

Saimaan ammattikorkeakoulu
Liiketalous Lappeenranta
Liiketalouden koulutusohjelma
Laskentatoimi

Pia Musto

Rakentamispalvelujen käännetyin arvonlisäveron tulkintaongelmat pienyrityksissä

Opinnäytetyö 2013

Tiivistelmä

Pia Musto

Rakentamispalvelujen käännetyn arvonlisäveron tulkintaongelmat pienyrityksissä, 40 sivua, 2 liitettä

Saimaan ammattikorkeakoulu

Liiketalous Lappeenranta

Liiketalouden koulutusohjelma

Laskentatoimen suuntautumisvaihtoehto

Opinnäytetyö 2013

Ohjaaja: lehtori Tarja Muikku, Saimaan ammattikorkeakoulu

Tässä opinnäytetyössä oli tarkoitus selvittää, oliko rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäveromenettely aiheuttanut pienyrityksissä tulkintaongelmia ja jos oli, niin minkälaisia ongelmia. Tuloksien perusteella haluttiin laatia tilitoimiston asiakkaille pienimuotoinen opas järjestelmästä ja samalla parantaa tilitoimiston asiakaspalvelua.

Teoriaosuudessa selvitettiin rakentamispalvelujen käännetyn arvonlisäveromenettelyn rakenne ja ominaispiirteet. Erilaisten esimerkkien avulla tehtiin lainkohtien tulkinnat helpotajuisiksi ja ymmärrettäviksi. Lisäksi selvitettiin verohallinnon linjauksia rajanvetotilanteiden käsittelyssä.

Empiriaosuutta varten tehtiin strukturoitu haastattelu kolmelle rakennusalan yrityksen edustajalle. Haastattelujen tuloksia verrattiin kahden aikaisemman opinnäytetyön ja Rakennusteollisuus RT ry:n teettämän kyselyn tuloksiin. Kaikissa kolmessa opinnäytetyössä haastatelluilla oli ollut tulkintaongelmia rakentamispalveluiden käännetyn arvonlisäveromenettelyn käyttöönotossa. Eniten ongelmia oli ollut rakentamispalveluiden yleisen määrittelyn kanssa, ostajan aseman määrittelyssä sekä myydyin palvelun ja tavaran laskutuksessa. Kyselyyn osallistuneet yritykset olivat myös kokeneet rakentamispalvelujen määrittelyn ja palvelun ja tavaran laskutuksen suurimmiksi ongelmiksi.

Vertailun perusteella havaittiin, että yrittäjien kohtaamat tulkintaongelmat käännetyn arvonlisäveromenettelyn osalta olivat samankaltaisia. Tulosten samankaltaisuus kertoi sen, että yrittäjät tarvitsevat opastusta edelleen järjestelmän käytössä, ja että ohjauksessa on mahdollista keskittyä juuri tiettyihin osa-alueisiin.

Saatujen tulosten perusteella laadittiin yhteistyöyrityksen käyttöön rakennusalan yrittäjiä varten pienimuotoinen opas, jonka avulla yrittäjät pystyisivät välttämään yleisimmät virheet rakentamispalvelujen käännetyn arvonlisäveron käsittelyssä. Oppaaseen koottiin lyhyesti muutamia rakentamispalvelun käännettyyn arvonlisäveroon liittyviä määritelmiä ja neuvoja niiden tunnistamiseen tai selvittämiseen.

Asiasanat: rakentamispalvelu, arvonlisäverotus, käännetty verovelvollisuus

Abstract

Pia Musto

The Reverse Charge in Value Added Taxation in the Construction Sector – Problems within Small Companies, 40 pages, 2 appendices

Saimaa University of Applied Sciences

Faculty of Business Administration, Lappeenranta

Degree Programme in Business Administration

Specialisation in Accounting

Bachelor's Thesis 2013

Instructor: Ms Tarja Muikku, Senior Lecturer

The purpose of this study was to find out if the reverse charge in value added taxation in the construction sector had caused any problems to small companies and if so, what kind of problems.

In the theoretical part the structure and the characteristics of the reverse system were clarified. The legislation was made easier to understand by using different examples. In addition, the Tax Administration's opinions concerning various problems were studied carefully. The empirical data were collected by interviewing representatives of three construction companies. The results of these interviews were then compared to the results of three earlier studies.

All persons interviewed had had problems with the reverse charge system. The general definition of construction services and the buyer's status as well as invoicing the sales of goods and services were found to be most problematic. The problems seemed to be similar in all studies and the results show that the entrepreneurs need further guidance and it can be focused on specific problems.

Based on the findings it was possible to write a small guide to the customers of the accounting firm and at the same time improve customer service. The guide contains a few definitions of the reverse charge in value added taxation in the construction sector and some advice how to recognize and resolve the problems with it.

Keywords: construction services, value added taxation, reverse charge system

Sisältö

1 Johdanto	5
2 Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisäverovelvollisuus	6
2.1 Rakennusalan laajuus Suomessa	6
2.2 Miksi lakiuudistus otettiin käyttöön?	7
2.3 Miten rakentamispalvelujen käännetty arvonlisäverovelvollisuus toimii? ...	8
2.4 Rakentamispalvelut kohdistuvat aina kiinteistöön	9
2.5 Rakentamispalveluiden käännetyn verovelvollisuuden soveltamisala	10
2.6 Maa- ja vesirakentaminen	12
3 Rakentamispalvelun ostaja	13
3.1 Milloin ostajan määritelmä täyttyy.....	13
3.2 Kunnat ja kuntayhtymät ja rakentamispalvelut	15
3.3 Ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja ja rakentamispalvelut	16
4 Henkilöstövuokraus rakentamispalveluja varten	17
5 Rajanvetotapauksia ja niiden tulkintoja	18
5.1 Säännöllinen vai satunnainen rakentamispalvelujen myynti.....	18
5.2 Rakentamispalvelua vai ei.....	19
5.3 Liittymis- ja jakamisperiaate	22
5.4 Ostajan aseman muuttuminen.....	23
6 Menettely käytännössä	24
6.1 Veron peruste	24
6.2 Ajallinen kohdistaminen.....	25
6.3 Laskumerkinnät	25
6.4 Kausiveroilmoitus	26
6.5 Verotili	27
7 Seuraamukset virheellisestä menettelystä	28
7.1 Rakentamispalvelun myyjän riskit	28
7.2 Rakentamispalvelun ostajan riskit	29
7.3 Kuittaussitoumus	30
8 Tutkimus	31
8.1 Tutkimusaineisto	31
8.2 Haastattelututkimus	32
8.3 Tutkimustulokset	33
8.4 Tutkimustulosten analyysi	35
9 Yhteenveto ja pohdinta	36
Kuviot.....	38
Lähteet.....	39

Liitteet

Liite 1 Haastattelukysymykset vastauksineen

Liite 2 Ohjeita yrittäjälle rakentamispalvelujen käännetyssä arvonlisäveromenettelyssä

1 Johdanto

Opinnäytetyössä on tarkoitus selvittää rakentamispalvelujen käännetyn arvonlisäveron käyttöönoton jälkeisiä ongelmia pienyrityksissä nimenomaan tilitoimiston asiakaspalvelun kehittämiseksi.

Rakentamispalvelujen käännettyä arvonlisäveroa koskevat säännökset astuivat voimaan Suomessa 1.4.2011. Taustalla oli huoli varsinkin rakennusteollisuuden kasvavasta harmaasta taloudesta ja samanaikaisesta kilpailun vääristymisestä.

Verotus ja siinä tapahtuvat muutokset vaikuttavat suoraan tilitoimiston työmäärään, koska tilitoimiston henkilökunta on yrittäjän tärkein informaation lähde yrityksen talouden hoidossa. Verohallinnon antamien ohjeistusten lisäksi on pienyrityksille saatavilla vain vähän neuvoja ja selviä ohjeita, kuinka yritysten tulee ottaa uudet säännökset huomioon jokapäiväisessä yritystoiminnassaan sekä kirjanpitomateriaalin käsittelyssä. Tämä on aiheuttanut runsaasti epätietoisuutta etenkin rajanvetotapauksissa, ja asiaan liittyvien kyselyiden määrä sekä verohallintoon että tilitoimistoihin on kasvanut.

Tutkimuksen tarkoituksena on kerätä haastattelun avulla aineistoa, jonka perusteella on mahdollista laatia tilitoimiston asiakasyrityksille soveltuvaa materiaalia etenkin erilaisten rajanveto-ongelmien ratkaisemiseksi. Tutkimusongelmaa rajaavat kysymykset ovat:

- Onko käännetyn arvonlisäveron käyttöönotto aiheuttanut yritykselle ongelmia?
- Millaisia ongelmia se on erityisesti aiheuttanut?

Tämän lisäksi haastattelutuloksia verrataan kahden muun opinnäytetyön tuloksiin: ovatko niissä esiintyneet ongelmat samantapaisia kuin tämän opinnäytetyön kohderyhmällä ja voidaanko tässä opinnäytetyössä päätyä samanlaisiin johtopäätöksiin. Lisävertailu tehdään Rakennusteollisuus RT ry:n teettämän kyselyn tuloksiin.

Kohderymänä käytetään yhteistyöyrityksen, Tilitoimisto Heini Poutiainen Oy:n, asiakasyrityksiä. Tilitoimiston asiakaskunta koostuu erilaisista pien- ja mikroyri-

tyksistä, joilla on sekä käännetyn että normaalin arvonlisäverotuksen alaista liiketoimintaa. Opinnäytetyössä keskitytään nimenomaan kohderyhmän ongelmiin, koska niissä omistajayrittäjien tietotaito sekä voimavarat ovat rajallisemmat kuin suuremmissa yrityksissä.

Tutkimus on luonteeltaan laadullinen haastattelututkimus. Laadullisessa tutkimuksessa ei ole tarkoitus tehdä päätelmiä, jotka olisivat sellaisenaan yleistettävissä. Kuitenkin tutkimalla vaikka vain yksittäistä tapausta riittävän tarkasti voidaan havaita, mikä on kyseisessä tapauksessa merkittävää ja mikä toistuu usein. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 1997, 182.)

Tutkimusaineiston pohjalta on siten mahdollista laatia tilitoimiston asiakkaille tiivis tietopaketti yleisimmistä ongelmatilanteista ja menettelyohjeita ongelmien ratkaisemiseksi.

2 Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisäverovelvollisuus

2.1 Rakennusalan laajuus Suomessa

Suomen kansallisvarallisuudesta rakennetun ympäristön osuus on noin 70 prosenttia. Tämä määrä sisältää rakennusten lisäksi myös maa- ja vesirakenteet. Rakentamiseen käytetään vuosittain noin kymmenen prosenttia bruttokansantuotteestamme ja samalla rakennuskantamme uusiutuu prosentin verran vuodessa. (Rakennuslehti 2011.)

Vuonna 2011 rakennusalan liikevaihto oli 27 miljardia euroa, josta pienten ja keskisuurten yritysten osuus oli 61,3 prosenttia. Pieniä ja keskisuuria rakennusalan yrityksiä Suomessa toimi 41 500, kun kaiken kaikkiaan yrityksiä oli 41 700. Yritysten kannattavuus parani euromääräisesti tarkasteltuna, mutta kustannusten kasvu pienensi suhteellista kannattavuutta. Esimerkiksi käyttökateprosentti jäi 7 prosenttiin, mikä oli lähes puoli prosenttiyksikköä vähemmän kuin edellisellä vuonna. Kustannusten kasvuun vaikutti merkittävästi ulkopuolisten palvelujen osuus, jonka määrä oli 26,4 prosenttia liiketoiminnan tuotoista. (Tilastokeskus 2013.)

Työllistäjänä rakennusala on aina ollut suuri. Vuonna 2011 rakennusalalla oli 155 600 työntekijää, josta pienten ja keskisuurten yritysten henkilöstön osuus oli 73,5 prosenttia. Erikoistunut rakennustoiminta työllisti hieman yli puolet tästä määrästä ja talonrakentaminen 37 prosenttia. Kaiken kaikkiaan erikoistunut rakennustoiminta on kasvanut eniten verrattaessa henkilöstön määrää, investointeja, pääoman tuottoa ja kannattavuutta muihin rakentamisen alatoimialoihin. (Tilastokeskus 2013.)

2.2 Miksi lakiuudistus otettiin käyttöön?

Eduskunnan tarkastusvaliokunta tilasi vuonna 2009 tutkimuksen, jonka tarkoitus oli tutkia Suomen kansainvälistyvää harmaata taloutta. Tutkimuksen tekivät Markku Hirvonen, Pekka Lith ja Risto Walden. Tutkimus julkaistiin kesäkuussa 2010. (Hirvonen et al. 2010.)

