

JUHLAJULKAISU

LASSI KILPI

1920 • 4/2 • 1990

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

Vammala 1989 Vammalan Kirjapaino Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 951-855-116-2

ISBN 978-951-855-868-5 (PDF)

Liikevaihtoveroa puolisen vuosisataa

Valtioneuvosto asetti 15. 2. 1940 asiantuntijalautakunnan »kiireellisesti harkitsemaan kysymystä, missä muodossa liikevaihtoverotus taroituksenmukaisimmin voitaisiin saattaa voimaan Suomessa sekä laatimaan ehdotusta mainitun verotuksen vaatimaksi lainsäädännöksi». Asiantuntijalautakunnan puheenjohtajaksi valtioneuvosto kutsui Suomen Pankin johtokunnan jäsenen, professori K. T. Jutilan sekä jäseniksi filosofian tohtori Matti Lepon ja esittelijäneuvos Eero Kivikarin. Lautakunnan sihteerinä toimi sen jäsen tohtori Leppo ja pysyvästi asiantuntijana lakitieteen tohtori A. R. Heikonen.

Asiantuntijalautakunta hankki yksityiskohtaista aineistoa ulkomailla liikevaihtoverotuksesta saaduista kokemuksista ja pyysi lausuntoja monilta elinkeinoelämän asiantuntijoilta. Mietintönsä, johon sisältyi ehdotus laiksi liikevaihtoverosta, lautakunta jätti valtioneuvostolle 26. 6. 1940 (1940: 2). Valtiovarainministeriö pyysi lakiehdotuksen johdosta lausunnon elinkeinoelämän järjestöiltä ja pyysi asiantuntijalautakuntaa esittämään ministeriölle ehdotukset niistä lakiehdotukseen tehtävistä muutoksista, joihin lausunnot antoivat aiheen. Muutosehdotukset perusteluineen lautakunta jätti valtiovarainministeriölle 14. 9. 1940 (PM muutosehdotuksista liikevaihtoveroa koskevaan lakiesitykseen, painamaton).

Hallitus antoi 18. 10. 1940 eduskunnalle esityksen laiksi liikevaihtoverosta. Eduskunta teki hallituksen esitykseen huomattavia muutoksia. Lain nimeksi tuli liikevaihtoverolaki. Laki vahvistettiin 3. 1. 1941 ja se säädettiin tulemaan voimaan 1. 2. 1941 (6/41).

Liikevaihtoverotus Suomessa oli alkanut.

ENSIMMÄINEN LIIKEVAIHTOVEROLAKI

Ensimmäisen liikevaihtoverolakimme laatijat olivat hyvin selvillä kertaantuvan verojärjestelmän haitoista. Varoittavana esimerkkinä oli Sak-

sassa vuonna 1916 säädetty ja vuonna 1918 uudistettu liikevaihtoverolaki. Sen mukaan teollisuuslaitos joutui ostamaan tarvitsemansa raaka-aineet ja puolivalmisteet veronalaisina. Näin syntyi houkutus järjestelyihin, joissa samalla yrittäjällä oli sekä raaka-aineita ja välituotteita että valmiita tuotteita valmistavia tuotantolaitoksia. Vastaavasti pyrkivät vähittäiskauppiat ostamaan tavaransa suoraan tehtailta ilman tukkukauppaveroa. Saksassa havaittiin pian järjestelmän epäkohdat ja niitä korjattiin.

Toinen huomattava tiennäyttäjä liikevaihtoverotuksen kehittämisesä näyttää olleen Kanada, jossa liikevaihtovero otettiin käyttöön vuonna 1920. Alkuhapuilujen jälkeen siellä siirryttiin vuonna 1923 järjestelmään, jossa liikevaihtoveron suoritti joko tuottaja itse tai siihen lisenssillä valtuutettu tukkukauppias. Veron suoritti siis joko tuottaja tai tukkukauppias, mutta eivät molemmat.

Suomen ensimmäisen liikevaihtoverolain laatimisessa käytettiin hyväksi sekä Saksassa että Kanadassa saatuja kokemuksia.

Tavoitteet

Liikevaihtoverolain avulla pyrittiin saamaan valtiolle nopeasti lisää verotuloja, koska ulkomaankauppa oli sodan vuoksi tyrehtynyt ja valtiolle tärkeän tulolähteen muodostaneet tullitulot olivat pienentyneet. Liikevaihtovero oli alkuaan tarkoitettu väliaikaiseksi.

Lakia valmisteltaessa pyrittiin erityisesti siihen, ettei verotus vaikuttaisi haitallisesti elinkeinoelämään eikä aiheuttaisi epäterveitä rakennemuutoksia liike-elämässä. Tavoitteena oli näin ollen jo tuolloin neutraali liikevaihtoverojärjestelmä.

Rakenne

Laki perustui yhdistettyyn tuotanto- ja vähittäismyyntiverojärjestelmään. Tuottaja suoritti veron myydessään valmistamansa tavarän jälleenmyyjälle tai suoraan kulutukseen ja vähittäiskauppaliike myydessään tavarän kulutukseen. Tukkukauppaporras ei suorittanut veroa.

Omaksutulla verojärjestelmällä pyrittiin estämään veron kertaantuminen. Yleistä ostovähennysoikeutta ei kuitenkaan ollut. Vain ravitsemisliikkeillä oli oikeus vähentää verollisesta myynnistä tarjoiltavien tuotteiden ja niiden raaka-aineiden verolliset ostohinnat.

Veron kertaantumista vähennettiin siten, että tuotantoporras sai maahantuoda ja ostaa valmistustoiminnassa käytettävät raaka-aineet ja puolivalmisteet verovapaasti. Eräiden teollisuuskoneiden ja -laitteiden myynti oli myös säädetty verovapaaksi.

