



.540A.L0085621790

Päätöspäivä 10.01.2020  
Kirje luotu 10.01.2020  
Postituspäivä 14.01.2020Tampereen kaupunki / Hankekehityspäällik  
kö Juha-Antti Kaivonen  
PL 765  
33101 TAMPEREPäätösnumero  
P0100559799

## Varainsiirtoveron ennakkoratkaisu

### Hakija

Perustettava Hiedanranta Ky, Y-tunnus 9999999-2

### Kysymys

1. Onko kiinteistön määrään luovutuksesta pääomasijoituksena Tampereen kaupungilta Hiedanranta Ky:lle maksettava varainsiirtoveroa?
2. Jos Tampereen kaupunki luovuttaa pääomasijoituksena Hiedanranta Ky:lle liitteenä olevaan karttaan merkityn pääasiassa teollisuuskäyttöön kaavoitetun määrään, katsotaanko luovutettavan määrään käyväksi arvoksi varainsiirtoverolain 6 § 2 momentin tarkoittamassa merkityksessä 2.483.375 €.
3. Mikäli kysymyksessä 2 tarkoitettua arvonmääritystapaa ei voida soveltaa, miten varainsiirtoveron peruste tulee määrittää?

### Hakemus

Verohallinto on vastaanottanut varainsiirtoveroa koskevan ennakkoratkaisuhakemuksenne 28.06.2019.

#### Järjestelyn tausta

Järjestelyn taustalla on Tampereen kaupungin hanke kehittää kaupungin läntisessä osassa olevaa Hiedanrannan aluetta, joka on aiemmin ollut pääosin metsäteollisuuden käytössä. Tätä edistääkseen Tampereen kaupunki pyrkii siirtämään Hiedanrannan alueiden omistusta vaiheittain Hiedanranta Ky:lle ja alueen kehittämis- ja suunnitteluvastuuta Hiedanrannan Kehitys Oy:lle. Tampereen kaupunki tulee olemaan Hiedanranta Ky:n ainoa vastuunalainen yhtiömies ja Hiedanrannan Kehitys Oy:n ainoa osakas. Hiedanrannan Kehitys Oy tulee olemaan Hiedanranta Ky:n äänetön yhtiömies.

Hiedanranta sijaitsee kokonaisuudessaan Tampereen kaupungin alueella rajoittuen Näsijärveen sekä toisaalla Lielahden ja Harjuntaustan kaupunginosiin, joille on sijoittunut etenkin vähittäiskaupan ja korjaamoalan yrityksiä. Hiedanrannan alue on pääosin entistä Lielahden vanhaa sellutehdasaluetta, joka sijaitsee Tampereen keskustan länsipuolella noin viiden kilometrin etäisyydellä kaupungin keskustasta. Vaikka alueella on vanhoja teollisuus- ja muita rakennuksia, sitä voidaan luonnehtia raakamaaksi. Vuosikymmenien ajan aina vuoteen 2008 saakka alue on ollut



metsäteollisuuden käytössä kantaen mukanaan toiminnan jättämiä ympäristöhaittoja ja -riskejä.

Tampereen kaupunki osti 28. maaliskuuta 2014 Metsä-Board Oyj:tä (entinen M-real Oyj ja Metsä Serla Oy) sille tarpeettomiksi käyneet kuusi tonttia, kaksi määräalaa ja kuusitoista tilaa rakennuksineen. Kaupan tarkoituksena oli raakamaan hankkiminen Hiedanrannan alueen kehittämistä varten. Kaupassa Tampereen kaupunki osti alueellisesti suurimman osan Hiedanrantaan.

Hiedanrannan aluetta on tulevaisuudessa suunniteltu kehitettävän asumis- ja teollisuuskäyttöön. Suunnitteilla oleva kokonaisuus tulisi tulevaisuudessa sisältämään myös liike- ja toimistotiloja, rakennettuja puistoja, katuja, teitä ja edellisten tukitoimintoja. Hiedanrannan alueen mahdollisuuksiin liittyy myös parhaillaan kantakaupungissa ja Tampereen itäisissä osissa rakenteilla oleva raitiotie.

Jos sen reitti tulee tulevaisuudessa kulkemaan Hiedanrantaan saakka ja mahdollisesti aina Lentävänniemen kaupunginosaan saakka, alueelta olisi mahdollista matkustaa Tampereen keskustaan vajaassa viidessätoista minuutissa. Lopullista päätöstä asiasta ei ole vielä tehty, mutta raitiotien jatkamista kantakaupungista länteen pidetään tällä hetkellä todennäköisenä.

Nykyisellään Hiedanrannan alueella on sekä hyödynnettävissä olevia että purettavia rakennuksia. Osa rakennuksista pyritään saneeraamaan uusiin käyttötarkoituksiin ja osa säilyy nykyisissä käyttötarkoituksissaan.

