

Sari Tauriainen

YHTIÖMUODON MUUTOS OSAKEYHTIÖKSI

Opas toimeksiantajayritykselle

YHTIÖMUODON MUUTOS OSAKEYHTIÖKSI

Opas toimeksiantajayritykselle

Sari Tauriainen
Opinnäytetyö
Syksy 2018
Liiketalouden koulutusohjelma
Oulun ammattikorkeakoulu

TIIVISTELMÄ

Oulun ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma, Taloushallinnon suuntautumisvaihtoehto

Tekijä(t): Sari Tauriainen

Opinnäytetyön nimi: Yhtiömuodon muutos osakeyhtiöksi

Työn ohjaaja: Leena Yrttiaho

Työn valmistumislukukausi ja -vuosi: Syksy 2018

Sivumäärä: 41

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli laatia toimeksiantajatilitoimiston kirjanpitäjien käyttöön opas käytännön toimista asiakkaan vaihtaessa yhtiömuotonsa osakeyhtiöksi. Yhtiömuodon muutoksia tehdään toimeksiantajan asiakaskunnassa koko ajan, mutta kyseisessä tilitoimistossa ei ollut aiheesta vielä yhtenäistä kirjallista ohjeistusta.

Opinnäytetyön tietoperustassa määritellään työssä käsiteltävät yhtiömuodot avoin yhtiö, kommandiittiyhtiö, osakeyhtiö ja yksityinen elinkeinonharjoittaja. Lisäksi käsitellään niiden eroja ja erityisesti eroja verotuksessa. Työssä perehdytään yhtiömuodon muutoksen edellytyksiin eli säädöksiin, joiden mukaan muutos tulee tehdä, sekä identtisuuden ja jatkuvuuden periaatteisiin. Lisäksi tietoperustassa kerrotaan lyhyesti yhtiömuodon muutoksen vaikutukset kirjanpidossa ja verotuksessa. Lopuksi kuvataan oppaan sisältöä, rakennetta ja oppaan hyödyntämistä käytännössä.

Opinnäytetyön tietoperusta on koottu muutosta säätelevistä laeista kuten tuloverolaista, laista elinkeinotulon verottamisesta, osakeyhtiölaista sekä laista avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä. Lisäksi käytettiin Verohallinnon sekä Patentti- ja rekisterihallituksen ohjeita ja alan kirjallisuutta ja lehtiä. Työhön on haettu myös konkreettisia esimerkkejä useista korkeimman hallinto-oikeuden päätöksistä. Yhtiömuodon muutos osakeyhtiöksi on tärkeää tehdä oikein, jotta vältetään ylimääräisiltä kustannuksilta. Verotuksen näkökulmasta tärkeintä on noudattaa muutoksessa tuloverolain 24. pykälän säädöksiä, jolloin yritys jatkuu samana yrityksenä myös osakeyhtiöksi muututtuaan, ja välttää veroseuraamukset muutostilanteessa.

Oppaan suunnittelussa ja laatimisessa käytettiin kehittämismenetelminä enimmäkseen havainnointia yrityksessä, muutoksen prosessiin ja käytäntöihin perehtymistä sekä keskustelua toimeksiantajayrityksen kirjanpitäjien ja asiantuntijoiden kanssa. Opas tehtiin toimeksiantajan muiden ohjeiden kaltaisesti yrityksen oman brändin mukaisella pohjalla sähköisessä muodossa, jotta se olisi yhtenäinen muiden ohjeiden kanssa, ja voitaisiin siten heti julkaista yrityksen käyttöön.

Opinnäytetyön tuloksena syntynyt opasta toimeksiantaja voi hyödyntää heti. Kun opasta ja sen tietoja tarvitsee päivittää ohjelmistojen päivityyessä sekä tietojen ja käytäntöjen muuttuessa, se on helppo tehdä sähköisesti. Kehitysehdotuksena oppaaseen voisi lisätä myös muut yhtiömuodon muutostilanteet ja niissä tehtävät tarvittavat toimet, esimerkiksi yksityisen elinkeinonharjoittajan muutos avoimeksi yhtiöksi tai kommandiittiyhtiöksi.

Asiasanat: avoin yhtiö, kommandiittiyhtiö, osakeyhtiö, yhtiömuodon muutos, yritysjärjestelyt, yritysverotus, yksityinen elinkeinonharjoittaja

ABSTRACT

Oulu University of Applied Sciences
Degree Program in Business Economics, Option of Financial Administration

Author: Sari Tauriainen

Title of thesis: Change of company form to a limited company

Supervisor: Leena Yrttiaho

Term and year when the thesis was submitted: Autumn 2018 Number of pages: 41

The purpose of this thesis was to compile a guide consisting of practicalities in changing company form to a limited company for accountants in a client accounting firm. Changing company form is common among the customer base of the client company, but the accounting firm in question did not have proper written instructions on the topic.

The theoretical framework of this thesis defines and describes the company forms discussed in the thesis, which are general partnership, limited partnership, limited company and self-employed person. The differences between these company forms and especially the differences in taxation are also considered. The thesis examines requirements in changing company form: the change has to follow regulations and the principles of identity and continuity need to be considered. Additionally, the theoretical framework shortly discusses the effects that changing company form has in accounting and taxation. Finally, the contents, structure and utilization of the guide are discussed.

The theoretical framework of the thesis includes laws regulating changing company form, for example Income Tax Act, Act on the Taxation of Business Income, Limited-liability Companies Act and Partnerships Act. The instructions given by the Tax Administration and Finnish Patent and Registration Office as well as the literature and journals of the field were used. Moreover, the several decisions by Supreme Administrative Court of Finland were used as a concrete example in the thesis. It is important to follow regulations in the process of changing company form to avoid extra costs such as tax sanctions. From the point of view of taxation, it is essential to comply with the regulations of section 24 of the Income Tax Act, in which case the company itself remains the same even after the company form has been changed.

The development methods in planning and compiling the guide were observation in the company, learning about the process of and practices in changing company form as well as discussions with accountants and specialists in the client company. The guide was made using the electronic platform of the company so that it would be similar to the other guides and therefore could be published and deployed immediately. The client company is able to deploy the guide developed as the result of this thesis immediately. It will be easy to update the guide electronically in case of software updates and changes in information and practices. The guide could be developed further by expanding it to include other change of company form situations and practices related to them, for example the change from a sole proprietor to a general partnership or a limited partnership.

Keywords: business reorganization, change of company form, company taxation, general partnership, limited company, limited partnership, self-employed person

SISÄLLYS

LYHENTEET.....	6
1 JOHDANTO.....	7
2 YHTIÖMUODOT JA NIIDEN EROT.....	9
2.1 Yksityinen elinkeinonharjoittaja, henkilöyhtiöt ja osakeyhtiö.....	9
2.2 Yhtiömuotojen erot verotuksessa.....	11
3 MUUTOKSEN EDELLYTYKSET.....	15
3.1 Muutosta säätelevät lait.....	15
3.2 Identtisyys ja jatkuvuus.....	16
3.2.1 Luonne- ja arvojatkuvuus.....	17
3.2.2 Toiminta- ja omistusjatkuvuus.....	19
3.3 Kaupparekisteri-ilmoitukset.....	21
4 MUUTOKSEN VAIKUTUKSET.....	22
4.1 Oma pääoma.....	22
4.1.1 Apporttiomaisuus.....	23
4.1.2 Yksityisöt, peitelty osinko ja negatiivinen oma pääoma.....	24
4.2 Tilikausi ja verovuosi.....	25
4.3 Nettovarallisuus ja osakkeiden hankinta-ajankohta.....	26
4.4 Varainsiirtovero.....	26
4.5 Velkavastuut, panttaukset ja takaukset.....	27
4.6 Y-tunnus ja yhteisön kotipaikka.....	28
4.7 Vaikutukset kirjanpitoon.....	28
5 OPAS TOIMEKSIANTAJALLE.....	30
6 JOHTOPÄÄTÖKSET.....	34
7 POHDINTA.....	37
LÄHTEET.....	39

LYHENTEET

AKYL	Laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta
KHO	Korkein hallinto-oikeus
OYL	Osakeyhtiölaki
PRH	Patentti- ja rekisterihallitus
TVL	Tuloverolaki
VML	Laki verotusmenettelystä

1 JOHDANTO

Yhtiömuodon muutos osakeyhtiöksi on toiminnan kasvaessa luonnollinen vaihtoehto monelle yksityiselle elinkeinonharjoittajalle, kommandiittiyhtiölle ja avoimelle yhtiölle. Muutokseen liittyy monia seikkoja, jotka on hyvä tietää ennen kuin muutokseen ryhdytään. Tämän toiminnallisen opinnäytetyön tarkoituksena on perehtyä edellä mainittujen yhtiömuotojen muutoksesta yksityiseksi osakeyhtiöksi niin, että se antaa vastaukset seuraaviin kysymyksiin: mitä pitää ottaa huomioon yhtiön muutostilanteessa, miten muutos käytännössä tapahtuu sekä miten muutos toteutetaan ilman veroseuraamuksia. Teoriatiedon pohjalta tavoitteena on laatia oululaiselle toimeksiantajatilitoimistolle selkeä ja tiivis, mutta kattava ja johdonmukainen opas tilitoimistossa tehtävistä käytännön toimista, kun asiakkaan yhtiömuoto vaihtuu osakeyhtiöksi. Toimeksiantaja haluaa pysyä salaisena, joten sen nimeä ei mainita työssä.

Opinnäytetyön tietoperustan luvussa kaksi määritellään työssä käsiteltävät yhtiömuodot ja niiden erot, sekä yhtiömuotojen erot verotuksessa. Luku kolme käsittelee muutoksen edellytyksiä eli säädöksiä, joiden mukaan muutos tulee tehdä, sekä identtisyiden ja jatkuvuuden periaatteiden noudattamista. Luvussa neljä taas kuvataan lyhyesti yhtiömuodon muutoksen vaikutukset kirjanpidossa ja verotuksessa. Varsinaista opasta ei julkaista tässä työssä, joten oppaan sisältöä, rakennetta ja hyödyntämistä käsitellään luvussa viisi.

Opas yhtiömuodon muutoksesta on toimeksiantajalle tarpeellinen, koska osakeyhtiöksi muutoksia tehdään sen asiakaskunnassa koko ajan, eikä kyseisessä tilitoimistossa ole aiheesta yhtenäistä kirjallista ohjeistusta. Opas on tarkoitettu erityisesti kirjanpitäjien käyttöön, koska toimeksiantajayrityksessä kirjanpitäjät tekevät muutosvaiheen kirjaukset ja tietojen päivitykset tarvittaessa kirjanpidon tai vero- ja lakiasiantuntijoiden avustuksella. Muutoksen itsessään ja laskemisen, milloin osakeyhtiöksi muuttaminen kannattaa, tekevät toimeksiantajan omat tai ulkopuoliset asiantuntijat asiakkaiden toiveiden mukaan. Tässä työssä ei siis perehdytä siihen, missä vaiheessa vaihdos kannattaa tehdä.

Opas tehdään toimeksiantajan muiden ohjeiden kaltaisesti yrityksen oman brändin mukaisella pohjalla sähköisessä muodossa, jotta se on yhtenäinen muiden ohjeiden kanssa, ja voidaan siten julkaista heti yrityksen käyttöön. Oppaan suunnittelussa ja laatimisessa käytetään kehittämismenetelminä enimmäkseen havainnointia yrityksessä, muutoksen nykyiseen prosessiin

ja käytäntöihin perehtymistä sekä keskustelua toimeksiantajayrityksen kirjanpitäjien ja asiantuntijoiden kanssa.

Opinnäytetyön tärkeimmät lähteet ovat muutosta säätelevät lait kuten tuloverolaki, laki elinkeinotulon verottamisesta, osakeyhtiölaki sekä laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä, Verohallinnon sekä Patentti- ja rekisterihallituksen ohjeet ja alan kirjallisuus ja lehdet. Lisäksi työhön on haettu konkreettisia esimerkkejä useista korkeimman hallinto-oikeuden päätöksistä.

2 YHTIÖMUODOT JA NIIDEN EROT

Tässä luvussa kerrotaan lyhyesti työssä käsiteltävistä yhtiömuodoista ja niiden eroista. Koska yksi tämän työn näkökulmista on yhtiömuodon muutoksen toteuttaminen ilman veroseuraamuksia, käydään luvussa läpi myös yhtiömuotojen eroja verotuksessa.

