



Kiinteistö Oy H- seitsikon purkuseelvitys

Keski-Pohjanmaan sosiaali- ja terveystalvelukuntayhtymä Soiten tytäryhtiön juridinen ja verotuksellinen purkuseelvitys

8.10.2021



Sisällys

	Page
Selvityksen sisältö ja tarkoitus	3
Selvityksen taustaksi	4-5
H7:n purkaminen	6-14
- Purkamisen juridiset vaikutukset ja purkamisprosessin vaiheet	7-9
- Purkamisen verotukselliset vaikutukset	10-13
- Purkamisen aikataulusta	14
Soiten kiinteistöjen keskittäminen H7:ään	15-19
- Kiinteistöjen luovutus kaupalla	17-18
- Kiinteistöjen luovutus apportina	19
Yhteystiedot	21

Selvityksen sisältö ja tarkoitus

Selvityksen tarkoitus

Keski-Pohjanmaan sosiaali- ja terveystalvvelukuntayhtymä Soiten (jäljempänä ”**Soite**”) tehtävänä on järjestää jäsenkuntiansa puolesta alueensa väestölle lainsäädännön mukaiset laaja-alaiset sosiaali- ja terveystalvvelut. Kuntayhtymä voi hoitaa myös muita perustalvveluiden piiriin sekä tukitalvveluiden järjestämiseen kuuluvia tehtäviä.

— Kuntayhtymä on myös erikoissairaanhoidolain mukainen sairaanhoitopiiri sekä kehitysvammaisten erityishuollosta annetun lain mukainen erityishuoltopiiri.

Soite omistaa 100 % Kiinteistö Oy H-seitsikko- nimisen keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön (jäljempänä myös ”**H7**” tai ”**Yhtiö**”) osakkeista.

— H7 omistaa Soiten sosiaali- ja terveystalvveluiden käytössä olevia rakennuksia ja vuokrauskäytössä olevia asuinrakennuksia Kokkolan sairaalanmäellä.

Soiten omistama tytäryhtiö H7 on suunniteltu asetettavaksi selvitystilaan ja purettavaksi. Soite on päättänyt selvittää H7:n purkamisen juridiset ja verotukselliset vaikutukset Soitelle ja Yhtiölle. Tämän lisäksi Soite on päättänyt selvittää Soiten omistamien kiinteistöjen mahdollista keskittämistä H7:ään Yhtiön purkamisen sijaan ja tämän vaihtoehdon juridista toteuttamista sekä verotuksellisia vaikutuksia Soitelle ja Yhtiölle.

KPMG:n toimeksiannon sisältö

Selvityksessä käydään läpi yleisellä tasolla osakeyhtiön selvitystilan ja purkamisen vaiheet ja siihen liittyvät toimenpiteet sekä H7:n purun juridisia sekä verotuksellisia vaikutuksia Soitelle ja Yhtiölle yleisellä tasolla. Selvityksessä esitetään karkean tason laskelmat H7:n purkamisen verovaikutuksista Soitelle ja Yhtiölle. Laskelmat perustuvat Soiten selvitystä varten toimittamiin tietoihin. Lisäksi esityksessä esitetään suositus siitä, kannattaako asiassa hakea ennakkoratkaisua Verohallinnolta.

Tämän lisäksi selvityksessä käsitellään lyhyesti Soiten omistamien kiinteistöjen mahdollista keskittämistä H7:ään Yhtiön purkamisen sijaan ja tämän vaihtoehdon juridista toteuttamista sekä verotuksellisia vaikutuksia.

Keskeiset oletukset

Tässä selvityksessä esitetyt laskelmat on laadittu 31.12.2020 tilinpäätösten, Yhtiön vuoden 2020 veroilmoituksen sekä toimeksiantajalta (Soite) saadun muun selvityksen pohjalta.

Selvityksen taustaksi

Kiinteistö Oy H-seitsikko

Soite omistaa 100 % Kiinteistö Oy H-seitsikko- nimisen keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkeista. H7 omistaa sosiaali- ja terveystalouden käytössä olevia rakennuksia ja asuinrakennuksia Kokkolan sairaalanmaalla. Soite omistaa rakennusten maa-alueet ja käsityksemme mukaan vuokraa ne H7:lle.

- Soiten omassa käytössä olevia rakennuksia on mm. Kehitysvammahuollon palvelukeskus ja Päihdekeskus Portti.
- Lisäksi sote-käytössä olevia tiloja on vuokrattu Pohjois-Suomen laboratorionkeskuksen liikelaitoskuntayhtymä NordLabille, jonka jäsen Soite on.
- Asuinrakennukset on vuokrattu ulkopuolisille asukkaille.

H7:n taseessa per 31.12.2020 olevien rakennusten tasearvo on €20.554.021,95. Näiden lisäksi taseeseen on kirjattu H2- talon keskeneräiset muutostyöt (Lastensuojelulaitos Soitikki) arvoltaan €90.085,38 euroa, joiden on arvioitu valmistuvan vuonna 2021.

Soite on ilmoittanut H7:n omistamien rakennusten tasearvon vastaavan niiden käypää arvoa. KPMG:llä ei ole ollut käytössään arviokirjoja.

H7 on keskinäinen kiinteistöyhtiö eli sen yhtiöjärjestyksessä on määrätty, että Yhtiön osakkeet tuottavat oikeuden hallita yhtiöjärjestyksessä määrättyjä tiloja.

- Yhtiö omistaa rakennukset ja Soite osakkeenomistajana hallitsee tiloja H7:n osakkeiden nojalla. Vuokrasopimukset tiloista laaditaan Soiten ja vuokralaisen välille ja vuokratulot tulevat suoraan Soitelle.

Soite kattaa H7:n kulut maksamalla hoito- ja rahoitusvastiketta H7:n yhtiöjärjestyksen mukaisesti. Lisäksi yhtiöjärjestyksessä on määrätty, että tiloja osakkeilla hallitsevat ja tosiasiallisesti käyttävät osapuolet vastaavat tilojen siivouksesta, huollosta ja ylläpidosta eli Soite maksaa osan normaalisti hoitovastikkeilla katettavista kuluista suoraan itse.

Soite maksaa rahoitusvastiketta H7:n velkojen lyhennysten ja korkojen kattamiseksi. H7 tekee säännönmukaisesti nollatulosta.

- Soite on maksanut rahoitusvastikkeita oman ilmoituksensa mukaisesti etupainotteisesti ja rahoitusvastikkeet on kirjattu sijoituksina Yhtiön svop-rahastoon. H7:n velkojen maksu (sairaalan M- ja Y-siiven rakennuskustannukset) on alkanut vuonna 2020, jolloin etukäteen suoritettuja pääomavastikkeita aletaan Soiten oman ilmoituksen mukaan purkaa velan maksuksi. Soite on oman ilmoituksensa mukaan kirjannut saman euromäärän omaan taseeseensa H7:n osakkeiden hankintahintaa kasvattavaksi.
- Yhtiön rahat ja pankkisaamiset per 31.12.2020 olivat €5.371.853,11 ja svop-rahasto €8.602.706,97.

