

Verohallinto  
PL 30  
00052 VERO

**PÄÄTÖS**

HPP Asianajotoimisto Oy  
Asianajaja Antti Säiläkivi  
Bulevardi 1 A  
00100 Helsinki

4.5.2018

Päätösnumero  
A146/4345/2017

**VARAINSIIRTOVERON ENNAKKORATKAISU**

<b>Hakija</b>	Kuopion kaupunki ja Siilinjärven kunta perustettavan yhtiön lukuun
<b>Kotikunta</b>	Kuopio
<b>Kysymys</b>	Tuleeko siirtyvien käyttöomaisuuserien osalta suorittaa varainsiirtoveroa? Jos tulee, minkä erien osalta?
<b>Hakemus</b>	Verohallinto on 27.12.2017 vastaanottanut hakijan varainsiirtoverotusta koskevan ennakkoratkaisuhakemuksen ja sen liitteenä Pöyry Finland Oy:n tekemän vesihuoltolaitoksen yhdistämisselvityksen sekä laskelman omaisuuden teknisestä nykykäyttöarvosta. Hakijan kanssa on käyty ennakkollinen keskustelu 16.3.2018, jonka jälkeen hakija on antanut asiassa lisäselvitystä 22.3.2018.

Hakemuksessa ja antamassaan lisäselvityksessä hakija on esittänyt seuraavaa:

**1. Tausta**

Kuopion kaupunki (jäljempänä "Kuopio") ja Siilinjärven kunta (jäljempänä "Siilinjärvi") suunnittelevat vesihuoltoliiketoimintojensa yhdistämistä. Yhdistäminen on tarkoitus toteuttaa liiketoimintakauppana perustettavaan vesihuolto-yhtiöön. Liiketoimintakaupalla luovutettaisiin koko vesihuoltolaitosliiketoiminta sekä siihen liittyvät laitokset ja henkilöstö.

**2. Liiketoimintakaupan toteutustapa ja kauppahinnan määrittäminen****2.1 Liiketoimintakaupan toteutus**

Kuopion kaupungin ja Siilinjärven kunnan tarkoituksena on perustaa osakeyhtiö, jolle kummankin edellä mainitun kunnan vesihuoltoliiketoiminnat myydään liiketoimintakaupoilla. Kauppahinnat perustuvat vesihuoltoliiketoiminnolle määritettyyn tekniseen nykykäyttöarvoon. Kaupassa yhtiön omistukseen siirtyy kummankin kunnan koko vesiliiketoiminta (hulevesiliiketoimintaa lukuun ottamatta) sekä liiketoimintaan liittyvät vesihuoltoverkostot ja käsittelylaitokset ynnä muu käyttöomaisuus sekä vesihuoltoliiketoimintaan kuuluva henkilöstö. Perustettava yhtiö jatkaa kummankin kunnan vesihuoltoliiketoimintaa.

Kuopio ja Siilinjärvi käyttävät osan kauppahintasaatavasta maksamalla vastaanottavan yhtiön osakepääoman apporttimerkinnällä. Loppukauppahinta jää Kuopion ja yhtiön sekä Siilinjärven ja yhtiön väliseksi lainasaamisiksi.

Perustettavan yhtiön omistusosuudet jakautuvat tekniseen nykykäyttöarvoon perustuen seuraavasti: Kuopio 86 % ja Siilinjärvi 14 %.

## 2.2 Kauppahinnan määrittäminen

Siirtyvän omaisuuden luovutushinnan arvostus perustuu vesihuoltoliiketoimintojen käyttöomaisuuden tekniseen nykykäyttöarvoon. Arvostuksen on suorittanut Pöyry Finland Oy, jonka tekemä arvonnääritys, joka on osa Pöyry Finland Oy:n laajempaa yhtiöittämisraporttia, on ennakkoratkaisuhakemuksen liitteenä.

Hakijan näkemyksen mukaan vesihuoltoliiketoimintojen käypä arvo on yhteensä 182.793.400 euroa. Liiketoimintojen käyvät arvot jakautuvat seuraavasti:

Kuopio 157.200.600 euroa; ja  
Siilinjärvi 25.592.800 euroa.

Maksettavaksi tulevassa kauppahinnassa otetaan huomioon jäljempänä esitetyn tavoin vesihuoltoliiketoiminnan mukana siirtyvät velat. Vesihuoltoliiketoimintoihin kohdistuvat vanhat pankkilainat eivät siirry perustettavalle yhtiölle.

## 2.3 Liiketoiminnan mukana siirtyvät velat

Siirtyviin vesihuoltoliiketoimintoihin tällä hetkellä kohdistuvat nykyiset ulkoiset velkavastuut jäävät Kuopiolle ja Siilinjärvelle. Niiden hoitamiseksi kunnat saavat perustamislainan ja pääomalainan korkoja sekä perustamislainan lyhennyksiä.

## 2.4 Kaupan rahoitus

Perustettava yhtiö rahoittaa liiketoimintakaupan Kuopion ja Siilinjärven tekemillä osakkeiden apporttimerkinnällä (yhteensä 40.000.000 euroa) sekä kuntien kaupan yhteydessä myöntämällä pääomalainoilla (yhteensä 50.000.000 euroa) ja perustamislainoilla (yhteensä 82.104.605 euroa). Osakkeet ja lainat jakautuvat kuntien kesken yllä esitetyn mukaisesti (Kuopio 86 %, Siilinjärvi 14 %).

