
**OSITTAISJAKAUTUMINEN JA
KOKONAISJAKAUTUMINEN PERHEYRITYKSEN
LIIKETOIMINNAN TEHOSTAMISESSA**



HAMK
HÄMEEN AMMATTIKORKEAKOULU

Ammattikorkeakoulun opinnäytetyö

Liiketalouden koulutusohjelma

Hämeen Ammattikorkeakoulu Visamäki, 10.5.2011

Sanna Jauhiainen

Koulutusohjelma
Paikkakunta

Liiketalouden koulutusohjelma
Hämeenlinna

Työn nimi

Osittaisjakautuminen ja kokonaisjakautuminen perheyrietyksen
liiketoiminnan tehostamisessa

Tekijä

Sanna Jauhiainen

Ohjaava opettaja

Asta Mattila

Hyväksytty

_____._____.20____

Hyväksyjä

TOIMIPISTE	Hämeen Ammattikorkeakoulu Visamäki		
Koulutusohjelman nimi	Liiketalouden koulutusohjelma		
Suuntautumisvaihtoehto	Laskentatoimi ja rahoitus		
Tekijä	Sanna Jauhiainen	Vuosi	2011
Työn nimi	Osittaisjakautuminen ja kokonaisjakautuminen perheyrittäjien liiketoiminnan tehostamisessa		

TIIVISTELMÄ

Opinnäytetyössä on perehdytty yrityksen jakautumiseen ja sen toteutumiseen case-yrityksessä. Aihe on ajankohtainen, koska yrittäjät ovat jääneet eläkkeelle ja suunnittelevat yrityksen siirtämistä seuraavalle sukupolvelle tai liiketoiminnan myymistä. Ennen omistajanvaihdosta case-yritys halutaan jakaa liiketoimintaa jatkavaksi yhtiöksi ja kiinteistöjä hallitsevaksi yhtiöksi.

Teoria osuudessa on käsitelty jakautumista yhtiölainsäädännön, verolainsäädännön ja kirjanpitolainsäädännön näkökulmasta. Tutkimusmenetelminä on käytetty teorian lisäksi haastattelua ja oikeustapausten tutkimista. Tarkoituksena on ollut selvittää mitä jakautuminen tarkoittaa, millaisia toimenpiteitä siihen vaaditaan, mitä verotuksessa on otettava huomioon ja millainen jakautuminen on case-yrityksessä mahdollinen. Jakautuminen on mahdollista toteuttaa osittaisjakautumisena ja kokonaisjakautumisena. Toimeksiantajan haastattelun tavoitteena oli selvittää miksi yrityksessä halutaan tehdä jakautuminen. Haastattelun ja oikeustapausten avulla on pyritty etsimään yritykselle tarkoituksenmukaisin jakautumisehdotus.

Työn tuloksena on jakautumisehdotus, jossa vuosien varrella kertynyt kiinteistöomistus jaetaan erilleen vähittäiskauppatoiminnasta kokonaisjakautumisena. Kokonaisjakautumisena siksi ettei kiinteistöjen muodostama kokonaisuus työssä esitettyjen oikeustapausten valossa toteuta osittaisjakautumiselle vaadittua liiketoimintakokonaisuuden määrittystä.

Avainsanat elinkeinoverotus, jakautuminen, kirjanpito, sukupolvenvaihdos, yhtiöoikeus

Sivut 28 s, + liitteet 2 s

VISAMÄKI

Degree Programme in Business Economics
Accountancy and Finance Option

Author	Sanna Jauhiainen	Year	2011
Subject of Bachelor's thesis	Partial and Complete Division in Optimizing a Family Business		

ABSTRACT

The purpose of the thesis was to discuss the division of a firm and how it actualized in the case firm. The subject is topical, because the entrepreneurs have retired and are planning to sell the firm or move it for the next generation. Before the owner chance the case firm is to be divided into a firm that will continue the business and into another firm that will manage the real estates.

The theoretical section of the thesis deals with division from the legal point of view. The research methods besides the theory include an interview and the study of legal cases. The purpose is to clarify what division means, what kinds of actions are required, what has to be considered in taxation and what kind of division is possible with the case firm. The division is possible either as a partial division or a complete division. The purpose of the interview with the client was to find out why the firm wants to do the division. With the help of the interview and the legal cases the goal was to find out the most appropriate division proposal for the firm.

The result of the thesis was a division proposal where the real estate property, which had accumulated during the years, was to be divided from the retail business as a complete division because the entity formed by the real estates does not fulfill the business totality definition required for partial division, in the light of the legal cases presented in the thesis.

Keywords Accounting, company law, division, succession, trade taxation

Pages 28 p + appendices 2 p

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
1.1	Toimeksiantaja	1
1.2	Opinnäytetyön tavoitteet ja toteutus.....	1
2	YRITYKSEN JAKAUTUMINEN	3
2.1	Toimeksiantajan tavoitteet jakautumiselle	3
2.2	Jakautuminen on yksi yritysjärjestelyn muoto	4
2.3	Jakautuminen keinona keventää yritysrakennetta	4
2.4	Jakautumisen määritelmä	5
2.5	Jakautuminen sukupolvenvaihdoksen esitoimena.....	7
2.6	Jakautuminen vaiheittain.....	9
2.7	Jakautumissuunnitelma	11
2.8	Kaupparekisteri-ilmoitukset	13
3	JAKAUTUMISTA KOSKEVA VEROLAINSÄÄDÄNTÖ.....	14
3.1	Kokonaisjakautuminen.....	14
3.2	Osittaisjakautuminen.....	15
3.3	Luovutusvoittoverotus ja muut verovaikutukset	18
3.4	Jakautuvan yhtiön verotus	18
3.5	Varainsiirtovero ja arvonnlisävero	19
3.6	Veronkiertämisen riski	20
4	JAKAUTUMINEN KIRJANPIDOSSA JA JAKAUTUMISEHDOTUS	21
4.1	Jakautumisen käsittely kirjanpidossa	21
4.2	Ehdotus case-yrityksen jakautumisesta.....	22
5	JOHTOPÄÄTÖKSET	25
	LÄHTEET	27

Liite 1 Jakautumissuunnitelma



1 JOHDANTO

Case-yrityksessä on lähitulevaisuudessa tapahtumassa sukupolven- tai omistajanvaihdos. Toimeksiantajan toiveena olisi saada jaettua kiinteistöomistus muusta liiketoiminnasta erilleen. Työni valintaan vaikuttivat aiheen ajankohtaisuus ja toimeksiantajan tarve selvittää yrityksen jakautumiseen tarvittavat järjestelyt. Aihe on ajankohtainen, koska yrittäjät ovat jääneet eläkkeelle ja suunnittelevat yrityksen siirtämistä seuraavalle sukupolvelle tai liiketoiminnan myymistä. Toimeksiantajan tavoitteena olisi yrityksen jakaminen mahdollisimman alhaisilla kustannuksilla ja verotehokkaasti. Haastattelen toimeksiantajaa, koska selvitän ensimmäiseksi, mitä hän haluaa yrityksessä tapahtuvan ennen sukupolvenvaihdosta tai myyntiä. Erittelen työssäni mitä toimeksiantajan kannattaa huomioida jakautumisessa ja millaisia vaikutuksia sillä on verotuksessa. Yrityksen taseeseen on kerääntynyt vuosien varrella liiketoiminnasta erilleen haluttavaa omaisuutta kuten kiinteistöjä ja rakennuksia. Nämä jaettaisiin erilliseksi osakeyhtiöksi muusta liiketoiminnasta. Tämä jako tuottaisi toimeksiantajan haluaman pienemmän rakenteen yrityksen taseeseen ja helpottaisi tulevaa sukupolvenvaihdosta tai myymistä eteenpäin. Vielä ei kuitenkaan ole tarkoituksena vaihtaa omistusta, joten vielä jakautumisen jälkeenkin nykyiset omistajat pysyvät molempien osakeyhtiöiden omistajina.

1.1 Toimeksiantaja

Case-yritys on osakeyhtiö, jonka toimialana on erikoisurheilutarvikkeiden valmistus, niiden tuonti ja vienti, tukku- ja vähittäiskauppa, postimyyni sekä myynti kulkukaupassa ja huutokaupassa. Perheyritys on perustettu 1987 Hattulassa. Yhtiöllä on palveluksessaan keskimäärin neljä henkilöä ja toimipisteitä kahdessa kaupungissa. Omistusta on kertynyt kiinteistöjen ja rakennuksien muodossa sekä lisäksi kaluston ja osakkeiden omistuksina. Osakkeenomistajina ovat yrityksen perustajat Arvo (peitenimi) ja Paula (peitenimi), joista Arvo toimii toimitusjohtajana ja Paula hallituksen puheenjohtajana. Heidän lapsensa vastaavat yrityksen toimipisteistä.

1.2 Opinnäytetyön tavoitteet ja toteutus

Opinnäytetyön tarkoituksena on olla toiminnallinen tutkimus, jossa kehittämistehtävänä on yrityksen toiminnan tehostaminen jakautumalla. Jakautumisen avulla helpotetaan tulevaa omistajanvaihdosta jakamalla kiinteistöomistus liiketoiminnasta erilleen. Tutkimusvälineinä käytän aihetta käsittelevää lainsäädäntöä ja kirjallisuutta, tutkimusmenetelminä toimeksiantajan haastattelua sekä oikeustapausten tutkimista. Case-yritykselle opinnäytetyön hyötynä on jakautumisen toimeenpanon helpottaminen ja siihen liittyvien riskien pienentäminen, koska asiaan paneudutaan huolella ja valitaan jakautumisvaihtoehdoista yritykselle sopivin.

Kysymykset, joihin työssäni etsin vastauksia ovat:

- Mitä jakautuminen tarkoittaa?
- Miksi case-yrityksessä halutaan tehdä yrityksen jakautuminen?
- Millaisia toimenpiteitä jakautumiseen sisältyy?
- Mitä on otettava huomioon verotuksellisesti?
- Millainen jakautuminen on yrityksessä mahdollinen?

Tässä opinnäytetyössä en perehdy sukupolvenvaihdokseen enempää kuin miten se otetaan jakautumisessa huomioon eli kuinka esimerkiksi jakautumisen avulla sitä voidaan helpottaa. Jakautumisesta on säädetty osakeyhtiölaissa (OYL 21.7.2006/624) ja elinkeinoverolaissa (EVL 24.6.1968/360) ja kirjanpitolaisissa (30.12.1997/1336). Näiden lisäksi oikeustapauksista, verohallinnon ja Kirjanpitolautakunnan ohjeista löytyy esimerkkejä jakautumistilanteista. Valmistautuminen mihin tahansa yritysjärjestelyyn vaatii paljon tietoa ja perehtymistä. Jottei tulisi harmillisia veroseuraamuksia, on hyvä varmistua noudatettavasta lainsäädännöstä ja mahdollisista verokäytännöistä.

2 YRITYKSEN JAKAUTUMINEN

2.1 Toimeksiantajan tavoitteet jakautumiselle

Haastattelin toimeksiantajaa (haastattelu 1.3.2009) hänen tavoitteistaan yrityksen jakautumiselle. Kysyin miksi case-yrityksessä halutaan tehdä yrityksen jakautuminen, minkälaista muutosta halutaan ja millaisena yrityksen tulevaisuus nähdään. Hän kertoi haluavansa kevyemmän taserakenteen, jota voitaisiin pienentää siirtämällä kiinteistöomistukset uuteen, perustettavaan yhtiöön osittaisjakautumista hyödyntämällä. Lisäksi tavoitteena olisi liiketoiminnan keskittäminen paremmin myytävään tai siirrettävään muotoon tulevaisuuden sukupolvenvaihdosta tai sopivan ostajan löytymistä varten. Toimeksiantaja haluaa jakaa yrityksen kahdeksi yhtiöksi, joista toiseen varsinaiset liiketoiminnot ja toiseen kiinteistöomistukset. Jakautuminen sukupolvenvaihdokseen valmistautumisena tarjoaa hyvän vaihtoehdon, koska varsinaisen liiketoimintayhtiö on helpompi siirtää jatkajalle, jonka ei tarvitse maksaa kuin liiketoiminnasta ja kiinteistöyhtiö jäisi alkuperäisille omistajille. Vaihtoehtoina toimeksiantajalle on yrityksen siirtäminen jakautumisen jälkeen tyttärelle sukupolvenvaihdoksella, yrityksen siirtyminen perinnön kautta tai myyminen ulkopuoliselle.

