

Paula Hyttinen

YKSITYISYRITYKSESTÄ YKSITYISEKSI OSAKEYHTIÖKSI

Opinnäytetyö
Kajaanin ammattikorkeakoulu
Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala
Liiketalouden koulutusohjelma
Kevät 2007



**Kajaanin
ammattikorkeakoulu**

OPINNÄYTETYÖ TIIVISTELMÄ

Koulutusala Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala	Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma
Tekijä(t) Paula Hyttinen	
Työn nimi Yksityisyrityksestä yksityiseksi osakeyhtiöksi	
Vaihtoehtoiset ammattiopinnot Taloushallinto	Ohjaaja(t) Jaana Lappalainen
	Toimeksiantaja
Aika Kevät 2007	Sivumäärä ja liitteet 45 + 24
<p>Vuonna 2006 uudistettiin osakeyhtiölaki. Laki uudistus helpotti osakeyhtiön perustamista. Vaikka yritysmuodon muutoksia tapahtuu paljon, ei tieto yrittäjien keskuudessa ole lisääntynyt.</p> <p>Opinnäytetyön tarkoituksena oli tuoda esille yksityisyrityksen ja yksityisen osakeyhtiön hallinnolliset erot sekä muutosprosessin olennaiset vaiheet. Opinnäytetyön tavoitteena oli ottaa selville muutoksen vaikutukset yrittäjän hallinnolliseen toimintaan.</p> <p>Teoriaosuudessa käsitellään yksityisyrityksen ja osakeyhtiön eroa hallinnollisissa toimissa, muutosprosessissa erityisesti huomioon otettavia asioita ja yksityisen osakeyhtiön toimintaa. Osakeyhtiötä käsittelevä teoriaosuus perustuu suurimmilta osin osakeyhtiölakiin, joka uudistettiin vuonna 2006. Teoriassa perehdytään lähinnä yhden miehen osakeyhtiöiden toimintaan.</p> <p>Empiirisessä osuudessa on koottu teoriaosuudessa käsitellyt asiat tiiviiksi ohjeeksi. Ohjeet sisältävät kattavat tiedot yksityisyrityksen muuttamiseksi yksityiseksi osakeyhtiöksi. Tarkoituksena on, että yksityisyrittäjät voivat käyttää opinnäytetyötä hyödyksi miettiessään yritysmuodon muuttamista osakeyhtiöksi.</p>	
Kieli	Suomi
Asiasanat	Yritysmuodon muutos, yksityisyritys, osakeyhtiö, verotus
Säilytyspaikka	<input checked="" type="checkbox"/> Kajaanin ammattikorkeakoulun Kaktus-tietokanta <input checked="" type="checkbox"/> Kajaanin ammattikorkeakoulun kirjasto

School Business	Degree Programme Business administration
Author(s) Paula Hyttinen	
Title Change of Company form a Private Enterprise to a Limited Company	
Optional Professional Studies Financial administration	Instructor(s) Jaana Lappalainen
	Commissioned by
Date Spring 2007	Total Number of Pages and Appendices 45 + 24
<p>The Corporation law reformed in 2006. Law reform made corporation establishment easier. Even though there are made a lot change of company forms, still entrepreneurs haven't get enough information about it.</p> <p>The Scholarly thesis purpose was to bring administratives differencies of a private enterprise and a limited company, and essentials facts of change of company form. The thesis aim was to figure out how the change affect to administrative operation of entrepreneur.</p> <p>In the theory are handle administratives differencies of a Private Enterprise and a Limited company, facts of change of company form and Limited company activities. The majority of the theory are based to the Corporation law. In the theory get oriented in "one mans Limited company" activities, mainly.</p> <p>In the Empirical part are unite the theory facts to concise directions. The directions are include comprehensives facts about change of company form a Private Enterprise to a Limited Company. The purpose are that, the entrepreneurs could use the thesis, when they want change of company form to Limited Company.</p>	
Language of Thesis Finnish	
Keywords	Change of company form, Private Enterprise, Limited Company, Taxation
Deposited at	<input checked="" type="checkbox"/> Kaktus Database at Kajaani University of Applied Sciences <input checked="" type="checkbox"/> Library of Kajaani University of Applied Sciences

