

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

Juha Merikanto

Välityspalvelut ja komissiokauppa arvonlisäverotuksessa

Pro gradu -tutkielma
Vero-oikeus
Tampere 2014

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

MERIKANTO, JUHA: Välityspalvelut ja komissiokauppa arvonlisäverotuksessa

Pro gradu –tutkielma, 93 s., 10 liites.

Vero-oikeus

Toukokuu 2014

Tutkielman aiheena on välityspalvelun ja komissiokaupan arvonlisäverotuksen rajanvedon tarkastelu. Tarkoituksena on tunnistaa välityspalvelun ja komissiokaupan arvonlisäverotuksen rajanvetoon liittyviä tunnusmerkkejä, joiden perusteella välitystä pidetään arvonlisäverotuksessa välityspalveluna tai komissiokauppana.

Välityspalvelu ja komissiokauppa muistuttavat erehdyttävästi toisiaan, mutta niiden käsittely arvonlisäverotuksessa eroaa toisistaan oleellisesti. Kummankin kohdalla on kyse päämiehen lukuun tapahtuvasta välityksestä, mutta välityspalvelun yhteydessä välitys tapahtuu päämiehen nimissä ja komissiokaupan kohdalla komission asiamiehen nimissä. Välityspalvelun arvonlisäverotuksessa sovelletaan AVL 17 § ja 18 §:n säännöksiä, kun taas komissiokauppaan sovelletaan AVL 19 §:n komissiokaupan erityissäännöstä.

Tutkielmassa käytetään lainopillista tutkimusmetodia. Lähteinä tutkielmassa on käytetty kotimaista oikeuskirjallisuutta ja ammattilehtiä sekä viranomaisohjeita. Julkaisuista tärkeimpiä ovat Defensor Legis sekä Verotus-lehti ja kirjallisuudesta muun muassa Hiekkarannan, Rotherin ja Hemmo – Hopun teokset. Tutkielman keskeistä lähdeaineistoa ovat lisäksi lait, lain esityöt sekä kansallinen oikeuskäytäntö.

Useat yksittäiset seikat, sekä loppuasiakkaalle välittyvä vaikutelma ratkaisevat sen, onko arvonlisäverotuksessa kysymys välityspalvelusta, komissiokaupasta vai jostain muusta välitystoiminnasta. Sopimus, asiakkaalle annettavat tositteet, myytävien tuotteiden hinnoittelu ja asiakasta kohtaan kannettu vastuu ovat tunnusmerkkejä, joiden perusteella voidaan erottaa välityspalvelut ja komissiokauppa toisistaan. Välitettävien hyödykkeiden omistusoikeuden perusteella voidaan lisäksi rajata muu jälleenmyynti välityspalveluista ja komissiokaupasta. Silloin kun välitettävien tuotteiden myyjä ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, on loppuasiakkaan maksamaan ostohintaan sisältyvä alv:n määrä vähäisempi, jos tuotteiden välitys on tapahtunut välityspalvelun muodossa, koska välityspalvelussa suoritetaan alv:a ainoastaan välityspalvelun palkkiosta.

SISÄLLYS

SISÄLLYS	I
LÄHTEET	IV
LYHENTEET	IX
1. JOHDANTO	1
1.1 AIHEEN ESITTELY.....	1
1.2 TUTKIELMASSA KÄYTETYT TERMIT.....	6
1.3 KYSYMYSTEN ASETTELU	8
1.4 TUTKIMUSMETODI	10
1.5 KESKEISET LÄHTEET	10
2. VÄLITYKSEN JA KOMISSIOKAUPAN SOPIMUSOIKEUDELLINEN SÄÄNTELY	12
2.1 EDUSTAMISESTA.....	12
2.1.1 <i>Kauppaedustajalaki</i>	12
2.1.2 <i>Välitön ja välillinen edustaminen</i>	16
2.1.3 <i>Edustaja, lähetti ja välittäjä</i>	18
2.1.4 <i>Asiamiessopimuksista</i>	19
2.2 VÄLITYSPALVELUN SÄÄNTELY	21
2.2.1 <i>Välityspalvelun määrittely</i>	21
2.2.2 <i>Välittäjällä ei ole päämiehen edustusoikeutta</i>	22
2.2.3 <i>Kiinteistönvälittäjän tehtävistä</i>	23
2.2.4 <i>Valmismatkan välittäjän tehtävistä ja matkojen välittämisestä</i>	24
2.2.5 <i>Arvopaperinvälittäjän tehtävistä</i>	25
2.2.6 <i>Vakuutusvälittäjän tehtävistä</i>	26
2.3 KOMISSIOKAUPAN SÄÄNTELY	27
2.3.1 <i>Komissiokaupan määrittely</i>	27
2.3.2 <i>Komissiokaupassa asiamiehellä on päämiehen edustusoikeus</i>	29
2.3.3 <i>Kauppakaari</i>	29
3. VÄLITYSPALVELU	31
3.1 VÄLITYSPALVELUN ARVONLISÄVEROTUS.....	31
3.1.1 <i>Välityspalvelun sääntely AVL:ssa ja arvonlisäverodirektiivissä</i>	31
3.1.2 <i>Välityspalvelun verokanta</i>	33
3.1.3 <i>Poikkeussäännökset välityksen verollisuudesta</i>	35
3.2 VÄLITYSSOPIMUKSET	36

3.2.1	Välityssopimuksen sisältö.....	36
3.2.2	Välityssopimuksen laatuvaatimukset.....	38
3.2.3	Välityspalvelun rajausta muusta välitystä muistuttavasta toiminnasta	40
3.3	VÄLITYSPALVELUN KIRJANPITO	41
3.3.1	Välittäjän myyntien kirjaaminen	41
3.3.2	Välityksen tositemaatimukset	42
4.	KOMISSIOKAUPPA	44
4.1	KOMISSIOKAUPAN ARVONLISÄVEROTUS	44
4.1.1	Komissiokaupan säännökset AVL:ssa ja arvonlisäverodirektiivissä	44
4.1.2	Vähäinen toiminta ja arvonlisäverovelvollisuus	46
4.1.3	Komissiomyynti asiakkaan kannalta ja asiamiehen riski	49
4.2	KOMISSIOSOPIMUS	50
4.2.1	Sisältövaatimukset.....	50
4.2.2	Komissiosopimuksen merkitys	53
4.3	KOMISSIOKAUPAN KIRJANPITO.....	56
4.3.1	Asiamiehen myyntien kirjaaminen	56
4.3.2	Vaihto-omaisuuden kirjaaminen	59
4.3.3	Asiakasvaratilleille kirjaaminen.....	60
4.3.4	Vaatimukset tositemaille ja liitetiedoille	62
5.	VÄLITYSPALVELUN ARVONLISÄVEROTUKSEN RAJANVETOTILANTEITA	65
5.1	VÄLITYSPALVELUN ARVONLISÄVEROTUKSEN RAJANVEDON ARVIOIMISESTA.....	65
5.2	LAIVARISTEILYLIPPUJEN VÄLITYS	66
5.2.1	HaO:n kanta.....	67
5.2.2	KHO:n kanta	68
5.2.3	Johtopäätökset välityspalvelun tunnusmerkeistä	69
5.3	LENTOLIPPUJEN VÄLITYS	70
5.4	SUORAMYynti VÄLITYSPALVELUNA	72
5.4.1	Vaasan lääninveroviraston kanta	72
5.4.2	Liikevaihtovero-oikeuden ja KHO:n kanta	73
5.4.3	Johtopäätökset välityspalvelun tunnusmerkeistä	74
5.4.4	Suoramyynti myyntijärjestelyinä	75
6.	KOMISSIOKAUPAN ARVONLISÄVEROTUKSEN RAJANVETOTILANTEITA	77
6.1	KOMISSIOKAUPAN ARVONLISÄVEROTUKSEN RAJANVEDON ARVIOIMISESTA	77
6.2	TAIDE-ESINEIDEN MYynti KOMISSIOKAUPAN MUODOSSA	79
6.3	KÄYTETTYJEN TAVAROIDEN MYynti KOMISSIOKAUPAN MUODOSSA	81
6.4	HENKILÖLIKENNEPALVELUJEN KOMISSIOKAUPPA.....	82
6.4.1	Uudenmaan veroviraston ja lääninoikeuden kanta	84

6.4.2 KHO:n kanta	85
6.4.3 Johtopäätökset komissiokaupan tunnusmerkeistä	85
6.5 POLTTONESTEIDEN KOMISSIOMYYNTI.....	86
6.5.1 Uudenmaan lääninveroviraston ja lääninoikeuden kanta.....	87
6.5.2 KHO:n kanta	88
6.5.3 Johtopäätökset komissiokaupan tunnusmerkeistä.....	88
7. JOHTOPÄÄTÖKSET	90

LÄHTEET

- Aarnio 1978* *Aarnio, Aulis: Mitä lainoppi on? Kustannusosakeyhtiö Tammi 1978.*
- Aarnio 1982* *Aarnio, Aulis: Oikeussäännösten tulkinnasta. Helsingin yliopiston Monistuspalvelu 1982.*
- Andersson ym. 2009* *Andersson, Edward – Ikkala, Jarmo – Penttilä, Sepo: Elinkeinoverolain kommentaari. Talentum 2009.*
- Auranen 1998* *Auranen, Kirsti: Yrittäjän ALV-kirja. Kauppakaari Oy 1998.*
- Auranen 2002* *Auranen, Kirsti: Arvonlisävero-opas. Kauppakaari 2002.*
- HE 201/1991* Hallituksen esitys 201/1991 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kauppaedustajista ja myyntimiehistä.
- HE 237/1992* Hallituksen esitys 237/1992 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle valmismatkalaiksi.
- HE 88/1993* Hallituksen esitys 88/1993 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.
- HE 131/2002* Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain sekä Ahvenanmaan maakuntaa koskevistä poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain 18 b §:n muuttamisesta.
- HE 43/2007* Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi sijoituspalveluyrityksistä, laiksi arvopaperimarkkinalain muuttamisesta ja eräksi niihin liittyviksi laeiksi.
- Hemmo 1997* *Hemmo, Mika: Sopimusoikeus I. Kauppakaari Oy, Lakimiesliiton Kustannus 1997.*
- Hemmo – Hoppu 2003* *Hoppu, Esko – Hoppu, Kari: Kauppa ja varallisuusoiden pääpiirteet. WSOY Lakitieto 2003.*
- Hemmo – Hoppu 2014* *Hemmo, Mika – Hoppu, Kari: Sopimusoikeus. Sanoma Pro Oy 2014. Jatkuvatäydenteinen. (25.3.2014)*

- Hietala ym. 2013* *Hietala, Harri – Järvensivu, Petri – Kaivanto, Keijo – Kyläkallio, Kalle: Yrityksen asiakirja- ja sopimusopas. Talentum 2013.*
- Hiekkaranta 1969* *Hiekkaranta, Juha-Veikko: Toimeksisaajan velvollisuuksista eräissä kaupallisissa toimeksiantosopimuksissa. Turun Keskuskirjapaino 1969.*
- Hokkanen ym. 2013* *Hokkanen, Marja – Johansson, Andreas – Joki-Korpela, Titta – Jokinen, Miika – Kallio, Mika – Laitinen, Juha – Pokkinen, Maarit – Salomaa, Petri – Virtanen, Maritta: Arvonlisäverotus EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta. KHT-Media Oy, 2013.*
- Husa ym. 2008* *Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen, Teuvo: Kirjoitetaan juridiikkaa. Ohjeita oikeustieteellisten kirjallisten töiden laatijoille. Talentum 2008.*
- Hynninen – Raatikainen 2002* *Hynninen, Harri – Raatikainen, Pekka: Yrityksen asiakirjat. Ohjeet, mallit ja käyttö. WSOY Lakitieto 2002.*
- Juanto – Saukko 2012* *Juanto, Leila – Saukko, Petri: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Jatkuvatäydenteinen. Talentum 2012. (25.3.2014).*
- Kallio ym. 2004* *Kallio, Mika – Miettinen, Mikko – Nielsen, Ari – Ojala, Marko – Pikkujämsä, Mikko – Sääsکیlahti, Juha: Arvonlisäverotus 2004. Edita 2004.*
- Karjalainen – Raunio 2007* *Karjalainen, Jukka – Raunio, Merja: Siirtohinnoittelu. Suomen Ekonomiliitto ja WSOY.*
- KILA 1995* *Kirjanpitolautakunnan lausunto erityisluonteisen välitysmyyntiin kirjanpitokäsittelystä. 1350/4.9.1995.*
- KILA 1996* *Kirjanpitolautakunnan lausunto yhteistyökumppanin myyntiin huomioonottamisesta kauppiaan kirjanpidossa. 1442/16.12.1996.*
- KILA 2003* *Kirjanpitolautakunnan lausunto kirjanpidon ulkopuolisten pankkitilien käyttämisestä välityskaupassa. 1695/28.1.2003.*

<i>KILA 2004a</i>	Kirjanpitolautakunnan lausunto liikevaihdon kirjaamisesta sekä ennakkomaksujen esittämisestä. 1723/2004.
<i>KILA 2010</i>	Kirjanpitolautakunnan lausunto asiakasvarojen käsittelystä. 1850/2010.
<i>KK 1998</i>	Eduskunta, kirjallinen kysymys KK 1378/1998 vp: Meripelastuslusten arvonlisäverottomuudesta. 1998.
<i>KM 1971</i>	Komitean mietintö: ehdotus laiksi kauppaedustajista. KM A 31/1971.
<i>KOM 2001</i>	Komission tiedonanto neuvostolle ja Euroopan parlamentille Euroopan sopimusoikeudesta. KOM/2001/0398.
<i>Leppiniemi 2012</i>	<i>Leppiniemi, Jarmo</i> : KILA:n ratkaisut ja kirjanpitolaki käytännössä. WSOYpro, 2012. (29.10.2013).
<i>Murtomäki 2010</i>	<i>Murtomäki, Otto</i> : Yrittäjän arvonlisäverokirja. Verotieto Oy 2010.
<i>Myrsky 2013</i>	<i>Myrsky, Matti</i> : Suomen veropolitiikka. Talentum 2013.
<i>Myrsky – Ossa 1994</i>	<i>Myrsky, Matti – Ossa, Jaakko</i> : Vero-oikeus pääpiirteittäin. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja 1994.
<i>Männistö 2012</i>	<i>Männistö, Eero</i> : Laskuvaatimukset ja vähennysoikeus arvonlisäverotuksessa. Verotus 3/2012, s. 284–294.
<i>Nieminen ym. 2014</i>	<i>Nieminen, Auvo – Anttila, Raimo – Äärilä, Leena – Jokinen, Mika</i> : Arvonlisäverotus. Jatkuvatäydenteinen. Sanoma Pro, 2014. (24.3.2014).
<i>Raunio – Gerdt 2009</i>	<i>Raunio, Merja – Gerdt, Elina</i> : Liiketoimintamallin uudelleenjärjestely siirtohinnoittelun näkökulmasta. Verotus 3/2009, s. 260–272.
<i>Pikkujämsä 2001</i>	<i>Pikkujämsä, Mikko</i> : Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Kauppakaari, Lakimiesliiton Kustannus 2001.

<i>Pikkujämsä 2011</i>	<i>Pikkujämsä, Mikko</i> : Suoritushäiriöiden alv-ongelmia. Verotus 2/2011, s. 133–148.
<i>Rother 2003</i>	<i>Rother, Eila</i> : Eurooppavero-oikeus ja arvonlisävero. WSOY 2003.
<i>Saarnilehto 1987</i>	<i>Saarnilehto, Ari</i> : Sopimusoikeuden perusteet. Lakimiesliiton Kustannus 1987.
<i>Sainio 2011</i>	<i>Sainio, Nina</i> : Yritysjärjestelyt arvonlisäverotuksessa. Lakimiesliiton Kustannus 2011.
<i>Salonen ym. 1994</i>	<i>Salonen, Pekka – Äärilä, Leena – Nyrhinen, Ritva – Lohi, Jarmo</i> : Arvonlisävero, mitä se yritykselle merkitsee? Weilin+Göös 1994.
<i>Sisula-Tulokas 1998</i>	<i>Sisula-Tulokas, Lena</i> : Ulkomaankauppaoikeus. Kauppakaari Oyj. Lakimiesliiton Kustannus 1998.
<i>Tepora 1991</i>	<i>Tepora, Jarno</i> : Komissiosta vaihtoehtoisena vakuusmuotona. Defensor Legis 1991, 72. vuosikerta, s. 623–661.
<i>VH 2001</i>	Verohallinnon ohje: Suoramyyntin arvonlisäverotuksesta. Diaarinumero 359/40/2001.
<i>VH 2003</i>	Verohallinnon ohje: Taide-esineiden välityksen ja edelleen myyntin arvonlisäverotuksessa 1.1.2003 alkaen. Diaarinumero 3225/40/2002.
<i>VH 2010</i>	Verohallinnon ohje: Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen.
<i>VH 2011</i>	Verohallinnon ohje: Arvonlisäverovelvollisen opas 2011. Verohallinto 1.4.2011.
<i>VH 2011a</i>	Verohallinnon ohje: Postipalvelujen arvonlisäverotus. Diaarinumero 886/40/2011.
<i>VH 2012</i>	Verohallinnon ohje: Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa 18.10.2012. Diaarinumero A95/200/2012.
<i>VH 2014</i>	Verohallinnon ohje: Majoitustoiminnan verotuksesta. Diaarinumero 2033/40/2001.
<i>Vilppula 2002</i>	<i>Vilppula, Taru</i> : Välitystoiminnan tulkinnasta arvonlisäverotuksessa. Verotus, 4/2002, s. 417–422.

- Wikström 2008* *Wikström, Kauko*: Yleiset opit verotuksessa. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja, 2008.
- Wirén 2008* *Wirén, Karri*: komissiosta sopimustyyppinä – komitentin ja komissionäärin oikeusasemasta arvopapereiden julkisessa vaihdannassa sekä komissio-opin kehitystarpeesta. Edilex 2008.
- Äärilä – Nyrhinen 2013* *Äärilä, Leena - Nyrhinen, Ritva*: Arvonlisäverotus käytännössä. WSOYpro 2013. (23.3.2014)

LYHENTEET

agenttidirektiivi	Neuvoston direktiivi (1986/653/EU) jäsenvaltion itsenäisiä kauppaedustajia koskevan lainsäädännön yhteensovittamisesta.
alv	arvonlisävero
AML	arvopaperimarkkinalaki (746/2012)
arpajaisverolaki	arpajaisverolaki (552/1992)
arvonlisäverodirektiivi	Neuvoston direktiivi (2006/112/EY) yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä
AVA	arvonlisäveroasetus (50/1994)
AVL	arvonlisäverolaki (1501/1993)
EU	Euroopan unioni (ennen 1.12.2009 Euroopan yhteisö)
EU-oikeus	Euroopan unionin oikeus
EUTI	Euroopan unionin tuomioistuin (ennen 1.12.2009 Euroopan yhteisöjen tuomioistuin)
EVL	laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)
HaO	hallinto-oikeus
HE	hallituksen esitys
KauppaEdL	laki kauppaedustajista ja myyntimiehistä (417/1992)
KHO	korkein hallinto-oikeus
KiintVälA	kiinteistönvälittäjäasetus (181/1993)
KiintVälL	laki kiinteistöjen ja vuokrahuoneistojen välityksestä (1074/2000)
KILA	kirjanpitolautakunta
KK	kauppakaari (3/1734)
KM	komiteanmietintö
KPA	kirjanpitoasetus (1339/1997)
KPL	kirjanpitolaki (1336/1997)

KVL	keskusverolautakunta
sijoituspalveluL	sijoituspalvelulaki (747/2012)
VakuutusedustusL	laki vakuutusedustuksesta (570/2005)
laskutusdirektiivi	Neuvoston direktiivi (2010/45/EU) yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta laskutussääntöjen osalta
LVV	liikevaihtoverolaki (559/1991)
OikTL	laki varallisuusosoikeudellisista oikeustoimista (228/1929)
valmismatkaL	valmismatkalaki (1079/1994)
VH	Verohallinto (ennen 1.5.2008 Verohallitus)
välitysliikelaki	laki kiinteistönvälitysliikkeistä ja vuokrahuoneiston välitysliikkeistä (1075/2000)

1. Johdanto

1.1 Aiheen esittely

Välityspalvelujen ja komissiokaupan aihepiiri on hyvin laaja käsittäen kiinteän ja irtaimen omaisuuden myynnin lisäksi palveluiden myynnin. Kaupankäyntitavat ovat vakiintuneet toimialoittain ja useita toimialoja säädellään lisäksi erityislaeilla. Tutkielmassa tarkastellaan välityspalvelujen ja komissiokaupan arvonlisäverotukseen liittyviä kysymyksiä, niiden välistä rajanvetoa sekä erityistilanteita vallitsevaan oikeuskäytäntöön perustuen. Arvonlisäverotuksen käsitteenä välityspalvelu ja komissiokauppa liittyvät päämiehen puolesta tehtyyn myyntiin tai ostamiseen.

Välityspalvelut ja komissiokauppa muistuttavat läheisesti toisiaan. Kummassakin myyntitavassa on välittäjänä tai asiamiehenä toimiva henkilö, joka on yhteydessä ostajaan ja organisoii varsinaisen myyntityön. Kyseessä voi olla myös kauppaedustajan-, myyntimiehen-, jälleenmyyjän- tai muun edustuksen avulla toteutettu myynti, jotka tulee myös pystyä erottamaan välityspalveluista ja komissiokaupasta. Itse myyntitoimintaa pidetään usein rutiiniluonteisena toimintana, josta kertyy vain rutiinitoiminnalle kuuluva kate¹.

Yritys voi laajentaa tuotteidensa markkinoita, erityisesti ulkomaille, pääasiallisesti kahdella tavalla. Ensinnäkin tämä voidaan toteuttaa sopimusperusteisena yhteistyönä samalla tai lähitoimialalla toimivien yritysten kanssa. Tällöin yhteistyö perustuu muun muassa jälleenmyynti-, agentti-, lisenssi tai franchising-sopimuksiin. Toisena mahdollisuutena yrityksellä on etabloitua itse ulkomaanmarkkinoille joko liikkeen perustamisen tai yrityshankinnan avulla. Laajentumistavan valinta riippuu yrityksen taloudellisesta riskinottohalukkuudesta ja siitä, kuinka integroitua myynnin tulisi olla yrityksen omaan toimintaan. Taloudelliselle riskille altistuminen on

¹ Karjalainen – Raunio 2007, s.109–110.

pienempää laajennuttaessa yhteistyön kautta ja merkittävämpää perustettaessa sivuliike tai toteutettaessa yrityshankinta.²

Myyntiyhtiöillä tarkoitetaan yhtiöitä, jotka ostavat tuotteita konserniyhtiöiltä ja myyvät niitä edelleen yleensä ulkopuolisille asiakkaille. Myyntiyhtiöitä voidaan myös ketjuttaa, jolloin myyntiyhtiö ostaa tuotteet konserniyhtiöltä ja myy ne edelleen toisille konserniyhtiöille. Myyntiyhtiöt huolehtivat konsernin myyntifunktiosta, tarkemmin asiakasmyynnistä. Myyntiyhtiö voi ostaa tuotteet täyden riskin valmistusyhtiöltä, sopimusvalmistajan päämieheltä tai esimerkiksi toiselta myyntiyhtiöltä. Myyntiyhtiöt voivat toimia jälleenmyyjinä, asiamiehinä tai myyntiagentteina. Mikäli myyntiyhtiön toiminta on myyntiagenttiakin vähäisempää, toiminta voi tosiasiassa olla myyntipalvelujen tuottamista päämiehelle.³

Tutkimusaiheena oleva välityspalvelu ja komissiokauppa arvonlisäverotuksessa on merkityksellinen myös liiketoiminnan uudelleen järjestelyjen kannalta, koska esimerkiksi täyden riskin jakelija voidaan muuttaa asiamieheksi⁴. Välityssopimukset mahdollistavat päämiehen tuotteiden myynnin ja markkinoinnin Suomessa ja ulkomaan markkinoille ilman päämiehen merkittäviä investointeja.

Arvonlisävero luokitellaan verojärjestelmässä yleiseksi ja välilliseksi kulutusveroksi. Kulutusvero on vero, joka kohdistuu tavaroiden tai palvelujen kuluttamiseen. Yleisen kulutusveron luonteeseen kuuluu, että se kohdistuu laajaan joukkoon erilaisia hyödykkeitä. Veron välillisyydellä tarkoitetaan, että vero vyörytetään hyödykkeen hintaan sisältyvänä lopullisen kuluttajan rasitukseksi. Arvonlisäverojärjestelmässä omaksuttu *laaja veropohja*⁵ ja veron vyörytys johtavat teo-

² *Sisula-Tulokas 1998*, s. 192.

³ *Karjalainen – Raunio 2007*, s. 107–108.

⁴ *Raunio – Gerdt 2009*, s. 260.

⁵ *Myrsky 2013*, s. 59 mukaan: ”Arvonlisävero poikkeaa muista välillisistä veroista siinä, että sen veropohja on hyvin laaja eikä arvonlisäverokertymä reagoi yhtä herkästi lyhytaikaisiin talouden muutoksiin.”

riassa neutraaliin verojärjestelmään. Neutraali verojärjestelmä ei vaikuta kuluttajien valintoihin eikä yritysten tuotantomenetelmiä tai jakeluteitä koskeviin päätöksiin. Liiketoiminnan muoto ei siten vaikuta arvonlisäverotukseen.⁶

Yritysmuodolla ei ole arvonlisäverovelvollisuuden suhteen merkitystä. Verovelvollisuus koskee periaatteessa kaikkia elinkeinonharjoittajia: toiminimellä yritystoimintaa harjoittavia luonnollisia henkilöitä, yhtymiä ja yhteenliittymiä sekä yksityis- että julkisoikeudellisia yhteisöjä.⁷

Veronkantajia arvonlisäverotuksessa ovat yritykset ja veronsaajana on valtio. Hallinnollisena tavoitteena on veron kerääminen vähin kustannuksin ja tavoitteena on myös, että kulutusmaa kantaa veron. Arvonlisäverotuksen ihannerakenteessa se kattaa kaikki tavarat ja palvelut, verovelvollisuus on yleinen, on vain yksi verokanta ja jokainen vaihdannan porras maksaa veron. Ihannerakenteessa on myös laaja vähennysoikeus, joka poistaa veron kertaantumisen, sallii vähennyksen vain maksetuista veroista ja jossa myynti ulkomaille on verotonta. Ihannemallista on kuitenkin poikkeamia, kuten lievennettyä verotusta, poikkeuksia verovelvollisuudessa, vähennysoikeuden rajoituksia ja päällekkäisiä välillisiä veroja.

Arvonlisäverotuksen kannalta taloudellinen ja muukin toiminta voidaan jakaa karkeasti kolmeen osa-alueeseen: arvonlisäverolliseen toimintaan, toimintaan, joka kuuluu arvonlisäverolain soveltamisalaan mutta ei aiheuta veron maksuvelvollisuutta, ja arvonlisäverolain ulkopuolisen toimintaan.

Arvonlisäverollista toimintaa on kaikki arvonlisäverolain pääsäännön mukainen toiminta, johon sovelletaan arvonlisäverolakia kaikilta osin. Arvonlisäverolain soveltamisalaan kuuluvaa toimintaa, joka ei aiheuta veronmaksuvelvollisuutta, kut-

⁶ Ks. esim. *Murtomäki 2010*, s. 9.

⁷ *HE 88/1993*, Yksityiskohtaiset perustelut, luku 1. Lakiehdotuksen perustelut, Verovelvollisuus. Ks. myös *Rother 2003*, s. 261.

sutaan nollaverokannan alaiseksi toiminnaksi tai palautukseen oikeuttavaksi toiminnaksi. Tällöin verovelvollisella on oikeus tehdä ostoistaan vähennys tai saada maksamansa vero takaisin palautuksena. Myynneistä ei kuitenkaan tarvitse maksaa arvonlisäveroa. Arvonlisäverotuksen ulkopuolinen toiminta ei oikeuta vähennykseen eikä aiheuta veronmaksuvelvollisuutta.⁸ Arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävä toiminta on siten kokonaan arvonlisäverotuksen ulkopuolella. Tutkielman kannalta merkittävin on arvonlisäverollinen liiketoiminta, mutta myös verotuksen ulkopuolisella toiminnalla on tutkielman kannalta merkitystä.

Arvonlisäveroa on suoritettava liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarán ja palvelun myynnistä AVL 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan. Arvonlisäverolain soveltamisen edellytyksenä on, että kotimaan toimintaa harjoitetaan liiketoiminnan muodossa. Ulkomaankauppaan liittyy tilanteita, jotka synnyttävät veronmaksuvelvollisuuden, vaikka liiketoimintaedellytys ei täyty. Näin on tilanne tavarán AVL 1 §:n 1 momentin 2 kohdan maahantuonnissa.

Käsitteenä toiminnan harjoittaminen *liiketoiminnan muodossa*⁹ on peräisin arvonlisäverolakia edeltäneestä liikevaihtoverolain (1941/6) 1 §:stä. Liiketoiminnan käsitteen toiminnan alhainen alaraja on tukenut kilpailuneutraliteetin ajatusta.¹⁰ Myös nykyisen lainsäätämisineiston HE 88/1993, s. 42 perusteella on luettavissa sama ajatus: käsitettä tulkitaan hallituksen esityksen perustelujen mukaan laajasti. Jos myytävät tavarat tai palvelut kilpailevat muiden vastaavien yleisillä markkinoilla esiintyvien hyödykkeiden kanssa, myynnin katsotaan tapahtuvan liiketoiminnan muodossa¹¹.

Liiketoiminnan käsitettä voidaan arvioida myös EVL:n määritysten mukaisesti. Liiketoiminnan tarkoituksena pidetään yleensä voiton tavoittelua joko lyhyellä tai

⁸ Ks. esim. *Murtomäki 2012*, s. 10 ja *Rother 2003*, s. 360 ss.

⁹ *Murtomäki 2010*, s. 12. Murtomäen mukaan käsitettä liiketoiminnan muodossa, ei ole määritelty laissa. Samoin *Rother 2003*, s. 279 ja *HE 88/1993*, s. 42.

