



Karelia-ammattikorkeakoulu  
Tradenomi (AMK)

# Kuvataiteen arvonlisäverotus

Emma Laatikainen

Opinnäytetyö, helmikuu 2022

[www.karelia.fi](http://www.karelia.fi)



**OPINNÄYTETYÖ**  
**Helmikuu 2022**  
**Liiketalouden koulutus**

Tikkarinne 9  
80200 JOENSUU  
+358 13 260 600 (vaihde)

**Tekijä**  
Emma Laatikainen

**Nimeke**  
Kuvataiteen arvonlisäverotus

**Tiivistelmä**

Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää, miten kuvataiteen eri arvonlisäverokannat määräytyvät sekä kuvataiteen eri verotusmenettelyjä kuvataiteen arvonlisäverotukseen voidaan soveltaa. Opinnäytetyössä avataan taustoja siihen, miksi kuvataiteen osalta on päädytty käyttämään eri verokantoja. Lisäksi käsiteltiin verotuksen neutraalisuuden ongelmaa, joka voi aiheutua eri verokantojen käytöstä.

Opinnäytetyö perustuu kirjallisiin lähteisiin. Keskeisimpiä lähteitä ovat Suomen ja Euroopan unionin arvonlisäverotusta koskeva lainsäädäntö sekä Verohallinnon arvonlisäverotusta koskevat ohjeet. Lisäksi hyödynnettiin arvonlisäverotusta ja kuvataiteen verotusta koskevia muita lähteitä.

Keskeistä kuvataiteen arvonlisäverokannan määräytymiselle on se, onko taideteos arvonlisäverolain 1501/1993 79 c § kuvattu taide-esine, vai jääkö se tämän määritelmän ulkopuolelle. Arvonlisäverolain taide-esineen määritelmän rajaavuuden voidaan katsoa poikkeavan verotuksen neutraalisuuden periaatteista. Tällä nähdään olevan vaikutusta kuvataiteen markkinoiden kehittymiseen, erityisesti uudempien kuvataiteen lajien osalta. Kuvataiteen arvonlisäverokantaan vaikuttavat myös, onko myynnissä kyse ensimyyntistä, jälleenmyyntistä vai satunnaisesta myyntistä sekä myyjän liikevaihdon määrä. Kuvataiteeseen sovelletaan eri verotuskäytäntöjä kotimaan myynnin, yhteisökaupan ja vientikaupan osalta. Myyntiin voidaan lisäksi soveltaa eri tilanteissa muitakin arvonlisäveromenettelyjä kuten marginaaliverotusmenettelyä, välitys- ja komissiokauppaa ja rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta.

**Kieli**  
suomi

Sivuja 36  
Liitteet 0  
Liitesivumäärä 0

**Asiasanat**  
arvonlisävero, verotus, kuvataide



**THESIS**  
**February 2022**  
**Degree Programme in Business Economics**

Tikkarinne 9  
80200 JOENSUU  
FINLAND  
+ 358 13 260 600 (switchboard)

Author  
Emma Laatikainen

Title  
Value-added Taxation of Visual Arts

**Abstract**

The purpose of this study was to investigate which tax rates are used in value-added taxation (VAT) for visual arts and to describe different taxation procedures that can be applied for visual arts. This thesis describes the background of different tax rates that are used for the taxation of visual arts. In addition, the issue of fiscal neutrality that can result from the use of different tax rates is covered. The thesis is based on literary sources, primarily on the Finnish and EU legislation concerning value-added taxation and the written instructions of the Finnish Tax Administration.

It was concluded that the tax rate for a work of art is determined by whether or not it meets the criteria for a work of art described in Value Added Tax Act 1501/1993 79 c §. This Act can be seen to conflict the principles of fiscal neutrality and it can have effects on the development of the art markets, especially concerning newer art forms. Other factors that determine the tax rate are if the sale is introductory sale, retail or nonrecurring sale and the revenue of the seller. In addition, further determining factors are if the sale is domestic sale, intra-community trade, or export trade. Other methods of value-added taxation that can be applied for visual arts are a VAT margin scheme, taxation of the commission and intermediary trade, and the VAT reverse charge mechanism applied in the construction industry.

Language  
Finnish

Pages 36  
Appendices 0  
Pages of Appendices 0

Keywords  
value-added tax, taxation, visual arts

## Sisältö

1	Johdanto .....	5
2	Kuvataiteen tutkimus eri tieteen aloilla .....	6
3	Tutkimusmenetelmät ja keskeiset lähteet .....	8
4	Taide-esine arvonlisäverokannan määrittäjänä .....	9
4.1	Arvonlisävero ja kuvataiteen määritelmä verotuksen näkökulmasta ....	9
4.2	Taide-esineen määritelmä .....	10
4.3	Kuvataiteen arvonlisäverotuksen taustoja .....	13
4.4	Taide-esineen käsitteeseen liittyviä ongelmia .....	15
5	Muut kuvataiteen arvonlisäverotuskäytännöt .....	20
5.1	Kotimaan arvonlisäverollinen myynti .....	20
5.2	Yhteisökauppa ja vientikauppa .....	22
5.3	Välitysmyynti ja komissiomyynti .....	25
5.4	Marginaaliverotusmenettely .....	28
5.5	Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus .....	31
6	Yhteenveto eri arvonlisäverotuskäytännöistä .....	33
7	Pohdinta ja jatkotutkimuskysymykset .....	35
	Lähteet .....	37

## Opinnäytetyössä käytetyt kuvataiteeseen liittyvät käsitteet

**Kuvataide:** Kuvataide kuvaa, yhdistelee ja sommittelee silmällä havaittavia elementtejä, kuten muotoja, ulottuvuuksia, valoa ja värejä. Kuvataiteena ei yleensä pidetä käyttöesineisiin kohdistuvaa muotoilua. Taideteokseen voidaan yhdistää kaksiulotteisen kuvan ohella kuvan kolmas ulottuvuus, tila, esimerkiksi kuvanveistossa ja ympäristötaiteessa. Myös neljäs ulottuvuus, aika, on mukana muun muassa videotaitteen ja performanssin teoksissa. (Verohallinto 2017.)

**Kuvataiteilija, taiteilija:** Kuvataiteilijana pidetään henkilöä, joka työskentelee yhdellä tai useammalla kuvataiteen alalla. Kuvataiteen aloja ovat esimerkiksi perinteiset alat: maalaustaide, kuvanveisto, taidegrafiikka ja valokuvataide sekä uudemmat alat kuten mediataide ja ympäristötaide. Kuvataiteilijoiden ammattinimikkeitä ovat taidemaalari, kuvanveistäjä, taidegraafikko, valokuvataiteilija, mediataiteilija, ympäristötaiteilija ja yhteisötaiteilija. Osa kuvataiteilijoista yhdistää taiteellisessa työssään useita tekniikoita ja välineitä. Tällöin taiteilija käyttää usein kuvataiteilijan ammattinimikettä. (Verohallinto 2017)

**Taide-esine:** Arvonlisäverolain 79 c § taide-esineeksi määritelty tavara. Näitä ovat esimerkiksi taiteilijan käsin tekemät maalaukset, kollaasit, alkuperäisveistokset, alkuperäiset keramiikkatyöt sekä valokuvateokset tietyin rajoituksin. Käsitteen ulkopuolelle jäävät esimerkiksi installaatiot ja mediataide.

**Taideteos, teos:** Kuvataiteilijan taiteellisen työn lopputulos. Tässä opinnäytetyössä käsite kattaa taide-esineet, mutta kuvaa tämän lisäksi taide-esineen määritelmän ulkopuolelle jääviä taideteoksia.

## 1 Johdanto

Kuvataidetta ja kuvataiteen tekijöitä halutaan tukea laajasti kulttuuripoliittisista syistä johtuen. Kuvataiteella nähdään olevan yhteiskunnallista merkitystä, jota verotuksen avulla halutaan tukea. Päädyin opinnäytetyön aiheeseen työni kautta, jossa olen ollut tekemisissä kuvataiteeseen kohdistuvan arvonlisäverotuksen kanssa. Opinnäytetyön tekemisen lähtökohta oli perehtyä paremmin tämän toimialan arvonlisäverotukseen. Kuvataiteilijoiden liiketoimintaympäristö, ostavat asiakkaat ja myyntikanavat eivät juuri eroa toisistaan kuvataiteen eri lajien välillä. Tästä huolimatta kuvataiteen eri lajeja ja jopa samalla tekniikalla tehtyjä yksittäisiä teoksia verotetaan eri tavalla. Toisinaan arvonlisäverokannan määrittely ei ole myöskään selkeää yksittäisten taideteosten kohdalla.

Arvonlisäverotukseen liittyvää lainsäädäntöä on uudistettu viime vuosina joidenkin kulttuurituotteiden ja -palveluiden osalta ja aihe on myös opinnäytetyön kirjoitushetkellä ajankohtainen. Vuoden 2021 lopussa Euroopan unioni alkoi valmistella arvonlisäverotuksen uudistusta, joka mahdollistaisi jäsenvaltioille suuremmat mahdollisuudet verottaa vapaammin eri tuotteita ja palveluita alennetuilla arvonlisäverokannoilla ja nollaverokannoilla. Uuden ehdotuksen myötä Suomessa suunnitellaan parhaillaan kirjojen ja sanomalehtien vapauttamista arvonlisäverosta (STT 2021). Tämänhetkisessä ehdotuksessa arvonlisäverotuksen uudistus koskisi kuvataiteen osalta nykyisen arvonlisäverodirektiivin liitteessä IX A kuvattuja taide-esineitä. Nämä taide-esineet verotetaan tällä hetkellä 10 % alennetulla verokannalla. Opinnäytetyön kirjoittamisen aikana ei ole vielä tiedossa, miten kuvataiteen arvonlisäverotus tulee kehittymään näiden muutosten myötä. Nykyinen ehdotus ei kuitenkaan tule todennäköisesti muuttamaan kuvataiteen verotukseen liittyvää neutraalisuuden ongelmaa, jota käsitellään tässä opinnäytetyössä. (Euroopan unionin neuvosto 2021.)

Opinnäytetyön tavoitteena on selvittää, miten kuvataiteen eri arvonlisäverokannat määräytyvät ja mitä verotusmenettelyjä kuvataiteen verotukseen voidaan soveltaa. Lisäksi työssä avataan taustoja siihen, miten

kuvataiteen osalta käytössä olevat verokannat ovat muodostuneet sekä mitä ongelmia eri verokantojen käytöstä voi aiheutua.

Opinnäytetyön alussa esitellään sen aihetta sivuavia tutkimuksia. Tämän jälkeen kerrotaan työssä käytetystä tutkimusmenetelmästä ja kuvataan työn keskeiset lähteet. Varsinainen tutkimus jakautuu kahteen osaan. Kappaleessa 4. käsitellään arvonlisäverolaissa 1501/1993 (myöh. arvonlisäverolaki, AVL) 79 c § määriteltyä taide-esinettä. Tämän jälkeen kerrotaan taustoja sille, miten taide-esineiden alennettuun verokantaan on päädytty sekä mitä ongelmia kuvataiteen kohdalla käytettyihin eri verokantoihin liittyy. Opinnäytetyön kappaleessa 5. käsitellään muita kuvataiteen arvonlisäverokantaan vaikuttavia tekijöitä sekä eri verotusmenettelyjä, joita kuvataiteen arvonlisäverotukseen voidaan soveltaa. Lopuksi esitetään yhteenveto opinnäytetyön tuloksista sekä jatkotutkimuskysymykset.

## **2 Kuvataiteen tutkimus eri tieteen aloilla**

Roberta Comninanin mukaan länsimainen taide ja elinkeinoelämä ovat olleet jatkuvassa keskinäisessä vuorovaikutuksessa (Luukkanen-Hirvikoski 2015, 66). Suomessa näitä aiheita yhdistävää tutkimusta ei ole kuitenkaan tehty kovin laajasti. Perinteisesti taiteentutkimus on käsitellyt taidetta yhteiskunnallisista, psykologisista ja esteettisistä tutkimusnäkökulmista ja taideteosten aitoutta ja ajoitusta selvitetään empiirisen tutkimuksen menetelmillä. Kuvataiteella on kuitenkin myös rahallinen arvonsa ja sen ympärille on kehittynyt erityyppistä liiketoimintaa.

Teija Luukkanen-Hirvikosken mukaan taiteen ja elinkeinoelämän yhdistäviä suomalaisia tutkimuksia ja selvityksiä on olemassa esimerkiksi taiteen vaikutuksesta työhyvinvointiin sekä taidelähtöisten toimintamenetelmien hyödyntämisestä tuotesuunnittelussa. Lisäksi yritysten taidekokoelmista on tehty muutamia taidehistorian tutkimuksia. Kulttuurin taloutta tutkivan David Thorsbyn mukaan taloustieteen puolella on kuitenkin viime vuosina kiinnostuttu

taiteen ja kulttuurin talouteen liittyvistä kysymyksistä. (Luukkanen-Hirvikoski 2015, 26–34.) Kulttuurin talouden tutkimus (Cultural Economics) yhtenä taloustieteen aloista tutkii taiteen ja kulttuurin talouteen liittyviä kysymyksiä. Tutkimuksen kohteena ovat kulttuurituotteet, joita tutkitaan ja tulkitaan taloustieteen menetelmiä hyödyntäen. Association for Cultural Economics International (ACEI) -järjestö edistää tämän alan tutkimusta.