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ

ABSTRACT

1 JOHDANTO	1
2 YKSITYISYRITYKSEN JA OSAKEYHTIÖN VERTAILUA	3
2.1 Yksityisyrittäjä	3
2.1.1 Kirjanpito, tilintarkastus ja tilinpäätös	3
2.1.2 Verotus	4
2.1.3 Varojen nosto	5
2.1.4 Vastuu	6
2.2 Osakeyhtiö	6
2.2.1 Hallinto	6
2.2.2 Kirjanpito, tilintarkastus ja tilinpäätös	11
2.2.3 Verotus	13
2.2.4 Varojen nosto	14
2.2.5 Vastuu	16
3 MUUTOSPROSESSI	18
3.1 Muutokseen liittyvät erityispiirteet	18
3.1.1 Jatkuvuus ja identtisyys	19
3.1.2 Varaukset ja poistot	19
3.1.3 Tappioiden vähentäminen	20
3.1.4 Verotus	20
3.1.5 Osakeyhtiön sivuuttaminen	21
3.2 Osakeyhtiön perustaminen	22
3.2.1 Perustamissopimus	22
3.2.2 Osakepääoma	23
3.2.3 Yhtiöjärjestys	24

3.2.4 Rekisteröinti	24
3.2.5 Osake- ja osakasluettelo	25
3.3 Osakeyhtiönä toimiminen	26
3.3.1 Hallituksen kokoontuminen	26
3.3.2 Yhtiökokousten pitäminen	27
3.3.3 Selvitystila	28
3.3.4 Suunnattu anti	29
3.3.5 Peitelty osinko	30
4 OHJEET YKSITYISYRITYKSEN MUUTTAMISEEN OSAKEYHTIÖKSI	32
4.1 Suunnittelu	33
4.1.1 Lähtötilanteen selvittäminen	33
4.1.2 Riskien kartoittaminen	34
4.2 Ennen rekisteröinti tehtävät toimet	36
4.2.1 Yhtiöjärjestyksen laatiminen	36
4.2.2 Toimielinten valinta	37
4.2.3 Osake- ja osakasluettelon laatiminen	38
4.3. Rekisteröinti	38
4.3.1 Perustamisilmoituksen laatiminen	39
4.3.2 Veroilmoituksen laatiminen	40
4.3.3 Yksityisyrittäjän tilinpäätös	41
5 JOHTOPÄÄTÖKSET	<u>42</u>
LÄHTEET	<u>44</u>
LIITTEET	

Poistettu: 42

Poistettu: 42

Poistettu: 44

Poistettu: 44

1 JOHDANTO

Yritysmuotoa muutetaan usein toiminnallisuuden parantamiseksi sekä suuremman voiton mahdollistamiseksi. Yritysmuodon muutos voidaan toteuttaa alkuperäisestä yritysmuodosta riippumatta. Osakeyhtiö on suosittu yritysmuoto Suomessa ja yleensä muutetaan yksityisyri-tytys tai henkilöyhtiö osakeyhtiöksi, nimenomaan yksityiseksi osakeyhtiöksi. Yksityiseksi osakeyhtiöksi muuttaminen ei vaadi suurta osakepääomaa. On tärkeää, että muutos tehdään oikein, jotta vältetään veroseuraamuksilta. Epäonnistunut muutos voi aiheuttaa muun muassa tappioi- den vähennysoikeuden menettämisen. Usein yrittäjillä ei ole kokemusta eikä riittävästi tietoa yritysmuodoista, eikä myöskään itse muutoksesta. Heidän täytyy turvautua silloin ammattilai- siin.

