



VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Jenna Suokas

KÄÄNTEINEN ARVONLISÄVEROTUS RAKENNUSALALLA

Liiketalous
2021

VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU
Oikeushallinto

TIIVISTELMÄ

Tekijä	Jenna Suokas
Opinnäytetyön nimi	Käänteinen arvonlisäverotus rakennusalalla
Vuosi	2021
Kieli	suomi
Sivumäärä	30
Ohjaaja	Margit Mannila

Tässä opinnäytetyössä tutkitaan käänteistä arvonlisäverotusta rakennusalalla hallinnon näkökulmasta. Tavoitteena oli selvittää käänteisen arvonlisäverotuksen toimivuus rakennusalalla lain esitöiden, ajantasaisen lainsäädännön ja oikeuskirjallisuuden avulla.

Tutkimuksen teoreettinen viitekehys rakentuu lain esitöistä, ajantasaisesta lainsäädännöstä sekä oikeuskirjallisuudesta. Tutkimusmenetelmänä käytettiin kvalitatiivista eli laadullista tutkimusta. Tutkimus toteutettiin oikeusdogmaattisena eli lainopillisena tutkimuksena.

Tutkimustulosten perusteella käänteinen arvonlisäverotus on lisännyt arvonlisäverotuloja rakennusalalla. Käänteisellä arvonlisäverotuksella ei kuitenkaan saada kokonaan kitkettyä rakennusalalle pesiytynyttä talousrikollisuutta. Tutkimustulosten perusteella voidaan päätellä, että käänteinen arvonlisäverotus on lisännyt hallinnon sisäistä taakkaa. Kustannukset ovat kuitenkin pienentyneet käytännön vakiinnuttua.

VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES
Oikeushallinto

ABSTRACT

Author	Jenna Suokas
Title	Reverse Charge Procedure in the Building Industry
Year	2021
Language	Finnish
Pages	30
Name of Supervisor	Margit Mannila

This thesis researched reverse charge procedure in the building industry from an administrative perspective. The aim was to find out the functionality of reverse charge in the building industry with the help of preliminary work in law, relevant legislation and juridical literature.

The theoretical framework of the study is based on the preliminary work on the law, relevant legislation and juridical literature. Qualitative research was used as the research method. The study was carried out as a legal dogmatic study.

According to the research results, reverse charge procedure has increased VAT revenue in the building industry. Reverse charge does not completely eradicate financial crime in the building industry. Based on the results of the study, it can be concluded that reverse charge procedure has increased the internal burden on the administration. Costs have decreased since the practice has become established.

Keywords	value added tax, reverse charge procedure, building industry
----------	--

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ

ABSTRACT

1	JOHDANTO.....	5
1.1	Tutkimuksen aihe ja tavoitteet.....	5
1.2	Aiemmat tutkimukset.....	6
1.3	Tutkimuksen rajaus ja tutkimuskysymykset.....	8
1.4	Tutkimusmenetelmät	9
1.5	Tutkimuksen rakenne.....	10
2	ARVONLISÄVERO JA KÄÄNNETTY ARVONLISÄVEROVELVOLLISUUS.....	11
2.1	Arvonlisävero	11
2.2	Verokannat Suomessa.....	12
2.3	Käännetty arvonlisäverovelvollisuus.....	13
3	RAKENNUSALAN KÄÄNNETTY ARVONLISÄVEROVELVOLLISUUS 16	
3.1	Rakentamispalvelut ja arvonlisäverotus	16
3.2	Ostajan asema	17
3.3	Myyjän asema.....	19
3.4	Hyödyt ja haitat.....	21
4	JOHTOPÄÄTÖKSET	24
4.1	Tutkimuksen tulokset.....	24
4.2	Jatkotutkimusehdotukset.....	25
4.3	Tutkimuksen luotettavuus.....	26
	LÄHTEET.....	27

1 JOHDANTO

Suomalaisessa yhteiskunnassa rakentaminen on perinteisesti ollut merkittävässä asemassa, sillä alalla on huomattava työllistävä vaikutus. Rakentamisella on tärkeä kansantaloudellinen merkitys. (Kulla 2009, 23.) Vuonna 2019 rakentamisen osuus bruttokansantuotteesta oli 6% (Rakennusteollisuus ry 2019).

Rakennusalan huomattava työllistävä vaikutus on havaittavissa Rakennusteollisuus ry:n arvioista, joiden mukaan rakennusala laajasti tarkasteltuna työllistää yhteensä 500 000 henkilötyövuotta. Talonrakentamisessa työllistyy vuodessa 145 000 henkilöä. (Rakennusteollisuus ry 2019).

Rakennusosalalla esiintyy harmaan talouden ilmiöitä, joita on haluttu kitkeä hallituksen esityksen HE 41/2010 vp perusteella käänteisellä arvonlisäverotuksella. Tyyppillisiä harmaan talouden ilmenemismuotoja rakennusosalalla ovat pimeä palkanmaksu, elinkeinotoiminnan tulojen pimittäminen, sosiaalimaksujen välttely tai perusteettomien palautusten hakeminen Verohallinnolta. (Vero 2017.)

Rakennusalan talousrikokset ovat resursseja vievä haaste Verohallinnon lisäksi myös poliisille ja tuomioistuineläytökselle. Talousrikollisuuden ja harmaan talouden aiheuttamat haitat ovat Suomessa huomattavia. Pimeiden työtulojen arvo on ollut vuonna 2007 yli 500 miljoonaa euroa, mutta arvioiden mukaan silti poliisin tietoon tulee vain 10 prosenttia talousrikoksista. (Huhtala & Sorvanto 2011, 19.)

1.1 Tutkimuksen aihe ja tavoitteet

Käänteisen arvonlisäverotuksen tavoitteena rakennusosalalla on pienentää aliurakoitsijoiden epärehellisyydestä johtuvaa arvonlisämenetystä sekä parantaa kilpailutilannetta rakennusosalalla. Käänteisessä arvonlisäverotuksessa ostaja maksaa myyjän sijaan arvonlisäveron. Tällä tavoin on pyritty välttämään pitkistä aliurakointiketjuista johtuvaa veron kiertoa. Käänteisen arvonlisäverotuksen ei ole ajateltu kuitenkaan poistavan kokonaan kuittikauppaa tai harmaata taloutta rakennusosalalta. On kuitenkin ajateltu, että käänteinen arvonlisäverotus vaikuttaisi välillisesti harmaan talouden vähenemiseen. (HE 41/2010 vp.)

Tutkimukseni aiheena on käänteisen arvonlisäverotuksen tutkiminen rakennus-
alalla sen vakiinnuttua käyttöön. Tarkoitukseni on selvittää se, että onko käänteis-
sellä arvonlisäverotuksella päästy toivottuihin tavoitteisiin. Tutkimuksen tavoit-
teena on selvittää käänteisen arvonlisäverotuksen hyödyt ja haitat rakennus-
alalla.

Tutkimuksen aihe on yhteiskunnallisesti tärkeä, mutta käänteinen arvonlisäverotus
on myös esimerkiksi rakennusalan yrittäjille tärkeä aihe. Elinkeinoelämä eli raken-
nusalan yrittäjät ovat pääasiassa vastustaneet käänteisen arvonlisävero-
järjestelmän käyttöönottoa (Kankaanranta & Muttilainen 2009).

1.2 Aiemmat tutkimukset

Käänteistä arvonlisäverotusta rakennusalan näkökulmasta on aiemmin tutkittu Kul-
lan (2009) tutkimuksessa käänteinen arvonlisäverotus rakennustoimialan näkökul-
masta. Tutkimus on tehty ennen käänteisen arvonlisäverotuksen voimaan tuloa ra-
kennus-
alalla, joten tutkimuksessa käänteistä arvonlisäverotusta tarkkaillaan mah-
dollisen käyttöönoton näkökulmasta. Suomen ja Ruotsin samankaltaisuus sekä lain-
säädännölliset yhtymäkohdat ovat mahdollistaneet sen, että tutkimuksessa on voitu
arvioida ruotsalaisia käytäntöjä Suomeen siirrettävinä. (Kulla 2009, 93.)

