

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi liikevaihtoverolain 1 ja 3 §:n muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi liikevaihtoverolain säännöksiä, jotka koskevat oman käytön verottamista ja verottomia tavaroita. Tavarahan omaan käyttöön ottaminen olisi liikevaihtoverolista ainoastaan silloin, kun käytettäväksi ottaminen tapahtuu liikevaihtoverolaissa tarkoitetun liiketoiminnan yhteydessä. Ehdotettu muutos vaikuttaisi lähinnä ilmaisjakelulehtien verotukseen.

Esityksessä ehdotetaan myös, että tekijän omistamien kuvataiteen tuotteiden myynti säädettäisiin verovapaaksi. Ehdotettujen muutosten pääasiallisena tarkoituksena on varmistaa aikaisemmin vallinneen verotuskäytännön jatkuminen. Ehdotettu laki on tarkoitus saattaa voimaan heti, kun eduskunta on sen hyväksynyt.

PERUSTELUT

1. Nykyinen tilanne ja ehdotetut muutokset

1.1. Oman käytön verottaminen

Liikevaihtoverolain 1 §:n mukaan liikevaihtoveroa on suoritettava muun ohella tavarahan ottamisesta käytettäväksi sen myynnin tai muun liiketoiminnan harjoittamisen yhteydessä muuhun kuin myyntitarkoitukseen eli omaan käyttöön. Oman käytön verottamista koskevat säännökset ovat tarpeen neutraliteettiperiaatteen vuoksi. Säännökset koskevat paitsi ulkopuolisilta hankittuja myös itse omaan käyttöön valmistettuja tavaroita. Omaan käyttöön otetun tavarahan verotusarvo on pääsääntöisesti tavarahan ostohinta. Kun verovelvollinen valmistaa vastaavia tavaroita myyntitarkoitukseen tai kun tavara on tavallinen myyntituote, verotusarvona pidetään 80 prosenttia valmistetun tavarahan käyvästä myyntihinnasta.

Itse valmistetun tavarahan ottaminen käytettäväksi muuhun kuin myyntitarkoitukseen on aiemmin vakiintuneesti jätetty liikevaihtovero-

tuksen ulkopuolelle silloin, kun tavarahan valmistaja ei muutoin harjoita liikevaihtoverolaissa tarkoitettua liiketoimintaa. Lainkohdassa ei tosin nimellisesti edellytetä, että liiketoiminnan, jonka yhteydessä tavara otetaan käytettäväksi muuhun kuin myyntitarkoitukseen, tulisi olla liikevaihtoverolaissa tarkoitettua liiketoimintaa.

Ilmaisjakelulehden kustantaminen on liiketoimintaa, jossa tulo hankitaan mainostilaa myymällä. Pelkästään ilmaisjakelulehden kustantamista harjoittavat ovat olleet aiemman verotuskäytännön mukaan velvollisia suorittamaan liikevaihtoveroa lehden ottamisesta käytettäväksi muuhun kuin myyntitarkoitukseen vain, jos he ovat itse painaneet lehden. Jos ilmaisjakelulehden painatus on teetetty ulkopuolisella yrityksellä, ei lehden kustantaja ole aiemmin ollut liikevaihtoverovelvollinen. Tällöin kustantaja on suorittanut liikevaihtoveroa ainoastaan ilmaisjakelulehden painotyön ostohintaan sisältyvänä.

Korkein hallinto-oikeus on 23.8.1985 (taltio 3452) ja 4.12.1985 (taltio 5625) antamallaan päätöksillä katsonut, että yhtiö, joka suoritti ainoastaan kustantamansa ilmaisjakelulehden kä-

sikirjoitusten laadinnan ja muun toimitustyön ostaen lehden ladonnan, sivunvalmistuksen, painatuksen ja jakelun ulkopuolisilta yrityksiltä, harjoitti liiketoiminnan muodossa ilmaisjakelulehden kustannustoimintaa. Yhtiö oli siten tavanomaisena myyntituotteena pidettävän lehden valmistaja, ja sen oli suoritettava liikevaihtoveroa valmistamiensa ilmaisjakelulehtien ottamisesta käytettäväksi muuhun kuin myyntitarkoitukseen. Näillä ratkaisuilla vahvistettiin samalla se periaate, että varsinaisten kirjapainoteknisten kustannusten lisäksi on myös toimitustyöstä aiheutuvat kustannukset otettava huomioon lehden käypää myyntihintaa laskettaessa.

