

VARAINSIIRTOVEROLAIN PERUSTEET

Kalle Määttä | Timo Torkkel

KAUPPAKAMARI

©2022 Helsingin Kamari Oy ja tekijät

ISBN 978-952-246-803-1

ISBN 978-952-246-805-5 (Ammattikirjasto)

ISBN 978-952-246-804-8 (e-kirja)

Kannen suunnittelu: Lumimarja Terttu Rönkkö

Taiton suunnittelu: Maria Mitrunen

Sivunvalmistus: Keski-Suomen Sivu Oy

Paino: Hansaprint Oy 2022

ESIPUHE

Varainsiirtoverolaki on ollut voimassa jotakuinkin neljännesvuosisadan. Lakia on muutettu muutamia kertoja olennaisestikin sen voimassa ollessa. Varainsiirtoverolaki on tuottanut julkaistua oikeuskäytäntöä verraten paljon. Samalla lukuisissa Verohallinnon ohjeissa kosketellaan varainsiirtoverotusta sivuavia ongelmakohtia. Edellä mainitusta huolimatta varainsiirtoverotus ei ole ollut aktiivisen vero-oikeudellisen tutkimuksen kohteena.

Käsillä olevan teoksen tarkoituksena on osaltaan paikata tätä tutkimusvajetta. Varainsiirtovero-ongelmia lähestytään lainopillisesta näkökulmasta eli tulkintaongelmien ratkaisua painottaen. Vaikka teos on yleisesitys, siinä on tähdätty kattavaan, pragmaattiseen ja ajantasaiseen varainsiirtoverolain läpikäyntiin.

Teos on hyödyllinen kaikille verojuristeille ja verojuridiikkaan vihkittyneille kauppatieteilijöille. Myös arvopaperimarkkinoilla ja kiinteistökaupassa toimivat henkilöt voivat osaltaan hyötyä teoksesta. Lisäksi teos voi palvella oppikirjana yliopistoissa, niin oikeustieteessä kuin kauppatieteissä.

Kiitämme Kauppakamaria siitä, että se on ottanut käsillä olevan teoksen kustannettavakseen. Tuottaja Leena Viitala on tehnyt erinomaista työtä koko teoksen loppuvaiheen ajan: suuret kiitokset, Leena. Lisäksi

haluamme kiittää erityisesti Vaasan yliopiston vero-oikeuden professoria Juha Lindgreniä. Ilman häntä tämä teos ei olisi tässä. Ja päätteeksi haluamme kiittää toisiamme sujuvasta yhteistyöstä.

Puerto de la Cruzissa ja Helsingissä
Helmikuussa 2022

Kalle Määttä

Timo Torkkel

SISÄLLYS

ESIPUHE	3
LYHENNELUETTELO	11
1 JOHDANTO	13
1.1 KYSYMYKSENASETTELUSTA JA RAJAUKSESTA	13
1.2 VARAINSIIRTOVEROLAIN SÄÄTÄMISESTÄ	15
1.3 VARAINSIIRTOVERO VEROTULOJEN LÄHTEENÄ	18
1.4 VARAINSIIRTOVEROLAIN TULKINNASTA	20
1.4.1 Oikeuslähdeopillisista sitoumuksista	20
1.4.2 Verohallinnon ohjeet: muodollisesti sallittu, mutta tosiasiallisesti merkittävämpi oikeuslähde	29
1.4.3 Tulkintaperiaatteista	34
1.4.4 Leimaverotuksesta varainsiirtoverotukseen: keskeisimmät muutokset	39

