

KÄÄNTEINEN ARVONLISÄVEROTUS PROJEKTILASKUTUKSESSA

Case: Ramboll Finland Oy

Liisa Metsäranta

Opinnäytetyö
Toukokuu 2011

Liiketalouden koulutusohjelma
Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala



JYVÄSKYLÄN AMMATTIKORKEAKOULU
JAMK UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES



Tekijä(t) METSÄRANTA, Liisa	Julkaisun laji Opinnäytetyö	Päivämäärä 12.05.2011
	Sivumäärä 42	Julkaisun kieli Suomi
	Luottamuksellisuus () saakka	Verkojulkaisulupa myönnetty (X)
Työn nimi KÄÄNTEINEN ARVONLISÄVERO PROJEKTILASKUTUKSESSA Case: Ramboll Finland Oy		
Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma		
Työn ohjaaja(t) KANANEN, Marja-Liisa		
Toimeksiantaja(t) Ramboll Finland oy		
<p>Tiivistelmä</p> <p>Ramboll Finland Oy on suunnittelu- ja konsulttialan toimisto, joka tarjoaa suunnitteluun, rakentamiseen, tuotekehitykseen ja ylläpitoon liittyviä konsultti- ja asiantuntijapalveluita talo-, infra-, teollisuus-, energia- sekä vesi- ja ympäristötoimialoilla ja johdon konsultoinnissa. Tutkimuksen tavoitteena oli tarkastella käänteisen arvonlisäveron käyttöönottoa Suomessa Ramboll Finlandin ja projektilaskutuksen näkökulmasta.</p> <p>Opinnäytetyön aihealueen valinta perustui tutkimuksen tekijän mielenkiintoon 1.4.2011 rakennuslalla käyttöönotettua käänteistä arvonlisäveroa kohtaan. Aiheen valintaa vaikutti myös se, että tutkija työskenteli projektiassistenttina Ramboll Finland Oy:ssä. Aiheen tutkiminen oli hyödyllistä, sillä Ramboll toimii myös rakennuslalla. Käänteisestä arvonlisäverosta ei vielä ollut tehty tutkimusta Jyväskylän ammattikorkeakoulussa.</p> <p>Tyypiltään tutkimus oli toimintatutkimuksen tapainen tapaustutkimus. Tapaustutkimus on empiirinen tutkimus, joka käyttää monipuolista ja monilla eri tavoin hankittua tietoa analysoimaan tiettyä nykyistä toimintaa tai tapahtumaa tietyssä rajatussa ympäristössä. Tutkimusmenetelminä käytettiin haastatteluja sekä osallistuvaa havainnointia. Tyypillistä osallistuvassa havainnoinnissa on, että tutkija osallistuu tutkittavien ehdoilla heidän toimintaansa. Viitekehityksessä perehdyttiin arvonlisäverotukseen, talousrikollisuuteen sekä projektityön käsitteisiin.</p> <p>Hallituksen esityksen mukainen käännetty arvonlisäverovelvollisuus rakennuslalla sulkee ulkopuolelle rakennus- ja rakennesuunnittelun sekä muut insinööripalvelut ja teknisen suunnittelun. Tämän vuoksi Rambollissa ei pitäisi tulla eteen tilannetta, jossa pitää ottaa huomioon rakennusalan käännetty verovelvollisuus.</p>		
Avainsanat (asiasanat) arvonlisävero, projektit, talousrikollisuus		
Muut tiedot		



Author(s) METSÄRANTA, Liisa	Type of publication Bachelor's Thesis	Date 12.5.2011
	Pages 42	Language Finnish
	Confidential () Until	Permission for web publication (X)
Title REVERSE CHARGE IN VALUE ADDED TAXATION IN PROJECT INVOICING Case: Ramboll Finland Oy		
Degree Programme Business Administration		
Tutor(s) KANANEN, Marja-Liisa		
Assigned by Ramboll Finland Oy		
<p>Abstract</p> <p>The study was assigned by Ramboll Finland Ltd, a design, engineering and consultancy agency providing consultation in designing, product development and maintenance in building, infrastructure, industry, energy and environment services, as well as management consulting. The purpose of this thesis was to study reverse charge in the implementation of value added taxation in Finland from the point of view of Ramboll Finland and project invoicing.</p> <p>The theme of this thesis was based on the researcher's interest in reverse charge in value added taxation in the building trade, implemented on 1 April 2011. Being employed by Ramboll as a project assistant, and also operating in the building trade, the theme choice was well-founded and mutually exploitable. Furthermore, this theme had not been studied before at the Jyväskylä University of the Applied Sciences.</p> <p>The study is a qualitative case study: an empirical study using diverse information to analyze certain present activity or event in a defined environment. The research methods used in this study were interviews and participative observation. It is typical of participative observation that the researcher participates in the subjects' activities on their own terms. The theoretical part of this study deals with value added taxation, white-collar crimes and concepts of project work.</p> <p>The Government's statement on value added taxation in the building trade is excludes designing and engineering services and technical designing. Therefore, there should not be situations at Ramboll where the reverse charge in value added taxation in the building trade would need to be taken into account.</p>		
Keywords Value added taxation, projects, white-collar crime		
Miscellaneous		

SISÄLTÖ

1	JOHDANTO	2
1.1	Tutkimusongelma ja tavoitteet.....	3
1.2	Tutkimusmenetelmät	3
2	ARVONLISÄVERO	5
2.1	Liikevaihtoverotuksesta arvonlisäveroon.....	5
2.2	Arvonlisävero tänä päivänä	7
2.3	Verovelvollisuus	9
3	RAKENTAMISEN KÄÄNNETTY VEROVELVOLLISUUS	11
3.1	Talousrikollisuus.....	11
3.2	Käännetty verovelvollisuus.....	13
3.3	Rakentamispalvelu	15
3.4	Rakentamispalvelujen ostajan määrittely	19
3.5	Laskutus.....	22
3.6	Käänteisen arvonlisäveron toteutuminen käytännössä	24
4	PROJEKTILIIKETOIMINTA	28
4.1	Projektiliiketoiminnan tyypit	29
4.2	Projektinhallinta.....	32
5	RAMBOLL FINLAND OY	34
6	KÄÄNTEINEN ARVONLISÄVEROTUS RAMBOLL FINLAND OY:SSÄ...	36
7	POHDINTA	38
	LÄHTEET	41

KUVIOT

KUVIO 1	Aliurakointiketju	13
KUVIO 2	Rakennusliike	16
KUVIO 3	Ostajan status	19
KUVIO 4	Siirtymäsäännökset	23

1 JOHDANTO

Tässä opinnäytetyössä perehdytään 1.4.2011 rakennuslainsäädännöllä voimaan tulleeseen käänteiseen arvonlisäverotukseen. Käänteinen arvonlisäverovelvollisuus Suomessa on vielä sen verran uusi asia, että sitä ei ole vielä tehty tutkimuksia Jyväskylän ammattikorkeakoulussa. Idean aiheeseen sain työpaikaltani Ramboll Finland Oy:lta (myöh. Ramboll), jossa toimin projektiassistenttina. Projektiassistentin työn kuvaan kuuluu myös laskutus.

Rakennuslainsäädännöllä on ollut ongelmana, että osa aliurakoitsijoista myy rakentamispalveluja urakointiketjun seuraavalle portaalle, mutta jättää arvonlisäveron maksamatta valtiolle. Ostaja kuitenkin vähentää myyjän veloittaman arvonlisäveron ja aliurakoitsijan maksamatta jättämä arvonlisävero jää valtion tappioksi. Kun verovelvollisuus siirretään ostajalle, aliurakoitsija ei voisi enää veloittaa arvonlisäveroa ja jättää sitä maksamatta. Tältä osin käännetty verovelvollisuus olisi tehokas keino harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnassa. Joissakin määrin käännetty verovelvollisuus saattaisi vaikuttaa välillisesti rakennusalan harmaaseen talouteen yleisesti, lisäksi se voisi parantaa kilpailutilannetta rehellisen ja epärehellisen yritysten välillä. (Jokinen 2010.)

Talousrikollisuuden ja harmaan talouden aiheuttamat vahingot ovat Suomessa vuositasolla huomattavat. Rakennustoimialan harmaan talouden määrä on kääntynyt kasvuun viime vuosina. Rakennusalan talousrikokset ovat suuri ja resursseja kuluttava haaste Verohallinnolle, poliisille ja tuomioistuinalaitokselle. (HE 41/2010.)

Käänteinen arvonlisäverovelvollisuus tuli tutkijalle omakohtaisesti vastaan jo vuoden 2009 keväällä, jolloin tein muutamia kiinteistöihin liittyviä laskuja Ruotsiin. Ruotsissa käännetty arvonlisäverovelvollisuus on ollut käytössä jo vuodesta 2007. Ramboll oli tuolloin (vuonna 2009) rekisteröitynyt

arvonlisäverovelvolliseksi myös Ruotsissa, joten normaalisti laskutettiin silloin Ruotsiin immateriaalipalveluista 25 prosentin arvonlisäverolla. Tässä tilanteessa asiakas reklamoi ensimmäisestä laskusta ja pyysi saada uuden laskun ilman veroa vedoten rakennusalan käännettyyn verovelvollisuuteen. Tuolloin vielä syy, miksi näin tehtiin, jäi vähän epäselväksi, mutta kun myöhemmin samana vuonna alettiin keskustella Suomessa käyttöön otettavista myyntimaasäännöksistä ja käännetyistä verovelvollisuudesta, alkoi tämäkin järkeistyä.

1.1 Tutkimusongelma ja tavoitteet

Tässä tutkimuksessa perehdytään käänteiseen rakennusalan verovelvollisuuteen ja 1.4.2011 voimaan tulleeseen arvonlisäverosäännöstöön. Opinnäytetyön tutkimusongelmana on selvittää;

- Missä tilanteissa Rambollissa tulee ottaa huomioon rakennusalan käännetty verovelvollisuus?
- Mitä asioita tulee ottaa huomioon, jos käännetty verovelvollisuus toteutuu?

Työn tavoitteena pyritään saamaan aikaiseksi malli, jota voi käyttää yrityksessä silloin kun tulee vastaan tilanteita, joissa pitää ottaa huomioon rakennuslalla käytettävä käänteinen arvonlisäverokäytäntö. Ohjeistus helpottaa projektiassistenttien työtä, kun kaikkien ei tarvitse perehtyä asiaan perinpohjaisesti vaan voi helpommin selvittää tarvitseeko laskuttaa käänteisellä verolla vai ei. Mikäli käänteisen arvonlisäverovelvollisuuden määritelmä täyttyy, mallista selviää, mitä erityisiä tietoja laskuun täytyy sen vuoksi lisätä.

1.2 Tutkimusmenetelmät

Tämä tutkimus toteutetaan laadullisena eli kvalitatiivisena tutkimuksena, jolle on tyypillistä kokonaisvaltainen tiedon hankinta ja aineisto kootaan

luonnollisissa tilanteissa. Laadullisen tutkimuksen toteuttamisen metodeja ovat muun muassa teemahaastattelu, osallistuva havainnointi ja ryhmähaastattelut. Tutkimuksen kohdejoukkoa ei valita satunnaisotoksen menetelmiä käyttäen vaan tarkoituksenmukaisesti. Kvalitatiivista tutkimusta toteutettaessa tutkimussuunnitelmasta ei kannata pitää kiinni kovin tarkasti, sillä suunnitelmia muutetaan olosuhteiden mukaisesti. (Hirsijärvi, Remes & Sajavaara 2003, 155.)

Tyypiltään tutkimus on toimintatutkimuksen tapainen tapaustutkimus. Tapaustutkimus eli case-tutkimus on empiirinen tutkimus, joka käyttää monipuolista ja monilla eri tavoin hankittua tietoa analysoimaan tiettyä nykyistä toimintaa tai tapahtumaa tietyssä rajatussa ympäristössä. (Ylemmän AMK-tutkinnon metodifoorumi.)

Tapaustutkimukselle tyypillistä on valita tutkimuskohteeksi yksittäinen tapaus, tilanne, tapahtuma tai joukko tapauksia, joiden tarkastelussa kiinnostuksen kohteena ovat usein prosessit. Yksittäistapauksia pyritään tutkimaan niiden luonnollisessa ympäristössään kuvailemalla yksityiskohtaisesti tutkittavaa ilmiötä. Kuvailevien menetelmien tarkoituksena ei välttämättä ole pyrkiä selittämään ilmiöiden välisiä yhteyksiä, testaamaan hypoteeseja, tekemään ennusteita, vaan tavoitteena on tutkimuskohteen ominaispiirteiden tarkka, systemaattinen ja totuudenmukainen kuvailu. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006.)

Tutkimusmenetelminä käytetään haastatteluja Rambollissa sekä osallistuvaa havainnointia tutkijan käytännön työssään. Tyypillistä osallistuvassa havainnoinnissa on, että tutkija osallistuu tutkittavien ehdoilla heidän toimintaansa. Tutkija pyrkii usein pääsemään havainnoitavan ryhmän jäseneksi, mutta ei vain fyysisesti. Tutkija pyrkii jakamaan elämäkokemuksia ryhmän jäsenten kanssa. Näissä tilanteissa havainnoijalle muodostuu usein jokin rooli ryhmässä. (Hirsijärvi, Remes & Sajavaara 2003, 205.)

Viitekehyksessä perehdytään arvonlisäverotukseen, talousrikollisuuteen ja projektityön käsitteisiin.

