

## **Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus - syventävät ohjeet**

**Rakentamispalvelujen arvonlisäverotukseen on sovellettu käännettyä menettelyä 1.4.2011 lähtien. Milloin sitä sovelletaan ja milloin ei? Mikä on tässä yhteydessä rakentamispalvelua?**

### **Mitä käännetty arvonlisäverovelvollisuus tarkoittaa?**

Käännetty arvonlisäverovelvollisuus tarkoittaa yksinkertaistettuna sitä, että aliurakoitsija tai muu alihankkija veloittaa ostajaa rakentamispalvelusta ilman arvonlisäveroa. Vasta pääurakoitsija tai muu ostaja suorittaa lopullisen veron tilaajalta saamastaan suorituksesta.

Kaikki aliurakoitsijoina toimivat yritykset tai aliurakointiketjussa toimivat yritykset laskuttavat rakentamispalvelunsa pääurakoitsijoilta tai toisilta aliurakoitsijoilta verottomana.

Ostajalla on oikeus vähentää arvonlisävero, jonka hän käännetyn verovelvollisuuden perusteella on suorittanut. Tämä edellyttää, että vähennysoikeuden yleiset edellytykset täyttyvät ja ostaja on täyttänyt AVL 162 §:ssä säädetyn ilmoitusvelvollisuutensa.

### **Millä edellytyksillä käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta sovelletaan?**

Käännettyä arvonverovelvollisuutta sovelletaan vain silloin, jos molemmat seuraavista edellytyksistä täyttyvät:

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

Käännettyä verovelvollisuutta ei voi kiertää siten, että rakentamisen alihankintaketjussa ostajana on satunnaisesti rakentamispalvelua myyvä elinkeinonharjoittaja. Jos esimerkiksi yritys, joka ei harjoita rakennustoimintaa, ostaa asennustyön ja myy sen edelleen rakennusalan yritykselle, molempiin myynteihin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta.

### **Omaan lukuun rakentaminen**

Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan myös omaan lukuun rakentamisessa, kuten esimerkiksi perustajaurakoinnissa.

Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan siis myös silloin, kun ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka rakentaa tai rakennuttaa hallinnassaan olevalle maa-alueelle rakennuksen tai pysyvän rakennelman myyntiä varten.

## **Kiinteistö luovutetaan ennen käyttöön ottoa**

Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan muissakin tilanteissa, kun ostajana on elinkeinonharjoittaja, joka luovuttaa kiinteistön ennen sen käyttöön ottoa rakentamispalvelun suorittamisen jälkeen.

## **Ei sovelleta pelkkään materiaaleja tai tavaroita sisältävään myyntiin**

Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta pelkkään materiaalia tai tavaroita sisältävään myyntiin. Sitä sovelletaan kuitenkin myös tähän, jos verovelvollinen myy rakentamispalveluja vain sivutoimisesti.

Jos yritys myy rakentamispalveluja muutoin kuin satunnaisesti, se on verovelvollinen kaikista rakentamispalveluista, joita se hankkii toimintaansa varten. Sääntö pätee myös silloin, kun ostettua rakentamispalvelua ei myydäkään eteenpäin. Tällainen tilanne on esimerkiksi silloin, kun yritys ostaa rakentamispalveluja omaa toimistokiinteistöään varten.

## **Milloin rakentamispalvelujen myynti on satunnaista?**

Arvioitaessa, onko ostaja elinkeinonharjoittaja, jonka katsotaan myyvän rakentamispalveluja muutoin kuin satunnaisesti, seuraavat seikat vaikuttavat:

- ostajan pääsääntöinen toimiala ja toiminta,
- rakentamispalvelujen myynnin säännöllisyys,
- palvelusuoritusten määrä ja laajuus.

Satunnainen rakentaminen tarkoittaa pääasiassa kertaluonteista, tilapäistä, ei toistuvaa tai vähäistä rakentamista, jota ei ole tarkoitettu jatkuvaksi toiminnaksi.

## **Myyjän toimiala ei ratkaise**

Myyjän toimialalla ei ole merkitystä käännetyn verovelvollisuuden soveltamisessa. Ratkaisevaa on sen sijaan palvelun laji ja ostajan edellytysten täyttyminen. Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan siis myös silloin, kun muu kuin rakennusalan yritys myy rakentamispalveluja edellytykset täyttävälle ostajalle.

