

6.10.2011

TIEDOKSI SIIRTOLAPUUTARHAYHDISTYKSILLE

Korkein hallinto-oikeus (KHO) antoi 4.10.2010 ratkaisun KHO 2010:57, jossa on kyse siirtolapuutarhapalstan ostamisesta ja siitä, mikä osa kauppahinnasta katsotaan varainsiirtoveron perusteeksi. Tapauksessa riidatonta oli se, että vuokraoikeus oli siirtokelvoton. Aiemmassa oikeus- ja verotuskäytännössä on katsottu, ettei siirtokelvottomalla vuokraoikeudella ole itsenäistä taloudellista arvoa muutoin kuin tilanteissa, joissa vuokra ei vastaa käypää vuokratasoa.

KHO toteaa ratkaisunsa perusteluissa muun ohella, että siirtolapuutarhapalstojen luovutushintaan vaikuttavat näitä palstoja koskevat erityispiirteet ja että tilanteessa, jossa kauppahinta selvästi ylittää sen, mitä voidaan pitää rakennuksen arvona, on perusteltua katsoa, että vain osa kauppahinnasta kohdistuu rakennuksen osalle. KHO:n mukaan siirtolapuutarhojen toiminnan luonteen vuoksi palstoista peritty vuokra ei myöskään yleensä ole niin korkea, etteikö palstan vuokraoikeuden luovutuksesta kannattaisi maksaa kauppahintaa. Tässä tapauksessa KHO piti siten ilmeisenä, että vuokraoikeudella on ollut rakennuksista ja koti-irtaimistosta erillinen luovutushinta ja että kauppahinnasta merkittävän osan on katsottava kohdistuvan vuokraoikeuteen ja siihen liittyen siirtolapuutarhapalstan kasvillisuuteen. Siksi koko muusta kuin irtaimistosta maksettua kauppahintaa ei voitu lukea varainsiirtoveron perusteeseen.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun johdosta sekä verotuksen yhdenmukaisuuden ja oikeellisuuden vuoksi Verohallinto pyysi Helsingin kaupungilta vuokranantajana lausuntoa siirtolapuutarhayhdistysten kanssa solmittujen vuokrasopimusten vuokrien käyvästä arvosta sekä vuokrien määräytymiseen vaikuttavista perusteista.

Helsingin kaupungin rakennusvirasto totesi Verohallinnolle antamassaan lausunnossa, että siirtolapuutarha-alueet on vuokrattu siirtolapuutarha-alueille perustetuille yhdistyksille 1.1.1997 - 31.12.2026 väliseksi ajaksi. Euromääräisestä vuokratasosta Helsinki totesi, että nykyistä vuosivuokraa 1,27 euroa neliömetriltä on pidettävä edelleen käypänä vuokrana. Mainittu euromääräinen vuokra on vahvistettu Helsingin kaupunginvaltuustossa 23.10.1996 ja se on sidottu viralliseen elinkustannusindeksiin. Lisäksi vuokran määräytymiseen vaikuttaa puutarhapalstan pinta-ala.

Helsingin kaupungin mukaan sopimosopuolilla on oikeus ehdottaa maanvuokran tarkistamista 15 vuoden välein, joten seuraava vuokrantarkistus on mahdollinen vuonna 2012. Lausunnossa on todettu, että vuokrausperusteet ovat siirtolapuutarha-alueen ja palstojen sijainnista riippumatta samat kaikille. Lausunnossa on myös erikseen mainittu, ettei siirtolapuutarhapalstojen myyntihintojen kehitystä huomioida palstojen vuokratasoa määritettäessä. Kaupungin mukaan vuokranmääräytymisen osalta ei ole olemassa muitakaan alentavia seikkoja, mistä syystä vuokra ei olisi käypä.

Helsingin kaupungin antaman lausunnon jälkeen Verohallinto pyysi siirtolapuutarhayhdistyksiltä lausuntoa Helsingin kaupungin kanssa solmittujen vuokrasopimusten käyvistä arvoista. Helsingin kaupungin siirtolapuutarhayhdistysten yhteisesti antaman lausunnon mukaan kaupungin perimä vuokra on käypä. Lausunnossa on kuitenkin esitetty, että vuokraoikeudella on selvästi erillistä arvoa siitä huolimatta, että vuokra on käypä.

Varainsiirtoverolain 4 §:n 1 momentin mukaan kiinteistön omistusoikeuden luovutuksesta on luovutuksensaajan suoritettava veroa. Varainsiirtoverolain 6 §:n 1 momentin mukaan kiinteistön luovutuksessa vero on neljä prosenttia kauppahinnasta tai muun vastikkeen arvosta. Varainsiirtoverolain 5 §:n 1 momentin mukaan mitä tässä laissa säädetään kiinteistöstä koskee myös: 2) vuokra- tai käyttöoikeutta, jonka haltija on maakaaren (540/1995) 14 luvun 2 §:n mukaan velvollinen hakemaan oikeutensa kirjaamista; sekä 3) kiinteistön käyttöä pysyvästi palvelevaa rakennusta tai rakennelmaa.

Siirtolapuutarhamökin luovutuksessa on kyse varainsiirtoverolain 5 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettusta kiinteistön käyttöä pysyvästi palvelevan rakennuksen luovuttamisesta.


Tontin vuokran ollessa käypä, ei vuokraoikeudella ole erillistä arvoa sen vuoksi, että tontin käyttöarvo tulee vuokran muodossa korvatuksi vuokranantajalle. Siirtolapuutarha-alue, jolla siirtolapuutarhapalsta sijaitsee, on alueen vuokranantajan Helsingin kaupungin omaisuutta. Alueella olevat siirtolapuutarhamökit ovat sen sijaan palstojen vuokraoikeuksien haltijoiden omaisuutta. Vuokrauksen kohde on siten vain alueen maapohja ja vuokralla siten katetaan vain maapohjan käyttöarvoa. Näin ollen alueella olevien palstojen vuokraoikeuksien haltijoiden omistamien siirtolapuutarhamökkien arvo ei voi olla tekijä, jolla voisi olla vaikutusta alueen vuokratason määräytymiseen saati arvioitaessa sitä, mikä on käypä vuokra kunkin palstan osalta.

Siirtolapuutarha-aluetta koskevat vuokrasopimukset on tehty riippumattomien osapuolten välillä. Lisäksi molemmat osapuolet ovat lausunnoissaan todenneet, että vuokra on käypä.

Kun luovutus tapahtuu kaupalla, veron laskentaperuste on varainsiirtoverolain 6 §:n 1 momentin mukaisesti kauppahinta riippumatta siitä, ylittääkö kauppahinta mahdollisesti rakennuksen käyvän arvon. Varainsiirtoveron laskentaperuste ei tällöinkään ole rakennuksen käypä arvo vaan edellä mainitun säännöksen mukaan kauppahinta.

Edellä esitetyn perusteella Verohallinto katsoo, että vuokraoikeudella ja siihen liittyen siirtolapuutarhapalstan kasvillisuudella ei ole rakennuksesta itsenäistä erillistä taloudellista arvoa. Näin ollen ratkaisu KHO 2010:57 ei aiheuta muutoksia vakiintuneeseen verotuskäytäntöön niiden siirtolapuutarhapalstojen osalta, joissa siirtolapuutarha-alueen vuokranantajana on Helsingin kaupunki.

Yhteistyöterveisin,


Leena Saksinen
johtava veroasiantuntija

Puhelin: 020 612 2679