2 ARVONLISÄVERO

2.1 Liikevaihtoverotuksesta arvonlisäveroon

Suomessa otettiin käyttöön vuonna 1941 yleinen kulutusverotus paikkaamaan valtion taloutta. Toisen maailmansodan aikana säädetty liikevaihtoverolaki oli alun perin tarkoitettu väliaikaiseksi veromuodoksi. Tuota verolakia uudistettiin useita kertoja vuosien 1941–1991 aikana. Vuonna 1991 lokakuun alussa tuli voimaan uusi liikevaihtoverolaki, jolla liikevaihtoverotusta lähennettiin kohti arvonlisäverojärjestelmää. Nykyinen arvonlisäverolaki (1501/1993, AVL) tuli voimaan 1.6.1994. (Äärilä & Nyrhinen 2010.)

Aiemmin Suomessa sovelletuissa liikevaihtoverojärjestelmissä verollista oli pääsääntöisesti tavaroiden ja vain eräiden harvojen palvelujen myynti, eli läheskään kaikkien palvelujen myynti ei ollut verollista. Kovinkaan monilla verollista toimintaa harjoittavilla yrityksillä ei ollut mahdollisuutta vähentää kaikkien yritystoimintaansa varten ostamien ostojen hintaan sisältyvää veroa. Vähennysoikeus koski pääsääntöisesti vain raaka-aineiden ja jälleenmyytävien tavaroiden ostoa. Käyttöomaisuusostot tulivat vähennyskelpoisiksi vasta 1970-luvun loppupuolelta alkaen. Suppea veropohja ja rajoitetut vähennysoikeudet aiheuttivat kertaantuvaa veroa tavaroiden jälleenmyyntihintoihin ja piilevää veroa sinänsä verottomien hyödykkeiden hankintoihin. (Äärilä & Nyrhinen 2010.)

Puhdas arvonlisäverojärjestelmä ei sisällä piilevää eikä kertaantuvaa veroa johtuen arvonlisäverotukseen kuuluvasta laajasta veropohjasta sekä laajasta vähennysoikeudesta. Arvonlisäverovelvolliset yritykset saavat tämän laajan vähennysoikeuden ansiosta vähentää periaatteessa kaikkiin liiketoimintaa varten tehtyihin ostoihin sisältyvän veron. Lisäksi vähennysoikeus takaa myös sen, että yrityksen ostaessa esimerkiksi palveluja liiketoimintaansa varten tuotantopanosten hintaan ei sisälly piilevää veroa, sillä palvelun myyjä on voinut vähentää omiin hankintoihinsa sisältyvän veron. (Äärilä & Nyrhinen 2010.)

Arvonlisäveron neutraalisuus

Neutraalisuus arvonlisäverotuksessa merkitsee sitä, että riippumatta siitä, miten monen vaihdannan vaiheen kautta tavara tai palvelu on kulkenut ennen päätymistään kuluttajalle, hintaan sisältyy saman verran veroa. Neutraalisuus tarkoittaa myös sitä, että keskenään kilpailevien tuotteiden hintaan sisältyy saman verran veroa. Verotuksella arvonlisäverojärjestelmässä ei ole tarkoitus ohjata kuluttajien kulutustottumuksia eikä vaikuttaa tuotteiden keskinäisiin hintasuhteisiin. Neutraalisuus kärsii niin Suomessa kuin muissakin maissa, koska veropohjan laajuudesta huolimatta joitakin toimialoja on jätetty verotuksen ulkopuolelle. Vaihdantaketjussa saattaa olla toimittajia, joiden tuotteiden hintaan sisältyy piilevää veroa. Myös vähennysoikeudessa esiintyy edelleen joitakin rajoituksia. Eräille tuotteille ja palveluille on säädetty muita alempi verokanta. Liikevaihtoverojärjestelmän aikaan myös ulkomaille myytävien tavaroiden hintoihin sisältyi piilevää veroa, joten siirtyminen arvonlisäverojärjestelmään toi mukanaan paremman neutraalisuuden ja siten paransi Suomessa tuotettujen tavaroiden kansainvälistä kilpailukykyä. (Äärilä & Nyrhinen 2010.)

Arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan kaikissa Euroopan unionin jäsenvaltioissa, ja se olikin yhtenä edellytyksenä Suomen liittymiselle yhteisöön. Euroopan Unionin neuvosto antaa yksimielisesti komission ehdotuksesta säännökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta siltä osin, kuin yhdenmukaistaminen on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi. Arvonlisäveron yhtenäistämisen perusdirektiivi oli vuonna 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi (77/388/ETY), jota on sittemmin täydennetty useita kertoja. Euroopan unionin direktiivit ovat niin sanotusti sekundaarilainsäädäntöä eli ohjeita, joita on annettu jäsenvaltiolle kansallisen lainsäädännön sisällöstä. Vuoden 1995 alussa, kun Suomi tuli Euroopan Unionin jäseneksi, arvonlisäverodirektiivi tuli Suomen valtiota sitovaksi. Suomen arvonlisäverolaki ei saa olla ristiriidassa direktiivin pakottavien säännösten kanssa. (Äärilä & Nyrhinen 2010.)

2.2 Arvonlisävero tänä päivänä

Verojärjestelmä Suomessa voidaan jakaa kahteen osaan eli välittömiin ja välillisiin veroihin. Saaduista tuloista, kuten palkkatuloista, pääomatuloista tai yrityksen voitoista, maksetaan välittömiä veroja. Välillisiä veroja taas maksetaan hyödykkeiden vaihdannasta. Arvonlisävero, joka on yleinen kulutusvero, on välillisistä veroista tärkein. Muita välillisiä veroja ovat esimerkiksi autovero, alkoholi- ja tupakkaverot, polttoainevero sekä varainsiirtovero. (Äärilä & Nyrhinen 2010.)

Kulutusvero

Arvonlisävero on kulutusvero, eli veroa maksetaan tavaroiden ja palvelujen kulutuksesta. Veron maksajia ovat tavaroiden ja palvelujen lopulliset kuluttajat eli kotitaloudet. Kansainvälisessä kaupassa verotulot kertyvät pääsääntöisesti siihen valtioon, jossa lopullinen kulutus tapahtuu, ei siis siihen valtioon, jossa tavarat tai palvelu on tuotettu. Kulutusverona arvonlisävero on välillinen vero, eli kuluttajat eivät tilitä veroa valtiolle, vaan veron tilittäjinä toimivat tavaroita ja palveluja myyvät yritykset. Vero on mukana myyntihinnoissa, joten kuluttajat maksavat veron myyjäyritykselle, joka puolestaan tilittää veron valtiolle ikään kuin kuluttajan puolesta. (Äärilä & Nyrhinen 2010.)

Verovelvollisia ovat tavaroiden ja palvelujen tuottajat ja jälleenmyyjät, eli arvonlisäveroa maksetaan vaihdannan kaikissa vaiheissa. Vaikka kaikki yritykset kaikissa vaihdannan vaiheissa tilittävät valtiolle arvonlisäveron, se on kuluttajan hinnassa vain kertaalleen, eikä siis kertaannu. Veron kertaantuminen poistetaan yrityksille myönnetyn vähennysoikeuden avulla. Kukin verovelvollinen yritys saa vähentää tilitettävän veron määrästä ostamiensa tuotantopanosten ostohintoihin sisältyvän veron. Arvonlisävero on oma-aloitteinen vero, mikä tarkoittaa sitä, että verovelvolliset yritykset ovat itse velvollisia laskemaan kuukausittain suoritettavan veron määrän ja tilittämään sen valtiolle ilman erillistä maksuunpanoa. (Äärilä & Nyrhinen 2010.)

Verokannat

Jokaisessa Euroopan yhteisön jäsenvaltiossa on vahvistettava veron prosenttiosuus, yleinen verokanta, jonka on oltava sama sekä tavaroille että palveluille. Sen on oltava vähintään 15 prosenttia. Suomessa yleinen tavaroiden ja palvelujen verokanta on 23 %, josta on säädetty arvonlisäverolaissa, AVL 84 §. Joihinkin määrättyihin hyödykkeisiin voidaan soveltaa yhtä tai kahta alennettua verokantaa. Alennetun verokannan on kuitenkin oltava vähintään 5 %. Arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY III liitteessä on mainittu, mihin tavarantoimituksiin tai palvelun suorituksiin alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa. Sitä ei kuitenkaan voida soveltaa sähköisiin palveluihin. Suomessa on käytössä kaksi alennettua verokantaa 13 % ja 9 %. (Äärilä & Nyrhinen 2010.)

AVL 85 §:n mukaisesti 13 %:n alennettu verokanta koskee elintarvikkeiden ja rehujen myyntiä. Myös ravintola- ja ateriapalveluihin sovelletaan nykyisin 13 %:n verokantaa. Alennettua 9 %:n verokantaa käytetään muun muassa henkilökuljetuksista, majoitustilan tai käyntisataman käyttöoikeuden luovuttamisesta, palveluista, joilla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen, kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien sekä kulttuurilaitosten pääsymaksuista, lääkelaissa tarkoitetuista lääkkeistä ja tietyistä lääkkeenomaisista valmisteista, kirjoista, parturi- ja kampaamopalveluista ja pienistä korjauspalveluista, jotka kohdistuvat polkupyöriin, kenkiin, nahkatavaroihin, vaatteisiin ja liinavaatteisiin. (Äärilä & Nyrhinen 2010.)

Kotimaan-kaupassa nollaverokantaa käytetään muun muassa painetun sanoma- ja aikakauslehden tilausmyynnissä, vesialusten myynnissä, vuokrauksessa tai rahtauksessa sekä aluksiin kohdistuvien työsuoritusten ja työn yhteydessä myytyjen tavaroiden myynnissä ja kullan myynnissä keskuspankille. (Äärilä & Nyrhinen 2010.)

Ne tavarat ja palvelut, joihin alennettua verokantaa tai nollaverokantaa voidaan soveltaa, on lueteltu arvonlisäverolaissa tyhjentävästi. Siitä johtuen esimerkiksi alemmalla verokannalla tai nollaverokannalla myytävän tavarantoimituksen tai palvelun rahtityönä tapahtuva valmistus tai tuotteen jalostus myydään yleisellä

verokannalla, vaikka sen jälkeen olisikin syntynyt uusi, alennetulla verokannalla tai nollaverokannalla myytävä tuote. (Äärilä & Nyrhinen 2010.)

2.3 Verovelvollisuus

Arvonlisäverovelvollinen on jokainen, joka harjoittaa tavaroiden tai palvelun myyntiä liiketoiminnan muodossa. Verovelvollisuus merkitsee velvollisuutta tilittää arvonlisävero myynnistä ja tuo mukanaan verovähennysoikeuden toimintaansa varten ostettujen tavaroiden tai palvelujen veron vähentämisestä. Henkilön tai yrityksen asema verovelvollisena on aina selvitettävä, ja vasta sen jälkeen voidaan pohtia, onko jokin tietty yksittäinen myynti verollinen tai osto vähennyskelpoinen. Pääsäännön mukaan arvonlisäveroa suoritetaan Suomessa liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavarantoiminnan ja palvelun myynnistä. Oleellista verovelvollisuuden selvittämisessä on, milloin toiminnan katsotaan tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, mitä pidetään tavarantoiminnan tai palvelun myyntinä ja milloin toiminnan katsotaan tapahtuvan Suomessa. (Äärilä & Nyrhinen 2010.)

Jatkuvaa, ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon kuuluu yrittäjäriski, pidetään liiketoimintana. Myynnin katsotaan helposti tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, kun myytävät tavarat tai palvelut kilpailevat muiden vastaavien yleisesti myynnissä olevien hyödykkeiden kanssa. (Äärilä & Nyrhinen 2010.)

Toimintaa, joka aiheuttaa, verovelvollisuuden voidaan harjoittaa joko yhtiömuotoisesti osakeyhtiönä, osuuskuntana tai henkilöyhtiönä. Verovelvollisia voivat olla myös yhdistykset, säätiöt, yhtymät tai yksityiset elinkeinonharjoittajat. Sivutoimisesti tai satunnaisesti harjoitettu toimintakin voi aiheuttaa verovelvollisuuden, mikäli verovelvollisuuden euromääräinen alaraja ylittyy. Kertaluontoisen myynnin verollisuus on vielä tulkinnanvaraisempaa. Esimerkiksi keksinnön patenttoineen henkilön myydessä oikeudet keksintöönsä ja saadessa siitä kertakorvauksen, on kyseenalaista, aiheuttaako se heti verovelvollisuuden. (Äärilä & Nyrhinen 2010.)

Ulkomaalaisen verovelvollisuus

Suomessa tehdystä liiketoimesta suoritetaan Suomen arvonlisävero riippumatta siitä, mikä on liiketoiminnan tekijän kotipaikka, joten myös ulkomaalaisten tekemät liiketoimet Suomessa ovat verollisia. Liiketoimen ollessa verollinen on tavaran tai palvelun myyjä normaalisti velvollinen tilittämään veron myynnistä. Verovelvolliseksi rekisteröitynyt myyjä lisää veron hyödykkeen hintaan ja tilittää sen valtiolle. Myyjän ollessa ulkomaalainen verovelvollinen ei välttämättä olekaan myyjä vaan ostaja käännetyn verovelvollisuuden nojalla. Arvonlisäverolain 9 §:n mukaisesti ulkomaalainen myyjä on kuitenkin velvollinen rekisteröitymään Suomessa verovelvolliseksi, mikäli hänellä on kiinteä toimipaikka Suomessa. Arvonlisäverolain 10 §:ssä ulkomaalaisella tarkoitetaan elinkeinonharjoittajaa, jonka kotipaikka on ulkomailla. 1.1.2010 voimaan tulleen kansainvälisen palvelukaupan uudistuksen yhteydessä elinkeinonharjoittajan kotipaikan määritelmä lisättiin lainkohtaan. Elinkeinonharjoittajan kotipaikalla tarkoitetaan liiketoiminnan kotipaikkaa tai, jollei sellaista ole, jossa hän asuu tai jatkuvasti oleskelee. Ulkomainen yritys, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa ja joka harjoittaa tavaroiden tai palvelujen myyntiä Suomessa, ei muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta ole velvollinen rekisteröitymään täällä verovelvolliseksi. Näistä myynneistä verovelvollinen on tavaran tai palvelun suomalainen ostaja käännetyn verovelvollisuuden perusteella. (Ulkomaalaisen rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa 2010.)