## **Ei sovelleta myyntiin yksityishenkilölle**

Jos rakentamispalvelu myydään yksityishenkilölle, siihen ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta.

## **Millaisiin palveluihin sovelletaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta?**

Rakentamispalvelujen käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta sovelletaan sellaisiin kiinteistöön tai maa-alueeseen, rakennukseen tai pysyvään rakennelmaan kohdistuviin rakentamispalveluihin, jotka esimerkiksi liittyvät:

- maapohja- ja perustustöihin
- kaikentyyppisten rakennusten ja rakennelmien rakentamiseen, korjausrakentamiseen, perusparannus- ja entisöintitöihin, purkutöihin
- rakennusasennustöihin (LVIS-asennukset, eristystyöt)
- rakentamisen viimeistelytöihin (rakennuspuusepän asennukset, lattian ja seinien päällystys, maalaus ja lasitus)
- rakennuskoneiden vuokraukseen käyttäjiineen
- työvoiman vuokraukseen rakentamispalveluja varten
- sälekaihtimien ja markiisien asennuksiin.

## **Millaisiin palveluihin käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta ei sovelleta?**

Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta esimerkiksi seuraaviin palveluihin:

- tuotanto- tai muuta erityistä toimintaa palvelevien koneiden ja laitteiden asentaminen ja pystyttäminen sekä huolto
- viheralueiden istutus ja hoito
- näytteenotot, koeporaukset, putkistojen kuvaukset, mittaukset, tarkastukset, katselmukset
- arkkitehtipalvelut
- projektinjohto/työnjohto- tai muu vastaava palvelu
- rakennus- ja rakennesuunnittelu sekä muut insinööripalvelut ja tekninen suunnittelu
- rakennuskoneiden vuokraus ilman kuljettajaa tai koneenkäyttäjää
- ulkotilojen puhtaanapito (tiet, lentokentät, torit, puistot yms.)
- kuljetuspalvelut
- asuinkerrostalon talopesulan koneiden myynti asennettuna
- rakennusjätteiden poisvienti
- saastuneiden maiden poisto
- murskauspalvelun myynti
- kaivos- ja kivenjalostustoiminnan yhteydessä tapahtuva maaperän louhinta ja räjäytys
- soranottoalueella tehtävät maa-aineksen siirrot, lastaukset, seulonta ym. vastaavat työt
- metsien maanmuokkaus
- kiinteistön huolto rakennustyömaalla, esim. lumien poisto piha-alueelta (lumien poisto rakennettavista rakennuksista on käännetyn piirissä)
- viemärihuollot ja -kuvaukset
- tulisijojen ja ilmastoinnin nuohoukset
- kuljetukseen liittyvä tavaroiden tai rakennusmateriaalin purku tai lastaus
- puuston raivaus sähkö- ja puhelinlinjoilta
- puiden ja aluskasvillisuuden raivaus (rakennuspaikan raivaus on rakentamispalvelua)
- jäätien rakentaminen.

## **Ostajan ja myyjän asema**

Rakentamispalvelun ostajan verovelvollisuudesta säädetään AVL 8 c §:ssä. Myyjän tulee selvittää huolellisesti, täyttääkö ostaja nämä edellytykset, jotta myyjä voi toimia oikein. Epäselvissä tapauksissa myyjän tulee pyytää selvitys ostajalta.

## **Rakentamispalveluun sisältyvät suoritteet**

Rakentamispalvelu toteutetaan tavallisesti urakkasopimuksella tai muulla rakentamissopimuksella. Siihen sisältyy usein myös muita ostettuja tai itse toteutettuja palveluja, joita erikseen hankittuina ei pidettäisi rakentamispalveluna. Jos ostaja täyttää säädetty edellytykset, kokonaispalvelun myyntiin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Jos palvelut myydään erillään rakentamispalvelusta, niihin ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta.

Sopimuksen sisältö määrittää usein sen, onko palvelu rakentamispalvelua, ei lasku.