Alueen maaperässä ja Näsijärven pohjassa on aiemmin harjoitetun metsäteollisuuden aiheuttamia jätteitä ja useita alueita täytyy puhdistaa mm. maa-ainesten vaihdoin ennen kuin ne soveltuvat uuteen käyttötarkoitukseen. Jotta alueen suunnittelu voisi ylipäättään edetä, edellyttää se tulevaisuudessa merkittäviä maankäyttöön liittyviä kunnallisia päätöksiä ja muita toimenpiteitä, ml. alueen kaavoituksen kokonaisvaltaista uudistamista ja teollisuuskäytössä olleiden maaperien vaihtamista tarvittavilta osin sekä uuden kunnallisen infrarakentamisen toteuttamista. Hankkeen toteutumiseen liittyy useita erilaisia ja eriaikaisia riskejä.

#### Alueen kehittämiseksi suunniteltu vhtiörakenne

Hiedanrannan alueen kehittäminen on merkittävä kunnallinen hanke, joka toteutuakseen edellyttää Tampereen kaupungin ja useiden yksityisten tahojen kuten alueen yksityisten maanomistajien sekä rakennusliikkeiden yhteistyötä ja halua olla mukana alueen kehittämisessä. Hiedanranta-hankkeessa Tampereen kaupunki haluaa toimia ja näyttäytyä hankkeen muille osapuolille, etenkin yksityisille maanomistajille, kunnan perinteistä roolia helpommin lähestyttävänä ja yhdenvertaisempänä yhteistyökumppanina, joka tarvittaessa pystyy myös nopeisiin päätöksiin. Tämän tavoitteen edistämiseksi Tampereen kaupunki keskittäisi pääosan hankkeen suunnittelu- ja edistämisvastuusta Hiedanrannan Kehitys Oy:lle, josta tulisi myös Hiedanranta Ky:n äänetön yhtiömies. Hankkeen keskiössä olevaa maaomaisuuttaan Tampereen kaupunki luovuttaisi vaiheittain pääomasijoituksina Hiedanranta Ky:lle jatkokehittäväksi Ky:n omistuksessa. Ensimmäisenä Ky:lle luovutettaisiin Tampereen läntiseen sisääntulotiehen (kantatie 65) rajoittuva alue, jonka kautta suoriin sisääntuloreitti Hiedanrantaan on tarkoitus tehdä. Maa-alueiden luovuttamisesta sijoituksena Ky:lle tämän jälkeen päätettäisiin saatujen kokemusten perusteella.



Ky:n omistuksessa maa-alueiden arvot tulisivat hankkeen edetessä todennäköisesti nousemaan niihin kohdistuvien kehityspanosten myötä. Vastaavasti arvonnousut realisoituisivat Ky:n myöhemmin luovuttaessa (myynti tai vuokraus) alueista jalostettuja tontteja muun muassa rakennusliikkeille. Luonnollisesti Ky:n tekemät panostukset kasvattaisivat myös maa-alueen ja siitä muodostettavien tonttien menojäännöksiä. Ky:lle kuitenkin odotetaan muodostuvan voittoa ainakin pitkällä aikavälillä. Vastaavasti Ky:n toiminnassa syntyvä tulo jaetaan yhtymäverotuksen periaatteiden mukaisesti tulo-osuuksina yhtiömiehille. Hiedanranta Ky:n vastuunalainen yhtiömies olisi Tampereen kaupunki ja äänetön yhtiömies Hiedanrannan Kehitys Oy. Osakeyhtiön koko osakekannan omistaisi Tampereen kaupunki.

#### Varainsiirtoveroa koskeva hakemuksen osa

Samana hakemuksen perusteella on haettu myös tuloverotuksen ennakkoratkaisua. Varainsiirtoveroa koskevassa hakemuksen osassa kaupunki olettaa, että luovutus kuuluu varainsiirtoveron piiriin. Siten kaupungin hakemuksenkin mukaan olennaista on se, mikä on luovutettavan määrääjän käypä arvo. Alueen käyvästä arvosta kaupunki on hakemuksessaan esittänyt seuraavaa:

#### Hiedanrannan alueesta kokonaisuutena

Kokonaisuutena leimallista alueelle ja sen rakennuksille on alueella vuosikymmeniä harjoitettu puunjalostusteollisuus ja siihen liittyvät toiminnot. Osa olemassa olevista rakennuksista on edelleen esimerkiksi muussa teollisuus- tai toimistokäytössä. Osa rakennuksista tullaan purkamaan kokonaan tai osin ja osa saneerataan muuhun käyttöön. Uusi käyttötarkoitus voi olla esimerkiksi muu teollisuus, liikunta, taide tai muuta esiintymistä palveleva käyttö. Vanhojen teollisuusrakennusten saneeraaminen uuteen käyttötarkoitukseen olisi kallista. Alueen rakennuskanta on ollut pääosin poissa käytöstä vuodesta 2008 saakka eikä niissä ole ollut esimerkiksi lämmitystä tänä aikana. Rakennusten kunto on toisin sanoen heikentynyt oleellisesti tänä aikana. Lisäksi purku- ja saneerausvaihtoehdoissa on huomioitava riskialttiit rakennusmateriaalit kuten asbesti. Vaikka osa rakennuksista tullaan säilyttämään, edes alueella olevat säilytettävät rakennukset eivät nosta alueen arvoa verrattuna siihen kuvitteelliseen tilanteeseen, jossa alue olisi rakentamaton.