Case-yrityksen liiketoiminnan varallisuuteen kuuluvat halli, varasto ja liikehuoneisto. Toimeksiantaja kokee, että yritystä on vaikea myydä näin suurena kokonaisuutena. Yrityksen omistusta halutaan pienentää, koska sen jälkeen myyminen tai siirtäminen toiselle sukupolvelle helpottuisi. Toimeksiantajan tyttäret ovat kiinnostuneita jatkamaan yrityksen toimintaa.

Yli 20 vuoden ajan toiminut yritys tarvitsee täsmennystä liiketoimintaansa pärjätäkseen lisääntyneessä kilpailussa. Nykyään ihan tavallisesta suurmarkettista saa vastaavaa erikoisurheilutavaraa toisin kuin 20 vuotta sitten. Toimeksiantajan vanheneminen ja siirtyminen taustalle sekä halu tehostaa liiketoimintaa synnyttivät tarpeen opinnäytetyölleni. Yrityksessä on paljon varastotilaa ja kiinteistöomaisuutta. Toimeksiantaja epäilee, ettei välttämättä löydy sellaista ostajaa, joka haluaisi ostaa koko paketin. Näin yrityksen pilkkominen auttaa löytämään mahdollisen ostajan jatkossa, tai jos ostajaa ei löydy voidaan liiketoiminta siirtää helpommin perillisille. Toimeksiantaja haluaa vanhan yrityksen säilyvän ja perustettavan, uuden kiinteistöosakeyhtiön jakautumisen avulla. (Toimeksiantaja, haastattelu 1.2.2010.)

Työni tarkoituksena on antaa käsitys jakautumiseen vaikuttavista normeista sekä tutkia osittais- ja kokonaisjakautumisen soveltuvuutta case-yritykselle. Haastattelin toimeksiantajaa (haastattelu 27.11.2010) kysyäkseen vielä mitä hänelle merkitsee valmistautuminen jakautumiseen, millaista ennakkotietämystä hänellä on sekä millaisista kiinteistöomistuksista on kysymys. Toimeksiantajalle jakautuminen merkitsee sukupolvenvaihdoksen helpottamista sekä myymisen helpottumista, jos jatkajaa yrityksen toiminnalle ei löydy. Hänen

ennakkotietonsa jakautumisesta koskee osakepääoman jakamista kiinteistöjen ja liikkeen kesken. Lisäksi yrittäjä kertoi, että lain mukaan jakautuminen olisi mahdollista. Kiinteistöomistuksista muodostettava uusi yritys koostuisi kahdesta hallista, liikehuoneistosta ja vuokratuloista. Liikehuoneistoon vanha yritys jäisi vuokralaiseksi ja uusi yritys saisi siitä sekä hallien käytöstä vuokratuloja.

2.2 Jakautuminen on yksi yritysjärjestelyn muoto

Jakautuminen on yksi monista yritysjärjestelyjen mahdollisuuksista, joten on oleellista työntekijöiden kannalta määrittellä mitä yritysjärjestelyillä kokonaisuudessaan tarkoitetaan. On myös oleellista huomioida miten moni laki jakautumiseen vaikuttaa. Yritysjärjestelyillä muutetaan yrityksen omistuksen ja toiminnan rakennetta. Yritysjärjestelyn kohteena ovat omistuksen tai toiminnan rakenteiden uudelleenjärjestelyt sekä lisäksi yrityksen harjoittaman liiketoiminnan tai toimintaan sitoutuneen omaisuuden erilaiset siirrot. (Immonen 2008, 13.)

Laki elinkeinotulon verottamisesta (jäljempänä EVL) sisältää määräykset yritysjärjestelyjen verokohtelusta lain 52 a–g §:ssä siten, että 52 a § ja 52 b § sisältävät sulautumista eli fuusiota koskevat perussäännökset, 52 c § koskee osakeyhtiön jakautumista, 52 d § koskee liiketoimintasiirtoa ja 52 e § sääntelee sulautumista, jakautumista ja liiketoimintasiirtoa tapauksissa, joissa vastaanottava yhtiö on toisessa EU jäsenvaltiossa. Osakevaihdoista säädetään EVL 52 f §:n säännöksissä ja EVL 52 g § sisältää yritysjärjestelyitä koskevan veronkiertosäännöksen. (Siikarla 2007, 143.)

Jakautumisesta säädetään EVL:n lisäksi Osakeyhtiölain (jäljempänä OYL) 17 luvussa ja kirjanpidollisesta käsittelystä kirjanpitolaissa (jäljempänä KPL). Kirjanpitolautakunta (jäljempänä KILA) on antanut yleisohjeita jakautumisen kirjanpidollisesta käsittelystä. Seuraavassa määrittelen jakautumisen, kerron jakautumisesta yritysrakenteen keventämisessä ja sukupolvenvaihdon esitoimena.

2.3 Jakautuminen keinona keventää yritysrakennetta

Jakautumisen avulla voidaan hakea lisätehoa ja etuja karsimalla liiketoiminnan kannalta epäoleellisia toimintoja erillisiksi yhtiöiksi. Jakautumalla voidaan muodostaa vanhempien harjoittamasta liiketoiminnasta perillisille jatkamiskelpoisia yrityskokonaisuuksia, jolloin jakautuminen voi olla keino helpottaa lasten yhtiöön liittymistä. Jakautumisen avulla pienennetään pääoman tarvetta sen leikkautuessa sopivampiin osiin. Jakautumisen jälkeen voidaan muodostaa uusia omistuskokonaisuuksia osakekaupoilla tai muilla osakesiirroilla. Sen avulla voidaan kohentaa liiketoimintaa ja siihen sitoutuneita varoja ja velkoja uusiin yhtiöihin. Tällä tavalla turvataan erilaisia osakeintressejä jakamalla omistusta eri osakasryhmien kesken sekä yleisesti pyritään selkeyt-

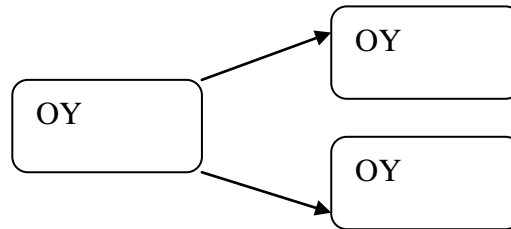
tämään yrityskuvaa. Jakautuminen mahdollistaa erilaisia tapoja järjestellä yhtiön omistus- ja liiketoimintarakennetta. (Immonen 2008, 14–15.)

2.4 Jakautumisen määritelmä

Jakautumissäännöksiä hyödynnetään case-yrityksessä, koska ne antavat mahdollisuuden jakaa osakeyhtiön taseeseen sisältyvän omaisuuden, joka on jatkajien kannalta tarpeeton ja jota tarvitaan omistajien eläketurvaksi. Tällainen omaisuus voidaan siirtää jakautumissääntöjä hyväksikäyttäen perustettavaan osakeyhtiöön, jonka osakeomistus jää nykyisille yrittäjille. Varsinainen liiketoiminta siirretään toiseen osakeyhtiöön, joka voidaan sitten tavalla tai toisella siirtää myöhemmin perillisille. Omaisuus, joka ei ole välttämätön liiketoiminnalle, voi olla esimerkiksi yrittäjien yhtiön taseeseen sisältyvät kiinteistöt, liike- ja asuinhuoneistot, arvopaperit ja jakamattomat voittovarat. Jakautumista koskevat säännökset antavat sekä hyvän sukupolvenvaihdossuunnittelukeinon että auttavat yrityksen myymistä. (Siikarla 2007,148.)

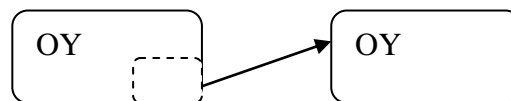
EVL 52 c § määrittää jakautumisen seuraavanlaisesti:

- 1) Kokonaisjakautumisessa osakeyhtiö purkautuu selvitysmenettelyttä siten, että kaikki sen varat ja velat siirtyvät kahdelle tai useammalle osakeyhtiölle.



KUVA 1 Kokonaisjakautuminen (Juusela & Tuominen 2010, 248)

- 2) Osittaisjakautumisessa osakeyhtiö selvitysmenettelyttä siirtää, ilman että se purkautuu, yhden tai useamman liiketoimintakokonaisuutensa sellaisenaan yhdelle tai useammalle osakeyhtiölle ja jättää vähintään yhden liiketoimintakokonaisuuden siirtävään yhtiöön.



KUVA 2 Osittaisjakautuminen (Juusela & Tuominen 2010, 248)

Jakautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat vastikkeena omistamiensa osakkeiden mukaisessa suhteessa kunkin vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskevia uusia osakkeita tai sen hallussa olevia omia osakkeita. Vastike saa olla myös rahaa, kuitenkin enintään 10 % vastikkeena annettavien osakkeiden ni-

mellisarvosta tai nimellisarvon puuttuessa osakkeita vastaavasta osuudesta yhtiön maksettua osakepääomaa. (EVL 1424/2006 52 c §.)

OYL 17 luvun 1 §:ssä (21.7.2006/624) jakautuminen määritellään näin: osakeyhtiö (jakautuva yhtiö) jakautuu siten, että sen varat ja verat osittain tai kokonaan siirtyvät selvitysmenettelyttä yhdelle tai useammalle osakeyhtiölle (vastaanottava yhtiö) ja jakautuvan yhtiön osakkaat saavat vastikkeena vastaanottavan yhtiön osakkeita, rahaa, muuta omaisuutta tai sitoumuksia.

Määriteltäessä jakautumista on selvitettävä mitä tarkoitetaan liiketoimintakokonaisuudella. Case-yrityksessä vaihtoehtona on kokonaisjakautuminen tai osittaisjakautuminen, jonka verotuksessa on huomioitava täyttyvätkö liiketoimintakokonaisuuden vaatimukset. EVL 52 c §:ssä liiketoimintakokonaisuudella tarkoitetaan yhtiön osan kaikkia varoja ja vastuuta, jotka hallinnollisesti muodostavat itsenäisen toiminnan eli omavaraiseen toimintaan kykenevän yksikön. Itsenäinen yksikkö on tulkittu hallituksen esityksessä varojen ja vastuiden kokonaisuudeksi, joka pystyy harjoittamaan itsenäistä elinkeinotoimintaa. Tässä yhteydessä varoihin luetaan aineelliset ja kaikki aineettomat hyödykkeet, joilla on merkitystä toiminnassa. Liiketoimintakokonaisuuden muodostumisen kannalta tärkeintä on toiminnallinen luonne eikä niinkään rahoituksen merkitys. Pelkkien hyödykkeiden siirto ilman liiketoiminnan siirtämistä ei ole lain tarkoittama tilanne. (Kukkonen & Walden 2009, 275.)

Kokonaisjakautumisessa yritys jakautuu kokonaan kahteen tai useampaan vastaanottavaan yritykseen. Yhtiö purkautuu selvitysmenettelyttä ja vastaanottava yhtiö on toimiva tai uusi yhtiö. Jakautuvan yhtiön osakkeenomistajat tulevat osakkaiksi entisiin osuuksiin kuhunkin vastaanottavaan yhtiöön. Jakautumisen yhteydessä ei voida automaattisesti järjestellä osakasrakenteita uusiksi, koska EVL ei salli omistussuhteiden muutoksia. Jakautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat vastikkeena omistamiensa osakkeiden mukaisessa suhteessa kunkin vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia uusia osakkeita tai sen hallussa olevia omia osakkeita. Vastike saa olla myös rahaa, kuitenkin enintään 10 % vastikkeena annettavien osakkeiden nimellisarvosta tai sen puuttuessa osakkeita vastaavasta osuudesta osakepääomaa. (Blümme, Pitkänen, Raunio & Äärilä 2008, 206; Andersson, Ilkkala & Penttilä 2009, 643; Kukkonen & Walden 2009, 275.)