### **Kiinteistönhoito**

Kiinteistönhoito ei ole rakentamispalvelua. Kiinteistönhoitopalvelulla tarkoitetaan tavanomaisesti jatkuvaluonteista palvelukokonaisuutta, johon kuuluvat mm. siivous, tilojen kunnossapito, lumenauraus, hiekoitus, lämmitysjärjestelmän, ilmanvaihdon ja ilmastoinnin hoito, nuohouspalvelu ja pienet korjaukset.

Pienet korjaukset ovat usein osa tavanomaista kiinteistönhoitosopimusta eikä niistä veloiteta erikseen. Jos korjauspalvelut veloitetaan erikseen, niitä pidetään rakentamispalveluna.

Hissien korjaus ja huolto on rakentamispalvelua. Rakennusaikainen siivous ja loppusiivous ovat rakentamispalvelua.

### **Kuljetuspalvelut**

Kuljetuspalveluihin ei yleensä sovelleta käännettyä järjestelmää. Siten esimerkiksi rakennusmateriaalin kuljettaminen työmaalle tai työmaalta kuorma-autolla tai traktorilla ei ole rakentamispalvelua.

Rakennusmateriaalin siirto tai kuljetus rakennustyömaan sisällä rakennustyökoneella on sen sijaan rakentamispalvelua. Myös kuorma-autolla tai liikennetraktorilla tehty rakennusmateriaalin siirto rakennuspaikalla on Verohallinnon nykyisen ohjeen mukaan rakentamispalvelua.

### **Teiden hoitoon ja kunnossapitoon liittyvät palvelut**

Jos palvelu sisältää pelkästään tien hoitoon liittyviä palveluja kuten lumen aurausta, hiekoitusta, suolausta, liikennemerkkien vaihtoa, tien pientareiden niittoa ja pensaiden raivausta, palvelua ei pidetä rakentamispalveluna. Rakentamispalvelua sitä vastoin on tien asfaltointi tai muu peruskorjaus.

Teiden hoito ja kunnossapito voidaan toteuttaa myös ns. elinkaarimallin avulla AVL 29 §:n momentissa tarkoitettuna kokonaishoitopalveluna. Kokonaishoitopalvelulla tarkoitetaan yleisen tien tai rautatien rakentamis- ja kunnossapitopalvelua, josta saatava vastike määräytyy liikennemäärän tai muun vastaavan tien tai rautatien käyttöä kuvaavan suoritemäärän perusteella. Kokonaishoitopalvelun myyntiä ei pidetä rakentamispalveluna. Kokonaishoitopalvelun luovuttamisesta valtiolle suoritetaan veroa (AVL 29.1 § 9 k).

### **Rautateiden rakentaminen ja huolto**

Rautateiden rakentaminen, korjaaminen ja kunnossapito ovat rakentamista ja käännetyn verovelvollisuuden piirissä. Jos rautateiden huoltotöitä ei voi erottaa korjaamisesta ja kunnossapidosta, myös nämä työt luetaan käännetyn verovelvollisuuden piiriin pääsuoritteen mukaisesti.

### **Työn yhteydessä käytetyn tai asennetun materiaalin/tavaran myynti**

Käännetty verovelvollisuus koskee vain rakentamispalvelun myyntiä, ei tavaran tai materiaalin myyntiä. Jos rakentamispalvelun myyntiin sisältyy myös tavaraa tai materiaalia, sitä pidetään yhtenä kokonaisuutena. Se on rakentamispalvelun myyntiä, joka on käännetyn verovelvollisuuden piirissä. Säännöstä ei voi kiertää laskuttamalla erikseen materiaali ja erikseen työ. Rakentamispalveluksi katsotaan esimerkiksi rakennuselementtien, hissien, ilmastointilaitteiden, ovien ja ikkunoiden sekä keittiökalusteiden myynti asennettuna.

### **Betoni, kevytsora ja puhallusvilla**

Betonin myynti katsotaan materiaalin myynniksi silloin, kun se kohteeseen kuljetettuna puretaan puomistolla pumppaamalla valukohteeseen, rännillä, hihnapurkuna tai suoraan vastaanottosuppiloon.

Betonin myyntiä pidetään rakentamispalvelun myyntinä ainoastaan silloin, kun betonin myyjä myös levittää ja/tai tasoittaa betonin, tekee valukallistuksia tai muutoin osallistuu purkamisen jälkeisiin betonin valuun kohdistuviin rakennustöihin.

