

VALTIOVARAINVALIOKUNNAN MIETINTÖ 21/2010 vp

Hallituksen esitys laeiksi arvonlisäverolain muuttamisesta ja arvonlisäverolain väliaikai- sesta muuttamisesta

JOHDANTO

Vireilletulo

Eduskunta on 14 päivänä huhtikuuta 2010 lähettänyt valtiovarainvaliokuntaan valmistelevasti käsiteltäväksi hallituksen esityksen laeiksi arvonlisäverolain muuttamisesta ja arvonlisäverolain väliaikaisesta muuttamisesta (HE 41/2010 vp).

Lakialoitteet

Valiokunta on käsitellyt esityksen yhteydessä seuraavat aloitteet:

- LA 42/2008 vp — Matti Kangas /vas ym.:
Laki arvonlisäverolain muuttamisesta (läh. 11.6.2008)
- LA 126/2008 vp — Tarja Filatov /sd ym.:
Laki arvonlisäverolain muuttamisesta (läh. 19.11.2008)
- LA 98/2009 vp — Tarja Filatov /sd ym.:
Laki arvonlisäverolain muuttamisesta (läh. 11.11.2009)

Jaostovalmistelu

Asia on valmisteltu valtiovarainvaliokunnan verojaostossa.

Asiantuntijat

Verojaostossa ovat olleet kuultavina

- neuvotteleva virkamies Tiina Maisala, valtiovarainministeriö
- valtiosihteeri Antti Pelttari ja poliisitarkastaja Antti Simanainen, sisäasiainministeriö
- ylitarkastaja Tarja Virkkunen, työ- ja elinkeinoministeriö
- ylitarkastaja Leila Himanka ja apulaisjohtaja Juha Kuusala, Verohallitus
- projektipäällikkö Janne Marttinen, Viranomaisyhteistyön kehittämisprojekti Virke
- Tax Partner, VT Kirsti Auranen, Ernst & Young Oy edustaen Keskuskauppakamaria
- veroasiantuntija, VT Mika Jokinen, Elinkeinoelämän keskusliitto
- toimitusjohtaja Markku Hirvonen, Harmaa Hirvi Oy
- työmarkkinajohtaja Tapio Kari, Rakennusteollisuus RT ry
- yhdistyksen hallituksen jäsen, OTK Leena Äärilä, Suomen Veroasiantuntijat ry
- lakiasiain johtaja Vesa Korpela, Veronmaksajain Keskusliitto ry.

Lisäksi kirjallisen lausunnon ovat toimittaneet

- Rakennusliitto ry
- Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry
- Suomen Kuntaliitto
- Suomen Yrittäjät ry
- Taloushallintoliitto
- valtiovarainministeriö.

HALLITUKSEN ESITYS JA LAKIALOITTEET

Hallituksen esitys

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi arvonlisäverolakia siten, että siinä säädettäisiin rakentamispalvelujen ja päästöoikeuksien käännetyistä arvonlisäverovelvollisuudesta. Käännettyä verovelvollisuutta sovellettaessa verovelvollinen olisi myyjän sijasta ostaja.

Lisäksi arvonlisäverolakiin tehtäisiin matkatoimistopalvelun veron perusteen laskentatavan tekninen muutos.

Arvonlisäverolakia ehdotetaan myös väliaikaisesti muutettavaksi pykäläviittausten vuoksi.

Lait ovat tarkoitetut tulemaan voimaan pääsääntöisesti vuoden 2011 huhtikuun alusta. Päästöoikeuksien käännetty arvonlisäverovelvollisuus ja matkatoimistopalvelun veron perusteen laskentatavan tekninen muutos tulisivat kuitenkin voimaan jo vuoden 2010 heinäkuun alusta.

Lakialoitteet

LA 42/2008 vp. Lakialoitteessa ehdotetaan rakennuspalveluiden urakkasopimuksiin perustu-

vissa ostoissa ja myynneissä siirtymistä ns. käännettyyn arvonlisäverojärjestelmään. Aloite on vasemmistoliiton eduskuntaryhmän ryhmäaloite.

LA 126/2008 vp ja LA 98/2009 vp. Lakialoitteissa ehdotetaan käyttöönotettavaksi käännetty arvonlisäverojärjestelmä. Sillä tarkoitetaan järjestelmää, jossa arvonlisäveron maksu on siirretty työsuoritukset tekevältä aliurakoitsijalta työsuorituksen vastaanottavalle pääurakoitsijalle toimialoilla, joille on luonteenomaista pitkät aliurakointiketjut, kuten rakentamisessa. Käännetty arvonlisävero on käytössä myös monissa EU-maissa. Käännetyllä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään estämään tilanteet, joissa aliurakoitsijan maksamatta jääneet arvonlisäverot hyväksytään vähennyskelpoisiksi pääurakoitsijan arvonlisäverotuksessa. Toisena keskeisenä tavoitteena on ollut pienentää veronkierrosta johtuvia kilpailun vääristymiä markkinoilla.

VALIOKUNNAN KANNANOTOT

Perustelut

Valiokunta puoltaa hallituksen esityksen hyväksymistä voimaantulosäännöksiä koskevin vähäisin muutoksin.