¹⁰ *Wikström 2008*, s. 363 sekä oikeustapaukset KHO 1971 II 654, KHO 1977 II 628, KHO 1981 II 613.

¹¹ *Myrsky – Ossa 1994*, s. 250.

pitkällä tähtäyksellä, jossa asetetaan erilaisia etuja riskille alttiiksi. Ammattitoiminta on liiketoiminnan kaltaista toimintaa, jota harjoitetaan liiketoimintaa suppeammin, jossa ammatinharjoittajan henkilökohtainen ammattitaito on ratkaisevan tärkeä ja jossa ei sanottavammin aseteta jo olevia omaisuusarvoja riskeille alttiiksi.¹²

KHO:n liiketoiminnan muotoa koskevien päätösten perusteluissa toistuvat usein seuraavat perusteet, joiden perusteella myynnin on katsottu tapahtuvan liiketoiminnan muodossa. Myynti kohdistuu ennalta rajoittamattomaan tai laajaan asiakaspiiriin, toiminta on suunnitelmallista, toiminta tapahtuu ansiotarkoituksessa, toiminta on jatkuvaa, toimintaa harjoitetaan kilpailuolosuhteissa ja myydyt tavarat kilpailevat tavanomaisten kulutustavaroiden kanssa.¹³

Välityspalveluiden ja komissiokaupan arvonlisäverotus eroaa toisistaan oleellisesti. Välityspalveluun sovelletaan AVL 17 §:n mukaista palvelujen myynti säännöstä ja siinä katsotaan olevan vain yksi myyntitapahtuma. Välityspalveluiden arvonlisäverotuksessa sovelletaan AVL 84 §:n mukaista yleistä 24 prosentin verokantaa. Sen sijaan komissiokauppaan sovelletaan AVL 19 §:n mukaista säännöstä, jonka mukaan katsotaan kyseessä olevan kaksi peräkkäistä myyntiä. Komissiokaupan arvonlisäverotukseen sovelletaan yleisen 24 prosentin veronkannan ohella AVL 85 § ja 85a §:n mukaisia 10 ja 14 prosentin alennettuja verokantoja, myytävästä tuotteesta riippuen.

Välityksen arvonlisäverovapaudella, alennetuilla verokannoilla ja niihin liittyvillä tositteiden oikeasisältöisillä merkinnöillä on myös tutkielmassa keskeinen merkitys.

¹² Andersson ym. 2009, s. 17.

¹³ Ks. esim. Murtomäki 2010, s. 12.

1.2 Tutkielmassa käytetyt termit

Tutkielmassa esiintyy joukko erilaisia termejä, joiden merkityksen tunteminen on tärkeää. Kyseisiä termejä on käytetty välityspalveluja ja komissiokauppaa käsittelevässä lainsäädännössä, oikeuskäytännössä sekä oikeuskirjallisuudessa. Etenkin arvonlisäverotuksen ja tuloverotuksen käsitteitä ja tunnusmerkkejä voidaan pitää keskenään yhtenevinä.

Välittäjällä, kaupanvälittäjällä ja kiinteistövälittäjällä on kuvattu lainsäädännössämme samaa termiä. Välittäjästä on käytetty arvopapereiden kaupan yhteydessä myös termiä meklari. Termiä välittäjä on käytetty lain esitöissä HE 88/1993 65 §:n kiinteistön välityksen, 71 §:n matkanvälittäjän ja 123 §:n ja 132 §:n veron palautusoikeuden yhteydessä. *Välitysliikelaki*¹⁴ käyttää 2 §:ssä välittäjän sijasta termiä välitysliike. Tutkielmassa käytetään termiä välittäjä.

Termeillä agentti, kauppa-agentti, kauppatuottaja, provisiomyyjä, paikallismyyjä, myyntimies, edustaja ja kauppaedustaja tarkoitetaan kaikilla samaa. Kaikkia esitettyjä termejä on käytetty kansallisessa lainsäädännössämme. Termiä kauppaedustaja on käytetty neuvoston direktiivissä 86/653, joka koskee jäsenvaltioiden itsenäisiä kauppaedustajia koskevan lainsäädännön yhteensovittamista. Myös lain esitöissä HE 201/1991 viitataan termeihin kauppa-agentti, myyntimies ja kauppaedustaja. Vaikkakin termi kauppaedustaja on hyvin kuvaava, käytetään tutkielmassa lyhyempää termiä välittäjä.

Asiamies saa valtuutuksensa päämieheltä asiamiessopimuksella. Esimerkkeinä asiamiehistä voidaan mainita asianajajat, kauppaedustajat, komissionsaajat ja huolitsijat. Näistä tyypillisiä kaupallisiin toimintoihin liittyviä asiamiessuhteita ovat kauppaedustus, huolinta ja komissio. Lain esitöissä HE 88/1993 käytetään termiä asiamies 19 §:n komissiokauppaa koskevien säännösten yhteydessä, 59 §:n

¹⁴ Laki kiinteistönvälitysliikkeistä ja vuokrahuoneiston välitysliikkeistä (1075/2000).

arpajaisten ja rahapeliin yhteydessä, 71 §:n palvelujen myynnin yhteydessä ja 73 §:n autoverolaissa tarkoitettua rekisteröidyn asiamiehen yhteydessä.

Termi komissionääri eli komissionsaaja on myös hyvin keskeinen. Hiekkarannan mukaan termit komissionääri ja komissionsaaja ovat melkoisella yksimielisyydellä hyväksytyt meidän oikeustieteessämme, vaikka ne eivät olekaan suomenkielistä alkuperää. Hiekkaranta myös mainitsee, että kyseisille termeille ei ole ollut suomenkielistä vastinetta ja suomenkielinen termi kaupinta on ollut jossain määrin kuvaamassa komissiota. Nämä termit esiintyvät muun muassa viimeisimmässä oikeuskirjallisuudessa sekä viranomaisohjeissa, mutta AVL:ssa tai lain esitöissä kyseiset termit ei esiinny. Liikevaihtoverolain 5 §:ssä on kylläkin käytetty termiä komissionääri. AVL:ssa asiamiestermiä on käytetty 19 § ja 73 §:ssä, joten tutkielmassa on perusteltua käyttää termiä asiamies.

Termi komitentti eli päämies esiintyy laajasti oikeuskirjallisuudessa. Komitentti on kaupanteossa toimeksiantajana ja se voi olla joko myyjänä tai ostajana riippuen siitä, onko kyseessä osto- vai myyntikomissio. Termi komitentti ei myöskään esiinny AVL:ssa eikä lain esitöissä, mutta lain esitöissä HE 88/1993 ja AVL:ssa päämies kylläkin mainitaan 19 §:n komissiokauppaa koskevien säännösten yhteydessä. Komitentti termi esiintyi vielä liikevaihtoverolain 5 §:ssä. Tutkielmassa käytetään tästä syystä termiä päämies.

1.3 Kysymysten asettelu

Tutkimuskysymykset ovat:

1. Mitkä tekijät erottavat välityspalvelun ja komissiokaupasta arvonlisäverotuksessa?
 - Mitä vaatimuksia asetetaan välityspalvelun- tai komissiokauppasopimuksille arvonlisäverotuksessa?
 - Mitä vaatimuksia asetetaan välityspalvelun ja komissiokaupan kirjanpidolle ja tositteille arvonlisäverotuksessa?
 - Miten oikeasisältöiset tositteet vaikuttavat oikean arvonlisäverokannan määräytymiseen?
 - Mitä erityisiä toimialakohtaisia tunnusmerkkejä on havaittavissa eri toimialojen välityspalvelun ja komissiokaupan arvonlisäverotuksessa?

2. Miten toisen nimissä toimiminen ratkaistaan tulkinnanvaraisessa tilanteessa?
 - Miten myyjän nimen ilmoittaminen vaikuttaa tulkittaessa kenen nimissä myynti tapahtuu?
 - Miten ratkaistaan se, onko päämies näkymätön asiakkaalle?

Tutkielman toisessa luvussa selvitetään aluksi välityspalveluiden ja komissiokaupan keskeisimmät sopimusoikeudelliset säädökset. Luvuissa kolme ja neljä käsitellään välityspalveluiden ja komissiokaupan arvonlisäverotuksen sääntelyä, sopimussisältöä sekä kirjanpidon käsittelyä. Näiden jälkeen luvuissa viisi ja kuusi käsitellään välityspalveluiden ja komissiokaupan rajanvetoa oikeustapausten avulla.

Tutkielmassa selvitetään ja tunnistetaan mitä vaatimuksia välitys- ja komissiosopimuksille on asetettu. Sopimuksissa huomio keskitetään erityisesti päämiehen ja välittäjän välisen keskinäisen vastuun jakautumiselle sopimuskumppanina toimivaa asiakasta kohtaan. Lisäksi arvioidaan vaatimuksia, jotka asetetaan tositteissa esiintyville laskutusmerkinnöille ja välittäjän kirjanpidolle.

EU-oikeuden arvonlisäverotusta koskevat säädökset ja EUTI:n oikeuskäytäntö rajoittavat Suomen kansallisen arvonlisäverolain tulkintaa. Erityisesti EU-oikeuden verotuksen *syrijintäkielto*¹⁵ ja *yhdenvertaisuusperiaate*¹⁶ rajoittavat EU:n jäsenvaltiona Suomen vapautta päättää verotusjärjestelmästä. Tutkielmassa tarkastellaan myös sitä, mikäli EU-oikeus vaikuttaa Suomen arvonlisäverolain tulkintaan tutkimuksessa rajatulta. Tutkielmassa pyritään lisäksi selvittämään, mikäli oikeuskäytäntö on ajan kuluessa muuttunut.

Tutkielma rajataan käsittelemään Suomessa tapahtuvaa välityspalvelun myyntiä ja komissiokauppaa, tutkielman laajuuden vuoksi. Tutkielmassa käsitellään välityksen ja komission tunnusmerkkejä myös matkatoimistopalveluissa ja käytettyjen tavaroiden välityksessä, vaikka kyseisten alojen marginaaliverotuksen ja arvonlisäverotuksen erityispiirteisiin ei huomiota kiinnitetäkään. Tutkielmassa myös sivutaan välityspalveluihin ja komissiokauppaan mahdollisesti liittyviä verosuunnittelumahdollisuuksia, mutta verosuunnittelu ei kuitenkaan ole tutkielman varsinaisen tarkoitus.

Tutkielmassa selvitetään verottomien rahoitus- ja vakuutuspalveluiden sääntelyä, mutta varsinaista rajanvetoa verollisten ja verottomien välityspalveluiden välillä ei käsitellä tutkielman laajuuden vuoksi. Arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävää toimintaa on kaikki tavaroiden ja palveluiden myynti, joka on käsitelty AVL:n neljännessä luvussa.

¹⁵ *Rother 2003*, s. 85.

¹⁶ *Rother 2003*, s. 93.

1.4 Tutkimusmetodi

Tutkielmassa käytetään lainopillista tutkimusmetodia, jossa selvitetään voimassa olevan oikeuden tilaa lain, lain esitöiden ja oikeuskäytännön avulla. Lainopin tehtävänä on myös voimassa olevan oikeuden jäsentäminen ja oikeudellisen käsittejärjestelmän kehittäminen¹⁷.

Lain sisällön selvittämisessä on kyse juuri lain tulkinnasta. Tulkinta puolestaan on kytköksissä perusteluihin, argumentaatioon. Tässä kohden paljastuu myös linkki oikeustieteellisen tutkimuksen menetelmälliseen puoleen. Oikeusdogmaattisen tutkimuksen tehtäväksi on perinteisesti nähty oikeussäännösten systematisointi ja voimassa olevan oikeuden sisällön selvittäminen (tulkinta)¹⁸.

Jotta oikeudellista tutkimusta voidaan ylipäätään luonnehtia tieteelliseksi, tulee kannanottojen nojautua tietynlaisiin periaatteisiin. Tieteelliseen menetelmään liittyy tietty perusteluiden kontrolloitavuus. Oikeustieteellinen tutkimus on ensinnäkin nimenomaan lakia tulkitsevaa tutkimusta. Toiseksi kyse on oikeuslähdeopillisista sitoumuksista, eli käsitystä siitä mihin lähteisiin perusteluissa pitää vedota ja mihin saa vedota. Kolmanneksi tulevat metodiset säännöt ja periaatteet, toisin sanoen millä tavalla oikeuslähteitä tulee ja voidaan käyttää päättelyssä.¹⁹

1.5 Keskeiset lähteet

Tutkielman keskeisiä lähteitä ovat lain ja lain esitöiden lisäksi kansallisten tuomioistuinten ja EUTI:n päätökset. EU-oikeuden lähteitä ovat perussopimus, direktiivit, asetukset ja oikeuskäytäntö. Tutkielman kannalta merkittävimmät direktiivit ovat arvonlisäverodirektiivi sekä agenttidirektiivi.

¹⁷ Husa ym. 2008, s.13–14.

¹⁸ Aarnio 1978, s. 52.

¹⁹ Aarnio 1982, s. 28–29.

Kansallisia oikeuslähteitä ovat laki, lain esityöt, muut viranomaislähteet sekä kansallinen oikeuskäytäntö. Kansallisista säädöksistä tärkein on arvonlisäverolaki ja myös KauppaEdL on tutkielmassa hyvin keskeinen. Näiden lisäksi tutkielman lähteinä käytetään oikeustieteellistä kirjallisuutta, kuten esimerkiksi Hiekkarannan, Rotherin ja Hemmo – Hopun teokset. Ammattilehdistä keskeisimmät ovat Defensor Legis- sekä Verotus -lehti. Tärkeimpiä kansallisia viranomaislähteitä ovat KILA:n ja Verohallinnon ohjeet.

Oikeuskäytännöstä tärkeimpiä ovat KHO:n, HaO:n ja KVL:n ratkaisut. Välityspalveluja ja komissiokauppaa käsitteleviä KHO:n ratkaisuja on useita. Välityspalveluja koskevia KHO:n ratkaisuja ovat 1994-B-565 (suoramyynti välityspalveluna), 8.10.1998/2083 (lentolippujen välitys) ja 30.6.2005/1671 (laivaristeilylippujen välitys).

Komissio-ostamista käsittelevä KHO:n ratkaisu 1983-B-II-520 on merkityksellinen erityisesti kirjanpidon käsittelyn osalta. Komissiokauppaa koskevia KHO:n ratkaisuja ovat 1986-B-II-607 (taideteosten komissiomyynti), 31.12.1992/4990 (käytettyjen lastenvaatteiden komissiomyynti), 1999:67 (linja-autolippujen komissiomyynti), 29.12.2000/3397 (poltonesteiden komissiomyynti) ja 21.12.2011/3684 (lomamökkien vuokraaminen).

2. Välityksen ja komissiokaupan sopimusoikeudellinen sääntely

2.1 Edustamisesta

2.1.1 Kauppaedustajalaki

Kauppaedustajalaki on dispositiivista oikeutta. Päämies ja välittäjä voivat tehdä välityssopimuksen – tietyin poikkeuksin – muillakin ehdoilla kuin niillä, joista lausutaan kauppaedustajalaissa. Edustusoikeuden kohteena ovat päämiehen tuotteet. Edustusoikeus perustuu valtuutukseen, jossa välittäjä toimii päämiehen valtuuttamana.

Myös komissiokauppaan voidaan soveltaa soveltuvilta osin KauppaEdL:n säännöksiä. Kauppaedustaja toimii päämiehen lukuun, niin kuin välittäjä ja komissiokauppiaskin. Kauppaedustajia koskevaa lakia valmistelleen komitean toimeksiannon piiriin kuului myös komission sääntely, mutta komitea ei kuitenkaan katsonut tarpeelliseksi ottaa säännöksiä komissiosta sen vähäisen käyttöalueensa takia²⁰. EU on antanut *kauppaedustajista direktiivin*²¹, joka on sovitettu yhteen kansallisen KauppaEdL:n kanssa. Kyseisellä agenttidirektiivillä pyritään suojelemaan itsenäisiä kauppaedustajia, ja siinä asetetaan vähimmäistaso alan yhdenmukais-tamiselle²².

Seuraavaksi läpikäytävän KauppaEdL:n pakottavat säännökset on merkitty erikseen maininnalla pakottava säännös. Näistä kauppaedustajan suojaksi säännel-lyistä asioista ei voida poiketa kauppaedustajan vahingoksi.²³

²⁰ *KM 1971:A 31* (Ehdotus laiksi kauppaedustajista), s. 19.

²¹ Agenttidirektiivi.

²² *KOM 2001*, luku 5. Päätelmät, Liite 1. Keskeistä yhteisön lainsäädäntöä yksityisoikeuden alalla, 3. Kauppaedustajat.

²³ *Hynninen – Raatikainen 2002*, s. 739 mukaan seuraavat KauppaEdL:n säännökset ovat pakottavia: 3 §, 5 §, 8 §, 12–14 §, 19 §, 20 §, 23 §, 28 §, 29 §, 31 § ja 42 §. Kyseiset säännökset ovat osittain samoja kuin kauppakaaren säännösten kanssa, mutta kauppaedustajalaissa säännösten sisältö on määritelty tarkemmin.

Välittäjälle kuuluu päämiehen tuotteiden myynninedistämisvelvollisuus. KauppaEdL:n 1 §:n mukaan kauppaedustajalla tarkoitetaan elinkeinonharjoittajaa, joka päämiehen kanssa tekemässään edustussopimuksessa on sitoutunut tämän lukuun jatkuvasti edistämään tavaroiden myyntiä tai ostoa hankkimalla tarjouksia päämiehelle tai päättämällä tämän nimissä myynti- tai ostosopimuksia.

KauppaEdL:n 3 §:n pakottavan säännöksen mukaan edustussopimus ja sen muutokset on tehtävä kirjallisesti, jos jompikumpi sopijapuoli sitä vaatii. Näin ollen päämiehen ja asiamiehen välinen edustussopimus voidaan tehdä myös suullisesti. KauppaEdL:n 5 §:n 1 momentin mukaan asiamiehen on tehtävänsä hoitaessaan huolehdittava päämiehen edusta, toimittava häntä kohtaan velvollisuudentuntoisesti ja rehellisesti sekä noudatettava päämiehen antamia kohtuullisia ohjeita. KauppaEdL:n 5 §:n 2 momentin mukaan asiamies on velvollinen ilmoittamaan päämiehelle merkityksellisistä seikoista, kuten merkittävistä tarjouksista, sekä päämiehen nimissä päätetyistä sopimuksista. Säännös on pakottava.

KauppaEdL:n 6 §:n mukaan asiamies saa ottaa vastaan 1 §:ssä tarkoitettuja toimeksiantoja myös muilta kuin päämieheltä, jollei tämä ole ristiriidassa 5 §:ssä esitetyn päämiehen edusta huolehtimisen kanssa. Näin ollen yhdellä asiamiehellä voi olla useita päämiehiä silloin, kun useamman päämiehen edustamisesta ei aiheudu eturistiriitaa päämiesten kesken.

Asiamiestä koskevasta päämiehen liike- tai ammattisalaisuuksien salassapitovelvoitteesta on säädetty KauppaEdL:n 7 §:ssä ja päämiestä koskevista velvollisuuksista 8 §:ssä, joista viimeksi mainittu on pakottava säännös. KauppaEdL:n 8 §:n 1 momentin mukaan päämiestä velvoitetaan toimimaan velvollisuudentuntoisesti ja rehellisesti asiamiestä kohtaan. KauppaEdL:n 8 §:n 2 momentin mukaan päämiestä velvoitetaan hankkimaan asiamiehelle tarpeelliset tiedot ja toimittamaan tarpeelliset aineistot, kuten esimerkiksi näytteet, mallit, selosteet ja hintaluettelot. Jos asiamies on päättänyt päämiehen nimissä tarjouksen, jonka hyväksymiseen hänellä ei kuitenkaan ole ollut oikeutta, on KauppaEdL:n 8 §:n 3 momentin mukaan päämiehen viivytyksettä ilmoitettava asiamiehelle tarjouksen

hyväksymisestä. Päämies veloitetaan KauppaEdL:n 8 §:n 4 momentin mukaan ilmoittamaan asiamiehelle, jos edustus sopimuksessa tarkoitettu toiminta tulee olemaan olennaisesti vähäisempää, kuin mitä asiamiehellä kohtuudella on syytä olettaa.

Sopimuksen vastaisesta toiminnasta aiheutuvista sanktioista on säädetty KauppaEdL:n 9 §:ssä. Vahingonkorvausvastuu sopijapuolelle aiheutetusta vahingosta voi tulla kyseeseen, jos asiamies tai päämies menettelee sopimuksen vastaisesti.

Päämies maksaa kauppaedustajalle sovitun provision. KauppaEdL:n 10 §:n mukaan asiamiehellä on oikeus provisioon edustus sopimuksen voimassaoloaikana syntyneestä sopimuksesta, jos sopimus on syntynyt hänen myötävaikutuksestaan tai on päätetty kolmannen henkilön kanssa, jonka asiamies on aikaisemmin vastaavanlaisia sopimuksia varten hankkinut päämiehen asiakkaaksi. Jos asiamiehelle on osoitettu tietty alue tai asiakaspiiri ja sopimus on päätetty tältä alueelta olevan henkilön kanssa tai asiakaspiiriin kuuluvan kolmannen henkilön kanssa, on asiamiehellä provisio-oikeus. Asiamiehellä on oikeus saada provisio KauppaEdL:n 11 §:n mukaan myös edustus sopimuksen lakkaamiseen jälkeen syntyneestä sopimuksesta, jos sopimus on syntynyt 10 §:ssä tarkoitetulla tavalla ja kolmannen henkilön tarjous on saapunut päämiehelle tai asiamiehelle ennen sopimuskauden lakkaamista. Asiamiehen provisio-oikeus on myös silloin, jos sopimuksen aikaansaannin voidaan katsoa syntyneen asiamiehen edustus sopimuksen voimassaoloaikana ja myötävaikutuksesta.

Provisio-oikeuden edellytyksestä on säädetty KauppaEdL:n 12 §:ssä siten, että oikeus syntyy kun päämies suorittaa tai olisi pitänyt suorittaa sopimukseen perustuvan velvollisuutensa hänen ja kolmannen henkilön välillä tai kun kolmas henkilö on täyttänyt sopimukseen perustuvan suoritusvelvollisuutensa. Asiamiehen provisio-oikeutta heikentävät sopimusehdot eivät ole sitovia. Kyseessä on pakottava säännös. Jos päämies sopii ilman asiamiehen suostumusta kolmannen henkilön kanssa sopimuksen purkamisesta tai ehtojen

muuttamisesta, säilyy asiamiehellä silti KauppaEdL:n 13 §:n mukaan oikeus provisioon. Provisiota ei kuitenkaan makseta, jos päämiehen ja kolmannen henkilön välinen sopimus jää täyttämättä päämiehestä riippumattomasta syystä. Kyseessä on pakottava säännös.

Provisio tulee suorittaa viimeistään kuukauden kuluessa sen kalenterivuosineljänneksen päättymisestä, jolloin oikeus provisioon syntyi (KauppaEdL 14 §). Säännös on pakottava. Jos provision suuruudesta ei ole sovittu, määräytyy se joko sen perusteella mitä kauppaedustajalle vastaavan tehtävän hoitamisesta samalla paikkakunnalla maksetaan, tai kauppaedustajalle maksetaan olosuhteet huomioon ottaen kohtuullinen korvaus (KauppaEdL 15.1 §). Provisio lasketaan ostajan maksamasta kauppahinnasta, josta ei ole vähennetty käteisalennuksia ja käsittelykustannuksia (KauppaEdL 15.2 §). KauppaEdL:n 16 §:n mukaan kauppaedustajan on pidettävä asiakkaalta vastaanottamansa rahavarat erillään, jos hänelle on annettu tehtäväksi maksujen periminen ja maksujen perimisestä hänellä on myös oikeus kohtuulliseen palkkioon, mikäli varsinaisen provision katsotaan sisältävän palkkiota myös maksujen perimisestä.

KauppaEdL:n 17 §:n 1 momentissa säädetään del credere vastuusta: kauppaedustaja sitoutuu kirjallisella sopimuksella vastaamaan päämiehelle siitä, että kolmas henkilö täyttää sopimuksesta johtuvat velvollisuudet. Edustajalla on oikeus saada del credere vastuun vuoksi kohtuullinen palkkio (KauppaEdL 17.2 §). Kauppaedustajalla on oikeus saada erityinen korvaus sellaisten sopimuksen täyttämisestä aiheutuneiden toimenpiteiden kustannuksista, jotka eivät ole edustajan tavanomaisia tehtäviä (KauppaEdL 18 §). Edustaja on oikeutettu saamaan päämieheltä palkkiolaskelman provisioon oikeuttavista sopimuksista (KauppaEdL 19 §). Kyseessä on pakottava säännös. Päämies on pyydettyessä velvollinen *antamaan edustajalle tarvittavat tiedot*²⁴ välityspalkkion laskemiseksi

²⁴ HE 201/1991 mukaan kauppaedustajalla olisi oikeus saada tietoja muun muassa päämiehen kirjanpidosta.

(KauppaEdL 20 §). Tämäkin on pakottava säännös. Edustaja voi pantata päämiehen varoja provisionsa turvaamiseksi, kunnes päämies on maksanut edustajan saatavan (KauppaEdL 21 §).

Toistaiseksi voimassa olevan sopimuksen irtisanomisaika on yhdestä kuuteen kuukautta kuluneista sopimusvuosista riippuen (KauppaEdL 23.1 §). Kyseinen säännös on pakottava. Sopimuksen päätyttyä edustajalla on oikeus kohtuulliseen, enintään yhden vuoden palkkioita vastaavan suuruiseen hyvitykseen, jos uusien asiakassuhteiden syntyminen tai kaupan lisääntyminen on selvästi hänen ansiotaan ja päämiehelle aiheutuu siitä merkittävää etua (KauppaEdL 28 §). Säännös on pakottava.

Vain seuraavissa KauppaEdL:n 29 §:ssä mainitussa tapauksissa edustaja voi menettää oikeutensa hyvitykseen: sopimus on irtisanottu tai purettu edustajan käyttäytymisen tai laiminlyönnin vuoksi, edustaja irtisanoo tai purkaa sopimuksen muusta kuin päämiehestä johtuvasta syystä, edustaja siirtää sopimukseen perustuvat oikeutensa ja velvollisuutensa toiselle tai jos edustaja ei vaadi hyvitystä vuoden kuluessa sopimuksen päättymisestä. Säännös on pakottava.

Välityssopimuksessa voi olla kilpailukielto, jonka mukaan kauppaedustaja ei ole oikeutettu edustamaan sopimusalueella kilpailevia tuotteita sopimuksen voimassa ollessa ja enintään kahden vuoden pituisen ajan sopimuksen päättymisen jälkeen. Kilpailukiellosta on sovittava kirjallisesti (KauppaEdL 31 §). Säännös on pakottava. Kauppaedustaja ei myöskään luopua oikeudestaan jälkiprovisioon edustussuhteen kestäessä (KauppaEdL 42 §). Tämäkin säännös on pakottava.

2.1.2 Välitön ja välillinen edustaminen

Edustaminen voi olla välitöntä tai välillistä. Edustukselle on tunnusomaista, että edustaja toisen puolesta toimiessaan ilmoittaa, kenen puolesta hän toimii, taikka tämä seikka käy muutoin ilmi hänen toiminnastaan. Edustajan kanssa oikeustoiimiin ryhtyvä tulee näin tietoiseksi, ketä edustajan tahdonilmaisut sitovat ja kuka

tulee päätettävän oikeustoimen osapuoleksi. Tällaista edustusta, josta käy ilmi edustajan päämies, kutsutaan välittömäksi.²⁵

Edustus voi myös olla välillistä. Siinä edustaja toimii omissa nimissään toisen puolesta, kuten komission asiamies. Oikeustoimen osapuoleksi tulee tällöin omissa nimissään toimiva edustaja eikä se henkilö, jonka puolesta hän toimii. Välillinen edustus ei näin ollen täytä sitä edustuksen tunnusmerkkiä, jonka mukaan edustajan toimet sitovat edustajan sijasta välittömästi sitä henkilöä, jonka lukuun toimitaan. Kun välillisessäkin edustuksessa saattaa sille henkilölle, jonka lukuun edustaja toimii, syntyä edustajan toimien perusteella oikeuksia, käsitellään välillistä edustusta säännönmukaisesti muun edustuksen yhteydessä.²⁶

Välillisessä edustamisessa sopimussuhde syntyy vain päämiehen ja edustajan välille sekä vastapuolen ja edustajan välille. Edustaja ei jää ulkopuoliseksi eikä päämiehen ja vastapuolen välille synny oikeussuhdetta. Vain poikkeustapauksessa päämies voi saada oikeuden suoraan vastapuolta vastaan, esimerkiksi edustajan konkurssin yhteydessä.²⁷

Välillisen edustuksen ja valtuutuksen yhteinen piirre on se, että molemmissa tapauksissa toimitaan toisen lukuun. Ero on taas siinä, että valtuutettu toimii toisen nimissä ja välillinen edustaja omassa nimessään. Vaikka toiminta tapahtuu omassa nimessä, seuraa toisen hyväksi toimimisesta kuitenkin eräitä erityispiirteitä sopimussuhteissa lähinnä päämiehen aseman selventämisen vuoksi.²⁸

Myös bulvaanisuhde on välillistä edustusta. Välikäsi toimii omissa nimissään mutta peitellysti toisen henkilön, päämiehen lukuun. Bulvaani toimii päämiehen eduksi ja tämän tahdon mukaisesti. Päämies pysyy ulkopuolisilta salassa, vaikka

²⁵ *Hemmo – Hoppu 2014*, luku 5. Edustus, Peruskäsitteitä, Edustuksen lajeja, Välitön ja välillinen edustus, Välitön edustus.

²⁶ *Hemmo – Hoppu 2014*, luku 5. Edustus, Peruskäsitteitä, Edustuksen lajeja, Välitön ja välillinen edustus, Välillinen edustus.

²⁷ *Saarnilehto 1987*, s. 78.

