

Jenni Haataja

**RAKENNUSALAN KÄÄNNETTY ARVONLISÄVEROTUS
- OPAS RPK RAKENNUS KEMPPAINEN OY:LLE**

Opinnäytetyö
Kajaanin ammattikorkeakoulu
Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala
Liiketalouden koulutusohjelma
Syksy 2012



Koulutusala Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala	Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma
Tekijä(t) Jenni Haataja	
Työn nimi Rakennusalan käännetty arvonlisäverotus - Opas RPK Rakennus Kemppainen Oy:lle	
Vaihtoehtoiset ammattiopinnot	Ohjaaja(t) Jaana Lappalainen
	Toimeksiantaja RPK Rakennus Kemppainen Oy
Aika Syksy 2012	Sivumäärä ja liitteet 43 + 31
<p>Laki rakennusalan käännetystä arvonlisäverovelvollisuudesta tuli voimaan 1.4.2011. Säännöksen tavoitteena on harmaan talouden aiheuttamien veromenetysten vähentäminen ja estäminen. Yleensä arvonlisäverotuksessa verovelvollinen on myyjä. Käännettyä arvonlisäverotusta sovellettaessa verovelvollinen on kuitenkin ostaja, ja myyjä laskuttaa ostajaa verottomasti. Käännetty menettely on Suomen lisäksi käytössä seitsemässä muussa EU-maassa: Ruotsissa, Alankomaissa, Belgiassa, Saksassa, Itävallassa, Unkarissa ja Irlannissa.</p> <p>Opinnäytetyön tarkoituksena oli laatia opas rakennusalan käännetystä arvonlisäverotuksesta. Opinnäytetyön teoriaosiossa käsitellään yleistä arvonlisäveromenettelyä sekä rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Työn empiirinen osuus koostuu rakennusalan käännetyn arvonlisäverotuksen oppaasta. Tavoitteena oli selkeä ja helppolukuinen opaskirjanen. Opas on tarpeellinen toimeksiantajayritys RPK Rakennus Kemppainen Oy:n työmaamestareille, jotta he ymmärtäisivät käännetyn menettelyn periaatteen.</p> <p>Oppaan kokoamisen avuksi tehtiin kvalitatiivinen kyselytutkimus mestareille ja työnjohtajille sekä toinen kysely yrityksen toimitusjohtajalle ja kirjanpitäjälle. Ensimmäisestä kyselystä selvisi, että mestarit ja työnjohtajat tarvitsivat koulutusta käännetystä arvonlisäverotuksesta. Läheskään kaikilla heistä ei ollut riittävästi tietoa aiheesta. Myös toimitusjohtaja ja kirjanpitäjä arvioivat mestarien ja työnjohtajien tarvitsevan koulutusta. Opas pyrkii vastaamaan tähän tarpeeseen.</p>	
Kieli	suomi
Asiasanat	käännetty arvonlisävero, arvonlisävero, rakennusala
Säilytyspaikka	<input type="checkbox"/> Verkkokirjasto Theseus <input type="checkbox"/> Kajaanin ammattikorkeakoulun kirjasto



School Kajaani university of applied sciences	Degree Programme Degree Programme in Business Administration
Author(s) Jenni Haataja	
Title Reverse charge in value added taxation in the construction sector - A guide for RPK Rakennus Kempainen Ltd	
Optional Professional Studies	Instructor(s) Jaana Lappalainen
	Commissioned by RPK Rakennus Kempainen Oy
Date Fall 2012	Total Number of Pages and Appendices 43 +31
<p>The law concerning reverse charge in value added taxation (VAT) in the construction sector became effective in Finland on 1st April 2011. The system tries to avoid and decrease the amount of VAT fraud caused by the grey economy. Normally the seller pays VAT to the tax collector but in the inverse system the buyer is liable to pay VAT. In addition to Finland, reverse charge in value added taxation is effective in seven other countries of the European Union.</p> <p>The purpose of the thesis was to draw up a guide covering the reverse charge in value added taxation in the construction sector. The theoretical part of the thesis consists of information on value added taxation generally and reverse charge in value added taxation. The empirical part is made up of the guide of reverse charge in value added taxation in the construction sector. The guidebook was meant to be explicit and readable. The booklet is necessary for the building contractors of the commissioner RPK Rakennus Kempainen Oy, because they should understand the principles of the inverse system.</p> <p>Two surveys were conducted before gathering the guidebook. One survey was for the building contractors of the company RPK Rakennus Kempainen Oy and the other survey for the managing director and the book-keeper of the company. Both surveys show that the contractors need more training concerning reverse charge in VAT. Not all of them have enough knowledge on the subject, so the guidebook will be necessary for the company.</p>	
Language of Thesis	Finnish
Keywords	value added tax, reverse charge VAT, construction sector
Deposited at	<input type="checkbox"/> Electronic library Theseus <input type="checkbox"/> Library of Kajaani University of Applied Sciences

SISÄLLYSLUETTELO

1 JOHDANTO	1
1.1 Lakiuudistuksen taustaa	1
1.2 Opinnäytetyön tavoite	2
1.3 Aiemmat tutkimukset	4
2 RAKENNUSALA JA ARVONLISÄVEROTUS	5
2.1 Rakentaminen Suomessa	5
2.2 Verovelvollisuus	6
2.3 Veron peruste ja verokannat	6
2.4 Verollinen toiminta ja vähäinen liiketoiminta	7
2.4.1 Vähennysoikeus	8
2.5 Verovapaa toiminta	9
2.6 Veron ilmoittaminen ja maksaminen	9
3 KÄÄNNETTY ARVONLISÄVEROTUS RAKENNUSALALLA	11
3.1 Soveltaminen	12
3.1.1 Myynti muutoin kuin satunnaisesti	13
3.1.2 Ostajana valtio tai kunta	14
3.1.3 Kiinteistöön kohdistuva rakentamispalvelu	14
3.1.4 Siirtymävaihe	15
3.2 Rakentamispalvelu	16
3.2.1 Rakentamispalvelu vai ei	16
3.2.2 Tavara vai palvelu	26
3.2.3 Työvoiman vuokraus rakentamispalvelua varten	26
3.3 Omaan lukuun rakentaminen	27
3.4 Vähennysoikeus käännetyssä arvonlisäverovelvollisuudessa ja virheellisen laskutusmenettelyn seuraamukset	28
Seuraamukset myyjän kannalta	28
Seuraamukset ostajan kannalta	29
3.5 Laskumerkinnät	29
3.6 Käännetyn arvonlisäveron ilmoittaminen	30

4 KYSELYN TULOKSET JA OPPAAN LAATIMINEN	33
4.1 Kysely ja sen tulokset	33
4.2 Oppaan laatiminen	37
5 POHDINTA	39
LÄHTEET	41
LIITTEET	

1 JOHDANTO

Arvonlisäverolakia muutettiin vuonna 2011. Tuolloin säädettiin rakennusalan käännetystä arvonlisäverotuksesta, jota sovelletaan rakentamispalveluiden ostoon ja myyntiin.

1.1 Lakiuudistuksen taustaa

Harmaan talouden eli talousrikollisuuden määrä on kasvanut viime vuosina. Rakennusalalla on käynyt ilmi toimintaa, jossa myyjä on veloittanut rakentamispalvelun ostajalta verollisena, muttei ole tilittänyt arvonlisäveroa verottajalle. Ostajalla on kuitenkin ollut oikeus vähentää maksamansa arvonlisävero. Tästä on aiheutunut merkittäviä verotulojen menetyksiä valtiolle. Tällaiset tilanteet pyritään estämään käännetyn verovelvollisuuden avulla. (Äärilä 2011, 518.)

Säännös rakennusalan käännetystä arvonlisäverovelvollisuudesta otettiin käyttöön Suomessa 1.4.2011 alkaen. Käännetyn arvonlisäverotuksen mukaan rakennuspalveluiden myynnistä verovelvollinen on ostaja. Myyjä siis lähettää ostajalle verottoman laskun ja ostaja maksaa myynnin arvonlisäveron suoraan valtiolle. Ostajalla säilyy arvonlisäveron vähennysoikeus lukuun ottamatta oman käytön kohteita, joissa ei ole oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen. (Sorvanto 2011, 6.) Käännetyn arvonlisäverotuksen tavoitteena on vähentää epärehellisyydestä johtuvia veromenetyksiä sekä parantaa rakennusalan kilpailutilannetta epärehellisten ja rehellisten yritysten välillä. (HE 41/2010 vp.)

Rakentamispalveluiden käännettyä arvonlisäverotusta sovelletaan jo seitsemässä muussa Euroopan Unionin maassa: Alankomaissa, Belgiassa, Saksassa, Itävallassa, Ruotsissa, Unkarissa ja Irlannissa. Itävallassa käännteinen menettely on ollut voimassa lokakuusta 2002 alkaen, ja arvonlisäverolainsäädännön noudattamisen on todettu parantuneen. Arvonlisäverotulojen on arvioitu lisääntyneen noin 200 miljoona uudistuksen voimaan tulon jälkeen. Käännetty arvonlisävero ei ole kuitenkaan poistanut työnantajamaksuihin, kuten laittomiin työntekijöihin ja tekaistuihin kuitteihin, kohdistuvaa harmaata taloutta. (HE 41/2010 vp.)

Ruotsissa käännetty verovelvollisuus otettiin käyttöön heinäkuussa 2007. Vuonna 2010 valmistui Ruotsin verohallinnon tekemä selvitys säännösten toimivuudesta. Selvityksen mukaan käännteinen menettely on torjunut veronkiertoa, jossa ostaja on vähentänyt arvonlisäveron,

mutta myyjä on jättänyt tilittämättä sen verottajalle. Verohallinto arvioi verotulojen nousseen vuonna 2008 noin 72 miljoonalla eurolla. Käänteisen menettelyn vaikutusten on katsottu olevan positiivisia. Ruotsin rakennusteollisuus ja verohallinto tekivät kyselytutkimuksen, jonka tulosten mukaan käännetty menettely on lisännyt yritysten hallinnollista taakkaa. Tämä johtuu siitä, että sovellettavat palvelut ja ostajan status on vaikeaa määritellä. Verohallinnon mukaan sovellettaviin palveluihin kohdistuvat kysymykset ovat kuitenkin ajan myötä vähentyneet ja aiheesta on jo muodostunut verotus- ja oikeuskäytäntöä. (HE 41/2010 vp.)

Rakennusteollisuus RT ry teki jäsenyrityksilleen syksyllä 2009 kyselyn rakennusalan harmaasta taloudesta. Kyselyyn saatiin lähes 350 vastausta. Kyselystä ilmeni, että merkittävin rakennusalan harmaan talouden ilmenemismuoto on pimeä työvoima. Seuraavina olivat ”kuutamokeikkailu” yksityishenkilöiden rakennustyömailla sekä tekaistujen kuittien käyttö. Arvonlisäveron laiminlyönti oli kyselyssä kuudentena. (Hirvonen, Lith & Walden 2010.)

Rakennusalan yritykset ilmoittivat vuonna 2008 maksettavaksi arvonlisäverokseen yhteensä noin 1 977 miljoonaa euroa. Maksuja suoritettiin kuitenkin vain noin 1 817 miljoonan euron edestä. Suoritettut maksut olivat siis kahdeksan prosenttia eli 160 miljoonaa euroa pienemmät kuin ilmoitettujen arvonlisäverojen määrä. Verohallinnon mukaan yritykset, joilla ei ole aikomusta maksaa arvonlisäveroa, ilmoittavat maksettavan arvonlisäveron määrän pyrkiäkseen välttämään suoranaisen veropetoksen. Arvonlisäveron maksamatta jättäminen ei varsinaisesti ole harmaata taloutta, mutta se voi kertoa tekaistujen kuittien kaupasta, joka on yksi harmaan talouden ilmenemismuoto. (Hirvonen ym. 2010.)

Arvonlisäveroa jätetään myös kokonaan ilmoittamatta. Vuonna 2008 ilmoittamatta jätetystä verosta aiheutuneet menetykset olivat 105 miljoonaa euroa. Harmaasta taloudesta aiheutuneiden veromenetysten arvioidaan vuonna 2008 olleen yhteensä noin 300 miljoonaa euroa. (Hirvonen ym. 2010.)

1.2 Opinnäytetyön tavoite

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on laatia käännetyn arvonlisäverotuksen opas. Työn tilaaja on RPK Rakennus Kempainen Oy, joka on yksi Kainuun suurimmista rakennus- ja LVI-liikkeistä. Yritys perustettiin vuonna 1974, jolloin se toimi nimellä Peltirakenne Rätty & Tolonen. Tämän jälkeen yrityksen nimi on muuttunut muutaman kerran omistajanvaihdosten ja

yhtiömuodonmuutosten myötä. Lokakuussa 2011 yrityksessä toteutettiin jälleen yhtiömuodonmuutos ja siitä tuli osakeyhtiö. Samalla yrityksen nimi muutettiin RPK Rakennus Kempainen Oy:ksi ja toimitusjohtajaksi siirtyi Samuli Myllykoski.

Opas on tarkoitettu sekä toimeksiantajayritys RPK Rakennus Kempainen Oy:n sisäiseen käyttöön että sen yhteistyökumppaneille. Oppaassa on selkeä luettelo rakentamispalveluista, joita verotetaan käännetyin arvonlisäverotuksen mukaisesti. Oppaassa kerrotaan myös mitkä palvelut eivät kuulu käännetyin arvonlisäverotuksen piiriin. Lisäksi siinä on muutamia käytännön esimerkkejä, jotka auttavat hahmottamaan tilanteita paremmin. Opas sisältää vaadittavat laskumerkinnät sekä kaksi esimerkkilaskua.

Ennen oppaan laatimista tehtiin kysely, jonka tarkoituksena oli olla avuksi oppaan tekemisessä. Tavoitteena oli se, että opas palvelisi tarkoitustaan mahdollisimman hyvin. Kyselyitä tehtiin kaksi. Toinen kysely tehtiin yrityksen kirjanpitäjälle sekä toimitusjohtajalle, jotka ovat paljon tekemisissä käänteisen laskutuksen kanssa (liite 1). Toinen kysely kohdistettiin RPK Rakennus Kempainen Oy:n työmaamestareille sekä muille työnjohtajille (liite 2). Mestari-kyselyn tavoitteena oli selvittää, minkä verran työnjohtajat tuntevat käännettyä arvonlisäverotusta. Yrityksen toimitusjohtajalle ja kirjanpitäjälle suunnatun kyselyn tavoitteena on selvittää heidän mielipiteitään muun muassa siitä, onko työnjohtajilla tarpeeksi tietoa käännetyistä arvonlisäverotuksesta, ja minkälaisista asioista työnjohtajat erityisesti tarvitsevat tietoa.

Opas rakennusalan käännettyyn arvonlisäverotukseen on tarpeellinen RPK Rakennus Kempainen Oy:n työmaamestareille, jotta he kaikki ymmärtäisivät käännetyin arvonlisäverotuksen periaatteen. Tämä on tärkeää, vaikkeivät he varsinaisesti laskutusta hoitaisikaan. Mestarit tekevät muun muassa lisätyölaskuja, ja tällöin heidän on tiedettävä, laskutetaanko asiakasta käännetyin arvonlisäverotuksen mukaisesti vai ei. Kaikki työnjohtajat eivät tiedä, mistä rakennusalan käännetyssä arvonlisäverotuksessa on kyse. Mestarit saattavat helposti ajatella, ettei heidän tarvitsekaan tietää asiasta. Oppaan avulla yritys voi kouluttaa työntekijöitään, jos tällainen koetaan tarpeelliseksi. Opas on myös kertausta RPK:n toimistohenkilökunnalle ja tarvittaessa he voivat tarkistaa oppaasta erilaisten tilanteiden oikeat menettelytavat.

Opas on tarkoitettu yrityksen oman käytön lisäksi RPK Rakennus Kempainen Oy:n alihankkijoille. RPK vastaanottaa yhteistyökumppaneiltaan lähes viikoittain käännettyin arvonlisäverotukseen liittyviä virheellisiä laskuja. Tyypillinen virhe on se, että myyjä laskuttaa rakentamispalvelun verollisena, vaikka laskun kuuluisi olla käännetyin arvonlisäverotuksen mukainen.

Virheelliset laskut aiheuttavat ylimääräistä työtä sekä RPK:n että laskun lähettäneen yrityksen laskutusta hoitaville henkilöille. Kun RPK vastaanottaa virheellisen laskun, täytyy laskusta pyytää uusi, korjattu versio. Väärin tehtyjä laskuja ei hyväksytä ja viedä järjestelmään, sillä virheelliset laskut aiheuttavat riskejä sekä ostajan että myyjän näkökulmasta. Opas voi auttaa vähentämään tällaisia tilanteita. Kun RPK vastaanottaa virheellisen laskun, laskun käsittelijä voi lähettää oppaan esimerkiksi sähköpostitse yritykseen, joka laskun lähetti. Näin yritys voi jatkossakin itse tarkistaa oppaasta kuinka lasku tulee oikeaoppisesti käsitellä, ja tätä kautta virheellisten laskujen määrän tulisi vähentyä. Pääasiallisesti opas on tarkoitettu kuitenkin yrityksen omaan käyttöön.

1.3 Aiemmat tutkimukset

Oppaan kaltaisia ohjeistuksia on tehty aiemminkin. Esimerkiksi Verohallinto on julkaissut ohjeen ” Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus” ja Rakennusteollisuus RT ry:ltä on ilmestynyt ohje ”Rakentamispalveluita, joihin sovelletaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta 1.4.2011 alkaen”. Tämän opinnäytetyön tuloksena syntyvä opas eroaa näistä aiemmin julkaistuista ohjeistuksista. Oppaaseen on kerätty enemmän tapauksia kuin Verohallinnon ja Rakennusteollisuus RT ry:n ohjeistuksiin. Rakentamispalveluiden erittely on tehty oppaassa tarkemmin kuin esimerkiksi RT ry:n ohjeessa, jossa palvelut on jaoteltu muun muassa talonrakentamiseen sekä maa- ja vesirakentamiseen.

2 RAKENNUSALA JA ARVONLISÄVEROTUS

Arvonlisävero on kulutusvero, joka lisätään myytävän tavaran tai palvelun hintaan. Arvonlisäverovelvollisia ovat kaikki yritykset, jotka harjoittavat tavaran tai palvelun myyntiä liiketoiminnan muodossa. Myös rakentamispalveluiden myynti on verollista toimintaa. Rakentamispalveluiden verokanta on 23. Kiinteistönluovutus on kuitenkin yleensä arvonlisäveroton toimintaa. (Verohallinto 2010; Huhtala & Sorvanto 2011, 16.)

2.1 Rakentaminen Suomessa

Rakennusallalla on suuri merkitys Suomen kansantaloudelle. Noin 10 prosenttia bruttokansantuotteesta käytetään rakentamiseen. Siihen kohdistetaan myös yli 60 prosenttia Suomen investoinneista. Rakennusala on myös merkittävä työllistymisen kannalta, joskin Rakennusalan työttömyyskassan tuoreista tiedoista selviää, että rakennusalan työttömyys nousi huomattavasti loppukesästä 2012. Pahinta rakennusalan työttömyys oli Keski-Suomessa, jossa elokuun 2012 työttömyysluku oli jopa 4,5 prosenttiyksikköä korkeampi kuin vuotta aiemmin. (Rakennuslehti 2011; Tekniikka & Talous 2012.)

