
**RAKENTAMISPALVELUIDEN KÄÄNTEINEN
ARVONLISÄVEROTUS PIENEN YRITYKSEN
NÄKÖKULMASTA**



Ammattikorkeakoulun opinnäytetyö

Liiketalouden koulutusohjelma

Visamäki, 9.10.2012

Eeva Hyvätti



VISAMÄKI
Liiketalouden koulutusohjelma
Laskentatoimen ja rahoituksen suuntautumisvaihtoehto

Tekijä	Eeva Hyvätti	Vuosi 2012
Työn nimi	Rakentamispalveluiden käänteinen arvonlisäverotus pienen yrityksen näkökulmasta	

TIIVISTELMÄ

Tämän opinnäytetyön toimeksiantajayritys oli tilitoimisto Lavit Oy. Työssä käsiteltiin rakentamispalveluiden käänteistä arvonlisäverotusta, joka astui Suomessa voimaan 1.4.2011. Tutkittiin, kuinka käänteinen arvonlisäverotus on koettu ja miten se on onnistunut pienen yrittäjän näkökulmasta. Työssä selvitettiin myös käänteisen arvonlisäverotuksen vaikutuksia yrityksen kassavirtaan.

Rakentamispalveluiden käänteisellä arvonlisäverotuksella pyritään pienentämään rakennusalaalla esiintyvää harmaata taloutta. Uutena lakimuutoksena sitä kehitellään ja parannellaan jatkuvasti. Tilitoimistolle selvitettiin pienen yrityksen kokemuksia ja ajatuksia tästä lakimuutoksesta. Sen vaikutukset yrityksen kassavirtaan ovat tarpeellisia sekä tilitoimistolle että itse yritykselle. Lavit Oy:llä on tällä hetkellä vain muutama asiakasyritys, joihin tätä käännettyä arvonlisäverotusta sovelletaan. Sen asiakaskuntaan kuuluu todennäköisesti enemmän tällaisia yrityksiä tulevaisuudessa. Tutkimuksen tarkoituksena oli antaa toimeksiantajayritykselle tietoa, josta olisi hyötyä tulevaisuudessa. Kvalitatiivinen tutkimus toteutettiin teema-haastattelujen avulla. Haastateltavina olivat Lavit Oy:n pieni asiakasyrittäjä sekä tämän yrityksen kirjanpitäjä.

Tutkimuksen mukaan lakimuutos on aiheuttanut pääosin positiivisia ajatuksia. Tähän mennessä kertyneiden kokemusten mukaan sen katsotaan toteuttaneen tarkoitustaan. Käänteisen arvonlisäverotuksen negatiivisista vaikutuksista yrityksen kassavirtaan oltiin huolissaan. Tutkimuksesta selvisi, ettei lakimuutoksen vaikutus yrityksen kassavirtaan ole aina negatiivinen. Työn tulokset eivät ole yleistettävissä, koska haastateltu otos oli suppea. Tulokset antavat esimerkkitapauksen tutkittavasta tapauksesta.

Avainsanat harmaa talous, käännetty arvonlisäverovelvollisuus, rakennusala

Sivut 45 s. + liitteet 4 s.

VISAMÄKI
Degree Programme in Business Economics
Accountancy and Finance

Author Eeva Hyvätti **Year** 2012

Subject of Bachelor's thesis The reverse charge in value added taxation in construction services from the perspective of a small business

ABSTRACT

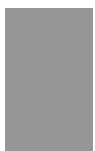
The client of this thesis was the accounting company Lavit Ltd. The thesis describes the reverse charge in value added taxation in construction services. It came into effect in Finland on 1.4.2011. It was researched how the reverse value added tax has succeeded and how the entrepreneur of a small business has felt about it. The thesis also studied the effects of the tax on the company cash flow.

The idea is to diminish the grey economy of the construction sector with the help of the reverse charge in value added taxation. It is developed and improved constantly because it is a new amendment. The experiences and thoughts of the small company about this amendment were examined to the accounting company. The effects of it on the cash flow are necessary information to the accounting company and to the company itself. Lavit Ltd has only a few clients that apply this reverse value added tax. There will probably be more clients like that in the future. The purpose of this thesis was to give information that would be useful in the future to the client. The qualitative research was made with the help of theme interviews. The interviewees were the small client entrepreneur of Lavit Ltd and his accountant.

According to the results of the study the amendment has brought mostly positive thoughts. So far it has carried out its purpose. There was a concern about the negative impacts of the reverse value added tax to the company's cash flow. The result proved that the impact of the amendment is not always negative to the company's cash flow. The results of this study can't be generalized because of the limited sample. The results give an example of the case under examination.

Keywords grey economy, reverse charge in value added taxation, construction business

Pages 45 p. + appendices 4 p.



SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	1
1.1	Rakentamispalveluiden käänteisen arvonlisäverotuksen taustaa.....	1
1.2	Työn tavoitteet ja tutkimusongelma.....	2
1.3	Tutkimusmenetelmät.....	3
1.4	Työn rakenne.....	3
2	ARVONLISÄVERO.....	4
2.1	Arvonlisäverotuksen perusidea.....	5
2.1.1	Verollinen myynti.....	6
2.1.2	Veron peruste ja verokanta.....	6
2.1.3	Vähennettävä vero.....	7
2.1.4	Veron maksaminen.....	9
2.2	Verovelvollisuus.....	9
2.2.1	Vähäinen liiketoiminta.....	10
2.2.2	Ulkomaankauppa.....	10
2.3	Käännetty arvonlisävero.....	12
2.4	Käännetty arvonlisäverovelvollisuus.....	14
3	RAKENNUSTOIMIALA SUOMESSA.....	15
3.1	Rakentamisen määritelmä.....	15
3.2	Urakointiketjut.....	16
3.3	Rakennustoimialan ongelmat.....	20
4	KÄÄNTEINEN ARVONLISÄVERO RAKENNUSALALLA.....	22
4.1	Käänteinen arvonlisäverotus muissa maissa.....	22
4.1.1	Belgia.....	22
4.1.2	Alankomaat.....	22
4.1.3	Itävalta.....	23
4.1.4	Saksa.....	23
4.1.5	Ruotsi.....	23
4.1.6	Unkari.....	24
4.1.7	Irlanti.....	24
4.2	Rakennusala ennen käänteistä arvonlisäverotusta.....	24
4.2.1	Harmaan talouden ongelmat.....	25
4.2.2	Ulkomaalainen työvoima rakennusalalla.....	27
4.3	Tavoitteet.....	28
4.4	Laskutus käänteisellä arvonlisäverolla.....	28
4.5	Käänteisen arvonlisäveron ilmoittaminen.....	33
4.6	Käänteisen arvonlisäverotuksen edut ja epäkohdat.....	33
5	TUTKIMUS KÄÄNTEISESTÄ ARVONLISÄVEROSTA RAKENNUSALALLA	
	35	
5.1	Tutkimuksen muoto.....	35
5.2	Tutkimuksen toteutus.....	35
5.3	Tutkimustulokset.....	37

6	JOHTOPÄÄTÖKSET	40
7	YHTEENVETO	42
	LÄHTEET	43

Liite 1	Haastattelukysymykset kirjanpitäjälle
Liite 2	Haastattelurunko haastateltavalle yritykselle
Liite 3	Kausiveroilmoitus 2012

1 JOHDANTO

1.1 Rakentamispalveluiden käänteisen arvonlisäverotuksen taustaa

Rakennustoimialalla harmaata taloutta esiintyy runsaasti ja sen määrä on ollut kasvavaa. Talousrikollisuuden kanssa se aiheuttaa Suomessa suuria vahinkoja. Talousrikokset rakennusalalla kuluttavat suuren määrän resursseja, jotka ovat haaste verohallinnolle, poliisille ja tuomioistuinlaitokselle. (HE 41/2010 vp, 3.)

Verohallinto aloitti Rakennusalan verovalvontahankkeen vuonna 2008. Se suunnattiin harmaan talouden torjumiseen, ulkomaisen työvoiman valvonnan kehittämiseen ja uusien valvontamenetelmien käyttöönottoon. Tämä Raksa-hanke toteutettiin vuosina 2008–2011. Sen toteuttivat verohallinto, muut viranomaiset ja sidosryhmät yhteistyössä. Hankkeen puitteissa verotarkastajat ja viranomaiset tekivät paljon tehostettuja tarkastuksia. Tarkastukset kohdistuivat pääosin urakkaketjujen alapäihin. Harmaata taloutta löydettiin 35 prosentissa tarkastetuista yrityksistä. Tannilan ja Aurasen mukaan (2011, 11) vääräsisältöiset laskut, eli tekaistut kuitit, olivat näiden yritysten yleisin virhe. Niiden perusteella tehdään aiheettomia arvonlisäverovähennyksiä. (HE 41/2010 vp, 3; Rakennusalan verovalvontahanke 2011.)

Ammattimaisessa rakentamisessa käytetään Tannilan ja Aurasen (2011, 11) selvityksen mukaan paljon pitkiä aliurakointiketjuja, koska ne tarjoavat rakennustoimintaan joustavuutta. Niitä käytettäessä pääurakoitsijoiden tietämättömyys saattaa kuitenkin aiheuttaa ongelmia. Pääurakoitsijat eivät aina tiedä, ketkä työskentelevät ketjun loppupäässä. Aliurakoitsijat saattavat jättää arvonlisäverot maksamatta pitkissä aliurakointiketjuissa. Pääurakoitsijalla on kuitenkin ostajana ostostaan arvonlisäverojen vähennysoikeus. Tällöin osa arvonlisäverosta jää tilittämättä valtiolle. Hinnoittelullaan verovelvoitteensa laiminlyövät yritykset vääristävät alan kilpailua. (HE 41/2010 vp, 3.)

Verovalvontahankkeesta saadut tulokset poikivat hallituksen esityksen 41/2010. Se on hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain muuttamisesta ja arvonlisäverolain väliaikaisesta muuttamisesta. Esityksen tarkoituksena on ehkäistä veronkiertoa aliurakointiketjussa. Myyjä ei tilitä arvonlisäveroa valtiolle, mutta ostaja kuitenkin vähentää arvonlisäveron omassa verotuksessaan. Tätä tarkoitetaan tässä veronkierrolla. Esityksen tavoitteena on vähentää arvonlisäveromenetystä, joka johtuu aliurakoitsijoiden epärehellisydestä. Sen toisena tavoitteena on kilpailutilanteen parantaminen rakennusalalla. Kilpailutilannetta parannetaan epärehellisten ja rehellen kilpailijoiden välillä. (HE 41/2010 vp, 11.)

Rakentamispalveluiden käännettyä verovelvollisuutta koskeva säännös pienentäne arvonlisäveromenetyksiä. Tämä siksi, koska verotilitys keskitetään pääurakoitsijoille. Säännöksen mukaan aliurakoitsija laskuttaa pääurakoitsijaa ilman arvonlisäveroa. Ostonsa perusteella pääurakoitsija raportoi käännetyn veron. Pääurakoitsija voi tehdä hankinnastaan vähennyk-

sen tietyin ehdoin. Sen tulee olla ostajan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Laskutuksessa noudatetaan käännettyä verovelvollisuutta. Näin laskutetaan aina alihankintaketjun alusta pääurakoitsijaan asti. Rakennusurakan tilanneelta asiakkaalta pääurakoitsija laskuttaa työn verollisena. Alihankintaketjussa vero ei voi täten jäädä maksamatta. Suurten petosten riski suurenee käännettyä arvonlisäverotusta käytettäessä. Riskinä on, ettei pääurakoitsija tilitä veroa valtiolle. Pääurakoitsijoiden oletetaan olevan alurakoitsijoita tehokkaampia taloushallinnolliselta kapasiteetiltaan. Tästä johtuen niitä pidetään nuhteettomampina kuin alurakoitsijoita. (HE 41/2010 vp, 14; Tannila & Auranen 2011, 11–12.)

Raksa-verovalvontahankkeessa osoittautunut vääräsisältöisten kuittien ongelma on hankala. Käännetty verovelvollisuus ei sitä poista. Alihankkijat voivat tehdä kirjanpitoonsa yhä kirjauksia aiheettomista ostolaskuista. Arvonlisäverolaskelma on alihankkijoilla pääsääntöisesti negatiivinen, koska myynneistä ei tilitetä arvonlisäveroa. Negatiivinen arvonlisävero kuitataan verotilin muita velvoitteita vastaan. Jos arvonlisävero on vielä tämän jälkeen negatiivinen, se palautetaan verovelvolliselle automaattisesti. Verohallinto valvonee tulevaisuudessa aiempaa tarkemmin negatiivisia arvonlisäveroja. Tarkkoja selvityksiä negatiivisten arvonlisäverojen muodostumisesta tehtäneen tulevaisuudessa. (Tannila & Auranen 2011, 12.)

1.2 Työn tavoitteet ja tutkimusongelma

Työn tarkoituksena on selvittää rakennuspalveluiden käännetyn arvonlisäverotuslakimuutoksen ongelmakohtia. Työssä selvitetään toimeksiantajayrityksen asiakasyrittäjien kokemuksia lakimuutoksesta. Toimeksiantajayrityksen asiakasyritykset ovat pieniä tai keskisuuria yrityksiä. Tarkastelussa ovat myös lakimuutoksen vaikutukset näiden yritysten kassavirtaan.

Työn tavoitteena on koota tietopaketti tilitoimistolle. Tilitoimisto Lavit Oy toimii työn toimeksiantajana. Lavit Oy kouluttaa työn avulla henkilökuntaansa ja asiakkaitaan. Sen asiakaskuntaan on tulossa lisää rakentamispalveluita myyviä yrityksiä lähitulevaisuudessa. Tietopaketin tarkoituksena on auttaa Lavit Oy:tä henkilökuntaansa ja asiakkaidensa koulutuksessa. Sen on tarkoitus tukea tilitoimiston käytännön työtä. Tutkijan omana tavoitteena on saada syvällisempi ymmärrys rakennuspalveluiden käännetystä arvonlisäverotuksesta. Toiveena on saavuttaa ymmärryksen taso, josta on hyötyä tulevaisuuden työtehtävissä.

Työn tutkimusongelmat kysymysten muodossa ovat seuraavat:

- Kuinka rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverotus on onnistunut ja mitä ongelmia siinä on ollut tähän mennessä?
- Kuinka pienet ja keskisuuret yrittäjät ovat käännetyn arvonlisäverolakimuutoksen kokeneet?
- Mitkä ovat rakentamispalveluiden käännetyn arvonlisäverotuksen vaikutukset pienten ja keskisuurten yritysten kassavirtaan?

1.3 Tutkimusmenetelmät

Tämän opinnäytetyön tutkimus on luonteeltaan kvalitatiivinen. Tutkimuksessa selvitetään erityisesti pienten yritysten yrittäjien mielipiteitä rakentamispalveluiden käänteisestä arvonlisäverotuksesta. Tarkoituksena on selvittää syvällisemmin, mikä mielipiteiden muodostumiseen on vaikuttanut. Tutkimukseen haastatellaan pienen yrityksen yrittäjää teemahaastattelulla. Tämän lisäksi suoritetaan pienimuotoinen teemahaastattelu haastateltavan yrityksen kirjanpitäjän kanssa.

1.4 Työn rakenne

Työ on rakenteeltaan varsin perinteinen. Aluksi perehdytään työhön liittyvään teoriaan yleisellä tasolla. Yleisen tason ja peruskäsitteiden tarkastelun jälkeen siirrytään tarkastelussa erityisempiin tapauksiin. Alussa lukija johdatellaan arvonlisäverotuksen maailmaan. Teorian loppuosassa käsitellään rakentamispalveluiden käänteistä arvonlisäverotusta syvällisemmin.

Ensimmäiseksi teoriassa selvitetään arvonlisäverotusta yleiskäsitteenä. Sitä selvitetään yleisesti ja kirjanpidon näkökulmasta. Arvonlisäverotuksen peruskäsittelyn jälkeen kartoitetaan käänteisen arvonlisäverotuksen käsitettä ja sen vaikutuksia yrityksen kirjanpitoon. Seuraavaksi työn teoriaosuudessa selvitetään rakennustoimialaa Suomessa. Sitä käsitellään siitä näkökulmasta, johon rakentamispalveluiden käänteistä arvonlisäverotusta sovelletaan. Rakennustoimialan käsittelyssä keskitytään urakointiketjuihin ja rakennustoimialan ongelmiin. Näiden ongelmien ratkaisua varten on luotu rakentamispalveluiden käänteinen arvonlisäverotus, jota käsitellään teoriaosuuden viimeisessä vaiheessa. Siinä selvitetään aluksi rakentamispalveluiden käänteisen arvonlisäverotuksen käyttöönottoon liittyviä asioita. Vertailussa Suomen mallin kanssa on muiden Euroopan maiden käytännöt rakentamispalveluiden käänteisestä arvonlisäverotuksesta. Suuri huomio teoriassa kiinnitetään käänteisellä arvonlisäverolla laskutukseen, jota käsitellään yleisesti ja kirjanpidon kirjausten kautta. Teoriassa käydään lävitse myös käänteisen arvonlisäverotuksen ilmoittaminen veroviranomaisille. Lopuksi huomioon otetaan rakentamispalveluiden käänteisen arvonlisäverotuksen tuomat edut ja haitat.

2 ARVONLISÄVERO

Äärilän ja Nyrhisen (2010, 25) teoksen mukaan toisen maailmansodan aikaan vuonna 1941 Suomessa otettiin käyttöön yleinen kulutusverotus. Tätä yleistä kulutusverotusta varten säädettiin liikevaihtoverolaki, jonka tarkoituksena oli paikata valtion taloutta. Sen oli tarkoitus olla vain väliaikainen veromuoto. Liikevaihtoverolakia uudistettiin monta kertaa. Ensimmäisen kerran sitä uudistettiin jo vuonna 1942 ja toisen kerran 1950-luvun alussa. Seuraava uudistus tapahtui vuonna 1964 uudella lailla. Tätä lakia muutettiin monta kertaa. Sitä sovellettiin vuoden 1991 syyskuun loppuun asti. Uusi liikevaihtoverolaki otettiin käyttöön lokakuussa 1991. Se oli lähempänä nykyistä Arvonlisäverolakia. Nykyinen arvonnlisäverolaki (1 501/1993, AVL) astui voimaan 1.6.1994.

Liikevaihtoverojärjestelmissä ei kaikkien hyödykkeiden myyntiin sovellettu liikevaihtoverotusta. Verotuksen piirissä oli lähinnä tavaroiden myynti, ja vain harvojen palveluiden myynti oli liikevaihtoverotuksen alaista. Veropohja on laaja, jos kaikki liiketoiminnan tuotteiden myynti on verollista. Liikevaihtoverojärjestelmissä se oli rajallinen. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 25, 76.)

Yritykset ostivat verollisia tavaroita toimintaansa varten. Kaikkia ostojen veroja ei saanut verotuksessa vähentää, vaan vähennysoikeudet olivat liikevaihtoverotuksessa rajoitetut. Raaka-aineiden ja jälleenmyyntitavaroitten ostoista vähennykset sai tehdä. Käyttöomaisuusostot sen sijaan olivat usein vähennyskelpottomia. Koneiden ja laitteiden ostot tulivat vähitellen vähennyskelpoisiksi. Tuotannollisessa toiminnassa ollessaan vähennyskelpoisia ne olivat 1970-luvulla. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 25.)

Veropohjan ja vähennysoikeuksien rajallisuudet liikevaihtoverotuksessa aiheuttivat ongelmia, koska verollisten tavaroiden myyntihintoihin tuli kertaantuvaa veroa. Linnakangas ja Juanto (2004, 13) selvittävät kertaantuvaa ja piilevää veroa teoksessaan. Liikevaihtoverotuksessa tuotantopanosten myynnistä maksettiin veroa. Tuotantopanosten avulla tuotettujen hyödykkeiden myynnistä suoritettiin myös veroa. Tällaisessa tilanteessa vero oli kertaantuvaa. Piilevää veroa tuli myös käytännössä verottomiin hyödykkeisiin verorasituksena. Se kohdistui hyödykkeiden hintoihin säädetyn verokannan lisäksi. Sitä aiheutui tuotanto- tai jakelutoiminnassa käytetyistä tavaroista. Niistä maksettua veroa ei saanut vähennysoikeudella poistaa. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 26.)