Kulla (2009) ei tutkimuksessaan arvioinut, tulisiko käänteinen arvonlisäverotus ot-
taa käyttöön Suomessa. Tutkimuksen tekovaiheessa käänteinen arvonlisäverotus ei
oltu vielä päätetty ottaa käyttöön Suomessa. Kulla (2009) toteaa, että käyttöönoton
päättöksen teon taustalla merkittävimpana seikkana vaikuttaa kustannus-hyöty -
pohdinta. Tutkimus on tehty yritysten näkökulmasta, joten yhtenä kustannuksena
on nostettu esille erilaisten koulutuksien aiheuttamat kulut. (Kulla 2009, 94.)

Kvick (2010) on tutkinut käänteistä arvonlisäverotusta rakennus-
alalla ennen raken-
nusalan käännetyn arvonlisäverolain (AVL 8 c §) astumista voimaan. Tutkimuk-
sessa todetaan, että käänteinen arvonlisäverotus jakaa vahvasti mielipiteitä, sillä se
koetaan haasteeksi elinkeinoelämälle. Viranomaiset ovat kuitenkin vaatineet kää-
nteisen arvonlisävero-
järjestelmän käyttöönottoa. (Kvick 2010, 1.) Silloin, kun Kvick on tutkinut
aihetta, on käänteinen arvonlisäverotus päätetty ottaa käyttöön raken-
nus-
alalla Suomessa.

Kvick (2010) on todennut tutkimuksessaan, että käännetty arvonlisäverovelvollisuus saattaa aiheuttaa yrittäjille monenlaisia ongelmia. On todettu, että lain varmennetut hyödyt jäisivät tulevaisuudessa vähäisiksi ja että arvonlisäveropetosten väheneminen oli ainoa varmaksi havaittu hyöty. (Kvick 2010, 30.) Tutkimukseni perustuu tähän toteamaan jatkotutkimuksena, sillä tutkin käänteisen arvonlisäverotuksen hyötyjä ja haittoja sen vakiinnuttua käyttöön rakennusallalla sekä sitä, että onko lakimuutoksella saavutettu halutut tavoitteet.

Öhman (2012) on tutkinut mitä tarkoitetaan käänteisellä arvonlisäverotuksella, mitä käänteinen arvonlisäverotus on vaatinut rakennusalan yrittäjiltä sekä miten Verohallinto ja rakennusalan yritykset kokevan sen vaikuttaneen rakennusalan harmaaseen talouteen (Öhman 2012, 2). Tutkimus on tehty vuonna 2012, joten käänteinen arvonlisäverotus oli tuolloin ollut vasta noin vuoden ajan käytössä. Öhman (2012) toteaa, että suurin muutos yrityksissä on ollut laskutuksen muutos, sillä aliurakoitsijat laskuttavat ilman arvonlisäveron osuutta. Tämä on koettu hankalaksi, sillä yritykset ovat joutuneet antamaan perinpohjaisia selvityksiä Verohallinnolle negatiivisen arvonlisäveron syntymisestä. Verohallinto on kokenut, että tällä muutoksella pystytään kitkemään rakennusallalla esiintyvää kuittikauppaa, mutta rakennusalan yrittäjät kokevat, että rakennusalan harmaan talouden ongelmat ovat muualla kuin arvonlisäverossa. (Öhman 2012, 51–56.)

Lohi (2014) on tutkimuksessaan tutkinut rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta pienyrittäjän näkökulmasta. Tutkimuksessa tarkastellaan, syrjiikö käänteinen arvonlisäverotus rakennusalan pienyrittäjiä. Yhdenvertaisuuslain mukaan käänteinen arvonlisäverotus ei syrji pienyrittäjää, koska käänteisellä arvonlisäverotuksella on hyväksyttävä tavoite ja sen saavuttamiseen käytettävät keinot ovat asianmukaisia. (Lohi 2014, 55.)

Salmi (2015) on tutkinut rakennusalan käännettyä arvonlisäverotusta sekä sen aiheuttamia muutoksia rakennusalan yrityksessä (Salmi 2015, 6). Salmi (2015) toteaa, että verotukseen liittyvät velvoitteet ovat työntajalle raskas taakka Suomessa. Käänteinen arvonlisäverotus lisää rakennusalan yrityksissä hallinnollista taakkaa.

Salmen (2015) mukaan käänteinen arvonlisäverotus on aiheuttanut paljon muutoksia rakennusalan yrityksessä, Skanska Oy:ssä, joka oli tutkimuksen kohteena oleva yritys. Tällaisina muutoksina pidetään muun muassa työllistävää vaikutusta kirjapidossa sekä jatkuvana henkilöstön perehdyttämisenä säännöksen soveltamiseen. (Salmi 2015, 37–39.)

1.3 Tutkimuksen rajaus ja tutkimuskysymykset

Käänteinen arvonlisäverotus on tullut voimaan rakennusalalla 1.4.2011 ehkäisemään rakennusalalle pesiytynyttä talousrikollisuutta (Huhtala, Kallio, Lindholm, Ojala, Sääskilahti & Takalo 2018, 88). Tutkimuksessani tutkin tämän voimaan tulleen muutoksen hyötyjä ja mahdollisia haittoja yhteiskunnalle. Tästä syystä olen rajannut tutkimuksen käsittelemään aihetta yhteiskunnallisesta näkökulmasta. Tutkimuksessa käänteistä arvonlisäverotusta tutkitaan ainoastaan rakennusalan näkökulmasta. Käänteisen arvonlisäverotuksen toimivuutta rakennusalalla voisi tarkastella myös rakennusalan yrittäjien näkökulmasta.

Rakennusalan harmaaseen talouteen liittyy verorikosten lisäksi myös muuta rikollisuutta, mutta tutkimuksessa tuodaan ainoastaan esille verorikokset, joita on pyritty käänteisellä arvonlisäverotuksella estämään. Harmaata taloutta rakennusalalla on pyritty torjumaan myös veronumerorekisterillä sekä rakentamista koskevalla laajennetulla tiedonantovelvollisuudella, mutta myös näiden tutkiminen on rajattu tutkimuksesta pois. (Vero 2017.)

Tutkimuksen tutkimuskysymykset ovat:

- Onko käänteisellä arvonlisäverotuksella saavutettu asetetut tavoitteet?
- Mitkä ovat käänteisen arvonlisäverotuksen haitat ja hyödyt yhteiskunnan näkökulmasta?

1.4 Tutkimusmenetelmät

Tässä tutkimuksessa tutkimusmenetelmänä on kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus. Kvalitatiivisen tutkimuksen aineisto kootaan todellisista tilanteista sekä siinä suositetaan ihmistä tiedon keruuseen (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 164). Tutkimuksen aineisto on koottu ajankohtaisesta lainsäädännöstä, lain esitöistä sekä oikeuskirjallisuudesta.

Kvalitatiivisen tutkimuksen yleisimpiä aineistonkeruumenetelmiä ovat haastattelu, kysely, havainnointi ja erilaisiin dokumentteihin perustuva tieto, joita voidaan käyttää eri tavoin yhdisteltynä (Tuomi & Sarajärvi 2011, 71). Tämä tutkimus on oikeustieteellinen tutkimus, jossa tutkimusmenetelmät voidaan jaotella lainoppiin eli oikeusdogmatiikkaan, oikeusteoriaan ja monitieteisiin oikeusoppeihin. Tämä tutkimus on oikeusdogmaattinen tutkimus. Lainoppi eli oikeusdogmatiikka on oikeudellisia tekstejä tutkiva tulkintatiede. (Hirvonen 2011, 35-36.)

