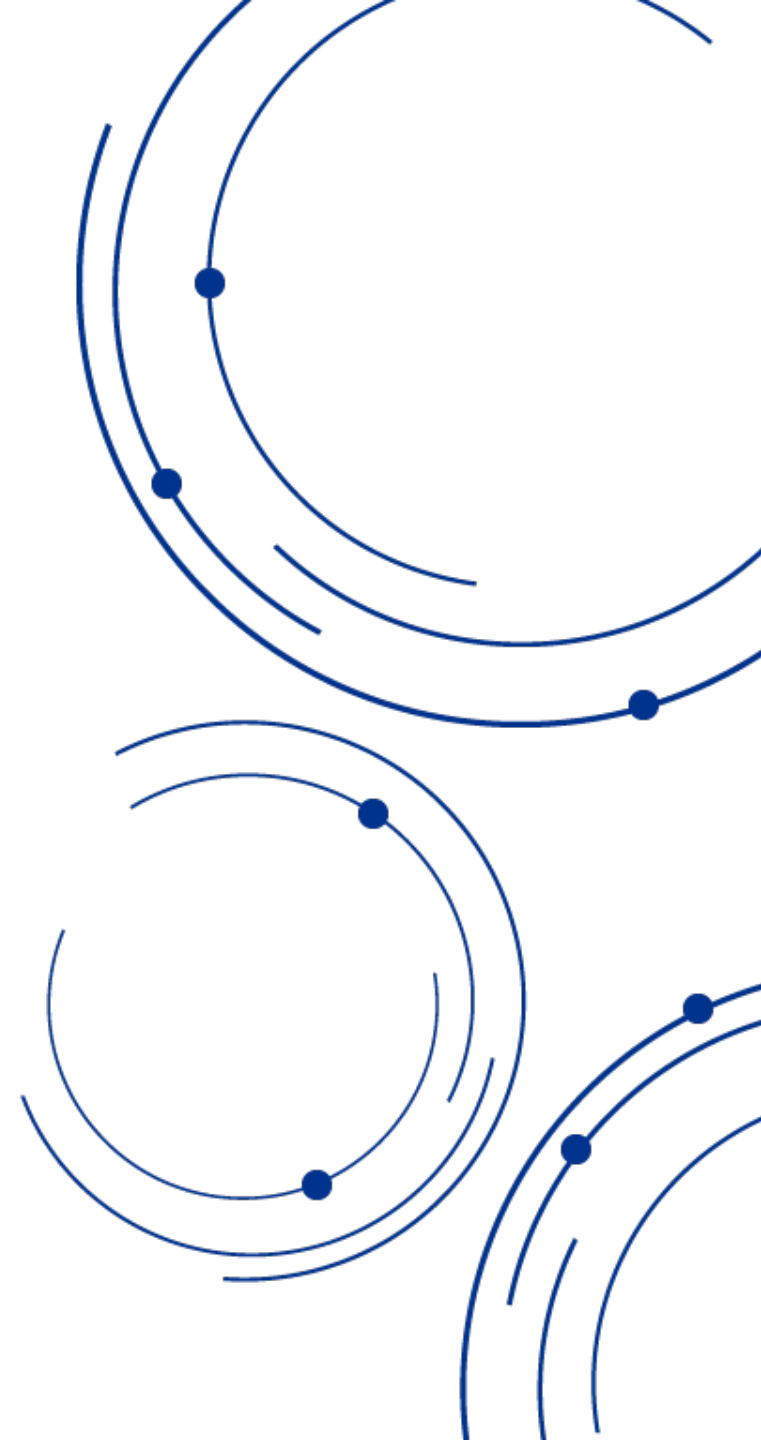




Polvijärven kunnan kaukolämpötoiminnan yhtiöittäminen

21.12.2021 – keskustelujen tueksi



Tärkeä huomautus

Tämä muistio on laadittu toimeksiantokirjeemme mukaisin ehdoin, ja se on tarkoitettu vain Polvijärven kunnan("Asiakas") hyväksi ja sisäiseen käyttöön kaukolämpötoiminnan yhtiöittämisen mukaisessa tarkoituksessa, eikä Asiakkaalla ole oikeutta julkaista sitä tai luovuttaa sitä millekään muulle taholle. Muistiossa esitetyt näkemykset perustuvat tiettyihin saatuihin tietoihin ja vallitseviin olosuhteisiin sekä KPMG Oy Ab:n toimeksiannolle määriteltyn sisältöön, eikä minkään kolmannen tahon tule luottaa niihin.

Edellä mainitun lisäksi kaikki tässä muistiossa esitetyt näkemykset perustuvat voimassaolevaan vero- ja muuhun lainsäädäntöön sen oikeudellinen ja hallinnollinen tulkinta mukaan lukien. Verolainsäädäntöön kohdistuu jatkuvasti muutoksia, joilla voi olla taannehtivia vaikutuksia ja jotka voivat johtaa lisääntyneeseen verorasitukseen, viivästysseuraamuksiin tai sanktioihin. Mikäli meille toimitetut tiedot ovat virheellisiä tai puutteellisia tai mikäli laki tai sen tulkinta muuttuu, esittämämme näkemykset voivat olla tilanteeseen soveltumattomia. Me emme vastaa neuvojemme päivittämisestä lain tai sen tulkinnan muutosten varalta tämän muistion päiväyksen jälkeen.

Tätä muistiota tai sen sisältöä ei saa käyttää mihinkään muuhun kuin edellä mainittuun tarkoitukseen ilman KPMG Oy Ab:n etukäteistä kirjallista suostumusta. Muistiota ei saa kopioida, siihen viitata tai sitä luovuttaa kokonaan tai osittain ilman etukäteistä kirjallista suostumustamme. Siinä määrin kuin vastuuta lain mukaan voi rajoittaa, emme hyväksy työhömmme tai muistioomme liittyen vastuuta mitään kolmatta tahoa kohtaan.

Tämän muistion sisältö perustuu julkisesti saatavilla olevaan tietoon sekä tietoon, jonka Asiakas on meille toimittanut. Muistiossa on huomioitu saamamme tiedot muistion päiväykseen saakka, emmekä ole huomioineet päiväyksen jälkeen ilmeneviä seikkoja. Laatiessamme muistiota olemme oletaneet ja luottaneet siihen, että muistion laatimiseksi Asiakkaalta ja julkisista lähteistä saamamme tiedot ovat olleet riittäviä ja oikeita, emmekä ole erikseen varmistanee tietojen oikeellisuutta tai täydellisyyttä. Asiakas hyväksyy sen, ettei KPMG Oy Ab ole vastuussa, mikäli työmmme suorittamiselle olennaista tietoa evätään tai salataan meiltä taikka esitetään meille väärin.

Muistioomme ei sisällä sijoitussuositusta, arvonmääritystä taikka suositusta ryhtyä tiettyyn liiketoimeen tai tehdä muita päätöksiä, ellei tässä muistiossa nimenomaisesti toisin todeta. Kaikkien muistion saaneiden tahojen tulee itse suorittaa kaikki sellaiset tarkastukset ja selvitykset, jotka ne katsovat tarpeelliseksi tehdäksään itsenäisen päätöksen mihin tahansa liiketoimeen ryhtymisestä tai muistion aihepiiriin liittyvien muiden ratkaisujen tekemisestä.

Tausta

Taustatiedot ja toimeksiannon tavoitteet

Polvijärven kunta harkitsee kaukolämpötoiminnan yhtiöittämistä. Kunnalla on oma kaukolämpölaitos, jonka toiminta-alue käsittää pääasiassa Polvijärven kirkonkylän taajaman.