Apporttimerkinnästä puolet kohdistetaan osakepääomaan ja puolet sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon.

Pääomalaina nostetaan yhtiön vakavaraisuuden turvaamiseksi tulevaa pitkää investointijaksoa varten. Pääomalainat ovat kertalyhenteisiä ja erääntyvät maksettavaksi vuonna 2028.

Perustamislainat tasaavat lopun rahoitustarpeen tarkan kauppahinnan maksamiseksi.

## 3. Käyvän arvon soveltamisesta vero-oikeudessa

Hakemuksen mukaan verotuskäytännössä niin sanotun käyvän hinnan periaatetta on pidetty lähtökohtana kahden etuyhteydessä olevan osapuolen välisissä luovutuksissa. Toisaalta vanhemmasta oikeuskäytännöstä löytyy tapauksia, joiden nojalla osakkaan ja yhtiön väliseen hinnoitteluun ei ole puututtu (KHO B 526). Hakija on lisäksi viitannut uudempaan oikeuskäytäntöön (KHO:2009:66) sekä oikeuskirjallisuuteen (Nykänen-Juusela-Viitala-Tikka: Yrittäjäverotus I - II,

kohdan 27 alakohta "Siirto emoyhtiöltä tytäryhtiölle"), joissa lähtökohtana on ns. käyvän hinnan periaate.

Kun arvioidaan vesihuoltolaitosliiketoiminnan käypää arvoa, ei markkinahintaa ole käytössä, joten mahdollisuuksina omaisuuden arvioinnissa on kirjanpitoarvo, jälleenhankinta-arvo, tekninen nykykäyttöarvo, tuottoarvo tai edellä mainittujen yhdistelmä. Merkittävä osa vesihuoltolaitosten arvonmäärytyksistä on tehty käyttäen teknistä nykykäyttöarvoa. Teknistä nykykäyttöarvoa käytetään yleisesti esim. käyttöomaisuuteen sitoutuneen pääoman määrittämiseksi vesihuoltolaitoksen kohtuullisen tuoton laskemisessa.

Hakemuksessa kyseessä olevassa tapauksessa tekninen nykykäyttöarvo on laskettu seuraavasti:

- Omaisuuslajeittain (esim. verkostojen runkojohdot, jätevesipumppaamot, paineenkorotusasemat) on määritelty tekninen pitoaika, jonka se normaalisti keskimäärin kestää ennen kuin se uusitaan
- Jälleenhankinta-arvo on määritetty ko. omaisuuslajien tämän hetken arvoina esim. vastaavan verkoston yksikköhinta Kuopiossa ja Siilinjärvellä nykypäivänä
- Omaisuuseristä tiedetään niiden rakennusvuodet, esimerkiksi miten paljon verkostoa on rakennettu minäkin vuonna.
  - ➔ näiden perusteella saadaan jälleenhankintahinta ja tekninen nykykäyttöarvo.

#### 4. Varainsiirtoverotus

##### 4.1 Yleisesti

Varainsiirtoverolain mukaan valtiolle on suoritettava varainsiirtovero kiinteistön ja arvopaperin luovutuksesta. Kiinteistön luovutuksessa vero on 4 % kauppahinnasta tai muun vastikkeen arvosta. Arvopaperin luovutuksessa vero on 1,6 % kauppahinnasta tai muun vastikkeen arvosta. Lain mukaan kiinteistöllä tarkoitetaan myös kiinteistön käyttöä pysyvästi palvelevaa rakennusta tai rakennelmaa. Yhtiö maksaa 1,6 %:n suuruisen varainsiirtoveron liiketoimintakauppojen mukana siirtyvistä osakkeista.

##### 4.2 Kiinteistöt, rakennukset ja rakennelmat

###### 4.2.1 Yleisesti siirtyvistä kiinteistöistä, rakennuksista ja rakennelmista

Käyttöomaisuuden mukana siirtyvät rakennelmat sijaitsevat osittain maan päällä ja osittain maan alla, ja ne palvelevat vesijohto- ja jätevesiviemäriverkostoa. Vedenottamo- ja jätevedenpuhdistamorakennukset ovat kiinteitä. Muilta osin rakennelmat ovat kevytrakenteisia, mutta eivät siirrettäviä (kuten paineenkorotusasemat ja jätevesipumppaamot).

Rakennusten ja rakennelmien tilat ovat pääosin vesihuoltotoiminnan käytössä ja koneiden ja laitteiden säilytystilana tai suojana. Rakennusten tai rakennelmien käyttötarkoitus ei muutu suunnitellun järjestelyn toteutuessa.

Siirtyvään käyttöomaisuuteen kuuluvat laitteet ovat osa rakennelmaa. Laitteet ovat pääosin maan alla, mutta osa on kuitenkin myös maan päällä. Vedenottamot, jätevedenpuhdistamot, vesisäiliöt, paineenkorotusasemat ja jätevesipumppaamot on liitetty vesihuoltoverkostoihin ja niissä on koneita ja laitteita.

