



Antopäivä  
29.11.2018

Finlex  
Diaarinumero  
00768/18/8108

**ASIA** Ennakkoratkaisua tuloveroasiassa koskeva valitus

**Ennakkoratkaisun hakija**

[REDACTED]

**Valittaja** Ennakkoratkaisun hakija

**Päätös, johon on haettu muutosta**

**Viranomainen** Verohallinto / Uudenmaan verotoimisto

**Päivämäärä** 14.3.2018 Dnro A254/3880/2018

Ennakkoratkaisuhakemus

Hakijan hakemuksessa on kysytty, että katsotaanko verovelvollisen toteuttama virtuaalivaluutan luovutus tuloverolain 45 §:n 1 momentin mukaiseksi omaisuuden luovutukseksi, johon sovelletaan tuloverolain 46 §:n 1 momentin mukaisia luovutusvoiton laskemista koskevia säännöksiä, kun verovelvollinen on hakemuksessa kuvatulla tavalla myynyt Bitcoin-virtuaalivaluutusta (BTC), Ethereum-virtuaalivaluutusta (ETH), OmiseGO-virtuaalivaluutusta (OMG), Metal-virtuaalivaluutusta (MTL), Chainlink-virtuaalivaluutusta

(LINK) ja districtOx-virtuaalivaluuttaa (DNT) saaden vastasuorituksena rahaa?

Ennakkoratkaisu

Kun hakija on myynyt Bitcoin-virtuaalivaluuttaa (BTC), Ethereum-virtuaalivaluuttaa (ETH), OmiseGO-virtuaalivaluuttaa (OMG), Metal-virtuaalivaluuttaa (MTL), Chainlink-virtuaalivaluuttaa (LINK) ja districtOx-virtuaalivaluuttaa (DNT) saaden vastasuorituksena rahaa, virtuaalivaluuttojen luovutuksia ei katsota tuloverolain 45 §:n 1 momentin mukaiseksi omaisuuden luovutuksiksi eikä virtuaalivaluuttojen luovutuksiin näin ollen sovelleta tuloverolain 46 §:n 1 momentin mukaisia luovutusvoiton laskemista koskevia säännöksiä.

Päätöksen perusteluina on muun ohella lausuttu seuraavaa:

Keskusverolautakunta antoi 13.10.2017 ratkaisun KVL 2017/54, jonka mukaan Ether-virtuaalivaluutan vaihdannassa ei ollut kyse tuloverolain 45 §:n 1 momentissa tarkoitetun omaisuuden luovutuksesta.

Verohallinnon Virtuaalivaluuttojen tuloverotusta koskevassa ohjeessa (28.8.2013, diaarinumero A83/200/2013) todetaan, että virtuaalivaluutan kauppatilanteissa ei sovelleta virtuaalivaluutan sopimusluonteen vuoksi tuloverolain omaisuuden luovutusvoittojen verottamista koskevia säännöksiä. Virtuaalivaluutan muuntaminen oikeaksi valuutaksi realisoi virtuaalivaluutan arvonmuutoksen verotuksen. Positiivista arvonnousua voidaan pitää varallisuuden kerryttämänä tulona, jolloin arvonnousu verotetaan muuna pääomatulona.

Hakemuksen liitteenä on verotuksen oikaisulautakunnan päätös, joka poikkeaa Verohallinnon ohjeesta eli noudatettavasta verotuskäytännöstä.

Verohallinto ei muuta verotuskäytäntöä yksittäisen oikaisulautakunnan päätöksen johdosta, vaan verotus toimitetaan keskusverolautakunnan ratkaisun ja Verohallinnon ohjeen mukaisesti.

Lainvoiman saanutta ennakkoratkaisua on, jos hakija niin vaatii, noudatettava verovuosilta 2017 ja 2018 toimitettavissa tuloverotuksissa.

## **VAATIMUKSET HALLINTO-OIKEUDESSA**

Verohallinnon ennakkoratkaisu on kumottava ja uutena ennakkoratkaisuna on lausuttava, että verovelvollisen toteuttamat virtuaalivaluutan luovutukset katsotaan tuloverolain 45 §:n 1 momentin mukaiseksi omaisuuden luovutukseksi, johon sovelletaan tuloverolain 46 §:n 1 momentin mukaisia luovutusvoiton laskemista koskevia säännöksiä, kun verovelvollinen on, ennakkoratkaisupyynnössä kuvatulla tavalla, käynyt kauppaa seuraavilla virtuaalivaluutoilla: Bitcoin (BTC), Ethereum (ETH), OmiseGO (OMG), Metal (MTL), ChainLink (LINK) ja district0x (DNT), saaden vastasuorituksena rahaa.