Osittaisjakautumisessa jakautuva yhtiö jää olemaan ja vain osa jakautuvan yhtiön varoista ja veloista siirtyy vastaanottavalle yhtiölle. Liiketoimintakokonaisuus tai liiketoimintakokonaisuudet siirretään ilman jakautuvan yhtiön purkautumista. Osittaisjakautuminen on mahdollista toteuttaa siten, että vastaanottavina yhtiöinä on uusia perustettavia yhtiöitä tai jo ennestään toimivia yhtiöitä tai molempia. Osittaisjakautumisessa vastaanottavien yhtiöiden lukumäärän kuitenkin rajaa jakautuvan yhtiön liiketoimintakokonaisuuksien määrä, koska vastaanottaviin yhtiöihin kuin myös jakautuvaan yhtiöön tulee jäädä ja muihin siirtyä vähintään yksi liiketoimintakokonaisuus. Yhtiö voi esimerkiksi jakaa tuotannon ja markkinoinnin erillisiksi yhtiöiksi tai mo-

nialayritys yhden tai useamman toimialan toiseen yhtiöön. Osittaisjakautumisessa jakautuva yhtiö jää olemaan eikä sen oikeushenkilöllisyys muutu ja yhtiön Y-tunnus säilyy entisellään eikä sille jäävän omaisuuden tai toiminnan kannalta tarvita uusia lupia tai rekisteröintejä. Osittaisjakautumista määrittää liiketoimintakokonaisuuden vaatimus, jonka takia voidaan joskus joutua toteuttamaan kokonaisjakautuminen, vaikka samaan lopputulokseen olisi mahdollista päästä kevyemmällä tavalla osittaisjakautumista käyttäen. EVL:iin on lisätty osittaisjakautumisen mahdollisuus, jota sovelletaan 1.1.2007 jälkeen tapahtuviin osittaisjakautumisiin. (Leppiniemi & Walden 2009, 473; Blümme ym. 2008, 207; Andersson ym. 2009, 643–644; Immonen 2008, 388–389.)

Koska toimeksiantajan haastattelun perusteella yrityksen tavoitteisiin ja yrittäjän toiveisiin nähden sopiva vaihtoehto olisi osittaisjakautuminen, on opin- näytetyössä pohdittava jäljempänä täyttääkö kiinteistöomistuksista muodostettava uusi yritys liiketoimintakokonaisuuden vaatimusta. Työni kolmannessa pääluvussa on esimerkki liiketoimintakokonaisuuden täyttymisestä kiinteistöjen yhtiöittämisessä ja toinen esimerkki sijoitusvarallisuuden jakamisesta uuteen yhtiöön, jossa liiketoimintakokonaisuuden vaatimus ei täyttynyt.

2.5 Jakautuminen sukupolvenvaihdoksen esitoimena

Sukupolvenvaihdoksella tarkoitetaan yleensä yrityksen siirtämistä perhepiiriin kuuluvalla henkilöllä tai henkilöillä siinä tarkoituksessa, että henkilö jatkaa yritystoimintaa. Sukupolvenvaihdoksella voidaan tarkoittaa myös kaikkia tilanteita, joissa yrittäjä luopuu yritystoiminnan harjoittamisesta ja siirtää yrityksensä uudelle jatkajalle. Tyypillisesti on kyse yrityskaupasta, jossa yrittäjä myy yrityksensä ulkopuoliselle ostajalle. Siirtoon ulkopuoliselle tai perheenjäsenelle voidaan soveltaa verolain erityisiä huojennussäännöksiä. Keskeisenä tavoitteena sukupolvenvaihdokselle on liiketoiminnan siirtäminen sen toimintaa jatkavalle yrittäjälle. Verohuojennuksilla on pyritty turvaamaan paitsi yritystoiminnan jatkuminen myös yrityksessä olevat työpaikat. Omistajayrittäjälle eli liiketoiminnasta luopujalle siirto merkitsee monesti vuosikymmeniä jatkuneen elämäntyön luovuttamista korvausta vastaan tai korvauksetta. (Juusela & Tuominen 2010, 13.)

Sukupolvenvaihdoksissa jakautuminen on usein valmisteleva yritysjärjestely. Sen avulla voidaan muokata luovutuskohde tarkoituksenmukaiseksi kokonaisuudeksi ja samalla keventää luovutuksen kohteen tasetta ja luovutuksen vero- ja/tai rahoituskustannuksia. Jakautumisella voi olla merkittävä vaikutus sukupolvenvaihdoksen verotukseen, jos sen avulla voidaan erottaa tuloverolainsäädännön (jäljempänä TVL) alainen omaisuus erilliseksi yhtiöksi, koska tämä voi olla huojennussäännöksen soveltumisen estävä omaisuus. Tämän jälkeen EVL-omaisuus voidaan huojennettuna siirtää jatkajalle. Luovutettavaksi tarkoitettu liiketoiminta on jakautumisen avulla mahdollista erottaa erilliseksi yhtiöksi ilman välittömiä veroseuraamuksia. Tämän jälkeen osakkeenomistajat voivat myydä jakautumisella osakeyhtiömuotoiseksi eriytetyn liiketoiminnan osakekauppana. Osakkeita voi myös luovuttaa lahjoittamalla. Osa-

kekaupassa myytävien osakkeiden hankintameno ja hankinta-aika määräytyy jakautuneen yhtiön osakkeiden hankinta-ajan perusteella, koska jakautuminen ei katkaise omistusaikaa. Osakkeenomistajan ja luovutuksen saajan on mahdollista saada välittömästi jakautumisen jälkeenkin toteutetussa osakeluovutuksessa hyväkseen omistusaikaan perustuvia verohuojennuksia. (Juusela & Tuominen 2010, 249–250.)

Verohallituksen ohjeessa on erikseen mainittu jakautuminen sukupolvenvaihdoksen esitoimena. Jakautuminen saattaa olla tarpeen tilanteissa, joissa sukupolvenvaihdoksen kohteena olevan yhtiön kaikkia omaisuuseriä ei tarvita yhtiön harjoittamassa liiketoiminnassa. Ohjeessa todetaan, että verotuksessa on yleensä hyväksytty sijoitusvarallisuuden siirtäminen omaan yhtiönsä kokonaisjakautumisena. Jakautumista koskevaa EVL 52c §:ää ei kuitenkaan voida soveltaa tilanteissa, joissa sijoitusvarallisuuden vastaanottanut yhtiö aiotaan esimerkiksi myydä tai purkaa jakautumisen jälkeen. Tällaisessa tilanteessa voidaan jakautumisen yksinomaisena tai yhtenä tarkoituksena pitää veron kiertämistä tai välttämistä. Tätä ei kuitenkaan ilman erityistä syytä katsota sovellettavan sukupolvenvaihdoksen yhteydessä tehtäviin jakautumisiin. Osittaisjakautuminen on verotuksessa mahdollista vain tilanteissa, joissa siirrettävät varat ja velat muodostavat itsenäiseen toimintaan kykenevän yksikön, jotta pelkän passiivisen omaisuuden tai yksittäisen omaisuusosan siirtäminen osittaisjakautumisen avulla toiseen yhtiöön ei lähtökohtaisesti ole mahdollista EVL 52c §:n määrittämällä tavalla. (Verohallinnon ohje 57/349/2010, 26.)

Case-yrityksessä tämä tarkoittaisi sitä, ettei yhtiö, johon sijoitusvarallisuus on siirretty, saisi olla myynnin tai purkamisen kohteena jakautumisen jälkeen. Verohallinnon ohjeen perusteella passiivisten omaisuuserien siirtäminen ei ilman veroseuraamuksia ole lähtökohtaisesti mahdollista osittaisjakautumisessa.

2.6 Jakautuminen vaiheittain

Jakautumisen täytäntöönpanoon kuuluu monia vaiheita, kuten jakautumissuunnitelman laatiminen. Malli jakautumissuunnitelmasta löytyy opinnäytetyöni lopusta liitteenä, mutta ohjeet sen laatimista varten tulevat jäljempänä tässä luvussa. Jakautumisen eri vaiheista määrää OYL, joka sisältää osakeyhtiön yhtiöoikeudelliset säännökset jakautumisesta.

Jakautumista koskevat säännökset pyrkivät siihen, että yritysrakennetta voitaisiin muuttaa joustavasti ilman, että osakkeenomistajien tai velkojien asema poikkeaisi lain yleisistä periaatteista. Yhtiö voi jakautua toimintansa eri vaiheissa, heti perustamisen jälkeen, myöhemmin toiminnan aikana ja vielä selvitystilassa, ellei yhtiön varoja ole ryhdytty jakamaan osakkeenomistajille. (Immonen 2008, 407.)

Osakeyhtiö voi jakautua EVL 52 c §:n mukaan (Immonen & Lindgren, 2006, 221.):

- kokonaan vähintään kahdeksi perustettavaksi yhtiöksi
- kokonaan vähintään kahteen toimivaan yhtiöön
- kokonaan esimerkiksi yhteen perustettavaan ja yhteen toimivaan yhtiöön
- osittain yhteen perustettavaan yhtiöön
- osittain yhteen toimivaan yhtiöön
- osittain esimerkiksi yhteen perustettavaan ja yhteen toimivaan yhtiöön.

Raimo Immonen kehottaa kirjassaan *Yritysjärjestelyt* (2008, 386–391) vараamaan jakautumisprosessiin neljästä viiteen kuukautta ja kuvaa jakautumistapahtuman vaiheittain näin:

Jakautuvan yhtiön varat ja velat siirtyvät osittaisjakautumisessa vastaanottavalle tai kokonaisjakautumisessa vastaanottaville yhtiölle, jotka joko perustetaan jakautumisen yhteydessä tai ovat jo olemassa. Siirto tapahtuu jakautumissuunnitelman mukaisesti yhtenä kokonaisuutena ilman jakautuvan yhtiön erillistä selvitysmenettelyä. Jakautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön osakkeita, rahaa, muuta omaisuutta tai sitoumuksia.

Jakautumisesta laaditaan kirjallinen jakautumissuunnitelma, joka annetaan hallituksen hyväksyttäväksi ja rekisteröidään kuukauden kuluessa suunnitelman allekirjoittamisesta. Jakautumissuunnitelmasta on hankittava hyväksytyn tilintarkastajan lausunto. Lausunnossa tilintarkastaja arvioi onko suunnitelmassa annettu oikeat ja riittävät tiedot perusteista, joiden mukaan vastike määrätään sekä vastikkeen jakamisesta. Osittaisjakautumisessa lausunto annetaan myös vastaanottavalle yhtiölle. Lausunnossa arvioidaan lisäksi, onko jakautuminen omiaan vaarantamaan yhtiön velkojen maksun. Jakautumissuunnitelma sisältää varallisuus selvityksen, jossa selvitetään yhtiön varat, velat ja

oma pääoma. Suunnitelmassa selvitetään jakautuvan yhtiön varojen ja velkojen jakautuminen kullekin osallistuvalla yhtiöllä sekä siinä ehdotetaan jakautumisen suunniteltu vaikutus vastaanottavan yhtiön taseeseen ja sovellettava kirjanpidollinen menettely.