Soveltamisala

Verotuksen kohteena olivat vain tavarat. Veroa oli suoritettava tavaravaran myynnistä ja tavaravaran myynnin yhteydessä suoritetuista tavaravaran puhdistus-, korjaus- ja kunnostamistöistä sikäli kuin ne eivät kohdistuneet kiinteistöön.

Tavaravaran maahantuonti oli verollista, mikäli tavarasta oli maksettava tullia. Myynti ulkomaille oli verotonta. Verotonta oli myös myynti, joka tapahtui valtiolle tai sen laitokselle taikka »yleisinhimillistä avustustoimintaa lahjavaroja harjoittavalle järjestölle, jonka valtiovarainministeriö oli sellaiseksi hyväksynyt».

Verottomat tavarat

Verottomiksi tavaroiksi oli säädetty tupakka ja alkoholijuomat, vesi, eräät energiatuotteet, lannoitteet sekä sanoma- ja aikakauslehdet. Tärkeän verottomien tavaroiden ryhmän muodostivat lisäksi »kansanravitsemukselle tärkeät elintarvikkeet». Tällaisiksi katsottiin vuonna 1941

leipä, lukuunottamatta leivoksia, keksejä, kaakkuja ja niihin verrattavia leipomotuotteita, leipävilja, peruna, suolattu silakka, maito, kerma, voi, juusto, piimä, jalostamaton liha, tuore kala ja kananmunat, mikäli niiden myynti ei tapahtunut ravitsemisliikkeessä.

Verovelvollisuus

Verovelvollisia olivat teollisen ja kaupallisen liikkeen sekä ravitsemisliikkeen harjoittajat. Verovelvollisuuden ulkopuolelle jäivät maatalouden ja sen sivuelinkeinojen harjoittajat sekä pienyrittäjät, jotka elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annetun lain mukaan saivat harjoittaa tavaroiden myyntiä ilman ilmoitusta tai lupaa.

TOINEN LIIKEVAIHTOVEROLAKI

Toinen liikevaihtoverolaki (921/41) tuli voimaan vuoden 1942 alusta ja oli voimassa vuoden 1950 loppuun. Laki perustui kuten edellinenkin yhdistettyyn tuotanto- ja vähittäismyyntiverojärjestelmään. Järjestelmän perusteita ei muutettu vaan lakia ainoastaan selvennettiin ja täydennettiin. Verokantoja tarkistettiin veron tuoton lisäämiseksi.

Veron kertaantuminen

Lähinnä verotusteknisistä syistä poistettiin teollisilla liikkeillä ollut tuotantokoneiden ja -laitteiden veroton osto-oikeus. Kun veron eliminoivaa ostovähennysoikeutta ei myönnetty, liikevaihtoveron kertaantuminen lisääntyi.

Soveltamisala

Tavaraan kohdistuvat työsuoritukset säädettiin verollisiksi muutoinkin kuin tavarán myynnin yhteydessä tehtyinä. Myös tavarán vuokraus säädettiin verolliseksi. Verotus ulotettiin myös eräisiin palveluihin säättämällä majoitusliikkeiden harjoittama huoneiden vuokraus sekä parturi- ja kampaamotoiminta verolliseksi.

Maahantuotavien tavaroiden verovapautta rajoitettiin. Myynti valtiolle ja sen laitoksille sekä yleisinhimillistä toimintaa lahjavaroin harjoittaville järjestöille säädettiin verolliseksi.

Verottomat tavarat

Verottomien tavaroiden luetteloon ei toista liikevaihtoverolakia säädettyäessä tehty olennaisia muutoksia. Suuri muutos tehtiin vuonna 1947, kun lukuisat ruokatavarat ja einestuetteet vapautettiin liikevaihtoverosta vuoden 1948 alusta.

KOLMAS LIIKEVAIHTOVEROLAKI

Kolmas liikevaihtoverolaki (605/50) tuli voimaan vuoden 1951 alusta ja oli voimassa vuoden 1963 loppuun. Tuona aikana sovellettiin maassamme yhden vaiheen verojärjestelmää, jossa pääsäännön mukaan vain tuotannolliset liikkeet olivat verovelvollisia.

Tuotantoverojärjestelmää perusteltiin lähinnä hallinnollisilla syillä. Katsottiin näet, että verotuksen toimittaminen olisi helppoa tuottajaportaassa, jossa verovelvollisia oli vähän ja jossa liikkeiden kirjanpidon taso oli riittävän korkea. Toinen tärkeä syy oli se, että tuotantoportaassa tapahtuvan verotuksen yhteydessä katsottiin voitavan helposti säätää verottomiksi sellaisia tavaroita, joiden rasittamista verolla ei pidetty tarkoituksenmukaisena.

Verovelvollisuus

Verovelvollisia olivat tuotannolliset yritykset eli teolliset ja työliik-
keet sekä lisäksi anniskelu- tai tanssiliikkeiden harjoittajat. Tukku- ja
vähittäiskauppaliikkeet olivat verotuksen ulkopuolella.

Veron kertaantuminen

Veron kertaantumisen estämiseksi teolliset liikkeet saivat maahan-
tuoda ja ostaa toisilta teollisilta liikkeiltä tuotannossaan käyttämänsä
raaka-aineet ja puolivalmisteet liikevaihtoverottomina. Jos raaka-aine
tai puolivalmiste ostettiin ei-verovelvolliselta kauppaliikkeeltä, teolli-
sella liikkeellä oli vähennysoikeus. Vähennysoikeus oli myös työliik-
keillä sekä anniskelu- tai tanssiravintolan pitäjillä. Vuoden 1960 alusta
vapautettiin verosta myös »välittömästi ensikäytössä kulutettavat ta-
varat.»

Veron kertaantumista vähennettiin myös siten, että moniin teolli-
suuden käyttämiin koneisiin ja laitteisiin sekä polttoaineisiin sovellet-
tiin alennettua verokantaa.