#### 4.2.2 Jätevedenpuhdistamot

Jätevedenpuhdistamo on rakennelma, jossa on erilaisia koneita ja laitteita sekä altaita. Puhdistamon yhteydessä voi olla erillinen valvomo-/ sosiaalitila. Jätevedenpuhdistamolla käsitellään vedenkäyttäjiltä viemäriverkostoa pitkin johdettava jätevesi ja käsitelty vesi johdetaan purkuputkella vesistöön. Jätevedenpuhdistamojen puhdistusprosessit voivat vaihdella laitospohjaisesti, mutta yleisesti ottaen puhdistus perustuu biologisiin, fysikaalisiin ja kemiallisiin prosesseihin.

Jätevedenpuhdistamolla on yksi tai useampi prosessirakennus, jossa on seuraavat toiminnot (vaihtelevat puhdistamoittain):

- Erillinen tila tulokanavassa tai maan päällä jäteveden välppäykseen
- Esiselkeytys (allas maan alla)
- Esiselkeytyksen jälkeen jätevesi virtaa maanalaiseen ilmastusaltaaseen
- Maan alla olevia kemikaalisäiliöitä sekä maan päällä olevia kompressoreita.
- Ilmastusaltaan jälkeen jätevesi jälkiselkeytetään. Selkeytyksessä on maan alla oleva selkeytysallas ja mahdollisesti maanalainen erillinen lietteen sa-keutusallas, josta liete pumpataan esimerkiksi maan päällä olevalle lingolle kuivattavaksi. Lehtoniemen jätevedenpuhdistamolla on lisäksi mädätys lietteenkäsittelyssä. Kuivattu liete johdetaan kuljetettavaksi jatkokäsittelyyn maanpäälliselle vaihtolavalle
- Sakokaivolietteen vastaanotto. Sakokaivolietteen vastaanotossa on maan-alainen allas ja erillinen maanpäällinen välppä.

Puhdistamorakennuksessa on lisäksi maanpäällinen sähköpääkeskus.

#### 4.2.3 Vedenottamot

Vedenottamo on rakennelma, jossa on erilaisia koneita ja laitteita. Vedenottamoiden kautta pohjavettä (tai tekopohjavettä tai pintavettä, Kuopiossa yhdellä ot-tamalla kallioporakaivoja) pumpataan vesijohtoverkoston. Vesi käsitellään tar-vittaessa vedenottamoilla. Rakennelma on pääosin maan alla, mutta osin myös maan päällä. Vedenottamolla on altaita veden fysikaalista ja kemiallista käsitte-lyä varten. Lisäksi vedenottamolla voi olla maanalainen alavesisäiliö ja maan-alaisia pumppuja. Maan päällä olevissa tiloissa on tekniikkaa ja valvomotila.

#### 4.2.4 Puhdasvesisäiliöt

Puhdasvesisäiliöt käsittävät itse vesisäiliön lisäksi säiliön yhteydessä olevan eril-lisen tilan, jossa on pumppu, vesijohtoverkoston ja tarvittavat koneet ja laitteet. Ne ovat osa vesijohtoverkoston. Rakennelma on pääosin maan päällä mutta osittain myös maan alla.

Ylävesisäiliöissä on maanpäällinen vesisäiliö. Säiliön lisäksi siellä on maanalai-set venttiilit sekä maanalainen sähkökeskus.

Alavesisäiliöissä on maanalainen alavesisäiliö. Maan päällä on rakennus, jossa on tilat (pumppuja ja mittareita) veden kemiallista käsittelyä varten.

#### 4.2.5 Paineenkorotusasemat

Paineenkorotusasemat ovat osa verkoston ja niiden tehtävänä on nostaa veden painetta ja virtaamaa vesijohtoverkoston, jotta vesi kulkee siinä. Ne on raken-nettu maan alle, mutta niihin sisältyy maanpinnan yläpuolisia osia mittareita ja lähettämiä varten. Paineenkorotusasemien yhteydessä voi olla pieniä rakennel-mia lähinnä huoltotöitä varten. Koneiden ja laitteiden osuus pumppaamon käy-västä arvosta on noin 60 % ja rakennusteknisen osan noin 40 %.

#### 4.2.6 Jätevedenpumppaamot

Jätevesipumppaamot ovat osa viemäriverkostoa ja niiden tehtävänä on pumpata tai siirtää vettä kotitalouksilta ja muilta vedenkäyttäjiltä jätevedenpuhdistamolle. Ne ovat pääosin maan alla sijaitsevia pumppuja, jotka ovat maanalaisessa säiliössä. Maanpäällisessä osassa on mittareita ja laitteita. Koneiden ja laitteiden osuus pumppaamon käyvästä arvosta on noin 60 % ja rakennusteknisen osan noin 40 %.

#### 4.2.7 Verkotot

Verkotot ovat maan alla kulkevia vesijohto- ja jätevesiviemäriputkia.