Rakentamista on yleinen rakentaminen, talonrakentaminen, maa- ja vesirakentaminen sekä asennus- ja viimeistelytyöt, jotka liittyvät rakennustoimintaan. Rakentamiseen lasketaan myös tehtaalla valmistettujen rakennusten ja rakennelmien sekä rakennusten osien pystyttäminen työmaalla. Uudisrakentaminen, perusparantaminen, korjausrakentaminen, muutos-, laajennus- ja kunnostustyöt ovat erilaisia rakentamisen muotoja. (Rakennusteollisuus RT ry 2011 b.)

Rakentaminen jaetaan kansallisen toimialaluokituksen TOL 2008:n perusteella talonrakentamiseen, maa- ja vesirakentamiseen sekä erikoistuneeseen rakennustoimintaan. Erikoistuneeseen rakennustoimintaan lasketaan rakennusasennus (muun muassa LVI-, sähkö- ja katto-työt), rakentamisen viimeistely (esimerkiksi rappaus, maalaus ja lasitus) sekä rakennuspaikan valmisteluun liittyvät työt ja rakennusten purkaminen. Maa- ja vesirakentamista on kulkuyhteisyyksien, verkostojen sekä muiden ympäristö- ja maarakenteiden rakentaminen. Kulkuyhteisyyksiä ovat tiet, kadut, rautatiet, vesiväylät ja lentokentät. Verkostoihin puolestaan kuuluvat

vesi-, viemäri-, tietoliikenne-, kaasu-, lämpö- ja sähköverkot. (Rakennusteollisuus RT ry 2011 b.)

2.2 Verovelvollisuus

Jokainen elinkeinonharjoittaja, joka myy tavaroita tai palveluita Suomessa liiketoiminnan muodossa, on arvonlisäverovelvollinen. Elinkeinonharjoittajan yhtiömuoto ei vaikuta verovelvollisuuteen. Verovelvollinen on yleensä myyjä, mutta poikkeustapauksissa myös ostaja voi olla arvonlisäverovelvollinen. Näin menetellään käännettyssä arvonlisäverotuksessa sekä silloin, kun myyjä on ulkomaalainen, joka ei ole verovelvollinen Suomessa. (Verohallinto 2011 a.)

Jokaisen arvonlisäverovelvollisen on ilmoitauduttava verovelvolliseksi ennen toimintansa aloittamista. Elinkeinonharjoittaja merkitään verovelvollisten rekisteriin yleensä liiketoiminnan aloittamisesta lähtien. Yritys saa yritys- ja yhteisötunnuksen eli Y-tunnuksen, kun perustamisilmoitus on kirjattu yritys- ja yhteisötietojärjestelmään (YTI). Arvonlisäverotunnisteen yritys saa, kun se on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Arvonlisäverotunnistetta tarvitaan myös yhteisökaupassa. Arvonlisäverovelvollisuuden voi tarkistaa esimerkiksi osoitteessa www.ytj.fi. (Joki-Korpela, Jokinen, Klemola, Kontu & Takalo 2012, 15-16.)

Esimerkiksi elinkeinonharjoittajat, joiden toiminta on vähäistä, voivat halutessaan hakeutua vapaaehtoisesti verovelvolliseksi. Edellytyksenä on, että tavaroiden ja palvelujen myynti tapahtuu liiketoiminnan muodossa, ja että toiminta olisi verollista ilman vähäisen liiketoiminnan säännöstä. Kun elinkeinonharjoittaja hakeutuu vapaaehtoisesti verovelvolliseksi, hän maksaa myynnistään arvonlisäveron ja saa näin ollen vähentää hankintoihinsa liittyvän veron. (Verohallinto 2011 a.)

2.3 Veron peruste ja verokannat

Veron perusteena on tavaran tai palvelun myynnistä saatu hinta ilman veroa. Jos myyjä laskee ostajalta myös esimerkiksi laskutus-, pakkaus- tai lähetyskuluja, lisätään niiden hinta veron perusteeseen. Myynnistä muodostuva vero lasketaan tietyn prosentin mukaan veron perusteesta. Arvonlisäverolain mukaan seuraavia erä ei tule lukea veron perusteeseen:

ostajalle annetut vuosi- ja vaihtoalennukset, osto- ja myyntihyvitykset, ylijäämähyvitykset sekä muut sellaiset oikaisuerät, verollisena ilmoitettua myyntiä koskeva luottotappio sekä palautetuista pakkauksista ja kuljetustarvikkeista suoritettu korvaus. Veron perusteesta tulee vähentää myös sellaiset erät, jotka eivät ole vastiketta tavarain tai palvelun myynnistä, kuten vahingonkorvaukset. (AVL 78 §; Joki-Korpela ym. 2012, 237-238.)

Tavaroiden ja palveluiden myyntiin sovellettava yleinen verokanta on 23 %. Tätä käytetään silloin, kun alennettun verokannan soveltamisesta ei ole säädetty. Alennettua 13 prosentin verokantaa sovelletaan elintarvikkeiden (alkoholin myynti 23 prosentin verokannan mukaan), rehujen ja tarjoilupalveluiden myyntiin. 9 prosentin verokantaa käytetään muun muassa henkilökuljetusten (tavarakuljetusten myyntiin sovelletaan verokantaa 23), kirjojen, pääsymaksujen, majoitustilojen, liikuntapalveluiden ja lääkkeiden myyntiin. Ns. nollaverokannan mukaan verotetaan esimerkiksi yhteisömyyntiä ja vientiä EU:n ulkopuolelle. (Verotieto Oy 2011, 149; Joki-Korpela ym. 2012, 246-247.) Hallitus on esittänyt, että arvonlisäverokannat nousisivat yhdellä prosenttiyksiköllä vuoden 2013 alussa. Verokannat olisivat tuolloin 10, 14 ja 24. (HE 89/2012.)

Liittymisperiaatteen mukaan pääsuoritteiden verollisuus tai verottomuus määrää myös siihen kiinteästi liittyvän sivusuoritteiden verokohteluun. Vero maksetaan siis pääsuoritteiden verokannan mukaan. Jos ostaja esimerkiksi tilaa kirjan kotiin kuljetettuna, maksaa hän kummastakin suoritteesta kirjan verokannan mukaisen eli 9 prosentin veron, vaikka pelkkään tavarakuljetukseen sovellettaisiin 23 prosentin verokantaa. Jos suoritteet kuitenkin eroavat toisistaan selkeästi, ei liittymisperiaatetta voida soveltaa. Tällöin verokohtelu määräytyy kunkin tavarain tai palvelun kohdalla itsenäisesti. (Joki-Korpela ym. 2012, 241.)

2.4 Verollinen toiminta ja vähäinen liiketoiminta

Ainoastaan liiketoiminnan muodossa tapahtuva tavarain tai palveluiden myynti on arvonlisäverollista. Liiketoiminnan katsotaan olevan ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavanomainen yrittäjärisä. (Verohallinto 2011 a.)

Jos elinkeinonharjoittajan tilikauden liikevaihto on enintään 8 500 euroa, ei hän ole arvonlisäverovelvollinen. Liiketoiminnan katsotaan olevan tällöin vähäistä. Jos raja ylittyy, on kaikesta tilikauden aikana suoritetusta myynnistä suoritettava vero. Raja on sama, vaikka elinkeinonharjoittaja aloittaisi toimintansa kesken tilikauden (Verohallinto 2011 a.)

Jos jälkikäteen huomataan, ettei vähäisen liiketoiminnan raja ole ylittynyt tilikauden aikana ja elinkeinonharjoittaja on ilmoittautunut verovelvolliseksi, elinkeinonharjoittaja poistetaan arvonlisäverovelvollisten rekisteristä vain hänen omasta vaatimuksestaan. Elinkeinonharjoittaja poistetaan rekisteristä aikaisintaan sinä päivänä, kun vaatimus on saapunut Verohallintoon. Hän saa maksamansa veron takaisin tilikauden päättyessä tekemällä vapaamuotoisen hakemuksen. Jos elinkeinonharjoittajan tilikauden liikevaihto ylittää alarajan eikä hän ole ilmoittautunut verovelvolliseksi, hänet merkitään rekisteriin tilikauden alusta. (Rakennusteollisuus RT ry 2011 a, 7; Verohallinto 2011 a.)

2.4.1 Vähennysoikeus

Vain arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkityllä elinkeinonharjoittajalla on oikeus vähentää ostolaskun sisältämän arvonlisäveron määrä. Toisena edellytyksenä on, että hankinta liittyy ostajan arvonlisäverolliseen toimintaan. Arvonlisäverolliseksi liiketoiminnaksi katsotaan myös ns. nollaverokannan alainen toiminta. Myyjän on oltava myynnistään verovelvollinen, jotta ostaja voi vähentää hankintansa arvonlisäveron. (Joki-Korpela ym. 2012, 172-173, 175.)

Arvonlisäverotonta liiketoimintaa varten tehdyn oston arvonlisäveroa ei saa vähentää. Vähennystä ei siis saa tehdä esimerkiksi terveydenhoito- ja sairaanhoitopalveluita varten tehdyistä hankinnoista tai henkilökunnan yksityiseen kulutukseen tehdyistä hankinnoista. (Joki-Korpela ym. 2012, 173.)

Kun rakennusliike myy rakentamansa rakennuksen ja maapohjan, on kiinteistön myynti veroton eikä vähennysoikeutta ole. Mikäli rakennusliike on maksanut rakentamisesta arvonlisäveron rakentamispalvelun omana käyttönä, saa ostaja vähentää veron, jos kohde on hankittu verollista toimintaa varten. Edellytyksenä on, ettei rakennusliike ole ottanut kiinteistöä omaan käyttöönsä ennen myyntiä. (Verohallinto 2011 a.)

2.5 Verovapaa toiminta

Yleensä kaikki liiketoiminnan muodossa tapahtuva tavaroiden ja palveluiden myynti on verollista, mutta tietyissä tilanteissa myynti on verotonta. Arvonlisäverolaissa kerrotaan, että seuraavat tapaukset ovat verottomia: terveydenhoito- ja sairaanhoitopalvelut, sosiaalihuoltona tapahtuva tavaroiden ja palveluiden myynti, lain nojalla järjestettävät tai lain nojalla valtion varoin avustettavat koulutuspalvelut, tekijänoikeuspalkkiot, taiteilijoiden esiintymispalkkiot sekä rahoitus- ja vakuutuspalvelut. (Rakennusteollisuus RT ry 2011 a, 9.)

Kiinteistön myynti on yleensä arvonlisäverotonta. Kun myydään asunto, myös siihen asennetut kalusteet ja laitteet käsitellään verottomina. Vaikka kiinteistön myynti onkin verotonta, on myyjällä kuitenkin oikeus vähentää myyntiin liittyvät arvonlisäverolliset kustannukset, kuten kiinteistönvälittäjän palkkion sisältämä vero. Edellytyksenä on, että kiinteistö on aikaisemmin ollut verollisessa vuokraustoiminnassa. (Kiinteistöalan arvonlisävero-opas 2004, 35-36.)

Myös kiinteistön vuokraaminen on pääsääntöisesti arvonlisäverotonta. Vuokranantaja voi kuitenkin hakeutua verovelvolliseksi liikekiinteistön tai -huoneiston vuokrauksesta, jos kohde on vuokralaisella koko ajan ainakin osittain vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Vuokranantajalla on oikeus vähentää vuokrakohteen hankintoihin sisältyvä arvonlisävero, kun se kohdistuu verollisena luovutettuihin tiloihin. (Kiinteistöalan arvonlisävero-opas 2004, 36-37; Verohallinto 2011 a.)

2.6 Veron ilmoittaminen ja maksaminen

Vuoden 2010 alusta arvonlisäveron ilmoittamisessa ja maksamisessa siirryttiin verotilimenettelyyn. Kaikki oma-aloitteisesti maksettavat verot, paitsi varainsiirtovero ja ennakon täydennysmaksu, kuuluvat verotilimenettelyyn. Nämä verot ilmoitetaan kausiveroilmoituksella Verohallinnolle. Verohallinto merkitsee verotilille elinkeinonharjoittajan ilmoittamat verot. Verotilille merkitään myös sellaiset maksut, joita maksaessa yritys on käyttänyt verotiliviitettä. (Verohallinto 2011 a.)

Arvonlisäverotuksen tiedot annetaan siis verovirastolle kausiveroilmoituksella. Sähköisessä muodossa annetut arvonlisäveroa koskevat tiedot on ilmoitettava kohdekuukautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivänä, eli esimerkiksi kesäkuun arvonlisäverotiedot täytyy ilmoittaa

viimeistään elokuun 12. päivänä. Paperisen ilmoituksen on kuitenkin oltava perillä Verohallinnossa jo kohdekuukautta seuraavan toisen kuukauden 7. päivänä. Mikäli ilmoitus saapuu Verohallintoon myöhässä, määrää Verohallinto yritykselle myöhästymismaksun. Verotililtä maksettavat verot tulee maksaa viimeistään kohdekuukautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivänä. Kalenterivuosisimenettelyssä eräpäivä on kuitenkin helmikuun 28. päivä. Arvonlisäveron voi maksaa myös etukäteen. Tällöin maksulle maksetaan hyvityskorkoa. (Verohallinto 2011 a; Rakennusteollisuus RT ry 2011 a, 64-65.)

3 KÄÄNNETTY ARVONLISÄVEROTUS RAKENNUSALALLA

Yleensä arvonlisäverotuksessa myyjä on velvollinen maksamaan veron valtiolle. Myös rakennusalan käännetyssä arvonlisäverotuksessa rakennuspalvelun myynti on verollinen myynti, mutta myyjän sijasta verovelvollinen on ostaja. Aliurakoitsija siis laskuttaa pääurakoitsijaa verottomana, ja pääurakoitsija raportoi laskun arvonlisäveron kausiveroilmoituksella myynnin verona. Kun pääurakoitsija vastaa koko urakkaan sisältyvän arvonlisäveron suorittamisesta, ei pitäisi syntyä sellaista tilannetta, jossa veron osuus jäisi maksamatta. Tämä johtuu siitä, että pääurakoitsijoita pidetään tässä suhteessa rehellisempinä. (Taipalus 2011, 359; Tannila & Auranen 2011, 11-12.)

Kuviossa 1 havainnollistetaan käännettä arvonlisäverotusta pitkissä aliurakointiketjuissa. Käännettä arvonlisäverotusta sovelletaan kaikkiin ketjun palvelumyynnteihin. Vasta pääurakoitsijan myynti työn tilaajalle on arvonlisäverollinen, tai jos tilaajalla on rakentamispalvelun ostajan asema, on tämäkin käännetyn verovelvollisuuden alainen myynti. (Huhtala & Sorvanto 2011, 34-35.)



Kuvio 1. Käännetty arvonlisäverotus pitkissä aliurakointiketjuissa (mukailen Huhtala & Sorvanto 2011, 35.)

Mikäli rakentamispalvelu on ostettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, saa ostaja sisällyttää veron määrän vähennettäviin veroihin eikä varsinaista veron maksuvelvollisuutta synny. (Tannila & Auranen 2011, 21-22.)

3.1 Soveltaminen

Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan, jos verovelvollisuus on syntynyt 1.4.2011 tai myöhemmin. Keskeneräisiin palveluihin, kuten keskeneräisiin työmaihin, käännettyä arvonlisäverotusta ei sovelleta, jos työ on alkanut ennen 1.4.2011. (Verotieto Oy 2011, 159.) Arvonlisäverolain säännöksen 8 c § mukaan rakentamispalveluiden myynnistä ja työvoiman vuokrauksesta kyseisiä palveluita varten verovelvollinen on ostaja, jos:

- 1) ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy kyseisiä palveluita tai
- 2) ostaja on sellainen elinkeinonharjoittaja, joka myy kyseisen palvelun kohdassa 1 mainitulle elinkeinonharjoittajalle. (AVL 8 c §.)

Ostaja voi siis olla myös niin sanottu välimies eli elinkeinonharjoittaja, joka myy edelleen rakennuspalvelun edellä määritellylle elinkeinonharjoittajalle. Välimiehen ei tarvitse olla rakennusalalla. Jos välimies esimerkiksi tilapäisesti myy ostamansa asennustyön rakennusyritykselle, sovelletaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta molempiin myynteihin. Näin estetään se, ettei käännettyä verovelvollisuutta kierretä. (Sorvanto 2011, 6, 9.)

Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta pelkän tavaran myyntiin. Jos tavara myydään asennettuna, on kyse rakentamispalvelusta ja käännettyä arvonlisäverotusta sovelletaan. Käännettyä menetelmää ei käytetä rakentamispalvelun myyntiin yksityishenkilölle. (Verohallinto 2012 a.)

Myyjän velvollisuutena on selvittää, täyttääkö ostaja vaaditut kriteerit, jotta voidaan menetellä oikein. Jos tapaus on epäselvä, tulee myyjän pyytää ostajalta lisäselvitystä tämän statuksesta. Selvitys on suositeltavaa tehdä kirjallisesti. Rakennusteollisuudella on valmiit lomakepohjat, joilla yritys voi ilmoittaa, laskutetaanko rakentamispalvelut heiltä verollisina vai verottomina (liitteet 3 ja 4). (Verohallinto 2012 a; Rakennusteollisuus RT ry n.d..)

3.1.1 Myynti muutoin kuin satunnaisesti

Yhtenä käännetyn arvonlisäverotuksen soveltamisen edellytyksenä on se, että ostaja myy rakentamispalveluita muutoin kuin satunnaisesti. Ostajan ei siis tarvitse harjoittaa rakennustoimintaa päätoimenaan, vaan käännettyä menetelmää sovelletaan myös silloin, kun kyse on sivutoimesta. Arvonlisäverolaissa ei ole määritelty, mitä tarkoitetaan rakentamispalvelun myynnillä muutoin kuin satunnaisesti, joten tämän arvioiminen voi olla hankalaa. Jos rakennusliike myy rakentamispalvelun toiselle rakennusliikkeelle, on selvää, että käännetyn arvonlisäverotuksen säännöksiä sovelletaan. Jos taas ostaja toimii pääasiallisesti muualla kuin rakennusalalla, on rakentamispalveluiden myynnin satunnaisuuden arvioiminen vaikeampaa. (Verohallinto 2012 a.)

Kun arvioidaan sitä, harjoittaako ostaja rakentamispalveluiden myyntiä muutoin kuin satunnaisesti, otetaan huomioon ostajan pääasiallinen toimiala ja toiminta. Arviointiin vaikuttaa myös se, kuinka säännöllistä ja laajaa rakentamispalveluiden myynti on ollut. Muun kuin rakennusalalla toimivan yrityksen rakentamispalveluiden myynnin satunnaisuutta tarkastellaan kuluvalta ja edelliseltä vuodelta. Rakennusalalla toimivan yrityksen katsotaan harjoittavan rakennuspalveluiden myyntiä muutoin kuin satunnaisesti toimintansa aloittamisesta saakka. Satunnainen rakentamispalvelun myynti on Verohallinnon ohjeistuksen mukaan kertaluonteista, tilapäistä ja vähäistä rakentamista, jota ei ole tarkoitettu jatkumaan. (Verohallinto 2012 a.)

Esimerkiksi maanviljelijä, joka tekee toisinaan kaivutöitä kaivurillaan tiettyyn aikaan vuodesta ja myy tätä palvelua muille, harjoittaa rakentamispalvelun myyntiä muutoin kuin satunnaisesti, vaikka toiminta olisi vähäistä suhteessa hänen päätoimeensa. Kun maanviljelijä ostaa rakentamispalvelun esimerkiksi remontoidakseen navettaansa, sovelletaan remonttiin käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. (Verohallinto 2012 a.)