Soveltamisala

Verotus kohdistettiin vain tavaroihin. Verollista oli tavarahan myynti
ja vuokraus sekä tavaraan kohdistuvat muutos-, puhdistus-, korjaus-,
kunnostamis- ja asentamistyöt. Maahantuonti oli verollista ja tavarahan
myynti ulkomaille verotonta.

Verottomat tavarat

Verottomien tavaroiden luettelo muodostui vuosien myötä varsin
laajaksi. Verottomia olivat mm. elintarvikkeet, kankaat ja monet vaat-
teet ja asusteet, apteekkitavarat, vesi, kotimaiset energiatuotteet, re-
hut, lannoitteet ja maatalouskoneet. Erikoisuutena mainittakoon, että
1950-luvun lopulla verottomiksi säädettiin jopa paloautot ruiskuineen
sekä »kankaasta valmistetut Suomen liput».

Verottomien tavaroiden määrittelyssä jouduttiin käytännössä suu-
riin vaikeuksiin. Näitä lisäsi erityisesti se, että verottomaksi pyrittiin
säättämään vain välttämättömyys, kun taas ylellisyys pyrittiin pitämään
verollisena. Esimerkkejä verottomista tavaroista rajauksineen:

- sanoma- ja aikakauslehdet, lukuun ottamatta ajanvietelehtiä
- varsinaiseen kirjallisuuteen kuuluvat kirjat

- leipomotuotteet, lukuun ottamatta leivoksia, keksejä, kaakkuja ja niihin verrattavia konditoriatuotteita
- jalkineet, naisten kulta-, hopea-, brokaadi-, opaali-, silkki-, satiini-, pronssi-, kalannahka- ja matelijannahkaisia kenkiä sekä miesten kiil-tonahkakenkiä lukuun ottamatta
- tekstiiliaineet ja -tavarat, sikäli kuin ne eivät olleet luonnonsilkkiä tai kullankehrääjätavaraa
- turkislammassnahka, lukuun ottamatta krimi-, astrakaani-, persiaani-, puolipersiaani- ja tiibettinahkaa.

Siirryttyäni vuonna 1963 liikevaihtoverokonttorin esittelijäksi sain ensimmäiseksi esiteltäväkseni valitusasian, jossa oli kysymys siitä, voitiinko Veronmaksajain miinuskirjaa pitää varsinaiseen kirjallisuuteen kuuluvana kirjana. Ratkaisuksi tuli, että ei voitu.

Rakennustarvikkeet

Rakennustoiminta oli liikevaihtoverotuksen ulkopuolella. Sen sijaan rakennustarvikkeet olivat, höyläämätöntä ja höylättyä mänty- ja kuusi-puusahatavaraa lukuun ottamatta, veronalaisia. Asuinrakennusten verorasituksen keventämiseksi ryhdyttiin vuonna 1955 palauttamaan uusien asuinrakennusten rakentajille osa rakennustarvikkeiden hintaan sisältyneestä liikevaihtoverosta. Veron palauttivat hakemuksesta liikevaihtoverotoimistot valtiovarainministeriön vahvistamien perusteiden mukaan. Tarkoituksena oli palauttaa keskimäärin puolet rakennustarvikkeiden hintaan sisältyneestä verosta. Palautettava vero määräytyi kaavamaisesti rakennuksen pinta-alan mukaan. Palautus vaihteli sen mukaan, oliko rakennus kivinen vai puinen ja oliko rakennuksessa keskuslämmitys sekä vesi- ja viemärijohtot.

Aloitin liikevaihtoverourani Helsingin liikevaihtoverotoimistossa tilapäisenä rakennuspalautusasiain tarkastajana. Tehtävä oli mielenkiintoinen ja miellyttäväkin; olihan yhteisten varojen jakaminen niiden keräämistä mukavampaa.

Veron palauttaminen päättyi nykyisen liikevaihtoverolain tullessa voimaan vuoden 1964 alussa.

Ongelmat

Verottomien tavaroiden luettelo paisui aikaa myöten niin laajaksi, ettei 1960-luvun alkupuolella enää ollut kysymys yleisestä kulutusverosta. Kun verokanta oli korkea ja kun raja verollisten ja verottomien tavaroiden välillä oli usein hiuksenhieno ja osin jopa mielivaltainen, ve-

rotus ei ollut neutraalia. Verollisia tavaroita valmistavat eivät voineet ymmärtää, miksi heidän oli maksettava korkea vero, kun heidän kilpailijansa saivat myydä lähes samanlaisia tuotteita kokonaan verottomasti.

Suurimmat vaikeudet aiheutuivat kuitenkin siitä, että tukku- ja vähittäiskauppaporras oli verotuksen ulkopuolella. Tämä johti aikaa myöten siirtohintajärjestelyihin. Teolliset liikkeet perustivat näet omia myynti-yhtiöitä, joille ne myivät koko tuotantonsa pieneksi määräämästään siirtohinnasta, ja maksoivat veron vain tästä hinnasta. Kun myyntiyhtiö ei kaupallisena liikkeenä ollut verovelvollinen, vero tuli lopullisesti suoritetuksi vain alhaisesta siirtohinnasta. Siirtohintajärjestelyt muodostuivat niin huomattaviksi, että koko tuotantoverojärjestelmästä oli pakko luopua.

NELJÄS LIIKEVAIHTOVEROLAKI

Neljättä eli nykyistä liikevaihtoverolakia (532/63, LVL), joka annettiin 5. 12. 1963, on sovellettu vuoden 1964 alusta lukien. LVL:n mukaisesti järjestelmää voidaan luonnehtia yhdistetyksi tuotanto-, tukku- ja vähittäiskauppaverojärjestelmäksi. Samalla laki rakentuu eräiltä keskeisiltä osiltaan arvonlisäverojärjestelmän periaatteille.