3 RAKENTAMISEN KÄÄNNETTY VEROVELVOLLISUUS

Rakentamispalvelujen käännetty verovelvollisuus tuli voimaan Suomessa 1.4.2011 alkaen. Tästä on olemassa Hallituksen ehdotus Eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain muuttamisesta HE 41/2010. Käännetyn verovelvollisuuden tarkoituksena on ehkäistä sellaista veronkiertoa aliurakointiketjussa, jossa ostaja vähentää arvonlisäveron, jonka myyjä jättää maksamatta valtiolle sekä parantaa rehellisten verovelvollisten kilpailutilannetta rakennusalalla. (HE 41/2010.)

3.1 Talousrikollisuus

Suomen liittyminen Euroopan Unionin jäseneksi vuonna 1995 toi mukanaan aikanaan muualla Euroopassa jo ennestään tunnetut arvonlisäverojärjestelmän väärinkäytökset. Suomessa toimii talousrikoksia tekeviä organisaatiomaisia yhteenliittymiä, mutta myös organisoituneita rikollisryhmiä, jotka tekevät monenlaisia rikoksia, mukaan lukien talousrikoksia. Talousrikollisuus liittyy aikaisempaa tiiviimmin vakavaan, järjestäytyneeseen ja ammattimaiseen rikollisuuteen. Keskusrikospoliisin järjestäytyneen rikollisuuden seurantayksikön mukaan vuonna 1998 rikollisryhmiin kuuluvien henkilöiden tekemiksi epäiltyjä talousrikoksia oli 76 kappaletta. Vuonna 2003 määrä kasvoi jo 213 kappaleeseen. Vuosien 1997 – 2004 aikana talousrikoksiin liittyvät vahinkoarviot ovat vaihdelleet valtakunnallisesti noin 153 – 287 miljoonan euron välillä. (Taloustutkinnan tila, työryhmän loppuraportti 2004, 9–11, 38.)

Talousrikollisuus ja harmaa talous ovat jatkuvasti laajenevia ja rikoksentekomuotojaan muuttavia rikollisuuden aloja. Viime vuosina muun muassa rakennus- ja ravintolatoimintaan liittyvä aliurakointi ja kuittikauppa sekä ulkomaisten työntekijöiden ja yritysten hyväksi käyttäminen ovat olleet

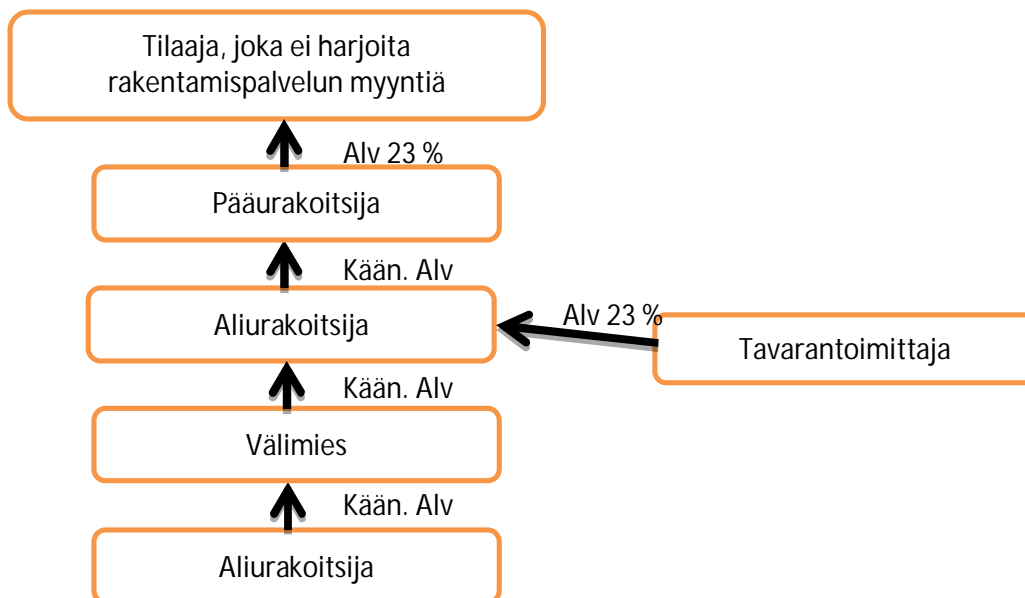
tyypillisiä harmaan talouden toimintatapoja. Viime aikoina suomalaiseen yhteiskuntaan on muodostunut talousrikollisuutta ja harmaata taloutta avustavia tahoja, jotka tarjoavat erilaisia palveluja talousrikollisuuden käyttöön. Pöytälaatikkoyritysten, veroparatiisiyhteyksien ja ”lainopillisten” neuvojen tarjoaminen sekä yritysten saattohoitopalvelut ovat vain osa tästä toiminnasta. Saattohoitoilmiöllä tarkoitetaan toimintaa, jossa yhtiö on taloudellisessa kriisitilassa, mutta ennen konkurssia yhtiön aiempien vastuuhenkilöiden paikat ja osakekannan omistus siirretään ulkopuolisille henkilöille korvausta vastaan. (Taloustutkinnan tila, työryhmän loppuraportti 2004, 25.)

Harmaan talouden neuvontaa ja kilpailuneutraliteetin lisäämistä rakennuslalla tehostaakseen Verohallinto on vuonna 2008 aloittanut Raksa-valvontahankkeen. Tarkastukset ovat painottuneet urakkaketjujen alapäähän. Tarkastustulokset ovat osoittaneet, että 35 prosentissa tarkastetuista yrityksistä esiintyi harmaata taloutta. Yleisin virhe harmaan talouden yrityksissä on vääränsisältöisten laskujen eli tekaistujen kuittien käyttö, jolloin hyödynnetään aiheettomia arvonlisäverovähennyksiä. Viranomaistutkinta tuo päivänvaloon nykyisin yhä suurempia ja useampia kuittikauppatilanteita. Perusidea kuittikaupassa on pysynyt ennallaan, mutta viime vuosina kuittikauppa on kehittynyt ja jalostunut myös mutkikkaiksi järjestelmiksi. Rikollisten toiminta on muuttunut ammattimaiseksi ja taitavaksi. Poliisin tutkimissa jutuissa tulee yhä useammin esille yhteydet rikollisjärjestöihin ja myös muuhun vakavaan rikollisuuteen, kuten huumekauppaan. (HE41/2010.)

Kuittikaupassa vahinkoa kärsivät sekä valtio että eläkevakuutusyhtiöt. Lisäksi etenkin kuittikauppiaille syntyy rikoshyötyä. Karkeasti laskien noin kolmasosa menetyksistä aiheutuu suoranaisesti arvonlisäveron menetyksistä. Kuittikauppa mahdollistaa toiminnan, josta aiheutuu myös muiden lakisääteisten velvollisuuksien laiminlyöntien osalta suuria menetyksiä liittyen ennakonpidätyksiin, sosiaaliturvamaksuihin ja esimerkiksi eläkevakuuttamiseen. Tämä johtuu siitä, että perusteettomalla kuitilla näennäisesti myyty työsuoritus todellisuudessa kuitenkin tehdään ketjussa kuittikauppiaan edellä olevan aliurakoitsijan omilla pimeillä työmiehillä. Kuitilla

aliurakoitsija kasvattaa kirjanpidollisia kulujaan, ja valvonnasta poistuneella rahalla puolestaan maksetaan työntekijöille pimeät palkat ja osa menee yrittäjän omaan käyttöön. (HE 41/2010.)

3.2 Käännetty verovelvollisuus



KUVIO 1 Aliurakointiketju (Klemola 2010)

Arvonlisäverotuksessa verovelvollinen on yleensä palvelun myyjä eli myyjä tilittää veron valtiolle. Käytännössä rakentamisen käännetty arvonlisäverovelvollisuus tarkoittaa sitä, että ostaja maksaa arvonlisäveron myyjän puolesta. Kuten yllä olevasta kuviosta voidaan todeta, rakentamisen käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan myynteihin pääurakoitsijasta alaspäin jokaisessa myyntiketjun vaiheessa, kun myytävä palvelu on rakentamispalvelua tai työvoiman vuokrausta rakentamispalvelua varten ja kun ostajana on yritys, joka myy rakennuspalveluja ja eräissä tapauksissa kiinteistöjä (omaan lukuun rakentaminen ja kiinteistön myynti ennen käyttöönottoa) muutoin kuin satunnaisesti. Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan myös välimiehiin. (Rakennusalan käännetty verovelvollisuus 1.4.2011 alkaen 2010.)

Rakentamisen käännetty verovelvollisuus soveltuu kiinteistöön kohdistuviin rakentamispalveluihin ja työvoiman vuokraukseen kyseessä olevia palveluja varten. Velvollisuus koskee ainoastaan palvelujen myyntiä, mutta myös rakentamispalveluun sisältyvää materiaalia sekä asennettuina ja liitettynä myydyt tavarat, kun asennus- ja liitännätyöt ovat laajat. Käännetty verovelvollisuus ei koske puhtaita tavaramyynnejä. (Klemola 2010.)

Suomessa rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta on sovellettava aina, kun molemmat seuraavista edellytyksistä täyttyvät:

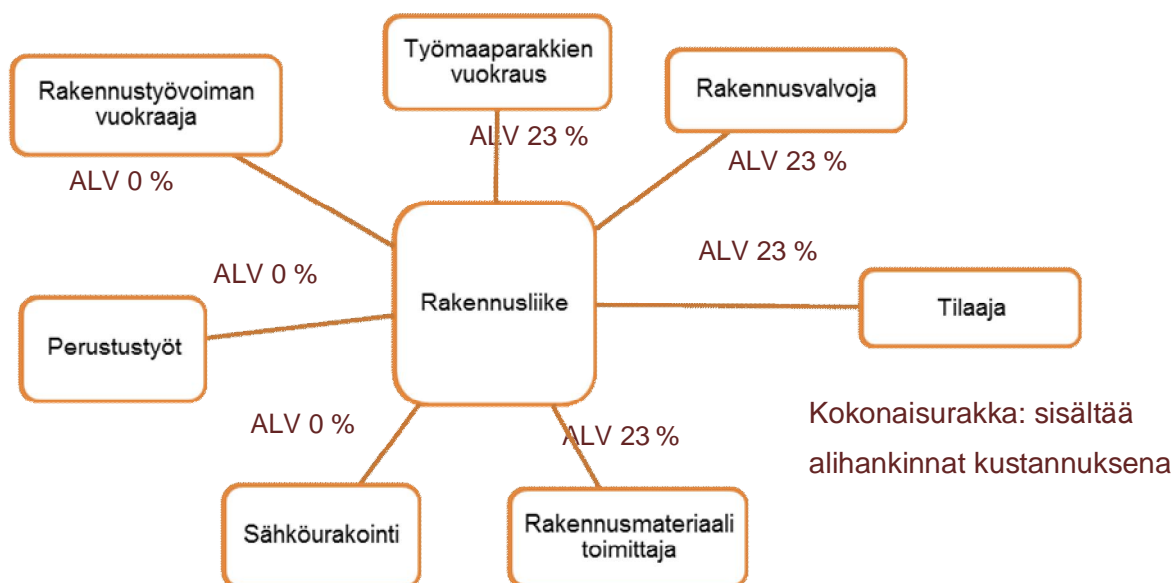
1. Palvelu on rakentamispalvelua tai työvoiman vuokrausta rakentamispalvelua varten.
2. Ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka toiminnassaan muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalvelua tai vuokraa työvoimaa rakentamispalvelua varten. Ostaja voi olla myös ns. välimies eli elinkeinonharjoittaja, joka myy edelleen kyseisen palvelun edellä määritellylle elinkeinonharjoittajalle.

Tulkinnallisia tilanteita kiinteistön käsitteeseen liittyen syntyy lähinnä arvioitaessa, onko kyseessä pysyväksi rakennelmaksi tarkoitettu kokonaisuus. Verohallinnon ohjeistuksen mukaan esimerkiksi rakennustyömaalla olevat siirrettävät taukotuvat tai toimistot eivät ole pysyviä rakennelmia, eivätkä myöskään rakennustelineet, rakennusaidat ja nosturit täytä kiinteistön määritelmää, eivätkä ole osa kiinteistöä. Näin ollen käännetty verovelvollisuus ei sovellu näihin rakennelmiin kohdistuviin rakentamispalveluihin. Käytännön ongelmia myyjille syntyy määriteltäessä liittyykö myyty palvelu kiinteistöön tai sen osaan, vai onko kyseessä palvelu, joka kohdistuu kiinteistöllä olevaan laitteeseen tai koneeseen, joka palvelee ainoastaan kiinteistöllä harjoitettavaa toimintaa. Kiinteistöön kuuluvina tai kiinteistön osina ei pidetä laitteita, koneita tai kalusteita, jotka palvelevat ainoastaan kiinteistöllä harjoitettavaa toimintaa. Esimerkkinä tällaisesta laitteesta tai koneesta mainitaan elintarviketeollisuuden tuotantolaitoksen viilennysjärjestelmä. Sen asentamiseen, korjaamiseen tai huoltamiseen liittyvien palvelujen myyntiin ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta. (Salomaa & Holkeri-Kauppila 2010.)