Alueen maaperässä olevat ympäristöhaitat ovat olleet tiedossa jo pitkään ja maaperää joudutaan paikka paikoin puhdistamaan maanvaihdoin. Lisäksi Näsijärven pohjaan on alueella harjoitetun metsäteollisuuden jäljiltä painunut "nollakuitua".

Kokonaisuutena alueella on tähän mennessä tehty vain vähän konkreettisia tulevaisuuteen tähtääviä toimenpiteitä, joitakin purkutoimia ja kiireellisimpiä korjaustoimia sekä kiireellisimpiä pilaantuneen maan vaihto-operaatioita lukuun ottamatta. Hiedanrannan maankäytön yleissuunnitelmaa ollaan parhaillaan laatimassa eikä asemakaavoituksessa ole edetty. Tilanne tällä hetkellä on pitkälti sama kuin vuonna 2014, jolloin Tampereen kaupunki osti alueen, vaikka alue onkin mainittu julkisuudessa tulevaisuuden mahdollisena uutena kaupunginosana, jota saattaa halkoa myös raitiotie.

#### Pinta-aloihin ja käyttötarkoitukseen perustuva arvostamistapa



Kunnan tontinluovutusten yhteydessä tulee varmistaa valtiontukisäädösten tavoitteiden toteutuminen ja estää yritysten välisen kilpailun vääristyminen. Tampereen kaupungin tontinluovutuksen lähtökohtana on, että sen seurauksena ei pääse syntymään rajoitettuja asunto-, toimitila- ja/tai palvelumarkkinoita eikä kunnan toimin aiheuteta häiriöitä yritysten väliseen vapaaseen kilpailuun. Tampereen kaupunki määrittelee tonttien käyvät luovutushinnat (myynti/vuokraus) ulkopuolisen asiantuntijan arvioon perustuvan vyöhykehinnottelun tai kohdekohtaiseen arvioon perustuvan hinnoittelun mukaisesti. Vyöhykehinnottelun Tampereen kaupungille on laatinut Newsec Valuation Oy.

Kaupunki tilaa arviolausuntoja myös kohdekohtaisesti, etenkin jos kiinteistöllä on erityisominaisuuksia tai rakennuksia. Tonttien saajat valitaan julkisten ja avointen, markkinoiden toimivuuteen, kilpailun edistämiseen ja varmistamiseen tähtäävien periaatteiden ja tontinluovutusehtojen mukaisesti. Arvon perusta on käypä markkina-arvo.

Korostamme, että tässä hakemuksessa esittämämme arvostus on perusteiltaan täysin yhdenmukainen sen hinnoittelun kanssa, jota sovelletaan kaupungista riippumattomien osapuolien kanssa.

Teollisuusmaan osalta käypä arvo hinta on 38 €/m<sup>2</sup>. Kyseisellä nelilö hinnalla ostaja ostaa teollisuuskäyttöön tarkoitettua aluetta, joka on vapaa mahdollisista maaperän puhdistus- tai maanvaihtovelvoitteista. Mikäli puhdistustoimille on tarvetta, Tampereen kaupunki vastaa niistä joko ennen luovutusta tai luovutuksen jälkeen. Puistoalueen ja rautatieliikenteen käytössä olevan alueen osalta käypä arvo on 5 €/m<sup>2</sup>.

Luovutuksen kohteena olevan alueen arvostustapa Luovutuksen kohteena oleva alue ilmenee liitteenä olevasta kartasta. Se sisältää 61.255 m<sup>2</sup> teollisuuskäyttöön kaavoitettua aluetta, 26.624 m<sup>2</sup> puistoaluetta ja 4.513 m<sup>2</sup> rautatieliikennealuetta.

Kokonaisuutena luovutettavan alueen arvo sen osien erilaiset käyttötarkoitukset huomioiden olisi siis yhteensä 2.483.375 €. Tampereen kaupunki noudattaisi kyseistä arvostamistapaa, vaikka ostaja olisi kaupungista täysin riippumaton taho. Varainsiirtoverolain 4 § 4 momentin ja 6 § 2 momentin tarkoittamassa merkityksessä eli varainsiirtoveron perusteena sijoitettaessa kiinteistö kommandiittiyhtiöön Tampereen kaupunki pitää kyseistä arvostustapaa perusteltuna ja näin syntyvää arvoa 2.483.375 € ainoana mahdollisena. Siinä kuvitteellisessa tilanteessa, että ulkopuolinen ostaja tavoittelisi ja jopa saisi ostettua Tampereen kaupungilta maata spekulatiivista arvonnousua tavoitellen, mahdollisuutta alueen positiiviseen arvonkehitykseen rajoittaisivat merkittävästi Tampereen kaupungin mahdollisuus periä omistajalta esimerkiksi maankäyttömaksuja ja kaupungin oikeus säädellä alueen rakentamista.