Opinnäytetyön lähteinä on käytetty verotukseen liittyviä lakeja ja niitä tulkitsevia ohjeita ja muuta kirjallisuutta. Kuvataide ja oikeustiede voidaan helposti nähdä toisiinsa liittymättöminä aloina. Lait ja asetukset kuitenkin mahdollistavat taiteen vapaan tekemisen ja taiteilijoiden ilmaisunvapauden ja luovat reunaehdot esimerkiksi taiteen myynnille. (Merryman, Elsen & Urice 2007, XXV.) Oikeustieteen tutkimusta voidaan myös tehdä monitieteisenä tutkimuksena, kuten hyödyntämällä taloustieteen tai kirjallisuustieteen menetelmiä ja tutkimusteoriaa (Hirvonen 2011, 28). Oikeustieteen puolella kuvataidetta tutkitaan useista eri näkökulmista. Alan tutkimusta edustavia organisaatioita ovat esimerkiksi Iso-Britanniassa toimiva Institute of Art and Law, joka on erikoistunut taiteeseen ja kulttuuriperintöön liittyviin juridisiin kysymyksiin. Taiteen verotukseen liittyviä aiheita on tutkinut esimerkiksi vero-oikeuden professori Sigrid Hemels. Hänen kirjoittamiaan artikkeleja on myös hyödynnetty tässä opinnäytetyössä.

Taiteen verotukseen ja kirjanpitomenettelyihin liittyviä ammattikorkeakoulujen opinnäytetöitä ovat taide-esineiden marginaaliverotusta yhtenä aiheena käsittelevä Niko Virtasen Savonia ammattikorkeakoulun opinnäytetyö Käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettely – hyödyt ja kirjanpitokäsittely (2020) ja Sari Lähteenmäen kuvataiteilijoille suunnatuksi oppaaksi tehty Kuvataiteilijan kirjanpito ja verotus: lomake 5 vai 15? (Turun ammattikorkeakoulu, 2014). Taiteen arvonlisäverotuksesta on myös tehty muutamia pro gradu -tutkielmia, Jussi Blomqvistin Helsingin yliopiston julkisoikeuden laitokselle tekemä Kuvataiteen arvonlisäverotus (2004) ja Rosa Helinin Turun kauppakorkeakoulun yritys juridiikan oppiaineeseen tekemä Taide-esineiden arvonlisäverotus (2008).



### 3 Tutkimusmenetelmät ja keskeiset lähteet

Opinnäytetyön tutkimusaineistona on käytetty kirjallisia lähteitä. Keskeisimpänä tutkimusaineistona on hyödynnetty Suomen ja Euroopan unionin arvonlisäverotusta koskevaa lainsäädäntöä, erityisesti arvonlisäverolakia ja Verohallinnon arvonlisäverotusta koskevia ohjeita, erityisesti ohjetta Kuvataiteilijoiden arvonlisäverotuksesta (2017). Tutkimusaineistona on myös käytetty arvonlisäverotusta ja kuvataiteen verotusta koskevaa kirjallisuutta, artikkeleja, muita verotukseen liittyviä ohjeita sekä aiheesta tehtyjä aikaisempia tutkimuksia.

Aineistolähtöisessä tutkimusanalyysissä tutkimukseen käytetty aineisto toimii sen lähtökohtana. Kerätyn aineiston pohjalta luodaan teoreettinen malli tai yleinen ajatuskokonaisuus, joka kuvaa tätä aineistoa. Aineistolähtöisessä analyysissä tutkimuksen päättely etenee induktiivisesti, eli yksittäisten konkreettisten havaintojen pohjalta muodostetaan tätä joukkoa koskeva teoria. (Vilkkä 2021.) Kirjallisiin lähteisiin perustuvissa tutkimusmenetelmissä tavoitteena on kerätä ja kartoittaa tietoa tutkittavasta ilmiöstä erilaisia kirjallisia lähteitä käyttäen. Kirjallisuuskatsaus voi muodostaa osan tutkimuksesta, esimerkiksi kuvaten tutkimuksen aiheesta tehtyä aikaisempaa tutkimusta ja näin taustoittaa varsinaista tutkimusaihetta. Toisaalta varsinainen tutkimus voi perustua kirjallisiin lähteisiin ja vastata tutkimusongelmaan näiden lähteiden pohjalta. (Jyväskylän ammattikorkeakoulu 2021.)

Tässä opinnäytetyössä on kirjallisten lähteiden pohjalta on pyritty selvittämään miten lainsäädäntö ja lainsäädännön tulkinnat määrittävät kuvataiteeseen kohdistuvaa verotusta. Lisäksi on selvitetty taustoja sille, miten nämä verotuskäytännöt ovat muodostuneet ja mitä ongelmia näihin verotuskäytäntöihin voi liittyä.

## 4 Taide-esine arvonlisäverokannan määrittäjänä

### 4.1 Arvonlisävero ja kuvataiteen määritelmä verotuksen näkökulmasta

Arvonlisävero on yksi kulutusverotuksen muodoista. Sen keskeinen tavoite on fiskaalinen, eli sillä pyritään keräämään varoja julkisen sektorin käyttöön. Koska arvonlisäverotus kohdistuu kaikkeen kulutukseen, eikä tämä takia vaikuta tuotteiden ja palveluiden hintoihin, on se teoriassa perusrakenteeltaan neutraalia. Käytännössä arvonlisäverotuksella on kuitenkin myös ei-fiskaalisia tavoitteita, kuten kulutuksen ohjaaminen tiettyyn suuntaan. Tähän voidaan pyrkiä esimerkiksi käyttämällä eri verokantoja eri tuotteille ja palveluille. Kulttuurituotteiden ja -palveluiden alennetun verokannan taustalla vaikuttavat kulttuuripoliittiset syyt, eli alennetulla verokannalla on haluttu tukea taiteen tekemistä ja alalla toimivia ammattitaiteilijoita. (Juanto, Punavaara & Saukko 2018, 1–5, 12, 221.)

Verohallinnon ohjeessa Kuvataiteilijoiden arvonlisäverotuksesta (2017) kuvataide määritellään seuraavasti "kuvataide -- kuvaa, yhdistelee ja sommittelee silmällä havaittavia elementtejä, kuten muotoja, ulottuvuuksia, valoa ja värejä." Käyttöesineet rajataan yleensä kuvataiteen ulkopuolelle. Verohallinnon määritelmä katsoo kuvataiteeksi myös tilallisessa ja ajallisessa ulottuvuudessa toimivat teokset, kuten kuvanveiston, ympäristötaiteen, videotaiteen ja performanssitaiteen. Kuvataiteilijaksi määritellään henkilö, joka toimii kuvataiteen yhdellä tai useammalla alalla kuvataiteilijoille tyypillisten ammattinimikkeiden alla. Tämä voi tarkoittaa perinteisempää maalaustaidetta, kuvanveistoa, taidegrafiikkaa ja valokuvataidetta sekä uudempia kuvataiteen aloja, kuten mediataidetta ja ympäristötaidetta. (Verohallinto 2017.)

Kuvataidetta verotetaan Suomessa tällä hetkellä kolmen eri arvonlisäverokannan mukaan: käytössä ovat joko yleinen verokanta 24 % sekä alennettu verokanta 10 %. Lisäksi jossain tapauksissa voidaan käyttää nollaverokantaa (alv. 0 %). (Verohallinto 2017.)

## 4.2 Taide-esineen määritelmä

Vaikka Verohallinto käyttää kuvataiteesta hyvin laajaa määritelmää, kaikkia kuvataiteeksi luettavia taideteoksia ei kuitenkaan veroteta alennetulla 10 % verokannalla. Alennettua arvonlisäverokantaa 10 % voidaan soveltaa vain arvonlisäverolaissa määriteltujen taide-esineiden ensimyyntiin. AVL 79 c § taide-esine määrittellään seuraavasti:

Taide-esineillä tarkoitetaan seuraavia tullitariffissa luokiteltuja tavaroita:

1) taulut, alkuperäiskaiverrukset ja muut nimikkeeseen 9701 tai 9702 00 00 kuuluvat esineet;

2) nimikkeeseen 9703 00 00 kuuluvat veistokset ja niistä tekijän tai hänen oikeudenomistajiensa valvonnassa valmistamat jäljennökset enintään kahdeksan kappaleen määrään; (11.12.2002/1071)

3) nimikkeeseen 5805 00 00 kuuluvat kuvakudokset ja nimikkeeseen 6304 00 00 kuuluvat seinävaatteet edellyttäen, että ne on tehty käsin taiteilijan alkuperäisluonnosten mukaan, enintään kahdeksana jäljennöksenä työtä kohden; (11.12.2002/1071)

4) taiteilijan ottamat ja hänen vedostamansa tai hänen valvonnassaan vedostetut signeeratut ja numeroidut valokuvat, joiden määrä on rajoitettu kolmeenkymmeneen riippumatta koosta ja tukimateriaalista. (11.12.2002/1071)

(Arvonlisäverolaki 1501/1993, 79 c §)

Arvonlisäverolain taide-esinettä koskeva määritelmä vastaa Euroopan Neuvoston pakollista direktiiviä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä (2006/112/EY). Direktiivin liitteessä on kuvattu taide-esineet seuraavasti:

1) Taulut, kollaasit ja muut kokonaan taiteilijan käsin tekemät maalaukset ja piirroksot, lukuun ottamatta rakennussuunnitelmia ja —piirustuksia, teknisiä piirustuksia ja muita suunnitelmia ja piirustuksia teolliseen, kaupalliseen tai topografiseen taikka vastaavaan tarkoitukseen, käsin maalattuja ja koristeltuja esineitä, teatterikulisseja, ateljeen taustakankaita ja muita vastaavia (CN—koodi 9701);

2) alkuperäiskaiverrukset, —painokset ja -litografiat, lukumääräisesti rajoitetut taiteilijan kokonaan käsin valmistamasta yhdestä tai useammasta laatasta suoraan saadut mustavalkoiset tai värilliset vedokset käytetystä aineesta tai menetelmästä riippumatta, jollei se ole ollut mekaaninen tai fotomekaaninen (CN—koodi 9702 00 00);

- 3) alkuperäisveistokset ja —patsaat mistä tahansa aineesta, edellyttäen, että ne ovat kokonaan taiteilijan luomia; taiteilijan tai hänen oikeudenomistajiensa valvonnan alaisena valmistetut valantatyöt enintään kahdeksana kappaleena (CN—koodi 9703 00 00); jäsenvaltioiden päättämissä erityistapauksissa voidaan ennen 1 päivää tammikuuta 1989 valmistettujen valantatöiden osalta ylittää kahdeksan kappaleen enimmäismäärä;
  - 4) taiteilijan alkuperäissuunnitelman mukaiset käsintehty kuvakudokset (CN—koodi 5805 00 00) ja seinävaatteet (CN—koodi 6304 00 00), enintään kahdeksana kappaleena;
  - 5) taiteilijan kokonaan luomat ja signeeraamat alkuperäiset keramiikkatyöt;
  - 6) kokonaan käsin tehty emaljityöt, enintään kahdeksan numeroitua, taiteilijan tai ateljeen merkinnällä varustettua kappaletta, paitsi jalokivityöt sekä kulta—ja hopeasepän työt;
  - 7) taiteilijan ottamat ja hänen vedostamansa tai hänen valvonnassaan vedostetut signeeratut ja numeroidut valokuvat, joiden määrä on rajoitettu kolmeenkymmeneen kaikki koot ja esitystavat mukaan lukien;
- (Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä, liite XI, A Osa)

Direktiivin 311 artiklan 2. jakeessa on määritelty, että jäsenvaltioilla on mahdollisuus olla pitämättä taide-esineinä liitteen 5–7 kohdissa mainittuja esineitä. Suomessa on päädytty ratkaisuun, jossa kohdan 5. keramiikkatöitä ja kohdan 6. emalitöitä ei katsota taide-esineiksi. Ratkaisulla on haluttu selkeyttää taide-esineiden ja koriste-esineiden välistä rajaa. Sen sijaan keraamiset veistokset ja emaliveistokset, jotka vastaavat taide-esineen määritelmää, ovat taide-esineitä. (Verohallinto 2017.)

Arvonlisäverolain ja arvonlisäverodirektiivin määritelmät perustuvat tullin CN-nimikkeistöön. CN-nimikkeistö (Combined Nomenclature) on Euroopan yhteisön yhdistetty nimikkeistö. Nimikkeitä käytetään vienti-ilmoituksissa ja sisäkaupan tilastoilmoituksissa. (Tulli 2021a.) Sigrid Hemelsin mukaan CN-nimikkeistön käyttäminen taide-esineen määrittelyssä perustuu vanhaan käytäntöön, jossa tietyt taideteokset ovat olleet vapautettuja tullimaksuista jos niitä on viety maasta toiseen näyttelytarkoituksessa. (Hemels 2005, 2.)