Arvonlisäverojärjestelmään siirryttäessä kertaantuva ja piilevä vero poistui. Arvonlisäverotuksessa veropohja ja vähennysoikeus ovat laajoja. Arvonlisäverolliset yritykset saavat vähentää ostojensa arvonnlisäverot verotuksessaan. Vähennysoikeus on käytännössä kaikista ostoista liiketoimintaa varten. Tuotantopanosten hinnassa ei arvonnlisäverojärjestelmässä ole piilevää veroa. Tuotteiden myyjä saa vähentää hankintoihinsa sisältyvän veron, ja ostava yritys saa vähentää ostohintaan sisältyvän veron. Kuluttajan ostamassa tuotteessa on aina oikea veromäärä. Tuotteen hinnassa on näin vain verokannan mukainen veromäärä. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 26.)

Neutraalisuus on käsite, joka kuuluu arvonlisäverotukseen. Kuluttajan maksamassa hinnassa veroprosentti on vakio. Vaihannan vaiheet eivät vaikuta kuluttajan maksamaan veroon, ja keskenään kilpailevilla tuotteilla veroprosentti on yhtä suuri. Linnakankaan ja Juannon (2004, 12) mukaan neutraali verojärjestelmä ei vaikuta kuluttajien valintoihin, koska sillä ei ole vaikutusta tuotteiden keskinäisiin hintasuhteisiin. Äärilä ja Nyrhinen (2010, 26–27) esittävät, ettei arvonlisäverojärjestelmä ole täysin neutraali. Kaikki toimialat eivät kuulu verotuksen piiriin. Myös vaihdantaketjut voivat olla pitkiä, ja joidenkin toimittajien tuotteiden hintoihin kuuluu piilevää veroa. Järjestelmän neutraalisuutta poistaa lisäksi vähennysoikeudessa olevat rajoitukset. Neutraalisuutta poistaa vielä tuotteiden keskinäisten hintojen säätely arvonlisäverotuksen avulla. Joillekin tuotteille säädetään muita alempi verokanta. Arvonlisäverojärjestelmä paransi Suomessa tuotettujen tavaroiden kilpailukykyä kansainvälisesti. Liikevaihtoverojärjestelmässä ulkomaille myytävissä tuotteissa saattoi olla piilevää veroa. Suomen tärkeimmät kilpailumaat käyttivät arvonlisäverojärjestelmää Suomea aikaisemmin. Näissä maissa ei rasitetta piilevästä verosta ollut.

Arvonlisäverojärjestelmään liittymistä edellytetään Euroopan unionin jäseneksi liittyviltä. Arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan kaikissa Euroopan unionin jäsenvaltioissa. Euroopan unionin neuvosto antaa säännöksiä välillisiin veroihin. Lainsäädäntöä yhdenmukaistetaan jäsenvaltioissa. Tarkoituksena on varmistaa toiminta ja sisämarkkinoiden toteuttaminen. (Kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY; Neuvoston direktiivi 2006/112/EY; Äärilä & Nyrhinen 2010, 27–28.)

Perusdirektiivi arvonlisäveron yhtenäistämiseen annettiin vuonna 1977. Se on neuvoston kuudes annettu direktiivi (77/388/ETY), jota on täydennetty lukuisia kertoja. Uusi arvonlisäverodirektiivi (2006/112/EY) korvasi vanhan direktiivin. Sen tarkoituksena on selkeyttää direktiiviä. Direktiivin rakennetta ja sisältöä on järjeistetty. Euroopan unionin jäseneksi liittyessä vuonna 1995 arvonlisäverodirektiivi tuli Suomen valtiota sitovaksi. Suomen arvonlisäverolakiin tehtiin tuolloin useita muutoksia, joista suurimmat koskivat veropohjaa ja ulkomaankauppaa. Vaikka arvonlisäverolain ristiriitaisuutta direktiivin pakottaviin säännöksiin ei sallita, annettiin liittymisneuvotteluissa Suomelle kuitenkin joitain poikkeuksia. (Kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY; Neuvoston direktiivi 2006/112/EY; Äärilä & Nyrhinen 2010, 27–28.)

2.1 Arvonlisäverotuksen perusidea

Murtomäki (2007, 7) selventää teoksessaan, että verojärjestelmässä arvonlisävero jaetaan yleiseksi ja välilliseksi kulutusveroksi. Hyödykkeiden vaihdannasta maksetaan välillisiä veroja, joita ovat tiettyihin hyödykkeisiin kohdistuvat verot. Kulutusvero kohdistuu tavaroiden ja palveluiden kuluttamiseen. Niitä maksavat tuotteiden lopulliset kuluttajat, eli kotitaloudet. Yleinen kulutusvero kohdistuu suureen joukkoon erilaisia tuotteita. Erityisiä kulutusveroja maksetaan vain tietyistä hyödykkeistä. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 28.)

Kuluttajat eivät tilitä veroa valtiolle. Sitä tarkoittaa arvonlisäveron välillisuus. Valtiolle veron tilittää tuotteita myyvät yritykset. Tuotteita myyvät yritykset lisäävät tuotteiden myyntihintoihin arvonlisäveron, jonka kuluttajat maksavat tuotteiden myyjäyrityksille. Valtiolle arvonlisäveron lopulta tilittävät myyjäyritykset. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 29.)

2.1.1 Verollinen myynti

Arvonlisäveroa maksetaan tavaroiden ja palveluiden myynnistä. Myynnin tulee olla liiketoiminnan muodossa. Sitä maksetaan tavaran maahantuonnista Suomessa ja Suomessa tapahtuvasta tavaroiden yhteisöhankinnasta. Sitä maksetaan myös tavaroiden siirrosta varastointimenettelystä Suomessa. Arvonlisäveroa maksetaan lisäksi kiinteistöhallintapalvelun ottamisesta omaan käyttöön. Sitä maksetaan, vaikkei se tapahdu liiketoiminnan muodossa. Verollisessa myynnissä on joitain poikkeuksia. Niistä on säädetty arvonlisäverolain neljännessä ja kuudennessa luvussa. (AVL 1§; Äärilä & Nyrhinen 2010, 76.)

Tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä tai energiahyödykettä. Palvelu on muuta liiketoiminnan muodossa myytävää. Omistusoikeuden vastikkeellinen luovuttaminen on tavaran myyntiä. Palvelun myyntiä on palvelun antaminen vastiketta vastaan. Vastike on yleensä rahaa, mutta se voi olla muutakin. Sen arvon täytyy olla kuitenkin rahana ilmaistavissa. (AVL 17–18§; Äärilä & Nyrhinen 2010, 76–79.)

2.1.2 Veron peruste ja verokanta

Veron peruste myynnissä on vastike ilman arvonlisäveroa. Vastike on tuotteen kokonaishinta. Siihen kuuluu tuotteen kaikki hinnannlisät. Veron peruste on hinta, josta arvonlisävero lasketaan. (AVL 73 §.)

Verokanta on prosenttiosuus. Sillä lasketaan veron osuus hyödykkeen veron perusteesta. Nollaverokanta on verokannan erityistapaus. Siinä myyjä myy verottomasti tuotteitaan. Myynnin verottomuudesta huolimatta myyjällä on vähennysoikeus. Nollaverokantaa sovelletaan pääsääntöisesti palautuksen saajiin. (AVL 84 §; Linnakangas & Juanto 2004, 146.)

Yleinen arvonlisäverokanta Suomessa on 23 prosenttia. Joihinkin tuotteisiin sovelletaan alempaa arvonlisäverokantaa. Verokantaa sovelletaan tuotteiden myyntiin ja yhteisöhankintaan. Lisäksi sitä sovelletaan varastointimenettelyn siirtoon ja maahantuontiin. Yleistä arvonlisäverokantaa pienempää verokantaa sovelletaan esimerkiksi elintarvikkeisiin. Ne kuuluvat 13 prosentin verokantaan. Ravintola- ja ateriapalvelut sekä rehuaineet kuuluvat samaan luokkaan. Suomessa käytetään myös yhdeksän prosentin arvonlisäverokantaa useisiin tuotteisiin. Näitä ovat esimerkiksi henkilökuljetukset, lääkeaineet ja kirjat. (AVL 84 –§85 a §.)

2.1.3 Vähennettävä vero

Arvonlisäveroa maksetaan vaihdannan joka vaiheessa. Vaiheiden lukumäärä ei vaikuta kuluttajan maksamaan arvonlisäveroon. Kuluttajahinnassa vero on vain kertaalleen johtuen sen vähennysoikeudesta. Arvonlisävero lasketaan aina tuotteen verottomasta myyntihinnasta. (Murtomäki 2007, 7; Äärilä & Nyrhinen 2010, 212.)

Tuotteen hinnasta aikaisempi vero poistetaan vähennysoikeuden avulla. Näin arvonlisäverovelvolliset toimivat myydessään tuotetta verollisena eteenpäin. Vähennysoikeus on vain arvonlisäverovelvollisilla, ja se koskee vain verollisia ostoja. Hintoihin sisältyvä piilevä vero yritetään estää laajalla veropohjalla. Myös vähennysoikeus on laaja. Sen avulla poistetaan kertaantuva vero. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 212.)

Verovelvollinen pitää kirjaa hankintojensa arvonlisäverosaamisista. Arvonlisäverosaamiset ovat vähennettävä vero. Ostojen arvonlisäverosaamiset ovat verovelvolliselle pääsääntöisesti vähennyskelpoisia. Niiden tulee olla hankittu verollista liiketoimintaa varten. Joissain tapauksissa niiden vähennys kuitenkin kielletään laissa. Kirjaa pidetään myös myyntien arvonlisäverovelosta. Verovelvollinen tilittää valtiolle myyntiensä arvonlisäverovelan vähennettynä arvonlisäverosaamisilla. Joskus vähennettävä vero ylittää myyntien arvonlisäverovelan. Tätä kutsutaan negatiiviseksi arvonlisäveroksi. Negatiivinen arvonlisävero vähennetään kausiveroilmoituksella ilmoitettavista muista veroista. Joskus negatiivista arvonlisäveroa on jäljellä vielä tämän vähennyksen jälkeenkin. Veroviranomaiset palauttavat tämän määrän verovelvolliselle rahana. Verovelvolliselle ostojen arvonlisävero ei ole kustannus. Se on vain läpikulkuerä. (AVL 102§; Äärilä & Nyrhinen 2010, 212–213.)

<u>Ostot 23 %</u>	<u>Hankintojen alv- saamiset</u>	<u>Ostovelat</u>
X	0,23X	1,23X

Tuotteen hinnoittelu myyntiä varten:

Veroton ostohinta	X
Myyntipalkkio	<u>Y</u>
Veroton myyntihinta, eli veron pe- ruste	X+Y
Myyntin arvonlisävero 23 %	<u>0,23(X+Y)</u>
Verollinen myyntihinta	1,23(X+Y)

<u>Myyntisaamiset</u>	<u>Myyntit 23 %</u>	<u>Myyntien alv-velka</u>
1,23(X+Y)	X+Y	0,23(X+Y)

Myyntihintaan sisältyvä arvonlisäve-
ro, eli arvonlisäverovelvollisen ar-
vonlisäverovelka valtiolle 0,23(X+Y)

Myydyn tuotteen ostohintaan sisälty-
vä arvonlisävero, jonka arvonlisäve-
rovelvollinen saa vähentää tilitettä-
västä verosta 0,23X
Valtiolle tilitettävä arvonlisävero 0,23Y

Kaava 1. Esimerkki arvonlisäverovelvollisen arvonlisäveron kirjanpidon kirjauksista

Kaavassa 1 havainnollistetaan sitä, ettei arvonlisävero kertaannu. Esimer-
kissä oletetaan verokannaksi 23 prosenttia. Arvonlisäverovelvollinen ostaa
myytäväksi tuotteen hinnalla 1,23X. Hinta koostuu tuotteen verottomasta
ostohinnasta ja arvonlisäverosta. Veroton ostohinta on X ja siitä laskettu
arvonlisävero on 0,23X.

Arvonlisäverovelvollinen ostaa tuotteen jälleenmyytäväksi. Verottomaan
ostohintaan (X) lisätään myyntipalkkio (Y). Veroton myyntihinta on ve-
rottoman ostohinnan ja myyntipalkkion summa. Verottomasta myyntihin-
nasta lasketaan myyntin arvonlisävero. Myyntihinta on verottoman myyn-
tihinnan (X+Y) ja myyntin arvonlisäveron (0,23X) summa.

Kirjanpidossa ostoista kirjataan hankintojen arvonlisäverosaamiset
(0,23X) ja myynneistä kirjataan myyntien arvonlisäverovelka
(0,23(X+Y)). Arvonlisäverovelvollisella on oikeus tehdä vähennys arvon-
lisäverovelastaan, kun tuote on ostettu jälleenmyytäväksi. Arvonlisävero
ei kuulu arvonlisäverovelvollisen jälleenmyyjän maksettavaksi. Valtiolle
tilitetään myyntihinnan ja ostohinnan arvonlisäveron erotus (0,23Y). Tili-

tettava arvonlisävero on täten myyntipalkkiosta lasketun arvonlisäveron suuruinen.

2.1.4 Veron maksaminen

Myyntien mukaiset arvonlisäverot maksetaan verotilille. Arvonlisäverovelvolliset yritykset ilmoittavat arvonlisäverotietonsa kausiveroilmoituksella. Ilmoitukset ja maksut verovelvolliset suorittavat oman jaksotuksensa mukaisesti. Ne voi ilmoittaa kuukausittain, neljännesvuosittain tai kalenterivuositteittain. (Arvonlisäverotus 2012.)

Kausiveroilmoituksen ilmoitusjakson voi tarkistaa Internetissä Verotilipalvelusta. Sen voi tarkistaa myös soittamalla verotilin palvelunumeroon. Tiedot löytyvät arvonlisäverovelvollisten rekisteristä ja työnantajarekisteristä. Verohallinnossa sähköisesti annetun ilmoituksen täytyy olla sen kuukauden 12. päivänä, jona vero lain mukaan on ilmoitettava. Tämä on kohdekuukauden toisen jälkeisen kuukauden 12. päivä. Esimerkiksi elokuulta 2012 kausiveroilmoituksen määräpäivä on 12. lokakuuta. Jos tiedot haluaa ilmoittaa paperisella kausiveroilmoituksella, on sen oltava perillä verohallinnossa kuukauden 7. päivä. Myöhässä tulleista kausiveroilmoituksista määrätään myöhästymismaksua. Se on 20 prosentin vuotuisen korkokannan mukaan kaikille myöhässä ilmoitetuille veroille. (Kausiveroilmoituksen antaminen 2011; Verotilin vuosikalenteri 2012 2011.)

Verohallinto voi arvioida kohdekuukauden veron määrän. Arvio tehdään, jos kausiveroilmoitusta ei anneta määräajassa. Kausiveroilmoitus annetaan kunnes rekisterikausi on päätetty, ja se annetaan kaikilta kohdekuukausilta. Vaikkei toimintaa olisi ollut, annetaan se silti. Veronkorotus tehdään, mikäli ilmoittamisvelvollisuus laiminlyödään. (Kausiveroilmoituksen antaminen 2011.)

Päivä, jolloin kausiveroilmoitusten on viimeistään oltava verohallinnossa, on arvonlisäverojen maksun eräpäivä. Vuosimenettelyssä olevat arvonlisäverovelvolliset maksavat arvonlisäveron viimeistään helmikuun viimeisenä päivänä. Verot voi maksaa ennen eräpäivää. Tällöin niille maksetaan hyvityskorkoa. Verojen maksusta eräpäivän jälkeen seuraa viivästyskorkoa. (Verotilille kuuluvien verojen ilmoittaminen ja maksaminen 2011.)

2.2 Verovelvollisuus

Verovelvollisuus tarkoittaa velvollisuutta tilittää myynneistä arvonlisäveroa. Nollaverokannan alaisesta myynnistä arvonlisäveroa ei suoriteta. Verovelvollisella on oikeus käyttää vähennysoikeutta. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 31.)

Liiketoimintana tuotteita myyvät ovat pääsääntöisesti verovelvollisia. Liiketoimintana tuotteiden myyntiä harjoittaessaan valtiokin on verovelvollinen. Myös kunnat ja yleishyödylliset yhdistykset ovat verovelvollisia. Ar-

vonlisäveroa maksetaan myös elinkeinonharjoittajan ottaessa tuotteita omaan käyttöönsä. (AVL 21§; Tomperi 2008, 56.)

2.2.1 Vähäinen liiketoiminta

Myyjä ei ole verovelvollinen liiketoiminnan ollessa vähäistä. Sen katsotaan olevan vähäistä liikevaihdon ollessa enintään 8 500 euroa. Pienet verovelvolliset yritykset voivat saada arvonlisäveron huojennuksen. Tällaisten pienten yritysten liikevaihto on yli 8 500 euroa, mutta alle 22 500 euroa. Huojennuksen määrä lasketaan seuraavasti:

$$\text{huojennus} = \text{vero} - \frac{(\text{liikevaihto} - 8\,500) \times \text{vero}}{14\,000}$$

Kaavassa vero on tilikaudelta tilitettävä vero. Vero on myyntien arvonlisäverovelka vähennettynä ostojen arvonlisäverosaamisilla. Kaavan jakaja 14 000 on 22 500:n ja 8 500:n erotus. Lopullinen tilitettävä vero on alkuperäisen laskennallisen veron ja huojennuksen erotus. (AVL 149§; Tomperi 2008, 70.)

2.2.2 Ulkomaankauppa

Arvonlisäverovelvollinen voi käydä kahta erilaista ulkomaankauppaa. Nämä ovat yhteisökauppa ja varsinainen ulkomaankauppa. Yhteisökauppa on Euroopan unionin jäsenmaiden välistä sisämarkkinakauppaa. Varsinaista ulkomaankauppaa käydään Euroopan unionin ulkopuolisten liikekumppanien kanssa. (Tomperi 2011, 275.)

Yhteisökaupassa maahantuonnista ja maastaviennistä ei peritä arvonlisäveroa. Yhteisökaupassa arvonlisäverotuksessa käytetään määränpäämaaperiaatetta väliaikaisena järjestelmänä. Siinä arvonlisävero maksetaan maahan, johon tavara myydään. Myynti voi olla verotonta. Tällöin tavaran ostajalla on toisessa jäsenvaltiossa annettu arvonlisäverotunnus. Tavarat lähetetään tai kuljetetaan myös toiseen valtioon. Ostaja on tällöin verovelvollinen. Tapauksessa sovelletaan käyttövaltion verotusperusteita. Ostajalla on vähennysoikeus verolliseen liiketoimintaan tulevista ostoistaan. Tämän vuoksi veronmaksuvelvollisuus ei yhteisökaupoissa usein toteudu. Myynti voi olla myös verollista. Tällöin toisessa yhteisömaassa toimiva ostaja ei ole arvonlisäverovelvollinen. Myyjä maksaa tällöin veron koti-maahansa. (Tomperi 2011, 275–276.)

Yhteisökaupassa palveluiden myyntiin käytetään erityisiä myyntimääsääntöksiä. Tämä siksi, ettei palvelun luovuttamista voida todeta. Kansainväliseen kauppaan liittyvät verottomat myyntipalvelut löytyvät arvonlisäverolaista. Arvonlisäverolain pykälässä 71 luetellaan verottomat palveluiden myynnit. Tällaisia ovat esimerkiksi suoraan ulkomaille tapahtuvat henkilökuljetuspalvelut. Ostajan tilan vuoksi arvonlisäverottomat palvelut löytyvät Arvonlisäverolain pykälästä 72. (AVL 71§–72§; Tomperi 2011, 287.)