Vaikka ostaja olisi statukseltaan muutoin kuin satunnaisesti rakentamispalveluita myyvä elinkeinonharjoittaja, ei ostajan tule suorittaa ostostaan käännettyä arvonlisäveroa, jos vähäisen liiketoiminnan raja ei ylity. Jos siis ostajan tilikauden liikevaihto on korkeintaan 8 500 euroa, eikä ostaja ole ilmoittautunut vapaaehtoisesti verovelvolliseksi, ei käännettyä arvonlisäveroa sovelleta. (Tannila & Auranen 2011, 43.)

3.1.2 Ostajana valtio tai kunta

Valtion ei katsota olevan rakennuspalveluita muutoin kuin satunnaisesti myyvä taho, eikä käännettyä verovelvollisuutta sovelleta sen ostamiin rakennuspalveluihin. Nämä palvelut laskutetaan verollisina. Valtion liikelaitoksia ja valtion omistamia osakeyhtiöitä tarkastellaan kuitenkin erikseen. Niiden asemaa ostajana arvioidaan samoin kuin muidenkin rakennuspalvelun ostajien statusta. (Tannila & Auranen 2011, 54.)

Kuntien asemaa ostajana tarkastellaan kuntakohtaisesti. Jos kunta tai kuntayhtymä myy rakentamispalveluita muutoin kuin satunnaisesti, sovelletaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta kaikkiin sen ostamiin rakentamispalveluihin. Myynnin satunnaisuutta voi kuitenkin olla vaikeaa arvioida, sillä kuntien toimiala on hyvin laaja ja toiminta monimuotoista. Kunnan tulisikin määrittellä itse oma statuksensa rakentamispalvelun ostajana tarkastelemalla omaa toimintaansa. (Tannila & Auranen 2011, 54.) Kunnan tulee ilmoittaa rakentamispalveluita myyville yrityksille, laskutetaanko kunnan ostot käännetyn arvonlisäverotuksen perusteella esimerkiksi internet-sivuillaan tai lähettämällä tiedote myyjille. Suurin osa kunnista on käännetyn verovelvollisuuden piirissä, sillä rakentamispalveluiden myynti on yleensä jatkuvaa. Myynti on vähäistä, mutta sen ei kuitenkaan katsota olevan satunnaista. (Kunnat.net 2012.)

3.1.3 Kiinteistöön kohdistuva rakentamispalvelu

Rakentamispalvelu kohdistuu aina kiinteistöön. Arvonlisäverolain 28 §:ssä kiinteistö on määriteltä seuraavasti: ”Kiinteistöllä tarkoitetaan maa-alueita, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa. Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät kuulu kiinteistöön”. (AVL 28§.)

Arvonlisäverotuksessa maa-alueiksi katsotaan kiinteistörekisteriin merkittävät itsenäiset maanmittausyksiköt, määräalat, kiinteistön määräosat ja osuudet yhteisistä alueista (Auranen & Kemilä 2004, 30). Kiinteistöinä pidetään myös rakennuksia, joilla ei ole maapohjaa, sekä tilaan kuuluvia vesialueita. Rakennus on esimerkiksi liike- tai asuinkäytössä oleva talo, joka on pystytetty kiinteästi maapohjalle. Rakennuksella on seinät, katto ja kiinteät perustukset. (Tannila & Auranen 2011, 25.)

Pysyvällä rakennelmalla on usein kiinteät perustukset, eikä sitä ole tarkoitettu siirrettäväksi tai tilapäiseksi. Tällaisia pysyviä rakennelmia ovat esimerkiksi sillat ja laiturit, sähkö-, vesi- ja kaukolämpöverkostot, laajat valaisuverkot, vesiväylät, kanavat, hiihtohissien kiinteät rakenteet sekä televerkot. Pysyviä rakennelmia eivät taas ole työmaalla olevat siirrettävät taukotuvat ja toimistot, väliaikaiset rakennusaidat, -telineet ja -hissit sekä nosturit. Näihin kohdistuvaan asennus- ja korjaustyöhön tai vuokraukseen ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta. (Sorvanto 2011, 6.)

Kiinteistöä hyödyttävät koneet ja laitteet ovat osa kiinteistöä. Tällaisia ovat esimerkiksi valvonta- ja hälytysjärjestelmät, hissit ja rakennuksissa olevat ilmanvaihtojärjestelmät. Näiden asentamiseen ja korjaamiseen sovelletaan käännettyä menetelmää. (Tannila & Auranen 2011, 26.) Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevia laitteita ei kuitenkaan katsota osaksi kiinteistöä, eikä niihin kohdistuviin työsuorituksiin näin ollen sovelleta käännettyä verovelvollisuutta. Kiinteistöllä harjoitettavalla erityisellä toiminnalla tarkoitetaan toimintaa, jota ei harjoiteta eikä pystytä harjoittamaan millä tahansa kiinteistöllä. Erityistä toimintaa palvelevat laitteet palvelevat rakennuksessa harjoitettavaa taloudellista toimintaa, eivät rakennuksen käyttöä rakennuksena. Tällaisia laitteita ovat muun muassa tuotantokoneet sähkö- ja ilmastointilaitteineen sekä keittiön laitteet. (Huhtala & Sorvanto 2011, 48; Auranen & Kemilä 2004, 32.)

Säiliöt voivat olla joko kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevia kalusteita tai pysyviä rakennelmia. Tämä määräytyy säiliön käyttötarkoituksen ja rakennustavan mukaan. Säiliö, jota pidetään pysyvänä rakennelmana, voi olla esimerkiksi omilla perustuksillaan oleva raaka-ainesäiliö tai vesisäiliö, joka on erillään teollisuusrakennuksesta. Tällaisiin säiliöihin sovelletaan käännettyä menetelmää. Esimerkiksi huoltoaseman maanalaiset polttoainesäiliöt ja teollisuusrakennuksen prosessisäiliöt tai -putkistot ovat kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevia koneita, laitteita tai kalusteita. (Verohallinto 2012 a.)

3.1.4 Siirtymävaihe

Säännöstä rakennusalan käännetystä arvonlisäverotuksesta sovelletaan, jos velvollisuus veron suorittamisesta on syntynyt 1.4.2011 tai myöhemmin. Säännöstä ei siis sovelleta keskeneräisiin rakentamispalveluihin, joita on alettu suorittaa ennen käännetyn arvonlisäverotuksen voimaantuloa, eli ennen 1.4.2011. Käännetyn arvonlisäverotuksen soveltaminen on sopi-

muskohtaista. Ratkaisevaa ei kuitenkaan ole se, milloin sopimus on tehty, vaan se, milloin rakentamispalveluun suorittamiseen liittyviin toimenpiteisiin on ryhdytty. Jos palveluun liittyvä ennakkomaksu on maksettu ennen 1.4.2011, mutta varsinainen rakentaminen on aloitettu tämän jälkeen, ei maksuun sovelleta käännettä arvonlisäverotusta, sillä veronsuorittamisvelvollisuus on syntynyt jo ennen huhtikuuta 2011. (Rakennusteollisuus RT ry 2011 a, 37; Verohallinto 2012 a.)

3.2 Rakentamispalvelu

Käännettä arvonlisäverovelvollisuutta sovelletaan siis silloin, kun kyse on rakentamispalvelun myynnistä. Rakentamispalveluksi katsotaan kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö. Myös työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen luetaan rakentamispalveluksi. (Rakennusteollisuus RT ry 2011 a, 14.)

3.2.1 Rakentamispalvelu vai ei

Yksi ongelmallisimmista asioista käännetyssä arvonlisäverotuksessa on sen määrittelemisen, onko kyse rakentamispalvelusta vai tavallisesta, verollisena käsiteltävästä palvelusta.

RAKENTAMISPALVELUITA OVAT MUUN MUASSA

Seuraavana on lueteltu erilaisia palveluita, joihin sovelletaan rakennusalan käännettä arvonlisäverovelvollisuutta. Luettelo ei ole tyhjentävä, vaan siinä on esitelty esimerkkejä erilaisista rakentamispalveluista. Palvelut on jaoteltu aihealueittain. Jaottelussa on käytetty apuna Talo 80 -litterapohjaa.

Maa- ja pohjarakenteet

- Rakennuspaikan kuivatus
 - o Rakennuspaikan kuivatus on rakentamista edeltävää valmistelutyötä, joten sitä pidetään rakentamispalveluna
- Rakennuksen purkaminen

- Rakennuspaikan raivaus rakentamista varten, kun raivaus kohdistuu maaperään (ei siis pelkkä puiden ja pensaiden raivaus), sekä muut rakentamista edeltävät valmistelutyöt
- Asbestipurkutyöt
- Maansiirtotyöt, esimerkiksi maankaivu, täyttö- ja tasaustyöt
- Louhinta- ja räjäytystyöt
- Salaojitus
- Kunnallistekniikan liittäminen
- Ojankaivu
- Maa- ja metsätalousmaan kuivatus ja ojitus
- Timanttiporaus- ja sahaus
- Golfkentän rakentaminen ja perusparannus
 - o Golfkentän perusparannus katsotaan rakentamispalveluksi, kun parannus sisältää maapohjan muokkausta, maa-ainesten vaihtoa ja muita senkaltaisia maa-alueisiin kohdistuvia maanrakennustöitä

Rakentamisalueen pintarakenteet

- Pihan asfaltointi
- Pysäköintialueiden rakentaminen
- Viherrakentaminen (ei viheralueiden istutus ja hoito)
 - o Viherrakentamista on mm. maaston muotoilu, muurien ja pengerrysten tekeminen, salaojitus, kivi- ja pinnoitetyöt, koristealtaat ja muut vesiaiheet
- Tekonurmen asentaminen jalkapallokentälle
- Ulkoliikuntapaikkojen ja niihin liittyvien rakennelmien rakentaminen

Perustukset ja runkorakenteet

- Perustusten rakentaminen, mukaan lukien paalutustyöt
- Erikoistunut betonivalutyö ja betonilaudoitustyö
 - o Betonin toimittaja myy betonia rakennusliikkeelle kuljetettuna työmaalle. Betoni pumpataan työmaalla rakennusliikkeen määräämään valupaikkaan. Betonin toimittaja huolehtii pumpun toiminnasta ja ohjaa puomiston oikeaan kohtaan, mutta rakennusliikkeen työntekijät levittävät ja tasoittavat betonin, tekevät valukallistukset ja muut vastaavat betonointityöt. Myyntiin ei sovelleta rakentamispalveluiden käännettyä verovelvollisuutta, koska pelkkä betonin

myynti ja pumppaus katsotaan tavaran myynniksi. Jos betonin toimittaja osallistuu betonin levitykseen, tasoittamiseen, täryttämiseen tai muuhun vastaavaan työhön, on myynti kokonaisuutena rakentamispalvelun myyntiä, jolloin käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan.

- Betoni-, tiili-, metalli- ja puuelementtien asennus sekä elementtien liitoskohtien betonointi tai muu saumaus
- Raudoitustyöt

Täydentävät rakenteet

- Sälekaihtimien, porttien, ovien, ikkunoiden sekä oven- ja ikkunakarmien asennus, ovien ja ikkunoiden saranointi sekä salpojen, painikkeiden ja lukkojen asennus sekä ikkunoiden lasitus
- Automaattisesti aukeavien ovien ja pyöröovien asennus
- Teräksisten palo-ovien, varauloskäyntien ja muiden vastaavien asennus ja kokoaminen
- Kiinteiden sisäportaiden ja porraskaiteiden asennus
- Siirrettävien väliseinien asennus

Pintarakenteet

Tämä osio sisältää sisäseinien ja -kattojen pintarakenteet, lattiarakenteet ja -päällysteet sekä ulkoseinien pintarakenteet.

- Lattian ja seinien tasoitus
- Rappaus
- Maalaus
- Tapetointi
- Panelointi
- Lattian, seinän ja uunin laatoitus
- Mattotyöt
- Parketin ja muiden puulattioiden asennus- ja viimeistelytyöt sekä muiden lattiapäällysteiden kiinnitys (esim. muovi, linoleumi)
- Lattian hionta
- Akustointi

- Ulkoseinien vuoraus ja verhoilu
- Sisäkattojen ja muiden irrallisista osista koottavien rakennusosien paikalleen asennus
- Rakennuksen tai rakennelman vaipan tai pinnan puhdistus- ja korjaustyö
- Kattorakenteiden kokoaminen ja asentaminen
- Kattojen katemateriaalien asennus ja kiinnitys

Kalusteet, varusteet ja laitteet

- Metallisten kiintokalusteiden asennus
- Kiinteiden keittiökaluksien ja myymäläkalusteiden asennus
- Katukalusteiden ja palvelurakenteiden asennus ja pystytys, esimerkiksi pysäkkikatokset penkkeineen
- Urheilu- ja leikkipaikkojen varusteiden sekä matto- ja kuivaustelineiden pystytys

Lämpö-, vesi- ja viemäryöt

- Putkityöt
- Kaikenlaisten lämmitysjärjestelmien asennus (sähkö, kaasu, öljy, puu, pelletti, maalämpö, ilmalämpö)
- Vesijohtojen, viemärien ja saniteettikalusteiden asennus
- Nurmikon kastelujärjestelmän asennus
- Putkijärjestelmien (vesi-, kaasu- ja viemärijärjestelmien) asennus
- Vesikiertoisen lattialämmityksen asennus
- Kiinteistökohtaisen jäteveden puhdistusjärjestelmän ja säiliön asennus
- Kaasulaitteiden asennus
- Höyryputkistojen asennus
- Keskuspölynimurin asennus
- Sadevesijärjestelmän asennus
- Kiinteistöä yleisesti palvelevien palosammutusjärjestelmien asentaminen, korjaus ja huolto

Ilmanvaihtotyöt

- Jäähdytyslaitteiden asennus (toiminta perustuu veden kierrätykseen)
- Kiinteistöä yleisesti palvelevien ilmanvaihtojärjestelmien asennus, korjaus ja huolto

Sähkötyöt

- Sähköjohtojen ja niihin liittyvien laitteiden asennus
- Tietoliikenne- ja puhelinlaitteiden ja -johtojen asennus
- Rakennusten tietoliikenneverkkojen, kaapelitelevisioverkkojen ja niihin liittyvien antennien asennus
- Sähköverkkoon kiinteästi liitettävien laitteiden ja kodinkoneiden asennus, kun asentamiseen vaaditaan sähköasentaja, mukaan lukien sähköllä toimiva lattialämmitys
- Valaistusjärjestelmien asennus
- Valomainosten asennus
- Teiden, lentokenttien, satamien ja muiden sellaisten kohteiden valaisinlaitteiden ja sähköisten merkinantolaitteiden asennus
- Liikenteenohjauslaitteiden asentaminen, korjaaminen ja purkaminen
- Kiinteistöä yleisesti palvelevien valvonta-, hälytys- ja valaistuksenohjausjärjestelmien sekä antennien asentaminen, korjaus ja huolto
- Kiinteistöä yleisesti palvelevien palosammutusjärjestelmien asentaminen, korjaus ja huolto
- Ohjelmointi, kun se myydään osana järjestelmän asentamis- ja kokoamispalvelua
 - o Kun esimerkiksi kiinteistön lukitus- ja hälytysjärjestelmän ohjelmointi, kuten uusien henkilökorttien ja tunnuslukujen ohjelmointi, myydään osana järjestelmän asentamis- ja kokoamispalvelua, on kyse rakentamispalvelusta.

Siirtotekniikka

- Henkilö- ja tavarahissien, rullaportaiden sekä muiden rakennukseen kiinteästi kuuluvien kuljettimien asennus, huolto ja korjaus

Työnaikaiset rakenteet

- Rakennusten ja pysyvien rakennelmien suojaus

Työmaan koneet ja laitteet

- Nosturien, nostolava-autojen ja muiden rakennuskoneiden- ja laitteiden sekä kaivuriin, puskutraktorien, porakoneiden, ruoppaajien ja muiden maa- ja vesirakentamiseen käytettävien koneiden vuokraus käyttäjineen

Työmaakuljetukset

- Rakennusmateriaalin siirto työmaalla työkoneella tai kuorma-autolla
- Rakennusten siirto

Talvilisätyöt

- Lumen poistaminen rakenteilla olevan rakennuksen perustuksista ja sokkelista

Puhtaanapito

- Rakennusaikainen siivous (kohdistuu rakenteilla olevaan rakennukseen/kiinteistöön, ei esim. parakkeihin) ja loppusiivous, esimerkiksi ikkunoiden peseminen ja katon puhdistaminen roskista
- Höyryllä puhdistaminen

Vesirakentaminen

- Järvien, vesiväylien, jokien ja satamien muokkaus
- Vesiväylien, kanavien, satamien ja muiden sellaisten sekä patojen, pengerrysten, aaltonmurtajien ja tulvavallien rakentaminen, korjaus ja kunnostus
- Vesistöjen kunnostustyöt, esimerkiksi vesiensuojeluun liittyvät työt

Kulkureitit

- Tien asfaltointi, urapaikkaus ja muu peruskorjaus
- Ajoratamerkintöjen tekeminen maalaamalla tai muulla tavalla
- Rautateiden, raitioteiden ja metrolinjojen rakentaminen, korjaus ja kunnostus
- Siltojen ja eritasoliittymien rakentaminen, korjaus ja kunnostus sekä niihin kuuluvien kaiteiden ja tukirakenteiden rakentaminen, korjaus ja kunnostus
- Tunnelien rakentaminen, korjaus ja kunnostus
- Liikennemerkkien, tienviittojen, katukilpien ja suojakaiteiden paikalleen asennus (ei kuitenkaan liikennemerkkien vaihtaminen)

Verkot ja verkostot

- Sähkön ja tietoliikenteen siirtämiseen tarkoitettujen siirto- ja jakeluverkkojen sekä niihin kiinteästi liittyvien rakennusten ja rakennelmien rakentaminen, peruskorjaus ja kunnostus, esimerkiksi

- Sähkövoimalaitokset, energialaitokset, tietoliikenteen kanta- ja paikallisverkot sekä niihin liittyvät mastot ja linkkiasemat
- Sähköverkon osana oleviin muuntajiin kohdistuvat korjaustyöt ovat rakentamispalvelua, koska sähköverkko on kokonaisuudessaan pysyvä rakennelma ja muuntajat ovat osa tätä kokonaisuutta eli kiinteistöä. Tässä tapauksessa ei ole merkitystä sillä, että muuntajat palvelevat sähkönjakelua eli tietyllä tavalla erityistä toimintaa.
- Nesteiden ja kaasumaisten aineiden kuljettamiseen tarkoitettujen siirto- ja jakeluverkkojen sekä niihin kiinteästi kuuluvien rakennusten ja rakennelmien rakentaminen, peruskorjaus ja kunnostus, esimerkiksi
 - Siirto- ja jakeluverkkojen rakentaminen paikallista tai kaukokuljetusta varten (myös vedenalaiset putket) sekä niiden korjaus ja kunnostus
 - Veden varastointi- ja säännöstelyaltaat, viemäriverkot, vesilaitokset (vedenpuhdistamot), jäteveden puhdistamoiden sekä kastelujärjestelmien rakentaminen, korjaus ja kunnostus
 - Vesikaivojen poraus ja siihen liittyvien pumppujen asennus

Nostotyö

Nostotyö on rakentamispalvelua. Esimerkiksi rakennuselementtien nostaminen rakennuskoneella työmaalla on rakentamispalvelua, mutta jos elementtejä myyvä yritys kuljettaa elementit työmaalle ja nostaa ne asennuspaikkaan, ei kyse ole rakentamispalvelun myynnistä.

Muut rakentamispalvelut

- Kosteus- ja vesieristystyöt
- Muuraus
- Kivityöt, kuten kiviverhous, portaiden rakentaminen ja muut luonnonkivityöt
- Polttoleikkaus, hitsaus ja muut metallityöt
- Lämmön, äänen ja värinän eristys- ja estojärjestelmien asennus, huolto ja korjaus
- Paloeristeiden asentaminen, paloverhoilu yms.
- Hiekkapuhallus
- Kaivosten ja kaivosalueiden perustustyöt ja esirakentaminen.

