 73 c §:n poikkeussäännökseen.

73 c §. Väliotsikon *Yleissäännökset* alle liittävään uuteen pykälään sisältyisivät huomattavasti käypää markkina-arvoa alempaa vastiketta vastaan tapahtuvan myynnin ja tällaista myyntiä vastaavan yhteisöhankeinnan veron perustetta koskevat säännökset. Säännökset vastaisivat arvonlisäverodirektiivin 80 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaa, kyseisen kohdan toista alakohtaa ja artiklan 2 kohtaa.

Säännös olisi ensisijainen lain 181 §:ään nähden. Koska arvonlisäverodirektiivissä on nimenomaisesti säädetty käypää markkina-arvoa alempaa vastiketta vastaan tapahtuvia luovutuksia koskevasta erityisestä veronkierättämisen estämismenettelystä, on perusteltua soveltaa kansallisesti näihin luovutuksiin mahdollisimman kattavasti kyseistä menettelyä eikä 181 §:ää.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin, että vastikkeen ollessa huomattavasti lakiehdotuksen 73 e §:ssä määriteltävää käypää markkina-arvoa alempi, myynnin ja myyntiä vastaavan yhteisöhankeinnan veron perusteena pidettäisiin käypää markkina-arvoa. Vastikkeeseen ja käypään markkina-arvoon ei luettaisiin arvonlisäveron osuutta. Säännöstä sovellettaessa vastiketta alentavina erinä otettaisiin huomioon ostajalle annetut myyntiä koskevat alennukset ja vastaavat oikaisuerät.

Myös tavarán siirrosta varastointimenettelystä suoritettavan veron peruste voisi tulla 72 n §:ään sisältyvän veron perusteen määrittelyn perusteella korotettavaksi käypään markkina-arvoon, jos myynnin tai yhteisöhankeinnan veron perusteen arvona olisi 73 c §:n mukaan ollut pidettävä käypää markkina-arvoa. Uutta pykälää ei sen sijaan sovellettaisi 73 a §:n 2 momentissa tarkoitettuun yhteisöhankeintana pidettävään liikeomaisuuden siirtoon, vaikka yhteisöhankeinta olisi verollinen, koska toisessa jäsenvaltiossa liikeomaisuudeksi hankitun tavarán myynnin veron peruste määräytyy kyseisen jäsenvaltion säännösten mukaan.

Säännöksen soveltamisen edellytyksenä olisi, että vastike alittaa huomattavasti käyvän markkina-arvon. Pelkästään se seikka, että myyntihinta alittaisi jonkin verran tavarán tai palvelun ostohinnan tai sen valmistamisesta tai suorittamisesta aiheutuneet välittömät tai välilliset kustannukset, ei siten johtaisi säännöksen soveltamiseen. Tämän edellytyksen soveltamisessa voitaisiin noudattaa oman käytön verotusta koskevaa nykyistä oikeuskäytäntöä. Säännöstä ei siten sovellettaisi esimerkiksi henkilöstölle myytäviin ateriopistoihin, jos vastike ei alita tuloverotuksessa vahvistettua ravintoedun raha-arvoa. Säännös ei tulisi myöskään sovellettavaksi

muihin tavanomaisiin henkilökunta-alennuksiin.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin 1 momentin soveltamisen edellytyksistä. Momentin 1 kohdan mukaan edellytyksenä olisi, että myyjän ja ostajan keskinäinen 73 d §:ssä tarkoitettu etuyhteys on aiheuttanut käypää markkina-arvoa huomattavasti alemman vastikkeen. Tämä edellytys täytyisi normaalisti silloin, kun kyseinen myyjä ei myisi samoja tai vastaavia hyödykkeitä huomattavasti alle käyvän markkina-arvon muille kuin etuyhteydessä oleville ostajille. Sen sijaan esimerkiksi toiminnan loppumisen yhteydessä tai muutoin järjestettävän alennusmyynnin yhteydessä edellytys ei täytyisi. Hyväksyttävää voisi olla myös tavaroiden ja palveluiden myynti huomattavasti alle käyvän markkina-arvon markkinointikampanjoiden yhteydessä. Pykälän 1 momenttia ei siten sovellettaisi normaaliin kaupankäyntiin liittyviin markkinaehtoihin hinnanalennuksiin, vaikka myyjä ja ostaja olisivat etuyhteydessä keskenään.