3.3 Rakentamispalvelu

Arvonlisäverolain 31 §:n 3 momentissa on määritelty rakentamispalvelu, jonka mukaan rakentamispalvelua ovat kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen. Käännettyä verovelvollisuutta ei kuitenkaan sovelleta AVL 31 §:n 2 kohdan mukaisiin palveluihin, kuten suunnitteluun, valvontaan ja muuhun niihin verrattaviin palveluihin. Rakentaminen jakaantuu talonrakentamiseen, maa- ja vesirakentamiseen ja erikoistuneeseen rakennustoimintaan. Luonteeltaan rakentaminen voi olla uudisrakentamista, perusparannusta, korjausrakentamista sekä muutos-, laajennus- tai kunnostustyötä. Myös tehdasvalmisteisten rakennusten ja rakennelmien pystyttäminen rakennuspaikalla on rakentamispalvelua. (Rakennusalan käännetty verovelvollisuus 1.4.2011 alkaen 2010.)

Rakentamispalvelua ovat myös maa- ja vesirakentamiseen kuuluvat kulkuyhteyksien (tiet, kadut, rautatiet, vesiväylät, kanavat ja lentokentät), verkostojen (vesi-, viemäri-, tietoliikenne-, kaasu-, lämpö- ja sähköverkot) sekä muiden ympäristö- ja maarakenteiden rakentaminen. Erikoistuneeseen rakennustoimintaan kuuluvat rakennusasennus, rakentamisen viimeistelytyöt sekä rakennuspaikan valmistelutyöt ja rakennusten purku ovat rakentamispalvelua. Rakentamispalvelua ovat myös rakennuksiin kiinteästi kuuluvien varusteiden ja laitteiden, kuten hissien, asentaminen sekä valvonta- ja hälytysjärjestelmien asentaminen sekä näiden huolto. Uusien tai kunnostettujen talojen rakennussiivous ennen sisään muuttoa, ja myös kunnostuksen aikana, luetaan rakentamispalveluksi. (Mt.)



KUVIO 2 Rakennusliike (Hyttinen 2011.)

Rakentamispalvelun käännetty arvonlisäverovelvollisuus ei sovellu tilapäisten rakennelmien, kuten rakennustelineiden, työmaaparakkien, rakennushissien ja nostureiden myyntiin, pystytykseen, purkuun sekä vuokraukseen tai niihin kohdistuviin palveluihin, kuten sähköasennukseen. Myöskään kiinteistöllä harjoitettavaa toimintaa palvelevien koneiden, laitteiden ja kalusteiden myynti, asennus, korjaus ja huolto eivät ole rakentamispalvelua. Lukitus- ja hälytysjärjestelmien pelkkä ohjelmointi ei ole rakentamispalvelua, mutta ohjelmointi asennuksen kera taas on rakentamispalvelua. Yllä oleva kuvio havainnollistaa tilannetta, milloin käännteinen arvonlisäverovelvollisuus toteutuu ja milloin ei. (Hyttinen 2011.)

Rakentamispalveluja eivät ole esimerkiksi tuotantotoiminnassa käytettävien laitteiden ja koneiden asentaminen ja pystyttäminen. Myöskään viheralueiden hoito ja istutus eivät ole rakentamispalvelua. Arkkitehtipalvelut, rakennus- ja rakennesuunnittelu sekä muut insinööripalvelut ja tekninen suunnittelu eivät lukeudu rakentamispalveluksi. Rakennusmateriaalin siirto rakennuspaikalla rakennustyökoneella sitä vastoin on rakentamispalvelua, mutta rakennusmateriaalin kuljettaminen esimerkiksi kuorma-autolla ei ole rakentamispalvelua. (Hyttinen 2011.)

Kiinteistönhoitokaan ei ole rakentamispalvelua. Kiinteistönhoitopalvelulla tavanomaisesti tarkoitetaan jatkuvaluonteista palvelukokonaisuutta, johon kuuluvat muun muassa siivous, tilojen kunnossapito, lumen auraus, hiekoitus, lämmitysjärjestelmän, ilmanvaihdon ja ilmastoinnin hoito ja pienet korjaukset. Usein pienet korjaukset ovat osa tavanomaista kiinteistönhoitosopimusta, eikä niitä veloiteta erikseen. Mikäli kiinteistönhoitoa harjoittava yritys veloittaa korjauspalvelut erikseen, pidetään niitä rakentamispalveluna. Kiinteistön ilmanvaihtojärjestelmän säätö on kuitenkin rakentamispalvelua. (Rakennusalan käännetty verovelvollisuus 1.4.2011 alkaen 2010.)

Mikäli palvelu on pelkästään kiinteistön lukitus- ja hälytysjärjestelmän ohjelmointia (esimerkiksi uusien henkilökorttien, tunnuslukujen tai aikojen ohjelmointia), käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta. Silloin kun kiinteistön lukitus- ja hälytysjärjestelmän ohjelmointi myydään osana järjestelmän asentamis- ja kokoamispalvelua, pidetään sitä rakentamispalveluna ja käännetty verovelvollisuus soveltuu. Myös tien hoito ja ylläpito käsittää usein sekä rakentamispalvelua että muita tienhoitoon liittyviä palveluja. Jos palvelu sisältää pelkästään tien hoitoon liittyviä palveluja kuten aurasta, hiekoitusta, suolausta, liikennemerkkien vaihtoa ja pensaiden raivausta, ei palvelua pidetä rakentamispalveluna. Sen sijaan rakentamispalvelua on esimerkiksi tien asfaltointi tai muu peruskorjaus. (Mt.)

Puun korjuu (tai esimerkiksi kannonnosto energiatuotantoa varten) ei ole rakentamispalvelua kun taas rakennuspaikan raivaus rakentamista varten on. Ojitus kuten myös vesiväylän rakentaminen, korjaus ja ruoppaus on rakentamispalvelua. Kaivuu turvetuotantoa varten ei ole rakentamispalvelua eikä siirtonurmen asennus. (Mt.)

Palvelu vai tavara

Käännetty verovelvollisuus koskee vain palvelun, ei tavaran myyntiä. Jos rakentamispalveluun sisältyy myös tavaran materiaalia, pidetään sitä kuitenkin yhtenä kokonaisuutena ja rakennuspalvelun myyntinä. Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan silloin sekä itse työn että materiaalin ja työssä käytettävien tavaroiden myyntiin. Esimerkiksi parkettiliike voi myydä pelkkää

tavaraa, jolloin käännetty verovelvollisuus ei sovellu. Parketin myynti asennettuna taas on rakentamispalvelun myyntiä, jolloin käännetty verovelvollisuus soveltuu. (Hyttinen 2011; Rakennusalan käännetty verovelvollisuus 1.4.2011 alkaen 2010.)

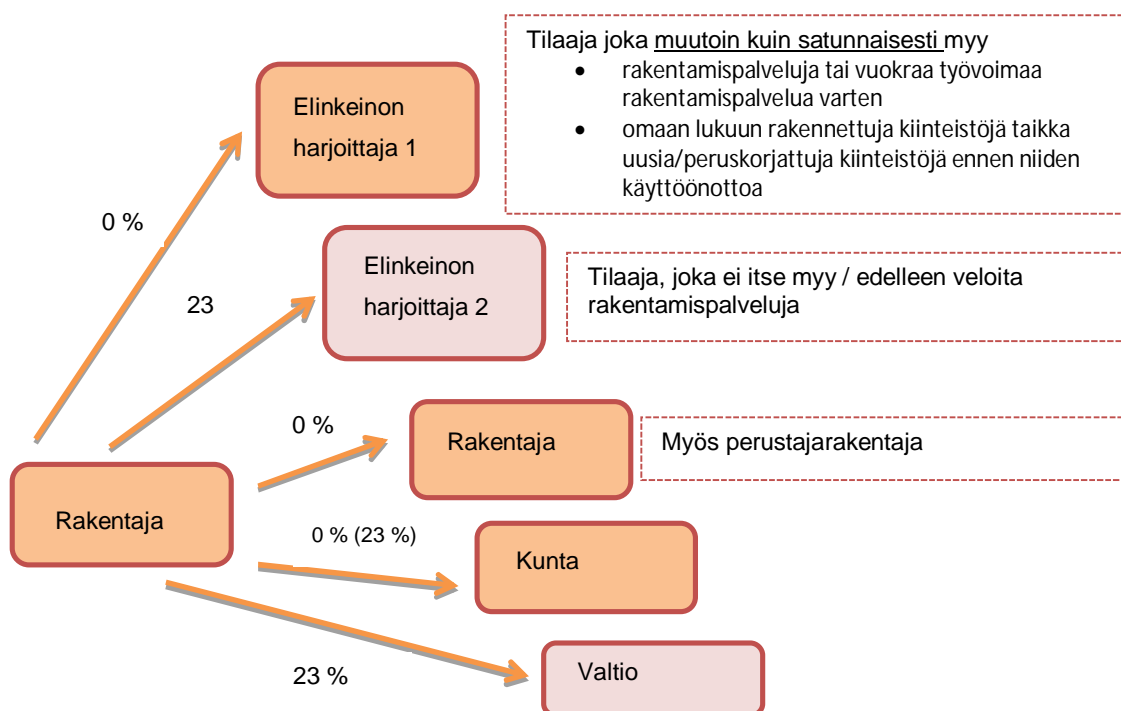
Rakentamispalvelua on esimerkiksi rakennuselementtien, ovien ja ikkunoiden myynti asennettuna, eli käännetty vero soveltuu. Betonin myyntiä kuljetettuna ja purettuna autosta kohteeseen pidetään tavarahan myyntinä. Mikäli betonin myyjä myös levittää ja/tai tasoittaa betonin, tekee valukallistuksia tai muutoin osallistuu purkamisen jälkeiseen betoniin kohdistuvaan rakentamistyöhön, pidetään sitä rakentamispalveluna, jolloin sovelletaan käännettä verovelvollisuutta. Vastaavia periaatteita sovelletaan myös esimerkiksi puhallusvillaan ja kevytsoran toimitukseen. Vaikka tavarahan myyntiin sisältyy asennus, voivat olosuhteet olla asennustyön vähäisyyden takia sellaiset, että koko toimitusta pidetään tavarahan toimituksena, jolloin käännettä verovelvollisuutta ei sovelleta. Tällaisia tapauksia on esimerkiksi jääkaapin, pakastimen tai astianpesukoneen myynnissä, kun myyjä toimittaa ja liittää koneet. Uuni asennetaan yleensä kiinteäksi, joten sen myyntiä pidetään rakentamispalveluna. Jos keittiökoneita asennetaan osana keittiöremonttia esimerkiksi niin, että sama asentaja asentaa kaapit, tasot ja astianpesukoneen, koko palvelua pidetään rakentamispalveluna. (Rakennusalan käännetty verovelvollisuus 1.4.2011 alkaen 2010.)

Työvoiman vuokraus

Työvoiman vuokrauksessa yritys vuokraa henkilöstöä ja asiakas määrittelee tehtävät, päättää menetelmistä ja on vastuussa valvonnasta. Yritys veloittaa työhön käytetyn ajan mukaan. Käännettä verovelvollisuutta sovelletaan työvoiman vuokraukseen rakentamispalveluja varten. Työvoimaa voidaan vuokrata myös niin, että työ on pääasiassa rakentamispalvelua, mutta samaa työvoimaa käytetään myös esimerkiksi rakennustelineiden pystytykseen. Tällöin pääsuorite ratkaisee menettelyn. Sopimuksen sisältö määrittää sen, onko palvelu rakentamispalvelua. (Mt.)

3.4 Rakentamispalvelujen ostajan määrittely

Käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen edellyttää, että palvelun ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka toiminnassaan muuten kuin satunnaisesti myy säännösten tarkoittamia palveluita (Suomessa tai ulkomailla) tai suorittaa AVL 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tai 33 §:ssä tarkoitettuja kiinteistön luovutuksia. Lisäksi säännöstä sovelletaan, kun ostaja on toinen elinkeinonharjoittaja, joka muu edellä mainitun tyyppiselle elinkeinonharjoittajalle kyseisen palvelun eli ostaja on niin sanotusti välimies. Myyjän tulee selvittää asiaankuuluvaa huolellisuutta noudattaen, täyttääkö ostaja nämä edellytykset, jotta myyjä voi toimia oikein. Epäselvissä tapauksissa myyjän tulee pyytää selvitystä ostajalta. Rakentamispalvelun myyntiin yksityishenkilölle ei sovelleta käännettä verovelvollisuutta. (Rakennusalan käännetty verovelvollisuus 1.4.2011 alkaen 2010.)



KUVIO 3 Ostajan status (Hyttinen 2011.)

Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan rakennusyritysten välisissä liiketoimissa laajassa merkityksessä. Ostajan toiminnan ei tarvitse olla rakennustoimintaa, sillä käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan myös silloin,

kun ostaja myy kyseisiä palveluja sivutoimisesti. Yritys, joka muutoin kuin satunnaisesti myy rakennuspalveluita, on verovelvollinen kyseisten palvelujen hankinnasta toimintaansa. Tämä koskee siis myös tilannetta, jossa ostettua palvelua ei myydä edelleen, kuten esimerkiksi rakentamispalvelu ostajan toimistokiinteistöön. Ostajan pääasiallinen toimiala ja toiminta, rakentamispalvelujen myynnin säännöllisyys sekä palvelusuoritusten määrä ja laajuus vaikuttavat sen arviointiin, onko ostaja elinkeinonharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalveluja. Satunnainen rakentaminen tarkoittaa pääasiassa kertaluontoista, tilapäistä, ei toistuvaa tai vähäistä rakentamista, jota ei ole tarkoitettu jatkuvaksi toiminnaksi. Esimerkiksi maanviljelijä, joka silloin tällöin tiettyyn aikaan vuodesta tekee kaivuutyötä kaivurillaan ja myy palvelua muille, harjoittaa toimintaa muutoin kuin satunnaisesti. (Rakennusalan käännetty verovelvollisuus 1.4.2011 alkaen 2010; Hyttinen 2011.)

Palveluja myyvä elinkeinonharjoittaja joutuu usein tulkinnallisten rajanvetotilanteiden eteen pohtiessaan myymänsä palvelun sisältöä ja palvelun ostajaa koskevien edellytysten täyttymistä. Myyjällä on käytännössä ostajan harjoittamaa toimintaa koskeva selonottovelvoite varmistaakseen myyntinsä oikean arvonlisäverokäsittelyn. Myyjä joutuu käytännössä tarvittaessa varmistamaan ostajalta, täyttääkö ostaja laissa menettelyn soveltamiselle asetetut edellytykset. Uusi laki asettaa edellytyksiä myytävälle palvelulle ja palvelujen ostajalle. Sen sijaan palvelun myyjää ei määritellä, mikä laajentaa merkittävästi säännöksen soveltamisala. Laissa todetaan ainoastaan, että niin sanotusti vähäisen liiketoiminnan harjoittajaan (AVL 3 §) säännöstä ei sovelleta. (Salomaa & Holkeri-Kauppila 2010.)

Satunnainen rakentamispalvelujen myyjä

Verohallinnon ohjeen mukaan satunnaisesta toiminnasta on kysymys vain silloin, kun rakentamistoiminta on kertaluonteista, ei toistuvaa, tilapäistä ja vähäistä toimintaa, jota ei ole tarkoitettu jatkuvaksi. Kun rakentamispalvelua myydään ostajalle, jonka katsotaan myyvän rakentamispalveluja muutoin kuin satunnaisesti, käännetty verovelvollisuus soveltuu kaikkiin tälle ostajalle myytyihin kiinteistöihin kohdistuviin rakentamispalveluihin riippumatta siitä,

myykö ostaja kyseisen palvelun eteenpäin. Laissa tarkoitettu muu kuin satunnainen ostaja joutuu siten soveltamaan käännettyä verovelvollisuutta myös omiin kiinteistöihinsä kohdistuviin rakentamispalveluihin. (Salomaa & Holkeri-Kauppila 2010.)

Verohallinnon ohjeessa esimerkkinä ostajasta, joka muutoin kuin satunnaisesti myy rakennuspalveluja, esitetään maanviljelijä, joka vuosittain aina tiettyyn aikaan vuodesta tekee kaivurillaan kaivuutyötä ja myy tätä rakentamispalvelua. Vaikka toiminta on vähäistä maanviljelijän päätoimialaan verrattuna, maanviljelijän katsotaan harjoittavan toimintaa muutoin kuin satunnaisesti. Esimerkiksi kyseisen maanviljelijän navettakiinteistöön kohdistuvaa korjauspalvelua myyvän rakennusliikkeen tulee näin ollen ymmärtää soveltaa myymäänsä korjauspalveluun käännettyä verovelvollisuutta. Käännettyä verovelvollisuutta tullaan ohjeen mukaan soveltamaan varsin laajaan joukkoon sellaisiakin verovelvollisia, joiden toiminnasta vain vähäinen osa on rakentamispalvelujen myyntiä, mikä ei välttämättä olisi tarpeen lain tarkoituksen näkökulmasta. (Salomaa & Holkeri-Kauppila 2010.)

Urakointiketjut

Rakennusalalla käytetään usein pitkiä aliurakointiketjuja, minkä vuoksi sama yritys saattaa olla samassa projektissa toisaalta pääurakoitsijan ja toisaalta aliurakoitsijan asemassa. Tällöin käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan kaikkiin ketjussa tapahtuviin myynteihin, ja vasta pääurakoitsijan myynti tilaajalle olisi verollinen. Ketjussa A Oy – B Oy (pääurakoitsija) – C Oy (tilaaja) A Oy veloittaa työn B Oy:ltä verotta, B Oy suorittaa veron käännetyn verovelvollisuuden perusteella ja veloittaa urakan C Oy:ltä verotta. C Oy maksaa B Oy:n veloituksesta käännetyn arvonlisäveron ja veloittaa koko urakan D Oy:ltä arvonlisäverollisena. B Oy:llä ja C Oy:llä on oikeus vähentää käännetyn verovelvollisuuden perusteella suorittamansa vero. (Äärilä & Nyrhinen 2010.)

Käytännössä käännettyä verovelvollisuutta sovellettaessa aliurakoitsija siis veloittaa työn pääurakoitsijaltaan verotta. Aliurakoitsijalla on tästä huolimatta

luonnollisesti oikeus vähentää verollisiin hankintoihinsa sisältyvä vero yleisin edellytyksin. Yrityksellä, joka harjoittaa yksinomaan tai pääasiassa aliurakointia, arvonlisäverolaskelma osoittaa säännönmukaisesti negatiivista saldoa. Tämä vero palautetaan aliurakoitsijalle verotilimenettelyssä, ja siten vähentämättä jäänyt määrä vähennetään työnantajasuorituksista ja muista kausiveroilmoituksella ilmoitettavista veroista. Mikäli saldo on edelleen negatiivinen, palauttaa veroviranomainen erotuksen rahana yrityksen pankkitilille. Hallituksen esityksen mukaan myyjän tulee kausiveroilmoituksessaan ilmoittaa erikseen käännetyin verovelvollisuuden puitteissa verotta myydyt rakentamispalvelut ja ostajan tulee ilmoittaa käännetyin verovelvollisuuden alaiset palvelujen ostot. (Äärilä & Nyrhinen 2010.)

Ostajana valtio tai kunta

Valtion katsotaan myyvän rakentamispalvelua satunnaisesti, ja siten käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta valtion ostamiin rakennuspalveluihin. Valtion liikelaitokset ja valtion omistamat osakeyhtiöt ovat valtiosta erillisiä verovelvollisia, joten niiden asemaa ostajana tarkastellaan itsenäisesti. Kuntia tarkastellaan kuntakohtaisesti. Mikäli yksittäinen kunta tai kuntayhtymä myy rakentamispalvelua ulkopuolisille muutoin kuin satunnaisesti, sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta kyseisen kunnan tai kuntayhtymän kaikkiin ostamiin rakennuspalveluihin. (Äärilä & Nyrhinen 2010.)

3.5 Laskutus

Oikeansisältöinen lasku toimii ostajan vähennysoikeuden perusteena sekä myyjän tositteena myyntiin sovelletusta arvonlisäverokäsittelystä.

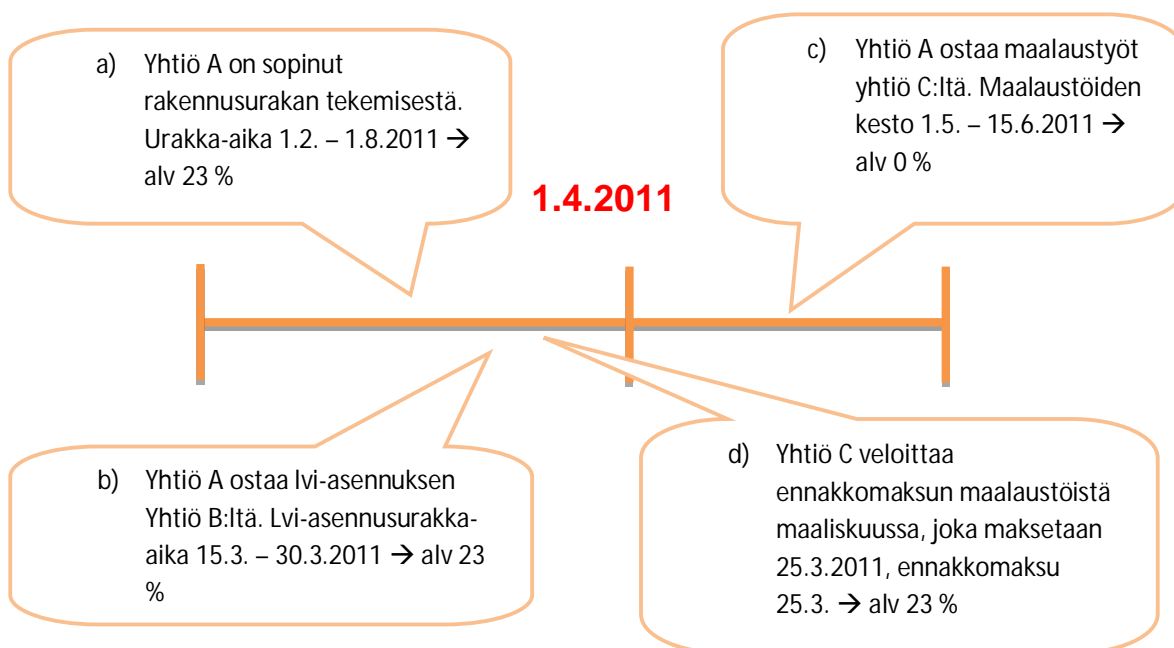
Verohallinnon ohjeen mukaan yleisellä vaatimuksella merkitä verokanta ja veron määrä laskuihin tarkoitetaan veroa, jonka myyjä itse on velvollinen suorittamaan. (Holopainen 2010.)

Myyjällä on laskunantovelvollisuus, kun kyse on rakentamispalvelun myynnistä, vaikka ostaja on velvollinen suorittamaan ja ilmoittamaan myynnin veron. Myyjän on asiaankuuluvaa huolellisuutta noudattaen selvitettävä,

täyttääkö ostaja ja myyjä edellytykset, joiden perusteella käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan. Jos rakentamispalvelun myyntiin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, myyjä antaa ostajalle laskun, joka sisältää yleiset laskumerkinnät. Laskuun ei kuitenkaan merkitä verokantaa eikä veron määrää. Laskussa tulee olla lisäksi ostajan arvonlisäverotunniste (suomalaisella ostajalla Y-tunnus) ja tieto siitä, että ostaja on veronmaksuvelvollinen. Laskuun tulee merkitä joko ostajan verovelvollisuuden peruste taikka viittaus AVL 8 c §:ään tai Euroopan yhteisöjen neuvoston direktiivin 2006/112/EY artiklaan 199. (Rakennusalan käännetty verovelvollisuus 1.4.2011 alkaen 2010.)

Siirtymävaihe

Rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta koskevat säännökset ovat tulleet voimaan vuoden 2011 huhtikuun alusta. Säännöksiä ei kuitenkaan sovelleta lain voimaan tullessa keskeneräisiin palveluihin, jos palveluiden suorittamiseen on tosiasiallisesti ryhdytty ennen lain voimaantuloa. (Holopainen 2010.)



KUVIO 4 Siirtymäsäännökset (Hytinen 2011.)

Kun veronsuorittamisvelvollisuus on syntynyt 1.4.2011 tai sen jälkeen, tulee soveltaa rakentamispalvelun käännettyä verovelvollisuutta. Käännettyä verovelvollisuutta ei kuitenkaan sovelleta sellaisiin keskeneräisiin palveluihin,

joiden suorittamiseen on tosiasiallisesti ryhdytty ennen 1.4.2011. Käännetyn verovelvollisuuden soveltamista tarkastellaan sopimuskohtaisesti.

Ratkaisevaa on se, milloin on ryhdytty rakentamiseen liittyvin toimenpiteisiin, ei se, milloin sopimus on tehty. Esimerkiksi jos rakennuskohteen perustusten rakentaminen on alkanut ennen 1.4.2011, perustusten aliurakoitsija ei voi soveltaa myyntiinsä käännettyä verovelvollisuutta. Sen sijaan samassa rakennuskohteessa 1.4.2011 jälkeen aloitettavaan sähköasennustöiden aliurakointiin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. (Rakennusalan käännetty verovelvollisuus 1.4.2011 alkaen 2010)

3.6 Käänteisen arvonlisäveron toteutuminen käytännössä

Verotilityksen keskittämisen pääurakoitsijatasolle arvioidaan tehostavan verotulojen kertymistä, sillä pääurakoitsijatason katsotaan olevan tavanomaista nuhteettomampaa ja tehokkaampaa taloushallinnolliselta kapasiteetiltaan. Kriittisin kohta käännetyn verovelvollisuuden verotuoton kannalta on kuitenkin pääurakoitsijoiden toiminta. Juuri pääurakoitsijan vilpillinen toiminta voisi aiheuttaa yksittäisen urakan osalta sen, että vero jää kertymättä koko rakennusurakan ja siihen liittyvän materiaalin osalta. Arvonlisäverotilitykset keskittyvät pääurakoitsijatasolle ja isojen petosten riski kasvaa. Mahdollista on myös että, aliurakoitsijoiden väärin perustein saadut palautukset lisääntyvät. (HE41/2010.)