Kaupparekisteri antaa jakautuvan yhtiön hakemuksesta yhtiön velkojille kuulutuksen, jossa mainitaan velkojan oikeudesta vastustaa jakautumista kuulutuksessa olevaan määräpäivään mennessä. Kuulutusta on haettava neljän kuukauden aikana jakautumissuunnitelman rekisteröimisestä ja rekisteriviranomainen julkaisee kuulutuksen kolme kuukautta ennen määräpäivää sekä rekisteröi sen. Yhtiö lähettää jäljennöksen kuulutuksesta tunnetuille velkojille viimeistään kuukautta ennen määräpäivää. Tuomioistuin ratkaisee asian, jos joku velkojista vastustaa eikä asiasta voida sopia. Oikeuksia voi saada vain velkoja, joka osaa reagoida oikeaan aikaan oikealla tavalla.

Jakautuvan yhtiön yhtiökokous hyväksyy jakautumissuunnitelman neljän kuukauden kuluessa. Päätökseen vaaditaan vähintään kahden kolmasosan määräänemmistön.

Jakautumisesta tehdään täytäntöönpanoilmoitus kaupparekisteriin kuuden kuukauden aikana jakautumispäätöksestä. Ilmoitukseen on liitettävä osallisyhtiöiden hallituksen jäsenten ja toimitusjohtajien vakuutus osakeyhtiölain noudattamisesta, hyväksytyin tilintarkastajan todistus täyden vastikkeen saamisesta omaan pääomaan merkitystä määrästä ja lausunto jakautumissuunnitelmassa olevasta varallisuusselvityksestä sekä hallituksen jäsenen tai toimitusjohtajan todistus kuulutusilmoituksen lähettämisestä velkojille. Jakautuminen rekisteröidään voimaan tulleeeksi, jos kukaan velkoja ei ole vastustanut tai saanut maksun tai vakuuden saatavastaan.

Kokonaisjakautumisessa jakautuva yhtiö purkautuu. Jakautuvan yhtiön hallitus ja toimitusjohtaja laativat täytäntöönpanon jälkeen lopputilityksen. Se käsittää tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen ajalta, jolta tilinpäätöstä ei vielä ole esitetty yhtiökokouksessa. Lopputilityksestä tilintarkastaja antaa tilintarkastuskertomuksen kuukauden kuluessa. Kun tilintarkastuskertomus on saatu, lopputilitys annetaan osakkeenomistajille kokouksessa. Osakkeenomistajien kokouksen jälkeen lopputilitys ilmoitetaan rekisteröitäväksi kahden kuukauden kuluessa. (Immonen 2008, 16, 386–391.)

Osakkeenomistajille annetaan jakautumisvastike, josta määrätään jakautumissuunnitelmassa. Vastikkeen määrä on sama kuin osakkeenomistajan omistus jakautuvasta yhtiöstä. Näin osakkeenomistaja jatkaa omistustaan uudessa tai uusissa yhtiöissä ja yleensä vastikkeeksi annetaan vastaanottavat yhtiön osakkeita. Vastike voi olla osakkeita, rahaa, muuta omaisuutta tai sitoumuksia. Osittaisjakautumisessa vaiheet ovat soveltuvin osin samat kuin kokonaisjakautumisessa. (Immonen 2008, 388–389.)

2.7 Jakautumissuunnitelma

Jakautumissuunnitelma tehdään hallituksen laatimana ja suunnitelma hyväksytään jakautuvan yhtiön yhtiökokouksessa. Kaikkien jakautumiseen osallistuvien yhtiöiden tulee allekirjoittaa jakautumissuunnitelma. Jos vastaanottavat yhtiöt perustetaan jakautumisen yhteydessä, erillisiä perustamissopimuksia ei tarvita, vaan jakautumissuunnitelma korvaa nämä. Suunnitelman pitää antaa paljon tietoa menettelystä ja seurata tarkasti toiminnalle annettuja ajallisia vaatimuksia, koska muuten jakautuminen raukeaa. Raukeamisesta johtuvia karenssiaikoja ei ole, joten uusi menettely voidaan aloittaa heti. Jakautumissuunnitelma on laaja menettelyä ohjaava asiakirjakokonaisuus, joka on päivittävä ja allekirjoitettava. Suunnitelman mukaan siirretään yhtiön varat ja velat sekä vaihdetaan sen jakosuhteen mukaisesti osakkeenomistajien osakkeet vastaanottavan yhtiön osakkeisiin tai mahdolliseen raha- tai muuhun korvaukseen. (Immonen 2008, 392–393.)

Jakautumissuunnitelma määritellään OYL:n 17. luvun 3§:ssä, jonka mukaan siinä on oltava:

1. jakautumiseen osallistuvien yhtiöiden toiminimet, yritystunnukset ja kotipaikat
2. selvitys jakautumisen syistä
3. ehdotus perustettavan yhtiön yhtiöjärjestyksestä ja siitä, miten perustettavan yhtiön toimielinten jäsenet valitaan sekä jakautumisessa toimivaan yhtiöön ehdotus vastaanottavan yhtiön yhtiöjärjestyksen muutoksesta
4. jakautumisessa toimivaan yhtiöön ehdotus jakautumisvastikkeena mahdollisesti annettavien osakkeiden lukumäärästä osakelajeittain sekä annetaanko uusia vai yhtiön hallussa olevia omia osakkeita, sekä jakautumisessa perustettavaan yhtiöön ehdotus vastaanottavan yhtiön osakkeiden lukumäärästä osakelajeittain
5. ehdotus muusta jakautumisvastikkeesta, jos ei anneta osakkeita
6. ehdotus jakautumisvastikkeen jakautumisesta, sen antamisen ajankohdasta ja muista vastikkeen antamiseen liittyvistä ehdoista sekä selvitys näiden perusteista
7. selvitys tai ehdotus jakautuvan yhtiön optio-oikeuden haltijan oikeuksista jakautumisessa
8. ehdotus vastaanottavan yhtiön osakepääoman korotuksesta jakautumisessa toimivaan yhtiöön ja jakautumisesta perustettavaan yhtiöön ehdotus osakepääomasta

9. selvitys jakautuvan yhtiön varoista, veloista ja omasta pääomasta ja niiden arvostamiseen vaikuttavista seikoista sekä ehdotus jakautuvan yhtiön varojen ja velkojen jakamisesta kullekin jakautumiseen osallistuvalla yhtiöllä, jakautumisen suunnitellusta vaikutuksesta vastaanottavan yhtiön taseeseen ja jakautumiseen sovellettavista kirjanpidollisista menetelmistä
10. ehdotus osakepääoman alentamisesta varojen jakamiseksi vastaanottavalle yhtiölle tai osakkeenomistajille sekä varojen mahdollisesta siirtämisestä vapaan pääoman rahastoon tai käyttämisestä tappion välittömään kattamiseen, jos vapaa oma pääoma ei riitä
11. ehdotus jakautumiseen osallistuvien yhtiöiden oikeudesta päättää muista kuin tavanomaisesta liiketoiminnasta, jos ne vaikuttavat niiden omaan pääomaan tai osakkeiden määrään
12. selvitys pääomalainoista
13. selvitys jakautumiseen osallistuvien yhtiöiden omistamien jakautuvan yhtiön osakkeiden lukumäärästä
14. selvitys jakautumiseen osallistuvien yritysten yritys kiinnityksistä
15. selvitys tai ehdotus jakautumiseen osallistuvan yhtiön jäsenelle, toimitusjohtajalle, tilintarkastajalle ja jakautumissuunnitelmasta lausunnon antavalle hyväksytylle tilintarkastajalle annettavista erityisistä eduista ja oikeuksista
16. ehdotus täytäntöönpanon suunnitellusta rekisteröintiajankohdasta sekä
17. ehdotus muista jakautumisen ehdoista. (Immonen 2008, 393–395.)

Jakautumissuunnitelma rekisteröidään ja neljän kuukauden kuluessa jakautuvan yhtiön hallitus pitää yhtiökokouksen, jossa on pidettävä nähtävänä ainakin seuraavat asiakirjat: jakautumissuunnitelma, jakautumiseen osallistuvan yhtiön kolmen viimeksi päättyneen tilikauden tilinpäätökset, toimintakertomukset ja tilintarkastuskertomukset ja tilintarkastajan lausunto jakautumissuunnitelmasta. Tilintarkastajan lausunto liitetään jakautumissuunnitelman rekisteröintiä koskevaan ilmoitukseen. Jakautuminen saadaan täytäntöön täytäntöönpanoilmoituksella, jonka jakautumiseen osallistuvien yhtiöiden tulee tehdä kuusi kuukautta jakautumista koskevasta päätöksestä, sillä uhalla että jakautuminen raukeaa. Täytäntöönpanoilmoituksessa on hallituksen jäsenten ja toimitusjohtajan vakuutus siitä, että jakautumisessa on noudatettu lain säännöksiä, hyväksytyyn tilintarkastajan todistus vastikkeen saamisesta ja lausunto varallisuusselvityksestä sekä todistus velkojailmoitusten lähettämisestä.

Opinnäytetyössä on liitteenä (Liite 1) toimeksiantajalle edellä esitetyn mukaan tehty jakautumissuunnitelma. (Immonen 2008, 396–397.)

2.8 Kaupparekisteri-ilmoitukset

Osakeyhtiö syntyy, kun sen tiedot on rekisteröity Patentti- ja rekisterihallituksen ylläpitämään kaupparekisteriin. Ilmoitus täytyy yleensä tehdä viivytyksetä myös silloin, kun rekisteriin ilmoitetuissa tiedoissa tapahtuu muutoksia. Jakautumismenettelyssä ilmoitukset täytyy tehdä määräaikoja noudattaen ja jakautumissuunnitelma rekisteröidään kuukauden kuluessa sen allekirjoittamisesta. Päätökset raukeavat, jos määräaikoja ei noudateta. Ilmoitukset tehdään Patentti- ja rekisterihallituksen ja verohallinnon yhteisillä lomakkeilla, joita ovat jakautumissuunnitelman ilmoittaminen, jakautumissuunnitelmaa koskevan muutoksen ilmoittaminen, hakemus kuulutuksen antamiseksi velkojille jakautumisasiassa, ilmoitus jakautumisen täytäntöönpanosta ja jakautumisprosessin peruuttaminen. Osakeyhtiö syntyy rekisteröimisellä, johon tarvitaan perusilmoituksen täyttäminen. (Kaupparekisteri 2010.)

Kaupparekisteriin ilmoittaminen tapahtuu kolmessa vaiheessa. Ensimmäisessä vaiheessa ilmoitus jakautumissuunnitelmasta rekisteröidään ja sen liitteenä on oltava alkuperäinen jakautumissuunnitelma, koska kyseessä on jakautuminen perustettavaan yhtiöön. Lisäksi liitteenä on oltava tilintarkastajan lausunto, jonka voi antaa KHT- tai HTM-tilintarkastaja taikka KHT- tai HTM-yhteisö. Toisessa vaiheessa jakautuvan yhtiön täytyy hakea kuulutusta velkojille neljän kuukauden määräajassa. Jakautumissuunnitelma ja kuulutushakemus voidaan laittaa vireille samaan aikaan. Kuulutusmenettelyssä rekisteriviranomainen julkaisee kuulutuksen virallisessa lehdessä viimeistään kolme kuukautta ennen määräpäivää. Velkoja voi vastustaa jakautumista esimerkiksi, jos velkojan saatava on syntynyt ennen jakautumissuunnitelman rekisteröintiä. Velkojan vastustus raukaisee tai lykkää jakautumista. Kolmas vaihe käsittää ilmoituksen jakautumisen täytäntöönpanosta. Jakautuminen raukeaa, jos sitä ei tehdä puolen vuoden kuluessa. (Kaupparekisteri 2010.)

3 JAKAUTUMISTA KOSKEVA VEROLAINSÄÄDÄNTÖ

Jakautumisen verokysymyksistä säädellään EVL 52 C §:n lisäksi myös TVL:ssa, arvonlisäverolaissa (jäljempänä AVL) ja varainsiirtoverolaissa (jäljempänä VsVL). Käsittelen laajemmin vain ensimmäiseksi mainittua lainsäädäntöä, mutta huomioin lyhyesti myös muut verotukseen vaikuttavat lait. Lisäksi olen ottanut esimerkeiksi jakautumista koskevia Korkeimman hallinto-oikeuden ja Keskusverolautakunnan päätöksiä.