Hallituksen esitys sisältää kolme eri muutosta voimassa olevaan arvonlisäverolakiin. Niistä keskeisin koskee käännetyin verovelvollisuuden käyttöönottoa rakennusalaalla. Tavoitteena on pienentää aliurakoitsijoiden epärehellisyydestä johtuvaa arvonlisäveromenetystä ja korjata rehellen ja epärehellen verovelvollisten välistä kilpailutilannetta rakennusalaalla. Muutokset ovat merkittäviä, ja niiden käyttöönottoon tarvitaan riittävä aika. Esityksessä lähdetään sen vuoksi siitä, että uudet säännökset tulisivat näillä osin voimaan 1.4.2011.

Käännettyä verovelvollisuutta ehdotetaan sovellettavaksi lisäksi myös kasvihuonekaasujen päästöoikeuksien myyntiin. Tämä muutos on tarkoitettu ehkäisemään ennalta Suomessa sellaisia huomattavia arvonlisäveropetoksia, joita on tullut ilmi viime aikoina mm. Ranskassa, Hollannissa, Isossa-Britanniassa, Norjassa ja Espanjassa. Useat Euroopan maat ovat muuttaneet tai muuttamassa vastaavasti omaa lainsäädäntöään sen jälkeen, kun se tuli mahdolliseksi arvonlisäverodirektiivin muutoksella tänä keväänä. Vaikkei Suomessa sinänsä ole vielä ilmennyt petollista toimintaa, ehdotettua muutosta pidetään perusteltuna päästökaupan luonteen ja nopearytmisyyden sekä mahdollisesti aiheutuvien vahinkojen suuruuden vuoksi.

Kolmas muutos on luonteeltaan tekninen, ja se koskee matkatoimistopalvelujen veron perusteen laskentatapaa. Muutostarve johtuu 1.7.2010 voimaantulevista uusista arvonlisäverokannoista, joiden vuoksi voimassa olevaa säännöstä olisi joka tapauksessa muutettava. Ehdotettu säännös on rakenteeltaan nykyistä joustavampi niin, etteivät verokantojen muutokset vaikuttaisi siihen jatkossa. Veron perusteena olisi voittomarginaali ilman veron osuutta.

Päästöoikeuksien käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta koskevat säännökset samoin kuin matkatoimistopalveluiden veron perustetta koskeva muutos on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.7.2010. Esitys sisältää eri voimaantuloajankohtien vuoksi kaksi lakia, joista toinen olisi voimassa väliaikaisesti 1.7.2010—31.3.2011 välisen ajan ja toinen pysyvästi 1.4.2011 lukien.

Valiokunta pitää ehdotuksia kaikkiaan perusteltuina ja tarpeellisina. Päästöoikeuksien käännettyä verovelvollisuutta ja matkatoimistopalvelujen veron perustetta koskevat muutosehdotukset ovat selkeitä eivätkä anna aiheita lisähuomioihin. Koska asian ratkaiseva täysistuntokäsittely siirtyy lähelle kaavailtua voimaantuloajankohtaa 1.7.2010, valiokunta pitää kuitenkin tarpeellisena jättää lakien voimaantuloajankohdat tältä osin avoimiksi ja täydennettäviksi lakien vahvistamisen yhteydessä.

Valiokunta käsittelee seuraavassa yksinomaan rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta koskevia ehdotuksia.

Poikkeussääntelyn taustaa

Hallituksen esityksessä on kuvattu monipuolisesti rakennustuotannon rakennetta ja volyymia sekä rakennusalan harmaan talouden ja talousrikollisuuden määrää ja siitä aiheutuvia haittoja ja menetyksiä. Kuva tarkentuu todennäköisesti huomattavasti vielä tästä, kun tarkastusvaliokunnan tilaama selvitys harmaasta taloudesta valmistuu ennen juhannusta¹. Olennaista kuitenkin on, että jo nyt harmaan talouden arvioidaan aiheuttavan rakennusallalla kaikkiaan 400—500

miljoonan euron vuotuiset vahingot. Tästä ilmoitulemattoman arvonlisäveron määräksi on arvioitu vajaat 150 miljoonaa euroa² ja siitä aliurakoitsijoiden osuudeksi noin 80 prosenttia.

Tilanne on lisäksi huonontunut koko 2000-luvun. Rakennusalan harmaan talouden määrä on kääntynyt kasvuun, ja rikokset ovat muuttuneet entistä törkeämmiksi. Tämä näkyy sekä talousrikostutkinnassa että verotarkastuskertomusten maksuunpanoesityksissä. Huolestuttavin piirre on kenties se, että toimijoina on yhä useammin järjestäytyneen rikollisuuden edustajia ja että toimintatavat esimerkiksi kuittikaupassa ovat entistä ammattimaisempia.

Petollinen toiminta vähentää verotuloja, työllistää verovalvonnan, talousrikostutkinnan ja tuomioistuimet sekä vääristää kilpailua. Kokonaiskuvan vakavuutta kuvaa se, että poliisin tietoon arvioidaan tulevan vain 5—10 prosenttia kaikista talousrikoksista. Piilorikollisuuden osuus on siis huomattava. Verorikosten ja niiden liitännäisrikosten osuus kaikista talousrikoksista Suomessa on esityksen perusteluiden mukaan noin 50—60 prosenttia. Talousrikollisuuden vastainen työ edellyttää siis verotusta koskevia ratkaisuja.

