

## Rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden ongelmat

Kalle Antila



**Tekijä(t)**

Kalle Antila

**Koulutusohjelma**

Liiketalous

**Opinnäytetyön otsikko**

Rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden ongelmat

**Sivu- ja lii-  
tesivumäärä**  
31 + 8

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on tutkia millaisia ongelmia rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden käyttöönotto ja soveltaminen on aiheuttanut sekä selvittää löytykö ongelmien selvittämiseen selkeitä ohjeita Verohallinnolta tai oikeuden ennakkotapauksia. Tavoitteena on myös selvittää, onko rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden käyttöönotto tuottanut haluttuja tuloksia harmaan talouden torjunnassa.

Opinnäytetyön tutkimusmenetelmänä käytetään kvalitatiivista eli laadullista tutkimusta. Tutkimus on kirjoituspöytä tutkimus. Kirjoituspöytä tutkimuksen tavoin aineisto koostuu pääosin valmiista aineistosta, kuten vero-oikeudellisesta kirjallisuudesta, Verohallinnon ohjeista, lakiteksteistä sekä aiheeseen liittyvistä oikeustapauksista. Tämän lisäksi opinnäytetyötä varten on myös haastateltu kirjanpitäjää ja Verohallinnon työntekijää.

Teoriaosuudessa käydään läpi rakennusala ja sen ongelmat Suomessa sekä rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden pääpiirteet. Empiriaosuudessa käydään läpi rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden tulkintaongelmat.

Tutkimuksessa saatiin selville, että rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltaminen ei nykyään aiheuta ongelmia yhtä paljon kuin aluksi, mutta Verohallinto joutuu kuitenkin antamaan paljon ohjausta rakennusalan käännettyyn arvonlisäverovelvollisuuteen liittyen. Tutkimuksesta selviää myös, että rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden käyttöönoton voidaan todeta tuottaneen haluttuja tuloksia harmaan talouden torjunnassa omalta osaltaan. Käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden lisäksi on rakennusalan harmaan talouden torjumiseksi otettu käyttöön muun muassa veronumero ja veronumerorekisteri, rakentamiseen liittyvä tiedonantovelvollisuus sekä muutokset tilaajavastuulakiin.

The target of this thesis is to explore what kind of problems the introduction and the application of a reverse charge in value added taxation in the construction sector has caused. In addition to this, the target is to clarify if there are any clear instructions from the Finnish Tax Administration to solve these problems and if there are any judicial precedents available. Another point of view in this thesis is to find out, whether the introduction of the reverse charge in value added taxation in the construction sector produced the desired results in the fight against the grey economy.

Thesis research method is a qualitative study. This study is a formal concept analysis, which means that the research material consists of mainly existing materials such as tax law literature, official Instructions of the Finnish Tax Administration, other legal texts and judicial precedents. In addition to this, one accountant and one employee of the Finnish Tax Administration were interviewed.

The theory section opens up the construction sector and its problems in Finland as well as the main principles of the reverse charge in value added taxation in the construction sector. The empirical part is going through the interpretation problems related the application of the reverse charge in value added taxation in the construction sector.

This thesis shows that applying of a reverse charge in value added taxation in the construction sector is not causing anymore so much problems compared to what it did earlier. However the Finnish Tax Administration still has to provide a lot of guidance about the application of the law. This thesis also shows that in the fight of reducing the grey economy, the introduction of a reverse charge in value added taxation in the construction sector has achieved targets which were set to the law. Since then, in addition to the reverse charge in value added taxation in the construction sector other new measures have been introduced to reduce the grey economy.

### **Asiasanat**

Arvonlisävero, rakennusala, rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus.

## Sisällys

1	Johdanto .....	1
1.1	Tutkimusongelma, tavoitteet ja rajausta .....	1
1.2	Tutkimusmenetelmä.....	2
1.3	Tutkimuksen rakenne.....	3
2	Rakennusala Suomessa .....	4
2.1	Harmaa talous rakennusosalalla.....	4
2.2	Hallituksen esitys arvonlisäverolain muuttamisesta.....	5
3	Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus .....	6
3.1	Rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltaminen.....	7
3.2	Kiinteistön määritelmä.....	9
3.3	Ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja Suomessa .....	10
3.4	Laskutus ja raportointi .....	11
3.4.1	Rakennuspalvelujen myyjien ja ostajien riskit.....	12
3.4.2	Kuittaussitoumus.....	13
4	Rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden tulkintaongelmat .....	15
4.1	Kiinteistön määritelmän tulkintaongelmat .....	15
4.1.1	Siirrettävät rakennelmat .....	15
4.1.2	Kiinteistön varusteet, koneet ja laitteet .....	16
4.1.3	Urheilukiinteistön määritelmän tulkintaongelmat.....	17
4.2	Rakentamispalveluiden tulkintaongelmat .....	18
4.2.1	Kuljetuspalvelut.....	18
4.2.2	Tavaroiden myynti sellaisenaan tai asennettuna .....	20
4.2.3	Kiinteistöhoitoon liittyvät palvelut.....	20
4.2.4	Teihin liittyvät palvelut .....	21
4.2.5	Ympäristöön liittyvät palvelut.....	21
4.2.6	Pää- ja sivusuoritteiden välinen rajanveto .....	22
4.2.7	Urheilurakentamisen tulkintaongelmat.....	23
5	Pohdinta.....	25
5.1	Tutkimustulosten arviointi.....	25
5.2	Oman oppimisen arviointi.....	27
5.3	Tutkimuksen luotettavuus ja pätevyys .....	28
5.4	Kehittämisen- ja jatkotutkimusehdotukset .....	29
	Lähteet .....	32
	Liitteet.....	38
	Liite 1. Kausiveroilmoitus.....	38
	Liite 2. Rakennuspalvelun myynti .....	40
	Liite 3. Rakennusmateriaalin myynti .....	41

Liite 4. Lomakkeet ostajan aseman ilmoittamiseksi .....	42
Liite 5. Lyhenneluettelo .....	43
Liite 6. Kirjanpitäjän haastattelu 12.5.....	44
Liite 7. Kirjanpitäjän haastattelu 20.8.....	44
Liite 8. Kysymykset Verohallinnolle .....	44

# 1 Johdanto

Harmaa talous on yksi rakennusalan suurimpia ongelmia. Harmaata taloutta esiintyy yleisesti työvoimavaltaisilla aloilla. Harmaa talous aiheuttaa suuria menetyksiä valtiolle verojen ja muiden maksujen muodossa. Menetykset johtuvat muun muassa pimeistä palkoista, kuittikaupasta ja maksamattomasta arvonlisäverosta. (Verohallinto 2011b.)

Viime vuosina harmaata taloutta on yritetty torjua erilaisilla hankkeilla ja lakimuutoksilla. Yksi niistä on vuosina 2008 – 2012 toteutettu Raksa-verovalvontahanke. Osana harmaan talouden torjuntaa otettiin 1.4.2011 käyttöön rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus ja sitä koskeva säännös 8 c § lisättiin arvonlisäverolakiin AVL 1501/1993.

Rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden toivottiin vaikuttavan pääosin harmaan talouden aiheuttamiin arvonlisäveromenetyksiin. Rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltaminen aiheutti erilaisia tulkintaongelmia rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden piirissä toimiville ostajille ja myyjille. Opinnäytetyön aiheena on rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltamiseen liittyvät ongelmat ja rajanvetotapaukset.

## 1.1 Tutkimusongelma, tavoitteet ja rajaus

Tämän opinnäytetyön tutkimusongelma on rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltamisen ongelmat ja rajanvetotapaukset. Tutkimuskysymykset ovat:

- Mitä ongelmia rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden käyttöönotto ja soveltaminen on aiheuttanut?
- Löytyykö ongelmien selvittämiseen selkeitä ohjeita?

Alaongelmina tutkimuksessa käsitellän rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltamista urheilurakentamisessa ja rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden tuloksia harmaan talouden torjunnassa. Käytän esimerkkitapauksia liittyen urheilurakentamiseen. Tutkimuskysymykset ovat:

- Mitä ongelmia liittyy urheilurakentamiseen?
- Onko rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden käyttöönotto tuottanut haluttuja tuloksia?

Tutkimuksen tavoitteena on saada vastaukset tutkimusongelmiin. Tutkimuksessa selvitetään millaisia ongelmia rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden käyttöönotto ja soveltaminen on aiheuttanut ja selvitetään löytyykö ongelmien selvittämiseen selkeitä

ohjeita Verohallinnolta tai oikeustapauksia aiheesta. Tutkimuksessa selvitetään myös mitä ongelmia liittyy urheilurakentamiseen ja onko rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden käyttöönotto tuottanut haluttuja tuloksia.

Opinnäytetyön aihe rajattiin koskemaan rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden ongelmia Suomessa. Ulkopuolelle jätetään muut maat, joissa on otettu käyttöön rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Tutkimuksessa ei myöskään käsitellä muita rakennusalan harmaan talouden torjuntakeinoja.

## 1.2 Tutkimusmenetelmä

Tutkimusmenetelmänä tutkimuksessa käytetään kvalitatiivista eli laadullista tutkimusta. Laadullisen tutkimuksen lähtökohta on todellisen elämän kuvaaminen. Kvalitatiivisen tutkimuksen tavoite on kuvata kohdetta kokonaisaltaisesti. Tällä tutkimusmenetelmällä pyritään löytämään ja paljastamaan tosiasioita eikä vain todentamaan olemassa olevia väittämiä, (Hirsijärvi, Remes & Sajavaara 1997, 152.)

Kvalitatiivisen tutkimuksen tyypillisiä piirteitä on tutkimuksen kokonaisvaltainen luonne, jossa aineisto kootaan luonnollisissa, todellisissa tilanteissa. Tyypillistä on myös ihmisten suosiminen tiedon keruun instrumentteina. Induktiivisen analyysin merkinä laadullisessa tutkimuksessa näyttäytyy aineiston monitahoinen ja yksityiskohtainen tarkastelu eikä niinkään teorian tai hypoteesin testaaminen. Aineiston hankinnassa tutkittavien näkökulmat ja ääni pääsevät esille ja kohdejoukko valitaan tarkoituksenmukaisesti eikä satunnaisotannalla. Laadullisen tutkimuksen piirrettä kuvaa myös tapausten ainutlaatuisuus, (Hirsijärvi ym. 1997,155.)

Tutkimustyyppit voidaan ryhmitellä neljään ryhmään: kielen piirteet, säännönmukaisuuksien etsiminen, tekstin tai toiminnan merkityksen ymmärtäminen ja reflektio. Holistinen eli kokonaisvaltainen tutkimustyyppi tarkoittaa sitä, että aineistoa käsitellään syvällisesti sen näkemyksen valossa, joka syntyy yksityiskohtaisen perehtymisen seurauksena, (Hirsijärvi ym. 1997,156.)

Opinnäytetyö on kirjoituspöytä tutkimus, jossa käytetään myös haastatteluja. Kirjoituspöytä tutkimuksen tavoin aineisto koostuu pääosin valmiista aineistosta, kuten vero-oikeudellisesta kirjallisuudesta, Verohallinnon ohjeista, lakiteksteistä sekä aiheeseen liittyvistä oikeustapauksista. Olen haastatellut tilitoimiston kirjanpitäjää sekä Verohallinnon työntekijää asiantuntijoina aiheeseen liittyen. Työssäni tilitoimistossa käsitelen rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden alaisten yritysten kirjanpitomateriaalia ja käy-

nyt läpi esiin tulleita tulkinnanvaraisia rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltamistilanteita.

### 1.3 Tutkimuksen rakenne

Opinnäytetyö on rakenteeltaan perinteinen tutkielmamalli, jossa ensin käsitellään tietope-  
rusta ja tämän jälkeen tulokset (Haaga-Helia 2015). Opinnäytetyö alkaa johdannolla, jossa  
esitellään opinnäytetyön aihe ja sen taustat, opinnäytetyön tutkimusongelmat, tavoitteet ja  
rajaus, käytetyt tutkimusmenetelmät sekä opinnäytetyön rakenne. Kappaleessa 2 kerro-  
taan lyhyesti rakennusalan ja sen ongelmista Suomessa. Kappaleessa 3 käydään ra-  
kennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus läpi teoriassa. Kappale 3 alkaa rakennus-  
alan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden pääpiirteiden esittelyllä ja tämän jälkeen käy-  
dään läpi rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltaminen, kiinteistön  
määritelmä arvonlisäverotuksessa, ulkomaisen rakennuspalveluja myyvän elinkeinohar-  
joittajan asema Suomessa sekä rakennuspalveluiden myynnin ja ostamisen laskutukseen  
ja raportointiin liittyviä asioita.

Kappaleessa 4 kerrotaan rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden tulkintaon-  
gelmista. Kappale on jaettu kahteen osaan; kiinteistön määrittelyn tulkintaongelmiin sekä  
rakentamispalveluiden tulkintaongelmiin. Kappaleessa 4.1 keskitytään kiinteistön määri-  
telmän tulkintaongelmiin, esitellään lyhyesti opinnäytetyön alaongelma urheilurakentami-  
nen ja käydään läpi kiinteistön määritelmän tulkintaongelmat urheilurakentamisessa. Kap-  
paleessa 4.2 keskitytään rakentamispalveluiden tulkintaongelmiin ja käydään läpi raken-  
tamispalveluiden tulkintaongelmat urheilurakentamisessa.

Viidennessä eli viimeisessä kappaleessa arvioidaan tutkimustuloksia, tehdään niistä joh-  
topäätöksiä, arvioidaan omaa oppimista opinnäytetyöprosessin aikana, arvioidaan opin-  
näytetyön ja tutkimustulosten luotettavuutta sekä pohditaan mahdollisia kehittämis- ja jat-  
koehdotuksia.

## **2 Rakennusala Suomessa**

Rakennetun ympäristön osuus Suomen kansallisvarallisuudesta on yli 70 prosenttia (RIL 18.11.2014; RAKLI 2015; Roti 2015). Tilastokeskuksen mukaan Suomessa on yli 40 000 rakennusalan yritystä (Tilastokeskus 2015). Päätoimisten rakennusalan yritysten määrä on kuitenkin paljon pienempi eli alle 10 000 (Rakennusteollisuus 2015a).

Rakennustuotannon arvo oli Rakennusteollisuus RT ry:n mukaan vuonna 2013 28,6 miljardia euroa. Talonrakentamisen osuus tästä on noin 78 prosenttia ja loput maa- ja vesirakentamista.

Rakennusalan työllisyys lähti laskuun vuoden 2014 aikana. Alan työllisyys laski vuoden 2013 keskimääräisestä 175 500 työntekijästä 168 800 työntekijään. Työllisyyden ennustetaan laskevan vuoden 2015 aikana 167 000 työntekijään. (Rakennusteollisuus 2015a; Rakennusteollisuus 2015b; Rakennusteollisuus 2015c; Rakennusteollisuus 2015d; Solid-House 2015).

Tilastokeskuksen toimialaluokituksen mukaan rakentaminen jakaantuu talonrakentamiseen, maa- ja vesirakentamiseen sekä erikoistuneeseen rakennustoimintaan (TOL 2008).