Selvästi yleisimmät yhtiömuodot Suomessa ovat osakeyhtiö ja yksityinen elinkeinonharjoittaja. Patentti- ja rekisterihallituksen (2018b, viitattu 9.10.2018) tilastojen mukaan Suomessa oli 2.7.2018 kaupparekisteriin merkittynä 275 006 osakeyhtiötä ja 209 954 yksityistä elinkeinonharjoittajaa. Kommandiittiyhtiöitä oli 27 977 ja avoimia yhtiöitä 9 915 kappaletta. Yritysmuotoa valitessa täytyy ottaa huomioon perustajien määrä, riskit, vastuut ja velvoitteet, pääoman tarve sekä voiton käyttö (Futuredu Oy 2018, viitattu 5.9.2018). Näiden perusteella tavallista on, että pienyrittäjä aloittaa ensin yksityisenä elinkeinonharjoittajana, ja myöhemmin toiminnan kasvaessa yhtiömuoto vaihdetaan henkilöyhtiöksi tai osakeyhtiöksi. Vastaavasti myös henkilöyhtiö usein muutetaan toiminnan kasvaessa osakeyhtiöksi erityisesti henkilökohtaisen verotuksen helpottamiseksi ja riskien vähentämiseksi.

2.1 Yksityinen elinkeinonharjoittaja, henkilöyhtiöt ja osakeyhtiö

Yksityisestä elinkeinonharjoittajasta käytetään usein nimitystä toiminimi tai toiminimiyrittäjä, Verohallinto taas käyttää nimitystä liikkeen- tai ammatinharjoittaja. Verohallinto (2018b, viitattu 4.9.2018) suosittelee toiminimeä yhtiömuodoksi uudelle yrittäjälle, jonka toiminta on vähäistä. Toiminimi on helppo aloittaa ja se on yhtiömuodoista yksinkertaisin. Yksityinen elinkeinonharjoittaja aloittaa yritystoimintansa tekemällä perustamisilmoituksen kaupparekisteriin sekä tarvittaessa rekisteröitymällä Verohallinnon rekistereihin eli arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, ennakkoperintärekisteriin ja työnantajarekisteriin (PRH 2018a, viitattu 5.9.2018). Mitään yrityksen perustamiseen liittyviä sopimusasiakirjoja ei tarvitse tehdä. Yrityksen toiminnan voi aloittaa heti perustamisilmoituksen tehtyä, jos toiminta ei ole luvanvaraista (Verohallinto 2018c, viitattu 5.9.2018). Yksityinen elinkeinonharjoittaja ei ole virallisesti yhtiömuoto, vaikka toiminimiyrittäjä onkin yrittäjä. Kaikista yritystoiminnan vastuista ja veloista vastaa yrittäjä henkilökohtaisesti.

Henkilöyhtiöitä ovat kommandiittiyhtiö ja avoin yhtiö. Henkilöyhtiön ja yksityisen elinkeinonharjoittajan suurin ero on yhtiömiesten lukumäärässä. Toiminimiyrittäjän vastatessa kaikesta yksin, henkilöyhtiössä taas tulee olla kaksi tai useampia yhtiömiehiä, jotka yhdessä yhtiösopimukseen perustuen harjoittavat liiketoimintaa. Yhtiösopimus on yrityksen perustamisvaiheessa tehtävä sopimus, jonka kaikki yhtiömiehet allekirjoittavat. Siinä sovitaan muun muassa yhtiön toiminimestä ja -alasta, yhtiömiehistä sekä kotipaikasta. Yhtiösopimuksen allekirjoittamisen jälkeen henkilöyhtiö pitää rekisteröidä kaupparekisteriin, ja samalla tavalla kuin yksityinen elinkeinonharjoittaja, myös tarvittaviin Verohallinnon rekistereihin. Kommandiittiyhtiön ja avoimen yhtiön ainoa ero on se, että kommandiittiyhtiössä on myös vähintään yksi ääneton yhtiömies, joka toimii käytännössä sijoittajan roolissa. Äänettömien yhtiömiesten vastuut rajoittuvat kunkin sijoittaman panoksen määrään, mutta muuten henkilöyhtiössä vastuu yhtiön velvoitteista on lopulta vastuunalaisten yhtiömiesten henkilökohtainen. (Laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä 389/1988 1:1.1-2 §, 1:2 § ja 1:4.1 §.) Verohallinnon (2018b, viitattu 5.9.2018) mukaan henkilöyhtiöt sopivat perheyrittäjien yhtiömuodoiksi.

Osakeyhtiö voi olla yksityinen tai julkinen, mutta tässä työssä tarkastellaan vain yksityistä osakeyhtiötä. Työssä käytettäessä termiä osakeyhtiö, tarkoitetaan aina yksityistä osakeyhtiötä. Osakeyhtiö syntyy rekisteröimisellä. Yhtiön perustamisvaiheessa on tehtävä kirjallinen perustamissopimus, jonka kaikki osakkaat allekirjoittavat. Perustamissopimuksessa on oltava päivämäärä, kaikki osakkeenomistajat ja heidän merkitsemänsä osakkeet, osakkeiden merkintähinta ja maksuaika sekä yhtiön hallituksen jäsenet. Perustamissopimuksessa tai sen liitteenä on oltava yhtiöjärjestys, ja tilikausi tulee määrätä perustamissopimuksessa tai yhtiöjärjestyksessä. Perustamissopimuksessa pitää myös tarvittaessa ilmoittaa yhtiön toimitusjohtaja, hallintoneuvoston jäsenet ja tilintarkastaja. (Osakeyhtiölaki 624/2006, 1:2.1-2 §, 2:1.1 § ja 2:2.1-3 §.)

Yhtiöjärjestyksessä taas on oltava yhtiön toiminimi, kotipaikka sekä toimiala. Osakeyhtiössä on yksi tai useampia yhtiömiehiä, jotka merkitsevät yrityksen osakkeet niin, että osakepääomaksi tulee vähintään 2 500 euroa. Osakeyhtiössä tärkeimmät, osakeyhtiölain edellyttämät päätökset tekee yhtiökokous, ja lisäksi yhtiöllä tulee olla hallitus. Hallituksella on yleistuomivalta huolehtia yhtiön hallinnosta sekä vastata yhtiön kirjanpidosta ja varainhoidon valvonnasta. Osakeyhtiölaki määrittelee osakeyhtiön osakkeenomistajistaan erilliseksi oikeushenkilöksi. Toisin kuin yksityinen elinkeinonharjoittaja ja henkilöyhtiön yhtiömiehet, osakeyhtiön osakkeenomistajat eivät ole henkilökohtaisesti vastuussa yhtiön velvoitteista. (OYL 624/2006, 1:2.1-2 §, 1:3.1 §, 2:3.1 §, 5:2.1

§, 6:1.1 § ja 6:2.1 §.) Siksi osakeyhtiö sopii yritykselle, joka tavoittelee kasvua, ja on siis alltiina suuremmille riskeille.

2.2 Yhtiömuotojen erot verotuksessa

Toiminimi ei ole erillinen verovelvollinen, vaan yrityksen tulot verotetaan yrittäjän henkilökohtaisina tuloina. Verotettava tulos jaetaan pääoma- ja ansiotuloksi. Pääomatuloa on 20 prosenttia edellisen vuoden nettovarallisuudesta ja ensimmäisellä tilikaudella saman vuoden nettovarallisuudesta. Halutessaan elinkeinonharjoittaja voi veroilmoituksella valita pääomatulo-osuudeksi myös kymmenen tai nolla prosenttia nettovarallisuudesta. Nettovarallisuus muodostuu vähentämällä elinkeinotoiminnan velat elinkeinotoiminnan varoista, johon lisätään 30 prosenttia elinkeinotoiminnan maksetuista palkoista. Pääomatulot verotetaan pääomatuloverokannan eli 30 prosentin mukaan, ja yli 30 000 euron menevät tulot 34 prosentin mukaan. Loput verotettavasta tuloksesta verotetaan ansiotuloina progressiivisen verotuksen mukaan. Jos toiminimiyrittäjän puoliso on mukana elinkeinotoiminnan harjoittamisessa, yritystulot jaetaan puolisojen kesken heidän työpanostensa mukaan. (Verohallinto 2016b, viitattu 5.9.2018.)

Myöskään henkilöyhtiöt eivät ole itsenäisiä verovelvollisia, vaan niiden tulos jaetaan verotettaviksi tulo-osuuksiksi yhtiömiehille. Jos yhtiömiehinä on vain henkilöitä tai kuolinpesiä, tulo-osuudet jaetaan pääoma- ja ansiotuloihin. Pääomatulo lasketaan ottaen huomioon yhtiömiesten osuudet edellisen verovuoden nettovarallisuudesta. Yleensä pääomatulon määrä on 20 prosenttia. Verotettavaa toimintaa voi olla kolmessa eri yhtymän tulolähteessä: elinkeinotoiminnan tulolähteessä, maatalouden tulolähteessä ja henkilökohtaisessa tulolähteessä. Kaikki tulolähteet lasketaan erikseen niiden tuottojen ja kulujen erotuksena, ja jokaisesta muodostuu oma tuloksensa tai tappionsa. Eri tulolähteen tappioita ei voi vähentää toisten tulolähteiden tuloksesta. Tappiot eivät myöskään siirry yhtiömiehille verotuksessa. Verovuoden päättymistä edeltäneiden 12 kuukauden aikana maksetuista ennakonpidätyksen alaisista palkoista lisätään 30 prosenttia sen tulolähteen nettovarallisuuteen, jonka palkkoja on maksettu. Henkilöyhtiössä voi joissakin tilanteissa tulla kyseeseen myös yhtiömieskohtaiset vähennykset tulo-osuudesta. (Verohallinto 2016c, viitattu 5.9.2018.)

Osakeyhtiö on itsenäinen verovelvollinen, jonka tulo verotetaan yrityksen tulona. Siksi sen verotus on täysin erilainen kuin liikkeen- tai ammatinharjoittajan ja henkilöyhtiön verotus. Osakeyhtiön tuloveroprosentti on 20. Verotettava tulo lasketaan veronalaisten tulojen ja vähennyskelpoisten menojen erotuksena. Samalla tavalla kuin henkilöyhtiöillä, myös osakeyhtiöllä voi olla elinkeinotoiminnan, maatalouden ja henkilökohtaisen tulolähteiden tuloja, ja niiden verotettavat tulot lasketaan erikseen, eikä eri tulolähteen tappiota voi vähentää toisen tulolähteen voitosta. Verotuksessa vahvistetut tappiot saa vähentää saman tulolähteen voitoista seuraavan kymmenen vuoden aikana. (Verohallinto 2017, viitattu 5.9.2018.)

Liikkeen- tai ammatinharjoittajaan ja henkilöyhtiöön verrattuna osakeyhtiössä erona on myös osingonjako. Osinko on sen saajalle veronalaista tuloa. Osakeyhtiön osakas ei siis joudu verotettavaksi ennen kuin hän nostaa yrityksestä tuloja kuten palkkaa tai osinkoa. Palkka verotetaan normaalisti ansiotulona progressiivisen verotuksen mukaan, ja osinkotulo jaetaan pääomatuloksi ja ansiotuloksi. Jaettaessa osinkotuloa pääoma- ja ansiotuloihin, otetaan huomioon osakkeen matemaattinen arvo. Osakkeen matemaattinen arvo lasketaan jakamalla yhtiön edellisen verovuoden nettovarallisuus ulkona olevien osakkeiden lukumäärällä. Nettovarallisuus lasketaan yhtiön varojen ja velkojen erotuksena. (sama.) Jaetusta osingosta 150 000 euroon saakka 25 % on veronalaista pääomatuloa ja 75 % verotonta tuloa, jos jaettu osinko on enintään kahdeksan prosenttia osakkeen matemaattisesta arvosta. 150 000 euron ylittävistä osingoista veronalaista pääomatuloa on 85 %. Jos taas osinko on yli 8 % matemaattisesta arvosta, ylittävästä osasta 75 % on ansiotuloa ja 25 % verotonta tuloa. (Tuloverolaki 1535/1992 33b.1-2 §.)

