

Arvonlisäverotuksen erityiskysymykset

Kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä

Tiivistelmä

Tekijä(t) Lehtinen Nelli	Julkaisun laji Opinnäytetyö, AMK	Valmistumisaika 2021
	Sivumäärä 48	
Työn nimi Arvonlisäverotuksen erityiskysymykset Kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä		
Tutkinto Tradenomi (AMK)		
Ohjaavan opettajan nimi, titteli ja organisaatio Tarja Muikku, lehtori, Liiketalous		
Toimeksiantajan nimi, titteli ja organisaatio		
Tiivistelmä Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli luoda arvonlisäverotuksen erityiskysymyksien kirjanpidollisesta käsittelystä opas helpottamaan kirjanpitäjän työtä. Työn tarkoituksena oli selvittää, millä tavoin kirjanpito ja arvonlisäverotus liittyvät toisiinsa ja antaa opastusta arvonlisäverotuksen erityiskysymyksien käsittelystä kirjanpidossa sekä tilinpäätöksessä. Opinnäytetyö on toteutettu toiminnallisena opinnäytetyönä. Työn teoriaosuus koostuu Verohallinnon antamista syventävistä vero-ohjeista sekä aiheeseen liittyvästä tietokirjallisuudesta. Työn empiirinen osuus muodostui kirjanpidollisen käsittelyn tarkastelusta, sekä työn lopputuotteena muodostuneesta kirjanpito-oppaasta. Oppaan tarkoituksena oli helpottaa kirjanpitäjien työtä antamalla selkeitä esimerkitapauksia tilanteista, joita kirjanpitäjät kohtaavat päivittäin työssään. Laadittu yleisopas sopii yritysrajoista huolimatta kaikille kirjanpitäjille sekä tilintarkastajille tueksi päivittäiseen työhön. Oppaassa käsiteltiin eteen tulevia tilanteita tiliristikoita apuna käyttäen.		
Asiasanat kirjanpito, arvonlisäverotus, arvonlisäverotuksen erityiskysymykset, tilinpäätös		

Abstract

Author(s) Lehtinen, Nelli	Type of Publication Thesis, UAS	Published 2021
	Number of Pages 48	
Title of Publication Special Aspect of Value Added Taxation Handling in Accounting and Financial Statements		
Name of Degree Degree Programme in Business Administration (Accounting)		
Name, title and organization of the supervising teacher Ms. Tarja Muikku, Senior Lecturer, Business Administration		
Name, title and organization of the client		
Abstract The objective of this thesis was to create a guide concerning the topic of special aspect of value added taxation in order to help the work of an accountant. The purpose of the work was to find out how accounting and value added taxation are combined together and to provide guidance on how to deal with special aspects of value added taxation in accounting and financial statements. The thesis was implemented as a functional one. The theoretical part of the thesis consisted of in-depth tax instructions which were issued by the Tax Administration and also the related academic literature. The empirical part of the work consisted of an examination of the accounting treatment concerning the topic as well as the guide to the accounting treatment which was formed as the final product of this thesis. The sole purpose of the guide was to facilitate the work of accountants by providing clear examples of situations that accountants encounter on a daily basis. The guide is suitable for all accountants and auditors regardless of company boundaries.		
Keywords accounting, value added tax, special aspect of value added taxation, financial statement		

Sisällys

1	Johdanto.....	1
1.1	Tavoitteet	2
1.2	Rajaukset	3
1.3	Teoreettinen viitekehys.....	4
1.4	Tutkimusmenetelmä	4
2	Arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon perusteet.....	6
2.1	Verovelvollisuus.....	7
2.2	Verokannat	9
2.3	Raportointi	11
3	Arvonlisäverotuksen erityiskysymyksien kirjanpidollinen käsittely	15
3.1	Ulkomaankauppa.....	15
3.1.1	Tavarat.....	15
3.1.2	Palvelut	20
3.1.3	Palveluiden sähköinen kaupankäynti	22
3.2	Rakentaminen.....	23
3.2.1	Pää- ja aliurakointi	25
3.2.2	Kiinteistöliiketoiminta	28
3.3	Henkilöstöruokailu ja muu oman käytön verotus	29
3.4	Käytettyjen tavaroiden verotus ja Marginaaliverotus	35
3.5	Välitystoiminta, komissiokauppa, edelleen laskutus.....	39
4	Arvonlisäverotuksen erityiskysymyksien käsittely tilinpäätöksessä	45
5	Yhteenveto	48
	Lähteet.....	50

Liitteet

Liite 1 Oma-aloitteisten verojen veroilmoitus

Liite 2 Oma-aloitteisten verojen yhteenvetoilmoitus

1 Johdanto

Arvonlisäverotus on vaikeaselkoinen kokonaisuus, joka sisältää paljon erilaisia sääntöjä. Arvonlisäverotuksen käsittely kirjanpidossa on tehty hankalaksi kirjanpitäjille, sillä se sisältää monia poikkeuksia perussääntöihin, eli niin kutsuttuja erityiskysymyksiä.

Arvonlisäverolaki (AVL) on erittäin sekalainen lakikokoelma, joka muuttuu jatkuvasti. Arvonlisäverolakia täydentävät Verohallinnon antamat syventävät vero-ohjeet, joiden perusteella epäselvissä tapauksissa annetaan tulkintaohjeita.

Arvonlisäverolaki on Suomessa suhteellisen uusi laki. Se on pantu täytäntöön vuonna 1994 eli ennen Suomen liittymistä Euroopan Unioniin. Laki muuttuu jatkuvasti digitalisaation ja kansainvälistymisen takia. Arvonlisäverolakia voidaan muuttaa nopeastikin vallitsevasta maailmantilanteesta johtuen. Näin tehtiin esimerkiksi vuonna 2020 Covid-19 epidemiologisen tilanteen vallitessa, kun arvonlisäverolakia muutettiin tilapäisesti epidemiavarusteiden hankinnan osalta.

Heikki Rintalan Eduhouselle tekemässä koulutusvideossa puhutaan arvonlisäverotuksen tulevaisuudesta. Euroopan unionissa on jo usean vuoden ajan valmisteltu arvonlisäverotuksen uudistusta tarkoituksena helpottaa kaupankäyntiä verotuksen aiheuttamien esteiden vuoksi (Eduhouse 2021a). Euroopan Unionin komission pohjana arvonlisäverouudistukselle on ollut esteiden poistaminen verkkokaupan alalla, jäsenvaltioiden yhteistyön parantaminen, verojen keräämisen tehostaminen sekä maiden rajojen ylittävän kaupankäynnin helpottaminen. Uudistuksen lopullisena tavoitteena on päästä eroon kuluttajakauppaa koskevasta kaukomyyntiin maakohtaisista rajoista ja vähäarvoisten tavaroiden maahantuonnin verottomuudesta. 1.7.2021 tuli voimaan arvonlisäverolain muutos, jossa lähdettiin toteuttamaan tätä Euroopan Unionin komission tavoitetta. (Eduhouse 2021a.)

Kirjanpitovelvollisuus määräytyy yrityksen oikeudellisen muodon mukaan sekä toiminnan laadun mukaan (Tomperi 2018, 11). Kirjanpitolautakunnan (KILA) antaman yleisohjeen arvonlisäveron kirjaamisesta 31.10.2017 mukaan arvonlisäverotus ja kirjanpito liittyvät kiinteästi toisiinsa, sillä Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016) edellyttää kirjanpidon olevan järjestetty niin, että ” -- siitä saadaan veron määräämistä varten tarvittavat tiedot” (KILA 2017, 2). Kirjanpitolain kohdan 2:6 §:n mukaan kirjanpito on järjestettävä siten, että liiketapahtumien, tositteiden ja kirjausten yhteys pääkirjanpitoon ja näiden kautta tilinpäätökseen on todennettavissa. Saman pykälän mukaisesti sama yhteys koskee myös kirjanpidosta viranomaiselle verotusta tai muuta tarkoitusta varten tehtävää ilmoitusta.

Arvonlisäverovelvolliseksi on rekisteröidyttävä, kun liikevaihto ylittää vähäisen toiminnan rajan. Tästä aiheesta lisää jäljempänä. Arvonlisäverovelvollisen on otettava arvonlisävero huomioon kirjatessaan liiketoimiaan kirjanpitoonsa. Tästä syystä onkin tärkeää ymmärtää, miten nämä kaksi asiaa liittyvät toisiinsa. On myös tärkeää tiedostaa, miksi arvonlisäveroa maksetaan ja mistä kaikesta toiminnasta sitä maksetaan, ennen arvonlisäverotuksen erityiskysymyksen käsittelyä.

Opinnäytetyö rakennetaan oletukselle, että työn käyttäjä on kirjanpitäjä ja hänen asiakkaallaan on arvonlisäverotuksen erityiskysymyksen alaisia liiketoimia. Näin opinnäytetyön aihe on saatu rajattua tarpeeksi tarkasti.

Opinnäytetyön perusoletuksena on, että lukija ymmärtää kirjanpidon kirjaussäännökset ja tuntee jo arvonlisäverotuksen perusteet. Kirjanpidon peruskirjauksilla tarkoitan tässä tapauksessa kreditin ja debetin tuntemista sekä yleisiä kirjaussääntöjä esimerkiksi, arvonlisäveron nettokirjauksien osaamista.

Tutkimuskohteeni arvonlisäveron erityiskysymykset ja niiden kirjaaminen kirjanpitoon jakautuvat viiteen eri teemaan, joita ovat, ulkomaankauppa, rakentaminen, henkilöstöruokailu ja muu oman käytön verotus, marginaaliverotus ja käytettyjen tavaroiden verotus, välitystoiminta, komissiokauppa ja edelleen laskutus.

1.1 Tavoitteet

Opinnäytetyöni tavoitteena on antaa lukijalle yleisohjeistus arvonlisäverotuksen erityiskysymysten käsittelystä kirjanpidossa sekä tilinpäätöksessä. Tarkoitukseni on myös opastaa kirjaamaan tapaukset kirjanpitoon selkeästi tiliristikoita apuna käyttäen. Opinnäytetyö ottaa kantaa myös kirjauksien verotukselliseen raportointiin kausiveroilmoituksella. Opinnäytetyön tarkoituksena on perehtyä valittuihin teemoihin ja esitellä ne lukijalle selkeästi ja ymmärrettävästi.

Uutta informaatiota ei tulla teoksessa esittämään vaan tukeudutaan jo olemassa olevaan tietoon esittäen se yhtenäisenä kokoelmana. Arvonlisäverotuksen muuttuessa jatkuvasti ottaa työ myös kantaa uusiin muutoksiin, jotka vaikuttavat, sekä kuluttajan että kirjanpitäjän päivittäisiin toimintoihin.

Opinnäytetyön tarkoituksena on rakentaa kattava opas arvonlisäverotuksen erityiskysymysten käsittelystä kirjanpidosta. Oppaan tarkoituksena on antaa selkeä kuvaus arvonlisäverotuksen erityiskysymysten käsittelystä kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä. Oppaan perimmäisenä tavoitteena on helpottaa kirjanpitäjän päivittäistä työtä.

Haluan ottaa kirjanpitoon kirjaamisen lisäksi tarkasteluun erityiskysymyksien käyttäytymisen tilinpäätöksessä. Tämä laajentaa aihetta, mutta liittyy kiinteästi kirjanpidolliseen käsittelyyn antamalla kokonaiskuvan kirjanpidon prosessista.

Opinnäytetyö käy läpi valittujen teemojen teorioita sekä mahdollisia vastaan tulevia tilanteita, joihin annetaan käytännön ohjeistus. Opinnäytetyötä ei tehdä yhteistyössä toimeksiantajan kanssa, jolloin pystyn antamaan objektiivisen yleiskuvauksen valituista teemoista.

Opinnäytetyön päätutkimusongelmia ovat:

- Miten arvonlisäveron erityiskysymykset kirjataan kirjanpitoon?
- Miten arvonlisäverotuksen erityiskysymykset käyttäytyvät tilinpäätöksessä?

Opinnäytetyötä voi tulevaisuudessa jatkaa, sillä arvonlisäveron erityiskysymyksen teemoja on monia muitakin kuin tähän opinnäytetyöhön valitut. Opinnäytetyö sopii myös muiden opiskelijoiden käyttöön, sillä se on yleisteos, johon on koottuna useimmin esiintyvät tapaukset kyseisistä käsitellyistä teemoista.

1.2 Rajaukset

Koska aihe on laaja, olen rajannut tutkielmani aiheen viiteen teemaan, joita aion käsitellä kirjanpidon näkökulmasta. Aihepiirit, joita aion opinnäytetyössäni käsitellä ovat, ulkomaankauppa, rakentaminen, henkilöstöruokailu ja muu oman käytön verotus, marginaaliverotus ja käytettyjen tavaroiden verotus, välitystoiminta, komissiokauppa sekä edelleen laskutus.

Kyseiset aihepiirit valikoituivat opinnäytetyöhön sen perusteella, miten useasti tilitoimistossa työskentelevä kirjanpitäjä joutuu kohtaamaan kyseisiä teemoja. Mielestäni nämä viisi teemaa ovat kaikista erityiskysymyksien aihealueista yleisimpiä, joihin tutkimus kannattaa keskittää.

Haasteeksi opinnäytetyölle tuli sen laajuus. Opinnäytetyön sisältöä oli rajattava keskittymään pelkästään pintapuolisesti jokaiseen valittuun teemaan ja joitakin asioita oli jätettävä pois käsittelystä.

Ulkomaankaupan osalta rajaani aiheeni koskemaan tavaroiden ja palveluiden kauppaa, palveluiden sähköistä kaupankäyntiä, sekä EU:n sisäistä kauppaa ja EU:n ulkopuolista kauppaa. Tämä on laaja kokonaisuus, josta löytyy paljon tietoa. Lisäksi suurin muutos, joka jatkuvasti vaikuttaa arvonlisäveroon on sisämarkkinasopimukset, EU valtioiden muutokset ja muut uusien palveluiden sekä tavaroiden kehitys. Rakentamisen kokonaisuudessa

käsittelyyn tulevat pää- ja aliurakointi, rakennuttaminen ja kiinteistöliiketoiminta. Rakennuttamisessa tärkeätä on muistaa rakennuspalveluita tarjoavien yritysten AVL 8 c §:n mukainen käännetty verovelvollisuus, joka on kehitetty torjumaan harmaata taloutta rakennusalaalla (1993/1501). Henkilöstöruokailu ja muu oman käytön verotus tulee käsiteltä yhtenä kokonaisuutena. Marginaaliverotus ja käytettyjen tavaroiden verotus tulee olemaan myös yksi kokonaisuus. Välitystoimintaa, komissiokauppaa sekä edelleenveloitusta käsittelen viimeiseksi omana kokonaisuutena. Näin ollen saan tiiviin paketin, joka koostuu viidestä eri teemasta.

Opinnäytetyössä ei oteta kantaa yritysten kokoon eikä yritysmuotoihin. Opinnäytetyö tehdään puhtaasti kirjanpidon näkökulmasta ottaen huomioon verotuksellisen raportoinnin tuomat vaatimukset.

1.3 Teoreettinen viitekehys

Teoreettinen viitekehys muodostuu aiheeseen liittyvistä lakiteksteistä, Verohallinnon antamista syventävistä vero-ohjeista, KILA:n lausunnoista sekä aihepiireistä kirjoitetuista artikkeleista. Tärkeimmät lait opinnäytetyöni kannalta ovat kirjanpitolaki 30.12.1997/1336 ja arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501 sekä laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 9.9.2016/768.

Teoreettisen viitekehysten ydin ovat KILA:n lausunnot arvonlisäveron kirjaamisesta sekä arvonlisäveron käsittelystä tilinpäätöksessä, nämä antavat pohjaa arvonlisäveron kirjanpidolliseen käsittelyyn.

Aiempia opinnäytetöitä kyseisestä aiheesta ei ole olemassa. Opinnäytetöitä, jotka käsittelevät yhtä teemaa on olemassa, mutta varsinaista kokonaisuutta ei ole aiemmin esitetty.

Tässä opinnäytetyössä esittelen arvonlisäverotuksen erityiskysymyksien perusteet ja näytän kuinka tutkimukseen valikoitujen erikoiskysymyksien tapaukset näkyvät kirjanpidossa tiliristikoiden avulla. Tämä helpottaa erityisesti kirjanpitäjän työtä, jolloin tutkimukseni tavoite täyttyy.

1.4 Tutkimusmenetelmä

Tutkimusmenetelmänä käytän laadullista eli kvalitatiivista tutkimusta hyödyntäen jo olemassa olevaa data. Laadullisen tutkimuksen avulla pyritään lopputulemiin, joihin ei käytetä tilastollisia menetelmiä tai muita määrällisiä keinoja. Laadullisen tutkimuksen

tavoitteena on antaa kuvausta, ymmärrystä ja tulkintaa tutkittavasta ilmiöstä. (Kananen 2014, 18.)

Laadullisessa pääpainona on merkitys ja se, millä tavalla ihmiset kokevat ja näkevät ulkopuolisen maailman. Laadullinen tutkimus onkin usein kuvailevaa eli deskriptiivistä (Kananen 2014, 19). Koska data on jo olemassa, mutta sitä ei ole jäsennetty sopivaksi kokonaisuudeksi, sopii laadullinen tutkimus kyseisen tapauksen tutkimiseen ja jäsentämiseen.

Määrällinen eli kvantitatiivinen tutkimusmenetelmä ei sovellu opinnäytetyöni tutkimusmenetelmäksi, sillä kvantitatiivinen tutkimus tutkii ennalta asetettujen hypoteesien eli olettamien paikkaansa pitävyyttä. Laadullinen tutkimus pohjaa jo olemassa olevan tiedon kuvailevaa eli deskriptiivisen lähestymistavan käyttöä. Laadullinen tutkimus pyrkii pilkkomaan koko prosessin osiin ja saamaan mahdollisimman paljon tietoa, jonka avulla pystytään ymmärtämään ilmiötä. Määrällinen tutkimus pyrkii yleistämään ilmiötä eikä se kuvaile koko prosessia. (Kananen 2014, 19.)