Oleennaista lainopin metodeille ovat tulkinta-, punninta-, ratkaisu- ja oikeuslähdennormit (Hirvonen 2011, 36). Tässä tutkimuksessa on tarkoitus tulkita eri oikeuslähteitä. Oikeuslähteet eivät itsessään ole metodeja vaan perusteita, joista tulkinnan on lähdettävä etenemään (Hirvonen 2011, 41). Aulis Aarnion (1982) mukaan oikeuslähteet voidaan Suomessa jakaa vahvasti velvoittaviin eli lakiin, heikosti velvoittaviin eli hallituksen esitykset, korkeimpien oikeuksien ennakkopäätökset ja eduskunnan valiokuntien mietinnöt sekä sallittuihin oikeuslähteisiin, joita ovat esimerkiksi oikeustieteelliset kirjoitukset. Tässä tutkimuksessa on tulkittu arvonlisäverolakia (1501/1993), hallituksen esitystä HE 41/2010 sekä useita eri sallittuja oikeuslähteitä eli oikeustieteellisiä kirjoituksia. Tulkintaa määrittäviä periaatteita ovat sanamuodon mukainen tulkinta, systemaattinen tulkinta, historiallinen tulkinta, vertaileva tulkinta, supistava ja laajentava tulkinta, analoginen tulkinta, teleologinen tulkinta, arvoperusteinen tulkinta ja objektiivinen tulkinta. Lakitekstiä ei saa tulkita niin, että jokin sen osa jäisi merkityksettömäksi. Tässä tutkimuksessa tulkintameteodeina ovat olleet sanamuodon mukainen tulkinta ja historiallinen tulkinta. (Hirvonen 2011, 38-40.)

”Sanamuodon mukaisessa tulkinnassa eli kirjaimellisessa tai kieliopillisessa tulkinnassa pitäydytään lakitekstien ilmaisun luonnollisen kielen eli arkikielen mukaisessa normaalimerkityksessä.

Historiallisessa tulkinnassa selvitetään lainsäätäjän tarkoitus, jota selvitetään ensisijaisesti lain esitöistä. Lainsäätäjän tarkoitus on lainopin tulkinnan kautta muodostettu.” (Hirvonen 2011, 38-39.)

Tutkimuksessa pyritään pitäytymään sanamuodon mukaisessa tulkinnassa eli arkikielen mukaisessa normaalimerkityksessä. Tämä tutkimus on luettavissa myös muillekin kuin oikeustieteen ammattilaisille, joten on tärkeää, että se on luettavissa ja tulkittavissa arkikielen mukaisessa normaalimerkityksessä. Historiallinen tulkinta nousee esille tärkeimpänä tulkintametodina, sillä tutkimuksessa halutaan selvittää lain säätäjän tarkoitusta sekä tavoitteita lain esitöissä. (Hirvonen 2011, 38-39.)

1.5 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus rakentuu johdannosta, kolmesta teorialuvusta sekä johtopäätöksistä. Johdannossa käsitellään tutkimuksen taustaa, tutkimuksen aihetta ja tavoitteita, tutkimuskysymyksiä ja tutkimusmenetelmiä. Johdannon jälkeen tulee tutkimuksen teorialuvut. Toisessa luvussa käsitellään arvonlisäverotuksen peruseriaatteita sekä käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta (luku 2). Kolmannessa luvussa perehdytään käänteiseen arvonlisäverotukseen rakennusalaalla (luku 3).

Tutkimuksen viimeisessä luvussa (luku 4) mainitaan tutkimuksen johtopäätökset ja saadut tutkimustulokset. Luvussa pohditaan myös tutkimuksen luotettavuutta sekä käydään läpi jatkotutkimusehdotuksia.

2 ARVONLISÄVERO JA KÄÄNNETTY ARVONLISÄVEROVELVOLLISUUS

Tässä luvussa kerrataan arvonlisäveron peruseriaatteen sekä käänteinen arvonlisäverotus. Luvun tarkoituksena on kerrata arvonlisäverotuksen ja käänteisen arvonlisäverotuksen teoria ennen tutkimuksen pääteoriaa eli käänteistä arvonlisäverotusta rakennusallalla. Käänteistä arvonlisäveroa sovelletaan rakennusalan lisäksi myös romu- ja jätealalla sekä päästöoikeuksien kaupassa.

2.1 Arvonlisävero

Arvonlisävero on liikevaihtoon perustuva yleinen kulutusvero (Linnakangas 2020). Tavaroiden ja palveluiden myynti on lähtökohtaisesti aina arvonlisäverollista, jos se tapahtuu liiketoiminnan muodossa (Vero 2019). Arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle sen mukaan kuin arvonlisäverolaissa (1501/1993) säädetään. Arvonlisäveroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnan ja palvelun mynnistä, Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnan maahantuonnista, Suomessa tapahtuvasta arvonlisäverolain 26 a §:ssä tarkoitettua tavarantoiminnan yhteisöyhtymästä sekä Suomessa tapahtuvasta arvonlisäverolain 72 I §:ssä tarkoitettua tavarantoiminnan siirrostä varastointimenettelystä. Jos mynnistä saatu vastike on ennakkoperintälain (1118/1996) 13 §:ssä tarkoitettua palkkaa, sen ei katsota tapahtuvan liiketoiminnan muodossa. (L 30.12.1993/1501, 1:1 §.)

Vähäisen liiketoiminnan harjoittajat eivät ole arvonlisäverovelvollisia. Vähäisen liiketoiminnan harjoittajat voivat olla yksityisten toiminimien lisäksi myös osakeyhtiöt ja muut oikeushenkilöt. Jos liikevaihto jää alle 10 000 euron vuotuisen rajan alle, toiminta ei aiheuta myyjälle verovelvollisuutta. Alle 10 000 euron jäävä toiminnan harjoittaja voi vapaaehtoisesti hakeutua verovelvolliseksi. Vähäinen liiketoiminta on lähinnä hallinnollisista syistä jätetty arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Vähäisen toimijan on itse arvioitava, ylittääkö hänen myyntinsä tilikaudella 10 000 euron rajan. (Kallio, Lindholm, Ojala, Säskilähti & Takalo 2020, 52-54.)

2.2 Verokannat Suomessa

Suomessa on käytössä neljä eri verokantaa. Suoritettava arvonlisävero on joko 24, 14 tai 10 prosenttia. Arvonlisäveroa suoritetaan 24 prosenttia, jos myyty tavara tai palvelu ei ole arvonlisäverolain 85 §:ssä tai 85a §:ssä mainittu. (L 30.12.1993/1501, 8:84 §.) Nollaverokanta on arvonlisäverotonta eli siinä suoritetaan arvonlisäveroa 0 % (Vero 2020).

Arvonlisäveroa suoritetaan 14 prosenttia, jos myyty palvelu tai tavara, yhteisöhan-
kinta, siirto varastointimenettelyssä tai maahantuonti on:

- Elintarvike;
- Ravintola- ja ateriapalvelu;
- Rehuaine. (L 30.12.1993/1501, 8:85 §.)