### **2.1 Harmaa talous rakennusalalla**

Rakennusalan yksi suurimmista ongelmista on harmaa talous. Verohallinnon määritelmän mukaan harmaa talous on sellaista toimintaa, jossa yritys jättää suorittamatta esimerkiksi veroja sekä lakisääteisiä eläke-, tapaturma- tai työttömyysvakuutusmaksuja (Verohallinto 2014a).

Verohallinnon Raksa-hanke on vuosina 2008 - 2012 toteutettu valvontahanke. Hankkeen tavoitteena oli torjua harmaata taloutta sekä parantavan kilpailuneutraaliteettia rakennus- alalla. (Tannila & Auranen 2012, 13; Verohallinto 2014b.). Raksa-hankkeessa tehtiin 3525 verotarkastuskertomusta, joista kolmasosassa tuli vastaan harmaata taloutta. Harmaan talouden yrityksillä tarkoitetaan tässä yrityksiä, joilla on ilmoittamatta jääneitä tuloja, vääränsisältöisiä tositteita tai kuittikauppaa, tarkastukseen on liittynyt ennalta ilmoittamaton toimenpide tai tarkastus on toteutettu poliisihallinnon kanssa. Hankkeesta selvisi, että yleisin ongelma harmaan talouden yrityksissä oli vääränsisältöisten tositteiden käyttö eli kuittikauppa. (Tannila & Auranen 2012, 13; Verohallinto 2014b; Verohallinto 2014c.)

## 2.2 Hallituksen esitys arvonlisäverolain muuttamisesta

Vuonna 2010 hallitus esitti arvonlisäverolakia muutettavaksi siten, että siinä säädettäisiin rakentamispalveluiden ja päästöoikeuksien käännetyistä arvonlisäverovelvollisuudesta. Rakennusalan käännetyistä arvonlisävelvollisuuden toivottiin pienentävän pitkien aliurakoitussijaketjujen aiheuttamaa arvonlisäveromenetystä sekä parantavan kilpailuneutraliteettia eli rehellisten ja epärehellisten yritysten välistä kilpailutilannetta. (HE 41/2010.)

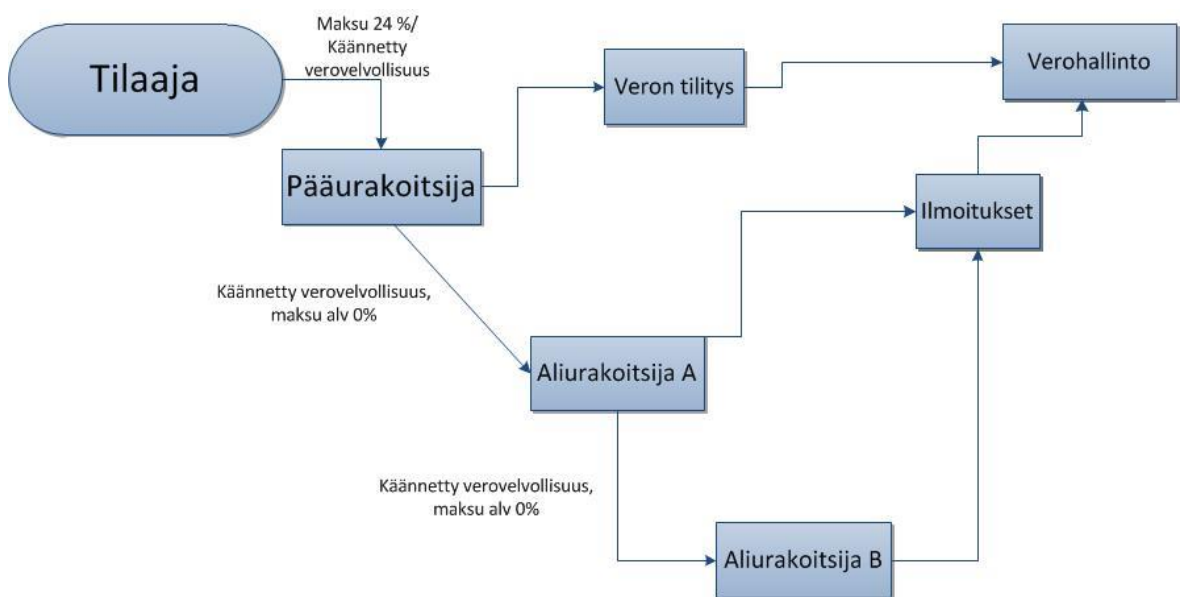
Hallituksen esityksen HE 41/2010 mukaan talousrikollisuuden ja harmaan talouden aiheuttamat vahingot Suomessa ovat huomattavat. Esityksen mukaan muun muassa salattujen työtulojen arvo rakennusalalla vuonna 2007 oli yli 500 miljoonaa euroa. Piilotyöllisyyden eli pimeän työvoiman osuus oli 9 prosenttia rakentamisen työvoimasta ja 5 prosenttia rakennusalan tuotannosta. Esityksen mukaan rakennusalan harmaan talouden määrä oli kasvussa ja aiheutti vuodessa 400 - 500 miljoonan euron vahingot. Hallituksen esityksessä arvioitiin, että rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus voisi lisätä arvonlisäveron tuottoa 80 - 120 miljoonaa euroa vuodessa. (HE 41/2010; Huhtala & Sorvanto 2011, 19.)

Ennen Suomea rakennusalan käännetty arvonlisävelvollisuus oli otettu käyttöön seitsemässä EU-valtiossa: Belgiassa, Alankomaissa, Itävallassa, Saksassa, Unkarissa, Irlannissa sekä Ruotsissa (HE 41/2010).

### 3 Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus

Hallituksen esitykseen HE 41/2010 perustuen arvonlisäverolakiin AVL 1501/1993 lisättiin rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta koskeva säännös 8 c §, jossa säädetään rakentamispalvelujen ostajan verovelvollisuudesta. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus otettiin käyttöön 1.4.2011 (Arvonlisäverolaki 1501/1993; Verohallinto 2012a; Taipalus 2011).

Arvonlisäverotuksessa tavallisesti arvonlisäverovelvollinen on myyjä. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus tarkoittaa sitä, että verovelvollinen on ostaja. (Arvonlisäverolaki 1501/1993; Verohallinto 2012a; Huhtala & Sorvanto 2011, 32.)



Kuvio 1. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus käytännössä.

Kuviossa selvitetään, miten rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus toimii käytännössä. Rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan, kun aliurakoitsija myy rakennuspalvelun toiselle aliurakoitsijalle tai pääurakoitsijalle. Pääurakoitsijan ja tilaajan väliseen myyntiin ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta, ellei tilaaja täytä ostajalle asetettuja edellytyksiä. (Huhtala & Sorvanto 2011, 34). Rakennuspalveluiden ostajalle asetetuista edellytyksistä selviää tarkemmin kappaleessa 3.1 sivulla 7.

Käännetyllä arvonlisäverovelvollisuudella siirretään arvonlisäveron tilitys aliurakoitsijoilta pääurakoitsijalle. Pääurakoitsijoita pidetään tavallisesti rehellisempinä ja luotettavimpina arvonlisäverojen ilmoittajina ja tilittäjinä kuin pienempiä yrityksiä. Tällä toivotaan välttävän pitkistä aliurakoitsijaketjuista sekä aliurakoitsijoiden epärehellisyydestä aiheutuvat arvonlisäveromenetykset. Rakennusalalla ongelmallisimpana pidetään aliurakoitsijaketju-

jen loppupään yrityksiä. Arvonlisäveromenetykset tapahtuvat käytännössä tilanteessa, jossa ostaja vähentää arvonlisäveron, jonka myyjä jättää maksamatta valtiolle. (HE 41/2010.) Veron maksamatta jättäminen voi johtua esimerkiksi aliurakoitsijan konkurssista tai kuittikaupasta, jossa myyjä tekee perusteettoman ostovähennyksen vääräsisältöisen kuitin avulla.

### **3.1 Rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltaminen**

Rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta sovelletaan aina, kun edellytykset siihen täyttyvät. Arvonlisäverolaissa säädetään edellytykset, joiden tulee täytyä kun sovelletaan käännettyä arvonlisäveroa. Arvonlisäverolain 8 c § mukaista käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta käytetään Suomessa myytäviin rakennuspalveluihin ja työvoiman vuokraamiseen. Ostajan tulee olla elinkeinoharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalveluja. Verohallinnon ohjeen mukaan satunnainen rakentaminen tarkoittaa pääasiallisesti kertaluontoista, tilapäistä, ei toistuvaa tai vähäistä rakentamista. Satunnaista rakentamista ei ole tarkoitettu jatkuvaksi toiminnaksi. Satunnaisuus rakentamispalveluiden myynnissä arvioidaan tapauskohtaisesti. (Arvonlisäverolaki 1501/1993; Huhtala & Sorvanto 2011, 36; Tannila & Auranen 2012, 58; Verohallinto 2012a.)

Helsingin hallinto-oikeus on ottanut kantaa rakennuspalvelujen myynnin satunnaisuuteen päätöksessään 12/0796/1. Päätöksen mukaan yritys myy valvontakameroita asennettuna, rakentaa liikuntapaikkojen valaistuksia, tekee sähköistyksiä satamalaitureille ja myy kosteusvaurioiden kosteuskartoitus- ja kosteudenpoistopalveluja. Päätöksen mukaan valvontakameroiden myynti muodosti noin 0,02 prosenttia, satamalaitureiden sähköistyksen ja liikuntapaikkojen valaistuksen muodosti noin 0,48 prosenttia ja kuivauspalvelu noin 2 prosenttia vuoden 2011 liikevaihdosta. Oikeus katsoi, että kyseessä on rakennuspalveluiden myyntiä muutoin kuin satunnaisesti vaikka rakentamispalvelujen myynti vastaa pientä osuutta liikevaihdosta. (HAO 12/0796/1.)

Tässä kohtaa on huomattava, että kaikki rakennuspalveluiden myyjät tai ostajat, joihin sovelletaan rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta, eivät välttämättä ole rakennusalan yrityksiä. Verohallinnon ohjeiden esimerkin mukaan maanviljelijä harjoittaa rakennuspalveluiden myyntiä muutoin kuin satunnaisesti, kun hän välillä ja tiettyyn aikaan vuodessa tekee kaivutöitä kaivurilla myy palvelua muille. Rakennuspalveluiden myynnin vähäinen osuus hänen päätoimialaansa nähden ei vaikuta. Maanviljelijä joutuu soveltamaan rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta myös rakennuspalveluiden ostamiseen, kuten navetan rakentamiseen tai korjauttamiseen. (Huhtala & Sorvanto 2011, 101; Verohallinto 2012a.) Kunnista suurin osa soveltaa rakennusalan käännettyä arvon-

lisäverovelvollisuutta. (Verohallinto 2011a, Kunnat.net 2012). Valtion kuitenkin katsotaan myyvän rakennuspalveluita satunnaisesti eikä siihen sovelleta rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta (Verohallinto 2012a).

Arvonlisäverolain mukaan rakentamispalveluja ovat kiinteistöön kohdistuvat rakennus- ja korjaustyöt sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen sekä edellisiin töihin liittyvä suunnittelu, valvonta ja muu niihin verrattava palvelu (Arvonlisäverolaki 1501/1993). Hallituksen esityksessä HE 41/2010 kerrotaan ja Rakennusteollisuus RT ry on tehnyt listan, mitä palveluja pidetään rakennuspalveluina ja mitä ei. Rakennusalan käännetyn arvonlisäveron alaisia palveluita ovat esimerkiksi:

- rakennusalueen pohjatyöt, esimerkiksi maapohja- ja perustustyöt
- rakennusten ja rakennelmien rakentaminen, korjausrakentaminen, perusparannus- ja entisöintityöt
- pysyviksi tarkoitettuihin rakennuksiin liittyvät purkutyöt
- rakennusasennustyöt, esimerkiksi sähköasennukset, LVI-työt, eristystyöt
- rakentamisen viimeistelytyöt, esimerkiksi rakennuspuusepän asennukset, lattian ja seinien päällystykset sekä maalaus ja lasitus
- rakennuskoneiden vuokraaminen käyttäjiin
- työvoiman vuokraaminen rakentamispalveluita varten
- sälekaihtimien ja markiisien asentaminen
- rakennussiivous (sekä rakentamisen aikainen siivous että loppusiivous)

Rakennusalan käännetyn arvonlisäveron alaisia palveluita eivät ole esimerkiksi:

- kiinteistöllä erityistä toimintaa palvelevien koneiden ja laitteiden asennus, pystytys ja huolto
- viheralueiden istutus ja hoito
- rakennussuunnittelu-, insinööri-, arkkitehti- ja projektinjohtopalvelut
- rakennuskoneiden vuokraaminen ilman käyttäjää
- kiinteistönhoitopalvelut
- kuljetuspalvelut (esimerkiksi tavaroiden ja materiaalin kuljetus sekä rakennusjät- teiden poisvienti) sekä kuljetukseen liittyvä tavaroiden tai rakennusmateriaalin pur- ku ja lastaus
- erilaiset näytteenotot, mittaukset, tarkastukset (HE 41/2010; Huhtala & Sorvanto 2011, 39; Rakennusteollisuus 2015e; Tannila & Auranen 2012, 27; Verohallinto 2012a.)

### 3.2 Kiinteistön määritelmä

Arvonlisäverotuksessa käytettävä kiinteistön määritelmä eroaa sekä yksityisoikeudellisesta että tuloverotuksessa käytettävästä kiinteistön käsitteestä (Kallio, Korpelainen & Nielsen 2015, 15; Tannila & Auranen 2012, 28). Kiinteistöllä tarkoitetaan AVL 28 § 1 momentin mukaan maa-alueita, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa. Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät AVL 28 § 2 momentin mukaan kuulu kiinteistöön. (Arvonlisäverolaki 1501/1993; Huhtala & Sorvanto 2011, 44; Kallio ym. 2015, 15; Tannila & Auranen 2012, 28.)

Kiinteistönä pidettäviä maa-alueita ovat sekä kiinteistörekisteriin merkittävät tilat ja tontit että määräalat ja kiinteistön määräosat sekä osuudet yhteisistä alueista, kuten osuus yhteiseen rantaan. Myös tilaan kuuluvat vesialueet ovat osa kiinteistöä. (Huhtala & Sorvanto 2011, 45; Kallio ym. 2015, 15; Tannila & Auranen 2012, 28.)

Rakennuksella tarkoitetaan kiinteästi maapohjalle rakennettua liike-, asuin- tai muussa käytössä olevaa taloa. Rakennuksella on oltava yleensä seinien ja katon lisäksi kiinteät perustukset. Verohallinnon mukaan pysyviä rakennelmia ei ole tarkoitettu siirrettäviksi eikä tilapäisiksi. Pysyvillä rakennelmillakin on yleensä kiinteät perustukset. Pysyviä rakennelmia ovat muun muassa:

- sillat
- laiturit
- katokset
- leikkikenttien kiipeilytelineet ja keinut
- hiihtohissien kiinteät rakenteet
- kanavat
- vesiväylät
- sähkö-, vesi-, kaasu- ja kaukolämpöverkostot niihin kuuluvine kiinteine laitteineen
- laajat valaistusverkot
- televerkot
- teollisuudessa käytettävien kuljetinjärjestelmien tukirakenteet
- varastosäiliöt
- prosessisäiliöiden perustukset. (Huhtala & Sorvanto, 2011, 45; Kallio ym. 2015, 16; Tannila & Auranen 2012, 28-30; Verohallinto 2012a.)