#### 4.3 Kuopiolta siirtyvät erät

##### 4.3.1 Kuopiolta siirtyvät erät yleisesti

Kuopion Vesi liikelaitos omistaa laitosrakennukset ja -rakennelmat ja ne siirtyvät yhtiön omaisuudeksi. Ne sijaitsevat Kuopion kaupungin maapohjalla, ja yhtiö tekee kaupungin kanssa maanvuokrasopimukset. Kuopion Veden toimitilat, joissa hallinto-, suunnittelu- ja verkostohenkilöstö työskentelee, on vuokrattu Kuopion Energia Oy:ltä. Näin todennäköisesti jatketaan myös yhtiömallissa.

Laitoksilla on samassa rakennuksessa prosessitilojen kanssa sosiaalituloja sekä neuvotteluhuoneet Itkonniemen vesilaitoksessa ja Lehtoniemen jätevedenpuhdistamossa.

##### 4.3.2 Kuopiolta siirtyvät jätevedenpuhdistamot

Lehtoniemen jätevedenpuhdistamo on aktiivilietelaitos, jossa fosforinpoistoa on tehostettu rinnakkaissaostuksena ferrosulfaatilla. Puhdistusprosessissa jätevedestä poistetaan mekaanisesti hiekka ja kiinteät jätteet, biologisesti orgaaninen aines ja typpi sekä kemiallisesti fosfori. Jälkikäsittely tehdään jatkuvatoimisella hiekkasuotimella. Puhdistetut vedet johdetaan Etelä-Kallaveteen. Lehtoniemen jätevedenpuhdistamon yhteydessä on myös neuvotteluhuoneita. Kaikkien puhdistamoiden toimintaa valvotaan kaukovalvontajärjestelmän avulla Lehtoniemen jätevedenpuhdistamolta.

Melalahden, Kurkimäen ja Vehmersalmen jätevedenpuhdistamot ovat toiminta-periaatteeltaan biologiskemiallisia bioroottorilaitoksia. Niissä puhdistustulosta on parannettu esiselkeytyksellä ja kemiallisesti alumiinisulfaatilla. Melalahdessa puhdistetut vedet johdetaan Melaveteen, Kurkimäen puhdistamolta Paasipuroon ja Vehmersalmessa Suvasveteen.

Karttulan yksilinjaisessa rinnakkaissaostuksella varustetussa biologiskemiallisessa puhdistamossa käsitellyt vedet ohjataan Pörönpuroa pitkin Virmasveteen. Myös Nilsiässä on käytössä rinnakkaissaostuslaitos, josta puhdistetut jätevedet ohjataan purkuputkessa Syvärin Liestynselälle. Säyneisen puhdistamolla käsitellyt vedet johdetaan Pieni-Säyneiseen.

##### 4.3.3 Kuopiolta siirtyvät vedenottamot

Kuopion kaupunkialueen vesi tulee Jänneniemen ja Hietasalon päävedenotto- moilta. Molempien ottamoiden vedenotto perustuu pääosin rantaimetytykseen, ja vesi on pohjaveden kaltaista. Jänneniemen osin maanpäällisen ja osin maan- alaisen vedenottamon raakavedestä poistetaan rauta ja mangaani biologisessa

puhdistusprosessissa ja Hietasalon vesi käsitellään Itkonniemen osin maanpäällisellä ja osin maanalaisella vesilaitoksella kemiallisella puhdistusprosessilla. Ennen kulutukseen johtamista talousvesi desinfioidaan klooraamalla.

Kuopion Vesi ylläpitää myös pohjavedenottoamoita Melalahdessa, Vehmersalmella, Karttulassa, Nielsiässä, Maaningalla ja Juankoskella. Näiden maanpäällisten vedenottamoiden pohjavedet tarvitsevat käsittelyksi vain alkaloinnin, jolla veden pH nostetaan neutraalille tasolle sekä desinfiointin, joka suoritetaan ultraviolettivalolla.

Kaikki vedenottamot ovat Kuopion Veden hallinnoimia ja sijaitsevat Kuopion kaupungin maalla.

#### 4.3.4 Kuopiolta siirtyvät vesisäiliöt

Kuopion Veden ylä- ja alavesisäiliöt sijaitsevat Kuopion kaupungin maalla ja ovat vesihuoltolaitoksen hallinnoimia.

#### 4.4 Siilinjärven vesihuoltolaitokselta siirtyvät erät

Koivuniemen ja Hakkaralan vedenottamot sekä ylä- ja alavesisäiliöt sijaitsevat Siilinjärven kunnan maalla ja ovat vesihuoltolaitoksen hallinnoimia. Jälän vedenottamo on myös vesihuoltolaitoksen hallinnoima, mutta maapohja on Finavian. Vesihuoltolaitoksella on maapohjaa koskeva hallintaoikeussopimus, joka ei siirry ennakkoratkaisuhakemuksen mukaisen järjestelyn yhteydessä perustettavalle yhtiölle.

Jätevedenpuhdistamo sijaitsee Siilinjärven kunnan omistamalla tontilla ja puhdistamosta maksetaan sisäistä vuokraa kunnalle. Lisäksi vesihuoltolaitoksella on kolme toimistohuonetta (Oppipojantie 4), joista myös maksetaan sisäistä vuokraa.

Jätevedenpumppaamot ja paineenkorotusasemat sisältyvät putkilinjan sijoitus-sopimuksen piiriin (yksityisillä maa-alueilla), mutta ovat muuten vesihuoltolaitoksen hallinnoimia.