#### Verohallinnon lisäselvityspyyntö

Verohallinto pyysi lisäselvitystä hakemukseen. Pyynnössä tarkemmin kuvastusti Verohallinto katsoi, että käyvän arvon määrittämisessä tulee ottaa huomioon kaavoitukseen liittyviä odotusarvoja ja pyysi esittämään arvion odotusarvojen suuruudesta. Hakemuksen täydennykseksi annetussa lisäselvityksessä kaupunki katsoo, että ennakkoratkaisussa tulisi käyttää sen hakemuksessa selvittämää



arvoa. Kaupunki perustelee kantaa useilla lisäselvityksestä tarkemmin selviävillä seikoilla, joissa se muun ohessa katsoo, ettei perintö- ja lahjaverotusta koskevalla ratkaisulla KHO 1993 B 539 ole merkitystä asiassa ja että kaavoitusarvoja ei tulisi ottaa huomioon käypää arvoa määritettäessä. Lisäselvitykseen ei sisälly laskelmia mahdollisten kaavoitusarvojen suuruuksista, mutta kaupunki antaa vastauksessaan selvityksiä hankkeeseen liittyvistä epävarmuuksista ja prosessin etenemisestä. Kaupunki myös katsoo, että Verohallinnolla olisi näyttövelvollisuus muusta kuin hakemuksessa kuvatusta arvosta.

#### Ennakkoratkaisu

1. Määräalan luovutuksesta on maksettava varainsiirtoveroa.
2. Varainsiirtoveron laskuperusteena käytettäväksi käyväksi arvoksi ei katsota 2.483.375 euroa.
3. Hakemuksessa kuvatussa apportissa varainsiirtoveron peruste on käypä arvo. Sen määrittämisessä otetaan huomioon määräalaan liittyvät odotukset kaavoitusarvoista.

Näiden odotusten suuruutta ei voida määrittää ennakkoratkaisussa annetun selvityksen perusteella. Näin ollen ennakkoratkaisussa ei voida ottaa kantaa apportina luovutettavan määräalan käypään arvoon ja siten tarkasti veron perusteeseen.

#### Päätöksen diaarinumero

Ennakkoratkaisun käsittelyn aikana Verohallinnon tietokonesovellus on muuttunut. Siksi päätösasiakirjassa ei enää ole sitä diaarinumeroa (A57/4345/2019), jolla hakemus alkujaan kirjattiin ja joka lisäselvityspyynnössä mainittiin.

#### Perustelut

##### **Sovelletut oikeusohjeet**

Varainsiirtoverolain (VSVL) 4 §:n 4 momentin mukaan:

*Veroa on suoritettava kiinteistön luovutuksesta avoimeen yhtiöön, kommandiittiyhtiöön, osakeyhtiöön tai muuhun yhteisöön osaketta tai osuutta vastaan taikka muuna pääoman sijoituksena sekä saannosta, joka perustuu yhteisön purkautumiseen, yhtiömiehen yksityisottoon tai muuhun varojen jakoon.*

VSVL 6 §:n 2 momentin mukaan:

*Edellä 4 §:n 4 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa vero lasketaan luovutetun omaisuuden käyvästä arvosta luovutushetkellä.*

VSVL 39 §:n ensimmäisen ja kolmannen momentin mukaan:

*Verohallinto voi kirjallisesta hakemuksesta antaa ennakkoratkaisun velvollisuudesta suorittaa veroa sekä veron määrästä.*

*Hakemuksessa on ilmoitettava yksilöitynä kysymys, josta ennakkoratkaisua haetaan, ja esitettävä asian ratkaisemiseksi tarvittava selvitys.*

##### **Tosiseikat**

Tampereen kaupunki (jatkossa kaupunki) aikoo luovuttaa määräalan Hiedanranta



Ky:lle (jatkossa KY tai kommandiittiyhtiö), jonka ainoa vastuunalainen yhtiömies kaupunki on. Kommandiittiyhtiön ainoa äänetön yhtiömies on Tampereen kaupungin omistama osakeyhtiö.

Annetussa lisäselvityksessään kaupunki on selvästi tuonut esiin käsityksensä, jonka mukaan varainsiirtoveron perusteena käytettäväksi käyväksi arvoksi tulisi katsoa 2.483.375 euroa. Tämä arvo perustuu hakemuksen mukaan alueen nykyiseen käyttötarkoitukseen (ja maan luonteeseen ns. raakamaana) eikä siinä ole otettu huomioon hakemuksessa kuvattujen ja suunnittelun alla olevien alueen käyttöä muuttavien järjestelyiden vaikutusta määräälan arvoon.

### **Asian arviointi ja johtopäätökset**

#### Ennakkoratkaisun antamisen edellytysten arviointi

Hakemuksen ensimmäinen kysymys koskee sitä, syntyykö hakemuksessa kuvatun luovutuksen osalta varainsiirtoveron suorittamisvelvollisuus. Tähän kysymykseen vastaaminen on ongelmaton. Muilta osin kysymys on siitä, mikä on luovutettavan kiinteistön käypä arvo ja miten se selvitetään.