Opinnäytetyöni on toiminnallinen kehittämistehtävä, jossa pyritään kehittämään opas kirjanpidolliseen käsittelyyn näiden viiden valitsemani teeman pohjalta. Tutkimusongelman luovat arvonlisäverotuksen erityissäännökset ja niiden poikkeuksellinen käsittely kirjanpidossa. Opinnäytetyöni tarkoituksena on helpottaa kirjanpitäjän työtä tämän opinnäytetyön antaman ohjeistuksen pohjalta. Opinnäytetyön empiirinen osuus alkaa tiedonhankinnasta. Tutkimusmateriaalini on kerätty useista eri lähteistä sekä hyödyntämällä omaa osaamistani taloushallinnon alalta. Tutkimuslähteinäni on toimineet sekä kirjalliset että verkkolähteet. Näin olen saanut kerättyä laajan aineiston hyödynnettäväksi kyseiseen opinnäytetyöhön.

2 Arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon perusteet

Arvonlisävero on yleinen kulutusvero, jota maksetaan tavaroiden sekä palveluiden kulutuksesta. Veroa maksetaan tavaroiden ja palveluiden myynnistä liiketoiminnan muodossa (Nieminen ym. 2021). Normaalin myynnin lisäksi liiketoimia, joista arvonlisäveroa maksetaan ovat maahantuonti, yhteisöhankinnat sekä tavarasiirrot yhteisömaasta. Arvonlisäverovelvollisuus ei ole riippuvainen yhtiömuodosta eli verovelvollisia ovat kaikki liiketoimintaa harjoittavat tahot poikkeuksia lukuun ottamatta.

Arvonlisäveroa maksetaan jokaisessa vaiheessa syntyneestä arvonlisäyksestä. Arvonlisäys tarkoittaa siis hyödykkeen tai palvelun myyntihinnan ja sen valmistukseen tai tuottamiseen käytettyjen tuotantopanosten välistä erotusta. Arvonlisäveroa maksetaan vain siitä osuudesta, jolla sen arvo jokaisessa tuotantovaiheessa on noussut. Arvonlisäverojärjestelmä on siis luotu ei-kertaantuvaksi järjestelmäksi. Arvonlisäyksen määrän tuotteen tai palvelun myyjä tilittää valtiolle. Loppukuluttaja maksaa lopullisen arvonlisäveron ja myyjä ainoastaan tilittää keräämänsä veron valtiolle. (Nieminen ym. 2021.) Arvonlisäverovelvollisuuden alaraja vuonna 2021 on 15 000 euroa. Rajaa nostettiin, jotta yksityis- sekä pienyrittäjien ei tarvitsisi huolehtia veron keräämisestä ja tilittämisestä

Taulukossa 1 olen kuvannut, kuinka tilitettävän arvonlisäveron määrä lasketaan.

A Oy ostaa koneen 500€:lla.

	Veroton ostohinta	500 €
+	Alv 24%	120 €
=	Verollinen ostohinta	620 €

A Oy aikoo myydä koneen B Oy:lle 600€:lla

	Veroton hinta	500 €
+	Myynnistä saatava voitto	100 €
=	Veroton myyntihinta (veron peruste)	600 €
+	Alv 24%	144 €
=	Verollinen myyntihinta	744

Valtiolle tilitettävä vero on myynnistä suoritettava vero - hankinnoista vähennettävä vero

	A Oy myynnistä keräämä vero	144 €
-	A Oy ostosta vähennettävä vero	120 €
=	A Oy:n valtiolle tilitettävä lopullinen vero	24 €

Taulukko 1. Esimerkki tilitettävän arvonlisäveron laskemisesta mukaillen Tomperi 2018, 54–55 esimerkkiä.

Jos myyjä ei ole arvonlisäverovelvollinen ei hän saa lisätä tuotteen tai palvelun hintaan arvonlisäveroa. Jos ostaja ei ole arvonlisäverovelvollinen ei hän saa vähentää tuotteeseen sisältyvää arvonlisäveroa.

2.1 Verovelvollisuus

AVL 1§:n mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvan tavarain tai palvelun myynnistä (1993/1501). Verovelvollinen on siis se taho, joka harjoittaa myyntitoimintaa liiketoiminnan muodossa. Tulkintaa liiketoiminnasta on annettu AVL 19§:ssä, sen mukaan liiketoimintaa on kaikki vaihto- ja käyttöomaisuuden sekä immateriaalioikeuksien luovutusta tai henkilöstön siirtymistä toiminnan jatkajalle. Arvonlisäverodirektiivin artiklan 9:n mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. (Nieminen ym. 2021.)

Suomalaisessa verokontekstissa verovelvollisena pidetään henkilöitä tai yhteisöjä, jotka ovat rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi ja jotka suorittavat myynnistään arvonlisäveroa ja saavat täten vähentää ostoihinsa sisältyvän arvonlisäveron.

Verovelvollinen voi olla luonnollisen henkilön lisäksi yhteisö. Yhteisöllä tarkoitetaan tässä yhteydessä kuolinpesää, osakeyhtiötä, osuuskuntaa, avointa yhtiötä, kommandiittiyhtiötä, konkurssipesää, julkisyhteisö, taloudellista- ja aatteellista yhdistystä sekä yhtymiä. Verovelvollisuuteen ei siis vaikuta yritysmuoto.

Myyjä ei ole arvonlisäverovelvollinen, mikäli kalenterivuoden liikevaihto on enintään 15 000 € ellei kyseinen toimija ole itse hakeutunut verovelvolliseksi omalla ilmoituksellaan. Verovelvollisuuden alaraja on täytynyt määritellä, koska on haluttu, että vähäinen elinkeinotoiminta on haluttu jättää arvonlisäverotuksen piiristä pois.

Määriteltäessä verovelvollisuuden rajaa liikevaihto lasketaan tilikaudelta. Ne elinkeinoharjoittajat, jotka eivät ole kirjanpitovelvollisia tai jotka ovat hakeutuneet poikkeukselliseen verokauteen (neljännesvuosi tai vuosi) tilikautena pidetään kalenterivuotta. Jos tilikausi on pidempi tai lyhyempi kuin 12 kuukautta liikevaihto muutetaan vastaamaan 12 kuukauden arvoa. Tilikauden liikevaihto kerrotaan luvulla 12 ja jaetaan näiden tulo tilikauden kuukausien lukumäärällä. Kuukausiksi luetaan vain täydet kalenterikuukaudet AVL (1993/1501) 3.3 §:n mukaisesti. Liikevaihdoksi lasketaan tavaroiden ja palveluiden verollisten myyntien yhteismäärä sekä poikkeukselliset verotuksessa verottomaksi säädetyt myynnit esimerkiksi rahoituspalveluiden myynti, vakuutuspalveluiden myynti, kansainvälisen kaupan verottomat myynnit, kiinteistöjen ja sen oikeuksien luovutukset, verottomien vesialusten myynti, jäsenlehtien painoksen myynnit.

Myyntitoimintaa harjoittavien tahojen, joiden liikevaihto ylittää alarajan on hakeuduttava verovelvolliseksi. Taho, joka aloittaa verollisen liiketoiminnan harjoittamisen täytyy tehdä kirjallinen ilmoitus Verohallinnolle jo ennen toiminnan aloitusta. Ilmoitus tehdään perustamisilmoituslomakkeella. Verovelvollisuus syntyy heti kun sen edellytykset täyttyvät, joten ilmoituksen myöhästyminen tai muu laiminlyönti ei vaikuta veron suoritusvelvollisuuteen eikä ilmoitusvelvollisuuteen. Perustamisilmoituksen perusteella Verohallinto merkitsee tahon verovelvollisten rekisteriin, jos hänen katsotaan harjoittavan liiketoimintaa. AVL 174–174 §:n mukaisesti, kun yrittäjä on merkitty verovelvolliseksi, pidetään häntä verovelvollisena, kunnes hänet poistetaan rekisteristä, vaikka toiminta olisi päättynyt jo aiemmin. Verovelvollisen liiketoiminnan päättymisestä on tehtävä viipymättä ilmoitus Verohallinnolle. Se poistaa yrittäjän verovelvollisten rekisteristä, jos edellytykset poistoon ovat olemassa (1993/1501.)

Myös verovelvollisuuden ulkopuolella toimivilla tahoilla esimerkiksi taholla, joka ei AVL 3§:n mukaan ole verovelvollinen on oikeus hakeutua verovelvolliseksi. Tällaisia tahoja ovat vähäisen toiminnan harjoittajat, yleishyödylliset yhteisöt, uskonnolliset yhteiskunnat sekä sokeat ja muut vaikeavammaiset. Hakemus on tehtävä kirjallisesti Verohallinnolle.

Hakemuksen perusteella verovelvolliseksi merkittyjä tahoja kohdellaan samalla tavalla kuin muita verovelvollisia. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen 1981/496 perusteella on katsottu, että hakemuksella verovelvolliseksi hakeutunut on velvollinen maksamaan veroa vain toiminnasta, josta hän on hakeutunut verovelvolliseksi. Verovelvollisuuden voi myös peruuttaa hakemuksesta. Hänen täytyy tehdä kirjallinen ilmoitus Verohallinnolle.

AVL 2§:n mukaan arvonlisäverovelvollinen myynnistä on tavaran tai palvelun myyjä, ellei toisin säädetä. Käännetyn verovelvollisuuden tilanteessa verovelvollisena tahona on ostaja. Tällöin myyjä myy tuotteen tai palvelun ostajalle ja ostaja tilittää veron valtiolle. Ostaja saa tehdä hankinnastaan alv-vähennyksen, mikäli tavara tai palvelu tulee vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Tällainen tilanne tulee kysymykseen esimerkiksi rakennuspalveluiden myynnissä, metalliromun ja jätteiden myynnissä, kullan myynnissä, ulkomaalaisen myyjän tilanteessa, sekä EU-alueen yhteisömyynnissä. Käännetty verovelvollisuus on työkalu harmaan talouden torjuntaan. Sillä pyritään pienentämään vilpillisestä toiminnasta johtuvaa arvonlisäveron menetystä tilanteissa, joissa ostaja vähentää veron, mutta myyjä jättää sen tilittämättä. (Nieminen ym. 2021.)

Koska tutkimusaiheena on arvonlisäverotuksen erityiskysymykset, on tarkasteluun otettava oman käytön verotus. Oman käytön verotusta pidetään AVL 20§:n mukaan myyntinä. Tämä tarkoittaa, että arvonlisäverolain myyntiä koskevia säännöksiä sovelletaan yleensä myös hyödykkeiden ns. omaan käyttöön ottamiseen. Oman käytön verottamisella pyritään varmistamaan kulutuksen verollisuus esim. tilanteissa, joissa hyödykettä ei myydä yksityiseen kulutukseen vaan se otetaan tai luovutetaan sinne elinkeinotoiminnasta veloituksetta (Nieminen ym. 2021). Oman käytön verotuksesta puhutaan myös tilanteessa, jossa hyödyke siirretään vähennykseen oikeuttavasta käytöstä vähennyskelvottomaan käyttöön. Oman käytön verotus vaikuttaa esimerkiksi henkilöstöruokailuun. Henkilöstöruokailua on käsitelty omana kappaleenaan tässä opinnäytetyössä. Avain asemassa oman käytön verotuksessa on hyödykkeiden ja palveluiden neutraali verokohtelu. Tämä tarkoittaa sitä, että hankinta ei saa olla verokohtelultaan erilainen oli se hankittu suoraan yksityiskäyttöön tai yrityksen kautta siirretty yksityiskäyttöön. Verovelvollisella on vähennysoikeus liiketoiminnassa käytettyihin tavaroiden ja palveluiden arvonlisäveroon on omaan käyttöön siirrettävästä hyödykkeestä tehty vähennys peruttava. Tämä peruutus tapahtuu siten, että verovelvollinen suorittaa veroa tavaran tai palvelun ottamisena omaan eli liiketoimintaan kuulumattomaan käyttöön. (Nieminen ym. 2021.)

2.2 Verokannat

Yleinen arvonlisäverokanta suomessa on 24 %. Lähes kaikki tavarat ja palvelut menevät tämän arvonlisäverokannan mukaan, ellei toisin ole ilmoitettu. Arvonlisäveron määrä

lasketaan aina tuotteen tai palvelun verottomasta hinnasta. Alennettuja verokantoja on Suomessa kolme. 14 % alennettua verokantaa käytetään esimerkiksi elintarvikkeista. 10 % alennettua verokantaa käytetään esimerkiksi majoituspalveluista, kirjoista, sekä kulttuuripalveluiden alaisista pääsylipuista. Nollaverokannan alaisiin palveluihin kuuluu esimerkiksi yhteisömyynti sekä vienti. Arvonlisäverojärjestelmään kuulumattomia palveluita on esimerkiksi sairaanhoito sekä ammatillinen koulutus, näistä on säädetty arvonlisäverolain neljännessä luvussa.

Taulukossa 2 on kuvattu arvonlisäverokantoja Suomessa.

Yleinen verokanta	Alv 24% - Useimmat tavarat ja palvelut, jollei muuta ole säädetty
Alennetut verokannat	Alv 14% -elintarvikkeet -rehut -ravintola ja ateriapalvelut Alv 10% - Lääkkeet -Liikuntapalvelut -Kirjat -Sanoma- ja aikakauslehtedet -Elokuvanäytökset -Kulttuuri ja viihdetilaisuuksien liput -Henkilökuljetukset - Majoituspalvelut -Televisio- ja yleisradiotoiminnasta saadut korvaukset
Nollaverokanta	Alv 0% (HUOM! Näistä hankinnoista alv-vähennysoikeus) -Jäsentelehtien ja mainosten veroton myynti yleishyödyllisille yhteisöille -varastointimenettelyihin liittyvä veroton myynti -Vienti -Yhteisömyynti -Muut kansainväliseen kauppaan liittyvät tavaroiden ja palveluiden myynnit -Arvonlisäverottomien vesialusten myynti, vuokraus, rahtaus sekä näihin kohdistuvat työsuoritukset Arvonlisäveroton toiminta -Terveysten- ja sairaanhoito -Yleissivistävä ja ammatillinen koulutus, korkeakouluopetus ja taiteen perusopetus -Sosiaalihuolto -Rahoitus- ja vakuutuspalvelut -Tiettyt esiintymispalkkiot -Tekijänoikeudet -Kiinteistöjen ja osakehuoneistojen myynti sekä vuokraus -Postin palvelut

Taulukko 2 Arvonlisäveroprosentit mukaillen Verohallinnon taulukkoa (Verohallinto 2020a).

Arvonlisäveron vähennysoikeus koskee kaikkia arvonlisäveroa tilittäviä tahoja. Myös nollaverokannan tuottajia. Vähennysoikeus tarkoittaa, että tuotteen tai palvelun myyjä saa

vähentää liiketoimintaansa varten ostamista tuotteista ja palveluista arvonlisäveron. Arvonlisäverojärjestelmään kuulumattomat tahot eivät saa lisätä myyntihintaansa veroa eivätkä ne saa vähentää ostoihinsa sisältyvää arvonlisäveroa.

Arvonlisäverolaki tuli voimaan 1.6.1994 eli ennen Suomen liittymistä Euroopan unioniin. Euroopan Unioniin liittymisen seurauksena EU-direktiivit antavat suuntaviivoja maakohtaisille verotussäännöksille. Euroopan Unionin tavoitteena on harmonisoida arvonlisäverotus samanlaiseksi koko Unionin avulla, mutta tätä ei ole vielä pystytty toteuttamaan.

Arvonlisäveron peruste on se myynnin arvo, josta valtiolle tilitettävä vero lasketaan eli pääsäännön mukaan tuotteen tai palvelun verottoman hinnan sekä myynnistä saadun voiton summa. AVL 7 luvun 73§:n mukaan se on siis tavarán tai palvelun kokonaishinta ilman lisättyä veron osuutta (1993/1501).

Käytän esimerkijärjestelmänä Visman Netvisor-järjestelmää, puhuessani kirjauksista. Netvisorissa arvonlisäverokantoja ei ole kiinnitetty tileihin, tämä tarkoittaa sitä, että esimerkiksi ostoja ei tarvitse kirjata eri verokannan mukaisille ostotileille vaan kaikki ostot voidaan kirjata suoraan samalle tilille. Kirjauksen perusteena ollut alv-prosentti ja alv-tunnus ohjaa kirjauksen oikeaan kohtaan arvonlisäveroilmoitukselle. Liikekirjurin tilikartassa on tilit jaoteltu alv-kantojen mukaan. Omasta kokemuksestani tämä jaottelu on hankalaa ja vie enemmän resursseja kuukaudenvaihteen kirjanpitoa toteutettaessa. Kaikki tämä toiminta ohjaa raportointia, eli on oltava tarkka alv-kirjausten oikeellisuuden kanssa. Netvisorissa alv-viennit tulevat automaattisesti ostolasku- ja myyntilaskutositetta tehdessä. Muistiotositteella alv-on kirjattava käsin. Käsin kirjauksissa on aina suurempi riskin mahdollisuus, sillä laskutoimitus ei tule automaattisesti. Netvisorin automatisoinnit ovat mahdollistaneet arvonlisäveroilmoituksen luonnin suoraan järjestelmässä, josta se voidaan lähettää suoraan Verohallinnolle.

2.3 Raportointi

Veroilmoitus

Elinkeinoharjoittajan rekisteröidytyä arvonlisäverovelvolliseksi on elinkeinoharjoittajan annettava veroilmoitus kultakin verokaudelta (Nieminen ym. 2021). Verokausi on yleisesti kalenterikuukausi.

Verokauden pituus riippuu yrityksen liikevaihdosta. Jos liikevaihto on pientä voi verovelvollinen hakeutua pidempään verokauteen. Alle 30 000 €:n liikevaihdolla

arvonlisäverovelvollinen voi hakea pidempää verokautta, jossa verokausi voi olla kvartaali tai vuosi. Alle 100 000 €:n liikevaihdolla verokausi voi olla kvartaali. Maa- ja metsätalouden harjoittajilla sekä kuvataiteilijoilla verokausi voi olla vuosi, vaikka liikevaihdon rajat ylittyisivätkin, jos he eivät harjoita muuta arvonlisäveron alaista toimintaa. Verokauden on oltava saman pituinen vähintään 12 kuukauden ajan. Verokauden pituuteen voi hakea muutosta, kun toiminnan aloituksesta tai edellisestä muutoksesta on kulunut 12 kuukautta. Muutosta haetaan OmaVero palvelussa tai Yritys tieto järjestelmän (YTJ) muutosilmoituksella.

