

Opinnäytetyö (AMK)

Liiketalous

Taloushallinto

2012

Jaakko Mäkiranta

# RAKENNUSALAN KÄÄNNETTY ARVONLISÄVERO



TURUN AMMATTIKORKEAKOULU  
TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Jaakko Mäkiranta

## RAKENNUSALAN KÄÄNNETTY ARVONLISÄVERO

Rakennusala koskeva arvonlisäverolainmuutos astui voimaan 1.4.2011. Lakimuutoksen tuloksena rakennusosalalla otettiin käyttöön käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Lakimuutos keräsi jo sen suunnittelusta lähtien paljon vastustusta alan toimijoiden taholta, mutta se otettiin siitä huolimatta käyttöön. Uudistuksen tarkoituksena on vähentää harmaan talouden toimintaa urakkaketjuissa ja siten kasvattaa valtion verotuloja.

Käännetty verovelvollisuus toimii siten, että pääsäännöstä poiketen rakennusketjun sisällä ostaja on velvollinen pidättämään arvonlisäveron maksamastaan hinnasta. Arvonlisäveron ilmoitusvelvollisuus säilyy kaikilla ketjun toimijoilla, mutta ainoastaan ketjun ensimmäisenä oleva pääurakoitsija suorittaa arvonlisäveron verohallinnolla. Ketjun muille toimijoille ei näin ollen jää mahdollisuutta jättää arvonlisäveroa tilittämättä.

Käännetyn verovelvollisuuden soveltamisalaa on rajattu suhteellisen tarkasti. Mitään yhtä yleispätevää sääntöä ei ole, mutta käytännössä soveltamisala riippuu kahdesta säännöstä. Ensimmäinen on, että myytävän tuotteen on oltava rakentamispalvelua. Rakentamispalvelusta on annettu tarkat määritelmät ja siihen sisältyy hyvin suuri määrä erilaisia suoritteita. Toisena kriteerinä on ostajan rakentamistoiminnan säännöllisyys. Ostajan tulee olla rakentamispalveluita muutoin kuin satunnaisesti myyvä toimija. Myöskään ostajan säännöllisyydestä ei ole tarkkaa määritelmää, vaan tilanteet tulee käytännössä harkita aina tapauskohtaisesti.

Uudistuksen lyhyen voimassaolon takia tarkkoja tutkimustuloksia lain vaikutuksista tai uudistuksen onnistumisesta ei ole vielä saatavilla.

### ASIASANAT:

Arvonlisäverotus, käännetty arvonlisäverotus, rakennusalan käännetty arvonlisäverotus

BACHELOR'S THESIS | ABSTRACT

TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Business | Financial management

2012| 42

Instructor: Hanna Kärkkäinen

Jaakko Mäkiranta

## REVERSED VALUE ADDED TAX IN BUILDING TRADE

New reform in value added tax legislation was established on 1 April 2011. As a result reversed value added tax was established in building trade. This reform met some very heavy resistance through its planning and introduction but was still brought into effect. Its goal was to decrease the amount of black economy in building trade and increase the government's tax income.

Contrary to standard value added tax, in reversed value added tax the buyer is obligated to retain the amount of tax. All players in the contract chain must report their taxes, but only the main contractor accounts for it. As a result, other players in the chain cannot achieve advantage by dismissing their taxes.

The coverage of the reversed value added tax is quite limited. There is no simple rule, but two pretty clear requirements can still be made. The first one is that, the service produced must be considered a construction service. The restrictions on what kind of service is considered a construction service are multifold. The second criterion is how often the buyer practices selling construction services. The buyer must sell construction services regularly in order to the reversed tax to apply. There is no simple way to tell what amounts of practices are considered regular.

As of now there are no reliable studies on the effects of the law or whether the reform has achieved its goals.

### KEYWORDS:

Value added tax, building trade, value added tax in building trade



# SISÄLTÖ

<b>1 JOHDANTO</b>	<b>7</b>
<b>2 YLEISTÄ RAKENNUSALAN ARVONLISÄVEROTUKSESTA</b>	<b>9</b>
<b>3 PALVELUT</b>	<b>13</b>
3.1 Kiinteistöön kohdistuvat palvelut	13
3.1.1 Rakennustyömaa	14
3.1.2 Koneet, laitteet ja kalusteet	14
3.1.3 Verkot	14
3.2 Rakentamispalvelu	15
3.2.1 Vuokranantajan edelleen veloitus	17
3.2.2 Kuljetus	17
3.2.3 Kiinteistöä hoitava yritys	17
3.2.4 Palvelun ja tavaran erottaminen	18
3.2.5 Muuta	19
3.3 Työvoiman vuokraaminen	20
3.4 Erilaiset suoritteet	20
<b>4 OSTAJA JA MYYJÄ</b>	<b>22</b>
4.1 Satunnaisuus	23
4.2 Kiinteistön luovutukset	26
4.3 Välittäjä	26
4.4 Valtio ja kunnat	27
4.5 Ulkomainen elinkeinonharjoittaja	27
<b>5 MENETTELYT</b>	<b>29</b>
5.1 Lasku	29
5.2 Kausiveroilmoitus ja vähennysoikeus	30
5.3 Negatiivinen vero	31
5.4 Muutokset kirjanpitoon	31
<b>6 TOTEUTUNEET VAIKUTUKSET</b>	<b>35</b>
6.1 Tutkimukset	35
6.2 Tulokset	36
6.3 Kokemukset muissa EU-valtioissa	40

<b>7 POHDINTA</b>	<b>41</b>
-------------------	-----------

<b>LÄHTEET</b>	<b>43</b>
----------------	-----------

## **LIITTEET**

Liite 1. Kausiveroilmoitus 2012

Liite 2. Käännetty verovelvollisuus. Lomake ostajan aseman ilmoittamiseksi

Liite 3. Käännetty verovelvollisuus. Lomake ostajan aseman ilmoittamiseksi, kun ostaja EI ole ALV 8c §:ssä tarkoitettu ostaja

## **KUVAT**

Kuva 1. Normaali arvonlisäveromenettely (Verohallinto. Asiantuntijakirjoitus 4/2012.) 10

Kuva 2. Käännetty arvonlisäveromenettely (Verohallinto. Asiantuntijakirjoitus 4/2012.)

11

## **KUVIOT**

Kuvio 1. Vähennyskelpoinen osto 32

Kuvio 2. Vähennyskelvoton osto 33

Kuvio 3. Ensimmäinen vaihtoehto 33

Kuvio 4. Toinen vaihtoehto 34

Kuvio 5. Käännetty arvonlisäverotus. Verohallinto 2011. Harmaan talouden selvitysyksikkö) 36

Kuvio 6. Alimman portaan urakoitsijat (Verohallinto 2011. Harmaan talouden selvitysyksikkö.) 37

Kuvio 7. Keskiportaan urakoitsijat (Verohallinto 2011. Harmaan talouden selvitysyksikkö.) 38

Kuvio 8. Pääurakoitsijat (Verohallinto 2011. Harmaan talouden selvitysyksikkö.) 38

Kuvio 9. Urakkaketjun ulkopuoliset toimijat. (Verohallinto. Harmaan talouden selvitysyksikkö.) 39

# 1 JOHDANTO

Sattumalta aprillipäivänä 1.4.2011 voimaan tullut rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus on tuonut merkittäviä uudistuksia alan verotusmenettelyyn. Uudistuksen yksinkertaisena tarkoituksena on vähentää harmaan talouden osuutta rakennusosalalla ja samalla lisätä valtion arvonlisäveroista saamia tuloja.

Uudistus on osa hallituksen vuonna 2009 tekemää periaatepäätöstä, jossa se sitoutui selvittämään ja tarpeen vaatiessa ottamaan käyttöön lähes 20 erilaista harmaan talouden torjuntatoimea. Tähän samaan periaatepäätökseen pohjautuvat myös rakennusalan ulkomaisia työntekijöitä koskeva veronumero sekä niin sanottu tilaajavastuu. Nämä ovat kuitenkin erillisiä uudistuksia eikä niitä siksi käsitellä tässä työssä.

Opinnäytetyön tarkoituksena on selvittää mahdollisimman monta ajan tasalla olevaa tietolähdettä käyttäen, miten käännetyn arvonlisäveromenettelyn soveltaminen etenee käytännössä. Työssä ei ole mahdollista käydä läpi kattavasti kaikkia käännetyn arvonlisäverolain soveltamistilanteita, vaan asioita on käsitelty yleisesti ja jossain kohdissa pyritty selventämään esimerkein. Lukijan oletetaan tuntevan jo ennestään normaalin arvonlisäveron toimintaperiaate ja arvonlisäverolaki, eikä niiden sisältöä käydä läpi tässä työssä.

Tämän työn tarkoituksena on toimia ohjeena käänteisen arvonlisäverotuksen soveltamiseen. Arvonlisäveron muut säännökset ja niiden vaikutukset on jätetty jo pelkästään niiden laajuuden takia tämän työn ulkopuolelle.

Vaikka tarkoituksena on käsitellä käännetyn arvonlisäverolain soveltamista kokonaisuutena, työssä on pyritty keskittymään eniten tulkinnanvaraisuutta sisältäviin aihealueisiin. Näitä ovat käänteisen arvonlisäveron soveltamisedellytykset. Käytännössä siis se, harjoittaako ostaja rakentamispalveluja säännöllisesti ja katsotaanko myytävä palvelu rakentamispalveluksi. Näihin kysymyksiin pyrin opinnäytetyössäni saamaan mahdollisimman kattavan vastauksen.

Jotta arvonlisäverolain soveltaminen ei jäisi kokonaan irralleen kokonaisuudesta, on mukaan otettu myös taustoja uudistuksen käyttöönotosta, sekä sen alkuperäisiä tavoitteita perusteluineen. Lopuksi on vielä käyty läpi yleiselläkin tasolla kiinnostavia tietoja uudistuksen onnistumisesta, vaikka tällaisia tutkimuksia on tehty vasta hyvin pieni määrä.

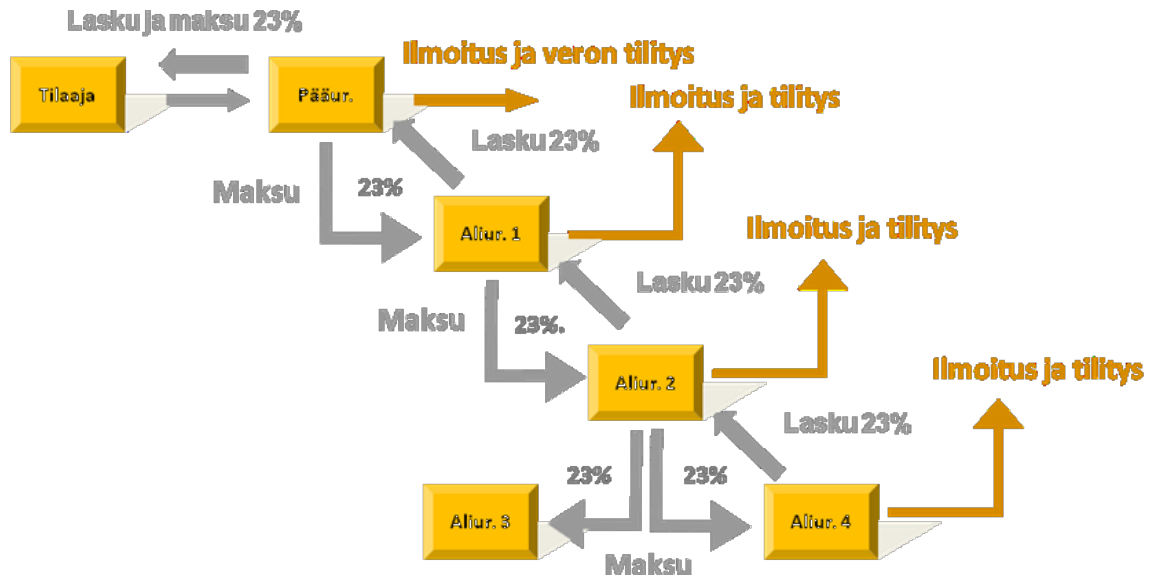


## **2 YLEISTÄ RAKENNUSALAN ARVONLISÄVEROTUKSESTA**

Harmaa talous ja talousrikollisuus aiheuttavat vuositasolla huomattavat kustannukset sekä valtiolle että rakennusalan yrityksille. Vahingot aiheutuvat maksamattomista arvonlisäveroista ja arvonlisäveron maksamatta jättämisestä aiheutuvasta kilpailuedusta. Yritykset, jotka noudattavat lakia jäävät selkeästi heikompaan asemaan tavoitellessaan samoja sopimuksia epärehellisten toimijoiden kanssa. (HE 41/2010.)

Euroopan Unionin 24.7.2006 antama direktiivi 2006/69/ EY muutti voimassa olevaa arvonlisäverodirektiiviä siten, että kaikilla jäsenvaltiolla oli mahdollisuus ottaa käyttöön käänteinen arvonlisäverovelvollisuus tietyillä aloilla. Tätä aikaisemmin tämä mahdollisuus oli annettu erikseen vain muutamalle jäsenmaalle. (HE 41/2010.)