Vastaavia periaatteita sovelletaan myös kevytsoran (lecasoran) toimituksiin, jos se pumpataan lopulliseen kohteeseensa.

Puhallusvillan toimitus on rakentamispalvelun myyntiä, koska myyjä osallistuu villan puhallukseen ja levitykseen asennuspaikkaan ja se puhalletaan suoraan lopulliseen paikkaansa.

### **Keittiökoneet ja -kalusteet, kilvet, tuulettimet ja vastaavat**

Jos tavaran myyntiin sisältyy vain vähäinen asennus, koko toimitusta voidaan pitää tavaran toimituksena. Esimerkiksi keittiökoneiden kuten jääkaapin, pakastimen tai astianpesukoneen myynti asennettuna katsotaan tavaran toimitukseksi.

Myös opastintaulujen, kilpien, tuulettimien, lisävalaisimien, vaahtosammuttimien ja vastaavien myyminen erilaisilla ruuveilla ja liimoilla tai muilla sellaisilla kiinnitettyinä ei ole rakentamispalvelua (asennustyön vähäisyyden vuoksi).

Sen sijaan esimerkiksi kiinteästi kalusteisiin asennettavan uunin tai liedon toimitusta, joka sisältää myös asennuksen, pidetään rakentamispalvelun myyntinä. Jos keittiökaluksien myyntiin ja asennukseen sisältyy myös kodinkoneiden myynti ja asennus, pidetään koko palvelua rakentamispalvelun myyntinä. Myös sälekaihtimien ja markiisien myyntiä asennettuna pidetään rakentamispalveluna.

### **Rakennusmateriaalin valmistus**

Rakentamispalveluja ovat vain kiinteistöön kohdistuvat rakentamis- ja korjauspalvelut. Kiinteistöön kohdistuva työ, jota ei tehdä **rakentamis- tai korjaustarkoituksessa**, ei ole rakentamispalvelua. Esimerkiksi kallion räjäytys- tai louhintatyö murskeen tai soran valmistusta ja myyntiä varten ei ole rakentamispalvelua, joten louhintaa suorittavan aliurakoitsijan työhön ei sovelleta käännettä verovelvollisuutta. Sama menettely koskee myös soranottoalueella tehtäviä hiekka-/kiviaineksen maansiirto-, lastaus-, seulonta- ja ym. vastaavia töitä.

Sitä vastoin esimerkiksi talonrakennus- tai maa- ja vesirakennustyömaalla tehtävät räjäytys- ja louhintatyöt ovat käännetyn verovelvollisuuden piirissä, vaikka ko. kiviaineksesta tehtäisiin myös myytävää mursketta.

### **Eriyistä toimintaa palvelevat koneet ja laitteet**

Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet ja laitteet eivät kuulu kiinteistöön. Käännettä verovelvollisuutta ei sovelleta näiden laitteiden asennustyöhön, korjaamiseen ja huoltamiseen.

Eriyisellä toiminnalla tarkoitetaan AVL 28.2 §:ssä mitä tahansa koneilla ja laitteilla ja kalusteilla harjoitettavaa taloudellista toimintaa, esim. tuotannollista tai kaupallista toimintaa, palvelujen suorittamista jne. Olennaista on, että nämä tavarat eivät palvele rakennuksen/kiinteistön tavanomaista käyttöä, vaan siinä harjoitettavaa taloudellista tai muuta toimintaa, kuten koulutusta.

### **Työvoiman vuokraus**

Työvoiman vuokrauksessa vuokranantaja vuokraa henkilöstöä asiakkaan käyttöön. Asiakas vastaa vuokratun henkilön valvonnasta ja työtehtävistä, kuten tavallisen työntekijänkin osalla. Vuokranantaja veloittaa asiakasta esimerkiksi käytettyjen työtuntien mukaan.

Jos vuokrattua työvoimaa käytetään rakentamispalvelujen suorittamiseen, vuokraukseen sovelletaan käännettä verovelvollisuutta. Jos vuokrattua työvoimaa käytetään siten, että samaa työvoimaa käytetään myös esimerkiksi rakennustelineiden pystytykseen, mutta pääosin kuitenkin rakentamispalvelun suorittamiseen, vuokraus katsotaan pääsuoritteen mukaan käännetyn verovelvollisuuden piiriin kuuluvaksi.