Virtuaalivaluutta on ei-fyysinen vaihdannan väline, jonka arvo määräytyy kysynnän ja tarjonnan perusteella vaihdannan tapahtuessa pääasiassa internetissä olevien markkinapaikkojen välityksellä. Virtuaalivaluutan arvo syntyy siis samaan tapaan kuin esimerkiksi osakkeen arvo, eli sen määrittää kysyntä ja tarjonta.

Virtuaalivaluuttoja säilytetään virtuaalilompakossa toisin sanoen esimerkiksi omalle tietokoneelle tai muulle laitteelle asennetussa ohjelmassa. Lompakon tunnisteena on osoite, johon lompakon omistajalle tulevat suoritukset osoitetaan. Käytännössä virtuaalivaluutan luovutus tapahtuu siten, että luovuttaja siirtää virtuaalivaluutan luovutuksensaajan lompakkoon (osoitteeseen) vahvistamalla siirron omassa lompakossaan olevaan siirrettävään virtuaalivaluuttaan liittyvällä niin sanotulla yksityisavaimella eli eräänlaisella salasanalla. Luovutukseen ei siis tarvita kolmatta osapuolta, kuten pankkia, vaan kyse on puhtaasti luovutuksen osapuolten välisestä toimesta. Luovutuksen osapuolet eivät tunnista toisiaan, vaan luovutus toteutetaan edellä mainittujen osoitteiden avulla; osoitteita puolestaan on mahdollista luoda useita, mikä käytännössä mahdollistaa luovutuksen osapuolten anonymiteetin, vaikka luovutus tapahtuisi ilman kolmannen tahon ylläpitämää markkinapaikkaa tai välittäjää.

Virallisen oikeudellisen aseman puuttuessa millään taholla ei ole lähtökohteisesti velvollisuutta hyväksyä virtuaalivaluutassa tehtävää maksua tai talletusta ja virtuaalivaluutan arvo perustuu käytännössä siihen oletamaan, että virtuaalivaluutan arvo säilyy ja se on jatkossakin vaihdettavissa viralliseen valuuttaan tai hyödykkeisiin, toisin sanoen virtuaalivaluutan oletettuun vaihdantakelpoisuuteen. Vaihdantakelpoisuuden ja arvonmuodostumisen osalta virtuaalivaluuttaa voidaan verrata esimerkiksi sijoituskultaan, joka sekään ei ole virallinen valuutta, mutta jonka arvo määräytyy markkinoilla ja jota on historiallisesti käytetty ja voidaan edelleen käyttää vaihdannan välineenä.

Valuutalla ei ole yhtä tiettyä liikkeellelaskijaa, vaan se luodaan tietyn algoritmin avulla suoraan verkossa. Virtuaalisessa bitcoin-valuuttajärjestelmässä käyttäjät, joilla on niin sanottu bitcoin-osoite, voivat anonymisti omistaa ja luovuttaa bitcoin-määriä verkossa.

Ennakkoratkaisupyynnön kohteena olevat virtuaalivaluutat ovat siviilioikeudelliselta luonteeltaan toistensa kaltaisia. Siviilioikeudessa virtuaalivaluutta voidaan luokitella varallisuusarvoisena etuutena irtaimeksi omaisuudeksi. Varallisuusarvoiset etuudet ovat fyysisen esineen käsitteen ulkopuolelle jäävä jo roomalaisen oikeuden tuntema aineettomien esineiden luokka, joita on varallisuus oikeudessa perinteisesti hahmotettu oikeuksien tasolla. Virtuaalivaluutta vaihtaa omistajaa myyjän ja ostajan välisellä sopimuksella, jonka jälkeen sopijapuolille ei jää toisiaan kohtaan velvoitteita tai toiseen osapuoleen kohdistuvaa erityistä oikeutta.

Virtuaalivaluutta antaa sen omistavalle henkilölle vastaavan oikeusaseman kuin muukin omaisuuden omistus. Virtuaalivaluuttaa omistavalla henkilöllä on vastaavia oikeuksia suhteessa sivullisiin kuin muunkin omaisuuden omistajalla. Omistajalla on muun muassa luovutus- ja luottokompetenssi.