²⁸ *Saarnilehto 1987*, s. 78.

hänellä on todellinen valta päättää välikäden harjoittamista liiketoimista. Suomen oikeuden mukaan bulvaanisuhde ei lähtökohtaisesti ole kielletty.²⁹

Edustuksesta on kysymys silloin, kun joku esiintyy avoimesti toisen nimissä ja tämän puolesta päättää oikeustoimen. Välittäjä ei ole edustaja, sillä hänen tehtävään on vain saattaa sopimuksen osapuolet yhteen. Kiinteistönvälittäjä ei ole kummankaan osapuolen edustaja, vaikka hän toimiikin jommankumman toimeksiannosta.³⁰ Koska välitystoiminta ei ole päämiehen edustamista, ei myöskään välityssopimuksessa ole mainintaa päämiehen edustamisesta.

2.1.3 Edustaja, lähetti ja välittäjä

Edustaja voidaan määritellä seuraavalla tavalla. Oikeustoimikelpoinen henkilö voi itse tehdä oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskevat oikeustoimet. Oikeustoimi voidaan tehdä myös siten, että toinen henkilö edustaa toista oikeustoimen tekemisessä ja antaa tämän puolesta tahdonilmaisun. Tahdonilmaisun antajaa kutsutaan tällöin edustajaksi.³¹

Lähetin edustusvalta voidaan määritellä seuraavasti. Edustukselle on tunnusomaista edustajan omaharkintainen toiminta toisen nimissä. Edustus on kysymyksessä vain, jos edustaja saa oman harkintansa mukaan antaa toisen puolesta tahdonilmaisuja. Tämän vuoksi esimerkiksi lähetti ei ole edustaja, sillä tällaisen henkilön tehtävänä on vain toisen henkilön tahdonilmaisun perille toimittaminen. Lähetti ei voi tehdä itse ratkaisuja sen puolesta, jonka lähettinä hän toimii. Hän on siis ainoastaan toisen tahdonilmaisun perille viejänä eikä hän voi omalla tahdollaan vaikuttaa oikeustoimen päättämiseen.³²

²⁹ *Wikström 2008*, s. 135.

³⁰ *Saarnilehto 1987*, s. 58.

³¹ *Hemmo - Hoppu 2014*, luku 5. Edustus, Peruskäsitteitä, Edustaja.

³² *Hemmo - Hoppu 2014*, luku 5. Edustus, Peruskäsitteitä, Lähetti.

Välittäjä ei ole edustaja. Välittäjän tehtävänä on saattaa oikeustoimen solmimista haluavat henkilöt yhteyteen toistensa kanssa, ottaa vastaan heidän tahdonilmaisuaan ja välittää niitä edelleen sekä laatia pyynnöstä sopimusluonnoksia, mutta välittäjä ei pääätä omaa harkintaansa käyttäen solmittavaa sopimusta tai muuta oikeustointa. Välittäjälle voidaan kuitenkin välitystehtävän lisäksi antaa myös edustusvalta esimerkiksi oikeustoimen tekemistä varten. Tällöin sama henkilö toimii sekä välittäjänä että edustajana.³³

2.1.4 Asiamiessopimuksista

Valtuutus perustaa valtuutetulle kelpoisuuden tehdä oikeustoimia, mutta ei velvoita häntä siihen. Jotta valtuutettu olisi myös velvollinen tekemään oikeustoimia päämiehensä puolesta, valtuutuksen ohella täytyy olla tähän velvoittava erillinen sopimus tai muu peruste. Se saattaa olla esimerkiksi työsopimus, mutta velvollisuus tehdä toisen puolesta oikeustoimia voi perustua myös erilliseen toimeksiantosopimukseen, jossa henkilö on sitoutunut päättämään tietyn oikeustoimen toisen puolesta, taikka sopimukseen, jossa henkilö on sitoutunut toimimaan jollain alalla toisen puolesta olematta kuitenkaan työsuhteessa toimeksiantajaansa. Viimeksi mainittuja sopimuksia kutsutaan asiamiessopimuksiksi.³⁴

Asiamiessopimus tehdään päämiehen ja toimeksisaajan välillä. Sopimuksen perusteella toimeksisaaja saa usein päämieheltä valtuutuksen tehdä asiamiessopimuksen edellyttämiä oikeustoimia, jolloin hän on samalla päämiehen valtuutettu. Yleiset asiamiessuhdetta koskevat säännökset sisältyvät KK 18 lukuun. Luvun säännökset ovat kuitenkin niukat. Tämän vuoksi asiamiessuhdetta koskevia oikeudellisia ongelmia joudutaan ratkaisemaan kulloinkin kysymyksessä olevaa alaa koskevien yleisten periaatteiden mukaan. Eräistä asiamiessuhdeista on olemassa erityissäännöksiä, esimerkiksi KauppaEdL. Esimerkkeinä asiamiehistä voidaan mainita asianajajat, kauppaedustajat, komissionsaajat ja huolitsijat.

³³ *Hemmo - Hoppu 2014*, luku 5. Edustus, Peruskäsitteitä, Välittäjä.

³⁴ *Hemmo - Hoppu 2014*, luku 5. Edustus, Tahdonvaltainen edustus, Valtuutus, Asiamiessopimukset.

Näistä tyypillisiä kaupallisiin toimintoihin liittyviä asiamiessuhteita ovat kauppaedustus sekä huolinta ja komissio.³⁵

Asiamiessopimus voidaan pääsääntöisesti tehdä vapaamuotoisesti ja sen ehtoista voidaan vapaasti sopia. Asiamies vastaa päämiehelleen siitä, että hänellä on suorittaakseen ottamaansa tehtävään tarvittava ammattitaito ja että hän täyttää tehtävän huolellisesti. Asiamiessuhde ei sitä vastoin edellytä, että asiamies toimisi kyseessä olevalla alalla ammattimaisesti, joskin keskeisissä asiamiessuhdeissa kaupallisella alalla toiminta yleensä on ammattimaista.³⁶

Asiamiehen on toimeksiantoa hoitaessaan valvottava kaikella huolella päämiehensä etua ja oikeutta ja pyrittävä päämiehelleen edulliseen tulokseen. Mikäli hänen voidaan osoittaa olleen huolimaton, hän on velvollinen korvaamaan huolimattomuudellaan päämiehelleen aiheuttamansa vahingon. Hänen on myös noudatettava päämiehen ohjeita ja varsinkin ammattimaisessa asiamiestoiminnassa huomautettava päämiehelle mahdollisesta epätarkoituksenmukaisuudesta. Toisaalta hänellä on oikeus saada korvaus toimeksiannon hoitamisesta aiheutuvista kuluista sekä kohtuullinen palkkio toimistaan. Palkkio on maksettava, vaikka siitä ei olisi sovittu. Päämiehen on tällöin maksettava asiamiehen pyytämä palkkio, ellei se ole kohtuuton. Asiamiehen on tehtävä toimeksiannon hoitamisesta selkoa päämiehelleen (KK 18 luku, 1 §). Selonteosta, jota myös tiliksi kutsutaan, on käytävä ilmi asiamiehen tekemät toimet. Siihen on myös liitettävä toimeksiannon hoitamisen yhteydessä kertyneet asiakirjat, jotka toimeksiannon päätyttyä kuuluvat päämiehelle. Asiamiehen näin tekemää tiliä on moitittava vuoden kuluessa sen antamisesta, muuten se katsotaan hyväksytyksi.³⁷

³⁵ *Hemmo - Hoppu 2014*, luku 5. Edustus, Tahdonvaltainen edustus, Valtuutus, Asiamiessopimukset.

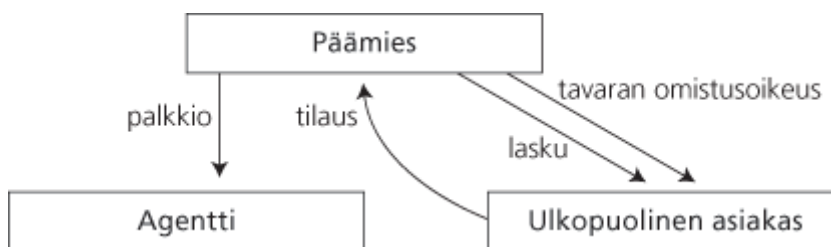
³⁶ *Hemmo - Hoppu 2014*, luku 5. Edustus, Tahdonvaltainen edustus, Valtuutus, Asiamiessopimukset.

³⁷ *Hemmo - Hoppu 2014*, luku 5. Edustus, Tahdonvaltainen edustus, Valtuutus, Asiamiessopimukset.

2.2 Välityspalvelun sääntely

2.2.1 Välityspalvelun määrittely

Välittäjä on henkilö, joka pyrkii saattamaan mahdolliset sopimusosapuolet neuvotteluyhteyteen. Välittäjällä ei tässä tehtävässään ole valtuuksia päättää oikeustointia kummankaan osapuolen nimissä. Hänestä ei myöskään tule välittämäänsä kauppa-, vuokra- tai muun sellaisen sopimuksen osapuolta. Kaupan kohde ei siten kulje osapuolten välillä niin, että välittäjä ostaisi sen ensin itselleen ja myisi myöhemmin eteenpäin. Viimeksi mainittuun vaihdantaketjuun ei sisälly välityksen piirteitä, vaan kysymys on kahdesta itsenäisestä sopimuksesta, eikä alkuperäisen myyjän ja lopullisen ostajan välillä tällöin synny suoraa sopimussuhdetta.³⁸



Kuva 1. Välityspalvelu³⁹

Välittäjä – edellisessä kuviossa nimellä agentti – ei osta eikä myy välityksen kohteena olevaa hyödykettä, vaan saattaa myyjän ja ostajan toistensa kanssa yhteyteen, jotta nämä voivat tehdä keskenään sopimuksen. Välittäjä myy ainoastaan välityspalvelun, josta hän saa palkkion joko hyödykkeen myyjältä tai ostajalta.⁴⁰

Välitystoiminta on tavarain tai palvelun myymistä *toisen nimissä ja tämän lukuun*. Tyypillisessä välitystoiminnassa päämies laskuttaa myydyt tavarat ja palvelut

³⁸ Hemmo 1997, s. 374 ss.

³⁹ Karjalainen – Raunio 2007, s. 117.

⁴⁰ Äärilä – Nyrrinen 2013, luku 9. Palvelujen kansainvälinen kauppa, Poikkeukset yleissäännöksestä, Poikkeukset koskien myyntiä muille kuin elinkeinonharjoittajille, Välityspalvelut.

suoraan niiden ostajalta. Välittäjä puolestaan laskuttaa välityspalkkion päämieheltä. Välitystoiminnassa voi olla kyse myös silloin, kun välittäjä laskuttaa myytyt tavarat tai palvelut ostajalta. Tällöin laskusta tulee selvästi ilmetä tavarat tai palvelun todellinen myyjä, siis se että hyödykkeet laskutetaan päämiehen nimissä.⁴¹

2.2.2 Välittäjällä ei ole päämiehen edustusoikeutta

Välityssopimuksen tarkoitus voidaan määritellä sekä päämiehen että välittäjän kannalta. Välityssopimuksessa on toimeksiantajan tarkoituksena välittäjän avustuksella joko saada jokin esine tai arvopaperi taikka oikeus myydyksi tai vuokraksi taikka hankkia omistukseensa kyseinen hyödyke. Toimeksiantajan tarkoituksena on siis löytää toivomansa oikeustoimen päättämiseen halukas oikeussubjekti välittäjän avustuksella.⁴²

Välittäjän tarkoituksena on harjoittaa elinkeinotoimintaansa tarjoamalla palveluksiaan juuri välitykseen liittyvää oikeustoimia päätettäessä. Välittäjällä on tietoa markkinoista: minkälainen kysyntä ja tarjonta kyseessä olevalla alalla on, minkälainen hintataso vallitsee, ketkä omistavat kaupan kohteeksi tulevia omaisuusesineitä ja ketkä ovat halukkaita ostamaan niitä.⁴³

Välittäjän tulee olla liiketoiminnanharjoittaja, joka on solminut välityssopimuksen päämiehen kanssa. Määrittely rajaa välittäjän määritelmästä pois sellaiset henkilöt, jotka eivät ole elinkeinonharjoittajia, vaan esimerkiksi palkkatyötä tekeviä.

Välityssopimukset voivat kuulua eri sopimustyyppeihin. Lailla säänneltyjä välityssopimuksia ovat kiinteistövälitys, huoneen vuokrasuhteiden välitys, arvopaperinvälitys ja vakuutuksen välitys. Kiinteistön välityksestä on säädetty kiinteistönvälittäjäasetus sekä laki kiinteistönvälitysliikkeistä ja vuokrahuoneiston välitysliik-

⁴¹ Ks. esim. *Murtomäki 2010*, s. 103.

⁴² *Hiekkaranta 1969*, s. 59.

⁴³ *Hiekkaranta 1969*, s. 59.

keistä. Arvopaperinvälityksestä on säädetty arvopaperimarkkinalaki ja vakuutus-
tenvälityksestä VakuutusedustusL. Matkatoimistot toimivat matkojen välittäjinä
silloin, kun ne eivät itse järjestä myytävää matkaa (valmismatkaL). Eri aloilla vä-
lityssopimusten tosiasialliset erot ovat merkittäviä.⁴⁴

Sopimuksen päättämisen ohella välittäjän palkkio-oikeus voi syntyä sen perus-
teella, että hän välittää toimeksiannon mukaisen tarjouksen, mutta toimeksiantaja
kieltäytyy tekemästä kauppaa. Myös se, että toimeksiantaja myy kaupan kohteen
ilman välittäjän myötävaikutusta kolmannelle sopimuksen voimassa ollessa, voi
oikeuttaa palkkioon.⁴⁵

2.2.3 Kiinteistönvälittäjän tehtävistä

Välittäjälle kuuluvia tehtäviä voidaan tarkastella eri toimialojen erityislainsäädän-
nön avulla. Kiinteistöistä, arvopapereista, vakuutuksista ja valmismatkoista on
säädetty myös niiden välittämiseen liittyviä säädöksiä.

Asunnon vuokraus ja myynti ovat aina arvonlisäverottomia, mutta niiden välitys
on arvonlisäverollista. Välitysliikelain 2 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan ky-
seistä lakia ei sovelleta satunnaiseen välitystoimintaan, jos toimintaa ei markki-
noida. Kiinteistönvälittäjän tehtävistä on säädetty asetuksessa ja laissa: KiintVäIA
ja KiintVäIL. KiintVäIA 2 §:n mukaan välityksenä pidetään elinkeinotoimintaa,
jossa sopijapuolet saatetaan kosketuksiin toistensa kanssa palkkiota vastaan.

Tiedon antamista säätelee KiintVäIA 7 §, jonka mukaan välittäjän on annettava
ennen kaupan päättämistä toimeksiantajalle ja tämän vastapuolelle kaikki ne tie-
dot, joiden hän tietää vaikuttavan kaupasta päättämiseen, sekä valvottava mo-
lempien osapuolten etua. Välittäjän kaupan tai vuokrauksen kohteen asiakirjojen
esitysvelvollisuudesta on säädetty KiintVäIL 10 §:ssä. KiintVäIL 11 §:n mukaan

⁴⁴ Hemmo 1997, s. 375.

⁴⁵ Hemmo 1997, s. 376–377 sekä oikeustapaukset KKO 1985 II 150 ja KKO 1988:48.

välittäjällä on lisäksi selonottovelvollisuus, eli hänen on varmistettava kaupan kohteen tietojen oikeellisuus.

Välittäjän avustustehtävästä säädelään KiintVälL 12 §:ssä, jonka mukaan hänen on laadittava välityskohdetta koskeva sopimus sekä avustaa muissa sopimuksen toteutumiseen liittyvissä tehtävissä, jos toisin ei sovita. Kiinteistönvälittäjän tulee näin ollen hankkia välitettäväkseen saamastaan kiinteistöstä tai huoneistosta riittävät tiedot, joilla sopimus voidaan tehdä.

2.2.4 Valmismatkan välittäjän tehtävistä ja matkojen välittämisestä

Valmismatkalaisissa on säädetty, että matkanvälittäjällä tarkoitetaan sitä, joka matkanjärjestäjän lukuun välittää valmismatkoja koskevia sopimuksia (3 §). Matkanvälittäjä ei itse tuota välitettävää valmismatkaa, vaan ainoastaan välittää sen päämiehen puolesta. Matkanvälittäjän tehtävistä ja vastuusta on säädetty 5 §:ssä, että välittäjä vastaa matkustajalle annettavista tiedoista ja sopimuksen täyttämisestä samalla tavoin kuin matkanjärjestäjä. Sama säännös jatkuu, että tällaista vastuuta ei kuitenkaan synny, jos matkanvälittäjä toimii sellaisen matkanjärjestäjän lukuun, jolla on toimipaikka Suomessa, ja jos matkustaja on sopimusta tehtäessä selvillä tästä sekä tämän seikan vaikutuksesta hänen oikeuksiinsa. Viimeksi mainitun lauseen mukaisesti kyse on nimenomaisesti välityksestä, sillä asiakas on edellisen lauseen perusteella tietoinen siitä, kuka on välityksessä päämies.

Välittäjä on myös velvollinen 5 §:n 2 momentin mukaan vastaanottamaan myös asiakkaan esittämiä kyselyjä ja asiakkaan ilmoituksia. Myös 8 §:n 2 momentin avustusvelvollisuuden mukaan välittäjän on oltava tavoitettavissa matkanjärjestäjän ohella, jos matkan ostanut asiakas tarvitsee apua esimerkiksi matkalla tapahtuneen onnettomuuden vuoksi. Matkanvälittäjän seuraavista tehtävistä on erityisesti säädetty: tiedotusvelvollisuudesta, sopimuksen mukaisesta toteutuksesta sekä asiakaspalvelusta ja avustamisvelvollisuudesta.

Matkojen myyminen ja välittäminen on pääosin luvanvaraista elinkeinotoimintaa. Matkatoimistoilla voi olla asiamiehiä, joiden toimintaan ei vaadita erillistä toimilupaa. Asiamiehet välittävät päämiehenään olevan matkatoimiston kanssa tekemänsä asiamiessopimuksen perusteella toimiston lukuun tämän tarjoamia matkapalveluksia toimiston vastuulla ja valvonnassa.⁴⁶

Välittäjän vastuusta on mainittu, että tämä olisi matkustajaa kohtaan vastuussa silloin, kun välittäjä toimii sellaisen matkanjärjestäjän lukuun, jolla ei ole toimipaikkaa Suomessa. Matkustajan kannalta on tärkeää, että hän voi sopimusrikkomusten vuoksi kääntyä sen Suomessa toimivan tahon puoleen, jolta hän on matkan hankkinut. Jos välittäjä sen sijaan avoimesti toimii sellaisen matkanjärjestäjän lukuun, jolla on toimipaikka Suomessa, välittäjä vastaisi vain omasta toiminnastaan sopimusoikeuden yleisten periaatteiden mukaisesti.⁴⁷

2.2.5 Arvopaperinvälittäjän tehtävistä

Arvopaperien välityksestä on säädetty AML:ssa ja sijoituspalvelulaissa.

Arvopaperinvälityksellä tarkoitetaan HE 43/2007 mukaan omissa nimissä toisen lukuun harjoitettavaa sijoituskohteiden ostoa, myyntiä, vaihtoa ja merkintää sekä sijoituskohteita koskevien toimeksiantojen välittämistä tai toteuttamista. Siten myös sijoituskohteiden niin sanottu alivälitys kuuluu laissa säädetyn arvopaperinvälityksen piiriin silloin kun alivälittäjä toimii omissa nimissään.⁴⁸ Arvopapereiden välitystoiminta voi käsittää muun muassa sen, että kaupan osapuolelle ilmoite-

⁴⁶ HE 237/1992, luku 1. Nykyinen tilanne, Yleistä.

⁴⁷ HE 237/1992, luku 2. Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset, Virhevastuu ja vastuutaho.

⁴⁸ HE 43/2007, luku 2. Voimassa oleva lainsäädäntö, Laki sijoituspalveluyrityksistä, Sijoituspalvelut.

taan tilaisuuksista tehdä sopimus ja että välittäjä on yhteydessä toiseen osapuoleen ja neuvottelee asiakkaan nimissä ja puolesta osapuolten vastavuoroisten suoritusten yksityiskohdista⁴⁹.

Varsinainen välitystä koskeva säännös on sijoituspalveluL 11 §:n 1 momentin 1 kohdassa, jonka mukaan sijoituspalvelulla tarkoitetaan toimeksiantojen välittämistä. Sijoituspalvelulla tarkoitetaan rahoitusvälineitä koskevien toimeksiantojen toteuttamista asiakkaan lukuun (sijoituspalveluL 11.1 § 2 k).

Sijoituspalvelulain 7 §:n 1 momentissa on säännös sidonnaisasiamiehestä, jonka mukaan sidonnaisasiamies toimii sijoituspalveluyrityksen lukuun ja vastuulla. Samassa pykälässä ja momentissa on lisäksi säädetty toiminnan rajoittamisesta, että sidonnaisasiamies voi toimia vain yhden sijoituspalveluyrityksen lukuun. Sidonnaisasiamies voi vastaanottaa ja välittää sijoitus- ja oheispalveluihin liittyviä asiakkaiden toimeksiantoja (sijoituspalveluL 7.2 § 1 k) ja välittää rahoitusvälineitä asiakkaille (sijoituspalveluL 7.2 § 2 k).

2.2.6 Vakuutusvälittäjän tehtävistä

Vakuutuksen välittäjistä säädelään VakuutusedustusL:ssa, jonka 3 §:ssä on säädetty käsitteet asiamies, vakuutusmeklari ja vakuutusedustaja. Asiamiehellä tarkoitetaan luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, joka harjoittaa vakuutusedustusta vakuutuksenantajan lukuun ja vastuulla (VakuutusedustusL 3.1 § 1-k). Vakuutusmeklarilla tarkoitetaan luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, joka harjoittaa vakuutusedustusta muun asiakkaan kuin ensivakuutusta harjoittavan vakuutuksenantajan kanssa tekemänsä toimeksiantajasopimuksen perusteella (VakuutusedustusL 3.1 § 2-k). Vakuutusedustajalla tarkoitetaan vakuutusmeklaria ja asiamiestä (VakuutusedustusL 3.1 § 3-k).

⁴⁹ Ks. esim. *Hokkanen ym. 2013*, s. 212.

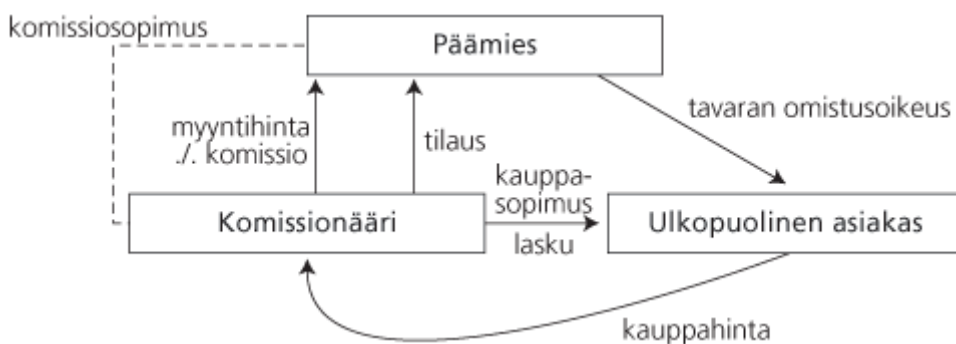
Vakuutusedustajarekisteriin on merkittävä toimiiko vakuutusedustaja vakuutusmeklarina vai asiamiehenä, onko vakuutusedustus pää- vai sivutoimista ja, jos vakuutusedustaja harjoittaja vakuutusedustusta oikeushenkilön lukuun, oikeushenkilön toiminimi (VakuutusedustusL 8.1 § 3-k).

VakuutusedustusL:n 11 §:ssä säädetään vakuutusedustajan luotettavuudesta. Sen mukaan henkilön on oltava luotettava. Asiamiehen pätevyydestä on säädetty VakuutusedustusL:n 12 §:ssä seuraavasti: on oltava riittävä pätevyys, tunnettava edustamansa vakuutukset, lainsäädäntö, hyvä vakuutustapa ja hallittava toimeksiannon edellyttämät käytännön toimet.

2.3 Komissiokaupan sääntely

2.3.1 Komissiokaupan määrittely

Komissiokauppa on välitystoiminnan muoto, jossa päämies on antanut hänen tarjoamiaan hyödykkeitä ja palveluita koskevan erityisen edustamisoikeuden asiamiehelleen.



Kuva 2. Komissiokauppa⁵⁰

⁵⁰ Karjalainen – Raunio 2007, s. 114.

Myyntikomissiossa asiamies esiintyy ostajaan nähden myyjänä ja heidän välilleen syntyy oikeussuhde. Ostaja siis mieltää ostavansa tavaran nimenomaan asiamieheltä. Myytävä tavara on kuitenkin päämiehen omistuksessa siihen saakka, kunnes se siirtyy ostajan omistukseen. Asiamies ei missään vaiheessa osta tavaraa itselleen tai omista tavaraa. Kuitenkaan päämiehen ja ostajan välille ei synny sopimussuhdetta.⁵¹

Koska *asiamies* toimii omista nimissään asiakkaaseen nähden, ei tuotteiden ostaja välttämättä edes tiedä, että tavarat tai palvelut eivät ole asiamiehen omia myyntituotteita. Tavaroiden komissiokaupassa toimitaan tyypillisesti niin, että *päämies* toimittaa tavaroita *asiamiehelle* niin kutsuttuun *komissiovarastoon*, eikä niistä tässä vaiheessa laskuteta asiamiestä. Sitten kun *asiamies* myy tavarat edelleen, hän tilittää myyntihinnat päämiehelle omalla provisiollaan vähennettynä.⁵² Kun oikeus provisioon syntyy, se samalla muodostuu tuloverotuksessa tuloksi ja tuotoksi.

Jos toiminta on kannattamatonta, kohdistuu luottotappio yleensä päämieheen, koska asiamies saa palkkionsa asiakkaan maksukyvyttömyydestä huolimatta. Oikeuskäytännössä, KHO 29.12.2000/3397, on tällöin katsottu päämiehellä olevan oikeus vähentää luottotappio myyntinsä veron perusteesta siitä huolimatta, että hyödykkeen on asiakkaalle myynyt asiamies.⁵³

Komissiokaupassa komissiovarasto on toimeksiantajan, eli päämiehen, vaihtomaisuutta siten, että asiamies säilyttää tavaroita päämiehen lukuun. Asiamies myy tavaroita päämiehen puolesta ja luovuttaa ne ostajille⁵⁴. Komissiovarasto on tällöin täysin päämiehen omistuksessa. Myöskään välitettävän tavaran siirtämisellä päämieheltä asiamiehen varastoon ei ole verotuksellista merkitystä⁵⁵.

⁵¹ *Auranen 1998*, s. 80.

⁵² *Ääriä – Nyrhinen, 2013*, luku 12. Välitystoiminta ja komissiokauppa, Komissiokauppa, Arvonlisävero.

⁵³ *Nieminen ym. 2014*, luku 14. Veron peruste, Myynnin oikaisuerät, Luottotappiot, Komissiokauppa.

⁵⁴ *Andersson ym. 2009*, s. 388.

⁵⁵ *Murtomäki 2010*, s. 101.

2.3.2 Komissiokaupassa asiamiehellä on päämiehen edustusoikeus

Sopimusoikeudellisesti tarkastellen välityspalvelujen ja komissiokaupan sopimusoikeudellisia säädöksiä tulee tarkastella samanaikaisesti, sillä niiden kummankin sääntely perustuu samoihin oikeuslähteisiin. Kansallisesta lainsäädännöstämme puuttuu komissiokauppaa koskeva erityislainsäädäntö, jollainen on säädettyä muissa pohjoismaissa⁵⁶.

Komissiolla tarkoitetaan tavaroiden myyntiä tai ostamista toimeksiantajan eli päämiehen lukuun asiamiehen nimissä. Asiamies tekee kaupan *omissa nimissään päämiehen lukuun*⁵⁷. Komissio on huolinnan tavoin välillistä edustusta, jossa asiamies on vastuussa sopimuskumppaniaan kohtaan sopimuksen täyttämisestä, vaikka sopimus on päätetty päämiehen lukuun.⁵⁸

2.3.3 Kauppakaari

KK:ssa 18. luvussa säädetään toimeksiantosopimuksista, jossa luku on nimetty nimellä ”Toimitsijoista eli asiamiehistä”. Voimassa olevia pykälä on yhdeksän kappaletta ja niiden sisältö on osittain vanhentunutta niin kieleltään kuin sisällöltäänkin. Kuitenkin KK:n 18. luvun säädökset määrittävät lukuisia merkittäviä toimeksiannolle asetettavia vaatimuksia.

Toimeksiannon valtakirja tulee vastaanottaa ja sitä tulee säilyttää huolella. Päämieheltä haltuun saaduista varallisuudesta on myös pidettävä kirjaa (KK 1 §). Asiamiehen valtakirjan mukaan tekemä oikeustoimi päämiehen puolesta on yhtä pätevä kuin jos se olisi päämiehen tekemä. Jos kuitenkin asiamies ylittää valtuutensa, on hän korvausvelvollinen aiheuttamastaan vahingosta päämiestä koh-

⁵⁶ *Tepora 1991*, s. 632 ja *Hiekkaranta 1969*, s. 15.

⁵⁷ KPL 1:5.4 §:n mukaan, omissa nimissään mutta toisen lukuun käsite liittyy emoyrityksen määräysvaltaan tytäryrityksessä. Myös komissiokaupassa voidaan katsoa päämiehellä olevan määräysvalta asiamieheen nähden.

⁵⁸ *Hemmo - Hoppu 2014*, luku 11. Irtaimen kauppa ja vuokra, Huolinta ja komissio, Komissio.

taan ja päämies tältä osin vapaa vastuusta (KK 2 §). Jos asiamies toimii vilpillisesti päämiestä kohtaan, vastaa hän teoistaan ja päämies vapautuu tästä vastuusta (KK 3 §).