Tavoitteet

Nykyistä LVL:a valmisteltaessa ja säädettäessä pyrittiin kolmeen pää tavoitteeseen. Nämä olivat fiskaalinen tavoite, neutraliteettitavoite ja hallinnollinen tavoite.

Fiskaalinen tavoite tarkoittaa sitä, että liikevaihtoverotuksen pitää tuottaa valtiolle rahaa. Veron tuotto taas riippuu, paitsi verokannan korkeudesta, myös siitä, kuinka laajalle verotus ulotetaan. Nykyistä lakia laadittaessa lähdettiin siitä, että verovelvollisuus ja verotuksen soveltamisalue ulottuisivat mahdollisimman laajalle ja että verotuksen ulkopuolelle jääviä hyödykkeitä tai verottomia tavaroita olisi mahdollisimman vähän.

Neutraliteettitavoite tarkoittaa sitä, ettei liikevaihtoverotus muuta hyödykkeiden suhteellisia hintoja verrattuna tilanteeseen, jossa verotusta ei lainkaan olisi. Veron lopulliseen suhteelliseen osuuteen ei saisi vaikuttaa, kuinka monen portaan kautta tavara kulkee kuluttajalle. Verotuksen ei tulisi asettaa yhtä yritysmuotoa toista edullisempaan asemaan. Sen vuoksi verotus ei saisi vaikuttaa liike-elämän normaaliin kulkuun eikä aiheuttaa kansantaloudellisesti epäterveitä rakennemuutok-

sia tai muuttaa kuluttajien kysynnän suuntaa. Neutraliteettitavoite edellytti, että periaatteessa kaikki tavarat säädettiin saman veroprosentin alaisiksi ja että kaikki vaihdannan portaat säädettiin verovelvollisiksi.

Hallinnollisesti edullinen on sellainen verojärjestelmä, jossa vero voidaan periä pienin kustannuksin. Hallinnolliset edut riippuvat verovelvollisten lukumäärästä, veroprosentin korkeudesta ja verottomien tavaroiden lukumäärästä. Mitä pienempi on verovelvollisten lukumäärä, sitä yksinkertaisempaa on veron periminen. Neutraliteettitavoitteen kannalta paras verojärjestelmä on siten ristiriidassa hallinnollisesti edullisimman verojärjestelmän kanssa. Veroprosentin korkeudella on merkitystä siten, että mitä alhaisempi on veroprosentti, sitä pienemmäksi muodostuu halu veron kiertämiseen. Verottomat tai normaalia alemman verokannan mukaan verotettavat tavarat taas aiheuttavat sekä veroviranomaisille että verovelvollisille paljon lisätyötä.

Soveltamisala

Edellä selostettujen tavoitteiden yhteensovittamisesta oli tuloksena, että verovelvolliseksi säädettiin periaatteessa jokainen, joka harjoittaa liiketoiminnan muodossa tavarahan myyntiä tai tekee tavaraan kohdistuvia työsuorituksia. Verovelvollisia ovat näin ollen teollisuuden, tukkukaupan ja vähittäiskaupan harjoittajat sekä ravitsemis- ja työliikkeet.

Sääntönä siis on, että liikevaihtoverotuksen piiriin kuuluu vain se liiketoiminta, joka kohdistuu laissa tarkoitettuihin tavaroihin. Verotuksen ulkopuolelle jäävät näin ollen mm. lukuisat palveluelinkeinot.

Verokanta

Kaikkien verollisten tavaroiden myynti säädettiin jokaisessa portaassa verolliseksi saman verokannan mukaan. Välttämättömyyshyödykkeille ei siis säädetty normaalia alemmaa eikä ylellisyystavaroille normaalia korkeampaa verokantaa.

Sovellettavaan verokantaan vaikuttaa toisaalta valtion verotulojen tarve ja toisaalta pyrkimys rajoittaa hintojen nousua. Nykyisen LVL:n aikana sovelletut veroprosentit ovat olleet seuraavat:

1964—1966	10 %
1967—1976	11 %
1977—31. 5. 1983	14 %
1. 6. 1983—31. 5. 1989	16 %
1. 6.—30. 11. 1989	16,5 %
1. 12. 1989 alkaen	17 %

Verottomat tavarat

Verottomien tavaroiden osalta lähdettiin siitä, että verotuksen tulee kohdistua kaikkiin tavaroihin ja että riippumatta tavarankäyttötarkoituksesta ja jakelutiestä verotetuksi tulee saattaa koko se hinta, jonka kuluttaja joutuu tavarasta maksamaan. Tästä pääperiaatteesta katsottiin voitavan poiketa vain erittäin painavista syistä. Esimerkkeinä verottomiksi säädettyistä tavaroista mainittakoon sanoma- ja aikakauslehdet vähintään kuukauden ajaksi tilattuina, pyöreä puutavara, maa-ainekset, elävät eläimet sekä ilma- ja vesialukset. Luettelosta havaitaan, ettei verottomaksi alun perin säädetty yhtään sellaista tavaraa, jota yleisesti myydään vähittäiskaupassa.

Elintarvikkeet

Eräät välttämättömiksi peruselintarvikkeiksi katsotut tavarat on vapautettu liikevaihtoverosta jalostamattoman alkutuotteen arvon osalta. Näin meneteltiin toisaalta verotusteknisistä syistä, sillä alkutuottajat haluttiin jättää verovelvollisuuden ulkopuolelle. Toisaalta vapauttamisperusteena on ollut pyrkimys lieventää välttämättömyyshyödykkeiden verorasitusta.