Momentin 2 kohdassa säädettäisiin ostajan vähennysoikeutta koskevasta edellytyksestä. Säännöstöä sovellettaisiin vain sellaisten tavaroiden ja palveluiden myyntiin ja tavaroiden yhteisöhankintoihin, joiden osalta ostajalla ei olisi oikeutta vähentää hankintaan sisältyvää veroa lainkaan tai joiden osalta hänellä olisi ainoastaan osittainen vähennysoikeus. Säännös soveltuisi siten yksityistä kulutusta, muuta liiketoiminnan ulkopuolelle jäävää toimintaa, verotonta liiketoimintaa ja vähennysrajoitusten alaista toimintaa varten tehtyihin hankintoihin. Sen sijaan kunnan palautukseen oikeuttavaa toimintaa varten tehtyihin hankintoihin säännöstä ei olisi tarpeen soveltaa. Jos ostajana olisi elinkeinonharjoittaja, koko veron perustetta korotettaisiin, jos tavara tai palvelu hankittaisiin osittain vähennykseen oikeuttamattomaan tarkoitukseen. Jos elinkeinonharjoittaja siirtäisi alun perin vähennykseen oikeuttavaa käyttöä varten huomattavasti käypää markkina-arvoa alemmaa vastiketta vastaan ostetun tavarahan tai palvelun vähennyskelvottoman liiketoiminnan tarkoitukseen tai muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen, sitä voitaisiin pitää alun perinkin jälkimmäiseen tarkoitukseen hankittuna.

Pykälän 3 momentin mukaan huomattavasti alle käyvän markkina-arvon tapahtuvan myynnin veron perustetta ei korotettaisi, jos myyjän ei olisi suoritettava kyseisen tavarahan tai palvelun vastikkeettomasta luovuttamisesta veroa omaan käyttöön ottamista koskevien säännösten perusteella. Säännös varmistaisi sen, että huomattavasti alle käyvän markkina-arvon tapahtuvien myyntien verokohtelu ei olisi tässä suhteessa ankarampaa kuin vastikkeettomien luovutusten.

Arvonlisäverodirektiivi mahdollistaa myös sellaisten säännösten käyttöönoton, joilla estettäisiin myyjän vähennysoikeuden keinotekoinen suurentaminen määrittämällä luovutuksen arvo käypää markkina-arvoa alemmaksi tai korkeammaksi. Koska arvonlisäverolain mukaan osittainen vähennysoikeus perustuu hyödykkeen tosiasialliseen käyttöön eikä verollisten ja verottomien myyntien suhteeseen (pro rata -sääntö), näillä toimenpiteillä ei voitaisi vaikuttaa vähennysoikeuteen Suomessa sovellettavassa järjestelmässä. Verokeinotteluun voitaisiin siten puuttua nykyisten vähennysoikeutta koskevien säännösten puitteissa.

73 d §. Pykälässä säädettäisiin liiketoimen osapuolten välisestä etuyhteydestä. Määritelmä vastaisi arvonlisäverodirektiivin 80 artiklan 1 kohtaan sisältyvää määritelmää.

Pykälän kohdat 1—4 olisivat esimerkkejä tavanomaisimmista etuyhteystilanteista. Pykälän 5 kohtaan sisältyisi yleinen etuyhteyden määritelmä.

Pykälän 1—3 kohdat olisivat esimerkkejä tilanteista, joissa myynti tapahtuu luonnollisen henkilön yksityiseen kulutukseen. Pykälän 4 kohta koskisi liiketoiminnan piirissä tapahtuvaa myyntiä, jolloin verotulojen menetykset syntyisi ostajana olevan elinkeinonharjoittajan puuttuvan vähennysoikeuden seurauksena. Pykälän 5 kohta koskisi sekä liiketoimintaa että muuta kuin liiketoimintaa varten tapahtuvaa myyntiä.