Palvelumyynnissä on erilaiset myyntimaan säännökset elinkeinonharjoittajille ja kuluttajille. Myynti elinkeinonharjoittajille verotetaan pääsääntöisesti ostajan maan mukaan, ja myynti kuluttajalle verotetaan pääsääntöisesti myyjän maan mukaan. Poikkeuksia molempiin tapauksiin on paljon. Käännettyä verovelvollisuutta käytetään ulkomaankaupassa enimmäkseen. Siinä ostaja on myyjän sijasta verovelvollinen. Kausiveroilmoituksella myyjä ilmoittaa palveluiden myynnit muihin Euroopan unionin maihin ja palveluostot muista Euroopan unionin maista. Nämä ilmoitukset tehdään, vaikka ostaja on verovelvollinen. Myyjän ollessa verovelvollinen ulkomaalaisella myyjällä on toimipaikka Suomessa ja hän on hakeutunut Suomessa verovelvolliseksi. Myyjän on oltava ulkomaanpalvelujen kaupassa tarkkana. Tällainen tilanne on palvelun myyntimaan ollessa toinen Euroopan unionin maa muun kuin yleissäännöksen perusteella. Myyjän on selvitettävä, täytyykö hänen rekisteröityä maahan verovelvolliseksi. (Tomperi 2011, 287–288.)

Elinkeinonharjoittajalle luovutettu palvelu on myyty Suomessa, jos palvelu luovutetaan Suomessa ostajan kiinteään toimipaikkaan. Jos ostajan kotipaikka on Suomessa, palvelu on myyty elinkeinonharjoittajalle Suomessa. Näin on, vaikka palvelua suoritettaisiin kiinteään toimipaikkaan. Jos palvelu luovutetaan Suomessa kiinteästä toimipaikasta, on se myyty kuluttajalle Suomessa. Jos myyjän kotipaikka on Suomessa, on palvelu myyty kuluttajalle Suomessa. Näin on, vaikka palvelu olisi luovutettu muualla. Nämä ovat yleissäännökset ulkomaankaupassa. Säännöksiin on runsaasti poikkeuksia. (Tomperi 2011, 288–289.)

Taulukko 1. Elinkeinonharjoittajalle myydyn palvelun myyntimaa (Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen 2010).

PALVELU	MYNTIMAA
Yleissääntö	Ostajan maa
Kiinteistöön kohdistuvat palvelut	Kiinteistön sijaintimaa
Henkilökuljetuspalvelut	Suoritusmaa
Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus	Kuljetusvälineen luovutusmaa
Pääsy opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen, messuille ja näyttelyyn ja muuhun vastaavaan tilaisuuteen sekä pääsyyn välittömästi liittyvä palvelu 1.1.2011 alkaen	Maa, jossa tilaisuus järjestetään
Ravintola- ja ateriapalvelu	Suoritusmaa
Matkatoimistopalvelut	Myyjän maa

Taulukossa 1 esitetään sovellettavia palveluiden myyntimaita ulkomaankaupassa. Näitä sovelletaan, kun palvelu myydään elinkeinonharjoittajalle. Taulukosta nähdään, että poikkeuksia yleissääntöön on paljon.

Taulukko 2. Kuluttajalle myydyn palvelun myyntimaa (Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen 2010).

PALVELU	MYYNTIMAA
Yleissääntö	Myyjän maa
Kiinteistöön kohdistuvat palvelut	Kiinteistön sijaintimaa
Henkilökuljetuspalvelut	Suoritusmaa
Tavarakuljetukset <ul style="list-style-type: none"> yhteiskuljetus 	Suoritusmaa <ul style="list-style-type: none"> Kuljetuksen lähtömaa
Lastaaminen, lastin käsittely, lastin purkaminen ja muut vastaavat tavarakuljetukseen liittyvät palvelut	Suoritusmaa
Irtaimen esineen arvonmääritys ja irtaimeen esineeseen kohdistuva työsuoritus	Suoritusmaa
Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus	Kuljetusvälineen luovutusmaa
Kuljetusvälineen pitkäaikainen vuokraus ajalla 1.1.2010 - 31.12.2012 <ol style="list-style-type: none"> Jos yleissäännön mukaan myyty EU:n ulkopuolella, mutta tosiasiallisesti kulutetaan Suomessa, verotetaan täällä. Jos yleissäännön mukaan myyty Suomessa, mutta tosiasiallisesti kulutetaan EU:n ulkopuolella, ei verota täällä. 	Myyjän maa Poikkeukset <ol style="list-style-type: none"> Jos yleissäännön mukaan myyty EU:n ulkopuolella, mutta tosiasiallisesti kulutetaan Suomessa, verotetaan täällä. Jos yleissäännön mukaan myyty Suomessa, mutta tosiasiallisesti kulutetaan EU:n ulkopuolella, ei verota täällä.
Palvelut, jotka liittyvät opetukseen, tieteellisiin palveluihin, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuksiin, messuihin ja näyttelyihin ja muut vastaavat palvelut sekä niiden järjestämiseen 1.1.2011 alkaen	Maa, jossa toiminta tapahtuu
Ravintola- ja ateriapalvelut	Suoritusmaa
Välityspalvelut	Välitetyn hyödykkeen myyntimaa
Immateriaalipalvelut <ol style="list-style-type: none"> Myynti, kun myyjä ja ostaja EU:n alueella Myynti EU:n ulkopuolelle 	<ol style="list-style-type: none"> Myyjän maa Ostajan maa
Radio- ja televisiolähetyspalvelut, sähköiset palvelut sekä telepalvelut <ol style="list-style-type: none"> Myynti, kun myyjä ja ostaja EU:n alueella Myynti EU:n ulkopuolelle Myynti EU:n ulkopuolelta Suomeen 	<ol style="list-style-type: none"> Myyjän maa Ostajan maa Ostajan maa

Taulukossa 2 esitetään sovellettavia palvelun myyntimaita ulkomaankaupassa. Näitä sovelletaan, kun palvelu myydään kuluttajalle. Kuluttajalle myydessä poikkeuksia yleissääntöön on runsaasti.

2.3 Käännetty arvonlisävero

Tavallisesti arvonlisäverovelvollisia ovat tuotteita myyvät elinkeinonharjoittajat. Muutamissa tilanteissa sovelletaan käännettyä arvonlisäveroa. Sovellettaessa käännettyä arvonlisäveroa arvonlisäverovelvollisia ovat tuotteiden ostajat myyjän sijaan. Myyjä laskuttaa ostajaa ilman arvonlisäveroa. Ostaja laskee arvonlisäveron ostohinnan lisäksi käyttäen laskeamiseen ostoon soveltuvaan verokantaa. Kausiveroilmoituksessaan ostaja ilmoittaa tämän laskemansa arvonlisäveron myynnin verona. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2011, 1; Tannila & Auranen 2011, 21–22.)

Vähennysoikeutta sovelletaan myös käytettäessä käännettyä arvonlisäverotusta. Hankinta voi tulla ostajalla vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Rakentamispalveluiden käänteinen arvonlisäverotus pienen yrityksen näkökulmasta

Tällöin veron määrän saa sisällyttää kohdekuukauden vähennettäviin veroihin. (Tannila & Auranen 2011, 22.)

Myyntihinta, ilman arvonlisäveroa	X
Arvonlisävero 23 % myyntihinnasta	<u>0,23X</u>
Myyntihinta, sisältää arvonlisäveron 23 %	1,23X

Myyjän normaali myyntikirjaus:

Myyntit			
<u>23 %</u>	<u>Myyntien alv-velka</u>	<u>Myyntisaamiset</u>	
X	0,23X	1,23X	

Myyjän myyntikirjaus sovellettaessa käännettyä arvonlisäveroa:

Myyntit (käännetty alv)	<u>Myyntisaamiset</u>	
X	X	

Ostajan normaali ostokirjaus:

<u>Ostot 23 %</u>	<u>Hankintojen alv-saamiset</u>	<u>Ostovelat</u>
X	0,23X	1,23X

Ostajan ostokirjaus sovellettaessa käännettyä arvonlisäveroa:

Ostot (kään- netty alv)	<u>Ostovelat</u>	<u>Hankintojen alv-saamiset</u>	Vero rakenta- mispalv. Os- toista*
X	X	0,23X	0,23X

* Mm. rakentamispalveluihin käytetään käännettyä arvonlisäveroa. Oletetaan ostajalla olevan vähennysoikeus. Arvonlisävero on vain läpikulkuerä.

Kaava 2. Esimerkissä vertailussa kirjanpidon kirjaukset normaalia ja käännettyä arvonlisäverotusta sovellettaessa

Kaavassa 2 on esimerkki kirjanpidon kirjauksista. Esimerkissä vertaillaan normaalia arvonlisäverovelvollisuutta ja käänteistä -verovelvollisuutta. Normaalitapauksessa myyjä laskuttaa ostajaa arvonlisäveroineen. Käännettyä arvonlisäverotusta sovellettaessa myyjä laskuttaa ostajaa ilman arvonlisäveroa. Esimerkissä havainnollistetaan arvonlisäveron mahdollisuutta olla läpikulkuerä. Hankinnan ollessa verollista liiketoimintaa varten ostajalla on siitä vähennysoikeus. Näin ollen arvonlisävero on vain läpikulkuerä.

2.4 Käännetty arvonlisäverovelvollisuus

Käännettyä arvonlisäverotusta sovelletaan usein ulkomaankaupassa. Ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja ei ole hakeutunut Suomessa verovelvolliseksi, eikä hänellä ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Tällöin arvonlisäverovelvollisuus on ostajalla. Verovelvollisuuden alarajaa ei ostajan verovelvollisuuteen sovelleta. Valtio ei ole verovelvollinen ostaessaan ulkomaalaiselta ei-verovelvolliselta. Ulkomaalainen myyjä on verovelvollinen ostajan ollessa ulkomaalainen ei-verovelvollinen. Ostajan ollessa yksityishenkilö on ulkomaalainen myyjä verovelvollinen. Henkilökuljetuspalveluista verovelvollinen on aina ulkomaalainen myyjä. Tiettyihin tilaisuuksiin liittyvien palveluiden myyntiin ei sovelleta käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Tällaisia tilaisuuksia ovat esimerkiksi kulttuuri- ja viihdetilaisuudet. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2011, 10–11.)

Arvonlisäverovelvollisen oppaasta (2011, 11) selviää, että eräiden kulta-aineksien ja kultapuolivalmisteiden myyntiin sovelletaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Näiden kultapitoisuuden täytyy olla vähintään 325 tuhannesosaa. Lisäksi ne myydään arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitylle ostajalle.

Rakentamispalveluihin sovelletaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Lisäksi tiettyihin rakentamispalveluihin liittyviin työvoimavuokrauksiin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverotus tuli Suomessa voimaan 1.4.2011. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2011, 17.)

3 RAKENNUSTOIMIALA SUOMESSA

Rakennustoimialalla toimii Suomessa merkittävä määrä pieniä ja keskiuuria yrityksiä. Suurin osa rakentamisen liikevaihdosta on peräisin tällaisista yrityksistä. Rakennustoimialalla käytetään paljon monimutkaisia urakointiketjuja. Rakennustoimiala työllistää paljon ulkomaalaisia työntekijöitä Suomessa. Monimutkaiset urakointiketjut ja ulkomaalainen työvoima aiheuttavat toimialalle tyypillisiä ongelmia. (Rakentamisen kasvu hidastui ja kannattavuus heikkeni vuonna 2008 2009.)

3.1 Rakentamisen määritelmä

Tarkastellaan rakentamisen määritelmää, johon rakennusalaalla sovelletaan käännettyä arvonlisäverotusta Suomessa. Rakentamispalveluiden käännettyä arvonlisäveroa sovelletaan rakentamispalveluun Suomessa. Palvelu voi olla myös työvoiman vuokrausta rakentamispalvelua varten. Käännettyä arvonlisäverotusta ei sovelleta tavaroiden myyntiin. Ostajan täytyy olla elinkeinonharjoittaja, sillä käännettyä arvonlisäverotusta ei sovelleta yksityishenkilöille myyntiin. Ostajan rakentamispalveluiden myynti ei ole vain satunnaista. Sen ollessa satunnaista käännettyä arvonlisäverotusta ei sovelleta. Valtion rakentamispalveluiden myynti on aina satunnaista, joten valtion rakentamispalveluiden ostoihin ei käännettyä arvonlisäverotusta sovelleta. Käännettyä arvonlisäveroa sovelletaan myös ostajan ollessa välimies. Tällaisessa tapauksessa välimies ei toimi rakennusalaalla, vaan hän myy rakentamispalvelun edelleen rakennusyrittäjälle. Kun ostajan asemaa arvioidaan, hänen koko toimintansa otetaan huomioon. (Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus 2012.)

Rakentamispalveluiden käännettyä arvonlisäverotusta sovellettaessa palvelu kohdistuu kiinteistöön. Kiinteistö on maa-alue, rakennus tai pysyvä rakennelma. Kiinteistöksi katsotaan myös näiden yhdistelmä. Pysyvät rakennelmat eivät ole tilapäisiä tai siirrettäviä. Rakentamispalvelua sovelletaan rakennus- ja korjaustöihin. Lisäksi sitä sovelletaan palvelutyön yhteydessä asennetun tavaran luovuttamiseen.

Rakentamispalveluiden käännettyä arvonlisäveroa sovelletaan palveluihin, jotka liittyvät:

- maapohja- ja perustustöihin
- rakennustöihin
- rakennusasennuksiin
- rakennuksien viimeistelyihin
- rakennuskoneiden vuokraukseen käyttäjien kanssa
- rakennussiivouksiin
- rakentamispalveluja varten vuokrattuihin työvoimiin.

Käännettyä arvonlisäveroa ei sovelleta suunnittelupalveluihin. Sitä ei sovelleta muihinkaan verrattaviin siisteihin palveluihin. (Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus 2012.)

Erilaisilla laitteilla, koneilla ja kalusteilla voidaan suorittaa erityisiä toimintoja kiinteistössä. Esimerkiksi elinkeinotoiminnassa käytettävät erilaiset turvajärjestelmät ovat tällaisia. Niihin ei sovelleta rakentamispalveluiden käännettyä arvonlisäverotusta. (Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus 2012.)

Rakentamista on talonrakentaminen, maa- ja vesirakentaminen sekä erikoistunut rakennustoiminta. Rakentamisella on kuusi erilaista luonnetta. Ne ovat uudisrakentaminen, perusrakennus, korjausrakentaminen sekä muutos-, laajennus- ja kunnostustyöt. Maa- ja vesirakennusta ovat ympäristö- ja maarakenteiden rakentaminen. Erikoistunutta rakennustoimintaa ovat rakennusasennukset ja rakentamisen viimeistelytyöt. Myös rakennusten purku ja rakennuspaikan valmistelu ovat erikoistunutta rakennustoimintaa. (Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus 2012.)

Varusteiden asentaminen on rakentamispalvelua tietyin ehdoin. Varusteiden on kuuluttava kiinteästi rakennukseen. Lisäksi niiden on palveltava rakennuksen yleistä käyttöä. Rakennussiivous katsotaan rakentamispalvelukseksi. Pelkkä rakennusjätteiden poiskuljetus tai vastaava toiminta ei ole kuitenkaan rakennussiivousta, eikä siihen sovelleta käännettyä arvonlisäverotusta. Rakennuskoneen vuokraus käyttäjineen kuuluu käännetyyn arvonlisäverotuksen piiriin. Koneella täytyy kuitenkin tehdä rakentamista tai korjaustöitä. Töiden on lisäksi kohdistuttava kiinteistöön. Joskus konetta käytetään samalla muuhunkin työhön. Silloin koneen pääasiallinen käyttö ratkaisee käytettävän menettelyn. (Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus 2012.)

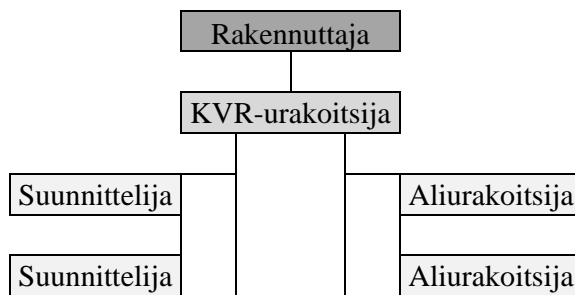
Tavaran myyntiin saattaa sisältyä sen asennus. Asennuksen laajuus ja tavaran kiinteys kiinteistöön ratkaisevat myynnin luonteen. Asennuksen ollessa vähäistä kyseessä on tavaran myynti. Esimerkiksi jääkaapin myynti asennettuna on tavaran myyntiä. Myyntihinta siinä koostuu suurimmaksi osaksi itse jääkaapista, ja sen asennustyö on verrattain pientä. Siksi jääkaapin myynti mielletään tavaran myynniksi, eikä siihen sovelleta käännettyä arvonlisäverotusta. Parketin myynnin asennettuna katsotaan olevan palvelun myyntiä. Siinä palvelun osuus on huomattava. Uunin myynti asennettuna on myös palvelun myyntiä. Siihen sovelletaan käännettyä verotusta, koska uuni asennetaan kiinteäksi osaksi kiinteistöä. (Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus 2012.)

3.2 Urakointiketjut

Rakennustyö suoritetaan omana työnä tai urakointimenetelmällä. Urakointimenetelmää käytettäessä urakkasopimus tehdään usein tarjouskilpailun jälkeen. Tarjouskilpailussa pärjätäkseen urakoitsijoilta vaaditaan paljon. Urakoitsijat joutuvat asettamaan kilpailukykyisen hinnan tarjoamastaan rakennusurakasta. Menestyäkseen kilpailussa urakoitsijoiden on oltava teknisesti taitavia, ja heidän on hallittava alansa viimeisimmät tuotantomenetelmät. Näiden kriteerien täytyessä tarjouskilpailu voi koitua menestyksekkääksi urakoitsijalle. Tarjouskilpailun johdosta urakointimenetelmä on usein omana työnä suoritettua rakennustyötä kannattavampi. Se on kannattavampi sekä taloudellisesti että teknisesti. (Liuksiala 2004, 40.)

Liuksialan (2004, 40–41) opuksessa esitellään rakennusurakoita tarkasti. Rakennustyöt voidaan teettää urakointimenetelmällä kokonaan tai osittain. Urakointi voidaan teettää yhdellä tai useammalla urakoitsijalla. Tilaajan on pohdittava, teetetäänkö myös suunnittelutyöt urakkana. Suurissa urakoissa työtehtävät jaetaan yleensä useille eri toimijoille. Urakassa voi olla monia eri suunnittelijoita, urakoitsijoita ja tavarankuljettajia. Urakointisopimukset tulisi tehdä tarkkaan harkiten. Niissä määritellään tilaajan ja urakoitsijan vastuut, velvollisuudet ja oikeudet. Urakointiprojektia aloitettaessa urakkamuodon valinnallakin on merkitystä. Urakkamuotoja kun on monia erilaisia. Muodon mukaan määräytyvät urakan eri toimijoiden sopimussuhteet.

Kokonaisvastuurakentaminen on yksi urakkamuoto. Siitä käytetään lyhennettä KVR. Siinä urakoitsija vastaa rakennuskohteen toteuttamisesta. Siihen liittyvä kokonaiskoordinointi ja suunnittelu kuuluvat myös urakoitsijalle. Rakennuttaja on sopimussuhteessa vain itse kokonaisvastuurakentamisurakoitsijaan. Rakennuskohteen suunnittelijat ja alihankkijat toimivat kokonaisvastuurakentamisurakoitsijan alaisuudessa. (Liuksiala 2004, 41–42.)

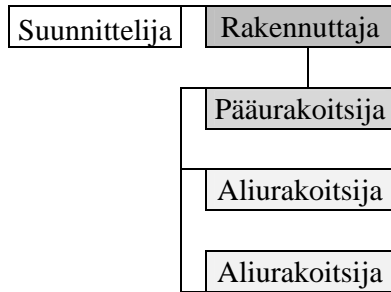


Kuvio 1. Esimerkki kokonaisvastuurakentamisurakasta

Kuviossa 1 on esimerkki kokonaisvastuurakentamisurakasta. Rakennuttaja, eli tilaaja, on sopimussuhteessa vain kokonaisvastuurakentamisurakoitsijaan. Urakan suunnittelijat ja alihankkijat toimivat kokonaisvastuurakentamisurakoitsijan alaisuudessa. Suunnittelijoita ja alihankkijoita voi olla useita.