Nykytilassa jätevedenpuhdistamon valvomorakennuksessa on sosiaalililat sekä korjaamo ja kompressoritila. Jätevedenpuhdistamon saneeraus on meneillään, ja sinne valmistuu uusi erillinen valvomorakennus, jonka yhteyteen tulee sosiaalitila. Se otetaan käyttöön vuoden 2018 loppuun mennessä. Lisäksi Jälän vedenottamalla on omat sosiaalililat.

Siilinjärven ja Maaningan jätevedet käsitellään Jynkäniemen keskuspuhdistamolla, jossa käsitellään myös sako- ja umpikaivolietteen.

Puhdistamo on kolmilinjainen biologis-kemiallinen rinnakkaissaostuslaitos. Käsittelyprosessissa jätevedestä poistetaan lupaehtojen mukaisesti fosfori, biologisesti hajoava aine ja ammoniumtyppi. Käsitellyt jätevedet puretaan Juurusveeteen. Puhdistusprosessissa käytetyt kemikaalit ovat ferrosulfaatti, kalkki ja lietteen käsittelyssä polymeeri. Prosessista tuleva jätevesiliete käsitellään rumpukompostorilla ennen aumakompostointia.

#### 4.5 Yhteenveto siirtyvistä käyttöomaisuuseristä teknisine nykykäyttöarvoineen

Pöyry Finland Oy:n arvonnäilyraportin mukaan liiketoimintojen mukana siirtyviä käyttöomaisuuseriä ovat:

Komponentti	Tekninen nykykäyttöarvo (EUR) KUOPIO	Tekninen nykykäyttöarvo (EUR) SIILINJÄRVI
Vesi- ja jätevesiviemäriverkosto	121.046.000	19.873.000
Jätevesipumppaamot	1.946.496	578.554
Paineenkorotusasemat	836.892	45.846
Puhdasvesisäiliöt	3.299.865	24.619
Vedenkäsittelylaitokset ja jätevedenpuhdistamot	30.071.255	5.070.817

Hakija on esittänyt lisäselvitystä sellaisten rakennusten osalta, joissa on valvomo-, sosiaali-, neuvottelu- yms. tiloja. Selvityksen mukaan Kuopion Vedeltä siirtyvän Itkonniemen vesilaitoksen prosessitilarakennus sisältää valvomo- ja sosiaalitiloja sekä kahvion, pukuhuoneet ja saunatilan. Lisäksi Itkonniemen vesilaitoksella on neuvottelutilat paineenpitotornissa ja kokoustilat, keittiö ja sauna puutalossa. Jänneimen vedenottamorakennuksessa on valvomotila, pukuhuone ja keittonurkka. Reposaaressa vedenottamolla on pumppaamotilassa oleva valvomotila, joka ei ole käytössä. Kurkimäen vedenottamorakennuksessa on valvomotila ja keittonurkkaus. Kankaan, Reittiön ja Rajasalmen vedenottamolla on WC-tilat ja viimeksi mainitussa myös suihkutilat.

Selvityksen mukaan Nilsiänsä jätevedenpuhdistamorakennuksessa on valvomo- ja sosiaalitilat sekä keittiö. Rakennuksessa sijaitsee myös laboratorio, korjaamo ja varasto. Nilsiänsä keskuspumppaamon rakennuksessa on wc-tilat. Säyneisen jätevedenpuhdistamolla on WC- ja suihkutilat prosessitiloissa. Lehtoniemen jätevedenpuhdistamossa on sosiaali-, kokous- ja valvomotilat. Samassa rakennuksessa on lisäksi laboratorio, työtiloja ja sähkökeskus. Haapaniemen, Väinölänniemen, Kuopionlahden, Petosen ja Savilahden jätevedenpumppaamossa on wc-tilat. Litmasen jätevedenpumppaamossa on sosiaalitilat. Lisäksi Kurkimäen, Melalahden, Vehmersalmen ja Karttulan jätevedenpuhdistamoissa on sosiaali- ja valvomotilat.

Siilinjärven kunnan vesilaitokselta siirtyvässä Jälän vedenottamorakennuksessa sijaitsee valvomohuone, pukutila ja wc/suihku. Koivuniemen vedenottamolla on wc-tilat. Jynkänniemen jätevedenpuhdistamolle valmistuu vuoden 2018 lopussa erillinen rakennus, jossa sijaitsee valvomo, keittiö ja sosiaalitilat. Jätevedenpuhdistamolla on vastaavat tilat huoltorakennus/kompressoritilassa, joka tyhjenee vuoden 2018 lopussa.

#### 4.6 Oikeudellinen arviointi

##### 4.6.1 Lainsäädäntö

Varainsiirtoverolain 5 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan kiinteistöllä tarkoitetaan varainsiirtoverolain yhteydessä kiinteistön käyttöä pysyvästi palvelevaa rakennusta tai rakennelmaa.