### **Tilapäiset rakennelmat, rakennustelineet, työmaaparakit ym.**

Työmaalla sijaitsevat siirrettävät työmaatilat kuten sosiaalitalat, varastot, ja toimistot eivät ole pysyviä rakennelmia, eikä niistä tule kiinteistön pysyviä osia. Niiden

pystykseen, purkuun ja niihin kohdistuviin muihin työsuorituksiin sekä huoltoon ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta.

Myös rakennustelineet, rakennuskatteet, rakennusaidat, valvontaportit, nosturit, työmaan sähköpääkeskukset ja työmaan rakennushissit ovat tilapäisiä rakennelmia eikä niistä muodostu kiinteistön osia. Niiden asennukseen tai purkamiseen ei siten sovelleta käännettyä verovelvollisuutta. Myöskään niiden vuokraukseen ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta.

Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta myöskään esimerkiksi tilapäisten (ei pysyvään käyttöön tarkoitettujen), kuten päivähoito- tai koulukäyttöön tarkoitettujen parakkien pystytykseen ja purkuun liittyviin rakentamispalveluihin.

## **Rakentamispalvelun myynti ja ulkomainen elinkeinonharjoittaja**

Jos ulkomainen elinkeinonharjoittaja myy Suomessa rakentamispalveluja suomalaiselle ostajalle (esim. suomalaiselle elinkeinonharjoittajalle), hänellä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa eikä hän ole hakeutunut verovelvolliseksi, hänen myymäänsä rakentamispalveluun sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta (AVL 9 § 1 mom.). Jos myynti tapahtuu yksityishenkilölle, myynti on verollista.

### **Kiinteä toimipaikka Suomessa**

Jos ulkomaiselle elinkeinonharjoittajalle muodostuu Suomeen kiinteä toimipaikka, hänen on hakeuduttava verovelvolliseksi. Silloin arvonlisäverolain yleiset säännöt koskevat häntä kuten muitakin verovelvollisia, mm. käännetyn verovelvollisuuden noudattaminen.

### **Suomalainen elinkeinonharjoittaja myy Suomessa ulkomaiselle elinkeinonharjoittajalle**

Jos suomalainen elinkeinonharjoittaja myy Suomessa rakentamispalveluja ulkomaiselle elinkeinonharjoittajalle, joka myy rakentamispalveluja muutoin kuin satunnaisesti, myyntiin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta (AVL 8 c §).

### **Ulkomainen elinkeinonharjoittaja myy Suomessa toiselle ulkomaiselle elinharjoittajalle**

Jos ulkomainen elinkeinonharjoittaja myy rakentamispalvelun toiselle ulkomaiselle elinkeinonharjoittajalle Suomessa (eikä kumpikaan ole ilmoittautunut tai hakeutunut verovelvolliseksi), myyntiin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, jos ostaja myy rakentamispalveluja muutoin kuin satunnaisesti (AVL 9 § 3 mom.).

Ulkomaisen ostajan tulee kuitenkin rekisteröityä käännetystä verovelvollisuudesta ilmoitusvelvolliseksi. Tällöin ulkomaisen elinkeinonharjoittajan on ilmoitettava käännetyn verovelvollisuuden piirissä olevat ostot sekä niistä suoritettavat ja vähennettävät verot kausiveroilmoitukseen. Ulkomaisen elinkeinonharjoittaja ei tarvitse myyjänä eikä ostajana rekisteröityä arvonlisäverosta verovelvolliseksi, mutta hän voi vapaaehtoisesti hakeutua verovelvolliseksi.

## Ohjeita käännetyistä arvonlisäverovelvollisuuksista

Verohallinto on antanut 1.3.2012 ohjeen käännetyistä arvonlisäverovelvollisuuksien soveltamisesta. Ohje löytyy verohallinnon osoitteesta: [www.vero.fi](http://www.vero.fi). Lisäksi verohallinnon sivuilla on esimerkkejä sovelluskäytännöstä eri tilanteissa.

## Esimerkkejä käännetyistä arvonlisäverovelvollisuuksien soveltamisesta

Seuraavassa on esitetty esimerkkejä erilaisista tapauksista, joissa käännettyä verovelvollisuutta joko sovelletaan tai ei sovelleta.