3.1 Kokonaisjakautuminen

Kokonaisjakautumisella tarkoitetaan EVL 52 c §:n mukaan järjestelyä, jossa osakeyhtiö purkautuu selvitysmenettelyttä siten, että sen varat ja velat siirtyvät kahdelle tai useammalle osakeyhtiölle ja jakautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat vastikkeena omistamiensa osakkeiden mukaisen määrän kunkin vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia uusia osakkeita tai sen hallussa olevia omia osakkeita. Vastike saa olla myös rahaa, kuitenkin enintään 10 prosenttia vastikkeena annettavien osakkeiden nimellisarvosta tai sen puuttuessa osakkeita vastaavasta osuudesta yhtiön maksettua osakepääomaa. Kokonaisjakautuminen voidaan tehdä myös yhteisöille ja yhtymille, joita verotetaan TVL:n mukaisesti. (Honkamäki & Pennanen 2010, 203.)

Keskusverolautakunnan tapaus (KVL:2007/40) käsittelee sekä kokonaisjakautumista että osittaisjakautumista:

Rakennusalan tarvikkeiden valmistusta harjoittava A Oy aikoi siirtää rakennustarvikkeiden valmistustoiminnan perustettavalle uudelle yhtiölle. A Oy:n osakkaat saivat vastikkeena perustettavan yhtiön uusia osakkeita. Varoina siirtyisivät keskeneräiset työt ja valmistukseen liittyvät aineet ja tarvikkeet sekä tuotantohenkilöstö. Tuotteiden suunnittelu, myynti, valmistustoiminnassa tarvittavat koneet ja laitteet sekä tuotantotilat ja kaikki muu omaisuus jäisivät A Oy:n omistukseen. Koska A Oy:n oli tarkoitus siirtää uuteen yhtiöön vain osa yhteen liiketoimintakokonaisuuteen kuuluvista varoista ja jättää olennainen osa liiketoimintakokonaisuutta jakautuvaan yhtiöön, ei järjestelyyn voitu soveltaa EVL 52 c §:n osittaisjakautumista koskevia säännöksiä. Jos A Oy sen sijaan toteutti hakemuksessa tarkoitetun järjestelyn kokonaisjakautumisena, jossa yhtiö purkautuisi selvitysmenettelyttä siten, että sen varat ja velat siirtyisivät kahdelle tai useammalle osakeyhtiölle, järjestelyyn voitiin soveltaa EVL:n 52 c §:n kokonaisjakautumista koskevia säännöksiä. Ennakkoratkaisu vuosille 2007 ja 2008. EVL 52 C §.

3.2 Osittaisjakautuminen

EVL 52 c §:n 1 momentissa on osittaisjakautumista koskeva määritelmä, jonka mukaan osakeyhtiö selvitysmenettelyttä siirtää, ilman että se purkautuu, yhden tai useamman liiketoimintakokonaisuutensa sellaisenaan yhdelle tai useammalle osakeyhtiölle ja jättää vähintään yhden liiketoimintakokonaisuuden jakautuvaan yhtiöön. Jakautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat vastikkeena omistamiensa osakkeiden mukaisessa suhteessa kunkin vastaanottavan yhtiön osakkeita, joko uusia tai sen hallussa olevia omia osakkeita. Vastikkeena saa antaa myös rahaa kuitenkin enintään 10 prosenttia osakkeiden nimellisarvosta tai vastaavasta osuudesta yhtiön maksettua osakepääomaa. Osittaisjakautumisessa siirrettävää liiketoimintakokonaisuutta verotetaan jakautuvan yhtiön tulona siirtohetkeen asti. Jakautuvan yhtiön tilikausi ei pääty siirtohetkeen ja verotus toimitetaan normaalisti jakautumisvuodelta. Liiketoimintakokonaisuus on osa yhtiön kaikkia varoja ja vastuita, jotka hallinnollisesti muodostavat itsenäisen, omavaraiseen toimintaan kykenevän yksikön. Liiketoimintakokonaisuuden tiukka vaatimus on myöhemmin hieman lieventynyt ja nykyisin kantana on, että siirtävällä yhtiöllä itsellään on paras näkemys siitä, mikä muodostaa liiketoimintakokonaisuuden. (Honkamäki & Pennanen 2010, 218–219.)

Yksittäisten varallisuuserien siirtäminen osittaisjakautumisena ei kuitenkaan ole mahdollista ilman liiketoiminnan siirtämistä. Yhden kiinteistön siirtämistä ei ole pidetty liiketoimintasiirtona Keskusverolautakunnan ratkaisussa eikä kiinteistön siirtämistä osittaisjakautumisella voida pitää hyväksyttävämpänä. Ulkopuoliselle vuokratut kiinteistöt eivät yleensä voi muodostaa liiketoimintakokonaisuutta. Niistä saatu tulo on TVL-tuloa, eikä kyseessä ole liiketoimintakokonaisuus. (Honkamäki & Pennanen 2010, 220.) Seuraavassa esimerkissä voitiin soveltaa osittaisjakautumiseen soveltuvaa lainsäädäntöä:

KHO:2008:73

Suomalainen holdingyhtiö A Oy omisti satojen keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden, asunto-osakeyhtiöiden ja tavallisten kiinteistöosakeyhtiöiden osakkeita Suomessa. Kiinteistöt ja kiinteistöosakeyhtiöt ovat erilaisia sijainniltaan, arvoltaan, käyttötarkoitukseltaan ja tuotoiltaan. A Oy siirtää varoineen ja velkoineen kolme keskinäistä kiinteistöosakeyhtiötä, joiden osakkeet oikeuttavat X kaupungin keskustassa sijaitsevien liiketilöiden hallintaan, perustettavalle uudelle yhtiölle. Uusi yhtiö, jonka toiminta on itsenäistä ja voittoa tavoittelevaa, saa oikeuden osakkeiden hallintaan ja kiinteistöjen vuokratuottoihin. KHO katsoi, että siirrettävät keskinäiset kiinteistöosakeyhtiöt muodostivat alueellisesti ja toiminnallisesti yhtenäisen vuokrauskohteen, jota voitiin pitää EVL 52 c §:n 2 momentissa tarkoitettuna liiketoimintakokonaisuutena ja kysymyksessä olevaan osittaisjakautumiseen sovellettiin EVL 52 c §:n osittaisjakautumista koskevia säännöksiä. Ennakkoratkaisu vuosille 2007–2009. EVL 52 c §.

Myös seuraavassa Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä osittaisjakautumisessa voitiin soveltaa EVL 52 c §:n säännöksiä:

KHO:2010:9

A Oy omisti B Oy:n osakekannan ja harjoitti tuotannollista valmistustoimintaa kahdessa tuotantolaitoksessaan. B Oy harjoitti tästä toiminnasta erillistä liiketoimintaa. B Oy:n osakekanta oli tarkoitus siirtää OYL 17 luvun 2 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan osittaisjakautumisena omaksi yhtiökseen. Osittaisjakautuvaan kokonaisuuteen ei kuulunut muita varoja tai vastuuta kuin tytäryhtiön osakkeet. B Oy:n katsottiin muodostavan EVL 52 c §:n 2 momentissa tarkoitetun liiketoimintakokonaisuuden, koska B Oy:n harjoittama liiketoiminta muodosti A Oy:n muusta liiketoiminnasta erillisen liiketoiminnan. Osittaisjakautumisessa sovellettiin mainitun lain 52 c §:n säännöksiä. Ennakkoratkaisu vuosille 2008–2009. EVL 52 c §.

Korkeimman hallinto-oikeuden edellä hyväksymä osittaisjakautuminen, KHO:2008:73, käsitti kolme kiinteistöosakeyhtiötä X kaupungin keskustassa. Voittoa tavoitteleva, yhtenäinen vuokrauskohde oli riittävä kokonaisuus osittaisjakautumisen soveltamiseen. Toinen hyväksyty, edellä mainittu päätös, KHO:2010:9, käsitti jakautuvasta yrityksestä erillistä liiketoimintaa, jonka katsottiin täyttävän liiketoimintakokonaisuuden ehdot. B Oy harjoitti A Oy:stä erillistä liiketoimintaa ja tytäryhtiön osakekanta oli tarkoitus siirtää omaksi yhtiökseen. Johtopäätöksenä nämä kaksi esimerkkiä muodostavat liiketoimintakokonaisuuden ja toiminta on jakautuvasta yrityksestä erillistä, itsenäään toimeentulevaa liiketoimintaa.

Keskusverolautakunnalta voi hakea jakautumistilanteisiin ennakkoratkaisua, joihin muutosta voi hakea valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen, joka tekee asiasta lopullisen päätöksen. Tässä päätöksessä ei voitu soveltaa osittaisjakautumista koskevaa lainsäädäntöä:

KHO 23.2.2010/323

A Oy oli suunnittelu-, valmistus- ja myyntiliiketoimintaa sekä konsultointia harjoittava yhtiö, joka omisti toiminnassaan käytettävän kiinteistön, jonka pinta-ala oli 9 000 m². Kiinteistössä sijaitsi teollisuushalli, jossa oli hallin lisäksi toimistotilat. Yhtiössä oli suunniteltu toteutettavaksi osittaisjakautuminen, jossa edellä mainittu kiinteistö rakennuksineen siirrettäisiin uuteen kiinteistöosakeyhtiöön. Siirrettävä kiinteistö muodostaisi uuden, tavallisen kiinteistöosakeyhtiön. Tämän jälkeen A Oy jatkaisi liiketoimintaansa vuokralaisena kiinteistöosakeyhtiön omistamalla kiinteistöllä. Suunniteltuun osittaisjakautumiseen ei sovellettu EVL 52 c §:n säännöksiä osittaisjakautumisesta. A Oy:n harjoittaman liiketoiminnan käytössä olevan yksittäisen kiinteis-

tön ei katsottu muodostavan EVL 52 c §:n 2 momentissa tarkoitettua liiketoimintakokonaisuutta. Ennakkoratkaisu vuosille 2009–2010. EVL 52 c §.

Liiketoimintakokonaisuuden täyttymistä ei katsottu toteutuvan tapauksessa KHO 23.2.2010/323, koska kiinteistö rakennuksineen ja tuleva vuokratulo ei muodostanut liiketoimintakokonaisuutta. Tämä esimerkki on opinnäytetyön kannalta ratkaiseva ja sisältää toimeksiantajan tilanteeseen nähden paljon samanlaisia elementtejä. Viimeisessä KHO:n päätöksessä sijoitustoiminta ei ollut aktiivista liiketoimintaa:

KHO:2008:74

A Oy:n toimialaksi oli merkitty yhtiöjärjestykseen puutarhaliiketoiminta, arvopaperikauppa ja muu sijoitustoiminta. A Oy aikoi siirtää sijoitusvarallisuutensa perustettavalle uudelle osakeyhtiölle. Varallisuus käsitti pankkitalletuksia 1 602 000 euroa, indeksilainan 100 000 euroa ja rahastosijoituksia 828 696 euroa. Toteutettavaan yritysjärjestelyyn ei voitu soveltaa EVL 52 c §:n osittaisjakautumista koskevaa säännöstä, koska sijoitustoiminta ei ollut siirtävässä yhtiössä aktiivista. Siirrettävä varallisuus käsitti vain yksittäisiä varallisuuseriä eli rahavaroja ja rahastosijoituksia eikä näin ollen muodostanut liiketoimintakokonaisuutta. Ennakkoratkaisu vuodelle 2007. EVL 52 C §.