Arvonlisävero on oma aloitteinen vero ja se pitää itsenäisesti ilmoittaa Verohallinnolla arvonlisäveroilmoituksella OmaVero palvelussa. Arvonlisäveroilmoitus lähetetään verohallinnon OmaVero palveluun sähköisesti. Ainoastaan painavasta syystä arvonlisäveroilmoituksen saa lähettää paperisesti, tällöin arvonlisäverovelvollinen täyttää veroilmoituksen oma-aloitteisista veroista lomakkeella 4001 (Verohallinto 2021c). Oma-aloitteisten verojen lomake 4001 on liitteenä opinnäytetyössä (Liite1).

Arvonlisäveron ilmoitus- ja maksupäivä on kuukauden 12. päivä. Jos kyseinen päivä on lauantai tai pyhäpäivä, määräpäiväksi siirtyy seuraava arkipäivä. Arvonlisäveroilmoituksen tiedot ilmoitetaan verokautta seuraavan toisen kalenterikuukauden 12. päivä (Tomperi 2018, 60). Esimerkiksi tammikuun arvonlisäveroilmoitus on toimitettava ja maksettava maaliskuun 12. päivä mennessä.

Arvonlisäveroilmoituksen myöhässä jättämisestä tai myöhässä maksamisesta, joutuu maksuorittamaan myöhästymismaksua. Arvonlisäveron maksamiseen eräpäivän jälkeen tulee maksusumman lisäksi viivästyskorko. Korkoa kertyy seuraavasta arkipäivästä arvonlisäveron maksupäivään asti. Vuoden 2021 viivästyskoron määrä on 7 % (Verohallinto 2020e).

Arvonlisäveroilmoitus on annettava vaikkei yrityksellä olisikaan arvonlisäveron alaista toimintaa verokaudella. OmaVerossa sähköiseen veroilmoitukseen laitetaan rasti kohtaan "ei toimintaa verokaudella"

Myös negatiivinen arvonlisävero on ilmoitettava Verohallinnolle. Negatiivista arvonlisäveroa syntyy tavallisesti tilanteessa, jossa verokauden ostojen vähennettävä vero ylittää myynneistä suoritettavan veron. Erotuksesta muodostuu negatiivista eli palautettavaa veroa. Tätä palautettavaa veroa voidaan käyttää yritykselle erääntyneiden verojen suoritukseksi. Palautusta käytetään samassa järjestyksessä kuin oma-aloitteisten verojen maksuviitteellä tehtyjä maksuja. Palautusta käytetään ensin oma-aloitteisiin veroihin. (Taloushallintoliitto 2018.)

Veroilmoitus on aina allekirjoitettava. Sähköisesti lähetettävä veroilmoitus vahvistetaan sähköisellä allekirjoituksella. Sähköisessä järjestelmässä allekirjoitus muodostuu automaattisesti, kun veroilmoitus lähetetään suoraan järjestelmästä Verohallinnolle.

Yhteenvetoilmoitus

Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus annetaan yhteisömyynneistä ja se koskee niin tavaroiden kuin palveluiden myyntiä. Yhteenvetoilmoitus on annettava kuukauden päättymistä seuraavan kuukauden 20 päivä. Eli tammikuun yhteenvetoilmoitus on annettava helmikuun 20. päivään mennessä. Ilmoituksen myöhästymisestä seuraa mahdollisesti laiminlyöntimaksu.

Yhteenvetoilmoituksen tarkoituksena on valvoa EU-alueen tavara sekä palvelukauppaa sekä sen toimivuutta.

Yhteenvetoilmoittaminen koskee myyjän yhteisömyynnejä. Myös tavarasiirrot toisesta jäsenvaltiosta toiseen lasketaan yhteisömyynniksi. Kolmikantakaupan tilanteessa toinen myyjä antaa yhteenvetoilmoituksen. Palvelumyyntitilanteessa, jossa ostava verovelvollinen toisessa EU-maassa. (Azets 2017.)

Myyjän on annettava yhteenvetoilmoitus kuukausittain, vaikka olisikin vähäisen liiketoiminnan vuoksi hakeutunut pidennetyn verokauden alaiseksi (neljännesvuosi tai vuosi). Yhteenvetoilmoitusta ei tarvitse antaa, mikäli yrityksellä ei ole ollut yhteisökaupan alaista myyntiä.

Kuten arvonlisäveroilmoitus myös yhteenvetoilmoitus on täytettävä ja lähetettävä sähköisesti. Ainoastaan painavasta syystä lomake voidaan lähettää paperisena. Painavaksi syyksi kelpaa esimerkiksi sähköisen ilmoittamisen mahdottomuus teknisen esteen vuoksi. Yhteenvetoilmoitus annetaan OmaVero-palvelussa tai Ilmoitin.fi palvelussa tai Tyvi palvelussa.

Yhteenvetoilmoituksella pakollisia tietoja myyjästä on y-tunnus, ilmoituskuukausi sekä ostajan arvonlisäverotunnisteen maatunnus.

Yhteenvetoilmoitus täytetään asiakaskohtaisesti. Tämä tarkoittaa siis sitä, että kaikki samalle asiakkaalle tehdyt myynnit ilmoitetaan kerralla asiakaskohtaisella erittelyrivillä. Ostajan arvonlisäverotunniste annetaan siis vain kerran ja myynnit merkitään samalle erittelyriville. Erittelyriville erotellaan tavaramyynnit, palvelumyynnit sekä kolmikantakauppa.

Arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksella palvelut kohdistetaan sille kuukaudelle, jonka aikana veronmaksuvelvollisuus syntyisi, jos palvelut myytäisiin Suomessa (Nieminen ym. 2021). AVL 15§:n mukaan veronmaksuvelvollisuus syntyy palvelumyynnissä, silloin kun palvelu on suoritettu. Myytäessä tuotteita tai palveluita saattaa eteen tulla tilanteita, joissa myyntiin kohdistuu alennus, hyvitys tai muu oikaisuerä. Tämä muutos raportoidaan sen kuukauden yhteenvetoilmoituksella, jolle se on kirjanpitoon kirjattava. Jos samalle ostajalle on samana kuukautena suoritettu myyntejä kuin alennus, hyvitys tai muu oikaisuerä syntyy, oikaisuerien määrä vähennetään palvelumyyntien määrästä. Jos raportoitavaa myyntiä ei ole kyseisenä kuukautena. Ilmoitetaan tämä kyseisen ostajan alv-tunnisteen avulla miinusmerkkisenä lukuna.

Jos yhteenvetoilmoituksella on käynyt virhe, tiedot korjataan antamalla kyseiselle ostajan erittelyriville korvaava yhteenvetoilmoitus. Erillisiä korjausilmoituksia ei siis enää tehdä. Jos esimerkiksi tietylle yritykselle kohdistuneet myynnit on ilmoitettu väärin, korjataan ilmoittamalla kaikki samalle ostajalle tehdyt myynnit oikeansuuruisina. Vain virheelliset tiedot korjataan ja muut tiedot jätetään entiselleen. Jos toisen ostajan erittelyrivit ovat oikein ei näitä tarvitse ilmoittaa uudestaan. Jos yhteenvetoilmoituksella on ilmoitettu ostajan alv-tunniste, joka ei ole voimassa enää palvelumyynnin kohdekuukautena, korjataan tilanne nollaamalla tälle taholle ilmoitetut myynnit. Jos kyseinen ostaja saa uuden alv-tunnisteen, ilmoitetaan myynnit kohdekuukaudelle uudella erittelyllä. Jos jonkin tahon myynnit on unohtuneet ilmoittaa, puuttuvat myynnit ilmoitetaan antamalla uusi erittely kyseiselle kuukaudelle. (Edilex 2017.)

Oma-aloitteisten verojen yhteenvetoilmoitus lomake 9633 on tämän opinnäytetyön liitteenä, liite 2.

3 Arvonlisäverotuksen erityiskysymyksien kirjanpidollinen käsittely

Arvonlisäverotuksen erityiskysymyksistä valitsin viisi teemaa, joihin aion keskittää tarkasteluni. Näitä teemoja ovat: ulkomaankauppa, rakentaminen, henkilöstöruokailu ja muu oman käytön verotus, marginaaliverotus ja käytettyjen tavaroiden verotus, välitystoiminta, komissiokauppa ja edelleen laskutus.

3.1 Ulkomaankauppa

Ulkomaankauppa voi tapahtua kahdella tavalla: joko EU-alueen sisällä tapahtuvana kauppana tai EU-alueen ulkopuolisena kauppana. EU-alueen sisäistä kaupankäyntiä nimitetään yhteisökaupaksi, joka tapahtuu Euroopan Unioniin kuuluvien jäsenvaltioiden välillä. EU-alueen ulkopuolinen kauppa tarkoittaa tilannetta, jossa tavara- tai palvelukauppaa käydään Euroopan unionin ulkopuolisten valtioiden välillä.

3.1.1 Tavarat

Yhteisökauppa

Tavaran yhteisökaupan tilanteessa hyödykkeillä käydään kauppaa EU-jäsenvaltiosta toiseen ilman tullirajoitteita. Kun tullirajoitteet on poistettu yhteisökaupassa ei tuonnista ja viennistä makseta arvonlisäveroa, paitsi tilanteissa, joissa verottomuutta ei pystytä soveltamaan. Verottomuuden edellytyksenä verohallinnon ulkomaankauppa ohjetta mukaillen on, että tavara kuljetetaan Suomesta toiseen EU:n sisämarkkina-alueeseen kuuluvaan valtioon, ostaja on arvonlisäverovelvollinen toisessa EU jäsenvaltiossa ja toisesta EU-valtiosta olevalla osapuolella on alv-tunnistenumero, joka on voimassa oleva.

Euroopan Unionin arvonlisäverotuksen pääperiaatteena ja lopputuloksena on veron maksaminen kulutusmaahan (Your Europe 2021). Tätä kutsutaan määränpäämaaperiaatteeksi, tällöin vero maksetaan siinä maassa, jossa tavara on tullaan kuluttamaan. Vuonna 1993 Euroopan Unionissa toimeenpantiin yhteisökaupan järjestelmä, jossa luovuttiin rajavalvonnasta ja verottamisesta maan rajalla. Määränpäämaaperiaate toteutetaan nii, että myynti on myyntimaassa verotonta yhteisömyyntiä ja ostaja suorittaa hankinnasta veron omaan kotimaahansa. (Nieminen ym. 2021.)

Yhteisömyynti tarkoittaa irtaimen esineen vastikkeellista luovutusta, jossa ostaja, myyjä tai muu taho kuljettaa tavaran EU-valtiosta toiseen (Verohallinto 2021b). Yhteisömyyntitilanteessa on verovelvollisena ostaja, jolloin puhutaan käänteisestä verovelvollisuudesta. Ostaja saa normaalien säännösten mukaan vähentää hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron. Näin ollen, kun ostaja kirjaa hankintojen

arvonlisäverovähennyksen ja myynnistä suoritettavan arvonlisäveron, jotka vastaavat toisiaan ei tosiasiallista tilitettävää arvonlisäveroa synny.

Euroopan Unionin arvonlisäveroalue kattaa 26 jäsenvaltion alueella tapahtuvan yhteisökaupan. Poikkeukselliset alueet ovat jätetty pois unionin arvonlisäveroalueesta, esimerkkinä tästä Ahvenanmaa. Arvonlisäveroalueen ulkopuolisia alueita kohdellaan arvonlisäverotuksen piirissä ulkomaana eli tällöin ne eivät harjoita yhteisökauppaa.

Yhteisömyyntitilanteessa ei synny maksettavaa arvonlisäveroa, tähän on arvonlisäverolaissa oma pykälänsä AVL 72§. Myynti on verotonta, jos edellä mainitut yhteisökaupan edellytykset eivät täyty. Yhteisömyynneistä täytetään yhteenvetoilmoitus kuukausittain ostajakohtaisesti (Verohallinto 2021b). Yhteenvetoilmoituksen lisäksi yhteisömyynti ilmoitetaan oma-aloitteisten verojen alv-ilmoituksella kohdassa ”tavaroiden myynnit muihin EU-maihin”.

Esimerkki yhteisömyynnistä

A oy myy B Ab:lle tavaroita Ruotsiin 1000 €, laskuun merkitään B Ab:n alv-tunnistenumero, A oy alv-tunnistenumero ja maininta yhteisökaupasta

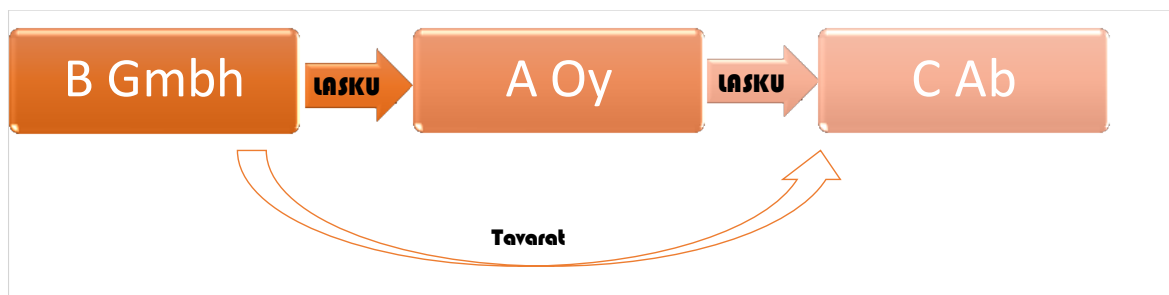
Yhteisötavaramyynnit (muut EU maat) 3360		Myyntisaamiset 1701	
	1000	1000	

Yhteisömyynti tilanne voi tapahtua myös kolmikantakauppana. Tällöin kaupan osapuolina on kolme EU yhteisö maata. Kolmikantakaupan tilanteessa tavara myydään kahdesti niin, että kuljetus tapahtuu myyjältä suoraan toiselle ostajalle.

Esimerkki kolmikantakaupasta

Saksalainen B GmbH myy tavaroita Suomalaiselle A oy:lle niin, että B GmbH lähettää tavarat suoraan A oy:n asiakkaalle C Ab:lle Ruotsiin. C Ab on ostanut tavarat A Oy:ltä.

Saksalainen B GmbH myy tavaran Suomalaiselle A Oy:lle, tämä myynti on veroton yhteisömyynti. A Oy käsittelee oston verottomana yhteisöhankintana. A oy myy tavaran verottomana yhteisömyyntinä C Ab:lle, joka tilittää arvonlisäveron myynnistä (=käänteinen verovelvollisuus). Yritys B GmbH ilmoittaa myyntinsä A Oy:lle omassa arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksessa. Yritys A Oy merkitsee myynnin C Ab:lle yhteenvetoilmoituksella kohdassa kolmikantakauppa. Yritys C Ab käsittelee oston yhteisöhankintana.



Kuvio 1 Kolmikantakauppa mukaillen Kilpimaa ym. 2019 s. 23

Arvonlisäverolain 26a §:n mukaisesti yhteisöhankinnalla tarkoitetaan irtaimen esineen vastikkeellista hankintaa, jos myyjä, ostaja tai joku muu heidän puolestansa kuljettaa esineen tämän ostajalle jäsenvaltiosta toiseen (1993/1501). Yhteisöhankinta on pääasiassa aina verollinen hankinta, ja siinä toteutetaan käännettyä verovelvollisuutta. Ostaja saa vähentää hankintoihinsa sisältyvän arvonlisäveron. Kun hankintojen vähennettävä alv ja myynneistä suoritettava alv kohdistuvat määrällisesti ja ajallisesti toisiinsa ei maksettavaa arvonlisäveroa yleensä synny. Maksettavan arvonlisäveron ja vähennettävän arvonlisäveron määrä yhteisöhankinnoista on ilmoitettava kuukausittain annettavalla yhteenvetoilmoituksella. (Nieminen ym. 2021.) Yhteisötavarahankinnat on myös muistettava ilmoittaa hankintakuukauden alv-ilmoituksella kohdassa "Tavaraostot muista EU-maista" lisäksi on ilmoitettava "vero tavaraostoista muista EU-maista" sekä "verokauden vähennettävä vero".

Esimerkki tavarantoimituksen yhteisöhankinnasta

A Oy hankkii tavaroita B Ab:ltä Ruotsista laskulla hintaan 10 000 €. Laskulla vaadittavat laskumerkinnät yhteisöhankinnan toteutumiseksi.

	Yhteisötavara hankinnat 4110	Ostovelat 2871	Alv-velka 2939	Alv-saamiset 1763
Osto (Alv 24% ostosta)	10 000	10 000	2400	2400

Yhteisön ulkopuolinen kauppa

Yhteisön ulkopuolisena kauppana tarkoitetaan EU-sisämarkkina-alueen ulkopuolista myyntiä eli vienti- ja tuontikauppaa. Koska arvonlisäverotus perustuu pohjimmiltaan kulutusmaaperiaatteeseen, kohdistetaan vero siihen maahan, jossa kulutus tapahtuu. Tästä syystä ulkomaista kulutusta ei tahdota rasittaa Suomen arvonlisäverolla, vaikka

myynti tapahtuukin Suomen alueella. Tästä syystä vienti EU-alueen ulkopuolelle on vapautettu verollisuudesta. (Nieminen ym. 2021.) Viennin edellytyksenä on, että tavara on siirtynyt Suomen tullialueen ulkopuolelle tulliviranomaisten valvonnan alla (Tomperi 2017, 291).

Viennistä ilmoitetaan tulliviranomaisille tullausilmoituksella Suomen tullin verkkosivustolla. Tullausilmoitus pitää antaa kaikista EU-alueen ulkopuolisesta vientimyynnistä poikkeuksia lukuun ottamatta. Tyypillisimpiä poikkeuksia ovat maksimissaan 1 000 euron arvoisena lähetettävät postipaketit ja matkustajan henkilökohtaiset matkatavarat (Tullia). Kirjanpitovelvollisen on pystyttävä dokumenttien avulla todentamaan, että tavara on viety yhteisön ulkopuolelle. Jos selvitystä ei pystytä antamaan käsitellään myynti kotimaan kaupan sääntöjen mukaisesti (Verohallinto 2017). Vienti ilmoitetaan myöskin tullausilmoituksen lisäksi arvonlisäveroilmoituksella kohdassa 0-verokannan alainen liikevaihto.