Elintarvikkeiden lievempi verorasitus on teknisesti toteutettu siten, että tiettyjen jalostamattomien alkutuotteiden myynti suoraan alkutuotannosta on säädetty verottomaksi. Verovelvolliselle, joka ostaa niitä alkutuottajalta, on kuitenkin myönnetty oikeus vähentää oman myyntinsä verotusarvoa laskiessaan nämä liikevaihtoverottomat ostot. Menettelyn johdosta jalostamattoman alkutuotteen osuus tavarankäytön hinnasta jää verottomaksi ja vero rasittaa vain elintarvikkeiden jalostuskustannuksia ja kaupan myyntipalkkioita. Järjestelyllä on saavutettu se etu, että myös elintarvikkeet ovat vähittäiskaupassa kokonaan verollisia tavaroita. Esim. voita käsitellään vähittäiskaupassa normaaliin tapaan verollisena tavarana, mutta sen valmistuksen käytetty maito on meijerille myönnetyn vähennyksen vuoksi jäänyt verotuksen ulkopuolelle.

LAINSÄÄDÄNNÖN MUUTOKSET

Nykyinen LVL on ollut voimassa jo yli 25 vuotta. Tänä aikana lakiin on tehty useita muutoksia. Keskeisimmät näistä ovat eräistä kestopuutavaroista peritty liikevaihtoveron lisävero (ns. pistevero), polttoaineiden vapauttaminen liikevaihtoverosta, eräiden elintarvikkeiden os-

tovähennysoikeuden suurentaminen, tukkuverovelvollissäännösten poistaminen, tuotannollisten investointien ostohintojen säätäminen osittain vähennyskelpoisiksi, myyntitarkoituskäsitteen tarkistaminen, telepalvelujen verottaminen ja energiaverotuksen uudistaminen. Eräät näistä muutoksista ovat mutkistaneet alun perin selkeää järjestelmää.

Pistevero

Vuonna 1971 kestokulutustavaroihin kohdistuvaa verorasitusta lisättiin väliaikaisesti kantamalla niistä 11 %:n liikevaihtoveron lisäksi 15 %:n lisävero. Tämän ns. pisteveron tarkoituksena oli hillitä tuontia ja siten pienentää kauppataseen vajausta. Laki »eräistä tavaroista suoritettavasta liikevaihtoveron lisäverosta» tuli voimaan 6. 6. 1971.

Toimin tuolloin verohallituksen ylitarkastajana ja vuosi 1971 on jäänyt mieleeni virkaurani turhauttavimpana vaiheena. Kestokulutustavaroiden kauppiaita oli vaikea saada mukaan yhteistyöhön kantamaan veroa, jonka yksinomainen tarkoitus oli heidän kaupankäyntinsä tyrehdyttäminen.

Lisäveron alaisia tavaroita olivat mm. henkilöautot, moottoripyörät, lentokoneet, moottori- ja purjeveneet, venemoottorit, sähkökäyttöiset kotitalouskoneet, radiot, televisiot, levysoittimet, kamerat, soittimet, tekstiilimatot, kellot, jalometallikorut sekä luodikot ja haulikot.

Rajanveto lisäveron alaisten ja lisäverosta vapaiden tavaroiden välillä oli vaikeaa. Vaikeuksien pienentämiseksi oli valtiovarainministeriölle myönnetty oikeus antaa tarkempia määräyksiä siitä, mitkä tavarat kuuluivat verollisiksi säädettyihin tavararyhmiin. Erityisen hankalaa oli erottaa verovapaa soutuvene verollisista moottoriveneistä. Ratkaisuna pidettiin veneen rakennetta. Jos vene leveytensä ja painonsa vuoksi soveltui huonosti soutamiseen, sen myynnistä oli suoritettava lisäveroa. Verollisten soittimien erottaminen verottomista leluista vaati niin ikään valtiovarainministeriön antamaa määräystä. Sen mukaan

»soittimilla ei tarkoitettu esineitä, joita niihin käytetyn aineen laadusta, yksinkertaisesta rakenteesta, huonoista soitinominaisuuksista tai muista sellaisista seikoista johtuen oli pidettävä leluina, eikä myöskään vihellyspillejä ja muita äänimerkinantovälineitä».

Taloudellisesti tärkeä oli määritellä, mitä laissa tarkoitettiin »huoneen sähkölämmityslaitteilla». Lopullinen ratkaisu saatiin KHO:n päätöksillä lokakuussa 1971, kun lakia oli vaihtelevin tulkinnoin sovellettu jo noin 5 kk. Ratkaisuissa KHO katsoi, että sähkökäyttöisiä lämpöpattereita, lämpöpaneeleja, lämpölistoja ja uunilämmittimiä, jotka asen-

nettiin rakennuksen kiinteän lämmitysjärjestelmän osiksi, ei ollut pidettävä laissa tarkoitettuina huoneen lämmityslaitteina.

Lisäveroa oli tarkoitus kantaa yhden vuoden ajan. Lain soveltaminen ja sen noudattamisen valvonta muodostuivat kuitenkin niin vaikeiksi, että pisteverosta luovuttiin jo vuoden 1971 lopussa. Lopettamisvaiheessa jouduttiin hankkimaan oikeuskanslerin kannanotto siihen, oliko verohallitus ylittänyt toimivaltansa antaessaan yleisohjeen, jonka mukaan lisäveron alaisten tavaroiden myynnistä johtuneet kertymättömät osamaksuerät oli luettava joulukuun 1971 lisäveronalaiseen myyntiin. Oikeuskansleri katsoi, ettei verohallitus ollut menetellyt asiassa laittomasti.

