

VEROHALLINNOLLE

Asia Verotusmenettelystä annetun lain 85 §:n mukainen tuloverotusta koskeva ennakkoratkaisuhakemus

Hakija Polvijärven kunta (y-tunnus: 0169823-6)

Asiamies KPMG Oy Ab / Paavo Martikainen
Kauppakatu 40 D
53100 Lappeenranta
paavo.martikainen@kpmg.fi

Ennakkoratkaisukysymys

Pyydämme Verohallinnolta ennakkoratkaisua seuraavassa asiassa:

Jos Polvijärven kunta siirtää kaukolämpöliiketoimintakokonaisuuteensa uuteen, perustettavaan tytäryhtiöön hakemuksessa tarkemmin kuvatulla tavalla, sovelletaanko järjestelyyn EVL 52 d §:ää?

Ennakkoratkaisua haetaan verovuosille 2022 ja 2023.

Ennakkoratkaisuhakemuksen perustelut

1 Taustatiedot

Polvijärven kunta harkitsee kaukolämpötoiminnan yhtiöittämistä. Kunnalla on oma kaukolämpölaitos ja siihen liittyvä kaukolämpöverkosto, jonka toiminta-alue käsittää pääasiassa Polvijärven kirkonkylän taajaman. Alue kattaa taajamassa teollisuus-, kerrostalo-, rivitalo-, liike- ja kunnan kiinteistöt. Tiloista suurin osa on Polvijärven kunnan tai seurakunnan omistuksessa. Verkoston pituus on noin seitsemän kilometriä ja lämmön myynti vuosittain noin 15 000 MWh. Lämmöntuotantoon käytetään kaukolämpölaitoksella puuhaketta.

Suunniteltuyhtiöittäminen on tarkoitus toteuttaa siten, että Polvijärven kunta perustaisi kokonaan uuden Polvijärven kuntakonserniin kuuluvan yhtiön, jolle Polvijärven kunta siirtäisi kokonaisuudessaan kaukolämpöliiketoiminnan ja siihen lukeutuvat omaisuuserät kaukolämpöverkko mukaan lukien. Siirtyvään omaisuuteen lukeutuu kaukolämpöverkko, rakennuksia sekä koneita, laitteita ja muuta irtainta omaisuutta. Maapohja ei siirry.

Polvijärvellä kaukolämpöliiketoiminta on kirjanpidossa eriytetty omaksi kustannuspaikakseen. Vuosittainen liikevaihto on ollut noin 830 tuhatta euroa ja se koostuu kaukolämmön perusmaksuista sekä kaukolämmön myyntituotoista.

2 Kaukolämpöliiketoiminnan yhtiöittäminen

Tavoitteena on perustaa kokonaan uusi Polvijärven kuntakonserniin kuuluva yhtiö, jolle Polvijärven kunta siirtää koko kaukolämpöliiketoiminnan ja kaukolämpöverkon. Järjestely on tarkoitus toteuttaa liiketoimintasiirrolla siten, että Polvijärven kunta luovuttaa kaikki kaukolämpöliiketoimintaan kohdistuvat varat, velat ja varaukset siirtyvää toimintaa

jatkavalle perustettavalle osakeyhtiölle saaden vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön uusia tai hallussa olevia osakkeita. Tavoiteaikataulun mukaan kaukolämpöyhtiön toiminta käynnistyy 1.1.2023.

Kaukolämpöliiketoimintaan liittyvät työntekijät ovat kunnan laitosmiehiä, joilla on myös muita kunnan määräämiä työtehtäviä. Heidän ei ole tarkoitus siirtyä liiketoiminnan mukana yhtiöön, vaan perustettava uusi yhtiö ostaa tarvittavan työpanoksen Polvijärven kunnalta. Kaukolämmön tuottamisessa käytetään polttoaineena haketta ja varalla öljyä. Hakkeesta ja öljystä ei ole kirjanpidollisia varastoja. Hakkeen ja öljyn hankinta on käsitelty tähän saakka vuosikuluina kaukolämpölaitoksen kustannuspaikalla tehtyjen hankintojen mukaisesti.