Rakennusalalla urakoitsijoiden ja aliurakoitsijoiden ketjut ovat monesti pitkät ja samat yritykset näiden ketjujen sisällä voivat toimia sekä ostajina että myyjinä. Tällöin ketjun lopullinen kokoonpano jää usein pääurakoitsijallekin epäselväksi. Tämän takia on yleistä, että vaikka aliurakoitsija on jättänyt arvonlisäverot maksamatta, vähentää urakoitsija ne omassa verotuksessaan. (Verohallinto 2012.)



Kuva 1. Normaali arvonlisäveromenettely (Verohallinto Asiantuntijakirjoitus 4/2012.)

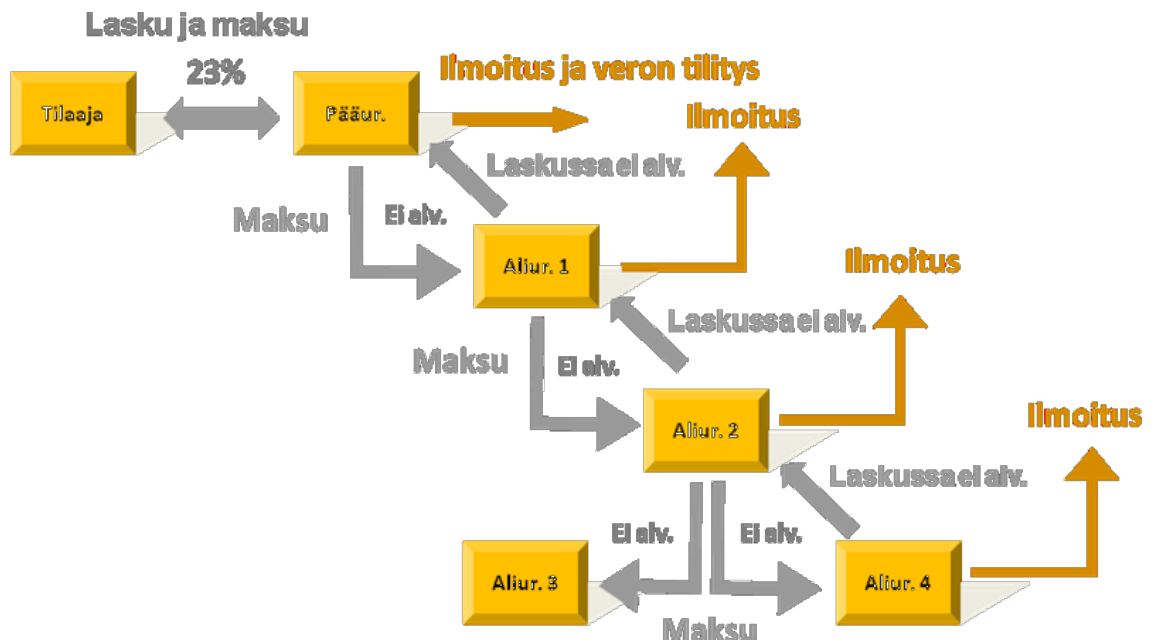
Oheisessa kuvassa on esitetty suhteellisen yksinkertaisen urakointiketjun toiminta. Suoritukset tapahtuvat ketjun koko pituudelta samalla tavalla ja mikä tahansa toimijoista voi jättää arvonlisäveronsa tilittämättä.

Vuonna 2008 tehdyssä verohallinnon Raksa -valvontahankkeessa tarkastettiin erityisesti urakointiketjun alapäähän sijoittuneita yrityksiä. Niiden tarkastuksissa esiintyi epäselvyyksiä 35 %:ssa tarkastetuista yrityksistä. Tätä lukua ei voi soveltaa kuitenkaan koko rakennusalaan, sillä verohallinnon onnistunut kohdevalinta on aiheuttanut normaalia suuremman prosenttiluvun. Yleisin valvontahankkeessa löydetty epäselvyys liittyi niin sanottuun kuittikauppaan eli väärennetyjen tai keksittyjen menojen vähentämiseen verotuksessa. (HE 41/2010.)

Rakennusteollisuus on kuitenkin valtiovarainministeriölle toimittamassaan lausunnossa tuonut esiin erään tähän liittyvän huomattavan epäkohdan. Täydellisesti toimiessaankin käänteinen arvonlisäverovelvollisuus ei mitenkään estäisi tätä niin sanottua kuittikauppaa, vaan kuten myöhemmin todetaan, itse asiassa helpottaisi väärensisältöisten ja jopa negatiivisten kausiveroilmoitusten läpimeinoa. (Rakennusteollisuus 2010.)

Valtiovarainministeriön mukaan uudistuksella voitaisiin saada 80–120 miljoonan vuosittainen lisäys verotuloihin (HE 41/2010). Uudistuksen vastustajat ovat kuitenkin monesti todenneet, että uudistuksen kannattavuutta ei voida laskea pelkästään verotulojen kasvun perusteella, vaan tulee ottaa huomioon myös järjestelmästä aiheutuneet kustannukset. Hallinnolliset kustannukset lisääntyvät niin rakennusalan yrityksillä kuin niiden sidosryhmilläkin. Tarkkaa arviota järjestelmän kustannuksista koko taloudelle ei ole esitetty, joten uudistuksen fiskaalisia tavoitteita ei näin ollen voida pitää automaattisesti saavutettuina. (Rakennusteollisuus 2010.)

Normaalisti palvelun tai tavaran myyjä on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron. Arvonlisäverovelvolliseksi luettava ostaja taas saa vähentää ostojensa arvonlisäveron osuuden verotilityksestään. Käännetyssä arvonlisäverovelvollisuudessa taas ostaja on velvollinen tilittämään arvonlisäverot ostamastaan tuotteesta tai palvelusta. (HE 41/2010.)



Kuva 2. Käännetty arvonlisäveromenettely, (Verohallinto Asiantuntijakirjoitus 4/2012.)

Kuten kuvasta näkyy, sovellettaessa käännettä arvonlisäverovelvollisuutta, ilmoitusvelvollisuus säilyy koko ketjun toimijoilla, mutta suoritusvelvollisuus aino-

astaan pääurakoitsijalla. Näin ollen aliurakoitsijat eivät voi saada etua jättämällä arvonlisäveronsa suorittamatta. (Rakennusteollisuus 2010.)

Käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta on käytettävä Suomessa aina, kun seuraavat ehdot täyttyvät:

”1. Palvelu on rakentamispalvelua tai työvoiman vuokrausta rakentamispalvelua varten.

2. Ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka toiminnassaan muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalvelua tai vuokraa työvoimaa rakentamispalvelua varten. Ostaja voi olla myös niin sanottu välimies eli elinkeinonharjoittaja, joka myy edelleen kyseisen palvelun edellä määritellylle elinkeinonharjoittajalle. Käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta sovelletaan Suomessa myytävään rakentamispalveluun tai työvoiman vuokraukseen rakentamispalvelua varten, jos ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka toiminnassaan muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalvelua. Arvioitaessa ostajan asemaa, huomioon otetaan ostajan koko toiminta, ei vain Suomessa tapahtuva. Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta tavaroiden myyntiin eikä rakentamispalvelun myyntiin yksityishenkilölle.” (Verohallinto 2012.)

Käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltaminen on ehtojen täytyessä pakollista, eli pakottavaa oikeutta. Tämä tarkoittaa, että ostaja ja myyjä eivät voi edes keskinäisellä sopimuksella sivuuttaa lakia ja soveltaa keskinäiseen liiketoimintaansa normaalia arvonlisäveromenettelyä. (Ojala 2011, 62.)

Rakennusteollisuuden liitto on kuitenkin julkaissut lomakemallin, jolla ostaja ilmoittaessaan harjoittavansa käännetyn arvonlisäverolain alaista rakentamispalvelua, luopuu samalla oikeudestaan arvonlisäveron palautukseen, mikäli käytetty arvonlisäveromenettely todetaan myöhemmin virheelliseksi. Lisäksi RT on laatinut lomakepohjan, jossa ostaja ilmoittaa, ettei kuulu käännetyn arvonlisäverolain piiriin. (Rakennusteollisuus 2010.)

## 3 PALVELUT

Rakennusalalla käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta käytetään kiinteistöihin kohdistuviin palveluihin, jotka liittyvät johonkin seuraavista töistä:

- Maapohja- ja perustöihin
- Rakennustyöhön
- Rakennuksen viimeistelyyn
- Rakennuskoneiden viimeistelyyn
- Rakennuskoneiden vuokraukseen, kun samalla vuokrataan kone ja myös sen käyttäjä
- Rakennussiivoukseen sekä työvoiman vuokraukseen rakentamispalvelua varten

(Verohallinto 2012.)

### 3.1 Kiinteistöön kohdistuvat palvelut

Arvonlisäverolaki määrittelee kiinteistön seuraavasti: ”Kiinteistöllä tarkoitetaan maa aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa. Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät kuulu kiinteistöön. Kiinteistön myyntiin tai vuokraukseen tavanomaisesti liittyvään asuinirtaimistoon sovelletaan, mitä kiinteistöistä säädetään.” (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501)

Pysyvillä rakenteilla tarkoitetaan sellaisia rakenteita, jotka eivät ole tilapäisiä eivätkä tarkoitukseltaan siirrettäviä. Tällaisilla rakenteilla on usein kiinteät perustukset. Pysyvän rakenteen määritelmä onkin hyvin tulkinnanvarainen ja saattaa aiheuttaa ongelmia. (Salomaa & Holkeri-Kaupila 2010, 44)

### 3.1.1 Rakennustyömaa

Rakennustyömaalla sijaitsevat pukukopit, taukotuvat tai toimistot eivät ole pysyviä rakennelmia, eikä niiden asentamiseen tai purkamiseen sovelleta käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Rakennustyömaalle pystytetyt telineet, aidat, nosturit tai muut laitteet eivät myöskään kuulu käännetyn verovelvollisuuden piiriin. (Rakennusteollisuus 2011.)

### 3.1.2 Koneet, laitteet ja kalusteet

Jos kone, laite tai kaluste sijaitsee pysyvästi kiinteistössä, mutta niiden katsotaan palvelevan kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa, ei näiden laitteiden asentamiseen, korjaamiseen tai huoltamiseen käytetä käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Rakennustavalla tai laitteen sijainnilla kiinteistössä ei ole tässä tapauksessa merkitystä. Esimerkkinä voidaan antaa erilaiset tuotantolaitteistot, joita käytetään erilaisten teollisuustuotteiden valmistukseen tai siirtämiseen. (Verohallinto 2012.)

Säiliöitä voidaan pitää joissain tapauksissa rakennelmina, jolloin niihin kohdistuvat palvelut kuuluvat käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden piiriin. Verohallinto ei kuitenkaan anna ohjeissaan aivan tyhjentävää määritelmää, mitä säiliöitä tulisi pitää rakennelmina. Esimerkkinä annetaan laitoksen ulkopuolella, omilla perustuksillaan sijaitseva säiliö. (Verohallinto 2012.)

### 3.1.3 Verkot

Sähkö-, kaukolämpö-, maakaasu-, vesi- ja viemäriverkostoja on pidetty arvonlisäverotuskäytännössä pysyvinä rakennelmina. Niihin kohdistuviin töihin sovelletaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta olettaen, että muut kriteerit täyttyvät. (Verohallinto 2012.)

Mikäli kyseessä on liittymien myynti, purkaminen, asiakkaan tilaamat verkon muutostyöt, ei verkkoon kohdistuvia töitä pidetä arvonlisäverolain mukaisena

rakentamispalveluna, eikä käännettyä verovelvollisuutta sovelleta. (Verohallinto 2012.)

Jos kyseessä on normaalia pidempien liittymisjohtojen rakentamisesta aiheutuneiden kustannusten laskuttaminen niin sanottuna johtomaksuna, ei kyseessä ole rakennuspalvelu. Koska johto jää yleensä verkkoyhtiön omistukseen, kyseessä on liittymismaksuun liittyvä lisämaksu, johon ei sovelleta käänteistä arvonlisäverotusta. (Verohallinto 2012.)

Sama koskee myös vesijohdon liittämistä. Vesihuoltolaitoksen laskuttaman palvelun ei katsota kuuluvan rakentamispalveluihin, vaan maksun katsotaan kohdistuvan oikeuteen liittyä vesijohtoverkkoon. (Rakennusteollisuus 2011.)

Jos kuitenkin verkkojen omistaja ei ole samalla myös näiden palveluiden tarjoaja, tulee näihin töihin käyttää käänteistä arvonlisäverovelvollisuutta, mikäli soveltamisedellytykset täyttyvät (Verohallinto 2012).

Maansiirtoa pidetään rakentamispalveluna, siinäkin tapauksessa, että sitä tehdään verkkojen rakentamista varten. Maansiirtotöissä käytetään siis lähtökohteisesti käänteistä arvonlisäverovelvollisuutta. (Rakennusteollisuus 2011.)

### 3.2 Rakentamispalvelu

Arvonlisäverolain 31 § 3 momentissa on määritelty seuraavat palvelut rakentamispalveluiksi.

”1) kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö, sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen;

2) edellä 1 kohdassa tarkoitettuun työhön liittyvä suunnittelu, valvonta ja muu niihin verrattava palvelu”

(Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.)

Käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta käytetään ainoastaan, jos kyseessä on momentin 1. kohdan mukainen palvelu. Suunnittelu, valvonta tai muu näihin

verrattava palvelu ei ole käännetyn arvonlisäverolain alaista työtä. (Salomaa & Holkeri-Kauppara 2010, 45)

Rakentaminen voidaan jakaa kolmeen ryhmään, joista ensimmäinen on talonrakentaminen, joka voi olla uudisrakentamista, perusparannusta tai korjaus-, muutos-, laajennus-, tai kunnostustyötä. Toisena on maa- ja vesirakentaminen, johon kuuluvat kulkuyhteydet, erilaiset verkostot sekä muu ympäristörakentaminen. Kolmantena ryhmänä ovat erikoistunut rakentaminen, johon kuuluvat rakennuksen asennustyöt, viimeistelytyöt sekä valmistelutyöt ja purku. Nämä edellä mainitut ovat kaikki lähtökohtaisesti käännetyn arvonlisäverolain alaisia. (Rakennusteollisuus 2011.)

Laitteet ja varusteet, jotka kuuluvat kiinteästi rakennukseen ja samalla palvelevat rakennuksen käyttäjien yleisiä toimintoja, kuten esimerkiksi hissit, ovat asennustensa osalta rakentamispalvelua. Näiden laitteiden asennuksiin ja niihin kohdistuviin töihin käytetään käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta (Verohallinto 2012.)

Rakennuskohteen siivoaminen on rakentamispalvelua niin rakentamisen aikana kuin myös loppusiivouksen osalta. Pelkkä jätteen poiskuljetus ei kuitenkaan ole AVL 31 § 3 momentissa tarkoitettua toimintaa, eikä näin ollen käännetyn arvonlisäverolain alaista. (Verohallinto 2012.)

Rakennuskoneen vuokraus katsotaan rakennustoiminnaksi, jos rakennuskone vuokrataan kuljettajan kanssa ja rakennuskoneen työn pääasiallisena kohteena on kiinteistö. Esimerkiksi työmaaparakin siirtoa varten vuokrattu koneen tekemää työtä ei katsota rakennustyöksi, eikä se ole silloin käännetyn arvonlisäverolain alaista. (Rakennusteollisuus 2011.)

Rakentamiseksi ei katsota myöskään koneiden ja laitteiden asennuksia, joita käytetään tuotantotoimintaan, viheralueiden hoitoon tai istutuksiin. Arkkitehtipalvelut, kuten rakennus- ja rakennesuunnittelut, sekä muut insinööripalvelut ja tekniset suunnittelut on jätetty tarkoituksella soveltamisalan ulkopuolelle. Tämän lisäksi rakentamiseksi ei katsota rakennuskoneiden vuokrausta, jos kone vuokrataan ilman kuljettajaa tai käyttäjää. (Rakennusteollisuus 2011.)



### 3.2.1 Vuokranantajan edelleen veloitus

Jos vuokranantaja teettää omistamaansa asuntoon tai kiinteistöön remontin ja veloittaa tästä johtuneet kustannukset joko vuokran korotuksina tai perii ne kertaluontoisina erinä, katsotaan että kyseessä on huoneiston hallintaan liittyvä lisäveloitus, eikä rakentamispalvelu. Käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta ei tällöin sovelleta. (Verohallinto 2012.)

### 3.2.2 Kuljetus

Rakennusmateriaalin kuljetus kuuluu käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden piiriin ainoastaan silloin, kun materiaalia siirretään rakennustyömaan sisällä. Materiaalin kuljetus työmaalle tai työmaalta ei ole käännetyn arvonlisäveron alaista toimintaa. Myöskään lastin purkaminen työmaalle ei ole käännetyn arvonlisäveron alaista, olettaen että se on kestoltaan ja kustannuksiltaan sellaista, että sitä voidaan pitää kuljetukseen liittyvänä. (Rakennusteollisuus 2011.)

Mikäli rakennusmateriaalin purkua voidaan pitää erillisenä suoritteena, tulee sen kohdalla käyttää käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta (Verohallinto 2012).

### 3.2.3 Kiinteistöä hoitava yritys

Tavanomaista kiinteistönhoitoa ja siihen liittyviä pieniä korjauksia ei pidetä ALV 31 § mukaisena rakentamispalveluna, eikä niihin siksi sovelleta käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Jos kuitenkin kiinteistöä hoitava yritys laskuttaa korjaukset erillään normaaleista huoltopalveluista, kuuluvat nämä käänneisen arvonlisäverovelvollisuuden piiriin. Kiinteistön järjestelmien ohjelmointeja ja säätämiä ei pidetä rakennuspalveluina, ellei niitä tehdä laitteistojen asennuksen yhteydessä. (Salomaa & Holkeri-Kauppila 2010, 44–45.)

### 3.2.4 Palvelun ja tavarun erottaminen

Koska käännetty arvonlisäveromenettely koskee vain palveluiden myyntiä, on ensisijaisen tärkeää selvittää, tuleeko kaupan kohdetta pitää palveluna tai tavaran. Tämä korostuu, koska rakennusalalla hyvin moneen ostettuun tavarahan liittyy aina sekä kuljetus että asennus. (Salomaa & Holkeri-Kauppara 2010, 44-45.)

Mikäli ostettu suorite sisältää sekä tavarun että työn, esimerkiksi jokin kone ja sen asennus, kuuluu koko suorite tällöin pääsääntöisesti käänneisen arvonlisäveromenettelyn piiriin. Jos kuitenkin asennuksen tai muun vastaavan osuus suoritteen kokonaismäärästä on koko suoritteeseen verrattuna vähäinen, pidetään koko suoritetta tällöin myydyn tavarun toimituksena, joka ei ole käänneisen arvonlisäveron alainen. (Verohallinto 2012.)

Verohallinto on kuitenkin tässä kohtaa soveltanut käänneistä verovelvollisuutta varsin laajasti. Mikäli tavarat asennetaan kiinteästi kiinteistöön, kuten esimerkiksi keittiön kalusteet tai uuni, pidetään toimitusta rakentamispalveluna. Jos kuitenkin myydään yhdellä sopimuksella paikalleen asennettuina kaikki keittiön kodinkoneet, kyseessä on tavarun toimitus, johon ei taas sovelleta käänneistä arvonlisäverovelvollisuutta. Verohallinnon linjauksen mukaan siis pelkän uunin myynti asennettuna on käänneisen arvonlisäveron alainen, mutta koko keittiön kodinkoneiden ei ole. Mutta, jos kodinkoneiden lisäksi asennetaan myös tasot ja kaapistot, käytetään käänneistä arvonlisäverovelvollisuutta. (Verohallinto 2012.)

Verohallinto onkin joutunut tarkistamaan ja tarkentamaan ohjeistustaan näiden asioiden tiimoilta. Eniten julkisuutta on saanut betonialaa koskeva ohjeistuksen muutos, joka annettiin jo ennen lain voimaantuloa. (Ojala 2011, 61). Verohallinnon alkuperäisessä ohjeessa betonin kuljetus työmaalle katsottiin palveluksi tai tavaraksi riippuen siitä, purettiinko se autosta pumppaamalla vai ränniä pitkin. Kun nykyään lähestulkoon kaikissa betoniautoissa on kuitenkin kiinteät pumput, on jälkepäin vaikea sanoa, miten betoni levitettiin. Verohallinto muuttikin ohjeistustaan siten, että ainoastaan, jos kuljetusyhtiö osallistuu betonin levityk-

seen, katsotaan suorite palveluksi, muussa tapauksessa tavarantoimitukseksi. (Verohallinto 2012.)

### 3.2.5 Muuta

Rakennusalalla palvelut myydään yleensä urakka- tai muilla sen tapaisilla sopimuksilla. Näihin sopimukseen sisältyy useasti myös sellaisia töitä, joita ei erillään tarkasteltuina voitaisi pitää ALV 20 § mukaisena rakentamispalveluna. Käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta voidaan siis joutua soveltamaan myös sellaisiin töihin, jotka eivät yksinään ostettuina kuuluisi verovelvollisuuden piiriin (Salomaa & Holkeri-Kauppila 2010). Verohallinto on kuitenkin ohjeistanut kiinnittämään huomiota sopimuksen sisältöön. Sillä, miten suoritukset laskutetaan, ei ole merkitystä, vaan alv-menettely riippuu siitä, sisältyykö tehty työ sopimukseen. (Verohallinto 2012.)

Teiden hoitoa ja kunnossapitoa pidetään rakentamispalveluna ainoastaan siltä osin, kun se kohdistuu normaalista vuosittaisesta hoidosta poikkeavaan toimintaan, kuten peruskorjaukseen, asfaltointiin tai liikenteenohjauksen laitteiston asennuksiin. Muilta osin teiden hoito ja kunnossapito eivät ole käänteisen arvonlisäveron alaista. (Rakennusteollisuus 2011)

Puiden kaataminen ja kerääminen energiantuotantoa varten eivät ole rakentamispalvelua. Rakentamispaikan raivaaminen kuitenkin katsotaan rakentamispalveluksi, jos raivaus koskee myös maaperää eikä pelkästään puustoa ja kasvillisuutta. Myös ojien ja vesiväylien rakentaminen on rakentamispalvelua. Turpeen nosto tai siirtonurmen asentaminen on uusimmassa vero-ohjeessa jätetty käännetyn veromenettelyn ulkopuolelle. (Verohallinto 2012.)

### 3.3 Työvoiman vuokraaminen

Työvoiman vuokrauksen kohdalla selvitetään, millaista työtä vuokrattu työntekijä suorittaa. Palvelun vero määräytyy sen perusteella, voidaanko vuokratun työntekijän tekemät työt katsoa ALV 31 § 3 momentin mukaiseksi rakennustyöksi. Jos vuokratyöntekijän tekemät työt kuuluvat käännetyn arvonlisäveromenettelyn piiriin, tulee vuokrausfirmankin laskuttaa käännetyn arvonlisäveron mukaan. Mikäli työntekijä suorittaa monenlaisia töitä, tällöin pääsuorite ratkaisee, mitä arvonlisäveromenettelyä käytetään. (Salomaa & Holkeri-Kauppila 2010, 45)

### 3.4 Erilaiset suoritteet

Mikäli samalla sopimuksella on kahta tai useampaa erilaista palvelua, tai sekä tavaraa että palvelua, ratkaistaan tapauskohtaisesti, onko kyseessä yksi vai useampi myyntitapahtuma. Koska liiketoimia on kuitenkin monia erilaisia, ei ole mahdollista tehdä yhtä selvää sääntöä, jonka avulla voisi ratkaista suoraan, miten monta eri myyntitapahtumaa sisältyy johonkin tiettyyn toimenpiteeseen. (Verohallinto 2012.)

Apuna voidaan kuitenkin käyttää Euroopan unionin tuomioistuimessa Suomen oikeuskäytännössä hyväksytyjä periaatteita, jotka ovat syntyneet tapauksissa, joissa on selvitetty luetaanko jotkin myyntitapahtumat tavaraksi vai palveluiksi. Koska käännetty arvonlisäverovelvollisuus koskee vain palveluita, voidaan näitä periaatteita soveltaa suoraan, kun kyseessä on myyntitapahtuma, jossa on mukana sekä palvelua että tavaraa. (Verohallinto 2012.)

Periaatteilla, joilla erotetaan palvelu työstä, voidaan myös tehdä ero kahden palvelun välillä ja pitää toista näistä suoritteista pääsuoritteena ja toista sivusuoritteena. Tällaisissa tilanteissa katsotaan pääsuoritteen aina määrittävän käytetäänkö käänneistä arvonlisäverovelvollisuutta vai ei. Jos pääsuoritteen kohdalla tulisi lain ja verohallinnon ohjeistuksen mukaan käyttää käänneistä arvonlisäverovelvoitusta, myös koko suoritteeseen käytetään tällöin käänneistä arvonlisäverovelvollisuutta, huolimatta siitä, millainen sivusuorite on. Verohallinto on ohjeis-

tuksessaan listannut neljä sääntöä helpottamaan suoritteiden erottamista. (Verohallinto 2012.)

Ensimmäisen periaatteen muodostavat palvelun laajuus, kustannus ja kesto. Mikäli voidaan katsoa, että palvelulla on näillä tekijöillä katsottuna suuri merkitys kokonaisuoritteesta, kyseessä on silloin kokonaisuudessaan palvelun myynti, joka on käänteisen arvonlisäverovelvollisuuden alaista. (Verohallinto 2012.)

Toisena periaatteena on objektiivinen taloudellinen kokonaisuus. Jos suoritetta ei pystytä jakamaan ilman, että siitä tulisi keinotekoisia, on kyseessä yksi suorite. Suoritteen veromenettely ratkaistaan aiemmin läpi käydyllä kokonaisarviointilla. (Verohallinto 2012.)

Kolmas periaate koskee laskutusta ja hinnoittelua. Se, miten suorite on hinnoiteltu tai se, millä tavoin se laskutetaan, ei vaikuta siihen, onko kyseessä yksi tai useampi myynti. Vaikka laskulla näkyisi kaksi eri suoritetta, tai yksi työ laskutetaan kahdella laskulla, ei suoritteita voi pitää pelkästään sen perusteella erillisinä. (Verohallinto 2012.)

Neljännän periaatteen mukaan asiakkaan ostotarkoituksella on merkitystä. Jos asiakkaan tarkoituksena on ostaa yksi tietynlainen suorite, tulee tätä suoritetta silloin pitää yhtenä, huolimatta siitä, onko siinä mahdollisesti mukana useita suoritteita. (Verohallinto 2012.)