Rakennusosalalle voimaan tuleva käännetty verovelvollisuus on poikkeus yleisen arvonlisäverojärjestelmän verovelvollisuudesta. Käännetty verovelvollisuus on pakottavaa säännöstöä, joten yritykset eivät voi esimerkiksi keskenään sopia verokäsittelystä. Rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta olisi kuitenkin hallituksen esityksen mukaan tarkoitus soveltaa rakennusyritysten välisissä liiketoimissa varsin laajasti erilaisiin rakennusalan palveluihin. Ostajan aseman tiukempi määrittely puolestaan kaventaa käännetyn verovelvollisuuden soveltamisalaa. Se on ollut selkeä tarkoitus, sillä käännetyn verovelvollisuuden ei ole haluttu kattavan kaikkia muidenkin alan yritysten mahdollisia satunnaisia rakentamispalveluiden myyntejä (Rakennusosalalle käännetty alv-velvollisuus 1.4.2011 alkaen N.d.)

Voimaan tuleva säädäntö vastaa pitkälti Ruotsissa 1.7.2007 voimaan tullutta lainsäädäntöä. Lainsäädännön voimassaolon aikana määriteltyjen tulkintatilanteita on jo kertynyt melkoinen määrä, joten näin ollen Ruotsin veroviranomaisten kannanottoja ja oikeusasteiden ratkaisuja tultaneen käyttämään apuna soveltuvuuden laajuuden määrittelyssä ja käytännön tilanteita ratkaistaessa. Haastavaksi tilanne saattaa muodostua alalla toimiville pienille ja keskisuurille yrityksille. Yksittäisten yritysten hallinnolliset kustannukset nousevat merkitsevästi, ja rahoitusvaikeuksilta tuskin välttyään. Koska kyseessä on oma-aloitteinen vero, vaikutukset saattavat ilmetä vasta vuosia liiketoimen jälkeen, jolloin myös seuraukset ovat saattaneet kumuloitua kestäättömiksi. Näiden toimien välttämiseksi verohallinnon ohjeistuksen kattavuudella on ratkaiseva merkitys (Mt.)

Mika Jokinen pohtii käännetyin verovelvollisuuden käyttöönottoa rakennuslalla Tilisanomissa (2/2010). Jokinen uskoo, että mikäli käännetty arvonlisäverovelvollisuus otetaan käyttöön rakennuslalla, negatiivista arvonlisäveroa säännöllisesti ilmoittavien yritysten lukumäärä saattaisi moninkertaisesti nykyisestä. Jokinen miettii myös, että Verohallinnolle tulisi olemaan erittäin haasteellista kontrolloida negatiiviset ilmoitukset asianmukaisesti ja hoitaa mahdollisten palautusten maksaminen joutuisasti. On erittäin suuri riski, että nykyisessä järjestelmässä arvonlisäveroja tilittämättä jättävät rikolliset ryhtyisivät ilmoittamaan negatiivista arvonlisäveroa perusteettomasti. Yritettäessä estää rikollinen toiminta yhdellä tavalla saatetaan luoda uusi keino harjoittaa rikollista toimintaa. (Jokinen 2010.)

Suomessa rakennuslalle tyypillinen piirre on, että pääurakoitsijat toimivat myös aliurakoitsijana ja päinvastoin. Jotta laskun laatija voisi päättää, laaditaanko lasku arvonlisäverollisena vai sovelletaanko myyntiin käännettyä verovelvollisuutta, tulee hänellä olla riittävän yksityiskohtaiset tiedot laskutettavasta hyödykkeestä ja laskuttavan yhtiön asemasta urakkaketjussa. Nykyään tällaista tietoa ei tarvita laskutuksessa, joten sitä ei myöskään toimiteta laskutuksesta vastaaville henkilöille. Ostolaskuja käsittelevillä henkilöillä puolestaan olisi oltava yksityiskohtaiset tiedot ostetuista

hyödykkeistä, jotta he voivat arvioida, onko vastaanotettu verollinen lasku laadittu arvonnäköveron osalta asianmukaisesti. Nykyiseen verrattuna sekin olisi täysin uusi vaatimus. Sekä myynti- että ostolaskuja koskevat tietovaatimukset edellyttäisivät merkittäviä muutoksia yritysten hallinnollisissa prosesseissa ja tietojärjestelmissä, mikä luonnollisesti merkitsisi lisäkustannuksia yrityksille. Laskun käsittelyä eivät myöskään nopeuttaisi tulkintaerimielisyydet myyntien ja ostojen arvonnäköverokäsittelystä. (Jokinen 2010.)

Käännetyin verovelvollisuuden soveltamisalaan kuuluvien rakentamispalvelujen määrittelemisen onnistuu arvonnäköverolaissa vain hyvin yleisellä tasolla, ja soveltamisalan tarkempi määrittelemisen jäisi käytännössä Verohallinnon ohjeistuksen varaan. Ruotsissa rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta on sovellettu 1.7.2007 lukien, ja sielläkin käytännössä kaikki merkittävimmät ongelmat ovat koskeneet juuri käännetyin verovelvollisuuden soveltamisalaa. Yhtenä esimerkkinä tulkintaongelmista voidaan mainita asennustoimitukset. Koska käännetty verovelvollisuus koskee vain palvelun myyntiä, tavaran myynti jää soveltamisalan ulkopuolelle. Tavaran myyntiin asennettuna sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, jos asennustyö on niin kattava, että toimituksessa on kysymys palvelun myynnistä. Jos asennuspalvelun osuus on vähäisempi, sovelletaan pääsäännön mukaista käsittelyä. Selvää on, että käytännössä tulkintatilanteiden määrä on lähes rajaton eikä tavallisimpienkaan tilanteiden ohjeistaminen ole helppo tehtävä. (Jokinen 2010.)

Kauppalehden artikkelissa (21.3.2011) Kimmo Koivikko kirjoittaa, että harmaan talouden torjuntaan kehitetystä rakennusalan käännetyistä arvonnäköverosta on tullut jo kirosana yrittäjien, tilitoimistojen ja veroasiantuntijoiden keskuudessa, vaikka verovelvollisuus ei ole vielä astunut voimaan. Yrittäjät ovat epätietoisia siitä, missä tilanteissa käännetty arvonnäkövero pitää noudattaa. Kysymyksiä herättää, mikä on rakentamispalvelu ja mikä ei, ja miten määritellään esimerkiksi satunnainen rakennuspalvelu. ”Joillekin satunnainen on kolme ja toisille 20.” Näin kommentoi Juha Laitinen PwC:n veroasiantuntija. Rajanvetoja on paljon ja

niitä on yrityksissä mahdotonta tulkita. Epävarmoissa tilanteissa laskut kiertävät yrityksissä edestakaisin eikä raha liiku. (Koivikko 2011.)

Peter Aho, toimitusjohtaja tilitoimisto Administerista, on sitä mieltä, että käännetyin verovelvollisuuden kustannukset hyötyyn nähden ovat suhteettomat. Käännetty arvonlisävero lyö eniten rehellisiä yrittäjiä eikä suinkaan kitke harmaata taloutta. Suurin epävarmuus on siinä, että ihmiset tekevät kirjaus- ja laskentavirheitä. Aho ennustaa, että tahattomia virheitä tehdään varmasti paljon. Koivikko toivoo malttia, sillä sitä vaaditaan nyt erityisesti verottajalta. Tahattomista virheistä ei saisi yrittäjiä rangaista, ja toisaalta virheen tahattomuutta voi olla vaikea todistaa. (Koivikko 2011.)

Myyjänä toimivalle elinkeinonharjoittajalle laissa asetettu ostajan toimintaa koskeva selonottovelvoite aiheuttaa haastavia selvittelytilanteita, jotka lain soveltamisen kannalta on välttämätöntä ratkaista. Ne välttämättömät selvitykset ja rajanvetokysymykset kuitenkin sitovat myyjän resursseja. Soveltamistilanteiden tapauskohtaisuuden vuoksi on todennäköistä, että elinkeinonharjoittajat ainakin tietyissä käytännön tilanteissa soveltavat lain menettelyjä myynteihinsä virheellisesti. Uudet säännökset tai verohallinnon ohje eivät sisällä minkäänlaisia tulkintaohjeita virheellisten arvonlisäverokäsittelyjen seuraamuksiin liittyen. (Salomaa & Holkeri-Kauppara 2010.)

4 PROJEKTILIIKETOIMINTA

Vaikka tutkimus projektiliiketoiminnasta on tieteenalana nuori, on maailmassa viety jo vuosituhansien ajan läpi erilaisia projekteja. Erityisen merkittävinä projekteina voitaisiin mainita esimerkiksi muutamia rakennushankkeita, joiden tuloksia on edelleen nähtävillä: pyramidit, monumentit, Rooman kaupunkien vedenjakelu- ja viemäriverkostot sekä linnoitukset. Muinaiset projektit, kuten pyramidien rakentaminen, vaativat valtavan määrän ihmisiä, joten myös valtavan määrän koordinoitua. Tuohon aikaan johtajia oli vain vähän, työvoimaan kuului orjia, pakkotyöläisiä ja köyhälistöä. Projektien läpiviemiseen kului aikaa jopa useita vuosikymmeniä. Kiireellisyystavoitteita tärkeämpinä tavoitteina olivat suunnittelulliset ja taiteelliset pyrkimykset. Vasta myöhemmin, 1500 – 1700 luvulla suurissa projekteissa alettiin soveltaa entistä enemmän insinööritieteellistä lähestymistapaa, samalla kun toteutusaikataulun merkitys korostui. (Artto, Karlos & Kujala 2006, 13–14).

Projekti

Projektilla on monia eri merkityksiä, ja sillä voidaan tarkoittaa kertaluontoista, monelle osapuolelle yhteistä tekijää tai toisaalta se voi tarkoittaa määrääaikaista organisaatiota, tavoitteellista, rajattua tehtävien jatkumoa tai ongelmaa, joka on aikataulutettu ratkaistavaksi. Yleisemmin projekti tarkoittaa joillekin johtamisympäristöä, jonka tehtävänä on toimittaa yksi tai useampia tuloksia rajatun liiketoimintasuunnitelman mukaan. Toisissa määritelmissä koristetaan projektin olevan ainutkertainen toimeksianto tiettyjen vaatimusten, esimerkiksi tavoitteiden, ajan, kustannusten ja laadun suhteen. (Artto ym. 2006, 24.)

4.1 Projektiliiketoiminnan tyypit

Toimitusprojekti

Kun tarkoituksena on ratkaisujen toimittaminen asiakkaalle, puhutaan toimitusprojekteista. Toimitusprojekti on tuotannon ja liiketoiminnan väline, jolla tuotetaan asiakkaalle arvoa välittömän asiakaskohtaisen ratkaisun avulla. Ratkaisu, joka toimitetaan asiakkaalle, voi olla esimerkiksi liiketoiminnan toimintatapojen uudelleenorganisointi uutta toimintatapaa tukevine tietojärjestelmineen tai vaikkapa asiakkaan tarpeisiin räätälöity ja suunniteltu valtameriristeilijä. Liiketoiminta poikkeaa toistuvaisluonteisesta sarjatuotannosta. Asiakkaan arvo lisää projektia toimittavalle yrityksellekin koituvaa arvoa, sillä asiakas on valmis maksamaan toimituksesta. (Artto ym. 18–19).

Toimitusprojektit ovat toistuvia toimenpiteitä, jotka toteutetaan projektitoimintamallilla niiden ainutkertaisuuden ja laajuuden vuoksi. Parhaimmillaan kysymyksessä voi olla hyvin iso toimitus kaukaiseen ympäristöön, mutta kyseessä voi olla myös muutaman viikon asennusprojekti. Pitkäkestoisesta ja vaativasta toimitusprojektista voidaan esimerkkinä käyttää paperikoneen toimitusprojektia asiakkaalle. Ostaessaan paperikoneen, asiakas ostaa yleensä toimittajalta myös toimituksen, asennuksen, käyttöönoton, henkilöstön koulutuksen ja sekä testiajot. Projektit ovat laajuudeltaan suuria ja kestävät usein vuodesta kahteen. (Kettunen 2003, 19.)

Toimitusprojektit tehdään poikkeuksetta ulkopuoliselle asiakkaalle, ja toimittajalla on tehtävään koulutettu henkilöstö, joka tekee toimitusprojekteja toinen toisensa jälkeen. Ominaispiirteenä toimitusprojekteille on, että siinä tehdään monenlaisia toimintoja yhteistyössä asiakkaan ja muiden toimittajien kanssa, ja tehtävät ovat usein rinnakkaisia, mikä vaatii projektipäälliköltä erityistä tarkkuutta ja täsmällisyyttä.

Toimitusprojektien erityispiirteitä:

- Projektit ovat toistuvaa toiminta, mutta asiakkaan ja asennusympäristön osalta ainutlaatuisia.

- Projektit ovat kooltaan hyvin vaihtelevia, aina muutamista viikoista jopa useisiin vuosiin.
- Projektit ovat usein ulkomailla.
- Projektiin osallistuu usein hyvin monia toimittajia, joiden yhteistyönä toimitus tapahtuu.
- Projektin asiakkaana on aina ulkopuolinen taho.
- Projektit sisältävät paljon erilaisia tehtäviä, jotka ovat usein rinnakkaisia. (Kettunen 2003, 20.)

