

Laatija: Seppo Heiniö
Veroasiantuntija

17.12.2013

Lausunto Hirvensalon koulun ja Kaupunkiteatterin omistusjärjestelyn verokohtelusta

Turun kaupungin kaupunkilakimies Laura Klami on pyytänyt meiltä lausuntoa siitä, onko Turun kaupungin virkamiesten laatimassa muistiossa "Hirvensalon koulun ja Kaupunginteatterin omistusjärjestely" esitettyjen toimenpiteiden veroseuraamukset oikeita. Erityisesti meiltä on pyydetty lausuntoa muistiossa esitetystä vaihtoehdosta 3 sekä seikoista, jotka tulee nyt ottaa huomioon, mikäli tulevaisuudessa perustettaisiin holding-yhtiö, johon muistiossa tarkoitetut kiinteistöosakeyhtiöt siirrettäisiin. Lausuntonamme toteamme seuraavaa:

1. Yhteenveto

Vaihtoehtojen 1–3 veroseuraamuksien osalta on erityisesti huomioitava, että:

- **kiinteistön (teatterirakennuksen) tai kiinteistöosakkeiden luovutuksesta kaupungin perustamaan osakeyhtiöön ja edelleen kolmannelle taholle on luovutuksensaajan suoritettava 4 %:n tai 2 %:n suuruinen varainsiirtovero. Luovutuksiin ei tule sovellettavaksi varainsiirtoverolain mukainen määräaikainen verovapaus kuntien rakennejärjestelyistä, ellei kiinteistö tule sosiaali- tai terveydenhuollon käyttöön, tai ellei se tule ammatillisen opetuksen tai muun vastaavan opetuksen käyttöön ja luovuttaja on kaupunki tai sen osakeyhtiö. Luovutukset eivät ole verosta vapaita liiketoimintasiirtona, ellei siirto ole toiminnallinen kokonaisuus.**
- **omaisuuden luovutustappioita voidaan vähentää vastaavan tulolähteen voittoja vastaan vain rajoitetusti eli vain vastaavan omaisuuden voittoja vastaan.**
- **järjestelyjen yhteydessä on selvitettävä mahdollisuudet vähentää suoritettujen arvonnisäverot**

Vaihtoehto 2 veroseuraamuksien osalta on erityisesti huomioitava, että:

- **holdingyhtiön malli on tuloverotuksen näkökulmasta verotuksellisesti tarkoituksenmukainen, koska kiinteistöosakeyhtiöiden tulos voidaan määrittää käytännössä ei- voitolliseksi ja holding-yhtiö voisi vähentää kaupungille suorittamansa lainan korot, mutta kaupunki ei olisi verovelvollinen saamasta korkotulosta.**

Vaihtoehto 3 veroseuraamuksien osalta on erityisesti huomioitava, että:

- **kiinteistöosakeyhtiömalli on tuloverotuksen näkökulmasta verotuksellisesti tarkoituksenmukainen, koska kiinteistöosakeyhtiöiden tulos voidaan määrittää käytännössä ei- voitolliseksi ja kaupungin saamat korkotulot, vuokratulot ja osakkeiden luovutusvoitot eivät ole sen veronalaista tuloa. Holding-yhtiötä perustettaessa kiinteistöosakkeiden kauppahinnasta tai muusta vastikkeesta on suoritettava 2 %:n suuruinen varainsiirtovero edellä kuvatulla tavalla.**

2. Eri vaihtoehtojen tarkastelu

2.1. Vaihtoehto 1: Osakeyhtiö omistaa kiinteistöjä

Varainsiirtoverotus

Varainsiirtoverolain (VSVL) 4 § 4 momentin mukaan perustettavan osakeyhtiön on suoritettava varainsiirtovero sille siirrettyjen kiinteistöjen tai rakennusten (tässä teatterirakennus) arvon perusteella. VSVL 6 §:n nojalla 4 %:n suuruinen vero lasketaan osakeyhtiölle luovutetun omaisuuden käyvästä arvosta luovutushetkellä. Osakeyhtiön luovuttaessa edelleen kiinteistön tai rakennuksen luovutushinnasta tai muusta vastikkeesta on luovutuksensaajan suoritettava vero (VSVL 4 § 1 mom). Hirvensalon koulun osalta varainsiirtoverokustannuksia aiheutuisi vasta siirrettäessä rakennus eteenpäin uudelle omistajalle.