Kiinteistön käyttöä palvelevat varusteet, koneet ja laitteet kuten hissit, ilmanvaihto- ja ilmastointijärjestelmät, valvonta- ja hälytysjärjestelmät sekä sähkö-, valaistus- ja lämmitys-

järjestelmät ovat lähtökohtaisesti osa kiinteistöä. Näiden asentaminen, korjaaminen ja huolto ovat rakentamispalvelua. Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat varusteet, koneet ja laitteet eivät ole osa kiinteistöä. Helsingin hallinto-oikeuden päätöksen mukaan yrityksen myymät valvontakameroiden asennukset, liikuntapaikkojen valaistulaitteiden asennukset ja satamalaitureiden sähkötyöt kohdistuvat kiinteistöön. Ne tulevat kiinteistön osiksi vaikka ne myydään vuokrattuna ja puretaan vuokra-ajan päätyttyä. Laitteiden, valaistuksien ja sähköistyksen ei katsottu palvelevan kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa. (HAO 12/0796/1, Huhtala & Sorvanto, 2011, 47; Kallio ym. 2015, 18; Tannila & Auranen, 2012, 32.)

Verohallinnon ohjeen mukaan työmaalla olevat siirrettävät taukotuvat ja toimistot, rakennusaidat ja telineet, nosturit ja työmaan rakennushissit eivät ole pysyviä rakennelmia, eikä niistä muodostu kiinteistön osia. Niiden pystyttämiseen, purkamiseen ja niihin kohdistuviin korjaustöihin ei sovelleta rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta. (Huhtala & Sorvanto, 2011, 47; Kallio ym. 2015, 16; Tannila & Auranen 2012, 30; Verohallinto 2012a.)

### **3.3 Ulkomaalainen elinkeinoharjoittaja Suomessa**

Arvonlisäverolain mukaan ulkomaisella elinkeinoharjoittajalla tarkoitetaan elinkeinoharjoittajaa, jonka kotipaikka on ulkomailla. Arvonlisäverolain säännösten mukaan ratkaistaan palvelun tai tavaran myyntimaa eli verotusmaa. Myyntimaalla on oikeus verottaa tavaran tai palvelun myynti. Suomen arvonlisäverolakia sovelletaan vain myynteihin, joiden myyntimaa on Suomen arvonlisäverolain perusteella Suomi. Myös rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta voidaan soveltaa vain rakentamispalveluiden myynteihin, joiden myyntimaa on Suomen arvonlisäverolain mukaan Suomi. (Arvonlisäverolaki 1501/1993; Huhtala & Sorvanto 2011, 140-141; Tannila & Auranen 2012, 87-88.)

Arvonlisäverolain mukaan Suomessa verollisesta liiketoiminnasta maksetaan vero Suomeen riippumatta siitä, onko myyjä suomalainen vai ulkomaalainen. Lähtökohtaisesti myynnin veron suorittamisvelvollisuus on myyjällä, jolloin myyjän tulee rekisteröityä Suomessa arvonlisäverovelvollisten rekisteriin ja suorittaa myynnin vero valtiolle. AVL 9 §:ssä säädetään yleisestä käännetystä verovelvollisuudesta. Sen mukaan verovelvollinen ulkomaalaisen Suomessa myymistä tavaroista ja palveluista on ostaja, jos ulkomaalaisella ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa eikä ole 12 § 2 momentin nojalla hakeutunut verovelvolliseksi. (Arvonlisäverolaki 1501/1993; Huhtala & Sorvanto 2011, 140-141; Tannila & Auranen 2012, 88.)

Siten ulkomaalaisen elinkeinoharjoittajan, joka ei ole Suomessa arvonlisäverovelvollinen, myydessä rakentamispalveluita Suomeen, sovelletaan yleistä käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta eikä rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta.

Mikäli ulkomaiselle elinkeinoharjoittajalle syntyy Suomeen kiinteä toimipaikka, käsitellään ulkomaista elinkeinoharjoittajaa arvonlisäverotuksessa samalla tavalla kuin kotimaisia elinkeinoharjoittajia (Tannila & Auranen 2012, 89). Kiinteän toimipaikan muodostuminen merkitsee sitä, että elinkeinoharjoittajan tulee rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa harjoittamastaan palveluiden ja tavaroiden myymisestä. Arvonlisäverotuksessa kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan pysyvää liikepaikkaa, jossa yrityksen liiketoimintaa harjoitetaan säännöllisesti. Käytännössä yrityksellä täytyy olla pysyvässä liikepaikassa henkilökuntaa tai muita yrityksen määräysvallan alaisia henkilöitä. (Sainio 2013, 53.) Tässä tapauksessa ulkomainen elinkeinoharjoittaja on velvollinen antamaan kausiveroilmoitukset kiinteän toimipaikan harjoittamasta liiketoiminnasta ja erittelemään rakennuspalveluiden käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden alaiset ostot ja verottomat myynnit samoin kuin suomalaisetkin elinkeinoharjoittajat. (Tannila & Auranen 2012, 89.)

### **3.4 Laskutus ja raportointi**

Rakentamispalvelun myyjällä on laskunantovelvollisuus vaikka ostaja on velvollinen ilmoittamaan ja suorittamaan veron. Myyjän velvollisuus on selvittää, täyttääkö ostaja edellytykset käännetyn verovelvollisuuden soveltamiselle. (Huhtala & Sorvanto 2011, 171; Tannila & Auranen 2012, 104; Verohallinto 2015.) Käytännössä selvittäminen tapahtuu kysymällä ostajalta täyttääkö tämä edellytykset. Rakennusteollisuus RT on tehnyt lomakkeet, joilla ostaja ilmoittaa onko tämä rakennusalan käännetyssä arvonlisäverovelvollisuudessa tarkoitettu ostaja vai ei (liite 4). Ostajan aseman selvittäminen olisi hyvä tehdä jo urakkasopimusta laatiessa, jotta kysymykseen ei törmätä vasta laskutusvaiheessa.

Verollisesta rakentamispalveluiden myynnistä tehdään tavalliseen tapaan lasku. Rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta sovellettaessa laskuun ei merkitä verokantaa tai veron määrää. Laskuun pitää merkitä ostajan arvonlisäverotunniste ja tieto siitä, että ostaja on arvonlisäverovelvollinen. Laskuun kannattaa selkeästi merkitä myytävän palvelun kuvaus, jotta kuvauksen perusteella voidaan selvittää, sovelletaanko siihen rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta. Laskuun tulee merkitä joko ostajan verovelvollisuuden peruste tai viittaus AVL 8 §:ään tai kansainvälisissä tapauksissa Euroopan yhteisöjen neuvoston direktiivin 2006/112/EY artiklaan 199. Laskun oikeellisuudesta on vastuussa myyjä. (Huhtala & Sorvanto 2011, 172–173; Tannila & Auranen 2012, 104–105;

Verohallinto 2012a.) Liitteissä on laskuesimerkki rakennuspalvelun myynnistä (liite 2) ja rakennusmateriaalin myynnistä (liite 3).

Arvonlisäveroa kausiveroilmoituksella ilmoittaessa rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden alaiset myynnit ja ostot, sekä ostoista tilittävä vero pitää eritellä omille riveilleen (liite 1). Riville 318 ilmoitetaan vero rakennuspalveluiden ostoista. Mikäli arvonlisävero ostosta on vähennyskelpoinen, vähennetään se kohdassa 307. Riveille 319 ja 320 merkitään rakennuspalveluiden myynnit ja ostot.

Verovelvollisen on maksettava arvonlisävero valtiolle, kun myynneistä tai käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden perusteella suoritettavan arvonlisäveron määrä on suurempi kuin ostoista vähennettävän arvonlisäveron määrä. Arvonlisävero tulee maksaa oma-aloitteisesti. Arvonlisäveron ilmoittamisen ja maksamisen eräpäivä on verokauden jälkeisen toisen kuukauden 12. päivä, eli esimerkiksi tammikuun arvonlisäveron eräpäivä on 12.3. Verotililain (604/2009) 32 § mukaan maksamatta jätetylle arvonlisäverolle lasketaan viivästyskorkoa, joka on korkolain (633/1982) 4 § mukaan seitsemän prosenttia lisättynä voimassa olevaan viitekorkoon. Maksamatta jätetylle arvonlisäverolle ei määrätä erikseen veronkorotusta, mutta myöhässä ilmoitetulle arvonlisäverolle veroviranomaiset määräävät maksun myöhästymisestä, joka on 20 prosenttia vuotuista korkoa. Myöhästymismaksu on aina vähintään 5 euroa, vaikka maksettavaa veroa ei olisi. (Huhtala & Sorvanto 2011, 187; Korkolaki 633/1982, Verotililaki 604/2009.)

#### **3.4.1 Rakennuspalvelujen myyjien ja ostajien riskit**

Rakentamispalvelujen myyjillä ja ostajilla on erilaisia riskejä. Rakentamispalvelujen myyminen on arvonlisäverollista toimintaa, mutta käännettyä verovelvollisuutta on sovellettava, jos edellytykset siihen täyttyvät. Rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta koskeva säännös on pakottava, joten myyjä ja ostaja eivät voi päättää laskutetaanko myynti arvonlisäverollisena vai sovelletaanko siihen käännettyä verovelvollisuutta. (Huhtala & Sorvanto 2011, 189; Tannila & Auranen 2012, 114.)

Kuten aiemmin tässä kappaleessa on todettu, myyjän vastuulla on selvittää täyttääkö ostaja rakennuspalveluiden ostajan edellytykset ja on loppujen lopuksi vastuussa laskun oikeellisuudesta. Rakennuspalveluiden myyjän riski koskee arvonlisäverovelvollisuutta. Myyjä voi virheellisesti soveltaa myyntiin rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta johtuen esimerkiksi ostajan asemasta tai että myynti ei ole laissa tarkoitettu rakennuspalveluiden myynti. Tästä seurauksena myyjä on virheellisesti jättänyt ilmoittamatta ja tilittämättä arvonlisäveron myynnistä. Myyjän korjatessa virheen oma-aloitteisesti, myyjä

saattaa joutua maksamaan arvonlisäveron sekä myöhästymismaksun, mutta jos verotarkastajat toteavat, että myyntiin on sovellettu virheellisesti rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta, myyjälle saatetaan määrätä veronkorotusta raportointivelvollisuuden laiminlyönnistä. Veronkorotus on enintään 15 000 euroa. Myyjän ollessa epävarma täyttääkö ostaja rakennuspalveluiden ostajan edellytykset, on riskittömämpää laatia lasku verollisena. Myyjän ollessa epävarma siitä, että onko myynti rakennuspalvelua vai ei, kannattaa varmistaa asia kysymällä ohjeita tai ennakkoratkaisua veronomaisilta. Myyjän tehtävänä on osoittaa riittävät perusteet soveltaessaan rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. (Huhtala & Sorvanto 2011, 189-193; Tannila & Auranen 2012, 115-116.)

Toisin kuin myyjällä, ostajalla suurin riski on, että rakennuspalveluiden osto on ollut virheellisesti arvonlisäverollinen, kun siihen pitäisi soveltaa rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Tässä tilanteessa on mahdollista, että ostaja on tehnyt väärin perustein arvonlisävähennyksen. Tässä tapauksessa myös rakennuspalveluiden ostosta jää arvonlisävero ilmoittamatta ja tilittämättä. Ostaja on siis virheellisesti saanut virheellisen arvonlisävähennyksen sekä jättänyt ilmoittamatta käännettyä verovelvollisuutta koskevan arvonlisäveron. Ostajan korjattaessa virheen omatoimisesti uudella kausiveroilmoituksella, joutuu ostaja maksamaan aiheettomasti vähennetyn arvonlisäveron ja viivästyskorot siitä sekä myöhästymismaksun uudesta kausiveroilmoituksesta. Verotarkastajien havaitessa virheellisen menettelyn, ostajan tulee maksaa aiheettomasti vähennetty arvonlisävero ja sen viivästyskorke sekä mahdollisesti veronkorotus. Veronkorotus on enintään 15 000 euroa. (Huhtala & Sorvanto 2011, 191-193; Tannila & Auranen 2012, 117-118.)

Jos ostoon on virheellisesti sovellettu rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta, ostaja syyllistyy vain raportointivelvollisuuksien rikkomiseen. Ostaja ei ole tehnyt arvonlisävähennyistä aiheettomasti, koska ostolasku ei sisällä arvonlisäveroa. Ostajalle voidaan määrätä myöhästymismaksua omatoimisen kausiveroilmoituksen korjauksen yhteydessä tai veronkorotusta verotarkastuksen yhteydessä virheellisestä raportoinnista. (Huhtala & Sorvanto 2011, 191-193; Tannila & Auranen 2012, 117-118.)

### **3.4.2 Kuittaussitoumus**

Arvonlisäverolain 178 § mukaan arvonlisävero voidaan jättää määräämättä, jos arvonlisäverovelvollinen esittää vapaamuotoisen kuittaussitoumuksen veroviranomaisille. Sen tarkoituksena on, että säästytään turhilta ja epätarkoituksenmukaisilta arvonlisäveron maksuunpanoilta. Käytännössä kuittaussitoumusta voidaan käyttää esimerkiksi tapauksessa, jossa myyjä on virheellisesti soveltanut rakennusalan käännettyä arvonlisäverovel-

vollisuutta, kun myynnin pitäisi olla arvonlisäverollinen. Myyjä voi esittää veroviranomaisille ostajan antaman kuittaussitoumuksen, jolla ostaja luopuu oikeudesta arvonlisäveron palautukseen. Veroviranomaiset voivat oman harkinnan mukaan jättää myynnin arvonlisäveron määräämättä. Kuittaussitoumusta voidaan käyttää myös tilanteessa, jossa palvelun tai tavaran myynti on ollut aiheettomasti arvonlisäverollinen. Tässä tapauksessa myyjä on tilittänyt veron valtiolle ja verovelvollinen ostaja on tehnyt arvonlisäverovähennyksen. Veroseuraamukset kohdistuvat tässä tapauksessa ostajaan, joka on aiheettomasti tehnyt arvonlisäverovähennyksen. (Huhtala & Sorvanto 2011, 194-195.)

Kuittaussitoumusta voidaan käyttää aina, kun arvonlisäverovelvollinen on ilmoittanut liikaa palautettavaa veroa tai liian vähän maksettavaa veroa. Kuittaussitoumus on harkinnanvarainen. Se edellyttää, että verotuksen oikeudenmukaisuus tai muu syy ei vaadi veron määräämistä. Veron määräämättä jättämisen edellytyksenä on myös, että arvonlisäverovelvollinen esittää toisen osapuolen antaman sitoumuksen, jossa tämä luopuu oikeudestaan arvonlisäveropalautukseen. Edellytyksenä on, että liiketoiminnan toisella osapuolella on oikeus arvonlisäveron palautukseen toiselle osapuolelle määrättävästä verosta. (Huhtala & Sorvanto 2011, 194-195.)