Pykälän 1 kohdan mukaan etuyhteys olisi toiminimenä toimivan myyjän ja tähän läheisessä henkilökohtaisessa suhteessa olevien yksityishenkilöiden välillä. Kohdassa tarkoitettu perhe- tai sukulaisuussuhteen perusteella myyjän lähipiiriin kuuluisivat esimerkiksi verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995), jäljempänä verotusmenettelyla-

ki, 31 §:n 2 momentissa tarkoitettuun lähipiiriin kuuluvat henkilöt. Hallituksen esityksen (107/2006 vp) perustelujen mukaan verotusmenettelylaissa tarkoitettuun lähipiiriin kuuluvat henkilön aviopuoliso tai häneen avioliiton omaisessa suhteessa oleva henkilö (*jäljempänä puoliso*), henkilön sisarus, sisar- ja velipuoli sekä henkilön tai hänen puolisonsa suoraan ylenevässä tai alenevassa polvessa oleva sukulainen ja hänen puolisonsa. Pykälässä tarkoitettuun lähipiiriin voisi kuulua myös esimerkiksi henkilön sisaruksen suoraan alenevassa polvessa oleva sukulainen tai henkilön puolison sisarus. Ylenevässä ja alenevassa polvessa olevina sukulaisina pidettäisiin myös adoptiovanhempia ja -lapsia. Muu läheinen henkilökohtainen suhde voisi perustua esimerkiksi sijaisvanhemmuuteen, asumiseen muutoin vakituisesti samassa kotitaloudessa tai vakituiseen seurustelusuhteeseen. Säännöstä sovellettaessa lähipiirin ja muun läheisen henkilökohtaisen suhteen määritelmä ei kuitenkaan yksinomaan olisi ratkaisevassa asemassa, koska säännöstä sovellettaisiin vain silloin, kun suhde on aiheuttanut huomattavasti alle käypää markkina-arvoa alemman vastikkeen.

Pykälän 2 kohdan mukaan etuyhteys olisi myyjän ja tämän omistajana olevan yksityishenkilön välillä. Säännös koskisi myyjiä, jotka toimivat oikeushenkilöinä. Etuyhteys olisi myös myyjän ja tämän omistajaan 1 kohdassa tarkoitettua suhteessa olevien luonnollisten henkilöiden välillä. Vaikka etuyhteys syntyisi jo vähäisenkin omistuksen perusteella, 73 c § tulisi sovellettavaksi vain silloin, kun omistussuhde on vaikuttanut vastiketta alentavasti. Esimerkiksi suurten osakeyhtiöiden ja sen pienomistajien välillä tämä olisi epätodennäköistä.

Pykälän 3 kohdan mukaan etuyhteys olisi olemassa myyjän ja tähän työsuhteessa olevan taikka muutoin henkilökuntaan kuuluvan yksityishenkilön välillä, mukaan lukien laittomasti työtä tekevät henkilöt. Myös myyjän johtoon tai valvontaan osallistuvat yksityishenkilöt kuuluisivat etuyhteyspiiriin. Tällaisia henkilöitä olisivat esimerkiksi hallituksen jäsenet ja tilintarkastajat. Etuyhteys olisi myös myyjän ja edellä mainittuihin henkilöihin läheisessä henkilökohtaisessa suhteessa olevien henkilöiden välillä.

Pykälän 4 kohdan mukaan etuyhteys olisi verotusmenettelylain 31 §:n 2 momentissa tarkoitettua etuyhteydessä toisiinsa olevien elinkeinonharjoittajien kesken. Viittaus verotusmenettelylakiin helpottaisi säännöksen soveltamista käytännössä, vaikka arvonlisäverotuksessa etuyhteys syntyisi 5 kohdan perusteella elinkeinonharjoittajien välille myös muissa kuin verotusmenettelylain tarkoittamissa tilanteissa. Verotusmenettelylaissa tarkoitettu etuyhteys syntyy ensinnäkin, jos liiketoimen osapuolella on laissa tarkoitettu määräysvalta toisessa osapuolella. Toiseksi etuyhteys syntyy, jos kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Määräysvalta tarkoittaa lain mukaan, että osapuoli omistaa välittömästi tai välillisesti yli puolet toisen osapuolen pääomasta, osapuolella on välittömästi tai välillisesti yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä taikka osapuolella on välittömästi tai välillisesti oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla on tämä oikeus. Etuyhteys syntyy myös, jos osapuolta johdetaan yhdessä toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella. Kohta sovellettaisiin silloin, kun ostajana olisi määräysvaltaa käyttävä tai määräysvallan kohteena oleva elinkeinonharjoittaja tai kumpi tahansa yhteisen määräysvallan kohteena olevista elinkeinonharjoittajista. Verotusmenettelylain etuyhteys koskee sekä yhtiömuodossa että toiminimenä harjoitettua toimintaa. Kohta soveltuisi siten muun muassa kahden toistensa lähipiiriin kuuluvan toiminimen väliseen myyntiin.