Yksi rakennusallalle sitkeästi juurtunut petoksentekotapa on se, jossa aliurakoitsija jättää arvonlisäverot maksamatta valtiolle, vaikka pääurakoitsija vähentää aliurakoitsijan laskuttamat arvonlisäverot omassa arvonlisäverotuksessaan. Tämä koskee erityisesti pitkiä aliurakointiketjuja, joiden loppupäässä toimivien yritysten toimintatavoista ei voida varmistua, vaikka pääurakoitsija toimisi kuinka huolellisesti. Esityksellä on tarkoitus estää juuri tämä veropako.

Johtopäätöksiä

Rakennusalan harmaan talouden systemaattinen torjunta aloitettiin Suomessa 1990-luvun puolivälissä eli noin 15 vuotta sitten. Tänä aikana on kehitetty rakennusalan valvontaa koskevaa lainsäädäntöä (mm. tilaajavastuulaki) ja sovittu Verohallinnon ja muiden viranomaistahojen

¹ Tarkastusvaliokunnan tilaustutkimus Suomen kansainvälistyvä harmaa talous, TRO 7/2008 vp.

² Verohallinnon tekemä arvio vuoden 2008 tasolla.

sekä rakennusalan kesken toimenpiteistä, joilla on pyritty estämään petollista toimintaa (mm. kulkulupajärjestelmä). Tästä huolimatta harmaan talouden aiheuttamat fiskaliset menetykset ovat huomattavat ja rehellisille yrittäjille aiheutuva vakava kilpailuhaitta yleisesti tunnus-tettu.

Vallitseva tilanne on siis se, että hyvästä tar-koituksesta, yhteisestä tahtotilasta ja tähänasti-sista toimista huolimatta tilanne on huonontunut entisestään. Tosiasia on myös, että harmaan talouden ongelmia ei voida ratkaista nykyäky-min yksinomaan verovalvonnalla. Valiokunta pitää sen vuoksi käytännössä välttämättömänä ottaa käyttöön uusia keinoja harmaan talouden torjuntaan.

Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvol-lisuus on ollut usein esillä yhtenä keinona tehos-taa harmaan talouden vastaista työtä. Järjestel-män käyttöönottoa on vastustettu ennen muuta siksi, että siitä aiheutuisi tulkintaongelmia, mer-kittävää lisätyötä ja hallinnollisia kustannuksia niin yrityksille kuin Verohallinnolle. Järjestel-mä olisi myös haavoittuva mm. pääurakoitsijoi-den maksukyvyttömyys- tai konkurssitilanteis-sa. Vero saattaisi jäädä silloin kertymättä koko rakennusurakan ja siihen liittyvän materiaalin osalta. Lisäksi on arveltu, että aliurakointiin liit-tyvä veronkierto hakisi vain uusia muotoja eikä tavoiteltua kokonaissästöä syntyisikään. Mer-kittävänä perusteena on ollut lisäksi se, ettei järjestelmä estä veropaon pahimpia muotoja, pimeää työtä ja kuittikauppaa.

Näkemykset on toistettu myös tämän asian käsittelyn yhteydessä, ja ne ovat sinänsä tärkeitä ja huomioon otettavia näkökohtia. Tulkintaan on löydettävissä kuitenkin yhteinen näkemys ja li-sätyön tarvetta voidaan keventää riittävällä ja aktiivisella ohjauksella. Havainnot veronkier-ron uusista muodoista merkitsevät puolestaan verovalvonnan toimenpiteiden uudelleen koh-dennusta. Pääurakoitsijoiden määrä on joka tapauksessa pienempi kuin alalla toimivien aliurakoitsijoiden, ja osuvalla kohdehauulla val-vontaa voidaan tarkentaa lisää. Jos arvonlisä-verotukseen liittyvät petokset saadaan hallin-taan, valvonnan voimavarat voidaan kohdentaa

pimeään työhön ja työnantajasuoritusten val-vontaan.

Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisä-verovelvollisuus estää joka tapauksessa aliura-koitsijoiden arvonlisäverotilitysten laiminlyön-neistä aiheutuvat vahingot. Tämä perustuu sii-hen, että aliurakoinnissa arvonlisäveron suorit-taisi aliurakoitsijan sijasta työsuorituksen ostaja eli pääurakoitsija, joka voisi myös vähentää ilmoittamansa veron. Pääurakoitsija suorittaisi arvonlisäveroa koko rakennustyön arvosta, myös aliurakoitsijan arvonlisäyksen osalta. Viimeinen myynti pääurakoitsijalta tilaajalle olisi tavalliseen tapaan verollinen, ja pääurakoit-sija maksaisi sen perusteella arvonlisäveroa val-tiolle.

Esityksessä on arvioitu, että järjestelmä voi lisätä arvonlisäverotuottoja 80—120 miljoonaa euroa vuositasolla. Arvio on karkea, ja siihen liittyy huomattavia epävarmuustekijöitä. Siinä ei ole otettu huomioon myöskään aiheuttomista arvonlisäveropalautuksista aiheutuvia uusia verotulomenetyksiä. Näiden ohella on kuitenkin muistettava, että käännetty arvonlisäverovelvol-lisuus pienentää rakennusalan harmaan talouden kokonaishyötyä arvonlisäveron osuuden verran. Tämä yksistään oikaisee vinoutunutta kilpailu-tilannetta. Välillisesti se voi vähentää myös kiin-nostusta hankkia rikoshyötyä rakennusalalta.