(Verohallinto 2012 a; Rakennusteollisuus RT ry 2011 b; Huhtala & Sorvanto 2011, 46-70; Viheraluerakentajat n.d..)

RAKENTAMISPALVELUITA EIVÄT OLE MUUN MUASSA

Seuraavana on lueteltu sellaisia palveluja, joihin ei sovelleta rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta.

Raivaus ja purku

- Puiden kaataminen ja aluskasvillisuuden raivaus sähkölinjojen vuoksi
- Puiden kaataminen myyntiä varten rakennustontilta
- Puun korjuu tai kannon nosto energiantuotantoa varten

Rakentamisalueen pintarakenteet

- Siirtonurmen asentaminen
- Urheilukenttien, leikkikenttien ja muiden virkistysalueiden viheralueiden istutus, hoito ja kunnossapito

Ilmanvaihtotyöt

- Kiinteistön jäähdytyslaitteiden erilaiset tarkastukset, mittaukset ja testaukset
- Kiinteistön IV-järjestelmän erilaiset tarkastukset ja puhdistukset
- Teollisuuden ilmastointi- ja jäähdytyslaitteistojen sekä paineilmalaitteistojen asentaminen ja korjaus

Sähkötyöt

- Kiinteistön sähköjärjestelmien käyttöönottomittaukset ja -tarkastukset sekä sähköturvallisuustarkastukset
- Tuotantotoiminnan koneistojen asentamiseen liittyvät sähköasennustyöt tuotantolaitoksissa
- Kiinteistön lukitus- ja hälytysjärjestelmän ohjelmointi
 - o Esim. uusien henkilökorttien, tunnuslukujen tai aikojen ohjelmointi

Työnaikaiset rakenteet

- Rakennustelineiden vuokraus, pystytys tai purku (ei kohdistu kiinteistöön)
- Työmaakoppien kuljetus, vuokraus, korjaus, purku yms.

Työmaan koneet ja laitteet

- Tuotantolaitoksiin kuuluvien koneiden ja laitteiden asennus, korjaus ja huolto

- Rakennuskoneen vuokraaminen ilman kuljettajaa tai käyttäjää
- Rakennuskoneiden huolto ja korjaus

Työmaakuljetukset

- Rakennusmateriaalin kuljettaminen rakennustyömaalle tai -maalta
- Jassikan tyhjennys ja rakennusjätteen poiskuljetus

Talvilisätyöt

- Rakennuksen jäätyneiden vesi- ja viemäriputkien sulatus
 - o Tämä voidaan katsoa kiinteistönhoidoksi

Puhtaanapito

- Ulkotilojen puhtaanapito ja siistiminen (torit, puisto, tiet yms.)
- Rautatie-, raitiotie- ja metroverkoston puhtaanapito

Kuormanpurku

- Lastin purkaminen kuljetusliikkeen autosta työmaan pihalle
- Soran purkaminen kuorma-autosta ajamalla niin, että sora levittyy tielle auton lavalta

Tutkimus- ja suunnittelu

- Rakennus- ja rakennesuunnittelu sekä muut insinööripalvelut
- Tekninen suunnittelu
- Projektinjohtopalvelut
- Sisustussuunnittelu
- Geologiset kairaus- ja mittauspalvelut, näytteenotot sekä näytteiden analysointipalvelut

Kiinteistönhoitopalvelut

Kiinteistönhoito on jatkuvaluonteinen palvelukokonaisuus, johon sisältyy muun muassa

- Siivous (ei siis rakennussiivous tai loppusiivous)
- Lumen auraus
- Hiekoitus
- Tilojen kunnossapito
- Lämmitysjärjestelmän, ilmanvaihdon ja ilmastoinnin hoito

- Pienet korjaukset
 - o Pienet korjaukset ovat yleensä osa kiinteistönhoitosopimusta eikä niitä veloiteta erikseen, mutta jos veloitetaan, on silloin kyse rakentamispalvelusta
- Nuohous

Maa- ja kiviainekseen kohdistuvat työt

- Kiven, soran ja hiekan rouhinta ja murskaus
 - o Kiviaineksen murskaus ei ole kiinteistöön kohdistuvaa rakentamista vaan irtaimeen ainekseen kohdistuvaa työsuoritusta. Louhinta- ja murskauspalvelut yhdessä ostettuina ovat kuitenkin rakentamispalvelua, kun työ kohdistuu rakennustyömaan kiviainekseen.
- Kaivos- tai kivenjalostustoiminnan yhteydessä tapahtuva maaperän louhinta
 - o Kiviaineksen ottoalue palvelee vain kiviaineksen otto- ja jalostustoimintaa, joten siellä tapahtuva louhinta ei ole kiinteistöön kohdistuvaa rakentamista, johon sovellettaisiin käännettä arvonlisäverovelvollisuutta. Louhintaa ei siis tehdä rakennusalueen pohjatöiden eikä muidenkaan rakentamis- tai korjauspalveluiden suorittamiseksi.

Kulkuyhteydet

- Teiden hoito, kuten auraus, hiekoitus, suolaus, lanaus ja liikennemerkkien vaihto

Muut työt

- Opastintaulujen, kilpien, tuulettimien, lisävalaisimien, vaahtosammuttimien ja vastaavien myyminen erilaisilla ruuveilla ja liimoilla tai muilla sellaisilla kiinnitettyinä asennustyön vähäisyyden vuoksi.

(Verohallinto 2012 a; Rakennusteollisuus RT ry 2011 b; Huhtala & Sorvanto 2011, 46-70.)

Jos myydään kahta erilaista palvelua, joista toinen luetaan rakentamispalveluksi ja toinen on tavallisen verotuksen alainen palvelu, täytyy ratkaista, onko kyse yhdestä kokonaisuudesta vai kahdesta erillisestä myynnistä. Ratkaisu on tehtävä tapauskohtaisesti, sillä kaikkiin tapauksiin soveltuvaa vastausta ei pystytä antamaan. Kun urakkasopimus tehdään käännetyn arvonlisäverotuksen mukaisesti, sovelletaan kaikkeen urakkaan sisältyvään työhön ja ostoihin käännettä arvonlisäverovelvollisuutta. (Verohallinto 2012 a.)

3.2.2 Tavara vai palvelu

Pelkän tavaran myynti ei ole rakentamispalvelua, eikä siihen näin ollen sovelleta käännettä arvonlisäverotusta. Jos tavaran myynti on kuitenkin osa rakentamispalvelua, on kyseessä yksi kokonaisuus ja myös tavaran luovutusta verotetaan rakentamispalvelun myyntinä. Usein joudutaan ratkaisemaan, onko kyseessä pelkän tavaran myynti vai sisältyykö siihen riittävän suuri työn osuus, eli onko kyse rakentamispalvelusta. Esimerkiksi pelkän parketin myynti sellaisenaan on tavaran myyntiä, kun taas parketin myynti asennettuna on rakentamispalvelun myyntiä, johon sovelletaan rakennusalan käännettä arvonlisäverotusta. Rakentamispalvelua on myös ovien ja ikkunoiden sekä kiinteistön lukitus- ja hälytysjärjestelmän myynti asennettuna. Näiden myynti ilman asennustyötä on tavaran luovutusta. (Tannila & Auranen 2011, 32-33.)

Betonin toimituksessa purkamistapa vaikuttaa siihen, onko kyse tavaran vai palvelun myynnistä. Jos betoni puretaan rännillä, hihnapurkuna tai suoraan vastaanottosuppiloon, on kyse tavaran myynnistä. Jos betoni siirretään puomistolla pumppaamalla, ja jos myyjä osallistuu betonin levittämiseen ja tasoittamiseen tai muihin purkamisen jälkeisiin betoniin kohdistuviin rakentamistöihin, betonin toimitus katsotaan rakentamispalvelun myynniksi ja säännöstä käännettä arvonlisäverotuksesta sovelletaan. Samankaltaisia periaatteita käytetään myös esimerkiksi puhallusvillan ja kevytsoran myynneissä. (Tannila & Auranen 2011, 33; Verohallinto 2012 a.)

Joissain tapauksissa asennustyön osuus on niin vähäinen, ettei asennettuna toimitettavan tavaran myynnin katsota olevan rakentamispalvelua. Esimerkiksi jääkaapin, pakastimen ja astianpesukoneen myynti asennettuna on tavaran myyntiä. Uunin myynti asennettuna on kuitenkin rakentamispalvelua, sillä yleensä uuni asennetaan kiinteäksi. (Verohallinto 2012 a.)

3.2.3 Työvoiman vuokraus rakentamispalvelua varten

Työvoiman vuokraus tarkoittaa sitä, että joltain yritykseltä vuokrataan henkilöstöä työsuoritusta varten. Asiakas antaa tehtävät, jotka vuokratyöntekijän tulee suorittaa. Vuokraajan tehtävänä on myös valvoa ja ohjata työntekijää. Työpanos voidaan laskuttaa esimerkiksi aikapeusteisesti. Vuokrattaessa työvoimaa rakentamispalvelun suorittamista varten on sovellettava säännöstä käännettä arvonlisäverovelvollisuudesta. Kun henkilönvuokrausyritys vuokraa

työvoimaa, se laskuttaa tuntipalkan lisäksi myös henkilökohtaisen palkanosan, työkohtaisen lisän, työkalukorvauksen ja matkakorvauksen käännetyn verovelvollisuuden mukaisesti verottomana. (Verohallinto 2012 a; Tannila & Auranen 2011, 39.)

Vuokraaja voi teettää vuokratyöntekijällä myös sellaisia tehtäviä, jotka eivät ole kokonaan rakentamispalvelua. Vuokratyöntekijä voi esimerkiksi rakennustöiden lisäksi pystyttää rakennustelineitä. Rakennustelineiden pystyttämiseen ei sovelleta käännettyä menetelmää, koska kyseessä ei ole pysyvä rakennelma. Tällöin pääsuorite määrää menettelytavan. Jos vuokratyöntekijän tehtävistä suurin osa on rakentamispalvelun suorittamista, sovelletaan koko vuokraukseen käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Henkilöstöä vuokraavan yrityksen tulee tietää, millaisia tehtäviä vuokratyöntekijä tekee, jotta yritys osaa laatia oikeanlaisen laskun. Vuokrauksesta laadittavaan sopimukseen on hyvä määritellä se, onko työntekijä vuokrattu rakentamispalvelun suorittamista varten. (Tannila & Auranen 2011, 39-40.)

3.3 Omaan lukuun rakentaminen

Omaan lukuun rakentaminen tarkoittaa sitä, että yrittäjä rakentaa tai rakennuttaa hallinnassaan olevalle maa-alueelle rakennuksen myyntiä varten. Yrittäjä voi myös harjoittaa perustajaurakointia eli myydä rakentamispalveluja hallinnassaan olevalle yhtiölle. Omaan lukuun rakentaminen rinnastetaan rakentamispalvelun myyntiin. Siihen siis sovelletaan käännettyä arvonlisäverotusta, jos ostajalla on rakentamispalvelun ostajan asema. Jos omaan lukuun rakentaminen on säännöllistä, sovelletaan säännöstä myös rakentamispalvelujen ostoon. (Tannila & Auranen 2011, 51-52.)

Omaan lukuun rakentava yritys tilittää veron rakentamispalveluiden oman käytön verona. Yritys maksaa siis sekä käännetyn arvonlisäveron että oman käytön veron. Yrityksellä on hankinnan sisältämästä verosta vähennysoikeus. Oman käytön veroa maksetaan rakentamisesta aiheutuneiden välittömien ja välillisten kustannusten sekä alihankkijalta ostettujen käännetyn arvonlisäverotuksen alaisien palveluiden perusteella. Oman käytön verotuksessa ei veroteta rakentamispalvelun voittoa, eikä tappiota huomioida veron määrää laskettaessa. (Huhtala & Sorvanto 2011, 113-115; Verohallinto 2012 a.)

3.4 Vähennysoikeus käännetyssä arvonlisäverovelvollisuudessa ja virheellisen laskutusmenettelyn seuraamukset

Jos vähennysoikeuden yleiset edellytykset täyttyvät, saa ostaja tehdä vähennyksen myös käännetyn arvonlisäveron alaisesta hankinnasta. Myös myyjällä on oikeus vähentää hankintojensa arvonlisävero, vaikka ostaja onkin velvollinen tilittämään veron rakentamispalvelusta. Ellei ostoa voida vähentää myynnin verosta, se vähennetään muista veroista tai palautetaan verovelvolliselle. (Rakennusteollisuus RT ry 2011 a, 40-41.)

Ostajan aseman arvioiminen sekä rakentamispalvelun määrittelemine aiheuttavat hankaluuksia, ja tulkintaongelmat aiheuttavat virheellisesti laadittuja laskuja. Jos tapaus on tulkinnallinen ja taloudellisesti merkittävä, on suositeltavaa pyytää veroviranomaisilta asiasta ennakkoratkaisu. (Tannila & Auranen 2011, 87.)

Seuraamukset myyjän kannalta

Myyjä on vastuussa oikeanlaisen laskun laatimisesta. Mikäli myyjä laati virheellisesti verottoman laskun verollisesta mynnistä, on myyjällä jälkiverotusriski. Jos verotarkastaja toteaa, että verottoman myynnin kuuluukin olla verollinen, muutetaan veroton myynti verolliseksi jälkiverotuksella. Tällöin myyjä joutuu maksamaan suorittamattoman arvonlisäveron ja lisäksi viivästysseuraamukset. Muutettaessa myynti verolliseksi jälkiverotuksen kautta katsotaan laskutetun summan jo sisältävän arvonlisäveron. Siten yritys saa mynnistään todellisuudessa arvonlisäveron määrän verran vähemmän suoritusta, ellei veroa saada perittyä asiakkaalta jälkeempään. Jälkiverotus voidaan tehdä kolmen vuoden sisällä sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana myynti on tapahtunut, eli tapahtunut virhe voi ilmetä vasta vuosien kuluttua. Urakkasopimuksessa kannattaakin mainita se, että myyjällä on oikeus laskuttaa asiakkaalta vero jälkikäteen, jos lasku on laadittu tässä suhteessa virheellisesti. Myyjän kannalta turvalisinta on laatia verollinen lasku, jos esimerkiksi ostajan asemasta ei ole varmuutta. Tällöin ostajan kuuluu selvittää myyjälle statuksensa, ja tarvittaessa myyjä voi korjata laskutuksensa verottomaksi. (Tannila & Auranen 2011, 88-89.)

Seuraamukset ostajan kannalta

Jos myyjä laskuttaa ostajaa verollisesti, vaikka laskun tulisi olla veroton, jää ostajayritykseltä käännetty arvonlisävero tilittämättä. Yritys tekee ostonsa arvonlisäverosta normaalin vähennyksen, muttei raportoi suoritettavaa käännettyä arvonlisäveroa eikä käännetyn verotuksen perusteella saatavaa vähennystä. Ostaja on siis saanut hyväkseen aiheettoman verovähennyksen ja on lisäksi laiminlyönyt arvonlisäveron raportointivelvollisuuden. Jos ostaja korjaa virheen oma-aloitteisesti kausiveroilmoituksella, tulee ostajan maksaa aiheetta vähennetty arvonlisävero, kausiveroilmoituksen myöhästymismaksu ja viivästyskorko aiheetta vähennetyistä arvonlisäverosta. Jos verotarkastaja huomaa virheellisen menettelyn, vähennetty arvonlisävero maksuunpannaan ja arvonlisäverolle määrätään viivästyskorko sekä mahdollinen veronkorotus. (Tannila & Auranen 2011, 89-90; Huhtala & Sorvanto 2011, 191.)

Jos ostoon on sovellettu virheellisesti käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta, on ostaja syylistynyt vain raportointivelvollisuuksien rikkomiseen. Tällöin ostajalle voidaan määrätä myöhästymismaksu, jos ostaja tekee korjauksen oma-aloitteisesti kausiveroilmoituksella. Mikäli virhe havaitaan verotarkastuksen yhteydessä, voidaan ostajalle määrätä veronkorotus. (Huhtala & Sorvanto 2011, 191.)

3.5 Laskumerkinnät

Rakentamispalvelun myyjällä on velvollisuus antaa ostajalle lasku, joka sisältää yleiset laskumerkinnät lukuun ottamatta verokantaa ja veron määrää. Verokantaa ja veron määrää ei merkitä, koska lasku ei sisällä arvonlisäveroa. Laskussa tulee olla näkyvillä laskun antamispäivä, juokseva numerointi, myyjän arvonlisäverotunniste, joka suomalaisella myyjällä on Y-tunnus, sekä myyjän että ostajan nimi ja osoite, palvelun laajuus ja luonne sekä palvelun suorituspäivä tai ennakkolaskun maksupäivä, jos se pystytään määrittämään eikä se ole sama kuin laskun päiväys. Laskuun tulee merkitä myös ostajan arvonlisäverotunniste, koska ostaja on verovelvollinen. Laskussa tulee olla maininta siitä, että ostaja on arvonlisäverovelvollinen. Laskuun tulee merkitä ostajan verovelvollisuuden peruste tai viittaus AVL 8 c §:ään. (Huhtala & Sorvanto 2011, 172; Verohallinto 2012 a.)

Seuraavilla sivuilla on kaksi esimerkkilaskua rakennusalan käännetystä arvonlisäverotuksesta. Ensimmäisenä esimerkkilaskuna on käytetty RPK Rakennus Kempainen Oy:n myyntilaskua (kuvio 2). Toinen esimerkkilasku on RPK:n kuvitteellinen ostolasku (kuvio 3). Molemmista laskuista löytyvät vaadittavat laskumerkinnot.

3.6 Käännetyn arvonlisäveron ilmoittaminen

Käännetyn arvonlisäverotuksen alaisten ostojen arvonlisävero ilmoitetaan samalla kausiveroilmoituksella kuin tavallinenkin arvonlisävero. Käännetylle arvonlisäverolle sekä käännetyn arvonlisäverotuksen alaisille ostoille ja myynneille on lisätty omat kohtansa kausiveroilmoitukseen (liite 5). Käännetyn arvonlisäverotuksen alaisten ostojen arvonlisäveron osuus ilmoitetaan kohdassa 318. Jos kausiveroilmoitus tehdään RPK Rakennus Kempainen Oy:n esimerkkiostolaskun mukaan, merkitään tähän kohtaan 23 prosentin verokannan mukainen arvonlisävero 10 000 eurosta, eli 2 300 euroa. Kohdassa 307 ilmoitetaan vähennyskelpoisten ostojen arvonlisävero. Esimerkkilaskun summa on vähennyskelpoinen, joten kohtaan 307 merkitään 2 300 euroa. Tässä tapauksessa maksettavaa veroa ei siis jää ollenkaan. Kohdassa 319 myyjä ilmoittaa käännetyn arvonlisäverotuksen mukaisten rakentamispalveluiden myyntien yhteismäärän. Tässä kohdassa RPK Rakennus Kempainen Oy ilmoittaa myyntilaskunsa loppusumman, eli 60 000 euroa. Rakentamispalvelun ostojen yhteismäärä ilmoitetaan kohdassa 320. RPK Rakennus Kempainen Oy ilmoittaa tässä ostolaskunsa loppusumman, 10 000 euroa. (Verohallinto 2011 b.)