Pykälän 5 kohdan mukaan etuyhteys olisi olemassa myös, jos myyjä ja ostaja ovat muutoin läheiseen henkilökohtaiseen suhteeseen tai johto-, omistus-, jäsenyys-, rahoitus- tai oikeussuhteeseen perustuvassa läheisessä yhteydessä. Ostajana voisi olla paitsi elinkeinonharjoittaja tai yksityishenkilö myös oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja.

Säännöksen tarkoituksen mukaisesti kysymykseen tulisivat vain sellaiset läheiset suhteet, jotka voivat vaikuttaa vastiketta alentavasti. Säännös tarkoittaisi muun muassa sitä,

että elinkeinonharjoittajien välisissä liiketoimissa säännöksen soveltamista ei rajoittaisi verotusmenettelylain 31 §:n 2 momentissa tarkoitettu määräämisvallan käsite. Etuyhteys voisi syntyä elinkeinonharjoittajien välille verotusmenettelylaissa edellytettyä omistusta vähäisemmän omistuksen perusteella eikä kyseisen lain lähipiiriin käsite rajoittaisi pykälässä tarkoitettua etuyhteyden soveltamista. Kohdassa tarkoitettu muutoin läheiseen henkilökohtaiseen suhteeseen perustuva yhteys synnyttäisi etuyhteyden kaikissa tilanteissa, joissa läheinen henkilökohtainen suhde voi olla vaikuttimena hinnan alentamiselle ja joihin pykälän muut kohdat eivät sovellu. Läheisellä henkilökohtaisella suhteella tarkoitettaisiin samaa kuin pykälän 1 kohtaa sovellettaessa. Etuyhteydessä olisivat siten esimerkiksi myyjä ja myyjään läheisessä henkilökohtaisessa suhteessa olevan henkilön omistama yritys, vaikka henkilön omistus ei oikeuttaisi määräysvallan käyttöön ostajana olevassa yrityksessä. Etuyhteys voisi olla myös myyjän ja ostajana olevan pienyhdistyksen välillä, jos myyjä ja yhdistyksen jäsen olisivat läheisessä henkilökohtaisessa suhteessa keskenään.

Kohdan perusteella etuyhteys voisi syntyä myös myyjän ja myyjään 2 tai 3 kohdassa tarkoitettussa suhteessa olevan henkilön omistaman yrityksen välille. Kohdan perusteella etuyhteys syntyisi esimerkiksi myyjän ja sellaisen ostajan välille, joka on pykälän 1, 2 tai 3 kohdassa tarkoitettussa suhteessa myyjään 4 kohdassa suhteessa olevaan elinkeinonharjoittajaan. Rahoitussuhteen perusteella esimerkiksi myyjän liiketoiminnan kannalta keskeinen luotonantaja voisi olla etuyhteydessä myyjään.

73 e §. Uuteen pykälään sisältyisi käyvän markkina-arvon määritelmä. Pykälän 1 momenttiin otettaisiin arvonlisäverodirektiivin 72 artiklan ensimmäistä kohtaa vastaava säännös sanamuodoltaan mukautettuna arvonlisäverolakiin. Määritelmää sovellettaessa Suomessa verotettavien myyntien ja yhteishankintojen osalta vertailukelpoinen hinta määräytyisi Suomen hintatason mukaan.

Pykälän 2 momenttiin sisältyisivät arvonlisäverodirektiivin 72 artiklan toista kohtaa vastaavat säännökset, joita sovellettaisiin silloin, kun 1 momentissa tarkoitettua vertailu-

kelpoista myyntiä ei voida määrittää. Momentin 1 kohdan mukaan käypänä markkina-arvona pidettäisiin sitä täyttä määrää, jolla tavarat tai palvelut myynyt elinkeinonharjoittaja tavanomaisesti myy vastaavia tavaroita tai palveluita. Tämän määrän olisi oltava arvonlisäverodirektiivin 72 artiklan toisessa kohdassa määritellyn vähimmäismäärän suuruisen, mikä vastaa sisällöltään arvonlisäverodirektiivin 74 artiklaan sisältyvää tavaroiden oman käytön veron perusteen ja 75 artiklaan sisältyvää palvelun oman käytön veron perusteen määritelmää. Nämä määritelmät sisältyvät lain 74 ja 75 §:ään.