Yhtiöllä on lainaa Soitelta, Nordealta ja Kuntarahoitukselta. Nordean ja Kuntarahoituksen lainoille on Soiten omavelkaiset takaukset. Pitkäaikaisten lainojen kokonaismäärä Yhtiön taseessa per 31.12.2020 oli €13.921.981,00 ja lyhytaikaisten lainojen kokonaismäärä €2.601.044,94.

Sote-uudistus 1.1.2023

Sote-uudistuksella sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisvastuu siirretään kunnilla hyvinvointialueille 1.1.2023 lukien. Uudistuksen myötä sairaanhoitopiirien ja erityishuoltopiirien kuntayhtymät siirretään hyvinvointialueille suoraan lain nojalla eli niiden omaisuus, vastuut ja velvoitteet siirtyvät yleisseuraantona hyvinvointialueille.

Soiten ollessa erikoissairaanhoitolain mukainen sairaanhoitopiiri sekä kehitysvammaisten erityishuollosta annetun lain mukainen erityishuoltopiiri, Soite purkautuu 1.1.2023 ja Soiten omaisuus, vastuut ja velvoitteet siirtyvät hyvinvointialueelle (-alueille).

- Näin ollen myös H7:n osakkeet siirtyvät hyvinvointialueelle per 1.1.2023. Mikäli H7 puretaan osakeyhtiölain mukaisen vapaaehtoisen selvitysmenettelyn kautta ennen 1.1.2023, siirtyvät purkamisen myötä Soiten taseeseen siirtyneet rakennukset hyvinvointialueelle osana Soiten omaisuutta, ellei niille tehtäisi siirtotoimia ennen soteuudistuksen toteutumista.
- Mikäli H7:ssa on rakennuksia, jotka ovat osin tai kokonaan Soiten jäsenkuntien vastuulle kuuluvan perusterveydenhuollon käytössä ja rakennuksia haluttaisiin palauttaa jäsenkuntiin ennen 1.1.2023, tulisi tämä huomioida järjestelysuunnittelussa ja aikataulussa.

H7:n omistuksessa olevat rakennukset

(yleisluontoinen koonti selvityksen taustaksi)

Osakkeet	Rakennus	Käyttötarkoitus	Osoite	Tasearvo €	Käypä arvo €
A- osakkeet	Asuintalot H1-H6	Vuokrakäytössä	Mariankatu 16, 67200 Kokkola	1.040.507,99	1.040.507,99
B- osakkeet	Maria Katariinan talo, Kehitysvammahuollon palvelukeskus	Kehitysvammaisten laitosasuminen ja poliklinikkakäyttö	Mariankatu 16, 67200, Kokkola	832.399,04	832.399,04
C- osakkeet	Keskussairaalan T-osa, Logistiikkakeskus	Soiten hallinto, ravintopalvelut, logistiikka ja muuta tukipalveluja	Mariankatu 16-20, 67200 Kokkola	4.560.890,39	4.560.890,39
D- osakkeet	Kokkolan päihdekeskus Portti	Päihdehuollon palvelut	Terveystie 4, 67200 Kokkola	2.706.360,65	2.706.360,65
E- osakkeet	Ensihoidon rakennus	Ensihoidon palvelut	Mariankatu 16-20, 67200 Kokkola	1.059.302,67	1.059.302,67
F- osakkeet	Keskussairaalan Y-osa	Terveyskeskussairaala, laboratoriotilat vuokrattuna Nordlabille	Mariankatu 16-20, 67200 Kokkola	10.354.561,21	10.354.561,21
Yhteensä				20.554.021,95 Lisäksi H2-talon muutostyöt (Lastensuojelulaitos Soitikki) €90.085,38 euroa Yhteensä €20.644.107,33	20.554.021,95 Lisäksi H2-talon muutostyöt (Lastensuojelulaitos Soitikki) €90.085,38 euroa Yht. €20.644.107,33



H7:n purkaminen



H7:n purkamisen juridiset vaikutukset

H7:n purkamisen juridiset vaikutukset

Soiten omistama tytäryhtiö H7 on suunniteltu asetettavaksi vapaaehtoiseen selvitystilaan ja purettavaksi.

Osakeyhtiön purkaminen toteutetaan selvitysmenettelyn kautta, joka kestää lyhimmillään noin viisi (5) kuukautta.

— Selvitystila sisältää kuulutuksen yhtiön tuntemattomille velkojille, jonka kesto on noin 3,5 kuukautta. Tätä aikaa ei voida nopeuttaa.

Selvitystilan aikana yhtiön johdon (hallitus ja toimitusjohtaja) korvaavat selvitysmies- tai miehet.

Selvitysmenettelyn tarkoituksena on valmistella yhtiö purkamista varten eli realisoida yhtiön omaisuus ja maksaa yhtiön velat, jotta netto-omaisuus voidaan jakaa yhtiön osakkeenomistajille selvitysmenettelyn päätteeksi.

Purettavan yhtiön eli tässä H7:n varat voidaan kuitenkin jakaa turvaavaa vakuutta vastaan myös ennakkojakona Soitelle jo selvitystilan alkuvaiheessa, jolloin omaisuuden realisointi (rakennukset) tai velkojen maksu ei ole tarpeen. Tässä mallissa (ennakkojako) Soite ottaa Yhtiön velat vastuulleen velkojien suostumuksella (Nordea ja Kuntarahaus).

— H7:n harjoittamaa toimintaa ja tilojen käyttöä voidaan jatkaa keskeytyksettä selvitysmenettelystä huolimatta.

— Vuokrasopimukset eivät Yhtiön purkamisen vuoksi vaadi muutosta, koska H7:n ollessa keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö vuokranantaja pysyy samana (Soite).

Soite antaa omavelkaisen takauksen H7:n veloista ja rakennukset siirtyvät Soiten omistukseen ja taseeseen ennakkojakona purkuprosessin keskivaiheilla.

Rakennukset ja muut varallisuuserät siirtyvät Soiten taseeseen käyville arvoilla. H7:n velat kirjataan Soiten taseeseen. Soiten ja H7:n keskinäiset velat ja vastaavat saatavat lakkaavat olemasta. H7:n osakkeiden hankintameno poistuu Soiten taseesta.

Soiten tulee jatkossa hoitaa rakennusten käytöstä ja huollosta aiheutuvat hoitokulut ja Yhtiön lainojen lyhennysten ja korkojen hoidosta aiheutuvat rahoituskulut suoraan itse vastikkeiden maksun sijaan.

Kiinteistöjen kirjaustietojen ajantasaisuus tulee tarkistaa purkamisen jälkeen (mm. kiinteistötietojärjestelmään kirjatut vuokrasopimukset Soiten ja H7:n välillä) ja tehdä tarvittavat toimet.

H7:ssa tulee purkamisen yhteydessä selvitysmiesten hoidettavaksi purkamiseen liittyviä käytännön toimia kuten esimerkiksi jatkossa tarpeettomien sopimusten ja vakuutusten irtisanominen tai siirtäminen Soitelle, pankkitilien lopetus tai siirtäminen Soitelle jne.