Myös henkilöyhtiössä yhtiömiehet voivat osakeyhtiön tavoin maksaa itselleen palkkaa, mutta toiminimiyrittäjällä tällaista mahdollisuutta ei ole. Toiminimiyrittäjä ei voi maksaa palkkaa myöskään puolisolleen tai alle 14-vuotiaille lapsilleen (Laki elinkeinotulon verottamisesta 360/1968 16 §). Sen sijaan osakeyhtiöissä ei voi nostaa yksityisottoja, toisin kuin yksityinen elinkeinonharjoittaja tai henkilöyhtiön yhtiömiehet voivat. Osakeyhtiössä ja henkilöyhtiössä yrittäjälle voidaan toisaalta maksaa kilometrikorvauksia ja päivärahoja, joita taas toiminimiyrityksessä ei voi maksaa.

Osakeyhtiössä ja henkilöyhtiössä yrittäjä voi myös käyttää normaalin työntekijän tapaan kohtuullisissa määrin verovapaita henkilökuntaetuja, jos työskentelee itse yrityksessä. Toiminimiyrittäjä taas ei voi ottaa verovapaita henkilökuntaetuja, mutta voi osallistua virkistystilaisuuksiin yhdessä työntekijöidensä kanssa. (TVL 1535/1992 69.1 §; Verohallinto 2018a, viitattu 4.11.2018.) Yleisesti voisi sanoa, että mitä suuremmat tuotot omistajat yrityksestään saavat,

sitä edullisempaa myös verotuksellisesti on valita osakeyhtiö. Taulukossa 1 on vertailtu työssä käsiteltäviä yhtiömuotoja pääpiirteittäin.

TAULUKKO 1. Yhtiömuotojen vertailu

	Yksityinen elinkeinonharjoittaja	Henkilöyhtiö (ay ja ky)	Osakeyhtiö
Perustaminen	Ei sopimuksia, perustamisilmoitus kaupparekisteriin	Yhtiösopimus, perustamisilmoitus kaupparekisteriin	Perustamissopimus ja yhtiöjärjestys, rekisteröinti
Pääoma	Ei vaatimuksia	Ei vaatimuksia	Minimivaatimus 2500€
Vastuut ja velat	Yrittäjä vastaa henkilökohtaisesti koko omaisuudellaan	Vastuunalaiset yhtiömiehet vastaavat henkilökohtaisesti koko omaisuudellaan, äänettömällä yhtiömiehellä vastuu rajoittuu sijoittamansa panoksen määrään	Erillinen oikeushenkilö, osakkaiden vastuu rajoittuu sijoitettuun pääomaan
Yhtiömiesten lukumäärä	Yksi	Ay:ssä kaksi tai useampia vastuunalaisia yhtiömiehiä. Ky:ssä vähintään yksi vastuunalainen ja yksi ääneton yhtiömies	Yksi tai useampia osakkeenomistajia (jos hallituksessa on vain yksi jäsen, täytyy olla myös yksi varajäsen)
Pakolliset toimielimet	Ei pakollisia toimielimiä	Ei pakollisia toimielimiä, tarvittaessa yhtiömiesten kokoukset	Tärkeimmät ja lain vaatimat päätökset yhtiökokouksessa, hallituksella yleistoimivalta

Verotus	Verotetaan henkilökohtaisina tuloina, jako ansio- ja pääomatuloihin: pääomatuloa 20 %, 10 % tai 0 % edellisen verovuoden nettovarallisuudesta + 30 % maksetuista palkoista. Yrittäjäpuolisilla jako työpanosten suhteessa	Yhtiö ei erillinen verovelvollinen, tulos jaetaan verotettaviksi tulo-osuuksiksi yhtiömiehille. Jako pääoma- ja ansiotuloihin ottaen huomioon yhtiömiesten osuudet edellisen verovuoden nettovarallisuudesta + 30 % maksetuista palkoista	Itsenäinen verovelvollinen, tulovero 20 %. Tappioiden vähennysoikeus 10 vuotta
Tulolähdejako	-	EVL, TVL, MVL	EVL, TVL, MVL
Varojen jako	Yksityisnostot, ei palkkaa myöskään puolisolle tai alle 14v lapsille	Yksityisnostot, palkka sekä verottomat kilometrikorvaukset ja päivärahat, henkilökuntaedut	Palkka, osinko, verottomat kilometrikorvaukset ja päivärahat, henkilökuntaedut
Kenelle sopii	Aloittavalle pienyrittäjälle, yksinkertaisin yritysmuoto ja helppo perustaa	Perheyrietyksen yhtiömuodoksi	Kaikenlaiseen liiketoimintaan, etuna rajallinen vastuu

3 MUUTOKSEN EDELLYTYKSET

Tässä luvussa kerrotaan, mitä edellytyksiä liikkeen- tai ammatinharjoittajan sekä henkilöyhtiön muuttaminen osakeyhtiöksi vaatii. Lisäksi perehdytään siihen, mitä laeissa säädetään muutoksista.

3.1 Muutosta säätelevät lait

Toimintamuodon muuttamisesta osakeyhtiöksi on olemassa jonkin verran sekä yhtiöoikeudellista että verotuksellista sääntelyä. Henkilöyhtiön muuttamisesta osakeyhtiöksi säädetään avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetussa laissa. Lain mukaan päätös muutoksesta on tehtävä samassa järjestyksessä kuin yhtiösopimuksen muuttaminen. Kun päätetään yhtiömuodon muuttamisesta, pitää samalla laatia ja hyväksyä perustettavan osakeyhtiön yhtiöjärjestys. Yhtiömuodon muuttamisesta on tehtävä asiakirja, jossa mainitaan kaikki osakkeenomistajat ja heille tulevat osakkeet. Asiakirjaan on liitettävä yhtiöjärjestys. Yhtiön tilikausi tulee ilmetä joko asiakirjasta tai yhtiöjärjestyksestä. Asiakirjassa on oltava päivämäärä ja henkilöyhtiön yhtiömiesten allekirjoitukset. Asiakirjan allekirjoittamisen jälkeen yhtiömiehet pitävät yhtiökokoukselle kuuluvat vaalit, joissa valitaan osakeyhtiön hallituksen jäsenet ja tarvittaessa tilintarkastajat. Kun yhtiömuodon muutos on merkitty kaupparekisteriin, yhtiö muuttuu osakeyhtiöksi. (AKYL 389/1988 8:3.1-2 §, 8:4.1 ja 8:4.3 §.)

Liikkeen- tai ammatinharjoittajan muuttamisesta osakeyhtiöksi ei ole erityisiä yhtiöoikeudellisia säännöksiä, koska liikkeen- tai ammatinharjoittajan vaihtuessa osakeyhtiöksi, kyseessä ei oikeastaan ole yhtiömuodon muutos, vaan uuden osakeyhtiön perustaminen. Jos tarpeelliset edellytykset kuitenkin täyttyvät, voidaan osakeyhtiölain mukaan toiminimiyrittäjän vaihdos osakeyhtiöksi katsoa yritysmuodon muutokseksi lähinnä verotusmielessä. Tällöin toiminimiyrittäjä perustaa uuden osakeyhtiön, jolloin tulee noudattaa osakeyhtiölain säännöksiä uuden yhtiön perustamisesta. Yritysmuodon muutoksessa sovelletaan osakeyhtiölain mukaista apporttiperustamista, jota käsitellään tarkemmin luvussa neljä. (Immonen 2014, 437.) Osakeyhtiön perustamisesta muutoin kerrotaan enemmän luvussa kaksi.

Verotukseen liittyen tärkeimmät säädökset muutostilanteesta löytyvät tuloverolain 24. pykälästä. Lainkohdan mukaan verotuksen näkökulmasta vanha yritys ei purkaudu vaan jatkuu samana

yrityksenä myös osakeyhtiöksi muututtuaan, jos sen toimintaan liittyvät varat ja velat siirtyvät muuttumattomina perustettavaan yritykseen, ja seuraavat edellytykset täyttyvät: liikkeen- tai ammatinharjoittaja merkitsee perustettavan osakeyhtiön kaikki osakkeet, ja henkilöyhtiön muutos osakeyhtiöksi tehdään avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain mukaan. Tuloverolaissa on lisäksi kohta, jonka mukaan myös muissa vastaavissa tilanteissa muutos ei lopeta vanhan yrityksen toimintaa. (TVL 1535/1992 24.1 §.) Taulukkoon 2 on koottu TVL 24 §:n mukaiset tässä työssä käsiteltävät yhtiömuodon muutostilanteet.

TAULUKKO 2. TVL 24 §:n mukaiset yritysmuodon muutostilanteet, joissa yrityksen identtisyys säilyy (Kukkonen & Walden 2010, 242).

Muutos	Identtisyys säilyy
Yksityisliike osakeyhtiöksi	Liikkeen- tai ammatinharjoittaja merkitsee kaikki osakkeet
Avoin yhtiö osakeyhtiöksi	Muutos tapahtuu AKYL:n mukaisesti, yksi tai useampi yhtiömies merkitsee osakkeet
Kommandiittiyhtiö osakeyhtiöksi	Muutos tapahtuu AKYL:n mukaisesti, yksi tai useampi yhtiömies merkitsee osakkeet

Elinkeinoverolaissa (360/1968, 51c §) säädetään yhtiömuodon muutosten osalta vain, että noudatetaan tuloverolain säädöstä. Jos yhtiömuodon muutos on tehty veron kiertämisen vuoksi, tuloverolain 24. pykälää ei sovelleta (KHO 10.10.2000/2530).

3.2 Identtisyys ja jatkuvuus

Muutostilanteessa tärkeitä termejä verotuksen näkökulmasta ovat identtisyys ja jatkuvuus. Jotta muutos toteutettaisiin ilman veroseuraamuksia, tulee näiden toteutua. Identtisyys toteutuu, jos muutoksen jälkeen yritystä voi pääasiallisesti pitää samana. Identtisyys tukee myös jatkuvuusperiaatetta. (Alhola 2018, viitattu 19.8.2018.)

Jatkuvuuden voi jakaa neljään osaan: luonnejatkuvuus, arvojatkuvuus, toimintajatkuvuus ja omistusjatkuvuus. Alholan mukaan arvo- ja luonnejatkuvuus toteutuvat lähes aina, mutta erityistä tarkkaavaisuutta on kiinnitettävä toiminnan- ja omistusjatkuvuuden täyttymiseen. Jatkuvuuden vaatimusta sovelletaan myös silloin, kun liikkeen- tai ammatinharjoittajan ei kirjanpitolain mukaan

tarvitse tehdä tilinpäätöstä. Tämä tarkoittaa siis sitä, että muutostilanteessa yksityiselle elinkeinonharjoittajalle tehdään kuitenkin tase, jos sellaista ei aiemmin ole ollut, ja taseeseen lasketaan perustettavaan osakeyhtiöön siirtyvät varat ja velat. Perustetun osakeyhtiön tulee jatkossa tehdä tilinpäätös. (sama.)

3.2.1 Luonne- ja arvojakuvuus

Luonnejakuvuus tarkoittaa, että aikaisemmin harjoitettuun toimintaan liittyvät varat ja velat siirretään laadullisesti samanlaisena perustettavaan osakeyhtiöön (Alhola 2018, viitattu 19.8.2018). Verohallinnon (2016a, viitattu 13.9.2018) sanoin varat ja velat tulee siirtää saman tulolähteen varoiksi ja veloiksi, kuin ne olivat aiemmassa yhtiömuodossa. EVL:n (360/1968 53.1-2 §) mukaan esimerkiksi kiinteistö tai muu omaisuus katsotaan kuuluvan elinkeinotoimintaan, jos se on pääasiallisesti tai ainoastaan elinkeinotoiminnan käytössä. Tämä tarkoittaa siis, että osittain yksityiskäytössä oleva omaisuus tulee siirtää perustettavalle osakeyhtiölle, jos sitä käytetään enemmän elinkeinotoiminnassa kuin yksityiskäytössä, ja yhtiömuodon muutos halutaan tehdä veroneutraalisti. Jos taas omaisuus on enimmäkseen yksityiskäytössä, sen osakeyhtiöön siirtämättä jättäminen ei estä tuloverolain 24 pykälän toteutumista, eli muutosta ilman veroseuraamuksia. Yrittäjän omassa käytössä olevaa asuntoa ei voi siirtää perustettavalle osakeyhtiölle ilman veroseuraamuksia, vaan luovutusta verotetaan tuloverolain mukaisena luovutusvoittona. Tosin jos asunto on ollut vähintään kahden vuoden ajan yrittäjän omassa tai perheensä vakituksessa käytössä, kyseessä voi olla verovapaa oman asunnon luovutusvoitto, mutta siitä tulee kuitenkin maksaa varainsiirtovero. (TVL 1535/1992 48.1 §; Verohallinto 2016a, viitattu 23.9.2018.)