Case-yrityksessä osittaisjakautuminen tapahtuisi siirtämällä uuteen, perustettavaan yhtiöön nykyisen yrityksen omistamat kiinteistöomistukset ja tämän jälkeen jakautuva yhtiö jäisi vuokralaiseksi perustettavalle kiinteistöyritykselle. Osittaisjakautumisessa pitää ottaa huomioon liiketoimintakokonaisuuden täytyminen sekä myös itse liiketoiminnan siirtyminen. Kuten edellä kerroin ettei ulkopuoliselle vuokratut kiinteistöt yleensä voi muodostaa liiketoimintakokonaisuutta ja niistä saatu tulo on TVL-tuloa. Osittaisjakautuminen perustuisi kiinteistöjen, hallien ja liiketilan siirtämiselle sekä vuokratuloihin. Kerroin myös edellä, että liiketoimintakokonaisuuden vaatimus on lieventynyt ja itse yritys parhaiten tietää mikä siirrettävässä yhtiössä muodostaa liiketoimintakokonaisuuden. Liiketoimintakokonaisuuden katsotaan olevan osa yhtiön kaikkia varoja ja vastuita, jotka hallinnollisesti muodostavat itsenäisen, oma-varaiseen toimintaan kykenevän yksikön eli osittaisjakautuvissa yrityksissä pelkkä omistaminen ei ole kokonaisuudessaan riittävää vaan toiminnan on kyettävä muodostamaan itsenäistä liiketoimintaa. (Honkamäki & Pennanen 2010, 218–220.)

3.3 Luovutusvoittoverotus ja muut verovaikutukset

Case-yrityksessä vastikkeena on tarkoitus käyttää uusia osakkeita. Osakkeenomistajaa ei veroteta osakkeiden luovutuksesta silloin, kun hän saa vastineeksi vastaanottavan yhtiön osakkeita. Verotus tapahtuu vasta, kun vastikkeeksi saadut osakkeet luovutetaan. Luovutusvoittoverotus lykkääntyy silloin jatkuvuuteen lukuun ottamatta rahavastikkeen osuutta. Jakautuvan yhtiön verovuosi päättyy jakautumisen voimaan tullessa eli siihen päivään, jolloin jakautumisen täytäntöönpano ja uusien yhtiöiden perustaminen rekisteröidään. Tähän asti jakautuva yhtiö on erillinen verovelvollinen. (Immonen 2008, 408,418–419; Kukkonen & Walden 2009, 286.)

Jakautumisella osakeyhtiö voidaan jatkuvuutta noudattaen pilkkoa verovapaasti kahdeksi tai useammaksi yhtiöksi, jota hallitsevat samat osakkaat. Jakautumisen avulla ei saavuteta lopullista veroetua, vaan kysymys on verotuksen lykkääntymisestä. Lykkääntyminen voi kuitenkin tuottaa pysyvää veroetua, mikäli siirrettyä omaisuutta tai vastikkeena saatuja osakkeita ei aiota luovuttaa. Vastikeosakkeet voidaan myös myöhemmin luovuttaa verovapaasti esimerkiksi EVL:n käyttöomaisuusosakkeiden luovutusta koskevien säännösten perusteella, jolloin etu verotuksen lykkääntymisestä muodostuu pysyväksi. EVL 52 c § alkuperäisessä muodossaan koski ainoastaan kokonaisjakautumista, mutta sääntelyä on 29.12.2006 täydennetty koskemaan myös osittaisjakautumista. OYL:n ja EVL:n sääntelyn välillä on eroja. Kaikki OYL:n mukaiset, moitteettoman jakautumistilanteet eivät täytä verovapaan jakautumisen ehtoja. Myöskään kaikki EVL:n hyväksymät jakautumismallit eivät täytä OYL:ssä säädettyjä edellytyksiä. Näiden lakien välillä olevat erot voivat toisinaan muodostaa yllättäviä veroansoja. OYL:n mukainen jakautuminen voi tulla verotuksessa käsitellyksi EVL 51 d §:ssä tarkoitettuna yhteisön purkautumisena (Andersson ym. 2009, 642). (Blümme ym. 2008, 205–206.)

Jos EVL 52 c §:n säännökset jakautumisesta eivät täyty, jakautumiseen ei voida verotuksessa soveltaa jatkuvuusperiaatetta. Tilannetta käsitellään näin ollen verotuksessa yleensä purkautumisena ja tilanteesta voidaan käyttää nimitystä verollinen jakautuminen. Yhtiön katsotaan luovuttavan omaisuutensa käyvin arvoin ja osakkaiden myyvän osakkeensa. Osittaisjakautumisessa verojatkuvuutta ei saavuteta, jos liiketoimintakokonaisuuden vaatimukset eivät täyty. (Kukkonen & Walden 2009, 287–288.)

3.4 Jakautuvan yhtiön verotus

Jakautuva yhtiö ja vastaanottavat yhtiöt ovat erillisiä verovelvollisia siihen asti, kun jakautuminen on tullut voimaan. Tästä seuraa, että jakautuvan yhtiön on normaalisti pidettävä kirjanpitoaan kunnes jakautuminen tulee voimaan. Jakautuvan yhtiön tulee jättää veroilmoitus neljän kuukauden sisällä jakautumisen voimaantuloaikakauden päättymisestä lukien. Jakautuvan yhtiön verotuksessa noudatetaan jatkuvuusperiaatetta, joka tarkoittaa käytännössä sitä, että jakautuvan yhtiön omaisuuteen sitoutuneet piilevät arvonnousut eivät reali-

soidu verotettavaksi tuloksi, vaan ne siirtyvät verotuksessa vähentämättä olevista arvoistaan vastaanottaville yhtiöille. Verotuksen menojäännökset eivät kuitenkaan tule vastaanottavien yhtiöiden kirjanpitoarvoiksi, vaan nämä yhtiöt saavat vähentää jakautuneen yhtiön vähentämättä olevat hankintamenot ja muut vähennyskelpoiset menot samalla tavalla kuin ne olisi voitu vähentää jakautuneen yhtiön verotuksessa. Vastaanottava yhtiö saa jakautumisvuonna vähentää poistona määrän, joka vastaa verovuoden maksimipoistoa vähennettynä jakautuneen yhtiön samana verovuonna tekemien poistojen määrällä. Poistot eivät saa ylittää EVL:ssä säädettyä enimmäismäärää. (Blümme ym. 2008, 216.)

3.5 Varainsiirtovero ja arvonnäkövero

Varainsiirtoverolaisissa jakautuminen on pääsääntöisesti verovapaa tapahtuma eikä näin ollen jakautumisessa siirtyvistä kiinteistöistä tai arvopapereista makseta varainsiirtoveroa. Tämä lähtökohta pätee riippumatta siitä jakautuuko yhtiö osittais- vai kokonaisjakautumisena. Osakkeista vaihtamisesta ei makseta veroa, jos vastikkeena saadaan vastaanottavan yhtiön osakkeita. Rahavastikkeesta maksetaan varainsiirtovero normaaliperustein. Vastaanottavalle yhtiölle siirtyvistä kiinteistöistä ja osakkeista ei tarvitse maksaa varainsiirtoveroa, jos jakautuminen tapahtuu EVL 52 c §:n mukaisesti. Vastikkeena annettavista hallussa olevista omista osakkeista joutuu luovutuksen saaja maksamaan varainsiirtoveron.

Jakautuminen on arvonnäköverolaisissa yleisseuraanto eikä sen mukaan luovutuksen yhteydessä siirtyvien tavaroiden luovutusta pidetä myyntinä. Arvonnäköverotuksen osalta jakautumisen täytyy toteutua EVL 52c §:n mukaan, jotta ei aiheutuisi veroseuraamuksia. Jakautuvan yhtiön tulee purkautua kokonaan varojen ja velkojen siirtyessä kahdelle tai useammalle osakeyhtiölle osakkeenomistajien saadessa vastikkeena vastaanottavan yhtiön uusia osakkeita. Vastike saa olla myös rahaa, kuitenkin vähemmän kuin kymmenesosa vastikkeosakkeiden nimellisarvosta. (Immonen 2008, 422; Siikarla 2007, 161; Honkamäki & Pennanen 2010, 218–219; Kukkonen & Walden 2009, 294–295; Juusela & Tuominen 2010, 249.)

Jos jakautuminen tapahtuu niin, että se ei noudata EVL 52 c §:n säännöksiä arvonnäkövero joudutaan maksamaan. Veroseuraamuksia tulee alle viisi vuotta omistetuista rakennuksista, joihin on saatu arvonnäköverovähennykset sekä vaihto- että käyttöomaisuudesta. Jakautuvaan yhtiöön sovelletaan tässä tapauksessa osakeyhtiön purkautumissäännöksiä ja verotettavaksi tuloksi tulee kaiken omaisuuden käypien arvojen ja tasearvojen erotus. Osakkeenomistajien uusista osakkeista joudutaan maksamaan veroa sekä osakkeiden omistajat katkeavat. Siirtyvään omaisuuteen ei sovelleta tasejatkuvuutta vaan omaisuus siirtyy uusiin yhtiöihin käyvistä arvoista. Uudet yhtiöt saavat arvonnäköverovähennykset ja maksavat niille siirtyvistä kiinteistöistä varainsiirtoveroa 4 prosenttia ja arvopapereista 1.6 prosenttia. (Siikarla 2007, 161.)

3.6 Veronkiertämisen riski

Yritysjärjestelyjä määrittää eräin osin EVL 52 h §:n erityinen veronkiertonormi, jonka lisäksi niihin voidaan soveltaa myös verotusmenettelyitä koskevan lain (VML) 28 §:n veronkiertonormia. Jakautumiseen liittyvä verokohtelu voidaan ensimmäisenä mainitun lain nojalla evätä, jos on ilmeistä, että järjestelyjen yksinomaisena tai yhtenä pääasiallista tarkoituksista on ollut veronkiertäminen tai veron välttäminen. Jos järjestelyä pidetään tämän mukaisesti veron kiertämisenä, verotuksessa menetetään jatkuvuuteen perustuvat veroedut. (Immonen 2008, 475.)

Yritysrakenteen järjestely jakautumisen avulla on aina syytä suunnitella huolellisesti ja monissa tilanteissa verokohtelu on tarkoituksenmukaista myös varmistaa ennakkotiedolla. Järjestelyjen, tässä tapauksessa jakautumisen, liiketoiminnalliset, verotuksesta riippumattomat perusteet on myös syytä dokumentoida riittävällä huolellisuudella. (Juusela & Tuominen 2010, 247.)

Honkamäki ja Pennanen kertovat kirjassaan (2010, 207-208), että kokonaisjakautumisella voidaan siirtää kiinteistö tai kiinteistöt uuteen yhtiöön. Vastaanottava yhtiö voi olla uusi tai se voi olla jo toimiva, liiketoimintaakin harjoittava yhtiö. Kiinteistö voidaan siirtää keskinäiseen kiinteistöosakeyhtiöön tai muuttaa myöhemmin sellaiseksi tosin tällaisiin tilanteisiin ei ole voitu soveltaa veronkiertosäännöksiä. EVL 52h §:n mukaan jakautumista koskevia säännöksiä ei sovelleta, jos järjestelyn tarkoituksena on ollut veron kiertäminen tai välttäminen. Esimerkkinä kirjassa on Korkeimman hallinto-oikeuden 1999/3101 (KHO 1999:63) tapaus, jossa tilintarkastusta ja verokonsultointia harjoittava yhtiö aikoi jakautua osakeyhtiölain jakautumista koskevien säännösten mukaisesti kahdeksi uudeksi yhtiöksi. Toinen uusista yhtiöistä tulisi jatkamaan samaan liiketoimintaa kuin jakautuva yhtiö ennen jakautumista. Toiseen yhtiöön siirrettäisiin sellainen omaisuus, jota ei tarvittaisi liiketoiminnassa. Viimeksi mainittu yhtiö realisoisi kiinteistöomaisuuden, minkä jälkeen yhtiö purettaisiin viimeistään viiden vuoden kuluessa jakautumisesta. Jakautuminen oli tarpeellista pääomarakenteen muuttamiseksi sellaiseksi, että yhtiöön voitaisiin saada asiantuntijaosakkaita. Tästä tavoitteesta huolimatta toteutettavien järjestelyjen pääasiallisena tarkoituksena katsottiin olevan veron kiertäminen tai veron välttäminen, minkä takia järjestelyyn ei voitu soveltaa EVL:n jakautumista koskevia säännöksiä. (Honkamäki & Pennanen 2010, 207-208.)