Arvonlisäveroa suoritetaan 10 prosenttia, jos myyty palvelu tai tavara, yhteisöhan-
kinta, siirto varastointimenettelyssä tai maahantuonti on:

- Henkilökuljetus;
- Majoitustilan tai käyntisataman käyttöoikeuden luovuttaminen;
- Palvelu, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen;
- Teatteri-, sirkus-, musiikki- ja tanssiesitysten, elokuvanäytösten, näyttely-
jen, urheilutapahtumien, huvipuistojen, eläintarhojen, museoiden sekä mui-
den vastaavien kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien ja laitosten pääsymaksu;
- Yleisradio Oy:n valtion televisio- ja radiorahastosta saama määrä ja Ålands
Radio och TV Ab:n saama korvaus Ahvenanmaan maakunnan hallituksen
kantamista televisiomaksutuloista;
- Lääkelaisissa (395/1987) tarkoitettu lääke, lääkelain 22 ja 22 a §:ssä tarkoi-
tettu valmiste;
- Fyysisellä alustalla oleva tai sähköisesti luovutettava kirja;
- Fyysisellä alustalla olevat tai sähköisesti luovutettavat sanoma- ja aikakau-
silehti;
- 79 c §:ssä tarkoitettu taide-esine;

- tekijänoikeuden haltijoita edustavan järjestön saama tekijänoikeuteen liittyvä korvaus;
- esiintyvän taiteilijan tai muun julkisen esiintyjän tai urheilijan esityksen myynnistä saatava palkkio tai korvaus. (L 30.12.1993/1501, 8:85a §.)

Arvonlisäverotonta toimintaa on:

- arvonlisäverottomien vesialusten myynti, vuokraus, rahtaus ja näihin aluksiin kohdistuvat työsuoritukset
- yleishyödyllisille yhteisöille tapahtuva jäsenlehtien ja mainosten veroton myynti
- varastointimenettelyihin liittyvä veroton myynti
- EU-alueen ulkopuolelle vienti
- Arvonlisäverovelvolliselle ostajalle tavarahan myyminen EU-maihin
- Kansainväliseen kauppaan liittyvät tavaroiden ja palveluiden myynnit. (Vero 2020.)

2.3 Käännetty arvonlisäverovelvollisuus

Käännetty arvonlisäverovelvollisuus tarkoittaa yksinkertaistettuna sitä, että aliuraakoitsija tai muu alihankkija veloittaa ostajaa rakentamispalvelusta ilman arvonlisäveroa. Lopullisen veron suorittaa vasta pääuraakoitsija tai muu ostaja. (Rakennusteollisuus 2021.) Käännetyn arvonlisäverojärjestelmän avulla voidaan estää arvonlisäveron kiertoa (Kankaanranta & Muttilainen 2009).

Käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta sovelletaan romu- ja jätealalla, sillä arvonlisäverolain 8 d §:n mukaan verovelvollinen 2 momentissa tarkoitettun romun ja jätteen myynnistä on ostaja, jos ostaja on elinkeinon harjoittaja, joka on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. (L 30.12.1993/1501, 2:8 §.) Käännetyn verovelvollisuuden käyttöön ottamisella romualalla pyritään pienentämään romukaupan toimijoiden epärehellisydestä johtuvaa arvonlisämenestystä. Tavoitteena on myös parantaa rehellisten ja epärehellisten toimijoiden välistä kilpailutilannetta romu-

alalla. Järjestelmällä ehkäistään romukaupan veronkiertoa myyntiketjussa, jossa ostaja vähentää arvonlisäveron, jonka myyjä jättää tilittämättä valtiolle. (Kallio, Lindholm, Ojala, Säaskilahti & Takalo 2020, 101.)

Romualalla pakollista käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan silloin, kun

- 1) Tavara on metalliromua tai metallijätettä.
- 2) Myyjä ja ostaja ovat molemmat yrityksiä ja arvonlisäverovelvollisten rekisterissä.
- 3) Metalliroму tai metallijäte myydään Suomessa. (Vero 2020.)

Romualan käännetyssä arvonlisäverossa ostaja maksaa arvonlisäveron myös silloin, kun myyjä myy metalliromua vain satunnaisesti. Myyjän ei tarvitse olla romualan yritys, mutta myyjän vastuulla on selvittää täyttyvätkö käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden ehdot. (Vero 2020.)

Arvonlisäverolain (L 30.12.1993/1501) 8b §:n mukaan kasvihuonekaasujen päästöoikeuksien myynissä verovelvollinen on aina päästöoikeuden ostaja. Päästöoikeus on päästökauppadirektiivissä (2003/87/EY) tarkoitettu oikeus päästää kasvihuonekaasuja ilmaan yhtä hiilidioksiditonnia vastaava määrä tiettyä ajanjaksona. (Kallio, Lindholm, Ojala, Säaskilahti & Takalo 2020, 91.)

Käännetyn verovelvollisuuden tarkoituksena on ehkäistä ennalta Suomessa arvonlisäpetoksia. Suomessa tällaisia petoksia ei päästöoikeuskaupassa ole vielä esiintynyt. Lain esitöiden (HE 41/2010) mukaan niitä on tullut päästöoikeuskaupassa ilmi muun muassa Ranskassa, Hollannissa, Britanniassa, Norjassa ja Espanjassa, joten Suomessa tämä tahdottiin torjua jo ennalta. (Kallio, Lindholm, Ojala, Säaskilahti & Takalo 2020, 91-92.)

Käännetty verovelvollisuus on Suomessa käytössä romu- ja jätealan sekä päästöoikeuskaupan lisäksi rakennuslalla. Rakennusalan käännetty verovelvollisuus koskee huomattavasti laajempaa joukkoa yrityksiä. Rakennusalan käännetty verovelvollisuus on myös lakiteknisesti monimutkaisempi. (Kallio, Lindholm, Ojala, Säaskilahti & Takalo 2020, 92.)

Tässä luvussa käsiteltiin arvonlisäverotus ja Suomessa käytössä olevat arvonlisäverokannat, jotka ovat tällä hetkellä 10%, 14% ja 24%. Tässä luvussa käsiteltiin myös romu- ja jätealan sekä päästöoikeuskaupan käänteinen arvonlisäverotus, sillä sitä sovelletaan rakennusalan lisäksi myös näillä aloilla. Seuraavassa luvussa käsitellään tutkimuksen pääteoriaa eli rakennusalan käännettyä arvonlisäverotusta.

3 RAKENNUSALAN KÄÄNNETTY ARVONLISÄVEROVELLISUUS

Tässä luvussa käsitellään rakentamispalveluiden käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Se poikkeaa tavaroiden luovuttamisesta ja palvelujen suorittamisesta olevasta verovelvollisuudesta, sillä arvonlisäverovelvollinen on yleensä myyjä. Silloin, kun verovelvollinen on myyjä, myyty tavara tai palvelu laskutetaan arvonlisäverolla. Käännettyssä arvonlisäverovelvollisuudessa veron maksaa rakentamispalvelun ostaja.

3.1 Rakentamispalvelut ja arvonlisäverotus

Rakentamispalvelut laskutetaan 24 prosentin arvonlisäverolla. Ostaja voi vähentää arvonlisäveron, jos palvelu tulee vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. (Kuusala & Sainio 2018, 96.) Tämä muutos koskee myös varsinaisella rakennusalalla toimivien rakennusliikkeiden lisäksi muitakin toimijoita, joten useimmiten käytetään termiä rakentamispalvelut, ei rakennusala. Rakentamispalveluiden termi on kuitenkin tarkoitettu tulkittavaksi ja sovellettavaksi, joten myös termiä rakennusala voidaan käyttää. (Huhtala & Sorvanto 2011, 15.)

Käännettyssä arvonlisäverovelvollisuudessa palvelun myynnistä verovelvollinen on ostaja. Tässä tapauksessa lasku ei sisällä arvonlisäveroa ollenkaan, sillä laskussa on merkintä käännetystä arvonlisäverovelvollisuudesta. Ostaja laskee ja maksaa arvonlisäveron määrän. (Kuusala & Sainio 2018, 96.) Käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta ei sovelleta rakentamispalvelun myyntiin silloin, kun ostaja on yksityishenkilö (Jokinen & Korkiamäki 2017a).