Olen haastatellut Verohallinnon työntekijää puhelimitse 30.9.2015 rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltamisesta. Haastattelusta selvisi, että Verohallinnolle riittää usein, että vero on tilitetty valtiolle, vaikka veron olisi maksanut väärä osapuoli. Tällaisissa tilanteissa Verohallinto antaa ohjeistusta, kuinka tulee toimia jatkossa. Haastattelusta selvisi myös, että kuittaussitoumusta käytetään paljon. (Uusi-Kauppi, I. 30.9.2015.)

## **4 Rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden tulkintaongelmat**

Kaikki työmaalla tapahtuvat ja siellä kiinteistöön kohdistuvat palvelut eivät ole rakentamista, eikä niihin sovelleta käännettyä verovelvollisuutta. Rakennuspalvelujen käännettyyn arvonlisäverovelvollisuuteen liittyy erilaisia tulkinnallisia ongelmia. Korkeimmalla hallinto-oikeudella ja Helsingin hallinto-oikeudella on joitain ratkaisuja erilaisista tapauksista ja Verohallinto on julkaissut ohjeet rakennusalan käännetystä arvonlisäverovelvollisuudesta.

Verohallinnolle tekemästäni haastattelusta selvisi, että Verohallinto antaa yhä paljon puhelinohjauksia ja kirjallisia ohjauksia liittyen erityisesti siihen, mihin palveluihin sovelletaan rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta sekä rakennuspalveluiden ostajan asemaan eli myynnin satunnaisuuteen liittyen. Ohjaukset ovat nykyään yleensä tilanteita, joissa rakennuspalveluita myyvä yritys haluaa varmistua, että se soveltaa lakia oikein, eikä tilanteita, joissa yritys ei osaa soveltaa lakia lainkaan. (Uusi-Kaupilla, I. 30.9.2015.)

### **4.1 Kiinteistön määritelmän tulkintaongelmat**

Rakennuspalvelut kohdistuvat aina kiinteistöön. Tämän vuoksi on tärkeää ymmärtää kiinteistön määritelmä. Kuten aiemmin tutkielmassa on mainittu, kiinteistöllä tarkoitetaan maa-alueita, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa, mutta ei kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevia koneita, laitteita ja kalusteita. Tarkemmin kiinteistön määritelmää käsittelen kappaleessa 3.2. Kiinteistön määrittelyyn liittyy erilaisia rajanveto-tapauksia ja ongelmia, joihin syvennyttään tässä kappaleessa.

#### **4.1.1 Siirrettävät rakennelmat**

Tästä tutkielmasta käy ilmi, että pysyviä rakennelmia ei ole tarkoitettu siirrettäviksi eikä tilapäisiksi. Olen käsitellyt siirrettävien rakennelmien määritelmää tarkemmin kappaleessa 3.2 sivulla 10. Verohallinnolta löytyy esimerkki pysyvän rakennelman käsitteestä ja korkeimmalta hallinto-oikeudelta ratkaisuja käsitteeseen liittyen.

Verohallinnon ohjeissa on otettu kantaa siihen, milloin siirrettäviä elementtirakennuksia pidetään arvonlisäverotuksen mukaan kiinteistöinä. Verohallinto on käyttänyt esimerkkinä kouluparakkeja. Esimerkissä kouluparakkeja käytetään opetuskäytössä enintään kaksi vuotta koulun remontin ajan. Verohallinnon ohjeen mukaan parakin pystytystyöhön ei käytetä käännettyä verovelvollisuutta, koska parakkia ei ole tarkoitettu pysyväksi vaan ainoastaan korjaustyön ajaksi. (Huhtala & Sorvanto 2011, 46; Tannila & Auranen 2012, 30-32, Verohallinto 2012a.)

Toisen esimerkin mukaan rakennusliike myy kouluparakin pystytystyön, koska koulurakennuksen tilat ovat käyneet ahtaiksi ja tarvitaan opetustiloja. Parakkikoulun tiedetään olevan käytössä 5-10 vuoden ajan. Verohallinnon mukaan pystytystyöhön sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, koska on tiedossa, että parakki ei jää väliaikaiseksi. (Huhtala & Sorvanto 2011, 46; Tannila & Auranen 2012, 30-32, Verohallinto 2012a.)

Verohallinnon ohjeista käy ilmi, että kahdeksi vuodeksi rakennettu rakennelma ei ole pysyvä, mutta viideksi vuodeksi rakennettu rakennelma on. Ohjeista ei kuitenkaan käy ilmi, miten määritellään siirrettävät elementtirakennukset, jotka jäävät kahden ja viiden vuoden väliin. (Verohallinto 2012a.)

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen KHO:1997-T-1923 mukaan kaupungin omistamalle puistoalueelle pystytetty lumilinna ei ollut kiinteistönä pidettävä rakennus tai pysyvä rakennelma.

Toisen korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen KHO:2014:71 mukaan teräsristikkoisia PVC-halleja ei pidetä rakennuksina tai pysyvinä rakennelmina, eikä niiden työsuorituksiin sovelleta käännettyä verovelvollisuutta. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan yritys ei myynyt rakennuspalveluita myöskään silloin, kun se myi hallien vaatimat maapohjan asfaltointi- ja muut työsuoritukset. Yritys rakensi, myi ja vuokrasi teräsristikkoisia PVC-halleja, joiden pystytystapa vaihteli rungon koon, maaperän ja käyttötarkoituksen perusteella. Hallien runko ja katteet kestävät käytössä noin 20 vuotta. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen mukaan PVC-halleja ei pidetty rakennuksina tai pysyvinä rakennelmina, koska hallit olivat helposti purettavissa ja siirrettävissä toiseen paikkaan.

Verohallinnon ohje ja korkeimman hallinto-oikeuden päätökset ovat ristiriitaisia keskenään. Verohallinnon esimerkkitapauksessa avainasemassa on käyttöaika. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä ei käsitelty käyttöaikaa vaan painotettiin hallien rakennetta ja siirrettävyyttä.

#### **4.1.2 Kiinteistön varusteet, koneet ja laitteet**

Kappaleesta 3.2. sivulla 9 selviää, että normaalisti kiinteistön käyttöä palvelevat varusteet, koneet ja laitteet ovat osa kiinteistöä. Tällaisia ovat esimerkiksi hissit, ilmanvaihto- ja ilmastointijärjestelmät, valvonta- ja hälytysjärjestelmät sekä sähkö-, valaistus- ja lämmitysjärjestelmät. Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat varusteet, koneet ja laitteet eivät ole osa kiinteistöä. Tällaisia ovat esimerkiksi tehtaiden tuotantokoneet. (Huhtala & Sorvanto, 2011, 47; Tannila & Auranen 2012, 30; Verohallinto 2012a, Äärilä 2010.)

Lisäksi on paljon tilanteita joihin ei saada tulkintaa Verohallinnon ohjeista tai hallituksen esityksen perusteluista. Esimerkiksi tavarahissien, lastauslaitureiden sekä tuotantokoneiden omien sähkö-, ilmastointi- ja paineilmakoneiden kuulumisesta kiinteistöön ei löydy ohjeita. (Äärilä 2010.)

#### **4.1.3 Urheilukiinteistön määritelmän tulkintaongelmat**

Urheilurakentamisella tarkoitetaan tässä laajasti erilaisten urheilua ja liikuntaa palvelevien kiinteistöjen ja rakennelmien rakentamista. Tällaisia kiinteistöjä ovat muun muassa urheiluhallit, kuten jäähallit ja uimahallit sekä urheilukentät, kuten tenniskentät, jalkapallokentät, yleisurheilukentät, golfkentät, leikkikentät ja lähiliikuntapaikat. Urheilurakentamisen piiriin kuuluvat myös esimerkiksi hyppymäet, laskettelurinteet sekä raviradat.

Rajanvetotapauksia ja ongelmia tuottaa se, että urheilukiinteistöissä on usein kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevia varusteita, koneita ja laitteita, joihin ei sovelleta rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Niiden erittely kiinteistöstä voi tuottaa ongelmia. Urheilurakentamisesta ja siihen liittyvistä ongelmista olen saanut tietoa haastattelemalla tilitoimiston kirjanpitäjää. Haastattelut suoritettiin 12.5.2015 ja 20.8.2015 työpaikallani Helsingissä. Kummatkin haastattelut olivat strukturoimattomia eli avoimia haastatteluja.

Verohallinnon ohjauksen mukaan jääkiekkokaukaloiden asentamiseen ei sovelleta rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta, koska jääkiekkokaukalot eivät ole kiinteistöön kiinteästi kuuluvia osia, vaan kyseessä on kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palveleva kaluste. Myöskään monitoimikentän asentamiseen ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta, koska sekin on kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palveleva kalusto. (Saarinen, A. 12.5.2015.)

Verohallinnon ohjauksen mukaan teräksistä uima-allasta pidetään kiinteistöön kiinteästi kuuluvana osana ja täten siihen sovelletaan rakennusalan käännettyä arvonlisäveroa. Myös altaiden lisäksi toimitettavat lähtötelineet, varaslähtö- ja selkäuintiliinojen kiinnitystolpat holkkeineen, allastikkaat sekä vedenalaiset ikkunat käsitellään kokonaisuuden osina samoin kuin itse allas ja kyse on kokonaisuudessaan rakentamispalvelun myynnistä. (Saarinen, A. 12.5.2015.)

Verohallinnon ohjauksen mukaan pukukoppien asentaminen sellaisenaan ei ole kiinteistöön kiinteästi kuuluva osa, vaan kyse on kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa pal-

veleva kalustosta. Jos pukusuojat myydään osana laajempaa kokonaisuutta, toimitus käsitellään verollisena tai verottomana pääsuoritteen mukaan. (Saarinen, A. 12.5.2015.)

Verohallinnon ohjauksen mukaan katsomoiden ja istuinten asentamiseen sovelletaan rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta, jos ne ovat pysyviä eikä tilapäisesti tiettyä tilaisuutta varten koottavia. Tilapäisesti asennettuihin katsomoihin ja istuimiin ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta. (Saarinen, A. 12.5.2015.)

Helsingin hallinto-oikeus on päätöksessään 12/0796/1 ottanut kantaa liikuntapaikoille asennettaviin valaistuslaitteisiin. Ennakkoratkaisuhakemuksen mukaan yhtiö myy ja asentaa liikuntapaikoille pysyviä valaistuslaitteita. Asennustyö sisältää pylväsperustusten valamisen tai vaihtoehtoisesti tehdasvalmisteisten pylväsperustojen asentamisen, sähköjen liittämisen pylvääseen ja valaistuksen asentamisen pylvääseen. Valaistuslaitteiden tarkoitus on, että liikuntapaikkaa voidaan käyttää esimerkiksi iltaisin, kun luonnonvaloa ei ole riittävästi tarjolla. Valaistuslaitteiden hinnasta tavaroiden ja asennustyön osuus vaihtelee työkohteen vaativuudesta riippuen. Yhtiö myös vuokraa valaistuslaitteita liikuntapaikoille. Valaistuslaitteet asennetaan vuokrauksen alkaessa ja puretaan vuokra-ajan loppuessa. Valaistukseen käytetyt laitteet pysyvät vuokrauksen ajan yhtiön hallinnassa. Vuokra-ajat vaihtelevat viikosta 24 kuukauteen. (HAO 12/0796/1.)

Helsingin hallinto-oikeuden mukaan valaistuslaitteiden myyntiin sovelletaan rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta, koska asennettavat laitteet tulevat kiinteistön osiksi. Myös vuokratut laitteet ovat päätöksen mukaan vuokra-ajan osa kiinteistöä. (HAO 12/0796/1.)

## **4.2 Rakentamispalveluiden tulkintaongelmat**

Rakentamispalveluiden myynnissä ja ostamisessa yleisimmät rajanvetotapaukset ja ongelmat liittyvät siihen, mihin palveluihin rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta sovelletaan. Kappaleessa 3.1 olen käsitellyt käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltamista ja selvittänyt rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden alaisia palveluita.

### **4.2.1 Kuljetuspalvelut**

Kappaleesta 3.1 sivulta 8 käy ilmi, että rakennusmateriaalin kuljettaminen ei ole rakentamispalvelua. Rakennusmateriaalin siirtäminen rakennustyömaalla rakennustyökoneella, kuorma-autolla tai muulla välineellä kuitenkin on rakentamispalvelua. (Verohallinto 2012a.) Tulkinnallisia ongelmia tuottaa esimerkiksi kuljetuspalvelun ja työmaalla tapahtu-

van rakennusmateriaalin siirtämisen ja asentamisen erottaminen toisistaan eli pää- ja sivusuoritteiden välinen rajanveto. Pää- ja sivusuoritteiden välistä rajanvetoa tutkin tarkemmin kappaleessa 4.2.6.

Verohallinnon ohjeista löytyy kaksi esimerkkiä liittyen rakennusmateriaalin kuljettamis- ja nostopalveluihin.

#### Esimerkki 1:

Kuljetusyritys on tehnyt sopimuksen rakennusyrityksen kanssa rakennuselementtien kuljettamisesta rakennustyömaalle. Samalla on sovittu, että kuljetusyritys ei pelkää puraa kuormaa purkupaikalle vaan nostaa elementit rakennustyökoneella rakennustyömaalla suoraan asennuspaikkaan. Tämä nostopalvelu kestää 2-3 päivää. Ostaja täyttää soveltamisedellytykset. Onko myös nostopalvelu kokonaisuudessaan osa kuljetuspalvelua ja käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolella? (Verohallinto (2012.))

Kuljetuspalveluun ei sovelleta käännettä arvonlisäverovelvollisuutta. Rakennuselementtien nostaminen rakennustyökoneella työmaalla on rakentamispalvelua. Kun otetaan huomioon nostopalvelun kesto, nostopalvelua ei näissä olosuhteissa voida pitää kuljetukseen liittyvänä sivusuoritteena (niin kuin pelkkä lastin purkaminen purkupaikalle olisi), vaan kyseessä on kaksi erillistä palvelua. Koska ostaja on rakennusyritys, nostopalvelun myyntiin sovelletaan käännettä verovelvollisuutta. (Verohallinto 2012a.)

#### Esimerkki 2:

Yritys myy elementtejä pääurakoitsijana toimivalle rakennusliikkeelle. Yritys kuljettaa elementit työmaalle ja nostaa ne samalla asennuspaikkaan. Elementtien kuljetusauto on varustettu nosturilla. Itse elementin asennuksen hoitaa muu aliurakoitsija, joka on sopimussuhteessa pääurakoitsijaan. Onko elementtien myynti nostettuna asennuspaikkaan rakentamispalvelun myyntiä? (Verohallinto 2012a.)

Elementtien myynti kuljetukseen liittyen nostettuna asennuspaikkaan ei ole rakentamispalvelua. Käännettä verovelvollisuutta ei sovelleta, kun elementtien asennusta ei tehdä. Kyse on kokonaisuutena tavaran myynnistä. (Verohallinto 2012a.)