CN-koodi	Tavaran kuvaus	Sopimustulli (%)	Paljousyksikkö
1	2	3	4
9701	Maalaukset, piirustukset ja pastellit, kokonaan käsin tehdyt, muut kuin nimikkeeseen 4906 piirustukset ja muut kuin käsin maalatut tai käsin koristetut tavarat; kollaasit ja niiden kaltaiset koristetaulut:		
9701 10 00	– maalaukset, piirustukset ja pastellit .....	vapaa	—
9701 90 00	– muut .....	vapaa	—
9702 00 00	Alkuperäiskaiverrukset, -painokset ja -litografiat .....	vapaa	—
9703 00 00	Mistä aineesta tahansa valmistetut alkuperäisveistokset ja -patsaat .....	vapaa	—
9704 00 00	Postimerkit, veromerkit, arvoleimat, ensipäiväkuoret, ehiöt ja niiden kaltaiset tavarat, mitätöidyt tai mitätöimättömät, muut kuin nimikkeeseen 4907 kuuluvat .....	vapaa	—
9705 00 00	Eläintieteelliset, kasvitieteelliset, mineralogiset, anatomiset, historialliset, arkeologiset, paleontologiset, etnografiset ja numismaattiset kokoelmat ja kokoelmaesineet .....	vapaa	—
9706 00 00	Yli 100 vuotta vanhat antiikkiesineet .....	vapaa	—

Kuvio 1. CN-nimikkeistö, ryhmä 97. (Lähde: Euroopan unionin virallinen lehti 2020, 690)

Päivittyvä CN-nimikkeistö julkaistaan Euroopan unionin virallisessa lehdessä. Kuvio 1. kuvaa taide-esineet sisältävää ryhmää 97. Tätä ryhmää koskevissa huomautuksissa rajataan taide-esineen ulkopuolelle teatterikulissit ja vastaavaan käyttöön tarkoitettut taustakankaat. Nimikkeestä 9702 rajataan mekaanisilla ja fotomekaanisilla menetelmillä valmistetut esineet. Keskeistä CN-nimikkeistön määrittelylle on, että taide-esine on kokonaan taiteilijan käsin valmistama. Nimikkeen 9703 ulkopuolelle jäävät massatuotantona tehdyt tavarat sekä selkeästi kaupallisen luonteen omaavat tavalliset käsityöt, vaikka ne olisivat taiteilijoiden suunnittelemlia tai tekemiä. Lisäksi kehykset voidaan luokitella tähän ryhmään kuuluviksi, jos ne ominaisuuksiltaan ja arvoltaan vastaavat mainittuja taide-esineitä. (Euroopan Unionin virallinen lehti 2020, 690.)

CN-luokitus ei luokittele taidevalokuvia osaksi 97-ryhmää, vaikka arvonlisäverolaki ja -direktiivi katsovatkin valokuvat taide-esineiksi, jos niissä määritellyt kriteerit täyttyvät. CN-nimikkeistössä valokuvat ovat ryhmässä 49 Kirjat, sanomalehdet, kuvat ja muut painotuotteet, käsikirjoitukset,

konekirjoitukset ja työpiirustukset. Myös tähän ryhmään kuuluvat esineet on vapautettu tullimaksuista. (Euroopan unionin virallinen lehti 2020, 362.)

### 4.3 Kuvataiteen arvonlisäverotuksen taustoja

Euroopan Unionin perussopimukset muodostavat sen oikeudellisen perustan. Perussopimusten kautta jäsenvaltiot ovat siirtäneet kansallista päätösvaltaansa EU:n toimielimille. Jäsenvaltioiden ja niiden lainsäädännön on tämän vuoksi noudatettava EU:n antamia asetuksia, direktiivejä sekä yksittäistapauksia koskevia päätöksiä. (Juanto ym. 2018, 8–9.) Suomen arvonlisäverotuslainsäädäntö seuraa Euroopan unionin lainsäädäntöä ja siinä tapahtuvia muutoksia. Tämä näkyy myös kuvataiteen arvonlisäverotuksessa tapahtuneissa muutoksissa. Vuonna 1994 Euroopan neuvoston direktiivi Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta - käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelyt avulla yhdenmukaistettiin jäsenvaltioiden verotusmenettelyä. Tämän direktiivin liitteessä määriteltiin myös ensimmäisen kerran taide-esineet. (Euroopan yhteisöjen virallinen lehti 1994, 153–161.) Tätä ennen jäsenvaltiot pystyivät säätämään kuvataiteen arvonlisäverotusta kansallisessa lainsäädännössään (Hemels, 2005, 1). Suomessa arvonlisäverolaki tuli voimaan vuonna 1994 ja korvasi sitä edeltäneen liikevaihtoverotuksen (Juanto ym. 2018, 3).

Vuoden 2002 loppuun asti Suomessa oli voimassa arvonlisäverolain säädös 46 §, jonka mukaan tekijän tai tekijän omistaman taide-esineen välittämisestä ei tarvinnut maksaa arvonlisäveroa. Tämä kulttuuripoliittisista syistä säädetty verovapaus jatkoi liikevaihtoverolain aikaista käytäntöä. Taide-esineiden jälleenmyynnistä ja muun kuin tekijän omistaman taide-esineen myynnistä tuli kuitenkin suorittaa vero. Euroopan Unioniin liityttäessä Suomi neuvotteli taiteilijoita koskevan poikkeuksen, joka mahdollisti tämän verovapauden jatkamisen. Neuvoteltu poikkeus koski kuitenkin vain palveluita. Tämän takia Euroopan Unionin tuomioistuin totesi tuomiossaan 7.3.2002 (Asia C-169/00), että Suomi ei ole noudattanut velvoitteitaan jatkaessaan taide-esineiden

myynnin verovapauskäytäntöä. (Juanto ym. 2018, 221.) Verovapaus koski käytännössä esiintyviä taiteilijoita, kuten muusikoita ja näyttelijöitä. Vuoden 2019 huhtikuusta lähtien myös esiintyvillä taiteilijoilla on ollut mahdollista hakeutua verovelvollisiksi esiintymispalkkioiden osalta. Lisäksi ohjelmatoimistoille tuli oikeus hakeutua verovelvollisiksi esitysten myynnistä, jotka luovutetaan tapahtumien järjestäjille. Verovelvolliseksi hakeutuminen on vapaaehtoista ja verotukseen sovelletaan 10 % alennettua verokantaa. (Tiliaktiiva Oy:n KLT-kirjanpitäjät 2019; Verohallinto 2019.)

Vuoden 2002 varovapauskäytännön jatkamiseen liittyneen oikeudenkäynnin perusteluissa Euroopan unionin tuomioistuin rinnasti taide-esineet ja niihin liittyvän kaupan yleiseen tavarakauppaan, jonka takia verovapautta ei voitu tässä tapauksessa soveltaa. Lisäksi EU-lainsäädäntö jo mahdollisti, että taide-esineiden verotukseen sovelletaan alennettua verokantaa, joka katsottiin jo kuvataidetta tukevana toimena. Tuomioistuimen mukaan poikkeuksia verotuksen yleisistä säännöistä tuli lähtökohtaisesti tulkita suppeasti. Suomen hallituksen perusteluissa taideteosten välitysmyyntin osalta ratkaisua pidettiin oikeana. Suomen näkemyksen mukaan arvonalisäverodirektiivissä kulttuuritoimintaa koskevat säännökset tulisi kuitenkin tulkita laajemmin. Lisäksi Suomen hallituksen perusteluissa taiteen ensimyyntin verovapauden jatkamiseksi mainitaan ”--on tarpeen ottaa huomioon taide-esineiden, joiden olennaiset ominaisuudet syntyvät taiteilijan ainutkertaisesta luovasta työstä, ensimyyntin erityisluonne.” Se, että osa kulttuuripalveluista oli vapautettu verosta, korosti niiden erityistä asemaa arvonalisäverodirektiivin yhteydessä. Lisäksi hallitus katsoi, että sanamuodon tiukka tulkinta loukkasi verotuksen tasapuolisuuden periaatetta. Tulkinta johtaisi Suomen hallituksen mukaan tilanteeseen, jossa kuvataiteen eri muotoja kohdeltaisiin verotuksellisesti eri tavoin riippuen siitä, tapahtuuko taideteoksen luovutus irtaimen esineen muodossa. (Euroopan unionin tuomioistuin 2002.)

Tuomioistuimen päätöstä seuranneessa lakimuutoksen valmistelussa päädyttiin ehdottamaan taiteen tekijän suorittamaan taide-esineen myyntiin ja maahantuontiin tuolloin voimassa ollutta alennettua verokantaa 8 % ja taiteen

välittämiseen liittyvään palveluun silloista yleistä verokantaa 22 %. Muutoksen pelättiin vaikeuttavan kaupallisten gallerioiden toimintaa, mutta katsottiin, että Suomella ei olisi mahdollisuuksia tehdä poikkeuksia niitä koskevassa verotuksessa. Arvonlisäverolakiin ehdotettiin tämän johdosta myös muita muutoksia, kuten lisäystä, jossa AVL 79 c § mukaisten taide-esineiden tekijöiden verokausi olisi kalenterivuoden pituinen, jos he eivät harjoita muuta arvonlisäverollista toimintaa. Tätä ehdotusta perusteltiin taiteilijoiden työskentelyprosessien pitkäkestoisuudella ja sillä että tulot taiteen tekemisestä kertyvät epätasaisesti. (Eduskunta 2002.) Tällä hetkellä kuvataiteilijoilla on oikeus kalenterivuoden mittaiseen verokauteen liikevaihdon määrästä riippumatta. Heillä on kuitenkin mahdollisuus hakeutua myös muun mittaiseen ilmoitus- ja maksujaksoon. (Verohallinto 2017.)

#### **4.4 Taide-esineen käsitteeseen liittyviä ongelmia**

Taiteentutkimus ei ole kyennyt vastaamaan tyhjentävästi kysymykseen, mitä taide tai taideteos ovat. Erityisesti nykytaiteen moninaiset muodot aiheuttavat ongelmia tämän määrittelyn suhteen. (Hemels 2005, 1.) Taiteesta puhutaan usein hyvin abstraktilla tasolla. Lisäksi taiteen luonteeseen kuuluu uuden etsiminen, jolloin myös taiteen määritelmä muuttuu jatkuvasti. (Laine 2011.) Kuvataiteen luonteesta johtuen sen määrittely ulkopuolelta, esimerkiksi verotuksen näkökulmasta, on monesti haastavaa. Kuvataide voidaan nähdä hyvin suppeasti arvonlisäverolain taide-esineen määritelmän mukaisina esineinä, joka kuitenkin rajaa ulkopuolelle suuren joukon muissa yhteyksissä kuvataiteeksi määritellyistä taideteoksista. Näiden määrittelyongelmien ratkaisuksi ehdotetaan myös tapauskohtaisten ennakkopäätösten hakemista Verohallinnosta, joka myös kuvaa kuvataiteen arvonlisäverotukseen liittyviä haasteita. (Aaltonen 2021a, 75; Verohallinto 2017.)

Eräs kuvataiteen kauppaan liittyvä piirre on usein ristiriitainen suhtautuminen taiteen kaupallisuuteen ja rahalliseen arvoon. Taiteen rahallisesta arvosta ei välttämättä puhuta avoimesti ja avoimesti kaupallinen toiminta voi jossain



tapauksissa laskea taideteosten arvostusta erityisesti taidepiirien sisällä. Toisaalta taiteen jälkimarkkinoilla korkeat hinnat voivat olla jopa markkinointikeino. (Laitinen-Laiho 2011, 11–12.) Taiteen hintojen määräytymiseen liittyvä avoimuuden puute mahdollistaa esimerkiksi rahanpesun taidekaupan avulla. Olav Velthuisin mukaan taidemarkkinat ovat täynnä symbolisia rituaaleja, jossa taideteosten hinnoilla on oma symbolinen merkityksensä. Taidetta ei usein osteta avoimesti hyöty- tai sijoitusnäkökulmasta, vaan sen hankintaan liittyy myös muita merkityksiä. Toisaalta puhtaasti sijoitusnäkökulmasta arvioiden taidetta ei yleisesti pidetä hyvänä sijoituskohteena. Pauliina Laitinen-Laiho vertaa taideteoksia brändeihin tai uniikkeihin taideteollisuusesineisiin. Talouselämän kirjallisuudessa taideteokset katsotaan myös usein ylellisyystuotteiksi, jotka sisältävät vahvoja mielikuvia ja joiden avulla vahvistetaan tiettyä imagoa. (Laitinen-Laiho 2011, 26–27, 200.)

Teija Luukkanen-Hirvikosken yrityksille tekemän kyselytutkimuksen mukaan suomalaisyritysten taidekokoelmien hankintaan ja omistamiseen löytyy useita motiiveja. Yleisin syy taidekokoelmille on työympäristön viihtyvyyden lisääminen. Kokoelmilla voidaan myös viestiä yhteiskuntavastuuta ja vahvistaa yrityskuvaa sekä kertoa yrityksen historiasta. Vähemmistö tähän tutkimukseen vastanneista kertoi taidekokoelmien tarkoituksen olevan muun työhyvinvoinnin lisääminen, sijoituskohteena toimiminen tai keräilyharrastus. Tutkimuksessa myös ilmeni, että yrityksellä voi olla useita rinnakkaisia syitä taidekokoelman omistamiselle. (Luukkanen-Hirvikoski 2015, 230.)

Kuvataiteen määrittelyongelmien ja ristiriitainen suhde kaupallisuuteen voidaan nähdä myös heijastuvan arvonlisäverotukseen liittyviin ongelmiin. Taidetta ja kulttuuria halutaan tukea kulttuuripoliittisista syistä alennetulla arvonlisäverokannalla. Toisaalta rajaamalla alennettu verokanta koskemaan vain taide-esineeksi määriteltäviä taideteoksia, voidaan katsoa, ettei verotuksen neutraalisuus toteudu. Verotuksen neutraalisuudella tarkoitetaan, että keskenään kilpailevia tuotteita verotetaan samalla tavalla. Sigrid Hemelsin mukaan nykyinen Euroopan unionin tekemä taide-esineen määritelmä jättää ulkopuolelleen laajan joukon eri taidemuotoja. Tämä on hänestä ongelmallista

taiteen ja kulttuuripoliittisten tavoitteiden kannalta, eikä ole linjassa verotuksen neutraalisuuden ajatuksen suhteen. (Hemels 2005, 6.)