Tuoteosakauppa on urakkamuoto, joka sisältää suunnittelua. Tuoteosakaupassa urakoitsija valmistaa tuoteosan tilaajan vaatimusten mukaisesti. Urakoitsija myös suunnittelee ja asentaa tämän tuoteosan. Osaurakassa rakennuttaja suorittaa osan urakasta itse. (Liuksiala 2004, 42, 45.)

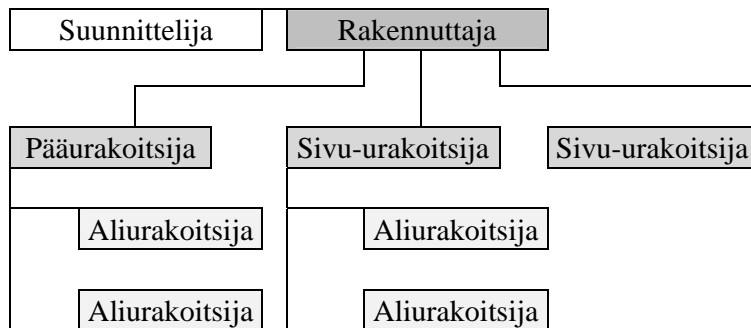
Kokonaisurakassa rakennuttaja solmii sopimussuhteen yhden urakoitsijan kanssa. Tätä urakoitsijaa kutsutaan pääurakoitsijaksi. Pääurakoitsija voi teettää erikoistöitä erikoisliikkeillä, eli aliurakoitsijoilla. Aliurakoitsijat eivät ole sopimussuhteessa kuitenkaan rakennuttajan kanssa. Aliurakoitsijat ovat sopimussuhteessa vain pääurakoitsijan kanssa. Aliurakoitsijoista rakennuttajalle vastaa pääurakoitsija. (Liuksiala 2004, 43.)



Kuvio 2. Esimerkki kokonaisurakasta

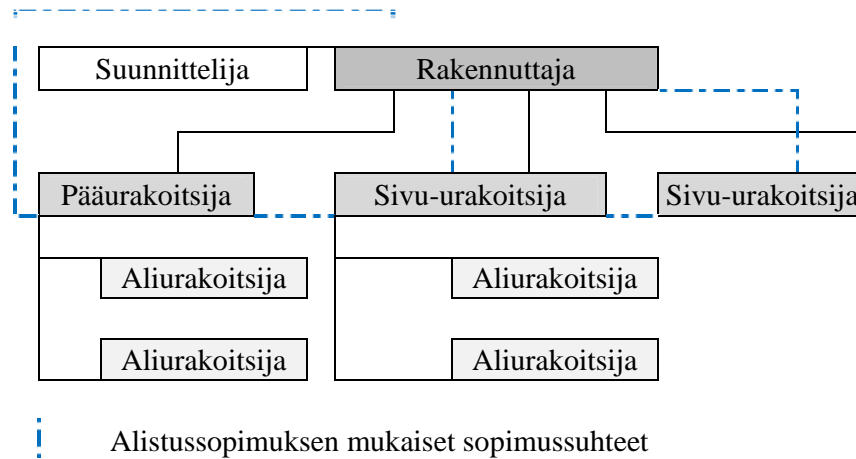
Kuviossa 2 esitetään esimerkkikaavio kokonaisurakkaketjusta. Kokonaisurakassa suunnittelu ei kuulu pääurakoitsijalle. Rakennuttajalle kokonaisurakka on sopimusten suhteen helppo ratkaisu. Kokonaisurakassa riski aliurakoitsijoidensa suorituskyvystä kuuluu pääurakoitsijalle. (Liuksiala 2004, 43.)

Jaetussa urakassa rakennuttaja on urakkasopimussuhteessa useiden eri urakoitsijoiden kanssa, ja kaikki urakkasopimukset koskevat samaa rakennuskokonaisuutta. Pääurakaksi nimitetään yleensä rakennusteknisten töiden urakkaa. Rakennuttajan erikoistöihin solmimia urakkasuhteita nimitetään sivu-urakoiksi. Tavallisesti eri urakoitsijat eivät ole sopimussuhteessa keskenään. Poikkeus tästä on alistettu sivu-urakka. Alistetussa sivu-urakassa myös eri urakoitsijat ovat sopimussuhteessa. (Liuksiala 2004, 43–44.)



Kuvio 3. Esimerkki jaetusta urakasta

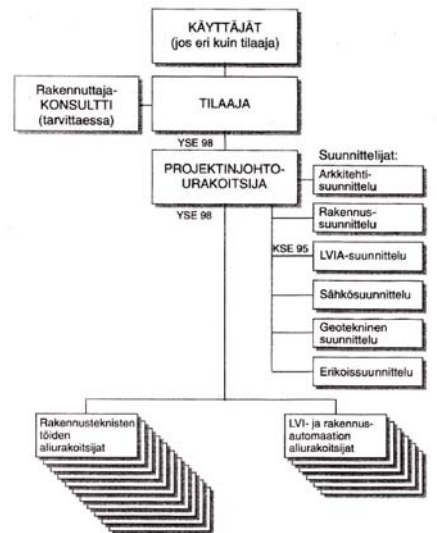
Kuviossa 3 on esimerkki jaetusta urakasta. Sivurakoitsijat ja pääurakoitsija eivät ole sopimussuhteessa keskenään. Tämä on jaetussa urakassa tavallista.



Kuvio 4. Esimerkki jaetusta urakasta, jossa on käytetty alistettua sivu-urakkaa

Kuviossa 4 on toisenlainen esimerkki jaetusta urakasta. Siinä pääurakoitsija ja aliurakoitsijat ovat sopimussuhteessa keskenään. Esimerkissä sivu-urakka on alistettu. Rakennuttaja on tehnyt suorat sopimukset eri urakoitsijoiden kanssa. Tämän lisäksi rakennuttaja on alistanut sivu-urakat pääurakoitsijalle. Alistamisella rakennuttaja, pääurakoitsija ja sivu-urakoitsijat kuuluvat saman sopimuksen piiriin. Alistettu urakointi edesauttaa urakoitsijoiden saumatonta toimintaa. (Liuksiala 2004, 190–191.)

Projektinjohtourakassa pääurakoitsijan korvaa erillinen hankekohtainen projektinjohto-organisaatio. Projektinjohto-organisaatioon voi kuulua henkilöstöä eri puolilta. Siihen voi kuulua tilaajan, projektinjohtourakoitsijan ja -konsultin henkilöstöä. Projektinjohtourakoitsijan organisaatiossa hänen vastuullaan voi toimia myös tilaajan henkilöstöä. Aliurakoinnit ovat aina tilaajan päätöksessä. Projektinjohtourakoitsija voi vastata projektinhallinnasta ja rakennustöiden valvonnasta. Urakkasopimukset voidaan kuitenkin tehdä tilaajan nimiin. Tällaisen projektinjohtourakoinnin nimi on construction management. Urakkasopimukset voidaan tehdä myös projektinjohtourakoitsijan nimiin. Tällaisen projektinjohtourakoinnin nimi on management contract. (Liuksiala 2004, 45–46.)



Kuva 1. Esimerkki projektinjohtourakasta, johon sisältyy suunnittelua (Liuksiala 2004, 46).

Kuvassa 1 on esimerkki projektinjohtourakasta, johon sisältyy suunnittelua. Projektinjohtourakoitsija vastaa rakennusurakan valvonnasta ja projektinhallinnasta. Tilaaja tekee aina kuitenkin päätökset aliurakoinneista.

3.3 Rakennustoimialan ongelmat

Harmaa talous aiheuttaa ongelmia rakennustoimialalla. Verohallinto aloitti Raksa-vero-ovalvontahankkeen vuonna 2008. Hankkeen tarkoituksena oli ehkäistä harmaata taloutta. Lisäksi sen tarkoituksena oli lisätä kilpailuneutraliteettia rakennusalalla. Hankkeen puitteissa tehtiin monia tarkastuksia rakennusalan toimijoista. Suurin osa tarkastuksista tehtiin rakennusurakkaketjujen alapäihin. Suurin kohderyhmä näissä tarkastuksissa oli suuret ja keskisuuret aliurakoitsijat. Tarkastetuista yrityksistä 35 prosentissa esiintyi harmaata taloutta. (HE 41/2010 vp, 3; Verottajan tehovalvonnassa paljastui vakavia puutteita rakennustyömaiden harmaan talouden vastaisissa käytännöissä 2012.)

Raksa-vero-ovalvontahankkeella haluttiin selvittää ongelmia, joita rakennusalalla on havaittu. Rekisteröitymistiedot eivät aina ole oikein, eivätkä ne ole aina ajan tasalla. Sama pätee muihin julkisiin tietoihin. Rakennustyömaalla ei aina toimita tilaajavastuulain mukaisesti. Ulkomaalaisten työntekijöiden työnteko-oikeuden perusteissa on toisinaan puutteita. Ulkomaalaisilla työntekijöillä työsuhteen ehdoissa on myös usein puutteita. Myös pitkät aliurakointiketjut aiheuttavat monesti ongelmia rakennusalalla. (Rakennusalan vero-ovalvontahanke 2011.)

Rekisteröitymistietoja ja tunnistetietoja ei aina noudateta rakennusalalla sovitun mukaisesti. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi veronumerosta ja rakennusalan veronumerorekisteristä sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi puuttuu tähän ongelmaan. Se annettiin vuonna 2011. Siinä esitetään seu-

raavia asioita. Kaikki voivat tarkastaa, löytyvätkö rakennusurakoitsijat veronumerorekisteristä. Rekisteriin merkitään veronumero, joka on yksilöllinen. Lisäksi sieltä löytyvät henkilöstä rekisteröivät tiedot. Työturvallisuuslain mukaisessa tunnistekortissa on oltava veronumero. Rakennuttajalla, työnantajalla ja urakan päätoteuttajalla on valvontavastuu tunnistekortista. Verohallinnolla on oikeus antaa tieto veronumerosta. Tämän tiedon saavat työnantaja ja tunnistekortin antava päätoteuttaja. Verohallinnolla on maistraattien ohessa toimivalta tallettaa väestötietojärjestelmään tietoja. Tiedot Suomessa tilapäisesti työskentelevästä ulkomaalaisesta voidaan tallettaa. Tämän johdosta hänelle annetaan henkilötunnus. Tätä käytetään Verohallinnossa henkilön yksilöivänä tunnisteena. Esitys astuu voimaan vaiheittain vuosina 2011 ja 2012. (HE 58/2011 vp, 1; Verottajan tehovalvonnassa paljastui vakavia puutteita rakennustyömaiden harmaan talouden vastaisissa käytännöissä 2012.)

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä sekä julkisista hankinnoista annetun lain 49 §:n muuttamisesta puuttuu tilaajavastuulain ja ulkomaalaisten työntekijöiden työsuhdeoikeuden ongelmiin. Esitys annettiin vuonna 2012. Tilaajan selvitysvelvollisuus ja vastuu kattavat laissa määritellyt selvitykset ja todistukset ulkopuolisesta työvoimasta. Tämä tapahtuu, vaikka työvoiman toiminta on vakiintunutta. Tapaturmavakuutuksen ottaminen täydentää tilaajan selvitysvelvollisuutta. Tilaajan laiminlyödessä vastuunsa ja velvollisuutensa seuraa laiminlyöntimaksu. Tämä on suuruudeltaan 16 000–50 000 euroa. Laiminlyöntimaksu toteutuu tilaajan tehdessä sopimuksen liiketoimintakiellossa olevan kanssa. Tilaajan tietäessä sopimuskumppanin lainvastaisesta toiminnasta laiminlyöntimaksu voidaan määrätä. Rakentamistoiminnan urakkasopimuksissa on määräys työsuhteen vähimmäisehdoista. Sitä on noudatettava myös ulkomaista työvoimaa käytettäessä. Sen mukaan on noudatettava vähintään samoja ehtoja, joita Suomen laki ja työehtosopimusten määräykset velvoittavat samanlaatuisesta työstä. Esityksen sisällön on määrä astua voimaan 1.7.2012. (HE 18/2012 vp, 1.)

Rakentamialalla aliurakointiketjut ovat usein monimutkaisia ja pitkiä. Pääurakoitsijat eivät aina tiedä, ketkä ketjujen loppupäässä työskentelevät. Tästä on aiheutunut arvonlisäveromenetyksiä valtiolle. Myynnin arvonlisäverot aliurakoitsijoilta helposti jäävät normaalia arvonlisäveromenetelmää käytettäessä tilittämättä valtiolle. Ostaja käyttää kuitenkin tässäkin tilanteessa vähennysoikeuttaan. Sen johdosta osa arvonlisäveroista jää tilittämättä valtiolle. Rakennustoimialan hinnoittelun kilpailu vääristyy epärehellisten toimijoiden takia. (Tannila & Auranen 2011, 11.)

Rakennustoimialalla harmaan talouden yleisimmäksi virheeksi ovat osoittautuneet tekaistut kuitit, eli väärisisältöiset laskut. Niiden ansiosta verovelvolliset tekevät aiheettomia arvonlisäverovähennyksiä. Työ- ja elinkeinoministeriö suunnittelee tämän ehkäisemiseksi kuittipakkoa. Sen mukaan kuitti olisi pakko tarjota asiakkaalle. Lainmukaisella kuittipakolla torjutaan harmaata taloutta ja talousrikoksia. (Pulkkinen 2012; Tannila & Auranen 2011, 11.)

4 KÄÄNTEINEN ARVONLISÄVERO RAKENNUSALALLA

Rakennusalalla käytetään käännettyä arvonlisäverotusta monissa Euroopan valtioissa. Sitä käytetään rakennusalalla esiintyvien ongelmien minimoimiseksi. Ennen Suomessa käyttöönottoa sitä sovellettiin jo seitsemässä muussa Euroopan valtiossa. Suomessa se otettiin käyttöön 1.4.2011. (HE 41/2010 vp, 1–7.)

4.1 Käänteinen arvonlisäverotus muissa maissa

Rakennusalan käännettyä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan kahdeksassa Euroopan maassa. Suomen lisäksi sitä sovelletaan Alankomaissa, Belgiassa, Irlannissa, Itävallassa, Ruotsissa, Saksassa ja Unkarissa. Nämä kaikki maat ovat Euroopan unionin jäsenvaltioita. (HE 41/2010 vp, 4; Verohallito 2012a, 21.)

4.1.1 Belgia

Belgiassa rakennusalalla on sovellettu jo kauan käännettyä arvonlisäverotusta. Siitä sääntely perustuu arvonlisäverodirektiivin artiklaan 394. Sen mukaan jäsenvaltio voi pitää erityistoimenpiteet veronkierron estämiseksi voimassa. Näin voi tehdä niitä noudatettaessa tammikuun ensimmäisenä päivän vuonna 1977. Niistä tuli ilmoittaa komissiolle ennen tammikuun ensimmäistä päivää vuonna 1978. (HE 41/2010 vp, 4–7.)

4.1.2 Alankomaat

Alankomaissa rakennusalan käännettyä arvonlisäverotusta on sovellettu vuodesta 1982 lähtien. Siellä on kohdistettu tapoja ennakonpidätyksiin, sosiaaliturvamaksuihin ja arvonlisäveroihin. Verojen ja maksujen väärinkäytöksiin puututaan niiden avulla. Ennakonpidätyksiä ja sosiaaliturvamaksuja kerrytetään urakoitsijan ketjuvastuulla, jota sovelletaan aliurakoitsijan tai työvoiman vuokralle antajan laiminlyödessä maksut. Käännetyllä verovelvollisuudella kerrytetään veroja ja maksuja. (HE 41/2010 vp, 4–7.)

Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta kaikkiin rakentamispalveluihin. Pääurakoitsijan toimeksiantajalleen suorittamiin rakennuspalveluihin sovelletaan normaalia verovelvollisuutta. Vilpillinen toiminta näiden välillä on harvinaista. Toimeksiantajalle hankinta ei ole aina vähennyskelpoinen. (HE 41/2010 vp, 4–7.)

Aliurakointiin ja työvoiman vuokraukseen käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan usein. Kun sitä sovelletaan, on työsuorituksien liityttävä aineellisen luonteisiin kiinteisiin esineisiin. Tätä tulkitaan laajasti. Tämän vastaista työtä on esimerkiksi rakennusalueen valvonta. Esimerkiksi pelkkien maansiirtokoneiden vuokraukseen käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta. (HE 41/2010 vp, 4–7.)

4.1.3 Itävalta

Vuoden 2002 lokakuusta lähtien rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta on noudatettu Itävallassa. Kun ostaja myy toimeksiantonsa nojalla rakentamispalvelut edelleen, on ostaja verovelvollinen. Ostaja on verovelvollinen myös tuottaessaan rakentamispalveluita. Rakennusalan työvoiman vuokraus kuuluu myös käännetyn verovelvollisuuden piiriin. Pääura-koitsijan toimeksiantajalleen suoritettuihin rakentamispalveluihin käännettyä verotusta ei sovelleta. (HE 41/2010 vp, 4–7.)

Arvonlisäverolain säännökset aiheuttivat paljon ongelmia Itävallassa. Nii-tä olivat pääosin määrittely- ja rajanvetotilanneongelmat. Määrittelyongelmia oli rakentamispalvelun ja ostajan aseman määrittelyssä. Sen johdosta säännökseen tehtiin uudistuksia. Niiden jälkeen arvonlisäverolain-säädännön noudattaminen on parantunut. Uudistusten jälkeen arvonlisäve-rotulojen arvioidaan lisääntyneen noin 200 miljoonalla eurolla. Työnanta-jamaksuissa on yhä ongelmia, ja niiden osalta esiintyy harmaata taloutta. Esimerkiksi tekaistut laskut ja laittomat työntekijät ovat edelleen ongelmana. (HE 41/2010 vp, 4–7.)

4.1.4 Saksa

Saksassa käänteistä verovelvollisuutta rakennusalalla on noudatettu vuo-den 2004 huhtikuusta alkaen. Sitä sovelletaan kiinteistön luovutuksiin ja rakentamispalveluihin. Valvonta- ja suunnittelupalveluihin sitä ei kuitenkaan noudateta. Rakennusten ja rakennelmien rakentamiseen, korjaus-, kunnossapito-, muutos- ja purkutöihin sitä sen sijaan sovelletaan. (HE 41/2010 vp, 4–7.)

Jotta rakennusalan käänteistä verotusta sovelletaan, verovelvollisen osta-jan tulee olla rakentamispalveluja suorittava elinkeinonharjoittaja. Kuitenkaan vain satunnaisesti rakennusalalla toimiviin ostajiin säännöstä ei so-velleta. Ostaja on satunnaisesti rakennusalalla toimiva, jos edellisen vuo-den liiketoiminnoista enintään 10 prosenttia on ollut rakentamispalveluita. (HE 41/2010 vp, 4–7.)

4.1.5 Ruotsi

Rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta on noudatettu vuoden 2007 heinäkuusta lähtien Ruotsissa. Sovellettavuus vaatii, että palvelun ostaja on elinkeinonharjoittaja. Ostajan tulee myydä muutoin kuin satunnaisesti rakentamispalveluita. Ostaja voi olla myös elinkeinonharjoittaja, joka edellä mainitun tyyppiselle elinkeinonharjoittajalle myy rakentamispalve-luita. (HE 41/2010 vp, 4–7.)

Ruotsissa säännöstä sovelletaan laajasti. Sitä sovelletaan, vaikkei ostajan toiminta ole pääasiallisesti rakennustoimintaa. Ostettua palvelua ei tarvitse myöskään myydä eteenpäin. Kaikista rakentamispalveluihin liittyvistä hankinnoista verovelvollinen on ostaja. (HE 41/2010 vp, 4–7.)