4 JAKAUTUMINEN KIRJANPIDOSSA JA JAKAUTUMISEHDOTUS

Kokonaisjakautumisessa on kysymys täysjakautumisesta, jossa jakautuva yhtiö purkautuu ja kaikki jakautuvan yhtiön varat ja velat siirtyvät vastaanottaville yhtiöille. Osittaisjakautuminen taas kirjanpidossa vastaa jakautumista toimivaan yhtiöön, missä osa varoista ja veloista sekä omasta pääomasta siirretään vastaanottavalle yhtiölle. (Honkamäki & Pennanen 2010, 211,224) Varojen ja velkojen jakautuminen määräytyy sen mukaan mihin yhtiöön niihin liittyvä toiminta siirtyy. Osittaisjakautumisessa siirretään aina liiketoimintakokonaisuus, kun taas kokonaisjakautumisessa verovelvollisella on suuri vapaus päättää varojen ja velkojen jakamisesta. Kokonaisjakautumisessa varat voidaan jakaa esimerkiksi suhteessa 70–30 ja velat 60–40. (Kukkonen & Walden 2009, 275.)

Jakautuminen on yleisseuraanto, johon sovelletaan verotuksen tavoin jatkuvuuden periaatetta. Varat siirretään vastaanottaville yhtiöille kirjanpitoarvojen mukaisesti ja sidotun sekä vapaan oman pääoman määrien tulee vastata jakautumisen jälkeisissä yhtiöissä yhteensä määrää, joka oli jakautuvassa yhtiössä sidottua ja vapaata omaa pääomaa. Oman pääoman määrä ei kasva jakautumisen seurauksena. Jakautumisessa vastaanottavat yhtiöt kirjaavat siirtyneet tase-erät samoihin arvoihin kuin ne olivat jakautuvan yhtiön kirjanpidossa. Jos jakautumisessa annetaan rahavastike, vastike pienentää toisaalta vastaavaa-puolen rahoitusomaisuutta ja toisaalta vastattavaa-puolen omaa pääomaa. Vähennys tehdään vapaasta omasta pääomasta, koska sidotun oman pääoman yhteismäärän on pysyttävä samana. Jos jakautumisen jälkeisissä yhtiöissä osakepääoman määrä on yhteensä pienempi kuin jakautuvan yhtiön osakepääoma ennen jakautumista, tulee erotus kirjata sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon. Vastakkaisessa tilanteessa erotus katetaan vapaaseen omaan pääomaan lukeutuvasta erästä. Varat ja velat kirjataan vastaanottavien yhtiöiden kirjanpitoon jakautuvan yhtiön kirjanpitoarvojen määräisinä. Mahdolliset varaukset siirretään jakautumisen yhteydessä niille yrityksille, joille siirtyy niihin kohdistuva liiketoiminta. (Tomperi 2009, 150–151; Leppiniemi & Walden 2009, 473.)

4.1 Jakautumisen käsittely kirjanpidossa

Kirjanpitolautakunta on yleisohjeessaan suunnitelman mukaisista poistoista (KILA 16.10.2007) kohdassa 8.4 ilmoittanut, että jakautuminen on mahdollista toteuttaa joko käyvin arvo tai siten, että siirtyvää omaisuutta koskeva kirjanpito jatkuu vastaanottavissa yhteisöissä suoraan luovuttavan yhteisön kirjanpitoarvoista. Yleisohjeessa todetaan lisäksi, että pysyvien vastaavien siirtäminen toimintaa jatkavalle kirjanpitovelvolliselle ei edellytä poistosuunnitelman muuttamista, ellei kyseessä ole olennainen muutos tulontuottamiskyvyn hyödyntämiseen omaisuuden jäljellä olevana taloudellisena pitoaikana. Toteutettaessa jakautumista kirja-arvo tai käyvin arvo, kummallakin tavalla tehtynä poistoerot siirtyvät vastaanottaville yhtiöille muuttumattomina. (Honkamäki & Pennanen 200, 200–201.)

Poistoja jakautuva yhtiö voi verotuksessaan tehdä jakautumispäivään päättyvällä tilikaudella joko verotuksessa sallittavan maksimimäärän, ei ollenkaan tai jotain tältä väliltä. Vastaanottaville yhtiöille siirtyvät jakautuvan yhtiön omaisuus, varat, velat ja varaukset, jolloin jakautuvan yhtiön jakautumishetkellä oleva verotuksellinen asema siirtyy vastaanottaville yhtiöille sen mukaisesti, mitkä varat siirtyvät kuhunkin vastaanottavaan yhtiöön. Vastaanottava yhtiö voi vähentää verotuksessaan jakautuvan yhtiön verotuksessa vähentämättä olevat hankintamenot ja muut vähennyskelpoiset menot samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty jakautuvan yhtiön verotuksessa, siltä osin kuin vastaanottavalle yhtiölle on määrätty omaisuus siirtynyt. Varaukset siirtyvät sille vastaanottavalle yhtiölle, jolle siirrettyyn toimintaan varaus kohdistuu. Kokonais- ja osittaisjakautumisessa muut varaukset siirtyvät samassa suhteessa kuin jakautuvan yhtiön nettovarallisuus siirtyy vastaanottaville yhtiölle. (Honkamäki & Pennanen 2010, 206.)

4.2 Ehdotus case-yrityksen jakautumisesta

Jakautuvan yhtiön omistajien tulee tehdä omassa kirjanpidossaan jakautumiseen liittyviä kirjauksia. Jakautuvan yhtiön tulee jakaa aikaisemmin yksinä osakkeina olevat jakautuneen yhtiön osakkeet vähintään kahdeksi eri osakkeeksi. Jako on yleensä tehty jakautuvien yhtiöiden käyvän arvon perusteella. (Honkamäki & Pennanen 2010, 217.)

Osakkeenomistajien kannalta case-yrityksen purkautuminen ei muuta omistussuhteita, vaan he omistavat uusien yhtiöiden osakkeita samassa suhteessa kuin he omistivat case-yrityksen osakkeita.

Jakautuvan yhtiön ja tulevan Liiketoiminta Oy:n osakekanta:

	Osaketta	Euroa	Prosentteina
Arvo Omistaja	57	9586,72	95
Paula Omistaja	3	504,56	5
Yhteensä	60	10091,28	100

Osakkeen nimellisarvo: 168,19

Osakekanta Kiinteistö Oy:ssä:

	Osaketta	Euroa	Prosentteina
Arvo Omistaja	57	2375	95
Paula Omistaja	3	125	5
Yhteensä	60	2500	100

Osakkeen nimellisarvo: 41,67

Case-yritys jakautuu kahdeksi yritykseksi Kiinteistö Oy:ksi ja Liiketoimintaa jatkavaksi Oy:ksi. Olen tehnyt jakautumisehdotuksen kokonaisjakautumisena, koska Korkeimman hallinto-oikeuden tapauksen 23.2.2010/323 perusteella se

on toimeksiantajalle sopivin ratkaisu. Jaettavat varat ja velat on siirretty sen mukaan kumpaan liiketoimintaan ne kuuluvat. Maa- ja vesialueet, rakennukset ja rakennelmat sekä osa osakkeista on siirretty Kiinteistö Oy:lle. Vaihtomaisuus ja saamiset kuuluvat Liiketoiminta Oy:lle. Kiinteistö Oy:n osakepääoma on siirretty jakautuvan yhtiön vapaasta omasta pääomasta, edellisten tilikausien voitosta. Lainat koskevat hallin rakentamista ja ne siirtyvät Kiinteistö Oy:lle, kun taas kohdassa muut velat on liiketoimintaa varten otettua lainaa.

Ehdotus jakautuvan yhtiön varojen ja velkojen jakautumislaskelmasta vastaanottavien yhtiöiden kesken laitetaan jakautumissuunnitelmaan liitteeksi. Suunnitelman hyväksyy jakautuvan yhtiön hallitus.

Osittaisjakautuminen ja kokonaisjakautuminen perheyrityksen liiketoiminnan tehostamisessa

Jakautumislaskelma case-yrityksen kokonaisjakautumisesta 2010 tilinpäätöksen taseluvuilla:

TASE 30.6.2010	Case Oy 30.6.2010 Tase	Liiketoiminta Oy Tase	Kiinteistö Oy Tase
Vastaavaa			
Pysyvät vastaavat			
Aineelliset hyödykkeet			
Maa- ja vesialueet	5526,97	0,00	5526,97
Rakennukset ja rakennelmat	62469,18	0,00	62469,18
Koneet ja kalusto	22952,10	22952,10	
Aineelliset hyödykkeet yhteensä	90948,25	22952,10	67996,15
Sijoitukset			
Muut osakkeet ja osuudet	47442,43	2978,95	44463,48
Sijoitukset yhteensä	47442,43	2978,95	44463,48
Pysyvät vastaavat yhteensä	138390,68	25931,05	112459,63
Vaihtuvat vastaavat			
Vaihto-omaisuus			
Aineet ja tarvikkeet	128488,00	128488,00	0,00
Vaihto-omaisuus yhteensä	128488,00	128488,00	0,00
Lyhyt aikaiset saamiset			
Myyntisaamiset	10741,09	10741,09	0,00
Siirtosaamiset	1044,00	1044,00	0,00
Lyhyt aikaiset saamiset yhteensä	11785,09	11785,09	0,00
Rahat ja pankkisaamiset	38328,77	33328,77	5000,00
Vaihtuvat vastaavat yhteensä	178601,86	173601,86	5000,00
Vastaavaa yhteensä	316992,54	199532,91	117459,63
Vastattavaa			
Oma pääoma			
Osakepääoma	10091,28	10091,28	2500,00
Edellisten tilikausien voitto	122601,04	80101,04	40000,00
Tilikauden voitto	37612,04	23324,80	14287,24
Oma pääoma yhteensä	170304,36	113517,12	56787,24
Vieras pääoma			
Pitkäaikainen vieras pääoma			
Lainat rahoituslaitoksilta	100672,39	40000,00	60672,39
Pitkäaikainen vieras pääoma yhteensä	100672,39	40000,00	60672,39
Lyhytaikainen vieras pääoma			
Lainat rahoituslaitoksilta			
Ostovelat	8515,05	8515,05	0,00
Muut velat	33790,74	33790,74	0,00
Siirtovelat	3710,00	3710,00	0,00
Lyhytaikainen vieras pääoma yhteensä	46015,79	46015,79	0,00
Vieras pääoma yhteensä	146688,18	86015,79	60672,39
Vastattavaa yhteensä	316992,54	199532,91	117459,63

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Jakautuminen tarkoittaa yhtiön kaikkien varojen ja velkojen siirtymistä kahdelle tai useammalle vastaanottavalle yhtiölle ja jakautuva yhtiö purkautuu, mikä tarkoittaa kokonaisjakautumista. Osittaisjakautumisessa vain osa jakautuvan yhtiön varoista ja veloista siirtyy yhdelle tai useammalle vastaanottavalle yhtiölle. Case-yrityksessä jakautuminen tuli ajankohtaiseksi toimeksiantajan jäätyä eläkkeelle. Toimeksiantajan tavoitteena on jakaa erilleen kiinteistöt liiketoiminnasta. Työn tarkoituksena on ollut selvittää onko tämä mahdollista ja mitä sen toteuttamiseksi tarvitaan. Olen kerännyt tietoa laajasti kirjallisuudesta, oikeustapauksista ja lainsäädännöstä. Käytännötoteutuksena on jakautuminen yhtiön edellisen tilinpäätöksen taseen luvuilla sekä olen perustellut ja tuonut esille miksi kokonaisjakautuminen on yhtiölle kahdesta jakautumistilanteesta mahdollinen ratkaisu. Kokonaisjakautumiseen vaaditaan laajasti erilaisia toimenpiteitä, joista osa on tehtävä tiettyjen aikarajojen puitteissa. Verotuksellisesti on huomioitava jakautumiselle annetut säädökset. Kun nämä on otettu huomioon ja toiminta suunniteltu etukäteen, voidaan välttää ikävät veroseuraamukset. Tällaisia voi tulla, jos esimerkiksi on toteutettu osittaisjakautuminen, joka ei ole lainmukainen. Tällöin yhtiötä voidaan verottaa toiselle yhtiölle siirretystä omaisuudesta. Myös yhtiön myymisen ajankohdan kanssa pitää olla tarkkana. Jakautumista voidaan pitää veronkiertona, jos tällaisia toimia tehdään lähellä toisiaan perusteettomasti.