## 4 OSTAJA JA MYYJÄ

AVL 8 c § mukaan käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen edellyttää, että: ”Palvelun ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka toiminnassaan muutoin kuin satunnaisesti myy säännösten tarkoittamia palveluita (Suomessa tai ulkomailla) tai suorittaa AVL 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tai 33 §:ssä tarkoitettuja kiinteistön luovutuksia”. Säännöstöä sovelletaan tämän lisäksi, jos ostaja on niin sanottu välimies, eli myy palvelun edelleen mainitun tyyppiselle elinkeinonharjoittajalle. (Verohallinto 2012.)

Myyjän velvollisuuteen kuuluu selvittää, täyttääkö ostaja nämä edellä mainitut edellytykset. Mikäli tilanne on epäselvä, on myyjän pyydettävä selvitys tilanteesta ostajalta. Myyjän toimialalla tai rakennustoiminnan säännöllisyydellä ei ole asetettu mitään vaatimuksia, vaan ratkaisu tehdään pelkästään myydyn palvelun laadun ja ostajan aseman perusteella. Poikkeuksena on, jos myyjä toimii niin sanottuna välimiehenä. (Salomaa & Holkeri-Kauppara 2010, 47)

Käänteistä verovelvollisuutta ei käytetä, jos ostajana on yksityishenkilö tai jos arvonlisäverovelvollista toimintaa harjoittava yksityishenkilö ostaa rakentamispalvelun yksityiseen kulutukseen. Jos ostajana toimiva ei ole vähäisen toiminnan takia hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi, ei käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta sovelleta. Toimijan ei ole myöskään pakko rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi ostaessaan käännetyn veromenettelyn soveltamisalaan kuuluvan suoritteen. (Verohallinto 2012.)

On tärkeää huomioida, että jos on jossain yhteydessä ALV 8 c § mukainen, eli harjoittaa säännöllisesti käänteisen arvonlisäveron piiriin kuuluvaa rakentamistoimintaa, on tämä toimija silloin velvollinen käyttämään käännettyä arvonlisäveromenettelyä kaikissa ostamissaan rakennuspalveluissa. Listaa yrityksistä, jotka kuuluvat käännetyn arvonlisäverotuksen piiriin ei kuitenkaan ole, eikä niitä ainaakaan verohallinnon mukaan tulla lisäämään esimerkiksi yritystietojärjestelmään. (Verohallinto 2012.)

#### 4.1 Satunnaisuus

Kuten edellä AVL 8 c §:ssä mainittiin, ollakseen käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden piirissä, ostajan tulee muutoin, kuin satunnaisesti myydä säännösten tarkoittamia palveluita. Verohallinnon ohjeistuksen mukaan käännettyä verovelvollisuutta tulee soveltaa tässä tapauksessa laajasti. Ostajan ei tarvitse harjoittaa rakennustoimintaa päätoimisesti, vaan riittää, että hän harjoittaa sitä sivutoimisesti. Jos näin on, kaikki verovelvollisen ostamat rakennuspalvelut katsotaan käänneisen verovelvollisuuden alaiseksi, huolimatta siitä, myydäänkö niitä eteenpäin vai kohdistuvatko ne mahdollisesti ostajan omaan toimitilaan. (Salomaa & Holkeri-Kauppara 2010, 46–47.)

Rakentamispalveluiden satunnaisuutta ei voida arvioida suoraan vertaamalla niiden osuutta esimerkiksi liikevaihtoon, vaan satunnaisuus tulee arvioida tapauskohtaisesti. Myynnin määrä ja suhde liikevaihtoon voidaan ottaa huomioon vain osatekijöinä. (Verohallinto 2012.)

Myynnin säännöllisyys, suoritusten määrä ja laajuus sekä yrityksen toimiala ja toiminta tulee ottaa huomioon arvioitaessa, onko ostajan harjoittama toiminta satunnaista. Satunnaisen voidaankin katsoa tässä tapauksessa tarkoittavan kertaluonteista, tilapäistä ja vähäistä, jota ei ole tarkoitus harjoittaa jatkuvana toimintana. (Salomaa & Holkeri-Kauppara 2010, 46–47.)

Tarkasteltavana ajanjaksona satunnaisuutta arvioitaessa voidaan yleisesti ottaen pitää kuluva ja edellistä vuotta. Jos kuitenkin kyseessä on rakennusalan yritys, katsotaan toiminnan olevan säännöllistä heti toiminnan aloittamisesta lähtien. Rakennusosalalla toimiva yritys on siis käytännössä aina käännetyn arvonlisäverolain alainen. (Verohallinto 2012.)

Kriteerinä satunnaisuutta tulee käsitellä tässä kohtaa varsin suppeasti (Salomaa & Holkeri-Kauppara 2010, 46.). Rakentamistoiminta voi olla säännöllistä, vaikka myynti olisi vähäistä ja myyntitapahtumien välissä olisi pitkä aika. Jos rakentamistoiminta on vuosittaisella tasolla säännöllistä, eli toimija harjoittaa rakennuspalveluiden myyntiä vuosittain suunnilleen samana ajanjaksona, on toiminta

säännöllistä. Esimerkkinä verohallinnon ohjeistuksessa on annettu maanviljelijä, joka oman toimintansa ohessa aina tiettyyn aikaan vuodesta myy sivutyönä kaivamispalvelua kaivinkoneellaan. Palveluiden vuosittainen säännöllisyys tekee tästä toimijasta silloin käänteisen arvonlisäveron alaisen ostamiensa rakennuspalveluiden osalta koko vuoden ajalta. (Verohallinto 2012.)

Rakennustoimintojen määrästä ei voida suoraan päätellä käytettävää arvonlisäveromenettelyä. Vaikka toimijalla olisi useita rakentamispalveluiksi luokiteltavia toimia, voidaan toimintaa silti pitää satunnaisena, mikäli nämä myynnit kohdistuvat lyhyen ajan sisälle, eikä toimijalla ole tämän ajan ulkopuolella samanlaista rakentamistoimintaa. Esimerkkinä tästä on annettu kiinteistöhoitoyritys, jonka palveluita ei normaalisti lueta käänteisen arvonlisäverovelvollisuuden piiriin. Mikäli tällainen yritys joutuu jostain syystä yhtäkkiä ostamaan useita korjausrakenteita, jotka luetaan rakentamispalveluiksi ja jotka yritys laskuttaa edelleen asiakkaalta, katsotaan nämä myydyt palvelut satunnaisiksi, eikä käänteistä arvonlisäverovelvollisuutta käytetä. (Verohallinto 2012.)

Yksi pitkäaikainen rakennusprojekti, joka on useita vuosia kestävä, katsotaan säännölliseksi rakentamispalvelukokonaisuudeksi. Tällöin sen tahon, jolta projektiin toteutus on ostettu, katsotaan harjoittavan säännöllistä rakennuspalveluiden myyntiä, vaikka tämä ei normaalisti yrityksen toimialaan kuuluisikaan. Tällainen toimija saattaa olla esimerkiksi tavarantoimittaja, joka on tehnyt sopimuksen myös tavaroiden asennuksesta. Tavarantoimittaja katsotaan tällöin pääura-koitsijaksi ja kaikki sen urakan aikana ostamat rakentamispalvelut ovat käänteisen arvonlisäverovelvollisuuden alaisia. (Verohallinto 2012.)

Mikäli rakennusprojekti kestää alle vuoden, eikä sen pääura-koitsijalla ole tarkoitusta tämän jälkeen jatkaa rakentamistoimintaa, ei työtä katsota säännölliseksi, eikä käänteistä arvonlisäverotusta ole tarpeen käyttää. Käänteistä arvonlisäverovelvollisuutta ei kuitenkaan sovelleta, jos kyseessä on teollisuusyrityksen tekemä pitkäkestoinen perusparannus, josta se ei laskuta edelleen sen omistuksen ulkopuolisilta tahoilta. (Verohallinto 2012.)



Käänteistä arvonlisäverovelvollisuutta sovelletaan myös, jos keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakas edelleen laskuttaa maksamastaan rakennuspalvelusta kiinteistöosakeyhtiön osuuden kiinteistöosakeyhtiöltä. (Salomaa & Holkeri-Kauppila 2010, 47.)

Vaikka kiinteistöhuoltoyhtiöiden tarjoamat palvelut ovat yleensä käänteisen arvonlisäverotuksen ulkopuolella, joko siksi, että ne eivät ole rakennuspalveluja tai sen takia, että toiminta ei ole säännöllistä, voi niidenkin toiminta jossain tapauksissa kuulua käänteisen veromenettelyn piiriin. Jos yhtiöllä on palkkalistoiltaan henkilö tai henkilöitä, jotka tekevät pääasiassa erikseen laskutettavia korjaustöitä, voidaan rakennustoiminnan katsoa olevan säännöllistä, vaikka tämän toiminnan osuus yhtiön liikevaihdosta olisi erittäin pieni. (Verohallinto 2012.)

Verohallinto on uudistetussa ohjeistuksessaan katsonut, että konsernin emoyhtiön tyttäriltään perimät maksut, jotka kohdistuvat esimerkiksi toimitilojen ylläpitoon, eivät ole sellaista palvelun myyntiä, jota voitaisiin pitää säännöllisenä. Sama koskee myös emoyhtiön teettämiä pintaremontteja. (Verohallinto 2012.)

Toinen lisäys koskee yrityksiä, jotka eivät normaalisti tarjoa huoltopalvelua myymilleen tuotteille, vaan hoitavat ainoastaan takuukorjaukset. Takuukorjauksesta ei laskuteta asiakasta, vaan sen katsotaan sisältyvän itse tuotteen myyntiin. Joskus yritys voi kuitenkin jostain syystä päätyä laskuttamaan tekemistään korjauksista asiakasta. Mikäli tällaiset tapaukset ovat määrällisesti vähäisiä, ei niiden katsota muodostavan säännöllistä rakennuspalvelun myyntiä. (Verohallinto 2012.)

Mikäli yrityksen asema muuttuu sellaiseksi, ettei sen enää katsota myyvän rakentamispalveluja säännöllisesti, tulee sen muuttaa arvonlisäveromenettelyjään. Muutosajankohdan jälkeen yrityksen tekemät ostot käsitellään normaalin arvonlisäverovelvollisuuden mukaan. Poikkeuksena tähän ovat kuitenkin muuttumishetkellä keskeneräiset urakat. Niihin liittyviin ostoihin voidaan käyttää käänteistä arvonlisäveromenettelyä urakan valmistumiseen saakka. (Verohallinto 2012.)

Sama pätee tietenkin myös siinä tapauksessa, että yrityksestä tulee jostain syystä yhtäkkiä ALV 8 c §:n tarkoittama, muutoin kuin satunnaisesti rakentamispalveluja myyvä toimija. Syynä tällaiseen äkilliseen yhtiön aseman muuttamiseen voi olla esimerkiksi liiketoiminnan myynnit tai ostot. (Verohallinto 2012.)

#### 4.2 Kiinteistön luovutukset

AVL 8c §:ssä on otettu käänteisen arvonlisäverotuksen piiriin myös elinkeinonharjoittajat, jotka myyvät rakennuksen tai rakennelman, jonka ovat itse rakennuttaneet omistamalleen maa-alueelle. Näin menetellään, vaikka elinkeinonharjoittajat myisivät rakennuksen tai rakennelman ennen, kuin se on valmis. (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.)

Myös niin sanottuina perusrakentajina toimivat rakennusliikkeet kuuluvat tämän säännöksen piiriin. Perusrakentajalla tarkoitetaan rakennusrakentajaa, joka myy rakentamansa kiinteistön asunto- tai kiinteistöosakeyhtiölle, jossa sillä on määräysvalta urakkasopimusta tehtäessä. (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.)

Vaikka lakitekstin sanamuotoa voisi periaatteessa tulkita toisin, muun kuin satunnaisen toiminnan vaatimus koskee myös samalla tavoin rakennuksen myyjiä, kuin aikaisemmin käsiteltyjä rakennuspalvelujen myyjiä. Eli elinkeinonharjoittajan tulee säännölliseksi katsotulla tavalla harjoittaa rakennusten tai rakennelmien rakennuttamista ja myyntiä, jotta ne katsotaan käännetyn arvonlisäveron piiriin. (Verohallinto 2012.)

#### 4.3 Välittäjä

Käännettyä arvonlisäverotusta sovelletaan vain, jos ostaja täyttää nämä edellä mainitut kriteerit. Käännetyn arvonlisäveromenettelyn piiriin joutuminen olisi helppo välttää ostamalla rakennuspalvelut sellaiselta yritykseltä, joka ei harjoita säännöllistä rakennustoimintaa eikä toimi rakennusalalla. Tällainen yritys voisi sen jälkeen myydä nämä palvelut edelleen rakennustoimintaa säännöllisesti

harjoittavalle yritykselle. Vaikka kumpikaan näistä kaupoista ei periaatteessa täytä käännetyin arvonlisäveromenettelyn molempia vaatimuksia, verohallinto katsoo tällaisissa tapauksissa rakennuspalvelut ensin ostaneen yrityksen toimineen vain välimiehenä ja käännettyä arvonlisäveromenettelyä tulee soveltaa molemmissa liiketapahtumissa. (Verohallinto 2012.)