Rakennusalalla toimimaton yritys voi myydä välimiehenä rakentamispalveluita rakentamisyritykselle. Myös silloin käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan molempiin myynteihin. Sitä sovelletaan, vaikkei ostajalla ole rakennusalan toimialaluokitusta. Ostajan kansalaisuudella ei ole merkitystä sitä sovellettaessa, eli ostaja voi olla ruotsalainen tai ulkomainen yritys. Käännettyä verovelvollisuutta noudatetaan aina palvelun lajin ja ostajan edellytysten täytyessä. (HE 41/2010 vp, 4–7.)

Rakennuspalvelu voi liittyä maapohja-, perustus- tai rakennustöihin. Palvelu voi liittyä rakennusasennukseen, rakennuksen loppukäsittelyyn tai rakennuskoneiden vuokraukseen kuljettajineen. Mikäli palvelu on tällainen, käännettyä verovelvollisuutta noudatetaan. Rakennussiivous ja työvoiman vuokraus edellä mainittuihin kuuluu käänteisen arvonlisäverotuksen piiriin. Käännettyä verotusta sovelletaan palveluiden myyntiin, ja rakentamispalvelua myytäessä tavaroineen verotetaan se rakennuspalvelun myyntinä. (HE 41/2010 vp, 4–7.)

Tavaran myynti asennuksineen voi olla tavaran myyntiä, jos palvelu on vain vähäistä. Jos palvelu ei ole vähäistä, on kyse kuitenkin palvelun myynnistä. Tuotteen myyntiä määriteltäessä sopimuksen sisältö, hinta, työaika ja työkulut ovat ratkaisevia tekijöitä. (HE 41/2010 vp, 4–7.)

Ruotsissa on arvioitu rakennuspalveluiden käännetyn verovelvollisuuden onnistumista. Veronkierto, jossa ostaja vähentää arvonlisäveron ja myyjä jättää sen maksamatta valtiolle, on vähentynyt. Verotulojen arvioitiin lisääntyneen noin 700 miljoonaa kruunua, eli noin 72 miljoonaa euroa, vuonna 2008. (HE 41/2010 vp, 4–7.)

4.1.6 Unkari

Käännetty verovelvollisuus rakennusalalla Unkarissa on ollut käytössä vuoden 2008 alusta lähtien. Sitä sovelletaan kiinteistöjen luovutuksiin ja rakentamispalveluihin. Rakennusten ja rakennelmien rakentaminen, korjaus-, muutos- ja purkutyöt kuuluvat sen piiriin. Sitä sovelletaan myös rakennusalan työvoiman vuokraukseen. (HE 41/2010 vp, 4–7.)

4.1.7 Irlanti

Rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta Irlannissa on noudatettu vuoden 2008 syyskuusta lähtien. Sen soveltamisala on määritelty viittaamaan rakennusalan lähdeverojärjestelmään. Rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta käytetään rakentamispalveluihin laajasti. (HE 41/2010 vp, 4–7.)

4.2 Rakennusala ennen käänteistä arvonlisäverotusta

Vuonna 2008 rakennustuotannon arvo oli 29,5 miljardia euroa Suomessa. Rakentamiseen kuuluu kaksi päätoimialaa. Ne ovat talojen rakentaminen sekä maa- ja vesirakentaminen. Suurin osa rakentamisesta on talojen rakentamista. Sen osuus koko rakentamisesta vuonna 2008 oli 82 prosenttia.

Talonrakentamista on montaa erilaista tyyppiä. Varsinainen talonrakentaminen, rakennusasennus ja -viimeistely ovat talon rakentamista. Rakennusviimeistelyä ovat esimerkiksi eristys- ja maalaustyöt. Myös talon rakentamista palveleva toiminta luetaan rakentamiseksi. Rakentamista palvelevaa toimintaa on esimerkiksi rakennuskoneiden vuokraus käyttäjineen. (HE 41/2010 vp, 7–11.)

Tuotos talonrakentamisesta on uudisrakentamista tai korjausrakentamista. Suurin osa ylläpitokorjauksista on yksityisten omistajien tekemää. Tämä johtuu siitä, että ylläpitokorjauksiin ei tarvita rakennuslupaa. (HE 41/2010 vp, 7–11.)

Maa- ja vesirakentaminen on investointityyppistä perusinfrastruktuurien rakentamista tai maa- ja vesirakennelmien kunnossapitoa. Perusinfrastruktuurien rakentamisen arvo oli noin neljä miljardia euroa vuonna 2008. Maa- ja vesirakennelmien arvo oli vuonna 2008 noin puolitoistamiljardia euroa. (HE 41/2010 vp, 7–11.)

Pääurakoitsijoista enemmistö on liikevaihdon mukaan suuria tai keskisuuria yrityksiä. Talonrakentamisessa suurten yritysten liikevaihto on yli 50 miljoonaa euroa, ja henkilökunnan määrä niissä on yli 150. Ne ovat toimineet alalla pitkään. Lisäksi niiden maine ja vakavaraisuus ovat hyviä. Suurissa urakoissa voi olla mukana myös pieniä yrityksiä. Ne ovat usein kuitenkin vasta aliurakoitsijoiden aliurakoitsijoita. (HE 41/2010 vp, 7–11.)

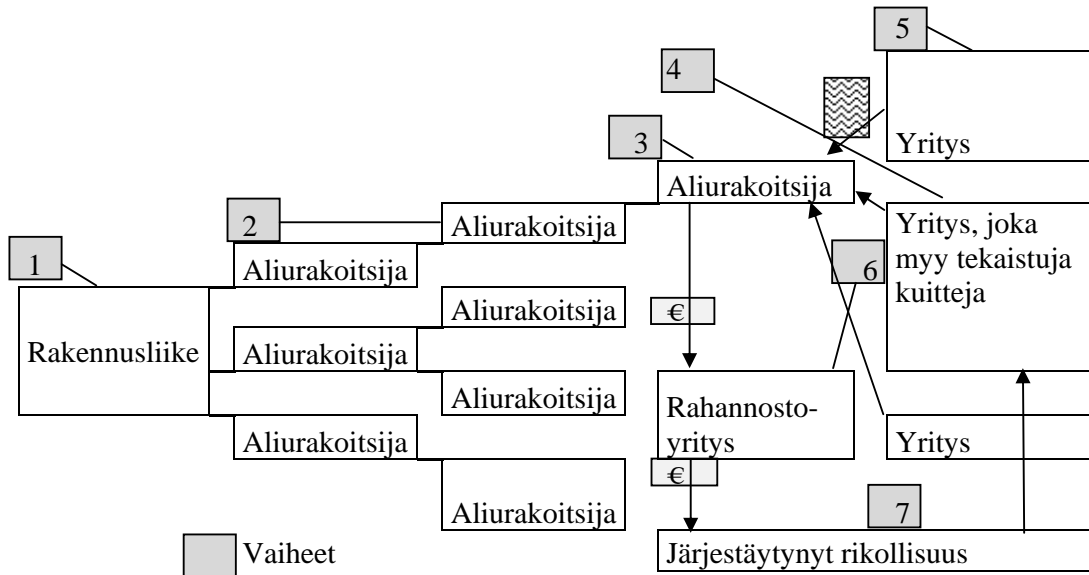
Pienissä urakoissa pienet yritykset toimivat usein pääurakoitsijoina. Niiden liikevaihto on alle 5 miljoonaa euroa, ja henkilökunnan määrä niissä on alle 20 henkilöä. Pääurakoitsijoina pieniä yrityksiä on lukumääräisesti paljon. (HE 41/2010 vp, 7–11.)

Maa- ja vesirakennusalalla on pääosin pieniä yrityksiä. Näistä urakoitsijoista suurin osa on aliurakoitsijoita, ja vain muutama toimii pääurakoitsijoina. Näillä harvoilla pääurakoitsijoilla on yleensä runsaasti aliurakoitsijoita. (HE 41/2010 vp, 7–11.)

4.2.1 Harmaan talouden ongelmat

Harmaa talous ja talousrikollisuus ovat ongelmia rakennusalalla. Vahinkoa syntyy salatuista työtuloista ja piilotyöllisyydestä. Salattuja työtuloja oli vuonna 2007 yli 500 miljoonan euron arvosta, ja piilotyöllisyyden arvo samana vuonna oli yhdeksän prosenttia rakentamisen työvoimasta. Koko rakennusalan tuotannosta piilotyöllisyyden osuus oli viisi prosenttia. Rakennusalalla vahinkoa näiden lisäksi aiheuttavat salatut yrittäjätulot. Lisää menetyksiä valtiolle aiheutuu yrittäjätulojen veroista, eläke-, työttömyys- ja tapaturmavakuutuksista. Rakennusalalla käydään kovaa kilpailua urakoista, mikä kannustaa hinnoitteluun lakisääteisiä veroja ja maksuja huomioimatta. Se vääristää kilpailua rakennusalalla. Suurimmat ongelmat rakennusalalla ovat tämän vuoksi kuittikauppa ja palkan maksu pimeänä. (HE 41/2010 vp, 7–11.)

Kuittikauppaa esiintyy rakennusalalla paljon ja suurissa mittasuhteissa. Osasta kuittikauppatilanteista on aikojen kuluessa kehittynyt monimutkaisia. Sen uhreja ovat valtio ja eläkevakuutusyhtiöt, ja noin kolmasosa niiden menetyksistä johtuu arvonlisäveromenetyksistä. Kuittikauppa mahdollistaa myös muiden lakisääteisten velvollisuuksien laiminlyönnin. Menetyksiä aiheutuu esimerkiksi ennakonpidätyksistä, sosiaaliturvamaksuista ja eläkevakuuttamisesta. Kuittikauppiaan edellä olevien aliurakoitsijoiden työmiehet työskentelevät pimeästi. He tekevät vääräsältöisellä kuitilla myydyin työn. Aliurakoitsijan kirjanpidolliset kulut kasvavat kuitilla, ja pimeitä palkkoja maksetaan valvonnasta poistuneella rahalla. Osa tästä rahasta menee yrittäjän omaan käyttöön. (HE 41/2010 vp, 7–11.)



Kuvio 5. Esimerkki kuittikaupasta (Kuittikauppa 2007).

Kuvion 5 avulla selvennetään kuittikaupan käsitettä. Esimerkissä suuri rakennusliike saa rakennettavakseen urakan. Jotta urakka saadaan hoidettua mahdollisimman tehokkaasti taloudellisesti ja teknisesti, jakaa rakennusliike enemmistön töistä aliurakoitsijoille. Näillä aliurakoitsijoilla on samasta syystä omat aliurakoitsijansa, ja urakointiketjusta muodostuu tämän vuoksi melko monimutkainen. Mitä monimutkaisempi ketju on, sitä todennäköisempää on verojen kiertäminen, pimeän työvoiman käyttö ja siihen liittyvä kuittikauppa. Tätä urakkaketjun muodostumista kuvataan esimerkin vaiheissa yksi ja kaksi. (Kuittikauppa 2007.)

Esimerkissä aliurakoitsijat käyttävät pimeätä työvoimaa, eivätkä maksa työntekijöidensä sosiaalimaksuja. Nämä työmiehet eivät maksa veroja. Koska aliurakointiyritys on laillinen, tarvitsee se pimeästi maksetuista palkoista selvityksen kirjanpitoonsa. Sitä varten se ostaa tekaistuja kuitteja niitä myyvältä yritykseltä. Kuitteja sen ei kannata tehdä itse, sillä se näkyisi kirjanpidossa melko selkeästi. Esimerkissä tätä kuvataan vaiheessa kolme. (Kuittikauppa 2007.)

Yrityksellä, joka myy tekaistuja kuitteja, on kuittikaupan lisäksi tavallisesti laillistakin liiketoimintaa. Se voi olla esimerkiksi rakennusliike, jonka palveluksessa työskentelee muutama työntekijä. Tekaistut kuitit kirjoitetaan esimerkiksi olemattomista rakennustarvikkeista tai työstä, jota ei todellisuudessa ole koskaan tehty. Kuittikauppaaja tekee kuvitteellisista myynneistään ylimääräistä voittoa, koska se tekee niistä asianmukaiset myytyjen tuotteiden arvonlisäverovähennykset. Tätä kuvataan esimerkissä vaiheessa neljä. (Kuittikauppa 2007.)

Kuittikauppa harjoittavassa ringissä on mukana pääyrityksen lisäksi monia muita yrityksiä, joiden nimiin kuitteja kirjoitetaan. Nämä yritykset ovat yleensä olemassa vain lyhyen aikaa. Sen jälkeen ne myydään eteenpäin ja uusia yrityksiä perustetaan niiden tilalle. Tätä kuvataan esimerkin vaiheessa viisi. (Kuittikauppa 2007.)

Aliurakoitsija, joka on ostanut tekaistuja kuitteja, maksaa kuiteista usein pienen summan. Esimerkissä maksut suoritetaan rahannostoyrityksen tilille. Tällä rahannostoyrityksellä ei ole useinkaan mitään toimintaa, ja sen tilit tyhjenetään suoraan konttorissa tai automaattinostoilla. Kuittikaupan jälkien peittelemisen vuoksi rahannostoyrityskin on usein lyhytikäinen. Tätä kuvataan esimerkissä vaiheessa kuusi. (Kuittikauppa 2007.)

Esimerkissä nostetaan esille vaiheessa seitsemän se tosiasia, että kuittikauppa on usein järjestäytyntä rikollisuutta. Siinä voitot ovat suhteellisen suuria, mutta sen riskit ovat verrattain pienempiä. Veropetoksista ei yleensä saa vankeustuomioita, joten monesti samat tekijät jatkavat kiinnijäämisen jälkeen rikollista toimintaansa. He jatkavat sitä uuden yrityksen nimissä, joka on vielä nuhteeton. (Kuittikauppa 2007.)

4.2.2 Ulkomaalainen työvoima rakennusalalla

Rakennusalalla käytetään Suomessa paljon ulkomaalaista työvoimaa. Ulkomaisen työvoiman työskentely voidaan jakaa kolmeen luokkaan. Ensimmäinen on työskentely suomalaiselle tai ulkomaiselle yritykselle. Tässä tapauksessa yrityksellä ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa. Toinen on työskentely ulkomaisen yrityksen vuokrattuna työntekijänä. Tässä toimeksiantajana on suomalainen yritys. Kolmas on työskentely ulkomaiselle yritykselle. Yrityksellä ei ole tässä tapauksessa Suomessa kiinteää toimipaikkaa. (Verohallinto 2012a, 7.)

Ensimmäisessä luokassa ei ole eroja suomalaiseen työvoimaan verrattuna. Riskit harmaasta taloudesta ovat samat riippumatta työvoiman kansallisuudesta. Työnantajalla on samat velvollisuudet suomalaisia ja ulkomalaisia työntekijöitä kohtaan. (Verohallinto 2012a, 7.)

Toisessa luokassa työvoimaenemmistön kuuluu maksaa verot Suomeen. Verot Suomessa saaduista palkkatuloista maksetaan Suomeen työskentelyn alettua. Vuokratyövoimalle on olemassa erityisiä ilmoitusvelvoitteita, joiden avulla verohallinto saa tietoa vuokratyövoimasta. (Verohallinto 2012a, 7.)

Kolmannessa luokassa työnantajavelvoitteita ei ole ulkomaisilla yrityksillä. Työntekijällä itsellään on ilmoitusvelvoite. Suomeen veroja ulkomaa-lainen maksaa oltuaan kuusi kuukautta Suomessa. Veroja on vaikea periä jälkikäteen Suomesta poistuneilta työntekijöiltä. Koska kaikki ulkomaiset yritykset eivät ole verohallinnon tiedossa, on niiden valvonta vaikeaa. Yrityksen toimiessa tilapäisesti Suomessa rekisteröitymispakkoa ei ole. (Verohallinto 2012a, 7–8.)

4.3 Tavoitteet

Rakentamispalveluiden käännetyllä arvonlisäverotuksella on kaksi pääta-voitetta. Ne ovat arvonlisäveromenetyksien pienentäminen ja kilpailutilan-teen parantaminen. Näitä ongelmia syntyy rehellisten ja epärehellisten ve-rovelvollisten toiminnasta. (HE 41/2010 vp, 11–13.)

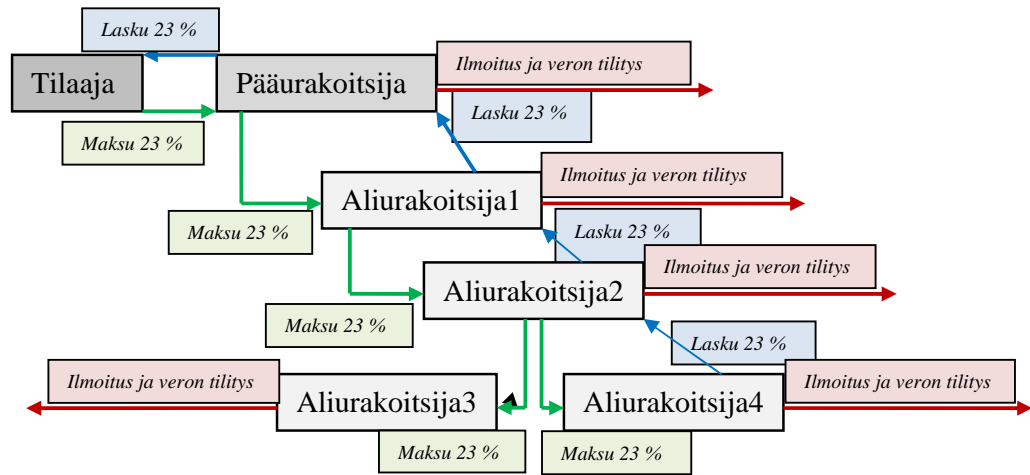
Vaihdannan kaikissa vaiheissa maksetaan arvonlisäveroa. Arvonlisävero on vaihdannan vaiheen arvonlisäys. Ongelmia syntyy aliurakoitsijan jättä-essä arvonlisäverot maksamatta. Pääurakoitsija vähentää aliurakoitsijan laskuttamat arvonlisäverot omassa verotuksessaan. Näin syntyy arvon-lisäveromenetyksiä tavanomaista arvonlisäverotusmenetelmää käytettäes-sä. Käännetyssä arvonlisäverotuksessa pääurakoitsija tilittää koko raken-nusurakan arvonlisäverot. Tavoitteena on arvonlisäverojen suoritetuksi tu-lemisen aliurakoitsijoidenkin osalta. (HE 41/2010 vp, 11–13.)

Kilpailutilanne rakennusalalla odotetusti paranee käänteisen arvonlisäve-rotuksen myötä. Aliurakoitsijoilla ei ole sen myötä arvonlisäverotilitysvel-vollisuutta. Ongelma epärehellisistä kilpailijoista poistuu, koska yhdellä-kään aliurakoitsijalla ei voi olla hinnoittelussa mukana arvonlisäveroa. Hinnoittelussa ei ole täten enää arvonlisäverotuksesta johtuvia eroja. (HE 41/2010 vp, 11–13.)

Käännetty arvonlisäverotus ei poista tuloverotukseen liittyviä veromene-tyksiä tai -petoksia. Se ei poista kuittikauppaa tai muuta rakennusalan harmaata taloutta. Sillä ajatellaan kuitenkin olevan positiivisia vaikutuksia harmaan talouden tilaan. Harmaan talouden kokonaishyöty pienenee ar-vonlisäveromäärällä. Sen ajatellaan välillisesti vaikuttavan harmaaseen ta-louteen rakennusalalla. (HE 41/2010 vp, 11–13.)