Alue kattaa taajamassa teollisuus-, kerrostalo-, rivitalo-, liike ja kunnan kiinteistöt. Tiloista suurin osa on kunnan tai seurakunnan omistuksessa. Verkoston pituus on noin 7 kilometriä ja lämmönmyynti vuosittain noin 15 000 MWh. Lämmön tuotantoon käytetään puuhaketta.

Polvijärven kunta on suunnitellut kaukolämpöliiketoiminnan yhtiöittämistä. Tällöin Polvijärven kunta perustaisi kokonaan uuden Polvijärven kuntakonserniin kuuluvan yhtiön, jolle Polvijärven kunta siirtää kokonaisuudessaan kaukolämpöliiketoiminnan siihen lukeutuvat omaisuuserät ja kaukolämpöverkko mukaan lukien.

Tämän selvityksen tarkoituksena on käydä läpi eri yhtiöittämistavat, joiden avulla kaukolämpöliiketoiminta voidaan yhtiöittää, näiden yhtiöittämisvaihtoehtojen verovaikutukset, sekä nostaa esiin yhtiön toimintaan liittyviä oikeudellisia huomioita. Selvitys pyritään laatimaan siten, että se toimii kunnalla päätöksenteon tukena.



Toteutusvaihtoehdot kaukolämpötoiminnan yhtiöittämiseksi



Yhtiöitettävä omaisuus ja yhtiöittämistavat

Siirron kohteena oleva omaisuus

Yhtiöittämisen kohteena on kaukolämpötoiminta ja siihen liittyvät varat ja velat. Siirtyvään omaisuuteen lukeutuu kaukolämpöverkko, rakennuksia sekä koneita, laitteita ja muuta irtainta omaisuutta, maapohja ei siirry.

Perustettavaan kaukolämpöyhtiöön ei ole tarkoitus siirtää kunnan henkilöstöä, vaan yhtiö ostaa tarvittavan työvoiman kunnalta.

Meillä ei ole tietoa, kohdistuuko siirtyvään kiinteistöomaisuuteen tarkistusvastuun alaisia kiinteistöinvestointeja.

Käsityksemme mukaan kaukolämpötoimintaa on käsitelty Polvijärven kunnassa arvonalisäverollisena liiketoimintana.

Yhtiöittämistapoja

Tyypillisiä liiketoiminnan yhtiöittämistapoja ovat

- liiketoimintasiirto (EVL 52 d §)
- liiketoimintakauppa
- apporttisijoitus

Tässä selvityksessä käsitellään jäljempänä edellä mainittujen yhtiöittämistapojen keskeiset reunaehdot sekä tulo- ja varainsiirtovero sekä arvonalisäverovaikutukset.

Liiketoimintakaupan osalta on syytä huomioida, että liiketoimintakaupassa omaisuuden luovuttajasta ei tule suoraan järjestelyn seurauksena omaisuuden vastaanottavan yhtiön osakasta, koska liiketoimintakaupassa ei lähtökohtaisesti käytetä osakevastiketta.

1) Liiketoimintasiirto

Toteutustapa

Liiketoimintasiirto on verotuksellinen termi, joka on määritelty elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968, EVL) 52 d §:ssä. Liiketoimintasiirrolla tarkoitetaan järjestelyä, jossa osakeyhtiö luovuttaa joko kaikki tai yhteen tai useampaan liiketoimintakokonaisuuteensa kohdistuvat varat, velat ja varaukset siirtyvää toimintaa jatkavalle osakeyhtiölle saaden vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön osakkeita.

Yhtiöoikeudellisesti järjestelyssä on kyse edellä kuvatusta vastikkeellisesta apporttiehtoisesta osakkeiden merkinnästä, kun liiketoiminnan siirtävä yhtiö maksaa merkitsemänsä osakkeet liiketoimintakokonaisuudella (aporttiomaisuus).

Käsillä olevassa tilanteessa omaisuuden luovuttavana tahona olisi kunta, joka tulisi liiketoimintasiirron yhteydessä vastaanottavan yhtiön osakkaaksi.

Liiketoimintasiirtoa koskevat reunaehdot

Liiketoimintasiirtoon soveltuu yhtiöoikeudellisesti edellä kuvatut aporttiluovutusta koskevat reunaehdot (reunaehtoja käsitellään tarkemmin verotusta koskevan osion yhteydessä).

Koska liiketoimintasiirto on ns. verotuksellinen järjestely, on liiketoimintasiirron osalta otettava erityisesti huomioon myös verolainsäädännön liiketoimintasiirrolle asettamat reunaehdot. Näistä keskeisimpiä reunaehtoja ovat:

- Siirron kohteena olevan varallisuuskokonaisuuden on muodostettava liiketoimintakokonaisuus.
- Verolainsäädännössä liiketoimintakokonaisuudella tarkoitetaan yhtiön osan kaikkia varoja ja vastuita, jotka hallinnollisesti muodostavat itsenäisen toiminnan eli omavaraiseen toimintaan kykenevän yksikön.
- Siirtävälle yhtiölle (tai kunnalle) annetaan vastikkeena ainoastaan vastaanottavan yhtiön osakkeita. Rahavastiketta ei voida antaa.

Muuta huomioitavaa

Kaukolämpöliiketoimintaan liittyvät velvoitteet tai sopimukset eivät siirry automaattisesti uudelle yhtiölle, vaan sopimusten siirtäminen edellyttää pääsääntöisesti sopimusosapuolen suostumusta.

Mikäli yhtiöittäminen toteutetaan liiketoimintasiirrolla, on yleensä suositeltavaa varmistaa liiketoimintasiirron veroneutraali käsittely etukäteen Verohallinnolta haettavalla ennakkoratkaisuhakemuksella.

2) Liiketoimintakauppa

Toteutustapa

Toinen vaihtoehto kaukolämpötoiminnan yhtiöittämiseksi on liiketoimintakauppa. Tällöin kunnan perustama osakeyhtiö ostaa siirtyvän toiminnan kunnalta ja suorittaa kauppahinnan rahana.

Kauppahinta

Liiketoimintakaupassa liiketoiminta ja siihen liittyvät omaisuuserät myydään **käyvästä arvosta**.

- Ali- tai ylihintaisuus voi aiheuttaa veroseuraamuksia. Tasearvoja voidaan käyttää mikäli ne vastaavat omaisuuden käypiä arvoja eikä liiketoiminnan tuottoarvo ole tasearvoja suurempi.
- Liiketoiminnan vaihto- ja käyttöomaisuuden kauppahinnaksi kirjataan usein kirjanpitoarvo.
- Kauppahinta, joka ylittää tasearvon, on ns. liikearvoa eli goodwill-arvoa, joka kuvaa kaupan odotettuja tuottoja ja tuottojen tuomaa kassavirtaa. Liikearvo kattaa myös vaihto- ja käyttöomaisuuden käyvän arvon ja kirjanpitoarvon erotuksen.

Kauppahinta tai sen osa voi jäädä osakeyhtiön korolliseksi velaksi kunnalle. Mikäli näin ei tehdä, kaupan rahoitus on suunniteltava ja järjestettävä joko yhtiön ulkopuoliselta taholta tulevana rahoituksena tai kunnalta tulevana rahoituksena.

Mikäli yhtiöittämien toteutetaan liiketoimintakauppana on suositeltavaa tehdä arvonmääritys, jotta yhtiön liiketoiminnan käypä arvo pystytään määrittelemään.

Kaupan kohteen määrittely

Liiketoimintakauppa toteutetaan liiketoiminnan kauppakirjalla, jossa määritellään myytävä toiminta, siihen kohdistuvat omaisuuserät ja vastuut sekä kauppahinta.

Kauppakirjassa määrittelemätön omaisuus tai vastuu ei siirry ostajalle. Siksi kauppakirjassa on syytä yksilöidä kaupan kohde tarkasti.