#### 4.4 Valtio ja kunnat

Suomen valtion katsotaan harjoittavan rakentamispalvelua vain satunnaisesti, eikä sen ostamiin rakentamispalveluihin koskaan sovelleta käänteistä arvonlisäverotusta. Eri asia ovat valtion omistamat osakeyhtiöt. Niitä ei lueta valtion kanssa samaksi verovelvolliseksi, vaan niitä tulee tarkastella samalla tavoin kuin muitakin itsenäisiä toimijoita. Sama koskee myös valtion liikelaitoksia. (Ojala 2011, 62.)

Myös kunnat ja kuntayhtymät voivat olla käännetyin arvonlisäverolain alaisia, mikäli niiden katsotaan harjoittavan rakennustoimintaa muutoin kuin satunnaisesti. Kunnan tai kuntayhtymän ollessa käännetyin arvonlisäveromenettelyn alaisia, käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta käytetään kaikkiin sen ostamiin rakentamispalveluihin. Suurimmat kaupungit ovat antaneet verkkosivuillaan ohjeet käännetyin verovelvollisuuden varalle. Toisin kuin valtion kohdalla, kunnallinen liikelaitos on osa kunnan organisaatiota eikä itsenäinen oikeushenkilö tai kirjanpitovelvollinen, joten sen veromenettely on sama, kuin sen omistamalla kunnalla. (Ojala 2011, 62.)

#### 4.5 Ulkomainen elinkeinonharjoittaja

Elinkeinonharjoittaja, jonka kotipaikka on ulkomailla, katsotaan ulkomaiseksi elinkeinonharjoittajaksi. Kotipaikkana taas pidetään paikkaa, joka on liiketoiminnan kotipaikka tai mikäli tällaista ei ole, asuinpaikka. Pääsäännön mukaan ulkomaisen elinkeinonharjoittajan, joka ei ole hakeutunut Suomessa verovelvolliseksi eikä hänellä ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, myymistä tavaroista ja

palveluista verovelvollinen on ostaja. Rakennusalalla kiinteäksi toimipaikaksi luetaan urakointikohde tai monen peräkkäisen urakointikohteen sarja, joka kestää yli 9 kuukautta. Ulkomainen elinkeinonharjoittaja on tällaisessakin tapauksessa kuitenkin verovelvollinen, jos ostajana on yksityinen henkilö tai toinen ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja, jota ei ole merkitty Suomen arvonlisäverorekisteriin. (Verohallinto 2012.)

Kun ulkomainen elinkeinonharjoittaja harjoittaa rakennuspalvelujen myyntiä muutoin, kuin satunnaisesti ja ostaa rakennuspalveluja suomalaiselta yritykseltä, kuuluu se käännetyn arvonlisäveron piiriin. Jos tällainen ulkomainen elinkeinonharjoittaja ei ole hakeutunut verovelvolliseksi, eikä sillä katsota olevan Suomessa kiinteää toimipaikkaa, tulee sen rekisteröityä ilmoituksenantovelvolliseksi. (Verohallinto 2012.)

Jos ulkomainen toimija on hakeutunut Suomessa verovelvolliseksi, katsotaan sen kuuluvan käännetyn arvonlisäveromenettelyn piiriin samoin edellytyksin, kuin suomalaisten toimijoiden, kuitenkin sillä erotuksella, että tarkastelun kohteena on vain Suomessa tapahtuva toiminta. (Verohallinto 2012.)

## 5 MENETTELYT

### 5.1 Lasku

Kuten aikaisemmin jo lyhyesti todettiin, käänteisen arvonlisäverovelvollisuuden tulee aina näkyä myyjän lähettämästä laskusta, vaikka ostajan tehtävänä onkin pidättää itsellään ja myöhemmin suorittaa arvonlisäveron osuus hinnasta. Näin ollen siis on ensisijaisesti aina myyjän vastuulla selvittää, milloin käännettyä arvonlisäverotusta käytetään. (Verohallinto 2012.)

Myyjän tulee käyttää asiaankuuluvaa huolellisuutta käytettävän veromenettelyn selvittämisessä. Käytännössä tilanteen ollessa epäselvä, myyjänä toimivan yrityksen tulee pyytää selvitystä ostajalta tämän asemasta. (Salomaa & Holkeri-Kauppila 2010, 47.)

Laskun tulee sisältää kaikki ALV 209 b §:ssä luetellut yleiset laskumerkinnät, sillä erotuksella, ettei laskuun tule merkitä verokantaa eikä veron määrää. Tämän lisäksi laskussa pitää näkyä ostajan Y-tunnus tai jos ostaja on ulkomainen niin arvonlisäverotunniste. Laskussa pitää myös olla maininta siitä, että ostaja on veronmaksuvelvollinen. Käänteinen arvonlisäveromenettelyn peruste tulee merkitä laskuun tai vaihtoehtoisesti voidaan viitata AVL 8 c §:n tai 2006/112/EY artiklaan 199. (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.)

Ostaja ei saa hyväksyä laskua, jossa on merkittynä veron määrä tai verokanta. Tällaisesta virheellisestä laskusta tulee pyytää myyjältä uusi lasku, jossa on viittaus alkuperäiseen laskuun. Myyjä on tietenkin velvollinen toimittamaan tällaisen laskun. (Verohallinto 2012.)

Verohallinto on kuitenkin uudessa ohjeistuksessaan päättänyt lieventää edellä mainittua sääntöä seuraavalla tavalla. Jos 0 % verokannan näkyminen laskussa johtuu nimenomaan myyjänä toimivan yrityksen käyttämästä laskutusohjelmasta ja tulostuu siinä automaattisesti aina, kun arvonlisävero ei laskuteta, ei osta-

jayrityksen ole tarpeellista pyytää uutta laskua. Muiden laskumerkintöjen tulee kuitenkin olla kunnossa. (Verohallinto 2012.)

Jos rakentamispalveluiden ostajalta laskutetaan myös matka- ja majoituskustannuksia, katsotaan niiden kuuluvan osaksi pääsuoritetta. Mikäli pääsuoritteen sovelletaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta, ulottuu sen vaikutus myös matkoista ja majoituksista aiheutuneisiin kustannuksiin. (Verohallinto 2012.)

## 5.2 Kausiveroilmoitus ja vähennysoikeus

Kuten jo edellä mainittiin, käännetyn arvonlisäveromenettelyn piiriin kuuluvat ostot ja myynnit tulee ilmoittaa erillään muista ostoista ja myynneistä kausiveroilmoituksessa. Kaikki käännetyn verovelvollisuuden alaiset rakentamispalvelut ja rakentamispalveluja varten tehdyt työvoiman vuokrauspalvelujen ostot tulee merkitä kausiveroilmoitukseen. (Rekola-Nieminen 2011, 37.)

Tämän vuoksi kausiveroilmoituksen arvonlisäveron tiedot osioon on lisätty vuonna 2011 omat sarakkeet 319 Rakentamispalveluiden myynnit (käännetty verovelvollisuus) ja 320 Rakentamispalveluiden ostot (käännetty verovelvollisuus). Näiden lisäksi on lisätty oma kenttä veron ilmoittamista varten. Kenttään 318 Vero rakentamispalveluiden ostoista (käännetty verovelvollisuus), tulee merkitä suoritettavan veron määrä käänneisen arvonlisäveromenettelyn alaisista ostoista. Suoritettavan veron määrä lasketaan siis kertomalla kentän 320 eli rakentamispalveluiden ostot 23 %. (Salomaa & Holkeri-Kauppara 2010, 47.)

Huomioon tulee ottaa, että myös ALV 9 § perusteella suoritettavat arvonlisäverot ja niiden perustana olevat ostot tulee ilmoittaa näissä edellä mainituissa kentissä, vaikka ne eivät perustu samoihin säädöksiin. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että ulkomaalaiselta toimijalta ostetut, Suomessa sijaitsevaan kiinteistöön kohdistuvat ostot ilmoitetaan kentässä 320 ja niiden veron osuus kentässä 318, vaikka toimija ei olisi ALV 8 c §:n mukainen säännöllisesti rakennuspalveluita myyvä taho. (Verohallinto 2012.)

Käännetyn verovelvollisuuden mukaan ostaja on velvollinen tilittämään pidättämänsä rahat. Pitää kuitenkin huomata, että ostajalla on aina tiettyjen yleisten edellytysten täytyessä oikeus vähentää kohdekauden ostoja arvonlisäveron osuus kohdekauden arvonlisävero veloista. Tämä oikeus koskee myös käännetyn arvonlisäveromenettelyn alaisia ostoja. Verovelvollisella on siis oikeus vähentää kentässä 312 ilmoittamansa summa, mutta kuitenkin vain siltä osin, kuin se katsotaan AVL 10 luvussa vähennyskelpoiseksi. (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.)

### 5.3 Negatiivinen vero

Yksi käännetyn arvonlisäverotuksen ominaisuuksia on, että aliurakoitsijoina toimivien yritysten tilitettävät arvonlisäverot yleensä pienenevät. Tämä saattaa johtaa jopa siihen, että kohdekuukauden vähennettävät arvonlisäverot ovat suuremmat, kuin myynneistä suoritettavat arvonlisäverot. Tällöin yritys ilmoittaa kausiveroilmoituksessa negatiivisen veron. (Verohallinto 2012.)

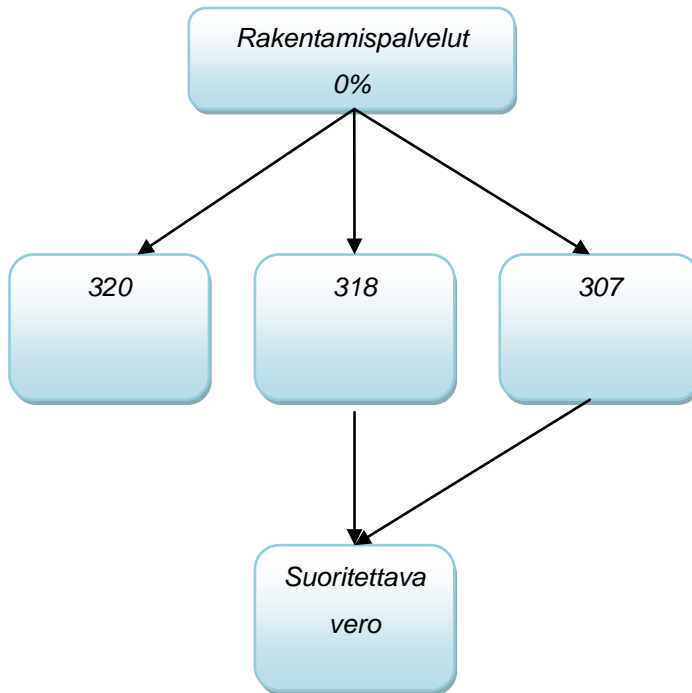
Verotilin ollessa käytössä tällainen negatiivinen vero voidaan käyttää esimerkiksi erääntyvien työnantajasuoritusten maksuun. Loppuosa maksetaan verovelvollisen tilille. Jos verovelvollisella ei ole erääntyviä maksuja tai muita verovelkoja, suoritetaan negatiivinen vero tietenkin kokonaisuudessa verovelvollisen tilille. (Verohallinto 2012.)

### 5.4 Muutokset kirjanpitoon

Pelkän kirjanpidon näkökulmasta käännettyyn arvonlisäveromenettelyyn siirtyminen ei tuota niin suuria vaikeuksia, kuin voisi kuvitella, sillä suurimmat vaikeudet liittyvät juuri laskutukseen. Oikein tehdyn myyntilaskun kirjaaminen ei tuota juurikaan ongelmia, mutta ostolaskujen kohdalla joudutaan menettelyä mahdollisesti muuttamaan. (Rekola-Nieminen 2011, 37.)

Jos käännetyn arvonlisäveromenettelyn piiriin kuuluvan yrityksen myyntilasku on sisällöltään oikea, eli täyttää lain vaatimukset käännetystä arvonlisäverosta,

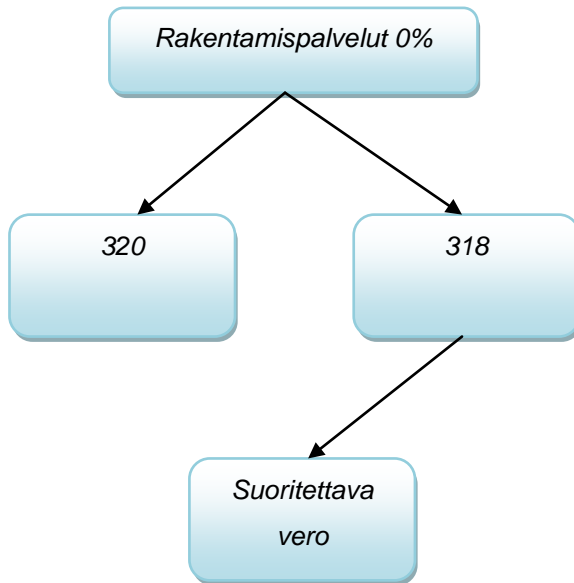
kirjataan se myyntitilille Rakentamispalvelujen myynti alv 0, joka ohjautuu veroilmoituksessa ruutuun 319. (Rekola-Nieminen 2011, 37.)



Kuvio 1. Vähennyskelpoinen osto

Yllä olevan kuvan mukaan laskun vastaanottava yritys kirjaa taas ostolaskun Rakentamispalvelujen ostot alv 0 % tilille, ryhmään Ulkopuoliset palvelut. Tämän tilin saldo tulee ohjautua kausiveroilmoituksen ruutuun *320 rakentamispalveluiden ostot* ja sen alv-vaikutus ruutuun *318 Vero rakentamispalveluiden ostoista*. Kun kyseessä on osto, joka katsotaan arvonlisäverovähennyskelpoiseksi, tulee alv-vaikutuksen siirtyä myös ruutuun *307 Kohdekauden vähennettävä vero*. Tällöin laskun arvonlisäverovaikutus on 0. (Rekola-Nieminen 2011, 38–39.)