Myös Suomessa eri verokantojen käyttämistä eri kulttuurituotteisiin on katsottu rikkovan verotuksen neutraalisuuden periaatteita. Informaatio- ja viestintätuotteiden osalta Riku Neuvonen on nähnyt, että viestintätuotteiden neutraalisuuden periaate ei toteudu, kun eri viestintätuotteisiin sovelletaan eri verokantoja. Neuvosen mukaan nämä veroratkaisut ohjaavat viestintämarkkinoiden kehittymistä ja siten miten uusista viestintämuodoista tulee liiketaloudellisesti kannattavia. (Neuvonen 2019, 394.) Vuonna 2019 eduskunnalle tehdyssä mediataiteen arvonlisäverotusta koskevassa kirjallisessa kysymyksessä taas katsottiin, että mediataiteen rinnastaminen verotuksen osalta kaupalliseen elokuvaan asettaa sen eriarvoiseen asemaan muuhun kuvataiteeseen nähden. Mediataiteen jakelu ja ansaintalogiikka ovat lähempänä kuvataiteen alan käytäntöjä, kuin pääsylipputuloja tuottavia kaupallisia elokuvia. Korkeamman verotuksen vuoksi mediataiteen myynti erityisesti yksityisasiakkaille nähtiin haastavampana ja sen koettiin hidastavan mediataiteen myynnin kehittymistä. (Eduskunta 2019.)

Varsinaista määrällistä tutkimusta kuvataiteen arvonlisäveron vaikutuksista niiden myynnin ja markkinoiden kehittymiseen ei löytynyt tätä opinnäytetyötä varten. Karol Jan Borowiecki ja Trilce Navarrete (2017, 309–339.) ovat kuitenkin tutkineet kirjojen arvonlisäverokantojen alentamisen vaikutusta kirjojen hintojen alenemiseen ja niiden kulutuksen kasvuun. Tutkimuskohteina olivat Euroopan Unionin jäsenvaltioiden alennetut verokannat vuosina 1993–2013. Tutkimuksen mukaan 1 % arvonlisäverokannan alentaminen laski kirjojen hintoja 2.6 % ja lisäsi niiden kulutusta 2.7 %. On kuitenkin huomioitava, että kirjojen kulutusta ei voida verrata suoraan kuvataiteen kauppaan esimerkiksi hintatason ja kuluttajamäärien suhteen. Borowiecki ja Navarrete katsovatkin, että taiteen eri alat vaatisivat omaa tutkimustaan arvonlisäverokantojen aiheuttamista muutoksista. Tämä tutkimus kuitenkin osoitti, että arvonlisäverotuksella on vaikutusta kulttuurituotteiden hintatasoon ja toisaalta siihen, miten paljon kyseisiä tuotteita kulutetaan. Borowieckin ja Navarreten mukaan kirjojen alemmalla verokannalla on myös epäsuoraa vaikutusta kansalaisten yleiseen

hyvinvointiin ja tiedon saavutettavuuteen kansallisessa ja Euroopan yhteisön mittakaavassa.

Sigrid Hemelsin (2005, 2–5; 2009, 12.) mielestä taidetta koskevan arvonlisäverotuksen neutraalisuuden ja taideteoksen määrittelyn ongelmia voitaisiin ratkaista esimerkiksi täydentämällä arvonlisäverodirektiivin taide-esineen määritelmää hyödyntämällä määrittelyssä kuvataidealan asiantuntijoita. Hemelsin mukaan Euroopan unionin lainsäädännössä ja sen tuomioistuimen taidetta koskevissa ratkaisuissa ei olla tähän asti kuultu näitä asiantuntijoita. Tästä johtuen käsitys siitä, mitä erityisesti nykytaide on, on jäänyt lainsäätäjillä suppeaksi. Hemelsin mielestä riskinä taide-esineen käsitteen täydentämisessä kuitenkin on, että eri taidemuotoja listaava luettelo ei pysyisi kattavana uusien taidemuotojen jatkuvan syntymisen takia. Parempana ratkaisuna hän pitää kuvataiteen verotuksen yhdenmukaistamiseksi hyödyntää EU-direktiiviä 2001/84/ Alkuperäisen taideteoksen tekijän oikeudesta jälleenmyyntikorvaukseen taideteoksen määrittelyssä. Direktiivin 2. artiklan määrittelee taideteoksen seuraavasti:

-- alkuperäisellä taideteoksella tarkoitetaan kuvataideteoksia, kuten tauluja, kollaaseja, maalauksia, piirustuksia, kaiveruksia, kuparipiirroksia, litografioita, veistoksia, tekstiilitaidetta, keramiikkaa, lasiteoksia ja valokuvia, jos ne ovat taiteilijan luomia tai jos ne ovat alkuperäisinä taideteoksina pidettäviä kopioita  
(Euroopan yhteisöjen virallinen lehti 2001, 35)

Ratkaisevaa tässä määritelmässä on Sigrid Hemelsin mukaan, että se ei poissulje tiettyjä taiteen muotoja, vaan luetellut taidemuodot toimivat esimerkkeinä tekijänoikeuden alaisista taideteoksista. (Hemels 2005, 6; Hemels 2009, 12.) Euroopan Unionin tekijänoikeuslainsäädäntöä on myös haluttu pitää ajan tasalla digitaalisen toimintaympäristön muutosten johdosta, kun direktiivi (EU) 2019/790 tekijänoikeudesta ja lähioikeuksista digitaalisilla sisämarkkinoilla astui voimaan. Tämän niin kutsutun DMS-direktiivin tavoitteena on muun muassa varmistaa, että YouTuben ja Facebookin kaltaiset alustat maksavat korvauksia hyödyntäessään taiteilijoiden tekemiä sisältöjä. Suomessa lain valmistelu oli käynnissä syksyllä 2021. (Euroopan unionin virallinen lehti 2019; Eduskunta 2021; Kuvasto ry 2019.)

Suomessa tekijänoikeuslain 404/1961, 1 § määrittelee tekijänoikeuden alaiseksi teoksen seuraavasti:

Sillä, joka on luonut kirjallisen tai taiteellisen teoksen, on tekijänoikeus teokseen, olkoonpa se kaunokirjallinen tahi selittävä kirjallinen tai suullinen esitys, sävellys- tai näyttämöteos, elokuvateos, valokuvateos tai muu kuvataiteen teos, rakennustaiteen, taidekäsityön tai taideteollisuuden tuote taikka ilmetköönpä se muulla tavalla (24.3.1995/446). Kirjallisena teoksena pidetään myös karttaa sekä muuta selittävää piirustusta tai graafista taikka plastillisesti muotoiltua teosta sekä tietokoneohjelmaa. (11.1.1991/34) (Tekijänoikeuslaki 404/1961, 1 §).

Vuonna 1991 tehty muutos koski tietokoneohjelman lisäämistä osaksi tekijänoikeuden alaisia teoksia. Kuvataiteen tekijänoikeusjärjestö Kuvasto ry määrittelee teoskynnyksen ylittymisen tapauskohtaisesti. Yleisen määritelmän mukaan itsenäinen teos on Kuvaston mukaan syntynyt, kun kukaan muu ei teoksen tekemiseen ryhtyessään olisi päätenyt samanlaiseen lopputuokseen. (Kuvasto ry 2021.)

Sigrid Hemels näkee kuitenkin ongelmana tässä laajassa määrittelyssä, että kuvataiteen alennettua verokantaa voitaisiin väärinkäyttää myös muiden kuin kuvataiteeksi katsottavien esineiden myynnissä. Hemelsin mukaan kuvataiteeksi voitaisiinkin määritellä vain ammatillisesti toimivien taiteenmyyjien, kuten taidegallerioiden, kuvataiteena myymät esineet. Tällöin taiteen myyjän maineen säilyminen kuvataiteen alan asiantuntijana varmistaisi, ettei alennettua verokantaa hyödynnettäisi väärin. Tosin Hemels mainitsee, että alennettua verokantaa ei ole säädetty palvelemaan vain taiteen kaupallista myyntiä, joten myyntikanavan mukaan tehty määrittely on myös ongelmallista. (Hemels 2005, 6–7.)

Taideteokset voitaisiin myös määritellä tekijöiden kautta, eli taideteoksiksi katsottaisiin ammattitaiteilijoiden tekemät teokset. Tosin tässäkin törmätään ongelmiin, sillä objektiivista ja kattavaa määritelmää siitä kuka on ”oikea taiteilija”, on vaikea antaa, kuten Suomessa keväällä 2021 käyty keskustelu osoittaa. Sosiaalisessa mediassa heräsi tällöin keskustelu Ylen Kulttuuricocktail-verkkosivuilla julkaistun kolumnin jälkeen. Keskustelu koski taiteilijuuden määritelmää ja kenellä on oikeus kutsua itseään taiteilijaksi. Kulttuuripolitiikan

tutkimuskeskus Cuporen vuosien 2021–2023 välillä tehtävässä tutkimuksessa Taiteilijana Suomessa tullaan myös määrittelemään ulkoisia kriteerejä taiteilijuudelle. Yhtenä näistä neljästä kriteeristä pidetään tekijänoikeutta. Cuporen määritelmän mukaan tilanteessa, jossa tekijän taideteokset ylittävät teoskynnyksen ja jäsenyys tekijänoikeusjärjestössä on sen kautta mahdollista, voidaan tekijä katsoa taiteilijaksi. Cuporen muut kolme kriteeriä taiteilijalle ovat koulutus, apurahajärjestelmä ja etu- sekä ammattijärjestöt. Toisaalta Cuporen osaltakaan tätä kuvataiteilijan määritelmää ei pidetä lopullisena, vaan katsotaan että kyseessä on edelleen avoin ja muuttuva käsite. (Puukka 2021.)

## **5 Muut kuvataiteen arvonlisäverotuskäytännöt**

### **5.1 Kotimaan arvonlisäverollinen myynti**

Taideteokset voidaan määritellä arvonlisäverovelvollisen kirjanpidossa joko vaihto- tai käyttöomaisuudeksi, riippuen verovelvollisen liiketoiminnasta ja taideteosten käyttötarkoituksesta. Kuvataiteen myynti jakautuu ensimarkkinoihin ja jälkimarkkinoihin. Ensimmäisistä tai ensimmäisistä on esimerkiksi kyse tilanteesta, jossa kuvataiteilija myy tekemiään aiemmin myymättömiä taideteoksia, eli myy niitä omissa nimissään ja omaan lukuunsa. Lisäksi voidaan puhua kuvataiteen jälkimarkkinoista tai jälkimyyntistä / jälleenmyyntistä. Tällöin jo aiemmin myytyjä teoksia myydään eteenpäin uudelle ostajalle.

Kuvataiteilijoiden teosmyynti katsotaan elinkeinoverolain alaiseksi tuloksi.

Tämän lisäksi suomalaisilla kuvataiteilijoilla on usein palkkatuloja, jotka verotetaan tuloverolain mukaan. (Nieminen, Kuusi, Lehtonen 2019, 1–2.)

Vuoden 2021 alusta lähtien arvonlisäverottoman vähäisen liiketoiminnan alaraja on 15 000 €. Jos 1.1.2021 jälkeen alkaneen 12 kuukauden mittaisen tilikauden aikana kertynyt liikevaihto jää alle 15 000 €, myyntistä ei tarvitse suorittaa arvonlisävero. (Suomen taiteilijaseura 2021a; Verohallinto 2021a.) Alarajan ylittävästä myyntistä on suoritettava joko 10 % tai 24 % arvonlisävero.

Arvonlisäverovelvollisella on myös oikeus alarajahuojennukseen, jos tilikauden myynti ylittää 15 000 €, mutta jää alle 30 000 €. (Suomen taiteilijaseura 2021a;

Verohallinto 2021b). Kuvataiteilijoilla verokausi voi olla kalenterivuoden mittainen liikevaihdon määrästä riippumatta. Verohallinnon ohjeen mukaan tähän kalenterivuoden pituiseen tilikauteen ovat oikeutettuja AVL 79 c § mukaisten taide-esineiden tekijät, jotka eivät harjoita muuta arvonlisäverovelvollista toimintaa. Kuvataiteilijoilla on myös mahdollisuus valita muun pituinen ilmoitus- ja maksujakso. (Verohallinto 2017.)

Alennettua arvonlisäverokantaa 10 % sovelletaan Suomessa tapahtuneeseen taideteoksen ensimyyntiin silloin, kun arvonlisäverovelvollinen myyjä on taideteoksen tekijä, taiteilijan oikeudenomistaja, taiteilijan nimissä ja lukuun toimiva välittäjä tai taide-esineitä satunnaisesti myyvä elinkeinonharjoittaja poissulkien jälleenmyyjät. Kuten edellä on mainittu, alennettu arvonlisäverokanta 10 % koskee vain AVL 79 c § määriteltyjä taide-esineitä. Yleistä arvonlisäverokantaa 24 % käytetään muihin kuin arvonlisäverolaissa määriteltyihin taide-esineisiin sekä tilanteessa, jossa taideteosten myyjä on AVL 79 a § 3 mom. määritelty verovelvollinen jälleenmyyjä. Verovelvollisella jälleenmyyjällä tarkoitetaan verovelvollista, joka ostaa tai maahantuo liiketoiminnan muodossa käytettyjä tavaroita, tai taide-, keräily- tai antiikkiesineitä edelleen myyntiä varten. (Arvonlisäverolaki 79 a § 3 mom.; Kallio, Lindholm, Ojala, Säaskilahti & Takalo 2019, 643.) Performanssitaide katsotaan esittäväksi taiteeksi, jolloin siihen liittyvistä esityspalkkioista ei makseta arvonlisäveroa. (Suomen taiteilijaseura 2021a). Performanssitaiteilijoilla on kuitenkin mahdollisuus hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi saatujen esiintymispalkkioiden osalta.