Vaihto- ja käyttöomaisuuden lisäksi liiketoimintakauppaan kuuluvat myös siirrettävään toimintaan liittyvät sopimukset ja mahdollinen henkilöstö. Liiketoiminnan sopimusten osalta sopimusten siirrettävyyteen on syytä kiinnittää huomiota.

- Sopimuspuolen muuttuminen edellyttää lähtökohtaisesti sopimuskumppanin tai velkojan suostumusta.
- Sopimuksissa voi myös olla siirtämisen kieltävä ehto.

3) Apporttiluovutus

Toteutustapa

Yhtiöoikeudellisesti apporttiluovutuksessa on kyse apporttiehtoisesta osakkeiden merkinnästä, kun liiketoiminnan siirtävä kunta maksaa merkitsemänsä osakkeet liiketoimintakokonaisuudella (apporttiomaisuus). Apporttiluovutus voi olla vastikkeellinen tai vastikkeeton.

Vastikkeellisessa apporttiluovutuksessa kaukolämpötoiminnan luovuttava kunta saa sijoituksensa arvoa vastaavan määrän vastaanottavan yhtiön uusia osakkeita sijoituksensa vastikkeeksi.

- Apporttiluovutus on käytännössä luovuttavan kunnan tekemä pääomasijoitus vastaanottavaan osakeyhtiöön.
- Pääomasijoituksen arvo (= luovutettavan omaisuuden käypä arvo) merkitään yhtiön sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon (SVOP-rahasto) ja/tai osakepääomaan.
- Mikäli apporttina luovutettavan omaisuuden arvo on suurempi kuin kunnan merkittäväksi aiottujen vastikeosakkeiden yhteenlaskettu merkintähinta, on mahdollista menetellä myös siten, että apporttiluovutus osakkeiden merkintähinnan ylittävä osa apportin arvosta kirjataan vastaanottavassa yhtiössä velaksi apporttiomaisuuden luovuttajalle.
- Omaisuuden luovutus apporttina mahdollistaa siis myös sen, että samanaikaisesti syntyy velkasuhde omaisuuden luovuttajan ja vastaanottajan välille.

Vastikkeettomassa apporttiluovutuksessa kaukolämpöliiketoiminta luovutetaan pääomasijoituksena vastaanottavalle yhtiölle ilman, että toiminnan luovuttava osakaskunta saa vastikkeeksi osakkeita.

- Siirtyvän kaukolämpötoiminnan arvoa vastaava pääomasijoitus merkitään sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon.

Apporttia koskevat reunaehdot

Osakeyhtiö ja omaisuutta luovuttava kunta sopivat pääomasijoituksen ehdoista apporttisopimuksessa.

Lisäksi kaukolämpötoimintaan liittyvät sopimukset, varat, velat, vastuut jne. yksilöidään apporttisopimuksessa.

Osakeyhtiön omaan pääomaan kirjattava nettoapportti (siirtyvät varat – siirtyvät velat) lasketaan siirtyvän apporttiomaisuuden käypien arvojen perusteella.

- Ali- tai ylihintaisuus voi aiheuttaa veroseuraamuksia. Omaisuuden tasearvoja voidaan käyttää, mikäli ne vastaavat omaisuuden käypää arvoa eikä liiketoiminnan tuottoarvo ole tasearvoja suurempi.
- Apportilla luovutettavalla omaisuudella on oltava vähintään yhtiön omaan pääomaan merkittävää määrää vastaava taloudellinen arvo yhtiölle.
- Lisäksi nettoapportin tulee olla positiivinen eli siirrettävien varojen on ylitettävä velkojen määrä.

Muuta huomioitavaa

Kaukolämpöliiketoimintaan liittyvät velvoitteet tai sopimukset eivät siirry automaattisesti osakeyhtiölle, vaan sopimusten siirtäminen edellyttää pääsääntöisesti sopimusosapuolen suostumusta.



Verovaikutukset



Liiketoimintasiirto verotuksessa 1/3

Liiketoimintasiirto tuloverotuksessa

EVL 52d §:n mukaisella veroneutraalilla liiketoimintasiirrolla tarkoitetaan järjestelyä, jossa omaisuuden luovuttava yhtiö luovuttaa joko kaikki tai yhteen tai useampaan liiketoimintansa osaan kohdistuvat varat, siirtyviin varoihin kohdistuvat velat ja siirtyvään toimintaan kohdistuvat varaukset siirtyvää toimintaa jatkavalle osakeyhtiölle saaden vastikkeeksi liiketoiminnan vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia uusia tai vanhoja osakkeita.

EVL 52 d §:n säännöksiä sovelletaan kotimaisten osakeyhtiöiden ja yhteisöjen, kuten valtion ja sen laitosten ja säätiöiden, liiketoimintasiirtoihin, joissa siirrettävä liiketoiminta on ollut EVL:n alaista elinkeinotoimintaa. EVL 52 d § on vakiintuneesti sovellettu myös silloin, kun kunta on omaisuuden luovuttava taho.

Veroneutraalin liiketoimintasiirron edellytyksiä ovat:

1. Siirtävä yhtiö siirtää EVL:n alaisen koko liiketoimintansa taikka vähintäänkin yhden liiketoimintakokonaisuuden
 - EVL 52 d §:n lähtökohta on, että liiketoimintakokonaisuuden muodostava varallisuus on siirrettävä sellaisenaan ja vain siirrettävään toimintaan liittyvät varat, velat ja varaukset voidaan siirtää.
 - Lähtökohtana on pidetty, että verovelvollinen voi itse määritellä jollakin tarkoituksenmukaisella tavalla liiketoimintakokonaisuuden. Siirrettyjen varojen on muodostettava siirron hetkellä kuitenkin sellainen kokonaisuus, joka voi toimia itsenäisesti.
2. Siirron kohteena on siirrettävän liiketoiminnan kaikki varat, velat ja varaukset
 - Omaisuuden luovuttavan yhtiön nettoapportin tulee olla positiivinen.
 - Myös siirrettävään toimintaan kohdistuvat varaukset on siirrettävä. Koska liiketoimintasiirto ei ole yleis seuraanto, yleisvaraukset eivät kuitenkaan siirry.
3. Liiketoimintaa jatketaan vastaanottavassa yhtiössä
4. Yritysjärjestelyvastikkeena saadaan joko uusia tai vanhoja (yhtiön hallussa olevia) osakkeita.
 - Käteisvastikkeen tai muun vastikkeen käyttö ei ole siten sallittua. Osakevastiketta ei voida myöskään jättää antamatta.
 - Liiketoimintasiirtovastikkeen eli vastikeosakkeiden verotuksen hankintamenon on vastattava verotuksen jäljellä olevien poistamattomien hankintamenojen mukaan laskettua nettoapporttia.

Omaisuuden luovutuksesta ei aiheudu tuloveroseuraamuksia omaisuuden luovuttavalle yhteisölle, jos edellä kuvatut edellytykset täyttyvät.

Vastikkeeksi saatujen osakkeiden verotuksessa vähennyskelpoiseksi hankintamenoksi katsotaan liiketoimintasiirrossa siirrettyjen nettovarojen määrä, eli siirretyistä varoista vähennetään siirryneiden velkojen ja varausten määrä.

Koska osakkeiden hankintameno ei verotuksessa voi olla negatiivinen, edellyttää EVL 52 d §:n soveltaminen aina, että varojen arvo verotuksessa on vähintään velkojen ja varausten suuruinen (ts. positiivista nettoapporttia).

Vastaanottavan yhtiön verotuksessa luetaan siirryneen omaisuuden vähennyskelpoiseksi hankintamenoksi sama määrä kuin on luettu siirtävän yhtiön veronalaiseksi luovutushinnaksi. Liiketoimintasiirron yhteydessä siirryneet muut vähennyskelpoiset menot kuin hankintamenot vähennetään vastaanottavan yhtiön verotuksessa samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty siirtävän yhtiön verotuksessa.