Kummassakin esimerkissä rakennusmateriaalit kuljetetaan työmaalle ja nostetaan materiaalit asennuspaikalle. Kuitenkin ensimmäisessä esimerkissä nostopalvelu on käännetyn arvonlisäveron alaista ja toisessa esimerkissä elementtien nostaminen liittyy kuljetuspalveluun eikä siihen sovelleta käännettä arvonlisäveroa.

Verohallinnon ohjeiden mukaan rakennustyökoneella suoritettu nostopalvelu katsotaan rakentamispalveluksi, mutta nosturilla varustetulla kuljetusautolla suoritettu nostopalvelu on kuljetuspalvelun sivusuorite. Ensimmäisessä esimerkissä on myös katsottu suoritteen keston vuoksi, ettei nostopalvelua voida katsoa pelkästään kuljetuspalvelun sivusuoritteena.

#### **4.2.2 Tavaroiden myynti sellaisenaan tai asennettuna**

Tavaroiden myymisessä on kiinnitettävä huomiota siihen, että myydäänkö pelkästään tavaroita vai myydäänkö tavaroita osana rakentamispalvelua. Kuten tutkielman kappaleesta 3.1 sivulta 7 selviää, rakennusalan käännettyä arvonlisäveroa ei sovelleta pelkän tavaran myyntiin. Rakentamispalvelua varten myydyt tavarat sitä vastoin ovat osa kokonaisuutta ja kyseessä on rakentamispalvelun myynti.

Verohallinnon ohjeissa on esimerkkejä liittyen tavaran myyntiin. Ensimmäisen esimerkin mukaan parkettiliike voi myydä pelkästään parkettia tai se voi myydä parkettia asennettuna. Pelkän parketin myynti sellaisenaan on tavaran myyntiä eikä siihen sovelleta käännettä arvonlisäveroa, kun taas parketin myynti asennettuna on rakentamispalvelun myyntiä. (Verohallinto 2012a.)

Verohallinnon ohjeiden mukaan rakennuspalvelua ovat esimerkiksi rakennuselementtien, ovien, ikkunoiden sekä lukitus- ja hälytysjärjestelmien myynti asennettuna (Verohallinto 2012a). Myös Helsingin hallinto-oikeuden päätöksen 12/0796/1 mukaan valvontakameroiden asentaminen kohdistuu kiinteistöön ja on rakentamispalveluiden myyntiä, jos muut edellytykset täyttyvät. Ennakkoratkaisun mukaan yhtiö asentaa valmiisiin rakennuksiin valvontakameroita, jotka jäävät kiinteästi paikoilleen asentamisen jälkeen. Valvontakameroiden asennustyöhön sisältyy sähkökaapeleiden kiinnitykset seinään, ruuvien porauksen seinään sekä kaapeleiden läpiviennit. Yhtiö laskuttaa keskimäärin 2600 euroa valvontakamerasta ja asennuksesta. Asennustyön osuus summasta on 400 euroa. (HAO 12/0796/1.)

#### **4.2.3 Kiinteistöhoitoon liittyvät palvelut**

Kappaleesta 3.1 sivulta 8 selviää, että kiinteistöhoito ei ole rakentamispalvelua. Verohallinnon ohjeista käy ilmi, että kiinteistöhoitolla tarkoitetaan tavallisesti jatkuvaa palvelukokonaisuutta, johon kuuluvat esimerkiksi siivous, tilojen kunnossapito, lumenauraus, hiekotus, lämmitys-, ilmanvaihto- ja ilmastointijärjestelmän hoito ja pienet korjaustyöt. Pienet korjaustyöt ovat yleensä osa tavallista kiinteistöhoitosopimusta eikä niitä veroteta erikseen. Mikäli kiinteistöhoitoa harjoittava yritys veloittaa korjauspalvelut erikseen, niitä pi-

detään rakentamispalveluina ja niihin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, mikäli muut edellytykset täyttyvät. (Huhtala & Sorvanto, 2011, 68; Verohallinto 2012a.)

Helsingin hallinto-oikeus on ottanut kantaa kosteusvaurioiden kosteuskartoitus- ja kosteuspoistopalveluiden myyntiin. Päätöksen mukaan yritys selvittää kosteuskartoituksilla kosteusvaurioiden laajuuden. Kartoituksen ja mahdollisen kosteusvaurion havaitsemisen jälkeen asiakas voi ostaa yhtiöltä kuivauspalvelun. Yhtiön täytyy poistaa pinta- ja tasoitekerrokset ennen kuivauspalvelun aloittamista. Kuivaus tehdään koneiden ja laitteiden avulla, jotka yritys vuokraa asiakkaalle. Vuokraan kuuluu laitteiden kuljetus ja asentaminen paikoilleen. Laitteet jätetään paikoilleen eikä niiden hallintaan tarvita työntekijöitä. Hallinto-oikeuden mukaan kuivauspalvelu, jossa rakenteita puretaan yllä olevalla tavalla, on kiinteistöön kohdistuvaa korjauspalvelua. Päätöksen mukaan palvelun myyntiä pidetään kokonaisuutena rakentamispalveluna ja siihen sovelletaan rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. (HAO 12/0796/1.)

#### **4.2.4 Teihin liittyvät palvelut**

Teiden hoitoon kuuluu usein sekä rakentamispalveluita että muita niiden hoitoon liittyviä palveluja. Verohallinnon ohjeiden mukaan pelkästään tien hoitoon liittyvät palvelut kuten auraus, suolaus, hiekoitus, liikennemerkkien vaihto ja pensaiden raivaus ei ole rakentamispalveluna. Rakentamispalveluna kuitenkin pidetään tien asfaltointia tai muuta peruskorjausta sekä liikenteenohjauslaitteiden asennus-, korjaus- ja purkutöitä. (Huhtala & Sorvanto, 2011, 67; Verohallinto 2012a.)

Tien kunnossapito ja hoito voidaan toteuttaa myös elinkaarimallin avulla AVL 29 § 2 momentin tarkoitettuna kokonaishoitopalveluna. Arvonverolisälain mukaan kokonaishoitopalvelulla tarkoitetaan yleisen tien tai rautatien rakentamis- ja kunnossapitopalvelua, josta saatava vastike määräytyy liikennemäärän tai muun vastaavan tien tai rautatien käyttöä kuvaavan liikennesuoritteiden perusteella. Palveluntuottajan tulee ylläpitää tietä vähintään 10 vuoden ajan. Keskusverolautakunnan päätöksen KVL:010/2015 mukaan kokonaishoitopalvelu ei ole rakentamispalvelua. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, Huhtala & Sorvanto, 2011, 67; Verohallinto 2012a.)

#### **4.2.5 Ympäristöön liittyvät palvelut**

Verohallinnon ohjeiden mukaan puun korjuu ei ole rakennuspalvelua, mutta rakennuspaikan raivaus rakentamista varten on. Rakennuspaikan raivauksella tarkoitetaan maaperään kohdistuvaa työtä, mutta ei esimerkiksi pelkästään puiden kaatoa. Rakentamispalve-

lua on esimerkiksi ojitus sekä vesiväylän rakentaminen, korjaus ja ruoppaus. Turpeen nosto ja siirtonurmen asentaminen eivät ole rakentamispalvelua. (Verohallinto 2012a.)

Pelkän kiviaineksen murskausta ei pidetä rakentamispalveluna. Esimerkiksi kaivostoiminnan tai kiviaineksen jalostustoiminnan yhteydessä tapahtuva kiviaineksen murskaaminen ja louhinta eivät ole rakentamispalveluna. Louhintaa ja kiviaineksen murskaamista saateen pitää kuitenkin rakentamispalveluna, jos ne liittyvät läheisesti rakentamiseen. Rakentamispalveluna pidettävä kokonaisuus syntyy, jos louhinta- ja murskauspalvelut yhdessä ostettuna liittyvät kiinteistön rakentamiseen. Erikseen ostettuina louhintaa pidetään kiinteistöön kohdistuvana rakentamispalveluna ja kiviaineksen murskausta tavaran kohdistuvana palveluna. (Huhtala & Sorvanto, 2011, 69; Verohallinto 2012a.)

Esimerkiksi uuden kaivoksen rakentamiseen liittyvä louhinta on AVL 8 c §:ssa tarkoitettua rakentamispalvelua. Esimerkiksi malmin louhiminen valmistuneessa kaivoksessa ei ole enää kiinteistöön kohdistuvaa rakentamispalvelua vaan kivi- tai muun aineksen jalostamista.

Verohallinnon ohjeen mukaan vesi- ja viemäriverkostoihin, sähkö-, kaukolämpö- ja maakaasuverkkoihin sekä televerkkoihin kohdistuviin töihin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Uusiin verkkojen ja verkostojen rakentamiseen kohdistuviin töihin sekä vanhojen verkkojen ja verkostojen korjaus- ja purkutöihin sovelletaan rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. (Huhtala & Sorvanto 2011, 71; Verohallinto 2012a.)

Verohallinnon mukaan liittymien myynti, joiden hintaan kuuluvat esimerkiksi liittymisjohdon kaivu- ja täyttötööt sekä mittauslaitteen asentamisen asiakkaan tiloihin, ei ole rakentamispalvelun myyntiä vaan yhtiö myy oikeuden liittyä yhtiön omistamaan jakeluverkkoon. (Huhtala & Sorvanto 2011, 72; Verohallinto 2012a.)

#### **4.2.6 Pää- ja sivusuoritteiden välinen rajanveto**

Usein myytävät palvelut koostuvat useammasta eri suoritteesta. Kun myydään sekä tavaraa että palvelua tai myydään kahta erilaista palvelua, joudutaan myös rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta käytettäessä ratkaisemaan onko kyseessä yksi vai kaksi myyntiä. (Tannila & Auranen 2012, 47; Verohallinto 2012a.)

Verohallinnon ohjeiden mukaan liiketoimia ja erilaisia tilanteita on niin paljon, että yhtä tyhjentävää vastausta ei pystytä antamaan, vaan asia ratkaistaan aina tapauskohtaisesti. Verohallinnon ohjeiden mukaan tapauskohtaisessa ratkaisemisessa voidaan käyttää apuna oikeuskäytännössä vastaaviin tapahtumiin syntyneitä liittyviä perusteita:

- Kun myydään sekä tavaraa että palvelua ja palvelun osuudella on suurin merkitys palvelun laajuus, kustannus ja kesto huomioon ottaen, kyseessä on kokonaisuutena palvelun myynti
- Kun kyseessä on objektiivisesti katsottuna taloudellinen kokonaisuus, jonka jakaminen olisi keinotekoisista, katsotaan että myynti on yksi kokonaisuus
- Laskutustavalla ei ole merkitystä arvioitaessa onko kyse yhdestä vai useammasta myynnistä. Yksi hinta voi sisältää kaksi erilaista myyntiä tai kaksi hintaa voi sisältää yhden myynnin.
- Merkitystä on sillä, mitä asiakkaan on tarkoituksena ostaa (Tannila & Auranen 2012, 47-48; Verohallinto 2012a.)

Verohallinnon ohjeista löytyy erilaisia esimerkitapauksia liittyen pää- ja sivusuoritteisiin. Ensimmäinen esimerkki koskee viherrakentamista. Yritys on tehnyt urakkasopimuksen piha-alueen rakentamisesta, joka sisältää maan kaivamista ja maamassojen siirtoa, piha-alueen tasauksen ja pengerrykset, pohjatyöt sorastuksineen, sadevesiviemärien asennukset, laattojen ja kiveyksien asennukset, mullan levityksen, nurmikon kylvön, puiden istutuksen sekä piha-alueen asfaltointi. Urakkahintaan sisältyy työn lisäksi käytetyt tarvikkeet, materiaalit ja kuljetukset. Sovelletaanko piha-alueen rakentamisen kokonaisurakkaan käännettyä verovelvollisuutta? Sovelletaanko käännettyä verovelvollisuutta myös, jos yritys ostaa alihankintana piha-alueen asfaltoinnin? (Verohallinto 2012a.)

Verohallinnon mukaan ostajan täyttäessä edellytykset, urakan myyntiin sovelletaan kokonaisuudessaan käännettyä verovelvollisuutta, vaikka se sisältää myös nurmikon ja puiden istutukset. Pääsuorite urakassa on kuitenkin piha-alueen rakentaminen, jota pidetään kiinteistöön kohdistuvana rakentamistyönä. Sivusuoritteita ovat nurmikon kylvö ja puiden istutukset sekä käytetyt tarvikkeet, materiaalit ja kuljetukset. Esimerkin mukaan alihankintana ostettu piha-alueen asfaltointiin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, koska kyseessä on kiinteistöön kohdistuva rakentamispalvelu. (Verohallinto 2012a.)

#### **4.2.7 Urheilurakentamisen tulkintaongelmat**

Kuten kappaleessa 4.1.3 olen kirjoittanut, urheilurakentamisen rajanvetotapauksiin liittyvät esimerkit olen saanut haastattelemalla tilitoimiston kirjanpitäjää. Tavallisen rakentamisen tavoin myös urheilurakentamisessa on erilaisia rajanvetotapauksia.

Yleinen rajanvetotapaus urheilurakentamisessa on tavaroiden myynti. Olen aiemmin kirjoittanut, että tavaroiden myymisessä tulee huomioida myydäänkö ne sellaisenaan vai

asennettuna osana rakennuspalvelua. Pelkkään tavaran myyntiin ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta. Esimerkiksi pelkän tekonurmen myyntiin ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta, mutta tekonurmen myyntiin asennettuna sovelletaan, jos muut edellytykset täyttyvät.

Urheilupaikan maalaamiseen sovelletaan rakennusalan käännettyä arvonlisäveroa, jos muut edellytykset täyttyvät. Urheilukenttien rata- ja suorituspaikkamaalauksiin sekä pelikenttien rajojen merkintään ei kuitenkaan sovelleta rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta (Saarinen, A. 20.8.2015). Suorituspaikkamaalaus voi kuitenkin olla rakennuspalvelua, jos se on osana suurempaa kokonaisuutta. Tällöin työtä katsotaan yhtenä kokonaisuutena ja se käsitellään verollisena tai verottomana pääsuoritteen mukaan. Tällainen työ voi olla esimerkiksi pinnoitteen tai tekonurmen asentaminen ja niihin liittyvät suorituspaikkamaalaukset. (Saarinen, A. 20.8.2015)

Vaikka viherrakentamista, kuten siirtonurmen istutusta ja viheralueen hoitoa ei pidetä rakentamisena, golfkentän rakentamista pidetään kiinteistöön kohdistuvana rakentamisena. Golfkentän peruskorjausta pidetään myös yleensä rakentamispalveluna, koska oletetaan, että peruskorjauksen yhteydessä muun muassa muokataan maapohjaa, vaihdetaan maaineksia ja tehdään muita vastaavanlaisia maa-alueisiin kohdistuvia rakennustöitä. (Huh-tala & Sorvanto 2011, 70.) Myös esimerkiksi liikuntapuiston rakentamiseen liittyviä nurmien istutuksia pidetään rakennuspalveluina (Saarinen, A. 20.8.2015).