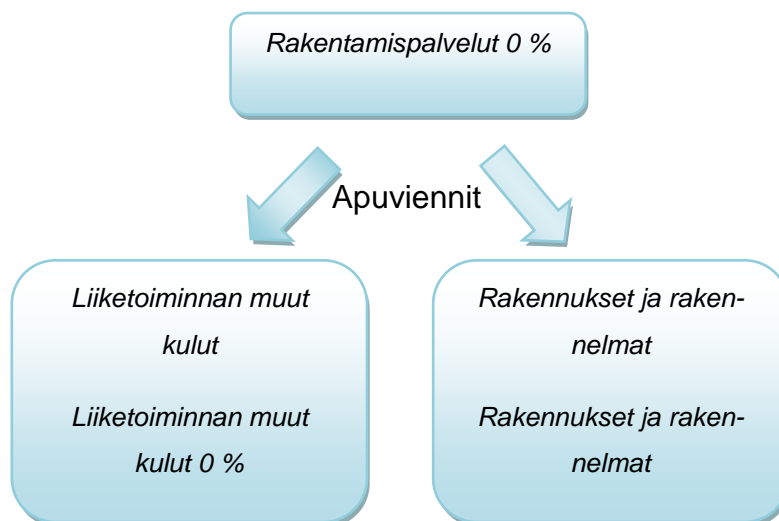




Kuvio 2. Vähennyskelpoton osto

Jos taas kyseinen osto ei ole arvonlisäverovähennyskelpoinen, tulee se kirjata yllä olevan kuvion mukaiselle tilille, jonka alv-vaikutus ei siirry ruutuun 307. (Rekola-Nieminen 2011, 38–39.)

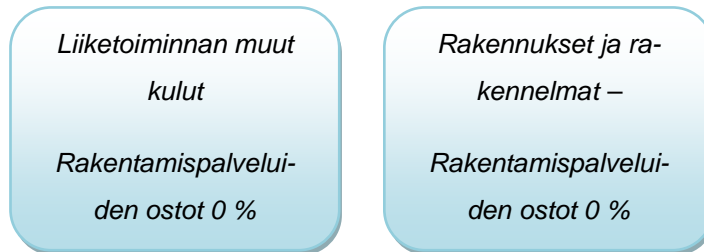
Mikäli ostettu palvelu ei kohdistu yhtiön asiakkaaseen, vaan sen omiin toimitiloihin tai kiinteistöihin, voidaan menetellä kahdella eri tavalla.



Kuvio 3. Ensimmäinen vaihtoehto

Ensimmäinen vaihtoehto joka on esitetty kuviossa, että käytetään samaa *Rakentamispalvelut 0 %* -tiliä, kuin asiakkaaseen kohdistuvissa laskuissakin, mutta

siirretään ne apuvienneillä, joko Liiketoiminnan muihin kuluihin tai tarvittaessa taseeseen *Rakennuksiin ja rakennelmiin*. Tällöin arvonlisävero kirjautuu oikein kausiveroilmoitukseen ja tuloslaskelma ja tase näyttävät oikeat luvut. (Rekola-Nieminen 2011, 39.)



Kuvio 4. Toinen vaihtoehto

Toinen vaihtoehto on kuvion mukaiset tilit. Ne luodaan *Liiketoiminnan muihin kuluihin, Kiinteistökulujen ryhmään, Rakentamispalvelut 0 %* -tili, joka käyttäytyy samoin, kuin aiemmin kuvattu *Rakentamispalvelujen ostot 0 %* -tili Ulkopuoliset palvelut ryhmässä. Jos menon on tarkoitus kohdistua taseeseen, on avattava myös taseeseen vastaava tili, *Rakennukset ja rakennelmat ryhmään*. Myös tässä tapauksessa arvonlisävero tulee oikein kausiveroilmoitukseen, eikä apuvienneille ole tarvetta. (Rekola-Nieminen 2011, 39.)

Sillä, miten yritys tulee urakkaketjussa laskuttamaan asiakastaan, ei ole vaikutusta ostojen kirjaukseen. Vaikka yrityksen asiakkaalleen myymä palvelu kuuluisi käännetyn arvonlisäveron alaisuuteen, voivat yrityksen ostamat palvelut olla normaalin arvonlisäveron piirissä, siitä huolimatta, että ne liittyvät samaan suoritteeseen. (Rekola-Nieminen 2011, 39.)

## 6 TOTEUTUNEET VAIKUTUKSET

### 6.1 Tutkimukset

Verohallinnon harmaan talouden tutkimusyksikkö on tutkinut käännetyn arvonnävelvöllisyyden käyttöönoton vaikutuksia. Väli raportissa 13.1.2012 tutkimusyksikkö julkisti ensimmäisiä tuloksiaan.

Raportin mukaan tutkimustyötä vaikeutti ennen kaikkea verouudistuksen käyttöönotosta kulunut lyhyt aika ja siirtymäsäännöksen voimassaolo. Tässä vaiheessa ei ole vielä ollut saatavilla tarpeeksi ilmoitustietoa uudistuksen vaikutusten arvioimiseksi. Myöskään verotarkastuksia ei ole vielä tehty tarpeeksi suurta määrää, jotta niistä voitaisiin tehdä koko uudistusta koskevia johtopäätöksiä. (Verohallinto 2011. Harmaan talouden selvitysyksikkö.)

Tiedon keräämistä hankaloittaa myös muutama vuosi sitten käyttöön otettu verotilijärjestelmä. Verotilille kirjataan lähes kaikki verovelvollisen oma-aloitteiset velvoitteet, eikä näitä erinä ole mahdollista kohdistaa mitenkään, vaan ne käytetään verotililain määräämässä järjestyksessä. Tämä aiheuttaa sen, että verohallinnolla itselläänkään ei ole mahdollisuutta saada suoraan verotilijärjestelmästä sellaisia tietoja, jotka auttaisivat uudistuksen vaikutusten arvioinnissa. (Verohallinto 2011. Harmaan talouden selvitysyksikkö.)

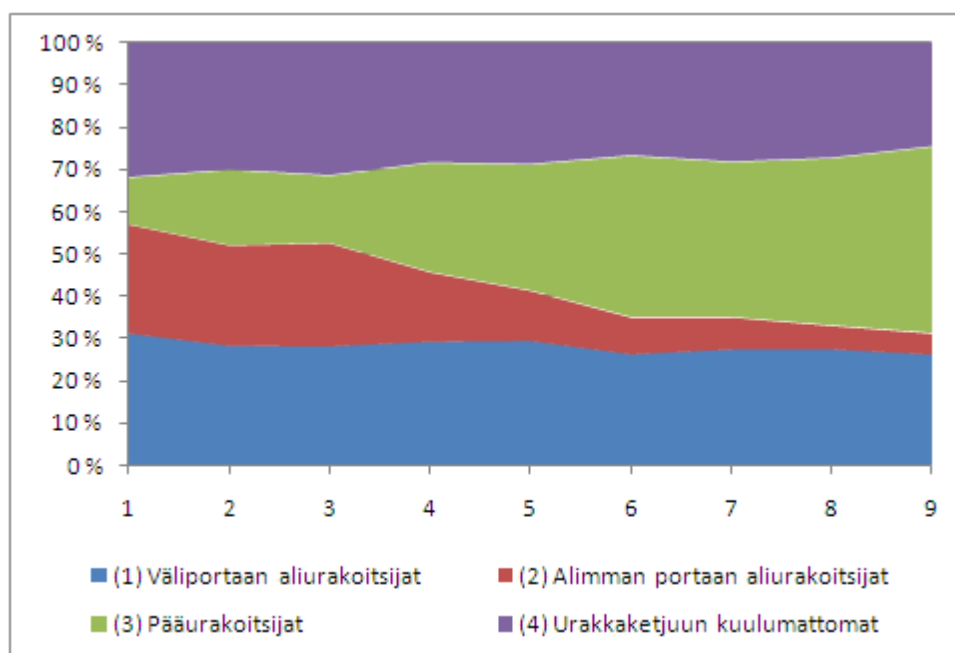
Näiden asioiden takia verouudistusta onkin jouduttu tarkastelemaan lähinnä tilastotietojen valossa. Nämä tilastotiedot koostuvat lähinnä yritysten itse ilmoittamista kausiveroilmoituksista. (Verohallinto 2012.)

Myös rakennusteollisuus on tutkinut uudistuksen vaikutuksia vuonna 2012 lähettämällä kyselyn alan toimijoille. Kyselyssä tiedusteltiin lain vaikutuksista yrityksen toimintaan sekä hankalimpina koettuja asioita. Ylivoimaiseksi hankalimmaksi oli tässäkin kyselyssä koettu käänteisen veromenettelyn soveltamisalan rajaaminen. (Rakennusteollisuus 2012)

Verouudistuksen on arvioitu kasvattavan myös valtiolle tilitettävien työnantajasuoritusten määrää noin 16 miljoonaa euroa. Tätäkään ennustetta ei ole mahdollista varmistaa edes tilastojen avulla. Kasvun pieni määrä suhteutettuna verolain vuosittaiseen kokonaiskertymään, 1,2 miljardia euroa vuonna 2008, ei mahdollista vaikutusten arviointia. (Verohallinto. Asiantuntijakirjoitus 4/2012.)

## 6.2 Tulokset

Tutkimukseen vaikuttaneista rajoitteista huolimatta verohallinnon ilmiöselvityksessä on kuitenkin onnistuttu saamaan vastauksia käännetyn arvonlisäverojärjestelmän yleisestä toimivuudesta.

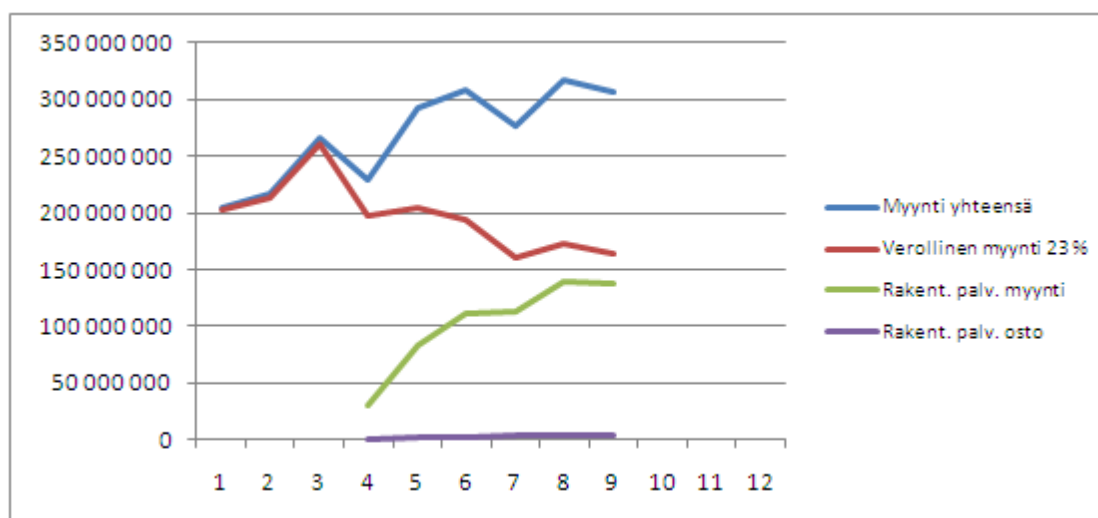


Kuvio 5. Käännetty arvonlisäverotus. Verohallinto 2011. Harmaan talouden selvitysyksikkö)

Käännettyssä arvonlisäveromenettelyssä pääurakoitsija tilittää koko ketjun arvonlisäverot. Pääurakoitsijoiden tilittämien arvonlisäverojen osuus kaikista tiliteytyistä arvonlisäveroista tulisi näin ollen kasvaa. Alimman portaan urakoitsijoiden tilitykset taas pitäisi pienentyä samassa suhteessa. Väliportaan ja urakkaket-

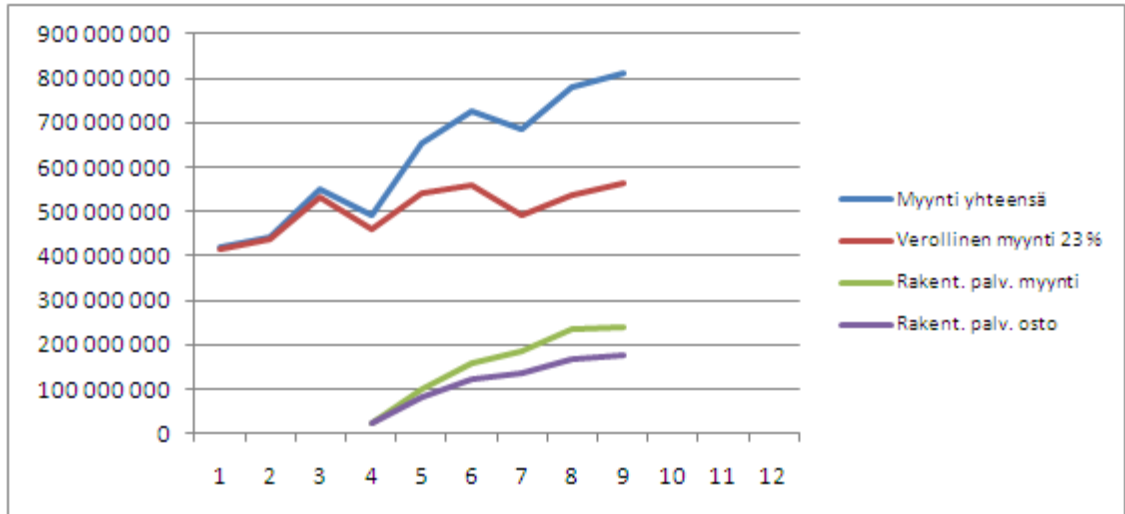
juun kuulumattomien, esimerkiksi rakennuttajien, tilitysten tulisi pysyä suurin piirtein ennallaan. Kuten kuviossa voi nähdä, juuri näin on tapahtunut.