Varainsiirtoverolain 43 b §:ssä säädetään määräaikaisesta verovapaudesta kuntien rakennejärjestelyistä. Verovapaus koskee (verattuna 2007–2012 aikana toteutettuihin rakennejärjestelyihin) vain laissa tarkoitettussa käytössä (esimerkiksi kulttuuritoimen käyttö) olleen kiinteistön tai kiinteistöosakkeiden luovutusta kunnan omistamalle osakeyhtiölle sosiaali- ja terveydenhuollon käyttöön. Näin ollen teatterirakennuksen luovutus voi olla verosta vapaa sikäli kuin se tulee sosiaali- tai terveydenhuollon käyttöön.

Koulurakennuksen luovutus voi olla verosta vapaa VSVL 43 c §:n perusteella, jos se tulee ammatillisen opetuksen tai muun vastaavan opetuksen käyttöön.

Varainsiirtoverolain 43 b § koskee 2013 - 2016 aikana tapahtuvia luovutuksia.

Tuloverotus

Toimintansa aikana perustettava osakeyhtiö maksaa tuloverolain (TVL) 124 § 2 momentin mukaista yhteisöveroa. Yhteisöveroprosentti on verovuodesta 2014 alkaen 20 %. Osakeyhtiötä verotetaan tuloverolain mukaan. Tästä seuraa, että kiinteistön tai rakennuksen luovutuksesta syntynyt tappio voidaan vähentää vain omaisuuden luovutusvoitoista verovuoden ja sitä seuraavan viiden vuoden aikana. Vaikka kiinteistöt tai rakennukset on merkitty osakeyhtiön taseeseen niiden kirjanpitoarvoon, tuloverotuksessa näiden arvoksi ja hankintamenoksi kirjataan omaisuuden käypä arvo. Tämä tarkoittaa, että kiinteistön tai rakennuksen luovutuksesta syntyy verotuksessa luovutusvoittoa vain, jos luovutushinta ylittää kiinteistön tai rakennuksen hankintamenon (so. osakeyhtiö joutuu esimerkiksi käytännössä suorittamaan tuloveroa teatterirakennuksen myynnistä, jos myyntihinta on korkeampi kuin osakeyhtiön luovutetun teatterirakennuksen käyvän arvon ja rakennuksen peruskorjauksesta aiheutuneiden menojen yhteismäärä).

Arvonlisäverotus

Perustettava osakeyhtiö voi hakeutua kiinteistön vuokrauksesta arvonlisäverovelvolliseksi sikäli kuin kiinteistöä tai sen osaa käytetään arvonlisäverolaissa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan toimintaan (liiketoiminta tai kunnan palautukseen oikeuttava toiminta). Osakeyhtiöllä on lain asettamissa rajoissa mahdollisuus vähentää suorittamansa arvonlisäverot ja saada mahdollisesti palautusta verosta. Tämä koskee myös rakentamisesta aiheutunutta veroa, joskin näiden osalta on huomioitava mahdollinen veronpalauttamisvelvollisuus rakennusta edelleen luovutettaessa.

Vaihtoehto 1 osalta esitettyjä veroseuraamuksia voitaisiin täsmentää edellä kuvatun mukaisiksi. Siten selvyyden vuoksi olisi todettava, että:

- kiinteistön (teatterirakennuksen) luovutuksesta kaupungin perustamaan osakeyhtiöön on luovutuksensaajan (osakeyhtiön) suoritettava 4 %:n suuruinen varainsiirtovero. Kiinteistöä edellä luovutettaessa varainsiirtoveron sen luovutuksen perusteella maksaa uusi omistaja, ei ko. osakeyhtiö. Varainsiirtoverolain 43 b §:n perusteella verosta ei voi saada vapautusta. Kyseessä ei ole liioin lain 43 §:n tarkoittama luovutus.
- koska kiinteistöosakeyhtiötä verotetaan TVL:n mukaan, luovutustappioita voidaan vähentää vastaavan tulolähteen voittoja vastaan vain rajoitetusti eli vain vastaavan omaisuuden voittoja vastaan.
- järjestelyn yhteydessä on selvitettävä mahdollisuudet vähentää suoritettavat arvonlisäverot.