Yhtiö tulee toimimaan nykyisellä kaukolämpöverkoston toiminta-alueella. Polvijärven kunta omistaa maa-alueet, jolla kaukolämpölaitos sijaitsee. Nämä maa-alueet vuokrattaisiin yhtiölle pitkäaikaisilla vuokrasopimuksilla ja vuokra olisi käypää vuokraa vastaava. Kaukolämpölaitoksen ja verkoston rakennuskanta on Polvijärven kunnan taseella. Rakennukset ja laitteet, sekä kaukolämpöverkostot siirrettäisiin yhtiöön liiketoimintasiirrossa, koska ne ovat kiinteä osa siirron kohteena olevaa liiketoimintaa. Liiketoimintasiirto toteutettaisiin siirtohetken kirjanpitoarvoista, taseeseen kirjatut varat siirretään vastaanottavalle yhtiölle kirjanpidon poistamattomista hankintamenoista jatkuvuusperiaatetta noudattaen. Varojen tarkka arvo selviää apportin luovutushetkelle laadittavasta tase-erittelystä.

Toimintaa yhtiöittäessä uuteen yhtiöön siirtyy käyttöomaisuutta noin 1,35 miljoonan euron kirjanpidollisesta arvosta. Siirtyvät käyttöomaisuuserät on esitetty liitteessä 2. per 31.12.2021 arvoon.

Yhtiöittämisessä siirtyy myös liittymismaksuvelkoja, yhteensä noin 96 tuhatta euroa. Muita velkoja kaukolämpöliiketoimintaan ei kohdistu.

Yhtiöittämisessä voi lisäksi siirtyä liiketoimintaan liittyviä käyttöpääomaeriä (lyhytaikaiset korottomat liikesaamiset ja -velat) liiketoimintasiirron hetken mukaisina arvoina. Lyhytaikaisten saamisten ja velkojen siirrosta voidaan myös sopia erikseen siten, että kunta hoitaa ko. erät siirtohetken asti, jolloin ne eivät siirtyisi yhtiöön. Lisäksi, jos jotakin erää ei voida siirtää, tehdään osapuolten välille asiaa koskeva keskinäinen sopimus.

Alkupääomitus on suunniteltu siten, että perustettava yhtiö kykenee hoitamaan investointiohjelmansa ilman ulkoista velkaa, ja alkavassa taseessa olisi rahoja ja pankkisaamisia noin kolmen kuukauden operatiivisia kustannuksia vastaava määrä. Tällöin yhtiön rahojen ja pankkisaamisten määrä olisi alussa noin 145 tuhatta euroa. Summa voi vielä muuttua hintojen nousun vaikuttaessa yhtiön käyttöpääoman tarpeeseen. Alkavan taseen omaksi pääomaksi muodostuisi kyseisten työlukujen perusteella noin 1,4 miljoonaa euroa eli nettoapportin määrä on positiivinen. Kaukolämpöliiketoiminnan tulos on ollut historiallisesti voitollinen.

3 Sovellettavat säännökset

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL) 1 §:n 1 momentin mukaan elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan liike- ja ammattitoimintaa.

EVL 52 §:n 1 momentin mukaan lain 52 a–52 e §:ää sovelletaan lisäksi muiden tuloverolain 3 §:ssä tarkoitettujen kotimaisten yhteisöjen kuin osakeyhtiöiden sulautumiseen, jakautumiseen ja liiketoiminnan siirtoon.

EVL 52 d §:n mukaan liiketoimintasiirrolla tarkoitetaan järjestelyä, jossa osakeyhtiö (siirtävä yhtiö) luovuttaa joko kaikki taikka yhteen tai useampaan liiketoimintakokonaisuuteensa kohdistuvat varat, siirtyviin varoihin kohdistuvat velat ja siirtyvään toimintaan kohdistuvat varaukset siirtyvää toimintaa jatkavalle osakeyhtiölle (vastaanottava yhtiö) saaden vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia uusia osakkeita tai sen hallussa olevia omia osakkeita. Siirtävän yhtiön verotuksessa luetaan luovutetun omaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi omaisuuden verotuksessa poistamatta oleva hankintamenon osa.

Tuloverolain 3 §:n 2 kohdan mukaan yhteisöllä tarkoitetaan tässä laissa kuntaa ja kuntayhtymää.