Omistusoikeuden kaikki komponentit täyttyvät virtuaalivaluutan omistuksessa. Kyse ei ole siten sopimusjärjestelystä vaan omistamisesta. Siviilioikeudellisessa kontekstissa virtuaalivaluutta voidaan siis tulkita omaisuudeksi ja sen siirto luovutukseksi, jossa myyjä siirtää kohteeseen kuuluvat oikeutensa ostajalle, minkä jälkeen osapuolilla ei ole keskenään kaupasta johtuvia tulevaisuudessa täytettäviä velvoitteita. Myyjän oikeudet aineettomaan esineeseen lakkaavat siten välittömästi kaupan jälkeen.

Tuloverolaissa tai sitä koskevassa hallituksen esityksessä ei ole erikseen määritelty, mitä omaisuuden luovutuksella tarkoitetaan. Oikeuskirjallisuudessa on ajateltu, että myyntivoittoverotuksen kohteena voi olla kaikenlainen kiinteä ja irtain omaisuus sekä irtaimen omaisuuden joukossa myös aineeton omaisuus.

Luovutusvoittojen verotuksesta on runsaasti erilaista oikeuskäytäntöä ja sen pohjalta on pääteltävissä, että luovutusvoittoverotus ei ole rajoittunut ainoastaan esineiden omistusoikeuden luovutuksiin. Itseasiassa luovutuksen kohteen ei tarvitse olla esineoikeudellisesti luokiteltu esine, eikä luovutettavan oikeuden tarvitse olla omistusoikeus. Esimerkiksi henkilöyhtiön yhtiöosuuden luovutusvoittoverotukseen sovelletaan luovutusvoittoverotuksen säännöksiä ja periaatteita, vaikka tästä ei ole nimenomaisesti säädetty tuloverolaissa, eikä henkilöyhtiön osuus ole esine, kyse ei voi siksi myöskään olla tiukasti määriteltynä omistusoikeudesta.

Oikeuskirjallisuudessa on oikeuskäytäntöön (KHO 2004:55) viitaten pidetty niin ikään selvänä, että vastikkeellisesti tai perintönä saadun aineettoman teollis- tai tekijänoikeuden luovutukseen sovelletaan luovutusvoittoa koskevia sääntöjä, vaikkei tästäkään ole erikseen laissa mainintaa, eikä kyse ole varsinaisesti omistusoikeudesta vaan aineettomasta oikeudesta.

Oikeuskirjallisuudessa asunnon hallintaoikeuden luovutuksesta saatua korvausta on pidetty luovutusvoittoverotuksen piiriin kuuluvana tulona tapauksen KHO 1.10.2007 T 2474 perusteella. Lisäksi oikeuskäytännössä (KHO 2003:43) kiinteistön pysyvän käyttöoikeuden luovuttamisesta saatu korvaus on katsottu luovutusvoittoverotuksen piiriin kuuluvaksi.

Luovutuksella tarkoitetaan ensisijaisesti tilannetta, jossa omaisuuden omistaja luovuttaa omistusoikeuden omaisuuteen vastikkeellisesti toiselle. Tässä asiayhteydessä on merkityksellistä ainoastaan se, onko kysymys tuloverolain tarkoittamalla tavalla omaisuuden luovutuksesta. Jos näin on, soveltuu luovutusvoittoverotusta koskeva säännöstö kokonaisuudessaan. Näin ollen soveltuu myös hankintameno-olettamaa koskeva säännös.

Sähköisenä rahana voidaan pitää monissa eri muodoissa maksuvälineitä. Näitä voivat olla muun muassa luottokortit, älykortit ja esimerkiksi verkkomaksujärjestelmät, kuten PayPal. Vaikka ei ole olemassa yleisesti hyväksytyä sähköisen rahan määritelmää, ovat kaikki käytössä olevat määritelmät yhteydessä liikkeellelaskijan käsitteeseen ja siten perinteiseen valuuttajärjestelmään. Virtuaalivaluutan tapauksessa tämä linkki katkeaa. Virtuaalivaluutta ei ole perinteisen valuutan tapaan arvon säilyttäjä, eikä voi toimia tilivaluuttana. Virtuaalivaluuttaa ei voi myöskään luokitella maksuvälineeksi,

koska maksuvälineenä sillä ei hajautetussa järjestelmässä ole ketään takaa-  
massa sen arvoa. Virtuaalivaluutta ei ole myöskään maksuväline sen joh-  
dosta, että sillä ei ole yhteyttä valuuttajärjestelmään.