2.2. Vaihtoehto 2: Holding-yhtiö omistaa keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkeita

Varainsiirtoverotus

Varainsiirtoverolain (VSVL) 4 § 4 momentin mukaan perustettavan holding-yhtiön on suoritettava varainsiirtovero sille siirrettyjen kiinteistöjen tai rakennusten (tässä teatterirakennus) arvon perusteella. VsvL 6 §:n nojalla 4 %:n suuruinen vero lasketaan osakeyhtiölle luovutetun omaisuuden käyvästä arvosta luovutushetkellä. Osakeyhtiön luovuttaessa edelleen kiinteistön tai rakennuksen luovutushinnasta tai muusta vastikkeesta on luovutuksen saajan (tässä kiinteistöyhtiön) suoritettava vero (VSVL 4 § 1mom). Hirvensalon koulun osalta ei ensi vaiheessa aiheudu mitään varainsiirtoverokustannuksia.

Varainsiirtoverolain 43 b §:ssä säädetään määräaikaisesta verovapaudesta kuntien rakennejärjestelyistä. Verovapaus koskee (verrattuna 2007 - 2012 aikana toteutettuihin rakennejärjestelyihin) vain laissa tarkoitettussa käytössä (esimerkiksi kulttuuritoimen käyttö) olleen kiinteistön tai kiinteistöosakkeiden luovutusta kunnan omistamalle osakeyhtiölle sosiaali- ja terveydenhuollon käyttöön. Näin ollen teatterirakennuksen luovutus voi olla verosta vapaa sikäli kuin se tulee sosiaali- tai terveydenhuollon käyttöön. Holding-yhtiön luovuttaessa kiinteistöyhtiön osakkeita määräaikainen verovapaus VSVL 43 b tai c §:ien perusteella ei voi tulla kyseeseen.

VsvL 43 §:n mukaan jos elinkeinotulon verottamista annetun lain (EVL) 52 d §:ssä tarkoitetuissa tapauksissa siirtyvään toimintaan kuuluva kiinteistö on luovutettu toimintaan jatkamaan perustetulle yhteisölle, vero saadaan takaisin hakemuksesta tai veroa ei tarvitse suorittaa lainkaan. Nimenomaisen KHO:n antaman ratkaisun nojalla sama käytäntö tulee kyseeseen, vaikka kyse on tuloverolain (TVL) mukaan verotettavista yhteisöistä. Varainsiirtoverosta vapautumisen edellytys on kuitenkin myös TVL:n mukaisessa liiketoimintasiirrossa, että kiinteistö tai rakennus liittyy siirtyvään toimintaan. Kun käsityksemme mukaan tässä vaihtoehdossa ei siirry itse toimintaa lainkaan, ei verosta vapautuminen tule kyseeseen. Jos myös itse toimintaa lisäksi siirtyy (käsittäen henkilökunnan, tarpeiston irtaimiston, johdon yms.) voi siirto olla varainsiirtoverosta vapaa.

Holdingyhtiön siirtäessä kaupunkiteatterirakennuksen toiseen omistamaansa kiinteistöyhtiöön tulisi vastaanottavan osakeyhtiön suorittaa varainsiirtovero, jos pelkästään rakennus, ei toiminta, olisi siirron kohteena.

Tuloverotus

Tässä rakennelmassa on verotusmenettelylain 31 §:n johdosta osapuolten välillä tapahtuvissa transaktioissa noudatettava käypiä arvoja. Tämä tarkoittaa muun muassa, että holdingyhtiön tulisi veloittaa kiinteistöosakeyhtiölle mahdollisesti antamastaan lainasta markkinaehtoista korkoa. Kiinteistöosakeyhtiöiden tulokset voidaan määrittää ei-voitolliseksi rahoitus- ja hoitovastikkeiden määrää säättämällä vastaamaan kiinteistöosakeyhtiön menoja. Holding-yhtiö voi vähentää suorittamansa lainan korot.

Arvonlisäverotus

Perustettava holding-yhtiö voi hakeutua osakkeiden perusteella hallinnoitavien tilojen vuokrauksesta ja maksettavien vastikkeiden osalta arvonlisäverovelvolliseksi sikäli kuin kiinteistöä tai sen osaa käytetään arvonlisäverolaissa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan toimintaan (liiketoiminta tai kunnan palautukseen oikeuttava toiminta). Tämä edellyttää, että myös teatterikiinteistöosakeyhtiö on hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi. Holding-yhtiöllä ja kiinteistöosakeyhtiöllä on lain asettamissa rajoissa mahdollisuus vähentää suorittamansa arvonlisäverot ja saada mahdollisesti palautusta verosta. Tämä koskee myös rakentamisesta aiheutunutta veroa, joskin näiden osalta on huomioitava mahdollinen veronpalauttamisvelvollisuus rakennusta edelleen luovutettaessa.