Yleisin vientitilanne on AVL 70§ 1 momentin mukaisesti sellainen, jossa myyjä tai myy taho hänen puolestaan kuljettaa tavarat yhteisön ulkopuolelle (1993/1501). Muu taho voi olla esimerkiksi itsenäinen kuriiriliike. Tässä tilanteessa tullaus tapahtuu myyjän nimissä ja hänelle jää dokumentit viennistä. Ostajana voi toimia elinkeinoharjoittaja tai yksityishenkilö, myöskään ostajan kotipaikalla (maalla) ei ole merkitystä vientikaupassa. (Verohallinto 2017). Jos tavaroiden ostaja järjestää kuljetuksen yhteisön ulkopuolelle niin että kuriiriliike kuljettaa tavarat hänen puolestaan tullaus tehdään ostajan nimissä, tällöin myyjälle on annettava jäljennös vienti dokumenteista, jotta myyjä pystyy tarvittaessa todentamaan vientimyyntin tapahtuneen (Tomperi 2017, 291).

Esimerkki viennistä

A Oy myy tavaroita Venäläiselle B OAO:lle hintaan 1 508 296 RUB. Ruplan kurssi on 1 € = 0,1326 RUB. A oy hoitaa kuljetuksen ja tekee vienti-ilmoituksen tullille.

1 508 296 / 0,1326 = 20 000 €	
Myynti yhteisön ulkopuolelle 3380	Pankki 1910
20 000	20 000

Maahantuonti EU-alueen ulkopuolelta on verollista liiketoimintaa. Maahantuonnin yhteydessä ostaja joutuu maksamaan arvonlisäveron, jonka Verohallinto perii. 1.1.2018 maahantuonnin arvonlisäverotus siirtyi Verohallinnon tehtäväksi, mikäli maahantuojalla on rekisteröitynyt alv-velvolliseksi Suomeen. Muussa tilanteessa Tullille maksetaan maahantuonnin arvonlisävero (Tullib)

Arvonlisäveron määrä lasketaan tullikoodeksin mukaisesta tullausarvon määrästä. Veron perusteeseen sisältyy myös tavaran käsittelykulut kuten kuljetuskulut sekä vakuutukset ensimmäiseen kuljetuskohteeseen saakka. Jos tavara kuljetetaan Suomen sisällä toiseen paikkaa, on kuljetus tällöin Suomen sisäisessä liikenteessä veroton. Veron peruste sisältää myös tullauksen yhteydessä kannettavan veron, tullien sekä tuonnin maksujen määrän lukuun ottamatta arvonlisäveroa. (Tomperi 2017, 293.)

Jos maahantuoja on arvonlisäverovelvollinen, saa hän yleisen vähennysoikeuden mukaisesti vähentää hankintoihinsa sisältyvän arvonlisäveron. Kuten yhteisöhankinnassakin hankinnasta ei yleensä synny maksettavaa arvonlisäveroa, sillä maksettava ja vähennettävä vero kumoavat yleensä toisensa ajallisesti ja määrällisesti. Nämä kuitenkin on ilmoitettava arvonlisäveroilmoituksella kohdassa ”vero tavaroiden maahantuonneista EU:n ulkopuolelta” sekä ”verokauden vähennettävä vero” kohdassa. Myöskin alempana arvonlisäveroilmoituksella kohdassa ”Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta”. Maahantuonnista tehdään tullausilmoitus Tullille ja Tulli antaa tullauspäätöksen, tämä toimii dokumenttina vähennysoikeuden oikeudellisuudesta (Tomperi 2017, 293).

Valuuttakurssien eroista johtuen tullausilmoituksen merkitty summa ei välttämättä ole sama kuin kirjanpidossa. Keskeisintä kuitenkin on, että vähennettävän arvonlisäveron määränä käsitellään tullauspäätöksellä merkitty arvonlisäveron määrä (Tomperi 2017, 295).

Esimerkki maahantuonnista

Kohta 1: A Oy ostaa B LLC:ltä tavaraa Kiinasta laskun mukaan 72 027 CNY. Laskun kirjaamispäivän kurssi on 1 € = 7,20 CNY. Huolintaliike C Oy hoitaa tullausilmoituksen teon, johon merkitään laskun arvoksi 72 027 CNY kurssilla 7,20 CNY eli 10 000 €.

Tullimaksun määrä 500 €. Tullausarvon määrä on täten 10 500 €.

Kohta 2: A Oy maksaa laskun B LLC:lle. CNY:n kurssi on muuttunut 1 € = 7,15 CNY.

Tullauspäätös	
Tullausarvo	10 000
Tulli	500
Veron peruste	10 500
Alv 24% veron perusteesta	2520

Tuonnin yhteydessä on ALV:tä maksettu 2520 € laskun sekä tullin yhteismäärästä (= veron perusteesta). Alv on vähennyskelpoista, sillä tavarat tulivat A Oy vähennyskelpoiseen käyttöön.

		Ostot tuonti 4120	Tulli ja muut maksut tullattaessa 4140	Ostovelat 2871	Pankki 1910
Kohta 1	Ostolasku tuonti	10 000		10 000	
	Tulli	500			500
	Veron peruste		10500		
Kohta 2	Laskun maksu			10 000	10 074
	Kurssitappio	74			

		Alv-saamiset 1763	Alv-velka 2939
Kohta 1	Alv	2520	2520

3.1.2 Palvelut

Palvelulla tarkoitetaan kaikkea muuta liiketoiminnan muodossa myytävää asiaa, joka ei täytä irtaimen esineen tunnusmerkistöä. Palvelun luovuttaminen ei aina edellytä myyjältä konkreettista työsuoritusta. Palvelujen myyntiin sovelletaan alue- ja kulutusmaaperiaatetta. Palvelun luovutus ei kuitenkaan ole konkreettinen asia eikä vientiä ja tuontia pystytä samalla tavalla dokumentoimaan. Tästä syystä kulutusmaaperiaate on ratkaistu myyntimaasäännöksillä. Arvonlisäverojärjestelmän pääperiaatteena on, että palvelusta suoritetaan veroa, mutta veroa suoritetaan vain yhteen maahan eli pääsääntöisesti palvelun kulutusmaahan. Tällöin estetään veron kertaantuminen. (Nieminen ym. 2021.)

Palvelun myyntimaan mukaisesti sovelletaan paikallista arvonlisäverolakia myyntitilanteessa. Palveluiden verottaminen pyritään toteuttamaan myyntimaasäännöksillä mahdollisimman tarkasti siihen maahan, jossa palvelu on oikeasti kulutettu. (Nieminen ym. 2021.) Arvonlisäverolain pykälät 64–69 kertovat milloin palvelu on myyty Suomessa. Tällöin

verotus tapahtuu Suomen arvonlisäveron mukaan, ellei palvelua ole säädetty verottomaksi (Verohallinto 2021g).

Palveluiden veronkantovelvollinen on myyjä, jollei tilanteeseen sovelleta käännettä verovelvollisuutta (Tomperi 2017, 295). Elinkeinoharjoittajalle ja kuluttajalle tapahtuvassa palvelumyynnissä pätevät erilaiset myyntimaasäännökset. Tämä johtuu siitä, että yritysten välisessä palvelukaupassa aiheutuvia hallinnollisia ongelmia palvelun sijaintivaltion suhteen pystytään ratkaisemaan käänteisen verovelvollisuuden avulla. Kuluttajakaupan tilanteessa tämä ei ole mahdollista. (Nieminen ym. 2021.) Pääsääntönä käännetyn verovelvollisuuden käyttöön voidaan pitää tilannetta, jos palvelun myyjä on ulkomaalainen ja jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa eikä tämä ulkomaalainen toimija ole hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi Suomeen.

Palvelukaupan tilanteessa myyntimaana määräytyy myyntimaasäännösten mukaisesti joko yleissäännöksen perusteella tai kyseessä olevaa palvelun liittyvän erityissäännöksen perusteella. AVL 65 §:n mukaan elinkeinoharjoittajalle luovutettu palvelu on myyty Suomessa, mikäli se on luovutettu ostajan Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Saman pykälän mukaisesti, jos palvelua ei ole luovutettu kiinteään toimipaikkaan on se myyty Suomessa, jos ostajan liiketoiminnan kotipaikka sijaitsee täällä (1993/2501).

Taulukossa 3 on kuvattu palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäveron myyntimaasäännöksiä

PALVELU	MYYNTIMAA
Yleissäännös	Ostajan maa
Henkilökuljetuspalvelut	Suoritusmaa
Ravintola ja ateriapalvelu	Suoritusmaa
Yhteisön alueella tapahtuvan henkilökuljetuksen aikana (esim. juna)	Kuljetuksen lähtöpaikka
Kiinteistöön liittyvät palvelut	Kiinteistön sijaintimaa
Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus	Kuljetusvälineen luovutusmaa
Kulttuuri ja viihde sekä muut tilaisuudet	
Lyhytkestoiset tapahtumat	Tilaisuuden järjestämis maa
Muut	Ostajan maa
Matkatoimistopalvelut	Myyjän maa

Taulukko 3 Myyntimaasäännökset mukaillen Verohallinnon 2021g taulukkoa

Esimerkki yleisen myyntimaasäännöksen käytöstä ostetussa palvelussa

A Oy ostaa tavaroita Saksasta. B GmbH hoitaa kuljetuksen Suomeen A Oy:lle ja lähettää heille laskun kuljetuksesta 500 €.

Yleissäännös: ostajan kotimaa Suomi → myyjä saksalainen → verollinen yhteisömyynti

Yhteisökuljetus	Ostovelat	Alv-saamiset	Alv-velka
4300	2871	1763	2939
500	500	120	120

Jos kuljetus olisi tapahtunut suomalaisen kuljetusliikkeen toimesta Saksasta Suomeen olisi myynti ollut verollinen kotimaanmyynti, sillä myyntimaana on Suomi. Jos taas tavarat olisi tilattu yhteisön ulkopuolelta esimerkiksi Kiinasta olisi kuljetus verotettu tuonnin yhteydessä, sillä se lasketaan tullausarvoon eli kuljetusliikkeen lasku on tässä tilanteessa veroton.

Esimerkki yleisen myyntimaasäännöksen käytöstä myydyssä palvelussa

A Oy myy kuljetuspalvelua tanskalaiselle B Plc:lle 100 € ja kuljettaa tavarat B:n asiakkaalle Helsingistä Turkuun C Oy:lle. A Oy lähettää laskun B Plc:lle.

Yleissäännös: ostajan kotimaa Tanska → myyjä suomalainen → käännetty verovelvollisuus, veroton lasku

Yhteisöpalvelumyynti	Myyntisaamiset
EU-maat 3340	1701
100	100

3.1.3 Palveluiden sähköinen kaupankäynti

Sähköinen palvelu tarkoittaa palvelua, joka suoritetaan internetin tai muun sähköisen verkon kautta. Sähköisen palvelun tunnusmerkki on se, että se on pääasiassa automatisoitu eli sen suorittamiseen tarvitaan tietotekniikkaa. (Tomperi 2017, 301.)

AVL 69 j §:n mukaisesti sähköisillä palveluilla tarkoitetaan:

- Verkkosivujen luovutus ja isännöiminen sekä laitteistojen ja ohjelmistojen ylläpito etänä

- Ohjelmistojen luovutus ja päivitys
- Tietojen, kirjojen sekä kuvien myöskin tietokantojen antaminen toisen käyttöön
- Elokuvien, musiikin, uhka/rahapelien, pelien, poliittisten lähetyksien, kulttuuri ym. Tapahtumien tarjoaminen
- Etäopetuspalveluiden suorittaminen
- Näiden kohtien kaltaisten palvelujen suorittaminen (1993/1501)

Sähköisten palveluiden myynnissä tavoitteena on verottaa palvelu ostajan valtiossa eli kulutusmaassa. Tämä pätee sekä kuluttaja- että yrityskaupan alalla.

Jos palvelu myydään elinkeinoharjoittajalle, sovelletaan siihen myyntimaan yleissäännöstä. Palvelu myydään siis verottomana toisessa EU-valtiossa tai EU-alueen ulkopuolella sijaitsevalle ostajalle ja kyseisessä liiketoiminnassa sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta.

Kuluttajalle myydessään myyjän on rekisteröidyttävä alv-velvolliseksi niihin EU-maihin, jossa hän myy sähköisiä palveluita, jos kuluttajamyynnin liikevaihto toisiin EU-alueen valtioihin ylittää 10 000 € rajan. Vaihtoehtona on rekisteröityminen arvonlisäveron erityisjärjestelmän piiriin. Erityisjärjestelmät on tehty helpottaakseen palvelumyynnin velvoitteiden ilmoittamista ja maksamista. (Edilex 2021.) Kuluttajakaupassa tällainen erityisjärjestelmä on 1.7.2021 käyttöön otettu One Stop Shop. Erityisjärjestelmässä yritys pystyy hoitamaan yhdessä EU-maassa arvonlisäveron velvoitteet, eikä yrityksen tarvitse rekisteröityä jokaiseen ostajan maahan verovelvolliseksi. One Stop Shopin parissa on kaikki kuluttajille EU-alueella myydyt palvelut sekä tavaroiden etämyynti EU-alueella. (Verohallinto 2021a). OSS- järjestelmä (One Stop Shop) korvasi entisen MOSS-järjestelmän (Mini One Stop Shop) kuluttajakaupassa.

3.2 Rakentaminen

Rakentamisella tarkoitetaan verotuksen näkökulmasta rakennuspalvelua harjoittavaa yritystä. Rakennusalan yritykset ovat verovelvollisia suorittamistaan töistä kuten esimerkiksi pystytys- ja sisärakentamistöistä. Kuitenkaan kiinteistön luovutus ei kuulu arvonlisäveron alueeseen vaan se verotetaan eri säännöin. Arvonlisäveron alaista toimintaa on myöskin

rakennusten korjaus-, kunnostus- ja asennustyöt sekä maanrakentaminen. (Tomperi 2017, 259.)

Rakentamispalveluiden verokäsittely määräytyy sen mukaan, rakennetaanko ulkopuoliselle vai rakennetaanko omaan lukuun.

Ulkopuoliselle rakentaminen tarkoittaa rakentamispalveluiden myymistä ulkopuoliselle toimijalle. Kyseisestä toiminnasta suoritetaan normaalisti veroa, sillä kyseessä on liiketoiminnan alainen tapahtuma. Ulkopuoliselle rakentamisen verotuskäsittelyyn ei vaikuta sopimuksen laatu. Sopimus voi siis olla urakka- tai laskutustyösopimus. (Tomperi 2017, 259.)

Rakennusurakassa sopijapuolina ovat rakennuttaja ja urakoitsija. Rakennusurakkasopimukset jaetaan kahteen päätyyppiin sen perusteella, miten suunnittelutehtävät jakautuvat rakennuttajan ja urakoitsijan välillä. Sen lisäksi rakennusurakkasopimukset voidaan jaotella pääurakka- ja sivu-urakka mallien mukaan.

Esimerkki rakennusurakasta ulkopuoliselle

A Oy tekee urakkasopimuksen B Oy kanssa uusien toimitilojen rakentamisesta 500 000 € hintaan (sis. veron). Syntyneitä kustannuksia ovat materiaalikustannukset 100 000 € + alv 24 % ja työntekijöiden palkat 150 000 €.

	Ostot 4000	Työntekijäpalkat 5000	Alv-saamiset 1763
Materiaalit	100 000		24 000
Palkat		150 000	
	Myynti 3001	Alv-velka 2939	Pankki 1910
			124 000
			150 000
Myyntituotot	403 226	96 774	500 000

Omaan lukuun rakentaminen tarkoittaa tilannetta, jossa esimerkiksi rakennusliike ostaa tietyn maa-alan ja rakentaa itse siihen rakennuksen tarkoituksenaan myydä kyseinen kiinteistö (maa-ala + rakennus) sen valmistuttua. Kiinteistön myynti ei kuulu arvonlisäveron alaiseen liiketoimintaan. Jotta rakennuskustannukset saataisi verotettua, verotus tapahtuu oman käytön verotuksena. Omaan lukuun rakentaminen toteutetaan lähes poikkeuksetta perustajaurakointina. Tällöin rakennusliike eli rakentaja omistaa kiinteistöosakeyhtiön

osakkeita ja kyseinen kiinteistöosakeyhtiö toimii rakennuttajana. Rakentamispalveluiden oman käytön verotus tarkoittaa siis sitä, että arvonlisäveroa maksetaan 24 % alv-kannan mukaisesti rakentamiseen liittyvistä välittömistä sekä välillisistä kustannuksista, kuten esimerkiksi materiaalikustannuksista. Rakennusliike voi vähentää arvonlisäveron ostamistaan tuotteista ja palveluista, jotka liittyvät heidän harjoittamaansa verolliseen liiketoimintaan. (Tomperi 2017, 259.)

Esimerkki omaan lukuun rakentamisesta

A Oy rakentaa kerrostalon myydäkseen sen edelleen B Oy:lle. A Oy:n välillisiä kuluja materiaalikustannuksista 100 000 € + alv 24 % ja työntekijöiden palkat 150 000 €. Kerrostalon osuus A Oy kustannuksista on alvillisena ostetuista materiaaleista 25 000 + alv 24 %. Kerrostalo myydään 1 000 000 €:lla B Oy:lle.

Alvillisena tehdyt hankinnat	125 000 €			
Alvittomana tehdyt hankinnat	150 000 €			
Yht.	275 000 €			
Oman käytön alv 24%	275 000 €:sts			
=	66 000 €			
- alvillisten hank. vähennettävä vero	30 000 €			
Maksettavaa alvia	36 000 €			
	Ostot 4000	Työntekijäpalkat 5000	Muut vähennyskelpoiset liikekulut 8760	Alv-saamiset 1763
Materiaalit	100 000			24 000
Palkat		150 000		
Muut kulut			25 000	6000
	Myynti 3001	Myyntin alv velka 2939	Oman käytön alv	Pankkitili
Kulut				275 000
Myynti	1 000 000			1 000 000
Oman käytön alv		66 000	66 000	

3.2.1 Pää- ja aliurakointi

Rakentamispalveluiden käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta hyödynnetään tilanteessa, jossa ostaja on elinkeinoharjoittaja, joka myy rakentamispalveluita. Rakennusalalla on useasti tavattu harmaata taloutta harjoittavia yrityksiä ja rakentamispalveluiden käännetty arvonlisävelvollisuus onkin kehitetty torjumaan tällaista toimintaa.