Virtuaalivaluutat eivät ole keskuspankkien liikkeelle laskemia ja niiltä puut-  
tuu Suomessa virallisen valuutan asema. Virtuaalivaluuttaa ei voida pitää  
myöskään maksupalvelulaissa tarkoitettuna maksuvälineenä eikä vaihdan-  
naisuuden lailliseen maksuvälineeseen puuttuessa maksulaitoslaissa määri-  
telyinä sähköisenä rahana.

Virtuaalivaluutan luovutus tapahtuu yhdellä kerralla ja päättää kaikki aikai-  
semman omistajan oikeudet kyseiseen varallisuusarvoiseen etuuteen. Virtu-  
aalivaluutan luovutus on kauppa, joka ei kauppasopimuksen jälkeen jätä so-  
pijapuolille mitään oikeuksia tai velvollisuuksia toisiaan kohtaan. Siten jär-  
keenkäypä näkökulma on käsitellä virtuaalivaluuttaa jatkuvasti kehittyvänä  
ohjelmistona tai muuna sijoituksen kohteena olevana omaisuutena. Virtuaa-  
livaluutta ei ole rahaa eikä myöskään maksuväline. Kyseessä on aineetto-  
man omaisuuden luovutus.

Verohallinto on ennakkoratkaisussa viitannut verotuskäytäntönä omaan oh-  
jeeseensa ja samalla jättänyt pois viittaukset CFD-instrumentteihin sekä jul-  
kisesti argumentoinut toisin. Keskusverolautakunnan argumentti sopimus-  
luonteesta ratkaisussa KVL 2017/54 perustuu virheelliseen analogiaan suhte-  
teessa CFD-sopimukseen. Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan  
KHO:2010:74 katsonut, että hinnanerosopimuksesta koituva meno ei ollut  
tuloverolain 54 §:ssä tarkoitettu tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä joh-  
tuva meno, eikä myöskään tuloverolain 50 §:ssä tarkoitettu luovutustappio  
tai muu vähennyskelpoinen luovutustappioon rinnastettava tappio.

Bitcoin-omistus ei sen sijaan ole luonteeltaan oikeus/velvoite, se ei perustu  
velvoitteeseen, velkasuhteeseen tai takaukseen, eivätkä luovuttajat lähtö-  
kohtaisesti sitoudu lunastamaan myytyjä Bitcoineja. Bitcoinin vaihdanta ei  
ole riippuvainen suoraan mistään valuutasta tai muustakaan yksilöidystä  
tuotteesta. Bitcoin-omistaja ei saa erityistä oikeutta liikkeellelaskijaa tai ke-  
tään muutakaan kohtaan. Tästä johtuen Bitcoin on omaisuutena yhtä paljon  
hinnanerosopimukseen rinnastuva kuin auto, purjevene tai antiikkiesine.

Virtuaalivaluutta ei siis ole johdannaissopimus, vaan itse kohde-etuus, joka  
ei tuo omistajalleen eikä toisaalta muillekaan tahoille minkäänlaisia oikeuk-  
sia tai velvoitteita, toisin kuin Verohallinnon virtuaalivaluuttaan rinnastama  
hinnanerosopimus, joka johdannaissopimuksena oikeuttaa ja velvoittaa osa-  
puolet varsinaisen kohde-etuuden hinnanmuutosten perusteella määräyty-  
vän hinnaneron tilittämiseen.

Verohallinto on omassa ohjeessaan myöntänyt kyseessä olevan kaupan,  
jossa on myyjä ja ostaja: ”Virtuaalivaluutan käyttäminen missä tahansa  
vaihtotilanteessa realisoi mahdollisen arvonnousun tuloverotuksen, kuten  
edellä on mainittu. Virtuaalivaluutta käytettäessä sopijaosapuolina on aina  
suoraan kaksi osapuolta, myyjä ja ostaja.” Verohallinto on siten virtuaaliva-  
luuttojen tuloverotusta koskevassa ohjeessa itsekin todennut, ettei Bitcoinin  
myynti muistuta CFD-sopimusta. Verohallinnon väite sopimusluonteesta on  
totta ainoastaan siltä osin kuin se viittaa siihen, että virtuaalivaluutan

kauppa solmitaan sopimuksella. Tosin kaikki vastikkeelliset luovutukset ovat luonteeltaan sopimuksia riippumatta kaupan kohteesta.