RPK Rakennus Kempainen Oy Viitasammakon tie 3 87250 KAJAANI	LASKU 1085 25.9.2012	Sivu 1 (1) VERKKOLASKU
KAJAANIN KAUPUNKI Ostolaskut PL 402 87070 Kainuu	Asiakasnumero 1348 Toimituspäivä 25.9.2012 Toimitusehto 14 pv netto Eräpäivä 9.10.2012 Maksuviite 13481 10855 Tilausnumero Huomautusaika 7 pv	VAT FI02149589 Ostajan alv-tunniste Vivästyskorko 13%

	Veroton yht.	ALV%	ALV	Yht. EUR sis. ALV
Tekninen käsittelijä: Tommi Karjalainen KAJAANIN VESILIIKUNTAKESKUS Rakennustekniset työt				
POHJAKERROS Maksuerä 220: kun kantavista seinistä 1/3 vaitettu	20 000,00	0,0	0,00	20 000,00
1-KRS Maksuerä 281: kun paikoista 1/3 asennettu	40 000,00	0,0	0,00	40 000,00
Veroton yhteensä: 80 000,00 ALV yhteensä: Yhteensä: EUR 80 000,00				

Tilaa vastuuain mukaiset todistuksemme löytyvät osoitteesta
www.tilaa vastuu.fi

Eräpäivä	9.10.2012
Maksuviite	13481 10855
Maksetaan EUR	60 000,00

RPK Rakennus Kempainen Oy Käyntiosoitte: Viitasammakon tie 3 87250 KAJAANI Postiosoitte: Viitasammakon tie 3 87250 KAJAANI	Puhelin: 08-628 842 Faksi: 08-627 896 Y-tunnus: 0185280-3 VAT: FI01852803 Kotipaikka: Kajaani	Pankkiyhteys: Kainuun Op Sampo Pankki Nordea Pankki S Kotisivu: www.rpk.fi	IBAN: FI21 5760 0310 0044 85 FI38 8000 1370 3233 48 FI08 1057 3000 2248 10	BIC: OKOYFIHH DABAFIHH NDEAFIHH
--	---	--	---	--

Kuvio 2. Esimerkki käännetyn arvonlisäverotuksen mukaisesta myyntilaskusta

4 KYSELYN TULOKSET JA OPPAAN LAATIMINEN

Opinnäytetyön tarkoituksena oli laatia opas rakennusalan käännetystä arvonlisäverotuksesta. Oppaan laatimisen avuksi tehtiin kysely RPK Rakennus Kempainen Oy:n mestareille ja työnjohtajille sekä toimitusjohtajalle ja kirjanpitäjälle. Opinnäytetyön empiirinen osuus koostui siis kyselystä ja oppaan kokoamisesta.

4.1 Kysely ja sen tulokset

Jotta oppaaseen saatiin kerättyä tärkeää ja olennaista tietoa rakennusalan käännetystä arvonlisäverotuksesta, sen avuksi tehtiin tutkimus. Tutkimus oli kvalitatiivinen tutkimus, joka toteutettiin kyselylomakkeiden avulla. Kyselyt sisälsivät sekä vaihtoehtokysymyksiä että avoimia kysymyksiä. Tutkimus koostui kahdesta erilaisesta kyselystä: yksi työnjohtajille ja toinen yrityksen toimitusjohtajalle sekä kirjanpitäjälle. Työnjohtajien kyselyn tavoitteena oli selvittää, kuinka paljon he tietävät rakennusalan käännetystä arvonlisäverotuksesta. Toimitusjohtajalle ja kirjanpitäjälle suunnatun kyselyn tavoitteena oli selvittää kyselyyn osallistujien mielipiteitä ja arvioita siitä, kuinka hyvin työnjohtajat tuntevat käännetyn arvonlisäverotuksen periaatteen, ja tarvitsevatko mestarit koulutusta aiheesta. Kyselyn tavoitteena oli myös selvittää, millaisia asioita mestareiden olisi tärkeää tietää käännetystä arvonlisäverotuksesta, ja mitä asioita toimitusjohtaja ja kirjanpitäjä haluaisivat oppaassa olevan.

Mestarikyselyn kysymysten muodostamisesta keskusteltiin kirjanpitäjän kanssa. Kirjanpitäjän mukaan kyselystä olisi tärkeää saada selville se, jos mestarit eivät tunne käännetyn arvonlisäverotuksen periaatetta ja tarvitsevat koulutusta aiheesta. Mestareiden tulisi hahmottaa ostajan status: ketä laskutetaan verottomana ja ketä verollisena. Kun mestarit tuovat toimistolle laskutettavaa, esimerkiksi lisätyölaskuja, pitäisi heidän osata laittaa hinnat laskutyölomakkeelle oikein joko verottomina tai verollisina.

Kirjanpitäjä kertoi, että aliurakoitsijoilta saatavissa laskuissa perusongelmana on se, ettei laskuihin kirjoiteta tarpeeksi tarkasti ja selkeästi sitä, mitä työtä on tehty. Laskusta tulisi nähdä heti onko kyse esimerkiksi kuljetuspalvelusta, nostotyöstä vai pelkästä tavarann myynnistä. Myös ulkopuolisen tulisi nähdä ja ymmärtää laskusta, mitä työtä on tehty. Nämä tiedot lähtevät työmaalta. Työmaamestareiden tulisi ymmärtää se, etteivät toimistopuolen laskunkäsitte-

lijät tiedä, mitä työmaalla tapahtuu. Jos laskulle ei merkitä riittävän selkeästi, mitä työtä on tehty, tulee helposti väärinkäsityksiä ja tulkintaeroja. Esimerkiksi pelkkä maininta nostotyöstä ei välttämättä riitä, sillä kyse voi olla rakentamispalveluna käsiteltävän nostotyön lisäksi esimerkiksi kuorman purkamisesta tai rakennustelineiden nostamisesta. Tällaisissa tapauksissa käännettyä arvonlisäverotusta ei sovelleta. Yleensä nostotyö kuuluu käännetyn verovelvollisuuden piiriin.

Kysely toteutettiin paperilomakkeiden avulla. Kuitenkin muutamalle työnjohtajalle kysely lähetettiin sähköpostitse. Paperilomakkeen antaminen työnjohtajille henkilökohtaisesti heidän käydessä toimistolla todettiin kuitenkin paljon tehokkaammaksi menettelytavaksi. Lähes jokainen toimistolla käynyt työnjohtaja vastasi kyselyyn heti, kun taas sähköpostilla lähetettyihin kyselyihin sai odottaa vastausta pidempään eivätkä kaikki vastanneet sähköpostikyselyyn ollenkaan.

Kysely toimitusjohtajalle ja kirjanpitäjälle

Yrityksen toimitusjohtajalle ja kirjanpitäjälle suunnatusta kyselystä selvisi, että siirtyminen käännettyyn menettelyyn on onnistunut heidän mielestään melko hyvin tai hyvin. Käännetty arvonlisäverotus on kuitenkin lisännyt työmäärää. Lisätöitä on aiheuttanut muun muassa laskujen käsittely, virheellisten laskujen palauttaminen sekä ostajan statuksen selvittäminen.

Vastaajien mielestä vaikeinta käännetyssä arvonlisäverotuksessa on ollut esimerkiksi rakentamispalveluiden määrittämisen tulkinnallisuus. Tulkinnanvaraisista tapauksista ei ole selkeää ohjetta tai materiaalia. Olemassa olevat ohjeet eivät ole aukottomia, sillä verottaja voi tulkita tapauksia ristiriitaisesti suhteessa ohjeistuksiin. Ongelmalliseksi koettiin myös laskun asiassällön selvittäminen, sillä ostolaskuihin ei aina ole merkitty tarpeeksi selkeästi onko kyse tarvikemyynnistä vai rakentamispalvelusta. Laskuun tulisi merkitä riittävän selkeästi mitä työtä on tehty niin, että laskua käsittelevä henkilö saa helposti selvää, onko kyseessä rakentamispalvelu ja jos ei ole, niin minkä vuoksi.

Toimitusjohtaja ja kirjanpitäjä olivat yksimielisiä siitä, että sekä työnjohtajat että toimistohenkilökunta tarvitsevat koulutusta rakennusalan käännetystä arvonlisäverotuksesta. Kyselyn mukaan työnjohtajat tarvitsevat työssään ainakin jonkin verran tietoa käännetystä menettelystä. Työnjohtajien tulisi saada aiheesta yleiskäsitys, jotta käännetyn arvonlisäverotuksen käsittely saataisiin tarkemmaksi ostolaskujen osalta. Yleiskäsitys aiheesta tarvittaisiin myös siitä syystä, että työmaalla mahdollisesti sovittuja urakoita voitaisiin käsitellä alusta alkaen oikein

käännetyn verovelvollisuuden osalta. Vastajien mukaan sekä työnjohtajat että toimistohenkilökunta tarvitsevat koulutusta liittyen ostajan statukseen, käännetyn arvonlisäveron käsitteeseen ja vaikutuksiin sekä siihen, mitä käännetty menettely vaatii eri osapuolilta.

Toimitusjohtaja ja kirjanpitäjä toivoivat, että opas sisältäisi vaikeimpia rajanvetotapauksia, joiden suhteen voi syntyä näkemuseroja. Oppaassa toivottiin olevan esimerkkejä poikkeustapauksista huomioon ottaen. Opas voisi olla tiivis pikaohje, jossa olisi linkki laajempaan ohjeeseen tai viittauksia lähteisiin, joista saa enemmän tietoa aiheesta.

Kysely mestareille ja työnjohtajille

RPK Rakennus Kempainen Oy:ssä työskentelee 17 mestaria tai muuta työnjohtajaa. Tavoitteena oli saada vastaus kyselyyn heiltä kaikilta. Vastaukset saatiin 14 mestarilta ja työnjohtajalta, joten tavoitteeseen ei aivan päästy. Otos oli kuitenkin melko kattava. Vastausprosentti oli 82,4. Kyselyn tulokset eivät olleet yleistettävissä rakennusliikkeisiin yleisesti, mutta tuloksista voitiin tehdä johtopäätöksiä yrityksen sisällä.

Taulukko 1. Prosenttijakaumat käännetyn menettelyn periaatteen tuntemuksesta

	Melko hyvin tai hyvin	Jonkin verran	Melko huonosti tai en ollenkaan
1. Kuinka hyvin tunnet rakennusalan käännetyn arvonlisäverotuksen periaatteen?	14,3 %	42,9 %	42,9 %

Vain kaksi vastaajaa kertoi tuntevansa käännetyn arvonlisäverotuksen periaatteen melko hyvin tai hyvin (taulukko 1). Loput vastaukset jakautuivat tasaisesti vaihtoehtojen ”jonkin verran” ja ”melko huonosti tai en ollenkaan” kesken. Merkittävällä osalla mestareista ja työnjohtajista ei siis ollut riittävää käsitystä käännetystä menettelystä. Kymmenen vastaajaa kertoi tarvitsevansa työssään tietoa käännetystä arvonlisäverotuksesta (taulukko 2). Vastaajat kertoivat tarvitsevansa tietoa käännetystä verovelvollisuudesta muun muassa tarkistaessaan laskuja, tehdessään lisä-, muutos- ja laskutyölaskuja sekä sopiessaan aliurakoista. Neljä vastaajaa ei kokenut tarvitsevansa tietoa käännetystä menettelystä. Kaksi heistä ei osannut kertoa eroa käännetyn arvonlisäverotuksen mukaisen laskun ja tavallisen arvonlisäverotuksen mukaisen laskun välillä (taulukko 3). He eivät myöskään tieneet, mitä tarkoittaa käännetyn arvon-

lisäverotuksen lauseke tai ostajan status. Muut tiesivät nämä asiat paremmin, joskin vaihtelevasti. Suurin osa työnjohtajista osasi vastata melko hyvin siihen, kuinka käännetyn arvonlisäverotuksen mukainen lasku eroaa tavallisen arvonlisäverotuksen laskusta.

Taulukko 2. Vaihtoehtokysymysten vastausten prosenttiosuudet

	Kyllä	Ei
2. Tiedätkö mitä tarkoittaa ostajan status käännetyssä arvonlisäverotuksessa?	35,7 %	64,3 %
3. Tiedätkö mitä tarkoittaa käännetyn arvonlisäverotuksen lauseke?	35,7 %	64,3
5. Tarvitsetko työssäsi tietoa käännettystä arvonlisäverotuksesta?	71,4 %	28,6 %
6. Oletko saanut koulutusta liittyen käännettyyn arvonlisäverotukseen?	14,3 %	85,7 %
7. Onko koulutus ollut riittävää? (Vastaus vain niiltä, jotka vastasivat edelliseen kysymykseen ”kyllä”)	-	100 %
9. Jos et ole saanut koulutusta, tarvitsetko sellaista? (Vastaus vain niiltä, jotka vastasivat ”ei” kysymykseen 6)	83,3 %	16,7 %

Vastaajista vain kaksi kertoi saaneensa koulutusta rakennusalan käännettystä arvonlisäverotuksesta. Kumpikaan ei kokenut koulutusta riittäväksi. Heidän mielestään käännetyn menettelyn logiikkaa tulisi selventää ja asia pitäisi ”vääntää rautalangasta”. Mielenkiintoista on se, että nämä kaksi vastaajaa ovat saaneet täysin saman tiedotuksen aiheesta mestaripalaverin yhteydessä kuin lähes kaikki muutkin mestarit. Vastaajista kaksitoista ei kuitenkaan kokenut saaneensa koulutusta. Heistä kymmenen kertoi tarvitsevansa koulutusta käännettystä arvonlisäverotuksesta. Koulutus olisi siis tarpeellista, sillä neljästätoista vastaajasta yhteensä kaksitoista koki tarvitsevansa koulutusta tai lisäkoulutusta aiheesta. Nämä tulokset käyvät yksiin toimitusjohtajan ja kirjanpitäjän arvioihin mestareiden ja työnjohtajien koulutustarpeesta. Rakennusalan käännetyn arvonlisäverotuksen opas pyrkii vastaamaan tähän tarpeeseen.

Taulukko 3. Vastauksien prosenttijakaumat kysymyksestä 4

	% vastaajista osasi vastata kysymykseen ainakin jossain määrin oikein	% vastaajista ei osannut vastata kysymykseen ollenkaan tai vastasi väärin
4. Kerro, miten käännetyn arvonlisäverotuksen mukainen lasku eroaa tavallisen arvonlisäverotuksen mukaisesta laskusta.	71,4 %	28,6 %

Vastaajat toivoivat oppaan olevan tiivistetty ja selkeä tietopaketti aiheesta muutamien käytännön esimerkein. Määritelmiin toivottiin yksinkertaisuutta ja ymmärrettävyyttä. Periaatteesta ja käytännön vaikutuksista sekä hyödyistä toivottiin selvennystä. Oppaassa toivottiin olevan myös tarkennuksia sekä yksinkertaisia, selkeitä ja havainnollistavia kuvioita.

Noin puolet kyselyyn vastanneista työnjohtajista jätti vastaamatta viimeisen kysymyksen, jossa sai kommentoida käännettyä menettelyä. Viimeisessä kohdassa sai myös kertoa, jos menettelyssä on jotain vaikeaa, tai jos halusi tietää jostain asiasta enemmän. Vaikeaksi koettiin sen määrittäminen, mitkä työt kuuluvat käännetyn arvonlisäverotuksen piiriin. Vaikeaa olivat myös rajatapaukset tavara- ja palvelumyyntien osalta. Menetelmän arveltiin olevan turha ja aiheuttavan vain lisätöitä toimistopuolelle.

Kyselyn kahdesta viimeisestä kohdasta olisi haluttu saada enemmän ja yksityiskohtaisempaa tietoa siitä, millaiset asiat työnjohtajat kokevat vaikeiksi, ja millaisia asioita olisi tarpeellista käsitellä oppaassa.

4.2 Oppaan laatiminen

Oppaan (liite 6) tekemiseksi perehdyttiin arvonlisäverotukseen ja etenkin rakennusalan käännettyyn arvonlisäverotukseen. Opinnäytetyön teoriaosion poimittiin tärkeimmät kohdat oppaaseen. Opas tuli pitää riittävän lyhyenä, joten siihen sisällytettiin vain teoriaosion tärkeimmät kohdat.

Oppaaseen koottiin lista eri lähteiden (muun muassa Verohallinto ja Rakennusteollisuus RT ry) avulla rakentamispalveluista ja toisaalta palveluista, joihin ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta. Lista jaoteltiin aihealueittain. Jaottelussa käytettiin apuna Talo 80 laajaa littera-

pohjaa, jota RPK Rakennus Kempainen Oy:n mestarit käyttävät litteroidessaan laskujaan. Litterapohja on heille ennestään tuttu, joten heidän on helppo käyttää myös opasta, jonka sisällysluettelossa on eritelty eri palvelut litteralistan pääotsikoiden mukaan. Oppaassa ei tietenkään ollut tarpeellista käyttää kaikkia litterapohjan pääotsikoita, vaan niistä valittiin sopivimmat. Joitain otsikoita myös muokattiin vastaamaan paremmin oppaan tarpeita.

Talo 80 laajaan litterapohjaan liittyy se ongelma, että se koskee vain talonrakentamista. Rakentamiseen kuuluu kuitenkin paljon muutakin kuin pelkkä talonrakennus. Talo 80 laaja litterapohja ei siis ota huomioon esimerkiksi vesirakentamista ja kaivosrakentamista. Tämän takia Talo 80 -litterapohjan pääotsikot eivät riittäneet kaikkiin luettelon tapauksiin. Joitain otsikoita täytyi lisätä, jotta palvelut saatiin jaoteltua. Aivan kaikkia listan tapauksia ei kuitenkaan voinut jaotella koskemaan vain yhtä pääryhmää, joten rakentamispalvelulistan lopussa on pääryhmä ”muut rakentamispalvelut”.

5 POHDINTA

Opinnäytetyön tarkoituksena oli laatia opas rakennusalan käännetystä arvonlisäverotuksesta. Oppaan kokoamiseksi perehdyttiin käännetyn arvonlisäverotuksen periaatteeseen ja soveltamisalaan. Opinnäytetyössä käytettiin lähteinä suurimmaksi osaksi erilaisia internet-sivuja, koska rakennusalan käännetystä arvonlisäverotuksesta on ehtinyt ilmestyä vain vähän kirjallisuutta sen tähänastisen voimassaolon aikana. Opinnäytetyössä ei käytetty vieraskielistä lähdeaineistoa, koska aiheesta ei löytynyt sopivia ja tarpeellisia lähteitä esimerkiksi englannin kielellä. Suomenkielinen, relevantti lähdemateriaali koettiin paljon tärkeämmäksi kuin väkisin käytetty vieraskielinen lähde.

Avuksi oppaan tekemiselle toteutettiin kysely RPK Rakennus Kempainen Oy:n työnjohtajille. Tavoitteena oli saada tietoa muun muassa siitä, kuinka hyvin yrityksen työnjohtajat tuntevat rakennusalan käännetyn arvonlisäverotuksen periaatteen. Kyselystä selvisi, että he tarvitsivat koulutusta käännetystä arvonlisäverotuksesta. Kyselyn mukaan kaikilla työnjohtajilla ei ole tarpeeksi tietoa aiheesta. Moni työnjohtaja toivoi oppaaseen selvitystä menettelyn perusajatuksista, sillä he eivät koe ymmärtävänsä sitä tarpeeksi hyvin. Seitsemästätoista mestarista kyselyyn vastasi neljätoista henkilöä. Kyselystä saatiin hyvin tietoa ja vastausprosentti oli hyvä, 82,4 %. Avoimiin kysymyksiin olisi kuitenkin toivottu saatavan enemmän vastauksia. Työnjohtajien lisäksi kysely tehtiin myös yrityksen toimitusjohtajalle ja kirjanpitäjälle. Hekin arvioivat mestareiden tarvitsevan koulutusta käännetystä arvonlisäverotuksesta.