Ennakkoratkaisun antaminen eroaa normaalista verotuksen toimittamisesta. Kyseessä on erillinen maksullinen hakemusasia, jossa ennakkoratkaisu voidaan antaa ainoastaan siltä osin kuin ennakkoratkaisun antamisen edellytykset täyttyvät. Ennakkoratkaisua ei siis automaattisesti anneta kaikkiin hakemuksissa esitettäviin kysymyksiin.

Ennakkoratkaisumenettelyssä peruslähdekohta on se, että ennakkoratkaisu annetaan hakemuksessa kuvattujen tietojen pohjalta. Ennakkoratkaisumenettelyyn ei kuulu se, että Verohallinto tekee laajasti selvityksiä näyttöä ja hakemuksen tosiseikkoja koskevista asioista, kuten arvostamisratkaisuun liittyvistä ehdoista ja olosuhteista. Jos omaisuuden arvostamista koskevasta asiasta halutaan sitova ennakkoratkaisu, tulee arvostamisen perusteet kuvata hakemuksessa ja lisäselvityksessä niin tarkasti, että arvostusratkaisu voidaan näiden tietojen perusteella tehdä ilman Verohallinnon omia selvityksiä.

Toteutuneiden luovutusten verovalvonnassa myös Verohallinto saattaa hankkia selvitystä esimerkiksi arvostusratkaisuun vaikuttavista asioista ja muista luovutuksen olosuhteista. Tällöin kysymys on kuitenkin jo tapahtuneen luovutuksen ja syntyneen verovelkasuhteen veroseuraamusten määrittämisestä niin kutsutun ratkaisupakon alaisessa tilanteessa. Ennakkoratkaisussa kyse on ainoastaan mahdollisesti hakemuksen perusteella annettavasta ratkaisusta fiktiivisissä oikeustoimissa eikä ennakkoratkaisun antamisen edellytysten arvioinnissa ole merkitystä sillä, miten omaisuuden arvon määrittäminen mahdollisesti etenisi, jos kyse olisi esimerkiksi luovutuksen jälkeen tapahtuvan VSVL 29 §:n mukaisen lausunnon laadinnasta.

Ennakkoratkaisumenettelystä on annettu myös erillinen ohje (Ennakkoratkaisuhakemuksen tekeminen ja siihen annettava päätös, A208/200/2017), joka kuvaa muun ohessa ennakkoratkaisun antamisen edellytyksiä (luku 9) ja vaadittavia selvityksiä (luku 5.3).

Hakemusasiassa on nyt kyse sellaisen määräälan arvostamisesta, jolle ollaan rakentamassa uusi kaupunginosa. Kaupunki on esittänyt hakemuksessaan



perusteita sille, miksi määräalan arvona tulisi käyttää 2.483.375 euroa ja että alueen kaavoitukseen liittyviä muutoksia ei tulisi ottaa huomioon arvostamisessa. Lisäselvityspyynnössä Verohallinto katsoi, että odotusarvot kaavoituksessa vaikuttavat veron perusteena käytettävään käypään arvoon ja pyysi selvittämään näiden odotusarvojen suuruutta lisäselvityspyynnössä tarkemmin yksilöidyllä tavalla. Tällaista selvitystä hakemukseen ei toimitettu.

Edelliset seikat huomioiden Verohallinto voi antaa arvostamista koskevan ennakkoratkaisun vain siltä osin, voidaan hakemuksessa kuvattua euromäärää 2.483.375 euroa pitää määräalan käypänä arvona ja tuleeko kaavoitusodotusarvoja ylipäänsä ottaa huomioon määräalan arvostamisessa. Sikäli kuin kaavoitukseen liittyviä odotusarvoja tulee ottaa huomioon, ei hakemuksessa annetun tiedon pohjalta voida määrittää näitä arvoja eikä ennakkoratkaisua antaa. Näin menetellen kaupungille voidaan antaa valituskelpoinen ennakkoratkaisu siitä, asetetaanko kaupungin esittämä kaavoituksen odotusarvoja sisältämätön arvo verotuksen perusteeksi, vaikka odotusarvon suuruuden määrittäminen ei hakemuksen tiedoin ole mahdollista.

#### Luovutuksen luonne varainsiirtoverotettavana pääomasijoituksena

Hakemuksessa kuvattu määräalan luovutus kommandiitti-yhtiöön on laissa tarkoitettu pääomasijoitus, josta suoritetaan käyvän arvon mukainen varainsiirtovero. Apportista tulee siten suorittaa varainsiirtoveroa, kuten kaupunki jo hakemuksessaan olettaa. Siksi asiassa olennaista on se, mikä on varainsiirtoveron perusteena käytettävä käypä arvo ja miltä osin tämä arvo voidaan määrittää hakemuksessa kuvatuin tiedoin.