Valinta järjestelmän käyttöönotosta on siis tehtävä tilanteessa, jossa muutoksesta tiedetään olevan selvä hyöty mutta johon sisältyy uusia huolia. Yksiselitteistä hyvää ratkaisua ei ole ole-massa. Valiokunta on päättänyt kuitenkin edellä esitettyjen vakavien huolien vuoksi puoltamaan ehdotetun järjestelmän käyttöönottoa.

Käännetty arvonlisäverovelvollisuus on myös se pääasiallinen keino, jota useat Euroopan ta-loudellisesti vauraat maat ovat pitäneet raken-nusalalla käyttökelpoisena ja tehokkaana³. Näin,

³ Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus on ollut voimassa esimerkiksi Saksassa vuodesta 2004, Itävallassa vuodesta 2002 sekä Alankomaissa ja Bel-giassa jo viime vuosikymmenen puolelta. Se on otettu käyttöön viimeksi Ruotsissa heinäkuussa 2007. Suo-men lisäksi myös Norjassa kaavailaan järjestelmän käyttöönottoa.

vaikka rikoshyödyn tavoittelun on oletettu etsiytyvän järjestelmän käyttöönoton myötä toisaalle. Järjestelmän merkitystä kuvaa osaltaan myös se, että rakennusalan käännetty verovelvollisuus hyväksyttiin vuonna 2006 direktiivimuutoksella kaikkien jäsenvaltioiden käyttöön aiemman poikkeuslupamenettelyn sijasta.

Määritelmistä

Yleinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu myyjän verovelvollisuudelle. Tavarain tai palvelun myyjä laskuttaa ostajaa verollisella laskulla ja tilittää myynnin arvonlisäveron valtiolle. Ostajalla on vastaavasti oikeus vähentää ostoon sisältyvä arvonlisävero omassa arvonlisäverotuksessaan. Arvonlisävero maksetaan näin joka kerran, kun tavara tai palvelu myydään edelleen eli jokaisessa vaihdannan vaiheessa mutta vain sille kussakin vaiheessa syntyneestä arvonlisäyksestä.

Käännetty verovelvollisuus olisi poikkeus tästä yleisestä järjestelmästä. Siksi sen soveltamisalan tulee olla mahdollisimman selvä ja tarkkarajainen. Lisäksi sama yritys voi toimia eri hankkeissa eri rooleissa, yhdessä varsinaisena pääurakoitsijana eli ostajana ja toisessa aliurakoitsijana eli rakentamispalvelun myyjänä. Arvonlisäverotuksessa noudatettavat säännökset ovat silloin erilaiset, ja se on kyettävä ottamaan huomioon jo tarjousten teossa, urakkasopimuksissa ja aikanaan laskutuksessa. Soveltamistilanteet voivat siis vaihdella käytännössä yhden yrityksen sisällä, mikä korostaa soveltamisalan määrittelyn tärkeyttä.

Menettelyä ehdotetaan sovellettavaksi arvonlisäverolain 31 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettujen rakentamispalvelujen myyntiin ja työvoiman vuokraukseen rakentamispalveluja varten. Lainkohdassa tarkoitettuja rakentamispalveluita ovat kiinteistöön kohdistuvat rakennus- ja korjaustyöt sekä työn yhteydessä asennettujen tavarain luovutus. Edellytyksenä on lisäksi se, että palvelun ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalveluita tai suorittaa kiinteistön luovutuksia. Soveltamisalan kannalta keskeisiä tekijöitä ovat siten ostajan ja palvelun määrittely. Rakentamispalvelun myyjän status tai toiminnan luonne ei sen sijaan ole soveltamisalan kannalta ratkaiseva, eikä myyjää tarvitse sen vuoksi määritellä erikseen.

tamispalvelun myyjän status tai toiminnan luonne ei sen sijaan ole soveltamisalan kannalta ratkaiseva, eikä myyjää tarvitse sen vuoksi määritellä erikseen.

Soveltamisalan rajaukset. Soveltamisala ilmenee arvonlisäverolakiin otettavasta uudesta 8 c §:stä. Koska ongelmana on nimenomaan aliurakointiin liittyvä veropako, soveltamisala on tarkoitettu rajata vain aliurakoitsijoiden ja pääurakoitsijan välisiin myynteihin — ei sen sijaan ketjun viimeiseen myyntiin tilaajalle. Soveltamisala ei siten laajenisi tarpeettomasti kaikkiin lopputyöntekijöihin. Tämä raja on valiokunnan mielestä perusteltu ja selkeä. Kun yritys toimii urakkaketjussa osin aliurakoitsijana ja osin urakoitsijana, käännettyä verovelvollisuutta sovellettaisiin kaikkiin ketjussa tapahtuviin myynteihin. Vasta pääurakoitsijan myynti tilaajalle olisi verollinen.

Soveltamisalan toinen raja on sitä vastoin ongelmallisempi eli kun kysymys on elinkeinotoimintaa harjoittavasta ostajasta, joka muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalveluita tai suorittaa kiinteistön luovutuksia. Raja on tehty käytännön toimijoiden aloitteesta, jotta järjestelmä ei laajenisi turhan laajalle rakennusalan ulkopuolelle. Raja on valiokunnan mielestä perusteltu ja hyväksyttävä, vaikka siitä aiheutuu väistämättä tulkintaongelmia soveltamisalan rajoista. Sääntely vastaa myös Ruotsin ja Saksan malleja. Valiokunta on käsitellyt rajanveto-ongelmia erikseen jäljempänä.