Vuonna 2006 tuli voimaan uusi osakeyhtiölaki. Se kumosi osan edellisen lain säännöksistä. En- nen lain voimaan tuloa tehdyt opinnäytetyöt ovat tiedoiltaan osittain vanhentuneita. Tämä lisää tarvetta tehdä uusia opinnäytetöitä kyseisestä aiheesta. Opinnäytetyöt eivät keskenään korvaa toisen tarpeellisuutta, sillä tekijöillä ovat erilaiset näkökulmat ja tavoitteet työhön. Lopputulok- seen vaikuttaa todella paljon myös muutoksen kohteena oleva yritys.

Muutos on suuri, etenkin yrittäjälle itselleen. Muutoksen mukana muuttuvat vastuu ja toimival- ta. Varojen nosto ei ole enää vapaata ja päätöksistä on aina raportoitava toisin kuin yksityisyri- tyksessä. Yksityisyri-tyksestä ei säädetä missään laissa. Osakeyhtiötä varten on tehty oma lakinsa, jota tulee soveltaa muiden lakien muun muassa kirjanpitolain kanssa. Yrittäjällä vastuu on suuri, osakeyhtiön osakkaalla vastuuta on rajoitettu. Osakas yleensä vastaa sijoittamallaan pääomalla, mutta pienessä etenkin yhden hengen osakeyhtiöissä tästä on poikkeuksia. Koska on kyse eri- laisista yritysmuodoista, on niiden verotuskin täysin erilaista. On paljon pieniä yksityiskohtia, joista lähdetään rakentamaan uutta yritysmuotoa.

Opinnäytetyön tarkoituksena on esittää yksityisyrittäjän ja osakeyhtiön hallinnolliset erot sekä muutosprosessin olennaiset vaiheet. Opinnäytetyön tavoitteena on ottaa selville muutoksen vaikutukset yrittäjän hallinnolliseen toimintaan sekä vastata seuraaviin kysymyksiin:

- mitkä ovat olennaisimmat erot yksityisyrittäjän ja osakeyhtiön hallinnossa ja miten ne kuvastuvat toiminnassa
- mitkä yksityiskohdat vaikuttavat lopputulokseen ja miten ne tulee ottaa huomioon
- mitä hallinnollisia toimenpiteitä tulee suorittaa, jotta muutos toteutuu ja mitä tulee tehdä, että muutos on pysyvä.

Opinnäytetyön teoriaosuudessa on vertailtu yksityisyrittäjän ja osakeyhtiön hallintoa olennaisilta osilta omilla kappaleillaan. Tekstissä käsitellään ainoastaan yksityisyrittäjän muuttamista yksityiseksi osakeyhtiöksi, muita yritysmuotoja ei ole otettu vertailuun mukaan. Opinnäytetyössä on poimittu keskeisimmät tekijät, jotka voivat vaikuttaa muutoksen onnistumiseen. Osakeyhtiön toimintaa käsittelevässä osassa on otettu erityisesti huomioon yhden osakkaan osakeyhtiön toiminta.

2 YKSITYISYRITYKSEN JA OSAKEYHTIÖN VERTAILUA

Yksityisenä elinkeinonharjoittajana toimiminen on yksinkertaisin tapa harjoittaa liiketoimintaa. Yksityinen elinkeinonharjoittaja omistaa henkilökohtaisesti liikkeensä tai ammattiinsa kuuluvan omaisuuden. Yksityisliikkeen varat ja velat on pidettävä silti erillään liikkeenharjoittajan yksityisistä varoista ja veloista. Osakeyhtiössä omistajan vastuu yrityksen velvoitteista on periaatteessa rajattu yhtiöön sijoitettuun osakepääomaan sekä erityisillä sitoumuksilla vastaanotettuihin vastuisiin, esim. yhtiön puolesta annetut takaukset. (Ukkola 2004, 17; Leppäniemi 2005, 161.)