Verohallitus on 22.1.1986 antanut liikevaihtoverotoimistoille ohjeen ilmaisjakelulehtien verotuskäytännön muuttamisesta. Verohallituksen ohjeet ovat perustuneet edellä mainittuihin korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiin. Verohallituksen ohjeiden mukaan ilmaisjakelulehden kustantamista harjoittavat ovat velvollisia suorittamaan veroa lehden ottamisesta käytettäväksi muuhun kuin myyntitarkoitukseen silloinkin, kun lehden painatus suoritetaan muualla. Lehden käypään myyntihintaan on vastoin aikaisempaa käytäntöä luettava myös toimitustyöstä aiheutuneet kustannukset. Verohallituksen ohjeiden mukaan muutunutta laintulkintaa oli sovellettava vuoden 1986 alusta lukien.

Liikevaihtoverolain neutraliteettivaite ei suoranaisesti edellytä ilmaisjakelulehtien oman käytön verottamista, koska ne kilpailevat varsinaisten sanomalehtien kanssa lähinnä mainosmarkkinoista. Sanomalehtien levikkimyyntiin ilmaisjakelulehdillä ei juurikaan ole vaikutusta. Lisäksi on huomattava, että tilatut sanoma- ja aikakauslehdet ovat kokonaan verottomia tavaroita, joskin myös tällaisten lehtien ilmaiseksi luovutetuista kuukausi- ja vuosikerroista on suoritettava liikevaihtoveroa.

Liikevaihtoverolainsäädännön tarkistamistoimikunta on mietinnössään (Komiteamietintö 1983:87) esittänyt liikevaihtoverolain 1 §:n 2 momentin säännöstä muutettavaksi siten, että tavarahan myyntinä pidettäisiin tavarahan ottamista muuhun kuin myyntitarkoitukseen ainoastaan silloin, kun käytettäväksi ottaminen tapahtuu liikevaihtoverolaissa tarkoitetun liiketoiminnan yhteydessä. Toimikunta perusteli ehdotustaan käytännössä esiintyneiden tulkintavaikeuksien vähentämisellä. Toimikunnan mietinnöstä annetuissa lausunnoissa ehdotusta yleisesti puollettiin.

Esityksessä ehdotetaan, että liikevaihtoverolain 1 §:n 2 momentin säännöstä muutettaisiin liike-

vaihtoverolainsäädännön tarkistamistoimikunnan ehdotuksen mukaisesti. Lainmuutoksen toteuttaminen merkitsisi myös ilmaisjakelulehtien kustannustoiminnan jäämistä liikevaihtoverotuksen ulkopuolelle. Ilmaisjakelulehtien verotus palautuisi näin aiemman verotuskäytännön mukaiseksi. Ehdotettu muutos koskisi vain niitä ilmaisjakelulehtien kustantajia, jotka eivät harjoita mitään liikevaihtoverolaissa tarkoitettua liiketoimintaa. Muilla aloilla lainmuutoksen merkitys olisi vähäinen.

1.2. Taideteosten verottaminen

Liikevaihtoverolain 1 §:n mukaan liikevaihtoveroa on suoritettava muun ohella liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavarahan mynnistä ja tavarahan valmistamisesta. Liikevaihtoverolaissa ei ole määritetty tavarahan eikä liiketoiminnan käsitettä.

Liikevaihtoverolain 2 §:ssä luetellaan ne hyödykkeet, joita liikevaihtoverotuksessa ei pidetä tavaroina ja jotka siis on jätetty verotuksen ulkopuolelle. Liikevaihtoverolain 3 §:ssä on lueteltu ne verottomat tavarat, jotka ovat liikevaihtoverolain tarkoittamia tavaroita, mutta joiden myynti ja maahantuonti on säädetty verottomaksi.