Jos päämies on antanut asiamiehelle vapaan valtakirjan toimia puolestaan, ei hän voi vedota korvausvastuuseen asiamiestä kohtaan, paitsi jos vahinko on johonut asiamiehen huolimattomuudesta tai vilpillisyydestä (KK 4 §). Asiamiehen tulee saada kohtuullinen palkkio toimeksiannon suorittamisesta ja kulukorvaus hänelle mahdollisesti aiheutuneista kuluista (KK 5 §). Asiamies ei vastaa asiakkaan maksukyvyttömyydestä päämiehelleen muuten kuin siinä tilanteessa, että asiasta on erikseen sovittu (KK 6 §).

Ylivoimaiseen esteen sattuessa, asiamiehen on välittömästi ilmoitettava esteestä päämiehelleen. Ilmoitusvelvollisuuden täyttämällä asiamies vapautuu korvausvastuusta päämiestään kohtaan (KK 7 §). Päämiehen kuollessa, asiamiehen toimeksiantosuhde päättyy vasta hänen tilitettyä päämiehen perillisille päämiehelle kuuluvat osuudet (KK 8 §). Päämiehen tai asiamiehen estyessä, määrätään tilalle varahenkilö. Estyneen henkilön on tyydyttävä varahenkilön tekemiin ratkaisuihin (KK 10 §).

Edellisen perusteella voidaan kiteyttää KK:n 18 luvun sisältävän seuraavat seikat: toimeksianto perustuu sopimukseen, toimeksiannosta maksetaan palkkio, toimeksiantajan valtuuksia ei saa ylittää, taloudellisen riskin asiakkaan maksukyvyttömyydestä kantaa päämies ja asiamiehellä on lojaliteetti sekä tiedonantovelvoite päämiestä kohtaan.

3. Välityspalvelu

3.1 Välityspalvelun arvonlisäverotus

3.1.1 Välityspalvelun sääntely AVL:ssa ja arvonlisäverodirektiivissä

AVL:n toisessa luvussa on säädetty arvonlisäverovelvollisuudesta. AVL 2 §:n yleissäännöksen mukaan tavarain tai palvelun myyjä on velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa, ellei toisin säädetä⁵⁹. Yhteisöhanhinnan verovelvollisuutta koskevista poikkeuksista on säädetty AVL 2 a ja b §:ssä.

AVL 17 §:n mukaan tavaralla tarkoitetaan esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpö- ja jäähdytysenergiaa ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä. Palvelulla tarkoitetaan kaikkea muuta, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa (AVL 17 §). Näin ollen välityspalvelu on liiketoiminnan muodossa myytävä palvelu. Tavarain ja palvelun myynnistä on säädetty AVL 18 §:n palvelujen myynnin yleissäännös. Sen mukaan tavarain myynnillä tarkoitetaan tavarain omistusoikeuden vastikkeellista luovuttamista (AVL 18.1 §). Vastaavasti palvelun myynnillä tarkoitetaan palvelun suorittamista tai muuta luovuttamista vastiketta vastaan (AVL 18.2 §).

Myös arvonlisädirektiivissä on välityspalvelua koskevat säännökset. Tavarain luovutuksesta on säädetty direktiivin 14 artiklassa. Sen 1 kohdan mukaan tavarain luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Palveluiden suoritukselta on säädetty arvonlisäverodirektiivin 24 artiklassa. Sen mukaan palvelujen suorituksella tarkoitetaan liiketointia, joka ei ole tavarain luovutus. Palveluiden suoritukselta on lisäksi säädetty 25 artiklassa, että palvelujen suoritus voi käsittää muun muassa jonkin seu-

⁵⁹ AVL 2 §:n mukaan poikkeukset myyjän verovelvollisuudesta on säädetty AVL:n 2 a, 8 a-c ja 9 §:ssä.

raavista liiketoimista: aineettoman omaisuuden luovutuksen perustuen saantokirjaan tai ei, velvoitteen pidättäytyä teosta tai sietää tekoa taikka palvelun täytöntöönpanon viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla. Tämän määrittelyn perusteella palvelujen käsite on erittäin laaja, koska passiivinen pidättäytyminen voidaan tulkita palveluksi.

Välittäjän suorittamista palveluista on säädös arvonlisäverodirektiivin 46 artiklassa. Sen mukaan toisen nimissä ja lukuun toimivan välittäjän muille kuin verovelvollisille henkilöille suorittamien palveluiden suorituspaikka on paikka, jossa pääliiketoimi suoritetaan arvonlisäverodirektiivin säännösten mukaisesti. Palvelujen käsite on säädetty laajaksi, koska se käsittää kaiken mahdollisen liiketoiminnan muodossa tapahtuvan palvelujen myynnin. Myynnistä voi olla kyse vain jos suoritettun palvelun ja saadun vastikkeen välillä on välitön yhteys⁶⁰.

Välitystoimintaan ei sovelleta komissiokaupan periaatteita (AVL 19 §), koska välittäjä ei toimi omissa nimissään, vaan päämiehen nimissä. Välitystoiminnassa asiamies ei ole sopimusosapuolena välittämänsä hyödykkeen myyntitapahtumassa eikä siis ole sen myyntihinnasta verovelvollinen. Sen sijaan itse välitystoiminta on pääsääntöisesti veronalaisen palvelun myyntiä, joten välittäjä joutuu maksamaan veron *välityspalkkiosta*⁶¹. Verovelvollinen päämies voi vähentää välityspalkkioon kohdistuvan veron omassa verotuksessaan vähennyksen yleisten edellytysten vallitessa.⁶²

Välityspalvelussa päämies myy arvonlisäverotuksen kannalta tavaran suoraan asiakkaalle. Tällöin vain tämä kauppa on tavarakauppaa, joka voi olla kotimaan myyntiä, yhteisömyyntiä tai vientikauppaa. Vain tähän kauppaan vaikuttavat tavaroitten yleistä verokantaa alemmat verokannat. Jos päämies ei ole arvonlisäve-

⁶⁰ Hokkanen ym. 2013, s. 81.

⁶¹ VH2011a, luku 6. Asiamiespostit ja muut postimerkkien välittäjät, Muut postimerkkien välittäjät. Postimerkkien edelleen luovuttajan saamaan palkkioon sovelletaan yleistä verokantaa riippumatta siitä, mitä ilmaisua palkkiosta käytetään sopimuksessa.

⁶² Salonen 1994 ym., s. 53.

rovelvollinen, suorittaa välittäjä arvonlisäveroa ainoastaan välityspalkkiosta. Väähäisen toiminnan ja arvonlisäverovelvollisuuden merkitystä käsitellään tarkemmin komissiokaupanyhteydessä, jonka kohdalla päämiehen arvonlisäverovelvollisuudella on suurempi merkitys kuin välityspalvelun yhteydessä.

Vaikka kiinteistön myynti ja vuokraus on verotuksen ulkopuolista toimintaa, kiinteistöjen välitys on verollinen palvelu. Kiinteistönvälittäjän saama välityspalkkio on siis verollinen silloin, kun välittäjä ei osta eikä myy kiinteistöä vaan saa myyntityöstään ainoastaan välityspalkkion. Verotuksen kannalta ei ole merkitystä sillä, maksaako välityspalkkion kiinteistön ostaja vai myyjä. Sen sijaan jos kiinteistönvälittäjä ostaa kiinteistön tai huoneiston itselleen ja myy sen sitten eteenpäin, kysymyksessä ei ole verollinen välitystoiminta vaan veroton kiinteistökauppa. Jos kiinteistönvälittäjä omistaessaan kiinteistön antaa sen vuokralle tilapäisesti tai pysyvässä mielessä, myös tämä vuokraustoiminta on verotonta.⁶³

3.1.2 Välityspalvelun verokanta

Kotimaankauppaan liittyvien välityspalveluiden myynti on verollista riippumatta välitettävän hyödykkeen verokohtelusta. Välityspalveluun sovellettava verokanta on yleisen verokannan mukainen 24 prosenttia, vaikka välitettävä tuote olisi esimerkiksi alennetun kymmenen prosentin verokannan alainen tilattu sanoma- tai aikakauslehti, kotimaan matkalippu tai hotellipalvelu.⁶⁴

Hyödykkeen myynti päämiehen nimissä ja lukuun siten, että oikeussuhde syntyy suoraan päämiehen ja asiakkaan välille välittäjän vain saattaessa nämä yhteen, on palvelun myyntiä. Pääsäännön mukaan välityspalvelun myynnin verokohtelu on riippumaton välityksen kohteena olevan hyödykkeen verokohtelusta esimer-

⁶³ Salonen ym. 1994, s. 145.

⁶⁴ Äärilä – Nyrhinen, 2013, luku 12. Välitystoiminta ja komissiokauppa, Välitystoiminta, Välitystoiminnan verotus.

kiksi verollisuuden tai sovellettavan verokannan suhteen. Näin ollen myös verotoman hyödykkeen välitys on verollista, ellei tällaista välityspalvelua ole erikseen säädetty verottomaksi.⁶⁵ Välittäjä myy päämiehelleen verollista välityspalvelua⁶⁶. Pääsäännön mukaan välityspalvelu on verollinen palvelu ja siihen sovelletaan pääsääntöisesti yleistä 24 prosentin arvonlisäverokantaa riippumatta siitä, onko välitettävä tuote verollinen ja mitä verokantaa välitettävän tuotteen myyntiin sovelletaan.

Kun kiinteistönvälittäjä K välittää A:n omistaman asunnon B:lle ja K myy asuntoa myyjän A nimissä ja tämän lukuun, on kyseessä välitysmyynti. Asuntokauppa tapahtuu A:n ja B:n välillä ja asuntokauppa on arvonlisäverotonta toimintaa. K saa palkkion A:lle myymästään välityspalvelusta ja sen verokanta on 24 prosenttia.⁶⁷ Jos välitettävä tuote on esimerkiksi elintarvike, on välitettävän tavaran verokanta AVL 85 §:n 1 momentin 1 kohdan perusteella 14 prosenttia. Tällöinkin välityspalkkion arvonlisäverokanta määräytyy aina *yleisen verokannan* (AVL 84 §) mukaan, joka siis on 24 prosenttia.

Välityspalvelun ostajalla on normaalien sääntöjen mukaisesti ostovähennysoikeus välityspalvelun verosta⁶⁸. Kansainvälisessä tilanteessa välityspalvelun käsitteily on melko hankalaa, koska esimerkiksi palvelunmyyntiin elinkeinonharjoittajalle ja kuluttajalle sovelletaan eri myyntimaan yleissäännöksiä⁶⁹.

⁶⁵ Ks. *Nieminen ym. 2012*, luku 4. Arvonlisäveron soveltamisala, Myynti, Välitys. Näin myös *Salonen ym. 1994*, s. 145 ja *VH2011a*, luku 6. Asiamiespostit ja muut postimerkkien välittäjät, Väli-
tystoiminta.

⁶⁶ *VH 2011*, s. 15.

⁶⁷ *Murtomäki 2010*, ss 103.

⁶⁸ *Auranen 2002*, s. 108.

⁶⁹ *VH 2011*, s. 16–17.

3.1.3 Poikkeussäännökset välityksen verollisuudesta

Eräiltä osin välitystoiminta on AVL:n erityissäännöksin *vapautettu veron suorittamisvelvollisuudesta*⁷⁰. Poikkeuksia tulkitaan suppeasti, eli säännöksiä sovelletaan vain nimenomaisissa tilanteissa. Välityksen verollisuutta koskevasta pääsäännöstä on kahdenlaisia arvonlisäverottomia poikkeuksia. Poikkeustapaukset voidaan jakaa kahteen ryhmään ostettujen tavaroiden ja palveluiden sisältämän veron vähennyskelpoisuuden perusteella.

Ensimmäinen poikkeusryhmän muodostaa nollaverokannan alainen välitys. Siihen kuuluu pääasiassa vakuutus- ja rahoituspalveluiden ja arpajaisten verotonta välittämistä. Näistä ensimmäinen on verottomien *vakuutuspalvelujen välitys*⁷¹ AVL 44 §:n perusteella. Näistä toinen on eräiden verottomien *rahoituspalvelujen välitys*⁷² AVL 42 §:n perusteella. Kolmas ja viimeinen näistä on arpajaisverolain 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettujen *arpajaisten välitys*⁷³ (AVL 59.1 § 2 k). Edellä luetellut välityspalvelut ovat verottomia ja vähennykseen oikeuttamattomia palveluja, eli välitystoiminnan harjoittajalla ei ole oikeutta vähentää tätä toimintaa varten ostamiinsa tavaroihin ja palveluihin sisältyvää veroa.⁷⁴ Vuoden 2003 alusta alkaen on myös taide-esineiden välitys ollut arvonlisäverollista toimintaa⁷⁵.

Toisen poikkeusryhmän muodostaa palautukseen oikeuttava nollaverokannan alainen välitys. Se on vieläkin erityisempi ryhmä, johon kuuluu eräiden vesialusten, kullan sekä kansainväliseen kauppaan liittyvien eräiden tavaroiden ja palveluiden välitys. Verottomien vesialusten ja niihin kohdistuvien töiden välitys on verotonta AVL 71 § 12 kohdan perusteella ja kullan välitys Suomen Pankille

⁷⁰ Ks. myös *VH 2010*, luku 6. Myyntimaasäännökset, Välityspalvelut.

⁷¹ Näin ollen esimerkiksi pankki, joka välittää vakuutuksia, ei suorita välityspalkkiostaan veroa.

⁷² Arvonlisädirektiivin mukaan verotonta on lisäksi luottotakuun ja muun vakuuden välitys, talletusten välitys sekä valuutan ja käypinä maksuvälineinä toimivien setelien ja kolikoiden välitys. Arvopapereiden välittämiseen ei kuitenkaan rinnasteta sellaisten arvopapereiden välitystä, jotka tuottavat oikeuden hallita määrättyä huoneistoa tai kiinteistöä, joten kiinteistön välitys on verollista (AVL 43 §).

⁷³ Näin ollen esimerkiksi veikkausasiamiehen saamat asiamiespalkkiot ovat verottomia.

⁷⁴ *Äärilä – Nyrrhinen, 2013*, luku 12. Välitystoiminta ja komissiokauppa, Välitystoiminta, Välitystoiminnan verotus ja *VH2011* s. 15.

⁷⁵ *HE 131/2002*, luku 1. Perustelut, Nykytila ja ehdotetut muutokset.

AVL 71 § 12 kohdan perusteella. Kansainväliseen kauppaan liittyvien AVL 70, 70 b ja 71 §:ssä tarkoitettujen tavaroiden ja palvelujen välitys on verotonta AVL 71 §:n 12 kohdan perusteella.⁷⁶

Esimerkiksi vesialuksiin – joiden rungon suurin pituus vähintään kymmenen metriä ja jotka eivät ole rakenteeltaan pääasiassa urheilu- tai huvikäyttöön tarkoitettuja – kohdistuvalla verovapaudella on pyritty vapauttamaan verosta lähinnä kauppamerenkulkuun käytettävät vesialukset⁷⁷. Kyseessä on verotuki merenkulkuun liittyvää elinkeinotoimintaa, kuten kalastusta, kohtaan.

3.2 Välityssopimukset

3.2.1 Välityssopimuksen sisältö

Hiekkarannan mukaan välityssopimuksessa on päämiehen tarkoituksena välittäjän avustuksella joko saada jokin esine tai arvopaperi taikka oikeus myydyksi tai vuokratuksi taikka hankkia omistukseensa mainitunlainen hyödyke⁷⁸.

Kauppaedustajasopimuksessa on oltava sekä päämiehen että kauppaedustajan nimet. Sopimukselle voidaan antaa sopimustausta, jossa kuvataan päämiehen ja kauppaedustajan sopimishetkellä olevasta tilaa ja sopimuksen tarkoitusta. Sopimuksessa on yksilöitävä sopimuksen kohde, kuten sopimusalue, tuotteet ja asiakaskunta. Sopimusta koskeva maantieteellinen alue tulee myös yksilöidä samoin kuin, jos kauppaedustajalla on yksinoikeus myydä ja markkinoida tuotetta tietyllä alueella. Sopimusten teon ja toimivallan osalta on sovittava tutkielman kannalta keskeinen asia: kauppaedustaja tekee markkinointi- ja myyntisopimukset päämiehen nimissä ja lukuun ja hyväksyttää tekemänsä sopimukset päämiehellä. Toimivallasta voidaan lisäksi mainita, että kauppaedustaja ei ole työsuhteessa

⁷⁶ *Äärilä – Nyrhinen, 2013, luku 12. Välitystoiminta ja komissiokauppa, Välitystoiminta, Välitystoiminnan verotus.*

⁷⁷ *KK 1998.*

⁷⁸ *Hiekkaranta 1969, s. 59.*

päämieheen ja toimii itsenäisenä liikkeenharjoittajana välittäen tilauksia sopimusalueella asiakkailta päämiehelle.⁷⁹

Hinnoittelusta on syytä mainita, että kauppaedustajan tulee noudattaa päämiehen erikseen toimittamaa tai kulloinkin voimassa olevaa hinnastoa. Toimitusehdoista on myös syytä sopia samoin kuin seuraavan vuoden toimintabudjetin hyväksyttämistä päämiehellä. Provision määrästä ja sen määräytymisperusteista on myös sovittava samoin kuin päämiehen ja kauppaedustajan erityisistä oikeuksista ja velvollisuuksista. Esimerkiksi palaveri käytännöstä, messuille ja näyttelyihin osallistumisesta ja yhteistyöstä on syytä sopia etukäteen. Muita sovittavia asioita ovat tuoteominaisuudet, esittelymateriaalit, yhteyshenkilöt, salassapitoasiat, sopimuksen voimassaoloaika, sopimussakko, edustajan investointikorvaus, riitojen ratkaisu ja sovellettava laki sekä sopimusmuutosten tekeminen.⁸⁰

toiminto	agentti	päämies
ostaminen		X
kuljetus		X
varastointi		X
pakkaaminen		X
käyttöohjeiden laatiminen		X
hinnoittelu		X
markkinointi		X
mainonta	X	
myynti	X	
myyntisopimusten laatiminen		X
käyttöopastus	X	
markkinariski	X	
markkinointiriski		X
varastoriski		X
epäkuranttiusriski		X
hinnanmuutosriski		X
riski viallisista tuotteista		X
takuuriski		X
luottotappioriski		X
valuuttakurssiriski		X
tuotevastuuriski		X

Kuva 3 Välittäjän ja päämiehen välinen vastuunjako⁸¹

⁷⁹ Hietala ym. 2013, s. 234 ja Hynninen – Raatikainen 2002, s. 733.

⁸⁰ Hietala ym. 2013, s. 236–238 ja Hynninen – Raatikainen 2002, s. 734–741.

⁸¹ Karjalainen – Raunio 2007, s. 118.

Edellisen taulukon esimerkki kuvaa miten välittäjän ja päämiehen välinen vastuu voisi jakaantua. Sen perusteella välittäjä vastaisi mainonnasta, myynnistä, käytöpastuksesta ja markkinariskistä ja päämies kaikesta muusta.

3.2.2 Välytysopimuksen laatuvaatimukset

Välytysopimuksissa tavallisesti esille tuleva kysymys on välittäjän tiedonantovelvollisuus kummallekin osapuolelle. Tähän liittyy erityisongelmana se, että välittäjä voi olla – kuten esimerkiksi kiinteistönvälityksessä on tapana – varsinaisessa sopimussuhteessa vain toiseen osapuoleen, jolloin hänen velvollisuutensa tätä osapuolta kohtaan ovat periaatteessa primäärejä. Tämän päämiehen ja toisen sopimuspuolen intressit taas ovat normaalisti ristiriitaisia, minkä vuoksi välittäjän tiedonanto-, huolenpito-, ynnä muut velvollisuudet päämiehen sopimuskumppania kohtaan kaventavat samalla päämiehen välittäjän toiminnasta saamaa etua.⁸²

Välytysopimuksen eturistiriidan merkityksestä löytyy esimerkki ratkaisussa KKO 1997:1, jossa oli kyse kiinteistön välityksestä. Ratkaisussa kiinteistönvälittäjä oli tehnyt myyjän kanssa toimeksiantosopimuksen. Kiinteistönvälittäjä oli myös ilmoittanut esittelytilaisuudessa, että kauppa voidaan toteuttaa myös vaihtona siten, että ostajan huoneisto on osana kauppahintaa. Välittäjä vaati vaihdosta, missä ostajan osakehuoneisto luovutettiin myyjälle osana kauppahintaa, ostajaa tekemään kanssaan erillisen toimeksiantosopimuksen. Tällöin kiinteistönvälittäjä edusti kahdella toimeksiantosopimuksellaan sekä ostajaa että myyjää. Ostajan kanssa tehty välytysopimus katsottiin pätemättömäksi kaikissa oikeusasteissa. Oikeusneuvos Tulokas esitti ratkaisussa eri mieltä olevan lausunnon, jossa hän korosti kiinteistönvälittäjän olevan toimeksiantosopimusta tehdessään velvollinen erityisesti valvomaan välitystehtävässään myyjän etua. Tulokas lisäsi, että sellaisen toimeksiannon vastaanottaminen ostajapuolelta, joka edellytti muun ohella

⁸² Hemmo 1997, s. 375.

ostajien osamaksuna kiinteistökaupassa tarjoaman osakehuoneiston vaihtoarvon määrittelyä, ei ole ollut eturistiriidan vuoksi mahdollista.

Toimeksiannon laadullisesta suorittamisesta säädetään KiintVälL:n 7 §:ssä, että välitysliikkeen on suoritettava välitystehtävä ammattitaitoisesti, huolellisesti ja hyvää välitystapaa noudattaen sekä ottaen huomioon toimeksiantajan ja myös tämän vastapuolen edut. Välitysliikkeen suorituksen tulee myös vastata siitä markkinoinnissa annettuja tietoja. Välitysliikkeen on ryhdyttävä suorittamaan välitystehtävää viivytyksettä toimeksiantosopimuksen tekemisen jälkeen, paitsi milloin toimeksiantajan etu vaatii, että välitystehtävän suorittaminen aloitetaan myöhempanä ajankohtana.

KiintVälL:n 13 §:ssä säädetään välittäjän toimintaan liittyvästä virheestä ja vastuusta. KiintVälL:n 13 §:n 1 momentin mukaan välitysliikkeen suorituksessa on virhe, jos se ei vastaa, mitä kyseisessä laissa säädetään tai mitä voidaan katsoa sovitun. Saman pykälän 2 momentin mukaan toimeksiantajalla on oikeus purkaa toimeksiantosopimus, jos suorituksessa on virhe, mutta ei kuitenkaan sen jälkeen, kun toimeksiantaja on hyväksynyt välityskohteesta tehdyn tarjouksen. Vähäisen virheen vuoksi ei myöskään saa sopimusta purkaa. Virheen vuoksi toimeksiantajalla on oikeus vaatia välityspalkkion ja mahdollisesti sovitun kustannusten korvausten alentamista, jos virheestä on aiheutunut toimeksiantajalle haittaa. Jos haitta on olennainen, välitysliikkeellä ei ole oikeutta palkkioon tai korvaukseen.

Tämän lisäksi KiintVälL:n 14 §:ssä säädetään vahingon korvauksesta, että ostajalla on oikeus saada välitysliikkeeltä korvaus vahingosta, jonka välitysliikkeen virheellinen menettely on hänelle aiheuttanut.

3.2.3 Välityspalvelun rajaus muusta välitystä muistuttavasta toiminnasta

Välittäjä voi myös toimia vain maksun välittäjän roolissa, esimerkiksi silloin kun matkapuhelimen välityksellä maksetaan maksuja. Tällöin asiakas maksaa ostamansa tuotteet operaattorille matkapuhelinlaskun yhteydessä. Veloitus voidaan kohdistaa myös suoraan asiakkaan luottokortille tai erityiseen sähköiseen rahakukkaroon, johon on ladattu rahaa etukäteen. Puhelinlaskun yhteydessä suoritetusta maksusta, operaattori tilittää maksun edelleen tuotteen myyjälle. Operaattorin ostajalle lähettämästä laskusta voidaan todeta, että niin sanotun maksuyhteyden myyjä on operaattori. Toisaalta maksuerittelyssä ilmenee, minkä tuotteen maksamisesta on kysymys. Tällöin viitataan myös tuotteen myyjään. Lasku informoi siis ostajaa jollain tasolla tuotteen myyjästä. Sinällään dokumentaatio ei ole kuitenkaan yksiselitteinen, koska laskuttajana esiintyy operaattori omissa nimissään, eikä laskussa ole yleensä selventävää informaatiota tältä osin. Laskun perusteella ostaja saattaa hyvinkin ymmärtää ostavansa tuotteen operaattorin kautta. Toisaalta tarkasteltaessa ostajan ostotilanteessa saamaa vaikutelmaa, lienee kiistatonta, että ostaja ymmärtää ostavansa tuotteet muulta kuin operaattorilta. Maksuohjeistuksessa viitataan yleensä myös ainoastaan matkapuhelimeen. Sillä, minkä operaattorin kautta maksu välittyy tuotteen myyjälle, ei ole merkitystä maksutapahtuman hoidossa. Yhteenvetona voitaneen todeta, että kysymyksessä olevassa esimerkissä operaattoria ei voitane yleensä pitää tuotteen välittäjänä, eikä komissiomyyjänä. Operaattori ei osallistu tuotteen myymiseen muutoin kuin maksun välittäjänä. Operaattorilta puuttuu sellainen aktiivinen kaupantekorooli, joka asiamiehellä on.⁸³

⁸³ *Vilppula 2002*, s. 420–421. Esitetty rajauksella pyritään selventää sitä, milloin on kyse välityspalvelusta ja milloin muusta sitä muistuttavasta toiminnasta.

3.3 Välityspalvelun kirjanpito

3.3.1 Välittäjän myyntien kirjaaminen

Kun kirjanpitovelvollinen toimii toisen lukuun välittäjänä, luetaan hänen liikevaihdoksi vain tästä toiminnasta saadun palkkion määrä siitäkkin huolimatta, että toimintaan liittyvät maksut kirjanpitoteknisesti kulkevat tämän kirjanpitovelvollisen kirjanpidon kautta.⁸⁴

Liike- tai ammattitoiminnan harjoittaja on KPL 1 §:n mukaan aina kirjanpitovelvollinen. AVL 209 §:n 2 momentin mukaan verovelvollinen, joka ei ole kirjanpitovelvollinen, on kuitenkin pidettävä toiminnastaan sellaisia muistiinpanoja, joista saadaan veron määräämistä varten tarvittavat tiedot. Merkintöjen tulee perustua päivätyihin ja numeroituihin tositteisiin KPL 2. luvun 5 §:n mukaisesti. Myös AVA sisältää erityisesti liiketapahtumien kirjaamiseen liittyviä säännöksiä. Välitysmyyntivarat eivät kuulu välittäjän vaihto-omaisuuteen, koska välittäjä ei niitä omista, joten niitä ei merkitä välittäjän kirjanpidossa tämän vaihto-omaisuuteen.

Välitystoimintaan liittyvä vakuus on arvonlisäveroton ja sitä ei tule kirjata ennakkomaksuksi. Tällöin myöskään sillä seikalla, minkä nimen sopimusosapuolet – välittäjä ja päämies – ovat kyseessä olevalle vakuudelle antaneet, ei voi olla ratkaisevaa merkitystä. Vakuus maksetaan erillään muusta suorituksesta varsinaisen maksusuorituksen lisäksi.⁸⁵

⁸⁴ KILA 1995, s. 2.

⁸⁵ *Pikkujämsä 2011*, s. 136 ja Linnakangas ym. 1997, s. 827.

3.3.2 Välityksen tositemaatimukset

Myyntitositteeseen merkitään myytävän hyödykkeen veroton myyntihinta ja myynnistä suoritettavan veron määrä verokannoittain, jos ostaja on toinen verovelvollinen tai oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen. Välittäjän tulee merkitä palkkionsa sisältyvä arvonlisävero päämiehelle antamaansa tositteeseen, mikäli välityspalkkio peritään tilitettäessä päämiehen osuutta myynnistä. Erittelyä ei tarvitse tehdä, jos ostaja on kuluttaja.⁸⁶ Kevennettyjä laskuvaatimuksia voidaan AVL 209 c § 1 momentin 1 kohdan mukaan soveltaa loppusummaltaan alle 250 euron suuruisiin laskuihin sekä yksityishenkilölle tapahtuvassa myyntitoiminnassa.

Välityspalvelun ja komissiokaupan harjoittajan kirjanpidolle ja tositteille asetetuille vaatimuksille on säädetty AVL:n 22. luvussa. AVL 209 §:n 1 momentin mukaan verovelvollisen kirjanpitoaineistosta tulee saada selvitettyä veron määräämistä varten tarvittavat tiedot. Suoritettavan ja vähennettävän veron määrään vaikuttavien liiketapahtumien kirjausten on perustuttava KPL:ssa tarkoitettuihin tositteisiin.

AVL 209 e §:ssä on säädetty pakolliset laskumerkinnät, joita ei ole tarpeen erikseen läpikäydä yleisluonteensa vuoksi. Kaksi erityisesti välittämiseen liittyvää laskuvaatimusta on kuitenkin syytä ottaa huomioon. Ensinnäkin, kun elinkeinonharjoittaja toimii toisen nimissä ja lukuun eli välittäjänä, välitettyyn tuotteeseen liittyvästä laskusta on käytävä ilmi tuotteen varsinaisen myyjän ja ostajan nimi⁸⁷. Asiakas tulee näin laskumerkintöjen perusteella tietoiseksi välityskaupan päämiehestä. Toiseksi, verottomasta myynnistä, on myyjän annettava elinkeinonharjoittajalle tai oikeushenkilölle, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, lasku⁸⁸. AVL 209 e

⁸⁶ VH 2003, luku 2. Taide-esineen myynti, Välitys.

⁸⁷ VH 2012, luku 6. Laskumerkinnät, Yleiset laskumerkinnät, Myyjän ja ostajan nimet ja osoitteet.

⁸⁸ VH 2012, luku 5. Laskunantovelvollisuus, Myynnit, joista myyjän on annettava lasku, Veroton myynti

§:n mukaan laskulta vaadittavat tiedot voivat olla millä kielellä tahansa. Verohallinto voi tarvittaessa vaatia laskun kääntämistä⁸⁹.