Kehystettyinä myytyjen taideteosten kehyksiin käytetään liittymisperiaatteen mukaan samaa arvonlisäverokantaa, mitä taideteokseen sovelletaan. Tätä liittymisperiaatetta voidaan soveltaa siinä tapauksessa, jos taideteos on ostajan kannalta pääsuorite. (Verohallinto 2017.) Jos teos kuitenkin ostetaan kehystämättömänä ja kehystys tehdään erikseen, sovelletaan kehysten myyntiin normaalia arvonlisäverokantaa (Määttä 2015, 522–525). Tätä liittymisperiaatetta käytetään myös muihin taideteosten jalustoihin ja rakenteisiin. Poikkeuksen kuitenkin muodostavat teokset, joihin sovelletaan rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Tällöin kehysten ja

muiden rakenteiden kytkeytyminen teokseen, eli pääsuoritteeseen sekä niiden verotuskäytäntö on usein ratkaistava tapauskohtaisesti.

Taideteoksen liiketoiminnastaan arvonlisäverollisen ostajan arvonlisäveron vähennysoikeuteen vaikuttaa käyttötarkoitus, johon taideteos on hankittu. Taideteoksen hankintaan liittyvä arvonlisävero voidaan vähentää, jos se hankitaan arvonlisäverolaissa määriteltyyn vähennysoikeudelliseen käyttöön, esimerkiksi parantamaan viihtyvyyttä yrityksen asiakas- tai muissa toimitiloissa. Jos taideteos sijoitetaan edustustiloihin, tai sillä on muu edustustoimintaan liittyvä tarkoitus, arvonlisäveroa ei voida vähentää. Edustuslahjaksi hankitun taideteoksen hankintahinnasta voidaan tuloverotuksessa vähentää puolet sen arvonlisäverollisesta hinnasta. Jos edustustiloihin sijoitettu taideteos myydään myöhemmin eteenpäin, myyntivoitto katsotaan veronalaiseksi elinkeinotuloksi, josta ei tarvitse maksaa arvonlisäveroa. (Taloustaito 2016; Verohallinto 2017.) Jos käyttöomaisuuteen kuuluva taideteos on ollut vähennykseen oikeuttavassa käytössä, esimerkiksi yrityksen asiakastiloissa, on sen myynnistä suoritettava arvonlisävero (Verohallinto 2017).

## **5.2 Yhteisökauppa ja vientikauppa**

Kansainvälisyys ja liikkuvuus eri maiden välillä on tyypillistä kuvataiteen alalle. Kulttuuripolitiikan tutkimuskeskus Cuporen ja Taiteen edistämiskeskuksen vuonna 2018 julkaisemassa kyselytutkimuksessa yli 70 % vastanneista taiteilijoista oli työskennellyt ulkomailla. Sama määrä taiteilijoista myös koki, että taiteellisen tuotannon esittäminen ulkomailla kuuluu taiteilijana työskentelemiseen. Kuvataiteen alan liikkuvuudella tarkoitetaan lisäksi verkostoitumishankkeita, taiteen vientiä ulkomaille, kansainvälisiä yhteistuotantoja sekä taiteen ja taiteilijoiden promootiotyötä, jota taiteen eri organisaatiot tekevät. (Kulttuuripolitiikan tutkimuskeskus Cupore 2019, 5, 26–30.)

Tilanteessa, jossa suomalainen myyjä myy taideteoksen EU:n alueelta kotoisin olevalle ei-arvonlisäverovelvolliselle ostajalle, sovelletaan Suomen

arvonlisäverokäytäntöä (Frame Contemporary Art Finland 2021). Taideteosten yhteisömyynti ja vienti Euroopan unionin ulkopuolelle on arvonlisäverotonta liiketoimintaa. Yhteisömyynnillä tarkoitetaan tavaran myyntiä toisessa EU-maassa olevalle arvonlisäverovelvolliselle ostajalle. Vastaavasti yhteisöhankinta on arvonlisäverovelvollisen tekemä tavaran osto toisesta EU-maasta. Yhteisömyynnissä arvonlisäverotus tapahtuu yleensä siinä maassa, mihin tavara toimitetaan. Myyjän ei tällöin tarvitse maksaa myynnistään arvonlisäveroa. Myyntilaskuun tulee merkitä myyjän ja ostajan arvonlisäverotunnisteet ja merkintä myynnin verottomuudesta. Verohallinto suosittelee tekemään laskumerkinnän yhteisömyynnistä merkinnöillä ALV 0 % yhteisömyynti” / "VAT 0 % Intra Community supply", "AVL 72 a §" tai arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 138 art." (Verohallinto 2021c.)

Yhteisömyynniksi katsotaan myös taideteoksen siirto toiseen EU-maahan myyjän liiketoimintaa varten. Siirron vastaanottaja, eli tässä tapauksessa myyjä, on myös yhteisöhankinnan tekijä. Taideteoksia myydään tyypillisesti taidenäyttelyiden avulla, jolloin niiden ostaja ei ole tiedossa ennen näyttelyn alkamista. Tämä väliaikainen maastavienti ja palautuminen takaisin lähtömaahan on arvonlisäverovapaata toimintaa, eikä tätä toimintaa katsota yhteisömyynniksi. Maasta kuljetettavista ja palautuvista teoksista on kuitenkin pidettävä luettelo. Jos taideteoksia myydään näyttelystä, niiden siirto muuttuu Suomessa myyjän verottomaksi yhteisömyynniksi ja myyjän yhteisöhankinnaksi näyttelymaassa. Lisäksi myynnissä on huomioitava näyttelymaan arvonlisäverotuskäytännöt koskien verovelvolliseksi ilmoittautumista ja mahdollisen arvonlisäveron maksua, sillä varsinainen myynti tapahtuu tässä tapauksessa näyttelymaassa. (Verohallinto 2017.)

Jos teoksia kuljetetaan näyttelytarkoituksessa EU:n ulkopuoliseen maahan, tulee tästä tehdä Kauppakamarin myöntämä ATA Carnet -tulliasiakirja, joka toimii todisteena väliaikaisesta, enimmillään vuoden kestävästä maastaviennistä. Tällöin tullimaksuja ja arvonlisäveroa ei tarvitse suorittaa. Jos taideteoksia kuitenkin myydään tai luovutetaan vastikkeetta näyttelyn kohdemaassa, on tästä maksettava tuontitullimaksut sekä mahdolliset näyttelymaan verot ja muut maksut. Suomessa myynti katsotaan



arvonlisäverottomaksi myynniksi EU:n ulkopuolelle. (Keskuskauppakamari 2019, 16; Keskuskauppakamari 2021; Verohallinto 2017.)

Taideteosten yhteisöhankinnasta arvonlisäverovelvollisen ostajan tulee suorittaa arvonlisävero. Jos taideteos on hankittu arvonlisäverollista liiketoimintaa varten, arvonlisävero voidaan kuitenkin vähentää. (Verohallinto 2021c.) Jos taideteos ostetaan EU:n ulkopuolisesta maasta tai EU:n veroalueen ulkopuolelta, arvonlisäverovelvollisen ostajan tulee ilmoittaa verohallinnolle arvonlisäveron peruste sekä maksaa arvonlisävero. Arvonlisäveron peruste perustuu useimmiten esineen tullausarvoon, johon kuuluvat esineen kauppahinta sekä kuljetuskustannukset ja muut maahantuontiin liittyneet kustannukset. Maahantuonnin arvonlisäveron verokanta määräytyy tavaran lajin perusteella, eli taide-esineiden kohdalla sovelletaan 10 % alennettua verokantaa ja muut taideteokset verotetaan yleisen verokannan 24 % mukaan. (Verohallinto 2018.) Taideteosten maahantuonti on vero- ja tullivapaata, jos maahantuoja on museo, galleria tai muu laitos, jonka Tulli on valtuuttanut vastaanottamaan näitä esineitä tullitta, eikä esineitä ole tuotu maahan myyntitarkoituksessa (Tulli 2021b).

Ahvenanmaan maakunta kuuluu Euroopan Unionin tullialueeseen, mutta ei EU:n arvonlisä- tai valmisteveroalueeseen. Ahvenanmaan ja esimerkiksi Manner-Suomen väliseen kauppaan sovelletaan tämän vuoksi arvonlisäverolain EU:n ulkopuolisten maiden välisen kaupan säännöksiä. Ahvenanmaan sisällä tapahtuvaan kauppaan kuitenkin sovelletaan arvonlisäverolakia kuten Manner-Suomessa. Yhteisökaupan säännöksiä ei voida pääasiassa soveltaa, paitsi tilanteessa, jossa yhteisömyyntiin tai yhteisöhankintaan liittyvä kuljetus alkaa tai päättyy Manner-Suomessa. Käytettyjen tavaroiden, joiden hankintahintaan sisältyy niin sanottu piilevä vero, on Ahvenanmaan ja Manner-Suomen välisessä kaupassa mahdollista hakea tuontihuojennusta. Tällä menettelyllä pyritään välttämään esineen kaksinkertainen verotus. Tuontihuojennus ei kuitenkaan koske AVL 79 c–79 e § kuvattuja taide-, keräily- ja antiikkiesineitä. (Verohallinto 2021d.) Tämä johtuu siitä, että kyseisten esineiden kohdalla piilevää veroa ei ole, tai sitä ei käytännössä pystytä osoittamaan (Kallio ym. 2019, 644).

### 5.3 Välitysmyynti ja komissiomyynti

Välitys- ja komissiomyynti ovat tyypillisiä taidekaupan myyntitapoja. Frame Contemporary Art Finlandin tekemän vuoden 2019 taidegalleriatilaston mukaan kyselyyn vastanneesta 56 galleriasta 86 % peri teosmyynneistä myyntiprovisiota. Vastanneiden yksityisten gallerioiden osalta kaikki kyselyyn vastanneet taidegalleriat perivät myyntiprovisiota. Edustus- ja näyttelysopimuksia tehtiin viiteen yksityiseen galleriaan yhteensä 147 kappaletta. Etenkin myyntiprovisiot muodostavat yhden gallerioiden keskeisistä tulonlähteistä. (Frame Contemporary Art Finland 2020, Avainlukuja, 3, 12, 15.)

Välitysmyyntissä välittäjä myy välittämänsä tavaran tai palvelun toisen nimissä ja lukuun ja suorittaa arvonnisäveron saamastaan välityspalkkiosta. Välitettävät taideteokset eivät siis ole missään vaiheessa välittäjän (esimerkiksi taidegallerian) vaihto-omaisuutta, vaan ne siirtyvät päämiehen (esimerkiksi teokset tehneen kuvataiteilijan) omaisuudesta suoraan asiakkaan omaisuudeksi. Välittäjän kirjanpitoon merkitään vain välitystoiminnasta saatu palkkio, mutta ei myytyjen taideteosten myyntihintoja. Välitysmyyntissä päämies voi laskuttaa suoraan ostajaa ja suorittaa välityspalkkion välittäjälle. Välittäjä voi myös laskuttaa ostajaa, jolloin laskusta tulee ilmetä, että päämies on taideteosten varsinainen myyjä. Välitysmyyntiin sovelletaan yleistä arvonnisäverokantaa 24 % ja vientimyyntiin osalta välitysmyynti on arvonnisäverovapaata myyntiä. Taideteoksen koko myyntihinta on päämiehen arvonnisäverollista myyntiä, johon sovelletaan yleisiä verotuskäytäntöjä. Päämies suorittaa koko myyntihintaan sisältyvän arvonnisäveron. Jos välittäjä perii välityspalkkion tilittäessään päämiehen osuuden taideteoksen hinnasta, tilityksestä tulee tulla ilmi välityspalkkioon sisältyvä arvonnisävero, johon päämiehellä on vähennysoikeus. (Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, 749–751; Verohallinto 2017.)

Esimerkki:

Kuvataiteilijan teos maksaa galleriassa 1 000 €, sisältää alv. 10 %  
Galleria ottaa teoksen verollisesta hinnasta verollisen välityspalkkion 30 % ja veloittaa sen tilittäessään teoksen myynnin kuvataiteilijalle.

Verollinen välityspalkkio:  $1000 \text{ €} \times 30 \% = 300 \text{ €}$

Josta veron osuus (24 %):  $300 \text{ €} \times 24 / 124 = 58,06 \text{ €}$

Veroton välityspalkkio  $300 \text{ €} - 58,06 \text{ €} = 241,94 \text{ €}$

Galleria kirjaa liikevaihdokseen 241,94 €

Galleria tilittää kuvataiteilijalle 700 €

Kuvataiteilija suorittaa teoksen myynnistä veroa:

$1000 \text{ €} \times 10 / 110 = 90,91 \text{ €}$

Kuvataiteilija saa vähentää välityspalkkion hintaan sisältyvän arvonlisäveron 58,06 €.

Kuvataiteilija kirjaa liikevaihdokseen 909,09 €

(Muokattu lähde: Verohallinto 2017; Ahosola & Ahosola 2020, 23–24.)