Ensimmäisessä kuviossa on tarkasteltu alimman portaan myyntejä ja ostoja. Uuden veromenettelyn käyttöönoton jälkeen, verollinen myynti on lähtenyt laskemaan ja käännetyn arvonlisäveron alainen myynti on tietenkin kasvanut. Rakentamispalveluiden ostot ovat näillä toimijoilla jo niiden roolien takia hyvin vähäiset.



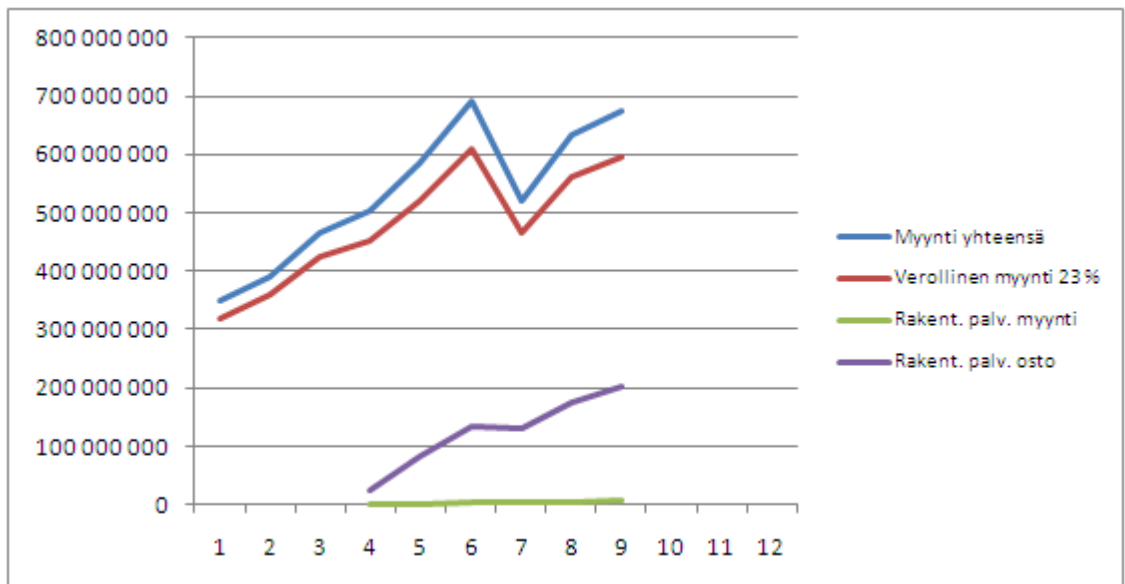
Kuvio 6. Alimman portaalan urakoitsijat (Verohallinto 2011. Harmaan talouden selvitysyksikkö.)

Toisessa kuviossa kuvataan väliportaalan urakoitsijoiden myyntejä ja ostoja. Ne käyttäytyvät hyvin samalla tavoin, kuin alimman portaalan urakoitsijat, ainoastaan sillä erotuksella, että rakennuspalvelujen myynnin kasvu ei ole ollut yhtä jyrkkää ja lisäksi toisin, kuin alimmalla portaalla, myös rakennuspalvelujen ostot ovat kasvaneet.



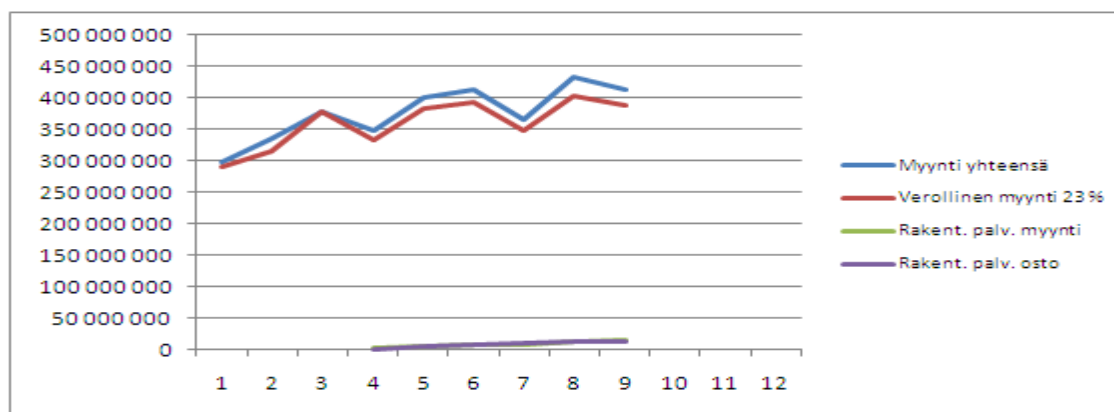
Kuvio 7. Keskiportaalan urakoitsijat (Verohallinto 2011. Harmaan talouden selvitysyksikkö.)

Pääurakoitsijoiksi luokiteltavien toimijoiden myyntien ja ostojen kehitys näkyy kehittyneen niin, että rakentamispalveluiden ostot ovat kasvaneet. Rakentamispalveluiden myyntiä näillä toimijoilla ei yleensä ole. Nämä yritykset ovat yleensä urakkaketjun yläpäässä ja myyvät suoraan rakennuttajalle, jolloin niiden myynti ei ole käännetyn arvonlisäveron alaista.



Kuvio 8. Pääurakoitsijat (Verohallinto 2011. Harmaan talouden selvitysyksikkö.)

Viimeisessä kuviossa on kuvattu urakkaketjun ulkopuolisten toimijoiden myyntien ja ostojen kehitystä. Näillä tahoilla ei kuitenkaan yleisesti ottaen ole käänteisen arvonlisäverolain alaisia ostoja tai myyntejä, joten uudistuksella ei pitäisi olla juuri vaikutusta. . (Verohallinto 2011. Harmaan talouden selvitysyksikkö.)



Kuvio 9. Urakkaketjun ulkopuoliset toimijat. (Verohallinto. Harmaan talouden selvitysyksikkö.)

Tämä kaikki tukee sitä johtopäätöstä, että käännetty arvonlisäverovelvollisuus on järjestelmänä lähtenyt toimimaan odotusten mukaisesti. (Verohallinto. Asiantuntijakirjoitus 4/2012.)

Jo valmistuneiden verotarkastusten perusteella on löytynyt sekä tahallista veroilmoitusten manipulointia että tahattomaksi luokiteltavia virheitä. Huomattavaa on kuitenkin, että niin sanottuja bulvaaniurakoitsijoita, eli pääurakoitsijoita, jotka jättävät arvonlisäverot tilittämättä ei ole ainakaan vielä löytynyt. Mutta, kuten jo aikaisemmin on todettu, näiden havaintojen perusteella ei kuitenkaan voida tehdä koko toimialaa kattavia johtopäätöksiä. (Verohallinto 2012.)

Raportissa kuitenkin myönnetään suoraan, ettei verohallinto ole pystynyt saamaan vastausta siihen, onko uusi verojärjestelmä todella kasvattanut valtiolle suoritettavia veroja. Myöskään uudistuksen vaikutuksesta lain vastaisesti toimivien tahojen kilpailuetuun tai muuhun harmaan talouden toimintaan, kuten veropetokseen, ei ole ainakaan vielä pystytty selvittämään. (Verohallinto 2012.)

Tämän lisäksi ei ole pystytty vastaamaan jo lainsäätövaiheessa eri tahojen esittämiin kysymyksiin siitä, miten jo lain valmisteluvaiheessa esiin tuodut riskit ovat

toteutuneet. Harmaan talouden selvitysyksikkö jatkaa tilanteen seurantaan, mutta seuraava väliraportti valmistuu kuitenkin vasta liian myöhään ehtiäkseen tähän työhön. Tästä johtuen uudempaa tutkimusmateriaalia ei ole käytettävissä. (Verohallinto. Asiantuntijakirjoitus 4/2012.)

### 6.3 Kokemukset muissa EU-valtioissa

Suomen lisäksi seitsemän muuta Euroopan unionin jäsenvaltiota käyttää käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta rakentamispalveluissa. Nämä maat ovat Alankomaat, Belgia, Saksa, Itävalta, Ruotsi, Unkari ja Irlanti. Toisilla näistä valtioista käännetty arvonlisäverojärjestelmä on ollut voimassa jo vuosia, kun taas jotkut ovat ottaneet sen käyttöön vasta muutama vuosi sitten. Viimeisimpinä siirtyivät Irlanti ja Unkari vuonna 2008. Myös lakien sisältö ja siten käännetyn arvonlisäverojärjestelmän soveltamisala ja menettelyt vaihtelevat valtioittain. (HE 41/2010.)

Ruotsissa käännettyä arvonlisäveromenettelyä on käytetty vuodesta 2007 ja se on pääpiirteiltään samanlainen, kuin Suomessa käyttöön otettu järjestelmä. Tässä työssä ei ole tarkoitus käsitellä sen enempää näiden kahden järjestelmän eroa. Ruotsin ja Suomen lainsäädäntö ja verotusmenettelyt ovat kuitenkin niin samanlaisia, että Ruotsin järjestelmän toimivuudesta tehtyjä tutkimuksia on mahdollista soveltaa myös Suomen kohdalla. (PricewaterhouseCoopers 2011.)

Ruotsin verohallinnon vuonna 2010 valmistuneen selvityksen mukaan järjestelmä olisi vähentänyt arvonlisäverojen tilittämättä jättämisiä urakkaketjuissa, mutta todetaan, että järjestelmällisten petosten suhteen menettelyn tehokkuus on edelleen epävarma. Ruotsin harmaan talouden arvellaankin kasvaneen rakennusalalla huolimatta käännetystä arvonlisäverojärjestelmästä. (Rakennusteollisuus 2010.)



## 7 POHDINTA

Käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden käsite vaikuttaa ensi näkemältä hyvin vaikeasti ymmärrettävältä. Samalla tavoin saattaa olla vaikea hahmottaa, miten käänteisen arvonlisäveron periaate vaikuttaa kirjanpitoon. Aloitin tämän työn sillä olettamuksella, että suurimmat ongelmatilanteet löytyisivät juuri kirjanpidon kohdalta. Hyvin nopeasti kävi kuitenkin ilmi, etteivät uudistuksen vaikutukset yrityksen kirjanpidollisiin tehtäviin olleetkaan niin suuret, kuin olin odottanut. Tähän sain vahvistuksen myös työtovereiltani, jotka olivat työskennelleet rakennusalan yritysten kirjanpidon parissa muutoksen aikana ja sen jälkeen (Alho 2010).

Uudistuksen aiheuttamat suurimmat tulkintavaikeudet ja ongelmat löytyivätkin ehkä vähän yllättävästi juuri uuden lain soveltamisesta. Lakiuudistuksessa annettiin erittäin tulkinnanvaraiset rajat käänteisen veromenettelyn soveltamiselle. Näitä tulkinnanvaraisuuksia on yritetty poistaa verohallinnon antamalla, varsin kattavilla ohjeistuksilla.

Samoin kuin muussakin arvonlisäverotukseen liittyvässä säännöstelyssä, ei tarkoillakaan ohjeistuksilla ole mahdollista saavuttaa kaikkia tilanteita kattavaa ohjetta, vaan aina jää tulkinnanvaraisuuksia. Liian pitkälle viedyt yksityiskohtaiset ohjeet saattavat pahimmillaan aiheuttaa hyvin sekavia tilanteita. Esimerkkinä voidaan ottaa jo aikaisemmin mainittu ohjeistus hellan myymisestä. Yksinään asennettuna myyty hella kuuluu käännetyn veromenettelyn piiriin, mutta jos se myydään ja asennetaan muiden kodinkoneiden kanssa, on myynti normaalin arvonlisäveron alaista. Jos taas kodinkoneiden lisäksi asennetaan myös keittiön tasot, kuuluu koko asennus käännetyn arvonlisäveron piiriin.

Käsitystä käännetyn arvonlisäveron tarkkaa soveltamisalaa onkin kohtuullisen vaikea muodostaa. Tilannetta pahentaa vielä se, että veromenettelyn soveltaminen tulee esiin käytännössä aina laskutusta tehtäessä. Toisin kuin kirjanpidossa, laskujen tekijöillä ei aina ole kokemusta arvonlisäverotuksen kiemurois-

ta. Tämän takia annetut ohjeet ovatkin keskittyneet juuri laskutukseen, eikä niinkään itse kirjanpitoon.