Rakennusalalla käännetty arvonlisäverovelvollisuus edellyttää, että palvelu on rakentamispalvelua tai työvoiman vuokrausta rakentamispalvelua varten. Jos ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka satunnaisesti myy rakentamispalvelua tai vuokraa työvoimaa rakentamispalvelua varten, edellytetään käännteistä arvonlisäverovelvollisuutta. (Kuusala & Sainio 2018, 96.)

Rakentamispalvelujen käännettyä verovelvollisuutta edellytetään kiinteistöön kohdistuviin palveluihin, jotka jotenkin liittyvät

- maapohja- ja perustöihin
- rakennustyöhön
- rakennusasennukseen
- rakennuksen viimeistelyyn
- rakennuskoneiden ja sen käyttäjän vuokraukseen
- rakennussiivoukseen tai
- rakentamispalvelun työvoiman vuokraukseen. (Jokinen & Korkiamäki 2017a.)

Rakentamispalvelu on määritelty arvonlisäverolain 31 §:n 3 momentissa. Rakentamispalvelua on kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö. Myös työnyhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen määritellään rakentamispalveluksi. (L 30.12.1993/1501, 4:31 §.) Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta arvonlisäverolain 31 §:n 3 momentin toisessa kohdassa tarkoitettuihin palveluihin eli suunnitteluun, valvontaan ja muihin tämän kaltaisiin verrattavissa oleviin palveluihin. (Jokinen & Korkiamäki 2017a.) Käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle jäävät myös muun muassa viheralueiden istutus ja hoito, kiinteistöhoitopalvelut sekä rakennuskoneiden vuokraus ilman kuljettajaa (Määttä 2015, 190).

3.2 Ostajan asema

Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan rakennusyritysten välisissä liiketoimissa, jos työssä aikaisemmin luetellut ehdot täyttyvät. Myyjän tulee huolellisesti selvittää, täyttyykö nämä ehdot, jotta käännettyä verovelvollisuutta voidaan soveltaa. Jos tapaus on epäselvä, ostajan tulee toimittaa myyjälle pyydättäessä selvitys. (Kuusala & Sainio 2018, 110.) Sovelletavuuden keskeisin arvioinnin lähtökohta on kuitenkin se, että hallituksen esityksen HE 41/2010 vp mukaan käännettyä verovelvollisuutta on tarkoitus soveltaa rakennusalan yritysten välisiin myynteihin (Määttä 2015, 187).

Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan myös, jos ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka rakentaa hallinnassaan olevalla alueella rakennuksen tai pysyvän rakennelman myyntiä varten (L 30.12.1993/1501, 4:31§). Tämän kaltaisessa tapauksessa, jossa omaan lukuun rakentaja ostaa palveluita alihankintana on alihankintalasku rakentajalle veroton. Rakentaja suorittaa laskusta arvonlisäveron käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden nojalla. Tämä ei muuta sitä, että rakennusliikkeen täytyy maksaa arvonlisävero edelleen rakentamispalvelujen omaan käyttöön ottamista koskevien säännösten perusteella. (Kuusala & Sainio 2018, 110.)

Valtion ostamiin rakentamispalveluihin ei sovelleta käännteistä arvonlisäverotusta. Valtion liikelaitoksiin ja valtion omistamiin osakeyhtiöihin voi tietyissä tapauksissa soveltaa käännteistä arvonlisäverovelvollisuutta, sillä ne ovat valtiosta erillisiä verovelvollisia. Kuntia tarkastellaan kuntakohtaisesti, mutta jos yksittäinen kunta tai kuntayhtymä myy rakentamispalvelua säännöllisesti, käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan kaikkiin kyseessä olevan kunnan tai kuntayhtymän ostamiin rakentamispalveluihin. (Kuusala & Sainio 2018, 112.)

Rakentamispalvelujen myyntiin yksityiselle henkilölle ei sovelleta käännettyä arvonlisäverotusta. Tämä on ymmärrettävää, kun otetaan huomioon järjestelmän tavoitteet ja verotuksen käytännön valvominen. Ostajan siis ollessa yksityinen henkilö ei sovelleta käännteistä arvonlisäverotusta. (Kallio, Lindholm, Ojala, Säaskilahti & Takalo 2020, 97.)

Tilanteessa, jossa myyjä laskuttaa ostajalta aiheutta arvonlisäveron, vaikka olisi tullut soveltaa käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta, ostajalla ei ole oikeutta vähentää myyjän aiheettomasti laskuttamaa arvonlisäveroa. Myyjän on annettava ostajalle uusi lasku, jos laskussa virheellisesti mainitaan veron määrä tai verokanta. Uutta laskua ei tarvitse siinä tapauksessa pyytää, jos laskutusjärjestelmästä johtuen tulostuu automaattisesti merkintä ”alv 0 %” silloin, kun arvonlisäveroa ei laskuteta. (Kallio, Lindholm, Ojala, Säaskilahti & Takalo 2020, 100.)

Ostajalla on riski ennen kaikkea siinä tilanteessa, jos rakentamispalvelun osto on ollut arvonlisäverollinen, vaikka siihen olisi kuulunut soveltaa käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Tällaisissa tapauksissa on nimittäin todennäköistä, että ostaja

on tehnyt virheellisesti arvonlisäveroa sisältävästä ostolaskusta arvonlisäverovähennyksen, vaikka aiheettomasta arvonlisäverosta ei ole vähennysoikeutta. Lisäksi käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden nojalla suoritettava arvonlisävero jää suorittamatta ja raportoimatta asianmukaisesti. Ostaja on tällaisessa tapauksessa saanut hyväkseen aiheettoman arvonlisäverovähennyksen ja lisäksi laiminlyönyt arvonlisäveron raportointivelvollisuuden. Jos ostaja korjaa virheen oma-aloitteisesti antamalla uuden kausiveroilmoituksen, veroviranomaiset maksuunpanevat aiheetta vähennetyn arvonlisäveron, määräävät kausiveroilmoitukselle myöhästymismaksun ja lisäksi aiheetta määrätylle arvonlisäverolle määrätään viivästyskorkoa. Jos virheellinen veromenettely havaitaan verotarkastuksessa, voidaan edellä mainittujen lisäksi määrätä mahdollinen veronkorotus. (Huhtala 2011, 191.)

3.3 Myyjän asema

Arvonlisäverolaisissa ei ole vaatimuksia sille, että minkälaista toimintaa myyjän täytyy harjoittaa, jotta käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta voidaan soveltaa. (Jokinen & Korkiamäki 2017b.)

Rakentamispalvelun myyjän status tai toiminnan luonne eivät siis ole soveltamisalan kannalta ratkaisevia. Myyjän ei tarvitse määritellä tämän vuoksi itseään. (Määttä 2015, 186.) Silloin, kun yritys, joka ei normaalisti toimi rakennusalalla, voidaan soveltaa käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta, jos yritys myy palveluita ostajalle, joka täyttää ostajan edellytykset (Kuusala & Sainio 2018, 113).

”Esimerkki: Yhtiön päätoimialana on kiinteistön hälytysjärjestelmien myynti. Kun järjestelmät myydään ilman asennusta, kyse ei ole rakentamispalvelun myynnistä. Yhtiö saattaa myöhemmin joissain yksittäisissä tapauksissa joutua korjaamaan myymäänsä järjestelmää. Tällaiset tilanteet ovat kuitenkin harvinaisia eikä yhtiön katsota myyvän näitä huoltopalveluita muutoin kuin satunnaisesti.

Kun yhtiö ei harjoita muutakaan rakentamispalvelujen myyntiä, yhtiön tekemiin rakentamispalvelujen ostoihin ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta, vaan yhtiön ostolaskut ovat arvonlisäverollisia. Kuitenkin silloin, kun yhtiö

myy tällaisen yksittäisen korjauspalvelun ja ostajana on rakentamispalveluja muutoin kuin satunnaisesti myyvä elinkeinonharjoittaja, tähän yksittäiseen myyntiin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta ja verovelvollinen on korjauspalvelun ostaja.” (Jokinen & Korkiamäki 2017b.)

Käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta ei sovelleta, jos myyjä ei ole arvonlisäverovelvollisten rekisterissä, kun myyjän liikevaihto on enintään 10.000 euroa tilikaudessa. Käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta sovelletaan, jos myyjä on vapaaehtoisesti hakeutunut rekisteriin alle 10.000 euron liikevaihdosta huolimatta. (Jokinen & Korkiamäki 2017b.)

Rakentamispalvelun myyjä saa vähentää omiin verollista liiketoimintaansa varten tekemiin hankintoihinsa sisältyvät arvonlisäverot normaaliin tapaan, vaikka myynnistä ei suoritettaisi veroa vaan ostaja laskee veron käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden perusteella. (Kallio, Lindholm, Ojala, Säskilähti & Takalo 2020, 101.)

Koska myyjän statuksella ei ole väliä, pystytään välttämään rajanveto-ongelmia ja hallinnolliset kustannukset pysyvät kurissa. Neutraliteettiperiaatteen näkökulmasta on perusteltua, se, ettei myyjän status tai toiminnan luonne ole relevanssia. (Määttä 2015, 187.)

Rakentamispalvelun myyjällä on arvonlisäverotuksellinen riski, jos myyjä on virheellisesti tulkinnut myynnin kuuluvan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltamisalaan ja käy myöhemmin ilmi, että ostaja ei ole täyttänyt ostajalle laissa asetettuja edellytyksiä. Tai käy ilmi, että kyse ei ole ollutkaan laissa tarkoitettua käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltamisalaan kuuluvan rakentamispalvelun myynnistä. Tällaisissa tapauksissa myynti olisi ollut arvonlisäverollista, joten myyjä on virheellisesti jättänyt myynnin arvonlisäveron suorittamatta. Jos myynnin arvonlisävero laitetaan myöhemmin maksuun, myynnin arvonlisäveron lisäksi maksamattomalle myynnin arvonlisäverolle määrätään viivästyskorkoa sekä lisäksi myöhästymismaksua tai veronkorotusta riippuen siitä, onko myyjä korjannut virheen oma-aloitteisesti, vai onko virheellinen menettely tullut ilmi esimerkiksi vetotarkastuksessa tai muuten viranomaisaloitteisesti. (Huhtala 2011, 190.)

Rakentamispalvelun myyjän on esitettävä riittävät perusteet myynnin verottomuudelle, että se voi soveltaa rakentamispalvelun myyntiin käännettä arvonlisäverovelvollisuutta ja täten laskuttaa myynnin ilman arvonlisäveroa. Tämä tulee huomioida jo sopimuksenteon yhteydessä. Myyjälle riskittämpi vaihtoehto on laskuttaa rakentamispalvelun myynti arvonlisäverollisena, jos ostajalta ei saada luotettavaa selvitystä ostajan asemasta. (Huhtala 2011, 190.)

3.4 Hyödyt ja haitat

Käänteisellä arvonlisäverojärjestelmällä on todettu olevan monenlaisia haittoja, mutta sen avulla saavutetut hyödyt kompensoivat haittoja ja aiheutuneita kustannuksia. Tässä luvussa käsittelen käänteisen arvonlisäverotuksen hyötyjä ja haittoja. Hyötyjä ja haittoja on aiheutunut myös esimerkiksi yrittäjille, mutta tutkimuksen rajauksen vuoksi käsittelen ainoastaan hallinnolle aiheutuneita hyötyjä ja haittoja.

Käänteisen arvonlisäverotuksen hyödyt

Käännetyn arvonlisäverojärjestelmällä voidaan ehkäistä arvonlisäveron kiertoa eli ehkäistä tilanteita, joissa aliurakoitsijan maksamatta jääneet arvonlisäverot hyväksytään pääurakoitsijalle vähennyskelpoisiksi. Käännetty arvonlisäverotus vaikeuttaa etenkin kuittikauppaa, joka on tyypillisimpiä harmaan talouden muotoja rakennusosalalla. Kuittikauppa tarkoittaa sitä, että pelkillä tositteilla käydään kauppaa. Kuittikaupan seurauksena kirjanpitoon kirjataan perusteeton ja vääransisältöinen tosite. Tämän avulla kuitteja ostava yritys välttyy erilaisilta vero-, sosiaaliturva- ja eläkemaksuilta. (Kankaanranta & Muttilainen 2009.)

Käänteisen arvonlisäverojärjestelmän on esitetty lisäävän arvonlisäveron tuottoa Suomessa noin 100 miljoonaa euroa, joten arvioiden mukaan saavutetut hyödyt ovat kustannuksia suuremmat (Kankaanranta & Muttilainen 2009). Rakennusalan lakimuutokset lisäsivät verotuottoa vuonna 2015 100 miljoonaa euroa. Käänteinen arvonlisäverotus on yksi näistä lainsäädäntämuutoksista, joka on huomioitu vuonna 2015 arvioiduissa hyödyissä. (Verohallinto 2018.)

Käänteisen arvonlisäverotuksen haitat

Harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunta edellyttää erilaisia viranomaisresursseja. Käänteinen arvonlisäverotus on yksi näistä harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan keinoista, joka vaatii viranomaisresursseja. Resurssitarpeet aiheuttavat kustannuksia. (Valtioneuvoston periaatepäätös 2016, 7.) Kustannukset ovat yleensä korkeimmillaan lainsäädännön käyttöönottoaiheessa ja sen jälkeen ne asteittain vähenevät (Määttä 2018).

Harmaan talouden torjuntamenetelmät aiheuttavat hallinnon sisäistä taakkaa eli esimerkiksi tietojärjestelmämuutoksia, joihin sisältyy järjestelmien käyttöönoton vaatimaa ohjeistusta ja valvontaa. Hallinnon sisäistä taakkaa eli viranomaisille koituvaa taakkaa aiheuttaa myös erilaiset rekisterimuutokset, neuvonnat ja koulutukset. Tämän kaltaiset sisäistä taakkaa aiheuttavat muutokset eivät todennäköisesti aiheuta enää käänteisen arvonlisäverotuksen kannalta kustannuksia, sillä se on vakiintunut käyttöön rakennusosalalla. Kuten Määttä (2018) mainitsee, merkittävä osa hallinnon taakasta syntyy kertakustannuksina. Osa jää kuitenkin pysyviksi. (Määttä 2018.)

Rakennusosalalla esiintyy monenlaisia harmaan talouden ilmiöitä. Tämän kaltaisia ilmiöitä ovat esimerkiksi tilanne, jossa alihankkija veloittaa tilaajalta arvonlisäveron ilman aikomusta suorittaa veroa valtiolle ja tästä syntyy tilaajalle vähennysoikeus. Tämä ilmiö voi esiintyä kaikissa rakentamispalveluissa riippumatta rakentamispalvelujen ostajan muutoin harjoittamasta toiminnasta. Käännetty verovelvollisuus koskee ainoastaan ostajia, jotka muutoin kuin satunnaisesti myyvät rakentamispalveluita. (Määttä 2015, 183.) Käänteisellä arvonlisäverotuksella ei siis saada poistettua harmaan talouden ongelmia rakennusosalalla tilanteissa, joissa ostajan muutoin harjoittama toiminta ei ole rakentamispalvelua.