Laskutusdirektiivin mukaan verovelvollisen on huolehdittava siitä, että hänen tai hänen asiakkaansa tai kolmannen osapuolen hänen nimissään ja lukuunsa toimittamien tai hänen vastaanottamien laskujen jäljennökset tallennetaan. Tallennuspaikan verovelvollinen voi määrätä. Vaadittaessa niiden on kuitenkin oltava toimivaltaisen viranomaisen saatavilla.

Verohallinnon ohjeessa *postipalvelujen arvonlisäverotus* on otettu kantaa välityspalveluksi katsotun postitoimipisteen suorittaman postipalvelun tositemerkintöihin. Postitoimipisteen välittäessä verollisen palvelun arvonlisäverovelvolliselle, tulee tämän antaa ostajalle tosite, jossa on tiedot palvelun verokannasta ja veron määrästä sekä siitä, kenen nimissä ja kenen lukuun palvelu on myyty. Verovelvollisen asiakkaan ostaessa postitoimipisteestä verollisen kuljetuspalvelun, tulee välittäjän antaa verollinen lasku ostajalle mahdollisen alv-vähennyksen saamiseksi. Jos maksuna käytetään postimerkkejä, joiden luovuttamisen yhteydessä ei ole suoritettava veroa, on mahdollista, että välittäjän kassajärjestelmä tulostaa tapahtumasta verottoman kuitin. Tarvittaessa asiakkaan tulee pyytää verollinen tosite.⁹⁰ Edellä esitetty kuvastaa hyvin tositemerkintöjen merkitystä välityspalvelujen arvonlisäverotuksessa.

⁸⁹ VH 2012, luku 6. Laskumerkinnät, Yleiset laskumerkinnät.

⁹⁰ VH 2011a, Asiamiespostit ja muut postimerkkien välittäjät, Asiamiehen tositemerkinnät.

4. Komissiokauppa

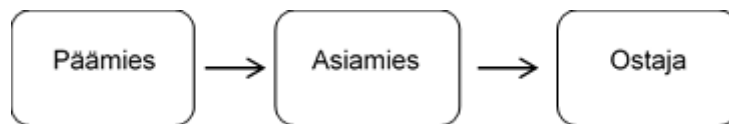
4.1 Komissiokaupan arvonlisäverotus

4.1.1 Komissiokaupan säännökset AVL:ssa ja arvonlisäverodirektiivissä

Komissiokauppa on tosiasiallisesti välitystä, mutta AVL 19 §:n 1 momentin mukaan sekä asiamies että päämies ovat verovelvollisia myyntiä koskevien sääntöjen mukaisesti, sillä asiamiehen katsotaan myyneen hyödykkeen ostaja-asiakkaalle ja päämiehen myyneen sen asiamiehelle.⁹¹

Komissiokaupalle on ominaista se, että siinä asiamies myy päämiehensä tavaroita jälleenmyyjän tapaan ja tällöin asiamiehen toimintaa pidetään komissiokauppana⁹².

AVL 19 §:n 1 momentin mukaan, kun tavara tai palvelu myydään asiamiehen nimissä päämiehen lukuun, katsotaan asiamiehen myyneen tavaran tai palvelun ensin ostajalle ja päämiehen myyneen sen asiamiehelle. Molemmat myynnit katsotaan tapahtuvan samanaikaisesti siitäkin huolimatta, että tavaran omistusoikeus siirtyy suoraan päämieheltä asiakkaalle.

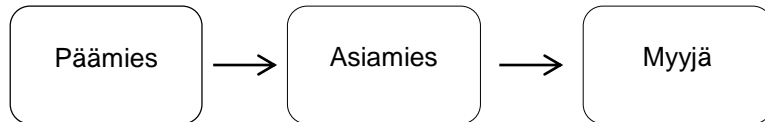


Kuva 4. Myyntikomissio.

⁹¹ Nieminen ym. 2014, luku 14. Veron peruste, Myynnin oikaisuerät, Luottotappiot, Komissiokauppa.

⁹² VH 2001, luku 4. Komissiokauppa.

AVL 19 §:n 2 momentissa on säädetty ostokomissiosta. Sen mukaan, kun tavara tai palvelu ostetaan asiamiehen nimissä päämiehen lukuun, katsotaan asiamiehen myyneen tavaran tai palvelun päämiehelle ja myyjän myyneen sen asiamiehelle.



Kuva 5. Ostokomissio.

Kuten välityksen yhteydessä todettiin, tavaroiden luovutuksesta on säädetty arvonlisäverodirektiivin 14 artiklassa. Sen 1 kohdan mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Tavaroiden siirrosta osto- tai myyntikomissiona on säädetty 14 artiklan 2 kohdan c kohdassa: tavaroiden luovutuksena pidetään tavaroiden siirtoa osto- tai myyntikomissiota koskevan sopimuksen perusteella.

Arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa on komissiokauppaa koskeva säännös. Sen mukaan verovelvollinen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.

Arvonlisäverotuksessa on lukuisista syistä – muun muassa verovelvollisuuden määrittelyn vuoksi, vähennysoikeuden toteuttamiseksi ja verokannan määräytymisen kannalta – erityisen tärkeää pystyä kaikissa tilanteissa yksiselitteisesti toteamaan, kuka kyseisessä liiketapahtumassa on hyödykkeen myyjä ja ostaja. Tavallisessa kaupassa myyjän ja ostajan tunnistaminen on luonnollisesti helppoa eikä myydyn hyödykkeen sisältökään ole yleensä epäselvä. Sen sijaan liiketoinnissa, jossa myyjän tai ostajan puolesta toimii erilaisia asiamiehiä, joita voidaan nimittää esimerkiksi agenteiksi, välittäjiksi tai komissionääreiksi, on

AVL 19 §:n erityissäännös katsottu olevan selkeyden ja varmuuden saavuttamiseksi tarpeen.⁹³

Arvonlisäverotuksessa hyödykkeen myyjäksi katsotaan aina se, kenen nimissä myynti tapahtuu, ja ostajaksi se, kenen nimissä osto tehdään. Tämän toteamisessa ratkaisevin merkitys on laskuun tehtävillä merkinnöillä, mutta luonnollisesti myös muiden kauppaa koskevien asiakirjojen – ennen kaikkea mahdollisen kirjallisen sopimuksen – tietojen pitää olla yhdenmukaisia.⁹⁴

Komissiokaupassa käsitellään sekä päämiehen että asiamiehen toimintaa normaalina tavarakauppana tai palvelukauppana. Kummankin osalta noudatetaan esimerkiksi kirjan osalta samaa alennettua verokantaa. Molempien kauppojen – asiamiehen myynti asiakkaalle ja päämiehen myynti asiamiehelle – verottomuus esimerkiksi yhteisökaupassa tai varsinaisessa vientikaupassa arvioidaan erikseen.⁹⁵

4.1.2 Vähäinen toiminta ja arvonlisäverovelvollisuus

Päämies ei ole aina itse *arvonlisäverovelvollinen*⁹⁶. Päämies voi olla esimerkiksi yksityishenkilö, joka on antanut kirpputoria muistuttavaan myyntipaikkaan vanhoja esineitä myytäväksi. Jos tällöin on kyse komissiokaupasta, joutuu asiamies maksamaan veron koko asiakkaalta peritystä myyntihinnasta. Asiamies ei pysty tekemään ostovähennystä, koska päämiehen osuus on arvonlisäveroton. Jos sen sijaan kysymys on välitystoiminnasta eli päämies myy tavaran suoraan ostajalle, maksaa välittäjä arvonlisäveron vain saamastaan välityspalkkiosta.⁹⁷

⁹³ *Kallio ym. 2004*, s. 93. Ks. myös *Nieminen ym. 2014*, luku 4. Arvonlisäveron soveltamisala, Myynti, Komissiokauppa.

⁹⁴ *Kallio ym. 2004*, s. 93.

⁹⁵ *Auranen 2002*, s. 108.

⁹⁶ *Rother 2003*, s. 253 ss.

⁹⁷ *Auranen 2002*, s. 109.

Päämies ja asiamies ovat yleensä kumpikin verovelvollisia myynneistään. Näin ei kuitenkaan aina ole asianlaita, esimerkiksi silloin, kun asiamiehen liikevaihto alittaa 8 500 euron verovelvollisuusrajan. Asiakkaan ollessa verovähennyksiin oikeutettu verovelvollinen, asiamiehen olisi syytä tällaisessa tilanteessa hakeutua verovelvolliseksi, koska asiakas menettää verovähennysoikeutensa ostamastaan hyödykkeestä sen myyjän ollessa ei-verovelvollinen.⁹⁸ Harrastusluonteinen toiminta jää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle 8 500 euron vähäisen toiminnan rajan vuoksi. Jos tällaista liikevaihdoltaan vähäistä toimintaa harjoitetaan kuitenkin liiketoiminnan muodossa, yrittäjällä on mahdollisuus hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi.⁹⁹

Kun päämies on liiketoiminnastaan arvonlisäverovelvollinen ja liikevaihto on yli 8 500 euroa tilikaudessa (AVL 3 §), sovelletaan päämiehen kirjan myyntiin asiamiehelle 10 prosentin verokantaa AVL 85a §:n 1 momentin 7 kohdan mukaisesti. Asiamiehen myyntiin asiakkaalle sovelletaan kirjan myynnissä 10 prosentin verokantaa, aivan kuten päämiehen myyntiin asiamiehellekin.

Jos päämiehen liikevaihto on alle 8 500 euroa tilikaudessa, on päämiehen myynti asiamiehelle veroton AVL 3 § 1 momentin mukaisesti. Asiamiehen myyntiin asiakkaalle sovelletaan edelleen kirjan myynnin 10 prosentin verokantaa (AVL 85a §). Tilanne on samanlainen, jos päämies on AVL 4 §:n mukainen *yleishyödyllinen yhteisö*¹⁰⁰, jonka myynti asiamiehelle on veroton.

Arvonlisäverotuksen kannalta komissiokaupassa *katsotaan* tapahtuvan kaksi myyntiä. Asiamies maksaa veron koko ostajalta perimästään hinnasta, ja toisaalta vähentää sen veron, jonka päämies on maksanut asiamieheltä veloitta-

⁹⁸ Salonen ym. 1994, s. 53.

⁹⁹ VH 2001, luku 2. Velvollisuus suorittaa arvonlisäveroa.

¹⁰⁰ AVL 4 §:n mukaan, yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen vain, jos sen harjoittamaa toimintaa pidetään elinkeinotulona.

mastaan määrästä. Näiden kahden kaupan katsotaan tapahtuvan samanaikaisesti eli toimitushetki on se, kun tavara toimitetaan ostajalle.¹⁰¹ AVL 19 §:n mukaan komissiokaupassa on kysymys samanaikaisesti tapahtuvista, mutta siinä kahdesta erillisestä myynnistä: päämiehen myynti asiamiehelle ja asiamiehen myynti asiakkaalle.

Myyntiä, joka tapahtuu omissa nimissä toisen lukuun, käsitellään siis kahtena erillisenä veronsuorittamisvelvollisuuden aiheuttavana myyntinä. Myyntien vero-kohtelu sitä vastoin ei välttämättä ole yhdenmukainen. Esimerkiksi se, että päämiehen myynti on yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevan säännöksen perusteella veroton, ei vaikuta asiamiehen myynnin verollisuuteen. Vastaavasti palvelujen myynnit saattavat myyntimaasäännösten mukaan tapahtua eri maissa. Myös vähäistä liiketoimintaa koskeva päämiehen ja asiamiehen raja on ratkaistava erikseen. Jos raja ei täyty asiamiehellä ja asiakas on verovelvollinen, on asiamiehen syytä hakeutua verovelvolliseksi, jottei asiakas menetä vähennysoikeutta.¹⁰²

Komissiokaupassa verovelvollisuus ratkaistaan kussakin myynnissä erikseen. Hyödykkeisiin liittyvät verottomuudet ja alemmat kannat vaikuttavat samalla tavalla kumpaankin myyntiin. Kun A valmistaa Suomessa yleisen verokannan alaisia tavaroita joita B myy omissa nimissään A:n lukuun C:lle EU:n ulkopuolelle, on kyseessä komissiokauppa. A:n myynti B:lle tapahtuu Suomessa ja siihen sovelletaan 24 prosentin verokantaa. Kun B myy tavarat edelleen EU:n ulkopuolelle C:lle, kyseessä on nollaverokannan mukainen kansainvälinen myynti. Jos taas A valmistaa yleisen verokannan alaisia tavaroita ja B myy niitä omissa nimissään A:n lukuun C:lle, on kyseessä komissiokauppa. Kun A:n liikevaihto on alle 8 500 euroa tilikaudessa, eikä hän ole hakeutunut verovelvolliseksi, on tavaroiden myynti hänelle arvonlisäverotonta. B:n myynti verotetaan 24 prosentin verokannan mukaan.¹⁰³

¹⁰¹ Ks. esim. *Auranen 2002*, s. 108.

¹⁰² *Juanto – Saukko 2012*, luku II Arvonlisävero, 4.3 Komissiokauppa.

¹⁰³ *Murtomäki 2010*, s. 101 ss.

Yhtä lailla kuten tavaroitakin, voidaan palveluja myydä vastaavalla tavalla päämiehen lukuun, mutta asiamiehen omista nimissä. Arvonlisäverotuksessa tämäkin käsitellään kahtena eri kauppana.¹⁰⁴

Koska komissiokaupassa myynti katsotaan *asiamiehen* myynniksi, *asiamies*, toisin kuin *välittäjä*, tilittää myynnistään veron asianomaiselle myyntituotteelle säädetyn verokannan mukaan. Komissiokaupan välityspalkkioon sovelletaan myyntituotteen arvonlisäverokantaa. Näin ollen esimerkiksi komissiomyyntinä myytyihin kuljetuspalveluiden välityspalkkioon sovelletaan 10 ja elintarvikkeiden välityspalkkioon 14 prosentin arvonlisäverokantaa. Näiden lisäksi voidaan myyntiin soveltaa myös marginaaliveromenettelyä sellaisessa tapauksessa, jossa myyjänä – eli päämiehenä – on henkilö, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen.

4.1.3 Komissiomyynti asiakkaan kannalta ja asiamiehen riski

Tavallisin AVL 19 §:n soveltamistilanne on sellainen, ettei asiakas edes tiedä myyjän toimivan toisen yrityksen lukuun tai, jos tietää, niin ainakaan asiakkaalle ei ilmaista päämiehen henkilöllisyyttä. Säännös soveltuu kuitenkin myös myyntiin, jossa asiakkaalle kerrotaan tai asiakas muutoin tietää päämiehen olemassaolon ja henkilöllisyyden, mutta myynti tapahtuu kuitenkin asiamiehen nimissä. Tällaisessa tilanteessa on erityistä syytä varmistaa, että kaikki kauppaa koskevat asiakirjat ovat yksiselitteiset sen suhteen kenen nimissä myynti suoritetaan.¹⁰⁵

Komissiokauppa tehdään usein päämiehen nimeä paljastamatta, mutta vaikka päämiehen nimi tulisi kaupan vastapuolen tietoon, se ei vaikuta asiaan¹⁰⁶. Ostajan katsotaan olleen tekemisissä jälleenmyyjän tai yksinmyyjän eikä asiamiehen kanssa, ellei ostaja pysty näyttämään toteen muunlaista järjestelyä (KKO 1969 II 8).

¹⁰⁴ *Auranen 2002*, s. 108.

¹⁰⁵ *Kallio ym.2004*, s. 94. Termi ”undisclosed agent” viittaa sellaiseen asiamieheen, jonka ei tiedetä toimivan toisen yrityksen lukuun. Tällöin myöskään asiamiehen päämies ei ole asiakkaan tiedossa.

¹⁰⁶ *KILA 2010*, s. 2.

Sen arvioimiseksi, toimitaanko jonkun toisen lukuun, on oikeustieteessä ratkaisevana kriteerinä pidetty sitä, kumpi kantaa taloudellisen riskin. Jos päämiehen riski on todellinen, kyseessä on komissiosuhde. Tässä suhteessa on huomiota kiinnitetty siihen, että asiamiehen palkkio tavanomaisesti sovitaan tietyksi prosenttipalkkioksi, jonka myötä hänellä ei ole omaa intressiä saada sovittua kauppaa vastapuolen kanssa mahdollisimman edulliseen hintaan. Mutta jos hän saa esimerkiksi myyntikomissiossa perushinnan ylittävän osuuden itselleen, mahdollisesti prosenttiosuuden ohella, on oikeuskirjallisuudessa katsottu, ettei kauppa enää ole yhtä selvästi vain päämiehen intressissä, mikä antaa aiheen arvioida, onko ennemminkin kyse tavallisesta kaupasta kuin komissiokaupasta. Teporan mukaan on syytä olettaa, että rajanveto provision ja sovitun rajahinnan ylimenevän korvauksen välillä on liukuva eikä yksinään siten muodosta yksiselitteistä perustetta arvioida komissiosuhteen olemassaoloa.¹⁰⁷ Keskusverolautakunnan ratkaisussa KVL 1996/68 mainittiin taas myyntiasiamiehen kantamasta liikeriskistä, että asiamiehen myynnin ja markkinoinnin onnistuminen ja johdon toiminta, vaikuttivat välittömästi hänen palkkioonsa.

4.2 Komissiosopimus

4.2.1 Sisältövaatimukset

Komissiosopimus sisältää aiemmin välityssopimuksien yhteydessä esitettyjä tietoja, joita ei ole tarpeen toistaa. Asiamies toimii tosin omissa nimissään päämiehen lukuun.

Komissiosopimuksen tarkoitus vaihtelee eri tapauksissa, mutta joitakin yhteisiä tekijöitä voidaan nimetä. Asiamiehen tehtävänä on useimmiten huolehtia kauppojen tekemisestä päämiehen lukuun ja tämän määräämin ehdoin. Toisen lukuun toimiminen merkitsee juuri sitä, että kulloiseenkin liiketoimeen liittyvä tappioriski

¹⁰⁷ KILA 2010, s. 2–3 ja *Tepora* 1991, s. 646.

on päämiehen ja että sovittu provisio on asiamiehen ainoa taloudellinen etuus komissio toimeksiannosta. Komissiosopimuksen tarkoituksen määrittelee kussakin tapauksessa yksityiskohtaisemmin kaupan kohde ja kaupan tekemiselle asetetut ehdot. On yleistä, ettei sopimukseen varsinaisesti muuta kuulukaan kuin näiden tekijöiden nimeäminen. Toimeksiantajan tarkoitus on suorittaa asiamiehen avustuksella suunniteltu liiketoimi mahdollisimman edullisesti. Hän käyttää hyväkseen asiamiehen työkapasiteettia, liikeorganisaatiota, ja asiamies taas harjoittaa myös elinkeinoaan ja hyväksyy toimeksiannon pyrkimyksenään saada provisio. Toisen lukuun toimiminen merkitsee myös, että päämiehellä on oikeus peruuttaa toimeksianto, milloin hän niin haluaa, ja toisaalta asiamiehellä oikeus palauttaa myytävä tavara päämiehelle, milloin kauppaa ei ole onnistuttu saamaan aikaan.¹⁰⁸

Välittäjä- ja komissiosopimuksille on yhteistä, että niissä henkilö B toimii A:n ja C:n välimiehenä, eli yhdistävänä lenkkinä A:n ja C:n välillä¹⁰⁹. Myyntikomissiossa asiamies esiintyy ostajaan nähden myyjänä ja heidän välilleen syntyy oikeussuhde. Ostaja siis mieltää ostavansa nimenomaan asiamieheltä. Myytävä tavara on kuitenkin päämiehen eli komitentin omistuksessa siihen saakka, kunnes se siirtyy ostajan omistukseen. Asiamies ei missään vaiheessa osta tavaraa itselleen tai omista tavaraa. Kuitenkaan päämiehen ja ostajan välille ei synny sopimussuhdetta.¹¹⁰

Komissiossa on kysymys niin sanotusta välillisestä edustamisesta. Komissiossa saattaa olla kolmannen osapuolen kannalta kysymys kokonaan salaisesta edustussuhteesta. Päämiehen henkilö saattaa myös jäädä kaupan toiselle sopijapuolelle tuntemattomaksi. Lisäksi komissiosopimus edellyttää sekä sopimussuhteen syntyhetkellä että sopimussuhteen kestämiseksi edustettavan ja edustajan välillä vallitsevaa luottamussuhdetta.¹¹¹ Esimerkiksi arvopapereiden julkisessa kaupan-

¹⁰⁸ *Hiekkaranta 1969*, s. 45–47.

¹⁰⁹ *Hiekkaranta 1969*, s.14.

¹¹⁰ *Auranen 2002*, s. 107.

¹¹¹ *Hiekkaranta 1969*, s.46.

käynnissä ei asiamiehen asemaa ilmoiteta, ja kaupan osapuolet tekevät kaupoja sekä päämiestensä että omaan lukuun. Kummassakin tapauksessa on vastapuolen voitava luottaa samalla tavoin kaupan pysyvyyteen.¹¹²

Komissiossa on useimmiten kysymys yksittäisestä toimeksiannosta. Asiamiehelle ei siten ole tunnusomaista, päinvastoin kuin esimerkiksi kauppaedustajalle, saman päämiehen toistuva edustaminen. Myös tätä seikkaa on pidetty yhtenä ratkaisuperusteena. Asiamies on siis enemmän välittäjän kuin kauppaedustajan kaltainen kaupallinen asiamies. Milloin asiamies omissa nimissään esimerkiksi jatkuvasti myy saman päämiehen tavaroita, on useimmiten kysymyksessä tukku-kauppias–vähittäiskauppias suhde.¹¹³

Hiekkarannan mukaan komissiosopimuksella tarkoitetaan toimeksiantosopimusta, jossa omissa nimissään päämiehen lukuun toimiva asiamies on sitoutunut mahdollisuuksien mukaan tekemään päämiehen puolesta toimiohjeissa tarkemmin yksilöidyn irtainta tavaraa tai arvopapereita koskevan kaupan ja myönteisessä tapauksessa tilittämään päämiehelle sopimuksen tuoton tai muussa tapauksessa palauttamaan päämiehelle kaupan objektin.¹¹⁴

On myös huomattava, ettei asiamies tilitä myyntikomissiossa tililtä rahaa päämiehelle, ellei tavaroita ole todellisuudessa myyty, koska hän on oikeutettu palauttamaan tavarat.¹¹⁵ Jos asiamies toimii ostajan asiamiehenä, kysymys on ostokomissiosta. Senkin kohteena voi olla yhtä lailla tavara kuin palvelu¹¹⁶.

Välillisessä edustamisessa edustaja toimii omissa nimissään toisen puolesta. Oikeustoimen osapuoleksi tulee tällöin omissa nimissään toimiva edustaja eikä se henkilö, jonka puolesta hän toimii. Komissiokaupassa on nimenomaisesti kysy-

¹¹² *Rudanko*, s. 51.

¹¹³ *Hiekkaranta 1969*, s. 53.

¹¹⁴ *Hiekkaranta 1969*, s. 55.

¹¹⁵ *Hiekkaranta 1969*, s. 54.

¹¹⁶ *Auranen 2002*, s. 108.

mys tässä kuvatussa välillisestä edustamisesta. Jaottelun välitön ja välillinen lisäksi, edustaminen voidaan jakaa lakisääteiseen ja tahdonvaltaiseen edustamiseen. Koska välityspalveluiden ja komissiokaupan edustaminen perustuu henkilön antamaan tahdonilmaisuuksiin, on tämän kaltainen kauppaedustaminen tahdonvaltaista edustamista.

Valtuutukseen liittyvät toisistaan erillään pidettävät käsitteet kelpoisuus ja toimivalta. Valtuutettu jää päättämänsä oikeustoimen ulkopuolelle. Hän ei ole vastuussa oikeustoimen täyttämistä sille, jonka kanssa hän on päämiehen puolesta ja nimissä oikeustoimen tehnyt eikä häneltä voida myöskään vaatia vahingonkorvausta, jos valtuuttaja rikkoo sopimuksen. Valtuuttaja ei voi myöskään kohdistaa valtuutettuun vaatimuksia sen vuoksi, että valtuuttajan sopimuskumppani ei täytä oikeustoimeen perustuvia velvoitteitaan. Valtuutettu on kuitenkin vastuussa siitä, että hänellä on oikeustoimen tekemiseen tarvittava valtuutus ja että oikeustoimi, jonka hän valtuuttajan puolesta ja nimissä tekee, sitoo tätä. Jos oikeustoimi ei puutteellisen valtuutuksen vuoksi sido valtuuttajaa, valtuutettu joutuu korvaamaan tästä aiheutuvan vahingon (OikTL 25.1 §). Valtuutettua ei kuitenkaan voida tällöinkään vaatia itse täyttämään oikeustointa, mutta jos esimerkiksi sopimuskumppanille on yhdentekevää, kuka sopimuksen täyttää, valtuutettu voi niin halutessaan täyttää sopimuksen.¹¹⁷

4.2.2 Komissiosopimuksen merkitys

Komissiosopimuksen merkitystä voidaan arvioida erikseen sekä päämiehen kannalta että asiamiehen kannalta. Koska komissiosopimus eroaa oleellisesti muusta välityksestä, on syytä tarkastella sen mahdollistamia erityispiirteitä, kuten vakuutta ja niin sanottua *del credere* -vastuuta. Leppiniemen määrittelyn mukaan kaupan vastapuoli voi tehokkaasti kohdistaa asiamieheen reklamoinnin tai muun vastaavan vaatimuksen¹¹⁸.

¹¹⁷ Ks. *Hemmo – Hoppu 2003*, s. 161 ss. ja *Hemmo – Hoppu 2014*, luku 5. Edustus, tahdonvaltainen edustus, valtuutus, kelpoisuus ja toimivalta.

¹¹⁸ *Leppiniemi 2012*, s. 100.

Komissio ei ole oikeusinstituuttina käytössä Suomessa nykyisin kovinkaan laajasti. On hyvin harvoja yritysaloja, joissa komissio on yksinomaisesti tai pääasiallisesti käytössä. Sitä vastoin hyvinkin monella yritysosalalla käytetään hyväksi komissiotoimeksiantoa muiden sopimustyyppien rinnalla. Syynä komission käyttöön on yhä enenemässä määrin hyvän vakuusturvan aikaansaaminen päämiehelle. Komissio yleisenä oikeusinstituuttina koskee nimenomaan arvopaperikauppaa. Välittäjien suorittama arvopaperikauppa on säännöllisesti komissiokauppaa. Välittäjien intressien mukaista on, että arvopaperikauppa tapahtuu komissiokauppana. Näin he välttyvät osakkeiden kurssiriskiltä, mikä voi muodostua suureksi välittäjien toimittamien osakekauppojen suuren lukumäärän vuoksi. Arvopaperikomission käytön funktiona ei siten ole päämiehen vakuuskeinona toimiminen.¹¹⁹

Arvopaperikomissiossa esiintyy käsite *del credere* -vastuu. *Del credere* -vastuun mukaan asiamies vastaa päämiehen lukuun päätetyn kaupan toteuttamisesta, mikäli asiamiehen kauppakumppani ei täytä kauppaa asianmukaisesti. Asiamies vastaa päämiestä kohtaan arvopaperikaupan toteuttamisesta siitä lähtien, kun tämä on ilmoittanut päämiehelle kaupan syntymisestä. Vastuuta ei kuitenkaan synny, mikäli ilmoitus on ollut virheellinen. Tällöin päämiehelle virheellisen ilmoituksen perusteella syntyvä vahinko on luonnollisesti korvattava. Asiamiehen vastuu ei luonnollisestikaan voi olla suurempi kuin suorituksensa laiminlyöneen kolmannen osapuolen.¹²⁰

Alun perin komission toimintamuodon syntymiseen ovat vaikuttaneet lähinnä vakuusoikeudelliset näkökohdat¹²¹. Päämiehen kannalta katsottuna myyntikomissio tarjoaa mahdollisuuden välttää tai ainakin minimoida luottoriskiä. Myytävän hyödykkeen omistusoikeus ei komissiossa siirry missään vaiheessa asiamiehelle, paitsi milloin asiamies itse esiintyy ostajana. Asiamiehellä voi olla vain rajoitettu oikeus väliintuloon. Toisaalta hyödykkeen myynnistä saatu kauppahinta

¹¹⁹ *Tepora 1991*, s. 630.

¹²⁰ *KM 1989:36*, s. 149–150. Asiaa käsitteli myös *Tepora 1991*, s. 630 ja *Wirén 2008*, s. 58.

¹²¹ *Karjalainen – Raunio 2007*, s. 114.

kolmannelta kuuluu päämiehelle. Toinen päämiehen hyöty liittyy siihen, että myytävät tuotteet ovat vapaasti ohjattavissa asiamieheltä toiselle vielä senkin jälkeen kun tuote on jo asiamiehellä.¹²²

Komissiosta sopimuksena on kirjoitettu myös, että konsernin sisäisiä komissionärijärjestelyjä käytetään tilanteissa, joissa konsernin toimintaa halutaan tehostaa muun muassa keskittämällä toimintoja esimerkiksi konsernin emoyhtiölle. Erityisesti asiamiesjärjestelyt soveltuvat tilanteisiin, joissa toimintoja ja riskejä halutaan konsernissa keskittää, mutta asiakkaisiin nähden myyntiyhtiön on toimittava jälleenmyyjän tavoin. Asiamies voi myös periaatteessa olla päämiehensä tiukan kontrollin alla. Vaikka asiamies asiakkaaseen päin omissa nimissään toimiessaan solmii päämiestä velvoittavia sopimuksia, komissionäarin päätäntävalta asiakassopimuksia tehtäessä voi olla melko vähäinen. Siten komissionäarin oikeudet ja velvollisuudet voidaan sopia melko vapaasti komissiosopimuksessa. Yleisimmin kuitenkin komissionäarillä on ainakin jonkinlaista päätäntävaltaa asiakassopimusten ehdoista.¹²³

KILA:n lausunnon 1850/2010 mukaan komissiokauppaan liittyy tarve, että päämies on todellinen oikeushenkilö. Jos päämiestä ei ole olemassa oikeushenkilönä, puuttuu komissiosuhteen perusedellytyksenä oleva toimeksianto päämieheltä. Jos päämiestä ei olisi olemassa, olisivat asiamiehen hankinnat sen omaan lukuun tehtyä.¹²⁴

Komissiosopimuksen suomina mahdollisuuksina voidaan tarkastella myös asiamiehen kannalta. Ensimmäinen etu on myytäväksi tarkoitetun hyödykkeen *palautusoikeus*¹²⁵. Tämä tarkoittaa sitä, että asiamies ei kanna taloudellista riskiä siitä, ettei hän saa hyödykettä myydyksi. Asian toinen puoli on se, että päämiehellä on

¹²² *Tepora 1991*, s. 631. Myös *Karjalainen – Raunio 2007*, s. 114: ”Kun tavaran omistusoikeus säilyy päämiehellä siihen saakka, kunnes loppuasiakas on sen ostanut, päämies on suojattu esimerkiksi asiamiehen mahdollisessa konkurssissa paremmin kuin hän olisi myynyt tuotteet jälleenmyyjälle ja vain pidättänyt itsellään niiden omistusoikeuden.”