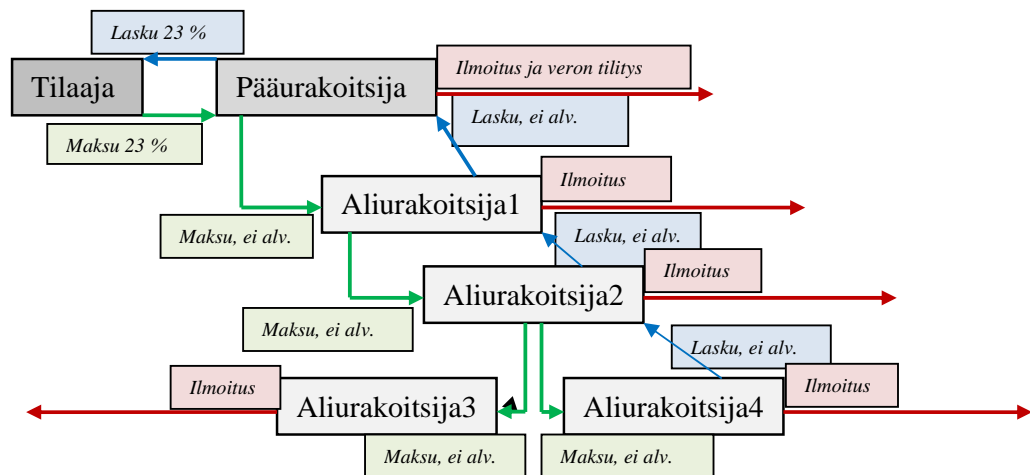
4.4 Laskutus käänteisellä arvonlisäverolla

Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverojärjestelmä eroaa tavan-omaisesta arvonlisäverojärjestelmästä. Tavanomaisessa järjestelmässä tuotteen myyjä tilittää arvonlisäveron. Rakentamispalveluiden käännetyssä arvonlisäverojärjestelmässä palvelun ostaja on tilitysvelvollinen arvon-lisäverosta. Verokanta rakentamispalveluiden käännetyssä arvonlisäveros- on 23 %. Rakentamispalvelu-urakan koko arvonlisäveron Verohallin-nolle tilittää pääurakoitsija. Urakkaketjun myynnit ovat siten arvonlisäve-rottomia. Aliurakoitsijat saavat tehdä vähennykset ostoihinsa sisältyvästä arvonlisäverosta. (Verohallinto 2012a, 21.)



Kuvio 6. Tavanomainen arvonlisäverojärjestelmä (Verohallinto 2012, 22.)

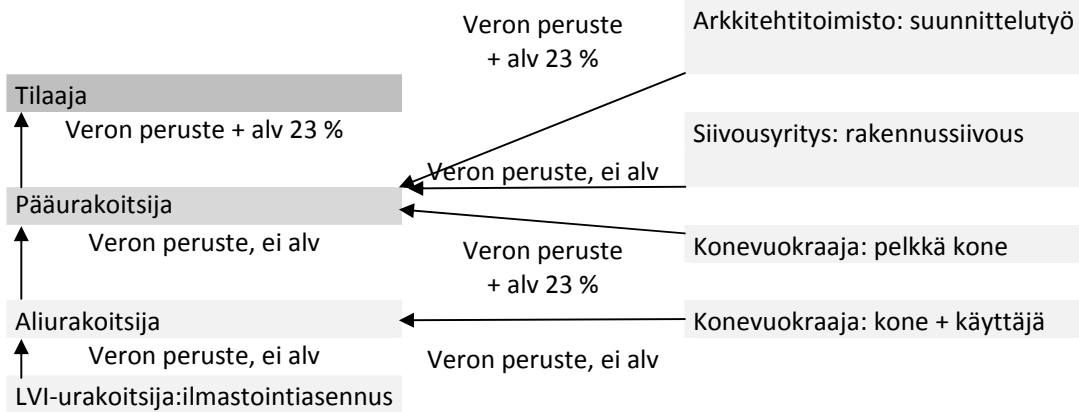
Kuviossa 6 havainnollistetaan yksinkertaista rakentamisurakkaketjua. Kuviossa esitetään, kuinka arvonlisäverotus tapahtuu tavanomaisen arvonlisäverojärjestelmän mukaan. Arvonlisäverotus toteutui näin ennen rakentamispalveluiden käännettä verovelvollisuutta. Urakkaketjun laskuihin sisältyi arvonlisävero kaikissa vaiheissa. Ilmoitus- ja tilitysvelvollisuus siitä oli urakkaketjussa kaikissa vaiheissa.



Kuvio 7. Käännetty arvonlisäverojärjestelmä (Verohallinto 2012, 22.)

Kuviossa 7 havainnollistetaan, kuinka arvonlisäverotus tapahtuu rakentamispalveluiden käännetyllä arvonlisäverotuksella. Urakkaketjun aliurakoitsijoiden laskuihin ei sisälly arvonlisäveroa. Veron tilittää pääurakoitsija. Pääurakoitsija laskuttaa urakan tilaajaa arvonlisäverollisella laskulla. Arvonlisävero tulee tilaajan, eli palvelun loppukäyttäjän, maksettavaksi.

Rakentamispalveluiden käänteinen arvonlisäverotus pienen yrityksen näkökulmasta



Kuvio 8. Rakennusurakan laskutus käänteisellä arvonlisäverolla

Kuvio 8 havainnollistaa rakennusurakan laskutusta. Pääurakoitsija laskuttaa tilaajaa laskulla, joka sisältää arvonlisäveron. Arvonlisävero tulee tilaajan, eli loppukäyttäjän, rasiukseksi. Aliurakoitsija laskuttaa pääurakoitsijaa ilman arvonlisäveroa. Aliurakoitsijan aliurakoitsijana toimiva ilmastointiasentaja laskuttaa aliurakoitsijaa arvonlisäverotta. Arkki-arkkitehtitoimisto laskuttaa suunnittelutyöstä pääurakoitsijaa arvonlisäveron sisältävällä laskulla. Tämä siksi, ettei suunnittelutyötä katsota rakennuspalvelukseksi. Siivousyrityksen tekemä rakennussiivous luetaan rakennuspalvelukseksi. Siivousyritys laskuttaa pääurakoitsijaa sen tähden arvonlisäverotta. Pääurakoitsijan käyttämä konevuokraaja laskuttaa pääurakoitsijaa arvonlisäveroineen. Koska kone vuokrataan ilman käyttäjää, sen katsotaan olevan tavaran vuokrausta. Siihen ei sovelleta sen tähden rakennuspalveluiden käänteistä arvonlisäverotusta. Aliurakoitsijan käyttämä konevuokraaja laskuttaa aliurakoitsijaa arvonlisäverotta. Tämän konevuokrauksen katsotaan olevan rakentamispalvelua, koska konevuokraan sisältyy koneen käyttäjän palvelus. Tämän vuoksi siihen sovelletaan rakentamispalveluiden käännettyä arvonlisäverotusta.

LVI-urakoitsijan kirjanpidon kirjaukset:

Aliurakoitsijalle arvonlisäveroton lasku X

Myyntisaamiset	Rakentamispalvel. Myynti, käänteinen alv-velvollisuus
X	X

Kuvio 9. Kuvion 8 rakennusurakan LVI-urakoitsijan kirjanpidon kirjaukset

Kuviossa 9 esitetään LVI-urakoitsijan kirjanpidon kirjaukset kuvion 8 mukaisesta rakennusprojektista. Laskutuksessa käytetään käännettyä arvonlisäverotusta. LVI-urakoitsija laskuttaa aliurakoitsijaa ilman arvon-

lisäveroa. Arvonlisäverovelkaa ei synny. X kuvaa myynnin veron perustetta.

Aliurakoitsijan kirjanpidon kirjaukset:

	Rakentamispalvel. Ostot, käännteinen alv		Ostovelat		Hankintojen alv-saamiset	
Ostolasku LVI- urakoitsijalta	X			X		
Arvonlisävero						0,23X
Palvelu konevuokraajalta	Y			Y		
Arvonlisävero						0,23Y
	Vero rakentamispalv. Ostoista		Myyntisaami- set		Rakentamis- palv. Myynti, käännteinen alv.	
Arvonlisävero		0,23X				
Arvonlisävero		0,23Y				
Myynti pääurakoitsijalle			Z			Z

Kuvio 10. Kuvion 8 rakennusurakan aliurakoitsijan kirjanpidon kirjaukset

Kuviossa 10 kuvataan aliurakoitsijan kirjanpidon kirjauksia kuvion 8 mukaisesta rakennusprojektista. Aliurakoitsija kirjaa kirjanpitoonsa LVI-urakoitsijalta saamansa ostolaskun. X kuvaa ostohintaa ilman arvonlisäveroa. Aliurakoitsija kirjaa veron rakentamispalveluiden ostoista. LVI-urakoitsijan ostolaskusta arvonlisäveroa kuvaa 0,23X. Se on 23 prosenttia, ja se lasketaan veron perusteesta. Aliurakoitsija saa vähentää ostostaan arvonlisäveron.

Konevuokraajalta ostetaan rakentamispalvelu. Siihen käytetään käännettyä arvonlisäverotusta. Y kuvaa konevuokraajalta ostettua palvelua ilman arvonlisäveroa. Aliurakoitsija kirjaa tästä arvonlisäveron rakentamispalveluiden ostoista. Arvonlisäveroa, joka on 23 prosenttia, rakentamispalvelun ostosta konevuokraajalta kuvaa 0,23Y. Se lasketaan veron perusteesta. Aliurakoitsija saa vähentää tästäkin ostosta arvonlisäveron.

Aliurakoitsijan myyntilasku pääurakoitsijalle on arvonlisäveroton. Myyntihintana on veron peruste. Sitä kuvaa Z. Rakentamispalveluissa käytettävät arvonlisäverot ovat aliurakoitsijalle vain läpikulkuerät. Ne ovat kirjanpidossa näkyviä eriä.

Pääurakoitsijan kirjanpidon kirjat:

	Rakentamispalvel. Ostot, käänteinen alv	Vero rakentamispalvel. Ostoista	Hankintojen alv-saamiset	Ostovelat
Ostolasku aliurakoitsijalta	Z			Z
Arvonlisävero		0,23Z	0,23Z	
Rakennussiivous	Q			Q
Arvonlisävero		0,23Q	0,23Q	
	Konevuokrat 23 %	Suunnittelupalv. 23 %		
Koneen vuokraus	W		0,23W	1,23W
Arkkitehdin suunnittelutyö		D	0,23D	1,23D
	Myyntisaamiset	Urakointitulot 23%	Myyntien alv-velka	
Myyntilasku tilaajalle	1,23G	G	0,23G	

Kuvio 11. Kuvion 8 rakennusurakan pääurakoitsija kirjanpidon kirjat

Kuviossa 11 kuvataan pääurakoitsijan kirjanpidon kirjauksia kuvion 8 mukaisesta rakennusprojektista. Pääurakoitsija kirjaa ostolaskun aliurakoitsijalta ilman arvonlisäveroa. Z kuvastaa veron perustetta ostolaskusta aliurakoitsijalta. Pääurakoitsija kirjaa siitä arvonlisäveron, joka on 23 prosenttia. Rakennussiivoukseen käytetään myös käännettä arvonlisäverotusta. Rakennussiivouksen arvonlisäverotonta hintaa kuvaa Q. Pääurakoitsijan siitä kirjaama arvonlisävero, joka on 23 prosenttia, on 0,23Q. Pääurakoitsija saa vähentää aliurakoitsijan ja rakennussiivouksen laskujen arvonlisäverot verotuksessaan. Arvonlisävero on vain läpikulkuerä kirjanpidossa.

Pääurakoitsijan hankkimaa koneen vuokrausta pidetään tavaran ostona. Siihen ei sovelleta käännettä arvonlisäverotusta. Kirjanpidon kirjat siitä tehdään tavanomaiseen tapaan. Konevuokrauksen hintaa kuvaa W ilman arvonlisäveroa. Veron perusteesta lasketaan arvonlisäverosaamiset. Ne ovat 23 prosenttia veron perusteesta. Konevuokrauksen arvonlisäverosaamia kuvaa 0,23W. Arvonlisäverollinen hinta kirjataan ostovelkoihin. Arkkitehdin suunnittelutyöhön ei sovelleta käännettä arvonlisäverotusta, vaan kirjat suoritetaan tavanomaiseen tapaan. Arkkitehdin suunnittelutyötä kuvaa D ilman arvonlisäveroa. Veron perusteesta lasketaan arvonlisäverosaamiset. Ne ovat 23 prosenttia veron perusteesta. Arkkitehdin suunnittelutyön arvonlisäverosaamia kuvaa 0,23D. Arvonlisäverollinen hinta kirjataan ostovelkoihin.

Pääurakoitsijan myyntilasku tilaajalle sisältää arvonlisäveron. Siihen käytetään tavanomaista arvonlisäverotusta. Urakointituloja kuvaa G ilman arvonlisäveroja. Pääurakoitsija kirjaa tästä 23 prosentin arvonlisäverovelan, jota kuvaa 0,23G. Myyntisaamisiin pääurakoitsija kirjaa arvonlisäverollisen hinnan.

4.5 Käänteisen arvonlisäveron ilmoittaminen

Rakennuspalveluiden käännyistä arvonlisäveroista tiedot ilmoitetaan verohallinnolle kausiveroilmoituksella. Rakentamispalveluiden arvonlisäverotiedot ilmoitetaan samalla lomakkeella muiden kausiveroilmoitustietojen kanssa. Kausiveroilmoituksessa annetaan tiedot arvonlisäveroista, työntekijäsuorituksista ja muista oma-aloitteisista veroista. (Verohallinto 2012b, 1–2.)

Rakentamispalveluiden myynnit ilmoitetaan kausiveroilmoituksessa kohdassa 319. Myyjä ilmoittaa yhteismäärän myymistään rakentamispalveluista, joihin sovelletaan käännyttä verovelvollisuutta. Näistä suorituksista myyjä ei tilitä arvonlisäveroa valtiolle. (Kausiveroilmoituksen yksityiskohtainen täyttöohje 2012.)

Rakentamispalveluiden ostot ilmoitetaan kausiveroilmoituksella kohdassa 320. Ostaja ilmoittaa ostamiensa rakentamispalveluiden yhteismäärän, joihin sovelletaan käännyttä verovelvollisuutta. Työvoiman vuokraukseen rakentamispalvelua varten sovelletaan käännyttä verovelvollisuutta. Myös tällainen työvoiman vuokraus ilmoitetaan kausiveroilmoituksen kohdassa 320. (Kausiveroilmoituksen yksityiskohtainen täyttöohje 2012.)

4.6 Käänteisen arvonlisäverotuksen edut ja epäkohdat

Aliurakointia on lähes välttämätöntä käyttää rakennusalalla nykyään, koska tuotantotoiminta kehittyä ja erikoistuu jatkuvasti. Tämän vuoksi paras tuotos saadaan yleensä aikaiseksi aliurakointia käytettäessä. Laadun, nopeuden ja edullisuuden lisäksi aliurakointi mahdollistaa joustavuutta. Koska rakennusala on altis suhdannevaihteluille, joustavuutta tarvitaan. Aliurakoinnin vuoksi merkittävä osa rakennustuotannosta keskittyy pieniin rakennusyhtiöihin. Aliurakointi aiheuttaa kuitenkin toisinaan tuotannollisia katkoksia rakennustyömaalla. Siitä aiheutuu yhteiskunnallisten velvoitteiden, kuten verojen, laiminlyöntiä. Kilpailu rakennusalalla vääristyy näiden laiminlyöntien johdosta. (Alv-laiminlyönnit halutaan aisoihin rakennusalalla 2004.)

Talonrakennusala on erittäin verovelkainen ala. Talonrakennusalan verovelka oli noin viidesosa koko yrityssektorin verovelasta vuonna 2003. Verovelat kasautuvat pieniin yrityksiin rakennusalalla, ja ne kohdistuvat pääosin varsinaiseen talonrakentamiseen. Verovelat muodostuvat ilmoitetuista, mutta maksamatta olevista arvonlisäveroista. Osa verovelkoista on kokonaan jätetty ilmoittamatta. Joillakin yrityksillä arvonlisäveroilmoitusten

saldo on negatiivinen, jolloin hankintojen arvonlisäverosaamiset ovat suuremmat kuin myyntien arvonlisäverovelat. Osa negatiivisista saldoista aiheutuu viennistä, koska rakennuspalveluiden vienti on arvonlisäverotonta. Yritys voi saada arvonlisäverovähennyksiä tuotekuluistaan ja satunnaisista investoinneistaan. (Alv-laiminlyönnit halutaan aisoihin rakennusallalla 2004.)

Käännetyn arvonlisäverojärjestelmän etuna on verovelvollisuuden siirtäminen pääurakoitsijalle. Pääurakoitsijoita pidetään luotettavampina kuin pieniä aliurakoitsijoita, jonka vuoksi arvonlisäverovelkojen ajatellaan pienenevän käännetyn verovelvollisuuden myötä. Kilpailu oikenee rakennusallalla käännetyn arvonlisäverojärjestelmän ansiosta. Aliurakoitsijoiden hintoihin kun ei sisälly enää arvonlisäveroa. (Alv-laiminlyönnit halutaan aisoihin rakennusallalla 2004.)

Arvonlisäverotuksen monimutkaistuminen on käännetyn arvonlisäverojärjestelmän epäkohta. Arvonlisäveroilmoituksissa aliurakoitsijat yhä käännettyä verovelvollisuutta sovellettaessakin tekevät arvonlisäverovähennyksiä. Tämän vuoksi useat aliurakoitsijat saavat arvonlisäveron palautuksia. Rakennusallalla ollutta vääräsisältöisten kuittien käyttöä ei käännetty verovelvollisuus poista. Oletettavaa on, että verohallinto huomioi negatiivisia arvonlisäveroja aiempaa tarkemmin. Niistä vaaditaan luultavasti aiempaa tarkempia selvityksiä. Käännetyn verojärjestelmän epäkohtana pidetäänkin hallinnollisten töiden ja kustannusten lisääntymistä verohallinnossa. Väärinkäytöksien johdosta verohallinto joutunee lisäämään resursseja hakemusten tarkastus- ja valvontatoimintaan. Verovelvollisuus on pääurakoitsijoilla koko rakennusurakasta. On mahdollista, ettei valtio saa arvonlisäveroja ollenkaan koko rakennusurakasta. Tämän vuoksi suurten petosten riski kasvaa. (Alv-laiminlyönnit halutaan aisoihin rakennusallalla 2004; Tannila & Auranen 2011, 12.)

5 TUTKIMUS KÄÄNTEISESTÄ ARVONLISÄVEROSTA RAKENNUSALALLA

5.1 Tutkimuksen muoto

Tutkimuksessa haluttiin selvittää Lavit Oy:n asiakasyritysten yrittäjien näkemyksiä rakentamispalveluiden käänteisestä arvonlisäverotuksesta. Lavit Oy:n asiakasyrityksinä toimii pääosin pieniä ja keskisuuria yrityksiä. Tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää näiden asiakasyrittäjien mielipiteitä rakentamispalveluiden käänteisestä arvonlisäverotuksesta. Selvitykseen otettiin myös pienimuotoisesti rakentamispalveluiden käänteisen arvonlisäverotuksen vaikutukset näiden yritysten kassavirtaan. Tutkimuksessa haluttiin selvittää, miten rakentamispalveluiden käänteisen arvonlisäverotuksen käyttöönotto on onnistunut yrittäjien näkökulmasta. Yrittäjien mielipiteet käänteisen arvonlisäverotuksen eduista ja haitoista olivat tutkimuksessa mielenkiinnon alla. Tutkimuksessa yrittäjiltä haettiin näkemyksiä siitä, kuinka rakennustoimialalla esiintyviin ongelmiin voitaisiin saada uusia tehokkaita ratkaisuja.

Tutkimus on tyypiltään kvalitatiivinen. Kvalitatiiviseen tutkimustyyppiin päädyttiin, koska asioista haluttiin syvällistä tietoa ja ymmärrystä. Koska tutkimukseen haluttiin ottaa vain Lavit Oy:n nykyiset asiakkaat, kvantitatiivinen tutkimustyyppi ei tullut kysymykseen. Asiakaskunta Lavit Oy:ssä ei ole tarpeeksi laaja kvantitatiivisen tutkimuksen tekemiseen. Kvalitatiivisista tutkimustyypeistä työhön valittiin teemahaastattelu. Teemahaastattelu sopii tämän tyyppiseen tutkimukseen hyvin. Tutkimuksessa haastattelun ei haluttu olevan täysin vapaamuotoinen, vaan haastattelu haluttiin kohdentaa tiettyihin asioihin, joihin haettiin vastauksia. Tämän vuoksi haastattelu ei voinut olla täysin strukturoimaton. Vastaajilta haluttiin vapaamuotoisia vastauksia tietyistä teemoista ja heille haluttiin antaa mahdollisuus kertoa mielipiteensä omin sanoin etukäteen valituista asioista. Tämän vuoksi haastattelu ei voinut olla täysin strukturoitu.