Tavallisimmin käännettyä verovelvollisuutta käytetään silloin, kun aliurakoitsija laskuttaa kulujaan pääurakoitsijalta tai toiselta aliurakoitsijalta. Tällöin ostaja eli pää- tai toinen aliurakoitsija on verovelvollinen. Ostaja tilittää arvonlisäveron, kun seuraavat ehdot täyttyvät:

Myyjä myy rakentamispalveluita tai vuokraa työvoimaa rakentamispalveluita varten

- Ostaja on myy tai vuokraa rakentamispalveluja muuten kuin satunnaisissa tilanteissa
- Palvelu myydään Suomessa (Verohallinto 2020d)

Tyypillisessä tilanteessa aliurakoitsija myy rakentamispalvelun ilman arvonlisäveron osuutta ja pää- tai toinen aliurakoitsija laskee ostohinnasta arvonlisäveron ja ilmoittaa tämän omalla alv-ilmoituksellaan suoritettavana verona. Myyjä eli tässä tapauksessa aliurakoitsija tekee alv-vähennykset normaalisti esimerkiksi materiaalihankinnoistaan, vaikka laskuttaakin ilman arvonlisäveroaan rakentamispalveluista. Verollinen myyntitilanne tapahtuu, kun pääurakoitsija laskuttaa rakentamispalveluista tilaaja tahoa. Rakentamispalveluiden ostaja (tässä tapauksessa pääurakoitsija) ilmoittaa käänteisen arvonlisäveron alaiset ostojen määrän alv-ilmoituksella sekä laskee siitä 24 % arvonlisäveron sekä ilmoittaa sen tilitettävänä veron määränä. Ostaja saa vähentää veron normaalin vähennysoikeuden mukaisesti, jolloin maksettavaa arvonlisäveroa ei tosiasiallisesti synny. (Tomperi 2017, 263–264.)

Verohallinnon syventävän vero-ohjeen mukaisesti käännettyä verovelvollisuutta käytetään seuraavissa palveluissa taulukon mukaisesti.

KÄÄNNETTYÄ VEROVELVOLLISUUTTA SOVELLETAAN	
-	Rakennustyöt
-	Rakennussiivous
-	Rakennusasennus
-	Rakennusviimeistely
-	Maapohja ja perustustyöt
-	Rakennuskoneiden vuokraus (kun vuokrataan kone + kuljettaja)
-	Rakennushenkilöstön vuokraus (rakentamispalvelua varten)
KÄÄNNETTYÄ VEROVELVOLLISUUTTA EI SOVELLETA	
-	Kiinteistön hoitopalveluihin
-	Suunnittelutehtäviin
-	Valvontatehtäviin
-	Rakennuskoneiden vuokraukseen (vuokrauskohteena pelkkä kone)

Taulukko 5 mukaillen Verohallinnon syventävää vero ohjetta rakentamispalveluiden käännetystä verovelvollisuudesta (Verohallinto 2020d).

Esimerkki käännetystä verovelvollisuudesta

A Oy tilaa hallin rakennuspalvelun B Oy:ltä hintaan 500 000 € + alv 24 %. B Oy toimii pääurakoitsijana rakennusurakassa ja käyttää kahta aliurakoitsijaa projektissa. Aliurakoitsija 1:nä toimii C Oy ja aliurakoitsija 2:na toimii D Oy.

Tilanteessa 1: D Oy laskuttaa C Oy:tä rakennuspalveluista 50 000 € käännetyn alv-velvollisuuden mukaisesti

	Myyntisaamiset 1701	Myynti rakentamispalvelu
Tilanne 1		
Myynti (käännetty alv)	50 000	50 000

Tilanteessa 2: C Oy saa laskun D Oy:ltä rakentamispalveluista (50 000 €) sekä C Oy vuokraa kaivurin käyttöönsä 10 000 € (pelkkä kaivuri ei käännetty alv). C Oy laskuttaa myös pääurakoitsijaa B Oy käännetyn alv-velvollisuuden mukaisesti 150 000 €.

	Rakentamispalveluostot 4458	Kone- ja kalustovuokrat 7720	Ostovelat 2871	Alv-saamiset 1763	Alv-velka 2939
Tilanne 2					
Osto D Oy:ltä	50 000		50 000	12 000	12 000
Kaivuri vuokraus		10 000	12 400	2 400	

	Myyntisaamiset 1701	Myynti rakentamispalvelu
Myynti (käännetty alv)	150 000	150 000

Tilanteessa 3: B Oy saa laskun C Oy:ltä 150 000 € rakentamispalveluista. B Oy vuokraa myös kaivurin sekä sen kuljettajan 15 000 € (käännetty alv) sekä rakennussiivouksen (käännetty alv) 10 000 €. B Oy laskuttaa A Oy:tä koko urakasta 500 000 € + alv 24 %

	Rakentamispalveluostot 4458	Ostovelat 2871	Alv-saamiset 1763	Alv-velka 2939
Tilanne 3				
Osto C Oy:ltä	150 000	150 000	36 000	36 000
Kaivuri + kuski vuokraus	15 000	15 000	3 600	3 600
Rakennussiivous	10 000	10 000	2 400	2 400

	Myyntisaamiset		
	Myynti 3001	1701	Alv-velka 2939
Myynti alv 24%	500 000	620 000	120 000

3.2.2 Kiinteistöliiketoiminta

Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitynyt elinkeinoharjoittaja, joka on ostanut taikka itse toteuttanut rakentamispalveluita, saa vähentää näiden hintaan sisältyvän arvonlisäveron. Alv vähennyksen saa tehdä vanhojen rakennusten perus ja vuosikorjauksista sekä uusirakennusten hankintahinnasta, jos rakennus on arvonlisäverollisen toiminnan käytössä (Tomperi 2017, 269). AVL 106 §:n mukaan, mikäli rakennusta käytetään sekä vähennyskelpoisessa että vähennyskelvottomassa liiketoiminnassa vähennyksen saa tehdä vain vähennyskelpoiseen eli verolliseen toimintaan kohdistuvasta käytöstä (1993/1501).

Arvonlisäverovähennyksiä, joita on tehty, saatetaan joutua oikaisemaan, mikäli kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu. Kiinteistöinvestointien vähennyksien tarkastusta tehdään vuosittain, jos käyttö vähenee tai kasvaa tarkistusjakson aikana. Tarkistusjakso on yleisesti 10 vuotta siitä kuin rakennus tai parannus on valmistunut. (Tomperi 2017, 269.)

AVL 28 §:n mukaan kiinteistöksi määritellään myös kiinteä omaisuus, joka kuuluu rakennukseen pysyvästi ja jota ei pystytä siirtämään muuttamatta rakennusta (1993/1501). Myös tällaisista kiinteistä omaisuuseristä suoritetaan arvonlisäveron tarkistusta. Tällaisia kiinteitä omaisuuseriä voivat olla esimerkiksi hissit ja ilmanvaihtojärjestelmät.

Kiinteistöinvestoinnin vähennystä tarkastetaan suhteessa alkuperäiseen vähennykseen. Jokaisena vuonna, jona kiinteistön käyttötarkastus on muuttunut, verrataan tarkistuksen kohdetta 1/10 kiinteistöinvestoinnin hankintahinnan arvonlisäverosta, koska tarkistuskausi on 10 vuotta.

1/10* (alkuper. Vähennykseen oikeuttavan käytön osuus koko käytöstä – tarkistuvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuus koko käytöstä) * hankintahinnan alv

Käyttötarkoituksen muuttuessa kesken vuoden tarkistus vähennyskelpoisen käytön osuudesta täytyy tarkastaa kuukausikohtaisesti

Esimerkki rakentamispalvelun arvonlisäveron tarkistuksesta

A oy osti vuonna 2010 kiinteistön perusparannusurakan, johon sisältyi vero 30 000 €. Kiinteistöä käytetään 100 %:sti vähennyskelpoisessa käytössä.

1.1.2015 50 % kiinteistöstä menee vuokrattavaksi yritykselle, joka ei harjoita vähennyskelpoista liiketoimintaa. Tästä syystä arvonlisäveroa tarkistetaan 2015–2020 välisenä aikana

Arvonlisäveron tarkistus on suoritettu kaavalla:

$$1/10 * (100-50) \% * 30\ 000\ € = 1500\ €$$

VUOSI	KÄYTTÖ ALV:SSA LIIKETOIMINNASSA	VÄHENNYKSEN MÄÄRÄ	TARKISTUKSEN MÄÄRÄ
2010	100 %	30 000	
2011	100 %	-	-
2012	100 %	-	-
2013	100 %	-	-
2014	100 %	-	-
2015	50 %	-	1500
2016	50 %	-	1500
2017	50 %	-	1500
2018	50 %	-	1500
2019	50 %	-	1500
2020	50 %	-	1500

Jos tarkistuksesta saatu luku on positiivinen tarkoittaa se, että kyseisen tilikauden viimeisen kuukauden vähennettävän veron määrä pienenee. Jos luku on negatiivinen tarkoittaa se, että alkuperäisesti tehdyn vähennyksen määrä kasvaa ja viimeiseltä tilikauden kuukaudelta maksettava arvonlisävero pienenee. (Tomperi 2017, 271.)

3.3 Henkilöstöruokailu ja muu oman käytön verotus

Henkilöstöruokailu

Henkilöstöruokailu liittyy yrityksen henkilöstömenoihin. Työnantaja voi järjestää henkilöstöruokailun kolmella eri tavalla, joko järjestämällä ruokailun itse omissa tiloissaan, tekemällä sopimuksen tiloissaan toimivan ulkopuolisen ravintolan kanssa tai tekemällä sopimuksen ulkopuolisen ravintolan kanssa. (Tomperi 2017, 249). Näissä tapauksissa yritys tekee arvonlisäverotuksen alaisia liiketoimia.

Arvonlisäveron alaisia liiketoimia ei synny, jos työnantaja luovuttaa työntekijälle lounasseteleitä tai muita vastaavia maksuvälineitä. Arvonlisäveron alaisia liiketoimia ei

myöskään synny tilanteessa, jossa työnantaja maksaa työntekijän ruokailukulut. (Verohallinto, 2021e.) Lounasseteli on maksuväline, jolla työntekijä voi maksaa ateriansa valitsemastaan yhteistyöravintolasta, jonka kanssa yrityksellä on yhteistyösopimus. Lounasseteliä voi käyttää myös kaupassa ruokaostoksiin, jos kauppa hyväksyy lounassetelin maksuvälineenä (Yle 2021). Lounaseteleillä järjestetty ruokailu ei ole henkilöstöruokailutoimintaa, joten hankkiessaan lounaseteleitä yritys ei saa arvonlisäveroa sisältävää laskua eikä näin ollen pysty vähentämään ostosta arvonlisäveroa. Verohallinnon syventävän vero-ohjeen arvoseteleiden arvonlisäverotuksesta mukaisesti voidaan tulkita, että hallinnointipalkkioon sisältyvän arvonlisäveron saa vähentää jakeluun liittyvistä palveluista kuten hallinnointipalkkiosta (Verohallinto 2021d).

Esimerkki lounaseteleiden hankinnasta ja luovutuksesta työntekijöille

Yritys A ostaa Yritys B:ltä lounaseteleitä 100 kpl hintaan 7 €/kpl + 10 € hallinnointikulu (hallinnointikulu sis. alv 24 %)

Pankkitili 1910	Henkilökunnan ruokailu 7070	Alv-saamiset 1763
700	700	
10	8,1	1,94

Työntekijöille ateria voidaan antaa luontoisetuna tai se voidaan myydä maksua vastaan. Työnantajan periessä työntekijältä maksun luovuttamastaan ateristiasta kyseessä on ravintola- ja ateriapalvelun myynti. AVL 3 §:n mukaan aterian myynnin arvonlisäverollisuuden edellytyksenä on, että toiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa, tilikauden liikevaihto on ylittänyt vähäisen liiketoiminnan rajan 15 000 euroa tai että yritys on hakeutunut arvonlisäerovelvolliseksi ilmoituksellaan (1993/1501). Myynti voi tapahtua käypään hintaan myyntinä tai alivastikkeellisena luovutuksena.

Käypään hintaan myytäessä veron perusteena on ateristiasta peritty hinta ilman veron osuutta. Hinta täytyy olla vähintään henkilön tuloverotusta vahvistetun ravintoedun raha-arvon suuruinen. Ravintoedun suuruus vuonna 2021 on 6,90 € per ateria (1993/1501, 10§), jos edun hankkimisesta työnantajalle aiheutuneiden välittömien kustannusten ja välittömien kustannuksien arvonlisäveron määrä on vähintään 6,90 € ja enintään 10,90 €. Jos edun arvo alittaa 6,40 € tai ylittää 10,90 €, edun arvona pidetään välittömiä kustannuksia ja niiden arvonlisäveroa.

Esimerkki käyvän arvon hintaisesta myynnistä

A oy ostaa henkilöstöruokailupalvelua B oy:ltä. A Oy omistaa tilan, jossa ruokailupalvelua järjestetään. B Oy veloittaa A Oy:ltä 100 henkilön henkilöstöruokailusta 8 € + 1,12 € (alv 14 %) = 9,12 €/ateria. A oy veloittaa työntekijöiltään 6,90 €/ateria.

A oy:lle aiheutuneet kustannukset ruokailusta ovat 6,90–10,90 €/ateria, myyntihintaa verrataan Verohallinnon vuosittain vahvistettavaan ruokaedun määrään (v. 2021 6,90 €). Myyntihinta ei ole alle käyvän markkina-arvon hintaa, täten veron perusteena on aterian hinta 8 € - arvonlisävero 1,12 €. Veron perusteena tällöin 6,90 €, josta alv 14 % 0,85 €. A oy voi vähentää B oy veloittaman alv:n 1,12 €/ateria sekä muiden tilan ylläpitoon liittyvien kustannusten sisältämät arvonlisäverot.

		Pankkitili 1910	alv-velka 2939	Saadut ruokailukorvaukset
				7100
A)				
Myynti henkilöstölle	690,00		84,74	605,26
		Pankkitili 1910	alv-saamiset 1763	Henkilökunnan ruokailu
				7070
B)				
B oy lasku A oy:lle		910	111,76	798,24

Työnantaja voi luovuttaa aterian työntekijälleen alivastikkeellisesti. Tämä tarkoittaa, että ateria on myyty työntekijälle markkinahintaa alemmalla arvolla. Jos aterista saatava vastike ilman arvonlisäveroa on huomattavasti käypää markkinahintaa alempi, tulee käypänä markkinahintana pitää välittömien ja välillisten kustannusten määrää (Tomperi 2017, 250).

Esimerkki Käyvän arvon alittavasta myynnistä

A) Yritys A Oy myy henkilöstölleen kuukauden aikana 100 kappaletta sopimusravintolaan oikeuttavia lippuja hintaan 4 €/ateria. Lipulla saa 9 € maksavan lounaan. Työntekijältä peritty hinta oli alhaisempi kuin ravintoedun raha-arvo (v.2021 6,90 €/ateria) on arvonlisäveroa suoritettava käyvästä markkinahinnasta (=aterian ostohinnasta). Alv-kanta 14 %

B) Yritys A Oy maksaa sopimusravintola B Oy:lle 100 aterista yhteensä 900 euroa/kuukausi.

	Pankkitili 1910	alv-velka 2939	Saadut ruokailukorvaukset 7100
A) Lippujen myynti	400	56	344
B) Ravintolan lasku	Pankkitili 1910 900	alv-saamiset 1763 126	henkilökunnan ruokailu 707 774

Työnantaja, joka tarjoaa henkilöstöruokailupalvelua omassa henkilöstöravintolassaan, saa vähentää ruoan valmistus- ja tarjoilutoiminnan järjestämistä varten tehtyjen hankintojen sekä henkilöstöruokailupalvelutiloihin ja niiden hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron. Veron vähennysoikeus koskee myös sellaisia toimijoita, jotka ovat verovelvollisia ainoastaan henkilöstöruokailupalvelutoiminnasta. (Tomperi 2017, 252) Työnantaja voi vähentää myös ulkopuoliselle henkilöstöravintolapalvelua tarjoavalle yritykselle suorittamasta lisäkorvauksesta sisältyneen arvonlisäveron KHO päätöksen 2001:19 mukaisesti. Lisäkorvausta maksetaan yleisesti ulkopuolisille toimijoille, jotta yrityksen työntekijät voisivat hankkia ateriansa edullisemmin. Lisäkorvaus on vähennyskelpoinen yleiskustannus.

Luontoisetujen, joihin myös ravintoetu kuuluu, määrä vahvistetaan vuosittain. Ravintoedulle vuosittain vahvistettu hinta sisältää arvonlisäveron. Arvonlisäverokanta on alennettu verokanta 14 %. Näin ollen aterian hinnan ollessa 6,90 € arvonlisäveron perusteena on 6,05 € ja suoritettavan veron osuus (14 %) 0,85 €.

Luontoisetujen laskentaperusteissa otetaan kantaa myös sairaalan, koulun, päiväkodin tai muun laitoksen henkilöstön sekä hotelli- ja ravintola-alan henkilöstön saamaan ravintoedun-raha arvoon. Vuoden 2021 vahvistettu raha-arvo laitoshuokailulle on 5,18 € tai 4,14 € per ateria, mikäli ruokailu tapahtuu valvottavien henkilöiden valvonnan yhteydessä. Hotelli- ja ravintola-alan sekä lentohenkilöstön lennon aikana saama ravintoedun raha-arvo on 5,87 € per ateria. (Verohallinto 2021e.)

Luontoisetuutena annetut ateriat verotetaan oman käytön verotuksellisten sääntöjen mukaan (1993/1501, 25a §). Oman käytön verotuksessa sovelletaan samoja arvonlisäverokantoja kuin myyntilanteessa. Tällöin veron perusteena on välittömien ja välillisten kustannusten yhteenlaskettu summa. Arvonlisäverovelvollinen voi käyttää ateriapalvelun välillisten kustannusten määränä 22 % ateriapalvelun välittömistä kustannuksista. Tällainen tilanne on esimerkiksi silloin, kun ateriapalvelun välillisiä kustannuksia ei pystytä selvittämään. Oman käytön ja alivastikkeellisten luovutusten

arvonlisäverotuksen syventävän vero-ohjeen (Verohallinto 2020c) mukaisesti välittömiä kustannuksia ovat ne kustannukset, jotka kohdistuvat suoraan tietyn tavaran valmistukseen tai palvelun tuottamiseen. Tällaisia kustannuksia esimerkiksi raaka-aineiden sekä aterian valmistuksen palkat. Välillisiä kustannuksia ohjeen mukaisesti ovat ne muuttuvat ja kiinteät kustannukset, jotka ovat aiheutuneet tavaran valmistamisesta tai palvelun tuottamisesta. Välillisiksi kustannuksiksi lasketaan esimerkiksi toimisto ja laitekustannukset, tutkimus ja kehityskustannukset, laitteiden poistot ja laitteiden huollosta aiheutuneet kustannukset.