2.1 Yksityisyrittäjä

Yksityinen elinkeinonharjoittaja toimii liikkeen- tai ammatinharjoittajana. Liiketoiminta vaatii suuremman pääomapanoksen verrattuna ammatinharjoittamiseen. Liiketoiminnan harjoittamiseen liittyy taloudellista riskiä ja toiminta on laajempaa kuin ammatitoiminnassa. Ammatinharjoittaminen on usein luonnollisen henkilön päätyö, joka ei yleensä edellytä suurta pääomapanosta. Ammatinharjoittamisessa pääasiallisena panoksena on yrittäjän oma henkilökohtainen ammattitaito, johon yrittäjä on saanut koulutuksen. Tyypillisiä ammatinharjoittajia ovat mm. räätälit, suutarit, parturit, asianajajat ja lääkärit. (Villa 2006, 20-21.)

2.1.1. Kirjanpito, tilintarkastus ja tilinpäätös

Kirjanpidon avulla pidetään yritystoiminnan tulot, menot, varat ja velat erillään yrittäjän yksityistaloudesta. Kirjanpitovelvollisuus alkaa heti kun yrityksen toiminta alkaa. Kirjanpitovelvollisuus koskee sekä ammatin- että liikkeenharjoittajaa. Liikkeenharjoittajan on aina pidettävä kahdenkertaista kirjanpitoa. Ammatinharjoittaja voi halutessaan pitää yhdenkertaista kirjanpitoa sekä tehdä

kirjanpito ja laatia tilinpäätös maksuperusteella. Ammatinharjoittajan ei myöskään tarvitse poistaa käyttöomaisuuttaan suunnitelman mukaisin poistoin. (Tikkanen 1997, 9-14.)

Tilikauden pituus on pääsääntöisesti 12 kuukautta, mutta voi olla lyhyempi tai pidempi tilikautta muuttaessa. Kuitenkin tilikausi voi olla enintään 18 kuukauden mittainen. Yrittäjä voi vapaasti valita tilikauden päättymisajankohdan. Tilinpäätös sisältää tuloslaskelman, taseen ja liitetiedot sekä tase-erittelyt. Tilintarkastus ei ole pakollista liikkeen- ja ammatinharjoittajille. Jos tilintarkastus on kuitenkin tehty, tilintarkastaja tekee merkinnän siitä tasekirjaan. Kirjanpidon voi yrittäjä hoitaa itse tai antaa se kokonaan tilitoimiston hoidettavaksi. Vaikka kirjanpito annetaan hoidettavaksi ulkopuolisille, on kirjanpitovelvollinen vastuussa sen oikeellisuudesta. (Tikkanen 1997, 15–16.)

2.1.2 Verotus

Yksityistä elinkeinoharjoittajaa verotetaan luonnollisena henkilönä hänen ansio- ja pääomatulojensa perusteella. Ammatin- ja liikkeenharjoittajan veronalaisen voiton laskennassa noudatettavat periaatteet eroavat joiltakin osin siitä, miten oikeushenkilön veronalainen voitto lasketaan. Ammatin- ja liikkeenharjoittajan mahdollisuus vähennysten tekemiseen on oikeushenkilöitä suppeampi. Elinkeinotulosta pääomatuloa on elinkeinotoimintaan kuuluvalla nettovarallisuudelle laskettu 20 %:n vuotuinen tuotto. Sen yli menevä osa on ansiotuloa. Verovelvollisen *vaatimuksesta* jaettavan yritystulon pääomatulo-osuudeksi katsotaan 10 %:n tuotto. (Leppiniemi 2005, 153–154.)

Nettovarallisuus on varojen ja velkojen erotus. Pääomatulo-osuuden laskentaperusteena käytettävään nettovarallisuuteen lisätään määrä, joka on 30 % verovuoden päättymistä edeltäneiden 12 kuukauden aikana maksetuista palkoista. Verovelvollisen yksityistalouteen kuuluvia varoja ja velkoja ei oteta huomioon nettovarallisuutta laskettaessa. Yksityiskäytössä olevat autot ja asunto jäävät laskelman ulkopuolelle, vaikka ne sisältyisivät taseeseen. (Leppiniemi 2005, 157–160.)