1.5	VARAINSIIRTOVEROLAIN YLEISISTÄ OPEISTA	44
1.5.1	Yksityisoikeuspainotteisuus	45
1.5.2	Vero-objekti: kiinteistöt, eräät vuokra- ja käyttöoikeudet sekä arvopaperit	49
1.5.3	Abstraktin verovelvollisuuden syntyminen: omistajanvaihdossaanto	50
1.5.4	Verotusmenettely: itseverotus	51
1.5.5	Veron kiertäminen	52
1.5.6	Fiskaalinen tarkoitus	55
1.6	VARAINSIIRTOVEROLAIN YLEISET SÄÄNNÖKSET	56
2	KIINTEISTÖN LUOVUTUS	61
2.1	VERON KOHDE JA VEROVELVOLLINEN	61
2.2	KIINTEISTÖ	75
2.2.1	Maakaari varainsiirtoverotuksen lähtökohtana	75
2.2.2	Vuokra- tai käyttöoikeudet	78
2.2.3	Kiinteistön käyttöä pysyvästi palveleva rakennus tai rakennelma	81
2.2.4	Yhden ja saman vastaanottajan vaatimus	87
2.2.5	Yhtiön perustamisoikeuden luovutus	89
2.3	VEROKANTA JA VERON LASKENTAPERUSTE	92
2.3.1	Yleisiä näkökohtia kauppahinnasta tai muun vastikkeen arvosta	92
2.3.2	Lainat ja verot: osa vastiketta vai ei?	97
2.3.3	Kunnallistekniset työt	101
2.3.4	Veron suorittamisajankohta	103
2.4	VIIVÄSTYSKOROTUS	104
2.5	VASTUU AIEMMISTA LUOVUTUKSISTA SUORITETTAVASTA VEROSTA	107

3	ARVOPAPERIN LUOVUTUS	113
3.1	VERON KOHDE JA VEROVELVOLLISUUS	113
3.2	SÄÄNNELLYLLÄ MARKKINALLA JA MONENKESKISESSÄ KAUPANKÄYNTIJÄRJESTELMÄSSÄ KAUPANKÄYNNIN KOHTEENA OLEVAN ARVOPAPERIN LUOVUTUS	119
3.3	LUOVUTUS ULKOMAALAISELLE	129
3.4	ARVOPAPERIN MÄÄRITELMÄ	132
3.5	ULKOMAINEN ARVOPAPERI	139
3.6	REKISTERÖIMÄTTÖMÄN YHTEISÖN LIIKKEESEEN LASKEMA ARVOPAPERI	142
3.7	VEROKANTA JA VERON LASKENTAPERUSTE	145
3.7.1	Yleinen verokanta ja veron peruste	145
3.7.2	Asunto- ja kiinteistöyhtiöitä koskeva erityinen verokanta	156
3.7.3	Asunto- ja kiinteistöyhtiöitä koskevat erityiset veron perusteet	164
	3.7.3.1 <i>Oikeus tai velvollisuus</i>	164
	3.7.3.2 <i>Rakentamisaika</i>	173
	3.7.3.3 <i>Erityishuomioita</i>	183
3.8	ARVOPAPERIKAUPPIAAN VELVOLLISUUS SUORITTA A VEROA	185
3.9	VASTUU VEROSTA	187
3.10	EKSKURSIO: SUKUPOLVENVAIHDOS	188
4	VEROVAPAUDET JA YRITYSJÄRJESTELYT	193
4.1	ENSIASUNTOJEN VEROVAPAAUS	194
4.1.1	Lainsäädännölliset lähtökohdat	194
4.1.2	Ensiasunnot oikeuskäytännön haasteena	197