Esimerkki: ”Harmaassa taloudessa on yleistä käyttää vääränsisältöisiä laskuja eli tekaistuja kuitteja, joiden avulla tehdään aiheettomia arvonlisävähennyksiä. Epärehelliset toimijat voivat jatkossakin käyttää tekaistuja laskuja. Sekä myyjän että ostajan on mahdollista käsitellä ne muodollisesti oikein myös rakentamispalveluiden käännettyä verovelvollisuutta sovellettaessa.” (Huhtala & Sorvanto 2011, 22.)

Käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden tehokkuus riippuu eniten siitä, että miten hyvin rakentamispalveluiden ostajat tuntevat arvonlisäverolain. Ja siitä, että kuinka ostajat osaavat reagoida saadessaan virheellisiä laskuja. Monet ovat epävarmoja siitä, että mikä osa myynneistä on rakentamispalvelujen myyntiä ja mikä ei. (Huhtala & Sorvanto 2011, 21.)

Käännetty arvonlisäverojärjestelmä saattaa siirtää talousrikollisuuden ongelmia toisaalle, esimerkiksi arvonlisäveron palautushakemuksiin. Aliurakoitsijat voivat hakea arvonlisäveron palautusta omiin tarvike- ja muihin ostoihin. Ennen käännetyn arvonlisäverotuksen käyttöön ottoa on arvioitu, että palautushakemukset saattavat mahdollisesti lisääntyä, joka taas haittaa verovalvontaa. (Kankaanranta & Muttilainen 2009.)

Tässä luvussa käsiteltiin rakennusalan käännteistä arvonlisäverotusta ostajan ja myyjän näkökulmasta sekä selvitettiin käännteisen arvonlisäverotuksen hyödyt ja haitat rakennusalalla. Seuraavassa eli tutkimuksen viimeisessä luvussa käsitellään teorian pohjalta tehtyjä johtopäätöksiä sekä arvioidaan muun muassa tutkimuksen luotettavuutta ja esitellään jatkotutkimusehdotuksia.

4 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli selvittää käänteisen arvonlisäverotuksen toimivuutta rakennusalalla sekä sen hyötyjä ja haittoja. Tässä tutkimuksen viimeisessä luvussa käsitellään tutkimuksen tuloksia ja niistä tehtyjä johtopäätöksiä. Jatkokutkimusehdotuksia esitetään luvun lopussa sekä arvioidaan tutkimuksen luotettavuutta.

4.1 Tutkimuksen tulokset

Ensimmäisenä tutkimuskysymyksenä oli se, onko käänteisellä arvonlisäverolla päästy haluttuihin tavoitteisiin. Käänteisellä arvonlisäverotuksella on pyritty vähentämään aliorakoitsijoiden epärehellisyydestä johtuvaa arvonlisämenetystä sekä parantaa kilpailutilannetta rakennusalalla. (HE 41/2010 vp.) Verohallinnon (2018) mukaan lakimuutokset rakennusalalla lisäsivät arvonlisäverotuottoa vuonna 2015 100 miljoonaa euroa. Käänteinen arvonlisäverotus on yksi näistä lainsäädäntämuutoksista. (Verohallinto 2018.) Koska verotuotot ovat nousseet, voidaan todeta, että hallituksen esityksessä asetettu tavoite on saavutettu. Hallituksen esityksen 41/2010 vp tavoitteena on ollut myös kilpailutilanteen parantaminen rakennusalalla. Oletuksena voidaan arvonlisäverotuottojen noustessa pitää, että kilpailutilanne olisi parantunut. Tähän ei kuitenkaan onnistuttu tutkimuksessa vastaamaan.

Toisena tutkimuskysymyksenä oli se, minkälaisia hyötyjä ja haittoja käänteisestä arvonlisäverotuksesta on ollut yhteiskunnan näkökulmasta. Käänteisen arvonlisäverotuksen haittoina voidaan pitää sen aiheuttamaa hallinnon sisäistä taakkaa sekä sitä, että varsinkin alkuun tämä muutos on vaatinut paljon erilaisia viranomaisresursseja. Käänteisellä arvonlisäverotuksella ei pystytä kitkemään muita harmaan talouden ilmiöitä ja tällaisia erilaisia ilmiöitä esiintyy todella paljon rakennusalalla. Tärkeimpänä haittatekijänä pidetään kuitenkin sen aiheuttamia kustannuksia, jotka tosin ovat pienentyneet käänteisen arvonlisäverotuksen vakiinnuttua käyttöön.

Käänteisellä arvonlisäverotuksella sekä muilla rakennusalan lakimuutoksilla on onnistuttu vähentämään rakennusalalle pesiytynyttä talousrikollisuutta. Käänteisellä

arvonlisäverotuksella on onnistuttu lisäämään rakennusalan verotuottoja miljoonia euroja, joten se on käänteisen arvonlisäverotuksen suurin hyöty.

4.2 Jatkotutkimusehdotukset

Rakennuslalla harmaata taloutta on pyritty torjumaan käänteisen arvonlisäverotuksen lisäksi myös veronumerorekisterillä ja rakentamista koskevalla laajalla tiedonantovelvollisuudella (Vero 2017). Jatkotutkimusehdotuksena olisi tutkia näiden muiden harmaan talouden torjuntakeinojen toimivuutta rakennuslalla.

Käänteistä arvonlisäverotusta on tutkittu yrityksiens näkökulmasta toimintatavan tultua käyttöön tai ennen käyttöön ottoa. Käänteistä arvonlisäverotusta voisi tutkia rakennusalan yrittäjien näkökulmasta nyt, kun toimintatapa on vakiintunut käyttöön. Tämä tutkimus on rajattu tutkimaan tätä aihetta ainoastaan Verohallinnon ja yhteiskunnan näkökulmasta, joten yrittäjien näkökulma on rajattu tästä tutkimuksesta kokonaan pois. Tutkimuskysymyksenä voisi olla esimerkiksi: ”minkälaisia kuluja käänteinen arvonlisäverotus on aiheuttanut rakentamispalveluiden tuottajille?” Kuluja on varmasti syntynyt alussa paljon erilaisia, sillä esimerkiksi taloushallinnon henkilökuntaa on täytynt kouluttaa. Mielenkiintoista olisi myös tietää se, että pitääkö rakentamispalveluiden tuottajat käänteistä arvonlisäverotusta hyödyllisenä vai haitallisena muutoksena. Tämän kaltaisen tutkimuksen voisi tehdä haastattelemalla rakennusalan toimijoita.

Hallituksen esityksen 41/2010 vp mukaan käänteisellä arvonlisäverotuksella on pyritty vähentämään aliurakoitsijoiden epärehellisyyttä ja parantamaan kilpailutilannetta rakennuslalla. Tässä tutkimuksessa ei onnistuttu vastaamaan siihen, että onko kilpailutilanne parantunut rakennuslalla käänteisen arvonlisäverotuksen myötä, joten siitä voisi tehdä jatkotutkimuksen. Jatkotutkimuksessa voisi käänteisen arvonlisäverotuksen lisäksi ottaa huomioon muutkin lakimuutokset, jotka ovat tulleet rakennuslalle tavoitteenaan kitkeä sinne pesiytynttä talousrikollisuutta.

Kankaanrannan ja Muttilaisen (2009) mukaan käänteinen arvonlisäverotus saattaisi siirtää harmaan talouden ongelmia toisalle, esimerkiksi arvonlisäveron palautus-

hakemuksiin. Jatkotutkimuksena voisi tutkia sitä, että onko käänteinen arvonlisäverotus siirtänyt harmaan talouden ongelmia toisaalle. Tutkimuksessa voisi tutkia sitä, että onko palautushakemukset lisääntyneet ja aiheuttaneet ongelmia verovalvontaan.

4.3 Tutkimuksen luotettavuus

Tutkimuksen luotettavuutta on perinteisesti kuvattu reliabiliteetilla ja validiteetilla, jotka molemmat tarkoittavat luotettavuutta. Reliabiliteetilla viitataan kuitenkin tutkimuksen toistettavuuteen. Jos tutkimus on reliaabeli, vastaukset ovat eri tutkimuskerroilla melko samanlaisia. (Metsämuuronen 2003, 86.)