- Liiketoimintasiirron kirjanpitokäsittelyssä käytettävät käyvät arvot eivät vaikuta vastaanottavan yhtiön verotuksessa vähennyskelpoiisiin hankintamenoihin, vaan yhtiö vähentää hankintamenon perustuen siirtävän yhtiön verotuksessa olleeseen poistamattomaan hankintamenoon.

Varainsiirtoverotuksen yleiset periaatteet

Liiketoimintasiirrossa tapahtuvaa omaisuuden luovutusta pidetään lähtökohtaisesti varainsiirtoverolain alaisena omaisuuden luovutuksena, jos siirtyviin omaisuuseriin lukeutuu varainsiirtoveron alaisia omaisuuseriä (kiinteistöjä tai osakkeita).

Varainsiirtoverolain 43 §:n mukaan Verohallinto voi kuitenkin palauttaa suoritetun varainsiirtoveron hakemuksesta kun kyseessä on EVL 52 d §:ssä tarkoitettu liiketoimintasiirto. Tällöin varainsiirtovero ei jää liiketoimintasiirron vastaanottajan kustannukseksi. Jos hakemus on tehty ja edellä mainittujen edellytysten täyttymisestä on esitetty selvitys jo ennen veron suorittamista, Verohallinto voi päättää, että veroa ei ole suoritettava.

Liiketoimintasiirto verotuksessa 2/3

Kunnan tuloverotus

Edellä kuvatun Polvijärven kunnan liiketoimintasiirron kohteena on kunnan kaukolämpöliiketoiminta kokonaisuudessaan. Kaukolämpötoimintaan liittyvät työntekijät ovat olleet kunnan laitoshenkilöitä, joilla on myös muita kunnan määräämiä työtehtäviä. Heidän ei ole tarkoitus siirtyä liiketoiminnan mukana yhtiöön.

Koska liiketoimintasiirron kohteena olisi koko kaukolämpötoiminta ja kaukolämpöverkko, käsityksemme mukaan siirtyvä varallisuuskokonaisuus täyttäisi EVL 52 d §:n veroneutraalin edellytyksen siirtävästä liiketoimintakokonaisuudesta siitä huolimatta, että toimintaan liittyvät työntekijät eivät siirry yhtiölle (vaan yhtiö ostaa henkilöstön työpanoksen kunnalta).

- Tätä käsitystä tukee esimerkiksi Keskusverolautakunnan ratkaisu KVL:63/2011. Ratkaisussa EVL 52 d §:n mukaisena liiketoimintasiirtona pidettiin sähköverkkotoiminnan siirtämistä perustettavaan yhtiöön. Sähköverkkotoiminnan katsottiin muodostavan sellaisen itsenäisen taloudellisen yksikön, jota pidettiin liiketoimintakokonaisuutena. Järjestelyssä luovutettava sähköverkkotoiminta kattoi varsinaisten sähköverkkoon kuuluvien koneiden ja laitteiden lisäksi useita kiinteistöjä ja sähköasemia.

Lähtökohtaisesti myös muut liiketoimintasiirron edellytykset täyttyisivät käsillä olevassa siirrossa. Näin ollen, suunnitteilla oleva kaukolämpötoiminnan siirto olisi mahdollista toteuttaa veroneutraalina liiketoimintasiirtona

Koska kunta ei ole TVL 21 §:n mukaan verovelvollinen omalla alueellaan harjoittamastaan elinkeinotoiminnasta, ei sille kuitenkaan aiheutuisi omaisuuden siirrosta tuloveroseuraamuksia, vaikka EVL 52 d §:ssä asetettujen veroneutraalin liiketoimintasiirron edellytysten ei katsottaisi joltain osin täyttyvän. Näin ollen Polvijärven kunnan näkökulmasta EVL 52 d §:n edellytysten täyttyminen ei ole liiketoimintasiirron osalta ei ole kriittistä tarkasteltuna ainoastaan tuloverotuksen näkökulmasta.

Uuden yhtiön tuloverotus

Liiketoimintasiirrolla ei lähtökohtaisesti ole tuloverovaikutuksia omaisuuden vastaanottavan yhtiön näkökulmasta.

Perustettavan yhtiön verotuksessa siirtyneen omaisuuden vähennyskelpoiseksi hankintamenoksi luetaan sama määrä kuin on luettu siirtävän yhtiön veronalaiseksi luovutushinnaksi.

Muut vähennyskelpoiset menot kuin hankintamenot vähennetään vastaanottavan yhtiön verotuksessa samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty siirtävän yhtiön verotuksessa.

Siirtyneisiin varoihin kohdistuvat EVL 5 a §:ssä tarkoitetut oikaisuerät ja siirtyneeseen toimintaan kohdistuvat varaukset luetaan vastaanottavan yhtiön verotuksessa veronalaiseksi tuloksi samalla tavalla kuin ne olisi luettu tuloksi siirtävän yhtiön verotuksessa.

Erityistä huomioitavaa poistoista

Vastaanottavan yhtiön verotuksen poistopohja on siirtyneiden hyödykkeiden osalta sama kuin omaisuuden siirtävällä kunnalla on ollut. Vaikka vastaanottava yhtiö voi arvostaa siirretyt varat kirjanpidossaan käypään arvoon, tällä ei ole vaikutusta verotuksen hankintamenoihin, koska liiketoimintasiirron verotuksessa sovelletaan aina jatkuvuusperiaatetta.

Jos liiketoimintasiirto toteutetaan kesken tilikauden vain vastaanottava yhtiö voi tehdä verotuksessa poistot siirtyneiden omaisuuserien osalta. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että kunta voi kirjata sumu-poistot kirjanpitoon tilikauden liiketoimintasiirtoa edeltävältä ajalta, mutta se ei voi tehdä vastaavia poistoja verotuksessa kyseiseltä vuodelta. Kunnan kirjaamat sumu-poistot siirtyvät vastaanottavalle yhtiölle hyllypoistoina. Omaisuuden vastaanottava yhtiö sen sijaan voi tehdä verotuksessa täysimääräiset poistot sille siirtyneestä omaisuudesta (vaikka se ei käytännössä ole omistanutkaan omaisuutta koko vuotta).

Liiketoimintasiirto verotuksessa 3/3

Varainsiirtovero luovutettavista omaisuuseristä

Käsillä olevaan omaisuuden luovutukseen sisältyy varainsiirtoveron alaisia omaisuuseriä. Siten omaisuuden luovutuksesta aiheutuu varainsiirtoverokustannuksia perustettavalle yhtiölle. Saatavilla olevan alustavan tiedon mukaan varainsiirtoveron kustannus olisi noin 52.500 euroa.

Yhtiölle aiheutuva varainsiirtoverokustannus voidaan kuitenkin välttää, jos omaisuuden luovutus voidaan käsitellä EVL 52 d §:n mukaisena liiketoimintasiirtona varainsiirtoverolain 43 §:n tarjoaman liiketoimintasiirtoa koskevan huojennuksen ansiosta.

Näin ollen verotuksen kannalta sekä kunnan yhtiön perustamiskustannusten näkökulmasta on tehokkaampaa, jos varallisuuskokonaisuuden siirto toteutetaan EVL 52 d §:n mukaisena veroneutraalina liiketoimintasiirtona, jolloin liiketoimintasiirto tulee toteutetuksi täysin veroneutraalisti.

Liiketoimintasiirron veroneutraaliuden varmistamiseksi ja varainsiirtoverokustannuksen välttämiseksi suosittelemme, että liiketoimintasiirron veroneutraalista toteutuksesta haetaan Verohallinnolta ennakkoratkaisu.