#### Kaavoitukseen liittyvien odotusarvojen vaikutus omaisuuden arvostamiseen verotuksessa

Ennakkoratkaisuasiassa on keskeisiltä osin kysymys siitä, otetaanko kaavoitukseen liittyviä odotusarvoja huomioon määräalan käyvän arvon määrittämisessä. Käyvän arvon määrittämistä kuvataan perintö- ja lahjaverotuksen arvostamisohjeessa (VH/5096/00.01.00/2019), jota käytetään laajasti käyvän arvon määrittämisessä myös varainsiirtoverotuksessa. Ohjeen luvussa 3.2 käsiteltäessä rakennusmaan arvostamista kerrotaan huomioon otettaviksi tekijöiksi alueen koko ja rakennusoikeus, alueen keskustaetäisyys ja liikenneyhteydet, alueen kaavoitusvaihe, alueen pinnan muodostus, alueen käyttötarkoitus, alueen kunnallistekniikka ja kunnan maapolitiikka. Ohjeen luvussa 4.9.3 myös todetaan, että ranta-alueiden arvostamisessa voidaan ottaa huomioon myös odotusarvoja rakennusoikeuksista, vaikka kaavaa ei olisikaan. Tältä osin viitataan myös päätökseen KHO 1993 B 539, joka koski omaisuuden arvostamista perintö- ja lahjaverotuksessa. Lisäselvityksessään kaupunki on kyseenalaistanut tämän päätöksen merkitystä varainsiirtoverotuksen arvostamista ohjaavana päätöksenä muun ohessa siksi, että se koskee toista veromuotoa ja on vanha.

Omaisuuden käyvällä arvolla on merkitystä erilaisten luovutusten verotuksessa useissa veromuodoissa. Lähtökohta on, että kullakin esineellä on olemassa yksi käypä arvo, jonka määrittäminen ei ole riippuvainen siitä, minkä verolajin yhteydessä sitä käytetään. On kestävä ajatus, että saman luovutettavan esineen tietyn hetken käypä arvo määritettäisiin eri verolajeissa eri suuruisiksi. Luovutuksissa on kuitenkin ominaispiirteitä, joita otetaan arvostusratkaisussa huomioon. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, etteikö verotuksessa arvostamisessa



yleisesti pyritä johdonmukaisiin arvostusperiaatteisiin tai että yhdessä veromuodossa annetut arvostamista koskevat KHO:n ratkaisut olisivat merkityksettömiä toisissa veromuodoissa. Usein saman luovutuksen arvostamisratkaisu myös vaikuttaa samassa luovutuksessa moneen veromuotoon ja verovelvolliseen, mikä juuri korostaa yhtenäistä käyvän arvon määrittämistä. KHO:n ratkaisun antamisesta kulunut aika ei myöskään poista ratkaisulta sen verotusta ohjaavaa vaikutusta. Siten lisäselvityspyynnössä viitattu päätös KHO 1993 B 539 voidaan edelleenkin ottaa huomioon verotusta ohjaavana ratkaisuna. Käyvän arvon määrittäminen onkin lähtökohtaisesti samanlaista eri veromuodoissa ja erityispiirteisiin liittyvät poikkeukset yleensä koskevat juuri kulloisenkin saannon erityispiirteitä, ei sitä, minkä veromuodon mukaista verotusta varten esimerkiksi kiinteistön käyvän arvon määrittäminen on tarpeen.

Hakemuksessa ja lisäselvityksessä viitatuksi kaavoitukseen sinänsä aina liittyy riskejä sen suhteen, toteutuvatko kaavoituksen odotusarvot kokonaisuudessaan, osittain vai eivätkö ne toteudu miltei osin. Odotusarvon suuruuteen tai realisoitumiseen liittyvä epävarmuus ei kuitenkaan tarkoita sitä, että kaavoitukseen liittyviä odotusarvoja ei oteta lainkaan huomioon verotuksessa.

Kaavoitusprosessille on ominaista, että maankäytön muuttumisen sisältö ja toteutuminen muuttuvat vaiheittain yhä todennäköisemmäksi ja selviävät laadultaan yhä tarkemmin, kun kaavoitusprosessi etenee. Mitä varmempaa kaavoituksen toteutuminen on ja mitä enemmän suunniteltu maankäytön muuttuminen nostaa maan arvoa, sitä korkeampana voidaan pitää luovutettavan kiinteän omaisuuden käypää arvoa.

Tämä maan arvon vaiheittainen kasvu otetaan huomioon myös verotuksessa. Käyvän arvon ei katsota muuttuvan kaavan lainvoimaiseksi tullessa entisestä arvosta uuteen korkeampaan arvoon, vaan kaavoitukseen liittyvät odotusarvot voidaan ottaa huomioon jo ennen kaavan lainvoimaisuutta.

Edellä kuvatuksi odotusarvot otetaan huomioon myös perintö- ja lahjaverotuksessa, jossa veron peruste on myös käypä arvo. Perintöverotuksessa kyse on yleensä siitä, että maanomistaja kuolee kesken kaavoitusprosessin ja odotusarvon realisoitumiseen liittyy yleensä lisäselvityksessä kuvattuja kaavoitukseen liittyviä epävarmuuksia ja niiden lisäksi ajoittain myös kunnan tarkoituksenmukaisuusharkintaan liittyviä tekijöitä. Samalla verotus realisoituu osapuolista riippumattomasta syystä (vainajan kuolema) tavalla, jota on vaikeaa sopeuttaa tarkoituksenmukaisesti ja harkitusti kaavoitusprosessin etenemiseen. Kun perintö- ja lahjaverotuksessa tapahtuvassa arvonmäärittämisessä otetaan huomioon kaavoitukseen liittyviä odotusarvoja, ei ole perusteita jättää kaavoitukseen liittyviä odotusarvoja huomiotta muissa veromuodoissa.