Koska kyselyssä tutkittiin vain RPK Rakennus Kempainen Oy:n mestareiden ja työnjohtajien perehtyneisyyttä käännettyyn arvonlisäverotukseen, ei tuloksia voida yleistää koskemaan muita rakennusliikkeitä. Tulokset ovat kuitenkin yleistettävissä RPK:n mestareihin ja työnjohtajiin. Tuloksista voidaan tehdä sellainen johtopäätös, että kaikki yrityksen työnjohtajat tarvitsevat koulutusta käännetystä arvonlisäverotuksesta.

Rakennusalan käännetyn arvonlisäverotuksen oppaan toimivuuden arvioiminen etukäteen on vaikeaa. Oppaan todellinen onnistuminen nähdään vasta sitten, kun se on mestareiden käytössä. Jos mestarit kokevat oppaasta olevan hyötyä ja ymmärtävänsä käännetyn arvonlisäverotuksen periaatetta paremmin oppaan ansiosta, voitaneen opasta sanoa onnistuneeksi. Toimeksiantajan toiveena oli selkeä ja helppolukuinen opaskirjanen. Koettiin, että tämä tavoite saavutettiin. Oppaalla voi olla myös laajempaa käyttöä, sillä sitä ei ole sidottu yksin RPK Rakennus Kempainen Oy:n käyttöön.

Opinnäytetyöprosessissa onnistuttiin ajankäytön osalta melko hyvin. Opinnäytetyön suunnittelu aloitettiin jo kevättalvella, joten työn tekemisessä ei tullut missään vaiheessa kova kiire. Aihe ehti jalostua mielessä pidemmän aikaa. Kyselyn toteuttaminen jäi loppusyksyyn. Se ehdittiin kuitenkin tehdä ajallaan. Kyselyn toteuttamiseen olisi voitu varata vähän enemmän aikaa, sillä se tehtiin vain reilussa viikossa. Kun kyselylomakkeet annettiin mestareille henkilökohtaisesti, saatiin vastaus varmemmin ja nopeammin kuin sähköpostitse. Hyvä vastausprosentti yllätti positiivisesti.

Opinnäytetyön aihe on ajankohtainen ja tuore - onhan säännös rakennusalan käännetystä arvonlisäverotuksesta ollut voimassa vasta noin puoleltoista vuoden ajan. Kaikki on vielä uutta, eikä aiheesta ole ehtinyt syntyä juurikaan oikeuskäytäntöä. Käännettyyn arvonlisäverotukseen liittyy paljon rajatapauksia ja tulkinnallisuuksia, jotka aiheuttavat hankaluuksia. Edes verottaja ei ole aina täysin varma, miten jokin tapaus tulisi käsitellä. Joissain tapauksissa on annettu keskenään ristiriitaisia ohjeistuksia, jotka aiheuttavat vain enemmän hämmennystä. Tapauksien tulkinnallisuus osoittautuikin kaikkein vaikeimmaksi asiaksi opinnäytetyötä tehdessä. Kaikkien työsuoritusten kohdalla ei voitu olla täysin varma, onko kyse rakentamispalvelusta vai ei.

Aivan opinnäytetyön tekemisen loppuvaiheessa Verohallinto julkaisi Harmaan talouden selvitysyksikön tiedotteen rakentamispalvelujen käännetyn verovelvollisuuden vaikutuksista. Harmaan talouden selvitysyksikön laskelmien mukaan käännetty menettely on lisännyt arvonlisäveron tuottoa vähintään 75 miljoonaa euroa vuoden aikana. Rakennusalan käännettyyn arvonlisäverotukseen siirtymisen todettiin sujuneen hyvin. Käännetty verovelvollisuus näyttää siis olevan onnistunut uudistus, vaikka se onkin aiheuttanut lisätoita ainakin toimistuolelle. (Verohallinto 2012 b.)

LÄHTEET

Kirjat ja artikkelit

- Auranen, K. & Kemilä, P. 2004. Kiinteistöalan arvonlisävero-opas. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Huhtala, H. & Sorvanto, K. 2011. Rakentamisen käännetty arvonlisävero käytännössä. Helsinki: Edita.
- Joki-Korpela, T., Jokinen, M., Klemola, A., Kontu, J. & Takalo, T. 2012. Käytännön arvonlisäverotus. Porvoo: Bookwell Oy.
- Rakennusteollisuus RT ry a. 2011. Rakennusliikkeen arvonlisävero-opas. Helsinki: Suomen Rakennusmedia Oy.
- Sorvanto, K. 2011. Rakennusalan alv kääntyy huhtikuussa. Taloustaito 1/2011.
- Taipalus, P. 2011. Käännetty arvonlisäverovelvollisuus rakennusalalla - valmistautuminen muutokseen ja tulkinnat Verohallinnossa. Verotus 4/2011.
- Tannila, E. & Auranen, K. 2011. Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisävero. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.
- Verotieto Oy 2011. Yrityksen verotietopaketti. Vantaa: Hansaprint Direct Oy.
- Äärilä, L. 2011. Arvonlisäverotuksessa käännetty verovelvollisuus rakennusalalle. Verotus 5/2011.

Internet-sivut

- Finlex 2010. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain muuttamisesta ja arvonlisäverolain väliaikaisesta muuttamisesta HE 41/2010 vp. Saatavilla: <http://finlex.fi/linkit/hepdf/20100041> (Luettu 3.4.2012)
- Finlex 2011. Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501. Saatavilla: <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501> (Luettu 3.4.2012)

- Finlex 2012. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain, Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain 18 b §:n ja eräistä vakuutusmaksuista suoritettavasta verosta annetun lain 3 §:n muuttamisesta HE 89/2012. Saatavilla:
<http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2012/20120089> (Luettu 29.10.2012)
- Hirvonen, M., Lith, P. & Walden, R. 2010. Suomen kansainvälistyvä harmaa talous - Eduskunnan tarkastusvaliokunnan tilaaman harmaata taloutta käsittelevän tutkimuksen loppuraportti. Saatavilla:
web.eduskunta.fi/dman/Document.phx?documentId=mw16710124737147 (Luettu 28.8.2012)
- Kunnat.net 2012. Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus kunnissa. Saatavilla:
www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/verotus/arvonlisaverotus/rakentamispalvelujen-arvonlisaverovelvollisuus/Sivut/default.aspx (Luettu 14.7.2012)
- Rakennuslehti 2011. Rakennusmarkkinat Suomessa. Saatavilla:
http://www.rakennuslehti.fi/tietoa/rakennusmarkkinat_suomessa/ (Luettu 20.9.2012)
- Rakennusteollisuus RT ry n.d. Ostajan aseman ilmoittaminen. Saatavilla:
<http://www.rakennusteollisuus.fi/RT/K%C3%A4%C3%A4nnetty+ALV/Ostajan+aseman+ilmoittaminen/> (Luettu 30.10.2012)
- Rakennusteollisuus RT ry 2011 b. Rakentamispalveluita, joihin sovelletaan käännettä arvonlisäverovelvollisuutta 1.4.2011 alkaen. Saatavilla:
<http://www.rakennusteollisuus.fi/RT/K%C3%A4%C3%A4nnetty+ALV/Lista+rakentamispalveluista/> (Luettu 10.4.2012)
- Tekniikka & Talous 2012. Rakentajien työttömyys kasvaa vauhdilla. Saatavilla:
<http://www.tekniikkatalous.fi/rakennus/rakentajien+tyottomuus+kasvaa+vauhdilla/a837694> (Luettu 20.9.2012)
- Verohallinto 2010. Aloittavan yrittäjän kysymyksiä arvonlisäverosta. Saatavilla:
<https://www.vero.fi/fi->

FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Aloittava_yritys/Aloittavan_yrittajan_kysymyksiä_arvonlisä%2811977%29 (Luettu 8.10.2012)

- Verohallinto 2011. Arvonlisäverovelvollisen opas 2011. Saatavilla:
http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Arvonlisäverovelvollisen_opas_2011%2816309%29 (Luettu 21.7.2012)
- Verohallinto 2011 b. Näin ilmoitetaan rakentamispalvelujen käännetty arvonlisävero. Saatavilla: http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ja_saatio/Kausiveroilmoituksen_antaminen/Nain_ilmoitetaan_rakentamispalvelujen_ka%2815918%29 (Luettu 4.11.2012)
- Verohallinto 2012. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Saatavilla:
http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2012/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisäverovelv%2820031%29 (Luettu 7.4.2012.)
- Verohallinto 2012 b. Tietoa harmaasta taloudesta: Rakentamispalvelujen käännetyn verovelvollisuuden vaikutukset. Saatavilla: https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Tietoa_harmaasta_taloudesta_Rakentamispalvelu%2825136%29 (Luettu 27.11.2012)
- Viheraluerakentajat n.d. Viherrakentaminen. Saatavilla:
http://www.viheraluerakentajat.fi/view.php?viheraluerakentajatid=2&page=index&content_group_id=31&anonymous=nobody (Luettu 19.9.2012)

Kysely rakennusalan käännetyistä arvonlisäverotuksesta RPK Rakennus Kemppainen Oy:n toimitusjohtajalle ja kirjanpitäjälle

1. Kuinka käännettyyn menettelyyn siirtyminen on mielestänne onnistunut yrityksessänne?

- Melko hyvin tai hyvin
 Tyydyttävästi
 Melko huonosti tai huonosti

2. Mikä siirtymisessä käännettyyn menettelyyn on onnistunut tai mikä ei ole onnistunut?

3. Onko käännetty arvonlisäverotus lisännyt työmäärää yrityksessänne?

- Kyllä Ei

4. Jos vastasit kyllä, niin millä tavalla työ on lisääntynyt?

5. Mikä on mielestänne vaikeinta/työläintä käännetyssä arvonlisäverotuksessa?

6. Onko toimistohenkilökuntanne mielestänne perehtynyt tarpeeksi rakennusalan käännettyyn arvonlisäverotukseen?

Kyllä Ei

7. Tarvitseeko toimistohenkilökuntanne koulutusta käännetystä arvonlisäverotuksesta?

Kyllä Ei

8. Jos vastasit kyllä, niin minkä asioiden suhteen he tarvitsevat koulutusta?

9. Kuinka paljon työnjohtajat tarvitsevat tietoa käännetystä arvonlisäverotuksesta?

Melko paljon tai paljon
 Jonkin verran
 Melko vähän tai eivät ollenkaan

10. Onko työnjohtajilla tarpeeksi tietoa rakennusalan käännetystä arvonlisäverotuksesta tällä hetkellä?

Kyllä Ei

11. Tarvitsevatko työnjohtajat koulutusta käännetystä arvonlisäverotuksesta?

Kyllä Ei

Jos vastasit kyllä, niin minkälaista tietoa työnjohtajat tarvitsevat käännetystä arvonlisäverotuksesta?

12. Millaisia asioita käännetyn arvonlisäverotuksen oppaan tulisi sisältää?

Kysely rakennusalan käännetyistä arvonlisäverotuksesta RPK Rakennus Kemppainen Oy:n työmaamestareille ja työnjohtajille

1. Kuinka hyvin tunnet rakennusalan käännetyin arvonlisäverotuksen periaatteen?

- Melko hyvin tai hyvin
 Jonkin verran
 Melko huonosti tai en ollenkaan

2. Tiedätkö mitä tarkoittaa ostajan status käännetyssä arvonlisäverotuksessa?

- Kyllä Ei

3. Tiedätkö mitä tarkoittaa käännetyin arvonlisäverotuksen lauseke?

- Kyllä Ei

4. Kerro, miten käännetyin arvonlisäverotuksen mukainen lasku eroaa tavallisen arvonlisäverotuksen mukaisesta laskusta.

5. Tarvitsetko työssäsi tietoa käännetyistä arvonlisäverotuksesta?

- Kyllä Ei

Jos vastasit kyllä, niin millaisissa tilanteissa?

6. Oletko saanut koulutusta liittyen käännettyyn arvonlisäverotukseen? Jos vastasit kysymykseen ei, siirry kohtaan 9.

- Kyllä Ei

7. Onko koulutus ollut riittävä?

Kyllä Ei

8. Mitä kaipaavat enemmän koulutukselta?

9. Jos et ole saanut koulutusta, tarvitsetko sellaista?

Kyllä Ei

10. Mitä toivot käännetyn arvonlisäverotuksen oppaan sisältävän?

11. Mitä muuta haluaisit sanoa rakennusalan käännetystä arvonlisäverotuksesta? Onko aiheessa esimerkiksi jotain vaikeaa tai ongelmallista, mikä? Mistä haluaisit tietää enemmän?

Lomake ostajan aseman ilmoittamiseksi¹

Ostaja _____ Y-tunnus _____

Myyjä, jolle
ilmoitus annetaan _____ Y-tunnus _____

Tämän ilmoituksen allekirjoituksella em. ostajana

- **ilmoitamme olevamme arvonlisäverolain 8 c §:ssä² tarkoitettu ostaja siten, että ostamaamme kiinteistöön kohdistuvan rakentamispalveluun sovelletaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta.**
- vakuutamme em. tiedon asemastamme oikeaksi. Vastaamme antamastamme tiedosta ja sen virheellisyydestä myyjälle mahdollisesti aiheutuvasta vahingosta aina siihen saakka, kunnes em. myyjältä ostamaamme kiinteistöön kohdistuvan rakentamispalvelun verotus on lainvoimainen ja väärästä tulkinnasta voi aiheutua em. myyjälle vahinkoa. Sitoudumme välittömästi ilmoittamaan, mikäli asemamme em. ostajana muuttuu.
- mikäli verohallinto myöhemmin katsoo, että tämän lomakkeen mukaista käännettyä verovelvollisuutta ei olisi tullut soveltaa, sitoudumme kyseiseltä osalta viipymättä
 - antamaan em. myyjälle ALV 178 §:ssä tarkoitettun kirjallisen kuitaussitoumuksen tai vaihtoehtoisesti
 - suorittamaan em. myyjälle sen arvonlisäveron määrän, joka myyjällä olisi ollut meiltä oikeus laskuttaa siten, että summaan lisätään viivästysseuraamukset, jotka myyjän tulee verohallinnolle suorittaa.

Aika ja paikka _____

Ostaja _____

Ostajan allekirjoitukset
ja nimenselvennykset

¹ Rakennusteollisuus RT ry:n lomakepohja 17.3.2011.

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

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

Käännetty verovelvollisuus

Lomake ostajan aseman ilmoittamiseksi¹, kun ostaja EI ole arvonlisäverolain 8 c §:ssä tarkoitettu ostaja.

Ostaja _____ Y-tunnus _____

Myyjä, jolle
ilmoitus annetaan _____ Y-tunnus _____

Tämän ilmoituksen allekirjoituksella em. ostajana

- Vakuutamme, että **emme ole arvonlisäverolain 8 c §:ssä² tarkoitettu ostaja**. Meille tehtäviin kiinteistöön kohdistuvien rakentamispalveluiden laskuihin lisätään kulloinkin voimassa olevan verokannan mukainen arvonlisävero, jonka sitoudumme maksamaan.
- vakuutamme em. tiedon asemastamme oikeaksi. Sitoudumme välittömästi ilmoittamaan, mikäli asemamme em. ostajana muuttuu.

Aika ja paikka _____

Ostaja _____

Ostajan allekirjoitukset
ja nimenselvennykset

¹ Rakennusteollisuus RT ry:n lomakepohja 28.2.2011.

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

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

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

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 liitettä.

Verovelvollisen nimi	010 Y-tunnus tai henkilötunnus

ARVONLISÄVERON TIEDOT

42

050 Ilmoitusjakso				052 Kohdekausi	053 Vuosi
Kuu- kausi	Nejän- nesvuosi	Vuosi		euro	sent
Vero kotimaan myynnistä verokannollain					
301	23 %:n vero				
302	13 %:n vero				
303	9 %:n vero				
305	Vero tavaraostolista muista EU-maista				
306	Vero palveluostolista muista EU-maista				
318	Vero rakentamispalvelun ostolista (käännetty verovelvollisuus)				
307	Kohdekauden vähennettävä vero				
317	Alarajahuojennuksen määrä				
308	Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero (-)				
309	0-verokannan alainen liikevaihto				
311	Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin				
312	Palveluiden myynnit muihin EU-maihin				
313	Tavaraostot muista EU-maista				
314	Palveluostot muista EU-maista				
319	Rakentamispalvelun myynnit (käännetty verovelvollisuus)				
320	Rakentamispalvelun ostot (käännetty verovelvollisuus)				
Ei alv-toimintaa					
054 Kohdekausi-alku	055 Vuosi	056 Kohdekausi-loppu	057 Vuosi		

K

TYÖNANTAJASUORITUSTEN TIEDOT

050 Ilmoitusjakso				052 Kohdekausi	053 Vuosi
Kuukausi	Nejännnesvuosi	Vuosi		euro	sent
601 Ennakkopidätyksen alaiset palkat ja muut suoritukset					
602 Toimitettu ennakkopidätys					
605 Lähdeveron alaiset palkat ja muut suoritukset					
606 Lähdevero palkoista yms.					
609 Sosiaaliturvamaksun alaiset palkat					
610 Maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu					
Ei palkanmaksua					
054 Kohdekausi-alku	055 Vuosi	056 Kohdekausi-loppu	057 Vuosi		

Arvonlisäveron alarajahuojennukseen oikeutettu täyttää

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

Päiväys	Allekirjoitus ja nimen selvennys	042 Puhelin

VEROH 4001/1 1.2012



K

OPAS RAKENNUSALAN KÄÄNNETTYYN ARVONLISÄVEROTUKSEEN

Sisältö

Johdanto.....	4
Taustaa	5
Käännetyn arvonlisäverotuksen periaate	5
Ostajan status.....	6
Myynti muutoin kuin satunnaisesti.....	7
Kiinteistöön kohdistuva rakentamispalvelu	8
Rakentamispalvelu vai ei.....	9
Rakentamispalveluita ovat.....	9
Maa- ja pohjarakenteet.....	9
Rakentamisalueen pintarakenteet.....	10
Perustukset ja runkorakenteet	10
Täydentävät rakenteet.....	11
Pintarakenteet.....	12
Kalusteet, varusteet ja laitteet.....	12
Lämpö-, vesi- ja viemäryöt.....	12
Ilmanvaihtotyöt.....	13
Sähkötyöt	13
Siirtotekniikka.....	14
Työnaikaiset rakenteet.....	14
Työmaan koneet ja laitteet	14
Työmaakuljetukset	14
Talvilisätyöt	14
Puhtaanapito.....	14
Vesirakentaminen	14
Kulkureitit.....	15
Verkot ja verkostot.....	15
Nostotyö.....	16
Muut rakentamispalvelut.....	16
Rakentamispalveluita eivät ole	16
Raivaus ja purku	16

Rakentamisalueen pintarakenteet.....	16
Ilmanvaihtotyöt.....	16
Sähkötyöt	17
Työnaikaiset rakenteet.....	17
Työmaan koneet ja laitteet	17
Työmaakuljetukset.....	17
Talvilisätyöt	17
Puhtaanapito.....	17
Kuormanpurku	18
Tutkimus- ja suunnittelu	18
Kiinteistöhoitopalvelut.....	18
Maa- ja kiviainekseen kohdistuvat työt	18
Kulkuyhteydet	19
Muut työt	19
Työvoiman vuokraaminen rakentamispalvelua varten.....	19
Virheellisen menettelyn seuraamukset	19
Laskumerkinnät.....	20

Johdanto

Opas tehtiin opinnäytetyönä rakennusliike RPK Rakennus Kemppainen Oy:lle. Oppaan tarkoituksena oli lisätä työmaamestareiden ja muiden työnjohtajien tietoa rakennusalan käännetyistä arvonlisäverovelvollisuuksista. Työnjohtajat tarvitsevat tietoa käännetyistä arvonlisäverotuksesta esimerkiksi lisä- ja muutostyölaskuja tehdessään.