Rakennusalan käännetty arvonlisävero nousi aikoinaan otsikoihin jo hyvin varhaisessa vaiheessa ennen sen voimaantuloa. Monet alan toimijat, rakennusteollisuus etunenässä, julistivat sen välittömästi epäonnistuneeksi. Edes rakennusalalla toimivien työntekijöiden edustaja rakennusliitto ei suoraan tukenut uudistusta, vaan piti sen keinoja riittämättöminä. Vuoden 2011 jälkeen aihe ei ole kuitenkaan juuri ollut enää esillä, lukuun ottamatta verohallinnon tekemiä uusia ohjeistuksia.

Vaikka lain vaikutuksista ei tässä vaiheessa olekaan varmaa tietoa, jo pelkästään muiden käänteistä arvonlisäveroa käyttävien valtioiden tekemien tutkimusten perusteella, ei ole vaikeaa arvioida, että Suomen verohallinto tuskin pystyy keräämillään tiedoilla laskemaan uudistuksen taloudellisen hyödyn, tai sen puuttumisen. Epärehellinen toimija löytää helposti jonkin toisen tavan, tai käyttää käännetyn arvonlisäverotuksen mahdollistamia uusia tapoja, saadakseen saman taloudellisen hyödyn, kuin aikaisemminkin.

Mielestäni uudistusta ei tulisi kuitenkaan arvioida yksinään, vaan on hyvä pitää mielessä, että se on ensimmäinen monen uudistuksen sarjassa, joiden tarkoituksena on yhdessä vähentää harmaan talouden osuutta rakennusalalla. Jos veromenettelyä tarkastellaan yhdessä tilaajavastuulain sekä veronumerouudistuksen kanssa, saadaan jo paljon parempi kokonaiskuva siitä, miten epärehelliseen toimintaan pyritään puuttumaan.

Verohallinto on tarkentanut ohjeistustaan vuosittain, joten käännetyn arvonlisäveron soveltamisalaa olisi helppo tutkia lisää tulevaisuudessa. Myös lain vaikutusten selvittäminen tulee olemaan monivuotinen prosessi joten työtä on mahdollista laajentaa ja syventää siltä osin tulevaisuudessa, ehkä jo pian tämän opinnäytetyön ilmestymisen jälkeen, verohallinnon raportin valmistuessa.

## LÄHTEET

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.

Hallituksen esitys. HE 41/2010.

Ojala M. 2011. Rakennusalan käännetyn arvonlisäveron uusi ohjeistus. Tilisanomat 3/2011.

PricewaterhouseCoopers. Verokonsultointi. Viitattu 15.9.2012.

<http://www.pwc.fi/fi/verokonsultointi/alv/rakennusalalle-kaannetty-alv-velvollisuus-01042011-alkaen.jhtml>

Rakennusteollisuus. 2011. Lista rakentamispalveluista, joihin sovelletaan käännettä arvonlisäverovelvollisuutta. Viitattu 30.8.2012.

<http://www.rakennusteollisuus.fi/RT/Käännetty+ALV/Lista+rakentamispalveluista/>

Rakennusteollisuus. 2012. Rakennusteollisuus RT:n kysely käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden vaikutuksista rakennusalaan – yhteenveto tuloksista. Viitattu 30.8.2012.

<http://www.rakennusteollisuus.fi/RT/Käännetty+ALV/>

Rakennusteollisuus. 2010. Käännetty arvonlisävero rakennusalalla. Viitattu 30.8.2012.

<http://www.rakennusteollisuus.fi/RT/Käännetty+ALV/>

Rakennusteollisuus. 2010. Rakennusteollisuus RT antoi VM:lle kielteisen lausunnon käännettä arvonlisäverosta. Viitattu 30.8.2012.

<http://www.rakennusteollisuus.fi/RT/Ajankohtaista/Rakennusteollisuus+RT++antoi+VMä+kielteis+en+lausunnon+k%C3%A4%C3%A4nnetyst%C3%A4+arvonlis%C3%A4verosta/>

Rekola-Nieminen L. 2011. Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisävelvollisuus kirjanpidossa. Tilisanomat 1/2011.

Salomaa P. & Holkeri-Kauppila J. 2010. Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisävelvollisuus käytännössä. Tilisanomat 6/2010.

Alho. M. 2010. Koskeeko rakennusalan käännetty arvonlisäverotus yritystäsi. Tilikeskus yhtiöt, Viitattu 30.8.2012. [http://www.tilikeskus-yhtiöt.fi/artikkelit-muut\\_ajankohtaiset-koskeeko\\_rakennusalan\\_kaannetty\\_arvonlisaverotus\\_yritystasi](http://www.tilikeskus-yhtiöt.fi/artikkelit-muut_ajankohtaiset-koskeeko_rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverotus_yritystasi)

Verohallinto 2012. Rakennusalan käännetty arvonlisäverotus. Syventävät vero ohjeet. Viitattu 30.8.2012. [vero.fi/fi/FI/Syventavat\\_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Rakennusalan\\_kaannetty\\_arvonlisaverovelvollisuus/Rakennusalan\\_kaannetty\\_arvonlisaverovelv\(20031\)](http://vero.fi/fi/FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelvollisuus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelv(20031))

Verohallinto 2011. Harmaan talouden selvitysyksikkö. Käännetty arvonlisäverovelvollisuus rakennusala -lain vaikuttavuus. Ilmiöselvitys 5/2011.

Verohallinto. Asiantuntijakirjoitus 4/2012. Rakennusalan käännetty arvonlisävelvollisuus – lain vaikuttavuus. [http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Asiantuntijakirjoituksia\\_harmaasta\\_talou\(21531\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Asiantuntijakirjoituksia_harmaasta_talou(21531)). Viitattu 30.8.2012.

## Kausiveroilmoitus 2012

Lomake palautetaan osoitteeseen:

VEROHALLINTO  
Kausiveroilmoitusten optinen lukupalvelu  
PL 5000  
00053 VERO

KAUSIVEROILMOITUS K

Jos korjaatte aiemmin ilmoitettuja tietoja, ilmoittakaa vain muutosten määrät.

Kausiveroilmoitukseen ei saa liittää mitään liitteitä.

Verovelvollisen nimi	010 Y-tunnus tai henkilötunnus

## ARVONLISÄVERON TIEDOT

42	050 Ilmoitusjakso			052 Kohdekuusi	053 Vuosi
	Kuu- kausi	Neljän- nesvuosi	Vuosi		
	euro		snt		
	Vero kotimaan myynnistä verokannoittain				
301	23 %:n vero				
302	13 %:n vero				
303	9 %:n vero				
305	Vero tavaraostoista muista EU-maista				
306	Vero palveluostoista muista EU-maista				
318	Vero rakentamispalvelun ostoista (käännetty verovelvollisuus)				
307	Kohdekuuden vähennettävä vero				
317	Alarajahuojennuksen määrä				
308	Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero (-)				
309	O-verokannan alainen liikevaihto				
311	Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin				
312	Palveluiden myynnit muihin EU-maihin				
313	Tavaraostot muista EU-maista				
314	Palveluostot muista EU-maista				
319	Rakentamispalvelun myynnit (käännetty verovelvollisuus)				
320	Rakentamispalvelun ostot (käännetty verovelvollisuus)				
Ei alv-toimintaa					
054	Kohdekuusi- alku	055 Vuosi	056 Kohdekuusi- loppu	057 Vuosi	

## TYÖNANTAJASUORITUSTEN TIEDOT

42	050 Ilmoitusjakso			052 Kohdekuusi	053 Vuosi
	Kuukausi	Neljännesvuosi	Vuosi		
	euro		snt		
601	Ennakonpidätyksen alaiset palkat ja muut suoritukset				
602	Toimitettu ennakonpidätys				
605	Lähdeveron alaiset palkat ja muut suoritukset				
606	Lähdevero palkoista yms.				
609	Sosiaaliturvamaksun alaiset palkat				
610	Maksettava työntäjän sosiaaliturvamaksu				
Ei palkanmaksua					
054	Kohdekuusi- alku	055 Vuosi	056 Kohdekuusi- loppu	057 Vuosi	

## Arvonlisäveron alarajahuojennukseen oikeutettu täyttää

	euro	snt
315 Alarajahuojennukseen oikeuttava liikevaihto		
316 Alarajahuojennukseen oikeuttava vero		
Alarajahuojennuksen määrä (siirretään kohtaan 317)		

Päiväys	Allekirjoitus ja nimen selvitys	042 Puhelin

VEROH 4001/1 1.2012



K

1 (1)

**Käännetty verovelvollisuus****Lomake ostajan aseman ilmoittamiseksi<sup>1</sup>**

Ostaja \_\_\_\_\_ Y-tunnus \_\_\_\_\_  
 Myyjä, jolle ilmoitus annetaan \_\_\_\_\_ Y-tunnus \_\_\_\_\_

Tämän ilmoituksen allekirjoituksella em. ostajana

- ilmoitamme olevamme arvonlisäverolain 8 c §:ssä<sup>2</sup> tarkoitettu ostaja siten, että ostamaamme kiinteistöön kohdistuvan rakentamispalveluun sovelletaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta.
- vakuutamme em. tiedon asemastamme oikeaksi. Vastaamme antamastamme tiedosta ja sen virheellisyydestä myyjälle mahdollisesti aiheutuvasta vahingosta aina siihen saakka, kunnes em. myyjältä ostamaamme kiinteistöön kohdistuvan rakentamispalvelun verotus on lainvoimainen ja väärästä tulkinnasta voi aiheutua em. myyjälle vahinkoa. Sitoudumme välittömästi ilmoittamaan, mikäli asemamme em. ostajana muuttuu.
- mikäli verohallinto myöhemmin katsoo, että tämän lomakkeen mukaista käännettyä verovelvollisuutta ei olisi tullut soveltaa, sitoudumme kyseiseltä osalta viipymättä
  - o antamaan em. myyjälle ALV 178 §:ssä tarkoitetun kirjallisen kuitaussitoumuksen tai vaihtoehtoisesti
  - o suorittamaan em. myyjälle sen arvonlisäveron määrän, joka myyjällä olisi ollut meiltä oikeus laskuttaa siten, että summaan lisätään viivästysseuraamukset, jotka myyjän tulee verohallinnolle suorittaa.

Aika ja paikka \_\_\_\_\_

Ostaja \_\_\_\_\_

Ostajan allekirjoitukset  
ja nimenselvennykset

\_\_\_\_\_

<sup>1</sup> Rakennusteollisuus RT ry:n lomakepohja 17.3.2011.

<sup>2</sup> Arvonlisäverolain 8 c §:n ([16.7.2010/686](#)) mukaan verovelvollinen kiinteistöön kohdistuvien rakentamispalvelujen myynnistä sekä työvoiman vuokrauksesta kyseisiä palveluja varten on ostaja, jos ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy kiinteistöön kohdistuvia rakentamispalveluita ja / tai työvoiman vuokrauspalveluita tai rakentaa tai rakennuttaa hallinnassaan olevalle maa-alueelle rakennuksen tai pysyvän rakennelman myyntiä varten tai luovuttaa kiinteistön ennen kuin se on luovutettu käyttöön rakentamispalvelun suorittamisen jälkeen.

Lisäksi verovelvollisena pidetään ostajaa, joka myy kiinteistöön kohdistuvan rakentamispalvelun tai työvoiman vuokrauspalvelun em. ostajalle.

1 (1)

**Käännetty verovelvollisuus**

**Lomake ostajan aseman ilmoittamiseksi<sup>1</sup>, kun ostaja EI ole arvonlisäverolain 8 c §:ssä tarkoitettu ostaja.**

Ostaja \_\_\_\_\_ Y-tunnus \_\_\_\_\_

Myyjä, jolle ilmoitus annetaan \_\_\_\_\_ Y-tunnus \_\_\_\_\_

Tämän ilmoituksen allekirjoituksella em. ostajana

- Vakuutamme, että **emme ole arvonlisäverolain 8 c §:ssä<sup>2</sup> tarkoitettu ostaja**. Meille tehtäviin kiinteistöön kohdistuvien rakentamispalveluiden laskuihin lisätään kulloinkin voimassa olevan verokannan mukainen arvonlisävero, jonka sitoudumme maksamaan.
- vakuutamme em. tiedon asemastamme oikeaksi. Sitoudumme välittömästi ilmoittamaan, mikäli asemamme em. ostajana muuttuu.

Aika ja paikka \_\_\_\_\_

Ostaja \_\_\_\_\_

Ostajan allekirjoitukset ja nimenselvennykset \_\_\_\_\_

<sup>1</sup> Rakennusteollisuus RT ry:n lomakepohja 28.2.2011.

<sup>2</sup> Arvonlisäverolain 8 c §:n ([16.7.2010/686](#)) mukaan verovelvollinen kiinteistöön kohdistuvien rakentamispalvelujen myynnistä sekä työvoiman vuokrauksesta kyseisiä palveluja varten on ostaja, jos ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti

- myy kiinteistöön kohdistuvia rakentamispalveluita ja / tai työvoiman vuokrauspalveluita tai
- rakentaa tai rakennuttaa hallinnassaan olevalle maa-alueelle rakennuksen tai pysyvän rakennelman myyntiä varten tai
- luovuttaa kiinteistön ennen kuin se on luovutettu käyttöön rakentamispalvelun suorittamisen jälkeen.

Lisäksi verovelvollisena pidetään ostajaa, joka myy kiinteistöön kohdistuvan rakentamispalvelun tai työvoiman vuokrauspalvelun em. ostajalle.