Kolmas raja liittyy rakentamispalveluiden määrittelyyn. Soveltamisalan ulkopuolelle on tarkoitettu jättää rakennusten suunnittelu- ja valvonta- ja muu niihin verrattava palvelu eli arvonlisäverolain 31 §:n 3 momentin 2 kohdan mukaiset palvelut. Raja on johdonmukainen esityksen tarkoituksen kannalta, ja se vastaa niin ikään Ruotsin ja Saksan mallia. Valiokunnalla ei ole siihen huomautettavaa. Koska lain soveltamispiiriin tulevien rakentamispalveluiden raja on osoittautunut muutoin ongelmalliseksi, valiokunta käsittelee käsitteen tulkintaa jäljempänä vielä erikseen.

Soveltamisalan viimeinen rajausta koskee vähäistä liiketoimintaa, joka on myös tarkoitus jättää soveltamisalan ulkopuolelle. Vaikka ostaja täyttäisi siis 8 c §:n yleiset soveltamisedellytykset, käännettyä verovelvollisuutta ei sovellettaisi, jos myyjän liiketoiminta on arvonlisäverolain 3 §:ssä tarkoitettu tavoin vähäistä. Rajausta on ymmärrettävä ja perusteltu, eikä valiokunnalla ole siihen huomautettavaa. Lisäksi soveltamistilanteet lienevät harvinaisia.

Soveltamisalan laajennus. Säännökseen ehdotetaan edellä olevien soveltamisalan rajausten lisäksi yhtä lisäystä, joka koskee ns. välimiestilanteita. Sen tarkoituksena on ainoastaan estää bulvaanimainen toiminta, jolla soveltamisalaa voitaisiin kiertää näennäisen väliyhtiön avulla. Lisäys on välttämätön, eikä se sinällään aiheuta tulkintaongelmia. Sikäli kuin säännös toimii tältä osin ennaltaehkäisevästi, ongelmaksi ei muodostu myyjän kannalta myöskään pitenevästä urakkaketjusta aiheutuvat tiedonsaantivaikeudet.

Yleislinjaus. Valiokunnan näkemys asiantuntijakuulemisen perusteella on se, että olennaisempaa on rajojen selkeys kuin se, missä raja lopulta kulkee. Selkeyden vaatimus korostuu, kun otetaan huomioon arvonlisäverotuksen luonne transaktiokohtaisena verona: osapuolten tulee tietää verovelvollisasemansa ja velvollisuutensa vaihdannan jokaisessa vaiheessa. Koska soveltamistilanteita on jatkuvasti paljon, tiedon on oltava käytännöllistä ja helposti saatavilla. Viime kädessä kysymys on verovelvollisten oikeusturvasta.

Ostajana rakentamispalveluita muutoin kuin satunnaisesti myyvä elinkeinonharjoittaja

Lakiin on siis tarkoitus ottaa uusi käsite, jonka avulla määriteltäisiin säännöksen soveltamisala. Esityksen ongelma on, ettei tätä käsitettä ole avattu juuri ollenkaan. Milloin siis on kysymys ostajasta, joka muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalveluita tai suorittaa kiinteistön luovutuksia.

Esityksen perusteluissa on todettu, että käännettyä verovelvollisuutta on tarkoitus soveltaa lähinnä rakennusalan yritysten välisiin myynteihin. Tämä on arvioinnin keskeisin lähtökohta. Kun lisäksi otetaan huomioon sääntelyn tarkoitus kitkeä petollinen toiminta aliurakointiketjuissa, säännöstä tulisi soveltaa valiokunnan käsityksen mukaan rakennusyritysten välisissä liiketoimissa laajassa merkityksessä Ruotsin mallin mukaisesti. Edellytyksenä ei siis olisi esimerkiksi se, että ostajan toiminta olisi pääasiallisesti rakennustoimintaa. Tulkinta vastaa Ruotsissa omaksuttua linjaa.

Soveltamisalaa ei ole sidottu kuitenkaan yksinomaan rakennusalan yrityksiin, vaan palvelun edelleen myyjänä voi olla myös muun alan yritys, kuten Ruotsissa. Yrityksen toimialaluokituksella yksistään ei siten ole ratkaisevaa merkitystä.

Myynnin satunnaisuutta on kuvattu esityksen perusteluissa termeillä *poikkeuksellisesti* ja *yksittäisissä tilanteissa*. Jos siis ostaja myy rakentamispalveluita poikkeuksellisesti ja yksittäisissä tilanteissa, käännettyä verovelvollisuutta ei sovellettaisi. Arvioinnissa otettaisiin huomioon esityksen perustelujen mukaan ostajan pääasiallinen toimiala ja toiminta, palvelujen tarjoamisen ja myynnin säännöllisyys sekä palvelusuoritusten määrä ja laajuus. Ratkaisu perustuisi siis näiden perusteella tehtävään kokonaisarviointiin. Esityksessä ei ole kuitenkaan kuvattu tätä tarkemmin, miten herkästi soveltamiskynnys ylittyy.