Jos osa omaisuudesta jätetään siirtämättä osakeyhtiöön, se verotetaan yksityisottona alkuperäisen hankintahinnan tai sitä alemman todennäköisen luovutushinnan mukaan. Jos omaisuudesta on tehty poistoja, niitä ei verotuksessa palauteta tulona. Esimerkiksi toimitilojen siirtämättä jättäminen on verotuksessa hyväksytty silloin, kun tilat on muutoksen jälkeen vuokrattu yhtiölle toimitiloiksi. Tämä pitää kuitenkin arvioida kokonaisuutena, jottei identtisuuden vaatimus jää täyttymättä. Rakennukset saattavat olla kokonaisuuden kannalta niin olennainen osa, että edes niiden vuokraus yhtiölle ei riitä täyttämään identtisuuden vaatimusta. (Immonen 2014, 441.)

Arvojakuvuus tarkoittaa, että varat ja velat siirtyvät samoista arvoista sekä kirjanpidollisesti että verotuksellisesti. Esimerkiksi poistamattomia hankintamenoja ei voi korottaa tai uusia omaisuuseriä aktivoida. (Verohallinto 2016a, viitattu 13.9.2018.) Eräässä korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen tapauksessa liikkeenharjoittaja myi puolet yrityksensä omaisuudesta ensin toiselle henkilölle, jonka kanssa he sitten yhdessä perustivat avoimen yhtiön. Uuteen yritykseen tulivat siis kaikki edellisessä yritystoiminnassa käytössä olleet varat, mutta koska ne eivät siirtyneet suoraan, yhtiömuodon muutos ei ollut veroneutraali. (KHO 7.5.1973/1865.) Muutostilanteessa tulee siis huomioida, että olennaista osaa ei voi jättää siirtämättä, jos halutaan välttää veroseuraamukset. Vaikka kyseessä oli avoin yhtiö, ja tässä työssä käsitellään muutosta osakeyhtiöksi, voi tapausta silti käyttää hyvänä esimerkkinä identtisuudesta ja jatkuvuudesta.

Samalla tavalla kuin omaisuus, myös velkojen kohdalla olennaisen osan siirtämättä jättäminen estää identtisuutta täyttymästä. Velkoja voidaan jättää siirtämättä esimerkiksi sellaisissa tapauksissa, joissa pankki tai muu velkoja ei suostu velallisen vaihdokseen. Tällöin alkuperäinen velallinen ja perustettava osakeyhtiö voivat muodostaa velkasuhteen, joka vastaa velan siirtymistä. (Verohallinto 2016a, viitattu 23.9.2018.)

Luonnollisesti elinkeinotoimintaan liittymättömät yksityishenkilön omaisuus ja velat eivät siirry yritysmuodon muutoksessa perustettavaan osakeyhtiöön. Varoja voidaan luovuttaa apporttisijoituksena ilmaiseksi, alihintaan tai osakkeita vastaan. Apporttisijoitusta käsitellään enemmän luvussa neljä. Jos taas elinkeinotoimintaan liittymättömiä velkoja siirretään osakeyhtiöön, osakas tulee verotettavaksi peitellystä osingosta velan määrän verran (Laki verotusmenettelystä 1558/1995 29 §).

Yhtiömuodon muutostilanteessa tulee ottaa huomioon myös aiemman yritystoiminnan aikana syntyneet verovelat. Kuten aiemmin luvussa kaksi todettiin, henkilöyhtiö ja liikkeen- tai ammatinharjoittaja eivät ole itsenäisiä verovelvollisia, vaan maksettavat verot ovat yrittäjien henkilökohtaisia. Siksi tuloverovelkaa eikä muitakaan henkilökohtaisia verovelkoja voi maksaa perustettavan osakeyhtiön varoista. (Verohallinto 2016a, viitattu 23.9.2018.)

3.2.2 Toiminta- ja omistusjatkuvuus

Toimintajatkuvuudella tarkoitetaan, että aikaisemman yrityksen toimintaa jatketaan uudessa yhtiömuodossa samanlaisena, esimerkiksi elinkeinotoiminnan on jatkettava elinkeinotoimintana. Omistusjatkuvuus taas tarkoittaa, että yrityksen omistuksessa ei saa muutostilanteessa tapahtua olennaisia muutoksia (Alhola 2018, viitattu 19.8.2018). Tuloverolain (1535/1992 24.1 §) mukaan liikkeen- tai ammatinharjoittajan tulee merkitä perustettavan osakeyhtiön kaikki osakkeet itse. Henkilöyhtiön osalta taas ei ole määrätty, että kaikkien yhtiömiesten tulisi jatkaa osakkaina. Kuitenkin TVL 24 pykälän soveltaminen eli veroneutraali yhtiömuodon muutos edellyttää, että ainakin yksi yhtiömies jatkaa perustettavan osakeyhtiön osakkaana. Tässä vaiheessa tulee myös huomioida, että muutosvaiheessa yhtiöön ei voi tulla uusia omistajia, jos muutos halutaan tehdä veroseuraamuksitta. Alhola (2018, viitattu 19.8.2018) suosittelee uusien omistajien mukaantuloon esimerkiksi suunnattua osakeantia muutoksen jälkeen.

Omistussuhteiden säilymisessä tulee ottaa huomioon myös tuloverolain säädökset tappioiden siirtymisestä. TVL:n (1535/1992 122.1 §) mukaan yritys menettää vanhojen tappioidensa vähennysoikeuden, jos yli puolet omistuksesta on vaihtunut. Toiminimiyrittäjän tulee siis omistaa vähintään puolet perustettavan osakeyhtiön osakkeista myös mahdollisten perustamisen jälkeisten toimien, esimerkiksi osakeannin, jälkeenkin. Toiminimiyrittäjä voi hyödyntää mahdollisuuden vähentää muutosvuonna syntyvän tappion pääomatuloistaan, mikä voi olla edullisempaa kuin tappion vähentäminen myöhemmin osakeyhtiöstä, koska pääomatuloverokanta on 30 % ja osakeyhtiön tuloverokanta taas 20 %. Jos pääomatuloja kyseisenä vuonna ei ole, muodostuu pääomatulolajin tappiosta alijäämähyvitys. (Verohallinto 2016a; Alhola 2018, viitattu 19.8.2018.)

Henkilöyhtiön tapauksessa perustettavan osakeyhtiön osakekannasta yli puolet tulee olla entisillä vastuunalaisilla yhtiömiehillä. Kommandiittiyhtiön äänetön yhtiömies ei ole tässä tapauksessa aiempi omistaja. Henkilöyhtiön muutoksessa lukumäärät tai pääomapanokset eivät ole ratkaisevia, vaan yhtymäosuusien määrä. Jos omistuksesta yli puolet vaihtuu muutostilanteessa, tappioiden vähentämiselle voi hakea Verohallinnolta poikkeuslupaa. Verohallinto voi myöntää luvan, jos se on tarpeellista toiminnan jatkumisen kannalta. (sama.) Jos päätös osakeyhtiöksi muuttumisesta ei tapahdukaan yksimielisesti, vaan tehdään enemmistö päätöksenä, on päätöstä vastustavalla yhtiömiehellä oikeus erota yhtiöstä ja saada yhtiöosuudestaan korvaus sen mukaan, mitä hän saisi yhtiön purkautumistilanteessa (Honkamäki & Pennanen 2010, 357-358).

Verohallinnon (2016a, viitattu 23.9.2018) mukaan yrittäjäpuolisot eli toiminimiyrittäjä ja hänen puolisonsa, jotka yhdessä harjoittavat elinkeinotoimintaa, voivat muuttaa yhdessä harjoittamansa yritystoiminnan osakeyhtiöksi tuloverolain 24 pykälän mukaan. Tällöin sovellettaisiin kuudetta kohtaa, eli muihin tilanteisiin rinnastettavaa tapausta. Verohallinnon ohjeen mukaan myös muut TVL:n 24. pykälän edellytykset tulevat täyttyä. Alhola (2018, viitattu 19.8.2018) ei suosittele tätä vaihtoehtoa sen verotuksellisen epävarmuuden vuoksi, vaan esittää vaihtoehtoiksi joko ensin perustaa henkilöyhtiön, joka myöhemmin muutetaan osakeyhtiöksi tai niin, että vain yksityinen elinkeinonharjoittaja muuttaa yrityksensä osakeyhtiöksi, ja esimerkiksi pitää myöhemmin suunnatun osakeannin, jolloin puoliso voi merkitä osan osakkeista.

Tilanne, jossa esimerkiksi kaksi toiminimiyrittäjää haluavat perustaa yhdessä osakeyhtiön, ei sovellu tuloverolain mukaiseksi veroneutraaliksi yhtiömuodon muutokseksi, koska lain mukaan yksityisen elinkeinonharjoittajan tulee muutostilanteessa merkitä yksin kaikki perustettavan osakeyhtiön osakkeet (TVL 1535/1992 24.1 §). Tällaisessakin tapauksessa yrittäjät voivat edellä mainitun yrittäjäpuolisoiden esimerkin mukaan perustaa ensiksi henkilöyhtiön, tai pitää myöhemmin suunnatun osakeannin. Yksi vaihtoehto on myös se, että yrittäjät perustavat molemmat omat osakeyhtiönsä, jotka myöhemmin fuusioituvat. Tällöin on suositeltavaa hakea Verohallinnolta ennakkoratkaisua. (Alhola 2018, viitattu 19.8.2018.) Yritysmuodon muutostilanteessa tulee huomioida myös, että tuloverolain mukaan muutos on veroneutraali, jos elinkeinotoiminta siirretään perustettavaan osakeyhtiöön. Jo olemassa olevaan osakeyhtiöön siirrettäessä muutos on verollinen apporttisijoitus. (Verohallinto 2016a, viitattu 23.9.2018.)

Jos identtisuuden ja jatkuvuuden edellytykset eivät täyty, yritysmuodon muutos epäonnistuu verotuksellisesti, mistä yritykselle koituu veroseuraamuksia. Esimerkiksi mahdolliset arvonnousut voidaankin katsoa verovelvollisen veronalaiseksi tuloksi (Alhola 2018, viitattu 19.8.2018). Verohallinnon (2016e, viitattu 9.10.2018) ohjeen mukaan muutoksessa identtisuuden säilymättömyyden johdosta yksityisen elinkeinonharjoittajan katsotaan verotuksen näkökulmasta lopettaneen toimintansa kokonaan, ja uusi osakeyhtiö verotetaan siis erikseen. Identtisuuden ja jatkuvuuden periaatteisiin viitataan myös luvussa neljä, jossa kerrotaan tarkemmin muutoksen vaikutuksista erityisesti käytännössä.

3.3 Kaupparekisteri-ilmoitukset

Kun toiminimiyrittäjä perustaa osakeyhtiön jatkamaan toimintaansa, perustettava osakeyhtiö on ilmoitettava kaupparekisteriin rekisteröitäväksi yhtiösopimuksen allekirjoittamisesta kolmen kuukauden kuluessa. Jos näin ei tehdä, yrityksen perustaminen raukeaa. Yhtiömuodon muutoksesta ilmoitetaan sekä Verohallintoon että kaupparekisteriin antamalla liikkeen- tai ammatinharjoittajan lopettamisilmoitus lomakkeella Y6 ja uuden osakeyhtiön perustamisilmoitus lomakkeella Y1. Y1 lomakkeeseen liitetään liitelomake 1, osakeyhtiön alkuperäinen perustamissopimus ja kuitti käsittelymaksun maksamisesta. (Verohallinto 2016e, viitattu 9.10.2018.)