Selvitysmiehenä voi toimia esimerkiksi joku Yhtiön nykyinen hallituksen jäsen tai toimitusjohtaja. On tärkeää, että selvitysmies tuntee Yhtiön. Se helpottaa käytännön toimien suorittamista.

H7:n purkamisen vaiheet

1) Yhtiön asettaminen selvitystilaan ja selvitysmiesten valinta

- Yhtiön yhtiökokous tekee päätöksen Yhtiön asettamisesta selvitystilaan. Soiten yhtiökokousedustaja allekirjoittaa kokouspöytäkirjan.
- Selvitystila alkaa yhtiökokouksen päätöksestä, ellei päätöksessä määrätä myöhempää ajankohtaa selvitystilan alkamiselle.
- Yhtiökokouksessa valitaan Yhtiölle selvitysmies tai -miehet, jotka korvaavat Yhtiön hallituksen ja toimitusjohtajan. Selvitysmiesten on hyvä tuntea Yhtiö ja sen toiminta. Selvitysmiehenä voi toimia esimerkiksi H7:n hallituksen jäsen, toimitusjohtaja tai Soiten edustaja, joka tuntee Yhtiön toiminnan hyvin.

2) Selvitystilan ja selvitysmiesten ilmoittaminen PRH:lle ja julkisen haasteen hakeminen Yhtiön tuntemattomille velkojille

- Selvitystilasta ja selvitysmiesten valinnasta tehty yhtiökokouksen päätös tulee ilmoittaa viivytyksettä rekisteröitäväksi kaupparekisteriin.
- Yhtiön tuntemattomia velkojia kehoitetaan ilmoittamaan velkansa velkojien kuulutusprosessissa. Kaupparekisteri julkaisee julkista haastetta koskevan kuulutuksen Virallisessa lehdessä viimeistään kolme kuukautta ennen määräpäivää. Julkisella haasteella velkojia kehoitetaan ilmoittamaan saatavansa määräpäivään mennessä, sillä uhalla, että tuntemattomaksi jääneet velat lakkaavat.

3) Tilinpäätöksen laatiminen tarvittaessa Yhtiön selvitystilaa edeltävältä ajalta

- Tilinpäätöksen laatiminen Yhtiön selvitystilaa edeltävältä ajalta, jolta tilinpäätöstä ei ole vielä laadittu, jätetään selvitysmiesten harkintaan. Mikäli tilinpäätös laaditaan, tulee tilinpäätös toimittaa myös tilintarkastettavaksi.

4) Julkisesta haasteesta ja velkojaluettelosta tiedottaminen Yhtiön tunnetuille velkojille

- Selvitysmiesten on toimitettava Yhtiön tiedossa oleville velkojille tieto julkisesta haasteesta ja luettelo Yhtiön tiedossa olevista tunnetuista velkojista viimeistään kuukautta ennen velkojille annetussa kuulutuksessa mainittua määräpäivää.

5) Ennako-osuuden jako Soitelle

- Selvitysmies voi turvaavaa vakuutta vastaan jakaa H7:n purussa syntyvän jako-osuuden Soitelle ennakkojakona jo selvitysmenettelyn alkuvaiheessa, mikäli Soite ottaa vastatakseen Yhtiön veloista. Näin H7:n harjoittamaa toimintaa ja tilojen käyttöä voidaan jatkaa keskeytyksettä selvitysmenettelystä huolimatta.
- Turvaavaksi vakuudeksi riittää Soiten omavelkainen takaus velkojen maksusta. Purkautuvan Yhtiön velkojen siirtyminen Soiten vastuulle edellyttää kuitenkin velkojien suostumusta.
- H7:n varat siirtyvät Soiten taseeseen käyvillä arvoilla.

6) Yhtiön omaisuuden realisointi ja velkojen maksaminen ja omaisuuden jakaminen osakkeenomistajalle

- Tämä kohta toteutuisi vain siinä tapauksessa, että Yhtiön omaisuutta ei jaeta turvaavaa vakuutta vastaan ennakkojakona Soitelle kohdan 5) mukaisesti.
- Yhtiön omaisuutta (rakennukset) tulee realisoida siinä määrin, että selvitysmiehet voivat maksaa Yhtiön kaikki velat. Netto-omaisuutta voidaan jakaa osakkeenomistajalle ilman turvaavaa vakuutta vasta velkojien julkisen haasteen määräpäivän jälkeen.
- Koska omaisuuden realisointi ei ymmärtääksemme ole Soiten intressissä, on kohdan 5) mukainen ennakkojako käytännössä ainoa mahdollisuus toimia. On myös mahdollista, että Yhtiön omaisuus siirretään varoineen ja velkoineen Soitelle selvitysmenettelyn päätteeksi (kuitenkin samoin periaattein kuin ennakkajaossa).

H7:n purkamisen vaiheet

7) Lopputilityksen laatiminen ja tilintarkastus

- Velkojien julkisen haasteen määräpäivän jälkeen selvitysmies laatii lopputilityksen eli kertomuksen Yhtiön hallinnosta selvitystilän aikana. Kertomukseen sisältyy selvitys omaisuuden jaosta sekä selvitystilän aikaiset tilinpäätökset ja tilintarkastuskertomukset. Yhtiön lopputilitys toimitetaan tilintarkastettavaksi.

8) Lopputilityksen vahvistaminen Yhtiön yhtiökokouksessa ja Yhtiön toteaminen purkautuneeksi

- Lopputilitys vahvistetaan Yhtiön yhtiökokouksessa ja yhtiökokous toteaa Yhtiön purkautuneeksi. Soiten yhtiökokousedustaja allekirjoittaa kokouspöytäkirjan.

9) Purkautumisen ja lopputilityksen ilmoittaminen rekisteröitäväksi PRH:lle

- Selvitysmiesten on viipymättä ilmoitettava purkautuminen ja lopputilitys rekisteröitäväksi kaupparekisteriin. Yhtiö poistetaan ilmoituksen jälkeen kaupparekisteristä ja se menettää oikeustoimikelpoisuutensa.
- Yhtiön Y-tunnus poistuu käytöstä.

H7:n purkamisen verotukselliset vaikutukset

Purkautuvan yhtiön verotus

Osakeyhtiön purkautumisesta säädetään tuloverolain ("TVL") 27 §:ssä ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ("EVL") 51 d §:ssä.

Purkautuvan yhtiön viimeinen verotus tapahtuu purkuvuodelta. Osakeyhtiön purkautumista käsitellään purkautuvan yhtiön tuloverotuksessa kuten yrityksen yritysvarallisuuden luovutusta. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että yrityksen katsotaan luovuttaneen osakkailleen vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuutensa käyvistä arvoista. Käyvällä arvolla tarkoitetaan omaisuuden todennäköistä luovutushintaa.