Kiinteistövero

Polvijärven kunta ei ole ollut kiinteistöverovelvollinen kaukolämpötoimintaan liittyvien kiinteistöjen osalta. Sen sijaan perustettava yhtiö, jolle kiinteistöt / rakennukset siirtyisivät, olisi näiden osalta kiinteistöverovelvollinen. Polvijärven kunnassa voimalaitosrakennuksen kiinteistöveroprosentti on 0,93. Kiinteistövero on kuitenkin yhtiölle tuloverotuksessa vähennyskelpoinen meno, koska kiinteistöä käytetään tulonhankkimistoiminnassa.

Liiketoimintakauppa verotuksessa

Kunnan verotus

Liiketoiminta ja siihen liittyvä omaisuus myydään liiketoimintakaupassa **käypään hintaan** olemassa olevalle tai uudelle yhtiölle. Liiketoimintakaupassa tulee määritellä kaupan kohteen arvo. Arvo voi olla esimerkiksi substanssiarvo eli siirrettävän omaisuuden arvo. Mikäli liiketoiminnan käypä arvo ylittää sen verotuksessa poistamattomat hankintamenot, muodostuu siirtävälle kunnalle luovutusvoittoa.

Kunta ei ole TVL 21 §:n mukaan verovelvollinen omalla alueellaan harjoittamansa elinkeinotoiminnan tuottamasta tulosta, joten kuntaomistajan myydessä liiketoiminnan, käsitellään mahdollinen luovutusvoitto verottomana tulona.

Uuden yhtiön verotus

Liiketoimintakaupassa siirtyvän liiketoiminnan arvo kohdistetaan käypien arvojen mukaisesti siirtyville omaisuuserille.

- Liiketoimintakaupassa siirtyvien yksittäisten omaisuuserien arvot on hyvä yksilöidä jo luovutuskirjassa.
- Yhtiön vastaanottaman omaisuuden arvosta saadaan tehdä verotuksessa vuotuiset poistot EVL:n poistosäännösten mukaisesti.

Niiltä osin kuin käypää arvoa ei voida kohdistaa tietyille omaisuuserille, muodostuu yhtiön taseeseen liikearvoa, joka poistetaan yhtä suurina vuotuisina poistoina todennäköisenä vaikutusaikanaan.

Mikäli kauppa rahoitetaan kunnan antamalla lainalla perustettavalle osakeyhtiölle, osakeyhtiö maksaa kunnalle lainasta käyvän koron. Korko on kunnalle verovapaata tuloa ja vastaavasti osakeyhtiölle verovähennyskelpoinen kulu.

Varainsiirtoverotuksen yleiset periaatteet

Varainsiirtoveroa on suoritettava, kun kiinteistö tai arvopaperi luovutetaan osakeyhtiöön tai muuhun yhteisöön osaketta tai osuutta vastaan taikka muuna pääoman sijoituksena.

Kiinteistön luovutukseen rinnastetaan varainsiirtoverotuksessa myös kiinteistön käyttöä pysyvästi palvelevan rakennuksen ja rakennelman luovutus ilman, että samalla luovutetaan rakennuksen maapohjan omistusoikeutta. Sen sijaan koneita ja laitteita pidetään irtaimena omaisuutena, eikä niiden osalta tule maksuun varainsiirtoveroa.

Kiinteistön luovutuksen yhteydessä suoritettava varainsiirtovero on 4 %. Vero on suoritettava luovutetun omaisuuden käyvästä arvosta luovutushetkellä.

Rakennuksen erillislouvutuksessa vero on suoritettava ja varainsiirtoveroilmoitus on esitettävä Verohallinnolle 6 kuukauden kuluessa kauppakirjan allekirjoittamisesta. Ilmoitukseen on liitettävä kopio kauppakirjasta.

Varainsiirtovero luovutettavista omaisuuseristä

Käsillä olevaan omaisuuden luovutukseen sisältyy saadun materiaalin perusteella varainsiirtoveron alaisia omaisuuseriä. Siten omaisuuden luovutuksesta aiheutuu varainsiirtoverokustannuksia perustettavalle yhtiölle. Saatavilla olevan alustavan tiedon mukaan varainsiirtoveron kustannus olisi noin 52.500 euroa.

Näin ollen, jos liikeomaisuuden siirto toteutetaan liiketoimintakauppana, liiketoimintakaupasta ei lähtökohtaisesti aiheudu tuloveroseuraamuksia kunnalle tai vastaanottavalle yhtiölle, mutta liiketoimintakaupasta aiheutuu vastaanottavalle yhtiölle n. 52.500 euron suuruinen varainsiirtoverokustannus.

Kiinteistövero

Polvijärven kunta ei ole ollut kiinteistöverovelvollinen kaukolämpötoimintaan liittyvien kiinteistöjen osalta. Sen sijaan perustettava yhtiö, jolle kiinteistöt / rakennukset siirtyisivät, olisi näiden osalta kiinteistöverovelvollinen. Polvijärven kunnassa voimalaitosrakennuksen kiinteistöveroprosentti on 0,93. Kiinteistövero on kuitenkin yhtiölle tuloverotuksessa vähennyskelpoinen meno, koska kiinteistöä käytetään tulonhankkimistoiminnassa.

Apporttiluovutus verotuksessa

Kunnan tuloverotus

Verotuksessa omaisuuden luovutusta apporttina käsitellään normaalien ko. omaisuuden luovutukseen sovellettavien säännösten mukaisesti. Siten apporttina luovutetun omaisuuden luovutushinnaksi katsotaan sen käypä arvo ja vastaavasti luovutuksensaajan verotuksessa apporttina saadun omaisuuden hankintamenoksi muodostuu käypä arvo.

Näin ollen, mikäli siirtyvän omaisuuden käypä arvo ylittää sen verotuksessa poistamattomat hankintamenot, muodostuu omaisuuden siirtävälle kunnalle luovutusvoittoa.

Mahdollinen syntyvä luovutusvoitto on kuitenkin käsityksemme mukaan luovuttavalle kunnalle verovapaata tuloa, sillä luovutuksen kohteena oleva toiminta on kunnan omalla alueella harjoitettua elinkeinotoimintaa, josta kertyneestä tulosta tai luovutusvoitosta kunta ei ole verovelvollinen.

Uuden yhtiön tuloverotus

Apportti ei ole veronalaista tuloa vastaanottavalle yhtiölle, vaan verovapaa pääomasijoitus taseeseen.

Apportin arvo kohdistetaan käypien arvojen mukaisesti siirtyville omaisuuserille.

- Apporttina siirtyvien yksittäisten omaisuuserien arvot on hyvä yksilöidä jo apporttiluovutuskirjassa.
- Yhtiön apporttina vastaanottaman omaisuuden arvosta saadaan tehdä verotuksessa vuotuiset poistot EVL:n poistosäännösten mukaisesti.

Niiltä osin kuin apportin arvoa ei voida kohdistaa tietyille omaisuuserille, muodostuu yhtiön taseeseen liikearvoa, joka poistetaan yhtä suurina vuotuisina poistoina todennäköisenä vaikutusaikanaan.

Varainsiirtoverotuksen yleiset periaatteet

Varainsiirtoveroa on suoritettava, kun kiinteistö tai arvopaperi luovutetaan osakeyhtiöön tai muuhun yhteisöön osaketta tai osuutta vastaan taikka muuna pääoman sijoituksena.

Kiinteistön luovutukseen rinnastetaan varainsiirtoverotuksessa myös kiinteistön käyttöä pysyvästi palvelevan rakennuksen ja rakennelman luovutus ilman, että samalla luovutetaan rakennuksen maapohjan omistusoikeutta. Koneita ja laitteita pidetään vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuitenkin irtaimena omaisuutena, josta varainsiirtoveroa ei peritä. Varainsiirtoverotusta varten kauppahinnan jakautuminen kiinteän ja irtaimen omaisuuden kesken on suositeltavaa eritellä kauppakirjassa.