Kunnat omistavat ison osan Suomen liikuntapaikoista ja ovat merkittävä rakentamispalvelujen ostaja uusien liikuntapaikkojen rakentamisessa ja vanhojen kunnostamisessa (Saarinen, A. 20.8.2015). Kuten olen kirjoittanut aiemmin, suurin osa kunnista kuuluu rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden piiriin. Näin ollen myös urheilurakentamisessa sovelletaan paljon käännettyä verovelvollisuutta. Urheilurakentamispalveluita myydään myös yksityishenkilöille ja yrityksille, joihin ei käännettyä verovelvollisuutta sovelleta. Tällaisia yrityksiä voivat olla esimerkiksi jäähalleja ja muita liikuntahalleja hallinnoivat yhtiöt. (Saarinen, A. 20.8.2015.)

Yhtenä urheilurakentamisen tyypillisenä rajanvetotapauksena on kiinteistöhuollon ja rakentamisen välinen rajanveto. Kiinteistöhuolto ei ole rakentamispalvelua. Kiinteistöhuoltoa ovat muun muassa pienet korjaustyöt, mutta minkäänlaista euromäärää ei ole asetettu. Kiinteistöhuoltoa voisi olla esimerkiksi urheilukentän pinnoitteen pienen reiän paikkaaminen ja rakentamispalvelua koko pinnoitteen vaihtaminen. (Saarinen, A. 20.8.2015)

## 5 Pohdinta

### 5.1 Tutkimustulosten arviointi

Rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden käyttöönotto herätti aluksi paljon epävarmuutta ja kysymyksiä sen soveltamisesta. Käyttöönotto aiheutti yrityksille ylimääräisiä kustannuksia. Hallituksen esityksessä 31/2010 rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden käyttöönotosta aiheutuvien kustannuksien arvioitiin olevan noin 30 miljoonaa euroa. Kustannuksia aiheuttivat muun muassa uuden käytännön opetteleminen ja koulutus, selvitystyö sekä epätietoisuudesta aiheutuneet virheet laskutuksessa. Käytäntö aiheutti paljon erilaisia tulkintaongelmia lain soveltamisessa.

Käytännössä nykyään rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltaminen ei aiheuta suuria ongelmia rakennusyriksille. Voidaan olettaa, että Verohallinnon ohjeet rakennusalan käännetystä arvonlisäverovelvollisuudesta ovat riittävän kattavat ja selkeät, koska niitä ei ole nähty tarpeelliseksi päivittää vuoden 2012 jälkeen. Rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta soveltavat yritykset ovat voineet pyytää ohjausta lain tulkinnasta ja toiminnan pysyessä samantyyppisenä, ei jatkossa ole ongelmia lain soveltamisessa.

Verohallinnolle tekemässäni haastattelussa selvisi, että Verohallinnon ohjeita rakennusalan käännettyyn arvonlisäverovelvollisuuteen liittyen ei ole päivitetty, koska arvostelua ohjeiden epäselkeyden tai tulkintavaikkeuksien suhteen ei ole tullut. Verohallinto ei ole myöskään suunnittelut päivittävänsä ohjeita. (Uusi-Kauppila, I. 30.9.2015.)

Oikeustapauksia rakennusalan käännettyyn arvonlisäverovelvollisuuteen liittyen on suhteellisen vähän. Joitain hallinto-oikeuden ja korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä aiheesta on ja olenkin käyttänyt niitä tässä tutkimuksessa esimerkkeinä. Yksiselitteistä syytä oikeuspäätöksiä vähäisestä määrästä ei ole. Oikeustapausten vähäisyys saattaa johtua siitä, että verottaja esimerkiksi verotarkastuksissa toteaa jälkikäteen, että vero on maksettu vaikka se olisi maksettu väärän osapuolen toimesta tai on käytetty kuittaussitoumasta, joilla saatetaan välttää virheellisestä menettelystä seuraavat maksuunpanot tietyn edellytyksin. Toinen syy saattaa olla se, että yritykset ovat saaneet riittävän hyvin ohjausta Verohallinnolta rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltamiseen.

Rakennusalan arvonlisäveron tuotot olivat 1 873 miljoonaa euroa vuonna 2011. Verohallinnon mukaan rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus nosti arvonlisäveron

tuottoa 75 miljoonalla eurolla eli noin 4 prosentilla vuoteen 2012 mennessä. (HE 31/2014, Taloussanomien 2012, TrVM 12/2014 vp). Hallituksen esityksessä HE 41/2010 arvioitiin rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden käyttöönoton lisäävän arvonlisäveron tuottoa 80 – 120 miljoonaa euroa vuodessa. Hallituksen esityksen HE 31/2014 mukaan rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden käyttöönoton jälkeen tehdyissä verotarkastuksissa todettiin, että arvonlisäveromenetykset rakennusalan kuittikaupassa ovat pienentyneet. (HE 31/2014). Rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden käyttöönoton voidaan todeta tuottaneen haluttuja tuloksia, koska 75 miljoonan euron arvonlisäveron tuottoa voidaan pitää merkittävänä.

Rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden voidaan uskoa toimineen, koska käännetty arvonlisäverovelvollisuus on otettu käyttöön myös metalliromun ja -jätteen myyntiin 1.1.2015 alkaen. Sen tavoitteena on rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden tapaan vähentää arvonlisäveromenetyksiä ja parantaa kilpailuneutraalisuutta. Hallituksen esityksen HE 31/2014 mukaan metalliromukaupassa esiintyy samoja harmaan talouden ilmiöitä kuin rakennusalalla, kuten kuittikaupaa, arvonlisäveron aiheuttomia vähennyksiä ja palautuksia sekä lyhyen elinkaaren yritystoimintaa. Hallituksen esityksen mukaan harmaan talouden yleisyys on samaa tasoa kuin harmaan talouden yleisyys rakennusalalla.

Vaikka rakennusalan käännetyn arvonlisäveron käyttöönoton todettiin lisänneen verotuottoja, ei ole esitetty laskelmia kustannuksista, joita uudistuksen käyttöönotto ja soveltaminen on aiheuttanut Verohallinnolle, oikeuslaitokselle, yrityksille sekä muille toimijoille. Verohallinnon kustannuksia lisää muun muassa se, että Verohallinto joutuu yhä ratkaisemaan joitain asioita tapauskohtaisesti, koska erilaisia liiketoimia ja tilanteita on paljon, ettei pystytä antamaan tyhjentävää vastausta. Tapauskohtaisesti ratkaistavia asioita ovat muun muassa rakennuspalveluiden myynnin satunnaisuus sekä pää- ja sivusuoritteiden välinen rajanveto. Oikeuslaitokselle kustannuksia aiheuttavat ennako- ja muut päätökset tulkin-  
taa vaativissa tapauksissa.

Verohallinnon haastattelusta selvisi, että Verohallinto joutuu antamaan edelleen paljon puhelinohjauksia liittyen rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltamiseen. Suurin osa puhelinohjauksista liittyy ostajan aseman eli myynnin satunnaisuuteen sekä siihen, mitkä palvelut katsotaan rakennuspalveluiksi. (Uusi-Kauppila, I. 30.9.2015.).

Verohallinnolle tekemässäni haastattelussa selvisi myös, että Verohallinto ei ole pitänyt tilastoja, joista Verohallinnolle tai yrityksille aiheutuneita kustannuksia voitaisiin laskea (Uusi-Kauppila, I. 30.9.2015). Rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden rahal-

lista kokonaisvaikutusta on vaikea tarkemmin arvioida, koska sen aiheuttamia kustannuksia ei voida tarkkaan laskea ja tuototkin ovat karkeita arvioita. Valtion verotuotot ovat kasvaneet, mutta hallinnon kustannukset maksavat yritykset ja muut toimijat sekä julkinen sektori. Hallinnon lisääntyneet kustannukset näkyvät rakentamispalveluiden korkeampana hintana.

Tutkimuksesta selviää, että urheilurakentamisessa ongelmia aiheuttavat samanlaiset rajanvetotapaukset kuin muussakin rakentamisessa. Erityisesti ongelmia tuottaa se, että urheilukiinteistössä on usein kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevia varusteita, koneita ja laitteita, joihin ei sovelleta rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Näiden laitteiden erottelu kiinteistöstä aiheuttaa ongelmia. Muita ongelmia urheilurakentamisessa aiheuttavat muun muassa tavaroiden myynti sellaisenaan tai asennettuna, urheilurakentamiseen liittyvät pää- ja sivusuoritteet sekä urheilupaikkojen huollon ja rakentamisen väliset rajanvetotapaukset.

## **5.2 Oman oppimisen arviointi**

Valitsin tutkimuksen aiheeksi rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden sen kiinnostavuuden vuoksi. Olen tilitoimistossa töissä, jossa käsittelen rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta lähes päivittäin. Rakennusalan käännetystä arvonlisäverosta on kirjoitettu joitain opinnäytetöitä, mutta rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden ongelmiin keskittyvää opinnäytetyötä ei ollut. Lisäksi suurin osa rakennusalan käännettyyn arvonlisäverovelvollisuuteen liittyvistä opinnäytetöistä on kirjoitettu lain käyttöönoton aikaan eli 2011 - 2012. Silloin rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden toimivuudesta käytännössä ei vielä tiedetty.

Vaikka tunsin käännetyn verovelvollisuuden pääpiirteittäin ennen opinnäytetyön aloittamista, sen soveltamisessa oli paljon asioita, joista en ennestään tiennyt. Aloitin opinnäytetyön tekemisen tutustumalla vanhoihin opinnäytetöihin. Tämän jälkeen tutustuin aineistoon ja keräsin tietoa opinnäytetyötä varten. Aineiston keräämisen jälkeen aloin vähitellen kirjoittamaan opinnäytetyön teoria-osiota.

Teoria-osio valmistui suhteellisen helposti. Olin tutustunut laajasti rakennusalan käännetystä arvonlisäverovelvollisuudesta tehtyihin tutkimuksiin, ohjeisiin ja kirjallisuuteen. Näiden avulla muodostin suunnitelman teoria-osuuden sisällöstä. Teoria-osion kirjoittamisessa haastavinta oli päättää mikä on opinnäytetyön aiheen kannalta tärkeää tietoa ja mikä ei. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus ja sen ongelmat on aiheena laaja ja teoria-osioista saattaa tulla helposti liian laaja ilman kunnon rajauksia. Aluksi vaikeuksia

tuotti myös opinnäytetyön oikean tutkimusmenetelmän löytäminen, mutta ajan myötä asia selvisi. Empiria-osion kirjoittamiseen meni teoria-osiota huomattavasti kauemmin aikaa, mutta ajan kuluessa myös sen kirjoittaminen helpottui.

Opinnäytetyöprosessi oli erittäin opettavainen ja valaiseva kokemus. Tutkimuksen kirjoittaminen antoi minulle paljon erilaisia ja mielenkiintoisia näkökulmia muun muassa harmaaseen talouteen, rakennusalaan sekä verovelvollisuuteen. Vasta opinnäytetyötä kirjoittaessa ymmärsin rakennusalan harmaan talouden laajuuden ja vaikuttavuuden. Tutkimusta tehdessäni opin kuinka paljon rakennusalan harmaan talouden torjumiseksi on tehty myös rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden käyttöönoton jälkeen.

Olen opinnäytetyötäni varten lukenut paljon muun muassa hallituksen esityksiä, lakitekstejä, oikeuden päätöksiä sekä artikkeleita, joissa on kirjoittajina alan asiantuntijoita sekä haastatellut asiantuntijoita aiheesta. Asiantuntijoiden kirjoittamien tekstien lukeminen ja tulkitseminen on haastavaa, mutta opettavaista ja ennen kaikkea kannattavaa. Lakitekstien ja muiden asiantuntijoiden kirjoittamien tekstien lukemisen jälkeen pystyn tulkitsemaan ja ymmärtämään muun muassa lakitekstejä, hallituksen esityksiä ja oikeustapauksia paremmin kuin ennen.

### **5.3 Tutkimuksen luotettavuus ja pätevyys**

Tutkimuksen luotettavuutta arvioidaan reliabiliteetin eli luotettavuuden ja validiteetin eli pätevyyden avulla. Reliabiliteetti ja validius ovat syntyneet kvantitatiivisen tutkimuksen piirissä ja ne eroavat kvalitatiivisessa tutkimuksessa. Reliabiliteetin ja validiteetin käytössä onkin erilaisia tulkintoja kvalitatiivisessa tutkimuksessa. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa reliabiliteetin voidaan sanoa tarkoittavan tutkimuksen tulosten toistettavuutta. Se tarkoittaa käytännössä sitä, että kaksi tutkijaa päätyy samaan tulokseen saman aineiston pohjalta. Validiteetti tarkoittaa sitä, että onko tutkimuksessa mitattu oikeita asioita sekä ovatko tulokset ja niistä tehdyt päätelmät oikeita. (Hirsijärvi ym. 1997, 216-217, KvaliMOTV 2015, Metodix 1998a., Metodix 1998b.) Laadullisen tutkimuksen ydin on paikkojen ja tapahtumien kuvaaminen. Näin luotettavuutta voidaan parantaa kuvaamalla tutkimuksessa olosuhteita ja paikkoja, josta aineisto on laadittu. Luotettavuutta lisäävät myös suorat esimerkit tutkittavasta kohteesta sekä suorat haastatteluotteet. (Hirsijärvi ym. 1997, 217-218.)

Tutkimuksessa on käytetty lähteinä muun muassa vero-oikeudellista kirjallisuutta, Verohallinnon ohjeita, lakitekstejä, aiheeseen liittyviä oikeustapauksia sekä haastatteluja. Tutkimuksessa käytetyt lähteet ovat tällä hetkellä luotettavia, koska ne ovat ajantasaisia ja ne ovat pääosin alan asiantuntijoiden kirjoittamia. Lait kuitenkin muuttuvat ja tämän myötä

myös Verohallinnon ohjeet muuttuvat ja aiheesta tulee uusia oikeustapauksia. Tutkimuksessa on käytetty erilaisia esimerkkejä aiheesta sekä haastateltu asiantuntijoita, jotka omalta osaltaan lisäävät luotettavuutta.

#### **5.4 Kehittämis- ja jatkotutkimusehdotukset**

Rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden osalta Verohallinto voisi päivittää ohjeita sellaisten tapausten osalta, jotka ovat olleet tai ovat yhä epäselviä yrityksille. Tällaisia asioita voisivat olla tilanteet, joissa yritys on joutunut pyytämään Verohallinnolta ohjausta käännetyn verovelvollisuuden soveltamiseen. Koska Verohallinnon ohjaukset ovat yrityskohtaisia, ei niistä ole apua muille yrityksille, jotka mahdollisesti tarvitsevat ohjausta samassa asiassa. Verohallinnolle tekemässäni haastattelussa selvisi, että Verohallinto ei pidä annettujen ohjausten määrästä tai aiheista tilastoja (Uusi-Kauppara, I. 30.9.2015). Tilastojen pitäminen saattaisi auttaa hahmottamaan aihealueet, jotka tuottavat eniten ongelmia. Myös verotarkastuksissa ilmenneiden virheiden laatua voitaisiin tutkia. Yleisimpien virheiden pohjalta voitaisiin tarkentaa Verohallinnon ohjeita.