— H7:n purkautuessa sen viimeisessä verotuksessa tuloutuu omaisuuden käyvän arvon ja verotuksessa poistamattoman hankintamenon välinen erotus. Mikäli purkautuvan yhtiön, tässä tapauksessa H7:n, omaisuuden käypä arvo on suurempi kuin verotuksessa poistamaton hankintameno, muodostuisi tästä verotettavaa tuloa H7:lle. Vastaavasti verotuksessa poistamattoman hankintamenon ollessa suurempi kuin omaisuuden käypä arvo, muodostuisi tästä H7:lle verotuksessa vähennyskelpoinen tappio.

Mahdollinen purkautumisesta muodostunut voitto tai tappio otetaan huomioon purkautuvan yhtiön viimeisen verotuksen yhteydessä ja lisätään tai vähennetään mahdollisesta operatiivisesta toiminnasta muodostuneeseen tulokseen tai tappioon.

— Mikäli purkautumisvuonna toimitettavan yhtiön viimeisen verotuksen jälkeen yhtiölle jää vähentämättömiä tappioita, jäävät nämä tappiot hyödyntämättä.

Purkautuvan yhtiön osakkaan verotus

Osakeyhtiön purkautuminen rinnastetaan purkautuvan yhtiön osakkaan näkökulmasta vaihdoksi, joka tarkoittaa sitä, että kyse on verotettavasta luovutuksesta.

Purkautumisen yhteydessä osakas vaihtaa purkautuvan yhtiön osakkeet yhtiöstä tulevaan jako-osaan, joka voi olla rahaa tai muuta omaisuutta.

Purkautuvan yhtiön osakkeiden luovutushintana pidetään jako-osana saatavan omaisuuden käypää arvoa, jolla tarkoitetaan kyseisen omaisuuden todennäköistä luovutushintaa.

Osakeyhtiön purkautumisesta voi aiheutua veroseuraamuksia sekä purkautuvalle yhtiölle että purkautuvan yhtiön osakkaille yhtiön omaisuuden arvonmuutosten realisoituessa purkautumisen yhteydessä.

TVL 21 §:n mukaisesti mm. hyvinvointialueet, hyvinvointiyhtymät, kunnat ja kuntayhtymät ovat verovelvollisia vain elinkeinotulosta ja muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta. Kunnat eivät ole verovelvollisia omalla alueellaan harjoittamansa elinkeinotoiminnan tuottamasta tulosta eivätkä omalla alueellaan sijaitsevan kiinteistön tuottamasta tulosta.

— Em. perustein Soitelle ei käsityksemme mukaan realisoidu sen omistaman H7:n mahdollisen purkautumisen yhteydessä siirtyvästä jako-osasta tuloveronalaista tuloa edellyttäen, että ko. tuloa ei katsota elinkeinotuloksi tai kiinteistötuloksi. Asia on mahdollista selvittää tarkemmin.

H7:n purkamisen verotukselliset vaikutukset

Varainsiirtoverotus purkautumisen yhteydessä

Varainsiirtoverolain ("VSVL") mukaan kiinteistön ja arvopaperin luovutuksesta on maksettava varainsiirtoveroa. Verovelvollinen on luovutuksensaaja.

Jos jako-osaan sisältyy kiinteistö tai arvopapereita, purkautuvan yhtiön osakkaalle syntyy pääsääntöisesti varainsiirtoverovelvollisuus.

Osakkeista maksettavan varainsiirtoveron määrä on 1,6 % kauppahinnasta tai muusta vastikkeesta sekä 2 % kauppahinnasta tai muusta vastikkeesta, jos kyseessä on asunto-osakeyhtiön tai keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkeet taikka sellaisen yhtiön osakkeet, jonka toiminta käsittää pääasiallisesti kiinteistöjen omistamista tai hallintaa. Kiinteistön luovutuksesta maksettavan varainsiirtoveron määrä on 4 % kauppahinnasta tai muusta vastikkeesta.

VSVL 10 §:n mukaan kunnat ja kuntayhtymät eivät suorita varainsiirtoveroa hankkimistaan kiinteistöistä. Mikäli purkautumisen yhteydessä siirtyy VSVL 17 §:n mukaisia arvopapereita (mm. osakkeita), tulee näistä kunnalle ja kuntayhtymälle jako-osuuden saajana maksettavaksi varainsiirtoveroa 1,6 %:a käyvästä arvosta laskettuna tai 2 %:a siltä osin kuin kyseessä ovat em. tavoin asunto-osakeyhtiön tai kiinteistöyhtiön osakkeet.

— Soitelle ei näin ollen käsityksemme mukaan muodostu varainsiirtoveroseurauksia siltä osin kuin H7:n purkautumisen yhteydessä siirtyisi jako-osana kiinteistöjä. Tilinpäätöksen 31.12.2020 perusteella H7:n omistuksessa ei ole osakkeita. Jos H7:llä on omistuksessaan purkautumisen hetkellä osakkeita, Soiten tulee suorittaa varainsiirtovero sille siirtyvien osakkeiden käyvän arvon perusteella.

Purkautumisen arvonlisävero vaikutukset

H7:n purkautuessa päättyy myös Yhtiön arvonlisäverovelvollisuus.

Purkautumisen yhteydessä jako-osuutena tapahtuva omaisuuden luovutus katsotaan arvonlisäveroverotuksessa myynniksi. Mikäli H7:n kiinteistöomaisuuden luovutukseen voidaan soveltaa arvonlisäverolain ("AVL") 19 a §:n säännöstä, kyseessä on arvonlisäveroton liikkeen tai sen osan luovutus eikä kiinteistöomaisuuden luovuttamisesta Soitelle tarvitse suorittaa arvonlisäveroa.

Siltä osin kuin H7:n harjoittama toiminta ei ole ollut arvonlisäverollista liiketoimintaa, omaisuuden luovutuksen verottomuus perustuu AVL 61 §:ään eikä AVL 19 a §:n mukaiseen liiketoiminnan luovutusta koskevaan säännökseen.

AVL 61 §:n mukaan arvonlisäveroa ei suoriteta muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä olevan tavaran tai palvelun myyntiin.

Jos AVL 19 a § ei sovellu, kyseessä on AVL 27 §:ssä tarkoitettu arvonlisäveroton kiinteistön myynti. Tässä tapauksessa arvonlisäveroa tulee suorittaa irtaimen myynnistä siltä osin, kuin siirtyvä irtain omaisuus on ollut H7:n vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Verottomassa käytössä olleen irtaimen omaisuuden luovuttaminen on arvonlisäveroton AVL 61 §:n perusteella.

Ymmärtääksemme siirtyvien kiinteistöjen käyttötarkoitus ei muutu luovutuksen yhteydessä eli Soiten omassa käytössä olevat kiinteistöt säilyvät tämän kuntapalautukseen tai vähennykseen oikeuttavassa käytössä ja Soite jatkaa kiinteistöissä harjoittamaansa vuokraustoimintaa, jolloin kiinteistöinvestointien tarkistusvelvollisuus ei realisoitu, vaan siirtyy Soitelle.

H7:n tulee antaa Soitelle AVL 209 I §:ssä tarkoitettu selvitys kiinteistöinvestoinneista.