Muissa veromuodoissa ero perintö- ja lahjaverotukseen usein kuitenkin muodostuu siitä, että kaavoituksen toteutumiseen varaudutaan asettamalla sopimukseen ehtoja, kuten kaupan purku tai hinnan alentaminen, jos kaavoitus ei toteudu luovutushetkellä suunnitellulla tavalla. Näin luovutuksen osapuolet voivat varautua kaavoitusprosessin epävarmuuksiin. Tällaiset ehdot ovat tyypillisiä silloin, kun luovutuksen osapuolet ovat toisistaan riippumattomia. Jos taas esimerkiksi yksityishenkilö luovuttaa omistamiaan maa-alueita, joissa kaavoitus on kesken, omalle osakeyhtiölleen, tarkoituksenaan myydä yhtiön kautta näitä maa-alueita, apportin käypää arvoa määritettäessä otetaan huomioon kaavoitukseen liittyviä odotusarvoja aivan kuten perintö- ja lahjaverotuksessa.





Hakemuksen kohteena olevassa tilanteessa luovutus tehdään kaupungin täysin omistamalle yhtiölle, jolloin kaavoituksen toteutumiseen liittyvä riskien hallinta ei ole täysin samanlaista kuin toisistaan riippumattomien osapuolten välisissä luovutuksissa. Luovuttaja ja luovutuksensaajayhtiön omistaja on sama kaupunki, joka käyttää kaavamonoaliaan alueellaan ja joka päätöksillään määrittää kaavan. Näissä oloissa odotusarvojen toteutumatta jääminen on selvästi epätodennäköisempää kuin sellaisissa luovutuksissa, joissa yksityiset tahot luovuttavat maa-alueita, joiden osalta kunnan kaavoitusprosessi on kesken.

Kyseessä on siis arvostustilanteena poikkeuksellinen luovutus yhtäältä siksi, että luovutettavana oleva alue (varsinkin huomioiden hakemuksessa viitatu suunnitellut lisäluovutukset) on poikkeuksellisen laaja, sekä toisaalta siksi, että luovutuksen osapuolina ovat kaupunki ja sen omistama yhtiö. Asiallisesti kyse on siten kaupunkikonsernin sisäisestä omistusrjestelystä koskien maa-alueita, joiden osalta sama kaupunki käyttää kaavoitusvaltaa. Vastaavaa arvostustilannetta ei voi muodostua yksityisten välisissä luovutuksissa. Kun kuitenkin yksityisten välisissäkin luovutuksissa huomioidaan odotukset tulevasta kaavoitusarvoista, ei ole mitään syytä arvioida kaupungin järjestelyitä tätä kevyemmin. Myös tällaisessa kaupungin sisäisessä järjestelyssä varainsiirtoverotuksessa käytettävän käyvän arvon määrittämisessä tulee huomioida kaavoitukseen liittyvät odotusarvot.

Lisäselvityksessä myös esitetään, että pääomansijoituksen sijaan olisi voitu tehdä kauppa Ky:n kanssa, jolloin tämä kauppahinta osoittaisi käyvän arvon. Jos omistaja luovuttaa omistamaansa yhtiön kiinteää omaisuutta sen käyvän arvon alittavaan hintaan, alihinta voidaan rinnastaa pääomasijoitukseen myös tulo- ja varainsiirtoverotuksessa. Tällaiset tilanteet ovat verrattain tavallisia käyvän arvon määrittämisilanteita esimerkiksi omistajan luovuttaessa varojaan osakeyhtiöön, jonka hän omistaa. Verotus- ja oikeuskäytäntöä tältä osin kuvaavat esimerkiksi ratkaisut KHO 2009:66, 2019:50 sekä Verohallinnon ohje Varainsiirtovero kiinteistön luovutuksessa VH/3783/00.01.00/2019, kohta 7.8. Siten myös kauppa käytettäessä kysymys kiinteistön käyvästä arvosta olisi ollut täysin samanlainen.

Edellä kuvatuin perustein Verohallinto katsoo, ettei varainsiirtoveron perusteena voida pitää hakemuksessa esitettyä määrääalan nykyiseen kaavoitukseen perustuvaa arvoa 2.483.375 euroa, vaan määrääalaan kohdistuvat kaavoitukseen liittyvät odotusarvot sekä luovutuksensaajalle kaavoituksesta aiheutuvat kustannukset ja velvoitteet on otettava huomioon. Ennakkoratkaisua ei voida antaa suoritettavan veron tarkasta määrästä, koska hakemuksessa ja lisäselvityksessä ei ole selvitetty määrääalaan liittyviä kaavoitusodotuksia.

#### **Ennakkoratkaisun sitovuus**

Verohallinto noudattaa lainvoiman saanutta ennakkoratkaisua, jos hakija sitä vaatii.