Valiokunta on harkinnut mahdollisuutta täsmentää ehdotettua 8 c §:ää niin, että siinä määriteltäisiin, mitä rakentamispalveluiden satunnaisella myynnillä tarkoitettaisiin. Tällainen lisäys on osoittautunut ongelmalliseksi mm. riittävän tarkkarajaisuuden kannalta. Valiokunta on halunnut lisäksi välttää sellaisia määrittelyitä, jotka saattaisivat antaa aiheutonta suojaa juuri sellaiselle toiminnalle, jota järjestelmällä halutaan kitkeä.

Valiokunta pitää kuitenkin aiheellisena tarkentaa perustelujen tasolla käsitettä siten, että rakentamispalveluiden satunnaisella myynnillä tarkoitetaan pääasiassa kertaluontoista, tila-

päistä, ei-toistuvaa ja vähäistä rakentamista, jota ei ole tarkoitettu jatkuvaksi toiminnaksi. Soveltamiskynnys on siten myös tässä melko alhainen.

Rakentamispalvelu

Esityksen keskeisin käsite on *rakentamispalvelu*; käännettyssä arvonlisäverovelvollisuudessa on kysymys niiden myynnistä tai työvoiman vuokrauksesta niitä varten. Käsite on määritelty arvonlisäverolain 31 §:n 3 momentissa⁴, ja sillä on jo oma soveltamiskäytäntönsä. Se ei ole sen vuoksi lähtökohtaisesti niin ongelmallinen kuin edellä rakentamispalveluita muutoin kuin satunnaisesti myyvän elinkeinonharjoittajan määrittely. Käytännössä tilanne saattaa olla kuitenkin toinen mm. siksi, ettei käännettyä verovelvollisuutta sovelleta tavarana myyntiin. Rajanveto tavarana ja palvelun välillä voi olla kuitenkin vaikeaa silloin, kun suoritteeseen sisältyy molempia, kuten työn yhteydessä asennetun tavarana myynnissä, esimerkiksi parketin asennuksessa.

Esityksen perusteluissa on todettu yleisesti, että käännettyä verovelvollisuutta on tarkoitus soveltaa rakennusyritysten välisissä liiketoimissa varsin laajasti erilaisiin rakennusalan palveluihin. Lisäksi yksityiskohtaisissa perusteluissa on lueteltu palveluja, joihin sovelletaan käännettä verovelvollisuutta. Vastaavasti on kuvattu palveluita, jotka jäävät soveltamisalan ulkopuolelle. Kumminkin ovat esimerkkiluetteloita, joita ei ole tarkoitettu kattaviksi. Ne kuvaavat kuitenkin olennaisimmat soveltamisalan piiriin tulevat palvelut.

Perusteluista ilmenee niin ikään, että kun pääsuorite, kuten asennus- ja liitännätö, on hyvin kattava, koko toimitusta pidetään palvelun myyntinä. Esimerkkejä voidaan yleistää valio-kunnan käsityksen mukaan siten, että yleensä, kun tavarana myyntiin liittyy asennus arvonlisä-

verolaissa tarkoitetun kiinteistön osaksi, kysymyksessä on rakentamispalvelu. Näin tavarana myynniksi jäisi käytännössä lähinnä juuri sellaiset yksinkertaiset tilanteet kuin jääkaapin tai paikastimen myynti ja liittäminen.

Ohjaustarpeet

Uusi sääntely kohdistuu laajasti yrityskenttään, vaikka sen varsinainen tarkoitus on estää epärehellisesti toimivilta vilpin mahdollisuus. Sen vuoksi on tärkeää, että uusia säännöksiä voitaisiin soveltaa alusta asti mahdollisimman yhtenäisesti ja ongelmitta. Tätä palvelee ajoissa annettava, käytännönläheinen ja riittävän tarkka ohjeistus. Sellaista valmistellaan parhaillaan valtiovarainministeriön johdolla. Työryhmässä on ministeriön ja Verohallinnon edustajien lisäksi myös elinkeinoelämän ja rakennusalan edustus. Viime kädessä Verohallinto antaa ja vastaa ohjeesta.

Valiokunta katsoo, että tällainen tavallista laajempi taustatyö ohjeistusta varten on tässä tilanteessa erityisen perusteltu ja suotava. Jotta asiansa hyvin hoitavat yritykset voisivat toimia myös uusien säännösten nojalla ilman kohtuutonta hallinnollista lisärasitetta, käytännössä ilmenevät tavallisimmat rajanveto- ja määrittelyongelmat tulee ratkoa ennakolta. Olennaista on saada muodostetuksi yhtenäinen käsitys soveltamisalan rajoista käytännön moninaisissa tulkintatilanteissa. Tätä palvelee nimenomaan hyvin työstetty ja toimintakäytännöt tunnistava ohjeistus.

Uudistus tulee vaatimaan joka tapauksessa lisätyötä niin yritysten kuin Verohallinnon piirissä. Rakennusyritysten hallintokulujen lisäykseksi on arvioitu noin 30 miljoonaa euroa, mistä valtaosa aiheutuu lisähenkilöstön palkkakuluista sekä tilitoimistojen lisäveloituksista. Vaikka kustannukset vaihtelevat yrityksen koon mukaan, lukua voi suhteuttaa siihen, että Suomessa rakennusallalla toimii yli 40 000 yritystä.