EU:n rahanpesudirektiivin (2015/849) muutosehdotuksessa määritellään virtuaalivaluutta. Virtuaalivaluutoilla tarkoitetaan digitaalisia arvonkantajia, jotka eivät ole keskuspankin tai viranomaisen liikkeeseen laskemia ja joita ei välttämättä ole kytketty paperirahaan, mutta jotka luonnolliset henkilöt tai oikeushenkilöt hyväksyvät maksuvälineinä ja joita voi siirtää, varastoida tai myydä sähköisesti.

Euroopan keskuspankki (EKP) on antanut lausunnon direktiivin muutosehdotuksesta (CON/2016/49). Lausunnossa todetaan, että virtuaalivaluutat eivät ole unionin näkökulmasta valuuttoja. EKP suosittaa täsmällisempää määritelmää, jossa nimenomaisesti täsmennettäisiin, etteivät virtuaalivaluutat ole juridisesti etabloituja valuuttoja tai rahaa. Virtuaalivaluutalla voi olla maksujen suorittamista koskevia laajempia käyttötarkoituksia. Lausunnon mukaan olisi korrektimpaa luokitella ne kauppavälineiksi eikä maksuvälineiksi.

Myös Valtiokonttori on antanut kirjanpitoyksiköilleen ohjeen virtuaalivaluutan kirjanpitokäsittelystä. Sen mukaan valtio ei käsittele virtuaalivaluuttoja virallisena valuuttana, vaan omaisuuseränä.

Valittaja on lisäksi valituskirjelmässään esittänyt oikeusvertailua virtuaalivaluuttojen verotuskohtelusta. Oikeusvertailu osoittaa, että kaikki lähimmät verojärjestelmät käsittelevät virtuaalivaluutaa yleisten tuloverosäännösten mukaisesti omaisuutena, johon sovelletaan luovutusvoiton verotusta koskevia säännöksiä.

Valittaja katsoo osoittaneensa virtuaalivaluutan luovutuksen olevan oikeuskäytännön, oikeusvertailun, siviilioikeudellisen lainsäädännön, muiden viranomaisten käytäntöjen, verovalvonnan tehokkuuden, logiikan ja terveen järjen perusteella vero-oikeudellinen luovutus.

## **Vastine ja vastaselitys**

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö on antanut vastineen.

Valittaja on antanut vastaselityksen.

## **HALLINTO-OIKEUDEN RATKAISU**

Hallinto-oikeus kumoaa Verohallinnon ennakkoratkaisun ja lausuu uutena ennakkoratkaisuna seuraavaa: Kun verovelvollinen on ennakkoratkaisuhakemuksessa kuvatulla tavalla myynyt Bitcoin (BTC), Ethereum (ETH), OmiseGO (OMG), Metal (MTL), Chainlink (LINK) ja districtOx (DNT) -virtuaalivaluuttoja saaden vastasuorituksena rahaa, luovutukset katsotaan tuloverolain 45 §:n 1 momentin mukaisiksi omaisuuden luovutuksiksi, joihin sovelletaan tuloverolain 46 §:n 1 momentin mukaisia luovutusvoiton laskemista koskevia säännöksiä.

Ennakkoratkaisua on noudatettava verovelvollisen vaatimuksesta ennakkoratkaisussa mainittuna aikana.

## Perustelut

### Sovellettavat oikeusohjeet

Tuloverolain 32 §:n mukaan veronalaista pääomatuloa on, siten kuin siitä jäljempänä tarkemmin säädetään, omaisuuden tuotto, omaisuuden luovutuksesta saatu voitto ja muu sellainen tulo, jota varallisuuden voidaan katsoa kerryttäneen. Pääomatuloa on muun ohessa korkotulo, osinkotulo siten kuin 33 a–33 d §:ssä säädetään, vuokratulo, voitto-osuus, henkivakuutuksen tuotto, metsätalouden pääomatulo, maa-aineksista saadut tulot ja luovutusvoitto. Pääomatuloa on myös jaettavan yritystulon, yhtymän osakkaan tulo-osuuden sekä porotalouden tulon pääomatulo-osuus.

Tuloverolain 45 §:n 1 momentin mukaan omaisuuden luovutuksesta saatu voitto on veronalaista pääomatuloa siten kuin tässä luvussa säädetään.

Tuloverolain 46 §:n 1 momentin mukaan omaisuuden luovutuksesta saadun voiton määrä lasketaan siten, että luovutushinnasta vähennetään omaisuuden hankintamenon poistamatta olevan osan ja voiton hankkimisesta olleiden menojen yhteismäärä. Muun verovelvollisen kuin yhteisön tai avoimen yhtiön taikka kommandiittiyhtiön saamasta luovutushinnasta vähennettävä määrä on kuitenkin aina vähintään 20 prosenttia ja, jos luovutettu omaisuus on ollut luovuttajalla vähintään 10 vuoden ajan, vähintään 40 prosenttia luovutushinnasta.