Siirtyvät rakennelmat ovat ainoastaan vesihuoltotoiminnan käytössä ja laitteiden ja koneiden säilytystilana tai suojana. Vesi- ja jätevesiviemäriverkosto sekä ver-

kostoon liitetyt laitteet ja rakennelmat muodostavat kokonaisuuden, joka palvelee yleisesti Kuopion ja Siilinjärven vesihuoltoa. Vesihuoltoverkosto ja siihen liitetyt laitteet ja rakennelmat sen sijaan eivät palvele välittömästi niitä kiinteistöjä, joiden alueella kyseiset rakennelmat sijaitsevat, saati muutenkaan tiettyä kiinteistöä. Hakijan käsityksen mukaan siirtävistä rakennelmista ei tule suorittaa varainsiirtoveroa.

Hakija viittaa hakemuksessaan Oulun hallinto-oikeuden 27.12.2011 antamaan samankaltaista asiaa koskevaan tuomioon 11/0608/2. Tapauksessa A Oy osti X:n kaupungilta kaupungin omistamat vedenottamot, vesisäiliöt, paineenkorottamot, jätevedenpuhdistamon sekä useita jätevedenpumppaamoja. Maa-alueista oli sovittu laadittavaksi erikseen osapuolten keskinäiset maanvuokrasopimukset. A Oy oli maksanut varainsiirtoveroa jätevedenpumppaamojen osalta. Verotoimisto oli katsonut, että jätevedenpumppaamot olivat kiinteistöä pysyvästi palvelevia rakennuksia, joista oli maksettava varainsiirtoveroa. Oulun hallinto-oikeus kuitenkin katsoi, että jätevedenpumppaamot olivat rakennelmia, jotka olivat osa X:n kaupungin jätevesiviemäriverkoston muodostamaa kokonaisuutta ja jotka osaltaan palvelivat yleisesti kaupungin jätevesihuoltoa. Pumppaamot eivät siten välittömästi palvelleet niitä kiinteistöjä, joiden alueelle ne oli rakennettu, tai muuten tiettyä kiinteistöä. A Oy:n ei ollut suoritettava jätevedenpumppaamojen luovutuksesta varainsiirtoveroa.

Hakijan näkemyksen mukaan käsillä oleva tapaus on lähtökohdiltaan lähes identtinen edellä kuvatun Oulun hallinto-oikeuden tapauksen kanssa. Hakijan käsityksen mukaan perustettavalle yhtiölle siirtyvät käyttöomaisuuserät (pl. siirtyvät osakkeet) ovat varainsiirtoverosta vapaat.

#### Ennakkoratkaisu

Perustettavan yhtiön luovutuksensaajana tulee suorittaa varainsiirtoveroa vesihuoltoliiketoiminnan luovutuksessa siirtyvien Itkonniemen vesilaitosrakennusten, Jänneniemen ja Kurkimäen vedenottamorakennusten, Nilsiä jätevedenpuhdistamorakennuksen, Lehtoniemen jätevedenpuhdistamorakennuksen, Jälän vedenottamorakennuksen ja Jynkänniemen jätevedenpuhdistamorakennusten luovutuksesta. Varainsiirtoveroa tulee suorittaa rakennusten käyvästä arvosta luovutushetkellä.

Vesi- ja jätevesiviemäriverkostoon kuuluvan putkiston ja putkistoon liitettyjen vedenottamorakennelmien laitteineen, vesisäiliöiden, paineenkorotusosien laitteineen, jätevedenpumppaamojen laitteineen sekä jätevedenpuhdistukseen ja lietteenkäsittelyyn liittyvien rakennelmien ja laitteiden ei voida katsoa olevan varainsiirtoverolaissa tarkoitettuja rakennelmia. Tältä osin vesihuoltoliiketoiminnan luovutuksesta ei tule suorittaa varainsiirtoveroa.

#### Perustelut

##### Säännökset

VSVL 4 § 1 momentin mukaan kiinteistön omistusoikeuden luovutuksesta on luovutuksensaajan suoritettava veroa. Saman lain 4 § 4 momentin mukaan veroa on suoritettava kiinteistön luovutuksesta avoimeen yhtiöön, kommandiittiyhtiöön, osakeyhtiöön tai muuhun yhteisöön osaketta tai osuutta vastaan taikka muuna pääoman sijoituksena sekä saannosta, joka perustuu yhteisön purkautumiseen, yhtiömiehen yksityisottoon tai muuhun varojen jakoon.

VSVL 5 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan mitä tässä laissa säädetään kiinteistöstä, koskee myös kiinteistön käyttöä pysyvästi palvelevaa rakennusta tai rakennelmaa.



VSVL 6 §:n mukaan kiinteistön luovutuksessa vero on 4 prosenttia kauppahinnasta tai muun vastikkeen arvosta. Edellä 4 §:n 4 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa vero lasketaan luovutetun omaisuuden käyvästä arvosta luovutushetkellä

### **Tosiseikat**

Hakemuksen mukaan Kuopion kaupungin ja Siilinjärven kunnan on tarkoitus luovuttaa liiketoimintakaupalla kummankin edellä mainitun kunnan vesihuoltoliiketoiminnot uudelle perustettavalle yhtiölle. Uuden yhtiön osakekannan tulee omistamaan Kuopion kaupunki ja Siilinjärven kunta.

Liiketoimintakaupalla hakijalle siirtyy hakemuksessa ja lisäselvityksessä tarkemmin eriteltyt käyttöomaisuuserät: vesi- ja jätevesiviemäriverkostot, jätevesipumppaamot, paineenkorotusasemat, puhdasvesisäiliöt, vedenkäsittelylaitokset ja jätevedenpuhdistamot koneineen ja laitteineen.