Esimerkki luontoisetuutena annetusta aterista

A oy on sopinut B oy kanssa henkilöstöruokailun toteuttamisesta. B oy laskuttaa A oy:ltä verollisen hinnan 6,90 €/ateria. Henkilökunnalle ateria annetaan ilmaiseksi luontoisetuutena. Koska ateriat annetaan luontoisetuutena, verotetaan ne oman käytön arvonlisäveron mukaisesti. Suoritettava vero on 14 % verottomasta ostohinnasta. Vero on verollisesta hinnasta laskettuna 0,85 €/ateria. A oy voi vähentää B oy veloittaman arvonlisäveron eli 0,85 €/ateria. Ateria tarjotaan 100 henkilökunnan jäsenelle

	Pankki 1910	Alv-saamiset 1763	Henkilökunnan ruokailu 7070
A) B oy lasku	690,00	84,74	605,26
	Ruokatarjoilun omaan käyttöön ottamisen alv 7090	Alv-velka 2939	
B) Oman käytön alv	84,74	84,74	

Muu oman käytön verotus

Arvonlisäverolain 21.1 § selittää tilanteet, joissa oman käytön verotus tulee kysymykseen. Näitä ovat otto yksityiskäyttöön, vastikkeeton luovutus sekä liiketoiminnasta ottaminen vähennyskelvottomaan käyttöön. Heikki Rintalan blogitekstin mukaisesti omaa käyttöä verotetaan koska halutaan estää väärinkäytöksiä. (Eduhouse 2020). Väärinkäytöksellä tässä tilanteessa tarkoitetaan tilannetta, jossa yritys vähentää verotuksessa kuluja, jotka ovat vähennyskelvottomia.

Kuten jo aiemmin on todettu, oma käyttö käsitellään arvonlisäverotuksessa myyntiä vastaavana liiketapahtumana ja kirjanpidossa menojen oikaisuinä. Oman käytön suoritettava arvonlisävero kohdistetaan aina sille kalenterikuukaudelle, jolloin tavara tai

palvelu on otettu omaan käyttöön (Verohallinto 2020c). Esimerkiksi yritys on ostanut äänentoistolaitteen yrityksen käyttöön tammikuussa, sama laite todetaan riittämättömäksi yrityksen tarpeisiin ja se annetaan työntekijälle syyskuussa. Tällöin oman käytön arvonlisävero tilitetään syyskuulta ei ostohetkeltä tammikuulta. Myyntituotteen kohdalla verotus tapahtuu juuri tässä tilanteessa. Itse valmistetun tavarahan veron kohdistaminen tapahtuu tavarahan valmistuskuukautena, jos tämän jälkeen tapahtuu joitakin lisäkuluja kuten kuljetus- tai asennuskulut, kohdistetaan ne suorituskuukaudelle. Palvelun oman käytön verotus tapahtuu silloin kun palvelu on suoritettu.

Esimerkki tavarahan omaan käyttöön otosta liikkeen omaan käyttöön

A oy ottaa myymälästä toimistotarvikkeita omassa toimistossaan käytettäväksi. Ostohinta on ollut 124 € (100 € + alv 24 %). Koska tarvikkeet on otettu alv-vähennykseen oikeuttavaan käyttöön ei arvonlisäverokirjausta tehdä.

Toimistotarvikkeet	
8620	Ostot 4000
124	124

Jos tavaroita otetaan arvonlisäverotuksessa vähennyskeltottomaan käyttöön, syntyy suoritettavaa arvonlisäveroa. Tähän samaan sarjaan kuuluu ilmaisluovutukset, joissa henkilöyhtiöiden omistajat luovuttavat vastikkeetta henkilökunnalle tavaroita ja palveluita.

Esimerkki tavarahan omaan käyttöön otto vähennyskeltottomassa liiketoiminnassa

Yritys A oy toimitusjohtaja ottaa liikkeestään ruuveja kunnostaakseen henkilökunnalle tarkoitettua loma-asuntoa. Ruuvien ostohinta 12,40 € (10 € + alv 24 %)

	Loma-asuntojen hoitokulut 7040	Ostot 4000	Alv velka 2963
Veroton	10	10	
Alv	2,4		2,4

Tilanteessa, jossa otetaan tavaroita yksityiseen kulutukseen, Kuluttaja on yksityinen elinkeinoharjoittaja. Yksityiseen kulutukseen pätevät säännöt soveltuvat vain yksityiseen elinkeinoharjoittajaan. Yksityisen elinkeinoharjoittajan ei tarvitse maksaa arvonlisäveroa liikkeestään yksityiskäyttöön ottamistaan tavaroista tai palveluista, mikäli yksityiskäyttö ei

ylitä vähäisen oman käytön rajaa 850 € vuodessa. Tämän ylittävältä osalta veroa on maksettava.

Esimerkki tavarantoista yksityiseen käyttöön

Yrittäjä A ottaa perheensä käyttöön myymälästään elintarvikkeita. Ostohinta näille on 124 € (100 € + alv 24 %). Yrittäjä on ottanut jo vuoden aikana omaan käyttöön tavaroita yli 850 euron edestä.

	Yksityiskäyttö 4340	Ostot 4000	Alv velka 2963
Veroton	100	100	
Alv	24		24

3.4 Käytettyjen tavaroiden verotus ja Marginaaliverotus

Käytettyjen tavaroiden verotus

Verovelvollinen yritys voi ostaa tavaroita sekä palveluita myös muilta kuin toisilta verovelvollisilta yrityksiltä. Veroton hankinta yrityksen käyttöön koskee yleensä käytettyjen tavaroiden kauppaa. Käytettynä ostettujen tavaroiden ostohinta sisältää piilevää veroa, jos myyjä ei ole aikanaan voinut vähentää ostohintaan sisältynyttä veroa (Nieminen ym. 2021).

Vähennyskelvottomuudelle on useita syitä muun muassa:

- Myyjä ei ole arvonlisäverovelvollinen
- Myyjä on hankkinut tavarantoista vähennyskelvottomaan käyttöön
- Myyjällä ei ole ollut ostoajankohdan mukaisesti vähennysoikeutta esimerkiksi lainsäädännön puitteissa

Esimerkkinä tällaisista myyjistä on antiikkiliikkeet, antikvariaatit, autoliikkeet sekä osto- ja myyntiliikkeet. Yrityksen ostaessa tavarantoista omaan käyttö- tai vaihto-omaisuuteen synnyttää tämä liiketoimintaan piilevää veroa. Vero kertaantuu ostajan myydessä tavarantoista edelleen, koska vähennykseen oikeuttavaan käyttöön hankitun tavarantoista myynti on verollista, vaikka osto avoimen veron puuttumisesta johtuen olisi vähennyskelvoton (Nieminen ym. 2021).

Käyttöomaisuudeksi hankitun tavarantoista veron kertaantumista ei ole lainsäädännössä estetty. Jälleen myytäväksi hankitun tavarantoista myyntiin voidaan soveltaa marginaaliverotusta, tällöin vero ei kertaannu.

Normaalitilanteessa tavara on ostettu arvonlisäverovelvoittamattomalta henkilöltä kuten yksityishenkilöltä. Tällaisessa tilanteessa ostettaessa hankintaan ei sisälly vähennettävää veroa. Verovelvollisen yrityksen myydessä tavara edelleen, veroa maksetaan koko myyntihinnan arvosta. Jos verovelvollisen myyjän myyntitilanteessa ostajana on verovelvollinen yritys saa tämä tehdä hankintaan liittyvän vähennyksen koko ostohintaan sisältyvästä arvonlisäverosta.

Käytettyjen tavaroiden myynti sekä ostot pitää erotella normaalimyynnistä sekä -ostoista. Liikekirjurin tilikartassa tähän on myynneille oma tili 3400 käytettyjen tavaroiden myynti sekä ostoille tili 4150 Ostot käytetyt tavarat. Liikekirjurin kirjausohjeen mukaisesti näitä tilejä käytetään, mikäli käytettynä ostettu tavara myydään arvonlisäverotuksen normaalisäännösten mukaisesti sekä tavara ostetaan normaalimenettelyn mukaisesti ja siihen ei sovelleta AVL 79 A §:n marginaalimenettelyä. Nämä liiketoimet ilmoitetaan normaalisti oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella.

Esimerkki normaalimenettelyllä tehdystä ostosta ja mynnistä käytetyn tavarankaupassa

A oy ostaa yksityishenkilöltä tämän omassa käytössä olleen pakettiauton hintaan 1000 €. A oy myy pakettiauton B oy:lle hintaan 2480 € (2000 + alv 24 % 480 €)

Kirjaus ostotilanteessa: Per Ostot 4000 An Pankki 1910

Kirjaus myyntitilanteessa: Per Pankki 1910 An Myynnit 3000 An Alv-velka 2939

	Pankki 1910	Ostot 0%	Myynnit 24%	Alv-velka 2939
A) Osto yksityishenkilöltä	1000	1000		
B) Myynti B oy:lle	2480		2000	480

Marginaaliverotus

Marginaaliverotusmenettelyä käytettäessä käytetyn tavarän verovelvollinen ostaja, joka ostaa tavarän esimerkiksi yksityishenkilöltä, tilittää veron vain saamastaan katteestaan ei koko tavarän myyntihinnasta. Eli kun verovelvollinen ostaja myy tavarän edelleen hän tilittää myynnistään veroa valtiolle osto- ja myyntihinnan välisen erotuksen määrästä eli marginaalista. Marginaaliveromenettelyä sovellettaessa laskulle täytyy merkitä maininta ”marginaaliverotus, ei sisällä vähennettävää arvonlisäveroa”. Tämä tarkoittaa, että ostaja ei voi tehdä vähennystä hankinnastaan. Marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen on vapaaehtoista eikä se sovi kaikkiin käytettyjen tavaröiden myyntitilanteisiin. Verohallinnon

syventävän vero-ohjeen mukaan marginaaliveromenettelyä on mahdollista soveltaa sekä Suomessa että muissa EU-maissa tapahtuvista käytettyjen tavaroiden tai taide-, keräily-, ja antiikkiesineiden verollisista myynneistä.

Myyntihinta - Ostohinta = Voitto marginaali

Marginaaliverotuksessa jälleenmyyjä vähentää käytettyjen tavaroiden jälleenmyyntihinnoista eli marginaalierotettavasta myynnistä niiden ostohinnan (marginaaliverovähennys). Erotuksesta vähennetään veron osuus ja näin saadusta voittomarginaalista tilitetään vero asianomaiseen hyödykkeeseen sovellettavan verokannan mukaisesti. (Nieminen ym., 2021.)

Liikekirjurin tilikartassa on myynti sekä ostotilit marginaaliverotusmenettelylle. Marginaaliverotusta sovellettaessa ostot ja myynnit täytyy pitää erillään muista liiketoimista, sillä marginaalimenettelyssä myynnistä saatu marginaali, josta arvonlisävero lasketaan, tehdään jokaisen kalenterikuukauden myynnin ja ostojen perusteella. Myynti ja bruttileille kirjaukset tehdään bruttomääräisinä.

Marginaaliverotuksen edellytyksenä on, että tavara on käytetty, tavarantoimittaja on arvonlisäverovelvollinen, tavarantoimittajan ostohinta on ollut veroton sekä tavara on ostettu verollista jälleenmyyntiä varten. AVL 7 luvun 79 b§ sanoo, ”käytetyillä tavaroilla tarkoitetaan irtaimia esineitä, jotka ovat olleet käytössä ja jotka soveltuvat edelleen käytettäväksi sellaisinaan, korjauksen tai kunnostuksen jälkeen taikka osiin purettuina. Käytettyinä tavaroina ei kuitenkaan pidetä taide-, keräily-, tai antiikkiesineitä.” Käytetty tavara voi siis olla ainoastaan irtain esine ei rakennus tai maa-ala. Marginaaliverotusta ei voida soveltaa, jos käytetystä tavarasta tulee käsittelyn jälkeen toinen tavara, sitä voidaan kuitenkin soveltaa, mikäli tavarantoimittajan käyttötarkoitus säilyy ennallaan.

Jälleenmyyjän käsitettä on selvennetty verohallinnon syventävässä vero-ohjeessa, sen mukaan jälleenmyyjä on kuka tahansa verovelvollinen, joka liiketoiminnan muodossa ostaa Suomessa tai EU:ssa käytettyjä tavaroita verollista edelleenmyyntiä varten (Verohallinto 2021f). Marginaaliverotusta voidaan käyttää myös komissiokauppatilanteessa. Tällöin katsotaan tapahtuneeksi kaksi erillistä liiketapahtumaa. Komissiokaupan tilanteessa jälleenmyyjä myy verotta ostamansa käytetyn tavarantoimittajan loppuasiakkaalle.

Jätän tässä opinnäytetyössä käsittelemättä matkatoimistojen marginaaliverotusmenettelyn, sillä siitä on tehty erikseen opinnäytetöitä ja sen käsittely veisi huomiota opinnäytetyön ydinasiasta.

Marginaaliverotusmenettelyä käytettäessä yrityksellä on kaksi vaihtoehtoa toteuttaa se, joko selvittää ostojen erotus kuukausittain tai esinekohtaisesti. Myyntien ollessa suuremmat kuin ostot, näiden erotus on verollinen marginaali.

Esimerkki Marginaaliveromenettelystä

A oy ostaa yksityishenkilöltä käytetyn pakettiauton hintaan 1000 €. A oy myy auton B Oy:lle hintaan 3000 €. Laskulla merkintä "marginaaliverotus ei sisällä vähennettävää veroa".

Myynti	3000				
Osto	1000				
Marginaali	2000				
Veron osuus 24%	387				
Veron peruste	1613				
					Käytettyjen tavaroiden ostot
	Pankki 1910	Ostojen oikaisuerät 4390	Marginaaliverosaimiset 1848		4160
A) Osto (Alv 24% ostosta)	1000	193	193		1000
	Pankki 1910	Käytettyjen tavaroiden myynti 3410	Myyntien oikaisuerät 3590	Alv-velka 2939	
B) Myynti (Alv 24% myynnistä)	3000	3000	581		581

Maksettava arvonlisävero on alv-velan (marginaaliverovelan) ja marginaaliverosaamisen erotus. *Todellista tilitettävää veron määrää ja sen perusteena olevaa voittomarginaalia on seurattava niin, että tiedot kultakin kuukaudelta tilitettävästä veron määrästä ovat yksiselitteisesti saatavissa* (Tomperi 2017, 256). Tilinpäätöstilanteessa marginaaliverovelan tai -saamisen määrä lasketaan näiden velka ja saamistilien erotuksena. Tilikauden viimeisen kuukauden marginaalin ollessa positiivinen syntyy arvonlisäverovelka, joka merkitään taseeseen. Jos taas viimeisen kuukauden voittomarginaali on negatiivinen, syntyy laskennallinen alv-saaminen. Tämä voidaan aktivoida taseeseen, mikäli on tiedossa, että tulevaisuudessa syntyy arvonlisäveron tilitysvastuu positiivisen voittomarginaalin takia esimerkiksi seuraavan tilikauden aikana. Aktivoidavasta vaihto-omaisuuden

hankintamenosta tulee vähintään laskennallisen arvonlisäveron määrä. (Tomperi 2017, 257.)

3.5 Välitystoiminta, komissiokauppa, edelleen laskutus

Välitystoiminta

Välitystoiminnalla tarkoitetaan tavara- ja palvelukauppaa päähenkilön puolesta. Välittäjä ei siis ole tavarain tai palvelun myyjä vaan toimii päähenkilön apuna hänen antamiensa ohjeiden mukaisesti. Välittäjä toimii siis päähenkilön edustajana, jolloin kaupan velvollisuudet ei kohdistu häneen. Kauppa solmitaan vain ja ainoastaan myyjän ja ostajan välisestä. (Nieminen ym. 2021.)

Tilanteessa, jossa suoramyymälätoimintaa harjoitetaan välityskaupan tavoin, suoramyymälä harjoittavan myymälän ylläpitäjä toimii välittäjä tahona (Verohallinto 2002). Esimerkkinä tästä kauppakeskus, jossa moni eri brändi myy tuotteitaan. Kyseiset tuotteet rahastetaan kaikkien myyjien yhteisessä käytössä olevalla kassapisteellä. Kaupankäynti tapahtuu ostajan ja myyjän välisestä eikä rahastuksen hoitanut välittävä taho osallistunut kaupankäyntiin.

Välityspalvelun ominaispiirteitä:

- Omistaja hinnoittelee itse tuotteet
- Tositteella myyjänä toimii tuotteiden omistaja (yleensä valmistaja tai tuottaja)
- Reklamaatio tehdään tavaroiden omistajalle

Verovelvolliseksi rekisteröitynyt välittäjä on velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa vain saamastaan välityspalkkiosta. Välityspalvelun myyntiin sovelletaan yleistä arvonlisäverokantaa huolimatta myytävien tavaroiden alemmasta verokannasta. (Verohallinto 2002.)

Välittäjänä toimivan tahon myydessä päähenkilönsä tavaroita tai palveluita päähenkilön nimiin, on päähenkilö verovelvollinen tästä myynnistä. Myyntilasku tehdään päähenkilön nimissä ja päähenkilön tilittämän veron perusteena on kokonaan loppuasiakkaalta veloittava nettokauppasumma. Välittäjän saama välityspalkkio ei vaikuta vähentävästi päähenkilön myynnistä tilittävän veron määrään. (Tilisanomat 2015.)

Kuten edellä mainittiin, on välittäjä verovelvollinen vain saamastaan välityspalkkiosta. Päähenkilö ostaa välityspalvelua välittäjältä tällöin päähenkilön kirjanpidossa se käsitellään

normaalina ostona, josta voi vähentää välityspalkkioon sisältyvän arvonlisäveron osuuden normaaliarvonlisäverosäädösten mukaisesti.

Välityspalvelut ovat yleisesti verollisia, vaikka välitettävä tavara tai tuote olisi veroton (Liikekirjuri). AVL 71§ pykälä luettelee verottomaksi säädettyt välityspalvelut. Näistä palveluista saa vähentää arvonlisäveron osuuden. Verottomia välitystoiminnan alaisia palveluita ovat esimerkiksi kullin myynnin välitys keskuspankille, verottoman tavaran viennin välityspalvelut sekä verottomien kansainvälisten palvelujen myynnin välitystoiminta. Välitystoiminta voi olla myös kokonaan arvonlisäverotuksen ulkopuolista toimintaa, tällöin välitystoiminnasta ei saa tehdä arvonlisäverovähennystä. Nämä kolme tilannetta ovat, verottomien vakuutuspalveluiden välitystoiminta, verottomien rahoituspalveluiden välitystoiminta sekä arpajaisverolain mukainen arpajaisten välitystoiminta. (Liikekirjuri)

Esimerkki välityspalvelusta välittäjän kirjanpito

A Oy välittää metallituotteita päähenkilönsä B Oy lukuun. Asiakas C haluaa ostaa metallituotteita hintaan 10 000 €. Välityspalkkioksi on sovittu 5 % tuotteiden hinnasta eli 500 € + alv 24 %.