Kiinteistön luovutuksen yhteydessä suoritettava varainsiirtovero on 4 %. Vero on suoritettava luovutetun omaisuuden käyvästä arvosta luovutushetkellä.

Rakennuksen erillisluovutuksessa vero on suoritettava ja varainsiirtoveroilmoitus on esitettävä Verohallinnolle 6 kuukauden kuluessa kauppakirjan tai apporttiluovutuskirjan allekirjoittamisesta. Ilmoitukseen on liitettävä kopio kauppakirjasta tai apporttiluovutuskirjasta.

Varainsiirtovero luovutettavista omaisuuseristä

Käsillä olevaan omaisuuden luovutukseen sisältyy varainsiirtoveron alaisia omaisuuseriä. Siten omaisuuden luovutuksesta aiheutuu varainsiirtoverokustannuksia perustettavalle yhtiölle. Saatavilla olevan alustavan tiedon mukaan varainsiirtoveron kustannus olisi noin 52.500 euroa.

Näin ollen, jos liikeomaisuuden siirto toteutetaan apporttiluovutuksena, apporttiluovutuksesta ei lähtökohtaisesti aiheudu tuloveroseuraamuksia kunnalle tai vastaanottavalle yhtiölle, mutta apporttiluovutuksesta aiheutuu vastaanottavalle yhtiölle n. 52.500 euron suuruinen varainsiirtoverokustannus.

Kiinteistövero

Polvijärven kunta ei ole ollut kiinteistöverovelvollinen kaukolämpötoimintaan liittyvien kiinteistöjen osalta. Sen sijaan perustettava yhtiö, jolle kiinteistöt / rakennukset siirtyisivät, olisi näiden osalta kiinteistöverovelvollinen. Polvijärven kunnassa voimalaitosrakennuksen kiinteistöveroprosentti on 0,93. Kiinteistövero on kuitenkin yhtiölle tuloverotuksessa vähennyskelpoinen meno, koska kiinteistöä käytetään tulonhankkimistoiminnassa.

Yhtiöittäminen arvonlisäverotuksen näkökulmasta 1/2

Arvonlisäverotuksen yleiset periaatteet

Kunnan harjoittamassa kaukolämpötoiminnassa on lähtökohtaisesti kyse täysin arvonlisäverollisesta ja vähennykseen oikeuttavasta liiketoiminnasta.

Kun luovutettava liiketoiminta muodostuu liiketoimintaan kuuluvista rakennuksista, koneista, laitteista ja muusta liiketoimintaa palvelevasta omaisuudesta mahdollinen liikearvo mukaan lukien ja työntekijöistä, luovutuksessa olisi lähtökohtaisesti kyse tavaroiden ja palveluiden myynnistä.

Arvonlisäverolain 1 §:n mukaan, tavaroiden ja palvelujen myyntiä on arvonlisäverollista, ellei tilanteeseen voida soveltaa jotain verottomuutta koskevaa poikkeussäännöstä. Tällainen poikkeussäännös voisi olla:

- AVL 19 c §:n mukainen veroneutraali liikkeen luovutus tai
- AVL 61 §:n mukaisesti vähennyskelvottomassa käytössä olleen omaisuuden luovutus.

Koska puheena ollut omaisuus on käsityksemme mukaan ollut arvonlisäverollisessa käytössä, ei AVL 61 § tulisi sovellettavaksi käsillä olevassa tilanteessa.

AVL 19 c §:n nojalla, liikkeen tai sen osan luovutuksessa tapahtuvaa tavaroiden ja palvelujen luovuttamista liiketoiminnan jatkajalle voidaan pitää arvonlisäverottomana, jos seuraavat edellytykset toteutuvat:

- luovutuksen kohteena on liiketoimintakokonaisuus tai itsenäisenä toimintana harjoitettavissa oleva osakokonaisuus ja
- toiminnan vastaanottaja ryhtyy käyttämään siirtyvää omaisuutta arvonlisäverovähennykseen tai palautukseen oikeuttavaan käyttöön. Tarkoituksena on myös oltava siirretyn liikkeen tai yrityksen osan toiminnan harjoittaminen, vaikka toiminnan ei tarvitsekaan jatkua täysin samantyyppisenä.

Jos AVL 19 c §:n edellytykset täyttyvät ja omaisuuden luovutus voidaan käsitellä arvonlisäveroneutraalina liikkeen luovutuksena, ei tavaroiden ja palveluiden luovutuksesta muodostu luovuttajalle maksettavaa arvonlisäveroa ja vastaavasti toiminnan vastaanottajalle ei synny vähennettävää veroa.

Kiinteistöinvestoinnit ja tarkistusvastuu

Arvonlisäverotuksessa kiinteistöjä ovat maa-alueet, rakennukset ja pysyvät rakennelmat sekä niiden osat. Käsityksemme mukaan Polvijärven kunnan kaukolämpötoimintaan kuuluvia voimalaitoksista kaukolämpöverkko mukaan lukien ainakin osa täyttäisi arvonlisäverotuksessa kiinteistön käsitteen.

Meillä ei ole tietoa siitä kohdistuuko siirtyvään kiinteistöomaisuuteen tarkistusvastuun alaisia kiinteistöinvestointeja.

Mikäli kiinteistöomaisuuteen kohdistuisi tarkistusvastuun alaisia kiinteistöinvestointeja on huomioitavaa seuraavaa:

AVL 19 c §:ää sovellettaessa liiketoiminnan jatkajaa pidetään luovuttajan seuraajana, jolloin kiinteistöinvestointeja koskeva vähennysten tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyisi liiketoiminnan jatkajalle.

Näin ollen liiketoiminnan luovuttaja ei ole velvollinen tarkistamaan mahdollisia kiinteistöihin kohdistuvien kiinteistöinvestointien arvonlisäverovähennyksiä vaan kiinteistöinvestointien tarkistusoikeus ja velvollisuus siirtyy liiketoiminnan vastaanottajalle.

- Jos luovutettaviin kiinteistöihin kohdistuu tarkistusvastuun alaisia kiinteistöinvestointeja, siirtyy tällaisten kiinteistöinvestointien tarkistusoikeus ja velvollisuus kiinteistön vastaanottajalle, ellei luovutuksen yhteydessä toisin sovita.
- Jos kiinteistöt säilytetään täysin arvonlisäverollisen toiminnan käytössä, ei siirtyvä tarkistusvastuu kuitenkaan realisoituisi uuden yhtiön maksettavaksi.

Suosittelemme vielä selvittämään, kohdistuuko siirtyvään kiinteistöomaisuuteen tarkistusvastuun alaisia kiinteistöinvestointeja.

Yhtiöittäminen arvonlisäverotuksen näkökulmasta 2/2

Liiketoimintasiirron arvonlisäverotus

EVL 52 d §:n tarkoittamassa veroneutraalissa liiketoimintasiirroksessa on lähtökohtaisesti kyse arvonlisäveron alaisesta tavaroiden ja palveluiden myynnistä.

Siten omaisuuden luovutuksesta tulisi suorittaa arvonlisäveroa, ellei tilanteeseen voida soveltaa jotain verottomuutta koskevaa poikkeussäännöstä.

Käsityksemme mukaan Polvijärven kunta on luovuttamassa koko kaukolämpötoimintansa ja siihen liittyvät varat ja velat. Siirtyvään omaisuuteen lukeutuu myös rakennuksia, koneita, laitteita ja muuta irtainta omaisuutta. Maapohja ja työntekijät eivät siirry.