Vaihtoehto 2 osalta esitetyjä veroseuraamuksia voitaisiin täsmentää edellä kuvatun mukaisiksi. Siten selvyuden vuoksi olisi esimerkiksi todettava, että:

- kiinteistön (teatterirakennuksen) luovutuksesta kaupungin perustamaan osakeyhtiöön on luovutuksensaajan (osakeyhtiön) suoritettava 4 %:n suuruinen varainsiirtovero. Kiinteistöä edellä luovutettaessa varainsiirtoveron sen luovutuksen perusteella maksaa uusi omistaja, eli tässä tapauksessa keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö. Suoritettavasta verosta ei ole mahdollisuus vapautua varainsiirtoverolain 43 §:n ja vain 43 b §:n perusteella jos kiinteistö tulee sosiaali- ja tai terveydenhuollon käyttöön. Kiinteistöosakeyhtiöiden osakkeita luovutettaessa luovutuksen saajan tulee suorittaa 2 %:n suuruinen vero velattomasta kauppahinnasta tai muusta vastikkeesta.
- holdingyhtiön malli on tuloverotuksen näkökulmasta verotuksellisesti tarkoituksenmukainen, koska kiinteistöosakeyhtiöiden tulos voidaan määrittää käytännössä ei-voitolliseksi ja holding-yhtiö voisi vähentää kaupungille suorittamansa lainan korot, mutta kaupunki ei olisi verovelvollinen saamasta korkotulosta.
- järjestelyn yhteydessä on selvitettävä mahdollisuudet vähentää suoritettavat arvonlisäverot

2.3 Vaihtoehto 3: Turun kaupunki omistaa keskinäisen kiinteistöyhtiön osakkeita

Varainsiirtoverotus

Varainsiirtoverolain (VSVL) 4 § 4 momentin mukaan perustettavan osakeyhtiön on suoritettava varainsiirtovero sille siirrettyjen kiinteistöjen tai rakennusten arvon perusteella. VSVL 6 §:n nojalla 4 %:n suuruinen vero lasketaan osakeyhtiölle luovutetun omaisuuden käyvästä arvosta luovutushetkellä. Osakeyhtiön luovuttaessa kiinteistön tai rakennuksen luovutushinnasta tai muusta

vastikkeesta on luovutuksen saajan suoritettava vero (VSVL 4 § 1 mom). Hirvensalon koulun osalta ei ensi vaiheessa aiheudu mitään varainsiirtoverokustannuksia, jos koulun rakentaminen tehdään kiinteistöosakeyhtiön taseeseen.

Varainsiirtoverolain 43 b §:ssä säädetään määräaikaisesta verovapaudesta kuntien rakennejärjestelyistä. Verovapaus koskee (verrattuna 2007 - 2012 aikana toteutettuihin rakennejärjestelyihin) vain laissa tarkoitettussa käytössä (esimerkiksi kulttuuritoimen käyttö) olleen kiinteistön tai kiinteistöosakkeiden luovutusta kunnan omistamalle osakeyhtiölle sosiaali- ja terveydenhuollon käyttöön. Näin ollen teatterirakennuksen luovutus voi olla verosta vapaa sikäli kuin se tulee sosiaali- tai terveydenhuollon käyttöön.

Kaupungin luovuttaessa teatterirakennuksen omistaman yhtiön osakkeet perustamalleen holding-yhtiölle, luovutuksen saaja voi vapautua verosta, jos kiinteistöosakeyhtiön osakkeiden perusteella hallittu tila on ollut 43 b § 1 momentin käytössä ja ottaen huomioon saman pykälän 3 momentti tila tulee sosiaali- tai terveydenhoidon käyttöön.

Kaupungin luovuttaessa koulurakennuksen omistaman yhtiön osakkeet perustamalleen holding-yhtiölle, luovutuksen saaja voi vapautua verosta, jos kiinteistöosakeyhtiön osakkeiden perusteella hallittu tila on ollut 43 b § 1 momentin käytössä ja tila tulee saman lain 43 c §:n tarkoittamaan käyttöön (ammattillinen tai vastaava koulutustarkoitus).