Tutkimuksessa kävi ilmi, että harmaan talouden haitat olivat lisääntyneet huomattavasti rakennus-, ravintola- ja kuljetusaloilla, ja ylivoimaisesti eniten haittoja oli rakennusalalla. Rakennustoiminnasta maksettavien arvonlisäverojen vaje oli vuonna 2008 runsaat 260 miljoonaa euroa, josta 105 miljoonaa euroa oli pimeän liiketoiminnan tulosta. Tutkimuksessaan Hirvonen et al. tulivat siihen tulokseen, että rakennusalan arvonlisävero tilitettiin vuonna 2008 valtiolle kahdeksan prosenttia vähemmän kuin rakennusyrietykset olivat ilmoittaneet. Tämän vuoksi tutkijat esittivät toimenpide-ehdotuksessaan muun muassa rakentamispalvelujen käännetyn arvonlisäveromenettelyn käyttöönottoa. (Hirvonen et al. 2010.)

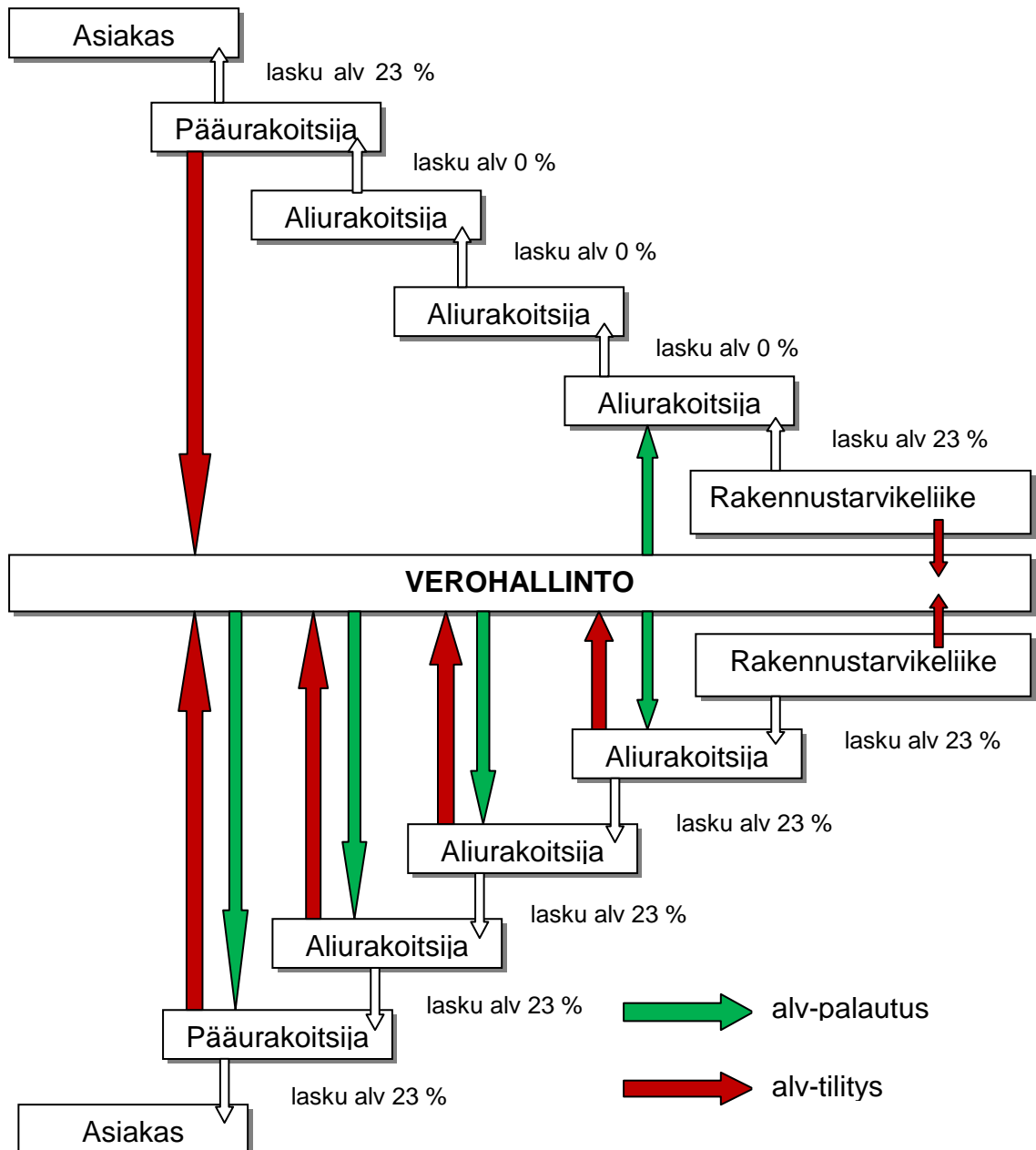
Hallituksen esitys 41/2010 pohjautui suurelta osin edellä mainitun tutkimuksen tuloksiin ja siinä arvioitiin arvonlisäveromenettelyn muutoksen pienentävän myös muiden verolajien veromenetyksiä rakennusalalla (HE 41/2010).

Rakentamispalvelujen käännetyn arvonlisäveromenettelyn käyttöön ottoon vaikutti lisäksi Euroopan neuvoston direktiivi 2006/69/EY, jonka artiklan 199 mukaan jäsenvaltiot voivat säätää myyjän sijasta ostajan verovelvolliseksi, erityisesti tietyillä petosherkillä aloilla (HE 41/2010; Huhtala & Sorvanto 2011, 26).

2.3 Miten rakentamispalvelujen käännetty arvonlisäverovelvollisuus toimii?

Liiketoiminnasta suoritetaan valtiolle arvonlisäveroa Suomessa tapahtuvasta tavaran ja palvelun myynnistä. Arvonlisäverolain mukaan veron suorittaa myyjä, ellei toisin säädetä. (AVL 1993/1501.)

1.4.2011 alkaen



31.3.2011 asti

Kuvio 1. Rakentamispalvelujen arvonlisäverotus

Kuviossa 1 on esitetty rakentamispalvelujen käännetyn arvonlisäveromenettelyn vaiheet verrattuna tavalliseen arvonlisäveromenettelyyn. Ennen lakimuutosta myyjällä oli velvollisuus ilmoittaa ja maksaa arvonlisävero kaikista myynneistään. Vastaavasti ostaja sai vähentää ostoihinsa sisältyvän arvonlisäveron, jos ostot liittyivät arvonlisäverolliseen liiketoimintaan. Arvonlisäveroa maksettiin ja tilitettiin urakointiketjun jokaisessa portaassa, kuitenkin vain syntyneestä arvonlisästä. Käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden merkitys korostuu pitkissä alihankintaketjuissa, joissa ennen lakimuutoksen voimaantuloa myyjän oli mahdollista jättää arvonlisävero tilittämättä ja samanaikaisesti ostaja sai vähentää ostoonsa liittyvän arvonlisäveron. Kun alihankintaketjussa saattaa olla jopa kymmeniä portaita, niin jokaiselta portaalta tilittämättä jääneet verot voivat olla useita miljoonia euroja. (Huhtala & Sorvanto 2011, 33–35.)

Uuden menettelyn mukaan aliurakointiketjun jokaisessa portaassa ostajaa laskutetaan arvonlisäverottomalla laskulla aina pääurakoitsijaan asti. Pääurakoitsijan myydessä palvelunsa työn tilaajalle laskutetaan normaalisti arvonlisäverollisella laskulla. Poikkeuksena on tilanne, jossa tilaajakin täyttää käännetyn arvonlisäveron ostajalle asetetut vaatimukset ja rakentamispalvelu kohdistuu ostajan arvonlisäverollista toimintaa palvelemaan kiinteistöön. Silloin työn tilaaja voi vähentää maksamansa arvonlisäveron hankinnastaan normaalisti. (Huhtala & Sorvanto 2011, 34.)

Rakentamispalveluiden käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden säännöksiä ei voi kiertää laskuttamalla erikseen palvelua ja tavaroita, jos ne tosiasiaissa sisältyvät samaan kokonaisurakkasopimukseen. Jos rakennusurakoitsijalle myydään kohteeseen parvekelasitus asennettuna, ei myyjä voi laskuttaa erikseen tarvikkeita arvonlisäverollisella laskulla ja toisaalta asennustyötä arvonlisäverottomalla laskulla. (Huhtala & Sorvanto 2011, 53.)

2.4 Rakentamispalvelut kohdistuvat aina kiinteistöön

Rakentamispalveluiden käännettyä arvonlisävelvollisuutta voidaan soveltaa vain, jos kyseinen palvelu kohdistuu Suomessa tai Ahvenanmaalla sijaitsevaan kiinteistöön tai tarkoittaa Suomessa verotettavaa työvoiman vuokrausta tätä työtä varten. Tämän takia on tärkeää määritellä kiinteistön käsite, jotta voidaan

päättää, sovelletaanko käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta vai ei. (Huhtala & Sorvanto 2011, 44.)

Arvonlisäverolain määritelmä kiinteistöstä poikkeaa osin yleisestä kiinteistökäsitteestä. Arvonlisäverotuksessa kiinteistöllä tarkoitetaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa, kuten huoneistoa. Myös kiinteät rakennukset ilman maapohjaa ovat kiinteistöjä. (AVL 28 §.)

Arvonlisäverotuksessa kiinteistöiksi käsitetään myös tilat, tontit, niiden määräalat sekä osuudet yhteisomistuksessa oleviin alueisiin. Näin myös esimerkiksi osuus yhteiseen rantaan on osana kiinteistöä. (Huhtala & Sorvanto 2011, 45.)

Rakennuksella tarkoitetaan kiinteästi maapohjalle pystytettyä taloa, jossa on seinät, katto ja kiinteät perustukset. Pysyviksi rakennelmiksi katsotaan omilla perustuksillaan olevia rakennelmia, joita ei ole tarkoitettu purettaviksi tai siirrettäviksi. Tällaisia rakennelmia ovat mm. sähkö-, vesi- ja kaukolämpöverkot, sillat, kanavat ja vesiväylät. Myös hiihtohissien kiinteät rakenteet katsotaan pysyviksi rakennelmiksi. (Tannila & Auranen 2011, 25–26.)

Kiinteistöä hyödyttävät koneet ja laitteet katsotaan myös osaksi kiinteistöä. Siksi myös kiinteistön valvonta- ja hälytyslaitteiden, normaalin ilmanvaihtojärjestelmän sekä hissien asennus, korjaaminen ja huolto ovat rakentamispalvelua. (Tannila & Auranen 2011, 26.)

Koneiden ja laitteiden osalta pitää erottaa kiinteistössä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet ja laitteet, sillä ne eivät kuulu rakentamispalvelujen piiriin. Tällaisia laitteita ovat esimerkiksi elintarviketuotantolaitoksen tarvitsemat jäähdytysjärjestelmät. (Tannila & Auranen 2011, 26–27.)

2.5 Rakentamispalveluiden käännetyn verovelvollisuuden soveltamisala

Arvonlisäverolain 31 § 3 momentin mukaisesti kaikki kiinteistöön kohdistuvat rakennus- ja korjaustyöt, mukaan lukien työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen, ovat rakentamispalvelua. Saman lainkohdan mukaan myös edellä mainittuihin töihin liittyvä suunnittelu, valvonta ja muut niihin verrattavat palvelut ovat rakentamispalvelua.

Rakentamispalveluiden käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltamisalaa on kuitenkin rajattu niin, että rakentamiseen ja korjaukseen liittyvä suunnittelu ja valvonta sekä niihin verrattavat palvelut on jätetty käännetyn arvonlisäveromenettelyn ulkopuolelle. Siten esimerkiksi projektinjohtopalvelut erikseen ostettuina eivät kuulu käännetyn arvonlisäveromenettelyn piiriin, mutta jos koko rakennusurakka suoritetaan projektinjohtourakkana, jossa valmis projekti myydään asiakkaalle, sovelletaan tällöin käännettyä arvonlisäveroa. (Huhtala & Sorvanto 2011, 37–38.)

Tämä rajaus käy ilmi hallituksen esityksestä, jossa rakentamispalveluina pidetään muun muassa seuraavia:

- rakennusalueen pohjatyöt
- kaikytyypisten rakennusten ja rakennelmien rakentaminen, korjauskenttaminen, perusparannus- ja entisöintityöt
- rakennusasennustyöt (sähköasennukset, eristystyöt, LVI-asennukset)
- rakentamisen viimeistelytyöt (rakennuspuusepäntyöt, lattioiden ja seinien päällystys, maalaus ja lasitus)
- rakennussiivous
- rakennuskoneiden vuokraus käyttäjiineen
- työvoiman vuokraus edellä mainittuja rakentamispalveluja varten (HE 41/2010).

Hallituksen esityksen mukaan rakentamispalvelua ei ole

- viheralueiden istutus ja hoito
- kiinteistöhoitopalvelut
- arkkitehtipalvelut, rakennuskonsultointi, projektinjohto
- rakennuskoneiden vuokraus ilman kuljettajaa (HE 41/2010).

Kuten edellä on todettu, pelkkä tavaran myynti rakennustyömaalle ei ole rakentamispalvelua. Jos toimitetaan esimerkiksi jääkaappi asennettuna, ei kyseessä ole rakentamispalvelu. Toisaalta, jos yrittäjä, joka tekee kalusteasennustyön, asentaa samalla myös jääkaapin paikoilleen, on kyse rakentamispalvelusta. (Tannila & Auranen 2011, 32–34.)