Polttoaineet

Polttoaineet olivat edellä esitettyjen periaatteiden mukaisesti pääosin liikevaihtoveron alaisia tavaroita. Koska liikevaihtovero on prosentuaalinen vero, hinnoissa tapahtuneet muutokset vaikuttivat tietenkin myös liikevaihtoveron määrään. Vero lisäsi siten hintojen noustessa vähittäishintaan kohdistuvaa painetta. Öljyjen ja muidenkin polttoaineiden hintojen noustua voimakkaasti verojärjestelmää ei enää pidetty tarkoituksenmukaisena. Tästä syystä polttoaineiden verotusta muutettiin vuonna 1974 siten, että ne vapautettiin liikevaihtoverosta ja säädettiin pennimääräisen valmisteveron alaisiksi. Muutos merkitsi huomattavaa poikkeamista siitä LVL:n pääperiaatteesta, jonka mukaan kaikkien vähittäiskaupassa myytävien tavaroiden tulee olla verollisia.

Energiaverotuksen uudistamisen yhteydessä tuontipolttoaineet säädettiin jälleen 1. 8. 1986 alkaen liikevaihtoverollisiksi tavaroiksi.

Elintarvikkeet

Vuonna 1974 tapahtui toinenkin huomattava muutos liikevaihtoverotuksessa. Tällöin annettiin laki eräistä poikkeussäännöksistä liikevaihtoverolakiin. Lain tarkoituksena oli alentaa eräiden elintarvikkeiden liikevaihtoverorasitusta ja sen myötä niiden kuluttajahintoja. Verotusteknisesti tämä toteutettiin siten, että verovelvollisille myönnettiin oikeus vähentää eräiden alkutuottajilta hankkimiensa jalostamattomien alkutuotteiden (veroton) ostohinta 1,5-kertaisena. Näitä alkutuotteita olivat peruna, kananmunat, maito ja liha (teuraseläimet).

Maidon osalta ostovähennyksen määrä nostettiin vuonna 1978 ensin 1. 5. alkaen 1,65-kertaiseksi ja 1. 9. alkaen 1,9-kertaiseksi.

Todellista suurempien ostovähennysten todettiin sittemmin johta-

neen eri yrittäjien kilpailuolosuhteita häiritseviin järjestelyihin. Tästä syystä muutettiin lakia 1. 7. 1979 alkaen siten, että 1,5-kertaisen ostovähennyksen teuraseläimestä saa tehdä vain se, joka on ostanut eläimen alkutuottajalta, ja vain siitä hinnasta, joka ei sisällä kuljetuskustannuksia (hinnasta alkutuotantopaikalla). Maidon 1,9-kertainen ostovähennys sidottiin 1. 7. 1980 alkaen maidon tavoitehintaan. Kananmunien ja perunan osalta korotetusta alkutuotevähennyksestä luovuttiin 1. 7. 1980 alkaen kokonaan.

Maidon alkutuotevähennys on alennettu 1,7-kertaiseksi 1. 7. 1988 alkaen ja 1,6-kertaiseksi 1. 1. 1989 alkaen.

Tukkuverovelvollissäännösten poistaminen

Vuonna 1976 annettiin laki, joka sisältää säännökset tukkuverovelvollisaseman poistamisesta liikevaihtoverolainsäädännöstämme. Laki säädettiin tulevaksi voimaan kahdessa päävaiheessa siten, että 1. 9. 1976 lähtien poistettiin tukkuverovelvollisilla ollut oikeus tuoda myyntitarkoitukseen käytettäväksi hankkimansa tavarat maahan liikevaihtoverotta ja 1. 7. 1978 lukien poistettiin tukkuverovelvollisasema kokonaan.

Uusien teollisuusrakennusten verottomuus

LVL poikkeaa arvonlisäverojärjestelmästä mm. siinä, että rakennusten rakentamistyö on verotonta. Veroa on kuitenkin suoritettava rakennustarvikkeista ja eräistä asennustöistä. Myös rakentamisessa käytettävät koneet ja laitteet on hankittava verollisina. Tästä johtuu, että rakentamiskustannuksiin ja siten myös teollisuusrakennusten hankintahintaan sisältyy liikevaihtoveroa, vaikka rakennuksen varsinaisesta urakahinnasta ei olekaan maksettava veroa. Tämä verorasitus on poistettu eräiltä uusilta teollisuusrakennuksilta 1. 8. 1977 alkaen.

Energiaverotuksen uudistamisen yhteydessä on teollisuusrakennusten verottomuutta koskevia säännöksiä muutettu energiainvestointien osalta 1. 8. 1986 alkaen.

Tuotannollisten koneiden ja laitteiden osittainen verottomuus

LVL poikkeaa arvonlisäverojärjestelmästä myös siinä, että tavaroiden valmistuksessa käytettävät koneet ja laitteet sekä niiden osat on hankittava verollisina eikä niistä ole vähennysoikeutta. Tästä verorasi-
tuksesta on 1. 1. 1989 alkaen poistettu 90 % eräiden tuotannollisten kone- ja laiteinvestointien osalta. Aikaisemmin vähennysoikeus oli 80 %.

Energiaverotuksen uudistamisen yhteydessä on myös näitä säännöksiä muutettu energiainvestointien osalta 1. 8. 1986 alkaen.

Myyntitarkoituskäsitteen tarkistaminen

Myyntitarkoituskäsitteellä on liikevaihtoverotuksessaamme suuri merkitys, koska vähennyskelpoinen on vain sellaisten verollisina hankittujen tavaroiden ostohinta, jotka verovelvollinen ostaja on hankkinut käytettäväksi myyntitarkoitukseen. Tämä käsite on meillä rajattu siten, että myyntitarkoitusta varten hankituksi katsotaan vain jälleenmyytäväksi, raaka- tai apuaineiksi sekä ns. välittömästi ensikäytössä kulutettavaksi tarkoitettut tavarat.

Myyntitarkoituskäsitettä muutettiin 1. 7. 1978 alkaen siten, että eräät siihen saakka lähinnä koneen osiksi katsotut tavarat selitettiin myyntitarkoitusta varten hankittaviksi tavaroiksi. Näitä ovat muotit, mallit, painolaatat, puristin- ja kuivaushuovat sekä viirat.