Kun avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö muutetaan osakeyhtiöksi, osakeyhtiön hallituksen ja henkilöyhtiön yhtiömiesten tulee tehdä kaupparekisteriin yhtiömuodon muutosilmoitus lomakkeella Y5 kolmen kuukauden kuluessa perustamisasiakirjan allekirjoittamisesta tai muuten yhtiömuodon muuttaminen raukeaa (AKYL 389/1988 8:4.2 §; Verohallinto 2016d, viitattu 9.10.2018). Uuden osakeyhtiön tiedot ilmoitetaan liitelomakkeella 1 ja yksilöintitiedot henkilötietolomakkeella. Lisäksi ilmoitukseen liitetään kuitti käsittelymaksusta, alkuperäinen yhtiömuodon muutossopimus ja sen liitteet, yhtiöjärjestys, tarvittaessa pöytäkirja hallituksen jäsenten ja tilintarkastajan valinnasta sekä tilintarkastajan lausunto osakepääomaa koskevasta selvityksestä. (PRH 2017b.)

Huolellinen suunnittelu ja tarkasti oikeilla tiedoilla täytetyt lomakkeet takaavat sen, ettei ylimääräisiä kaupparekisterimaksuja jouduta maksamaan. Virheellisten tietojen korjauksista seuraavat aina uudet rekisteröintimaksut.

4 MUUTOKSEN VAIKUTUKSET

Ennen yritysmuodon muutosta tärkeintä on huolellinen suunnittelu ja laskeminen etukäteen. Suunnittelun avulla huomataan mahdolliset muutokseen liittyvät riskit ja vältetään yllättävät veroseuraamukset. Kun yhtiömuotoa lähdetään muuttamaan, tärkeintä on noudattaa lakeja niin, että identtisyys ja jatkuvuus säilyvät. Tässä luvussa käsitellään sitä, miten nämä vaatimukset toteutetaan käytännössä, mitä veroriskejä niihin liittyy, ja mitä muita käytännön toimia muutos vaatii.

4.1 Oma pääoma

Kun yhtiömuoto muutetaan osakeyhtiöksi, tulee huomioida, että osakeyhtiölain 1:3.1 §:n mukaan osakeyhtiön osakepääoman pitää olla vähintään 2 500 euroa. Toiminimiyrityksessä ja henkilöyhtiössä ei välttämättä ole varsinaista pääomasijoitusta lukuun ottamatta kommandiittiyhtiön äänettömän yhtiömiehen panosta, ja molemmissa yhtiömuodoissa yrittäjien yksityisötot vaikuttavat suoraan omaan pääomaan. Muutettaessa yhtiömuoto osakeyhtiöksi oman pääoman tilien saldot kirjataan kirjanpidossa siten, että osakepääomaan tulee vähintään 2 500 euroa, ja loput voidaan kirjata esimerkiksi vapaaseen omaan pääomaan. Henkilöyhtiössä voi myös viimeisessä tilinpäätöksessä ennen muutosta kirjata vähimmäisosakepääoman ylijäävä osuus velaksi vastuunalaiselle yhtiömiehelle. Toiminimiyrittäjä ei voi näin kuitenkaan tehdä, koska hän ei voi tehdä sitoumuksia itsensä kanssa. (Verohallinto 2016a, viitattu 8.10.2018.) Esimerkki henkilöyhtiöstä nostamattomien voittovarojen kirjaamisesta velaksi yhtiömiehelle on KHO:n päätös vuodelta 1998, jonka mukaan tämän velan lyhentämistä osakeyhtiöstä ei veroteta peiteltyinä osinkona, kunhan yritykselle jäävät varat ovat olleet uuden osakeyhtiön perustamisvaiheessa riittävät (KHO:1998:49).

Kuviossa 1 on esimerkki kommandiittiyhtiön oman pääoman kirjauksista muutosvaiheessa. Muutoksessa oman pääoman tileistä kirjataan osakepääomaan vähimmäismäärä 2 500 euroa, ja loput kirjataan velaksi osakkaalle eli entiselle vastuunalaiselle yhtiömiehelle.

2251	Edellisten tilikausien voi	51 336,40		Oman pääoman tilien muutos
2355	Yksityistili yhtiömies B		-39 840,88	Oman pääoman tilien muutos
2371	Tilikauden voitto	11 894,19		Oman pääoman tilien muutos
2001	Osakepääoma		-2 500,00	Osakepääoma
2941	Velat osakkaille		-20 889,71	

KUVIO 1. Oman pääoman kirjaukset kommandiittiyhtiöstä osakeyhtiöön

Jos henkilöyhtiön oma pääoma taas ei riitä vähimmäisosakepääomaan, voidaan taseen varat arvostaa käypään arvoon, ja tämän perusteella arvioida oman pääoman riittävyys (Immonen 2014, 450). Henkilöyhtiössä voi myös negatiivisen oman pääoman kirjata saamiseksi osakkaalta. Tällöin tulee huomata, että velalle täytyy maksaa korkoa ja velalla tulee olla todellinen takaisinmaksutarkoitus. Tällöin ei kuitenkaan ole kyseessä tuloverolain mukainen osakaslaina, koska perustettava osakeyhtiö ei todellisuudessa ole antanut rahalainaa. Velka pitää kuitenkin vähentää osakkaan omistamien osakkeiden arvosta osinkoa laskettaessa TVL:n 33 pykälän säännöksen mukaan. Yksityisen elinkeinonharjoittajan muodostamaa negatiivista omaa pääomaa ei voi käsitellä saamisena osakkaalta samasta syystä kuin jo aiemmin mainittiin velasta yhtiömiehelle. (Verohallinto 2016a, viitattu 8.10.2018.)

4.1.1 Apporttiomaisuus

Yksityisen elinkeinonharjoittajan vaihtuessa osakeyhtiöksi, on kyseessä osakeyhtiölain mukainen apporttiperustaminen, jossa toiminimiyrityksen varat ja velat luovutetaan osakeyhtiölle maksuksi osakemerkinnästä. Lain mukaan apporttiomaisuudella maksettavasta merkintähinnasta on määrättävä osakeyhtiön perustamissopimuksessa. Lisäksi sopimuksessa pitää olla selvitys, jossa apporttiomaisuus ja sillä suoritettava maksu yksilöidään. Myös arvostamismenetelmät ja arvostamiseen vaikuttavat asiat tulee selventää perustamissopimuksessa. (OYL 624/2006, 2:6.2 §.)

Apporttiperustamisessa vaaditaan tilintarkastajan lausunto apporttiselvityksestä ja siitä, että omaisuuden taloudellinen arvo yhtiölle on vähintään osakepääoman maksua vastaava. Tilintarkastajan lausunto ja päätös apporttisijoituksesta liitetään kaupparekisteri-ilmoitukseen. Lisäksi ilmoituksen liitteenä on annettava selvitys yrityksen taloudellisesta asemasta, esimerkiksi tilinpäätös. (PRH 2017a, viitattu 8.10.2018.)

4.1.2 Yksityisotot, peitelty osinko ja negatiivinen oma pääoma

Toisin kuin yksityinen elinkeinonharjoittaja ja henkilöyhtiö, osakeyhtiössä ei voi tehdä yksityisottoja. Muutokseen asti nostoja voi siis tehdä vapaasti, kunhan varojen ja velkojen erotus muutoshetkellä kattaa vähimmäisosakepääoman 2 500 euroa. Tästäkin syystä voi olla kannattavaa sopia muutospäivä kaupparekisterin kanssa etukäteen. (Alhola 2018, viitattu 19.8.2018.) Kaupparekisteri-ilmoituksella ilmoitetaan yrityksen nostamattomat voittovarot ja pääomapanokset tilinpäätöksen muodossa. Ennen osakeyhtiöksi muuttamista kannattaa kuitenkin huomioida, että muutostilanteessa tehdyt yksityisotot saatetaan tulkita peiteltyksi osingonjaoksi (Verohallinto 2016a, viitattu 8.10.2018). Verotusmenettelylaissa (1558/1995 29 §) määritellään peitelty osinko rahanarvoiseksi eduksi, jonka osakas tai hänen omaisensa saa osakeyhtiöltä vastikkeetta tai poikkeavalla hinnoittelulla asemansa perusteella. Peitellyn osingonjaon säännöksiä voidaan kuitenkin soveltaa vasta, kun osakeyhtiö on jo olemassa (Ojala 2008, viitattu 8.10.2018).

Lähtökohtaisesti yksityisottoja ei yleensä tulkita peiteltyksi osingonjaoksi, jos voittovarot ja pääomapanokset eli oma pääoma on riittänyt yksityisottoihin. Jos kuitenkin yrityksen oma pääoma on yksityisottojen vuoksi negatiivinen, yksityisotot voidaan tulkita peiteltyksi osingoksi tapauksissa, joissa negatiivisuutta on muutostilanteessa kasvatettu entisestään keinotekoisesti esimerkiksi poikkeuksellisen suurella yksityisotolla juuri ennen muutosta, poikkeuksellisella yksityisottojen rahoitustavalla tai osakkaalle velaksi kirjattavalla voittovarot ylittävällä yksityisotolla. Tulkinta tehdään, koska näin on nostettu vielä muodostumattomia voittovaroja, jotka verotetaan osakeyhtiön tuloina. (Verohallinto 2016a, viitattu 8.10.2018.)

Esimerkiksi KHO:n päätöksessä 2000:50 oli juuri ennen muutosta tehty voittovarot ylittävä suuri yksityisotto, jolloin oma pääoma muutostilanteessa oli negatiivinen. Osa nostosta oli kirjattu velaksi yhtiömiehelle. Kuten aiemmin jo viitattiin, henkilöyhtiön oma pääoma voi muutostilanteessa jäädä alle vähimmäisosakepääoman, jolloin arvostamalla taseen varat käypään arvoon voidaan osoittaa oman pääoman riittävyys. Myös tässä tapauksessa tilinpäätöksessä oli tehty laskennallinen oman pääoman oikaisu tällä tavalla, ja tilintarkastajan lausunnon mukaan oma pääoma riitti näin osakepääoman kattamiseksi. Päätöksen mukaan sallittuja olivat ennen muutosta syntyneiden voittojen nostaminen yksityisnostoina, mutta vielä syntymättömiä voittoja ei ollut sallittua nostaa, vaan ne katsottiin peiteltyksi osingoksi. (KHO:2000:50.) Verohallinto (2016a, viitattu 9.10.2018) varoittaakin ohjeessaan, että vaikka varat riittäisivät käypien arvojen perusteella laskettuna

kattamaan osakeyhtiölain vaatiman vähimmäisosakepääoman, negatiivisesta omasta pääomasta voi kuitenkin seurata veroseuraamuksia.

Peiteltyyn osingon käsittelystä on myös useita muita korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä, joita on käytetty esimerkiksi Verohallinnon ohjeiden tukena. Esimerkiksi KHO:2004:19 tapauksessa käsitellään negatiivisen oman pääoman syntymisen ajankohtaa. Tässä tapauksessa muutostilikaudella oli tehty yksityisottoja, jotka eivät kuitenkaan ylittäneet muutostilikauden voittoa. Negatiivinen oma pääoma johtui aiempien tilikausien yksityisotoista, joten peiteltyä osinkoa ei verotettu yksityisotoista. (KHO:2004:19.) Samoin KHO:2007:63 tapauksessa toiminimiyityksen pääoman ollessa negatiivinen, yrittäjää ei verotettu peitellystä osingosta, koska yksityisnostot olivat tavanomaisia nostoja yritystoiminnan aikana, eivätkä suurempia juuri ennen muutosta tehtyjä nostoja (KHO:2007:63).

4.2 Tilikausi ja verovuosi

Vaikka yhtiömuodon muutos tehtäisiin kesken tilikauden, tilikausi voi silti pysyä samana ja jatkaa normaalisti. Verovuoteen yhtiömuodon muutos kuitenkin vaikuttaa, koska TVL:n mukaan yksityisen elinkeinonharjoittajan ja henkilöyhtiön verovuosi päättyy siihen päivään, jolloin perustettava osakeyhtiö merkitään kaupparekisteriin (TVL 1535/1992 24.5 §). Yritysmuodon muutos osakeyhtiöksi katkaisee siis aina verovuoden. Muutospäivää edeltävältä ajalta yhtiötä verotetaan aiemman yhtiömuodon mukaan ja kaupparekisteriin merkitsemispäivästä lähtien osakeyhtiönä. (Verohallinto 2016a, viitattu 30.9.2018.) Kaupparekisterin kanssa voi etukäteen kirjallisella pyynnöllä sopia osakeyhtiön perustamispäivän (Alhola 2018, viitattu 19.8.2018).