Tällöin luovutuksen kohteena on arvonlisäverolain 19 c §:n edellyttämä liiketoimintakokonaisuus tai itsenäisenä toimintana harjoitettavissa oleva osakokonaisuus, jolla tullaan jatkamaan arvonlisäverollisen liiketoiminnan harjoittamista. Näin ollen apporttiluovutukseen soveltuu AVL 19 c §:n säännös ja omaisuuden luovutus voidaan käsityksemme mukaan käsitellä arvonlisäveroneutraalisti, eikä luovutuksesta aiheudu arvonlisäveroseuraamuksia Polvijärven kunnalle eikä uudelle yhtiölle.

Jos vastoin käsitystämme AVL 19 c §:n asettamien edellytysten ei katsottaisikaan täyttyvän, tulisi omaisuuden siirto käsitellä arvonlisäveronalaisena kauppana siltä osin kuin luovutuksen kohteena on veronalaista omaisuutta ja verottomana myyntinä siltä osin kuin luovutuksen kohteena on arvonlisäverotuksen ulkopuolisia eräiä (esim. kiinteistöt, lainat).

- Omaisuuden luovuttajan tulisi suorittaa arvonlisävero Verohallinnolle siitä huolimatta, että vastikkeena saataisiin vain osakkeita. Kunnan tasolla omaisuuden luovutuksella voisi siten olla kassavirtavaikutus, mutta arvonlisäveron ei pitäisi kuitenkaan jäädä lopulliseksi kustannukseksi yhtiöiden harjoittaessa arvonlisäverollista toimintaa.
- Uudella yhtiöllä olisi oikeus vähentää hankintaan sisältyvä arvonlisävero omassa verotuksessaan.

Liiketoimintakaupan arvonlisäverotus

Myös liiketoimintakaupassa on lähtökohtaisesti kyse tavarain ja palveluiden arvonlisäveron alaisesta myynnistä. Käsityksemme mukaan liiketoimintakauppaan voitaisiin soveltaa kuitenkin AVL 19 c §:ää, jolloin myös liiketoimintakauppa voitaisiin käsitellä arvonlisäveroneutraalisti edellä kuvatulla tavalla.

Apporttiluovutuksen arvonlisäverotus

Arvonlisäverotuksessa vastikkeellisessa apporttiluovutuksessa tapahtuvaa omaisuuden siirtoa on vakiintuneen oikeus- ja verotuskäytännön mukaan pidetty tavarain ja palveluiden myyntinä.

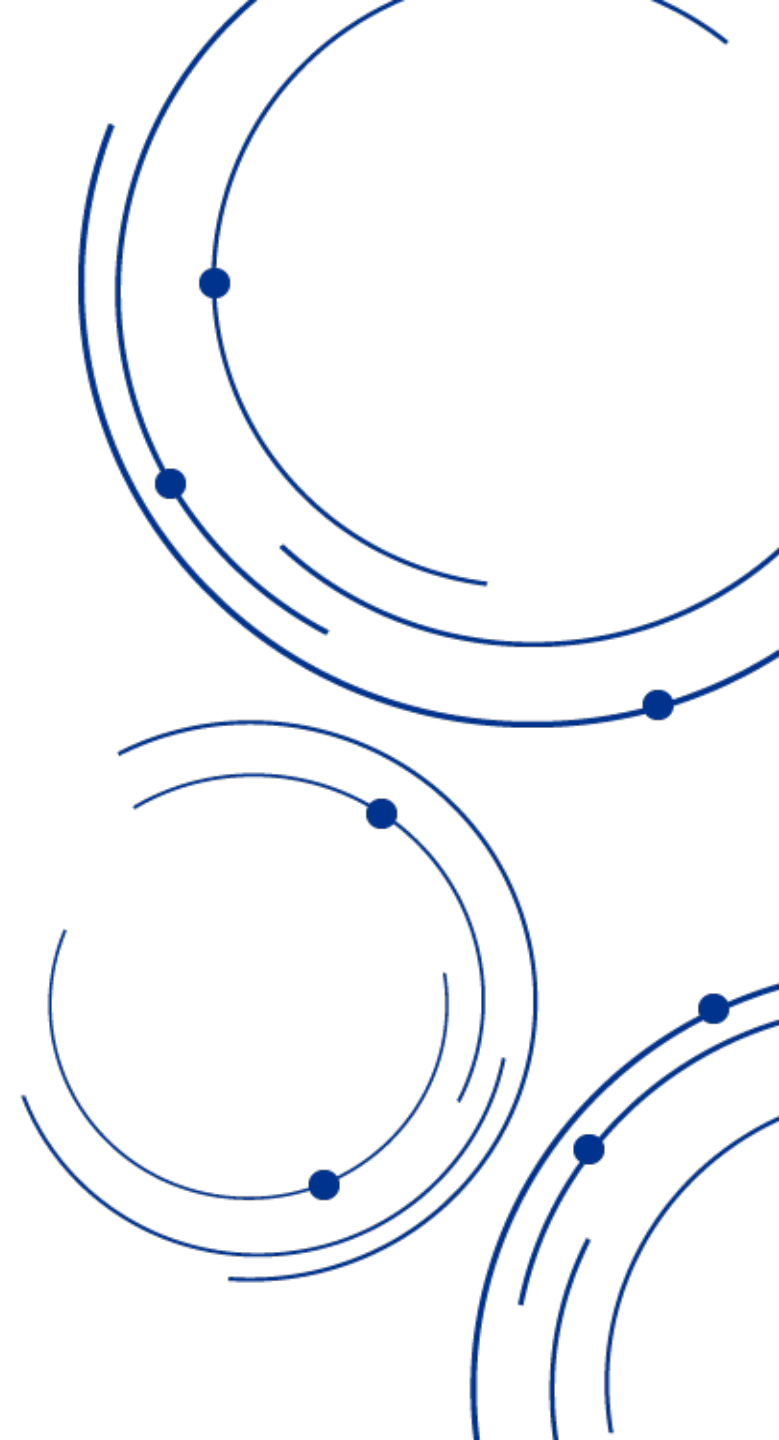
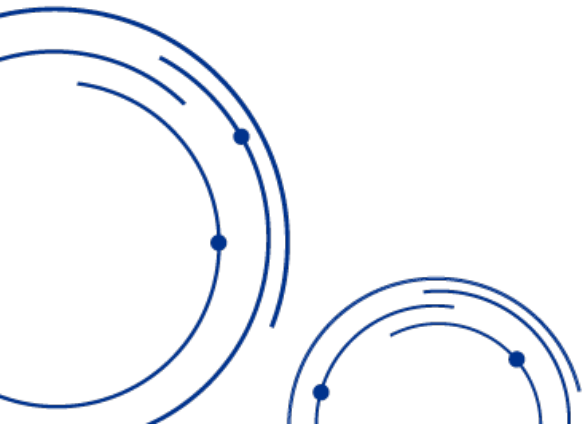
Edellä apporttiluovutuksen osalta kuvatulla tavalla, AVL 19 c §:n edellytykset lähtökohtaisesti täyttyvät myös apporttiluovutuksessa, ja apporttiluovutus voitaisiin toteuttaa edellä kuvatulla tavalla arvonlisäveroneutraalisti.