Rakennukset ja muut pysyvät rakennelmat ainesosineen eivät ole LVL:ssä tarkoitettuja tavaroita. Rakennusmateriaalia ei näin ollen katsota hankitun myyntitarkoitukseen silloin, kun tämä materiaali käytetään rakennuksen valmistuksessa eli rakentamistyössä. Samaa periaatetta oli sovellettava myös ulkomailla tapahtuvassa rakentamistyössä, jos suomalaiset rakennusliikkeet täällä hankkivat tai täällä itse valmistivat rakennusaineita ja -tarvikkeita. Seurauksena oli, että rakennusvientiä, toisin kuin muuta vientiä, jäi eräissä tapauksissa rasittamaan liikevaihtovero. Tilanteen korjaamiseksi muutettiin lakia 1. 1. 1979 lukien siten, että myyntitarkoitukseen katsotaan hankituksi myös sellaiset ulkomailla tapahtuvan rakennuksen tai muun pysyvän rakennelman rakennustyön yhteydessä käytettävät rakennusaineet ja -tarvikkeet, jotka rakennustyön suorittaja vie maasta käyttämättä niitä täällä.

Energiaverotuksen uudistamisen yhteydessä muutettiin LVL 14 §:ää 1. 8. 1986 alkaen siten, että LVL:ssä tarkoitettua liiketoimintaa varten hankitut energiahyödykkeet ja polttoaineet katsotaan hankituiksi myyntitarkoitukseen. Tämä muutos ei kuitenkaan koske pysyvien asuntojen lämmitykseen ja valaistukseen hankittua energiaa eikä koneiden ja laitteiden käynnissä pitämiseen käytettävää moottoribensiiniä ja dieselöljyä.

Telepalvelut

Posti- ja telelaitoksen sekä toimiluvanvaraisten puhelinlaitosten harjoittamasta telepalvelutoiminnasta ryhdyttiin 1. 1. 1984 lukien perimään liikevaihtoveroa. Syynä oli valtion tulo- ja menoarvion tasapainottami-

nen. Fiskaalisista syistä säädettiin sekä telelaitosten investoinnit että käyttäjien hankkimat telepalvelut vähennyskeltottomiksi.

Energiaverotus

Energiaverotuksessa todettujen epäkohtien poistamiseksi sekä teollisuuden kilpailuedellytysten tukemiseksi ja kulutuskysynnän hillitsemiseksi on energiaverotus uudistettu 1. 8. 1986 alkaen kokonaan. Sähkön ja polttoaineiden pääasiassa valmisteverotukseen perustuneesta verotusjärjestelmästä siirryttiin tuolloin liikevaihtoverotukseen. Muutoksen yhteydessä tulivat verovelvollisiksi mm. sähkö- ja lämpölaitokset.

Verollisiksi tavaroiksi on 1. 8. 1986 alkaen säädetty sähkö, lämpöenergia, kaupunkikaasu ja muut niihin verrattavat energiahyödykkeet, joita ei aikaisemmin pidetty LVL:ssa tarkoitettuina tavaroina. Tuontipolttoaineet on raakaöljyä ja maakaasua lukuunottamatta jälleen säädetty verollisiksi.

Myyntitarkoituskäsitettä on samalla muutettu siten, että energiahyödykkeet ja polttoaineet, jotka on hankittu LVL:ssa tarkoitettua liiketoimintaa varten, katsotaan eräin poikkeuksin hankituiksi myyntitarkoitukseen käytettäviksi, joten niiden ostohinta voidaan vähentää myynnin verotusarvoa laskettaessa. Poikkeukset koskevat asuntojen lämmitystä ja valaistusta sekä moottoriajoneuvoja.

Kotimaiset polttoaineet ovat edelleenkin verottomia. Niiden verotuskohtelua on muutettu siten, että eräiden keskeisten polttoaineiden ostohinta voidaan niiden verottomuudesta huolimatta vähentää. Tällaisia keskeisiä kotimaisia polttoaineita ovat mm polttoturvet ja polttohake.

Maakaasun maahantuojalla on oikeus tuontihintavähennykseen eli oikeus vähentää verottomana maahantuomansa maakaasun ostohinta myyntinsä verotusarvoa laskiessaan.

Energiaverotuksen uudistamisen yhteydessä on säädetty erillinen laki energiainvestointien liikevaihtoverovähennyksistä. Tämän lain mukaan myönnetään 75 ja 90 %:n vähennysoikeus vain kaukolämpökeskusten ja -verkostojen, teollisuuden kattilalaitosten, sähkön ja lämmön yhteistuotantolaitosten sekä pääasiassa kotimaista polttoainetta käyttävien muiden voimalaitosten uusinvestoinneille.

Verotusmenettely

Liikevaihtoverotusmenettely on uudistettu vuoden 1989 alusta. Uudistuksen jälkeen liikevaihtoveron määräämisestä ja veron suoritta-

misen valvonnasta huolehtivat ensiasteen veroviranomaisina lääninverovirastot. Lvv-toimistot on uudistuksen yhteydessä lakkautettu. Verovelvollisten tulee antaa veronmaksun yhteydessä kuukausi-ilmoitus ja tilikausittain tilikausi-ilmoitus. Muutosta veron maksuunpanoon haetaan lääninverovirastolta.

LIIKEVAIHTOVEROLAKIMME SOVELTAMISESTA

Elinkeinoelämässä tapahtuneen kehityksen vuoksi LVL ei enää kaikilta osiltaan vastaa hyvälle verolaille asetettavia vaatimuksia. Lain kokonaisuudistus olisi tästä syystä tarpeen. Koska kokonaisuudistuksen sijasta on jouduttu turvautumaan lukuisiin pieniin osittaisuudistuksiin, laista on tullut vaikeaselkoinen.