Kauppahinnat perustuvat vesihuoltoliiketoiminnoille määritettyyn tekniseen nykykäyttöarvoon. Hakijan näkemyksen mukaan vesihuoltoliiketoimintojen käypä arvo on 182.793.400 miljoonaa euroa.

### **Asian arviointi ja johtopäätökset**

Varainsiirtoverolain mukaan 4 §:n 4 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa kiinteistön luovutuksesta tulee suorittaa varainsiirtoveroa 4 prosenttia luovutetun omaisuuden käyvästä arvosta luovutushetkellä.

Varainsiirtoverolaissa kiinteistöllä tarkoitetaan myös kiinteistön käyttöä pysyvästi palvelevaa rakennusta tai rakennelmaa. Rakennuksen luovutuksesta maapohjasta erikseen tulee siten suorittaa varainsiirtoveroa. Oikeus- ja verotuskäytännössä on katsottu, että pysyvästi kiinteistöllä sijaitseva rakennus, jota ei ole tarkoitettu purettavaksi tai siirrettäväksi, on varainsiirtoverolaissa tarkoitettu kiinteistö, jonka luovutuksesta tulee suorittaa varainsiirtoveroa.

Kiinteistön käyttöä pysyvästi palvelevan rakennelman käsitettä ei ole varainsiirtoverolaissa tarkemmin määritelty. Hallituksen esityksessä 121/1996 todetaan, että koneen tai laitteen luovutuksesta ei olisi suoritettava veroa.

Hakemuksen mukaan käyttöomaisuuden mukana siirtyvät rakennelmat sijaitsevat osittain maan päällä ja osittain maan alla, ja ne palvelevat vesijohto- ja jätevesiviemäriverkostoa. Vedenottamo- ja jätevedenpuhdistamorakennukset ovat kiinteitä. Muilta osin rakennelmat ovat kevytrakenteisia, mutta eivät siirrettäviä (kuten paineenkorotusasemat ja jätevesipumppaamot). Rakennusten ja rakennelmien tilat ovat pääosin vesihuoltotoiminnan käytössä ja koneiden ja laitteiden säilytystilana tai suojana.

Pääosin maanalaisen vesi- ja jätevesiviemäriverkoston sekä verkostoon liitettyjen laitteiden ja rakennelmien voidaan katsoa muodostavan kokonaisuuden, joka palvelee yleisesti Kuopion ja Siilinjärven vesihuoltoa. Vesihuoltoverkoston ja verkostoon liitettyjen koneiden ja laitteiden ei voida katsoa palvelevan välittömästi niitä kiinteistöjä joiden alueella putkisto tai laitteisto sijaitsee tai muutoin tiettyä kiinteistöä.

Esitetyn selvityksen perusteella Verohallinto katsoo, että vesi- ja jätevesiviemäriverkostoon kuuluva putkisto ja putkistoon liitetyt vedenottamorakennelmat laitteineen, puhdasvesisäiliöt, paineenkorotusasemat laitteineen, jätevedenpumppaa-

mot laitteineen sekä jätevedenpuhdistukseen ja lietteenkäsittelyyn liittyvät rakennelmat ja laitteet eivät ole varainsiirtoverolaissa tarkoitettuja pysyvästi kiinteistön käyttöä palvelevia rakennelmia vaan kiinteistön erityistä käyttöä, kuntien vesihuoltoa, palvelevia rakennelmia ja laitteita. Rakennelmat ovat osa vesihuoltoprosessia tai prosessiin liitettyjen laitteiden suoja. Verohallinto katsoo, että näiden rakennelmien ja laitteiden luovutukseen ei sovelleta varainsiirtoverolakia eikä luovutuksesta tältä osin tule suorittaa varainsiirtoveroa.

Hakijan esittämän selvityksen mukaan osa siirtyvästä käyttöomaisuudesta on kiinteitä rakennuksia, joissa sijaitsee mm. sosiaali-, valvomo- ja neuvottelutiloja. Tällaisia rakennuksia ovat Itkonniemen vesilaitos, Jänneniemen ja Kurkimäen vedenottamot, Nilsiä jätevedenpuhdistamo, Lehtoniemen jätevedenpuhdistamo, Jälän vedenottamo ja Jynkänniemen jätevedenpuhdistamo. Verohallinto katsoo, että kyseiset rakennukset ovat varainsiirtoverolaissa tarkoitettuja kiinteistön käyttöä pysyvästi palvelevia rakennuksia, joiden luovutuksesta tulee suorittaa varainsiirtoveroa.

Varainsiirtoverolain mukaan 4 §:n 4 momentin tarkoittamissa tilanteissa kiinteistön luovutuksessa vero on 4 prosenttia luovutetun omaisuuden käyvästä arvosta luovutushetkellä. Hakemuksessa esitetyn vesihuoltotoiminnan luovutuksessa perustettavan yhtiön tulee suorittaa varainsiirtoveroa 4 prosenttia edellä mainittujen rakennusten käyvästä arvosta.