Purkutuloksen määrittäminen H7:lle

Purkutuloksen laskennassa huomioitavaa

Purkutuloksen laskenta perustuu toimeksiantajan (Soite) näkemykseen purettavan Yhtiön omaisuuden käyvästä arvosta.

Täysi varmuus purkutuloksen veroseuraamuksista voidaan saada vain hakemalla sitova ennakkoratkaisu asiasta Verohallinnolta, koska veroviranomaisen näkemys Yhtiön omaisuuserien käyvistä arvoista voi poiketa tämän selvityksen laskennassa käytetyistä arvoista.

Käyvällä arvolla tarkoitetaan verotuksessa markkinaehtoista arvoa varallisuudelle eli todennäköistä luovutushintaa.

Lähtökohtaisesti omaisuuden käsitteellä viitataan taseessa aktivoituihin omaisuuseriin sekä mahdollisiin taseen ulkopuolisiin omaisuuseriin. Oikeuskäytännössä on veronalaisuuden piiriin määritelty myös esimerkiksi asiakasliittymät, jotka purkautuvalla yhtiöllä on oikeus siirtää sopimuskumppania kuulematta kolmannelle osapuolelle.

Saamamme selvityksen mukaan H7:n omistamien kiinteistöjen sekä muiden erien tasearvot vastaavat niiden käypää arvoa.

Veromenojäännökset 31.12.2020	EVL	Käypä arvo
Vastaavaa		
Pysyvät vastaavat		
Rakennukset	20 554 021,95	20 554 021,95
Keskeneräiset hankinnat	90 085,38	90 085,38
Muut saamiset	68 933,30	68 933,30
Pysyvät vastaavat yht.	20 713 040,63	20 713 040,63
Erotus		-

Purkautumisessa H7:lle ei näyttäisi olevan muodostumassa purkutappiota tai purkutulosta mikäli purun yhteydessä kiinteistöjen käyvät arvot vastaavat niiden tasearvoja.

Lopullisen purkutappion tai tuloksen määrään vaikuttavat H7:ssä purkuhetkellä olevat varat sekä kyseisille varoille määritettävä käypä arvo sekä purkuhetken verotuksen poistamattomien hankintamenojen määrä. Mikäli osa varoista olisi esimerkiksi myyty pois vuoden 2021 aikana ennen mahdollista purkamista, ei näistä myydyistä varallisuuseristä luonnollisesti muodostu voittoa tai tappiota purun yhteydessä. Myytyjen erien osalta mahdolliset voitot tai tappiot realisoituvat sen sijaan myynnin yhteydessä.

Yhteenveto tulovero- ja varainsiirtoveronäkökohdista

H7:n tuloverotus

H7:lle ei muodostu purkutappiota, jos varat arvostetaan em. laskelman mukaisesti. Lopullisen purkutappion määrään vaikuttavat taseessa purkuhetkellä oleville omaisuuserille määritettävä käypä arvo sekä niiden verotuksessa poistamattomat hankintamenot. Edellä oleva laskelma on laadittu tilinpäätöksen 31.12.2020 sekä vuoden 2020 veroilmoituksen perusteella. Käypänä arvona on H7:n taseessa oleville varoille on laskennassa käytetty saamiemme tietojen mukaisesti niiden tasearvoa.

Mikäli mahdollisen purkautumisen ajankohdan mukaiset H7:ssä olevat kiinteistöt arvostetaan korkeampaan käypään arvoon kuin edellä esitettyssä laskelmassa, tarkoittaa tämä, että H7:lle voi muodostua purkuvoittoa, jonka perusteella H7:lle voi muodostua tuloveroseuraamuksia. Vaihtoehtoisesti, jos rakennukset arvostettaisiin matalampaan arvoon kuin em. laskelmassa, voi tästä muodostua H7:lle purkutappiota. Kiinteistöjen osalta on suositeltavaa hankkia arviolausunnot niiden käyvästä arvosta purkautumishetkellä.

Lopulliseen viimeisen vuoden verotettavan tulon tai tappion määrään vaikuttaa em. tavoin myös H7:n operatiivisen toiminnan tulos tai tappio.

Soiten tuloverotus ja varainsiirtoverotus

Soiten saaman jako-osan määrä lasketaan vähentämällä purkautuvan H7:n velat H7:n omaisuuserien käyvästä arvosta.

Jako-osasta muodostuvan luovutustappion tai luovutusvoiton määrä lasketaan vähentämällä siirtyvästä jako-osasta purkautuvan H7:n osakkeiden verotuksessa poistamaton hankintameno. H7:ään vuosien aikana tehdyt SVOP-sijoitukset ovat lisänneet osakkeiden hankintamenoa, jolla on vaikutusta H7:n purkautumisesta Soitelle muodostuvaan luovutusvoiton / -tappion määrään. Saamiemme tietojen mukaan H7:n osakkeiden verotuksessa poistamaton hankintameno Soiten taseessa on 8.966.705,80 euroa.

Kunnat ja kuntayhtymät eivät ole tuloverovelvollisia saamastaan jako-osasta edellyttäen, että jako-osaa ei katsota elinkeinotuloksi tai kiinteistötuloksi. Näin ollen jako-osan määrällä ei ole vaikutusta Soiten mahdollisesti tilikaudelta maksettavaksi koituvien tuloverojen määrään.

Tilinpäätöksen 31.12.2020 ja vuoden 2020 veroilmoituksen mukaan H7:n varallisuuteen sisältyy rakennuksia. Kyseisten rakennusten osalta Soite ei ole velvollinen suorittamaan varainsiirtoveroa VSVL:n 10 §:n perusteella.

Lopuksi

Tässä esityksessä olevat laskelmat on laadittu 31.12.2020 tilinpäätöksen, Yhtiön vuoden 2020 veroilmoituksen sekä toimeksiantajalta saadun selvityksen mukaisena. Lopullinen purkutappion määrä voi vielä muuttua ennen mahdollista purkuajankohtaa.

Lähtökohtaisesti verotuksessa tulisi purkautumisen yhteydessä purkautuvan yhtiön omaisuuserät arvostaa käypään arvoon ja varmuus omaisuuserien purkutuloksen laskennassa käytettävistä käyvistä arvoista voidaan etukäteen varmistaa Verohallinnolta haettavalla sitovalla ennakkoratkaisulla. Mahdollisten arviolausuntojen perusteella voidaan kuitenkin saada suuntaa antava käsitys muodostuvasta purkutuloksesta.

Mikäli purkautumisen yhteydessä muodostuvasta purkutuloksesta halutaan etukäteen saada sitova kannanotto Verohallinnolta, suosittelemme ennakkoratkaisuhakemuksen laatimista asiasta. Tällöin hakemusta laadittaessa tulee olla tarkat tiedot purkautumishetken varoista sekä arviot käyvästä arvosta jokaisen H7:n taseessa olevan omaisuuserän osalta eriteltynä.