5.2 Tutkimuksen toteutus

Tutkimuksen haastatteluun valittiin Lavit Oy:n yksi asiakasyritys. Haastateltava henkilö on yrityksen toimitusjohtaja, joka vastaa yrityksen taloudesta ja hallinnosta. Tämä yritys suorittaa palosammutusjärjestelmien suunnittelu-, urakointi- ja kunnossapitotöitä. Yritys on kolmen osakkaan pieni ja uusi yritys, jolla ei varsinaisia työntekijöitä ole ollenkaan. Töiden toteutukseen yrityksessä käytetään alihankkijoita. Vuonna 2011 perustetussa yrityksessä liikevaihto tulee päättyvällä tilikaudella olemaan noin miljoona euroa. Liiketoimintaa yrityksellä ei ole ollut ennen rakentamispalveluiden käänteisen arvonlisäverotuksen käyttöönottoa 1.4.2011. Haastateltu toimitusjohtaja on ollut urakointitoiminnassa muiden palveluksessa mukana pitkään, ja sen kautta kokemusta tältä toimialalta on paljon jo ennen oman yrityksen perustamista. Yritys toimii rakennusprojekteissa useimmiten aliurakoitsijana, mutta on pyydettyäessä toiminut myös pääurakoitsijana muutamissa kohteissaan. Yrityksen liikevaihdosta noin 90 prosenttia kuuluu rakentamispalveluiden käänteisen arvonlisäverotuksen pii-

riin. Yrityksen asiakkaista muutamat ovat sellaisia tilaajia, jotka harjoittavat kyseistä liiketoimintaa vain satunnaisesti. Tämän vuoksi heihin ei rakentamispalveluiden käänteistä arvonlisäverotusta sovelleta. (Kankuri, haastattelu 23.8.2012.)

Alun perin tarkoituksena oli haastatella tutkimukseen kahta tai kolmea yritystä. Valitettavasti Lavit Oy:n asiakaskunnassa ei tutkimushetkellä ollut kuin muutama yritys, joihin rakentamispalveluiden käänteistä arvonlisäverotusta sovelletaan. Muiden kuin haastatellun yrityksen käänteisen arvonlisäverotuksen osuus liikevaihdosta on vain marginaaliosuus. Ainoastaan haastatellussa yrityksessä käänteisen arvonlisäverotuksen osuus on huomattava. Muita Lavit Oy:n asiakasyrityksiä ei ollut sen vuoksi mielekästä haastatella tähän tutkimukseen. (Hyvätti, sähköpostiviesti 10.6.2012)

Yrityksen haastattelu koostui kolmesta eri osa-alueesta. Ensimmäisessä osassa selvitettiin yrityksen perustietoja. Perustiedoissa tiedusteltiin yrityksen kotipaikkakuntaa, henkilöstön lukumäärää ja liikevaihtoa. Liiketoiminnan, johon rakentamispalveluiden käänteistä arvonlisäverotusta sovelletaan, osuus liikevaihdosta kartoitettiin. Yrityksen perustamisvuosi ja se, onko yrityksellä ollut liiketoimintaa ennen rakentamispalveluiden käänteisen arvonlisäverotuksen käyttöönottoa 1.4.2011, selvitettiin. Yrityksen asema rakennusprojekteissa ja se, käyttääkö yritys ulkomaista työvoimaa, kartoitettiin. Haastattelun toinen osa koski rakentamispalveluiden käänteisen arvonlisäverotuksen käyttöönottoa haastateltavan yrityksessä. Siinä tiedusteltiin yrityksen toimintatavoista, joihin käänteinen arvonlisäverotus on vaikuttanut. Yrityksen valmistautuminen uuteen lakimutokseen ja sen tuomat lisäkustannukset yritykselle olivat selvityksen alla. Haastattelun viimeinen osa käsitteli haastateltavan mielipiteitä käänteisestä arvonlisäverotuksesta. Rakennusalalla esiintyvään harmaan talouden ongelmaan haastateltava sai esittää omia ongelmanratkaisumallejaan.

Yrittäjän haastattelu toteutettiin puhelinhaastatteluna. Haastatteluun oli olemassa valmis runko, jonka mukaan haastattelussa edettiin. Haastattelu kulki runkonsa mukaan varsin johdonmukaisesti. Siihen haastattelussa myös pyrittiin, koska puhelinhaastatteluun voi käyttää aikaa vain noin puoli tuntia. Sopivan haastatteluajankohdan löytämisessä oli pieniä ongelmia. Pienen yrityksen toimitusjohtajalla on paljon kiireitä. Koska tutkimus suoritettiin kesäaikaan, lisäksi kesälomat vaikeuttivat haastattelua. Tutkija oli tutkimusta tehdessään kiireisessä työelämässä mukana. Nämä seikat siirsivät haastattelua aiottua myöhäisemmäksi. Lopulta sopiva haastatteluajankohta löydettiin. Itse haastattelu sujui sen jälkeen tarkoituksensa mukaisesti.

Yrittäjän haastattelun lisäksi tutkimukseen haastateltiin Lavit Oy:n työntekijää. Hän toimii tutkimuksen alla olleen yrityksen kirjanpitäjänä. Kirjanpitäjän haastattelu oli yrittäjän haastattelua pienimuotoisempi. Kirjanpitäjän haastattelun pääasiallinen tarkoituksena oli täydentää yrittäjän haastattelusta saamia vastauksia.

Kirjanpitäjän haastattelu suoritettiin yrittäjän haastattelun jälkeen. Yrittäjän haastattelun yhteydessä muutama kysymys jäi askarruttamaan, ja näi-

hin kysymyksiin haettiin vastauksia kirjanpitäjältä. Kirjanpitäjän haastattelu suoritettiin sähköpostihaastatteluna. Koska kirjanpitäjällä oli kovasti kiireitä tutkimushetkellä, sähköpostihaastattelu koettiin hyväksi vaihtoehdoksi. Sen suorittaminen ei ollut ajasta ja paikasta riippuvainen.

Kirjanpitäjältä tiedusteltiin lähinnä negatiivisten arvonlisäverojen vaikutusta kassavirtaan. Häneltä tiedusteltiin, kuinka paljon veroviranomaiset pyytävät selvityksiä negatiivisten arvonlisäverojen muodostumisista, koska nämä selvitykset viivästyttävät negatiivisten arvonlisäverojen palautusta yrityksille. Mielenkiinnon kohteena oli nimenomaan se, kuinka paljon nämä selvitykset viivästyttävät palautuksia. Kirjanpitäjältä kysyttiin myös, kuinka nopeasti negatiiviset arvonlisäverot yleisesti ottaen maksetaan yrityksille takaisin. Tutkittavina asioina olivat myös kirjanpitäjän omaan työhön liittyen rakentamispalveluiden käänteisen arvonlisäverotuksen vaikutukset. Haluttiin ottaa selvää sen mukanaan tuomat lisätyöt, niiden määrä ja kesto.

5.3 Tutkimustulokset

Haastatellussa yrityksessä rakentamispalveluiden käännetyn arvonlisäverotuksen myötä ei ole jouduttu kiinnittämään toimintatapoihin erityistä huomiota. Koska yritys tekee laskut asiakkailleensa itse, täytyy laskutukseen kiinnittää huomiota. Laskuissa on huolehdittava, että ne ovat arvonlisäverottomia. Pientä selvitystyötä yritykselle aiheuttavat kuitenkin eräät asiakkaat. Aina ei ole selvää, noudatetaanko käännettyä arvonlisäverotusta niihin. Tällaisia tilanteita esiintyy esimerkiksi kunnan, valtion tai satunnaisesti kyseistä liiketoimintaa harjoittavan asiakkaan kohdalla. Haastateltavan mukaan käännetty arvonlisäverotus ei aiheuta ylimääräistä vaivaa. Heidän taloushallintojärjestelmänsä on haastateltavan mukaan hyvä, koska se hoitaa asiat automaattisesti oikein. (Kankuri, haastattelu 23.8.2012.)

Kirjanpitäjän mukaan rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverotus ei aiheuta hänelle normaalisti ylimääräistä työtä. Heidän kirjanpito-ohjelmassaan on huomioitu hyvin kaikki tekniset tarpeet rakentamispalveluiden käännettyä arvonlisäverotusta varten. Kirjanpito-ohjelma, jota Lavit Oy käyttää, on Netvisor. Lisätyötä kirjanpitäjälle aiheuttavat asiakkaiden kyselyt ja erikoisempiin tapauksiin liittyvät selvittelyt. Kuukaudessa näitä lisätyöitä hänelle tulee noin yksi, ja ajallisesti ne vievät hänen työaikaansa noin puoli tuntia. Hän kokee nämä työt mielenkiintoisiksi, mutta toisinaan hyvin haastaviksi. Veroviranomaisten ohjeet ovat kirjanpitäjän mielestä usein vaikeaselkoisia ja tulkinnanvaraisia. Lisäksi hänen mukaansa eri lähteistä saadut opastukset ovat usein erilaisia. (Hemmilä, haastattelu 28.8.2012.)

Rakennuspalveluiden käänteinen arvonlisäverotus ei itsessään ole tuottanut haastatellulle yritykselle lisäkustannuksia. Kassavirran puolelle se yrittäjän mukaan kuitenkin aiheuttaa suuren rasitteen. Yritys joutuu maksamaan materiaaleja hankkiessaan niistä 23 prosentin arvonlisäveron materiaalityönsänsä. Asiakasta laskutetaan käänteisen arvonlisäveron takia kuitenkin arvonlisäverottomalla hinnalla. Koska yrityksellä on ostajana vähennysoikeus materiaalien arvonlisäverosta, syntyy sille negatiivinen

arvonlisäverolaskelma. Rahat palautuvat yritykselle haastateltavan mukaan kuitenkin viiveellä. Sen vuoksi kulujen rahoitusta on mietittävä rahojen palautumiseen asti tarkasti. Yrityksellä on rahoitusta varten pankissa limiittitili, josta se joutuu maksamaan kuitenkin huomattavasti korkoa. Tämän takia haastateltavan mukaan rahoituspuolelle aiheutuu lisäkustannuksia. (Kankuri, haastattelu 23.8.2012.)

Verohallinnon käytäntö negatiivisten arvonlisäverojen palautusten suhteen on seuraavanlainen 12.6.2012 lähtien. Palautukset maksetaan asiakkaalle automaattisesti heti niiden käsittelyn jälkeen. Palautukset maksetaan kohdekuukautta seuraavan kuun yleisen eräpäivän jälkeen. Asiakas voi itse muuttaa palautusajankohdan, mutta se ei voi olla kuitenkaan aikaisemmin kuin kohdekuukautta seuraavan kuun yleisen eräpäivän jälkeen. Lisäksi asiakas voi halutessaan asettaa verotilille palautusrajan. Tällöin palautusrajan verran pidetään verotilillä myöhemmin erääntyviä velvoitteita varten, ja vain palautusrajan ylittävä määrä maksetaan verotililtä pois. Pienin maksettava palautus on 20 euroa. Jos palautusten yhteismäärä on alle 20 euroa, säilytetään se verotilillä. Yhteissumman kasvaessa 20 euroon, se palautetaan asiakkaalle asiakkaan valitseman palautustavan mukaisesti. (Hemmilä, haastattelu 28.8.2012; Palautusten maksaminen verotililtä 2012.)

Kirjanpitäjän mukaan negatiivisilla arvonlisäveroilla on nykyään välillä myös positiivinen vaikutus kassavirtaan. Kirjanpitäjän kannattaa olla nopea ja lähettää negatiivinen arvonlisäveroilmoitus verohallinnolle heti käsiteltäväksi. Tällöin negatiivisten arvonlisäverojen palautukset voi saada takaisin jo ennen kuin ennakonpidätyksiä ja sosiaaliturvamaksuja joudutaan maksamaan. Kirjanpitäjän mukaan negatiivisia arvonlisäveroja on palautettu jo noin viiden pankkipäivän sisällä arvonlisäveroilmoituksen lähettämisestä. Tämä on siis paljon aikaisemmin kuin normaali eräpäivä oikeasti olisi. (Hemmilä, haastattelu 28.8.2012.)

Veroviranomaiset pyytävät negatiivisten arvonlisäveroilmoitusten muodostumisista jonkin verran selvityksiä. Kirjanpitäjän mukaan haastatellusta yrityksestä niitä ei ole pyydetty. Jonkin verran kyselyitä hänen muista asiakkaistaan on kuitenkin tullut. Tiedusteluissa on lähinnä ollut kyse siitä, miksi palautettavaa arvonlisäveroa muodostuu joka kuukausi. Nämä tiedustelut ovat kirjanpitäjän mukaan viivästyttäneet palautuksia yleensä muutaman viikon. Enimmillään palautukset ovat viivästyneet hänen asiakaidensa kohdalla noin kolme kuukautta. (Hemmilä, haastattelu 28.8.2012.)

Etukäteen rakennuspalveluiden käänteiseen arvonlisäverotukseen haastateltavan yrityksen ei ollut tarvinnut juurikaan varautua. Haastateltava kiittää heidän hyvää taloushallintojärjestelmäänsä tästä. Sen avulla asiat hoiutuvat hänen mukaansa ikään kuin automaattisesti. (Kankuri, haastattelu 23.8.2012.)

Haastateltava yrittäjä kokee rakentamispalveluiden käänteisen arvonlisäverotuksen positiivisena asiana kaiken kaikkiaan. Hänen mielestään heidän yrityksensä hyötyy siitä. Se pienentää mahdollisuutta siitä, että ar-

vonlisäverot jätetään maksamatta, koska alihankkijoilla ei ole käytännössä enää mahdollisuutta toimia arvonlisäverojen kanssa väärin. Lakimuutos on toiminut sen tähden tarkoituksensa mukaisesti haastateltavan mielestä. (Kankuri, haastattelu 23.8.2012.)

Rahoituksen puolelta katsoen haastateltava yrittäjä kokee käänteisen arvonlisäverotuksen kuitenkin yritykselle melko suurena haittana. Haitaksi haastateltava näkee myös epäreilun kilpailutilanteen. Käännetty arvonlisävero ei hänen mukaansa poista epäreilua kilpailutilannetta rakennusallalla. (Kankuri, haastattelu 23.8.2012.)

Haastateltava yrittäjä kertoo, että tällä hetkellä on olemassa Tilaaajavastuu-fi-verkkosivusto, josta yritysten tietoja voi tarkistaa. Sieltä näkee, onko yritys hoitanut siltä vaadittavat velvollisuutensa. Tiedot sivustolle on tullut veroviranomaisilta ja muilta vastaavilta viranomaisilta, joten lähtökohtaisesti tiedot ovat siellä oikein. Haastateltava kokee tässä sivustossa kaksi suurta ongelmaa. Tietojen ilmoittaminen sivustolle on täysin vapaaehtoista ja lisäksi se on maksullista. (Kankuri, haastattelu 23.8.2012.)

Nyt haastateltava yritys joutuu pyytämään asiakkailtaan vaadittavista tiedoista selvityksiä. Se tuottaa lisätyötä ja vie luonnollisesti myös lisää aikaa. Selvityksiä lähetetään paljon faksin ja sähköpostin välityksellä. Haastateltava näkee tämän ongelmana, koska tällä tavoin toimittaessa selvityksiä on suhteellisen helppo väärentää. (Kankuri, haastattelu 23.8.2012.)

Kilpailutilanneongelma rehellisten ja epärehellisten kilpailijoiden välillä ei korjaannu käänteisellä arvonlisäverotuksella. Haastateltavan mielestä tilaajatahoille pitäisi olla olemassa viranomaisten ylläpitämä rekisteri. Sieltä tilaajaorganisaatioiden olisi helppo tarkastaa, onko tilaaja hoitanut kaikki tarvittavat vaatimuksensa. Rekisterin tulisi olla hänen mukaansa nimenomaan viranomaistahon ylläpitämä ja pakollinen. (Kankuri, haastattelu 23.8.2012.)

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Opinnäytetyön tutkimuskysymyksiin haettiin vastauksia pienen yrityksen toimitusjohtajaa ja kyseisen yrityksen kirjanpitäjää haastatteleamalla. Tutkimuksesta johtopäätöksiä tehtäessä on huomioitava vahvasti aiheeseen liittyvä teoretieto. Kaikkiin tutkimuskysymyksiin saatiin vähintäänkin välttävä vastaus. Yleistäviä johtopäätöksiä tämän tutkimuksen perusteella ei voida kuitenkaan tehdä, koska tutkimuksessa mielipiteitä selvitetään vain yhden yrityksen näkökulmasta. Toimeksiantajayritykselle tästä tutkimuksesta saatiin koottua melko kattava tietopaketti, jota voidaan hyödyntää peruskoulutustilaisuuksissa. Vaikka työssä saatiin selville vain yhden asiakasyrityksen näkemyksiä tutkitusta aiheesta, tämän yhdenkin yrityksen näkökulma on merkittävä. Koska tämän toimialan asiakasyrityksiä Lavit Oy:llä ei ole vielä montaa, tulevaisuutta ajatellen on hyvä tuntea jo olemassa olevien asiakasyritysten näkökantoja. Kun uusia asiakasyrityksiä tältä toimialalta saadaan, osataan tutkimuksen antamat tulokset ottaa huomioon.

Rakentamispalveluiden käänteinen arvonlisäverotus on onnistunut selviytyksen mukaan tarkoituksensa mukaisesti. Se on toiminut tehokkaana ratkaisuna arvonlisäverotulojen menetyksiä vastaan, koska aliurakoitsijoiden mahdollisuus tehdä petoksia arvonlisäverojen kanssa on pienentynyt. Myös ongelmia rakentamispalveluiden käänteisessä arvonlisäverotuksessa nähdään. Suurten petosten mahdollisuus on kasvanut käänteisen verotuksen myötä, koska pääurakoitsijat voivat jättää arvonlisäverot kokonaan suorittamatta. Tällöin valtiolta jää uupumaan koko rakennusprojektin arvonlisäverot. Toinen ongelma on palvelun tilaajan aseman selvittämisessä. Sitä varten olisi hyvä olla yksi pakollinen viranomaistahon ylläpitämä rekisteri, josta tiedot voitaisiin helposti ja nopeasti tarkistaa. Sen ansiosta mahdollisuus väärentää tietoja pienenesi. Aliurakoitsijoiden negatiivisten arvonlisäverojen palautuksen viivästyminen koettiin ongelmaksi. Se aiheuttaa ongelmia rahoituksen kanssa, koska sillä on negatiivinen vaikutus kassavirtaan. Verohallinnon käytännön mukaan, joka tuli voimaan 12.6.2012, palautukset maksetaan asiakkaalle nopeasti. Nopean kirjanpitäjän ansiosta negatiivinen arvonlisävero voi vaikuttaa yrityksen kassavirtaan jopa positiivisesti. Koska negatiivisia arvonlisäveroja on rakennusalalla paljon, veroviranomaiset pyytävät niistä selvityksiä. Nämä selvitykset saattavat viivästyttää rahojen palautuksia jopa kolme kuukautta.

Käännetty arvonlisäverotus rakennusalalla on pääosin koettu positiivisena asiana. Se ei ole aiheuttanut yrittäjälle eikä kirjanpitäjälle juurikaan lisätöitä. Heidän ei tarvitse kiinnittää erityishuomiota toimintatapoihinsa käännetyn arvonlisäverotuksen takia. Tästä suuri kiitos kuuluu hyvin toimiviin taloushallintojärjestelmiin. Niissä rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverotus on otettu hyvin huomioon. Pienimuotoista lisäselvitystyötä ja kyselyitä käänteinen arvonlisäverotus on yrittäjälle ja kirjanpitäjälle tuonut. Työ on toisinaan haasteellista, koska verohallinnon ohjeet ovat usein tulkinnanvaraisia. Näitä lisätöitä ei kuitenkaan koeta ongelmaksi, koska ne ovat vähäisiä.