Opas selvittää käännetyistä arvonlisäverotuksen periaatteen ja soveltamisalan. Oppaassa on selkeä luettelo rakentamispalveluista, joita verotetaan käännetyistä arvonlisäverotuksen mukaisesti. Oppaassa kerrotaan myös mitkä palvelut eivät kuulu käännetyistä arvonlisäverotuksen piiriin. Lisäksi siinä on muutamia käytännön esimerkkejä, jotka auttavat hahmottamaan tilanteita paremmin. Opas sisältää vaadittavat laskumerkinnät sekä kaksi esimerkkilaskua.

Taustaa

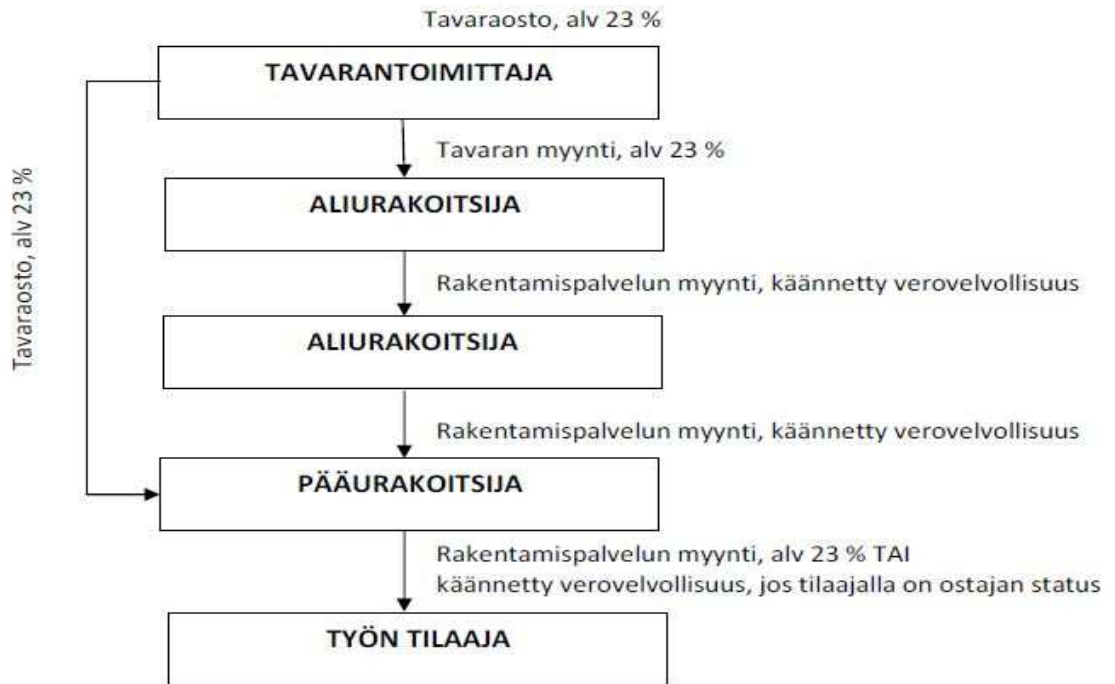
Rakennusalan käännetty arvonlisäverotus otettiin käyttöön 1.4.2011 harmaan talouden aiheuttamien arvonlisäveromenetysten vähentämiseksi ja estämiseksi. Rakennusalalla on käynyt ilmi toimintaa, jossa myyjä on veloittanut rakentamispalvelun ostajalta verollisena, muttei ole tilittänyt arvonlisäveroa verottajalle. Ostajalla on kuitenkin ollut oikeus vähentää maksamansa arvonlisävero. Tästä on aiheutunut merkittäviä verotulojen menetyksiä valtiolle.

Käännetyn arvonlisäverotuksen periaate

Yleensä arvonlisäverotuksessa myyjä on velvollinen tilittämään veron valtiolle. Myös rakennusalan käännetyssä arvonlisäverotuksessa rakennuspalvelun myynti on verollinen myynti, mutta myyjän sijasta verovelvollinen onkin ostaja. Aliurakointiketjussa aliurakoitsija laskuttaa pääurakoitsijaa käännetyn arvonlisäverotuksen mukaisesti verottomana, ja pääurakoitsija raportoii laskun arvonlisäveron kausiveroilmoituksella myynnin verona. Kun pääurakoitsija vastaa koko urakkaan sisältyvän arvonlisäveron suorittamisesta, ei pitäisi päästä syntyämään sellaista tilannetta, jossa veron osuus jäisi maksamatta. Tämä johtuu siitä, että pääurakoitsijoita pidetään tässä suhteessa rehellisempinä.



Kuviossa 1 havainnollistetaan käännettä arvonlisäverotusta pitkissä aliurakointiketjuissa. Käännettä arvonlisäverotusta sovelletaan kaikkiin ketjun palvelumyyntheihin. Vasta pääurakoitsijan myynti työn tilaajalle on arvonlisäverollinen, tai jos tilaajalla on rakentamispalvelun ostajan asema, on tämäkin käännetyn verovelvollisuuden alainen myynti. Käännettä verovelvollisuutta ei sovelleta pelkän tavaran myyntiin. Jos tavara myydään asennettuna, on kyse rakentamispalvelusta ja käännettä arvonlisäverotusta sovelletaan.



Kuvio 1. Käännetty arvonlisäverotus pitkissä aliurakointiketjuissa

Ostajan status

Arvonlisäverolain säännöksen 8 c § mukaan rakentamispalveluiden myynnistä ja työvoiman vuokrauksesta kyseisiä palveluita varten verovelvollinen on ostaja, jos:

- 1) ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy kyseisiä palveluita tai
- 2) ostaja on sellainen elinkeinonharjoittaja, joka myy kyseisen palvelun 1 kohdassa mainitulle elinkeinonharjoittajalle.

Ostaja voi olla myös niin sanottu välimies eli elinkeinonharjoittaja, joka myy edelleen rakennuspalvelun edellä määritellylle elinkeinonharjoittajalle. Välimiehen ei tarvitse olla ra-

kennusalalla. Jos välimies esimerkiksi tilapäisesti myy ostamansa asennustyön rakennusyritykselle, sovelletaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta molempiin myynteihin. Näin estetään se, ettei käännettyä verovelvollisuutta kierretä.

Käännettyä menetelmää ei käytetä rakentamispalvelun myyntiin yksityishenkilölle. Myyjän velvollisuutena on selvittää, täyttääkö ostaja vaaditut kriteerit, jotta voidaan menetellä oikein. Jos tapaus on epäselvä, tulee myyjän pyytää ostajalta lisäselvitystä tämän statuksesta. Selvitys on suositeltavaa tehdä kirjallisesti. Rakennusteollisuudella on valmiit lomakepohjat, joilla yritys voi ilmoittaa, laskutetaanko rakentamispalvelut heiltä verollisina vai verottomina.

Valtion ei katsota olevan rakentamispalveluita myyvä taho, joten sen ostoihin ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta. Kuntien asemaa ostajana tarkastellaan kuntakohtaisesti. Jos kunta tai kuntayhtymä myy rakentamispalveluita muutoin kuin satunnaisesti, sovelletaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta kaikkiin sen ostamiin rakentamispalveluihin. Myynnin satunnaisuutta voi kuitenkin olla vaikeaa arvioida, joten kuntien tulisi määritellä itse oma asemansa ostajana ja ilmoittaa se rakentamispalveluita myyville tahoille tiedotteella tai internet-sivuillaan.

Myynti muutoin kuin satunnaisesti

Yhtenä käännetyn arvonlisäverotuksen soveltamisen edellytyksenä on se, että ostaja myy rakentamispalveluita muutoin kuin satunnaisesti. Ostajan ei siis tarvitse harjoittaa rakennustoimintaa päätoimenaan, vaan käännettyä menetelmää sovelletaan myös silloin, kun kyse on sivutoimesta. Arvonlisäverolaissa ei ole määritelty, mitä tarkoitetaan rakentamispalvelun myynnillä muutoin kuin satunnaisesti, joten tämän arvioiminen voi olla hankalaa. Jos rakennusliike myy rakentamispalvelun toiselle rakennusliikkeelle, on selvää, että käännetyn arvonlisäverotuksen säännöksiä sovelletaan. Jos taas ostaja toimii pääasiallisesti muualla kuin rakennusalalla, on rakentamispalveluiden myynnin satunnaisuuden arvioiminen vaikeampaa.

Kun arvioidaan sitä, harjoittaako ostaja rakentamispalveluiden myyntiä muutoin kuin satunnaisesti, otetaan huomioon ostajan pääasiallinen toimiala ja toiminta. Arviointiin vaikuttaa myös se, kuinka säännöllistä ja laajaa rakentamispalveluiden myynti on ollut. Muun kuin rakennusalalla toimivan yrityksen rakentamispalveluiden myynnin satunnaisuutta

tarkastellaan kuluvalta ja edelliseltä vuodelta. Rakennusalaalla toimivan yrityksen katsotaan harjoittavan rakennuspalveluiden myyntiä muutoin kuin satunnaisesti toimintansa aloittamisesta saakka. Satunnainen rakentamispalvelun myynti on Verohallinnon ohjeistuksen mukaan kertaluonteista, tilapäistä ja vähäistä rakentamista, jota ei ole tarkoitettu jatkumaan.

Esimerkiksi maanviljelijä, joka tekee toisinaan kaivutöitä kaivurillaan tiettyyn aikaan vuodesta ja myy tätä palvelua muille, harjoittaa rakentamispalvelun myyntiä muutoin kuin satunnaisesti, vaikka toiminta olisi vähäistä suhteessa hänen päätoimeensa. Kun maanviljelijä ostaa rakentamispalvelun esimerkiksi remontoidakseen navettaansa, sovelletaan remonttiin käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta.

Kiinteistöön kohdistuva rakentamispalvelu

Rakentamispalvelu kohdistuu aina kiinteistöön. Arvonlisäverolain 28 §:ssä kiinteistö on määritelty seuraavasti: ”Kiinteistöllä tarkoitetaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa. Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät kuulu kiinteistöön.”

Siirrettävät työmaakopit, väliaikaiset rakennusaidat, -telineet, -hissit tai nosturit eivät ole pysyviä rakennelmia, eikä niihin kohdistuviin töihin sovelleta käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Kiinteistöä hyödyttävät koneet ja laitteet ovat osa kiinteistöä. Tällaisia ovat esimerkiksi valvonta- ja hälytysjärjestelmät, hissit ja rakennuksissa olevat ilmanvaihtojärjestelmät. Näiden asentamiseen ja korjaamiseen sovelletaan käännettyä menetelmää.

Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevia laitteita ei katsota osaksi kiinteistöä, eikä niihin kohdistuviin työsuorituksiin näin ollen sovelleta käännettyä verovelvollisuutta. Kiinteistöllä harjoitettavalla erityisellä toiminnalla tarkoitetaan toimintaa, jota ei harjoiteta eikä pystytä harjoittamaan millä tahansa kiinteistöllä. Erityistä toimintaa palvelevat laitteet palvelevat rakennuksessa harjoitettavaa taloudellista toimintaa, eivät rakennuksen käyttöä rakennuksena. Tällaisia laitteita ovat muun muassa tuotantokoneet sähkö- ja ilmastointilaitteineen sekä keittiön laitteet.

Rakentamispalvelu vai ei

Käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta sovelletaan siis silloin, kun kyse on rakentamispalvelun myynnistä. Rakentamispalveluksi katsotaan kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö. Myös työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen luetaan rakentamispalveluksi. Yksi ongelmallisimmista asioista käännetyssä arvonlisäverotuksessa onkin sen määrittelemisen, onko kyse rakentamispalvelusta vai tavallisesta, verollisena käsiteltävästä palvelusta.

RAKENTAMISPALVELUITA OVAT (sivut 9-16)

Seuraavana on lueteltu erilaisia palveluita, joihin sovelletaan rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Luettelo ei ole tyhjentävä, vaan siinä on esitelty esimerkkejä erilaisista rakentamispalveluista. Palvelut on jaoteltu aihealueittain. Jaottelussa on käytetty apuna Talo 80 -litterapohjaa.

Maa- ja pohjarakenteet

- Rakennuspaikan kuivatus
 - o Rakennuspaikan kuivatus on rakentamista edeltävää valmistelutyötä, joten sitä pidetään rakentamispalveluna
- Rakennuksen purkaminen
- Rakennuspaikan raivaus rakentamista varten, kun raivaus kohdistuu maaperään (ei siis pelkkä puiden ja pensaiden raivaus), sekä muut rakentamista edeltävät valmistelutyöt
- Asbestipurkutyöt
- Maansiirtotyöt, esimerkiksi maankaivu, täyttö- ja tasaustyöt
- Louhinta- ja räjäytystyöt
- Salaojitus
- Kunnallistekniikan liittäminen
- Ojankaivu
- Maa- ja metsätalousmaan kuivatus ja ojitus
- Timanttiporaus- ja sahaus
- Golfkentän rakentaminen ja perusparannus

- Golfkentän perusparannus katsotaan rakentamispalveluksi, kun parannus sisältää maapohjan muokkausta, maa-ainesten vaihtoa ja muita senkaltaisia maa-alueisiin kohdistuvia maanrakennustöitä

Rakentamisalueen pintarakenteet

- Pihan asfaltointi
- Pysäköintialueiden rakentaminen
- Viherrakentaminen (ei viheralueiden istutus ja hoito)
 - Viherrakentamista on mm. maaston muotoilu, muurien ja pengerrysten tekeminen, salaojitus, kivi- ja pinnoitetyöt, koristealtaat ja muut vesiaiheet
- Tekonurmen asentaminen jalkapallokentälle
- Ulkoliikuntapaikkojen ja niihin liittyvien rakennelmien rakentaminen

Perustukset ja runkorakenteet

- Perustusten rakentaminen, mukaan lukien paalutustyöt
- Erikoistunut betoninvalutyö ja betonilaidoitus



- Betonin toimittaja myy betonia rakennusliikkeelle kuljetettuna työmaalle. Betoni pumpataan työmaalla rakennusliikkeen määräämään valupaikkaan. Betonin toimittaja huolehtii pumpun toiminnasta ja ohjaa puomiston oikeaan kohtaan, mutta rakennusliikkeen työntekijät levittävät ja tasoittavat be-

tonin, tekevät valukallistukset ja muut vastaavat betonointityöt. Myyntiin ei sovelleta rakentamispalveluiden käännettyä verovelvollisuutta, koska pelkkä betonin myynti ja pumppaus katsotaan tavaran myynniksi. Jos betonin toimittaja osallistuu betonin levitykseen, tasoittamiseen, täryttämiseen tai muuhun vastaavaan työhön, on myynti kokonaisuutena rakentamispalvelun myyntiä, jolloin käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan.

- Betoni-, tiili-, metalli- ja puuelementtien asennus sekä elementtien liitospaikkien betonointi tai muu saumaus
- Raudoitustyöt



Täydentävät rakenteet

- Sälekaihtimien, porttien, ovien, ikkunoiden sekä oven- ja ikkunakarmien asennus, ovien ja ikkunoiden saranointi sekä salpojen, painikkeiden ja lukkojen asennus sekä ikkunoiden lasitus
- Automaattisesti aukeavien ovien ja pyöröovien asennus
- Teräksisten palo-ovien, varauloskäyntien ja muiden vastaavien asennus ja kokoaminen
- Kiinteiden sisäportaiden ja porraskaiteiden asennus
- Siirrettävien väliseinien asennus

Pintarakenteet

Tämä osio sisältää sisäseinien ja -kattojen pintarakenteet, lattiarakenteet ja -päällysteet sekä ulkoseinien pintarakenteet:

- Lattian ja seinien tasoitus
- Rappaus
- Maalaus
- Tapetointi
- Panelointi
- Lattian, seinän ja uunin laatoitus
- Mattotyöt
- Parketin ja muiden puulattioiden asennus- ja viimeistelytyöt sekä muiden lattia-päällysteiden kiinnitys (esim. muovi, linoleumi)
- Lattian hionta
- Akustointi
- Ulkoseinien vuoraus ja verhoilu
- Sisäkattojen ja muiden irrallisista osista koottavien rakennusosien paikalleen asennus
- Rakennuksen tai rakennelman vaipan tai pinnan puhdistus- ja korjaustyö
- Kattorakenteiden kokoaminen ja asentaminen
- Kattojen katemateriaalien asennus ja kiinnitys

Kalusteet, varusteet ja laitteet

- Metallisten kiintokalusteiden asennus
- Kiinteiden keittiökalusteiden ja myymäläkalusteiden asennus
- Katukalusteiden ja palvelurakenteiden asennus ja pystytys, esimerkiksi pysäkkikatokset penkkeineen
- Urheilu- ja leikkipaikkojen varusteiden sekä matto- ja kuivaustelineiden pystytys

Lämpö-, vesi- ja viemäriyöt

- Putkityöt
- Kaikenlaisten lämmitysjärjestelmien asennus (sähkö, kaasu, öljy, puu, pelletti, maalämpö, ilmalämpö)
- Vesijohtojen, viemärien ja saniteettikalusteiden asennus
- Nurmikon kastelujärjestelmän asennus
- Putkijärjestelmien (vesi-, kaasu- ja viemärijärjestelmien) asennus
- Vesikiertoisen lattialämmityksen asennus

- Kiinteistökohtaisen jäteveden puhdistusjärjestelmän ja säiliön asennus
- Kaasulaitteiden asennus
- Höyryputkistojen asennus
- Keskuspölynimurin asennus
- Sadevesijärjestelmän asennus
- Kiinteistöä yleisesti palvelevien palosammutusjärjestelmien asentaminen, korjaus ja huolto

Ilmanvaihtotyöt

- Jäähdytyslaitteiden asennus (toiminta perustuu veden kierrätykseen)
- Kiinteistöä yleisesti palvelevien ilmanvaihtojärjestelmien asennus, korjaus ja huolto

Sähkötyöt

- Sähköjohtojen ja niihin liittyvien laitteiden asennus
- Tietoliikenne- ja puhelinlaitteiden ja -johtojen asennus
- Rakennusten tietoliikenneverkkojen, kaapelitelevisioverkkojen ja niihin liittyvien antennien asennus
- Sähköverkkoon kiinteästi liitettävien laitteiden ja kodinkoneiden asennus, kun asentamiseen vaaditaan sähköasentaja, mukaan lukien sähköllä toimiva lattialämmitys
- Valaistusjärjestelmien asennus
- Valomainosten asennus
- Teiden, lentokenttien, satamien ja muiden sellaisten kohteiden valaisinlaitteiden ja sähköisten merkinantolaitteiden asennus
- Liikenteenohjauslaitteiden asentaminen, korjaaminen ja purkaminen
- Kiinteistöä yleisesti palvelevien valvonta-, hälytys- ja valaistuksenohjausjärjestelmien sekä antennien asentaminen, korjaus ja huolto
- Kiinteistöä yleisesti palvelevien palosammutusjärjestelmien asentaminen, korjaus ja huolto
- Ohjelmointi, kun se myydään osana järjestelmän asentamis- ja kokoamispalvelua
 - o Kun esimerkiksi kiinteistön lukitus- ja hälytysjärjestelmän ohjelmointi, kuten uusien henkilökorttien ja tunnuslukujen ohjelmointi, myydään osana järjestelmän asentamis- ja kokoamispalvelua, on kyse rakentamispalvelusta.