### Esimerkki 1: Pääurakoitsija-aliurakoitsija

Pääurakoitsija B on sopinut putkiurakoitsija A:n kanssa tietyn aliurakan suorittamisesta. Käännetty verovelvollisuus soveltuu A:n myyntiin B:lle (lasku 0 %), koska kysymys on rakentamispalvelun myynnistä ja ostaja myy säännöllisesti rakentamispalveluja. Pääurakoitsija myy edelleen rakentamispalvelun ostaja C:lle, joka ei myy rakentamispalveluja eikä myy rakentamispalvelua edelleen. Laskutus tapahtuu normaalisti 24 %:n verolla.

A ilmoittaa kausiveroilmoitukseen käännetyistä verovelvollisuuksien piiriin kuuluvan myynnin. B ilmoittaa kausiveroilmoitukseen käännetyistä verovelvollisuuksien piiriin kuuluvan oston ja ostosta laskettavan veron sekä suoritettavana että vähennettävänä verona.

### Esimerkki 2: Välimies mukana

LVI-urakoitsija A myy rakentamispalvelun satunnaisesti rakentamispalvelua myyvälle välimies V:lle, joka myy rakentamispalvelun edelleen Pääurakoitsija P:lle. Tämä myy rakentamispalveluja säännöllisesti. P myy rakentamispalvelun edelleen Ostaja C:lle, joka ei myy rakentamispalveluja eikä myy rakentamispalvelua edelleen.

Käännetty verovelvollisuus soveltuu A:n myyntiin V:lle ja V:n myyntiin P:lle välimiessäännön mukaisesti. A ja V ilmoittavat verottoman myynnin kausiveroilmoituksessaan. V ja P ilmoittavat verovelvollisina ostajina verottomat ostot ja ostosta lasketun veron sekä suoritettavana verona että vähennettävänä verona. P laskuttaa C:tä verollisella laskulla ja ilmoittaa myynnin veron kausiveroilmoituksessa.

### Esimerkki 3: Emoyhtiö mukana

Konsernissa on sovittu, että emoyhtiö ostaa konsernin kiinteistöyhtiötä koskevat rakentamispalvelut. Emoyhtiö E sopii Urakoitsija U:n kanssa Kiinteistöyhtiö K:n korjausrakasta. U myy rakentamispalvelut ensin E:lle, joka myy ne edelleen K:lle.

Koska E myy rakentamispalveluja vain satunnaisesti, käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta U:n myyntiin E:lle. U laskuttaa E:tä verollisella laskulla ja ilmoittaa verollisen myynnin veron kausiveroilmoitukseen. E laskuttaa K:ta verollisella laskulla ja ilmoittaa myynnin veron ja oston vähennettävänä verona.



#### **Esimerkki 4: Kauppa-urakoitsija-yksityisasiakas**

Rautakauppa R on myynyt yksityisasiakkaalle A keittiöpaketin valmiiksi asennettuna. Rautakauppa on sopinut urakoitsija U:n kanssa, että hän suorittaa alihankintana keittiön asennuksen.

Koska Rautakauppa R harjoittaa säännöllisesti vastaavaa kauppaa, pidetään R:n myyntiä A:lle rakentamispalvelun myyntinä. Tästä seuraa, että Urakoitsija U:n myymään rakentamispalveluun sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, eli U laskuttaa R:ää 0-verolla. R laskuttaa A:ta normaalisti verollisella laskulla, koska on kyse myynnistä yksityishenkilölle.

#### **Esimerkki 5: Maanrakennusta aliurakkana**

Maanrakennusurakoitsija M on sopinut Pääurakoitsija P:n kanssa kokonaisurakasta, joka käsittää maamassojen kaivuun talonrakennuskohteessa ja niiden poiskuljetuksen. M on edelleen sopinut alihankintana Kuljetusyrittäjä K:n kanssa maamassojen poiskuljetuksen kuorma-autolla.

Koska kuljetuspalveluja ei katsota rakentamispalveluksi, K veloittaa M:ää normaalisti verollisella laskulla. Koska M:n suorittama maamassojen kaivuu on rakentamispalvelua, M:n P:ltä veloittama kokonaisurakka katsotaan kuuluvaksi käännetyn verovelvollisuuden piiriin. Veloitus tapahtuu 0-verolla. Tässä tapauksessa pääsuorite on kaivuu ja sivusuorite kuljetuspalvelu, ja verokohtelu määräytyy pääsuoritteen mukaisesti.