Investointiprojekti

Investointi- ja toimitusprojekteista puhuttaessa voidaan tarkoittaa periaatteessa samaan lopputulokseen tähtäävää asiaa, mutta kyse on kuitenkin kahdesta erilaisesta projektista ja kahdesta projektityypistä. Investointiprojektin toteuttaa asiakas, joka investoi kyseiseen projektiin, joka tuloksena syntyy toteutettu tuote. Asiakas valmistautuu projektiin perusteellisilla tavoitemäärittelyillä, toteutettavuusanalyseilla, investointilaskelmilla ja muilla selvityksillä, sillä se odottaa investointiprojektilta merkittäviä hyötyjä. Investoinnin hyötyjen toteutuminen myös tarkoittaa, että asiakas on kiinnostunut ohjaamaan ja seuraamaan projektin etenemistä. Asiakas perustaa tätä varten oman projektin ja projektiorganisaation, jolla on projektisuunnitelma ja projektipäällikkö. Asiakkaan projektiorganisaation toiminta keskittyy oikeanlaisten sopimusten neuvottelemiseen ja laatimiseen sekä toimitusten valvontaa varsinkin, jos se hankkii projektin työn suurelta osin yrityksen ulkopuolelta. (Artto ym. 2006, 21)

Toimittajalla tai alihankkijalla on puolestaan toimitusprojektin näkökulma asiakkaan projektiin. Toimitusprojektin tekeminen on toimittajalle liiketoiminnan muoto, tuotantotoimintaa, johon on sidottuna arvokkaita resursseja ja johon kohdistuu tuotto-odotuksia. Arvon tuottaminen asiakkaalle ja siitä vastineeksi määritelty hinta kiinnostaa toimittajaa. Sen lisäksi toimittajan intressinä on projektin kustannustehokas toteutus, sillä kustannusten säästäminen lisää toimittajan projektista saamaa katetta. Projektitoimittaja perustaa oman toimitusprojektin, nimeää tälle

projektipäällikön ja projektiorganisaation sekä laatii oman projektisuunnitelman. (Artto ym. 2006, 22.)

Kehitysprojektit

Kehitysprojektit ovat yleensä yrityksen sisäisiä ja lähtevät liikkeelle yleensä joko kehitysideasta tai johdon asettamasta toimeksiannosta. Tavoitteena on kehittää yrityksen toimintaa sisäisesti tai ulkoisesti. Kehitysprojektien erityispiirteenä on, että yleensä ihmiset toimivat niissä oman työnsä ohella ja voivat käyttää (ehkä projektipäällikköä lukuun ottamatta) hankkeeseen vain osan työajastaan. Tyypillisiä kehitysprojekteja ovat muun muassa:

- organisaation uudistaminen ja käyttöönotto
- uuden tuotteen tuotteistaminen ja lanseeraus
- uuden tuoteidean kehittäminen valmistukseen soveltuvaksi
- tietojärjestelmien käyttöönotto
- yritysosaston tai fuusion mukanaan tuoma organisaatioiden sulautus
- yrityksen toiminnan osaprosessin kehittäminen tai muuttaminen
- uuden myyntikanava avaaminen
- muutto uusiin toimitiloihin. (Kettunen 2003, 17.)

Yrityksissä ja yhteisöissä sisäiset kehitysprojektit ovat yleisesti käytetty toimintatapa. Kaikki hankkeet, jotka eivät kuulu normaaleihin organisaation työruutuihin, tehdään yleensä projektien kautta. Kehitysprojekteja on kahdenlaisia ja ne eroavat toisistaan toteuttamisen suhteen. Kehitysprojekti tehdään täysin sisäisesti, ja yrityksen tai yhteisön oma henkilöstö toteuttaa projektin aina tarpeen tunnistamisesta toteutukseen saakka, tai kehitysprojektit toteutetaan kokonaan tai osittain ulkopuolisen avun voimin. Tällaisissa hankkeissa kehitysidea tai osa toteutuksesta voi tulla ulkopuoliselta konsultti- tai palveluyritykseltä. Kun projekti tehdään täysin sisäisesti, kommunikointi on yleensä helpompaa ja projektille asetettavat tavoitteet ja aikataulut voidaan suhteuttaa helpommin muihin samaan aikaan työn alla oleviin töihin. Lisäksi osallistuvat ihmiset tuntevat toimintaympäristön hyvin. Ulkopuolisen tahon kanssa projekti viedään yleensä läpi huomattavasti ripeämmällä tahdilla, sillä palveluista maksetaan ja konsultti- ja palveluyritykset haluavat sitoa henkilöstöään projekteihin yleensä

täysipäiväisesti hankkeen ajaksi. Se vaikuttaa osaltaan myös hankkeen läpimenoaikaan, eli se toteutetaan nopeammin. Ulkopuolisen kanssa enemmän aikaa kuluu toimintaympäristön kuvaamiseen, osallistujien perehdyttämiseen sekä palavereihin kuin pelkästään sisäisesti tehtävissä projekteissa. (Kettunen 2003, 17–19.)

Tutkimusprojektit

Tutkimusprojektien ideointi ja suunnittelu tehdään yleensä etupainotteisesti, sillä tutkimusprojektit käynnistyvät yleensä vasta, kun hankkeen rahoitus on turvattu. Tutkimustyötä tehdään paljon yrityksissä, joiden sisällä tutkimushankkeet tähtäävät konkreettisiin tuoteideoihin tai -aihioihin, joiden lopputuloksena odotetaan tuotantoon soveltuvia tuotteita tai nykyisten tuotteiden jatkokehitykseen liittyviä ideoita. Korkeakouluissa, yliopistoissa, ammattikorkeakouluissa ja tutkimusyhteisöissä tehtävän tutkimuksen tavoitteena on saavuttaa tieteellisiä tutkimustuloksia eli ei niin konkreettisia lopputuloksia kuin yleensä yritysmaailman tutkimushankkeissa. Ulkopuolisen rahoituksen ehdoilla eletessä on tehtävä tutkimustyötä asiakkaan eli rahoittajan antamin suuntaviivoin, mutta kuitenkin tieteellisiä tutkimusmenetelmiä kunnioittaen. Ulkopuolinen asiakas vaatii yleensä myös tiukempaa aikataulua ja välituloksia. (Kettunen 2003, 21.)

Lähes poikkeuksetta tutkimus- ja kehitysprojektit merkitsevät investointia asiaan, jonka hyötyjä, tuloksia ja myös kokonaiskustannuksia on vaikea ennakoida. Se ei kuitenkaan tarkoita sitä, että projekteille tyypillisestä tavoitteellisuudesta tai suunnitelmallisuudesta pitäisi tinkiä. Niin tuotanto- kuin kehitystyyppisenkin toiminnan menestystekijöitä ovat oikeisiin asioihin keskittyminen ja tehokkaiden toimintatapojen soveltaminen. (Artto 2008, 24.)

4.2 Projektinhallinta

Keskeisin haaste projekteille on niiden onnistuminen päämäärän, odotusten ja vaatimusten mukaisesti. Monet erilaiset tekniset, sosiaaliset ja taloudelliset asiat vaikuttavat onnistumiseen, mutta projektinhallinta ja sen tilanteeseen soveltuvat johtamistavat ja menetelmät ovat yhteistä kaikkien projektien

onnistumiselle. Artto ja muut (2006) määrittelevät projektinhallinnan käsitteen seuraavasti: "Projektinhallinta on tavoitteiden ja päämäärän saavuttamiseen tähtäävien johtamistapojen soveltamista." Kaikki tiedot, taidot, menetelmät ja työkalut, joita projektin tavoitteiden ja päämäärän saavuttamisessa tarvitaan, kuuluvat johtamistapa-käsitteeseen. Sovellettavat johtamistavat ja niiden painotus voivat vaihdella projektin aikana eri vaiheissa. (Artto ym. 2006.)

Projektin sidosryhmien tarpeiden ja odotusten tyydyttäminen liittyy projektin tavoitteiden ja päämäärien saavuttamiseen. Sidosryhmiä ovat kaikki projektin eri osapuolet, joihin projektilla on vaikutusta tai joilla on mahdollisuus vaikuttaa projektiin ja sen onnistumiseen. Usein sidosryhmien tarpeiden ja odotusten täyttäminen vaatii erilaisten ja keskenään mahdollisesti ristiriidassakin olevien vaatimusten tasapainottamista. Onnistuminen vaatii kaikkien sidosryhmien tarpeiden ja odotusten huomioon ottamista, vaikka projektin päämäärä palveleekin projektin asiakkaan tavoitteita. Projektinhallintaan kuuluu:

- projektin kokonaisuuden hallinta,
- laajuuden hallinta,
- aikataulun hallinta,
- kustannusten hallinta,
- resurssien ja henkilöstön hallinta,
- viestintä eli kommunikaation hallinta,
- riskienhallinta,
- hankintojen hallinta ja
- laajuuden hallinta. (Artto 2008, 35–37.)

Projektin päätyttyä tulee siitä laatia loppuraporttiin. Loppuraportin tarkoituksena on antaa projektiryhmälle ja asiakkaalle yhteenveto onnistumisesta. Dokumentti kertoo projektin läpiviennin sekä onnistumiset ja epäonnistumiset. (Kettunen 2003, 27.)

5 RAMBOLL FINLAND OY

Ramboll Finland Oy (myöh. Ramboll) on suunnittelu- ja konsulttialan toimisto, joka tarjoaa suunnitteluun, rakentamiseen, tuotekehitykseen ja ylläpitoon liittyviä konsultti- ja asiantuntijapalveluita talo-, infra-, teollisuus-, energia- sekä vesi- ja ympäristötoimialoilla ja johdon konsultoinnissa. Ramboll Finland kuuluu osana Ramboll Groupiin. Ramboll Group on perustettu vuonna 1945 ja Groupissa on noin 9 000 työntekijää 20:ssä eri maassa. Rambollin päämarkkina-alueet ovat Pohjois-Eurooppa, Intia, Venäjä ja Lähi-itä. Ramboll säätiö on Ramboll Groupin pääomistaja. Sen tavoitteena on edistää yhtiön ja sen henkilökunnan kehittämistä pitkällä tähtäimellä. Kaikki kehittämistoimet tähtäävät taloudelliseen ja liiketoiminnalliseen hyötyyn yrityksen, työntekijöiden sekä yhteiskunnan hyväksi. Groupin liikevaihto vuonna 2009 oli 5,5 MRD tanskan kruunua. (Ramboll yritysesite.)

Ramboll Finlandin perustana on vuonna 1962 perustettu entinen Viatek, joka kuului ruotsalaiseen Scandiaconsult-konserniin. Vuonna 2003 Scandiaconsult ja Ramboll yhdistyivät, jolloin yrityksestä tuli osa Ramboll-konsernia. Ramboll on laajentunut Suomessa varsinkin 2000-luvun aikana yritysostoin. Suomessa on noin 1 200 työntekijää 25:llä eri paikkakunnalla. Jyväskylässä Ramboll toimii teollisuuden alalla, infra-toimialalla ja talonrakennuksessa. Työntekijöitä on Jyväskylässä noin 130 henkilöä. Liikevaihto vuonna 2009 oli 8,9 miljoonaa euroa. Ramboll on Suomessa toiminut suunnittelijana monissa isoissa hankkeissa, muun muassa Särkijärven eritasoliittymä Tampereella valtateiden 3 ja 9 varrella ja Tiehallinnon E18 Muurla-Lohja moottoritiehanke. Teollisuuden puolella voidaan mainita Neste Oilin Porvoon jalostamon Tuotantolinja 4:n sähkösuunnittelu ja Ruotsissa Södertäljessä Igelsta biopolttoainelaitoksen sähkö-, automaatio- ja instrumentointisuunnittelu. (Mt.)

Rambollissa kaikki työ pyörii projekteissa. Suurin osa kaikista projekteista on toimitusprojekteja, jotka suurimmaksi osaksi tehdään ulkopuoliselle asiakkaalle. Jonkin verran tehdään myös Ramboll Groupin yhteisiä projekteja,

tällöin saattaa olla että laskuttava asiakas esimerkiksi Ramboll Tanska tai Ramboll Ruotsi. Jonkin verran on tietysti myös sisäisiä ja kehitysprojekteja. Projektit tarvitsevat yleensä projektin vetäjän, projektipäällikön, ja isommissa projekteissa myös projektiryhmän. Toimitusprojekteissa laskutus on yleensä sidottu joko aikaan tai tulokseen. Eli laskutetaan joko säännöllisesti jonkin ajanjakson välein tai kun projekti valmistuu ja isommissa projekteissa, kun jokin projektin osa valmistuu. Joskus voidaan laskuttaa myös jo hieman ennakoon, eli esimerkiksi voidaan laskuttaa 5 prosenttia kauppasummasta heti tilattaessa. (Tuovinen 2010.)

Teollisuuden toimialalla Ramboll on usein mukana juuri asiakkaan investointiprojektissa. Automaatio ja sähkö –yksikössä, kun tehdään yleisesti automaatio-, instrumentointi ja sähkösuunnittelua asiakkaan investointiin, toisinaan myös vasta asiakkaan alihankkijan toimittamaan järjestelmään. Esimerkiksi Igelsta biopolttoainelaitos Ruotsissa oli Söderenergi AB:n investointi, jonne Foster Wheeler Energia Oy toimitti kattilalaitoksen, jonka sähköistys, instrumentointi ja automaatio perus-, hankinta- ja toteutussuunnittelu sekä asennusvalvonta toteutettiin Rambollin Automaatio ja sähkö –yksikössä. (Tuovinen 2010.)

6 KÄÄNTEINEN ARVONLISÄVEROTUS RAMBOLL FINLAND OY:SSÄ

Hallituksen esityksen mukainen käännetty arvonlisäverovelvollisuus rakennusalaalla sulkee ulkopuolelle rakennus- ja rakennesuunnittelun sekä muut insinööripalvelut ja teknisen suunnittelun. Tämän vuoksi Rambollissa ei pitäisi tulla eteen tilannetta, jossa pitää ottaa huomioon rakennusalan käännetty verovelvollisuus. (Sarsila-Etelämäki 2011.)