¹²³ *Karjalainen – Raunio 2007*, 114–115.

¹²⁴ *KILA 2010*, s. 4.

¹²⁵ *Tepora 1991*, s. 646 ja *Hiekkaranta 1969*, s. 50.

pääasiallinen kaupallinen intressi siitä, että hyödykkeen edelleenmyynti toteutuu. Toinen etu arvopapereiden komissiokaupassa on kurssiriskien välttäminen. Komissio tarjoaa asiamiehelle käyttökelpoisen muodon kurssiriskien eliminoinniseksi. Arvopaperikaupassa kaupat tapahtuvat lisäksi yleensä asiamiesten kesken, jolloin on käytännöllistä, että kauppa tapahtuu asiamiehen omissa nimissä päämiesten pysyessä toiselle osapuolelle nimettömänä. Kolmas etu käytettyjen tavaroiden kaupassa on se, että päämiehen on komissiosopimusta tehdessään ilmoitettava nimensä, jolloin se estää ryhtymästä varastetun tavaran myyntiin. Asiamiehen kannalta tällä näkökohdalla on merkitystä erityisesti kalliimpien käytettyjen koneiden ja laitteiden jälleenmyynnissä¹²⁶.

4.3 Komissiokaupan kirjanpito

4.3.1 Asiamiehen myyntien kirjaaminen

Niin välitys- kuin komissiomyynnissä välittäjänä toimivan edustajan liikevaihtoon luetaan vain toimeksiannon suorittamisesta saatu palkkio. Koska arvonlisäveron perusteen tulee ilmetä kirjanpidosta kirjataan komissiomyynnit ensin täysimääräisinä, minkä jälkeen päämiehen osuus oikaistaan.

Kirjanpitolakiin tai kirjanpitoasetukseen ei sisälly tarkempia säännöksiä liikevaihtoon sisällytettävien erien sisällöstä. Tavanomaisesti liikevaihtoon merkitään varsinaisen toiminnan tuotot kirjanpitovelvollisen tarkoitusta toteuttavasta jatkuvasta, suunnitelmallisesta ja voitolliseksi tarkoitettusta hyödykkeiden myynnistä.¹²⁷

¹²⁶ *Tepora 1991*, s. 631–632.

¹²⁷ *KILA 1996*, luku 2. Perustelut, Komissiokauppa kirjanpidossa.

Komissiokaupan myyntihinta luetaan päämiehen myyntituottoihin. Välittäjäyritys kirjaa myyntituotot tulonsiirtona toimeksiantajalleen, koska ne vain teknisesti kulkevat välittäjäyrityksen kautta. Asiamiehen liikevaihtoon luetaan ainoastaan välityspalkkio.¹²⁸

On tärkeää huomata, että AVL 19 §:ään perustuva arvonlisäverokäsittely eroaa erityisesti asiamiehen osalta esimerkiksi kirjanpidossa ja tuloverotuksessa noudatettavasta käsittelystä, jossa asiamiehen myynnin katsotaan käsittävän vain asiamiespalvelun myynnin päämiehelle ja asiamiehen omana liikevaihtona käsitellään siksi vain tämän saamaa komissiota tai muuta palkkiota. Arvonlisäverotuksessa asiamiehen myynnin veron peruste on loppuasiakkaalta saatu vastike ilman veron osuutta. Ero johtaa muun muassa siihen, ettei arvonlisäverolaskennan mukainen asiamiehen suoritettavana verona ilmoitettava määrä vastaa kirjanpidon tuloslaskelmassa ilmoitettavaa liikevaihdon määrää. Tämä on välitön seuraus AVL:n säännöksistä, joten kysymys ei ole virheestä, vaan kirjanpidon ja arvonlisäverotuksen eroista komissiokaupassa johtuva välttämätön tulos.¹²⁹

Jos päämies tilittää asiakkaalta perityn hinnan kokonaan päämiehelle, joka määräjain tilittää asiamiehelle tämän palkkion, arvonlisäverokäsittelyn periaatteet ovat aivan samat, mutta käytännön tilanteissa voi joskus esiintyä epäselvyyttä tai teknisluonteisia ongelmia. Suomalaisessa verotuskäytännössä on tällä tavoin jälkikäteen maksettua komissiota tai muuta asiamiehen palkkiota ei katsota korvaukseksi asiamiehen päämiehelle suorittamasta myynti- tai asiamiespalvelusta, vaan suhteessa asiakkaaseen omissa nimissään toimineen asiamiehen päämieheltä saamaksi alennukseksi tuotteen ostosta. Näin ollen myös komissioon sisältyvän arvonlisäveron määrä on merkittävä oikein komissiosta laadittavaan hyvityslaskuun tai muuhun tositteeseen.¹³⁰

¹²⁸ KHO 1994:1371, s. 3. Myös KILA 2004a, luku 2. Lausunnon perustelut, Liikevaihdon sisältö, Säännökset ja aikaisemmat lausunnot ja KILA 1995, s. 2.

¹²⁹ Kallio ym. 2004, s. 95.

¹³⁰ Kallio ym. 2004, s. 95.

Liikevaihtoveroa koskevassa oikeustapauksessa KHO 29.5.1980/2839 pidettiin kuitenkin maahantuontiyhtiön välittäjinä työskenteleville myyntipäälliköilleen, edustajilleen ja myyjilleen antamia alennuksia myyntiprovisioina, jotka muodostivat osan tuotteiden myyntihinnasta¹³¹. Komissiopalkkio kirjataan asiamiehen kirjanpitoon KPL 2. luvun 3 §:n yleisten kirjaussäännösten mukaan samalla tavalla kuin vastaava myynti eli lähtökohtaisesti suoriteperusteisesti.

Vaikka komissiokauppaa ei käsitelläkään asiamiehen kirjanpidossa myyntinä, tämä voidaan siitä huolimatta katsoa verolainsäädännössämme velvolliseksi suorittamaan komissiomyynnin perusteella arvonlisäveroa. Tästä saattaa käytännössä aiheutua asiamiehelle velvoite pitää veronalaisista myynneistään erilliskirjanpitoa, joka ei vaikuta tilinpäätökseen.¹³² Tämä kirjanpitoa koskeva kannanotto tarkoittanee käytännössä, että asiamiehen on perusteltua pitää aina erillistä kirjanpitoa veronalaisista myynneistään.

Jos asiamiehellä on useamman päämiehen samanlaisia tavaroita samanaikaisesti myytävänä, saattaa sen selvittäminen, kenen tavaroita on myyty ja miten paljon, vaatia oman aikansa. Oikeuskäytäntö näyttää nykyisin edellyttävän, että tällöin asiamiehen saama tulo arvioidaan ja tuloutetaan arviomääräisenä.¹³³ Tulosten arviointia koskeva väittämä perustui EVL tulon verottamista ja oikeustapaukseen KHO 1982-B-II-520, jossa päämiehen lehtimyyntitulo oli verovuoden tuloa siitä huolimatta, että vuoden sen viimeisten kuukausien myynnin tarkka määrä ei ollut tiedossa vielä verovuoden päättyessä.

Kirjanpitolain 1 luvun 1 §:n 1 momentissa on säädetty liikekirjanpidon liiketapahtumien kirjaamisesta entiteettiperiaatteen mukaisesti seuraavasti: ”Kirjanpitovelvollisen on merkittävä kirjanpitoonsa liiketapahtumina menot, tulot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät”.

¹³¹ KHO 29.5.1980/2839 oikeustapauksessa myyntipäälliköt saivat tuotteiden myyntihinnasta 50 prosentin alennuksen, edustajat 40 prosentin alennuksen ja myyjät 25 prosentin alennuksen.

¹³² *Leppiniemi 2012*, s. 100.

¹³³ *Andersson ym. 2009*, s. 388.

Asiamiehen ei tule merkitä komissiokauppojen arvoa liikevaihtoonsa; sen sijaan hänen on tuloutettava komissiosopimuksen mukainen palkkionsa. Asiamiehelle syntyy näin kaupan yhteydessä komissiopalkkiota vastaava myyntisaaminen päämieheltä. Asiamies kirjaa palkkionsa KPL 2:3 §:n yleisten säännösten mukaan samalla tavoin kuin vastaavan myynnin eli lähtökohtaisesti suoriteperusteisesti.¹³⁴

Omissa nimissään ja omaan lukuun tapahtuvan välitys oli kyseessä KILA:n lausunnossa 1350/1995. Merkittävää tapauksessa oli, että myynnin kohteena olevien tavaroiden omistusoikeus siirtyi välittäjälle ja tämän vuoksi kyse ei ollut välityspalvelusta eikä komissiokaupasta, vaan myynnistä omissa nimissä ja omaan lukuun. Välittäjä osti jälleenvietyt tuotteet ulkomaalaiselta päämieheltä remburssiehdoin omissa nimissään ja laskutti edelleen asiakasta. Tuotteiden toimitus Venäjälle tapahtui suomalaiseen pankkiin suoritettua etukäteismaksua vastaan.¹³⁵ Tällöin – sopimuksen luonteesta johtuen – koko välitysmyyntin arvo sekä saatu välityspalkkio kirjattiin välittäjäyhtiön liikevaihtoon ja myynnistä aiheutuneet kulut luonteensa mukaisesti kuluihin. Oikeiden ja riittävien tietojen varmistamiseksi tilinpäätöksen liitetiedoissa tuli antaa riittävä selvitys välityskaupan luonteesta ja sen laajuudesta¹³⁶.

4.3.2 Vaihto-omaisuuden kirjaaminen

Asiamies ei entiteettiperiaatteen mukaisesti sisällytä päämiehen omistuksessa olevia ostettuja tavaroita omaan vaihto-omaisuuteensa huolimatta siitä, että tämä säilyttäisikin niitä vastaavalla tavalla kuin omaa omaisuuttaan.¹³⁷

¹³⁴ KILA 2010, s. 3 ja ja KILA 1996, luku 2. Lausunnon perustelut, Säännökset ja kirjanpitolautakunnan kannanotot.

¹³⁵ KILA 1995, s. 1.

¹³⁶ KILA 1995, s. 2.

¹³⁷ KILA 2010, s. 3; KILA 1996, luku 2. Lausunnon perustelut, Säännökset ja kirjanpitolautakunnan kannanotot ja esim. Andersson ym. 2009, s. 297.

Edellä esitetystä koskevassa lehtien komissiomyynnin EVL tuloutusta koskevassa oikeustapauksessa KHO 1982-B-II-520, oli vaihto-omaisuutta koskien mainittu, että asiamiesten verovuoden aikana myymät lehdet eivät enää olleet päämiehen vaihto-omaisuutta sen jälkeen kun ne oli myyty ostajille. Kirjanpidossa asiamiehen myymä vaihto-omaisuus kirjataan siten päämiehen eikä asiamiehen varallisuuteen.

Oikeustapauksessa KHO 1983-B-II-520 erityisesti kirjanpito oli merkityksellinen. Kyseisessä ostokomissiota käsittelevässä tapauksessa, puunhankintaa harjoittava yhtiö osti puuta omissa nimissään osakasyhtiöiden yhteiseen lukuun siten, että osakkaiden tilinpäätöstä varten asiamiehen hallinnassa olevat puuvarat sekä hakkuu- ja hankintasopimukset jaettiin osakasyhtiöiden kesken heidän saanto-oikeuksiensa suhteessa. Hankintayhtiö oli siten asiamies ja osakasyhtiöt päämiehiä. Puutavarat ja hankintasopimukset eivät olleet missään vaiheessa asiamiehen vaihto-omaisuutta. Puunhankintayhtiö pystyi tilikauden aikana muuttamaan ostettujen puuerien osoituksia päämiesten kesken. KHO:n ratkaisun mukaan edellytys päämiehen vaihto-omaisuuteen kirjaamiselle oli, että puunhankintayhtiö täytti kolme sille asetettua vaatimusta. Ensimmäisen vaatimuksen mukaan hankintayhtiön tuli antaa selvitys kaikesta ostetusta puutavarasta sekä sen jakaantumisesta päämiesten kesken. Toiseksi hankintayhtiöltä vaadittiin selvitystä, ettei edellä mainittua puutavaraa oltu luettu sen vaihto-omaisuuteen. Kolmannessa vaatimuksessa hankintayhtiötä edellytettiin esittämään sopimus, jonka mukaan mahdollinen puutavaraan kohdistunut vahinko jaettiin päämiesten kesken, heidän osuuksiensa suhteessa.

4.3.3 Asiakasvaratilleille kirjaaminen

Asiakasvaratillejä saatetaan käyttää erityisesti ostokomission yhteydessä turvaamaan asiamiehen saamia päämieheltä. Tällöin asiamies hallinnoi päämiehen varallisuutena kirjanpidossa käsiteltävää asiakasvaratiliä. Asiakasvaratillejä voi olla useita ja ne voivat olla myös eri valuutoissa.

Asiakasvaratilien käytölle tulee entiteettiperiaatteen mukaisesti olla aina hyväksyttävä peruste, jollaiseksi voidaan katsoa asiakasvarojen ja muun vastaavaan kirjanpitovelvollisen varallisuuteen kuulumattoman omaisuuden hallinnointi. Komissiokaupassa tämän edellytyksen voidaan yleensä katsoa täyttyvän. Asiamiehen asiakasvaroina voidaan pitää päämiehen maksamaa tai päämiehelle tilitettävää kauppahintaa.¹³⁸

Mikäli toimeksiantajia on useita, voidaan asiakasvaratilin kautta ohjata myös useamman toimeksiantajan rahaliikennettä. Toimeksiantajat voivat olla myös luonteeltaan eriluonteisia. Asiakasvarojen hallinnointiin liittyvä *huolellisuusvelvollisuus* edellyttää kuitenkin, että kullekin päämiehelle kuuluvat varat on aina pystyttävä yksilöimään. Tämän helpottamiseksi kirjanpitovelvollinen voi päätyä käyttämään toiminnassaan useampia varatilejä. Asiakasvarat on myös tosiasiallisesti pidettävä erillään kirjanpitovelvollisen muusta varallisuudesta. Asiakasvarojen pankkitililtä tai muuten erotetuista asiakasvaroista ei tule maksaa kirjanpitovelvolliselle kuuluvia maksuja eikä niille tule vastaanottaa kirjanpitovelvolliselle kuuluvia varoja. Sama koskee myös asiakasvarojen lainaamista kirjanpitovelvolliselle. Tällaiset transaktiot ovat viite siitä, ettei erottamista ole asianmukaisesti suoritettu.¹³⁹

Asiakasvaratilejä käytettäessä on tärkeää, ettei asiamiehen hallussa olevia asiakasvaroja tulkita virheellisesti sen omaksi varallisuudeksi. Tämän varmistamiseksi KPA 1:6.5 §:ssä säädetään, että erillään hoidettavat varat on ilmoitettava omana ryhmänään taseessa.¹⁴⁰

Asiakasvaratilien tarkoituksena on todentaa ne varat, jotka eivät ole asiamiehen itsensä omistamia vaan joita se hallinnoi toisen lukuun; tämä on kirjanpidolle asetun erilläänpitotehtävän mukaista. Tämä ei riipu siitä, onko kirjanpitovelvollisen ja päämiehen välillä komissio- vai muu edustussuhde.¹⁴¹

¹³⁸ *KILA 2003*, luku 2. Lausunnon perustelut, Kirjanpitolautakunnan kannanotto, Asiakasvaratilien käyttäminen välityskaupassa.

¹³⁹ *Leppiniemi 2012*, s. 75 ja *KILA 2003*, luku 2. Lausunnon perustelut, Kirjanpitolautakunnan kannanotto, Asiakasvaratilien käyttäminen välityskaupassa.

¹⁴⁰ *KILA 2010*, s. 6.

¹⁴¹ *KILA 2010*, s. 4.

Asiamiehen kirjanpidon kannalta on keskeistä, että hänelle ei siirry komissiokaupan kohteen juridinen omistusoikeus. Päämiehen varallisuuden erillään pitäminen ei ole kuitenkaan edellytys komissiosuhteen juridiselle olemassaololle. Asiamiehen kirjanpitoa ostokomissiossa koskevassa KILA:n ratkaisussa 2010/1850 oli kyseessä tilanne, jossa asiamies hallinnoi päämiehen asiakasvaratiliä siten, että sillä oli oikeus siirtää tililtä laitetoimittajille tavarasta maksamaansa kauppahintaa vastaava hyvitys itselleen palkkiolla lisätynä.¹⁴² Asiakasvarojen pankkitililtä tai muuten erotetuista asiakasvaroista ei myöskään tule maksaa asiamiehelle kuuluvia maksuja eikä niille tule vastaanottaa asiamiehelle kuuluvia varoja; sama koskee asiakasvarojen lainaamista asiamiehelle, jollei päämies ole antanut siihen suostumustaan.¹⁴³

Päämiehen varojen tai muun varallisuuden erillään pitäminen asiamiehen tai muun välihenkilön muusta varallisuudesta ei ole edellytys sille, että kyse olisi komissiosta, vaan se on edellytys päämiehen erottamisoikeuden toteuttamiseksi. Asiamiehellä on oikeus kauppahintaa vastaavaan katesuoritukseen päämieheltä ja tässä tarkoituksessa päämies antaa usein rahavarojaan asiamiehen hallintaan. Ostokomissiosta saatetaan kuitenkin puhua, vaikkei asiamies maksaisikaan kaupan vastapuolelle päämiehen hänen hoidettavakseen antamalla varoilla; tarkoituksena voi nimenomaan olla, että asiamies maksaa omilla varoillaan, jolloin päämies jää velkaa hänelle.¹⁴⁴

4.3.4 Vaatimukset tositteille ja liitetiedoille

Tositteessa näkyvä myyjän nimi ja liiketunnus ovat asiakkaalle näkyviä myyjän ulkoisia tunnusmerkkejä. Varsinaisen myyntitositteen lisäksi myyjän nimi liiketunnuksineen saattaa esiintyä myös tarjouksissa ja muissa myyntiä tukevissa dokumenteissa.

¹⁴² *Leppiniemi 2012*, s. 89.

¹⁴³ *KILA 2010*, s. 4–5.

¹⁴⁴ *KILA 2010*, s. 3.

Asiakkaalle annettavan tositteiden mukaan komissiokaupan myyjänä tulee olla komission asiamies. Myyjätiedon tulee lisäksi olla yhdenmukainen muiden komissiokaupasta tehtyjen sopimusten kanssa.¹⁴⁵

Arvonlisäverotuksen vähennysoikeuden käyttö myös edellyttää, että kaupan käynnin molemmat osapuolet ovat rekisteröityneen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Lisäksi edellytetään, että myynneistä laaditaan riittävän kattava lasku tai muu tosite. Ongelmia vähennysoikeuden käytössä voi ilmetä sekä rekisteröinnin että laskutuksen suhteen.¹⁴⁶

KILA:n ratkaisussa 2003/1695 on pyydetty lausuntoa muun muassa siitä, minkälaiset tositteet ja dokumentit komissiokaupasta ja välityskaupasta on laadittava. KILA viittasi lukuisiin aiempiin päätöksiinsä sekä periaatteeseen, jossa tositteita ja dokumentteja koskeva kysymys liittyy lähinnä tositeaineiston riittävyteen. Yleisesti tositteiden edellytyksistä säädetään KPL 2. luvun 5 §:ssä. Viime kädessä dokumentoinnin riittävyys on aina ratkaistava toiminto- ja tapauskohtaisesti. Tästä syystä KILA ei ole halunnut ohjeistaa tiettyä erityistoimintaa, kuten välityskauppaa, sen tarkemmin.¹⁴⁷

Jos asiamiehen välittämä tuote on alennetun verokannan alainen, päämies ja asiamies suorittavat kumpikin myynnin veron kyseisellä alemmalla verokannalla ja asiamies käsittelee omana vähennettävänä veronaan saman alemman verokannan mukaisen veron kuin päämies ilmoittaa suoritettavana veronaan. Tällöin päämiehen myynnin vero sekä asiamiehen vähennettävä vero on AVL 102 a §:n säännöksen takia käytävä ilmi erillisenä eränä päämiehen ja asiamiehen välisessä tilityksessä, laskussa tai muussa tositteessa.¹⁴⁸

Jos asiamies myy saman päämiehen lukuun eri verokantojen alaisia tuotteita, komission maksamiseen ja sitä koskevien tositteiden merkintöihin on aiheellista

¹⁴⁵ *Kallio ym. 2004*, s. 93.

¹⁴⁶ *Männistö 2012*, s. 284.

¹⁴⁷ *KILA 2003*, luku 2. Lausunnon perustelut, Kirjanpitolautakunnan kannanotto.

¹⁴⁸ *Kallio ym. 2004*, s. 95.

kiinnittää erityistä huomiota.¹⁴⁹ Tositteelle ei tarvitse tehdä erottelua verottoman hinnan, veron ja verollisen myyntihinnan suhteen, jos ostajana on kuluttaja (AVL 209c § 1-2 k). Jos asiamies tekee myyntitositteen päämiehen puolesta, on tositteesta ilmentävä säädettyjen myyntitositemerkintöjen lisäksi tilitettävään hintaan sisältyvä veron määrä.

AVL 209 §:n mukaan verovelvollisen on järjestettävä kirjanpitoonsa sellaiseksi, että siitä saadaan veron määräämistä varten tarvittavat tiedot. Suoritettavan ja vähennettävän veron määrään vaikuttavien liiketapahtumien kirjausten on perustuttava kirjanpitolaissa tarkoitettuihin tositteisiin ottaen huomioon, mitä AVL:ssa tositteista säädetään. AVA 1 §:n 2 momentin mukaan eri verokantojen alaisten myyntien ja ostojen on oltava vaikeuksitta erotettavissa toisistaan asijärjestyksessä pidettävässä kirjanpidossa.

Kaupan vastapuoli voi tehdä reklamoinnin tai muuten kohdistaa vaatimuksia omista nimissään toimivaan asiamieheen. Yleensä asiamies on oikeutettu kohdistamaan nämä vaatimukset edelleen päämieheen. Asiamiehen kannalta tällaisessa tilanteessa voi syntyä senkaltainen taseen ulkopuolinen vastuu, josta tämän on annettava KPA 2:7.2 §:n 6 kohdan mukainen liitetieto.¹⁵⁰

¹⁴⁹ *Kallio ym. 2004*, s. 95.

¹⁵⁰ *KILA 2010*, s. 6. Samoin *KILA 2003*, luku 2. Lausunnon perustelut, Kirjanpitolausuntokunnan kannanotto, Komissiokaupan käsittely komissionäarin kirjanpidossa.

5. Välityspalvelun arvonlisäverotuksen rajanvetotilanteita

5.1 Välityspalvelun arvonlisäverotuksen rajanvedon arvioimisesta

Silloin kun alihankkija suorittaa välitystehtävän, ei ole kyse välityspalvelun myynnistä, koska alihankkijalla ei ole sopimuksen osapuolen asemaa¹⁵¹. Arvopapereiden välitystä koskevassa ratkaisussa C-235/00 kohtien 39–41 mukaan, välitystoiminta ei ole kyseessä silloin, kun yksi sopimuksen osapuolista antaa alihankkijan tehtäväksi osan sopimukseen liittyvistä aineellisista toimista, kuten tietojen antamisen toiselle osapuolelle sekä sopimuksen kohteena olevan merkintähakemuksen vastaanoton ja käsittelyn.

Välittäjän päämieheltä saamaan vahingonkorvaukseen liittyy oma haasteensa. Päätöksessä (KHO 2.11.2006/2911) KHO otti kantaa siihen, oliko kiinteistövälittäjän myyjältä saama korvaus verotonta vahingonkorvausta, kun ostaja oli perääntynyt asuntokaupasta. Kiinteistövälittäjä vaati valituksessaan KHO:ssa, että sen ei ollut suoritettava arvonlisävero vahingonkorvaustilanteessa saamastaan korvauksesta. KHO hylkäsi kiinteistövälittäjän valituksen.

KHO:n päätös perustui nimenomaan siihen, että asunnon myyjän kanssa toimeksiantosopimuksen tehnyt kiinteistönvälittäjä oli jo luovuttanut palveluja, vaikka asuntokauppaa ei syntynytkään, ja kiinteistönvälittäjä sai tästä toimeksiantajalleen suorittamastaan palvelusta toimeksiantajalta vastikkeen, joka siis oli verollista myyntiä.¹⁵²

Kiinteistönvälityksen ohella vuokrausvälitys on hyvin tyypillinen välitysmuoto, johon liittyy omat haasteensa. Oikeustapauksessa KHO 1996 B 560 katsottiin yksityisiltä henkilöiltä, jotka eivät olleet rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi,

¹⁵¹ *Sainio 2011*, s. 347.

¹⁵² *Hokkanen 2013*, s. 82.

välitysyhtiön nimissä vuokratut mökkivuokrat välityspalvelun myynniksi, vaikka välitysyhtiön muu toiminta katsottiin majoitustoiminnaksi.¹⁵³

Luottojen välitykseen liittyvässä oikeustapauksessa KHO 2009:97 oli välittäjällä internet-palvelusivusto, jonka avulla hän saattoi rahoituspalveluja tarjoavat yritykset ja näitä palveluja hankkivat tahot yhteen, jotta nämä osapuolet tekisivät keskenään sopimuksen. Tapaus koskee verovapaiden luottojen ja vakuutuspalvelujen välitystä, mutta osoittaa, että verkkopalveluilla on keskeinen asema välityspalvelujen suorittamisessa.

5.2 Laivaristeilylippujen välitys

Matkojen välittämisessä tarkastellaan myös sitä, onko toteutunut myynti välitystä vai asiamiehen omissa nimissään tapahtunutta myyntiä. Oikeustapauksessa KHO 30.6.2005/1671 oli kyse siitä, olivatko matkatoimiston myymät kahden eri laivavarustamon matkaliput ja abi-risteilyt myyty asiakkaille välityspalveluna vai myyntinä matkatoimiston omissa nimissä matkatoimistopalveluna.

KHO 30.6.2005/1671

Matkatoimisto myi matkatoimistopalvelujen ohella pelkästään yksittäisiä varustamojen hinnoittelemaa laivalippuja (Tukholman tarjousristeilyt ja abi-risteilyt) ja sai tästä myynnistään varustamoilta sovitun kiinteän välitysprovision ja mahdollisesti sovitun lisäprovision. Asiakkaan laivalipusta maksama hinta määräytyi varustamojen määräämänä hintana. Asiakkaan katsottiin ostavan laivaliput yhtiön välityksellä varustamolta eikä yhtiö siten toiminut omissa nimissään vaan varustamojen nimissä. Yhtiö myi näin olleen välityspalveluja eikä matkatoimistopalveluja. Yhtiön yksittäisten laivalippujen myyntiin sovellettiin arvonlisäverolain välityspalvelua koskevia yleisiä säännöksiä eikä arvonlisäverolain matkatoimistopalvelua koskevaa 80 §:n erityisjärjestelyä.

Matkatoimisto myi etukäteen varaamastaan hyttikiintiöstä Tukholman tarjousristeilyjä. Myös abi-risteilyt varattiin etukäteen varatusta hyttikiintiöstä, mutta niitä ei järjestetty ympärivuotisesti, vaan tiettyinä päivinä, jolloin abit matkoja tekevät.

¹⁵³ *Pikkujämsä 2001*, s. 339 ja *VH 2014*.

Matkatoimisto mainosti tarjousristeilyjä päivittäin paikallisessa sanomalehdessä samoin kuin abi-risteilyjä niiden ajankohtina. Abi-risteilyistä matkatoimisto sai laiva varustamolta 20 prosentin suuruisen palkkion. Palkkio koostui 10 prosentin provisiosta ja samansuuruisesta lisäprovisiosta. Matkatoimisto sai tarjousristeilyistä provisiota 10 prosenttia.

5.2.1 HaO:n kanta

Hallinto-oikeuden kanta oli, että matkatoimisto oli myynyt laivaliput ja abi-risteilyliput omissa nimissään. Näin ollen laivalippujen myynnin katsottiin HaO:n mukaan olevan AVL 80 §:n matkatoimistopalvelun myyntiä, eikä välityspalvelun myyntiä. AVL:n 80 §:n 1 momentissa säädetään, että kun matkanjärjestäjä myy omissa nimissään muilta elinkeinonharjoittajilta välittömästi matkustajan hyväksi ostamia palveluja ja tavaroita, matkanjärjestäjän katsotaan myyvän yhden palvelun, matkatoimistopalvelun. Tämä merkitsisi muun muassa sitä, että matkatoimistopalveluun sovellettaisiin yleistä 24 prosentin verokantaa, vaikka muilta elinkeinonharjoittajilta ostetut palvelut ja tavarat olisivat verottomia tai alennetun verokannan alaisia.¹⁵⁴

HaO:n perustelujen mukaan, yhtiön toimiessa matkanjärjestäjänä, sovelletaan siihen AVL:n matkanjärjestäjiä koskevia säännöksiä. Yksinomaan päämiehen nimissä ja lukuun suoritettavan palvelun myyntiin matkailijalle ei kuitenkaan sovelleta matkanjärjestäjiä koskevaa marginaaliverotusta, vaan AVL:n välityspalvelua koskevia yleisiä säännöksiä.