#### **Esimerkki 6: Kodinkonekauppaa ja asennusta**

Kodinkonekauppa K myy yksityisasiakkaalle jääkaapin, pakastimen, mikroaaltouunin ja astianpesukoneen asennettuna. Kauppa sisältää myös vanhojen koneiden poisviennin. K ostaa alihankintana asennuspalvelut Asennusliike A:lta.

Koska K:n myynti asiakkaalle sisältää vain vähäisen asennuksen, sitä pidetään tavaran myyntinä. A:n myyntiin K:lle ei sovelleta käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta, koska K:n myynti ei ole tässä tapauksessa rakentamispalvelua vaan tavaran myyntiä.

#### **Esimerkki 7: Keittiökalusteita ja asennusta**

Keittiökalustevalmistaja myy asiakkaalle keittiökalusteet koneineen asennettuna. Keittiökalustevalmistaja K ostaa asennuspalvelut alihankintana Asennusliike A:lta ja keittiökoneet Kodinkonekauppa KK:lta. Koska K:n myynti asiakkaalle sisältää myös merkittävän asennuksen, pidetään myyntiä rakennuspalvelun myyntinä. Jos asiakas ei ole yksityishenkilö vaan esimerkiksi rakennusliike, sovelletaan myyntiin käännettyä verovelvollisuutta ja 0-verokantaa. Jos asiakas on yksityishenkilö, myynti on normaalia verollista myyntiä. Koska K myy rakentamispalveluja muuten kuin satunnaisesti, sovelletaan A:n asennustyön myyntiin käännettyä verovelvollisuutta. Koska KK myy K:lle vain koneita, on kysymyksessä normaali verollinen tavaran myynti.

#### **Esimerkki 8: Kunta vuokraa kaivinkonetta**

Kunta vuokraa tuntilaskutuksella kaivinkoneen kuljettajalla käyttöönsä. Konetta käytetään mm. puiston mullan levitykseen, viemärin kaivuuseen, tien kuoppien täyttöön jne. Koska konetta kuljettajineen käytetään kuitenkin pääosin kiinteistöön tai

pysyvään rakennelmaan kohdistuvaan työhön, sovelletaan koko laskutukseen pääsuoritteiden mukaisesti käännettyä verovelvollisuutta.

## **Veron ilmoittaminen käännetyssä verovelvollisuudessa**

Käännetyn verovelvollisuuden osalta kausiveroilmoituksessa on erilliset kohdat sekä myyjälle että ostajalle. Myyjä ilmoittaa kohdassa 319 myymiensä käännetyn verovelvollisuuden (ostaja verovelvollinen) alaisten rakentamispalvelujen yhteismäärän siltä kuukaudelta kun suoritus laskusta on saatu tai lasku valmistuneesta urakasta on lähetetty (maksuperusteen mukainen tai laskuperusteen mukainen menettely kirjanpidossa, riippuen siitä, kumpaa menettelyä käyttää).

Ostaja ilmoittaa kohdassa 320 ostamiensa käännetyn verovelvollisuuden alaisten rakentamispalvelujen yhteismäärän ja laskee niistä suoritettavan veron 24 %:n verokannan mukaan sekä ilmoittaa sen kohdassa 318 siltä kuukaudelta kun lasku on maksettu tai valmistuneesta urakasta on lasku saatu. Jos ja kun ostot ovat vähennyskelpoisia (käytännössä useimmiten vähennyskelpoisia), ostaja laskee vähennettävän veron 24 %:n verokannan mukaan ja ilmoittaa ne vähennettävänä veroina kohdassa 307 siltä kuukaudelta, kun vastaava lasku on maksettu tai valmistuneen urakan lasku on saapunut.

Myös elinkeinonharjoittaja, joka ei itse harjoita rakentamispalvelujen myyntiä, ilmoittaa kohdissa 320 ja 318 sekä 307 (jos osto on vähennyskelpoinen) ulkomaalaisilta tehdyt Suomessa sijaitsevaan kiinteistöön kohdistuvat rakentamispalvelujen ostot, joista hän ostajana suorittaa veron AVL 9 §:n nojalla.