EVL 52 h §:n mukaan lain 52 ja 52 a–52 g §:ssä olevia säännöksiä ei sovelleta, jos on ilmeistä, että järjestelyjen yksinomaista tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on ollut veron kiertäminen tai veron välttäminen.

4 Hakija käsitys asiasta

Polvijärven kunnan liiketoimintasiirron kohteena olisi siis kunnan kaukolämpöliiketoiminta. Hakijan näkemyksen mukaan järjestelyille on verotuksesta riippumattomia, liiketoiminnallisesti perusteltuja syitä.

- Kaukolämpötoiminnan yhtiöittämisen taustalla on ensisijaisesti Kuntalain 126 §:n mukainen yhtiöittämisvelvollisuus. Yhtiöittämisvelvollisuus koskee sellaisia kunnan tehtäviä, joita kunta hoitaa kilpailutilanteessa markkinoilla. Tällöin kunnan on annettava tehtävä osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi. Hallituksen esityksen laiksi kuntalain muuttamisesta (HE 32/2013 vp) mukaan esimerkiksi satamat ja energiatoiminnot kuuluvat yhtiötettäviin toimintoihin. Kaukolämmön katsotaan kilpailevan muiden lämmitysmuotojen kanssa, ja siten kaukolämpötoimintaa harjoitetaan kilpailutilanteessa, vaikka toiminta voikin muodostaa asemakaava-alueilla monopolin.
- Lisäksi perusteena on *talouden selkiyttäminen*, koska yhtiöittämisen jälkeen kaukolämpöliiketoiminnan järjestämistehtävät eivät olisi enää välitön osa kunnan talousarviota. Yhtiön on myös tultava toimeen omalla kassavirrallaan ja tämä edesauttaisi kustannustehokkaan kaukolämpötoiminnan toteuttamisen.

Muilla kuin yritysjärjestelydirektiivissä mainituilla yhteisöillä eli muun muassa kunnalla EVL 52 d § voi tulla sovellettavaksi lähtökohtaisesti ainoastaan silloin, kun siirron kohteena on EVL 1 §:n 1 momentissa tarkoitettu elinkeinotoiminta. Lisäksi, jotta EVL 52 d § soveltuisi, siirrettävän varallisuuden tulee muodostaa siirtävässä yhtiössä liiketoimintakokonaisuus. Hallituksen esityksen (247/2006) mukaan liiketoimintakokonaisuudella tarkoitetaan liiketoimintaan liittyvien varojen ja velkojen kokonaisuutta, joka organisatorisesti muodostaa itsenäisesti toimeentulevan taloudellisen yksikön. Itsenäisesti toimeentulevalla taloudellisella yksiköllä tarkoitetaan pääsääntöisesti sellaista varojen ja velkojen kokonaisuutta, joka pystyy harjoittamaan itsenäistä elinkeinotoimintaa. Varoihin katsotaan kuuluvan irtaimen ja kiinteän käyttöomaisuuden lisäksi muut aineelliset ja aineettomat hyödykkeet, jotka ovat toiminnan ylläpitämiseksi tarpeen. Liiketoimintakokonaisuuteen kuuluvat kaikki aineelliset ja aineettomat tuotannon tekijät, jotka ovat tarpeen toiminnan toteuttamiseksi. Liiketoimintakokonaisuuden muodostava varallisuuskokonaisuus siirretään sellaisenaan. Vain siirrettävään toimintaan liittyvät varat ja velat voidaan siirtää. Siirrettävän kokonaisuuden määrittelyssä voidaan pitää lähtökohtana verovelvollisen omaa

näkemyistä, koska verovelvollisella on parhaat edellytykset arvioida siirrettävältä kokonaisuudelta vaadittavien edellytysten täyttymistä.