Koska aiemman yhtiömuodon verovuosi päättyy muutostilanteessa, sen tulee antaa veroilmoitus viimeiseltä verovuodeltaan ennen muutosta. Veroilmoituksen taas tulee perustua tilinpäätökseen, joten molemmat tulee laatia päättyvän yritysmuodon päätöspäivälle (Immonen 2014, 455). Jos yhtiömuodon muutos vaikuttaa yrityksen tilikausien tai tilinpäätöstietojen vertailukelpoisuuteen, pitää aiemman henkilöyhtiön mainita tarpeelliset tiedot osakeyhtiön ensimmäisen tilinpäätöksen liitetiedoissa (Kirjanpitoasetus 1339/1997 2:2 §). Esimerkiksi tilikausien pituudet, oman pääoman muutokset tai palkanmaksu aiempien yksityisnostojen sijasta voivat vaikuttaa vertailukelpoisuuteen.

4.3 Nettovarallisuus ja osakkeiden hankinta-ajankohta

Laissa varojen arvostamisesta verotuksessa (1142/2005 11 §) säädetään, että jos aiemman yritysmuodon varat ja velat on siirretty perustetulle osakeyhtiölle samoista arvoista, yrityksen nettovarallisuuden perusta lasketaan verovuotta edeltävästä tilinpäätöksestä. Jos yhtiömuodon muutoksessa kaikkia varoja ja velkoja ei ole siirretty osakeyhtiölle, laskennassa otetaan huomioon vain siirtyneet varat ja velat. Esimerkiksi jos yhtiömuoto vaihdetaan kesken tilikauden, pitää ensimmäistä nettovarallisuutta laskettaessa vähentää ennen muutosta nostetut yksityisöt.

Yksityisen elinkeinonharjoittajan muuttuessa osakeyhtiöksi osakkeiden hankinta-ajankohta on osakeyhtiön perustamishetki, eli toiminimen aikakautta ei lasketa mukaan omistukseksi. Henkilöyhtiön tapauksessa taas osakkeiden hankinta-ajaksi katsotaan jo henkilöyhtiön osuuksien hankinta-aika. (Alhola 2018, viitattu 19.8.2018.)

4.4 Varainsiirtovero

Aiemmin yksityisen elinkeinonharjoittajan muutoksessa kiinteistöjen ja arvopapereiden siirrosta osakeyhtiöön on verotettu varainsiirtovero. 2018 vuonna varainsiirtoverotus on kuitenkin merkittävästi muuttunut tämän osalta, kun 1.1.2018 alkaen varainsiirtoverolakiin tehdyn lisäyksen mukaan luonnollisen henkilön omaisuutta siirrettäessä osakeyhtiöön ei varainsiirtoveroa veroteta, jos muutos tehdään tuloverolain 24 §:n mukaan. Muutos on merkittävä erityisesti maa- ja metsätalouksille, joihin vero on suurimpana kohdistunut. Edellytys kiinteistösiirron varainsiirtoverottomuudelle on, että maanmittauslaitokselle annetaan selvitys eli perustamissopimuksen yhteydessä laaditaan apporttiomaisuuden luovutuskirja, johon yksilöidään varainsiirtoverottomana siirretty omaisuus ja lisätään verovelvollisen vakuutus, että kyseessä on varainsiirtoverovapaaksi oikeutetun omaisuuden siirto. (Varainsiirtoverolaki 931/1996 4.5 §, 15.3 § ja 29.2 §; Alhola 2018, viitattu 19.8.2018).

Kuitenkin edelleen esimerkiksi toiminimiyhtiön muuttuessa henkilöyhtiöksi varainsiirtovero joudutaan maksamaan. Tämä johtuu siitä, että mahdollisessa myöhemmässä yrityksen myyntitilanteessa henkilöyhtiön yhtiöosuudesta ei tarvitse varainsiirtoveroa maksaa, toisin kuin osakeyhtiön osakkeista täytyy. Henkilöyhtiön muutoksessa osakeyhtiöksi ei myöskään tarvitse

maksaa varainsiirtoveroa, jos muutos on toteutettu avoimesta ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain mukaan. (Alhola 2018, viitattu 19.8.2018.)

4.5 Velkavastuut, panttaukset ja takaukset

Velkavastuut

Liikkeenharjoittajan velkavastuu säilyy muutoksessa henkilökohtaisena, vaikka apporttiperustamisessa velka siirtyisi osakeyhtiölle, jos velkoja ei vapauta häntä siitä. Henkilökohtainen velkavastuu jää kuitenkin vain toiminimiyrityksen aikana syntyneistä veloista. (Immonen 2014, 437.)

Henkilöyhtiön velkavastuu taas siirtyy muutoksessa kokonaan muuttumattomana osakeyhtiölle. Pääsääntöisesti yhtiömiehet ovat edelleen vastuussa velasta henkilökohtaisesti, paitsi jos velkoja suostuu muuttamaan velan yhtiön nimiin. Henkilöyhtiöllä on laissa säännös velkojan passiviteetista, eli jos velkoja ei kirjallisesta ilmoituksesta huolimatta vastusta yhtiömiesten henkilökohtaisesta velkavastuusta vapautumista kolmen kuukauden kuluessa, hänen voidaan olettaa suostuneen siihen. (AKYL 389/1988 8:5 §.) Muutoksesta osakeyhtiöksi tulee ilmoittaa velkojille todistettavasti ja kirjallisessa muodossa jokaiselle velkojalle erikseen sen jälkeen, kun muutos osakeyhtiöksi on rekisteröity (Immonen 2014, 452).

Panttaukset

Toiminimen perustettu panttioikeus pysyy osakeyhtiöksi muuttumisesta huolimatta (Maakaari 540/1995 17:5.2 §). Yrityskiinnitys taas ei säily, ellei osakeyhtiö ota sitä vastuulleen yrityskiinnityslain mukaisin ehdoin (Immonen 2014, 437). Henkilöyhtiössä taas yrityskiinnitys pysyy yrityskiinnityslain (634/1984 11.1 §) perusteella voimassa. Samoin esinepanttioikeus omaisuudesta pysyy yhtiömuodon muutoksesta huolimatta voimassa lukuun ottamatta erityisehtoja. (Immonen 2014, 453).

Takaukset

Muutostilanteessa yksityisen elinkeinonharjoittajan velallisen puolesta annetut takaukset säilyvät ennen yhtiömuodon muutosta annettujen takausten osalta. Jos taas takaus on annettu yksityisen elinkeinonharjoittajan puolesta, ja perustettava osakeyhtiö ottaa velan vastuulleen, ovat sekä yhtiö että entinen takaaja yhdessä takaajia. Jos yksityinen elinkeinonharjoittaja on itse takaajana, hänen antamansa takaus säilyy, vaikka se siirrettäisiin perustettavaan osakeyhtiöön. Henkilöyhtiön

ollessa velallisena, takaajan vastuu loppuu, jos hän suostuu yhtiömiesten henkilökohtaisesta velkavastuusta luopumiseen. (Immonen 2014, 437, 454.)

4.6 Y-tunnus ja yhteisön kotipaikka

Luonnollisen henkilön yritys- ja yhteisötunnus eli Y-tunnus on lain mukaan pysyvä, joten yksityisen elinkeinonharjoittajan vaihdettua osakeyhtiöön Y-tunnus ei siirry uudelle yhtiölle. Oikeushenkilön Y-tunnus taas pysyy samana aina, eli henkilöyhtiön vaihduttua osakeyhtiöksi sama Y-tunnus säilyy. (Yritys- ja yhteisötietolaki 244/2001 6.1 ja 7.1 §.)

Uuden osakeyhtiön kotipaikka voi olla eri kunta kuin edeltävän yhtiömuodon. Lain mukaan yhtiön kotikunta on verovuotta edeltäneen verovuoden lopussa ollut kotikunta, eli osakeyhtiön ensimmäisen tilikauden kotikunta on sama kuin edeltävän yhtiömuodon kotipaikka (VML 1558/1995 5.3 §).

4.7 Vaikutukset kirjanpitoon

Toimintavaraus

Liikkeen- tai ammatinharjoittaja sekä henkilöyhtiö, jonka osakkaina on vain luonnollisia henkilöitä tai kuolinpesiä, saa verovuoden päättyessä muodostaa toimintavarauksen, joka voi olla enintään 30 prosenttia edeltävän 12 kuukauden aikana maksettujen ennakonpidätyksen alaisten palkkojen määrästä. Kun yhtiömuoto muutetaan osakeyhtiöksi, toimintavaraus pitää purkaa viimeistään muutosvuonna lopettavan yritysmuodon verotukseen tuloksi. (EVL 360/1968 46a.1 § ja 46a.3 §.) Jos yrityksen toimintavaraus on suuri ja yhtiömuodon muutosta suunnitellaan useampi vuosi, kannattaa tämä ennakoita ja purkaa toimintavarausta vähitellen useampana vuonna.

Poistot

Tuloverolain 24 §:ssä säädetään muutosvuodelle käyttöomaisuuden hankintamenon ja muiden pitkävaikutteisten menojen poistoista, että vanhan yhtiömuodon ja perustettavan osakeyhtiön poistot saavat yhteensä olla verovuodelta hyväksyttävät enimmäispoistot, eli saman suuruiset kuin ne olisivat olleet ilman yhtiömuodon muutosta (TVL 1535/1992 24.2 §). Tämä tulee huomata osakeyhtiön ensimmäistä tilinpäätöstä ja veroilmoitusta tehdessä, jos aiemman yhtiömuodon tilikausi on päättynyt samana vuonna. Lisäksi osakeyhtiön tulee antaa selvitys siitä, että

verotuksessa tehdyt poistot eivät ylitä verovuoden enimmäispoistoja. Selvitykseksi käy esimerkiksi laskelma poistoista veroilmoituksen liitteeksi. (Verohallinto 2016a, viitattu 9.10.2018.) Jos osakeyhtiön tilinpäätös tehdään muutosvuoden jälkeisenä kalenterivuonna, eli kyseessä on tilikauden pidentäminen, poistorajoitusta ei oteta huomioon (Leppiniemi & Walden 2017, viitattu 4.11.2018).

5 OPAS TOIMEKSIANTAJALLE

Tässä luvussa käsitellään toimeksiantajalle tehdyn oppaan rakennetta ja sisältöä sekä oppaan hyödyntämistä käytännössä. Toimeksiantajan toiveesta opas on salainen, mutta oppaan sisällysluettelo julkaistaan.

Toimeksiantajayrityksessä vero- ja lakiasiantuntijat tekevät yhtiömuodon muutokset, esimerkiksi laativat yhtiöjärjestyksen, muutosasiakirjan tai perustamissopimuksen, ja tekevät kaupparekisteri-ilmoitukset. Lisäksi asiantuntijat tarvittaessa laskevat, milloin asiakkaan kannattaa vaihtaa yhtiömuotonsa osakeyhtiöksi. Toimeksiantajatiltoimistossa kirjanpitäjillä on omat asiakkaat, joten tieto asiakkaan yhtiömuodon muutoksesta tulee jo suunnitteluvaiheessa vastuukirjanpitäjälle. Kun muutos on tapahtunut, muutoksen tehnyt asiantuntija on yhteydessä kirjanpitäjään. Muutoksen jälkeen kirjanpitäjä tekee muutosvaiheen kirjaukset ja tietojen päivitykset tarvittaessa kirjanpidon tai vero- ja lakiasiantuntijoiden avustuksella. Toimeksiantajalla on käytössään oman kirjanpito-ohjelmansa lisäksi Finagon Tikon-kirjanpitosovellus, jossa esimerkiksi perustetaan uudet tilikaudet ja tehdään alkusaldojen kirjaukset. Lisäksi toimeksiantaja käyttää tiedostojen tallennukseen M-Files Oy:n dokumenttienhallintasovellusta.

Opas tehtiin toimeksiantajan muiden ohjeiden kaltaisesti yrityksen oman brändin mukaisella pohjalla sähköisessä muodossa, jotta se on yhtenäinen muiden ohjeiden kanssa, ja voitiin siten julkaista heti yrityksen käyttöön. Oppaan suunnittelussa ja laatimisessa käytettiin kehittämismenetelminä enimmäkseen havainnointia yrityksessä, muutoksen prosessiin ja käytäntöihin perehtymistä sekä keskustelua toimeksiantajayrityksen kirjanpitäjien ja asiantuntijoiden kanssa.