Liikevaihtoverolain 6 §:n 1 momentin mukaan velvollinen suorittamaan veroa tavarahan mynnistä on se, joka harjoittaa 1 §:ssä tarkoitettua liiketoimintaa. Kun tavarahan myynti on tapahtunut komissiokaupan muodossa, pidetään liikevaihtoverolain 6 §:n 3 momentin mukaan komitenttinä myyntinä tavarahan toimittamista komissiovarastoon ja komissionäärin myyntinä tavarahan myyntiä komissiovarastosta. Tämän mukaisesti komissionäähön tapahtuvassa kaupassa sekä komitentti että komissionääri ovat verovelvollisia.

Verotus- ja oikeuskäytännössä on katsottu, ettei sinänsä tavaroiksi katsottavien taide-esineiden valmistus ole liiketoimintaa silloin, kun taiteilija luo taideteoksen alkuperäiskappaleen. Tällaisen taideteoksen myynti on katsottu verottomaksi, kun taiteilija itse myy taideteoksen. Taidegallerioiden ja muiden näyttelyjärjestäjien välityksellä myydyt taideteokset on myös katsottu verottomiksi. Verottomuus on taidegallerioiden ja muiden näyttelyjärjestäjien osalta perustunut siihen, että kysymyksessä on katsottu olleen liikevaihtoveroton välitystoiminta.

Korkein hallinto-oikeus on 26.11.1986 antamallaan päätöksellä (taltio 4767) katsonut, että taidegallerian välityksellä tapahtuvaa taideteoksen myyntiä on pidettävä liikevaihtoverolaissa

tarkoitettuna komissiokauppana. Korkeimman hallinto-oikeuden päätös muuttaa taidegallerioiden ja muiden näyttelyjärjestäjien verotuskäytäntöä siten, että ne joutuvat maksamaan liikevaihtoveroa välittämiensä taideteosten myyntihinnoista. Koska taiteilijat eivät ole verovelvollisia, galleriat ja muut näyttelyjärjestäjät eivät voi vähentää taideteosten ostohintoja, jolloin galleriat joutuvat suorittamaan liikevaihtoveroa taide-teoksen koko myyntihinnasta.

Ruotsin arvonlisäverolain (lagen om mervärdeskatt) 8 § 8 kohdan mukaan tekijän tai hänen kuolinpesänsä omistaman kuvataideteoksen myynti ei ole veronalainen, vaikka liikevaihtoverovelvollisuus on muuten Ruotsissa huomattavasti laajempi kuin Suomessa. Säännös koskee sellaisia teoksia, joihin voi olla tekijänoikeus. Kuvataideteoskäsité on sama kuin Ruotsin tekijänoikeuslaissa (lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk) eli kuvataideteoksena pidetään maalauksia, piirustuksia, graafisia teoksia ja veistoksia sekä myös esimerkiksi kuvakudonnoisia. Käyttöraide-esineet ovat sen sijaan veronalaisia, samoin kauppatavaraluonteiset veistokset, joukotuotteina syntyneet jäljennökset ja taidekäsitön tuotteet. Kuvataideteoksen myynti on verotonta myös silloin, kun myynti tapahtuu komissiokaupan muodossa. Oikeustila Norjassa ja Tanskassa on asiallisesti lähes sama kuin Ruotsissa.

Esityksessä ehdotetaan, että liikevaihtoverolain 3 §:n verottomien tavaroiden luetteloon lisättäisiin tekijän omistamat kuvataiteen tuotteet. Ehdotetun muutoksen tarkoituksena on varmistaa aikaisemmin vallinneen verotuskäytännön jatkuminen. Ehdotettu muutos koskisi vain taideteoksen tekijän omistamia tuotteita. Tekijän myytyä taideteoksen, teos muuttuu liikevaihtoverolliseksi tavaraksi. Taideteoksen myynti taidegallerian tai muun näyttelyjärjestäjän kautta komissiokaupan muodossa olisi myös verotonta, koska taide-teoksen omistusoikeus ei komissiokaupassa siirry tekijältä. Jos tekijä on myynyt taideteoksensa taidegallerialle ja galleria myy sen edelleen, gallerian myynti olisi verollista.