Eri vaihtoehtojen vertailu

	Liiketoimintasiirto	Apporttiluovutus	Liiketoimintakauppa
Sopimusten siirtyminen	Velvoitteet tai sopimukset eivät siirry automaattisesti uudelle yhtiölle	Velvoitteet tai sopimukset eivät siirry automaattisesti uudelle yhtiölle	Velvoitteet tai sopimukset eivät siirry automaattisesti uudelle yhtiölle.
Varallisuuden arvo uudessa yhtiössä	- Verotuksessa jatkuvuusperiaate siirtyneiden varojen ja velkojen osalta. - Kirjanpidossa mahdollisuus toteuttaa käyvin arvoin.	- Omaisuuksien käyvät arvot tulevat näkyviin myös verotuksessa eli mahdollista kasvattaa poistopohjaa. - Siltä osin kuin apportin arvoa ei voida kohdistaa tietyille omaisuuserille, muodostuu yhtiön taseeseen liikearvoa, josta tehdään poistot.	- Omaisuuksien käyvät arvot tulevat näkyviin myös verotuksessa eli mahdollista kasvattaa poistopohjaa. - Siltä osin kuin liiketoimintakaupassa käytettyä arvoa ei voida kohdistaa tietyille omaisuuserille, muodostuu yhtiön taseeseen liikearvoa, josta tehdään poistot.
Tulovero	Ei tuloveroseuraamuksia.	Ei tuloveroseuraamuksia.	- Ei tuloveroseuraamuksia. - Mikäli kunta rahoittaa kaupan antamalla perustettavalle yhtiölle lainan, on kunnan mahdollista saada yhtiöltä verovapaata korkotuottoa. Vastaavasti kyseinen korkomeno olisi yhtiölle verovähennyskelpoinen kulu.
Arvonlisävero	Ei arvonlisäveroseuraamuksia.	Ei arvonlisäveroseuraamuksia.	Ei arvonlisäveroseuraamuksia.
Varainsiirtovero	Ei varainsiirtoveroa, jos liiketoimintasiirto perustettavaan yhtiöön.	Varainsiirtovero 4 % rakennuksista, noin 52 TEUR	Varainsiirtovero 4 % rakennuksista, noin 52 TEUR
Haasteet / Selvitettävät asiat	Liiketoimintakokonaisuusedellytyksen täyttyminen. Varmistettavissa Verohallinnolta ennakkoratkaisulla.	Käyvän arvon määrittäminen siirtyvälle liiketoiminnalle.	- Kauppahinnan rahoittamisen toteutus. - Käyvän arvon määrittäminen siirtyvälle liiketoiminnalle.



Muita oikeudellisia huomioita



Yhtiön toimintaan liittyviä oikeudellisia huomioita

Yhtiöstä Polvijärven kunnan sidosyksikkö

Ns. yleisen hankintalain sijaan kaukolämpöyhtiöön sovellettaisiin lakia vesi- ja energiahuollon, liikenteen ja postipalvelujen alalla toimivien yksiköiden hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista. Kyseisen lain 25 §:n mukaisesti hankintalakia ei sovelleta hankintaan, jonka viranomaishankintayksikkö tekee sidosyksiköltään. Hankintoja sidosyksiköltä voidaan siis tehdä kilpailuttamatta niitä.

Sidosyksiköllä tarkoitetaan hankintayksiköstä muodollisesti erillistä ja päätöksenteon kannalta itsenäistä yksikköä. Lisäksi edellytyksenä on, että hankintayksikkö yksin tai yhdessä muiden hankintayksiköiden kanssa käyttää määräysvaltaa yksikköön samalla tavoin kuin omiin toimipaikkoihinsa ja että yksikkö harjoittaa enintään 20 prosentin osuuden liiketoiminnastaan muiden tahojen kuin niiden hankintayksiköiden kanssa, joiden määräysvallassa se on. Sidosyksikössä ei saa olla muiden kuin hankintayksiköiden pääomaa.

Edellä olevan määritelmän mukaisesti perustettavasta kaukolämpöyhtiöstä tulee siis Polvijärven kunnan sidosyksikkö, jolloin Polvijärven kunta voi käytännössä tehdä hankinnat yhtiöltä ilman kilpailutusta.

Jotta kaukolämpöyhtiön sidosyksikköasema ei vaaranna yhtiö saa myydä ns. kilpailuille markkinoille palveluita enintään 20 prosentin osuuden liiketoiminnastaan.

— Kaukolämpötoiminnan liikevaihdon ennuste vuodelle 2021 on ollut 837.981 €. Tästä määrästä 20 prosenttia vastaa 167.000 euron osuutta liikevaihdosta. Jos yhtiön markkinoille suuntautuva myynti ylittäisi edellä mainitun rajan, yhtiön sidosyksikköasema suhteessa Polvijärven kuntaan menetettäisiin ja kunta joutuisi kilpailuttamaan energiahankinnat.

Käsityksemme mukaan valtaosa yhtiön myynnistä suuntautuisi Polvijärven kunnalle ja seurakunnalle. Lisäksi yhtiöllä olisi vähäisempää myyntiä kaukolämpöverkon alueella oleville yksityisille henkilöille ja teollisuudelle.

- Asiakaskunnan osalta on hyvä huomioida, että vain kunnalla tapahtuva myynti on ns. sidosyksikkömyyntiä, joka ei suuntaudu markkinoille. Siten seurakunnalle ja yksityisille tapahtuva myynti olisi ns. markkinoille suuntautuvaa myyntiä, jonka volyymiä tulisi seurata.
- Suosittelemme seuraamaan markkinoille suuntautuvan myynnin määrää. Jos vaikuttaa siltä, että markkinoille suuntautuvan myynnin määrä ylittää 20 prosentin rajan, yhtiön tulisi

sidosyksikköaseman säilyttämiseksi järjestää toiminta uudelleen.

Käsityksemme mukaan kaukolämpölaitos ei tuota tällä hetkellä kaukokylmää. Jos yhtiö tulevaisuudessa tuottaisi myös kaukokylmää, soveltuisi tähän toimintaan ns. yleinen laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista.

Kirjanpidon eriyttämismenettely

Kun osa yhtiön toiminnasta on ns. kilpailuilla markkinoilla tapahtuvaa toimintaa, on yhtiön huomioitava myös kilpailulain 30 d §:n mukainen kirjanpidon eriyttämismenettely, jolloin kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuva toiminta tulee eriyttää yhtiön kirjanpidossa.

Jos kilpailulain 30 a §:ssä tarkoitettu kunta, kuntayhtymä, valtio taikka niiden määräysvaltaan kuuluva yksikkö harjoittaa kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa, tästä toiminnasta on pidettävä erillistä kirjanpitoa siten, että siinä on:

- 1) johdonmukaisesti sovellettujen ja objektiivisesti perusteltavien kustannuslaskennan periaatteiden mukaisesti eriteltynä ja kohdistettuna kaikki toimintokohtaiset tulot ja menot; sekä
- 2) Lisätietona selkeä kuvaus 1 kohdassa tarkoitetun kustannuslaskennan periaatteista.

Tuloslaskelma lisätietoineen on julkinen ja se tulee esittää tilinpäätökseen sisältyvänä liitetietona.

Kirjanpidon eriyttämismenettely ei kuitenkaan sovellu, jos kunnan, kuntayhtymän, valtion taikka niiden määräysvaltaan kuuluvan yksikön kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan taloudellisen toiminnan liikevaihto on alle 40 000 euroa vuodessa.

Käsityksemme mukaan kaukolämpötoiminnan markkinoille suuntautuva toiminta on jo kunnan harjoittamana toiminta ylittänyt kirjanpidon eriyttämismenettelyn alarajan, joten myös kunnan olisi noudattava kirjanpidon eriyttämismenettelyä. Käsityksemme mukaan yhtiö voisi jatkaa samojen periaatteiden noudattamista eriyttämisen osalta, jotka kunnan kirjanpidossa on sovellettu.

Kilpailu- ja kuluttajavirasto valvoo kirjanpidon eriyttämismenettelyä. Jos velvollisuus on laiminlyöty, Kilpailu- ja kuluttajavirasto voi sakon uhalla velvoittaa kunnan, kuntayhtymän tai valtion toimittamaan erillisen kirjanpidon, tuloslaskelman, tilinpäätöksen sekä kuvauksen kustannuslaskennan periaatteista määräämässään ajassa.



Ota yhteyttä

Paavo Martikainen

Tuloveroasiantuntija

+358 20 760 3244

paavo.martikainen@kpmg.fi



© 2021 KPMG Oy Ab, a Finnish limited liability company and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.