Opas on tehty kirjanpitäjien käyttöön, joten siinä kerrotaan tiiviisti, mutta kuitenkin kattavasti ja johdonmukaisesti kaikki oleelliset käytännön toimet, jotka kirjanpitäjän täytyy muutoksessa tehdä. Opas on rakennettu opinnäytetyöraportin tietoperustaan pohjautuen. Lisäksi esimerkkeinä on käytetty toimeksiantajan asiakkaita. Kuviosta 2 näkee, että opas koostuu seitsemästä pääluvusta.

SISÄLLYS

1	YLEISTÄ.....	3
1.1	Muutospaperit	4
1.2	Yrityksen nimi, Y-tunnus, kotipaikka, pankkitilit, pankkikortit jne.	4
2	ENNEN MUUTOSTA.....	5
2.1	Muutospäivä, tilikausi ja verovuosi	5
2.2	Aiemman yhtiömuodon viimeinen tilinpäätös.....	7
2.2.1	Toimintavaraus.....	7
3	ALKUSALDOJEN KIRJAUS OSAKEYHTIÖÖN	8
3.1	Toiminimi	8
3.1.1	Apportti	8
3.1.2	Esimerkki oman pääoman kirjauksista tmi -> oy	9
3.2	Henkilöyhtiö	10
3.2.1	Esimerkki oman pääoman kirjauksista ky -> oy.....	10
4	MUUTOKSEN JÄLKEEN	12
4.1	Yhteystietojen päivitys	12
4.2	Verovelat	15
4.3	Myyntisuoritukset	15
5	OSAKEYHTIÖN ENSIMMÄINEN TILINPÄÄTÖS.....	16
5.1	Poistot	16
5.2	Liitetieto	16
6	ASIAKKAAN OHJEISTUS	17
7	LÄHTEITÄ.....	18

KUVIO 2. Oppaan sisällysluettelo

Oppaan ensimmäisessä luvussa kerrotaan yleisesti yhtiömuodon muutoksesta ja kehoitetaan tutustumaan Verohallinnon ohjeeseen. Luvussa kerrotaan, että toiminimiyrittäjän vaihtuessa osakeyhtiöksi kyseessä ei oikeastaan olekaan yhtiömuodon muutos. Ensimmäisessä luvussa kerrotaan myös, mistä laeista muutoksen edellytykset tulevat, sekä lyhyesti identtisuuden ja jatkuvuuden periaatteista.

Ensimmäisessä luvussa on kaksi alaotsikkoa, joiden alta löytyvät tiedot esimerkiksi siitä, mitä asiakirjoja yhtiömuodon muutoksessa on tarpeellista täyttää. Lisäksi kerrotaan lyhyesti yrityksen nimen, Y-tunnuksen, kotipaikan, pankkitilin ja pankkikorttien pysyvyydestä yhtiömuodon muutoksen jälkeen.

Oppaan toisessa luvussa kerrotaan toimista ennen muutosta. Ensin kerrotaan miten yhtiön aiempi tilikausi ja verovuosi katkeavat, ja mistä päivästä lähtien alkavat uudet. Kirjanpitäjää neuvotaan, mistä muutosasiakirjoista löytyy osakeyhtiön uusi tilikausi, ja ohjeistetaan, miten se perustetaan Tikoniin. Toisessa alaluvussa kerrotaan, mille päivämäärälle tehdään aiemman yhtiömuodon viimeinen tilinpäätös, sekä ohjeistetaan TVL:n lainauksen mukaisesti purkamaan toimintavaraus aiemman yhtiömuodon verotukseen tuloksi.

Kolmannessa luvussa ohjeistetaan muutostilanteen kirjauksista kirjanpidossa. Luvussa on omat osionsa toiminimelle ja henkilöyhtiölle. Molemmissa osissa on myös kuvalliset esimerkit kirjauksista. Kirjausesimerkeissä on ensin kuva muutosasiakirjalta, jossa määrätään omasta pääomasta. Sitten on kuva asiakkaan omasta pääomasta ennen muutosta, ja tämän jälkeen kuva kirjauksista osakeyhtiöön. Toiminimen osassa kerrotaan lisäksi lyhyesti apporttisijoituksesta sekä sen edellytyksistä.

Oppaan neljännessä luvussa kerrotaan muutoksen jälkeisistä toimista, joita ovat muun muassa asiakkaan yhteystietojen päivitys. Luvun alussa ohjataan ensin vaihtamaan asiakkaan yhtiömuoto Tikonin asetuksissa, ja tätä helpottamaan on otettu kuvankaappaus paikasta, jossa yhtiömuoto vaihdetaan. Tämän jälkeen kerrotaan, mihin päivitetään muut muutokset asiakkaan yhteystiedoissa ja yhteyshenkilöissä. Lisäksi on kuva esimerkkiasiakkaan muutosasiakirjalta, josta näkyvät yhtiöön valitut osakkaat, hallituksen jäsenet, toimitusjohtaja ja tilintarkastaja. Neljännessä luvussa kerrotaan myös lyhyesti, miten toimitaan aiemman yhtiömuodon verovelkojen kanssa osakeyhtiössä sekä myyntisuoritusten kanssa tilanteessa, jossa toiminimiyrittäjällä ei ole ollut yritykselle omaa pankkitiliä.

Viidennessä luvussa ohjeistetaan osakeyhtiön ensimmäisestä tilinpäätöksestä, esimerkiksi vertailusaldoista. Luvussa on lyhyesti teoriatietoa verovuoden poistoista sekä TVL:n lainaus, jossa tästä määrätään. Poistoista neuvotaan tekemään laskelma veroilmoituksen liitteeksi, ja laskelmasta on lyhyt esimerkki. Lisäksi luvussa on kerrottu osakeyhtiön liitetiedoista esimerkin kera.

Oppaan lopusta kuudennesta luvusta kirjanpitäjä löytää tarvittaessa apua asiakkaan ohjeistamiseen. Asiakasta voi ohjeistaa esimerkiksi kertomalla yhtiömuotojen eroista, yksityisotoista ja peitellyn osingon säännöksistä, palkkojen maksusta, Y-tunnuksesta ja muista käytännön muutoksista. Kirjanpitäjä voi oppaan avulla kertoa asiakkaalle myös, että toimeksiantaja

tekee sen kanssa uuden sopimuksen, jos aiempi yhtiömuoto oli toiminimi, koska osakeyhtiöstä tulee uusi yritys ja siten uusi asiakas. Oppaassa neuvotaan myös, että muutos kannattaa suunnitella ajoissa ja antaa asiantuntijan tehtäväksi. Lisäksi oppaan avulla kirjanpitäjä voi kertoa asiakkaalle, että muutos voi olla hidasta ja kallista esimerkiksi toiminimiyrittäjälle, joka perustaa uuden yrityksen, ja joutuu siten maksamaan uudestaan kuluista, joista on aiemmin jo maksanut. Esimerkkejä kuluista ovat uusi Y-tunnus, osakeyhtiön perustamisilmoitus, uusi pankkitili, uusi pankkikortti, uudet anniskeluluvat, maksupäätösopimukset, työsopimukset, lainapaperit sekä maksut asiantuntijalle muutoksen hoidosta.

Viimeisenä oppaaseen on koottu lähteitä, joista kirjanpitäjä löytää lisätietoa yhtiömuodon muutoksesta. Oppaassa on tärkeimmät lähteet eli Verohallinnon ohjeet muutoksesta, laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä, osakeyhtiölaki sekä tuloverolaki, Patentti- ja rekisterihallituksen ohjeet apportista ja henkilöyhtiön muutoksesta osakeyhtiöksi sekä Eduhouse Oy:n verkkoseminaari muutoksesta ja sen verotuksesta käytännössä.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli perehtyä yhtiömuodon muutokseen osakeyhtiöksi niin, että se antaisi vastaukset seuraaviin kysymyksiin: mitä pitää ottaa huomioon yhtiön muutostilanteessa, miten muutos käytännössä tapahtuu ja miten muutos toteutetaan ilman veroseuraamuksia. Teoriatiedon pohjalta tavoitteena oli laatia toimeksiantajalle selkeä ja tiivis, mutta kattava ja johdonmukainen opas tilitoimistossa tehtävistä käytännön toimista, kun asiakkaan yhtiömuoto vaihtuu osakeyhtiöksi.

Yhtiömuodon muutoksessa osakeyhtiöksi tulee ottaa huomioon monia asioita. Tärkeää on perehtyä huolella asioihin ennen muutosta ja noudattaa lakeja ja Verohallinnon säädöksiä, jotta muutos tehdään oikein ja vältetään ylimääräisiltä kustannuksilta. Ennen muutosta tulee tietää mitä laeissa säädetään muutoksesta ja mitä ilmoituksia kaupparekisteriin tulee lähettää. Henkilöyhtiön muutos osakeyhtiöksi tehdään avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain mukaan. Yksityisen elinkeinonharjoittajan muutoksessa taas on kyse uuden osakeyhtiön perustamisesta apporttisijoituksella, joten muutos tehdään osakeyhtiölain mukaan soveltamalla apporttiperustamisen säännöksiä.

Kaupparekisteriin ilmoitetaan yksityisen elinkeinonharjoittajan muutoksesta osakeyhtiöksi antamalla liikkeen- tai ammatinharjoittajan lopettamisilmoitus lomakkeella Y6 ja uuden osakeyhtiön perustamisilmoitus lomakkeella Y1. Henkilöyhtiön muutoksessa taas tehdään yhtiömuodon muutosilmoitus lomakkeella Y5 kolmen kuukauden kuluessa perustamisasiakirjan allekirjoittamisesta. Molempien yhtiöiden tulee lähettää myös tarpeelliset liitetiedot. Huolellinen suunnittelu ja tarkasti oikeilla tiedoilla täytetyt lomakkeet takaavat sen, ettei ylimääräisiä kaupparekisterimaksuja jouduta maksamaan.

Verotukseen liittyen tärkeintä on noudattaa muutoksessa tuloverolain 24. pykälän säädöksiä. Lainkohdan mukaan verotuksen näkökulmasta yritys jatkuu samana yrityksenä myös osakeyhtiöksi muututtuaan, jos sen toimintaan liittyvät varat ja velat siirtyvät muuttumattomina perustettavaan osakeyhtiöön, ja seuraavat edellytykset täytyvät: liikkeen- tai ammatinharjoittaja merkitsee perustettavan osakeyhtiön kaikki osakkeet, ja henkilöyhtiön muutos osakeyhtiöksi tehdään avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain mukaan. (TVL 1535/1992 24.1 §.)

Jos haluaa välttää veroseuraamukset muutostilanteessa, tulee muutos toteuttaa identtisuuden ja jatkuvuuden periaatteiden mukaan. Identtisyys toteutuu, jos muutoksen jälkeen yritystä voi pääasiallisesti pitää samana. Jatkuvuuden taas voi jakaa neljään osaan: luonnejatkuvuus, arvojatkuvuus, toimintajatkuvuus ja omistusjatkuvuus. Luonnejatkuvuus toteutuu, kun varat ja velat siirretään saman tulolähteen varoiksi ja veloiksi kuin ne olivat aiemmassa yhtiömuodossa. Arvojatkuvuudessa taas varat ja velat siirtyvät samoista arvoista sekä kirjanpidollisesti että verotuksellisesti. Toimintajatkuvuus toteutetaan jatkamalla aikaisemman yritysmuodon toimintaa uudessa yhtiömuodossa samanlaisena, esimerkiksi elinkeinotoiminta jatkuu elinkeinotoimintana. Omistusjatkuvuus taas toteutuu, kun yrityksen omistuksessa ei muutostilanteessa tapahdu olennaisia muutoksia, eli liikkeen- tai ammatinharjoittaja merkitsee perustettavan osakeyhtiön kaikki osakkeet itse ja henkilöyhtiössä ainakin yksi yhtiömies jatkaa osakkaana. Veroriskejä ovat esimerkiksi mahdollisten arvonnousujen realisoituminen veronalaiseksi tuloksi, tappioiden vähennysoikeuden menettäminen, peitellyn osingon verotus sekä TVL 24 §:n soveltumattomuus, jos muutos tehdään veron kiertämisen tarkoituksessa.