Pykälän 2 momentin 2 kohta tulisi sovellettavaksi, jos 1 kohdassa tarkoitettua tavanomaista myyntihintaa ei voitaisi määrittää tai jos se olisi pienempi kuin oman käytön veron peruste lain mukaan olisi. Käypänä markkina-arvona pidettäisiin näissä poikkeuksellisissa tilanteissa määrää, joka vastaa oman käytön veron perusteena olevaa arvoa. Ostettujen tavaroiden ja palvelujen osalta käypänä markkina-arvona pidettäisiin siten niiden tosiasiallista ostohintaa tai tätä alemmaa todennäköistä luovutushintaa. Maahantuodun tavaroiden osalta veron peruste olisi tullausarvo. Itse valmistettujen tavaroiden ja itse suoritettujen palveluiden osalta käypänä markkina-arvona pidettäisiin myyjälle valmistamisesta tai suorittamisesta aiheutuneita välittömiä ja välillisiä kustannuksia.

Pykälän 3 momentin mukaan 1 ja 2 momentissa tarkoitettu määrä ei sisältäisi veron osuutta.

Uusi käyvän markkina-arvon määritelmä koskisi myös lain 43 b §:n 2 momenttiin sisältyvää sijoituskultakolikon määritelmää.

2 Voimaantulo

Laki ehdotetaan tulevaksi voimaan 1 päivänä tammikuuta 2008.

Järkeistämisdirektiivin mukaan jäsenvaltioiden on sovellettava uutta käyvän markkina-arvon määritelmää viimeistään 1 päivästä tammikuuta 2008.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Laki

arvonlisäverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 30 päivänä joulukuuta 1993 annetun arvonlisäverolain (1501/1993) 21 §:n 1 momentti, 22 §:n 1 momentti, 73 §:n 1 momentti ja 73 a §:n 1 momentti, sellaisina kuin niistä ovat 21 §:n 1 momentti osaksi laissa 1486/1994 sekä 22 §:n 1 momentti ja 73 a §:n 1 momentti edellä mainitussa laissa, sekä
lisätään lakiin uusi 73 c—73 e § seuraavasti:

21 §

Tavaran ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan sitä, että elinkeinonharjoittaja:

- 1) ottaa tavaran yksityiseen kulutukseen;
- 2) luovuttaa tavaran vastikkeetta;
- 3) siirtää tai muulla tavalla ottaa tavaran muuhun kuin 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

22 §

Palvelun ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan sitä, että elinkeinonharjoittaja:

- 1) suorittaa, luovuttaa tai muulla tavalla ottaa palvelun vastikkeetta omaan tai henkilöstönsä yksityiseen kulutukseen taikka muutoin muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen;
- 2) suorittaa tai muulla tavalla ottaa palvelun 114 §:ssä tarkoitettuun vähennysrajoituksen alaiseen käyttöön;
- 3) ottaa ostetun palvelun muutoin muuhun kuin 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

73 §

Myynnistä suoritettavan veron peruste on vastike ilman veron osuutta, ellei 73 c §:ssä toisin säädetä. Vastikkeella tarkoitetaan myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvaa hintaa, joka sisältää kaikki hinnanalaiset.

73 a §

Tavaran yhteisöhankinnasta suoritettavan veron peruste on vastike ilman veron osuutta, ellei 73 c §:ssä toisin säädetä.

73 c §

Jos vastike ilman veron osuutta on huomattavasti 73 e §:ssä tarkoitettua käypää markkina-arvoa alempi, myynnistä tai 26 a §:n 1 momentissa tarkoitettua yhteisöhankinnasta suoritettavan veron perusteena pidetään käypää markkina-arvoa.

Pykälän 1 momenttia sovelletaan vain, jos:

- 1) käypää markkina-arvoa huomattavasti alempi vastike on aiheutunut myyjän ja ostajan välisestä 73 d §:ssä tarkoitettua etuysteydestä; ja
- 2) ostajalla ei ole 10 luvun mukaan oikeutta vähentää hankintaan sisältyvää veroa täysimääräisesti.

Mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, ei sovelleta, jos myyjän ei olisi suoritettava veroa kyseisen tavaran tai palvelun vastikkeettomasta luovuttamisesta omaan käyttöön ottamista koskevien säännösten perusteella.