Myöskään tavaran myynti asennettuna ei sinällään ole rakentamispalvelua, vaan silloin on tiedettävä, kohdistuuko myynti itse kiinteistöä palveleviin laitteisiin vai laitteisiin, jotka palvelevat kiinteistössä harjoitettavaa erityistä toimintaa. Jos asennusmyynti kohdistuu esimerkiksi kiinteistön omaan ilmanvaihtojärjestelmään, silloin kyseessä on rakentamispalvelu. Jos taas asennetaan kiinteistössä sijaitsevan myymälän jäähdytys- ja ilmanvaihtojärjestelmää, on kyseessä normaali asennusmyynti eikä rakentamispalvelu. (Tannila & Auranen 2011, 35.)

2.6 Maa- ja vesirakentaminen

Arvonlisäverolain määrittelyn mukaisesti rakentamispalvelujen piiriin kuuluvat myös rakennusalueen maapohja- ja perustustyöt sekä pysyvien rakennelmien rakentaminen. Tätä määritelmää noudattaen rakentamispalveluiksi luetaan myös erilaisia maa- ja vesirakentamisen sekä yleisten jakeluverkkojen piiriin kuuluvia rakentamistöitä. (Verohallinto 2012.)

Maa- ja vesirakentamiseen liittyviä rakentamispalveluita ovat muun muassa

- moottoriteiden, katujen, siltojen, tunneleiden, rauta- ja raitioteiden, metro-
linjojen, pysäköintialueiden, lentokenttien kiitoteiden
- satamien ja muiden vesirakennusten, kuten kanavien, vesiväylien, teko-
altaiden, patojen, sulkujen, tulvavallien, aallonmurtajien, satamalaiturei-
den ja kiinteiden telakoiden
- kastelu- ja viemärijärjestelmien, sähkölinjojen ja –verkostojen, tietoliiken-
neverkkojen ja ulkoliikuntapaikkojen

rakentaminen, peruskorjaus ja kunnostus (Verohallinto 2012).

Edellä mainittujen kohteiden kunnostustöitä voivat olla esimerkiksi asfaltin paikkaus, ajoratamerkintöjen teko, vesiväylien ruoppaus sekä vesistöjen muut kunnostustyöt. Toisaalta, rakentamispalveluita eivät ole viheralueiden istutus ja hoito, ulkotilojen puhtaanapito (auraus) tai vesiväylien tutkimukset ja tarkastukset. (Huhtala & Sorvanto 2011, 64–66.)

Yleisten jakeluverkkojen, kuten sähkö-, lämpö-, vesi-, viemäri- sekä tietoliiken-
neverkkojen rakentaminen ja kunnostus ovat osa maa- ja vesirakentamista.

Näihin verkkoihin kiinteinä osina kuuluvien rakennusten ja rakennelmien rakentaminen ovat arvonlisäverolain 8 c §:ssä tarkoitettua rakentamista, ja silloin niissä tulee sovellettavaksi käännetty arvonlisäveromenettely. (Verohallinto 2012.)

3 Rakentamispalvelun ostaja

3.1 Milloin ostajan määritelmä täyttyy

Verohallinnon ohjeessa mainitaan, että rakentamispalvelun myyjällä on selontovelvollisuus siitä, sovelletaanko myyntiin käännettyä verovelvollisuutta vai ei. Kuitenkin siitä tiedottaminen on käytännössä ostajan intressinä. Tämä on käytännössä hyvä asia, sillä ostajalle asetetun edellytyksen täyttymistä on myyjän usein hankala arvioida eikä siitä ole aina selvää varmuutta. (Huhtala & Sorvanto 2011, 88–92.)

Arvonlisäverolain 8 c §:n mukaan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltamisedellytykset täyttyvät, jos ostajan kohdalla toteutuu vähintään yksi seuraavista määritelmistä, eli ostaja on:

- elinkeinoharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalveluja
- elinkeinoharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti rakentaa tai rakennuttaa hallinnassaan olevalle maa-alueelle rakennuksia tai pysyviä rakennelmia myyntiä varten tai joka luovuttaa kiinteistön ennen sen käyttöönottoa tai uudis- tai perusparannustöiden ollessa vielä kesken (ns. omaan lukuun rakentaminen)
- elinkeinoharjoittaja, joka myy rakentamispalvelun edelleen kohdassa 1 tai 2 tarkoitetulle elinkeinoharjoittajalle (ns. välimies).

Elinkeinoharjoittajana pidettävä ostaja voi olla luonnollinen henkilö, avoin yhtiö, kommandiittiyhtiö, osakeyhtiö tai yhtymä. Myös yleishyödylliselle yhteisölle myytäviin rakentamispalveluihin tulee soveltaa käännettyä verovelvollisuutta, mikäli yhteisön rakentamispalvelujen myynneistä saamia tuloja pidetään tuloverotuksessa sen elinkeinotoiminnan tuloina. (Huhtala & Sorvanto 2011, 90.)

Kun rakentamispalvelujen ostajan asemaa arvioidaan, tulee huomiota kiinnittää ostajan pääasialliseen toimialaan ja toimintaan kokonaisuudessaan sekä Suomessa että ulkomailla. Tällöin arvioinnin kohteena ovat kaikki rakentamispalvelumyynnit, sekä käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden alaiset että avointa arvonlisäveroa sisältävät rakentamispalveluiden myynnit. (Huhtala & Sorvanto 2011, 93.)

Satunnainen rakentamispalvelujen myynti tarkoittaa verohallinnon ohjeen mukaan kertaluonteista, tilapäistä, ei toistuvaa tai vähäistä rakentamista, jota ei ole tarkoitettu jatkuvaksi. Lähtökohtana voidaan pitää, että käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta voidaan soveltaa, mikäli ostaja on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. (Huhtala & Sorvanto 2011, 90–93.)

Tämä tarkoittaa myös sitä, että rakentamispalvelujen käännetty arvonlisäverovelvollisuus voi myynnin näkökulmasta koskea ketä tahansa yrittäjää, joka myy rakentamispalvelun tai –palveluita, koska rakentamispalvelun myyjän toiminnalle ei ole asetettu mitään edellytyksiä. Lisäksi koska tarkoituksena on soveltaa käännettyä verovelvollisuutta laajasti, se tulee sovellettavaksi myös muiden kuin pelkästään rakennusalan yritysten kesken. (Huhtala & Sorvanto 2011, 99.)

Verohallinnon ohjeiden perusteella näyttää siltä, että myynnin säännönmukaisuus on käännettyä verovelvollisuutta arvioitaessa merkittävin kriteeri, ei niinkään myynnin rahallinen arvo. Rakentamispalvelujen tilapäiseksi myynniksi on katsottu esimerkiksi rakennuksen myrskyvaurioiden korjaus, kun korjauksen tehnyt yritys ei ole aikaisemmin myynyt rakentamispalveluja eikä aio niitä tulevaisuudessakaan myydä. (Verohallinto 2012.)

Lyhytaikainen ja kertaluonteinen projekti on satunnainen, kun taas pitkäaikainen ja mittava yksittäinenkin projekti voidaan tulkita muuksi kuin satunnaiseksi, ja se voi aiheuttaa projektin tekijälle ostajan aseman niin kauan, kuin projekti on kesken. Verohallinnon esimerkeissä pitkäaikaiseksi projektiksi on katsottu kaksi vuotta, kun taas lyhytaikaiseksi on määriteltä kuusi kuukautta. (Verohallinto 2012.)

Kun rakentamispalvelun ostajana on valtio, ei käännettyä verovelvollisuutta sovelleta. Valtion liikelaitoksia ja valtion omistamia osakeyhtiöitä tarkastellaan valtiosta erillisinä. (Tannila & Auranen 2011, 54.)

Käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta sovelletaan myös silloin, kun rakentamispalvelun ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka rakentaa tai rakennuttaa hallinnassaan oleville maa-alueille rakennuksia tai pysyviä rakennelmia myyntiä varten tai perustajaurakoijana myy rakentamispalveluja hallinnassaan olevalle yhtiölle. Tällöin puhutaan omaan lukuun rakentamisesta. (Tannila & Auranen 2011, 51–52.)

Koska rakentamispalvelujen myynti on arvonlisäverollista toimintaa, ja toisaalta kiinteistön ja osakkeiden luovutus on arvonlisäverotonta, on verotulojen kertymisen turvaamiseksi säädetty erityiset säädökset omaan lukuun rakentamisesta. Tässä tilanteessa elinkeinonharjoittaja ei suorita arvonlisäveroa kiinteistön myynnin yhteydessä, vaan hän on velvollinen suorittamaan oman käytön arvonlisäveroa sitä mukaa, kun rakennustyö edistyy. (Huhtala & Sorvanto 2011, 107–109.)

Välimies-käsite tarkoittaa tilannetta, jossa satunnaisesti tai kertaluontoisesti rakentamispalveluja myyvä elinkeinonharjoittaja myy rakentamispalvelua ostajalle, joka täyttää rakentamispalvelun käännetyn arvonlisäveromenettelyn ostajan kriteerit. Tällöin on noudatettava käännettyä arvonlisämenettelyä. Kyseinen säännös on otettu lakiin mukaan estämään veronkiertotilanteita, mutta se voi tulla kyseeseen myös tilanteessa, jossa emoyhtiö ostaa rakentamispalvelun rakennusliikkeeltä ja veloittaa sen edelleen tytäryhtiöltä, jolla on ostajan status. (Huhtala & Sorvanto 2011, 117–118.)

3.2 Kunnat ja kuntayhtymät ja rakentamispalvelut

Kuntien ja kuntayhtymien asema rakentamispalvelujen ostajana määräytyy itsenäisesti. Suurin osa kunnista kuuluu käännetyn verovelvollisuuden piiriin, koska ne myyvät jatkuvasti rakentamispalveluja, vaikka määrä olisikin vähäinen. Verohallinnon ottaman kannan perusteella käännetyn arvonlisäverokohtelun ratkaisee nimenomaan rakentamispalvelutoiminnan säännöllisyys eikä sen rahallinen arvo. Kunnat ja kuntien liikelaitokset ovat yksi ja sama verovelvollinen,

kun taas kuntien tai kuntayhtymien omistamat osakeyhtiöt ovat itsenäisiä verovelvollisia, joten niiden asema määräytyy erillisesti. (Huhtala & Sorvanto 2011, 93, 120–121.)

Jos kunnalla tai kuntayhtymällä on rakentamispalvelun ostajan asema, tulee kaikkiin kunnan tai kuntayhtymän hankkimiin rakentamispalveluihin soveltaa käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. (Huhtala & Sorvanto 2011, 124.)

3.3 Ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja ja rakentamispalvelut

Ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja on arvonlisäverolain määritelmän mukaisesti elinkeinonharjoittaja, jonka liiketoiminnan kotipaikka, eli paikka josta liiketoimintaa johdetaan tai jossa elinkeinonharjoittaja asuu, sijaitsee ulkomailla (AVL 10 §).

Rakentamispalvelujen osalta ulkomaalaiselle yritykselle muodostuu kiinteä toimipaikka Suomessa, jos urakointikohteet kestävät yhtäjaksoisesti yli 9 kuukautta. Urakan kesto pitää arvioida etukäteen, koska verovelvollisuus astuu voimaan heti aloituksesta ja ulkomaalaisen yrittäjän on hakeuduttava arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. Tämän ehdon täyttyessä ulkomaalaista urakoitsijaa käsitellään arvonlisäverotuksessa samalla tavoin kuin suomalaista. (Tannila & Auranen 2011, 63.)

Vaikka ulkomaalaiselle rakentamispalvelujen myyjälle olisikin muodostunut Suomeen kiinteä toimipaikka, hänen ei tarvitse rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi, mikäli hän myy vain käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden alaisia rakentamispalveluita. Arvonlisäveronhan suorittaa aina ostaja. (Huhtala & Sorvanto 2011, 143.)

Kahden ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan välisestä rakentamispalvelun mynnistä verovelvollinen on aina ostaja, jolla on rakentamispalvelun ostajan status, ja tämän on hakeuduttava Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi. Jos ostaja ei itse myy rakentamispalveluja, arvonlisäveron suorittaa palvelun myyjä. Tällä menettelyllä on varmistettu se, että ulkomaalaisten elinkeinonharjoittajien välisessä rakentamispalvelujen mynnissä ainakin jompikumpi yritys joutuu re-

kisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. (Tannila & Auranen 2011, 64.)

4 Henkilöstövuokraus rakentamispalveluja varten

Henkilöstövuokrauksessa vuokrauksen kohteena on työntekijän työpanos. Yritys vuokraa tarvitsemansa työntekijän henkilöstövuokrausyritykseltä, joka laskee työntekijän työpanoksesta esimerkiksi tehtyjen työtuntien perusteella. Usein vuokralle antaja ei tiedä työntekijän tarkkoja työtehtäviä asiakasyrityksessä, koska se ei ole olennaista laskutuksen kannalta. (Tannila & Auranen 2011, 39.)