Siirtotekniikka

- Henkilö- ja tavarahissien, rullaportaiden sekä muiden rakennukseen kiinteästi kuuluvien kuljettimien asennus, huolto ja korjaus

Työnaikaiset rakenteet

- Rakennusten ja pysyvien rakennelmien suojaus

Työmaan koneet ja laitteet

- Nosturien, nostolava-autojen ja muiden rakennuskoneiden- ja laitteiden sekä kaivuriin, puskutraktorien, porakoneiden, ruoppaajien ja muiden maa- ja vesirakentamiseen käytettävien koneiden vuokraus käyttäjineen

Työmaakuljetukset

- Rakennusmateriaalin siirto työmaalla työkoneella tai kuorma-autolla (ei materiaalin kuljettaminen työmaalle)
- Rakennusten siirto

Talvilisätyöt

- Lumen poistaminen rakenteilla olevan rakennuksen perustuksista ja sokkelista

Puhtaanapito

- Rakennusaikainen siivous (kohdistuu rakenteilla olevaan rakennukseen/kiinteistöön, ei esim. parakkeihin) ja loppusiivous
 - o Esim. ikkunoiden peseminen, katon puhdistaminen roskista
- Höyryllä puhdistaminen

Vesirakentaminen

- Järvien, vesiväylien, jokien ja satamien muokkaus
- Vesiväylien, kanavien, satamien ja muiden sellaisten
- Patojen, pengerrysten, aallonmurtajien ja tulvavallien rakentaminen, korjaus ja kunnostus
- Vesistöjen kunnostustyöt, esimerkiksi vesiensuojeluun liittyvät työt

Kulkureitit

- Tien asfaltointi, urapaikkaus ja muu peruskorjaus
- Ajoratamerkintöjen tekeminen maalaamalla tai muulla tavalla
- Rautateiden, raitioteiden ja metrolinjojen rakentaminen, korjaus ja kunnostus
- Siltojen ja eritasoliittymien rakentaminen, korjaus ja kunnostus sekä niihin kuuluvien kaiteiden ja tukirakenteiden rakentaminen, korjaus ja kunnostus
- Tunnelien rakentaminen, korjaus ja kunnostus
- Liikennemerkkien, tienviittojen, katukilpien ja suojakaiteiden paikalleen asennus (ei kuitenkaan liikennemerkkien vaihtaminen)

Verkot ja verkostot

- Sähkön ja tietoliikenteen siirtämiseen tarkoitettujen siirto- ja jakeluverkkojen sekä niihin kiinteästi liittyvien rakennusten ja rakennelmien rakentaminen, peruskorjaus ja kunnostus, esimerkiksi
 - o Sähkövoimalaitokset, energialaitokset, tietoliikenteen kanta- ja paikallisverkot sekä niihin liittyvät mastot ja linkkiasemat
 - o Sähköverkon osana oleviin muuntajiin kohdistuvat korjaustyöt ovat rakentamispalvelua, koska sähköverkko on kokonaisuudessaan pysyvä rakennelma ja muuntajat ovat osa tätä kokonaisuutta eli kiinteistöä. Tässä tapauksessa ei ole merkitystä sillä, että muuntajat palvelevat sähkönjakelua eli tiettyllä tavalla erityistä toimintaa.
- Nesteiden ja kaasumaisten aineiden kuljettamiseen tarkoitettujen siirto- ja jakeluverkkojen sekä niihin kiinteästi kuuluvien rakennusten ja rakennelmien rakentaminen, peruskorjaus ja kunnostus, esimerkiksi
 - o Siirto- ja jakeluverkkojen rakentaminen paikallista tai kaukokuljetusta varten (myös vedenalaiset putket) sekä niiden korjaus ja kunnostus
 - o Veden varastointi- ja säännöstelyaltaat, viemäriverkot, vesilaitokset (vedenpuhdistamot), jäteveden puhdistamoiden sekä kastelujärjestelmien rakentaminen, korjaus ja kunnostus
 - o Vesikaivojen poraus ja siihen liittyvien pumppujen asennus

Nostotyö

Nostotyö on rakentamispalvelua. Esimerkiksi rakennuselementtien nostaminen rakennuskoneella työmaalla on rakentamispalvelua, mutta jos elementtejä myyvä yritys kuljettaa elementit työmaalle ja nostaa ne asennuspaikkaan, ei kyse ole rakentamispalvelun myynnistä.

Muut rakentamispalvelut

- Kosteus- ja vesieristystyöt
- Muuraus
- Kivityöt, kuten kiviverhous, portaiden rakentaminen ja muut luonnonkivityöt
- Polttoleikkaus, hitsaus ja muut metallityöt
- Lämmön, äänen ja värinän eristys- ja estojärjestelmien asennus, huolto ja korjaus
- Paloeristeiden asentaminen, paloverhoilu yms.
- Hiekkapuhallus
- Kaivosten ja kaivosalueiden perustustyöt ja esirakentaminen.

RAKENTAMISPALVELUITA EIVÄT OLE (sivut 16-19)

Seuraavana on lueteltu sellaisia palveluja, joihin ei sovelleta rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta.

Raivaus ja purku

- Puiden kaataminen ja aluskasvillisuuden raivaus, puuston raivaus sähkölinjojen vuoksi
- Puiden kaataminen myyntiä varten rakennustontilta
- Puun korjuu tai kannon nosto energiantuotantoa varten

Rakentamisalueen pintarakenteet

- Siirtonurmen asentaminen
- Urheilukenttien, leikkikenttien ja muiden virkistysalueiden viheralueiden istutus, hoito ja kunnossapito

Ilmanvaihtotyöt

- Kiinteistön jäähdytyslaitteiden erilaiset tarkastukset, mittaukset ja testaukset

- Kiinteistön IV-järjestelmän erilaiset tarkastukset ja puhdistukset
- Teollisuuden ilmastointi- ja jäähdytyslaitteistojen sekä paineilmalaitteistojen asentaminen ja korjaus

Sähkötyöt

- Kiinteistön sähköjärjestelmien käyttöönottomittaukset ja -tarkastukset sekä sähköturvallisuustarkastukset
- Tuotantotoiminnan koneistojen asentamiseen liittyvät sähköasennustyöt tuotantolaitoksissa
- Kiinteistön lukitus- ja hälytysjärjestelmän ohjelmointi
 - o Esim. uusien henkilökorttien, tunnuslukujen tai aikojen ohjelmointi

Työnaikaiset rakenteet

- Rakennustelineiden vuokraus, pystytys tai purku (ei kohdistu kiinteistöön)
- Työmaakoppien kuljetus, vuokraus, korjaus, purku yms.

Työmaan koneet ja laitteet

- Tuotantolaitoksiin kuuluvien koneiden ja laitteiden asennus, korjaus ja huolto
- Rakennuskoneen vuokraaminen ilman kuljettajaa tai käyttäjää
- Rakennuskoneiden huolto ja korjaus

Työmaakuljetukset

- Rakennusmateriaalin kuljettaminen rakennustyömaalle tai -maalta
- Jassikan tyhjennys ja rakennusjätteen poiskuljetus

Talvilisätyöt

- Rakennuksen jäätyneiden vesi- ja viemäriputkien sulatus
 - o Tämä voidaan katsoa kiinteistönhoidoksi

Puhtaanapito

- Ulkotilojen puhtaanapito ja siistiminen (torit, puisto, tiet yms.)
- Rautatie-, raitiotie- ja metroverkoston puhtaanapito

Kuormanpurku

- Lastin purkaminen kuljetusliikkeen autosta työmaan pihalle
- Soran purkaminen kuorma-autosta ajamalla niin, että sora levittyy tielle auton lavalta

Tutkimus- ja suunnittelu

- Rakennus- ja rakennesuunnittelu sekä muut insinööripalvelut
- Tekninen suunnittelu
- Projektinjohtopalvelut
- Sisustussuunnittelu
- Geologiset kairaus- ja mittauspalvelut, näytteenotot sekä näytteiden analysointipalvelut

Kiinteistöhoitopalvelut

Kiinteistöhoito on jatkuvaluonteinen palvelukokonaisuus, johon sisältyy muun muassa

- Siivous (ei siis rakennussiivous tai loppusiivous)
- Lumen auraus
- Hiekoitus
- Tilojen kunnossapito
- Lämmitysjärjestelmän, ilmanvaihdon ja ilmastoinnin hoito
- Pienet korjaukset
 - o Pienet korjaukset ovat yleensä osa kiinteistöhoitosopimusta eikä niitä veloiteta erikseen, mutta jos veloitetaan, on silloin kyse rakentamispalvelusta
- Nuohous

Maa- ja kiviainekseen kohdistuvat työt

- Kiven, soran ja hiekan rouhinta ja murskaus
 - o Kiviaineksen murskaus ei ole kiinteistöön kohdistuvaa rakentamista vaan irtaimeen ainekseen kohdistuvaa työsuoritusta. Louhinta- ja murskauspalvelut yhdessä ostettuina ovat kuitenkin rakentamispalvelua, kun työ kohdistuu rakennustyömaan kiviainekseen.
- Kaivos- tai kivenjalostustoiminnan yhteydessä tapahtuva maaperän louhinta
 - o Kiviaineksen ottoalue palvelee vain kiviaineksen otto- ja jalostustoimintaa, joten siellä tapahtuva louhinta ei ole kiinteistöön kohdistuvaa rakentamista,

johon sovellettaisiin käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Louhintaa ei siis tehdä rakennusalueen pohjatöiden eikä muidenkaan rakentamis- tai korjauspalveluiden suorittamiseksi.

Kulkureitit

- Teiden hoito, kuten auraus, hiekoitus, suolaus, lanaus ja liikennemerkkien vaihto

Muut työt

- Opastintaulujen, kilpien, tuulettimien, lisävalaisimien, vaahtosammuttimien ja vastaavien myyminen erilaisilla ruuveilla ja liimoilla tai muilla sellaisilla kiinnitettyinä asennustyön vähäisyyden vuoksi.

Työvoiman vuokraaminen rakentamispalvelua varten

Työvoiman vuokraus tarkoittaa sitä, joltain yritykseltä vuokrataan henkilöstöä työsuorittamista varten. Asiakas antaa tehtävät, jotka vuokratyöntekijän tulee suorittaa. Vuokraajan tehtävänä on myös valvoa ja ohjata työntekijää. Työpanos voidaan laskuttaa esimerkiksi aikaperusteisesti. Vuokrattaessa työvoimaa rakentamispalvelun suorittamista varten tulee soveltaa säännöstä käännetystä arvonlisäverovelvollisuudesta. Kun henkilönvuokrausyritys vuokraa työvoimaa, se laskuttaa tuntipalkan lisäksi myös henkilökohtaisen palkanosan, työkohtaisen lisän, työkalukorvauksen ja matkakorvauksen käännetyn verovelvollisuuden mukaisesti verottomana. Vuokraaja ilmoittaa ostonsa arvonlisäveron.

Virheellisen menettelyn seuraamukset

Ostajan aseman arvioiminen sekä rakentamispalvelun määrittelemisen aiheuttavat hankaluuksia. Tulkintaongelmat aiheuttavat virheellisiä menettelytapoja. Jos tapaus on tulkinnallinen ja taloudellisesti merkittävä, on suositeltavaa pyytää veroviranomaisilta asiasta ennakkoratkaisu.

Myyjä on vastuussa oikeanlaisen laskun laatimisesta. Mikäli myyjä laatii virheellisesti verottoman laskun verollisesta myynnistä, on myyjällä jälkiverotusriski. Jos verotarkastaja toteaa, että verottoman myynnin kuuluukin olla verollinen, muutetaan veroton myynti verolliseksi jälkiverotuksella. Tällöin myyjä joutuu maksamaan suorittamattoman arvonlisäveron

ja lisäksi viivästysseuraamukset. Muutettaessa myynti verolliseksi jälkiverotuksen kautta katsotaan laskutetun summan jo sisältävän arvonlisäveron. Siten yritys saa myynnistään todellisuudessa arvonlisäveron määrän verran vähemmän suoritusta, ellei veroa saada perittyä asiakkaalta jälkepäin. Jälkiverotus voidaan tehdä kolmen vuoden sisällä sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana myynti on tapahtunut, eli tapahtunut virhe voi ilmetä vasta vuosien kuluttua. Myyjän kannalta turvallisinta on laatia verollinen lasku, jos esimerkiksi ostajan asemasta ei ole varmuutta.

Jos myyjä laskuttaa ostajaa verollisesti, vaikka laskun tulisi olla veroton, jää ostajayritykseltä käännetty arvonlisävero tilittämättä. Yritys tekee ostonsa arvonlisäverosta normaalin vähennyksen, muttei raportoi suoritettavaa käännettyä arvonlisäveroa eikä käännetyn verotuksen perusteella saatavaa vähennystä. Ostaja on siis saanut hyväkseen aiheettoman verovähennyksen ja on lisäksi laiminlyönyt arvonlisäveron raportointivelvollisuuden. Jos ostaja korjaa virheen oma-aloitteisesti kausiveroilmoituksella, tulee ostajan maksaa aiheetta vähennetty arvonlisävero, kausiveroilmoituksen myöhästymismaksu ja viivästyskorko aiheetta vähennetystä arvonlisäverosta. Jos verotarkastaja huomaa virheellisen menettelyn, vähennetty arvonlisävero maksuunpannaan ja arvonlisäverolle määrätään viivästyskorko sekä mahdollinen veronkorotus.

Jos ostoon on sovellettu virheellisesti käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta, on ostaja syyllistynyt vain raportointivelvollisuuksien rikkomiseen. Tällöin ostajalle voidaan määrätä myöhästymismaksu, jos ostaja tekee korjauksen oma-aloitteisesti kausiveroilmoituksella. Mikäli virhe havaitaan verotarkastuksen yhteydessä, voidaan ostajalle määrätä veronkorotus.

Laskumerkinnät

Rakentamispalvelun myyjällä on velvollisuus antaa ostajalle lasku, joka sisältää yleiset laskumerkinnät lukuun ottamatta verokantaa ja veron määrää. Laskussa tulee olla näkyvillä

- laskun antamispäivä
- juokseva numerointi
- myyjän arvonlisäverotunniste, joka suomalaisella myyjällä on Y-tunnus
- sekä myyjän että ostajan nimi ja osoite
- palvelun laajuus ja luonne

- palvelun suorituspäivä tai ennakkolaskun maksupäivä, jos se pystytään määrittämään eikä se ole sama kuin laskun päiväys
- ostajan arvonlisäverotunniste, koska ostaja on verovelvollinen
- maininta siitä, että ostaja on arvonlisäverovelvollinen
- ostajan verovelvollisuuden peruste tai viittaus AVL 8 c §:ään

Seuraavana on kaksi esimerkkilaskua rakennusalan käännetystä arvonlisäverotuksesta. Ensimmäisenä esimerkkilaskuna on käytetty RPK Rakennus Kemppainen Oy:n myyntilaskua (kuvio 2). Toinen esimerkkilasku on RPK:n kuvitteellinen ostolasku (kuvio 3). Molemmista laskuista löytyvät vaadittavat laskumerkinnät.

RPK Rakennus Kempainen Oy Viitasammakontie 3 87250 KAJAANI		LASKU 1085 Sivu 1 (1) 25.9.2012 VERKKOLASKU	
KAJAANIN KAUPUNKI Ostolaskut PL 402 87070 Kainuu		Asiakkaanumero 1348 Toimituspäivä 25.9.2012 Toimitusehto 14 pv netto Eräpäivä 9.10.2012 Maksuviite 13481 10855 Tilausnumero Huomautuksia 7 pv	VAT FI02140589 Ostajan alv-tunniste Viihdytyskorke 13%

	Veroton yht.	ALV%	ALV	Yht. EUR sis. ALV
Tekninen käsittelijä: Tommi Karjalainen KAJAANIN VESILIIKUNTAKESKUS Rakennustekniset työt POHJAKERRO Maksuerä 220: kun kantavista seinistä 1/3 valettu 1-KRS Maksuerä 281: kun paikasta 1/3 asennettu	20 000,00	0,0	0,00	20 000,00
	40 000,00	0,0	0,00	40 000,00
Veroton yhteensä: 80 000,00 ALV yhteensä: Yhteensä: EUR 80 000,00				

Lasku ei sisällä arvonlisäveroa.
 Ostaja on verovelvollinen AVL 8 c §:n mukaan.

Tilaajavastuun mukaiset todistuksemme löytyvät osoitteesta
www.tilaajavastuu.fi

Eräpäivä	9.10.2012
Maksuviite	13481 10855
Maksetaan EUR	60 000,00

RPK Rakennus Kempainen Oy Käyntiosoite: Viitasammakontie 3 87250 KAJAANI Postiosoite: Viitasammakontie 3 87250 KAJAANI	Puhelin: 08-628 842 Faksi: 08-627 896 Y-tunnus: 0185280-3 VAT: FI01852803 Kotipaikka: Kajaani	Pankkiyhteys: Kainuun Op Sampo Pankki Nordea Pankki O	IBAN: FI21 5760 0310 0044 85 FI38 8000 1370 3233 48 FI08 1057 3000 2248 10	BIC: OKOYFI33 DABAFI33 NDEAFI33
--	---	--	---	--

Myyjän alv-tunniste

Kuvio 2. Esimerkkilasku

Mainio Maaurakoitsija Oy
Mainiokuja 7
12345 Mainionkylä

Yhteyshenkilö:
Matti Mainio

Asiakas/Maksaja
RPK Rakennus Kempainen Oy

PL 5439

70701 KUOPIO

LASKU

Laskun päivämäärä
03.09.2012

Laskun numero

589

Asiakkaan Y-tunnus
0185280-3

Toimitus

Vivästyskorko
13 %

Eräpäivä
17.09.2012

Huomautusajka

Maksuehdot
14 pv netto

Tuotennimike	Määrä	Yksikkö	Yksikköhinta	Alv. %	Yhteensä euroa
Merkki:Oma halli					
Maankaivu elokuu 2012	100	h	98,80	0,00	9.880,00
Matkat	100	km	1,20		120,00

Ostaja on verovelvollinen AVL 8 c §:n mukaan

Arvonlisäveroton hinta yhteensä 10.000,00 €

Vitenumero 123	Lasku yhteensä euroa 10.000,00 €
-------------------	-------------------------------------

Mainio Maaurakoitsija Oy
Mainiokuja 7
12345 Mainionkylä

Puhelin
(08) 001 000

Faksi
(08) 001 001


Pankki
Mainio Pankki

VAT-tunnus: FI12345678

123456-000000
IBAN
FI00 1234 5600 0000 00

Kotipaikka : Mainionkylä
BIC XXXFIHH

**MAKSAJA
BETALAREN**

Saajan tilinumero Mottagarens kontonummer	IBAN: FI00 1234 5600 0000 00 BIC XXXFIHH	TILISIIRTO GIRERING Makau välitetään saajalle vain Suomessa Kotimaan maksujenvälityksen yleisten ehtojen mukaisesti ja vain maksajan ilmoittaman tilinumeron perusteella. Betalningen förmedlas endast till mottagare i Finland enligt Allmänna villkor för Inrikes betalningsförmedling och endast till det kontonummer betalaren angivit.	
Saaja Mottagare	Mainio Pankki		
Maksaja Betalar	Mainio Maaurakoitsija Oy		
Alekirjoitus Underskrift		Vitenumero Ref. nr	123
Tilitä nro Från konto nr		Eräpäivä Förfallodag	17.09.2012
		Euro	10.000,00 €

**PANKKI
BANKEN**

Kuvio 3. Esimerkkilasku