H7:n purkamisen aikataulusta

Yleistä H7:n purkamisen aikataulusta

- Soiten tulisi tehdä periaatepäätös/päätökset H7:n purkamisesta ja purkuprosessin aloittamisesta tarpeellisissa toimielimissä (syksyn 2021 aikana).
- Mahdollinen ennakkoratkaisu H7:n purkamisesta kannattaa hakea Verohallinnolta mahdollisimman pian. Tätä varten tarvitaan tarkat tiedot purkautumishetken varoista sekä arviot käyvästä arvosta jokaisen H7:n taseessa olevan omaisuuserän osalta eriteltynä.
- Juridinen purkuprosessi voidaan aloittaa milloin tahansa päättämällä selvitystilasta H7:n yhtiökokouksessa ja hakemalla H7:lle velkojen kuulutusta Soiten tekemän periaatepäätöksen jälkeen.
- Osakeyhtiön purkaminen toteutetaan selvitysmenettelyn kautta, joka kestää lyhimmillään noin viisi (5) kuukautta.
- H7:n purkaminen (lopputilitys ja purkautumisen rekisteröinti) voisi olla loppuun viety realistisesti kesällä 2022, mikäli Soiten periaatepäätökset tehdään syksyn 2021 aikana. Tämän jälkeen voi tulla hoidettavaksi vielä joitain jatkotoimia kuten esimerkiksi kiinteistötietojen ajan tasalle saattaminen.
- Purkuprosessin aikatauluttamisessa on syytä huomioida myös sote-uudistuksen toteutuminen 1.1.2023.



Soiten kiinteistöjen keskittäminen H7:ään



Soiten kiinteistöjen keskittäminen H7:ään

Soiten kiinteistöjen siirtäminen H7:lle

Vaihtoehtona H7 purkamiselle, Soite on päättänyt selvittää miten ja millaisilla vaikutuksilla Soiten omistamia kiinteistöjä (kaikki) voitaisiin siirtää H7:lle ja siten keskittää kaikki Soiten kiinteistöomistus yhteen (ns. tavalliseen) kiinteistö-osaakeyhtiöön.

- Soitella on taseessaan per 31.12.2020 rakennuksia €42.526.549,84 arvosta ja maa-alueita €2.285.714,87 arvosta.
- KPMG:llä ei ole tietoa Soiten taseessa olevien kiinteistöjen käyvästä arvosta.

Soiten omistamat kiinteistöt (rakennukset ja maa-alueet tai pelkät rakennukset) voitaisiin siirtää H7:ään kaupalla tai apporttiluovutuksena (**ks. seuraavat sivut siirtovaihtoehtojen ja vaikutusten osalta**).

Ottaen huomioon, että Soiten purkaantuessa per 1.1.2023 ja Soiten taseessa olevien omaisuuserien siirtyessä hyvinvointialueelle, kiinteistöjen keskittäminen H7:ään ei välttämättä liene tarkoituksenmukaista. Mikäli tulevan hyvinvointialueen (/alueiden) tahtotila kiinteistöjen järjestämiselle jatkossa ei ole tiedossa, voisi kiinteistöjen siirtäminen tässä vaiheessa H7:ään aiheuttaa tarpeettomia kustannuksia (mm. varainsiirtoverokustannukset).

Tavallinen kiinteistöosaakeyhtiö

Tässä tilanteessa H7 muutettaisiin ns. tavalliseksi kiinteistöyhtiöksi (H7 on nyt keskinäinen kiinteistöosaakeyhtiö). H7:n yhtiöjärjestys muutettaisiin niin, että siitä poistettaisiin määräykset osakkeiden tuottamasta hallintaoikeudesta yhtiön omistamissa rakennuksissa tai tiloissa. Tämä tarkoittaisi sitä, että H7 hallitsisi kaikkia omistamiaan rakennuksia itse. Tämän lisäksi yhtiöjärjestyksestä poistettaisiin mm. vastikepykälät.

- Vuokrasopimukset tulisi tehdä uudelleen tämän muutoksen myötä, koska tämän jälkeen vuokranantajana toimisi Yhtiö itse, ei Soite. Myös Soite tulisi vuokralaiseksi niihin tiloihin, joita se tällä hetkellä hallitsee ja käyttää H7:n osakkeiden tuottaman hallintaoikeuden nojalla.
- Koska tavallinen kiinteistöyhtiö ei peri vastikkeita, Yhtiö kattaa itse omat kulunsa vuokratuloilla. Vuokratulojen määrä tulisi siis mitoittaa niin, että vähintään Yhtiön omistamien rakennusten hoito- ja rahoituskulut saadaan katettua.

Tavallinen kiinteistöosaakeyhtiö arvonlisäverotuksessa

Mikäli H7 muutetaan tavalliseksi kiinteistöosaakeyhtiöksi, kiinteistöjen hallintaoikeus siirtyy osakkaalta kiinteistöyhtiölle. Yhtiömuodon muutos ei lähtökohtaisesti aiheuta arvonlisäveroseuraamuksia, edellyttäen, että kiinteistöjen käyttötarkoitus säilyy samana ja tarvittavat hallinnolliset ja juridiset asiat hoidetaan kuntoon.

Siltä osin kuin kiinteistöt ovat Soiten kuntapalautukseen tai vähennykseen oikeuttavassa käytössä, H7:n ja Soiten välille tulee arvonlisäverokustannusten välttämiseksi tehdä verollinen vuokrasopimus.

Mikäli on tarkoitus, että H7 toimii jatkossa vuokranantajana kaikkien kiinteistöjen/tilojen osalta, tulee Soiten ja tämän vuokralaisten väliset vuokrasopimukset siirtää Yhtiölle. Mahdollista on toimia myös siten, että H7 vuokraa kaikki tilat Soitelle ja Soite alivuokraa ne omille vuokralaisilleen.

Mikäli päädytään siihen, että Soiten kiinteistöt siirretään H7:ään ja Yhtiöstä tulee jatkossa ns. tavallinen kiinteistöyhtiö, on järjestely syytä suunnitella huolella ennen sen toteuttamista. On tärkeää, että muun ohessa arvonlisäverotus lähtee menemään alusta saakka oikein.

Soiten kiinteistöjen luovutus kaupalla

Kiinteistöjen siirto kaupalla

Soiten omistamat kiinteistöt (rakennukset ja maa-alueet tai pelkät rakennukset) voitaisiin siirtää H7:ään kaupalla.

Kiinteistön (maa-alue ja rakennus) kauppa toteutettaisiin tarvittaessa maakaaren mukaisilla kiinteistön kauppakirjoilla. Kaupanteossa on mukana kaupanvahvistaja ja kiinteistölle haetaan lainhuuto H7:n nimiin. Myös rakennuksiin liittyvistä mahdollisista liittymistä ja niiden vastuista sovitaan erikseen kauppakirjassa.

— Mikäli rakennusten mukana ei myydä maapohjaa, kyse on kiinteistön kaupan sijaan irtaimen omaisuuden kaupasta. Tällöin laki ei aseta kauppakirjan sisällölle tarkempia edellytyksiä, eikä esimerkiksi kaupanvahvistajaa tai lainhuudon hakemista tarvita. Maa-pohjan jäädessä Soiten omistukseen, tulee Soiten ja H7:n välille laatia maanvuokrasopimus, joka yleensä kirjataan kiinteistötietojärjestelmään.