Kun työvoimaa vuokrataan rakentamispalveluja varten, sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Tämä aiheuttaa sen, että vuokralle antajan tulee tietää vuokraamansa työntekijän työtehtävien sisältö, jotta hän pystyy laskuttamaan asiakasyritystä oikeanlaisella laskulla. Työntekijän työtehtäviin voi kuulua rakentamispalveluiden lisäksi muitakin töitä ja silloin arvonlisäverokohtelun ratkaisee työn pääsuorite. Laadittujen henkilöstövuokraussopimusten sisältöön onkin kiinnitettävä tässä tapauksessa erityistä huomiota. (Tannila & Auranen 2011, 39–40.)

Henkilöstövuokrauksen myyntimaasääntely poikkeaa kiinteistöön kohdistuvien rakentamispalveluiden myyntimaasääntelystä. Arvonlisäverolain 65 §:n mukaisesti henkilöstövuokraus on palvelu, jonka myyntimaa on Suomi, jos palvelu suoritetaan ostajan Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Vain tässä tapauksessa voi rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus tulla sovellettavaksi. (AVL 65 §.)

Arvonlisäverodirektiivin (2006/112) myyntimaasäännökset ovat jäsenmaita pakottavia ja siksi, kun vuokrataan henkilöstöä rakentamispalveluita varten ulkomaalaiselta yritykseltä, kyse on pääsäännön mukaisesti palvelusta eikä kiinteistöön kohdistuvasta palvelusta. Myyntimaata määriteltäessä on selvitettävä, onko kyseessä henkilöstövuokraus vai kiinteistöön kohdistuva rakennustyö.

Esimerkiksi:

Ruotsalainen yritys X AB vuokraa rakennusmiehiä suomalaiselle yritykselle S Oy. Rakennustyö kestää alle 9 kuukautta, jolloin ruotsalaisyritykselle ei muodostu Suomeen kiinteää toimipaikkaa. Myyty palvelu on selvästi pääsäännön mukainen palvelu eli verotuskohtelun ratkaisee ostajan kotipaikka, tässä tapauksessa Suomi. Henkilöstövuokrauspalveluun sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, mutta ostajan raportointi verottajalle riippuu siitä, onko sillä rakentamispalvelujen ostajan asema vai ei.

- Jos yritys S Oy:llä ei ole rakentamispalvelujen ostajan asemaa, sovelletaan yleistä käännettyä verovelvollisuutta. Silloin ruotsalaisyritys laskuttaa arvonlisäverottomalla laskulla ja suomalaisyritys ilmoittaa ostonsa kausiveroilmoituksellaan normaalisti palveluostoina muista EU-maista.
- Jos yritys S Oy:llä on rakentamispalvelujen ostajan asema, sovelletaan rakentamispalvelujen käännettyä verovelvollisuutta. Tällöin ostaja, suomalaisyritys S Oy, suorittaa ostoistaan arvonlisäveron Suomeen. (Huhtala & Sorvanto 2011, 166–167.)

5 Rajanvetotapauksia ja niiden tulkintoja

5.1 Säännöllinen vai satunnainen rakentamispalvelujen myynti

Verohallinnon ohjeen mukaan rakentamispalvelujen myynnin satunnaisuus arvioidaan tapauskohtaisesti, jolloin sen osuus liikevaihdosta ei ole ratkaisevaa. Rakentamispalvelujen myynti saattaa olla hyvinkin vähäistä, mutta jos se toistuu säännöllisesti, se kuuluu käännetyn arvonlisäveromenettelyn piiriin. Säännöllisyys voi tarkoittaa vaikka kerran pari vuodessa tehtävää rakentamispalvelua. (Verohallinto 2012.)

Esimerkiksi:

- Arvonlisäverovelvollinen maanviljelijä myy tiettyyn aikaan vuodesta kaivurilla tehtyä kaivutyötä. Kun hän ostaa navettaansa katonkorjausurakan, sovelletaan siihen käännettyä verovelvollisuutta, vaikka hänen myymän-

sä kaivutyö olisi erittäin vähäistä verrattuna hänen muuhun elinkeinotoimintaansa.

- Sivutoiminen maanviljelijä, joka ei kuulu arvonlisäverovelvollisuuden piiriin liiketoiminnan vähäisyyden vuoksi (liikevaihto alle 8500 euroa vuodessa), tekee ja myy kesäisin turvesuon ojitustyötä. Kun hän korjauttaa kasvihuonettaan, ei siihen sovelleta käännettyä verovelvollisuutta, koska hän ei ole elinkeinotoiminnassaan arvonlisäverovelvollinen. Kyseisessä tapauksessa liiketoiminnan vähäisyys on ratkaiseva kriteeri eikä rakentamispalvelun myynnin säännöllisyys.

Satunnaisuus määritellään Verohallinnossa siis lyhytaikaiseksi, kertaluontoiseksi ja vähäiseksi (Verohallinto 2012). Kuitenkin rajanveto tehdään tapauskohtaisesti ja Verohallinnon esimerkeissä esiintyvää ohjetta lyhytaikaisen projektin pituudesta (6 kuukautta) ei sellaisenaan voida ottaa käytännöksi. Siksi epävarmoissa tapauksissa on syytä pyytää verottajalta kirjallinen ohje tai ennakkopäätös. (Huhtala & Sorvanto 2011, 102–103.)

Satunnaista rakentamispalvelujen myyntiä voi olla:

- Kiinteistöpalveluyrityksen suorittama ylimääräinen katonkorjausprojekti asiakasyrityksille myrskytuhojen jälkeen. Urakka laskutetaan erikseen, eikä se sisälly normaaliin huoltosopimukseen. Vaikka kohteita olisi useita, ei niihin sovelleta käännettyä verovelvollisuutta, koska korjaukset ovat kertaluontoisia, eikä niitä ole tarkoitus jatkaa jälkeensä. (Verohallinto 2012.)

5.2 Rakentamispalvelua vai ei

Koska rakentamispalvelujen käännetyn verovelvollisuuden soveltamisala oli hallituksen esityksessä tarkoitettu mahdollisimman laajaksi, voisi epäselvissä tilanteissa olla järkevää lähteä siitä, että kaikkiin kiinteistöön välittömästi kohdistuviin sekä työmaa-alueella tapahtuviin rakentamispalveluihin säädöstä sovellettaisiin. Kuitenkin Verohallinto toisinaan poikkeaa ohjeissaan laajasta sovellettavuudesta. (Huhtala & Sorvanto 2011, 58.)

Eräs tulkintaongelma liittyy rakennusmateriaalin kuljettamiseen ja siirtelyyn; kuljettaminen kuorma-autolla työmaalle ei ole rakentamispalvelua, kun taas saman rakennusmateriaalin siirtely rakennustyökoneella työmaalla puolestaan on rakentamispalvelua. Kyseisessä tapauksessa joudutaan pohtimaan, mikä on pää- ja mikä sivusuorite, ja onko työhön käytetty rakennustyökoneita vai ei. Vaikka kuljetusautossa, tässä tapauksessa kuorma-autossa, olisikin kiinteä nosturilaite, ei sitä pidetä automaattisesti rakennustyökoneena. (Huhtala & Sorvanto 2011, 59.)

Pää- ja sivusuoritteiden merkitystä voidaan selvittää Verohallinnon sivuilta löytyneellä esimerkillä:

1. Rakennuselementtien myyjä toimittaa elementit rakennustyömaalle ja nostaa ne asennuspaikkaan nosturilla. Asennustyön suorittaa toinen alirakentaja.
2. Rakennusurakoitsija vuokraa työmaalle ajoneuvonosturin kuljettajineen päiväksi. Nosturilla nostetaan työmaaparakeja 4 tuntia ja rakennustarvikkeita kiinteistön katolle 7 tuntia.

Molemmissa tapauksissa työ tehdään rakennuspaikalla, samanlaisella työvälineellä ja molemmat työt kohdistuvat kiinteistöön, lukuun ottamatta työmaaparakeiden nostotyötä. Tuloksin joudutaankin miettimään pää- ja sivusuoritteiden osuutta. Ensimmäisessä tapauksessa kyse on tavaran myynnistä, jolloin ei sovelleta käännettä arvonlisäverovelvollisuutta. Toisessa tapauksessa taas rakennustarvikkeiden nosto on pääsuorite, ja silloin tulee käännettä arvonlisäverovelvollisuus sovellettavaksi. Merkitystä ei siis ole sillä, että käytetty työväline on sama, vaan työn todellinen tarkoitus ja luonne ratkaisevat verotusmenettelyn (rakennuselementtien myynti vs. rakennustarvikkeiden siirtely). (Huhtala & Sorvanto 2011, 59–61.)

Rakennuselementteihin liittyy vielä toinen esimerkki:

1. Talotehtaan alihankkija myy valmistaloelementteihin erilaisia sähköasennuksia. Asennustyöt tehdään talotehtaalla, ennen kuin elementit toimitetaan rakennuspaikalle.

2. Talonrakennustyömaalla aliurakoitsijana toimiva sähköasennusliike myy sähköasennuksia rakenteilla olevaan elementtitaloon. Asennukset tehdään pystytettyihin elementteihin sekä vielä paikalla oleviin pystyttämättömiin elementteihin.

Ensimmäisessä tapauksessa ei sovelleta rakentamispalvelujen käännettyä arvonlisäveromenettelyä, koska asennustyö ei kohdistu kiinteistöön. Toisessa tapauksessa tulkinta on tapauskohtaista, koska siinä täytyy ottaa huomioon liittymisperiaate, toisin sanoen asennustyön kokonaisuus ratkaisee. Kyseisessä esimerkissä asennustyö on kokonaisuudessaan kiinteistöön kohdistuvaa rakentamispalvelua ja siihen sovelletaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. (Huhtala & Sorvanto 2011, 61.)

Tavaran myynti asennettuna on osoittautunut hankalaksi tulkittavaksi Verohallinnossa. Yleisohje on, että jos rakentamispalveluun liittyy myös tavaran myyntiä, on kokonaisuus silloin rakentamispalvelun myyntiä, ellei palvelun osuus ole vain vähäinen. (Verohallinto 2012.)

Betonin myynti kuljetettuna ja purettuna rakennuspaikalle on Verohallinnon nykyisen ohjeen mukaan tavaran myyntiä, vaikka alkuperäisessä ohjeessa siinä arvonlisämenettely oli eroteltu käytettävän purkamistavan mukaan. Nykyisen ohjeen mukaan on kyse rakentamispalvelusta vain, jos betonin myyjä osallistuu purkamisen jälkeen betoniin kohdistuviin rakennustöihin, esimerkiksi levittää tai tasoittaa betonia. (Verohallinto 2012.)

Vastaavia periaatteita noudatetaan myös puhallusvillan toimitusten osalta. Puhallusvilla toimitetaan yleensä rakennuspaikalle paikoilleen puhallettuna eikä siihen tämän jälkeen kohdistu enää muita rakennustoimenpiteitä. Koska toimitettu tavara on asennuksen jälkeen kiinteä osa kiinteistöä, on kyse silloin rakentamispalvelusta. Jos taas kyseessä on esimerkiksi kokonaisen kivitalopakettin toimituksesta, johon sisältyy puhallusvillan asennus, on asennuksen osuus niin pieni, että kokonaisuutena kyseessä on tavaran myynti. (Huhtala & Sorvanto 2011, 54–55.)

Verohallinnon ohjeissa pienet korjaukset, jotka sisältyvät kiinteistönhoitosopimukseen, eivät ole rakentamispalveluja. Sen sijaan erikseen veloittavat korja-

ustyöt kuuluvat rakentamispalveluiden piiriin. Samaa käsittelytapaa voidaan käyttää myös katu-, valaistus-, sähkö- ja muiden kiinteiden verkkojen hoitoon. Siten kokonaihoitopalveluna (elinkaarimalli) järjestettyä teiden ja rataverkkojen rakennus- ja kunnossapitotöitä ei sen vuoksi pidetä rakentamispalveluina. (Verohallinto 2012.)

Maa-alueisiin kohdistuu paljon erityyppisiä muokkaus-, raivaus- ja parannustöitä, joista osa kuuluu rakentamispalveluiden piiriin, osa ei. Muutama esimerkki selvittää asiaa Verohallinnon ottamasta kannasta:

- Metsän raivaus rakennettavan sähkölinjan tai rakennuksen tieltä on rakentamispalvelua, sitä vastoin puuston harvennus ja oksien katkaisu olemassa olevalta sähkölinjalta ei ole rakentamispalvelua.
- Kiviaineksen jalostustoimintaa harjoittava yritys ostaa alihankkijalta murskauspalvelun. Kyseessä ei ole rakentamispalvelua, vaikka murskaus tapahtuisikin kivenottoaikalla.
- Rakennusyritys rakentaa kallion sisään parkkihallia. Kiviaines pitää murskata pieneksi, jotta se voidaan kuljettaa pois hallista. Tähän rikotukseen käytetään iskukasaraa. Jos rakennusyritys ostaa erikseen louhintaja rikotuspalvelun, niin louhintapalveluun sovelletaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta, mutta rikotuspalveluun ei. Jos taas palvelu ostetaan yhtenä kokonaisuutena sisältäen kallion puhdistuksen, panostuksen, räjäytyksen sekä rikotuspalvelun, tilanteeseen sovelletaan liittymisperiaatetta, eli kyse on pääsuoritteiden mukaisesti rakentamispalvelua ja käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan koko urakkaan.
- Sähköverkkoyhtiön itse asiakkaalle suorittama kulutusmittareiden vaihto ei ole rakentamispalvelua, mutta mikäli yritys ostaa työn aliurakoitsijalta, on kyseessä rakentamispalvelu. (Verohallinto 2012.)