Tämä ennakkoratkaisu on voimassa 6 kuukautta sen jälkeen, kun ennakkoratkaisu on saanut lainvoiman. Ennakkoratkaisu on lainvoimainen, kun 30 päivän valitusaika on päättynyt.

#### **Muutoksenhaku**

Tähän päätökseen saa hakea muutosta. Muutoksenhakuohje on liitteenä.

#### **Maksu**

Ennakkoratkaisu 425,00 euroa (lasku lähetetään erikseen)  
(Valtiovarainministeriön asetus Verohallinnon suoritteiden maksullisuudesta 2 §)



Jos mielestänne tämän päätöksen maksu on virheellinen, voitte vaatia Verohallinnolta oikaisua maksuun. Oikaisua on vaadittava kuuden kuukauden kuluessa maksun määräämisestä.  
(Laki eräiden ennakkoratkaisujen maksuperusteista 8 §)

Kalle Isotalo  
veroasiantuntija  
puh. 029 513 6965 (puhelun hinta pvm./mpm.)

**Sovelletut oikeusohjeet**

Varainsiirtoverolaki 4, 6 ja 39 §

Liitteet Muutoksenhakuohje (valitusosoitus)

Tiedoksi Veronsaajien oikeudenvälöntayksikkö



## Valitusosoitus

Voitte hakea muutosta tähän päätökseen hallinto-oikeudelta (Helsingin hallinto-oikeus).

Muutosta saavat hakea asianosainen ja Veronsaajien oikeudenvälontayksikkö.

### Milloin muutoksenhakuaja päättyy

Valituksen on oltava perillä viimeistään 17.02.2020. Veronsaajien oikeudenvälontayksikön tekemän valituksen on oltava perillä 10.02.2020.

Lisätietoja muutoksenhaun määräajoista on tämän ohjeen kohdassa "Miten valituksen määräaika lasketaan".

### Mitä asioita valituksessa on oltava

Tehkää valitus kirjallisesti ja ilmoittakaa siinä seuraavat asiat:

- Mihin päätökseen haette muutosta?
- Mitä päätöksen kohtia valitus koskee ja mitä muutoksia vaaditte?
- Millä perusteilla vaaditte muutoksia?
- Jos olette valtuuttaneet asiamiehen tekemään valituksen puolestanne, ilmoittakaa myös hänen tietonsa.

Valitus on aina allekirjoitettava.

### Mitä liitteitä valitukseen tarvitaan

Liittäkää valitukseen:

- Päätös, johon haette muutosta (tai kopio päätöksestä).
- Asiakirjat, joihin valituksessa vetoatte. Asiakirjoja ei tarvitse liittää, jos ne on jo aiemmin toimitettu Verohallinnolle.
- Valtakirja, jos olette valtuuttaneet asiamiehen tekemään valituksen puolestanne.

### Mihin valitus on toimitettava

Toimittakaa valitus hallinto-oikeuteen (Helsingin hallinto-oikeus). Valituksen on oltava perillä muutoksenhakuajan viimeisenä päivänä ennen toimipisteen aukioloajan päättymistä.

Helsingin hallinto-oikeus  
Radanrakentajantie 5  
00520 Helsinki  
puh. 029 56 42000  
faksi 029 56 42079  
sähköposti [helsinki.hao@oikeus.fi](mailto:helsinki.hao@oikeus.fi)

Valituksen voi tehdä myös hallinto- ja erityistuomioistuinten asiointipalvelussa osoitteessa <https://asiointi2.oikeus.fi/hallintotuomioistuimet>

### Miten valituksen määräaika lasketaan

Valituksen on oltava perillä viimeistään 30. päivänä siitä, kun olette saaneet päätöksen tiedoksi. Ajan laskeminen alkaa tiedoksisaantipäivää seuraavasta päivästä. Tiedoksisaantipäiväksi katsotaan 7. päivä päätöksen postituspäivän jälkeen. Postituspäivän näette päätöksestä. Jos olette antaneet suostumuksenne siihen, että tiedoksiannot lähetetään teille sähköisesti, tiedoksisaantipäiväksi katsotaan kolmas lähetyspäivän jälkeinen päivä.



Jos olette eri mieltä tiedoksisaantipäivästä, liittäkää valitukseen todistus tai muu luotettava selvitys siitä, minä päivänä olette saaneet päätöksen.

Jos valituksen määräajan viimeinen päivä on pyhäpäivä tai lauantai, valituksen voi tehdä vielä seuraavana arkipäivänä.

Jos muutosta hakee Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö, määräaika alkaa päätöksen tekemisestä.

**Hallinto-oikeuden päätöksestä perittävä oikeudenkäyntimaksu**

Valituksesta hallinto-oikeuteen voi joutua maksamaan oikeudenkäyntimaksun. Verotusta koskevissa asioissa oikeudenkäyntimaksu on 260 euroa. Maksua ei peritä, jos hallinto-oikeus muuttaa muussa kuin ennakkoratkaisuasiassa valituksenalaista päätöstä muutoksenhakijan eduksi.