4.2	MUUT VARAINSIIRTOVAPAUDET	212
4.2.1	Julkisyhteisöjen hankinnat	212
4.2.2	Eräät luvanvaraiset luovutukset	213
4.2.3	Eräät kiinteistön vaihdot	213
4.2.4	Maatalouselinkeinolainsäädännön mukaiset luovutukset	216
4.2.5	Kunnan lunastusoikeuteen perustuva verovapaus	218
4.3	YRITYSJÄRJESTELYT	219
4.3.1	Verolliset yritysjärjestelyt	219
	4.3.1.1 <i>Lähtökohdat</i>	219
	4.3.1.2 <i>Varojen sijoittaminen yhteisöön</i>	221
	4.3.1.3 <i>Varojen palauttaminen yhteisöstä</i>	227
4.3.2	Verovapaat yritysjärjestelyt	230
	4.3.2.1 <i>Verovapaiden yritysjärjestelyiden perusteiden muovautuminen</i>	230
	4.3.2.2 <i>Yleis-seuraantopohjaiset yritysjärjestelyt</i>	235
	4.3.2.2.1 <i>Sulautuminen</i>	235
	4.3.2.2.2 <i>Jakautuminen</i>	237
	4.3.2.3 <i>Yksityisoikeudelliseen jatkuvuusperiaatteeseen pohjautuvat yritysjärjestelyt</i>	241
	4.3.2.4 <i>Erityistilanteita: Säästöpankkien, osuuspankkien, kuntien ja kuntayhtymien uudelleenjärjestelyt</i>	244
	4.3.2.5 <i>Huojennusperusteiset verovapaat yritysjärjestelyt</i>	245
	4.3.2.5.1 <i>Verosta vapaaksi säädetty yritysjärjestelyt</i>	245
	4.3.2.5.2 <i>Hakemusperusteisesti verovapaat yritysjärjestelyt</i>	249
	4.3.2.6 <i>Erityiskysymyksiä</i>	264
	4.3.2.6.1 <i>Varainsiirtoverolain soveltamisalan ulkopuolelle jääviä yritysjärjestelytilanteita</i>	264
	4.3.2.6.2 <i>Eurooppayhtiön perustamisesta</i>	266
	4.3.2.6.3 <i>Toiminnan jatkamisen edellytyksestä</i>	268

5	VERON MAKSAMINEN JA VIRANOMAISELLE ANNETTAVAT SELVITYKSET	277
5.1	VERON MAKSAMINEN	277
5.2	OMA-ALOITTEISESTI MAKSETTAVASTA VERONLISÄYKSESTÄ VIIVÄSTYSKORKOON	278
5.3	KIINTEISTÖN LUOVUTUKSESTA ESITETTÄVÄ SELVITYS	279
5.4	VEROILMOITUS	282
5.5	VERON PERIMISEEN VELVOLLISEN TILITYS- JA ILMOITTAMISVELVOLLISUUS	285
5.6	VEROILMOITUKSESSA OLEVAN VIRHEEN KORJAAMINEN	285
6	VALVONTA, VERON MÄÄRÄÄMINEN JA PÄÄTÖKSEN OIKAISU	287
6.1	VALVONTA JA VEROVUOSI	287
6.2	MAKSUUNPANO	289
6.2.1	Veron määrääminen ja oikaisu verosta vastuussa olevan vahingoksi ja hyväksi	289
6.2.2	Veron määräämisen ja oikaisun määräaika, sen jatkaminen sekä pidennetty veron määräämisen ja oikaisun määräaika	293
6.2.3	Rikosperusteinen veron määrääminen ja oikaisu	297
6.3	VERON MÄÄRÄÄMINEN ARVIOIMALLA	298
6.4	VERONKOROTUS	299
6.5	MYÖHÄSTYMISMAKSU	305

6.6	VARAINSIIRTOVERON KIERTÄMINEN	307
6.7	PÄÄTÖS VERONSAAJIEN OIKEUDENVALVONTAYKSIKÖN PYYNNÖSTÄ	325
7	ENNAKKORATKAISU, VERON PALAUTTAMINEN JA MUUTOKSENHAKU	327
7.1	ENNAKKORATKAISU	327
7.1.1	Pääsääntö	327
7.1.2	Erityistapauksia	329
7.2	VARAINSIIRTOVERON PALAUTTAMINEN	330
7.2.1	Lähtökohdat	330
7.2.2	Aiheettomasti tai liikaa suoritettun veron palauttaminen	331
7.2.3	Veron palauttaminen lahjaveron määräämisen johdosta	340
7.2.4	Kiinteistön tai arvopaperin luovutus liiketoimintasiirrossa	341
7.2.5	Määräaikainen verovapaus eräissä koulutuksen rakennejärjestelyissä	341
7.3	MUUTOKSENHAKU	343
	LÄHTEET	345
	OIKEUSTAPAUSHAKEMISTO	355
	ASIAHAKEMISTO	361