Ehdotettu muutos koskisi vain kuvataiteen tuotteita. Kuvataiteen tuotteita olisivat esimerkiksi maalaukset, piirustukset, graafiset teokset, veistokset ja kuvakudonnoiset eli ne taideteokset, joita lähinnä myydään taidegallerioissa ja näyttelyissä. Tekijän rajoittamaa, numeroitua ja tekijän nimellä tai nimimerkillä varustettua sarjaa pidettäisiin myös liikevaihtoverottomana tavarana. Säännös ei koskisi ensisijaisesti käyttöesineiksi tarkoitettuja taide-esineitä, kuten taidekäsitöitä ja taideteollisuuden tuotteita.

Ehdotettu muutos koskisi myös kuvataiteen tuotteiden maahantuontia. Ulkomainen taide olisi vapaa liikevaihtoverosta samoin edellytyksin kuin kotimainen taide.

2. Esityksen taloudelliset vaikutukset

Ehdotettujen muutosten taloudellisia vaikutuksia on vaikea arvioida, mutta muutoksesta johtuva liikevaihtoverotuoton vähentyminen lieenee vähäistä.

3. Voimaantulo

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan heti, kun eduskunta on sen hyväksynyt. Lakia sovellettaisiin niihin tavaroihin, jotka myydään, otetaan käytettäväksi muuhun kuin myyntitarkoitukseen tai luovutetaan tullivalvonnasta 1 päivänä tammikuuta 1987 tai sen jälkeen.

4. Säättämisyjärjestys

Lakiehdotus olisi käsiteltävä valtiopäiväjärjestyksen 66 §:n määrittämässä järjestyksessä.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Laki

liikevaihtoverolain 1 ja 3 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan 5 päivänä joulukuuta 1963 annetun liikevaihtoverolain (532/63) 1 §:n 2 momentti sekä *lisätään* 3 §:n 1 momenttiin uusi f kohta, seuraavasti:

1 §

Tavarán myyntinä pidetään tässä laissa myös tavarán muuta luovuttamista ja vuokraamista sekä majoitus- tai ravitsemisliikkeessä tahi liike-toiminnan muodossa muualla tapahtuvaa tarjoi-lua, niin myös tavarán ottamista käytettäväksi sen myynnin tai muun tässä laissa tarkoitettun liike-toiminnan harjoittamisen yhteydessä muuhun kuin myyntitarkoitukseen.

3 §

Verotonta on seuraavien tavaroiden myynti ja maahantuonti:

f) tekijän omistama kuvataiteen tuote.

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä _____ kuuta 198 ____ . Lakia sovelletaan niihin tava-roihin, jotka myydään, otetaan käytettäväksi muuhun kuin myyntitarkoitukseen tai luovute-taan tullivalvonnasta 1 päivänä tammikuuta 1987 tai sen jälkeen.

Helsingissä 19 päivänä joulukuuta 1986

Tasavallan Presidentti

MAUNO KOIVISTO

Ministeri Pekka Vennamo

Laki

liikevaihtoverolain 1 ja 3 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan 5 päivänä joulukuuta 1963 annetun liikevaihtoverolain (532/63) 1 §:n 2 momentti sekä *lisätään* 3 §:n 1 momenttiin uusi f kohta, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

1 §

Tavarán myyntinä pidetään tässä laissa myös tavarán muuta luovuttamista ja vuokraamista sekä majoitus- tai ravitsemisliikkeessä tahi liiketoiminnan muodossa muualla tapahtuvaa tarjoilua, niin myös tavarán ottamista käytettäväksi sen myynnin tai muun liiketoiminnan harjoittamisen yhteydessä muuhun kuin myyntitarkoitukseen.

Tavarán myyntinä pidetään tässä laissa myös tavarán muuta luovuttamista ja vuokraamista sekä majoitus- tai ravitsemisliikkeessä tahi liiketoiminnan muodossa muualla tapahtuvaa tarjoilua, niin myös tavarán ottamista käytettäväksi sen myynnin tai muun *tässä laissa tarkoitetun* liiketoiminnan harjoittamisen yhteydessä muuhun kuin myyntitarkoitukseen.

3 §

Verotonta on seuraavien tavaroiden myynti ja maahantuonti:

f) tekijän omistama kuvataiteen tuote.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 198 . Lakia sovelletaan niihin tavaroihin, jotka myydään, otetaan käytettäväksi muuhun kuin myyntitarkoitukseen tai luovutetaan tullivalvonnasta 1 päivänä tammikuuta 1987 tai sen jälkeen.