Siirrettävää kaukolämpötoimintaa on pidettävä elinkeinotoimintana, joten liiketoimintasiirtosäännöksen periaatteita voidaan soveltaa. Polvijärven kunnan tapauksessa on selkeää, että ko. liiketoiminta koostuu Polvijärven kunnan alueella tapahtuvasta kaukolämmön järjestämisestä. Liiketoimintasiirron kohteena on koko kaukolämpötoiminta ja kaukolämpöverkko. Hakijan käsityksen mukaan siirtyvä varallisuuskokonaisuus täyttää EVL 52 d §:n mukaisen edellytyksen siirtyvästä liiketoimintakokonaisuudesta, siitä huolimatta, että toimintaan liittyvät työntekijät eivät siirry yhtiölle vaan yhtiö ostaa henkilöstön työpanoksen kunnalta.

Tätä käsitystä tukevat esimerkiksi Keskusverolautakunnan ratkaisu KVL: 63/2011 ja Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO:2014:184. Ratkaisussa KVL 63/2011 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.

Ratkaisussa KHO:2014:184 kunnan satamaliiketoiminnan yhtiöittämistä kunnan kokonaan omistaman osakeyhtiöön pidettiin EVL 52 d §:n i momentissa tarkoitettuna liiketoimintasiirtona. Satamaomaisuuteen kuului rakennuksia, kiinteitä koneita ja laitteita sekä muita koneita ja kalustoa maapohjan jäädessä kunnan omistukseen.

Polvijärven kunnan kaukolämpöliiketoiminta muodostaa toiminnallisesti itsenäisen kokonaisuuden, koska se muodostaa selkeästi rajatun ja kirjanpidollisesti erikseen seurattavan taloudellisen yksikön. Taloudellista itsenäisyyttä ei ole lainvalmistelutöissä määritelty yksiselitteisesti, vaan arviointi tehdään lähtökohtaisesti sen mukaisesti, kuinka hyvät toimintaedellytykset vastaanottavalla yhtiöllä on toimia itsenäisesti ilman lisärahoitusta välittömästi liiketoimintasiirron jälkeen. Liiketoimintasiirrossa vastaanottavalle yhtiölle siirrettävien varojen määrä tulee kattamaan yhtiön mahdollisen osakepääoman ja ylittämään siirtyvien velkojen määrän. Nettoapportti on siten positiivinen. Taseen pysyvistä vastaavista kaikki käyttöarvoltaan siirrettävän liiketoimintakokonaisuuden toimintaa palvelevat käyttöomaisuushyödykkeet on tarkoitus siirtää.

Järjestelyyn ei kokonaisuutena arvioiden voida soveltaa EVL 52 h §:n veronkiertoa koskevaa säännöstä. Koska nyt tehtävät järjestelyt parantavat hakijan näkemyksen mukaan liiketoimintaa, on hakija mielestään esittänyt tarpeellisen määrän selvitystä siitä, että toimille on verotuksesta riippumattomat perusteet. Veron kiertämistä koskeva EVL 52 h §:n säännös voi tulla sovellettavaksi vain, jos kysymys on EUT:n oikeuskäytännössä tarkoitettua oikeuden väärinkäytöstä. Säännöstä ei sen vuoksi voida soveltaa, jos järjestelyssä ei synny konkreettisia ja järjestelmälle vieraita veroetuja.

5 Lopuksi

Polvijärven kunnan näkemyksen mukaan hakemuksessa on esitetty riittävät tiedot järjestelystä, jotta Verohallinto voi antaa ennakkoratkaisun hakemuksessa kuvatuissa asioissa. Hakija pyytää asiassa mahdollisimman pikaista käsittelyä, jotta järjestelyn valmistelua voidaan jatkaa ja toiminta voidaan aloittaa 1.1.2023 uuden yhtiön toimesta.

Mikäli jokin seikka tai jonkin tiedon tai kuvauksen mahdollinen puuttuminen olisi muodostumassa esteeksi verovelvolliselle myönteisten ennakkoratkaisujen saamiselle, pyytää hakija mahdollisuutta antaa asiasta lisätietoja ennen ratkaisun tekemistä. Hakija pyytää osoittamaan mahdolliset lisätietopyynnöt ja päätöksen asiamiehelle yllä mainittuun prosessiosoitteeseen.

Lappeenrannassa xx. kesäkuuta 2022

Paavo Martikainen,
hakijan valtuuttamana asiamiehenä

Liitteet

1. Valtakirja
2. Erittely siirtyvästä käyttöomaisuudesta