Kauppahintana olisi lähtökohtaisesti kiinteistön käypä hinta. Tämä vaatii arviokirjojen hankkimista Soiten omistamien kiinteistöjen käyvistä arvoista. Käytännössä kiinteistöjen mukana H7:ään siirrettäisiin myös kiinteistöihin kohdistuvat velat, mikä pienentää kauppahintaa.

Kiinteistöjen kauppa vaatisi rahoituksen järjestämistä Yhtiöön joko velkana Soitelta tai ulkopuoliselta rahoittajalta tai vaihtoehtoisesti Soiten tekemän vastikkeettoman rahasijoituksen Yhtiöön. **Mikäli H7 katsottaisiin ns. markkinoilla toimivaksi yhtiöksi, tulee siirrossa huomioida valtioneuvoston päätökset.**

Kaupan tulovero- ja varainsiirtoverovaiikutukset

Kiinteistöjen myynnin yhteydessä kauppahinnan tulee määräytyä kiinteistöjen käyvän arvon perusteella.

Kiinteistöjen myyjän verotuksessa kiinteistöjen luovutuksesta realisoituu pääsääntöisesti joko verotettavaa luovutusvoittoa tai verotuksessa vähennyskelpoista tappiota, joka lasketaan luovutushinnan ja verotuksessa poistamattoman hankintamenon erotuksen perusteella. Edellä mainitusta TVL 21 §:stä johtuvan kuntien ja kuntayhtymien osittaisen verovapauden perusteella Soitelte ei käsityksemme mukaan muodostu tuloveroseuraamuksia, mikäli se luovuttaa kiinteistöt H7:ään kaupalla. Osittaisesta verovapaudesta johtuen kuntayhtymät ovat velvollisia suorittamaan veroa ainoastaan elinkeinotulosta ja muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta (kiinteistötulosta).

Kiinteistön luovutuksesta mahdollisesti saatavaa luovutusvoittoa ei katsota Soiten kiinteistötuloksi. Kiinteistöjen luovutuksesta mahdollisesti muodostuvien luovutusvoittojen verokohtelun kannalta olennaista on, että katsotaanko luovutettujen kiinteistöjen kuuluneen Soiten omaan elinkeinotoimintaan. Mikäli luovutettavien kiinteistöjen katsottaisiin kuuluneen Soiten elinkeinotoimintaan, mahdollisten luovutusvoittojen perusteella Soitelte saattaa aiheutua verotettavaa luovutusvoittoa.

Kiinteistöjen ostajan (H7:n) tulee suorittaa kiinteistöjen kaupan perusteella varainsiirtoveroa, joka on VSVL:n mukaisesti 4 prosenttia kauppahinnasta tai muun vastikkeen arvosta.

— Varainsiirtoveroseuraamusten laskemiseksi tarvitaan tieto Soiten omistamien kiinteistöjen mahdollisesta kaupantekohetken käyvästä arvosta.

Soiten kiinteistöjen luovutus kaupalla

Kaupan arvonlisäverovaikutukset

Kiinteistöjen siirto kaupalla on lähtökohtaisesti arvonlisäveroton joko AVL 27 § tai AVL 19 a §:n perusteella.

Mikäli Soiten kiinteistöomaisuuden luovutukseen voidaan soveltaa AVL 19 a §:n säännöstä, kyseessä on arvonlisäveroton liikkeen tai sen osan luovutus.

AVL 19 a §:n mukaan liikeomaisuuden luovutus on veroton, jos

- Kysymys on liiketoimintakokonaisuudesta tai itsenäisenä toimintana harjoitettavissa olevasta liiketoiminnan osakokonaisuudesta
- Luovutus tapahtuu liiketoiminnan jatkajalle
- Liiketoiminnan jatkaja ryhtyy käyttämään luovutettuja hyödykkeitä vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

Siltä osin kuin Soiten harjoittama kiinteistöjen vuokraustoiminta ei ole ollut arvonlisäverollista liiketoimintaa, omaisuuden luovutuksen verottomuus perustuu AVL 61 §:ään eikä AVL 19 a §:n mukaiseen liiketoiminnan luovutusta koskevaan säännökseen.

AVL 61 §:n mukaan arvonlisäveroa ei suoriteta muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä olevan tavaran tai palvelun myyntiin. Soiten siirtyvän arvonlisäverottomaan vuokraukseen liittyvän omaisuuden luovutus on näin ollen arvonlisäveroton.

Jos AVL 19 a § ei sovellu, kyseessä AVL 27 §:ssä tarkoitettu arvonlisäveroton kiinteistön myynti. Tässä tapauksessa arvonlisäveroa tulee suorittaa muun kuin kiinteistön myyntiin tavanomaisesti liittyvän asuinirtaimiston myynnistä siltä osin, kuin kaupassa siirtyvä irtain omaisuus on ollut Soiten vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Verottomassa käytössä olleen irtaimen omaisuuden luovuttaminen on arvonlisäveroton AVL 61 §:n perusteella.

Mikäli siirtyvien kiinteistöjen käyttötarkoitus ei muutu luovutuksen yhteydessä eli H7 vuokraa Soitelle verollisin sopimuksin ne kiinteistöt, jotka tällä hetkellä ovat Soiten vähennykseen tai palautukseen oikeuttavassa käytössä ja verottomin sopimuksin tällä hetkellä Soitella mahdollisesti vähennys-/palautusrajoitteisessa käytössä olevat kiinteistöt, H7:lle siirtyviin kiinteistöihin liittyvä kiinteistöinvestointien tarkistusvelvollisuus ei realisoidu, vaan se siirtyy H7:lle. Tämä edellyttää sitä, että H7:n tulee tehdä verolliset vuokrasopimukset Soiten kanssa niiden tilojen osalta, jotka ovat Soiten kuntapalautukseen tai vähennykseen oikeuttavassa käytössä.

Soiten tulee antaa H7:lle AVL 209 I §:ssä tarkoitettu selvitys kiinteistöinvestoinneista. H7 tulee merkitä oman tilinpäätöksensä liitetietoihin kiinteistöinvestointien tarkistusvastuiden määrä.

Jos aikaisemmin Soiten verottomassa käytössä olevien kiinteistöjen käyttötarkoitus muuttuu kaupan jälkeen H7:lla arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaksi, H7 voi hakea arvonlisäveron palautuksia ko. kiinteistöjen osalta vähentämättä jääneestä verosta jäljellä olevalta tarkistuskaudelta.

Siltä osin kuin kiinteistöt tulevat H7:n vähennykseen oikeuttavan vuokraustoiminnan käyttöön, H7 voi vähentää ko. kiinteistöihin kohdistuviin kustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron. Vastaavasti H7 on velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa saamistaan vuokratuloista. Verottoman vuokraustoiminnan käytössä oleviin tiloihin kohdistuvat suorat ja välilliset kustannukset ovat vähennyskeltottomia.