5.3 Liittymis- ja jakamisperiaate

Rakentamispalveluiden käännetyn arvonlisäveromenettelyn soveltamisessa joudutaan useimmiten tarkastelemaan suoritettujen myyntien kokonaisuutta. Lähtökohtaisesti pääsuoritteena pidetään sitä tavaraa tai palvelua, jota myydään ja

jota ostaja mielestään ostaa. Koko myynnin verotuskohtelu sivusuoritteineen ratkeaa pääsuoritteiden mukaisesti. (Huhtala & Sorvanto 2011, 76.)

Myyjän ja ostajan tekemä sopimus ratkaisee sen, onko kyseessä rakentamispalvelu vai ei. Lasku ei siis ole ratkaiseva, vaikka siinä olevat merkinnät ovatkin tärkeitä. Tapauskohtaisesti arvioiteja tehtäessä otetaan huomioon myös tapahtumien todellinen kulku, mikäli ne poikkeavat sopimuksista. (Huhtala & Sorvanto 2011, 77.)

Verohallinto on käyttänyt Euroopan unionin tuomioistuimen antamia tuomioita sekä Suomessa ratkaistuja oikeustapauksia antaessaan seuraavat ohjeet:

- *Jos myydään sekä tavaraa että palvelua, ja palvelun osuudella on suuri merkitys ottaen huomioon palvelun laajuus, kustannus ja kesto, kokonaisuutta pidetään palvelun myyntinä.*
- *Jos kyse on objektiivisesti katsottuna taloudellisesta kokonaisuudesta, jonka jakaminen olisi keinotekoisista, kyseessä katsotaan olevan yksi myynti.*
- *Arvioitaessa, onko kyseessä yksi vai useampi myynti, laskutustavalla ei ole merkitystä. Vaikka on yksi hinta, myyntejä voi olla useampi tai vaikka hintoja olisi useampi, myyntejä voi olla vain yksi.*
- *Sillä, mitä asiakkaalla on tarkoitus ostaa, on merkitystä. Onko asiakkaan tarkoituksena ostaa yksi vai useampi palvelu? (Verohallinto 2012.)*

Tämän johdosta on tärkeää, että taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta palvelusta koostuvaa suoritusta ei saa jakaa keinotekoisesti osiin, ettei arvonnisäverojärjestelmän toimivuutta vaaranneta. (Huhtala & Sorvanto 2011, 77–78.)

5.4 Ostajan aseman muuttuminen

Perustettavan yrityksen asema rakentamispalveluita myyvänä tai ostavana tahona määräytyy paitsi toimialan myös yrityksen tosiasiallisella toiminnalla. Verohallinnon mukaan rakennusalan yritykset ovat heti aloitettuaan toiminnan muita kuin satunnaisesti rakentamispalveluja myyviä elinkeinonharjoittajia, joskin käytännössä tähän ei pelkkä rekisteröityminen vielä johda. Vastaavasti toimialan muuttaminen muuksi kuin rakennusalan toimialaksi ei automaattisesti johda ostajan aseman muuttumiseen. (Huhtala & Sorvanto 2011, 94.)

Koska selvää rajaa rakentamispalveluiden myynnin aloittamiselle tai lopettamiselle ei välttämättä aina ole osoitettavissa, on yrittäjän syytä dokumentoida huolellisesti oman aseman ja olosuhteiden muuttuminen, jotta myös jälkikäteen voidaan ne todeta. Tarpeen mukaan kannattaa pyytää veroviranomaisilta kirjallista ohjausta tai ennakkoratkaisua. (Huhtala & Sorvanto 2011, 95–96.)

Dokumentointiin voidaan käyttää esimerkiksi Rakennusteollisuus RT ry:n valmista lomaketta, jolla ilmoitetaan ostajan asema yleisestikin. Olosuhteiden muuttuessa täytetään uusi lomake, joka voidaan toimittaa yhteistyökumppaneille. (Rakennusteollisuus RT ry.)

Jos ostajan asema muuttuu kesken urakkasopimuksen, voidaan Verohallinnon ohjeen mukaan urakka suorittaa loppuun käyttäen samaa menettelyä kuin rakennusurakan alkaessa (Verohallinto 2012). Oman asemansa turvaamiseksi myyjän on kuitenkin hyvä selvittää ostajalta, tulisiko arvonlisäverokohtelua muuttaa kesken urakan suorittamisen (Huhtala & Sorvanto 2011, 97).

6 Menettely käytännössä

6.1 Veron peruste

Rakentamispalveluiden myynnissä veron peruste määräytyy samalla tavoin kuin muillakin arvonlisäverovelvollisilla. Veron perusteena on myyjän ja ostajan sopima hinta, johon sisältyvät kaikki veloitettavat kustannukset, riippumatta siitä, millä nimellä ne veloitetaan. (Nieminen et al. 2013.)

Laskutyösopimukseen perustuvassa rakentamisessa ostajalta veloitetaan suoritettun työn lisäksi myös mahdolliset matkakustannukset ja päivärahat. Jos rakennustyöhön on otettu rakennusaikainen takaus, ovat senkin kustannukset osa veron perustetta ja ne laskutetaan ostajalta, samoin myyjän omat rahoitus- ja vakuutuskustannukset siltä osin, kun ne kohdistuvat kyseiseen kohteeseen. Myös sovitut lisätyöt, jotka laskutetaan, kuuluvat veron perusteeseen. (Nieminen et al. 2013.)

Lainsäätäjän toimenpiteistä johtuvat kustannusmuutokset, yleensä sosiaalikulujen muutokset, otetaan huomioon urakkahinnassa, jos niiden kustannusvaikutus

on vähintään 0,5 % verottomasta urakkahinnasta. Kustannusmuutos korvataan puolin ja toisin; lisäveloitus lisätään veron perusteeseen ja hyvitys vastaavasti vähennetään siitä. Jos ostajalta veloitetaan lakkokorvaus, se kuuluu osaksi urakkahintaa ja myös veron perusteeseen. Vastaavasti myyjän suorittama sopimussakko vähennetään, koska se pienentää ostajan maksamaa urakkahintaa. (Nieminen et al. 2013.)

Takuutyöt kuuluvat nimensä mukaisesti sovittuun urakkahintaan eikä niitä veloiteta erikseen, joten ne eivät myöskään lisää veron perustetta. Jos myyjä suorittaa ostajan puolesta erilaisia verottomia liittymismaksuja, ei niitä lasketa mukaan veron perusteeseen. Samalla tavoin käsitellään kiinteistön muodostamisesta johtuvia verottomia lupa- ja viranomaismaksuja. (Nieminen et al. 2013.)

6.2 Ajallinen kohdistaminen

Rakentamispalveluiden arvonlisävero kohdistetaan ajallisesti sille kuukaudelle, jolloin palvelu on suoritettu valmiiksi ja työ on luovutettu ostajalle. Ennakkomaksuista ja maksuerätaulukon mukaisista maksuista arvonlisävero suoritetaan niiden kertymisen mukaisesti. Tilikauden aikana luovutetusta työstä pitää kuitenkin suorittaa arvonlisävero myös maksamattomista eristä viimeistään tilikauden viimeisessä kuukausitilityksessä. (Nieminen et al. 2013.)

6.3 Laskumerkinnät

Rakentamispalveluiden käännytyssä arvonlisäveromenettelyssä laskutusta koskevat yleisten laskumerkintävaatimusten lisäksi muutama lisämääräys. Yleiset laskumerkinnät ovat:

- laskun antamispäivä
- yhteen tai useampaan sarjaan perustuva juokseva tunniste, jolla lasku voidaan yksilöidä
- myyjän arvonlisäverotunniste
- myyjän ja ostajan nimi ja osoite
- myynnin kohde
- toimituspäivä tai ennakkomaksun maksupäivä, jos se voidaan määrittää, eikä se ole laskun antamispäivä

- veron peruste kunkin verokannan tai verottomuuden osalta, yksikköhinta ilman veroa sekä hyvitykset ja alennukset, jos niitä ei ole otettu huomioon yksikköhinnassa. (Nieminen et al. 2013.)

Rakentamispalveluiden käännetyssä arvonlisäveromenettelyssä myyntilaskua pitää muuttaa seuraavilta osin:

- ei merkitä verokantaa, eikä veron määrää
- lisätään ostajan arvonlisäverotunniste (suomalaisella ostajalla Y-tunnus)
- lisätään ostajan verovelvollisuuden peruste ”ostaja on verovelvollinen AVL 8 § mukaan” tai ”ostaja on verovelvollinen 2006/112/EY artiklan 199 mukaan”. (Verohallinto 2012.)

6.4 Kausiveroilmoitus

Rakentamispalveluiden käännetyn arvonlisäveromenettelyn myötä kausiveroilmoitukseen lisättiin kolme uutta kohtaa rakentamispalveluiden ostojen ja myyntien ilmoittamista varten:

1. Kohta 319 ”Rakentamispalvelun myynnit 1.4.2011 alkaen”
 - kaikki käännetyn verovelvollisuuden piiriin kuuluvat rakentamispalveluiden myynnit yhteissummana,
2. Kohta 320 ”Rakentamispalvelun ostot 1.4.2011 alkaen”
 - kaikki käännetyn verovelvollisuuden piiriin kuuluvat rakentamispalveluiden ostot ja rakentamispalveluja varten tehdyt työvoiman vuokrauspalvelujen ostot yhteissummana,
3. Kohta 318 ”Vero rakentamispalvelun ostoista 1.4.2011 alkaen”
 - kohdan 320 mukaisista ostoista suoritettavan arvonlisäveron määrä
 - jos tämä vero on ostajalle vähennyskelpoinen, sitä ei ilmoiteta erikseen, vaan se sisällytetään normaalisti kohdekuukauden muihin vähennettäviin veroihin kohdassa 307. (Verohallinto 2012.)

Lähtökohtana on, että kausiveroilmoituksella on ilmoitettava vain ne tavaroiden ja palveluiden ostot ja myynnit, joiden myyntimaa on Suomi. Kuitenkin ilmoitus-

velvollisuus on myös muualla kuin Suomessa verotetuilla rakentamispalveluiden myynneillä seuraavissa tapauksissa:

- suomalaisen myyjän suorittama rakentamispalveluiden myynti, joka kohdistuu ulkomailla sijaitsevaan kiinteistöön, on ilmoitettava kausiveroilmoituksella kohdassa 309 ”0-verokannan alainen liikevaihto”,
- henkilöstövuokraukset rakentamispalveluita varten, jotka on myyty kotimaisen tai ulkomaisen yhtiön toisessa EU-maassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan tai jotka on myyty toiseen EU-maahan sijoittuneelle yritykselle, ilmoitetaan kausiveroilmoituksessa kohdassa 312 ”Palveluiden myynnit muihin EU-maihin”,
- henkilöstövuokraukset rakentamispalveluita varten, jotka on myyty kotimaisen tai ulkomaisen yhtiön EU:n ulkopuolella sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan tai jotka on myyty EU:n ulkopuolelle sijoittuneelle yritykselle, ilmoitetaan kohdassa 309 ”0-verokannan alainen liikevaihto”. (Huhtala & Sorvanto 2011, 178.)

Rakentamispalveluiden käännetyn arvonlisäveromenettelyn seurauksena on mahdollista, että kausiveroilmoitukselle muodostuu arvonlisäveron osalta negatiivinen summa, koska ostoihin sisältyvä vähennettävä vero on suurempi kuin myynneistä suoritettava vero. Tällöin negatiivinen arvonlisävero vähentää muita kausiveroilmoituksen nojalla suoritettavia veroja ja Verohallinnolle suoritetaan vain näiden erotus. Jos kausiveroilmoitus jää tämänkin jälkeen negatiiviseksi, se ilmoitetaan normaalisti verottajalle, eikä yritykselle tule maksettavaa siltä kuukaudesta. (Nieminen et al. 2013.)

6.5 Verotili

Verohallinnolla on jokaiselle verovelvolliselle yritykselle ja yhteisölle perustettu verotili, johon on merkitty kaikki verovelvollisen verotukseen, maksamiseen ja perimiseen liittyviä tietoja. Näitä ovat muun muassa kausiveroilmoituksella ilmoitetut arvonlisäverot, työntekijöiltä pidätetyt ennakonpidätykset sekä työnantajan sosiaaliturvamaksut ja niiden suoritukset, verottajalta saadut hyvitykset sekä perittäväksi siirretyt velvoitteet. Verotili täsmäytetään kuukausittain ja verovel-

vollinen saa sähköisen verotiliotteen, josta verovelvollinen voi tarkistaa omat tietonsa. (Nieminen et al. 2013.)