Verohallinnon ohjeistukseen, koulutukseen ja perusvalvontaan on arvioitu tarvittavan kolmen ensimmäisen soveltamisvuoden aikana noin 60 henkilötyövuotta ja sen jälkeen pysyvästi noin 30 henkilötyövuotta. Myös tätä voi suhteuttaa si-

⁴ Rakentamispalveluja ovat (1) kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö sekä työn yhteydessä asennetun tavarana luovutus sekä (2) tällaiseen työhön liittyvä suunnittelu, valvonta ja muu niihin verrattava palvelu (arvonlisäverolaki 31 §:n 3 mom.) 2 kohdan mukaiset palvelut on rajattu kuitenkin käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle.

ten, että vastaavalla henkilömäärällä ei olisi ker-
rytettävissä verohallinnon edustajan arvion mu-
kaan nyt arvioitua 80—120 miljoonan euron
vuotuista verotuoton lisäystä.

Ohjeistusta voidaan antaa paitsi kirjallisella
yleisohjeella, myös verotarkastusten yhteydes-
sä. Verotarkastuksessa olisi suotavaa omaksua
alkuvaiheessa ohjaava rooli ja noudattaa maltti-
lisuutta tulkinnoissa. Lisäksi tahattomissa virhe-
tilanteissa tulisi soveltaa mahdollisuuksien mu-
kaan arvonlisäverolain 178 §:n kuittaus säännös-
tä, koska laskutusvastuu säilyy esityksen mu-
kaan myyjällä. Tällä ei ole kuitenkaan käytän-
nössä aina mahdollisuutta varmistua ostajan
antamien tietojen oikeellisuudesta.

Valvontatarpeet

Hallituksen esityksessä on kuvattu yleisesti
myös rakennusalan harmaan talouden aiheutta-
mia ongelmia ja haasteita viranomaistaholle.
Vaikka nyt ehdotettu rakentamispalveluiden
käännetty arvonlisäverovelvollisuus tukkii tiet-
tyjä veropaon muotoja, olemassa olevat ongel-
mat ja muutoksen myötä syntyvät uudet keinot-
telumuodot edellyttävät edelleen tehokasta val-
vontaa. Kuten edellä on jo todettu, uusi järjestel-
mä ei poista pimeää työtä eikä harmaan talou-
den suurinta yksittäistä ongelmaa, kuittikaup-
paa. Se ei estä myöskään muita arvonlisävero-
petoksia rakennusallalla. Esillä on ollut erityises-
ti perusteettomien arvonlisäveropalautusten
hakijat, joiden määrän arvellaan lisääntyvän.

Valvonta ja viranomaisyhteistyö ovat siis
edelleen välttämättömiä. Entistä tärkeämpää on
myös tunnistaa uudenlaiset veroriskit ja kohden-
taa valvontaresurssit tarpeen mukaan uudella
lailla. Tilannetta helpottaa osaltaan Verohallin-
toon 1.5.2010 lukien perustettu veroriskien hal-
lintaan keskittyvä yksikkö, joka on jo aloittanut
yhteistyön verotarkastusyksikön kanssa. Vero-
hallinnon toimintojen uudelleenjärjestely toimi-
alakohtaiseksi tukee sekin asiantuntemuksen
keskittymistä ja yhtenäisten toimintatapojen ke-
hittämistä. Näiden kaikkien arvioidaan paran-
tavan mm. verovalvonnan resurssien ohjausta ja
työn vaikuttavuutta. Tämän ohella tulee kuiten-
kin huolehtia siitä, että harmaan talouden ja ta-

lousrikollisuuden torjuntaan on uusien haastei-
den edessä riittävä määrä resursseja.

Asian käsittelyn yhteydessä on ilmennyt toi-
saalta huolta siitä, että uudet valvontatoimet vii-
västyttävät myös oikeutettujen arvonlisävero-
palautusten maksatusta. Huolta ovat lisänneet
myös uudessa verotilijärjestelmässä ilmenneet
alkuvaikeudet. Valiokunta pitää tärkeänä huo-
lehtia siitä, että asiansa hyvin hoitavat yritykset
saavat palautuksensa nopeasti, kuten verotilijär-
jestelmän käyttöönoton yhteydessä tarkoitettiin.
Valvontatoimet tulisi siis kyetä kohdentamaan
myös tästä syystä mahdollisimman osuvasti vain
riskikohteisiin.

Näkökohta on ollut esillä myös valiokunnan
asiantuntijakuulemisessa, ja Verohallinnon tar-
kastusyksikkö on tunnistanut edellä olevat tar-
peet. Se on arvioinut lisäksi, että vastikään
1.1.2010 käyttöön otettu verotilijärjestelmä toi-
mii alkuvaikeuksien jälkeen sujuvasti vuoden
kuluttua, kun rakennusalan käännetty vero-
velvollisuus tulee voimaan.

Hallituksen joulukuussa 2009 vahvistamaan
talousrikosohjelmaan sisältyy useita kehittämis-
kohteita, joilla voitaisiin tehostaa pimeän työn
valvontaa. Tarkoituksena on parantaa viran-
omaisten yhteistyötä ja tietojenvaihtoa ja mah-
dollisuuksia puuttua yhä ammattimaisemmaksi
muuttuneeseen talousrikollisuuteen. Toimet
ovat ensiarvoisen tärkeitä harmaan talouden yh-
teiskunnalle aiheuttaman kaikkinaisen haitan
vähentämiseksi.