Komissiokaupassa päämies (kominentti) sopii, että asiamies (komissionaari) myy päämiehen tavaroita, esimerkiksi hänen tekemiään taideteoksia, päämiehen lukuun. Asiamies kuitenkin toimii omissa nimissään ostajiin nähden. Arvonlisäverotuksen näkökulmasta komissiokaupassa tapahtuu kaksi myyntiä: päämies myy hyödykkeet asiamiehelle ja asiamies myy hyödykkeet asiakkaalle. Komissiokaupassa päämies maksaa asiamiehelle tyypillisesti komissiota, eli sovituin väliajoin suoritettavaa palkkiota myyjänä toimimisesta. Kun taideteos myydään, asiamies perii maksun ostajalta ja tilittää sen kokonaisuudessaan päämiehelle. Toisaalta päämies ja asiamies voivat sopia, että päämies veloittaa sovitetun prosenttiosuuden verran alhaisemman hinnan taideteoksesta, mitä asiamies veloittaa myydessään sen asiakkaalle. Asiamiehen myynniksi katsotaan vain hänen saamansa komissiot tai muut myynnistä saadut palkkiot. (Ahosola & Ahosola, 2020, 23–24; Kallio ym. 2019, 170.)

Komissiokaupassa edelleen myyntiin sovelletaan 24 % verokantaa. Päämiehen jälleenmyyjälle myymään taide-esineeseen sovelletaan 10 % alennettua verokantaa. Jos komissiokauppaan ei sovelleta marginaaliverotusmenettelyä, asiamies maksaa arvonlisäveron myynnistä. Asiamiehellä on myös vähennysoikeus päämiehelle tilitettyyn taide-esineen hintaan sisältyvään arvonlisäveroon. (Verohallinto 2017.)

Esimerkki:

Taide-esineen myyntihinta asiakkaalle 1 800 € (sis. alv 24 %)  
 (Veroton hinta 1 451,61 €, alv. 24 % 348,39 €)  
 Asiamies suorittaa myynnistä veroa 348,39 €

Asiamies tilittää päämiehelle (taiteilijalle) 1 300 € (sis. alv 10 %)  
 (Veroton hinta 1 181,82 €, alv 10 % 118,18 €)  
 Asiamies vähentää ostoon sisältyvän veron 118,18 €  
 Päämies ilmoittaa myynnistä maksettavaa veroa 118,18 €

(Muokattu lähde: Verohallinto 2017)

Asiamiehen myynti yhteisömyyntinä tai vientimyyntinä on verotonta myyntiä. Päämiehen myynti asiamiehelle kuitenkin nähdään verolliseksi myynniksi kotimaassa (Verohallinto 2017). Komissiopalkkioiden osalta EU-maissa on kuitenkin ollut vaihtelua, tulkitaanko palkkio hinnan alennuksena, vai erillisesti verotettavana korvauksena päämiehelle tehdystä asiamiespalvelusta. Tyypillisesti tavaroiden siirto toisessa EU-maassa olevaan asiamiehen varastoon katsotaan päämiehen ja asiamiehen välisenä yhteisökauppana. Jos asiamies tuo omissa nimissään tavaroita EU:n ulkopuolelta, on hänen maksettava tullausarvoon perustuva arvonlisävero ja tullaukseen liittyvät maksut. Tullausarvona pidetään tällöin asiamiehen päämiehelle maksamaa hintaa tuoduista tavaroista. (Kallio ym. 2019, 172.)

Joissain tilanteissa voi olla haastavaa määritellä, onko kyseessä komissiomyynti vai välitysmyynti. Tällöin ratkaisevana tekijänä pidetään asiamiehen ja päämiehen välistä sopimusta. Jos toimeksiantosopimuksessa ei tarkemmin määritellä, onko kyseessä välitysmyynti vai komissiomyynti, ratkaisu perustuu muihin tekijöihin, esimerkiksi siihen, kenen nimissä myynti tapahtuu ja kenet on merkitty myyntilaskussa myyjäksi. (Määttä 2015, 474–477.) Verohallinnon mainitsemia muita erottavia tekijöitä ovat hinnoittelu (välitysmyyntissä päämies hinnoittelee tuotteet, komissiokaupassa asiamies määrittelee myyntihinnan asiakkaille) ja reklamointitaho (välitysmyyntissä päämies, komissiomyynnin osalta asiamies) (Verohallinto 2001).

## 5.4 Marginaaliverotusmenettely

Marginaaliverotusmenettelyllä tarkoitetaan tilannetta, jossa arvonlisäveroa ei lisätä taide-esineen myyntihintaan, vaan vero maksetaan jälleenmyyjän saamasta myyntikatteesta. Käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden marginaaliverotuksesta säädetään AVL 79 a-k §.

Arvonlisäverolain mukaan taide-, keräily- ja antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettelyä voidaan soveltaa vain arvonlisäverolaissa määriteltyihin taide-esineisiin. Toisaalta Verohallinnon ohjeen mukaan taideteokset, jotka eivät täytä taide-esineen määritelmää, voidaan katsoa joissain tapauksissa käytetyiksi tavaroiksi, jolloin niihin voi soveltaa käytettyjen esineiden marginaaliverotusmenettelyä koskevia säädöksiä (Verohallinto 2021e). Taide-esineiden myyntiin tulee soveltaa yleistä 24 % verokantaa (Verohallinto 2017). Marginaaliverotusmenettelyä voi hyödyntää verovelvollinen jälleenmyyjä, joka ostaa taide-esineen edelleen myytäväksi liiketoiminnan muodossa ilman avointa arvonlisäveroa. Arvonlisäverolain mukaan tällaisia edelleen myytävien taide-esineiden hankintapaikkoja ovat 1) muut kuin elinkeinonharjoittajat, 2) elinkeinonharjoittajat, joiden myynti on vapautettu verosta sillä perusteella, että tavara on ollut muussa kuin veron vähentämiseen oikeuttaneessa käytössä ja 3) marginaaliverotusmenettelyä soveltavat elinkeinonharjoittajat (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 79 f §).

Marginaaliverotusmenettelyä voidaan käyttää Suomesta ja Euroopan yhteisön alueelta ostettuihin taide-esineisiin. Maahantuonnin osalta jälleenmyyjä voi soveltaa marginaaliverotusmenettelyä itse maahantuomiinsa taide-esineisiin, tai maahantuotuihin taide-esineisiin, joiden myyjänä on niiden tekijä tai hänen oikeudenomistajansa, tai satunnaisesti muu elinkeinonharjoittaja kuin AVL 79 a § 3 mom. määritelty verovelvollinen jälleenmyyjä. Menettelyä ei voida hyödyntää EU:n ulkopuolelle ja Ahvenanmaalle tapahtuvaan maahantuontiin. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 79a–79k §; Äärilä, Nyrhinen ym. 2017, 709–710, 722; Juanto ym. 2018, 199–201; Verohallinto 2021e.)

Taideteokset, jotka katsotaan käytetyiksi tavaroiksi, voidaan edelleenmyydä marginaaliverotusmenettelyä käyttäen, jos ne on ostettu tätä verotusmenettelyä

soveltavalta myyjältä Suomessa tai yhteisökaupan kautta. Menettelyä ei voi soveltaa uutena ostettuun tavarahan, maahantuontiin tai vientiin EU:n ulkopuolisiin maihin, tai taideteoksiin, jotka on ostettu toisesta EU-maasta yhteisökauppana. Rajoitus koskee myös Ahvenanmaalle myyntiä. (Verohallinto 2021e.)

Komissiokaupan osalta jälleenmyyjä voi soveltaa marginaaliverotusmenettelyä omaan myyntiinsä lopulliselle asiakkaalle, jos menettelyn muut ehdot täyttyvät. Sen sijaan välitysmyyntin välityspalkkioon marginaaliverotusta ei voida soveltaa. Marginaaliverotusta voidaan kuitenkin välitysmyyntissä soveltaa päämiehen myyntiin loppuasiakkaalle, jos marginaaliverotuksen ehdot muuten täyttyvät. (Verohallinto 2021e.)

Ostaja ei voi marginaaliverotusmenettelyssä vähentää jälleenmyyjän myyntikatteesta maksamaa veroa. Laskussa ei tämän vuoksi saa mainita jälleenmyyjän katteestaan maksamaa veron määrää, vaan laskuun tulee tehdä merkintä ”Voittomarginaalijärjestelmä – taide-esineet (Margin scheme – Works of art)” tai ”Voittomarginaalijärjestelmä – käytetyt tavarat (Margin scheme – Second-hand goods)”. Marginaaliverotusmenettelyn käyttäminen ei ole pakollista, vaan jälleenmyyjä saa itse valita käyttääkö menettelyä, jos muut ehdot tälle menettelylle täyttyvät. Koska marginaaliverotusmenettelyssä ostajalla ei ole veron vähennysoikeutta, menettelyä kannattaa käyttää tilanteissa, jossa ostaja ei ole arvonlisäverovelvollinen, tai joissa taide-esine myydään toiselle jälleenmyyjälle, joka myy sen edelleen ei-arvonlisäverovelvolliselle ostajalle. Verovelvollinen jälleenmyyjä voi soveltaa menettelyä myös satunnaiseen myyntiin muiden ehtojen täyttyessä. Marginaaliverotusmenettelyä pidetään yleisellä tasolla edullisempänä kuin tavallista arvonlisäveromenettelyä (Ahosola & Ahosola 2020, 25–27; Äärilä ym. 2017, 710, 722; Verohallinto 2021e.)

Jälleenmyyjä maksaa veron myynti- ja ostohintojen erotuksesta, eli voittomarginaalista. Myyntihintaan lasketaan myös pakkaus- ja kuljetuskustannukset. Sen sijaan ostoon liittyviä erillisiä kuljetus- ja korjauskustannuksia ei voi lisätä ostohintaan, ellei korjauksessa käytetä

verottomana ostettuja käytettyjä tavaroita, jotka voidaan lisätä marginaalivero-ostoiksi. Taide-, keräily- ja antiikkiesineitä koskevan marginaaliverotusmenettelyn poikkeussäännön mukaan toisesta EU-maasta hankitun taide-esineen marginaaliverotusmenettelyn alainen ostohinta muodostuu sen verottomasta ostohinnasta, johon lisätään 10 % yhteisöhankinnasta suoritettava arvonlisävero. Ostohintaan voidaan myös lisätä myyjän veloittamat kuljetus- ja muut kustannukset. Sen sijaan muiden kuin myyjän veloittamia kuljetus- ja muita kustannuksia ei voida lisätä marginaaliverotusmenettelyn alaiseen ostohintaan. Jälleenmyyjän maahantuomien teosten marginaaliverotusmenettelyn alainen ostohinta muodostuu maahantuontiin sovelletun veron perusteesta lisätynä maahantuonnin arvonlisäverolla. (Verohallinto 2021e.) Tyypillisesti maahantuonnin veron peruste perustuu taide-esineen tullausarvoon.

Voittomarginaalin vero voidaan laskea tavarakohtaisesti, tai käyttäen niin sanottua yksinkertaistettua menettelyä. Jälleenmyyjä voi käyttää kumpaakin menetelmää rinnakkain. Kirjanpidon osalta tulee kuitenkin huomioida, että eri menettelyjä koskevat myynnit ja ostot sekä eri verokantojen myynnit kirjataan omille tileilleen. Tavarakohtaisessa menettelyssä vero lasketaan jokaisesta myynnistä erikseen. Ostohinta vähennetään myyntihinnasta myyntikuukautena.

Esimerkki:

Taideteoksen myyntihinta on 1 800 € ja ostohinta 1 300 € (sis. alv 10 %)

Voittomarginaali: 500 € (myynti- ja ostohinnan erotus)

Myyntiin sovellettava verokanta 24 %

Voittomarginaali ilman veroa 403,23 € ( $500 - (500 \times 24/124)$ )

Suoritettava vero 96,78 € ( $24 \% \times 403,23$ )

(Muokattu lähde: Verohallinto 2021e)

Yksinkertaistetussa menettelyssä verokauden (kalenterikuukausi, neljännesvuosi tai vuosi) aikaisista marginaaliverotusmenettelyn alaisista myynneistä vähennetään verokauden aikaiset marginaaliverotettavat ostot.

Esimerkki:

Verokauden myynti 15 000 € ja ostot 10 000 €.  
 Voittomarginaali 5 000 € (myyntien ja ostojen erotus)  
 Myyntiin sovellettava verokanta 24 %  
 Voittomarginaali ilman veroa 4032,26 € (5 000 - (5 000 x 23/124))  
 Suoritettava vero 967,74 € (24 % x 4032,26)

(Muokattu lähde: Verohallinto 2021e)

Jos tavarakohtaisessa menettelyssä voittomarginaali on negatiivinen, veroa ei tarvitse maksaa. Negatiivista marginaalia ei saa kirjata muiden marginaaliverotettavien tavaroiden hyväksi, tai vähentää muusta myynnistä maksettavasta verosta. Yksinkertaistetussa menettelyssä syntynyt negatiivinen voittomarginaali voidaan lisätä seuraavan verokauden marginaaliveron alaisiin ostoihin sekä siirtää seuraavalle tilikaudelle. Muu käsittely, esimerkiksi kirjaaminen uusien tavaroiden myynnin verojen vähennykseksi, on kielletty. Voittomarginaalia ei myöskään saa yhdistellä eri verokantojen alaisten myyntien osalta. Marginaaliverotusmenettely tulee purkaa, jos arvonlisäverolain mukaiset edellytykset sen käytölle eivät täyty, tai edelleen myynti tai muu käyttötarkoitus ei oikeuta menettelyn soveltamiseen. (Arvonlisäverolaki 1501/1993 79 a-i §, 79 k § 4. momentti). Esimerkiksi tilanteessa, jossa myyjä haluaa myydä taideesineet verottomana yhteisömyyntinä, on aikaisempi marginaaliverotusmenettely aina purettava (Verohallinto 2021c).