Vaikka kausiveroilmoituksella ilmoitetaan eri verolakien mukaiset erät erillisinä, ne maksetaan kuitenkin yhdellä tilisiirrolla yhtenä eränä. Tämän takia verovelvollisen maksamat verot kohdistetaan vasta Verohallinnossa ja mikäli verovelvollinen maksaa vähemmän kuin kausiveroilmoituksen mukaan tulisi maksaa, jakaa Verohallinto maksun velvoitteiden vanhentumispäivän mukaisessa järjestyksessä. (Nieminen et al. 2013.)

Jos verotilin saldo osoittaa saatavaa verovelvolliselle negatiivisen arvonlisäveron vuoksi, se palautetaan verovelvolliselle ilman erillistä hakemusta. Verovelvollisen kannattaakin ilmoittaa negatiivinen arvonlisävero kuukautta aikaisemmin kuin lain mukainen ilmoitusvelvollisuus määrää, koska se voidaan käyttää seuraavien työnantajasuoritusten kuittaamiseen ja myös mahdollinen palautus tulee verovelvollisen käyttöön nopeammin. Muissa tapauksissa, kuten esimerkiksi vahingossa liikaa suoritettua veroa, ei Verohallinto palauta ilman verovelvollisen erillistä pyyntöä, vaan summa säilyy verotilillä ja se käytetään tulevien velvoitteiden suorituksiin. (Nieminen et al. 2013.)

Verotili antaa kuitenkin verovelvolliselle mahdollisuuksia itse säätää palautettavien verojen palautusajankohtaa myöhemmäksi. Verovelvollinen voi myös pyytää, että palautuksia ei tehdä, vaan ne jätetään verotilille tulevien velvoitteiden suorituksiin; myös palautusrajan asettaminen on mahdollista. (Nieminen et al. 2013.)

7 Seuraamukset virheellisestä menettelystä

7.1 Rakentamispalvelun myyjän riskit

Jos myyjä on virheellisesti tulkinnut myynnin kuuluvan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltamisalaan ja täten arvonlisävero on jäänyt suorittamatta, hän joutuu maksamaan jälkikäteen maksuunpannun arvonlisäveron ja sen lisäksi mahdolliset viivästysseuraamukset. Viivästysseuraamukset riippuvat siitä,

onko myyjä oma-aloitteisesti korjannut virheen vai käykö se ilmi esimerkiksi verontarkastuksen yhteydessä. (Huhtala & Sorvanto 2011, 189–190.)

Riskittävämpi vaihtoehto on, mikäli ostajan asemasta ei saada luotettavaa selvitystä, laskuttaa rakentamispalvelun myynti arvonlisäverollisena. Jos taas on epäselvyyttä siitä, onko kyseessä rakentamispalvelun myynti, myyjän on syytä varmistaa asia veroviranomaisilta, koska myytävän palvelun luonteen ratkaiseminen kuuluu myyjän selonottovelvollisuuteen. (Huhtala & Sorvanto 2011, 190.)

Koska myyjän velvollisuuksiin kuuluu esittää riittävät perustelut myynnin verottomuudelle, jotta voidaan soveltaa käännettä arvonlisäverovelvollisuutta, tulisi tämä ottaa huomioon jo sopimusta tehtäessä. Tilaus- ja sopimusasiakirjojen huolelliseen laatimiseen pitäisikin uhrata riittävästi aikaa, jotta arvonlisäveromenettely laskutuksessa menee oikein. (Huhtala & Sorvanto 2011, 171, 190.)

Jos yrityksellä on käytössä oma vakioitu sopimuslomake, voidaan selvitys ostajan asemasta liittää erikseen sopimusasiakirjoihin. Tähän tarkoitukseen löytyy valmis lomake. (Rakennusteollisuus RT ry.)

7.2 Rakentamispalvelun ostajan riskit

Ostajan riskit väärästä menettelystä ovat käänteiset verrattuna myyjän riskeihin. Jos ostaja on saanut virheellisesti arvonlisäverollisen laskun, vaikka siihen olisi pitänyt soveltaa käännettä arvonlisäverovelvollisuutta, hän todennäköisesti vähentää laskuun sisältyvän arvonlisäveron ja saa siten hyväkseen aiheettoman arvonlisäverovähennyksen. Lisäksi arvonlisävero jää raportoimatta veroviranomaisille. (Huhtala & Sorvanto 2011, 191.)

Kun ostaja huomaa virheen ja raportoi siitä oma-aloitteisesti, hän saa maksettavakseen aiheetta vähennetyn arvonlisäveron myöhästymismaksulla ja viivästyskorolla lisätynä. Jos virhe huomataan verotarkastuksen yhteydessä, määrätään lisäksi veronkorotus. (Huhtala & Sorvanto 2011, 191.)

Vaikka myyjälle on asetettu selonottovelvollisuus ostajan asemasta silloin, kun on kyse rakentamispalvelun myynnistä ja käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltavuudesta, on oikean tiedon antaminen omasta asemasta nimenomaan ostajan etu. Siksi ostajan on syytä selvittää oma asemansa jokaisessa

rakentamispalvelun ostotilanteessa huolellisesti ja ilmoittaa tämä myyjälle sopimusta tehtäessä. (Huhtala & Sorvanto 2011, 99.)

7.3 Kuittaussitoumus

Arvonlisäverolain 178 §:n mukaan voidaan arvonlisävero jättää määräämättä, mikäli verovelvollinen esittää veroviranomaisille vapaamuotoisen kuittaussitoumuksen. Tarkoituksena on, että turhilta ja epätarkoituksenmukaisilta arvonlisäveron maksuunpanoilta vältytään. (Huhtala & Sorvanto 2011, 194.)

Käytännössä kuittaussitoumusta voidaan käyttää, jos arvonlisäverollinen myynti on virheellisesti käsitelty käännetyn verovelvollisuuden mukaisesti. Jos rakentamispalvelun ostaja suostuu luopumaan oman arvonlisäveron vähennysoikeuteen liittyvästä veronpalautuksesta kuittaussitoumuksella myyjän hyväksi, voi myyjä välttyä veron maksuunpanolta esittäessään veroviranomaisille ostajan antaman vapaaehtoisen kuittaussitoumuksen. (Huhtala & Sorvanto 2011, 195.)

Vastaavalla tavalla, jos rakentamispalvelun myynti on käsitelty arvonlisäverollisena, voi ostaja välttyä aiheettomasti vähentämänsä arvonlisäveron maksuunpanolta esittäessään myyjältä saamansa kuittaussitoumuksen. Kuittaussitoumuksessa tulee käydä ilmi, että myyjä on suorittanut myynnistä arvonlisäveron ja että hän luopuu oikeudestaan vaatia veroa takaisin. (Huhtala & Sorvanto 2011, 195.)

Kuittaussitoumus on harkinnanvarainen ja veroviranomaiset voivat hyväksyä tai hylätä kuittaussitoumuksen oman harkintansa mukaan. Harkinnassa otetaan huomioon, johtuuko veron määrääminen verovelvollisen syyksi luettavasta seikasta vai ei. Siksi kuittaussopimuksesta ei kannata sopia etukäteen, koska silloin sopimuksen teko voidaan tulkita verovelvollisen haitaksi. (Huhtala & Sorvanto 2011, 195–196.)

Kuittaussitoumus voidaan liittää osaksi ostajan aseman ilmoitusta, ja tarkoitusta varten on olemassa valmis lomake (Rakennusteollisuus RT ry). Kuten aiemmasta käy ilmi, kyseinen lomake soveltuu ostajan aseman ilmoittamiseen, aseman muuttumiseen kuin myös kuittaussopimuksen tekemiseen. Siksi se on hyvä liittää mukaan sopimusasiakirjoihin sopimusta tehtäessä.

8 Tutkimus

8.1 Tutkimusaineisto

Tässä opinnäytetyössä tutkimusaineisto koostui yrityshaastatteluista, joista saatuja tuloksia verrattiin kahden aikaisemman opinnäytetyön ja Rakennusteollisuus RT ry:n teettämän kyselyn tuloksiin. Haastatteluun valittiin kolme yritystä, ja kysymysten laajuus ja sisältö pyrittiin pitämään samankaltaisina kuin vertailtavissa opinnäytetöissä, jotta aineistosta saataisiin mahdollisimman yhtenäinen. Samasta syystä kaikille haastateltaville esitettiin samat kysymykset.

Haastateltavat yritykset valittiin rakennusalan eri alatoimialoilta koon perusteella. Sillä, kuinka paljon yrityksillä oli käännetyä arvonlisäveromenettelyn alaista liiketoimintaa, ei katsottu olevan tutkimuksen kannalta merkitystä, kunhan yritykset olivat joutuneet sen kanssa toimimaan.

Yritys A harjoittaa erikoistunutta rakentamistoimintaa työllistäen alle 10 henkilöä ja sen liikevaihto on alle 1 miljoonaa euroa. Käännetyä arvonlisäveromenettelyn alaista myyntiä on 86 % liikevaihdosta.

Yritys B harjoittaa maanrakennustoimintaa, ja yrityksellä on yli 10 palkattua työntekijää. Liikevaihtoa on noin 1,5 miljoonaa euroa, josta käännetyä arvonlisäveromenettelyn piiriin kuuluu 23 %.

Yritys C on LVI-alan yritys, joka työllistää omistajan lisäksi yhden palkatun työntekijän. Yrityksen liikevaihto on alle 200 000 euroa ja käännetyä arvonlisäveromenettelyn piiriin kuuluu 43 %.

Vertailtavat opinnäytetyöt valittiin aiheen perusteella siten, että niissä molemmissa käsiteltiin käännetyä arvonlisäveromenettelyn ongelmia ja molemmat sisälsivät yrityshaastatteluita analysoituina. Vertailuun valitut opinnäytetyöt olivat:

- Tiina Hanhikari-Salminen: Käännetty arvonlisävero käytännössä – kysely pääurakoitsijoille, Turun ammattikorkeakoulu, 2012
- Milla Pajula: Käänneinen verovelvollisuus rakennusalalla – keskeiset ongelmat, Laurea ammattikorkeakoulu, 2012.

8.2 Haastattelututkimus

Yritysten edustajat haastateltiin erikseen yksitellen, ja haastattelujen kesto oli noin puoli tuntia. Kirjattujen vastausten lisäksi haastateltavien kanssa käytiin myös vapaamuotoisempaa keskustelua, jolla saatiin tunnelma pidettyä rentona ja välittömänä. Haastattelujen kysymykset ja vastaukset löytyvät liitteestä 1.

Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisäveromenettely vaikuttaa kaikkien haastateltujen yritysten toimintaan, joten jokaisella haastateltavalla oli kokemuksia menettelystä. Varsinaista koulutusta menettelyn käyttöön oli hankkinut vain yrityksen B edustaja, koska hän hoitaa yrityksen sopimus- ja laskutusasiat. Hän on käynyt verohallinnon järjestämällä, asiaan liittyvällä parin päivän kurssilla asiaan liittyen. Yritysten A ja C laskutuksen hoitaa tilitoimisto, joka on myös opastanut käännetyt arvonlisäveromenettelyn käytössä.

Yritysten edustajien mielestä käännetty arvonlisäveromenettely vaikuttaa hyvältä järjestelmältä, ja varsinkin yritys C:n edustajan mielestä verotili toimii palautusten osalta nopeasti.

Kun kysyttiin, miten yritykset saavat tiedon pääurakoitsijalta, sovelletaanko työhön käännettyä arvonlisäveromenettelyä, kokemukset erosivat toisistaan jonkin verran. Yritys A:n asiakkaat ovat kaikki suuria urakoitsijoita, joten asia selvitetään heti sopimusvaiheessa. Yritys B:n kokemukset olivat samankaltaisia: suuret rakennusliikkeet ilmoittavat asian heti, mutta itsekin joutuu kyselemään. Yritys C:n osalta vastaus oli, että yrittäjän on itse aina selvitettävä ostajan asema ennen urakan aloittamista.

Laskutuksen osalta yritysten käytäntö poikkesi toisistaan, koska yritys A:n ja yritys C:n laskutuksen hoitaa tilitoimisto, eikä laskujen teossa havaittu virheitä. Yritys B hoitaa laskutuksen itse, ja haastateltava kertoikin, että varsinkin järjestelmän alkuvaiheessa hän oli joutunut selvittämään laskutusperusteita rakentajan kanssa pitkien urakoiden osalaskutuksessa. Sekaannusta on tullut myös kaupunkia laskutettaessa.