Kun yhtiö jakautuessaan antaa jakautumisvastikkeena omia hallussaan olevia osakkeita, on järkevää ottaa huomioon konsernin syntymisen mahdollisuus. Case-yrityksessä samat omistajat omistavat myös jakautuvan yhtiön osakkeet. He omistavat jakautumisen jälkeen osakkeita kahdesta eri yrityksestä. Jakautumisvastikkeena on tarkoitus antaa vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskevia uusia osakkeita. Jakautumisvastikkeena saadut osakkeet menevät omistajille eikä jakautuvalle yhtiölle. Jakautuvan yhtiön omistukseen siirtyminen voisi merkitä konsernin syntymistä. Konsernisuhde voi myös syntyä, jos jakautuvan yhtiön hallitus nimittää uuden yhtiön hallituksen. (KPL 1:5-6 §.)

Yrityksessä halutaan toteuttaa jakautuminen, koska yritys on liian arvokas jatkajille ostettavaksi ja osa siitä halutaan luopujille eläketurvaksi. Jakautumisen avulla pystytään siirtämään kiinteistö ja muu kertynyt pääoma omaan yhtiönsä ja liiketoiminta omaansa. Tämän jälkeen sukupolvenvaihdoksen eteneminen helpottuu, koska yrityksen hinta laskee. Sukupolvenvaihdos voidaan toteuttaa kauppana tai lahjana (Juusela & Tuominen 2010, 16-18). Molemmissa on omat veroseuraamuksensa, joihin kannattaa perehtyä huolella ennen toimintaan ryhtymistä. Niin jakautuminen kuin sukupolvenvaihdos vaativat laajasti tietoa. Sen toteuttamiseksi tarvitaan opinnäytetyössä olevaa aikataulua ja käytännön toimenpiteitä kuten Patentti- ja rekisterihallituksen hakemuksia sekä lisäksi voi hakea ennakkopäätöstä Keskusverolautakunnalta. Molempien Internet-sivuilta löytyvät ohjeet hakemiselle ja maksuille.

KHO 23.2.2010/323 oikeustapauksen, jossa yksittäisen kiinteistön ei katsottu muodostavan liiketoimintakokonaisuutta, valossa näyttää siltä, ettei osittaisjakautuminen sovellu case-yrittäjien jakautumisvaihtoehdoksi. Case-yrittäjien osittaisjakautumisen osalta liiketoimintakokonaisuus on vaikeasti määriteltävissä. Liiketoimintakokonaisuuden täyttymiseen vaaditaan itsenäistä, omavaraista ja voittoa tavoittelevaa toimintaa. Nyt kiinteistöt ovat yrityksen käytössä, osana liiketoimintaa, varastoina ja liikehuoneistona, joista voittona olisi tästä saatu vuokratulo. Myöskään verohallinnon ohjeen perusteella passiivisen omaisuuserien siirtäminen ei ilman veroseuraamuksia ole lähtökohtaisesti mahdollista osittaisjakautumisessa. Kokonaisjakautumisessa case-yrittäjä jakautuisi nykyistä liiketoimintaa jatkavaksi yritykseksi sekä kiinteistöomistuksia hallitsevaksi yhtiöksi. Kokonaisjakautuessaan yrityksen ei tarvitse huomioida liiketoimintakokonaisuuden täyttymistä eikä pelätä yllättäviä veroseuraamuksia. Kokonaisjakautuminen on menettelynä monivaiheisempi.

Toinen vaihtoehto on löytää halleille, liikehuoneistolle tai yritykselle ostaja, jolloin toiminta pilkkoutuisi pienempiin osiin. Olisi hyvä selvittää ennen pakollista sukupolvenvaihdosta, minkälaisin omistuksin ja panostuksin tyttäret ovat halukkaita jatkamaan toimintaa.

LÄHTEET

- Andersson, Ikkala & Penttilä. 2009. Elinkeinoverolain kommentaari. Helsinki: Talentum.
- Blümme, Pitkänen, Raunio & Äärilä. 2008. Yritystoiminnan uudelleen järjestely. Helsinki: KHT-Media Oy
- Honkamäki, T. & Pennanen, M. 2010. Yritysjärjestelyjen käsikirja. Helsinki: WSOYpro Oy
- Immonen, R. 2008. Yritysjärjestelyt. Helsinki: Talentum.
- Immonen, R. & Lindgren, J. 2006. Onnistunut sukupolvenvaihdos. Helsinki: Talentum.
- Juusela, J. & Tuominen, S. 2010. Sukupolvenvaihdoksen verotus. Helsinki: WSOYpro Oy
- Järvenoja, M. 2007. Yritysjärjestelyjen verotus. Helsinki: WSOYpro Oy
- Kukkonen, M. & Walden, R. 2009. Elinkeinoverolaki käytännössä. Helsinki: WSOYpro Oy
- Leppiniemi, J. & Walden, R. 2009. Tilinpäätös ja verosuunnittelu. Helsinki: WSOY
- Siikarla, P. 2006. Osakeyhtiölaki & Käytäntö. Jyväskylä: Yrityskirjat.
- Siikarla, P. 2007. Uusi osakeyhtiölaki & verosuunnittelu. Jyväskylä: Yrityskirjat
- Tomperi, S. 2009. Kehittyvä kirjapitotaito. Helsinki: Edita.
- Kaupparekisteri. 2010. Patentti- ja rekisterihallitus. Viitattu 1.3.2010. <http://www.prh.fi>, kaupparekisteri, osakeyhtiö, muutokset, jakautuminen.
- KHO:2010:9. 2010. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä. Elinkeinotulon verotus – osittaisjakautuminen – osakeyhtiö – liiketoimintakokonaisuus - tytäryhtiön osakekanta. Viitattu 11.10.2010. <http://www.kho.fi>, päätöksiä, vuosikirjapäätökset 2010.
- KHO:23.2.2010/323. 2010. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä. Elinkeinotulon verotus – osakeyhtiö - osittaisjakautuminen – liiketoimintakokonaisuus – toimitilakiinteistö. Viitattu 5.10.2010. <http://www.kho.fi>, päätöksiä, lyhyet ratkaisuselosteet 2010.

KHO:2008:74. 2008. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä. Yritysjärjestely – osittaisjakautuminen - liiketoimintakokonaisuus-sijoitustoiminta. Viitattu 11.10.2010. <http://www.kho.fi>, päätöksiä, vuosikirjapäätökset 2008.

KHO:2008:73. 2008. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä. Yritysjärjestely – osittaisjakautuminen – liiketoimintakokonaisuus – keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö. Viitattu 5.10.2010. <http://www.kho.fi>, päätöksiä, vuosikirjapäätökset 2008.

KVL:2007/40. 2007. Keskusverolautakunnan päätöksiä. Elinkeinotulon verotus – osittaisjakautuminen – liiketoimintakokonaisuus – käyttöomaisuus. Viitattu 4.11.2010. <http://www.edilex.fi> etusivu, oikeuskäytäntö, keskusverolautakunta, arkisto, 2007.

Yrityksen sukupolvenvaihdos verotuksessa. Verohallinnon ohje 57/349/2010. Viitattu 24.1.2010. <http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=7715;582836> s.26

EVL 52 c §. Laki Elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360. 12.11.2010.
OYL 17 luku. Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624 17:1–18 §. 12.11.2010.
KPL 1 luku. Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336. 7.2.2010.

Haastattelut

Toimeksiantaja 2009. Toimitusjohtaja. Case Oy. 1.3.2009
Toimeksiantaja 2010. Toimitusjohtaja. Case Oy. 1.2.2010
Toimeksiantaja 2010. Toimitusjohtaja. Case Oy. 27.11.2010

JAKAUTUMISSUUNNITELMA

1. Jakautuva yhtiö

Toiminimi
Y-tunnus
Osoite
Kotipaikka

2. Uusien vastaanottavien yhtiön yhtiöjärjestykset sekä hallitusten ja tilintarkastajien valinta

Ehdotus case oy:n yhtiöjärjestykseksi liitteenä (ei tässä työssä).
Ehdotus case oy:n yhtiöjärjestykseksi liitteenä (ei tässä työssä).
Yhtiön hallituksen jäsenet ja tilintarkastajat valitaan jakautuvan yhtiön jakautumisesta päättävässä yhtiökokouksessa.

3. Selvitys jakautumisen syistä

Jakautumisen syynä on tarve hajauttaa yhtiö liiketoimintaa harjoittavaksi yhtiöksi ja kiinteistöjä sekä muuta omaisuutta hallitsevaksi yhtiöksi. Tavoitteena on tulevaisuudessa helpottaa mahdollista sukupolvenvaihdosta.

4. Vastikkeet

Vastikkeena annetaan uusien perustettavien yhtiöiden osakkeita. Kummankin vastaanottavan yhtiön osakkeiden lukumäärä on 100 kappaletta. Jakautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat jakautumisvastikkeeksi osakkeita kummastakin vastaanottavasta yhtiöstä samalla tavoin kuin he omistavat jakautuvan yhtiön osakkeet.

5. Pääomalainat

Yhtiöllä ei ole pääomalainoja.

6. Omat osakkeet

Yhtiö ei omista yhtiön osakkeita.

7. Jakautuvan yhtiön varojen ja velkojen jakaminen

Ehdotus jakautuvan yhtiön varojen ja velkojen jakautumislaskelmasta vastaanottavien yhtiöiden kesken on lisätty liitteellä. Jakautuvan yhtiön kaikki varat ja velat jaetaan vastaanottaville yhtiöille ehdotuksen mukaisesti kirjanpitoarvoista ja jakautuva yhtiö purkautuu. Jakautuvan yhtiön

nettovarallisuus jakautuu vastaanottaville yhtiöille jakautuvan yhtiön nettovarallisuusarvojen suhteessa. Vastaanottavat yhtiöt ovat perustettavia yhtiöitä.

8. Optio-oikeudet, vaihtovelkakirjat ja muut osakkeenomistajan oikeuteen rinnastettavat oikeudet

Jakautuvassa yhtiössä ei ole tässä tarkoitettuja oikeuksia.

9. Pääomalainat

Jakautuvassa yhtiössä ei ole pääomalainoja.

10. Vastikkeenjaon ajankohta

Jakautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat omistusoikeuden vastaanottavien yhtiöiden osakkeisiin, kun jakautumisen täytäntöönpano on rekisteröity.

11. Yrityskiinnitykset

Jakautuvalla yrityksellä ei ole yrityskiinnityksiä.

12. Erityiset edut ja oikeudet

Jakautumiseen osallistuvien yhtiöiden hallituksen jäsenille, toimitusjohtajalle, tilintarkastajalle ja riippumattomana asiantuntijana oleville hyväksytylle tilintarkastajalle ei anneta mitään erityisiä etuja tai oikeuksia.

Jakautumisen suunniteltu rekisteröintiajankohta on 30.6.2011.

Tätä jakautumissuunnitelmaa on laadittu neljä samanlaista kappaletta, yksi Case Oy:lle, yksi kummallekin vastaanottavalle yhtiölle sekä yksi kaupparekisteriä varten.

Hämeenlinnassa xx.xx.xxxx

Case Oy

Hallituksen jäsen xx

Hallituksen jäsen yy