Mikäli H7:n palkkalistoilla on omaa henkilökuntaa ja Yhtiö suorittaa arvonlisäverottomassa käytössä oleviin kiinteistöihin omalla henkilökunnallaan kiinteistöhallintapalveluita, tulee selvitettäväksi, onko H7 velvollinen suorittamaan kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veroa.

Soiten kiinteistöjen luovutus apporttina

Kiinteistöjen siirto apportilla

Soiten omistamat kiinteistöt (rakennukset ja maa-alueet tai pelkät rakennukset) voitaisiin siirtää H7:ään myös apporttiluovutuksena.

Mikäli kiinteistöt sijoitettaisiin apporttina, tarkoittaisi tämä Soiten tekemää muuna kuin rahana annettavaa sijoitusta Yhtiöön (kiinteistöt). Apportin arvona käytettäisiin kiinteistöjen käypää arvoa ja kiinteistöt kirjattaisiin Yhtiön taseeseen käyvästä arvosta. Tämä vaatii arviokirjojen hankkimista Soiten omistamien kiinteistöjen käyvästä arvoista.

Apporttisijoittamisessa ei liikuteta lainkaan rahaa, vaan Yhtiö antaa sijoitettuja kiinteistöjä vastaan osakevastikkeen Soitelle. Juridisesti kyse on maksullisesta osakeannista. Käytännössä osakevastikkeella ei ole merkitystä, koska Soite omistaa 100 % Yhtiön osakekannasta.

Käytännössä kiinteistöjen mukana H7:ään siirrettäisiin myös kiinteistöihin kohdistuvat velat, mikä pienentää nettoapportin arvoa.

Apportti toteutetaan vastaavalla tavalla maakaaren mukaisilla kauppakirjoilla, mikäli rakennusten mukana siirrettäisiin maa-alueita.

Mikäli H7 katsottaisiin ns. markkinoilla toimivaksi yhtiöksi, tulee mahdollisessa apporttisiirrossa huomioida valtioneuvoston päätökset.

Apportin tulovero- ja varainsiirtoverovaikutukset

Apporttiomaisuuden sijoittaminen osakeyhtiöön katsotaan vaihdoksi, jossa annetaan vastikkeellisesti omaisuutta ja saadaan vastikkeellisesti osakkeita. Vaihto rinnastetaan verotuksessa luovutukseen. Luovutuksen perusteella realisoituu pääsääntöisesti luovutusvoittoverovelvollisuus vastaavasti kuin kaupan kohdalla.

Apporttina osakeyhtiöön sijoitetun omaisuuden luovutushinnaksi katsotaan sen käypä arvo luovutushetkellä ja samaa arvoa pidetään apporttisijoituksen tehneen osapuolen saamien osakkeiden hankintamenona.

Soiten verotuksessa mahdollinen apporttisijoitus rinnastettaisiin luovutukseksi ja näin ollen sen perusteella muodostuisi pääsääntöisesti verotuksessa joko luovutusvoittoa tai -tappiota. TVL 21 §:n mukaisesti Soitelle ei kuitenkaan muodostu tuloveroseuraamuksia apportin perusteella, ellei kyseessä ole Soiten omaan elinkeinotoimintaan kuuluvan kiinteistön luovutus.

Koska osakemerkintään perustuvaa saantoa ei katsota varainsiirtoverolain mukaiseksi luovutukseksi, ei sen katsota kuuluvan varainsiirtoveron piiriin. Mikäli apportin yhteydessä Soite saisi vastikkeeksi mahdollisia H7:n hallussa olevia ulkona olleita omia osakkeita, katsotaan kyseessä olevan luovutus, jonka perusteella Soite olisi velvollinen suorittamaan varainsiirtoveroa.

H7 on velvollinen suorittamaan varainsiirtoveroa 4 prosenttia apporttina luovutettujen kiinteistöjen käyvästä arvosta.

Apportin arvonlisäverovaikutukset

Omaisuuksien luovuttaminen apporttina tai nettoapporttina rinnastetaan arvonlisäverotuksessa myyntiin. Mikäli EVL 52 d §:ssä määriteltyä liiketoimintasiirtosäännöstä ei voida soveltaa, omaisuuden luovuttaminen apporttina ei välttämättä täytä edellä kuvattuja AVL 19 a §:n mukaisen arvonlisäverottoman liiketoiminnan luovutuksen tai sen osan luovutuksen edellytyksiä. Arvonlisäverolain 19 a §:n säännös voi kuitenkin tulla sovellettavaksi omaisuuden siirtoon myös siinä tapauksessa, että siirto ei täytä elinkeinoverolain liiketoimintasiirtoa koskevaa säännöstä.

Mikäli luovutukseen ei voida soveltaa AVL 19 a §:n säännöstä, kyseessä on AVL 27 §:n mukainen arvonlisäveroton kiinteistökauppa. Siltä osin kuin luovutuksessa siirtyy myös irtainta omaisuutta, arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavassa käytössä olleen omaisuuden luovuttamisesta tulee suorittaa arvonlisäveroa. Verottomassa käytössä olleen omaisuuden luovuttaminen on arvonlisäveroton AVL 61 §:n perusteella.

Koska omaisuuden luovuttaminen apporttina rinnastuu arvonlisäverotuksessa myyntiin, kiinteistöomaisuuden luovuttamiseen apporttina (arvonlisäverovaikutukset) sovelletaan samoja periaatteita kuin mitä on aikaisemmin kuvattu kohdassa ”*Kiinteistöjen siirtäminen kaupalla*”.

Tärkeä huomautus

Tämä selvitys (muistio) on laadittu 23.8.2021 päivätyn toimeksiantokirjeemme mukaisin ehdoin, ja se on tarkoitettu vain Keski-Pohjanmaan sosiaali- ja terveystalvotukuntayhtymän Soiten ("Asiakas") hyväksi ja sisäiseen käyttöön Kiinteistö Oy H-seitsikon purkamisen 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 määriteltyyn 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 työhömme 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 olettaneet ja luottaneet siihen, että muistion laatimiseksi Asiakkaalta ja julkisista lähteistä saamamme tiedot ovat olleet riittäviä ja oikeita, emmekä ole erikseen varmistaneet tietojen oikeellisuutta tai täydellisyyttä. Asiakas hyväksyy sen, ettei KPMG Oy Ab ole vastuussa, mikäli työmme suorittamiselle olennaista tietoa evätään tai salataan meiltä taikka esitetään meille väärin.

Muistioomme ei sisällä sijoitus suositusta, arvonmäärittästä 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 tehdä itsenäisen päätöksen mihin tahansa liiketoimeen ryhtymisestä tai muistion aihepiiriin liittyvien muiden ratkaisujen tekemisestä.



Ota yhteyttä

Anu Kangasniemi

VT, Senior Manager

020 760 3483

anu.kangasniemi@kpmg.fi

Heljä Salpa

OTK, Senior Manager

020 760 3226

helja.salpa@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.