Rakentamispalveluiden käännetyt arvonnäisäverotuksen vaikutukset yrityksen kassavirtaan ovat tilanteesta riippuvaisia. Mikäli yrityksen asiat ovat kunnossa ja lisäselvityksiä negatiivisista arvonnäisäveroista ei vaadita, vaikutukset kassavirtaan eivät ole negatiivisia. Yrityksen täytyy kuitenkin varautua kassavirran negatiivisiin vaikutuksiin miettimällä etukäteen kulujen rahoitusta tällaisissa tilanteissa. Rakentamispalveluiden käänteisen arvonnäisäverotuksen myötä vaikutukset kassavirtaan voivat olla positiivisiakin, jos kirjanpitäjä lähettää verohallinnolle negatiivisen arvonnäisäverolaskelman nopeasti. Negatiiviset arvonnäisäverot palautetaan joskus tällaisessa tapauksessa jo ennen kuin niiden normaali eräpäivä on. Ne saattavat olla palautettuna jo ennen kuin ennakonpidätyksiä ja sosiaaliturvamaksuja joudutaan maksamaan, ja tällöin vaikutus kassavirtaan on positiivinen.

7 YHTEENVETO

Opinnäytetyössä perehdyttiin rakentamispalveluiden käänteiseen arvonlisäverotukseen pienen yrityksen näkökulmasta. Rakentamispalveluiden käänteinen arvonlisäverotus otettiin Suomessa käyttöön 1.4.2011. Se on vielä uusi ja koko ajan kehitettävä asia, josta käydään julkisesti jatkuvaa keskustelua. Rakentamisaikana vallitsevaan harmaan talouden ongelmaan yritetään löytää entistä tehokkaampia torjumiskeinoja. Aiheena rakentamispalveluiden käänteinen arvonlisäverotus on siksi todella mielenkiintoinen ja ajankohtainen.

Tutkimus onnistui kohtalaisesti. Haastateltavaksi tutkimukseen haluttiin ottaa Lavit Oy:n nykyisiä asiakkaita, joiden toimintaan rakentamispalveluiden käännettyä arvonlisäverotusta sovelletaan. Tällaisia asiakkaita heillä oli vain muutama tutkimushetkellä. Vain yksi niistä oli sellainen, joka soveltui hyvin tähän tutkimukseen. Muilla asiakkailla käännettyä arvonlisäverotusta sovellettiin vain murto-osaan liiketoimintaa.

Haastateltu yritys sopi tutkimukseen hyvin. Se on pieni yritys, ja suurimpaan osaan sen liiketoimintaa sovelletaan käänteistä arvonlisäverotusta. Kyseinen yritys ei käytä ulkomaista työvoimaa. Monet rakennusalan yritykset käyttävät ulkomaista työvoimaa, ja siksi tutkimukseen olisi haluttu alun perin haastatella yritystä, jossa ulkomaista työvoimaa käytetään.

Tutkimusongelmiin saatiin vähintään välttävä vastaus. Toimeksiantajayritykselle tutkimuksesta on pientä hyötyä. Tilitoimistolle saatiin koottua tietopaketti, jota se voi käyttää peruskoulutustilaisuuksissaan tulevaisuudessa. Tutkimuksella saatiin selville yhden asiakasyrityksen mielipiteitä ja näkemyksiä käänteisestä arvonlisäverosta. Vaikka asiakasyritys on pieni, on se toimeksiantajayritykselle merkittävä. Tulevaisuutta varten nämä tiedot ovat tarpeellisia, koska uusia rakennusalan yrityksiä tullessa asiakasyrityksiksi osataan tutkimuksen tuomat asiat ottaa huomioon. Tutkija itse hyötyi opinnäytetyön tekemisestä paljon. Hänellä oli aiheesta ennen opinnäytetyön tekoa vain pintapuolista tietoa. Tutkimuksen edetessä hän perehtyi aiheeseen ja oppi siitä paljon uutta. Tutkijalle tutkimuksesta on hyötyä tulevaisuuden työtehtäviä silmällä pitäen paljon.

Tutkimukseen haluttiin alun perin haastatella kahta tai kolmea yritystä. Koska haastattelussa oli vain yksi yritys, on tutkimus suppea. Kirjanpitäjän haastattelulla selvitykseen saatiin hieman lisäarvoa. Tutkija tekisi joidakin asioita tutkimuksessa toisin, jos hän lähtisi sitä uudestaan tekemään. Hän selvittäisi tarkkaan, minkälaisia yrityksiä haastatteluun olisi mahdollista haalia. Tutkimukseen otettaisiin mukaan ehkä yrityksiä, jotka eivät ole toimeksiantajayrityksen asiakkaita tutkimushetkellä. Siihen otettaisiin mukaan yrityksiä, jotka mahdollisesti olisivat toimeksiantajayrityksen tulevia asiakkaita. Myös Lavit Oy:n kilpailijayrityksien asiakkaita voitaisiin ottaa mahdollisuuksien mukaan haastatteluihin mukaan. Heiltä saataisiin tutkimukseen paljon lisäarvoa. Työssä pyrittäisiin pitämään teoria- ja tutkimusosuus tiiviimmin yhtenäisenä.

LÄHTEET

Alv-laiminlyönnit halutaan aisoihin rakennusalalla. 2004. Tilastokeskus. Viitattu 12.6.2012

http://www.stat.fi/tup/tietoaika/tilaajat/ta_02_04_alv.html

Arvonlisäverotus. 2012. Verohallinto. Viitattu 25.5.2012.

http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Avoin_yhtio_jakommandiittiyhtio/Arvonlisaverotus

Arvonlisäverovelvollisen opas. 2011. Verohallinto. Verohallinnon julkaisu 189.11.

AVL, Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.

Hemmilä, L. 2012. Kirjanpitäjä. Lavit Oy. Haastattelu 28.8.2012.

HE 41/2010 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain muuttamisesta ja arvonlisäverolain väliaikaisesta muuttamisesta. 9.4.2010.

HE 58/2011 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi veronumerosta ja rakennusalan veronumerorekisteristä sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi. 5.10.2011.

HE 18/2012 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi tilaajan selvityselvöllisyydestä ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä sekä julkisista hankinnoista annetun lain 49 §:n muuttamisesta. 22.3.2012.

Hyvätti, E. 10.6.2012. Opinnäytetyö. Vastaanottajat Liina Hemmilä, Otso Kinanen, Janne Lyytikäinen & Juuso Vilpas. [Sähköpostiviesti]. Viitattu 27.8.2012.

Kankuri, J. 2012. Toimitusjohtaja. Operio Oy. Haastattelu 23.8.2012.

Kausiveroilmoituksen antaminen. 2011. Verohallinto.

Viitattu 25.5.2012.

http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Kausiveroilmoituksen_antaminen

Kausiveroilmoituksen yksityiskohtainen täyttöohje. 2012. Verohallinto.

Viitattu 6.6.2012.

[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Lomakkeet/Veroilmoituslomakkeet_ja_tayttoohjeet/Kausiveroilmoituksen_yksityiskohtainen_t\(19441\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Lomakkeet/Veroilmoituslomakkeet_ja_tayttoohjeet/Kausiveroilmoituksen_yksityiskohtainen_t(19441))

Kuittikauppa. 2007. Rakennusteollisuus RT ry, pdf-tiedosto.

Viitattu

24.9.2012.

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

Kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta-yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste. 17. 5.1977.

Linnakangas, E. & Juanto, L. 2004. Arvonlisävero ja muu kulutusverotus. 4. uud. p. Helsinki: Talentum Media Oy.

Liuksiala, A. 2004. Rakennussopimukset käytännön käsikirja. 6. uusittu I. Helsinki: WSOYpro Oy.

Murtomäki, O. 2007. Yrittäjän arvonlisäverokirja. 2. uud. p. Helsinki: Verotieto Oy.

Neuvoston direktiivi 2006/112/EY. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. 28.11.2006.

Palautusten maksaminen verotililtä. 2012. Verohallinto. Viitattu 28.8.2012.

http://www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Verojen_palauttaminen/Palautusten_maksaminen_verotililta%2810682%29

Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisävero 1.1.2010 alkaen. 2010. Verohallinto. Viitattu 27.5.2012.

[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisaverot\(14323\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisaverot(14323))

Pulkkinen, E. 2012. Kuitittomuus edistää harmaata taloutta. Rakennusliitto. Viitattu 30.5.2012.

<http://www.rakennusliitto.fi/mestalla/?x2876728=5726409>

Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. 2012. Verohallinto. Viitattu 28.5.2012.

[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelv\(20031\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelv(20031))

Rakennusalan verovalvontahanke. 2011. Verohallinto. Viitattu 15.5.2012.

[http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Rakennusalan_verovalvontahanke\(18488\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Rakennusalan_verovalvontahanke(18488))

Rakentamisen kasvu hidastui ja kannattavuus heikkeni vuonna 2008. 2009. Tilastokeskus. Viitattu 13.6.2012.

http://www.stat.fi/til/ratipa/2008/ratipa_2008_2009-12-21_tie_001_fi.html

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

Tomperi, S. 2008. Käytännön kirjanpito.

Helsinki: Edita Prima Oy

Tomperi, S. 2011. Kehittyvä kirjanpito. 13. uud. p. Helsinki: Edita Prima Oy

Verohallinto. Harmaan talouden tilannekuva I/2012 2012a, pdf-tiedosto. Viitattu 2.6.2012.

[http://www.vero.fi/fi-FI/Harmaan_talouden_tilannekuva_12012\(19981\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Harmaan_talouden_tilannekuva_12012(19981))

Verohallinto. Kausiveroilmoitus 2012b, pdf-tiedosto. Viitattu 6.6.2012.

[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Lomakkeet/Kausiveroilmoitus/Kausiveroilmoitus_4001\(10628\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Lomakkeet/Kausiveroilmoitus/Kausiveroilmoitus_4001(10628))

Verotilille kuuluvien verojen ilmoittaminen ja maksaminen. 2011. Verohallinto. Viitattu 25.5.2012.

[http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Verojen_maksaminen/Verotilille_kuuluvien_verojen_ilmoittami\(10691\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Verojen_maksaminen/Verotilille_kuuluvien_verojen_ilmoittami(10691))

Verotilin vuosikalenteri 2012. 2011. Verohallinto. Viitattu 25.5.2012.

[http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Verotili/Verotilin_vuosikalenteri_2012\(19239\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Verotili/Verotilin_vuosikalenteri_2012(19239))

Verottajan tehovalvonnassa paljastui vakavia puutteita rakennustyömaiden harmaan talouden vastaisissa käytännöissä. 2012. Verohallinto. Viitattu 30.5.2012.

[http://www.vero.fi/fi-FI/Verottajan_tehovalvonnassa_paljastui_vak\(19607\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Verottajan_tehovalvonnassa_paljastui_vak(19607))

Äärilä, L. & Nyrhinen, R. 2010. Arvonnisäverotus käytännössä. 8. uud. p. Helsinki: WSOYpro Oy.

HAASTATTELUKYSYMYKSET KIRJANPITÄJÄLLE

Seuraavassa mainitun yrityksen on tarkoitus kuvastaa asiakasyrityksesi Operio Oy:n kaltaista yritystä.

Yritys toimii rakennusprojekteissa lähes aina aliurakoitsijana muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta. Pääsääntöisesti yritys harjoittaa liiketoimintaa, johon sovelletaan rakentamispalveluiden käänteistä arvonlisäverotusta. Rakentamispalveluiden myyntiin kohdistuvista hankinnoista yritys joutuu maksamaan arvonlisäveron. Ostajana yrityksellä on vähennysoikeus näistä hankinnoistaan. Asiakastaan yritys laskuttaa käänteisen arvonlisäverotuksen perusteella ilman arvonlisäveroa. Yrityksen arvonlisäverolaskelma on tämän vuoksi jatkuvasti negatiivinen. Verotilin negatiivinen arvonlisävero kuitataan verotilillä olevia muita velvoitteita vastaan ensin. Jos tämän jälkeen negatiivista arvonlisäveroa on jäljellä, se palautetaan yritykselle takaisin. Negatiivisten arvonlisäverojen palauttamista yritys voi joutua odottelemaan jonkin aikaa. Tällä on tietenkin kassavirtaan negatiivinen vaikutus.

1. Pyytävätkö veroviranomaiset negatiivisen arvonlisäveron muodostumisesta paljon selvityksiä?
2. Kuinka paljon nämä mahdolliset selvitykset viivästyttävät negatiivisen arvonlisäveron hyväksymistä muiden velvoitteiden kuittaamiseen tai yritykselle takaisin palauttamiseen?
3. Kuinka nopeasti veroviranomaiset maksavat nämä negatiiviset arvonlisäverot takaisin yritykselle?
4. Aiheuttaako rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverotus sinulle kirjanpitäjänä ylimääräistä työtä?
5. Kuinka paljon tällaista ylimääräistä työtä aiheutuu?
6. Minkälaista työtä tällainen ylimääräinen työ on?
7. Kuinka paljon tällainen ylimääräinen työ vie työaikaasi?

HAASTATTELURUNKO HAASTATELTAVALLE YRITYKSELLE

TUTKIMUS 1.4.2011 SUOMESSA KÄYTTÖÖNOTETUSTA
RAKENTAMISPALVELUIDEN KÄÄNTEISESTÄ
ARVONLISÄVEROTUKSESTA YRITTÄJÄN NÄKÖKULMASTA

TAUSTATIEDOT

1. Yrityksenne kotipaikkakunta
2. Yrityksenne henkilöstön lukumäärä
3. Yrityksenne liikevaihto
4. Minä vuonna Yrityksenne on perustettu?
5. Onko Yrityksellänne ollut liiketoimintaa ennen rakentamispalveluiden käänteisen arvonlisäverotuksen käyttöönottoa 1.4.2011?
6. Yrityksenne toimii rakennusprojekteissa
7. Onko Yrityksellänne käytössä ulkomaista työvoimaa?
8. Harjoittaako Yrityksenne säännöllisesti jotain sellaista liiketoimintaa, johon ei sovelleta rakentamispalveluiden käänteistä arvonlisäverotusta?
9. Kuinka suuri prosenttiosuus liikevaihdostanne on rakennuspalveluiden käänteisen arvonlisäverotuksen piirissä?

RAKENTAMISPALVELUIDEN KÄÄNTEISEN
ARVONLISÄVEROTUKSEN KÄYTTÖÖNOTTO YRITYKSESSÄNNE

10. Kuinka paljon olette joutuneet kiinnittämään erityistä huomiota toimintatapoihinne rakentamispalveluiden käänteisen arvonlisäverotuksen tultua voimaan?
11. Mihin toimintatapoihin olette joutuneet kiinnittämään erityistä huomiota rakentamispalveluiden käänteisen arvonlisäverotuksen tultua voimaan?
12. Ovatko edellä mainitut toimintatavat, joihin olette joutuneet kiinnittämään erityistä huomiota, aiheuttaneet Yrityksellenne lisäkustannuksia?
13. Minkälaisia lisäkustannuksia ne ovat aiheuttaneet?
14. Kuinka olette rahoittaneet nämä lisäkustannukset?
15. Olitteko valmistautuneet rakentamispalveluiden käänteisen arvonlisäverotuksen käyttöönottoon etukäteen?

MIELIPITEENNE RAKENTAMISPALVELUIDEN KÄÄNTEISESTÄ
ARVONLISÄVEROTUKSESTA

16. Minkälainen mielikuva Teillä on rakentamispalveluiden käänteisestä arvonlisäverotuksesta?
17. Koetteko, että rakentamispalveluiden käänteisestä arvonlisäverotuksesta on hyötyä yrityksellenne?
18. Kuinka paljon hyötyä rakentamispalveluiden käänteisestä arvonlisäverotuksesta on Yrityksellenne?
19. Mitä hyötyä rakentamispalveluiden käänteisestä arvonlisäverovelvollisuudesta on Yrityksellenne?
20. Koetteko, että rakentamispalveluiden käänteisestä arvonlisäverotuksesta on haittaa yrityksellenne?
21. Kuinka paljon haittaa rakentamispalveluiden käänteisestä arvonlisäverotuksesta on yrityksellenne?
22. Mitä haittaa rakentamispalveluiden käänteisestä arvonlisäverovelvollisuudesta on yrityksellenne?
23. Onko rakentamispalveluiden käänteinen arvonlisäverotus toiminut tarkoituksen mukaisesti käytännössä teidän käsityksenne mukaan?
24. Ratkaiseeko rakentamispalveluiden käänteinen arvonlisäverotus rakennusalalla esiintyvää ongelmaa aliurakoitsijoiden epärehellisydestä johtuvista arvonlisäverotulojen menetyksistä Teidän käsityksenne mukaan?
25. Mitä muita ratkaisuja 28. kysymyksessä esitettyyn ongelmaan voisi mielestänne käyttää?
26. Parantaako rakentamispalveluiden käänteinen arvonlisäverotus rakennusalalla esiintyvää ongelmaa rehellisten ja epärehellisten verovelvollisten välisestä kilpailutilanteesta Teidän käsityksenne mukaan?
27. Mitä muita ratkaisuja 30. kysymyksessä esitettyyn ongelmaan voisi mielestänne käyttää?
28. Mikäli mieleenne tulee jotain muuta rakentamispalveluiden käänteiseen arvonlisäverotukseen liittyvää, jota en kyselyssä erikseen kysynyt, tai haluatte tarkentaa mielipiteitänne asiaan liittyen, otan kiitollisin mielin kommenttinne vastaan. Sana on vapaa!

KAUSIVEROILMOITUS 2012

Lomake palautetaan osoitteeseen:
VEROHALLINTO
 Kausiveroilmoitusten optinen lukupalvelu
 PL 5000
 00053 VERO

KAUSIVEROILMOITUS K

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

Verovelvollisen nimi	010 Y-tunnus tai henkilötunnus

ARVONLISÄVERON TIEDOT

TYÖNANTAJASUORITUSTEN TIEDOT

42	050 Ilmoitusjakso			052 Kohdekausi	053 Vuosi	euro	snt	050 Ilmoitusjakso			052 Kohdekausi	053 Vuosi	euro	snt			
	Kuukausi	Nejännnesvuosi	Vuosi	Kuukausi	Nejännnesvuosi			Kuukausi	Nejännnesvuosi	Vuosi							
	Vero kotimaan myynnistä verokannollain										601 Ennakonpidätyksen alaiset palkat ja muut suoritukset						
	301	23 %:n vero								602 Toimitettu ennakonpidätys							
	302	13 %:n vero								605 Lähdeveron alaiset palkat ja muut suoritukset							
	303	9 %:n vero								606 Lähdevero palkoista yms.							
	305	Vero tavaraostolista muista EU-maista								609 Sosiaaliturvamaksun alaiset palkat							
	306	Vero palveluostolista muista EU-maista								610 Makennettava työnantajan sosiaaliturvamaksu							
	318	Vero rakentamispalvelun ostoista (ikännetty verovelvollisuus)								Ei palkanmaksua							
	307	Kohdekauden vähennettävä vero								054 Kohdekausi -alku	055 Vuosi	056 Kohdekausi -loppu	057 Vuosi				
	317	Alarajahuojennuksen määrä								Arvonlisäveron alarajahuojennukseen oikeutettu täyttää							
	308	Makennettava vero / Palautukseen oikeuttava vero (-)								euro							
	309	0-verokannan alainen ilkevähtö								snt							
	311	Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin								315 Alarajahuojennukseen oikeuttava ilkevähtö							
	312	Palveluiden myynnit muihin EU-maihin								316 Alarajahuojennukseen oikeuttava vero							
	313	Tavaraostot muista EU-maista								Alarajahuojennuksen määrä (siirretään kohtaan 317)							
	314	Palveluostot muista EU-maista															
	319	Rakentamispalvelun myynnit (ikännetty verovelvollisuus)															
	320	Rakentamispalvelun ostot (ikännetty verovelvollisuus)															
	Ei siv-toimintaa																
	054 Kohdekausi -alku	055 Vuosi	056 Kohdekausi -loppu	057 Vuosi													

Päiväys	Alekirjoitus ja nimen selvitys	042 Puhelin

VEROH 4001/1 1.2012



K