Matkatoimisto kirjasi risteilyjen myynnin liikevaihtoonsa ja risteilypalveluiden osot muuttuviin kuluihin. HaO:n perusteluissa mainitaan, että vaikka kirjanpidollinen käsittely ei yksinomaan ole asiassa ratkaiseva tekijä, ei se kuitenkaan tue yhtiön käsitystä asemasta vain puheena olevien matkojen välittäjänä. HaO edel-

¹⁵⁴ Ks. matkatoimistopalvelusta myös *HE 283/94*.

leen perusteli yhtiön toimimista omissa nimissään sillä, että se julkaisi omia matkaesitteitä ja mainosti aktiivisesti sanomalehdissä. HaO:n mukaan matkatoimisto toimi omissa nimissään eikä yksinomaan varustamoiden nimissä ja lukuun.

5.2.2 KHO:n kanta

KHO:n käsittelyssä todettiin vastuista, että yhtiö oli sopinut kahden eri varustamon kanssa tietyn tarjousristeilykiintiön välittämisestä ilman, että se maksaisi näistä kiintiöistä mitään varustamoille. Yhtiö pystyi palauttamaan varustamoille korvaukset ne paikat, joita se ei saanut välitetyksi. Kiintiöistä KHO:n käsittelyssä todettiin, että ne määriteltiin edellisen vuoden toteutuneen välitysmyyntin perusteella ja että, etukäteen yhtiölle varatusta kiintiöstä myyminen ei osoita yhtiön myyntin tapahtuvan sen omissa nimissä.

Lehtimainonnasta KHO totesi, että yhtiön mainonnasta ilmenee, että yhtiö tarjoaa kahden eri varustamon tarjousristeilyjä eikä omia, itse räätälöimiään tarjousristeilyjä. Mainoksissa yhtiö käyttää varustamoilta saatuja tarjousmyyntihintoja ja ilmoittaa, että kysymyksessä on varustamojen tarjousmyynti. Varustamot ilmoittavat omissa ilmoituksissaan samoja risteilyjä samoilla hinnoilla ilmoittaen, että tarjousristeilyjä voidaan ostaa myös matkatoimistojen kautta.

KHO totesi hinnoittelusta, että välitysmyyntin keskeisin tunnusmerkki on, että välittäjä myy palvelun palveluntuottajan määräämällä hinnalla. Matkatoimisto ei hinnoitellut itse risteilyjen hintoja, vaan se pystyi vaikuttamaan välityspalkkionsa suuruuteen sopimalla siitä varustamoiden kanssa. Ulkoisista tunnusmerkeistä todettiin, että asiakkaille annettavasta laskusta kävi ilmi varustamo, jonka risteily on välitetty, sekä varustamon määräämä risteilyn hinta ja asiakkaan nimi. Kirjanpitokäytännöstä todettiin, että se ei tukenut risteilyjen käsittelyä välityksenä, mutta se on kuitenkin vain yksi kriteeri eikä se näy ulospäin päämiehelle eikä asiakkaalle. Yhtiön edustaja jakaa satamassa yhtiön lähtöselvityspisteessä osanottajille maihinnousukortit osanottajatodistusta vastaan. Matkatoimistoalalla on yleinen käytäntö, että matkatoimisto toimittaa asiakkaalle myös välittämänsä

liput. Kun matkatoimisto myy tarjouslaivamatkoja, se ilmoittaa varustamolle matkustajat varustamon laatimaa lomaketta käyttäen. Tämän informaation perusteella varustamo pystyy tulostamaan tarpeellisen määrän maihinnousukortteja, joiden avulla matkustajat pääsevät laivaan ja hytteihin. Perustelujen mukaan se, missä vaiheessa maihinnousukortit jaetaan ja kenen toimesta jako tapahtuu, ei osoita, kuka matkan on järjestänyt ja kenen nimissä matka on myyty.

Perusteluissa todettiin valmismatkoista, että risteilyt eivät ole valmismatkoja eivätkä ne siten kuulu valmismatkalain ja sen erityisehtojen piiriin. Myöskään varustamot eivät olleet matkanjärjestäjiä vaan kuljetuspalvelun suorittajia, joihin ei sovelleta valmismatkojen eikä matkanjärjestäjän erityisehtoja. Vastuusta todettiin, että varustamo oli korvausvelvollinen sellaisessa tapauksessa, että matka peruuntui varustamosta johtuvasta syystä, kuten esimerkiksi luonnon voimasta johtuvasta syystä.

KHO:n ratkaisussa todettiin yhtiön myyvän matkatoimistopalvelujen ohella varustamojen hinnoittelemaa laivalippuja ja saavan tästä myynnistään varustamoilta sovitun kiinteän välitysprovision ja mahdollisen lisäprovision. Asiakkaan on katsottava ostavan laivaliput yhtiön välityksellä varustamolta eikä yhtiö siten toimi omissa nimissään vaan varustamojen nimissä. Näin ollen yhtiö myy välityspalveluja eikä matkatoimistopalveluja. Tämän vuoksi yhtiön yksittäisten laivalippujen myyntiin on sovellettava AVL:n välityspalvelua koskevia yleisiä säännöksiä eikä AVL:n matkatoimistopalvelua koskevaa 80 §:n erityissääntelyä.

5.2.3 Johtopäätökset välityspalvelun tunnusmerkeistä

Omissa nimissään toimimista arvioitaessa ei voida kiinnittää huomiota ainoastaan yhteen tunnusmerkkiin vaan useampaan tunnusmerkkiin yhdessä. Lehti-markkinointi ja yhtiön kirjanpidollinen käsittely antoi HaO:n perusteluissa kuvan, että yhtiö toimisi omissa nimissään.

KHO:n käsittelyssä todettiin yhtiön lehtimainoksista ilmenevän sen varustamon nimen, jonka risteilyjä oltiin myymässä. Varustamojen omissa ilmoituksissa ilmoitettiin risteilyille matkatoimistojen kanssa sama hinta sekä usein myös maininta, että risteilyn voi ostaa myös matkatoimistojen kautta. Asiakkaalle annettavassa laskusta kävi ilmi se varustamo, jonka risteily on välitetty, sekä varustamon määräämä risteilyn hinta. KHO:n perusteissa korostui erityisesti se, kuka hinnoittelee liput. Sitä pidettiin yhtenä välitysmyyntin keskeisimpänä tunnusmerkkinä. Kirjanpidollisesta käsittelystä todettiin, että vaikka kirjanpidollinen käsittely ei tukenut risteilyjen käsittelyä välityksenä, se ei näy ulospäin päämiehelle eikä asiakkaalle. Näin ollen asiaa tarkasteltiin ensisijaisesti asiakkaan kannalta.

Valmismatkalakia koskevassa hallituksen esityksessä (HE 237/1992) todetaan, että Suomen maantieteellisen aseman vuoksi laivakuljetuksia Ruotsiin tai muihin Itämeren maihin ei rinnasteta valmismatkaan, vaikka matkustajalla on hytti käytävissä matkan aikana¹⁵⁵.

5.3 Lentolippujen välitys

Hyvin vastaavanlainen tilanne kuin edellä laivaristeilylippujen välityksessä oli kyse myös lentolippujen välitystä koskevassa oikeustapauksessa KHO 8.10.1998/2083.

KHO 8.10.1998/2083

Matkatoimisto myi valmismatkojen ohella yksittäisiä listahintaisia IATA-lentolippuja matkustajien haluamiin kohteisiin ja sai lentoyhtiöltä kiinteän suuruisen välityspalkkion. Asiakkaan lentopalvelusta maksama hinta määräytyi lentoyhtiön määräämänä hintana. Koska asiakkaan katsottiin saavan lentoliput yhtiön välityksellä suoraan lentoyhtiöltä, yhtiö ei toiminut omissa nimissään vaan päämiehensä nimissä. Yhtiö myi siten verollisia välityspalveluja eikä kysymys ollut matkustajille myytävistä matkatoimistopalveluista.

¹⁵⁵ HE 237/1992, Yksityiskohtaiset perustelut, luku 1. Lakiehdotuksen perustelut, Yleiset säännökset.

Tapauksessa matkatoimisto tai vastaava välittäjä välitti asiakkaalle lentoja lentoyhtiöiden määrittämällä listahinnoilla. Välittäjä varasi lennon lentoyhtiöiden varausjärjestelmästä, peri asiakkaalta lentoyhtiön määrittämän hinnan ja luovutti asiakkaalle järjestelmästä tulostuvan matkalipun sekä laskun tai käteiskuitin. Laskusta, käteiskuitista samoin kuin lentolipusta ilmeni lennon myyneen lentoyhtiön nimi. Vastuu lentoon liittyvistä järjestelyistä ja asiakkaalle mahdollisesti koituvasta vahingosta oli yksin lentoyhtiöllä alaa koskevan lainsäädännön ja sopimusten mukaisesti. Välittäjä tilitti lentolippujen hinnat lentoyhtiöille omalla välityspalkkiollaan vähennettynä. Asiakkaan maksukyvyttömyydestä johtuvan riskin kantoi välittäjä.¹⁵⁶

KVL oli perustellut välitystoimintaan päätyttyä ratkaisuaan sillä, että lentoyhtiö määrsi lipun hinnan ja välittäjä sai välityspalkkion lentoyhtiöltä eikä asiakkaalta. Perusteluissa ei ole viitattu siihen, minkälaisen mielikuvan asiakas välittäjän roolista sai. Tarkasteltaessa tapauksen taustaseikkoja voidaan kuitenkin todeta, että matkajärjestelyyn liittyvät dokumentit sekä vastuu matkapalvelusta olivat lentoyhtiöllä eli päämiehellä. Tämä ilmeni selkeästi asiakkaalle luovutettavista matkadokumenteista. Sillä, että välittäjä kantoi lippujen myyntiin liittyvän luottotappioriskin, voisi olla merkitystä tulkinnassa. Luottotappioriskihän kuuluu usein myyjän kannettavaksi. Käytännössä tällainen riski voidaan kuitenkin ottaa huomioon asiamiehen välityspalkkion hinnan määrittelyssä. Näin ollen luottotappioriski voidaan siirtää myyjältä toiselle osapuolelle ilman, että luottotappioriskin kantajasta pelkästään sillä perusteella tulisi tuotteen myyjä.¹⁵⁷

Myöskin tässä oikeustapauksessa katsottiin välittäjän myyvän päämiehen hinnoittelemaa lipputuotteita. Kun kyseessä on yksittäiset lento- tai risteilyliput, ei matkatoimiston myyntiä katsota matkatoimistopalvelun myynniksi, vaan välityspalvelun myynniksi. Kuten Vilppula totesi, ei välittäjän luottotappioriskin kantamisella ollut asiaa toisin ratkaisevaa merkitystä, vaan riski voitiin huomioida välityspalkkion hinnassa.

¹⁵⁶ Vilppula 2002, s. 418.

¹⁵⁷ Vilppula 2002, s. 418.

5.4 Suoramyynti välityspalveluna

Liikevaihtoverolain aikaisessa oikeustapauksessa KHO 1994-B-565 oli kyse suoramyyntitoiminnasta ja siitä käsitelläänkö myyntijärjestelyä liikevaihtoverotuksessa komissiokauppana.

KHO 1994-B-565

Suoramyyntitoimintaa harjoittava yhtiö vuokrasi tarkoitukseen varaamaan ja kunnostamastaan myyntihallista myyntitiloja tuottajille. Osa vuokralleottajista oli paikalla jatkuvasti ja osa vain ajoittain. Tuotteiden rahastuksen hoiti joko vuokralleottaja itse tai voitiin sopia, että yhtiö hoiti rahastuksen myyntihallin erilliseen kassakoneeseen, jonka rekisteröintilaitetta käyttäen yhtiön suorittama rahastus voitiin jakaa eri vuokralleottajien myymille tuotteille. Yhtiön huolehtiessa tuotteen hinnan perimisen kassapalveluna ja tilittäessä myyntituotot kalenterikuukausittain vuokralleottajalle, se peri vuokrasopimuksen mukaan tilityksen yhteydessä erillisen kassaprovisiion. Tuosta kassaprovisiosta ei ollut suoritettava liikevaihtoveroa. Valtionasiamiehen valitus, jossa katsottiin yhtiön toimivan suhteessa ostajiin omissa nimissään eikä välittäjänä ja toiminnan tapahtuvan komissiokauppana, hylättiin.

Suoramyyntillä tarkoitetaan yleensä maa- ja puutarhataloustuotteiden myyntiä tilalta suoraan kuluttajille. Markkinointisyistä myyntitoiminta voi olla järjestetty myös siten, että useat tuottajat ja esimerkiksi käsityö- ja kotiteollisuustuotteiden valmistajat tarjoavat tuotteitaan myyntiin samassa myyntitilassa. Tällainen yhteistoiminta voi olla esimerkiksi paikallisen tuottajayhdistyksen tai elinkeinotoimintaa harjoittavan yrityksen järjestämää. Suoramyyntiä voidaan harjoittaa myös niin, että toiminta muistuttaa normaalia itsepalveluvähittäismyymälää. Myös kirpputoritoiminta voidaan järjestää suoramyyntin tapaan.¹⁵⁸

5.4.1 Vaasan lääninveroviraston kanta

Suoramyyntiä harjoittava yhtiö pyysi ennakkotietoa Vaasan lääninverovirastolta siitä, onko sen suoritettava liikevaihtoveroa kassapalvelutoiminnasta peritystä

¹⁵⁸ VH 2001, luku 1. Yleistä.

kassaprovisiosta. Vuokrattavien tilojen koko vaihteli kahdesta kahteentoista neliometriin ja lisäksi oli vuokrattavana pienempiä tuotteita varten hyllytilaa juoksumetreittäin. Vuokrasopimuksen mukaan peritty vuokra sisälsi varsinaisen tilavuokran lisäksi myös korvauksen yleisvalaistuksesta ja lämmöstä. Tarvitsemansa kalustuksen vuokralainen hankkii itse ja sähköä kuluttavista laitteista on maksettava kulutusta vastaava maksu. Vuokralainen vastaa omien laitteittensa toiminnasta ja myymistään tuotteista sekä huolehtii, että tuotteet ja niiden myyntipaikka täyttävät lainsäädännön vaatimukset. Vuokralainen vastaa myös myynnissä olevien tuotteiden tuoreudesta sekä vakuuttaa hallissa olevat tuotteensa ja laitteensa.

Vaasan lääninveroviraston kanta oli, että kun yhtiö rahastaa myyntihallista myyjä tavaroita ja perii tuosta palvelusta korvauksen, kysymys ei ole sellaisesta komissiokaupan muodossa tapahtuvasta myynnistä, jota LVV 5 §:n 2 momentissa tarkoitetaan¹⁵⁹. Kysymys on verottomaan tilojen vuokraukseen liittyvästä verottomasta palvelutoiminnasta, josta peritystä korvauksesta ei ole suoritettava liikevaihtoveroa.

5.4.2 Liikevaihtovero-oikeuden ja KHO:n kanta

Veroasiamies valitti Vaasan läänin veroviraston päätöksestä liikevaihtovero-oikeuteen vaatiessaan, että yhtiön oli suoritettava liikevaihtoveroa kassapalveluksi nimitetystä toiminnasta perimistään korvauksista. Tavaroiden myynti tapahtui veroasiamiehen mukaan komissiokaupan muodossa, jolloin asiamiehen tuli suorittaa liikevaihtoveroa välityspalkkiostaan. Myynti tapahtui yhtiön omistamasta myyntihallista, yhtiö myi toisten omistamia tuotteita ja sai toimeksiantajaltaan palkkiona ennalta sovitun prosenttiosuuden myyntihinnasta. Suhteessa ostajiin yhtiö toimi omissa nimissään, eikä välittäjänä.

¹⁵⁹ LVV 5 §:n 2 momentti: ”Kun tavara myydään komissiokaupan muodossa, pidetään päämiehen myyntinä tavaran toimittamista komissiovarastoon ja asiamiehen myyntinä tavaran myyntiä komissiovarastosta.”

Liikevaihtovero-oikeus hylkäsi veroasiamiehen valituksen. Liikevaihtovero-oikeuden mukaan sen lisäksi, että yhtiön ja tuottajan välisessä vuokrasopimuksessa on sovittu myyntitilan vuokraamisesta, voi yhtiö periä kassaprovision korvauksena myyntihinnan perimisestä ja tilittämisestä tuottajalle. Kun yhtiö suorittaa myyntitilan vuokrauksen yhteydessä tuottajan myyntiin tuoman tuotteen perimisen tuottajan määräämään hintaan, kysymys ei ole yhtiön nimissä harjoitetusta tavaran myynnistä. Veroasiamies valitti liikevaihtovero-oikeuden päätöksestä vielä KHO:een, mutta KHO ei muuttanut liikevaihtovero-oikeuden päätöstä.

5.4.3 Johtopäätökset välityspalvelun tunnusmerkeistä

Vaikka kyseinen oikeustapaus KHO 1994-B-565 on liikevaihtoverotuksen ajalta, voidaan sitä yhä hyödyntää komissiokaupan arvonlisäverotuksen arvioinnissa. Pääkysymyksenä tapauksessa oli, pitääkö kassapalvelusta suorittaa liikevaihtoveroa. Myynnin toteutusta arvioitaessa korostettiin sitä, kenen nimissä myynti tapahtui. Veroasiamiehen mukaan myynti tapahtui asiamiehenä toimivan yhtiön nimissä, koska myytävät tuotteet olivat tuottajien omaisuutta ja koska tuotteiden laadusta vastasivat tuottajat. Lisäksi asiamies sai myynnistään provision.

Sen sijaan liikevaihtovero-oikeuden tulkinnassa korostui erityisesti se, kuka hinnoittelee myytävät tuotteet. Koska hinnoittelusta vastasivat tuottajat, ei myyntitilan vuokraamisen yhteydessä suoritettua kassapalvelua pidetty yhtiön nimissä tapahtuvana myyntinä¹⁶⁰. Ratkaisussa korostui lisäksi osapuolten väliset sopimukset: yhtiön ja tuottajan välisessä vuokrasopimuksessa oli sovittu myyntitilan vuokraamisesta. Kassapalvelujen liittymistä tilojen vuokraamiseen puoltaa se, että tilat oli vuokrattu nimenomaan myyntiä varten.

¹⁶⁰ Eli kyse oli välityksestä, koska välityksessä välittäjä toimii päämiehen nimissä.

5.4.4 Suoramyynti myyntijärjestelyinä

Suoramyyntiin kaltaisessa myyntijärjestelyssä myyntipaikkana on joko yksittäinen tuotantotila tai useiden tuottajien yhdessä järjestämä myyntitila. Marja- ja viinitilat, puutarhamyymälät sekä taimitarhat ovat tyypillisiä tuotantotiloja, joilla voidaan harjoittaa suoramyyntiä.

Myyntitoiminnan käytännön järjestelyt vaikuttavat siihen, miten myynnin arvonsäverotusta käsitellään. Osapuolten välinen sopimus toiminnan järjestämisestä on ratkaiseva. Tulkinnallisissa tilanteissa arvioidaan toiminnan kokonaisuutta tosiasioiden perusteella. Näin tapahtuu silloin, kun käytännön järjestelyistä ei ole erikseen sovittu tai jos toiminnan käytännön järjestelyt eivät vastaa sovittua.¹⁶¹

Välityspalveluiden ollessa kyseessä, tuotteiden omistaja hinnoittelee myytävät tuotteet ja välittäjälle on voitu sopia esimerkiksi rahastuksen hoitaminen kaikkien myyjien yhteisellä kassalla. Tositteen mukaan myyjänä on tuotteiden omistaja tai tuottaja. Viallisista tuotteista reklamoidaan suoraan tavaroiden omistajalle.¹⁶²

Suoramyyntitoiminnan komissiokaupassa tavarantoimittaja ei ole kaupankäynnin osapuolena, vaan kauppa käydään ostajien ja komissiokauppiiaan välillä, vaikka tavarat olisi ryhmitelty hyllyihin tai myyntipöydille valmistajittain ja valmistaja ilmoitettaisiin tavaroiden pakkauksissa. Komissiokauppias hinnoittelee tavaroiden myyntihinnan ja kirjoittaa nimissään myyntitositteen. Viallisista tuotteista reklamoidaan suoramyyntihallin ylläpitäjää, eli komissiokauppiasta.¹⁶³

¹⁶¹ VH 2001, luku 1. Yleistä.

¹⁶² VH 2001, luku 3. Välitystoiminta.

¹⁶³ VH 2001, luku 4. Komissiokauppa.

Suoramyyntimyymä lä katsotaan erityiseksi myyntipaikaksi, johon ei sovelleta AVL 59 §:n säännöstä, jonka mukaan veroa ei suoriteta itse poimittujen, luonnonvaraisten marjojen ja sienien myynnistä, jotka poimija myy sellaisenaan muualta kuin erityisestä myyntipaikasta¹⁶⁴.

Veroa ei suoriteta itse poimittujen luonnonvaraisten marjojen ja sienien myynnistä poimijan myydessä ne sellaisenaan muualta kuin erityisestä myyntipaikasta (AVL 59.1 § 6 k).

6. Komissiokaupan arvonlisäverotuksen rajanvetotilanteita

6.1 Komissiokaupan arvonlisäverotuksen rajanvedon arvioimisesta

Komissiokaupan ja välitysmyyntin eroja on pohdittu paljon jo vanhan liikevaihtoverolain aikana. Liikevaihtoverolain aikaisella oikeuskäytännöllä on näin ollen merkitystä myös arvonlisäverolakia tulkittaessa.¹⁶⁵

Komissiokauppa ja toisaalta välitystoiminta ovat usein hyvin lähellä toisiaan. Tärkeintä asian arvioinnissa arvonlisäverotuksen kannalta on se, keneltä lopullinen asiakas mieltää ostavansa (tai kenelle myyvänsä) tavaran (tai palvelun) eli kenen nimissä asiamies toimii. Asiaa siis arvioidaan ostajan kannalta. Ratkaisuun vaikuttavat muun muassa se, kuka kohdetta on markkinoinut, kuka lähettää laskun, kenelle voidaan reklamoida viallisesta tuotteesta ja niin edelleen.¹⁶⁶

Sen arvioimiseksi, toimitaanko jonkun ”toisen lukuun”, on oikeustieteessä ratkaisevana kriteerinä pidetty sitä, kumpi kantaa taloudellisen riskin. Jos päämiehen riski on todellinen, kyseessä on komissiosuhde. Tässä suhteessa on huomiota kiinnitetty siihen, että komissionsaajan palkkio tavanomaisesti sovitaan tietyksi prosenttipalkkioksi, jonka myötä hänellä ei ole omaa intressiä saada sovittua kauppaa vastapuolen kanssa mahdollisimman edulliseen hintaan. Mutta jos hän saa esimerkiksi myyntikomissiossa perushinnan ylittävän osuuden itselleen, mahdollisesti prosenttipalkkion ohella, on oikeuskirjallisuudessa katsottu, ettei kauppa enää ole yhtä selvästi päämiehen intressissä, mikä antaa aiheen arvioida, onko ennemminkin kyse tavallisesta kaupasta kuin komissiokaupasta.¹⁶⁷

Toisaalta yksittäistapauksessa komissiokaupassakin on saatettu pätevästi sopia siitä, että asiamies saa pitää palkkiona kiinteän perushinnan ylittävän osan. Näin esimerkiksi silloin, kun perushinta on määritelty käyväksi markkinahinnaksi, ja on

¹⁶⁵ *Auranen 2002*, s. 109.

¹⁶⁶ *Auranen 2002*, s. 108.

¹⁶⁷ *KILA 2010*, s. 2.

siten epätodennäköistä, että kauppahinta voisi nousta juurikaan yli perushinnan.¹⁶⁸

Laitekaupassa on huomionarvoista se, että asiamies ei saa myytävien tuotteiden hallintaa itselleen. Järjestelyn myötä estyy se, että syntyisi laitteiden hallintaan perustuva esineoikeudellinen oletama asiamiehen tavaroiden omistajuudesta. Asiamies ei siten voisi myydä itse laitteita eteenpäin ilman, että vilpittömässäkin mielessä olevan ostajan tulisi varmistautua siitä, kuka on laitteiden omistaja.¹⁶⁹

Kun taas välitettävien tavaroiden omistusoikeus siirtyy välittäjälle ja välittäjä myy ne edelleen katteellisella hinnalla omissa nimissään ja omaan lukuunsa, on kyse pikemminkin muusta välitystoiminnasta kuin komissiokaupasta. Edelleen myytävien tavaroiden omistusoikeuden siirtyminen on tällaisessa tapauksessa liiketoiminnasta kannettua riskiäkin merkittävämpi tekijä.¹⁷⁰ Omissa nimissään omaan lukuunsa myynti on jälleenmyyntiä, eikä komissiokauppaa.

Kysymyksellä siitä, onko asiamiehellä palautusvelvollisuus, ei ole kuitenkaan merkitystä sen kannalta, tapahtuuko kauppa päämiehen vaiko välihenkilön lukuun. Palautusvelvollisuuden poisto palvelee välihenkilönä toimivan kauppiaan kohtuullisia kaupallisia etuja, mutta sen perusteella ei voida päätellä sitä, kumman osapuolen lukuun kauppa tapahtuu.¹⁷¹

Oikeustapauksessa KHO 21.12.2011/3684 oli kysymyksessä yksityisten henkilöiden omistamien lomamökkien vuokrausvälittäminen asiakkaille. Ongelmallista tapauksessa arvonlisäverotuksellisesti oli se, että välittäjä oli lisäksi matkanjärjestäjä, johon sovellettiin AVL 80 §:n matkatoimistopalvelun erityissäännöstä. KHO päätyi ratkaisuun, jonka mukaan kuin elinkeinon harjoittajilta välitettyihin lomamökkivuokraamisiin, voitiin soveltaa komissiokaupan säännöksiä ja voitiin olla

¹⁶⁸ *Tepora 1991*, s. 646.

¹⁶⁹ *KILA 2010*, s. 4.

¹⁷⁰ Tällaiseen johtopäätökseen päädyttiin *KILA 1995/1350* tapauksen perusteluissa.

¹⁷¹ *Tepora 1991*, s. 654.

soveltamatta matkatoimistopalvelujen erityissäännöstä (AVL 80 §). Ratkaisun perusteluissa todettiin muun muassa, että välittäjä markkinoi ja laskuttaa kaikki kohteensa omilla nimissään, eikä asiakas tiedä kenen omistamassa lomakohteessa hän yöpyy. Myyntilaskussa ei näkynyt myöskään lomakohteen omistajan nimeä ja hinnoittelusta vastasi joko lomakohteen omistaja tai välittäjä.

Myös tästä oikeustapauksesta on löydettävissä useita komissiokaupalle tyypillisiä tunnusmerkkejä, kuten muun muassa laskutus välittäjänä toimivan asiamiehen nimissä ja majoittuvan asiakkaan tietämättömyys mökin todellisesta omistajasta.

6.2 Taide-esineiden myynti komissiokaupan muodossa

Seuraavassa liikevaihtoveron ajalta olevassa oikeustapauksessa KHO 1986-B-II-607 oli kyse taideteosten myynnistä, jossa eri taiteilijoiden tekemiä taideteoksia myytiin välittäjän omistamasta taidegalleriasta. Taideteoksia myytiin taidenäyttelyiden yhteydessä.

KHO 1986-B-II-607

Hakija myi taidegalleriassaan taiteilijoiden näytteille panemia tauluja näyttelyssä kävijöille ja peri heiltä taulujen myyntihinnan. Tilittäessään myyntihinnan taiteilijalle henkilö pidatti siitä välitysprovisioksi nimitetyn myyntipalkkion. Kysymys ei siis ollut varsinaisesta taulujen välitystoiminnasta, vaan taulujen liiketoiminnan muodossa tapahtuneesta myynnistä, henkilön hallinnassa olevasta näyttely- ja myyntitilasta, joten hakija tosiasiallisesti harjoitti tavaran myyntiä komissiokaupan muodossa. Asiassa ei ollut, kun otettiin huomioon myös liikevaihtoverolain 48 §:n säännökset, oikeudellista merkitystä sillä, minkälaisin sopimuksin ja toimeksiannoin taulut kysymyksessä olevissa olosuhteissa muodollisesti luovutettiin myytäväksi ostaja-asiakkaille. Ennakkotietona selitettiin, että hakijan oli suoritettava taideteosten myynnistä liikevaihtoveroa.

Taideteosten tekijät omistivat myytävät taideteokset. Välittäjällä oli ennakkotietohakemuksen mukaan oikeus taiteilijan valtuuttamana välittäjänä myydä teokset taiteilijan määräämään näyttelyluettelossa mainittuun hintaan taiteilijan nimissä

ja lukuun sekä taiteilijan valtuuttamana asiamiehenä periä asiakkaiden suorittamat maksut. Taiteilijat maksoivat välitysprovision näyttelystä myytyjen teosten myyntihinnoista. Näyttelyluettelossa ja kuiteissa oli maininta siitä, että myynti tapahtui taiteilijan nimissä ja lukuun. Kuiteissa oli lisäksi merkintä, että myynti tapahtui taiteilijan nimissä ja lukuun välittäjän toimiessa taiteilijan valtuuttamana asiamiehenä ja välittäjänä. Tämän lisäksi välittäjän aikomuksena oli ottaa välittäjänä vastaan tekijöiden omistamia taideteoksia myydäkseen niitä tekijän nimissä ja lukuun myyntivaltakirjan valtuuttamana.

Liikevaihtoverotoimisto oli antamassaan ennakkotiedossa lausunut myynnin tapahtuvan välityspalvelun muodossa. Liikevaihtoverotoimiston valtioneuvoston valtionasiamies oli vaatinut muutosta perustellen, että huomioitaessa harjoitettavan myyntitoiminnan luonne kokonaisuudessaan, tapahtui taideteosten myynti komissiokaupan muodossa liiketoimintapaikkaa pitäen. Liikevaihtovero-oikeus hylkäsi valituksen ja liikevaihtoverotoimiston valtioneuvoston valtionasiamies haki muutosta KHO:sta.

KHO:n kantana oli, että taideteosten myynti tapahtui *komissiokaupan muodossa*¹⁷². Välittäjä peri myytävien teosten myyntihinnan ja pidätti siitä välitysprovisioksi nimitetyn myyntipalkkion, eikä kyse ollut siten varsinaisesta teosten välitystoiminnasta. Myynti tapahtui välittäjän näyttely- ja myyntitilasta ja muutoinkin liiketoiminnan muodossa. Sopimusten ja toimeksiantojen sisältö ei ratkaissut sitä, onko kyseessä välityspalvelun vai komissiokaupan muodossa tapahtuva myynti. KHO ilmaisi päätöksessään, että tavaran myynti tapahtui tosiasiallisesti komissiokaupan muodossa.