Edelliseen liittyvä kysymys oli tietenkin mahdollisista tulkintaongelmista, ja ai-noastaan yrityksen A edustaja kertoi, ettei tulkintaongelmia käännetyt arvon-

lisäveron kanssa ole ollut. Yritys B:n edustajan mukaan kaikki tulkintaongelmat ovat koskeneet sitä, milloin on kyse jatkojalostuksesta ja milloin rakentamispalvelusta. Yritys C:n kohtaamat tulkintaongelmat ovat liittyneet tavaran ja työn myyntiin, kun on pitänyt määritellä, kumman osuus on suurempi. Tulkintaongelmien ratkaisemiseksi yritys B on ollut yhteydessä verottajaan ja yritys C on kysynyt neuvoa tilitoimistosta.

Haastateltavien yritysten mukaan uusi järjestelmä ei ole aiheuttanut merkittäviä hallinnollisia kustannuksia, tosin yritys B:n edustaja totesi asioiden selvittelyyn menevän ajan aiheuttavan välillisiä kustannuksia. Yritys B:n laskujen käsittely hidastui alkuvaiheessa, koska laskuja joutui tekemään uusiksi ja samallekin kohteelle joutui erottelemaan eri veroperusteisia toimituksia. Yritys A ja yritys C eivät olleet kokeneet, että laskutus olisi hidastunut.

Yritys A:n ja yritys C:n edustajien mukaan muitakaan käytännön ongelmia ei ollut ilmennyt uuden järjestelmän vuoksi. Yritys B:n edustaja kertoi, että järjestelmän alkuvaiheessa oli verottaja pyytänyt arvonlisäverottomia laskuja nähtäväksi, ja myöhemmin on tullut joitakin kyselyitä kalustosta. Yleensä näistäkin ongelmista yritys B on selvinnyt verottajan kanssa keskustelemalla ja noudattamalla sieltä saatuja ohjeita.

8.3 Tutkimustulokset

Milla Pajulan opinnäytetyössä haastateltiin neljää rakennusalan yritystä sekä Rakennusteollisuusliiton asiantuntijaa Jussi Heiskalaa. Tutkimuksessa havaittiin, että haastateltaville oli muodostunut eniten ongelmia siitä, milloin laskutetaan tavarasta ja milloin palvelusta. Samoin kysymys, onko työ rakentamispalvelua vai ei, oli aiheuttanut päänvaivaa. Pajula nosti erityisesti esiin maansiirtoalan yrittäjät, joiden laskutukseen vaikutti, käytetäänkö pelkästään kaivinkonetta, vai kytketäänkö siihen lisälaitte. Lisälaitteen käyttö muuttaa laskutuksen arvonlisäverolliseksi. Myös ostajan aseman määrittelyä pidettiin hankalana, etenkin satunnaisuuden määrittelyn osalta. (Pajula 2012.)

Jussi Heiskala kertoi haastattelussaan, että Rakennusteollisuusliitto oli huomannut ongelmia olleen nimenomaan pienillä aliurakointiyrityksillä, koska näiden yritysten omistajilla ei ole ollut riittävästi tietoa käännetystä arvonlisävero-

menettelystä. Samoin yritykset, jotka harjoittavat rakentamispalvelua vain osittain, olivat kohdanneet ongelmia. (Pajula 2012.)

Tiina Hanhikari-Salmisen opinnäytetyössä kyselytutkimus tehtiin pääurakoitsijoille ja lisäksi haastateltiin yhtä maanrakennusalan yrittäjää, joten tutkimuksen kohderyhmä poikkesi jonkin verran sekä tämän opinnäytetyön että Milla Pajulan kohderyhmistä. Kuitenkin saatuja vastauksia on mahdollista verrata keskenään, sillä Hanhikari-Salmisen saamissa vastauksissa käsiteltiin myös aliurakoitsijoita.

Tutkimuksessa kävi ilmi, että suuremmissa yrityksissä henkilökuntaa oli koulutettu etukäteen ja siirtyminen uuteen järjestelmään oli sujunut vaivattomasti. Lisätöitä yrityksille oli tullut laskujen tarkastuksessa, koska osa aliurakoitsijoista oli laskuttanut väärin urakoitaan. Laskujen tarkistaminen oli myös lisännyt hie-man kustannuksia. (Hanhikari-Salminen 2012.)

Hanhikari-Salmisen opinnäytetyössään haastattelema maansiirtoalan urakoitsija katsoi, että työmäärä oli lisääntynyt, koska laskutukseen piti kiinnittää enemmän huomiota kuin ennen. Lisäksi hän piti käännettyä arvonlisäveromenettelyä sekavana, koska usein on tullut vastaan tilanteita, joihin hän on joutunut etsimään vastauksia Verohallinnon sivuilta. (Hanhikari-Salminen 2012.)

Rakennusteollisuus RT ry:n tekemän kyselyn tuloksista kävi ilmi, että kaikille kyselyyn osallistuneille yrityksille (286) eniten ongelmia oli ollut rakentamispalvelujen määrittelyssä. Toiseksi eniten vaikeuksia oli aiheuttanut tilanne, kun myytiin samalla sekä tavaraa että palvelua tai kahta eri palvelua. Kiinteistön määrittely oli ollut kolmanneksi vaikeinta. Vapaamuotoisessa palautteessa kyselyyn vastanneet olivat ilmoittaneet järjestelmän aiheuttaneen turhaa byrokra-tiaa ja lisätyötä, samalla heikentäen taloushallinnon työtehoa. (Rakennusteolli-suus RT:n kysely.)

Tässä opinnäytetyössä yrittäjillä oli eniten ongelmia työn ja tavaran laskutuksen liittymis- ja jakamisperiaatteessa, yleensä rakentamispalvelun piiriin kuulumi- sessa sekä ostajan aseman määrittelyssä. Haastatteluissa kävi hyvin ilmi, että suuremmat rakennusliikkeet ilmoittavat heti urakan alussa, kuuluuko työmaa käännetyin arvonlisäveromenettelyin piiriin vai ei. Pienemmiltä urakoitsijoilta on pitänyt itse kysyä ja selvittää asia.

Uusi järjestelmä ei tässä tutkimuksessa haastateltavien mukaan ollut aiheuttanut huomattavia lisäkustannuksia, ainoastaan ajankäyttö oli jossain määrin lisääntynyt asioiden selvittelyssä ja laskutuksen hoidossa. Haastateltavien mielestä rakentamispalvelujen käännetty arvonlisäveromenettely vaikutti hyvältä järjestelmältä ja he olivat saaneet riittävästi apua asioiden hoidossa joko tilitoimistosta tai verottajalta.

8.4 Tutkimustulosten analyysi

Kaikissa kolmessa opinnäytetyössä haastatelluilla oli ollut tulkintaongelmia rakentamispalveluiden käännetyn arvonlisäveromenettelyn käyttöönotossa. Ongelmia muodostivat

- työn ja tavaran laskutus (liittymis- ja jakamisperiaate),
- rakentamispalvelua vai ei (rakentamispalvelun yleinen määritelmä) ja
- ostajan aseman tunnistaminen.

Nämä kaikki johtivat osittain virheelliseen laskutukseen, ylimääräiseen selvittelyyn ja ajankäytön lisääntymiseen.

Eryteisesti esiin nousi maanrakennusala, koska siellä näytti olleen eniten tulkintaongelmia. Tutkimuksissa kuitenkin havaittiin, että kyseiset yrittäjät olivat osanneet hankkia tietoa ja apua itsenäisesti verottajalta, ja näin saaneet ongelmat selvitettyä.

Koulutuksen osalta tutkimuksissa kävi ilmi, että suuret yritykset olivat hoitaneet henkilökunnan koulutuksen hyvin, mutta pienissä yrityksissä työntekijöiden ja yrittäjien kouluttaminen jäi omaehtoiseksi tiedon hankinnaksi tai tilitoimiston tehtäväksi.

Suhtautuminen rakentamispalveluiden käännettyyn arvonlisäveromenettelyyn vaihteli hieman yritysten koon mukaan: suuremmissa yrityksissä käsitykset olivat myönteisempiä kuin pienissä yrityksissä. Kriittisimpiä uutta järjestelmää kohtaan olivat Milla Pajulan haastattelemat yrittäjät.

Vertailtaessa tuloksia Rakennusteollisuus RT ry:n kyselyn tuloksiin voitiin huomata, että ongelmat olivat samankaltaisia myös laajemmassa otannassa. Kyse-

lyn tuloksissa nousivat ongelmina esiin juuri rakentamispalvelun yleinen määritelmä sekä työn ja tavaran laskutus. Kyselyssä ei ollut kysytty mahdollisia ongelmia ostajan aseman tunnistamisesta.

9 Yhteenveto ja pohdinta

Tutkimusongelmaa lähestyttiin aluksi tutkimalla asiaa käsitteleviä lähteitä. Lähdemateriaali oli suppea ja osittain päällekkäistä tietoa sisältävää. Soveltavaa tietoa tai erilaisia teorioita ei ollut saatavilla, mikä johtui lähinnä tutkimuksen aiheesta ja teorian pohjana olevan lain voimassaoloajan pituudesta; esimerkiksi verohallinto on päivittänyt ohjeitaan vain vähän.

Teoriaosuudessa selvitettiin rakentamispalvelujen käännetyn arvonlisäveromenettelyn rakenne ja ominaispiirteet. Erilaisten esimerkkien avulla tehtiin lainkohtien tulkinnat helppotajuisiksi ja ymmärrettäviksi. Lisäksi selvitettiin verohallinnon linjauksia rajanvetotilanteiden käsittelyssä.

Empiriaosuutta varten tehtiin strukturoitu haastattelu kolmelle rakennusalan yrityksen edustajalle. Haastattelujen tuloksia verrattiin kahden aikaisemman opinäytetyön sekä Rakennusteollisuus RT ry:n teettämän kyselyn tuloksiin. Vertailun perusteella havaittiin, että yrittäjien kohtaamat tulkintaongelmat käännetyn arvonlisäveromenettelyn osalta olivat samankaltaisia. Koska opinnäytetöissä käytetyt tutkimusmenetelmät olivat luonteeltaan kvalitatiivisia, ei niiden pohjalta voida tehdä laajasti yleistettäviä päätelmiä. Mutta vertailtaessa tuloksia Rakennusteollisuus RT ry:n kyselyn tuloksiin niiden samankaltaisuus kertoo kuitenkin sen, että yrittäjät tarvitsevat opastusta edelleen järjestelmän käytössä ja että ohjauksessa on mahdollista keskittyä juuri tiettyihin osa-alueisiin.

Saatujen tulosten perusteella voitiin laatia yhteistyöyrityksen käyttöön rakennusalan yrittäjiä varten pienimuotoinen opas, jonka avulla yrittäjä pystyisi välttämään yleisimmät virheet rakentamispalvelujen käännetyn arvonlisäveron käsittelyssä. Oppaaseen koottiin lyhyesti muutamia rakentamispalvelun käännettyyn arvonlisäveroon liittyviä määritelmiä ja neuvoja niiden tunnistamiseen tai selvittämiseen. (Liite 2.)

Uuteen järjestelmään siirtyminen vaatii aina sopeutumista, ja varsinkin verotuksen muuttuminen aiheuttaa alkuvaiheessa sekaannusta ja epäselvyyttä. Näyttää kuitenkin siltä, että rakennusalan yrittäjät ovat sopeutuneet käännetyin arvonlisäveron käyttöönottoon hyvin ja ottaneet itse aktiivisesti selvää asioista. Silti, koska järjestelmän piiriin tulee koko ajan uusia yrittäjiä, on neuvonnan tarve jatkuvaa. Tässä korostuu tilitoimiston asiakaspalvelun merkitys. Hyvin koulutautunut tilitoimiston henkilöstö osaa neuvoa asiakasta niin, että asiakkaan liiketoiminta voi toimia moitteettomasti myös rakentamispalveluiden käännetyin arvonlisäveron osalta.

Rakentamispalvelujen käännetyin arvonlisäveromenettelyn soveltamisesta ei vielä ole syntynyt kovinkaan paljon oikeuskäytäntöä. Sen vuoksi on tärkeää seurata järjestelmän vakiintumista ja verottajan tulkintojen mahdollisia muutoksia edelleen. Yritysten verotarkastusten yhteydessä saatetaan törmätä seikkoihin, joita ei ole osattu ottaa lain valmistelussa huomioon, ja ne saattavat muuttaa arvonlisäverojärjestelmäämme uudestaan. Jo nyt on havaittavissa, että järjestelmän vaikutukset harmaan talouden kitkemiseksi ovat jääneet vähäisiksi. Lisätutkimuksia on mahdollista tehdä rakennusalan yritysten kulurakenteen muutoksista ja niiden vaikutuksista kannattavuuteen, koska uudistuksen jälkeen muun muassa yritysten ostamien ulkopuolisten palvelujen määrä on kasvanut huomattavasti. Myös käännetyin arvonlisäveron vaikutuksia harmaan talouden vähentämiseen olisi syytä tutkia vielä lisää.

Kuviot

Kuvio 1. Rakentamispalvelujen arvonlisäverotus, s. 8

Lähteet

AVL 1993/1501. Arvonlisäverolaki 30.12.1993.