Välityspalvelu tuotot		
Pankkitili 1910	3320	Alv-velka 2939
500	500	120

Esimerkki välityspalvelusta päähenkilön kirjanpito

A Oy välittää autoja päähenkilönsä B Oy lukuun. Asiakas C haluaa ostaa auton hintaan 10 000 €. Päähenkilön B Oy myynnin veron perusteena on 10 000 €. Päähenkilö ostaa A Oy:ltä välityspalvelun hintaan 500 € + alv 24 %.

	Pankkitili 1910	Myynti 3001	Alv velka 2939
A) Myynti	10000	7600	2400
			Hankintojen alv-saamiset 1763
	Pankkitili 1910	Muut hankintakulut 4330	
B) Välityspalv. Osto	620	500	120

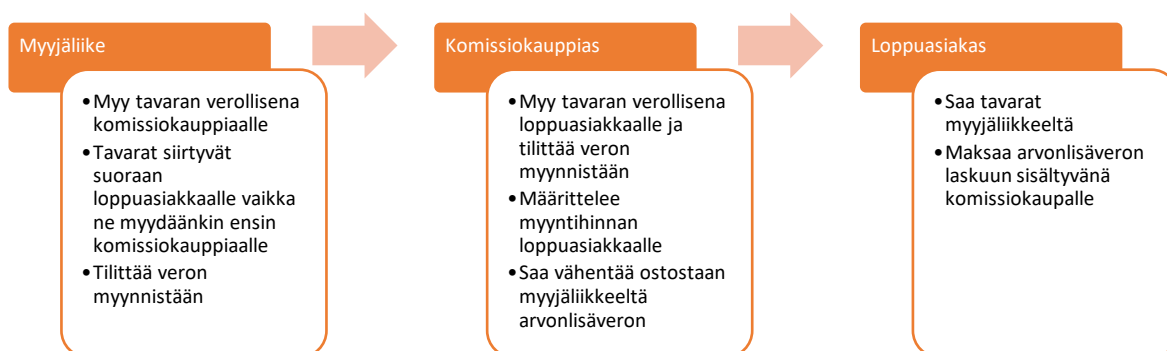
Välityspalvelun osto kirjataan tuloslaskelmassa muut hankintakulut tilille ostojen oikaisuerien alle, sillä se ei ole varsinaista ostoa. Liikekirjurin kirjausohjeiden mukaan muut hankintakulut tilille *kirjataan ne hankintamenot, joilla ei ole omaa tiliä. Tällaisia ostoja ovat esimerkiksi ostoihin liittyvät välittäjälle maksetut provisiot (Liikekirjuri).*

Komissiokauppa

Komissiokauppa sekoitetaan yleensä välityskauppaan. Komissiokauppa eroaa välitystoiminnasta niin, että siinä edustaja eli komissionääri myy tavaroita tai palveluita omissa nimissään päähenkilön lukuun (Tilisanomat 2015).

Komissiokauppaan eivät päde välitystoiminnan säännöt, vaan sitä pidetään arvonlisäverotuksessa jälleenmyyntinä. Komissiokauppias tilittää myynnistään veroa kuten jälleenmyyjä vaikka omistusoikeus myyntikohteeseen siirtyy omistajalta suoraan ostajalle. Molemmissa myynneissä on sama arvonlisäverokanta. (Nieminen ym. 2021.) Arvonlisäverolain 19§:ää sovelletaan komissiokauppaan. Siinä sanotaan, että *"Kun tavara tai palvelu myydään asiamiehen nimissä päämiehen lukuun, katsotaan asiamiehen myyneen tavarat tai palvelun ostajalle ja päämiehen myyneen se asiamiehelle"* (1993/1501, 19§). Arvonlisäverotuksen kannalta ei ole merkitystä omistajalla vaan sillä kuka myy tavarat tai palvelun. AVL 19§:n mukaisesti hyödyke on myyty kahdesti ja molempien myyntitapahtumien arvonlisävero käsittely on huomioitava erikseen (Tilisanomat 2015).

Kuviossa 2 on kuvattu kauppaprosessi komissiokaupassa.



Kuvio 2 komissiokauppaprosessi

Jotta kirjanpito muodostaisi oikean ja riittävän kuvan ei komissionäärin hallussa olevia päähenkilölle tilittämättömiä asiakasvaroja voida tulkita tilinpäätöksessä komissionäärin omaksi varallisuudeksi. Kirjanpitoasetuksen 9§:n mukaisesti erillään pidettävät varat on ilmoitettava taseessa omana eränään (Kirjanpitoasetus 9§). KILAN lausunnossa

(1695/2003) ehdotetaan, että erillään pidettävät varat esitettäisiin rahojen ja pankkisaamisten ryhmässä nimikkeellä "erottamatta olevat asiakasvarat" ja velkojen osuus taseen vastattavissa muiden velkojen ryhmässä nimikkeellä "toimeksiantajavelat" (KILA 2003).

Komissiokauppa voidaan järjestää ainakin kahdella eri tavalla. Useimmiten käytetyssä tavassa komissionääri eli edustaja veloittaa loppuasiakkaalta kauppahinnan ja tilittää tämän päähenkilölle esimerkiksi myyjäliikkeelle, tämän jälkeen päähenkilö maksaa komissionäärille kuukausittaisen komission eli palkkion. Toinen vaihtoehto on, että komissionääri voi vähentää palkkionsa suoraan kauppahinnasta ja tilittää päähenkilölle palkkiolla vähennetyn summan kauppahinnasta. Toimintatavoilla ei ole vaikutusta arvonlisäverokäsittelyyn.

Esimerkki komissiomyynnistä komissionäärin kirjanpito

B Oy myy tavaroita päähenkilönsä A Oy lukuun 10 000 € + alv 24 % ja toimittaa tavarat ostajalle C Oy:lle. B Oy tilittää komissiomyynnin A Oy:lle ja vähentää ostosta suoraan 500 € + alv 24 % komission eli palkkion.

	Pankkitili 1920	Komissio-ostot 3310	Alv saamiset 1763
A) Komissio-osto	11780	9500	2280
	Pankkitili 1910	Komissiomyynti 3300	Alv-velka 2939
B) Komissio-myynti	12400	10000	2400

Käytetään ostokirjauksessa erillistä pankkitiliä, jotta pidetään loppuasiakkaalta saadut päähenkilölle tilitettävät rahavarat erillään komissionäärin varallisuudesta. Komissio-ostoille ja myynneille on omat tilinsä liikekirjurin tilikartassa. Nämä ovat sijoitettu allekkain tililuettelossa, jotta komissio-ostot oikaisevat komissiomyynnin määrää (Liikekirjuri).

Esimerkki komissiomyynnistä päähenkilön kirjanpito

Päähenkilön A Oy kirjanpidossa näkyy komissiomyynti 10 000 € josta vähennetty 500 € + alv 24 % komissio

	Pankkitili 1910	Myynti 3001	Alv-velka 2939
Myynti	11780	9500	2280

Edelleenveloitus

Edelleenveloituksella tarkoitetaan tilannetta, jossa veloitetaan jo syntyneitä kuluja uudelleen. Useasti edelleenveloitustilanteessa kulut on maksettu toisen yrityksen puolesta ja nämä veloitetaan tältä. Toisessa usein ilmenevässä edelleenveloitustilanteessa yritys veloittaa omia kulujaan toiselta yritykseltä. (Eduhouse 2021c.) Edelleenveloitustilanteessa tapahtuu normaali verollinen myynti, johon sovelletaan yleisiä myyntimaasäännöksiä ja -laskumerkintöjä (Rintala 2020). Tällöin ensimmäinen maksaja saa vähentää laskussa olevan arvonlisäveron osuuden ja suorittaa edelleenveloituksesta arvonlisäveroa. Verokanta pysyy edelleenveloitustilanteessa samana, eikä muutu myyntitilanteessa toiseksi. Verohallinnon laskuvaatimukset arvonlisäverotuksessa (Verohallinto 2019) mukaan tilanteessa, jossa edelleenveloittaja haluaa lisätä veloitettavaan kuluun käsittely- tai hallintokuluja, sovelletaan samaa verokantaa kuin pääsuoritteeseen eli edelleenveloitettavaan kuluun.

Aidon kulujen edelleenveloituksen tilanteessa yritys maksaa toisen yrityksen puolesta kuluja ja veloittaa ne edelleen tältä. Vaihtoehtona tällaiselle toiminnalle olisi suoraan pyytää lasku tämän yrityksen nimiin, minkä kuluja nämä kyseiset kulut oikeasti ovat. (Eduhouse 2021b.) Yleisimpiä edelleenveloitettuja kuluja ovat esimerkiksi matka- ja majoituskulut (Nieminen ym. 2021).

Epäaidossa edelleenveloitustilanteessa yritys maksattaa omia syntyneitä kulujaan asiakkaalla. Tällaisessa tilanteessa ei ole erillinen verollinen myyntitapahtuma vaan veron määrittää pääsuorite. (Eduhouse 2021b.)

Arvonlisävero pysyy yleensä edelleenveloituksessa samana, sillä tuote tai palvelu ei yleisesti muutu myyntiprosessissa. Jos edelleenveloituksessa myynnistä peritään laskutuspalkkio, katsotaan sen liittyvän edelleen veloitukseen ja on tällöin osa myyntihintaa. (Eduhouse 2021b.)

Esimerkki edelleenveloituksesta

A Oy:n työntekijä matkustaa asiakkaansa luokse Helsingistä Rovaniemelle. A Oy:n työntekijä yöpyy paikallisessa majoitusliikkeessä ja maksaa majoitusliikkeen laskun yöpymisestä 120 € + alv 10 % ja aamupalasta 10 € + alv 14 % (HUOM! Aamupala ei ole kirjanpidossa vähennyskelpoinen kulu kirjataan se siis alv 0 %). On sovittu, että asiakas B Oy maksaa A Oy:n työntekijän majoituskulut, joten A Oy edelleenveloittaa kulut asiakas B:ltä

	Maksut asiakkaan puolesta 3570	Alv-saamiset 1763	Pankkitili 1910
A) Hotellilasku	131,4	28,8	160,2
	Maksut asiakkaan puolesta 3570	Alv-velka 2939	Pankkitili 1910
B) Edelleenveloitus	131,4	28,8	160,2

4 Arvonlisäverotuksen erityiskysymyksien käsittely tilinpäätöksessä

KILA on antanut yleisohjeen arvonlisäveron kirjaamisesta tarkoituksenaan yhtenäistää kirjauskäytäntöjä ja saada yhtenäiset toimintatavat arvonlisäveron käsittelyyn tilinpäätöksessä. Arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon yhteyden käsittelimme jo aiemmin opinnäytetyössä. Arvonlisäverolainsäädäntö asettaa kirjanpidon informoinnille vaatimuksia. KILA:n ohjeen mukaisesti arvonlisäverotuksen informaatio voidaan kerätä pääkirjanpidosta tai osakirjanpidoista kuten kuukausikirjanpidoista tai näistä kummastakin, oleellista ohjeen mukaisesti ei ole tiedon tuottamistapa vaan se että kerätty informaatio on validia ja se voidaan todistaa oikeelliseksi. Kirjanpito pitää järjestää niin että Audit trail vaatimus toteutuu kirjanpitolain 2:6 §:n mukaisesti. (KILA 2017.) Kirjanpito toteutetaan suoritusperusteisesti, jos kirjanpito on tilikauden aikana tehty lasku- tai maksuperusteisesti, täytyy se oikaista suoriteperusteen mukaiseksi. Myynnit ja ostot, jotka ovat laskuttamatta, kirjataan saapumisilmoitusten kuormakirjojen tai muiden tositteiden perusteella muistiotositteille kirjanpitoon. Myös arvonlisäverokirjaukset täytyy oikaista vastaamaan suoriteperustetta. (Hyttinen ym. 2019.)

Opinnäytetyössäni käsittelin komissiokauppaa sekä oman käytön arvonlisäveroa. Näissä tapauksissa informaatio, jota kerätään arvonlisäverotukseen ei tule suoraan pääkirjanpidosta tai osakirjanpidosta vaan kirjanpitovelvollinen taho laatii itse laskelman, jonka perusteella tapahtumat kirjataan kirjanpitoon ja jonka perusteella informaatiota tuotetaan arvonlisäverotusta varten (KILA 2017, 2).

Arvonlisävero voidaan kirjata brutto- tai nettomenetelmällä tai näitä kahta menetelmää yhdistäen. Opinnäytetyössäni käsittelen kuitenkin vain nettokirjaustapaa sen selkeyden takia, tällöin tuloslaskelman tileille kirjataan ostot ja myynnit nettosummaisina ilman veron osuutta ja veron osuus kirjataan tasetileille arvonlisäverosaamiseksi tai arvonlisäverovelaksi. (KILA 2017.) Tilinpäätöksessä arvonlisäverovelka ja -saaminen on yhdistettävä ja taseeseen merkitään vain näiden kahden tilin erotus. Tilinpäätöstä tehdessä on huomioitava, että jos tilikauden viimeistä edeltävältä kuukaudelta on muodostunut arvonlisäverovelkaa ja viimeiseltä kuukaudelta arvonlisäverosaatavaa, on ne esitettävä erikseen veloissa ja saatavissa. Tämä juontaa juurensa netottamiskiellosta. Alv-velka merkitään taseeseen muina lyhytaikaisina velkoina ja alv-saaminen muina lyhytaikaisena saamisena. Tase-erittelyihin on selvitettävä mistä kausista aiheutuneet saamiset tai velat ovat syntyneet. (Hyttinen ym. 2019.)

Erialaisten verokantojen alaiset tapahtumat on pystyttävä erottamaan toisistaan pääkirjanpidossa. Eri verokantoja ovat yleinen verokanta ja alennetut verokannat. Liikekirjurin tilikartassa on yleisesti eroteltu myynnit ja ostot eri verokantojen mukaisesti

omille tileilleen. Tätä ei monesti nykyään käytetä vaan tapahtumat kirjataan samalle tilille, mutta tapahtumat pystytään lajittelemaan verokannoittain pääkirjalta, jolloin alv-ilmoitus pystytään toteuttamaan automaattisesti sähköisessä kirjanpitojärjestelmässä.

Kirjanpitolain 2:4 §:n mukaisesti kirjanpito täytyy järjestää niin, että kirjaukset pystytään tarkastamaan aika- ja asiajärjestyksessä. Tämä tarkoittaa päivä ja pääkirjajärjestystä. Jotta kirjanpitolain vaatimukset toteutuvat on verovelvollisen pystyttävä tuottamaan arvonlisäveron selvittämiseen tarvittavat laskelmat. (KILA 2017, 2).

Tilinpäätös on tehtävä viimeistään neljän kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä. Arvonlisävero maksetaan aina seuraavan toisen kuukauden 12. päivä, joten suoritettaviin ja vähennettäviin veroihin kohdistuvat liiketapahtumat on kirjattava tähän mennessä. Tilikauden viimeisen kuukauden arvonlisävero ja veroilmoitus on yleensä hoidettu ennen tilinpäätöksen valmistumista (Hytinen ym. 2019). Kirjanpitolain 3:3.1 §:n 5 momentin mukaisesti tilikaudelle kuuluvat tuotot ja kulut on kirjattava huolimatta niihin perustuvien maksujen maksupäivästä. Samalla tehdään oikaisut virheellisesti merkittyyn arvonlisäveron määrään vaikuttaviin tapahtumiin muistiotositteilla (KILA 2017, 21).

Vähennyskelpoiseen liiketoimintaan tehty hankinta, joka on kirjattu pysyviin vastaaviin (ja josta on vähennetty arvonlisävero yleisen vähennysoikeuden mukaisesti) merkitään taseeseen veron määrällä vähennettynä. Poistojen osalta on myös huomioitava, että summa, josta poistot lasketaan, on hankintameno vähennettynä arvonlisäverolla. Taseeseen kirjattaessa on siis kirjatut tehtävä nettoperusteisesti (KILA 2017, 21).

Arvonlisäverotuksen parissa törmää useasti ennakkomaksuihin. Ennakkomaksut, joista on suoritettu arvonlisäveroa ja joista on voinut yleisen vähennysoikeuden mukaisesti tehdä vähennyksen ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta, voidaan esittää taseessa nettomääräisinä. Tämä todetaan Kirjanpitoasetuksen 1:10.2 §:ssä, jossa mainitaan, että ennakkomaksut voidaan esittää nettomääräisinä taseessa, mikäli tarkoituksena on, että liiketoimet toteutetaan loppuun asti eli ennakkomaksuja ei tulla palauttamaan toisille osapuolille takaisin (1997/1339.) Voi olla mahdollista, että kauppa purkaantuu ja ennakkomaksu joudutaan palauttamaan. Tällöin ennakkomaksu esitetään bruttomääräisenä taseessa. Ennakkomaksuun sisältynyt arvonlisäveron määrä kirjataan taseeseen siirtosaamisena ja tilitetty arvonlisävero siirtovelkana (KILA 2017, 22).

Käsittelin opinnäytetyössäni kiinteistöinvestointeja yhtenä kokonaisuutena. Arvonlisäverolaissa määrätään kiinteistöinvestoinneille vuosittaista tarkastusta ja tällöin seuraavan tilikauden koskevan tarkastuksen summa kirjataan velaksi taseeseen. Jos maksettavan arvonlisäveron määrä on huomattava, on hyvä merkitä taseeseen myöhempinä vuosina maksettavaksi tuleva kiinteistöinvestointien tarkistukseen perustuva

arvonlisävero. Tämä kirjataan velaksi sinä vuonna, jolloin se on havaittu. Jos kiinteistön arvonmuutos on huomattava, tulee poistosuunnitelmaa muuttaa vastaamaan tätä uutta määrää. Arvonlisäveron määrän tarkistuksista tulee antaa selvitys liitetiedoissa, josta asia on helposti todennettavissa (KILA 2017, 22.)