LIIKEVAIHTOVEROTUKSEMME KEHITTÄMINEN

Liikevaihtoverotuksemme epäkohdat ovat olleet yleisesti tiedossa jo kauan. Monia parannusehdotuksiakin on tehty. Näistä mainittakoon kilpailukykytoimikunnan mietintö, liikevaihtoverokomitean mietintö ja liikevaihtoverotoimikunnan mietintö.

Kilpailukykytoimikunta

Valtiovarainministeriö asetti vuonna 1966 toimikunnan selvittämään, miten investointi- ja kulutustavaroista maksettu liikevaihtovero vaikuttaa kotimaisten tuotteiden kilpailukykyyn ulko- ja kotimaisilla markkinoilla. Toimikunta totesi (1968: B 48), että piilevän liikevaihtoveron eliminoiminen voisi tapahtua arvonlisäverojärjestelmän mukaisella verotuksella. Toimikunta ei kuitenkaan katsonut voivansa sille asetetun tehtävän puitteissa ehdottaa tähän järjestelmään siirtymistä, vaan tutki mahdollisuuksia veron kertaantumisvaikutusten alentamiseksi voimassa olevan liikevaihtoverojärjestelmän puitteissa. Toimikunnan puheenjohtajana toimi hallintoneuvos Lassi Kilpi.

Liikevaihtoverokomitea

Valtioneuvosto asetti vuonna 1967 komitean tutkimaan, onko nykyisessä liikevaihtoverojärjestelmässämme epäkohtia, ja tekemään kaikki tarpeelliseksi katsomansa ehdotukset epäkohtien poistamiseksi.

si. Komitea ehdotti (1969: B 35) verotuksen muuttamista arvonlisäverotukseen perustuvaksi. Komitean puheenjohtajana toimi professori Olli Ikkala.

Liikevaihtoverotoimikunta

Valtiovarainministeriö asetti vuona 1988 toimikunnan, jonka tehtävänä oli laatia ehdotus LVL:n aineellisoikeudellisten säännösten lakitekniseksi uudistamiseksi ja lain rakenteen selkeyttämiseksi. Säännösehdotuksensa toimikunnan tuli laatia siten, että niiden puitteissa on tarvittaessa mahdollista vaikuttaa tekijöihin, jotka aiheuttavat verovelvollisten epäneutraalia kohtelua ja veron kertaantumista. Toimikunta on ehdottanut (1989: 22) nykyisen LVL:n ja siihen liittyvän erityislainsäädännön kumoamista ja uuden arvonlisäverojärjestelmän periaatteille rakentuvan LVL:n säätämistä. Toimikunta on ehdottanut vähennysjärjestelmän muuttamista arvonlisäverojärjestelmän periaatteiden mukaiseksi ja tästä aiheutuvan verotuoton menetyksen korvaamista erillisen tuotantopanoksiin kohdistuvan investointiveron avulla. Toimikunnan puheenjohtajana on toiminut professori Kari S. Tikka.

ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄN EDUT

Arvonlisäverojärjestelmä on neutraali niin elinkeinoelämän kuin kuluttajankin kannalta. Arvonlisäverotus ei muuta hyödykkeiden suhteellisia hintoja verrattuna tilanteeseen, jossa verotusta ei ole lainkaan. Veron lopulliseen suhteelliseen osuuteen hyödykkeen hinnasta ei vaikuta, kuinka monen portaan kautta tavara kulkee.

Arvonlisäverojärjestelmässä vientituotteet ovat kokonaan verosta vapaita. Tuontitavaroista taas kannetaan sama vero kuin kotimaisista tuotteista.

Täydellinen arvonlisäverojärjestelmä on yksinkertainen järjestelmä. Koska koko myynti on verollista ja kaikki ostot ovat vähennyskelpoisia, ostoja ja myyntejä ei tarvitse eritellä.

Arvonlisäverojärjestelmässä kannetaan verosta noin 80—90 % tuotanto- ja tukkuportaassa, joissa verovelvollisten lukumäärä on melko pieni ja kirjanpidon taso korkea. Verotuksen valvonta on siten verrattain helppoa.

Arvonlisäverojärjestelmässä verorasitus jakautuu eri vaihdannan vaiheille ja on siten kunkin verovelvollisen osalta melko alhainen. Tämä on omiaan ehkäisemään verovilppiä.

ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄN HAITAT

Arvonlisäverojärjestelmässä liikevaihtovero kannetaan yksinomaan kotimaisesta kulutuksesta. Tämän vuoksi järjestelmään siirtyminen korottaisi kuluttajahintoja. Veron hintoja korottava vaikutus olisi suurinta välittömästi muutoksen jälkeen. Myöhemmin piilevän liikevaihtoveron poistuminen pienentäisi hintapainetta.

Arvonlisäverojärjestelmä on herkkä järjestelmä. Sille asetettuja tavoitteita ei saavuteta, jos sen pääperiaatteista olennaisesti poiketaan. Tästä syystä muodostuu verovelvollisten ja verollisten hyödykkeiden lukumäärä verrattain suureksi.

Tulevaisuuden näkymät

On ilmeistä, että liikevaihtoverotusta myös Suomessa kehitetään yhä enemmän arvonlisäverojärjestelmän suuntaan. Kerralla tapahtuvaa siirtymistä tähän järjestelmään ei kuitenkaan liene odotettavissa, vaan siirtyminen tapahtuu asteittain kuten mm. energiaverotuksen uudistaminen osoittaa.

Arvonlisäverojärjestelmään siirtyminen vaikuttaisi, paitsi teollisuutemme kansainväliseen kilpailukykyyn, myös valtion verotuloihin ja kuluttajahintoihin. Liikevaihtoverotuksemme kehittäminen on siten suuri poliittinen kysymys.