Rakentamispalvelu on määritelty arvonlisäverolain 31 §:n 3 momentissa, sen mukaan rakentamispalvelua on kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen ja tällaiseen työhön liittyvä suunnittelu, valvonta ja muu niihin verrattava palvelu. Hallituksen esityksessä laeiksi Eduskunnalle arvonlisäverolain muuttamiseksi (HE 41/2010) mainitaan, että käännetyn verovelvollisuuden ulottaminen AVL 31 §:n 3. momentin kohdassa 2 tarkoitettuihin rakennusten suunnittelu ja valvontapalveluihin ei ole tarpeellista. Myöskään arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan sanamuoto ei sitä tue. (HE41/2010.)

Ramboll suunnittelee paljon muun muassa teiden rakennuttamisia, ja esimerkiksi ”Särkijärven eritasoliittymän rakennuttaminen” projektin nimenä saattaa kuulostaa siltä, että ehdottomasti täytyisi soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. Ramboll toimi eritasoliittymän ja liikennejärjestelyjen rakennuttajakonsulttina. Ramboll on vastannut myös massalogistiikan ja koko projektin koordinoinnista, katujen ja vesihuoltoverkoston rakennesuunnittelusta, hulevesiselvityksistä, hulevesien viemäroinnin suunnittelusta, liikenteenohjauksen ja työaikaisten liikennejärjestelyjen suunnittelusta ja IKEA:n geo-, alue- ja hulevesisuunnittelusta. Tässä tapauksessa rakennuttaminen - nimestä huolimatta - tarkoittaa pelkästään muun muassa suunnittelua, valvontaa ja koordinointia. (Särkijärven eritasoliittymä.)

Rambollissa puhutaan myös yleisesti maastotöistä, jotka pitävät sisällään muun muassa porakonekaivauksia, paino- ja heijarikaivauksia, mittauksia ja koekuoppien kaivauksia. Näissäkään tilanteissa ei kuitenkaan sovelleta käännettyä verovelvollisuutta, sillä kaivaukset ja muuta maastotyöt ovat erilaisia tutkimuksia, jotka tehdään suunnittelua varten. (Sarsila-Etelämäki 2011.)

Varsinkin isoissa rakennuttamisprojekteissa projektin läpi kulkee paljon alihankintalaskutusta. Osa laskuista saattaa sisältää sellaista laskutusta, jota pidetään verottajan ohjeistuksen mukaisena rakentamispalveluna. Näissä tilanteissa pitää tarkastaa, että lasku on yrityksen kannalta oikean sisältöinen. Sama yritys voi laskuttaa vastaavasta työstä jotain toista yritystä, joka myy rakentamispalvelua ja on rakentamispalveluistaan käänteisesti arvonlisäverovelvollinen, jolloin sen yrityksen täytyy laskuttaa rakentamispalveluistaan käänteisesti ilman arvonlisäveroa. Rambollille osoitetun laskun tulee kuitenkin sisältää arvonlisäveroa 23 prosenttia. (Sarsila-Etelämäki 2011.)

Ramboll on monissa hankkeissa mukana konsulttina tekemässä tilaajalle (rakennuttajalle) yksittäisen hankkeen yksityiskohtaisia suunnitelmia ja kaupallisia asiakirjoja, kuten urakkatarjouspyyntökirjeitä, urakkahintakaavakkeita ja urakkaohjelmia. Myyjän tulee asiaan kuuluvaa huolellisuutta noudattaen selvittää, täyttääkö ostaja käännetyt verovelvollisuuden edellytykset. Rakennuttajan tarvitsee ilmoittaa konsultille, tässä tapauksessa Rambollille, kuuluvansa käännetyt arvonlisäveromenettelyn piiriin ja Rambollin tulee huomioida asiakirjoissa käännetty arvonlisäverovelvollisuus. (Sarsila-Etelämäki 2011.)

7 POHDINTA

Kun aloin perehtymään rakennusalan käänteiseen verovelvollisuuteen, olin lähes varma, että myös Rambollilla tulee vastaan tilanteita, joissa on sovellettava käänteistä verovelvollisuutta. Tässä suhteessa erehdyin, sillä verottajan ohjeistuksen mukaisesti, suunnittelu- ja konsultointi jää kokonaan käännetyin verovelvollisuuden ulkopuolelle toimialasta riippumatta.

Arvonlisäverolaissa ei ole vaatimuksia sille, että myyjän tulisi harjoittaa tiettyntyyppistä toimintaa, jotta käännetty verovelvollisuus soveltuisi.

Ratkaisevaa on palvelun laji ja ostajan edellytysten täyttyminen.

(Rakennusalan käännetty verovelvollisuus 1.4.2011 alkaen 2010.)

Tarkoituksena oli myös tehdä malli tai kaavio, josta voisi tarvittaessa tarkistaa vaatiiko lasku jotain erityisiä merkintöjä ja huomioita tehtäessä laskua käänteisen verovelvollisuuden perusteella. Tämä osoittautui tarpeettomaksi, sillä Rambollilla tuskin tulee tilannetta, jossa sitä tarvitsisi. Keskustelut Rambollin kirjanpitoapäällikön, Unka Sarsila-Etelämäen, kanssa osoittivat, että olimme kumpikin tahoillamme tulleet samaan tulokseen käänteisen arvonlisäveron täyttymisen edellytyksistä Rambollissa.

Olen huomannut, että asiat eivät välttämättä ole aina sitä, miltä ne kuulostavat. Rambollilla puhutaan rakennuttamisesta ja maastotöistä, jotka nimen perusteella kuulostavat rakennuspalveluilta. Näin ei kuitenkaan ole, kun asioihin perehtyy syvemmin.

Toteutin tämän tutkimuksen yrityksessä, jossa olen töissä ja tutkin asiaa oman työnkuvani perusteella projektiassistenttina suunnittelu- ja konsulttialan yrityksessä. Mikäli tämä tutkimus olisi tehty rakennusalan yrityksessä, olisi tutkimustuloksissa varmasti enemmänkin miettimisen aihetta. Varsinkin pienissä ja keskisuurissa yrityksissä tämä tulee aiheuttamaan suuria haasteita mietittäessä milloin työ on rakentamispalvelua ja milloin työn ostaja on rakentamispalvelujen myyjä. Myös taloushallinnon ohjelmistoja täytyy päivittää

siten, että pystytään seuraamaan eri verokantojen, myös verottomien myyntien arvoa.

Käänteisen arvonlisäveron käyttöönoton myötä tilikartta vaatii päivittämisen, jotta arvonlisäverolaskelmat saadaan oikeiksi ja uusi kausiveroilmoitus tulee täytettyä. Kirjanpidollisesti rakentamispalvelujen myyjällä ei ole ongelmia lähettämänsä laskun kirjaamisessa, mikäli ostaja on ilmoittanut oikeat tiedot arvonlisäveroratkaisun pohjaksi. Lisähaasteen tähän tuo vielä siirtymäsäännös keväällä 2011, jonka mukaan kunkin erillisen aliurakan todellinen aloittamishetki määrää arvonlisäverokäsittelyn eli se, onko aliurakka aloitettu ennen vai jälkeen 1.4.2011. (Rekola-Nieminen 2011.)

Verottajan ohjeistuksessa on havaittavissa muutamia seikkoja siitä, että kirjoittaja ei ole ollut ihan täysin perillä siitä, mitä rakennustyömaalla tarkalleen ottaen tehdään. Tästä esimerkkinä voisi mainita muun muassa, että rakennustelineiden pystytys on rajattuna käännetyn verovelvollisuuden ulkopuolelle. Perusteluna tälle on, että ne ovat tilapäisiä rakennelmia eikä niistä siten muodostu kiinteistön osia. Sama ratkaisu koskee myös tilapäisiä taukotupia ja toimistoja työmaalla. Jokaisella työmaalla varmasti näitä tarvitaan ja juuri näitä pystyttämässä saattaa olla aliurakoitsija, joka on sekaantunut harmaaseen talouteen.

Toisena seikkana voisi mainita verottajan tekemän muutoksen ohjeistukseensa käännetystä verovelvollisuudesta rakennuslalla. Alun perin ohjeistuksessa luki betonin kuljettamiseen liittyen: ”Betonin myyntiä kuljetettuna kohteeseen, siten että se puretaan rännillä, hihnapurkuna tai suoraan vastaanottosuppiloon, pidetään tavaran myyntinä. Jos betoni siirretään puomistolla pumppaamalla, sitä pidetään rakentamispalveluna.” Tästä on ilmeisesti tullut Verottajalle niin paljon kyselyjä ennakkoon, että Verottaja päätti muuttaa ja selkeyttää ohjeistustaan tästä asiasta.

Koska tämä tutkimus on toimintatutkimuksen kaltainen tapaustutkimus, eivät tulokset ole yleistettävissä. Tämä tutkimus voitaisiin toki toteuttaa vastaavassa suunnittelu- ja konsulttialan yrityksessä samanlaisena ja voitaisiin olettaa, että

tutkimustulokset pysyisivät samanlaisina sillä Hallituksen esityksessä laeiksi Eduskunnalle arvonlisäveron muutoksista (HE 41/2010) mainittiin, että suunnittelu- ja valvontatyöt ovat suljettu rakennusalan käännetyin arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle. Kuitenkin tilanne jokaisen yrityksen kohdalla pitää katsoa tilanteen mukaan erikseen, sillä Hallituksen esitys ei sulje mitään toimialaa erikseen käännetyin verovelvollisuuden ulkopuolelle. Myös Rambollin kohdalla tilanne voi muuttua joidenkin hankkeiden tai mahdollisesti yritysostojen kautta. Ramboll on viime vuosien aikana laajentanut toimialaansa yritysostoin. Mikäli yritys tuottaa myös rakentamispalvelua, muutoin kuin satunnaisesti, käännetty verovelvollisuus voi toteutua myös sellaisessa yrityksessä, jossa pääosin tehdään suunnittelua.

Reliaabelius ja validius kvalitatiivisissa tutkimuksissa ovat saaneet erilaisia tulkintoja, yleensä nämä termit kytketäänkin kvantitatiiviseen tutkimukseen. Tapaustutkimuksen tekijä voi ajatella, että kaikki ihmistä ja kulttuuria koskevat kuvaukset ovat ainutkertaisia eikä siten perinteiset luotettavuuden ja pätevyyden arvioinnit tule kysymykseen. (Hirsijärvi ym. 2003.)

LÄHTEET

Artto, K., Martinsuo, M. & Kujala, J. 2006. Projektiliiketoiminta. 2. painos. Helsinki: WSOY Oppimateriaalit.

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501. Viitattu 25.1.2011.
<http://www.finlex.fi/>. ajantasainen lainsäädäntö.

Euroopan Unionin ehdotus neuvoston kriteeriksi. 2006/112/EY. 29.9.2009.
<http://www.europarl.europa.eu/>. Viitattu 25.1.2011.

HE 41/2010. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain muuttamiseksi. 9.4.2010. www.finlex.fi. Viitattu 25.4.2011.

Hirsijärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2005. Tutki ja Kirjoita. 11. painos. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.

Hyttinen, P. 2011. Arvonlisäverotuksen ajankohtaiskatsaus. Koulutusmateriaali. PwC

Jokinen, M. Käännetty arvonlisäverovelvollisuus rakennusalaalla. Tilisanomat 2/2010.

Kettunen, S. 2003. Onnistu projektissa. Helsinki: WSOY.

Klemola, A. 2010. Ajankohtaista arvonlisäverotuksesta. Koulutusmateriaali. PwC.

Koivikko, K. Aprillipäivä ei unohdu. Kauppalehti. 21.3.2011.

Rakennusalaalle käännetty alv-velvollisuus 1.4.2011 alkaen. N.d. Artikkelin PwC:n sivustolla. <http://www.pwc.com/fi/fi/verokonsultointi/alv/>. Viitattu 27.3.2011.

Igelsta biopolttoainelaitos. N.d. Ramboll Finland Oy. <http://www.ramboll.fi/> Projektit. Viitattu 2.4.2011.

Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus 1.4.2011 alkaen. 23.3.2010. Verohallinto. <http://www.vero.fi/>. Viitattu 25.1.2011 ja 12.4.2011.

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

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto, verkkojulkaisu. Tampere. <http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/>. Viitattu 30.4.2011.

Sarsila-Etelämäki, U. 2011. Kirjanpito-päälikkö. Ramboll Finland Oy. Avoin haastattelu 25.2.2011 ja 23.3.2011.

Särkijärven eritasoliittymä. n.d. Ramboll Finland Oy. <http://www.ramboll.fi/> Projektit. Viitattu 2.4.2011.

Talousrikostutkinnan tila, työryhmän loppuraportti. 23.6.2004. Sisäasiainministeriö. <http://www.intermin.fi/>. Viitattu 25.4.2011.

Tuovinen, E. 2010. Project Controller. Ramboll Finland Oy. Haastattelu 10.12.2010.

Ulkomaalaisen rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. 1.4.2010. Verohallinto. <http://www.vero.fi/>. Viitattu 25.1.2010.

Ylemmän AMK-tutkinnon metodifoorumi. N.d. Virtuaali ammattikorkeakoulu. <https://www.amk.fi/opintojaksot/0709019/1193463890749>. Viitattu 30.4.2011.

Yritysesittely. N.d. Ramboll Finland Oy. Viitattu 23.2.2011.

Äärilä, L. & Nyrhinen, R. 2010. Arvonlisäverotus käytännössä. Viitattu 6.1.2010. <http://www.jamk.fi/kirjasto>, Nelli-portaali, WSOYpro.