73 d §

Edellä 73 c §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettu etuysteys on olemassa, jos:

- 1) ostajana oleva yksityishenkilö kuuluu perhe- tai sukulaisuussuhteen perusteella myyjän lähipiiriin taikka on tähän muutoin läheisessä henkilökohtaisessa suhteessa;
- 2) ostajana oleva yksityishenkilö omistaa osan myyjän pääomasta tai ostaja on tällaiseen omistajaan 1 kohdassa tarkoitettussa suhteessa;
- 3) ostajana oleva yksityishenkilö kuuluu myyjän henkilökuntaan tai osallistuu myyjän johtoon tai valvontaan taikka ostaja on tällaiseen henkilöön 1 kohdassa tarkoitettussa suhteessa;
- 4) ostajana oleva elinkeinonharjoittaja on verotusmenettelystä annetun lain

(1558/1995) 31 §:n 2 momentissa tarkoitettussa etuyhteydessä myyjään; tai

5) ostaja ja myyjä ovat muutoin läheiseen henkilökohtaiseen suhteeseen taikka johto-, omistus-, jäsenyys-, rahoitus- tai oikeussuhteeseen perustuvassa läheisessä yhteydessä.

73 e §

Käyvällä markkina-arvolla tarkoitetaan sitä täyttä määrää, jonka ostaja siinä vaihdannan vaiheessa, jossa tavara tai palvelu myydään, joutuisi kyseisen tavaran tai palvelun saadaksesen samana ajankohtana maksamaan vapaan kilpailun vallitessa riippumattomalle myyjälle sen jäsenvaltion alueella, jossa myynti tai yhteisöhanke on veronalainen.

Jos 1 momentissa tarkoitettua vertailukelpoista myyntiä ei voida määrittää, käypänä markkina-arvona pidetään:

1) sitä täyttä määrää, jolla tavaran tai palvelun myynyt elinkeinonharjoittaja tavanomaisesti myy vastaavia tavaroita tai palveluita ja joka on vähintään 2 kohdassa tarkoitettun määrän suuruinen;

2) jos 1 kohdassa tarkoitettua määrää ei ole, 74 tai 75 §:ssä tarkoitettua määrää.

Edellä 1 tai 2 momentissa tarkoitettu määrä ei sisällä veron osuutta.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Tätä lakia sovelletaan, jos myyty tavara on toimitettu, palvelu on suoritettu, yhteisöhanke on tehty, tavara tai palvelu on otettu omaan käyttöön taikka tavara on siirretty varastointimenettelystä lain tultua voimaan.

Helsingissä 12 päivänä lokakuuta 2007

Tasavallan Presidentti

TARJA HALONEN

Valtiovarainministeri *Jyrki Katainen*

Laki**arvonlisäverolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 30 päivänä joulukuuta 1993 annetun arvonlisäverolain (1501/1993) 21 §:n 1 momentti, 22 §:n 1 momentti, 73 §:n 1 momentti ja 73 a §:n 1 momentti, sellaisina kuin niistä ovat 21 §:n 1 momentti osaksi laissa 1486/1994 sekä 22 §:n 1 momentti ja 73 a §:n 1 momentti edellä mainitussa laissa, sekä
lisätään lakiin uusi 73 c—73 e § seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

21 §

Tavaran ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan sitä, että elinkeinonharjoittaja:

- 1) ottaa tavaran yksityiseen kulutukseen;
- 2) luovuttaa tavaran vastikkeetta *tai käypää arvoa huomattavasti alemmaa vastiketta vastaan*;
- 3) siirtää tai muulla tavalla ottaa tavaran muuhun kuin 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

21 §

Tavaran ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan sitä, että elinkeinonharjoittaja:

- 1) ottaa tavaran yksityiseen kulutukseen;
- 2) luovuttaa tavaran vastikkeetta;
- 3) siirtää tai muulla tavalla ottaa tavaran muuhun kuin 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

22 §

Palvelun ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan sitä, että elinkeinonharjoittaja:

- 1) suorittaa tai muulla tavalla ottaa palvelun yksityiseen kulutukseen;
- 2) *luovuttaa palvelun vastikkeetta tai käypää arvoa huomattavasti alemmaa vastiketta vastaan*;
- 3) suorittaa tai muulla tavalla ottaa palvelun 114 §:ssä tarkoitettuun vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön;
- 4) ottaa ostetun palvelun muutoin muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

22 §

Palvelun ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan sitä, että elinkeinonharjoittaja:

- 1) suorittaa, *luovuttaa* tai muulla tavalla ottaa palvelun *vastikkeetta omaan tai henkilös- tönsä* yksityiseen kulutukseen *taikka muutoin muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen*;
- 2) suorittaa tai muulla tavalla ottaa palvelun 114 §:ssä tarkoitettuun vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön;
- 3) ottaa ostetun palvelun muutoin muuhun kuin *10 luvussa tarkoitettuun* vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