#### **Sovelletut oikeusohjeet**

Varainsiirtoverolaki 4, 5, 6 ja 39 §

#### **Ennakkoratkaisun sitovuus**

Lainvoiman saanutta ennakkoratkaisua noudatetaan saajan vaatimuksesta sitovana, jos luovutus tapahtuu vuoden kuluessa siitä, kun ennakkoratkaisu tuli lainvoimaiseksi.

#### **Muutoksenhaku**

Tähän päätökseen saa hakea muutosta valittamalla. Valitusosoitus on päätöksen liitteenä.

Liisa Jussila  
veroasiantuntija

#### **Maksu**

385 euroa (lasku lähetetään erikseen)

(Valtiovarainministeriön asetus Verohallinnon suoritteiden maksullisuudesta 2 §)

Jos hakija katsoo tämän päätöksen maksun olevan virheellinen, hän voi vaatia Verohallinnolta oikaisua maksuun. Oikaisua on vaadittava kuuden kuukauden kuluessa maksun määrittämisestä.  
(Laki eräiden ennakkopäätösten maksuperusteista 8 §)

#### **Liitteet**

Valitusosoitus

#### **Tiedoksi**

Hakija  
Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö

**VALITUSOSOITUS**

Varainsiirtoverolaki 46 §

Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 64 ja 65 §

**Valitusviranomainen** Tähän päätökseen haetaan muutosta Itä-Suomen hallinto-oikeudelle osoitetulla valituksella.

**Valitusoikeus** Päätökseen voi hakea muutosta verovelvollinen sekä muu varainsiirtoverolain mukaan verosta vastuussa oleva ja Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö.

**Valitusaika** Valitus on tehtävä 30 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista. Valitusaikaa laskettaessa tiedoksisaantipäivää ei oteta lukuun. Jollei muuta näytetä, asianosaisen katsotaan saaneen ennakkoratkaisun tiedoksi 7. päivänä sen jälkeen, kun ratkaisu annettiin postin kuljetettavaksi. Jos määrääjän viimeinen päivä on pyhäpäivä, lauantai, itsenäisyyspäivä, vapunpäivä, jouluaatto tai juhannusaatto, valitusaika jatkuu vielä seuraavana arkipäivänä.

Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö saa hakea muutosta 30 päivän kuluessa päätöksen tekemisestä.

**Valituksen sisältö** Valitus on tehtävä kirjallisesti. Valituskirjelmässä on ilmoitettava:

- 1) päätös, johon haetaan muutosta,
- 2) miltä kohdin päätökseen haetaan muutosta ja mitä muutoksia siihen vaaditaan tehtäväksi, ja
- 3) perusteet, joilla muutosta vaaditaan.

Valituskirjelmässä on ilmoitettava valittajan nimi ja kotikunta. Jos valittajan puhevaltaa käyttää hänen laillinen edustajansa tai asiamiehensä tai jos valituksen laatijana on joku muu henkilö, valituskirjelmässä on ilmoitettava myös tämän nimi ja kotikunta. Valituskirjelmässä on lisäksi ilmoitettava postiosoite ja puhelinnumero, joihin asiaa koskevat ilmoitukset valittajalle voidaan toimittaa. Valittajan, laillisen edustajan tai asiamiehen on allekirjoitettava valitus.

**Valituksen liitteet** Valituskirjelmään on liitettävä:

- 1) päätös, johon haetaan muutosta, alkuperäisenä tai jäljennöksenä,
- 2) todistus siitä, minä päivänä päätös on annettu tiedoksi, tai muu selvitys valitusajan alkamisen ajankohdasta, ja
- 3) asiakirjat, joihin valittaja vetoaa vaatimuksensa tueksi, jollei niitä ole jo aikaisemmin toimitettu viranomaiselle.

Asiamiehen on liitettävä valitukseen valtakirja sen mukaan kuin hallintolainkäyttölain 21 §:ssä säädetään.

**Valituksen toimittaminen**

Valituskirjelmä on toimitettava valitusajan kuluessa Itä-Suomen hallinto-oikeuteen. Asiakirjat voi lähettää myös postitse. Postiin asiakirjat on jätettävä niin ajoissa, että ne ovat perillä viimeistään muutoksenhakuajan viimeisenä päivänä.

**Hallinto-oikeuden päätöksestä perittävä oikeudenkäyntimaksu**

Muutoksenhakuasioista, jotka tulevat vireille hallinto-oikeudessa 1.1.2016 lukien, joutuu maksamaan oikeudenkäyntimaksun. Hallinto-oikeudessa verotusta koskevissa asioissa perittävästä oikeudenkäyntimaksusta on säädetty tuomioistuinmaksulaissa. Maksu on tällä hetkellä 250 euroa. Tuomioistuinmaksulaki 2 § ja 14 § (11.12.2015/1455).

Itä-Suomen hallinto-oikeuden yhteystiedot:

Itä-Suomen hallinto-oikeus  
PL 1744 (Käyntiosoite Minna Canthin katu 64)  
70101 Kuopio  
Puhelin 029 56 42500  
Faksi 029 56 42501  
Sähköposti ita-suomi.hao@oikeus.fi

**Etelä-Suomen yritysverokeskus**

Helsinki

**www.vero.fi**

puh. 029 512 7126

faksi 029 512 6117

VEROH 3900w 1.2013