## 5.5 Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus

Taideteoksia voidaan tehdä ja hankkia tiettyä tarkoitusta varten, esimerkiksi suunnitteleamalla ne osaksi uutta rakennusta tai muuta julkista tai puolijulkista tilaa. Tällöin puhutaan usein tilausteoksista tai julkisesta taiteesta. Näiden taideteosten kohdalla on verotuksen kannalta oleellista, onko kyseessä valmiin taideteoksen ostaminen, vai maksetaanko taideteoksen tekijälle työkorvausta. Esimerkiksi tilauksesta tehdystä muotokuvasta saatu palkkio katsotaan työkorvaukseksi. Tilaustyö voidaan myös tehdä palkkasuhteessa, mutta tämä ei ole alalle tyypillinen käytäntö. (Suomen taiteilijaseura 2021b.) Jos kauppahintaan kuuluu vain vähäinen työsuoritus, kyseessä on tavara kauppa.



Myös näiden taideteosten kohdalla taide-esineiksi katsotaan AVL 79 c § luetellut taide-esineet, jotka verotetaan alennetulla verokannalla 10 % ja muut taideteokset yleisen verokannan 24 % mukaan. (Aaltonen 2012a, 73–75.) Kuvataiteen alalle tyypillinen sopimuskäytäntö on kaksivaiheinen. Taiteilijalle maksetaan ensimmäisessä vaiheessa luonnoksesta ja jos se päädytään toteuttamaan, toteutusvaiheen sopimuksen yksityiskohdat ja valmiista teoksesta maksettavaksi tuleva korvaus tulevat voimaan. (Aaltonen 2012b, 65–67).

Jossain tapauksissa tilausteoksiin voidaan myös soveltaa rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Käännetty arvonlisäverovelvollisuus tarkoittaa, että esimerkiksi uutta rakennusta tekevät aliurakoitsijat laskuttavat tekemänsä työn pääurakoitsijalta ilman arvonlisäveroa ja pääurakoitsija maksaa arvonlisäveron aliurakoitsijan tekemän laskun perusteella. Käännettyä verovelvollisuutta täytyy käyttää, jos aliurakoitsija myy rakentamispalvelua ja pääurakoitsija on yritys, joka myy muutoin kuin satunnaisesti rakentamispalveluja. Pääurakoitsijalla on oikeus vähentää suoritettu arvonlisävero, jos rakentamispalvelu on ostettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Pääurakoitsija taas myy rakentamispalvelun arvonlisäverollisena tilaajalle, jos tilaaja ei itse myy rakentamispalveluja muutoin kuin satunnaisesti. Rakennusalan käännteinen arvonlisäverotus otettiin käyttöön, koska haluttiin torjua alalla esiintynyttä harmaata taloutta. (Nyrhinen ym. 2019, 643–644.)

#### Esimerkki:

Pääurakoitsija tilaa taide-esineen uuteen rakennukseen kuvataiteilijalta, joka on toiminnastaan arvonlisäverovelvollinen. Taide-esineen tekeminen katsotaan rakentamispalveluksi.  
Kuvataiteilija veloittaa pääurakoitsijalta 10 000 € (alv 0 %)  
Kuvataiteilijalla on oikeus tehdä vähennykset taide-esineen tekemisestä syntyneistä kustannuksista

Pääurakoitsija voi vähentää taide-esineeseen kohdistuvan veron (10 %)  
Pääurakoitsija laskuttaa tilaajaa rakennuksesta (sis. taide-esineen) X €  
(sis. alv 24 %)

(Muokattu lähde: Taidemaalariiliitto, Verohallinto 2020)

Rakentamiseen kytkeytyvien taideteosten kohdalla voi olla haastavaa ratkaista, milloin kyseessä on rakentamispalvelu ja milloin arvonlisäveron alainen taide-esineen tai -teoksen myynti. Esimerkiksi suoraan seinään maalattu taideteos voidaan tulkita rakentamispalveluksi, kun taas seinään kiinnitettyä taideteosta ei välttämättä pidetä rakentamispalveluna. Epäselvissä tapauksissa vaaditaankin aina erillistä Verohallinnon ratkaisua. (Aaltonen 2012a, 75.)

Rakentamispalvelun yleinen määrittäminen voi myös olla haasteellista. Rakentamispalvelu kohdistuu arvonlisäverolain mukaan rakennukseen, rakennelmaan, maa- tai vesialueeseen, rakennukseen tai rakennelmaan asennettuun ja kiinteästi kuuluvaan osaan (esimerkiksi hissit, ikkunat, portaikot), tai osaan, laitteeseen tai koneeseen, jotka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja joita ei voida siirtää tuhoamalla tai muuttamalla rakennusta tai rakennelmaa (Verohallinto 2020). Rakennusten viimeistelytyöt, kuten maalaustyöt ja keittiökaappien asennus, ovat rakentamispalvelua. Viherrakentaminen ja pienet asennustyöt, kuten jääkaappien asentaminen, eivät taas ole rakentamispalvelua. Toisaalta rakentamispalveluihin voidaan soveltaa liittymisperiaatetta, eli jos palvelun pääsuorite on rakentamispalvelua, koko palvelusuoritus voidaan tulkita rakentamispalveluksi. Tällöin esimerkiksi piha-alueen rakentamiseen osana kuuluva viherrakentaminen voidaankin määrittää rakentamispalveluksi. (Nyrhinen ym. 2019, 645–651.)

## **6 Yhteenveto eri arvonlisäverotuskäytännöistä**

Kuvataiteen arvonlisäverotuksen verokantaan vaikuttavat onko kyseessä taideteoksen ensimyynti, satunnainen myynti vai jälleenmyynti sekä verovelvollisen liikevaihdon määrä. Lisäksi verokannan määräytymiseen vaikuttaa, voidaanko verotettava taideteos katsoa AVL 79 c § kuvatuksi taide-esineeksi, vai jääkö taideteos tämän määritelmän ulkopuolelle.

Arvonlisäverotuksen määräytymiseen vaikuttaa myös, onko taideteoksen kaupassa kyse kotimaan kaupasta, yhteisökaupasta, vai vientikaupasta.

Kuvataiteen myynti mahdollistaa useiden eri arvonlisämenettelyjen soveltamisen, kuten marginaaliverotusmenettelyn, välitys- ja komissiokaupan sekä rakennusalan käänteisen arvonlisäverotuksen. Taulukossa 1. on esitetty tiivistetysti opinnäytetyössä esitettyihin eri tilanteisiin sovellettavat arvonlisäverokannat.

Kuvataiteen kaupassa käytetyt arvonlisäverokannat	Alv 24 %	Alv 10 %	Alv 0 %
1. Myyjän verokauden liikevaihto alle 15 000 €			x
2. Taide-esineen ensimyynti (Arvonlisäverolain 79 c §)		x	
3. Performanssiesitykset		x	x
4. Muut taideteokset	x		
5. Yhteisömyynti			x
6. Yhteisöhankinta	x	x	
7. Maastavienti			x
8. Maahantuonti	x	x	
9. Välitysmyyntin välityspalkkio	x		
10. Komissiokaupan edelleen myynti	x		
11. Marginaaliverotusmenettelyn voittomarginaali	x		
12. Rakennuspalveluna myynti pääurakoitsijalle			x
13. Pääurakoitsijan vähennysoikeus	x	x	
14. Pääurakoitsijan myynti loppuasiakkaalle	x		

Taulukko 1. Kuvataiteen arvonlisäverokannat

Kuvataiteen myyntiin sovelletaan pääasiassa yleistä arvonlisäverokantaa 24 % ja arvonlisäverolaissa määriteltyjen taide-esineiden ensimyyntiin 10 % alennettua verokantaa. Verovapautta voidaan soveltaa, kun myyjän verokauden liikevaihto on alle 15 000 € sekä performanssiesitysten osalta. EU:n sisällä tapahtuva yhteisömyynti sekä vientikaupan maastavienti on vapautettu arvonlisäverosta. Yhteisöhankintaan ja maahantuontiin sovelletaan joko yleistä arvonlisäverokantaa 24 % sekä alennettua verokantaa 10 %, riippuen siitä, täyttääkö taideteos taide-esineen määritelmän.

Välitysmyyntin välityspalkkio, komissiokaupan komissionaarin edelleen myynnistä saama tuotto sekä marginaaliverotusmenettelyn voittomarginaali verotetaan yleisellä arvonlisäverokannalla 24 %. Jos myyntiin voidaan soveltaa rakennusalan käännettä arvonlisäverovelvollisuutta, on taideteoksen myynti pääurakoitsijalle arvonlisäveroton myynti. Pääurakoitsijan myynti

loppuasiakkaalle verotetaan yleisellä verokannalla 24 %. Pääurakoitsijalla on myös vähennysoikeus taideteoksen ostosta, joka verotetaan sen mukaan, voidaanko teos katsoa arvonlisäverolaissa määritellyksi taide-esineeksi (alv. 10 %), vai jääkö se tämän määritelmän ulkopuolelle (alv. 24 %).

## **7 Pohdinta ja jatkotutkimuskysymykset**

Opinnäytetyössä käsitellään kuvataiteen kaupassa käytettyjä eri arvonlisäverokantoja ja verotuskäytäntöjä. Erityisesti AVL 79 c § mukainen taide-esineen alennettu verokanta koetaan ongelmallisena verotuksen neutraalisuuden kannalta. Eri verokantojen nähdään asettavan taideteokset verotuksellisesti eriarvoiseen asemaan toisiinsa nähden sekä vaikuttavan negatiivisesti niiden markkinoiden kehittymiseen ja liiketaloudelliseen kannattavuuteen korkeammalla verokannalla verotettujen taideteosten osalta. Opinnäytetyötä varten ei löytynyt kuvataidetta koskevaa määrällistä tutkimusta arvonlisäverokannan alentamisen vaikutuksista kuvataiteen myyntiin ja markkinoiden kehittymiseen. Karol Jan Borowieckin ja Trilce Navarreten tekemän aiemman tutkimuksen mukaan kirjojen arvonlisäveron alentamisen todettiin laskevan niiden hintoja ja samalla lisäävän kirjojen kysyntää. Opinnäytetyössä tuodaan myös esille vaihtoehtoisia tapoja määrittellä taide-esineet niiden tekijyyden, myyntikanavan sekä tekijänoikeuslain ja -direktiivin määritelmien kautta sekä kuvataan mahdollisia ongelmia mitä näihin vaihtoehtoihin määrittelytapoihin liittyy.

Tämä opinnäytetyö on rajattu koskemaan kuvataiteen arvonlisäverotusta yleisellä tasolla, eikä työssä ole käsitelty laajasti eri verotuskäytäntöihin liittyviä erityistilanteita. Myös laskutusvaatimukset, arvonlisäveron ajallinen kohdistaminen sekä kirjanpitokäsittely on jätetty pääasiassa opinnäytetyön ulkopuolelle. Aihe mahdollistaisi myös tarkemman jatkoselvityksen tekemisen kuvataiteen eri lajien osalta. Lisäksi opinnäytetyön ulkopuolelle on rajattu kuvataiteen alan muut tyypilliset ansaintakeinot, kuten kuvataiteilijoille maksetut tekijänoikeuskorvaukset ja näyttelykorvaukset.

Opinnäytetyössä käsitellään Suomen arvonlisäverotuskäytäntöjä, Euroopan unionin arvonlisäverotuslainsäädäntöä sekä EU-lainsäädännön vaikutuksia Suomen arvonlisäverotukseen. Jatkotutkimusta voitaisiin tehdä laajemmin muiden EU-maiden kuvataiteeseen kohdistuvan arvonlisäverotuksen ja muun verotuksen osalta sekä tutkia EU:n ulkopuolisten maiden kuvataiteeseen kohdistuvia verotuskäytäntöjä. Opinnäytetyötä varten ei löytynyt määrällistä tutkimusta kuvataiteen arvonlisäverokannan alentamisen vaikutuksista kuvataiteen hintoihin tai kulutukseen. Perustelut kuvataiteen alennetulle arvonlisäverokannalle eivät tästä johtuen perustu laskennalliseen tutkimustietoon. Aihe voisikin vaatia lisäselvityksiä sekä mahdollista tarkempaa määrällistä tutkimusta laadullisen tutkimuksen lisäksi.