¹⁷² Myös *VH 2003*, luku 2. Taide-esineen myynti, Myynti myyjän nimissä toisen lukuun eli komissiokauppa. Myös ratkaisussa KHO 15.11.1979/4749 ja KHO 1985-B-II-619 päädyttiin samaan lopputulokseen, että myynti tapahtui komissiokaupan muodossa. Komissiosopimusta tehdessään päämiehen on ilmoitettava nimensä, mikä myös estää ryhtymästä varastetun tavaran myyntiin.

Päämiehen arvonlisäverovelvollisuus ei käy ilmi kyseisestä oikeustapauksesta, mutta mikäli päämies ei ollut arvonlisäverovelvollinen, tulee asiamiehen nykyisten AVL:n säännösten (AVL 19 §) mukaan maksaa arvonlisävero koko asiakkaalta peritystä myyntihinnasta.

Myös toisessa liikevaihtoverotuksen aikaisessa oikeustapauksessa 15.11.1979/4749 oli kyse taideteosten komissiomyynistä, jossa myyjänä oli taidekäsityöläisten muodostama osuuskunta ja myyntipaikkana oli osuuskunnan näyttely- ja myyntitila. Osuuskunta myi jäsentensä valmistamia taide-esineitä. Oikeustapauksesta ilmeni seuraavia tunnusmerkkejä: myytävät taideteokset olivat myyntihetkeen asti päämiehen omaisuutta, myyntitositteissa mainittiin taideteoksen tekijä ja että myyntihinta tilitettiin kuukausittain päämiehelle 30 prosentin provisiolla vähennettynä. Osuuskunnan myynnin katsottiin tapahtuvan liiketoiminnan muodossa.

Kysymyksiin, kuka hinnoitteli teokset ja mainittiinko myyntitositteessa asiamiehen nimi, ei oikeustapauksessa annettu vastausta. Todennäköisesti taiteilija päämiehenä hinnoitteli myytävän taideteoksen. Oikeustapauksessa osuuskunnan myyntiä pidettiin KHO:n perustelujen mukaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvana komissiokauppana. Kuten edellisessäkin oikeustapauksessa (KHO 1986-B-II-607), myynti tapahtui näyttely- ja myyntitiloista käsin. Kokonaisuutta arvioiden kysymys oli siten komissiokaupan muodossa tapahtuvasta mynnistä.

6.3 Käytettyjen tavaroiden myynti komissiokaupan muodossa

Käytettyjen tavaroiden myyntiin voidaan soveltaa samoja periaatteita kuin uusien tavaroiden myyntiin. Verovelvollinen jälleenmyyjä voi kuitenkin soveltaa erityistä marginaaliverojärjestelmää, jos hän ostaa verotta käytettyjä tavaroita verollista edelleenmyyntiä varten. Marginaaliverojärjestelmää ei voida soveltaa välitystointaan eikä uusien tavaroiden myyntiin.

31.12.1992/4990

Yhtiö harjoitti käytettyjen lastenvaatteiden ja muiden tavaroiden välitysmyyntiä. Välitystoimeksiannolla tavarat jätettiin myytäväksi noin kuukauden ajaksi, minkä jälkeen myymättömät tavarat haettiin pois tai toimitettiin hyväntekeväisyyteen. Kun otettiin huomioon se, että myynti tapahtui yhtiön liikkeestä, ja myytävien tavaroiden laatu, yhtiön katsottiin suhteessa ostajiin toimivan omissa nimissään eikä välittäjänä. Tämän vuoksi yhtiön oli suoritettava myynnistä liikevaihtoveroa.

Esitetyn KHO:n ratkaisussa kuvattua käytettyjen tavaroiden ammattimaista välitystä pidetään komissiokauppana. Päätöksessä oli merkittävää, että tavarantoimittajan lopullinen ostaja ei tiennyt kuka oli tavaroiden todellinen omistaja ja myyjä. Tavaroiden myynti tapahtui välitystoimittajan toimitiloissa, jolloin ostajalle syntyi mielikuva siitä, että liike toimi omissa nimissään. Sillä, että tavarantoimittajana kaupantekohetken asti oli tavarantoimittajan liikkeeseen toimittanut taho, ei ollut merkitystä. Myöskään tavarantoimittajan alkuperäisen omistajan vastuu kaupan kohteesta tai mahdollisuus hinnoitteluun, ei vaikuttanut ratkaisuun.¹⁷³

Myös tässä oikeustapauksessa on päämiehen arvonlisäverovelvollisuudella merkitystä. Jos päämiehen myynti asiamiehelle on verovapaa, niin asiamies ei pysty tekemään ostovähennystä. Myyntijärjestelyssä, jossa päämies ei ole arvonlisäverovelvollinen – päämiehen ollessa esimerkiksi yksityishenkilö tai yleishyödyllinen yhteisö – olisi arvonlisäverotuksellisesti myyjän mielekkäämpää toimia välitystoiminnan kuin komissiokaupan muodossa.

6.4 Henkilöliikennepalvelujen komissiokauppa

Oikeustapauksessa KHO 1999:67 oli kyse linja-automatkalippujen välityksestä komissiokaupan muodossa.

¹⁷³ Vilppula 2002, s. 417–418.

Yksityisten liikennöitsijöiden omistama yhtiö myi liikennöitsijöiden tarjoamia henkilöliikennepalveluja. Yhtiö myi lippuja omissa toimipisteissään tai asiamiesten välityksellä. Asiakas sai lipun ostosta matkaan oikeuttavan matkatositteen, josta ilmeni yhtiön nimi ja myyntipiste, lipun voimassaoloaika ja matkakohde. Liikennöitsijän nimeä ei ollut tositteessa eikä lippua myytäessä aina edes tiedetty, minkä liikennöitsijän vuorolla lippu tultiin käyttämään. Yhtiöllä oli tietty vastuu asiakkaaseen nähden matkan suorittamisesta. Kun asiakas oli käyttänyt yhtiöltä ostamansa matkalipun, yhtiö tilitti matkalipun hinnan liikennöitsijälle vähennettynä neljän prosentin suuruisella palkkiollaan. Vastaavasti yhtiö myi äly- tai arvokortteja, joita voitiin käyttää vain matkojen maksamiseen linja-auton lukulaitteella.

Kun henkilökuljetuspalvelun myynti tapahtui yhtiön toimipisteissä tai sen asiamiehiä käyttäen yhtiön liikemerkein ja tunnuksin varustetuilla tositteilla, yhtiö toimi asiakkaaseen nähden arvonlisäverolain 19 §:n 1 momentissa tarkoitetulla tavalla henkilökuljetuspalvelun myyjänä omissa nimissään liikennöitsijän lukuun. Yhtiön oli siten arvonlisäverolain 85 a §:n perusteella suoritettava henkilökuljetuspalvelun myynnistä arvonlisäveroa kahdeksan prosenttia ja sillä oli oikeus vähentää ostamaansa liikennöitsijän suorittamaan kuljetuspalveluun sisältyvä kahdeksan prosentin mukainen arvonlisävero.

Liikennöitsijät hoitivat linja-autoliikennettä koko Suomessa, lukuun ottamatta kunnallisten liikennelaitosten linjoja. Matkustajille myydään yhteen matkaan oikeuttavia kertalippuja, jotka ovat voimassa kuukauden ajan ostopäivästä. Lisäksi myytävänä on 40 yksinkertaiseen matkaan oikeuttavia sarjalippuja sekä 48 matkaan oikeuttavia älykortteja. Myynnissä on lisäksi älykortteja, joille voi ladata halumansa summan rahaa ja josta linja-autossa oleva kortinlukijalaite vähentää matkan maksamiseen tarvittavan summan.

Linja-autoliikennöitsijät määrittelivät yli 100 kilometriä pitkien reittien kerta- ja sarjalippujen hinnat ja alle 100 kilometriä pitkien reittien hinnat vahvasti liikenneministeriö. Lippujen välitysyhtiön tarkoituksena oli hoitaa keskitetysti liikennöitsijöiden asiakaspalvelu ja sen toimipisteistä pystyi ostamaan mihin tahansa yksityisen liikennöitsijän liikennöimään linja-autovuoroon. Linja-autolippujen myynti tapahtui siten, että välitysyhtiö kirjoitti asiakkaalle matkalipun omissa nimissään ja veloitti matkan ja mahdollisesti ostetun paikkalipun hinnan matkustajalta myynnin yhteydessä. Välitysyhtiö veloitti matkaliput asiakkaalta omissa nimissään omilla

laskulomakkeillaan tai kassakuiteillaan. Sen liikennöitsijän nimi, jonka ajamalle reitille matkalippu on myyty, ei mitenkään ilmennyt matkalipusta. Tätä seikkaa voitiin pitää merkkinä siitä, että välitysyhtiö toimi omissa nimissään asiakkaaseen nähden.

Liikennöitsijän toimittaessa perinteisen matkalipun välitysyhtiölle, tämä tilitti liikennöitsijälle matkalipun hinnan neljän prosentin komissiopalkkiolla vähennettynä. Älykortilla maksetun matkan käsittely oli vastaavanlainen, mutta maksutieto välittyi sähköisesti kortin lukulaitteen välityksellä. Vastuun matkan suorittamisesta kantoi liikennöitsijä. Vastuu kattoi peruuntuneen matkan ohella mahdolliset esine- ja henkilövahinkojen korvaukset onnettomuustapauksissa. Kirjanpidossa välitysyhtiö kirjasi koko matkustajalta perittävän määrän myynnikseen ja liikennöitsijöille tilitettävät määrät myynnin oikaisueriksi siten, että yhtiön liikevaihdoksi jäi komission määrä.

6.4.1 Uudenmaan veroviraston ja lääninoikeuden kanta

Uudenmaan verovirasto oli antanut välitysyhtiölle ennakkoratkaisun, jonka mukaan yhtiön kertalipun tai 40 yksinkertaiseen matkaan oikeuttavan lipun myynti on välityspalvelun myyntiä. Välityspalvelun myynnistä on suoritettava normaalin verokannan mukainen vero veron perusteesta. Siltä osin kun lippujen välityspalvelu koski 48 matkaan oikeuttavan ladattavan älykortin tai haluttuun rahamäärään ladattavan älykortin myyntiä, katsottiin olevan kyse maksuvälineen välityspalvelusta, jonka myynnistä yhtiön ei ollut suoritettava arvonlisäveroa.

Välitysyhtiö valitti ennakkoratkaisusta lääninoikeuteen. Lääninoikeus lausui valituksenalaisessa päätöksessään, että myydyn henkilökuljetuksen toteuttaa matkustajan tietten liikennöitsijä eikä välitysyhtiö. Välitysyhtiön ei voida näissä olosuhteissa katsoa myyneen asiakkaalleen henkilökuljetuspalvelua omissa nimissään vaan toimineen henkilökuljetuspalvelun välittäjänä. Myös älykorttien myyntiä lääninoikeus piti Uudenmaan veroviraston tavoin verovapaana maksuliikenteen hoitamisenä.

6.4.2 KHO:n kanta

KHO:n ratkaisussa todettiin, että välitysyhtiön toimipisteestä tai sen asiamiehiltä ostetusta matkalipuista ilmeni välitysyhtiön nimi, logo, myyntipiste ja matkakohde, mutta ei liikennöitsijän nimeä. Lippua myytäessä ei aina edes tiedetty kenen liikennöitsijän vuorolla lippu tullaan käyttämään. Lisäksi vastuun osalta todettiin, että matkan peruuntuessa, oli välitysyhtiö velvollinen hyvittämään matkan asiakkaalle. Äly- ja arvokorttien myynti rinnastettiin matkalippujen myyntiin.

KHO kannan mukaan välitysyhtiö toimi asiakkaaseen nähden omissa nimissään. Tämän vuoksi yhtiön matkalippujen välitykseen ja älykorttien myyntiin sovellettiin AVL 19 §:n 1 momentin säännöstä, jolloin yhtiön on AVL 85 a §:n 1 momentin 1 kohdan nojalla suoritettava veroa henkilökuljetuspalvelun myynnistä ja oikeus vähentää liikennöitsijän suorittamaan kuljetuspalveluun sisältyvä arvonlisävero.

6.4.3 Johtopäätökset komissiokaupan tunnusmerkeistä

Edellä esitetty oikeustapaus kuvasi hyvin komissiokaupalle asetettuja tunnusmerkkejä. Lippujen välitysyhtiö toimi omissa toimipisteissään tai asiamiesten välityksellä ja matkatositteessa luki asiamiehen nimi, mutta ei päämiehen eli liikennöitsijän nimeä. Asiakas ei välttämättä tiennyt lippua ostaessaan, minkä liikennöitsijän vuorolla se tulisi käyttämään matkalipun.

Uudenmaan veroviraston kanta oli samansuuntainen matkatoimistojen välittämien laiva- tai lentolippujen välitystä koskevien KHO:n ratkaisujen kanssa. Lähtökohtana oli, että asiakas oli tietoinen siitä, ettei välittäjäyhtiö itse tuottanut henkilökuljetuspalvelua. Sen sijaan ladattavien älykorttien myynti rinnastettiin rahoituspalvelun myyntiin, mikä selittyi osaksi sillä, että ennen vuosituhannen vaihdetta ei älykortille ladattua lippua vielä mielletty tavanomaisen matkalipun veroiseksi lipuksi.

Lääninoikeuden kantana oli, että kuljetuspalvelun toteuttaa asiakkaan tietäen liikennöitsijä, eikä välitysyhtiö. Lääninoikeuden kannan mukaan siten asiakkaalle tulostuvassa lipussa esiintyvän välitysyhtiön nimeä oleellisempaa oli, että asiakas tiesi liikennöitsijän suorittavan kuljetuspalvelun, eikä välittäjäyhtiö.

6.5 Polttonesteiden komissiomyynti

Oikeustapauksessa KHO 29.12.2000/3397 oli kyse polttonesteiden tukkukauppaa harjoittavasta yhtiöstä (jäljempänä yhtiö), jolla oli oikeus vähentää maksukyvyttömiä asiakkaiden yhtiölle komissiomyynnistä aiheuttamat luottotappiot.

KHO 29.12.2000/3397

Polttonesteiden tukkukauppaa harjoittava yhtiö oli tehnyt itsenäisten huoltamoyrittäjien kanssa sopimuksen polttonesteiden komissiomyynnistä. Polttonesteet myytiin asiakkaille huoltamoyrittäjän nimissä yhtiön lukuun yhtiön ilmoittamin vähittäismyyntihinnoin ja myyntiehdoin. Polttonesteiden komissiovarasto ja myynnistä kertyneet rahavarat olivat yhtiön omaisuutta ja huoltamoyrittäjä oli velvollinen tilittämään ne yhtiölle sopimuksen mukaisesti. Yhtiö maksoi huoltamoyrittäjälle myytyihin määriin perustuvan provision. Yhtiön lukuun tapahtuvassa luottokorttimyynnissä huoltamoyrittäjä myi yhtiön sille toimittamat polttonesteet asiakkaille yhtiön luottokortilla ja sai luottokorttikuitteja vastaan yhtiöltä maksun. Yhtiö veloitti edelleen asiakkaalta huoltamoyrittäjän yhtiöltä veloittaman hinnan.

Vaikka polttonesteiden kaupassa sekä yhtiö että huoltamoyrittäjä olivat arvonlisäverolain 19 §:n 1 momentin mukaan tavaran myyjinä verovelvollisia, tavaran omistusoikeus siirtyi yhtiöltä suoraan polttonesteen huoltamoyrittäjältä ostaneelle asiakkaalle. Kun asiakas maksoi ostamansa polttonesteet yhtiön luottokortilla, yhtiö veloitti asiakasta ja maksu tuli asiakkaalta yhtiölle. Jos asiakas oli maksukyvytön, luottotappio aiheutui yhtiölle eikä huoltamoyrittäjälle. Luottotappio ei aiheutunut yhtiön myynnistä huoltamoyrittäjälle vaan yhtiön omistamien polttonesteiden myynnistä asiakkaalle. Koska yhtiö ei perinyt huoltamoyrittäjältä luottokorttiprovisiota tai muutakaan maksua yhtiön luottokortilla tapahtuvasta polttonesteiden myynnistä, asiakkaan maksukyvyttömyydestä johtuva luottotappio aiheutui kokonaisuudessaan polttonesteiden verollisesta myynnistä. Tämän vuoksi yhtiöllä oli arvonlisäverolain 78 §:n 1 momentin 2 kohdan perusteella oikeus vähentää luottotappiot myyntinsä veron perusteesta.

6.5.1 Uudenmaan lääninveroviraston ja lääninoikeuden kanta

Uudenmaan lääninveroviraston päätöksellä oli yhtiön myynnistä suoritettaviin veroihin lisätty vähennetyt verot luottotappioista siltä osin kun luottotappiot olivat syntyneet piirimyyjien ja muiden yritysten myynnistä (jäljempänä huoltamo) yhtiön omalla luottokortilla. Lääninverovirasto oli katsonut luottotappioista vähennyskelpoiseksi osuudeksi vain yhtiön nimissä vain niin sanottujen kylmien asemien kautta tapahtuneen myynnin.

Yhtiö vaati lääninoikeudessa oikeutta vähentää luottokorttikaupasta aiheutuneet tappiot, jotka oli jälkiverotuksissa katsottu kohdistuvan rahoitustoimintaan. Koska yhtiö ei perinyt luottokorttiprovisiota tai muutaakaan korvausta omalla luottokortillaan tapahtuneesta komissiomyynnistä, sen ei yhtiön selvityksen mukaan voitu katsoa harjoittavan tältä osin erillistä rahoitustoimintaa. Niistä luottokorttimyynneistä, joista peritään luottokorttiprovisiota, kuluttajien maksamattomien luottokorttilaskujen luottotappiot eivät koskeneet yhtiön verollisena ilmoitettua myyntiä.

Lääninoikeus päätyi ratkaisuun, jonka mukaan yhtiön luottokortilla tapahtuneesta polttonesteiden komissiomyynnistä aiheutuneet luottotappiot voitiin vähentää yhtiön myynnin veron perusteesta.

Veroasiamies valitti luottotappioiden vähennysoikeudesta vedoten siihen, että asiakkaalle tulostuvassa tositteessa polttonesteiden myyjänä toimii jakeluaseman pitäjä, eikä yhtiö. Näin ollen veroasiamiehen mukaan yhtiöllä ei ollut oikeuta tehdä vähennystä jakeluaseman asiakkaan maksuhäiriöstä. Veroasiamiehen mukaan myöskään sillä, perittiinkö komissiomyynnistä yhtiön luottokortin käytöstä provisiota vai ei, ei ollut asiassa merkitystä.

6.5.2 KHO:n kanta

KHO:n kannan mukaan kyseessä on komissiokauppa, jossa itsenäinen huoltamokauppias myy yhtiön sille toimittamat polttonesteet asiakkaalle yhtiön luottokortilla ja saa luottokorttikuitteja vastaan yhtiöltä maksun myynnistä. Yhtiö veloittaa asiakkaalta huoltamon yhtiöltä veloittaman hinnan. Huoltamo myy polttonesteet asiakkaalle omissa nimissään yhtiön lukuun yhtiön ilmoittamin vähittäishinnoin ja myyntiehdoin. Polttonesteiden komissiovarasto ja myynnistä kertyvät rahavarat ovat yhtiön omaisuutta ja yhtiö maksaa huoltamolle myytyihin määriin perustuvan provision.

KHO:n perusteluissa todettiin lisäksi, että tavaran omistusoikeus siirtyy yhtiöltä suoraan polttonesteen huoltamolta ostaneelle asiakkaalle. Asiakkaan maksaessa ostamansa polttonesteet yhtiön luottokortilla, yhtiö veloittaa asiakasta ja maksu tulee asiakkaalta yhtiölle. Jos asiakas on maksukyvytön, luottotappio aiheutuu yhtiölle eikä huoltamolle. Koska yhtiö ei peri huoltamolta luottokorttiprovisiota tai muutenkaan maksua yhtiön luottokortilla tapahtuvasta myynnistä, asiakkaan maksukyvyttömyydestä johtuva luottotappio aiheutuu kokonaisuudessaan polttonesteiden verollisesta myynnistä. Tämän vuoksi yhtiöllä on AVL 78 §:n 1 momentin 2 kohdan perusteella ollut oikeus vähentää luottotappiot myyntinsä veron perusteesta.

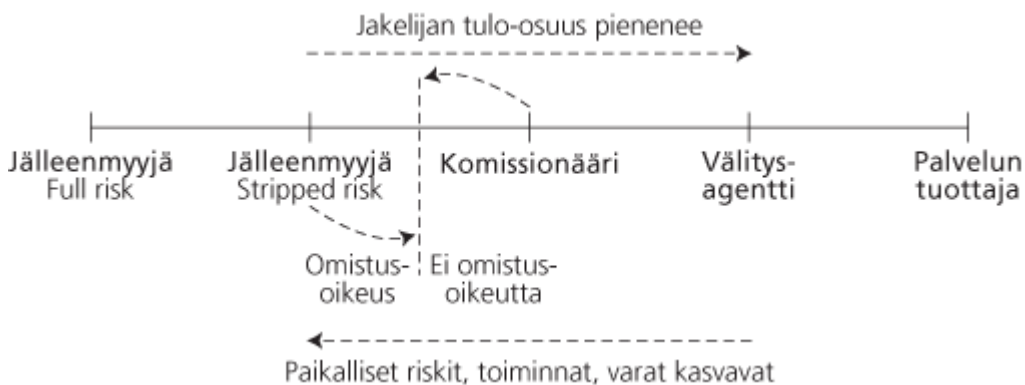
6.5.3 Johtopäätökset komissiokaupan tunnusmerkeistä

Tapauksesta on havaittavissa useita komissiokaupalle ominaisia tunnusmerkkejä. Huoltamo myy polttonesteet omissa nimissään yhtiön lukuun. Päämiehenä toimiva yhtiö ilmoittaa käytettävät vähittäismyyntihinnat ja ehdot. Asiakkaat mielsivät myyjäksi päämiehen sijasta huoltamon, jonka toimipisteessä myynti tapahtui. Asiakkaalle tulostuvassa tositteessa on nimetty polttonesteiden myyjäksi huoltamo, eikä polttonesteitä toimittava yhtiö. Lisäksi polttonesteiden komissiovarasto ja myynnistä kertyvät rahavarat ovat yhtiön omaisuutta. Huoltamo saa yhtiöltä myytyihin määriin perustuvan provision.

Oikeustapauksen pääkysymys liittyy siihen, onko yhtiön maksukortilla tapahtuneesta komissiomyynistä aiheutunut tappio vähennyskelpoinen. Koska yhtiö ei peri huoltamolta yhtiön luottokortin käytöstä luottokorttiprovisiota, on asiakkaan maksukyvyttömyydestä johtuva tappio kokonaisuudessaan vähennyskelpoinen.

7. Johtopäätökset

Välityspalvelu ja komissiokauppa muistuttavat hyvin läheisesti toisiaan. Rajanvedossa välityspalvelun ja komissiokaupan välillä arvioidaan välitystoimintaa kokonaisuutena, jossa erityisesti välityssopimukset ja myyntitositteet ja tavaran omistusoikeus ovat vahvoja näyttöjä siitä, miten välitystoimintaa tulisi käsitellä. Aina kuitenkin yksittäiset muodolliset tekijät eivät ratkaise toiminnan luonnetta, vaan toimintaa tulee arvioida vielä laajemmin¹⁷⁴. Toiminnan luonnetta arvioidaan paitsi sopimuksien myös loppuasiakkaan kannalta: keneltä hän mieltää ostavansa välitettävät hyödykkeet. Tästä syystä loppuasiakkaalle näkyvät tunnusmerkit, kuten tositemerkinnot, ovat arvioinnissa usein merkittävämpiä, kuin loppuasiakkaalle näkymättömät. Loppuasiakkaalle näkymättömiä tunnusmerkkejä ovat esimerkiksi välittäjäyrityksen myyntien ja varaston kirjaukset sen kirjanpidossa. Komissiokaupassa ostaja mieltää ostavansa nimenomaan asiamieheltä, eikä päämieheltä niin kuin välityspalvelun yhteydessä.



Kuva 4. Myyntitoiminnan suunnittelu.¹⁷⁵

Rajanvedossa välityspalvelun ja komissiokaupan välillä arvio voidaan tehdä myös välittäjän kantaman riskin perusteella. Komission asiamiehen kantama riski

¹⁷⁴ Esimerkiksi oikeustapauksessa KHO 1986:4767 tositteissa ja sopimuksessa esiintyneestä "myynti tapahtuu päämiehen nimissä ja lukuun" maininnasta huolimatta, pidettiin myyntiä komissiokauppana.

¹⁷⁵ Karjalainen – Raunio 2007, s. 122.

on suurempi kuin välityspalvelun välittäjän kantama riski. Komission asiamiehellä voi olla vastuu asiakasta kohtaan, mutta asiamies ei kanna taloudellista riskiä siitä, ettei hän saa hyödykettä myydyksi. Komissiokauppa muistuttaa läheisesti jälleenmyyntiä, joten toimintaa ja riskiä arvioitaessa on huomioitava myös mahdollisuus, että kysymys voikin olla komissiokaupan sijasta vielä huomattavamman riskin jälleenmyynnistä. Silloin kun välitettävien tavaroiden omistusoikeus siirtyy välittäjälle ja välittäjä myy ne edelleen katteellisella hinnalla omissa nimissään ja omaan lukuunsa, on kyse pikemminkin jälleenmyynnistä kuin komissiokaupasta. Edelleen myytävien tavaroiden omistusoikeuden siirtyminen on tällaisessa tapauksessa liiketoiminnasta kannettua riskiäkin merkittävämpi tekijä. Asiamiehen saadessa myyntikomissiossa perushinnan ylittävän osan itselleen prosenttipalkkion ohella, on oikeuskirjallisuudessa katsottu olevan kyse eneminkin jälleenmyynnistä kuin komissiokaupasta.

Välityspalvelun ja komissiokaupan arvonlisäverotuksen rajanvedossa on kysymys siitä, kenen nimissä ja lukuun myynti tapahtuu: päämiehen nimissä ja lukuun vai asiamiehen nimissä ja päämiehen lukuun. Useassa oikeustapauksessa korostui rajanvedossa kysymys myytävien hyödykkeiden hinnoittelusta. Päämiehen hinnoittelu, kuten oikeustapauksessa KHO 1994-B-565, tuki myyntiä välityspalveluna ja asiamiehen toimesta tapahtuva hinnoittelu myyntiä komissiokaupan muodossa.

Komissiokauppa tehdään usein päämiehen nimeä paljastamatta, mutta vaikka päämiehen nimi tulisi kaupan vastapuolen tietoon, se ei vaikuta asiaan. Näin ollen ainoastaan päämiehen nimen ilmoittaminen ei yksistään vaikuta siihen kenen nimissä myynti tapahtuu. Tästä syystä myöskään päämiehen näkyminen asiakkaalle ei vaikuta rajanvetoon välityspalvelun ja komissiokaupan välillä siihen, kummasta myyntitavasta on kysymys.

Välitystoiminnan ja komissiokaupan kohdalla asiakkaalle ilmaistu päämiehen nimi on tärkeä. Jos päämiehen nimi on selkeästi ilmaistu asiakkaalle, ei sillä, miten asiakas tosiasiallisesti tapahtuman ymmärtää ole painoarvoa. Myyjänä toimivan päämiehen nimi on kuitenkin ilmevä joko kaupan kohteesta tai vähintäänkin asiakkaan saamasta tositeaineistosta. Myyjän nimen sisällyttäminen tuotteen ei välttämättä kuitenkaan ole markkinastrategian mukaista ja myyjän nimen sijasta on tavanomaisempaa käyttää tuotebrandin nimeä.

Välittäjänä toimivan välittäjän tai asiamiehen, on pystyttävä antamaan asiakkaalle oikean sisältöinen tosite. Tositteiden merkitys voi olla hyvin merkittävä, sillä toiminnan luonteeseen sopimaton tosite saattaa muuttaa verotusmenettelyä, jos päämiehen asema myyjänä ei käy ilmi asiakkaalle. Paitsi päämiehen ilmenemisen vuoksi, on tositeilla merkitystä sovellettavien verokantojen suhteen. Myös kirjanpidon kirjauksilla on välityspalvelun ja komissiokaupan rajanvedon kannalta merkitystä, varsinkin jos välitettävänä on eri verokantojen alaisia hyödykkeitä. Komission asiamiehen on perusteltua lisäksi pitää kirjaa komissiomyynneistään, vaikka hänen liikevaihdokseen katsotaankin vain päämieheltä saatu palkkio.

EU-oikeuden tuomioita ei ollut havaittavissa tutkielmassa rajatulta alueelta, vaikka verovapaita välityspalveluita ja kansainvälisistä välitystä koskevia tuomioita olikin runsaasti. Näin ollen EU-oikeus vaikutti sen kanssa yhdenmukaisen kansallisen lainsäädäntömme ja oikeuskäytäntömme välityksellä. Oikeuskäytännön muuttumisesta ei ole havaittavissa muita havaintoja kuin, että tekniikan kehittyessä esimerkiksi ladattavat maksukortit ovat vakiinnuttaneet asemansa tavallisten linja-autolippujen rinnalla, eikä niitä enää pidettäisi verovapaana maksupalvelun välityksenä.

Silloin kun myyntikomissiossa päämies ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi tai hänen myynnin määrä jää alle vähäisen toiminnan rajan, suorittaa asiamies arvonlisäveroa koko kauppahinnasta. Tällainen voi olla tilanne esimerkiksi taideteosten välityksen kohdalla. Mikäli vastaavanlaisessa tilanteessa myynti on

mahdollista toteuttaa – muiden säännösten estämättä – välityspalvelun muodossa, on mynnistä suoritettavan arvonlisäveron määrä huomattavasti pienempi, koska välityspalvelussa suoritetaan alv:a ainoastaan välityspalkkiosta.