5 Yhteenveto

Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää miten arvonlisäverotuksen erityiskysymykset käyttäytyvät kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä. Kirjanpidollisen käsittelyn lisäksi näkökulmaksi otettiin verotuksellinen lähestymistapa eli miten nämä kirjaukset näkyvät oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella sekä mahdollisesti myös yhteisökaupan yhteenvetoilmoituksella. Arvonlisäverotus on kirjanpitäjän näkökulmasta verenpainetta nostava aihe, sillä se muuttuu alati vaihtuvan maailmantilanteen johdosta. Arvonlisäverotuksen erityiskysymyksiä on lukuisia, mutta opinnäytetyöhön valikoitui viisi yleisintä teemaa, joihin arvonlisäveron kanssa työskentelevä henkilö törmää päivittäin.

Ennen työn teoriaosuutta esiteltiin hieman arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon perusteita. Näihin aiheisiin ei kuitenkaan keskitetty tutkimusta, sillä opinnäytetyön perusoletuksena oli, että opinnäytetyön käyttäjä tuntisi jo näiden kahden osa-alueen perusteet. Kirjanpito ja arvonlisäverotus kietoutuvat vahvasti toisiinsa ja Kirjanpitolautakunta (KILA) on antanut omia lausuntojaan, miten arvonlisäveron kirjauksia tulisi käsitellä kirjanpidon näkökulmasta. Tärkeimmät arvonlisäveron erityiskysymyksiä säätelevät lait ovat arvonlisäverolaki, kirjanpilolaki sekä laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä.

Työn varsinainen teoriaosuus antoi kuvauksen, millainen kukin erityiskysymys on teemaltaan ja miten tämä erityiskysymyksen luoma hankaluus ratkaistaan kirjanpidossa. Työ otti kantaa myös siihen, miten arvonlisäverotuksen alaiset liiketoimet käsitellään tilinpäätöksessä. Juokseva kirjanpito päätetään aina yhteen eli tilinpäätökseen ja tämä liittyy kiinteästi osaksi arvonlisäverotuksen verokontekstia. Teoriaosuus antoi myös vastaukset molempiin tutkimuskysymyksiin.

Tutkimusta toteutettaessa kävi selväksi, että verolainsäädännön tulkinta on erittäin hankalaa, kun arvonlisäverotuksen erityiskysymyksen alainen liiketapahtuma tulee kysymykseen. Verohallinnon syventävät arvonlisävero-ohjeet selittävät tilannetta, mutta oikeassa maailmassa se antaa vain suuntaviivoja käyttöön eli omaa pohdintaa joutuu toteuttamaan tilanteita tutkittaessa. Erityistä päänvaivaa tuottaa yhteisökaupan sekä yhteisön ulkopuolisen kaupan verosäännökset. Nämä kaksi aspektia siitä syystä, että ne sisältävät erittäin on paljon poikkeuksia, kuten esimerkiksi palveluiden myyntimaasäännökset. Kirjanpitäjän työssä perehtyminen arvonlisäverotuksen teemoihin syö paljon aikaa työajasta, lainsäädäntöön tehdään useasti päivityksiä ja täsmennyksiä, joka vaatii syvällistä perehtymistä aiheisiin.

Arvonlisäverolain adaptoitumisesta muuttuvaan maailmaan kieli sen nopeasti toteutetut muutokset. Opinnäytetyötä kirjoittaessani arvonlisäverolakia muutettiin sekä Verohallinto

antoi uusia täsmennyksiä arvonlisäveron erityiskysymyksien saralla. Uusin muutos tapahtui 15.11.2021 kun syventävään vero-ohjeeseen palvelujen ulkomaankaupasta lisättiin kohta etäopetuspalveluista. Covid-19 pandemia on lisännyt etäopetukseen siirtymistä ja ihmisten on ollut pakko kehittää uusia tapoja toteuttaa opetusta. Tästä syystä verohallinnon on pitänyt antaa oma tulkintansa etäopetuspalveluiden verokohtelusta.

Sähköisen taloushallinnon kasvaessa taloushallinto automatisoituu. Automatisoinnista on hyötyä kirjanpitäjälle, sillä rutiininomaiset tehtävät vähentyvät. Sähköisessä taloushallinnossa tilien taustalle asetetut tiliöintisäännöt luovat kirjaukset automaattisesti, eli kirjauksia ei tarvitse enää tehdä tiliristikoiille. Oman oppimani mukaan on kuitenkin tärkeä ymmärtää miten kirjaukset muodostuvat kokonaisuutena ennen kuin voi hyödyntää automaatiota, tästä syystä kirjaukset on tehty tiliristikoiille hyödyntämättä sähköistä alustaa.

Työn teoriaosuuden perusteella voidaan todeta, että arvonlisäverotuksen säännöspohja muodostuu Euroopan Unionin sanelemista suuntaviivoista eli direktiiveistä sekä paikallisista laeista. Arvonlisäveron alaisten liiketoimien käsittelyyn kuitenkin liittyy erittäin paljon haasteita, jotka aiheuttavat kirjanpitäjälle ylimääräistä työtä. Arvonlisäveron alaisten liiketoimien kanssa on oltava tarkkana laskumerkintöjen kanssa, esimerkiksi ostajan tai myyjän arvonlisäverotunnisteen puuttuminen voi muuttaa koko liiketoimen verokäsittelyn päälaelleen.

Arvonlisäverotuksen päätavoitteena kaupan esteiden poistaminen ja verkkokaupan sujuvoittaminen. Sähköinen kaupankäynti ja digitalisaatio tulee kasvamaan entisestään tulevaisuudessa. Haasteeksi muodostuu erilaisten tietomurtojen lisääntyminen sekä yhtenäisten verotuskäytäntöjen muodostaminen. Euroopan Unionin Komission tarkoituksena on luoda yhtenäinen arvonlisäverojärjestelmä, joka torjuu harmaata taloutta.

Lähteet

- Arvonlisäverolaki 1993/1501. Viitattu 7.11.2021. Saatavissa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501>
- Azets 2017. Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus. Viitattu 19.7.2021. Saatavissa <https://www.azets.fi/blogi/arvonlisaveron-yhteenvetoilmoitus/>
- Edilex 2017. Yhteenvetoilmoituksen antaminen ja korjaaminen. Viitattu 25.11.2021. Saatavissa https://www.edilex.fi/verohallinnon_ohjeet/tiedote2010_0217.html
- Edilex 2021. Tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen arvonlisäverotus. Viitattu 23.11.2021. Saatavissa https://www.edilex.fi/verohallinnon_ohjeet/2021_0615.html
- Eduhouse 2020. Kansainvälinen arvonlisäverotus - mitä tulevaisuus tuo tullessaan. Viitattu 14.9.2021. Saatavissa <https://app.eduhouse.fi/palvelu/koulutukset/17311236-kansainvalinen-arvonlisaverotus-8-mita-tulevaisuus-tuo-tullessaan>
- Eduhouse 2021a. Alv ajankohtaiskatsaus. Viitattu 14.9.2021. Saatavissa <https://app.eduhouse.fi/palvelu/fi-talous/koulutuskokonaisuudet/33622843-alv-ajankohtaiskatsaus-kevat-2021/33464931-alv-ajankohtaiskatsaus-kevat-2021>
- Eduhouse 2021b. Kulujen edelleenveloitus arvonlisäverotuksessa - 1. Toisen yrityksen puolesta maksetut kulut. Viitattu 13.11.2021. Saatavissa <https://app.eduhouse.fi/palvelu/koulutukset/37638278-kulujen-edelleenveloitus-arvonlisaverotuksessa-1-toisen-yrityksen-puolesta-maksetut-kulut>
- Eduhouse 2021c. Kulujen edelleenveloitus arvonlisäverotuksessa - 2. Yrityksen omien kulujen edelleenveloittaminen. Viitattu 13.11.2021. Saatavissa <https://app.eduhouse.fi/palvelu/koulutuskokonaisuudet/3469017-kulujen-edelleenveloitus-arvonlisaverotuksessa/37638286-kulujen-edelleenveloitus-arvonlisaverotuksessa-2-yrityksen-omien-kulujen-edelleenveloittaminen>
- Hyttinen P., Lamppu K., Nyrhinen R. & Äärilä L. 2017. Arvonlisäverotus käytännössä. Alma Talent verkkokirjat. Helsinki: Alma Talent Oy.
- Kananen, J. 2014. Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä. Suomen yliopistopaino Oy.
- Kilpimaa E. & Vesa J. 2019. Kirjausohje kansainvälisen kaupan tilanteisiin kirjanpidossa. Opinnäytetyö. Viitattu 17.11.2021. Saatavissa https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/267289/Kilpimaa_Emma.pdf?sequence=2&isAllowed=y

- Kirjanpitoasetus 1997/1339. Viitattu 13.11.2021. Saatavissa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971339>
- Kirjanpitolaki 1997/1336. Viitattu 5.6.2021. Saatavissa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>
- Kirjanpitolautakunta 2003. Lausunto 1695/2003. Viitattu 13.11.2021. Saatavissa <https://www.edilex.fi/kila/1695>
- Kirjanpitolautakunta 2017. Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta. Viitattu 3.11.2021. Saatavissa https://kirjanpitolautakunta.fi/documents/10197/10349155/ALV_YO_1711.pdf
- Kirjuriuote. Liikekirjurin tilikartta. Viitattu 15.11.2021. Saatavissa <https://kirjuriuote.fi>
- Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 2016/796. Viitattu 3.11.2021. Saatavissa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2016/20160768>
- Nieminen A., Anttila R., Äärilä L., Jokinen M. & Pikkujämsä M. 2021. Arvonlisäverotus. Alma Talent verkkokirjat. Helsinki: Alma Talent Oy.
- Posti 2020. Tältä näyttää suomalainen B2B – verkkokauppa. Artikkel. Viitattu 22.11.2021. Saatavissa <https://www.posti.fi/fi/yrityksille/vinkit-ja-caset/verkkokauppa/nopeaa-kasvua-tehokasta-myyntia-ja-sujuvaa-kaupankayntia-talta>
- Rintala H. 2020. Kulujen edelleenveloitus arvonlisäverotuksessa – näin se möhlitään! Blogi 19.3.2020. Viitattu 13.11.2021. Saatavissa <https://www.eduhouse.fi/blog/kulujen-edelleenveloitus-arvonlisäverotuksessa>
- Verohallinto 2021a. Arvonlisäveron erityisjärjestelmät. Saatavissa <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/arvonlisäveron-erityisjärjestelmät-onestopshop/>
- Verohallinto 2021b. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. Viitattu 20.11.2021. Saatavissa <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48691/arvonlisäverotus-eu-tavarakaupassa2/>
- Verohallinto 2021c. Arvonlisäveron ilmoitus- ja maksuohjeet. Viitattu 22.5.2021. Saatavissa <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ilmoitus-ja-maksuohjeet/>
- Verohallinto 2020a. Arvonlisäveroprosentit. Viitattu 8.9.2021. Saatavissa <https://vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/arvonlisaveroprosentit>

Verohallinto 2020b. Arvonlisäveron verokausi ja sen muutokset. Viitattu 22.5.2021. Saatavissa <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ilmoitus-ja-maksuohjeet/verokauden-muutos/>

Verohallinto 2021d. Arvoseteleiden arvonlisäverotuksesta. Viitattu 12.10.2021. Saatavissa <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/71147/arvoseteleiden-arvonlisaverotuksesta/>

Verohallinto 2021e. Henkilöstöruokailun arvonlisäverotuksesta. Viitattu 22.5.2021. Saatavissa <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48158/henkilöstöruokailun-arvonlisäverotuksesta2/>

Verohallinto 2021f. Käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettely. Viitattu 20.9.2021. Saatavissa <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48682/käytettyjen-tavaroiden-sekä-taide--keräily--ja-antiikkiesineiden-marginaaliverotusmenettely2/>

Verohallinto 2019. Laskuvaatimukset arvonlisäverotuksessa. Viitattu 17.11.2021. Saatavissa <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48090/laskutusvaatimukset-arvonlisäverotuksessa/>

Verohallinto 2014. Metalliromun ja -jätteen myynnin käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Viitattu 30.7.2021. Saatavissa https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48512/metalliromun_ja_jatteen_myyntin_kaannet/

Verohallinto 2020c. Oman käytön ja alivastikkeellisten luovutusten arvonlisäverotus. Verohallinto. Viitattu 30.5.2021. Saatavissa <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47899/oman-käytön-ja-alivastikkeellisten-luovutusten-arvonlisäverotus/>

Verohallinto 2021g. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus. Viitattu 21.11.2021. Saatavissa <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen-ulkomaankaupan--arvonlisäverotus2/>

Verohallinto 2020d. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Viitattu 22.11.2021. Saatavissa <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/toimialakohtaista-tietoa/rakennusalan-kaannetty-arvonlisaverovelvollisuus/>

Verohallinto 2020e. Seuraamusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa. Viitattu 22.5.2021. Saatavissa <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48377/seuraamusmaksut-oma-aloitteisessa-verotuksessa3/>

Verohallinto 2002. Suoramyyntin arvonlisäverotuksesta. Viitattu 13.11.2021. Saatavissa https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48156/suoramyyntin_arvonlisaverotuksesta/

Verohallinto 2017. Vientikaupan arvonlisäverotus. Viitattu 25.11.2021. Saatavissa https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48667/vientikaupan_arvonlisaverotu2/

Taloushallintoliitto 2018. Selkoa OmaVeroon – maksujen ja palautusten käyttö. Viitattu 24.7.2021. Saatavissa <https://tilitoimistossa.taloushallintoliitto.fi/teknologia-ja-ohjelmistot/selkoa-omaveroon-maksujen-ja-palautusten-kaytto>

Tieke. Verkkokauppaa vai verkkoliiketoimintaa? Saatavissa <https://tieke.fi/verkkokauppaopas/mika-on-verkkokauppa/verkkokauppa-vai-verkkoliiketoimintaa/>

Tilisanomat 2010. Käännetty arvonlisäverovelvollisuus rakennusallalla. Artikkel. Viitattu 20.8.2021. Saatavissa <https://tilisanomat.fi/yleiset/kaannetty-arvonlisaverovelvollisuus-rakennusallalla>

Tilisanomat 2015. Komissiokauppa ja välitysmyynti kirjanpidossa ja arvonlisäverotuksessa. Artikkel. Viitattu 13.11.2021. Saatavissa <https://tilisanomat.fi/kirjanpito/komissiokauppa-ja-valitysmyynti-kirjanpidossa-ja-arvonlisaverotuksessa>

Tomperi S. 2017. Kehittyvä kirjanpitotaito. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Tomperi S. 2018. Käytännön kirjanpito. Helsinki: Edita Publishing Oy

Tullia. Vienti-ilmoituspalvelu. Viitattu 20.11.2021 <https://tulli.fi/asiointi-info/palvelut/vienti-ilmoituspalvelu>

Tullib. Tuonnin arvonlisävero maahantuonnissa EU:n ulkopuolelta. Saatavissa <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/tuonti/tuonnin-arvonlisavero>.

Yle 2021. Lounassetelillä voi maksaa myös kaupassa, mutta kiellettyjen ruokien lista hämmentää – mikroaterioita ja eineksiä ei saa ostaa. Yle. Viitattu 22.5.2021. Saatavissa <https://yle.fi/uutiset/3-11779754>

Your Europe 2021. Alv-Säännöt ja alv-kannat. Viitattu 28.10.2021. Saatavissa https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_fi.htm

Liite 1 Veroilmoitus oma-aloitteisista veroista lomake 4001

Liite 2 Yhteenvetoilmoitus



Lomake palautetaan osoitteeseen:

Verohallinto
Oma-aloitteisten verojen optinen lukupalvelu
PL 5000
00053 VERO



VEROILMOITUS OMA-ALOITTEISISTA VEROISTA

Jos korjaat aiemmin ilmoitettuja tietoja, ilmoita korjattavan osion, esimerkiksi arvonlisäveron tietojen, kaikki tiedot uudelleen oikeansuuruisina.

Älä lähetä tämän veroilmoituksen mukana liitteitä.

Verovelvollisen nimi (arvonlisäverovelvollinen)	Y-tunnus tai henkilötunnus

ARVONLISÄVERON TIEDOT

40011

Verokausi	Vuosi			
			euroa	snt
Vero kotimaan myynnistä verokannoittain				
24 %:n vero				
14 %:n vero				
10 %:n vero				
Vero tavarastoista muista EU-maista				
Vero palveluostoista muista EU-maista				
Vero tavaroiden maahan-tuonneista EU:n ulkopuolelta				
Vero rakentamispalvelun ja metalliromun ostoista (käännetty verovelvollisuus)				
Verokauden vähennettävä vero				
Alarajhuojennuksen määrä				
Maksettava vero				
Palautukseen oikeuttava vero (–)				

0-verokannan alainen liikevaihto	euroa	snt
Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin		
Palvelujen myynnit muihin EU-maihin		
Tavaraostot muista EU-maista		
Palveluostot muista EU-maista		
Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta		
Rakentamispalvelun ja metalliromun myynnit (käännetty verovelvollisuus)		
Rakentamispalvelun ja metalliromun ostot (käännetty verovelvollisuus)		

Arvonlisäveron alarajhuojennukseen oikeutettu täyttää		
	euroa	snt
Alarajhuojennukseen oikeuttava liikevaihto		
Alarajhuojennukseen oikeuttava vero		

KORJAUKSEN SYY

Täytä vain, jos korjaat aiemmin ilmoitettuja tietoja.

☐ Laskuvirhe/Täyttövirhe	☐ Verotarkastuksessa saatu ohjaus
☐ Oikeuskäytännön muutos	☐ Laintulkintavirhe

JÄTÄ TÄMÄ SIVU TYHJÄKSI, JOS ILMOITAT VAIN ELÄKKEIDEN, ETUUKSIEN TAI MUIDEN OMA-ALOITTEISTEN VEROJEN Tietoja.

Päiväys	Allekirjoitus ja nimenselvennys	Puhelin



ARVONLISÄVERON YHTEENVETOILMOITUS

Ilmoitusvelvollisen nimi	Y-tunnus	Kuukausi	Vuosi

Maa- tunnus	Ostajan arvonlisäverotunniste	Tavaramyynnit euroa	snt	Palvelumyyynnit euroa	snt	Kolmikantakauppa euroa	snt
Tavaroiden ja palvelujen EU-myyntit yhteensä							

Päiväys	Allekirjoitus ja nimenselvennys	Puhelin

96331