## Lähteet

- Aaltonen, T. 2012a. Tilausteosten verotuksesta. Teoksessa Järvipetäjä, M. & Nikkilä, A. (toim.). Taide rakennushankkeessa. Opas tilaajalle. Helsinki: Suomen Rakennusmedia Oy.
- Aaltonen, T. 2012b. Tilausteos ja sopimukset. Teoksessa Järvipetäjä, M. & Nikkilä, A. (toim.). Taide rakennushankkeessa. Opas tilaajalle. Helsinki: Suomen Rakennusmedia Oy.
- Ahosola, J. & Ahosola, J. 2020. Kirjanpidon ja verotuksen erityiskysymyksiä käytännönläheisesti. Helsinki: Helsingin Kamari Oy.
- Arvonlisäverolaki 1501/1993.  
<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501#O1L7P79c>.  
 17.6.2021.
- Borowiecki, K. J. & Navarrete, T. 2018. Fiscal and economic aspects of book consumption in the European Union. *Journal of Cultural Economics*, volume 42, 309–339. <https://doi.org/10.1007/s10824-017-9307-z>. 22.7.2021.
- Eduskunta. 2002. Hallituksen esitys laeiksi arvonlisäverolain sekä Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain 18 b §:n muuttamisesta. Valtiovarainkunnan mietintö 24/2002 vp. [https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/Mietinto/Documents/vavm\\_24+2002.pdf](https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/Mietinto/Documents/vavm_24+2002.pdf). 5.7.2021.
- Eduskunta. 2019. Kirjallinen kysymys mediataiteen ensimyyntin arvonlisäverokannasta. KK 260/2019 vp. [https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/Kysymys/Documents/KK\\_260+2019.pdf](https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/Kysymys/Documents/KK_260+2019.pdf). 10.8.2021.
- Eduskunta. 2021. Tekijänoikeuslain uudistus – DSM-direktiivin toimeenpano Suomessa. Lakihankkeiden tietopaketti – LATI. <https://bit.ly/3DUEDa8>. 21.8.2021.
- Euroopan unionin neuvosto. Neuvostossa yhteisymmärrys alv-kantoja koskevista päivitetystä säännöistä. *Lehdistötiedote* 7.12.2021. <https://bit.ly/3er9z7H>. 26.12.2021.
- Euroopan unionin tuomioistuimien tuomio. Asia C-169/00. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:62000CJ0169&from=FI>. 5.7.2021.
- Euroopan yhteisöjen virallinen lehti. 1994. Neuvoston direktiivi 94/5/EEY, annettu 14 päivänä helmikuuta 1994, yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta - käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelyt. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/ALL/?uri=CELEX%3A31994L0005>. 14.12.2021.
- Euroopan yhteisöjen virallinen lehti. 2001. Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2001/84/EY, annettu 27 päivänä syyskuuta 2001, alkuperäisen taideteoksen tekijän oikeudesta jälleenmyyntikorvaukseen. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX:32001L0084>. 14.12.2021.

- Euroopan unionin virallinen lehti. 2019. Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2019/790, annettu 17 päivänä huhtikuuta 2019, tekijänoikeudesta ja lähioikeuksista digitaalisilla sisämarkkinoilla ja direktiivien 96/9/EY ja 2001/29/EY muuttamisesta (ETA:n kannalta merkityksellinen teksti.). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32019L0790&from=FI>. 21.8.2021.
- Euroopan unionin virallinen lehti. 2020. Liite 1, Yhdistetty nimikkeistö. L 361. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2020:361:FULL&from=FI>. 16.7.2021.
- Frame Contemporary Art Finland. 2020. Taidegalleriatilasto 2019. <https://bit.ly/3m3S3um>. 6.8.2021.
- Frame Contemporary Art Finland. 2021. Taiteilijan opas kansainvälistymiseen. <https://frame-finland.fi/ammattilaisille/palvelut-taiteilijoille/taiteilijan-opas-kansainvalistymiseen/>. 4.8.2021.
- Hemels, S. 2005. Art and European VAT. International VAT Monitor March/April 2005. SSRN. 14.6.2021.
- Hemels, S. 2009. Influence of Different Purposes of Value Added Tax and Personal Income Tax on an Effective and Efficient Use of Tax Incentives: Taking Tax Incentives for the Arts and Culture as an Example. Teoksessa Lang, M., Melz, P. & Kristoffersson E. (toim.). Value Added Tax and Direct Taxation. SSRN. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1959993](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1959993). 23.7.2021.
- Hirvonen, A. 2011. Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17. Helsinki: Helsingin yliopisto, Oikeustieteellinen tiedekunta. [https://www2.helsinki.fi/sites/default/files/atoms/files/hirvonen\\_mitka\\_metodit.pdf](https://www2.helsinki.fi/sites/default/files/atoms/files/hirvonen_mitka_metodit.pdf). 21.8.2021.
- Juanto, L., Punavaara, A. & Saukko, P. 2018. Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Helsinki: Alma Talent Oy.
- Jyväskylän ammattikorkeakoulu. 2021. Kirjallisuuskatsaukset. Opinnäytetyön ohjaajan käsikirja. <https://oppimateriaalit.jamk.fi/yamk-kasikirja/kirjallisuuskatsaukset/>. 22.1.2022.
- Kallio, M., Lindholm, M., Ojala, M., Säskilähti, J. & Takalo, T. 2019. Arvonlisäverotus 2019. Helsinki: Edita Publishing Ltd.
- Keskuskauppakamari. 2019. ATA Carnet – Passi tavaroillesi väliaikaiseen vientiin. Helsinki: Kauppakamari. PDF-julkaisu. <https://www.atacarnet.fi/ATA-carnet-yleisohjeet>. 4.8.2021.
- Keskuskauppakamari. 2021. ATA carnet -tulliasiakirja. <https://kauppakamari.fi/palvelut/vientiprosessit/ulkomaankaupan-asiakirjat-ja-tullaus/ata-carnet-tulliasiakirja/>. 4.8.2021.
- Kulttuuripolitiikan tutkimuskeskus Cupore. 2019. Taiteen ja kulttuurin barometri 2018. Taiteilijoiden ja taiteen liikkuvuus. Cuporen verkkojulkaisuja 51. Helsinki: Kulttuuripolitiikan tutkimuskeskus Cupore. [https://www.cupore.fi/images/tiedostot/2019/taiteilijoiden\\_ja\\_taiteen\\_liikkuvuus.\\_taiteen\\_ja\\_kulttuurin\\_barometri\\_2018.\\_v\\_09.pdf](https://www.cupore.fi/images/tiedostot/2019/taiteilijoiden_ja_taiteen_liikkuvuus._taiteen_ja_kulttuurin_barometri_2018._v_09.pdf). 22.8.2021.
- Kuvasto ry. 2019. Euroopan parlamentti äänesti taiteilijoiden puolesta – tekijänoikeusdirektiivi hyväksyttiin. Uutiset. <https://kuvasto.fi/2019/03/euroopan-parlamentti-aanesti->

- taiteilijoiden-puolesta-tekijanoikeusdirektiivi-hyväksyttiin/.  
21.8.2021.
- Kuvasto ry. 2021. Usein kysytyt kysymykset. <https://kuvasto.fi/usein-kysytyt-kysymykset/>. 14.6.2021.
- Laine, T. 2011. Mitä on "Taide"? HI8 taidehistoria. Opetuksen blogit -  
blog.edu.turku.fi -sivusto.  
<https://blog.edu.turku.fi/hi8taidehistoria1/category/a1-mita-on-taide/>.  
22.7.2021.
- Laitinen-Laiho, P. 2011. Miten sijoitan taiteeseen. Mistä taideteoksen arvo  
muodostuu. Helsinki: Minerva kustannus Oy.
- Luukkanen-Hirvikoksi, T. 2015. Yritysten taidekokoelmat Suomessa.  
Keräilypolitiikat, taiteen esittämisen käytännöt ja merkitykset  
elinkeinoelämässä. Jyväskylän yliopisto. Väitöskirja.  
<http://urn.fi/URN:ISBN:978-951-39-6306-4>. 8.6.2021.
- Merryman, J. H., Elsen A. E. & Urice, S. K. (toim.). 2007. Law, Ethics and the  
Visual Arts. Alpen aan den Rijn, Netherlands: Kluwer Law  
International BV.
- Määttä, K. 2015. Arvonlisäverolain tulkintaongelmat. Helsinki: Helsingin Kamari  
Oy.
- Neuvonen, R. 2019. Viestintä- ja informaatio-oikeuden perusteet. Helsinki:  
Kauppakamari.
- Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006,  
yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. [https://eur-  
lex.europa.eu/legal-content/fi/TXT/?uri=CELEX%3A32006L0112](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/fi/TXT/?uri=CELEX%3A32006L0112).  
14.12.2021.
- Nieminen, H., Kuusi, A. & Lehtonen, A. 2019. Ammattitaiteilijan verotusohjeita  
(päivitetty 2019). Suomen taiteilijaseura.  
[https://www.artists.fi/sites/default/files/inline-files/2021-  
04/STS\\_vero-ohje\\_tammikuu-2019.pdf](https://www.artists.fi/sites/default/files/inline-files/2021-04/STS_vero-ohje_tammikuu-2019.pdf). 23.7.2021.
- Nyrhinen, R., Hyttinen, P. & Lamppu, K. 2019. Arvonlisäverotus käytännössä.  
Helsinki: Alma Talent.
- Puukka, P. 2021. Kuka tahansa ei kelpaa taiteilijaksi, Laura Friman kirjoitti ja  
aloitti kiivaan väittelyn – kysimme asiantuntijalta, kuka tittelin  
ansaitsee. YLE Uutiset. <https://yle.fi/uutiset/3-11861151>. 23.7.2021.
- STT. 2021. Euroopan unioni mahdollistamassa sanomalehtien ja kirjojen  
vapautuksen arvonlisäverosta. Yle uutiset. [https://yle.fi/uutiset/3-  
12220185](https://yle.fi/uutiset/3-12220185). 26.12.2021.
- Suomen taiteilijaseura. 2021a. Kuvataiteilijan arvonlisävero-ohje.  
<https://www.artists.fi/fi/taiteilijalle/kuinka-elaakuvataiteella/kuvataiteilijan-arvonlisävero-ohje>. 23.7.2021.
- Suomen Taiteilijaseura. 2021b. Kauppahintaa, palkkaa vai työkorvausta?.  
Kuinka elää kuvataiteella -sivusto.  
<https://www.artists.fi/fi/taiteilijalle/kuinka-elaakuvataiteella/kauppahintaa-palkkaa-vai-tyokorvausta>. 12.12.2021.
- Taidemaalariiliitto. Taideteoksen tilaamisen käytännöt. Taide rakennetussa  
ympäristössä.  
[https://www.painters.fi/taiteenhankintamalli/taideteoksen-  
tilaamisen-kaytannot/](https://www.painters.fi/taiteenhankintamalli/taideteoksen-tilaamisen-kaytannot/). 12.12.2021.
- Taloustaito. 2016. Miten yritys vähentää taideteoksen hankintakulut  
verotuksessa? Taloustaito.



- <https://www.taloustaito.fi/vapaalla/miten-yritys-vahentaa-taideoksen-hankintakulut-verotuksessa/#23ec2f78>. 17.6.2021
- Tekijänoikeuslaki 404/1961.  
<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1961/19610404?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=tekij%C3%A4noikeuslaki>.  
 14.6.2021.
- Tiliaktiiva Oy:n KLT-kirjanpitäjät. 2019. Taiteilijoiden arvonlisäverotukseen muutoksia. Tilisanomat 2/2019.  
<https://tilisanomat.fi/verotus/taiteilijoiden-arvonlisaverotus>.  
 16.7.2021.
- Tulli. 2021a. CN-nimikkeistö. <https://tulli.fi/tilastot/cn-nimikkeisto>. 14.7.2021.
- Tulli. 2021b. Veroton maahantuonti arvonlisäverotuksessa. Tuonin asiakasohje 35/2015. Versio 15.4.2021. <https://bit.ly/3dSI9bl>.  
 10.8.2021.
- Verohallinto. 2001. Suoramyyntin arvonlisäverotuksesta. Syventävät vero-ohjeet. [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48156/suoramyyntin\\_arvonlisaverotuksesta/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48156/suoramyyntin_arvonlisaverotuksesta/). 11.12.2021.
- Verohallinto. 2017. Kuvataiteilijoiden arvonlisäverotuksesta. Verohallinnon ohjeet. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48086/kuvataiteilijoiden-arvonlisaverotuksesta/>.  
 17.6.2021.
- Verohallinto 2018. Maahantuonnin arvonlisäveron peruste. Syventävät vero-ohjeet. <https://bit.ly/3GM4dAj>. 10.8.2021.
- Verohallinto. 2019. Taiteilijat ja muut esiintymispalkkioita saavat voivat hakeutua arvonlisäverovelvollisiksi. Uutinen 20.3.2019.  
<https://bit.ly/3s4X2yQ>. 19.7.2021.
- Verohallinto. 2020. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Verohallinnon ohjeet. <https://bit.ly/3DRBS9B>. 6.8.2021.
- Verohallinto. 2021a. Arvonlisäverottoman vähäisen toiminnan raja 15 000 euroa. Syventävät vero-ohjeet. <https://bit.ly/3GM4Mdp>. 23.7.2021.
- Verohallinto. 2021b. Arvonlisäveron alarajahuojennus.  
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/alarajahuojennus/>. 23.7.2021.
- Verohallinto 2021c. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. Syventävät vero-ohjeet. <https://bit.ly/3oRAYFP>. 11.12.2021.
- Verohallinto 2021d. Ahvenanmaan veroraja arvonlisäverotuksessa. Syventävät vero-ohjeet. <https://bit.ly/3pYMK0H>. 10.8.2021.
- Verohallinto 2021e. Käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettely.  
<https://bit.ly/3E0xlww>. 9.12.2021.
- Vilka, H. 2021. Näin onnistut opinnäytetyössä : ratkaisut tutkimuksen umpikujiiin. Jyväskylä: PS-kustannus. Ellibs. 22.1.2022.
- Äärilä L., Nyrhinen R., Hyttinen P. & Lamppu K. 2017. Arvonlisäverotus käytännössä. Helsinki: Alma Talent Oy. Alma Talent. 29.6.2021.