Ostajan aseman selvittämistä voitaisiin helpottaa esimerkiksi siten, että kukin yritys voisi halutessaan ilmoittaa esimerkiksi Yritys- ja yhteisötietojärjestelmään tiedon siitä, että yritys on arvonlisälain 8 §:ssä tarkoitettu ostaja. Tämä vähentäisi myyjän riskiä suuresti, koska myyjälle kuuluu ostajan aseman selvittäminen ja myyjä on loppujen lopuksi vastuussa laskujen oikeellisuudesta. Virheelliset laskut voivat myös aiheuttaa lisäkustannuksia sekä myyjälle että ostajalle. Ostajan aseman tarkastaminen Yritys- ja yhteisötietojärjestelmästä säästäisi myös aikaa ja vaivaa. Tämä voisi myös vähentää Verohallinnolle tulevia kysymyksiä ostajan asemasta.

Harmaan talouden torjuntaa on jatkettu rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden käyttöönoton jälkeen. Harmaan talouden torjunta oli yksi pääministeri Jyrki Kataisen hallituksen päähankkeista. (Valtiovarainministeriö 2015.) Rakennusalan harmaan talouden torjunnassa on otettu rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden jälkeen käyttöön erilaisia keinoja kuten veronumero- ja rekisteri, rakentamiseen liittyvä tiedonantovelvollisuus sekä muutokset tilaajavastuulakiin (1233/2006).

Verohallinnon ohjeen mukaan laki veronumerosta ja verorekisteristä oli Kataisen hallituksen ensimmäinen konkreettinen toimenpide harmaan talouden torjunnaksi. Laki veronumerosta ja verorekisteristä otettiin käyttöön vuonna 2012. Verohallinnon mukaan veronumerolla varmistetaan, että kaikki rakennusosalalla työskentelevät ovat Verohallinnon julkisessa rekisterissä ennen työnteon alkamista. (Verohallinto 2012b.)

Veronumerorekisterin käyttöönoton ei yksinään arvioitu riittävän luomaan tarpeeksi tehokasta valvontaa. Veronumeron lisäksi hallituksen toinen toimenpide harmaan talouden kitkemiseksi oli rakentamiseen liittyvä tiedonantovelvollisuus. Uusi tiedonantovelvollisuus tuli voimaan vuonna 2014. Tiedonantovelvollisuus pätee rakennuspalveluja myyvien yritysten lisäksi yksityishenkilöihin, jos rakentamista varten on oltava rakennuslupa. (Verohallinto 2014e.)

Urakkatietona täytyy ilmoittaa tietoja ja tapahtumatietoa urakkasopimuksesta, kuten sopimusosapuolet, urakan kokonaissumman, urakan keston sekä laskutettu määrä ilmoituskajaksolta. Töiden tilaajien tulee ilmoittaa kuukausittain Verohallinnolle keneltä rakentamispalveluita on tilattu. Työntekijätietoina täytyy ilmoittaa kaikista yhteisellä rakennustyömaalla työskentelevistä henkilöistä. (Verohallinto 2014.) Yhteisellä työmaalla tarkoitetaan sitä, kun rakennustyömaalla työskentelee samaan aikaan tai peräkkäin enemmän kuin yksi työnantaja tai itsenäinen ammatinharjoittaja (Työsuojeluhallinto 2014). Kaikki yritykset ilmoittavat omat työntekijänsä rakennustyömaan päätoteuttajalle, joka ilmoittaa tiedot edelleen kuukausittain Verohallinnolle. Tiedonannon laiminlyönnistä voidaan määrätä enintään 15000 euron sakko. (Verohallinto 2014e.)

Laki tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä eli tilaajavastuulaki on vuonna 2007 käyttöönotettu laki. Lain tarkoituksena on edistää yritysten välistä kilpailuneutraliteettia ja työehtojen noudattamista sekä luoda yrityksille edellytykset varmistaa, että alihankinnoista ja vuokratyöstä sopimuksia tekevät sopimuskumppanit täyttävät lakisääteiset velvoitteet. Tilaajavastuulakiin tehtiin muutoksia, jotka tulivat voimaan 1.9.2015. Rakennuspalveluiden kohdalla lakiin lisätään säännös, jonka mukaan tilaajan tulee jatkuvasti varmistua siitä, että toisen osapuolen lähettämällä työntekijöillä on voimassaolevat sosiaaliturvat. (Tilaajavastuu 2015, Tilaajavastuulaki 1233/2006, Valtioneuvosto 2015.)

Rakennusalan harmaan talouden torjumiseksi on tehty paljon rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden käyttöönoton jälkeen. Rakennusyritysten toimintaa pyritään valvomaan entistä tehokkaammin erilaisten keinojen avulla. Uusien menetelmien toimivuutta ja tehokkuutta ei kuitenkaan vielä pystytä arvioimaan. Menetelmien toimivuudesta käytännössä saadaan vasta muutaman vuoden kuluttua, koska uusien menetelmien opetteluun ja käyttöönottoon menee aikaa.

Tarkempia jatkosuunnitelmia rakennusalan harmaan talouden torjumiseksi kannattaa tehdä, kun on saatu tilastoja ja kokemuksia edellä mainittujen menetelmien toimivuudesta.

Jatkossa kannattaisi tehdä arvioita lisäävätkö uudet lait ja valvontamenetelmät merkittävästi tuottoa vai vaikeuttavatko ne yritysten toimintaa entisestään. Liialliset lait ja valvontamenetelmät saattavat kääntyä itseään vastaan, kun rakennusyritysten ja muiden toimijoiden hallintoa kuormitetaan liikaa. Epärehellisten yritysten osuus rakennusalalla on pienempi kuin rehellisten yritysten, mutta laki- ja muut muutokset vaikeuttavat myös rehellisten yritysten toimintaa. Uusien menetelmien aiheuttavat kustannukset nostavat rakentamisen kustannuksia. Harmaata taloutta ei saada millään keinoin torjuttua täysin, vaan aina löytyy epärehellisiä yrityksiä.

## Lähteet

Arvonlisäverolaki 1501/1993.

Haaga-Helia 2015. Raportointi ja opinnäytetyö Haaga-Heliassa. Luettavissa:  
[https://myynet.haaga-helia.fi/fi/opiskelu/opinnaytetyo-amk/raportointiohjeet/raportointiohjeet/Raportointi\\_ja\\_opinnaytetyo\\_Haaga\\_Heliassa.pdf](https://myynet.haaga-helia.fi/fi/opiskelu/opinnaytetyo-amk/raportointiohjeet/raportointiohjeet/Raportointi_ja_opinnaytetyo_Haaga_Heliassa.pdf).  
Luettu: 16.9.2015.

HAO 12/0796/1. Helsingin hallinto-oikeuden ennakkoratkaisu.

HE 31/2014. Hallituksen esitys eduskunnalle romualan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta koskeviksi säännöksiksi.

HE 41/2010. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain muuttamisesta ja arvonlisäverolain väliaikaisesta muuttamisesta.

Hirsijärvi, S., Remes, P. & Sajavaara P. 1997. Tutki ja kirjoita. Kustannusosakeyhtiö Tammi. Helsinki.

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

Kallio, M., Korpelainen, T. & Nielsen, A. 2015. Kiinteistöjen arvonlisäverotus. ST-Akatemia Oy. Helsinki.

Keskusverolautakunta. KVL: 010/2015.

Korkein hallinto-oikeus. KHO:1997-T-1923.

Korkein hallinto-oikeus. KHO:2014:71.

Korkolaki 633/1982.

Kunnat.net 2015. Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus kunnissa. Luettavissa:  
<http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/verotus/arvonlisaverotus/rakentamispalvelujen-arvonlisaverovelvollisuus/Sivut/default.aspx>. Luettu 27.8.2015.

KvaliMOTV 2015. Validiteetti. Luettavissa:

[http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L3\\_3\\_1.html](http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L3_3_1.html). Luettu 24.8.2015.

Metodix 1998a. Laadullisen tutkimuksen reliabiliteetti. Luettavissa:

[http://www.metodix.com/fi/sisallys/01\\_menetelmat/01\\_tutkimusprosessi/02\\_tutkimisen\\_taito\\_ja\\_tiedon\\_hankinta/10\\_tutkimuksen\\_luotettavuus/10\\_2\\_1laadullisen\\_tutkimuksen\\_reliabiliteetti](http://www.metodix.com/fi/sisallys/01_menetelmat/01_tutkimusprosessi/02_tutkimisen_taito_ja_tiedon_hankinta/10_tutkimuksen_luotettavuus/10_2_1laadullisen_tutkimuksen_reliabiliteetti). Luettu 24.8.2015.

Metodix 1998b. Laadullisen tutkimuksen validiteetti. Luettavissa:

[http://www.metodix.com/fi/sisallys/01\\_menetelmat/01\\_tutkimusprosessi/02\\_tutkimisen\\_taito\\_ja\\_tiedon\\_hankinta/10\\_tutkimuksen\\_luotettavuus/10\\_2\\_2laadullisen\\_tutkimuksen\\_validiteetti](http://www.metodix.com/fi/sisallys/01_menetelmat/01_tutkimusprosessi/02_tutkimisen_taito_ja_tiedon_hankinta/10_tutkimuksen_luotettavuus/10_2_2laadullisen_tutkimuksen_validiteetti). Luettu 24.8.2015.

RAKLI 2015. Tietoa kiinteistöalasta. Luettavissa: [http://www.rakli.fi/tietoa-](http://www.rakli.fi/tietoa-kiinteistoalasta/kiinteistoalan-yhteiskunnallinen-merkitys/faktaa-kiinteistoalasta)

[kiinteistoalasta/kiinteistoalan-yhteiskunnallinen-merkitys/faktaa-kiinteistoalasta](http://www.rakli.fi/tietoa-kiinteistoalasta/kiinteistoalan-yhteiskunnallinen-merkitys/faktaa-kiinteistoalasta). Luettu 23.3.2015.

RIL 18.11.2014. Kiinteistö- ja rakentamisfoorumi: Rakennettu ympäristö on Suomelle mahdollisuus. Luettavissa: <http://www.ril.fi/fi/etusivu/ajankohtaista-2/kiinteisto-ja-rakentamisfoorumi-rakennettu-ymparisto-on-suomelle-mahdollisuus.html>. Luettu 23.3.2015.

Rakennusteollisuus 2015a. Rakennusalan työmarkkinat. Luettavissa:

<http://www.rakennusteollisuus.fi/Tietoa-alasta/Tyoelama/Tietoja-tyovoimastarakennusalalla/>. Luettu 12.3.2015.

Rakennusteollisuus 2015b. Suhdanekatsaus. Rakentaminen mataa pohjalukemissa.

Luettavissa:

[https://www.rakennusteollisuus.fi/Documents/Suhdanteet%20ja%20tilastot/Suhdanekatsaus-](https://www.rakennusteollisuus.fi/Documents/Suhdanteet%20ja%20tilastot/Suhdanekatsaus-2014/lokakuun%20p%C3%A4%C3%A4katsaus/RT%20suhdanne_syksy14_net.pdf)  
[set/2014/lokakuun%20p%C3%A4%C3%A4katsaus/RT%20suhdanne\\_syksy14\\_net.pdf](https://www.rakennusteollisuus.fi/Documents/Suhdanteet%20ja%20tilastot/Suhdanekatsaus-2014/lokakuun%20p%C3%A4%C3%A4katsaus/RT%20suhdanne_syksy14_net.pdf).

Luettu 23.3.2015.

Rakennusteollisuus 2015c. Rakentamisen suhdanteet, välitarkastus tammikuu 2015. Luettavissa:

[https://www.rakennusteollisuus.fi/Documents/Suhdanteet%20ja%20tilastot/Suhdanekatsaus-](https://www.rakennusteollisuus.fi/Documents/Suhdanteet%20ja%20tilastot/Suhdanekatsaus-2015/tammikuun%20p%C3%A4%C3%A4katsaus/RT%20suhdanne_tammikuu15_net.pdf)  
[set/2015/tammikuun%20p%C3%A4%C3%A4katsaus/RT%20suhdanne\\_tammikuu15\\_net.pdf](https://www.rakennusteollisuus.fi/Documents/Suhdanteet%20ja%20tilastot/Suhdanekatsaus-2015/tammikuun%20p%C3%A4%C3%A4katsaus/RT%20suhdanne_tammikuu15_net.pdf).

set/2015/tammikuun%20v%C3%A4likatsaus/Rakentamisen%20suhdanteet%20helmikuun%20v%C3%A4likatsaus%202015.pdf. Luettu 23.3.2015.

Rakennusteollisuus 2015d. Rakentamisen suhdanteet, tammikuu 2015. Luettavissa: <https://www.rakennusteollisuus.fi/Documents/Suhdanteet%20ja%20tilastot/Suhdannekatsaukset/2015/tammikuun%20v%C3%A4likatsaus/Ennustetaulukko%20helmikuu%202015.pdf>. Luettu 23.3.2015.

Rakennusteollisuus 2015e. Mihin käännettyä alv:tä sovelletaan? Luettavissa: <http://www.rakennusteollisuus.fi/Tietoa-alasta/Harmaan-talouden-torjunta/Kaannetty-arvonlisäverovelvollisuus/Kaannetyn-alvn-soveltaminen/#sovelletaan>. Luettu 26.3.2015.

Roti 2015. Rakennetun omaisuuden tila 2015. Luettavissa: [http://www.roti.fi/document.php?DOC\\_ID=422&SEC=1d2ddbdb53c1c6336dd2365ccee469e6&SID=1#roti\\_2015\\_net\\_sivut\\_final\\_250215.pdf](http://www.roti.fi/document.php?DOC_ID=422&SEC=1d2ddbdb53c1c6336dd2365ccee469e6&SID=1#roti_2015_net_sivut_final_250215.pdf). Luettu 23.3.2015.

Saarinen, A. 12.5.2015. Kirjanpitäjä. Tilitoimisto Tilipäivä/Fennoteam Oy. Haastattelu. Helsinki.

Saarinen, A. 20.8.2015. Kirjanpitäjä. Tilitoimisto Tilipäivä/Fennoteam Oy. Haastattelu. Helsinki.

Sainio, N. 2013. Kiinteä toimipaikka arvonlisäverotuksessa. Tilisanomat, 34, 3, s. 53.

SolidHouse 2015. Työllistyminen rakennusalalle. Luettavissa: <http://solidhouse.fi/tyollistyminen-rakennusalalle/>. Luettu 12.3.2015.

Taipalus, P. 2011. Käännetty arvonlisäverovelvollisuus rakennusalalla – valmistautuminen muutokseen ja tulkinat Verohallinnossa. Verotus, 61, 4, s. 358.

Taloussanomat 2012. Rakennusalan urakoitsijat saatu maksamaan veroja paremmin. Luettavissa: <http://www.taloussanomat.fi/rakentaminen/2012/11/27/rakennusalan-urakoitsijat-saatu-maksamaan-veroja-paremmiin/201242772/12>. Luettu 22.6.2015.

Tannila, E. & Auranen, K. 2012. Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisävero. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki.