73 §

Myynnistä suoritettavan veron peruste on vastike ilman veron osuutta. Vastikkeella tarkoitetaan myyjän ja ostajan väliseen sopi-

73 §

Myynnistä suoritettavan veron peruste on vastike ilman veron osuutta, *ellei 73 c §:ssä toisin säädetä*. Vastikkeella tarkoitetaan

mukseen perustuvaa hintaa, joka sisältää kaikki hinnanlisät.

myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvaa hintaa, joka sisältää kaikki hinnanlisät.

73 a §

Tavarán yhteisöhankinnasta suoritettavan veron peruste on vastike ilman veron osuutta.

73 a §

Tavarán yhteisöhankinnasta suoritettavan veron peruste on vastike ilman veron osuutta, ellei 73 c §:ssä toisin säädetä.

73 c §

Jos vastike ilman veron osuutta on huomattavasti 73 e §:ssä tarkoitettua käypää markkina-arvoa alempi, myynnistä tai 26 a §:n 1 momentissa tarkoitettua yhteisöhankinnasta suoritettavan veron perusteena pidetään käypää markkina-arvoa.

Pykälän 1 momenttia sovelletaan vain, jos:

1) käypää markkina-arvoa huomattavasti alempi vastike on aiheutunut myyjän ja ostajan välisestä 73 d §:ssä tarkoitettua etuyhteydestä; ja

2) ostajalla ei ole 10 luvun mukaan oikeutta vähentää hankintaan sisältyvää veroa täysimääräisesti.

Mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, ei sovelleta, jos myyjän ei olisi suoritettava veroa kyseisen tavarán tai palvelun vastikkeettomasta luovuttamisesta omaan käyttöön ottamista koskevien säännösten perusteella.

73 d §

Edellä 73 c §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettu etuyhteys on olemassa, jos:

1) ostajana oleva yksityishenkilö kuuluu perhe- tai sukulaisuussuhteen perusteella myyjän lähipiiriin taikka on tähän muutoin läheisessä henkilökohtaisessa suhteessa;

2) ostajana oleva yksityishenkilö omistaa osan myyjän pääomasta tai ostaja on tällaiseen omistajaan 1 kohdassa tarkoitettussa suhteessa;

3) ostajana oleva yksityishenkilö kuuluu myyjän henkilökuntaan tai osallistuu myyjän johtoon tai valvontaan taikka ostaja on tällaiseen henkilöön 1 kohdassa tarkoitettussa suhteessa;

4) ostajana oleva elinkeinonharjoittaja on verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 31 §:n 2 momentissa tarkoitettuna etuyhteydessä myyjään; tai

5) ostaja ja myyjä ovat muutoin läheiseen henkilökohtaiseen suhteeseen taikka johto-, omistus-, jäsenyys-, rahoitus- tai oikeussuhteeseen perustuvassa läheisessä yhteydessä.

73 e §

Käyvällä markkina-arvolla tarkoitetaan sitä täyttä määrää, jonka ostaja siinä vaihdannan vaiheessa, jossa tavara tai palvelu myydään, joutuisi kyseisen tavaran tai palvelun saadakseen samana ajankohtana maksamaan vapaan kilpailun vallitessa riippumattomalle myyjälle sen jäsenvaltion alueella, jossa myynti tai yhteisöhankinta on veronalainen.

Jos 1 momentissa tarkoitettua vertailukelpoista myyntiä ei voida määrittää, käypänä markkina-arvona pidetään:

1) sitä täyttä määrää, jolla tavaran tai palvelun myynyt elinkeinonharjoittaja tavanomaisesti myy vastaavia tavaroita tai palveluita ja joka on vähintään 2 kohdassa tarkoitettun määrän suuruinen;

2) jos 1 kohdassa tarkoitettua määrää ei ole, 74 tai 75 §:ssä tarkoitettua määrää.

Edellä 1 tai 2 momentissa tarkoitettu määrä ei sisällä veron osuutta.

Oma käyttö

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Tätä lakia sovelletaan, jos myyty tavara on toimitettu, palvelu on suoritettu, yhteisöhankinta on tehty, tavara tai palvelu on otettu omaan käyttöön taikka tavara on siirretty varastointimenettelystä lain tultua voimaan.