Euroopan neuvoston direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä.

http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31057_fi.htm. Luettu 12.1.2013.

Hanhikari-Salminen, T. 2012. Käännetty arvonlisävero käytännössä - kyselytutkimus pääurakoitsijoille. Turun ammattikorkeakoulu. Rakennustekniikan koulutusohjelma. Opinnäytetyö.

HE 41/2010. Hallituksen esitys 41/2010.

<http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2010/20100041>. Luettu 12.1.2013.

Hirsjärvi, S., Remes, P., Sajavaara, P. 1997. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Tammi.

Hirvonen, M., Lith, P. & Walden, R. 2010. Suomen kansainvälistyvä harmaa talous. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 1/2010.

[http://www.eduskunta.fi/triphome/bin/thw/trip?\\${APPL}=erekj&\\${BASE}=erekj&\\${THWIDS}=0.32/1362309392_352865&\\${TRIPPIFE}=PDF.pdf](http://www.eduskunta.fi/triphome/bin/thw/trip?${APPL}=erekj&${BASE}=erekj&${THWIDS}=0.32/1362309392_352865&${TRIPPIFE}=PDF.pdf). Luettu 3.3.2013.

Huhtala, H. & Sorvanto, K. 2011. Rakentamisen käännetty arvonlisävero käytännössä. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Nieminen, A., Anttila, R., Äärilä, L. & Jokinen M. 2013. Arvonlisäverotus. SanoPro Oy. Verkkokirja.

Pajula, M. 2012. Käänneinen verovelvollisuus rakennusalalla – keskeiset ongelmat. Laurea ammattikorkeakoulu. Liiketalouden koulutusohjelma. Opinnäytetyö.

Rakennusmarkkinat Suomessa. Rakennuslehti 2011.

http://www.rakennuslehti.fi/tietoa/rakennusmarkkinat_suomessa/. Luettu 3.3.2013.

Rakennusteollisuus RT ry.

<http://www.rakennusteollisuus.fi/RT/K%C3%A4nnetty+ALV/Ostajan+aseman+ilmoittaminen/>. Luettu 28.5.2013.

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

<http://www.rakennusteollisuus.fi/RT/K%C3%A4nnetty+ALV/> Luettu 8.6.2013.

Tannila, E. & Auranen, K. 2011. Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisävero. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Tilastokeskus. Rakentamisen tilinpäätöstilasto 2011. Julkaistu 21.2.2013.
http://www.tilastokeskus.fi/til/ratipa/2011/ratipa_2011_2013-02-21_kat_001_fi.html. Luettu 9.6.2013.

Verohallinto. Syventävät vero-ohjeet. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. 1.3.2012.
[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisa_verovelvollisuus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelv\(20031\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisa_verovelvollisuus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelv(20031)). Luettu 12.1.1013.

Haastattelun kysymykset

YRITYS A:

1. Kerro itsestäsi ja yrityksestäsi

Yrityksemme tekee erikoisrakennusurakoita ja meillä on seitsemän palkattua henkilöä työssä.

2. Liittyykö käännetty arvonlisävero työmaihisi?

Liittyy oikeastaan kaikkiin urakoihin, koska liikevaihdostamme yli 80 % on käännetyn arvonlisäveron alaista myyntiä.

3. Oletko kouluttanut itseäsi liittyen käännettyyn arvonlisäveroon?

En ole, paitsi kyselemällä tilitoimistosta neuvoja.

4. Millainen järjestelmä mielestäsi on?

Vaikuttaa ihan hyvältä systeemiltä.

5. Miten pääurakoitsija ilmoittaa yrityksellesi, kuuluuko työmaa käännetyn arvonlisäveron piiriin vai ei?

Kaikki ovat suuria urakoitsijoita, joten ne ilmoittavat heti sopimusvaiheessa.

6. Oletko itse osannut tehdä laskut oikein?

Kyllä varmaan, koska ei ole tarvinnut korjata. Tilitoimisto hoitaa meidän laskutuksen.

7. Onko käännetyn arvonlisämenettelyn vuoksi yrityksessäsi ilmennyt tulkintaongelmia?

Ei ole.

8. Jos tulkintaongelmia on ilmennyt, millaisia ne ovat olleet?

9. Miten ongelmat on ratkaistu?

10. Onko käännetyn arvonlisämenettelyn vuoksi syntynyt yrityksellesi merkittäviä hallinnollisia kustannuksia?

Ei ole, koska ei tilitoimistokaan ole laskuttanut enempää.

11. Jos on, kuinka suuria?

12. Onko laskujen käsittely hidastunut?

Ei ole.

13. Onko yrityksellesi aiheutunut muita käytännön ongelmia uuden järjestelmän vuoksi?

Ei ole, koska tilitoimisto on hoitanut yhteydet esimerkiksi verottajaan.

14. Jos ongelmia on ollut, millaisia ne ovat olleet?

15. Miten ongelmat ovat ratkaistu?

Haastattelun kysymykset

YRITYS B:

1. Kerro itsestäsi ja yrityksestäsi

Meillä on maansiirtoalan yritys, jossa työskentelee tällä hetkellä 11 palkattua työntekijää; minä hoidan yrityksen laskutuksen ja muut juoksevat asiat.

2. Liittykö käännetty arvonlisävero työmaihisi?

Liitty. Liikevaihdostamme 23 % on käännetyn arvonlisäveron alaista myyntiä.

3. Oletko kouluttanut itseäsi liittyen käännettyyn arvonlisäveroon?

Verottajan parin päivän kursseilla.

4. Millainen järjestelmä mielestäsi on?

On ihan ok systeemi.

5. Miten pääurakoitsija ilmoittaa yrityksellesi, kuuluuko työmaa käännetyn arvonlisäveron piiriin vai ei?

Rakennusliikkeet ilmoittavat kyllä, mutta joutuu itsekin kyselemään.

6. Oletko itse osannut tehdä laskut oikein?

Pari kertaa ollut oma lasku rakennuttajan mielestä väärin, ja asiaa piti selvittää. Nimenomaan alkuvaiheen pitkien urakoiden osalaskutuksessa. Samoin kaupungin laskutuksessa on ollut sekaannusta.

7. Onko käännetyn arvonlisämenettelyn vuoksi yrityksessäsi ilmennyt tulkintaongelmia?

On joitakin ollut.

8. Jos tulkintaongelmia on ilmennyt, millaisia ne ovat olleet?

Kaikki ovat koskeneet jatkojalostuksen ja rakentamispalveluiden välistä eroa, eli milloin maansiirto ja murskeen teko on jatkojalostusta ja milloin se on rakentamispalvelua.

9. Miten ongelmat on ratkaistu?

Tarkistan yleensä verottajalta heti kun tulee uusi ongelmakohta.

10. Onko käännetyn arvonlisämenettelyn vuoksi syntynyt yrityksellesi merkittäviä hallinnollisia kustannuksia?

Jonkin verran on tullut lisäkustannuksia asioiden selvittelyyn menevän ajan takia.

11. Jos on, kuinka suuria?

Katso edellinen vastaus.

12. Onko laskujen käsittely hidastunut?

Kyllä alussa kun joutui tekemään laskuja uudelleen ja joutui erottelemaan samalle kohteellekin eri veroperusteisia toimituksia.

13. Onko yrityksellesi aiheutunut muita käytännön ongelmia uuden järjestelmän vuoksi?

Verottaja pyysi alussa arvonlisäverottomia laskuja nähtäväksi. Myöhemmin muutamia kyselyitä, lähinnä kalustoon liittyen.

14. Jos ongelmia on ollut, millaisia ne ovat olleet?

Katso edellinen vastaus.

15. Miten ongelmat ovat ratkaistu?

Verottajan kanssa keskustelemalla ja sieltä saatuja ohjeita noudattamalla.

Haastattelun kysymykset

YRITYS C:

1. Kerro itsestäsi ja yrityksestäsi

Yritys on LVI-alan yritys, joka työllistää minut ja yhden työntekijän.

2. Liittykö käännetty arvonlisävero työmaihisi?

Liittyy, noin puolet liikevaihdosta on käännetyn arvonlisäveron alaista työtä.

3. Oletko kouluttanut itseäsi liittyen käännettyyn arvonlisäveroon?

Tilitoimisto on kouluttanut

4. Millainen järjestelmä mielestäsi on?

Ihan hyvä järjestelmä ja verotili toimii alv-palautusten kanssa nopeasti.

5. Miten pääurakoitsija ilmoittaa yrityksellesi, kuuluuko työmaa käännetyn arvonlisäveron piiriin vai ei?

Itse on kysyttävä ennen urakan aloittamista.

6. Oletko itse osannut tehdä laskut oikein?

Olen, tosin tilitoimisto hoitaa laskutuksen.

7. Onko käännetyn arvonlisämenettelyn vuoksi yrityksessäsi ilmennyt tulkintaongelmia?

On joitakin tullut vastaan.

8. Jos tulkintaongelmia on ilmennyt, millaisia ne ovat olleet?

Lähinnä tavaran ja työn myynnin yhteydessä, kun on pitänyt määritellä, kumman osuus on suurempi.

9. Miten ongelmat on ratkaistu?

Olen kysynyt tilitoimistosta neuvoa.

10. Onko käännetyn arvonlisämenettelyn vuoksi syntynyt yrityksellesi merkittäviä hallinnollisia kustannuksia?

Ei merkittävästi

11. Jos on, kuinka suuria?

12. Onko laskujen käsittely hidastunut?

Ei.

13. Onko yrityksellesi aiheutunut muita käytännön ongelmia uuden järjestelmän vuoksi?

Ei ole.

14. Jos ongelmia on ollut, millaisia ne ovat olleet?

15. Miten ongelmat ovat ratkaistu?

Ohjeita yrittäjälle rakentamispalvelujen käännetyssä arvonlisäveromenettelyssä

1. Rakentamispalvelua vai ei?

- Rakentamispalvelua on kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen sekä henkilöstön vuokraus näitä töitä varten
- tarvittaessa tarkista Rakennusteollisuus RT ry:n listasta, mitkä asiat kuuluvat rakentamispalvelujen piiriin.
<http://www.rakennusteollisuus.fi/RT/K%C3%A4%C3%A4nnetty+ALV/Lista+rakentamispalveluista/>

2. Mikä on kiinteistö?

- kiinteistö on maa-alue, rakennus, kiinteä rakennelma tai niiden osa (mm. huoneisto)
- kiinteistössä harjoitettavaa erityistoimintaa varten asennetut laitteet eivät ole osa kiinteistöä, eikä niihin sovelleta käännettä verovelvollisuutta (esim. kaupan kylmälaitteet)
- kiinteistöjä eivät ole työmaaparakit, rakennustelineet tai muut liikuteltavat tai purettavat rakennelmat.

3. Miten ostajan asema tarkistetaan?

- ennen sopimuksen tekemistä on syytä kysyä ostajalta, onko hän laisaa määritelty rakentamispalvelujen ostaja, johon sovelletaan käännettä verovelvollisuutta
- ostajan aseman selvittämiseen voi käyttää Rakennusteollisuus RT ry:n laatimaa valmista lomaketta.

4. Myydyn tavaran ja palvelun suhde

- jos tavaran myyntiin kuuluu mukaan kiinteästi asennus, eikä asennustyön osuus ole vain vähäinen, on kyseessä rakentamispalvelu
- tavaraa ja palvelua ei saa laskuttaa erikseen, jos niillä on kiinteä yhteys.

5. Sopimusten ja laskujen laatiminen

- urakkasopimukset on syytä laatia kirjallisesti ja liittää mukaan selvitys ostajan asemasta
- käännetyn arvonlisäveromenettelyn alaisessa myynnissä ostolaskuihin pitää lisätä ostajan Y-tunnus, niissä ei saa näkyä veron osuutta eikä mielellään verokantaa ja lisäksi on laitettava teksti "AVL 8 § mukaisesti ostaja on verovelvollinen".

Tarvittaessa kannattaa tarkistaa Verohallinnon ohjeista tai Rakennusteollisuus RT ry:n ohjeista epäselvien tai uusien urakoiden veromenettely. Myös tilitoimistolta saa apua epäselvissä tilanteissa.

Rakennusteollisuus RT ry:

<http://www.rakennusteollisuus.fi/RT/K%C3%A4%C3%A4nnetty+ALV/P%C3%A4%C3%A4periaatteita/>

Käännetty verovelvollisuus**Lomake ostajan aseman ilmoittamiseksi¹**

Ostaja _____ Y-tunnus _____
 Myyjä, jolle
 ilmoitus annetaan _____ Y-tunnus _____

Tämän ilmoituksen allekirjoituksella em. ostajana

- ilmoitamme olevamme arvonlisäverolain 8 c §:ssä² 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 tarkoitettujen kirjallisten 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 _____

¹ Rakennusteollisuus RT ry:n lomakepohja 17.3.2011.

² 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.

Käännetty verovelvollisuus**Lomake ostajan aseman ilmoittamiseksi¹, 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 §:ssä² 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 _____¹

Rakennusteollisuus RT ry:n lomakepohja 28.2.2011.

² 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.