Ennen muutosta kannattaa suunnitella milloin haluaa yhtiömuodon vaihtuvan, koska se vaikuttaa myös tilikauden ja verovuoden vaihtumiseen. Yritysmuodon muutos osakeyhtiöksi katkaisee aina verovuoden, jolloin muutospäivää edeltävältä ajalta yhtiötä verotetaan aiemman yhtiömuodon mukaan ja kaupparekisteriin merkitsemispäivästä lähtien osakeyhtiönä. Aiemman yhtiömuodon verovuoden päättyessä muutostilanteessa, yrityksen tulee antaa veroilmoitus viimeiseltä verovuodeltaan ennen muutosta. Veroilmoituksen taas tulee perustua tilinpäätökseen, joten molemmat tulee laatia päättyvän yritysmuodon päätöspäivälle (Immonen 2014, 455).

Kun yhtiömuoto muutetaan osakeyhtiöksi, tulee huomioida, että osakeyhtiölain mukaan osakeyhtiön osakepääoman pitää olla vähintään 2500 euroa. Toiminimiyrityksessä ja henkilöyhtiössä ei välttämättä ole varsinaista pääomasijoitusta lukuun ottamatta kommandiittiyhtiön äänettömän yhtiömiehen panosta, ja molemmissa yhtiömuodoissa yrittäjien yksityisötöt vaikuttavat suoraan omaan pääomaan. Jos henkilöyhtiön oma pääoma ei riitä vähimmäisosakepääomaan, voidaan taseen varat arvostaa käypään arvoon, ja tämän perusteella arvioida oman pääoman riittävyys (Immonen 2014, 450). Henkilöyhtiössä voi myös negatiivisen oman pääoman kirjata saamiseksi osakkaalta. Toiminimiyrittäjän taas täytyy tehdä ylimääräinen sijoitus ennen muutosta, jos varojen ja velkojen erotus ei riitä kattamaan vähimmäisosakepääomaa.

Kun yhtiömuoto muutetaan osakeyhtiöksi, toimintavaraus pitää purkaa viimeistään muutosvuonna lopettavan yritysmuodon verotukseen tuloksi. Jos yrityksen toimintavaraus on suuri ja yhtiömuodon muutosta suunnitellaan useampi vuosi, kannattaa tämä ennakoida ja purkaa toimintavarausta vähitellen useampana vuonna. Muutoksessa tulee huomata myös, että TVL:n mukaan vanhan yhtiömuodon ja perustettavan osakeyhtiön poistot saavat yhteensä olla verovuodelta hyväksyttävät enimmäispoistot, eli saman suuruiset kuin ne olisivat olleet ilman yhtiömuodon muutosta (TVL 1535/1992 24.2 §).

7 POHDINTA

Idea opinnäytetyön aiheeseen syntyi työpaikallani, kun huomasimme tiimissämme, että meillä oli useampi asiakas vaihtumassa osakeyhtiöksi, mutta meillä ei ollut yhtenäistä kirjallista ohjeistusta yhtiömuodon muutoksesta. Olin pohtinut aihetta opinnäytetyölleni jo pidemmän aikaa, joten otin aiheen vastaan.

Aloin koota työn tietoperustaa ja aiheesta löytyikin paljon tietoa. Huomasin, että yhtiömuodon muutos osakeyhtiöksi onkin tarkasti määritelty laeissa ja verotuksessa. Tärkeimmiksi lähteiksi muodostuivat siis muutosta säätelevät lait tuloverolaki, elinkeinoverolaki, osakeyhtiölaki ja henkilöyhtiölaki sekä Verohallinnon ja Patentti- ja rekisterihallituksen ohjeet. Lisäksi sain paljon tietoa Eduhouse Oy:n verkkoseminaarista. Näistä lähteistä löytyikin melkein kaikki tärkein tieto, mutta etsin vielä soveltavia tietoja alan kirjallisuudesta ja lehdistä. Käytin työssä myös useita korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja konkreettisina esimerkkeinä. Tietoa kootessa ja työtä tehdessä tulin siihen tulokseen, että ehdottomasti kannattaa antaa muutos asiantuntijan tehtäväksi, varsinkin jos yrityksen siirtyvissä saldoissa on jotakin epäselvää tai oma pääoma on negatiivinen.

Koska tietoa aiheesta oli paljon, työn rajaaminen oli haastavaa. Välillä aihe tuntui liian laajalta, mutta välillä taas mietin, onko työssäni edes tarpeeksi tekstiä. Teoriaosaa kirjoittaessani yllätyin siitä, kuinka hidasta oli koota tiedot ja varmistaa, että asiat, viittaukset ja lähteet tulevat raporttiin oikein. Myös tietojen jakaminen eri lukuihin ja otsikoiden alle tuntui haastavalta, koska kokonaisuudesta oli vaikea irrottaa osia monen asian liittyessä toisiinsa. Muokkasinkin opinnäytetyöraportin sisältöä ja asioiden järjestystä useaan otteeseen tietoperustaa kirjoittaessani. Esimerkiksi vähimmäisosakepääomasta olisi voinut kertoa myös muutoksen edellytyksissä eli luvussa kolme. Aluksi raportissa oli myös oma lukunsa verotukselle ja veroriskeille, mutta teoretietoa kirjoittaessani huomasin, että ne oli luontevampi esittää yksittäisinä pitkin tietoperustaa kuin yhdistämällä kaikki saman luvun alle. Toisinaan minulla oli haasteita pysyä aikataulussa teoriaosan kirjoittamisessa.

Kun teoriaosa oli valmis, aloin tehdä opasta ohjausseminaarin jälkeen. Oppaan kokoaminen tuntui nopeammalta ja helpommalta kuin teoriaosan kirjoittaminen, mutta myös siihen sai kulumaan yllättävän paljon aikaa. Tein oppaan ensin rakenteeltaan sellaiseksi, että siinä oli kokonaan omat osionsa toiminimelle ja henkilöyhtiöille, mutta asiantuntijalta saamani palautteen myötä päädyin

yhdistämään kaikki yhtiömuodot. Oppaasta tulikin näin selkeämpi ja yhtenäisempi. Opinnäytetyön tuloksena syntynyttä opasta toimeksiantaja voi hyödyntää heti. Koska aikataulu hieman venähti suunnitellusta, en ehtinyt saada oppaasta paljon kommentteja toimeksiantajayrityksen kirjanpitäjiltä. Todennäköisesti opasta siis joudutaan vielä hieman muokkaamaan tai tietoja lisäämään, kun käytännön työssä huomataan korjausehdotuksia oppaaseen.

Kun opasta ja sen tietoja tarvitsee päivittää ohjelmistojen päivittyessä sekä tietojen ja käytäntöjen muuttuessa, se on helppo tehdä sähköisesti. Kehitysehdotuksena oppaaseen voisi lisätä myös muut yhtiömuodon muutostilanteet ja niissä tehtävät tarvittavat toimet, esimerkiksi yksityisen elinkeinonharjoittajan muutos avoimeksi tai kommandiittiyhtiöksi. Lisäksi oppaaseen voisi ottaa esimerkkejä erikoistilanteista, koska tällä hetkellä siitä löytyy vain perustilanteessa tehtävät toimet.

LÄHTEET

Alhola, K. 2018. Yritysmuodon muutos ja sen verotus käytännössä. Eduhouse Oy verkkoseminaari, vain rekisteröityneille käyttäjille. Viitattu 19.8.2018, <https://www.eduhouse.fi/online/seminar/16327/stream>.

Futuredu Oy. 2018. Yritysmuodot. Viitattu 5.9.2018, <https://yritä.fi/yritysmuodot>.

Honkamäki, T. & Pennanen, M. 2010. Yritysjärjestelyjen käsikirja – kirjanpito, verotus ja yhtiöoikeus. Alma Talent Oy.

Immonen, R. 2014. Yritysjärjestelyt. 6. uudistettu painos. Alma Talent Oy.

Kirjanpitoasetus 30.12.1997/1339.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös 7.5.1973/1865.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös 24.9.1998/49.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös 09.08.2000/50.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös 10.10.2000/2530.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös 25.2.2004/19.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös 28.9.2007/63.

Kukkonen, M. & Walden, R. 2010. Elinkeinoverolaki käytännössä. Alma Talent Oy.

Laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä 29.4.1988/389.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360.

Laki varojen arvostamisesta verotuksessa 22.12.2005/1142.

Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558.

Leppiniemi, J. & Walden, R. 2017. Tilinpäätös- ja verosuunnittelu. Alma Talent Oy. Viitattu 4.11.2018, [https://fokus-almatalent-fi.ezp.oamk.fi:2047/teos/FABBXXBTAFHBG#kohta:TILINP\(\(c4\)\(\(c4\)T\(\(d6\)S-\(\(20\)JA\(\(20\)VEROSUUNNITTELU\(\(20\).](https://fokus-almatalent-fi.ezp.oamk.fi:2047/teos/FABBXXBTAFHBG#kohta:TILINP((c4)((c4)T((d6)S-((20)JA((20)VEROSUUNNITTELU((20)

Maakaari 12.4.1995/540.

Ojala, M. 2008. Yrityksen negatiivinen oma pääoma tuloverotuksessa. Tilisanomat 1/2008. Viitattu 8.10.2018, <https://tilisanomat.fi/yleiset/yrityksen-negatiivinen-oma-paaoma-tuloverotuksessa>.

Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624.

Patentti- ja rekisterihallitus. 2017a. Apportti osakeyhtiössä. Viitattu 8.10.2018, <https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/osakeyhtio/perustaminen/apporttiehto.html>.

Patentti- ja rekisterihallitus. 2017b. Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön muuttaminen osakeyhtiöksi. Viitattu 10.10.2018, <https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/avoinyhtiojaky/muutosilmoitus/muutosoyksi.html>.

Patentti- ja rekisterihallitus. 2018a. Yksityisen elinkeinonharjoittajan perustamisilmoitus. Viitattu 5.9.2018, <https://www.ytj.fi/index/ilmoittaminen/perustamisilmoitus/yksityinenelinkeinonharjoittaja.html>.

Patentti- ja rekisterihallitus. 2018b. Yritysten lukumäärät kaupparekisterissä. Viitattu 9.10.2018, <https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/yritystenlkm/lkm.html>.

Tuloverolaki 30.12.1992/1535.

Varainsiirtoverolaki 29.11.1996/931.

Verohallinto. 2016a. Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi. Viitattu 13.9.2018, https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48395/toimintamuodon_muutos_osakeyhtioks2/.

Verohallinto. 2016b. Tuloverotus - liikkeen- tai ammatinharjoittaja. Viitattu 5.9.2018, <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/tuloverotus/liikkeen-tai-ammattinharjoittaja/>.

Verohallinto. 2016c. Tuloverotus - avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö. Viitattu 5.9.2018, <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/tuloverotus/avoin-yhtio-ja-kommandiittiyhtio/>.

Verohallinto. 2016d. Yritysmuodon muutos, avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö. Viitattu 9.10.2018, https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yrityksen-elinkaari/muutokset_toiminnassa/avoin-yhtio-ja-kommandiittiyhtio/yritysmuodon_muuto/.

Verohallinto. 2016e. Yritysmuodon muutos, liikkeen- ja ammatinharjoittaja. Viitattu 9.10.2018, https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yrityksen-elinkaari/muutokset_toiminnassa/liikkeen-ja-ammattinharjoittaja/yritysmuodon_muuto/.

Verohallinto. 2017. Tuloverotus – osakeyhtiö ja osuuskunta. Viitattu 5.9.2018, <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/tuloverotus/osakeyhtio-ja-osuuskunta/>.

Verohallinto. 2018a. Henkilökuntaedut verotuksessa. Viitattu 4.11.2018, <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/62486/henkil%C3%B6kuntaedut-verotuksessa>.

Verohallinto. 2018b. Näin eri yritysmuotoja verotetaan. Viitattu 1.9.2018, <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yrityksen-elinkaari/uusi-yritys/n%C3%A4in-eri-yritysmuotoja-verotetaan/>.

Verohallinto. 2018c. Uuden yrityksen perustaja – tee perustamisilmoitus. Viitattu 5.9.2018, <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yrityksen-elinkaari/uusi-yritys/perustamisilmoitus/>.
Yritys- ja yhteisötietolaki 16.3.2001/244.

Yrityskiinnityslaki 24.8.1984/634.