Validiteetilla tarkoitetaan luotettavuutta, sillä ajatuksella, että ollaanko tutkimassa sitä, mitä on tarkoitus tutkia. Validiteetti jaetaan ulkoiseen ja sisäiseen validiteettiin. Ulkoinen validiteetti tarkoittaa sitä, että onko tutkimus yleistettävissä, ja jos on, niin mihin ryhmiin. Sisäisellä validiteetilla tarkoitetaan tutkimuksen omaa luotettavuutta. (Metsämuuronen 2003, 35.)

Tämä tutkimus on reliaabeli, sillä vastaukset ovat aiemmissä tutkimuksissa olleet melko samanlaisia. Oikealla asetelmalla, hyvällä käsitteen muodostuksella ja teorian johtamisella sekä otannalla voidaan parantaa tutkimuksen validiteettia. Tällä tavoin voidaan karsia pahimpia epäluotettavuuden lähteitä pois. (Metsämuuronen 2003, 35.) Tässä tutkimuksessa lähteenä on käytetty ajankohtaista lainsäädäntöä, lain esitöitä sekä oikeuskirjallisuutta, johon teorialuvut perustuvat, joten siitä näkökulmasta tutkimus on validi. Tutkimuksessa on oikeat käsitteet ja hyvä asetelma, joten tutkimus täyttää Metsämuuronen (2003) määrittelemät validiteetin vaatimukset.

LÄHTEET

HE 41/2010 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain muuttamisesta ja arvonlisäverolain väliaikaisesta muuttamisesta. Säädös säädösrankki Finlexin sivuilla. Viitattu 4.9.2020. <https://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2010/20100041?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=käännetty%20arvonlisävero#idp445884992>.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. Helsinki. Tammi.

Hirvonen, A. 2011. Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodeologiaan. Helsinki. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17.

Huhtala, H. & Sorvanto, K. 2011. Rakentamisen käännetty arvonlisävero käytännössä. Jyväskylä. KPMG.

Huhtala, H., Kallio, M., Lindholm, M., Ojala, M., Säaskilahti, J. & Takalo, T. 2018. Arvonlisäverotus 2018. Keuruu. Edita.

Jokinen, M. & Korkiamäki, A. 2017a. Vero. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Viitattu 25.8.2020. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48625/rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovel3/.

Jokinen, M. & Korkiamäki, A. 2017b. Edilex. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Viitattu 5.9.2020. https://www.edilex.fi/verohallinnon_ohjeet/2017_0126.html#3.%20Ostajan%20ja%20myyjän%20asema.

Kallio, M., Lindholm, M., Ojala, M., Säaskilahti, J. & Takalo, T. Arvonlisäverotus 2020. Keuruu. Edita.

- Kankaanranta, T. & Muttilainen, V. 2009. Rakennusalan käännetyn arvonlisäverojärjestelmän etuja ja haittoja. Viitattu 31.3.2021. <https://www.haaste.om.fi/fi/index/lehtiarkisto/haaste42009/rakennusalan-kaannetynarvonlisajarjestelmanetujajahaittoja.html>.
- Kulla, O. 2009. Käänteinen arvonlisäverotus rakennustoimialan näkökulmasta. Lappeenranta. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Viitattu 4.11.2020. <https://lutpub.lut.fi/bitstream/handle/10024/45318/nbnfi-fe200905281566.pdf?sequence=3&isAllowed=y>.
- Kuusala, J. & Sainio, N. 2018. Rakentamisen arvonlisäverotus. Helsinki. Rakennustieto Oy.
- Kvick, J. 2010. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus – Ratkaisu harmaaseen talouteen? Lappeenranta. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Viitattu 5.11.2020. <https://lutpub.lut.fi/bitstream/handle/10024/73925/nbnfi-fe201111285871.pdf?sequence=1>.
- L 30.12.1993/1501. Arvonlisäverolaki. Viitattu 26.8.2020. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501>. Valtion säädöstietopankki Finlex, ajantasainen lainsäädäntö.
- Linnakangas, E. 2020. Tieteen termipankki. Oikeustiede: arvonlisävero. Viitattu 4.9.2020. <https://tieteentermipankki.fi/wiki/Oikeustiede:arvonlisävero>.
- Lohi, L-R. 2014. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus pienyrittäjän näkökulmasta. Oulu. Oulun yliopisto. Viitattu 4.11.2020. <http://jultika.oulu.fi/files/nbnfioulu-201404241286.pdf>.
- Metsämuuronen, J. 2003. Tutkimuksen tekemisen perusteet ihmistieteissä. Gummerus. Jyväskylä.
- Määttä, K. 2015. Arvonlisäverolain tulkintaongelmat. Helsinki. Kauppakamari.

Määttä, K. 2018. Harmaan talouden torjunnasta aiheutuvassa sääntelytaakassa huomattavia eroja. Viitattu 5.11.2020. <https://www.vero.fi/harmaa-talous-rikollisuus/torjunta/torjuntaohjelma/harmaan-talouden-ja-talousrikollisuuden-toimintapideohjelma-20162020/saantelytaakka/>.

Rakennusteollisuus ry. 2019. Kuviopankki. Viitattu 4.11.2020. <https://www.rakennusteollisuus.fi/Tietoa-alasta/Talous-tilastot-ja-suhdanteet/Kuviopankki/>.

Rakennusteollisuus ry. 2021. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Viitattu 20.1.2021. <https://www.rakennusteollisuus.fi/Tietoa-alasta/Harmaan-talouden-torjunta/Kaannetty-arvonlisaverovelvollisuus/>.

Salmi, S. 2015. Rakennusalan käännetty arvonlisäverotus – veromuutoksen arviointi tapaustutkimuksena. Lappeenranta. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Viitattu 24.11.2020. https://lutpub.lut.fi/bitstream/handle/10024/105196/Kandidaatintutkielma_Talusojohtaminen_SaraSalmi.pdf?sequence=2.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2011. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki. Tammi.

Valtioneuvosto. 2016. Valtioneuvoston periaatepäätös kansalliseksi harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan strategiaksi 2016–2020. Viitattu 5.11.2020. <https://intermin.fi/documents/1410869/3723676/VN+periaatepaatos+harmaan+talouden+torjunta/4c2e9795-9d6f-4fe4-9be7-b96dedd48635>.

Vero. 2017. Rakennusalan harmaan talouden torjunta. Viitattu 5.11.2020. https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/verotarkastus/verotarkastukset_harmaan_talouden_torju/rakennusalan_harmaan_talouden_torjunta/.

Vero. 2019. Millainen toiminta on arvonlisäverotonta? Viitattu 5.9.2020. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/arvonlisaveroprosentit/arvonlisaveroton-liiketoiminta/>.

Vero. 2020. Arvonlisäveroprosentit. Viitattu 19.4.2021. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/arvonlisaveroprosentit/>.

Vero. 2020. Romualan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Viitattu 20.1.2021. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/toimialakohtaista-tietoa/romualan-käännetty-arvonlisäverovelvollisuus/>.

Verohallinto. 2018. Harmaan talouden mittaaminen: Rakennusalan lakimuutokset lisäsivät verotuottoa. Viitattu 5.11.2020. <https://www.vero.fi/harmaa-talousrikollisuus/laajuus/harmaan-talouden-mittaaminen/>.

Öhman, J. 2012. Käänteinen arvonlisävero rakennusalalla – käsityksiä miten ilmiö on vaikuttanut alalla esiintyvään harmaaseen talouteen. Itä-Suomen yliopisto. Viitattu 24.11.2020. <https://core.ac.uk/download/pdf/15169372.pdf>.