### Saatu selvitys ja johtopäätökset

Ennakkoratkaisuhakemuksen ja sen liitteen mukaan valittaja on vuosien 2017–2018 aikana myynyt Bitcoin-virtuaalivaluutusta (BTC), Ethereum-virtuaalivaluutusta (ETH), OmiseGO-virtuaalivaluutusta (OMG), Metal-virtuaalivaluutusta (MTL), Chainlink-virtuaalivaluutusta (LINK) ja districtOx-virtuaalivaluutusta (DNT) saaden vastineeksi rahaa.

Luovutusvoittoverotuksen ala on laaja. Lähtökohtaisesti kaikki omaisuuden vastikkeelliset luovutukset kuuluvat luovutusvoittoverotuksen piiriin, jollei erikseen ole toisin säädetty. Luovutusvoitot ovat pääsääntöisesti veronalaisia riippumatta luovutetun omaisuuden laadusta, käyttötarkoituksesta, saatotavasta, luovutuksen syystä, omistusaajan pituudesta tai vastikkeen laadusta.

Luovutusvoittoverotuksen kohteena voi olla kaikenlainen kiinteä tai irtain omaisuus, irtaimen omaisuuden joukossa myös aineeton omaisuus. Luovutusvoittojen verotusta koskevan oikeuskäytännön perusteella voidaan päätellä, että luovutusvoittoverotus ei rajoitu ainoastaan esineiden omistusoikeuden luovutuksiin.

Vaikka virtuaalivaluutalla ei ole lainsäädäntöön perustuvaa virallista asemaa, voidaan virtuaalivaluutusta käyttää vaihdon välineenä tai sijoituskoh-

teena. Virtuaalivaluutan luovutus rahavastiketta vastaan merkitsee virtuaalivaluutan omistusoikeuden vastikkeellista luovutusta. Virtuaalivaluutan tuotama tulo syntyy sen luovutuksen yhteydessä realisoituvan arvonnousun perusteella. Koska virtuaalivaluutta on ostajan ja myyjän sopimussuhteesta riippumaton hyödyke, virtuaalivaluutta ei hallinto-oikeuden arvion mukaan ole rinnastettavissa hinnanero- tai muihin johdannaisopimuksiin, joiden nojalla osapuolet maksavat toisilleen sopimuksenmukaisia rahasuorituksia ilman, että mikään varallisuusarvoinen omaisuus vaihtaa omistajaa.

Edellä lausutun perusteella hallinto-oikeus katsoo, että Bitcoin-, Ethereum-, OmiseGO-, Metal-, Chainlink- ja districtOx-virtuaalivaluuttaa voidaan pitää omaisuutena, jolla on aineettomien oikeuksien tavoin varallisuusarvoa. Koska virtuaalivaluutan verotuksesta ei ole lain tasolla erikseen säädetty, on ennakkoratkaisuhakemuksessa kuvattuja vuosina 2017–2018 toteutuneita virtuaalivaluutan luovutuksia edellä lausuttu huomioon ottaen pidettävä tuloverolain 45 §:n 1 momentin mukaisina omaisuuden luovutuksina, joihin sovelletaan tuloverolain 46 §:n 1 momentin mukaisia luovutusvoiton laske- mista koskevia säännöksiä.

### **Sovelletut oikeusohjeet**

Perusteluissa mainitut  
Tuloverolaki 29 §

### **Muutoksenhaku**

Verotusmenettelystä annetun lain 85 a §:n 2 momentin ja 70 §:n mukaan tähän päätökseen saa hakea muutosta valittamalla vain, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan.

Valitusosoitus on liitteenä (LO 70.03 CE.1).

Päätöksen ovat tehneet hallinto-oikeuden jäsenet Mari Jääskeläinen, Tuula Viiliäinen ja Marjo Wenho.

Esittelijäjäsen

Marjo Wenho



**Jakelu**

Päätös



Oikeudenkäyntimaksu

250 euroa (Oikeudenkäyntimaksua koskeva oikaisuvaatimusohje on tämän päätöksen liitteenä.)

Jäljennös

Itä-Suomen verotoimisto, sähköisesti

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö / veroasiamies Kati Tikka, sähköisesti

Asiakirjat

Itä-Suomen verotoimisto, sähköisesti