VSVL 43 §:n mukaan jos elinkeinotulon verottamista annetun lain (EVL) 52 d §:ssä tarkoitetuissa tapauksissa siirtyvään toimintaan kuuluva kiinteistö on luovutettu toimintaan jatkamaan perustetulle yhteisölle, vero saadaan takaisin hakemuksesta tai veroa ei tarvitse suorittaa lainkaan. Nimenomaisen KHO:n antaman ratkaisun nojalla sama käytäntö tulee kyseeseen, vaikka kyse on tuloverolain (TVL) mukaan verotettavista yhteisöistä. Varainsiirtoverosta vapautumisen edellytys on kuitenkin myös TVL:n mukaisessa liiketoimintasiirrossa, että kiinteistö tai rakennus liittyy siirtyvään toimintaan. Kun käsityksemme mukaan tässä vaihtoehdossa ei siirry itse toimintaa lainkaan, ei verosta vapautuminen tule kyseeseen. Jos myös itse toimintaa lisäksi siirryy (käsittäen henkilökunnan, tarpeiston, irtaimiston, johdon yms.) voi siirto olla varainsiirtoverosta vapaa.

Verotehokkuutta arvioitaessa erityisesti varainsiirtoveron osalta luovuttajan näkökulmasta katsoen ei ole merkitystä sillä, maksaako luovutuksen saaja 2 tai 4 %:n suuruisen veron. Veron suuruudella on kuitenkin merkitystä, jos luovutuksen saaja on samaan taloudelliseen konserniin kuuluva yhteisö.

Tuloverotus

Tuloverotuksen osalta malli on verotehokas, koska kaupunki ei ole verovelvollinen vuokratulosta samalla, kun kiinteistöosakeyhtiöt eivät näytä juuri positiivista tulosta. Kaupunki ei ole liioin verovelvollinen kiinteistöosakkeiden myynnistä saadusta tulosta.

Kaupunki voi myöhemmin siirtää kiinteistöosakeomistuksensa perustettavalle holding-yhtiölle. Holding-yhtiölle tulisi myös siirretyksi ko. kiinteistöihin tai rakennuksiin kohdistuvat vuokrasopimukset, josta seuraa, että vastaisuudessa holdingyhtiö olisi vuokratulon saajana.

Tässä rakennelmassa on verotusmenettelylain 31 §:n johdosta osapuolten välillä tapahtuvissa transaktioissa noudatettava käypiä arvoja. Tämä tarkoittaa muun muassa, että holdingyhtiön tulisi veloittaa kiinteistöosakeyhtiölle mahdollisesti antamastaan lainasta markkinaehtoista korkoa.

Arvonlisäverotus

Kiinteistöosakeyhtiö voi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi, jolloin yhtäältä sen perimät vastikkeet sisältävät arvonlisäveron ja toisaalta se voi vähentää suorittamansa arvonlisäverot. Tämän edellyttää tiloja käytetään arvonlisäverolain tarkoittamassa liiketoiminnassa tai tilat tulevat kaupungin veron palautusta oikeuttavaa toimintaa varten.

Kaupungin siirtäessä omistamansa osakkeet holding-yhtiölle arvonlisäveromenettely vastaa vaihtoehdon 2 kuvattua menettelyä.

Vaihtoehto 3 osalta esitettyjä veroseuraamuksia voitaisiin täsmentää edellä kuvatun mukaisiksi. Siten selvyuden vuoksi olisi esimerkiksi todettava, että:

- kiinteistön (teatterirakennuksen) luovutuksesta kaupungin perustamaan kiinteistöosakeyhtiöön luovutuksensaajan (osakeyhtiön) on suoritettava 4 %:n suuruinen varainsiirtovero. Verosta voidaan vapautua vain VSVL43 b §:n perusteella. Vapautusta ei voi saada VSVL 43 §:n perusteella, jos samalla ei siirretä koko toimintaa. Kiinteistöosakkeita edellä luovutettaessa verosta vapautuminen voi tulla kyseeseen vain lain 43 b ja c §:ien edellytysten täytyessä.
- kiinteistöosakeyhtiömalli on tuloverotuksen näkökulmasta verotuksellisesti tarkoituksenmukainen, koska kiinteistöosakeyhtiöiden tulos voidaan määrittää käytännössä ei-voitolliseksi ja kaupungin saamat korkotulot, vuokratulot ja osakkeiden luovutusvoitot eivät ole sen veronalaista tuloa.
- järjestelyn yhteydessä on selvitettävä mahdollisuudet vähentää suoritettua arvonlisäveroa.