Tilastokeskus 2015. Yritykset. Luettavissa:

[http://www.stat.fi/tup/suoluk/suoluk\\_yritykset.html](http://www.stat.fi/tup/suoluk/suoluk_yritykset.html). Luettu 23.3.2015.

Tilaajavastuu 2015. Tilaajavastuulaki. Luettavissa:

<https://www.tilaajavastuu.fi/fi/tilaajavastuulaki/>. Luettu 2.9.2015.

Tilaajavastuulaki 1233/2006.

TOL 2008. Toimialaluokitus TOL 2008. Luettavissa:

<https://www.stat.fi/meta/luokitukset/toimiala/001-2008/kasikirja.pdf>. Luettu 26.3.2015.

TrVM 12/2014 vp. Harmaan talouden torjuntatoimenpiteiden arviointi. Luettavissa:

<https://www.eduskunta.fi/FI/Vaski/sivut/trip.aspx?triptype=ValtiopaivaAsiakirjat&docid=trvm+12/2014>. Luettu 22.6.2015.

Työsuojeluhallinto 2014. Rakennustyö ja yhteinen rakennustyömaa. Luettavissa:

<http://www.tyosuojelu.fi/upload/mikaonrakennustyota2014.pdf>. Luettu 4.9.2015.

Uusi-Kauppila, I. 30.9.2015. Verohallinto. Puhelinhaastattelu. Helsinki.

Valtioneuvosto 2015. Tilaajavastuulakia yhdenmukaistetaan ja tiukennetaan. Luettavissa:

[http://valtioneuvosto.fi/artikkeli/-/asset\\_publisher/tilaajavastuulakia-yhdenmukaistetaan-ja-tiukennetaan](http://valtioneuvosto.fi/artikkeli/-/asset_publisher/tilaajavastuulakia-yhdenmukaistetaan-ja-tiukennetaan). Luettu 2.9.2015.

Valtiovarainministeriö 2015. Harmaan talouden torjunta. Luettavissa: <http://vm.fi/harmaa-talous>. Luettu 2.9.2015.

Verohallinto 2011a. Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus ja kunnat.

Luettavissa: <http://verohallinto.fi/fi->

[FI/Syventavat\\_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Rakennusalan\\_kaannetty\\_arvonlisaverovelvollisuus/Rakentamispalveluiden\\_kaannetty\\_arvonlis\(12416\)](http://verohallinto.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelvollisuus/Rakentamispalveluiden_kaannetty_arvonlis(12416)). Luettu 27.8.2015.

Verohallinto 2011b. Harmaan talouden esiintyminen ja yleisyys. Luettavissa:

<http://www.vero.fi/fi->

[FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Harmaan\\_talouden\\_torjunta/Harmaan\\_talouden\\_esiintyminen\\_ja\\_yleisy%2814463%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Harmaan_talouden_esiintyminen_ja_yleisy%2814463%29). Luettu 2.9.2015.

Verohallinto 2012a. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Luettavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys\\_ja\\_yhteisoasiakkaat/Liikkeen\\_ja\\_ammattinharjoittaja/Arvonlisaverotus/Rakennusalan\\_kaannetty\\_arvonlisaverovelvollisuus/Rakennusalan\\_kaannetty\\_arvonlisaverovelv\(20031\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Liikkeen_ja_ammattinharjoittaja/Arvonlisaverotus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelvollisuus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelv(20031)). Luettu 25.3.2015.

Verohallinto 2012b. Veronumero – ohje rakennusalan työntekijöille ja työnantajille. Luettavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Muu\\_verotus/Veronumero\\_\\_ohje\\_rakennusalan\\_tyontekijo\(20240\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Muu_verotus/Veronumero__ohje_rakennusalan_tyontekijo(20240)). Luettu 2.9.2015.

Verohallinto 2014a. Harmaa talous 2014. Luettavissa: [http://www.vero.fi/download/Harmaa\\_talous\\_2014/%7B7249EABC-3A2D-427F-8FBE-4A4E557EFA23%7D/10097](http://www.vero.fi/download/Harmaa_talous_2014/%7B7249EABC-3A2D-427F-8FBE-4A4E557EFA23%7D/10097). Luettu 23.3.2015.

Verohallinto 2014b. Rakennusalan verovalvontahanke RAKSA 2008 - 2012. Loppuraportti. Luettavissa: [http://www.vero.fi/download/Rakennusalan\\_verovalvontahanke\\_RAKSA\\_loppuraportti/%7BB09D315E-BC83-47D9-9517-6DD5D5232521%7D/9442](http://www.vero.fi/download/Rakennusalan_verovalvontahanke_RAKSA_loppuraportti/%7BB09D315E-BC83-47D9-9517-6DD5D5232521%7D/9442). Luettu 23.3.2015.

Verohallinto 2014c. Verohallinnon Raksa-hanke paljasti tehokkaasti rakennusalan harmaata taloutta. Luettavissa: [http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Tiedotteet/Verohallinnon\\_Raksahanke\\_paljasti\\_tehokk\(32210\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Verohallinnon_Raksahanke_paljasti_tehokk(32210)). Luettu 23.3.2015.

Verohallinto 2014d. Metalliriromun ja –jätteen myynnin käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Luettavissa: [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Metalliriromun\\_ja\\_jatteen\\_myyntin\\_kaannett\(35045\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Metalliriromun_ja_jatteen_myyntin_kaannett(35045)). Luettu 1.9.2015.

Verohallinto 2014e. Rakentamiseen liittyvä tiedonantovelvollisuus. Luettavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Verohallinnon\\_ohjeet/2014/Rakentamiseen\\_liittyva\\_tiedonantovelvoll\(32723\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2014/Rakentamiseen_liittyva_tiedonantovelvoll(32723)). Luettu 2.9.2015.

Verotililaki 604/2009.

Äärilä, L. 2010. Arvonlisäverotuksessa käännetty verovelvollisuus rakennusalalle. Verotus 60, 5, s. 520.

# Liitteet

## Liite 1. Kausiveroilmoitus

Tyhjennä lomake

Lomake palautetaan osoitteeseen:

VEROHALLINTO  
Kausiveroilmoitusten optinen lukupalvelu  
PL 5000  
00053 VERO

KAUSSIVEROILMOITUS K

Jos korjaatte aiemmin ilmoitettuja tietoja, ilmoittakaa vain muutosten määrät.

Kausiveroilmoitukseen ei saa liittää mitään liitteitä.

Verovelvollisen nimi (arvonlisäverovelvollinen / työnantaja)	010 Y-tunnus tai henkilötunnus

### ARVONLISÄVERON TIEDOT

### TYÖNANTAJASUORITUSTEN TIEDOT

44	050 Ilmoitusjakso			052 Kohdekausi	053 Vuosi	050 Ilmoitusjakso			052 Kohdekausi	053 Vuosi
	Kuu- kausi	Nejän- nesvuosi	Vuosi			Kuukausi	Nejännesvuosi			
	Vero kotimaan myynnistä verokannoittain			euro	snt	601 Ennakonpidätyksen alaiset palkat ja muut suoritukset			euro	snt
	301	24 %:n vero				602 Toimitettu ennakonpidätys				
	302	14 %:n vero				605 Lähdeveron alaiset palkat ja muut suoritukset				
	303	10 %:n vero				606 Lähdevero palkoista yms.				
	305	Vero tavaraostoista muista EU-maista				609 Sosiaaliturvamaksun alaiset palkat				
	306	Vero palveluostoista muista EU-maista				610 Maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu				
	318	Vero rakentamispalvelun ostoista (äämätty verovelvollisuus)				Ei palkanmaksua				
	307	Kohdekauden vähennettävä vero				054 Kohdekausi -alku	055 Vuosi	056 Kohdekausi -loppu	057 Vuosi	
K	317	Alarajahuojennuksen määrä								
	308	Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero (-)				Arvonlisäveron alarajahuojennukseen oikeutettu täyttää				
	309	0-verokannan alainen liikevaihto				315 Alarajahuojennukseen oikeuttava liikevaihto			euro	snt
	311	Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin				316 Alarajahuojennukseen oikeuttava vero				
	312	Palveluiden myynnit muihin EU-maihin				Alarajahuojennuksen määrä (siiretään kohtaan 317)				
	313	Tavaraostot muista EU-maista								
	314	Palveluostot muista EU-maista								
	319	Rakentamispalvelun myynnit (äämätty verovelvollisuus)								
	320	Rakentamispalvelun ostot (äämätty verovelvollisuus)								
	Ei alv-toimintaa									
	054 Kohdekausi -alku	055 Vuosi	056 Kohdekausi -loppu	057 Vuosi						

Päiväys	Allekirjoitus ja nimen selvitys	042 Puhelin

VEROH 4001/1 1.2014



Tulosta lomake

Tyhjennä lomake

Käytä vain alkuperäistä lomaketta (ei lomakkeesta otettua kopiota eikä pienennettynä tulostusalueeseen, muutoin lomakkeen optinen luku ei onnistu).

K

Tyhjennä lomake

Lomake palautetaan osoitteeseen:

**VEROHALLINTO**  
Kausiveroilmoitusten optinen lukupalvelu  
PL 5000  
00053 VERO

**KAUSIVEROILMOITUS** (sivu 2)

Jos korjaatte aiemmin ilmoitettuja tietoja, ilmoittakaa vain muutosten määrät. Kausiveroilmoitukseen ei saa liittää mitään liitteitä.

M

Verovelvollisen nimi	010 Y-tunnus tai henkilötunnus

**MUIDEN OMA-ALOITTEISTEN VEROJEN TIEDOT**

44 Ilmoittakaa tiedot merkitemällä alla oleviin kohtiin veron tunnus (vain numero), ilmoitusjakso, kohdekausi ja vuosi ja maksettavan veron määrä. Verojen tunnukset ovat alla.

- 10 Arpajaisvero
- 16 Vakuutusmaksuvero
- 24 Ennakkonpidätys puun myyntitulosta
- 25 Ennakkonpidätys osakeyhtiöltä, osuuskunnalta tai muulta yhteisöltä
- 68 Ennakkonpidätys koroista ja osuuksista
- 92 Ennakkonpidätys osingoista ja osuuspääoman koroista
- 39 Lähdevero osingoista (rajoitetusti verovelvollisilta)
- 69 Lähdevero koroista ja rojalteista (rajoitetusti verovelvollisilta)
- 84 Lähdevero korkotulosta (yleisesti verovelvollisilta)

M

060 Veron tunnus	050 Ilmoitusjakso		052 Kohdekausi	053 Vuosi	061 Maksettava vero	
	Kuukausi	Neljännesvuosi			euro	snt
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				

**Vakuutusmaksuverovelvolliseksi rekisteröidyn ilmoitus toiminnan keskeyttämisestä**

Ei vakuutusmaksuverollista toimintaa			
054 Kohdekausi -alku	055 Vuosi	056 Kohdekausi -loppu	057 Vuosi

Päiväys	Allekirjoitus ja nimen selvennys	042 Puhelin

VEROH 4001/2 1.2014



Tulosta lomake

Tyhjennä lomake

Käytä vain alkuperäistä lomaketta (ei lomakkeesta otettua kopiota eikä pienennettynä tulostusalueeseen, muutoin lomakkeen optinen luku ei onnistu).

M

## Liite 2. Rakennuspalvelun myynti

Rakennusliike Oy  
PL xxx  
00000 Helsinki

LASKU

Päiväys 15.06.2015

Laskun nro xxxx

Rakennusyritys Oy  
PL zzz  
00000 Helsinki

Eräpäivä 30.06.2014

Työmaa Viite	Seurasaari 150150	Ostajan Alv-tunniste XXXXXX
		€
Rakennusalueen pohjatyt		15 000,00
		----- Yhteensä <b>15 000,00</b> -----
Ei lisättyä arvonlisäveroa, ostajan käännetty arvonlisäverovelvollisuus (AVL 8c §)		
<b>PANKKI</b> Fixx xxxx xxxx xxxx xx NDEAFIHH	<b>VIITE</b> xxxx	<b>15 000,00 €</b>
Rakennusliike Oy Gsm E-mail Kotipaikka	040-xxxxxxx xxxxxxx@gmail.com Helsinki	Alv rek. Y-tunnus Ennakkoperintärekisteröity



## Liite 4. Lomakkeet ostajan aseman ilmoittamiseksi

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.
- väkuutamme em. tiedon asemastamme oikeaksi. Vastaamme antamastamme tiedosta ja sen virheellisyydestä myyjälle mahdollisesti aiheutuvaasta 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 tarkoitettua kirjallista kuitaus- ja vaihtoehtoista
  - 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.

**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.

**Liite 5. Lyhenneluettelo**

AVL	Arvonlisäverolaki
HAO	Helsingin hallinto-oikeus
HE	Hallituksen esitys

KVL	Keskusverolautakunta
KHO	Korkein hallinto-oikeus

### **Liite 6. Kirjanpitäjän haastattelu 12.5**

1. Mikä on urheilukiinteistö? Esimerkkejä?
2. Mikä aiheuttaa ongelmia urheilukiinteistöjen määrittelyssä?

### **Liite 7. Kirjanpitäjän haastattelu 20.8**

1. Mitä on urheilurakentaminen? Esimerkkejä?
2. Mikä aiheuttaa ongelmia urheilurakentamisessa?
3. Ketkä ostavat urheilurakentamispalveluita?

### **Liite 8. Kysymykset Verohallinnolle**

1. Onko Verohallinnolla tilastoa tai muuta tietoa siitä, kuinka paljon asiakkailta tulee kysymyksiä rakennusalan käännetystä arvonlisäverovelvollisuudesta ja kuinka määrät ovat muuttuneet lain voimassaolon aikana. Onko annetuista ohjausten määristä tilastoa? Onko suunnitteilla Verohallinnon ohjeisiin päivitystä, jossa uusiin esiin tulleisiin tulkintaongelmiin annettaisiin ohjeet?
2. Onko esimerkiksi jokin seuraavista lain soveltamisen kysymyksistä eniten kysymyksiä aiheuttava:
  - a. Ostajan ja myyjän asema; ovatko vain satunnaisesti rakennuspalvelujen tarjoajia
  - b. Kiinteistön määritelmän ongelmat
  - c. Toiminnan tulkitseminen rakennustoiminnaksi tai muuksi työmaalla tapahtuvaksi toiminnaksi
  - d. Kiinteistöä palveleviin varusteisiin, koneisiin ja laitteisiin kohdistuvat työsuoritukset
3. Onko verotarkastuksissa noussut esiin rakennuspalveluiden käännetyn verovelvollisuuden soveltamisen virheitä, joka eniten aiheuttaisi jälkiveroituksia tai onko tällaisiin tapauksiin voitu soveltaa kuittausitoutumusta maksuunpanojen välttämiseksi?

4. Onko Verohallinnossa arvioitu kustannuksia joita käännetyin arvonlisäverovelvollisuuden käyttöönotto on vuositasolla aiheuttanut Verohallinnolle?
5. Onko Verohallinnon mielestä käännetty arvonlisäverovelvollisuus tuottanut haluttuja tuloksia harmaan talouden torjunnassa?
6. Olisiko lain säädöksissä jotain muutostarpeita, joilla eniten tulkintakysymyksiä aiheuttavat ongelmat voitaisiin välttää?