Seuranta

Käännettyä verovelvollisuutta koskeva muutos
on edellä kuvatuin tavoin varsin haasteellinen
käytännön kenttätössä. Valiokunta pitää sen
vuoksi tärkeänä saada tietoa uudistuksesta kerty-
vistä kokemuksista ja käytännössä noudatetuista
linjauksista. Valtiovarainministeriön tulisi
sen vuoksi antaa asiaa koskeva selvitys valio-
kunnalle vuoden 2012 loppuun mennessä. Sil-
loin voidaan myös arvioida, liittyykö ehdotet-
tuun sääntelyyn tarkentamis- tai muita lainsääd-
äntötarpeita.

Päätösehdotus

Edellä esitetyn perusteella valtiovarainvaliokunta ehdottaa,

että lakiehdotukset hyväksytään muutoin hallituksen esityksen mukaisina paitsi voimaantulosäännökset muutettuina (Valiokunnan muutosehdotukset),

että hyväksytään yksi lausuma (Valiokunnan lausumaehdotus) ja

että lakialoitteet LA 42/2008 vp, LA 126/2008 vp ja LA 98/2009 vp hylätään.

Valiokunnan muutosehdotukset

1. lakiehdotus

Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä huhtikuuta 2011, kuitenkin siten, että 8 b §, 80 §:n 2 ja 3

momentti, 94 §:n 1 momentin 12 kohta sekä 140 §:n 1 ja 2 momentti tulevat voimaan (*poist.*) päivänä (*poist.*)kuuta 2010.

(2. mom. kuten HE)

2. lakiehdotus

Tämä laki tulee voimaan (*poist.*) päivänä (*poist.*)kuuta 2010 ja on voimassa 31 päivään maaliskuuta 2011.

Valiokunnan lausumaehdotus

Eduskunta edellyttää, että hallitus seuraa lainmuutoksen vaikutuksia soveltamiskäytäntöön ja arvioi sen pohjalta lain muutostarpeita sekä toimittaa tästä selvityksen valtiovarainvaliokunnalle vuoden 2012 loppuun mennessä.

Helsingissä 15 päivänä kesäkuuta 2010

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa

pj. Hannes Manninen /kesk
vpj. Kari Rajamäki /sd
jäs. Christina Gestrin /r
Pertti Hemmilä /kok
Bjarne Kallis /kd
Kyösti Karjula /kesk
Esko Kiviranta /kesk
Mikko Kuoppa /vas
Reijo Laitinen /sd
Mika Lintilä /kesk
Olli Nepponen /kok

Kirsi Ojansuu /vihr
Markku Rossi /kesk
Matti Saarinen /sd
Petri Salo /kok (osittain)
Sari Sarkomaa /kok
Minna Sirnö /vas
Pia Viitanen /sd
vjäs. Leena Harkimo /kok (osittain)
Lauri Kähkönen /sd (osittain)
Eero Reijonen /kesk (osittain)
Tuula Väättäinen /sd (osittain).

Valiokunnan sihteerinä jaostokäsittelyssä on toiminut
valiokuntaneuvos Maarit Pekkanen.

VASTALAUSE

Perustelut

Hallituksen esityksen (HE 41/2010 vp) käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden käyttöönotosta rakennuslalla tarkoituksena on ehkäistä rakennuslalla sellaista veronkiertoa, jossa ostaja vähentää arvonlisäveron, jonka myyjä jättää maksamatta valtiolle.

Hallituksen esityksen perustelujen ja elinkeinon elämän edustajien antamien lausuntojen mukaan käännetty verovelvollisuus lisäisi rakennusalan rehellisten yritysten hallinnollisia kustannuksia vuosittain noin 30 miljoonalla eurol la. Taloustilanne huomioon ottaen tällaista lisäkustannusta voidaan pitää rakennuslalla erittäin merkittävänä.

Arvonlisävero on oma-aloitteinen vero, jossa verovelvolliset keräävät veron tavallaan verohallinnon puolesta. Näin ollen on itsestään selvää, että verovelvollisten arvonlisäverotukseen liittyvät hallinnolliset kustannukset tulisi pitää mahdollisimman pieninä. Edellä mainittu hallituksen esitys ei ole tämän tavoitteen mukainen. Rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden aiheuttamien lisäkustannusten kompensoimiseksi rakennuslalla tulisi ottaa käyttöön arvonlisäverotukseen liittyvä veronkantopalkkio. Tällainen verovelvollisille maksettava

veronkantopalkkio oli liikevaihtoverotuksessa käytössä vielä 1980-luvun loppupuolelle saakka. Veronkantopalkkion määrä oli tuolloin kaksi prosenttia suoritettavan veron määrästä. Käännettyä verovelvollisuutta sovellettaessa palkkion peruste tulisi luonnollisesti liittyä juuri käännetyn verovelvollisuuden soveltamiseen eikä myynnistä suoritettavan veron määrään.

Ehdotus

Edellä olevan perusteella ehdotan,

*että lakiehdotukset hyväksytään valio-
kunnan mietinnön mukaisina ja*

*että mietintöön sisältyvän lausuma-
ehdotuksen lisäksi hyväksytään toinen
lausuma (Vastalauseen lausumaehdo-
tus).*

Vastalauseen lausumaehdotus:

*Eduskunta edellyttää, että hallitus ryh-
tyy välittömästi toimenpiteisiin edellä
selostetun rakennuslala koskevan ar-
vonlisäveron veronkantopalkkion sää-
tämiseksi.*

Helsingissä 15 päivänä kesäkuuta 2010

Bjarne Kallis /kd