Pääomatuloon kohdistuva 28 %:n verokanta on yleensä ansiotulojen verokantaa pienempi. Siitä syystä verosuunnittelussa pyritään usein saamaan tulo pääomatulona verotettavaksi. Kaikessa yritystoiminnassa tulotaso ei ole niin korkea, että tulon verottaminen pääomatulona olisi ansiotulojen verotusta edullisempaa. Tulotason kasvaessa vaihdetaan usein yritysmuoto osakeyhtiöksi, koska yhteisöverokanta on alhainen (26 %). (Leppiniemi 2005, 160.)

Arvonlisäverotus

Kaikki, jotka liiketoiminnan muodossa myyvät tavaroita ja palveluita Suomessa ovat arvonlisäverovelvollisia. Tällaista liiketoimintaa harjoittavan on tehtävä ennen toiminnan aloittamista kirjallinen ilmoitus verohallintoon. Tämän ilmoituksen perusteella yritys merkitään arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Yrittäjän on annettava kuukausittain valvontailmoituksella arvonlisäveroa koskevat valvontatiedot siltä ajalta, jonka yritys on arvonlisäverovelvollisten rekisterissä. Arvonlisävero maksetaan kuukausittain viimeistään kohdekuukautta seuraavan toisen kuukauden 15.päivänä. (verohallinnon ohjeet 2005.)

Arvonlisäverolain mukaan yrittäjä ei ole verovelvollinen, jos toiminta on vähäistä. Vähäisen liiketoiminnan tilikauden myynti saa olla enintään 8500 euroa. Liiketoiminnan harjoittajan on itse arvioitava ennalta ylittyykö tämä raja. (AVL 2 luku 3 §.)

2.1.3 Varojen nosto

Yksityinen elinkeinoharjoittaja ei voi maksaa palkkaa itselleen, puolisolleen tai alle 14-vuotiaalle perheenjäsenelleen. Sama koskee varsinaisten luontoisetujen antamista sekä kilometrikorvausten ja päivärahojen maksamista. Toimintavaraus ja nettovarallisuuden kasvattamismahdollisuudet koskevat vain muille työtä tehneille maksettuja palkkoja. Yrittäjä saa vähentää todelliset elinkeinotoiminnan autokulut ja tilapäisestä työmatkasta johtuneet kustannukset kirjanpidossaan. Elinkeinoharjoittaja saa myös tehdä verotuksessa lisävähennyksen, jos tilapäisestä työmatkasta aiheutuneet lisääntyneet elantokustannukset ovat pienemmät kuin ns. palkansaajan päiväraha. (verohallinnon ohjeet 2005; Järvenoja 1999, 114.)

Yrittäjä voi ottaa yrityksestään vapaasti rahaa yksityisottoina. Yksityisotot eivät ole yrittäjän veronalaista tuloa, mutta ne kuitenkin pienentävät yrityksen pääomaa. Yksityisottojen johdosta voi oma pääoma muodostua negatiiviseksi, silloin kaikkia yrityksen maksamia korkoja ei enää voida vähentää verotuksessa. Jos yrityksen oma pääoma on negatiivinen, joutuu yritys ottamaan velkaa rahoittaakseen yksityisotot. Tämän velan korot eivät ole vähennyskelpoisia verotuksessa. (verohallinnon ohjeet 2005.)

Jos alun perin elinkeinotoimintaa varten hankittu hyödyke, josta vero on aikanaan maksettu, siirretään yrittäjän yksityistalouteen, on hyödykkeestä maksettava ns. oman käytön vero. Oman käytön

verotusta sovelletaan myös verollisen toiminnan päättyessä yrittäjälle siirtyvien tavaroiden verotukseen. Tavaroiden ja palveluiden vähäinen oma käyttö ei aiheuta veron maksuvelvollisuutta. Huojennus koskee ainoastaan ammatin- ja liikkeenharjoittajia. (Tikkanen 1997, 29.)

2.1.4 Vastuu

Yksityinen elinkeinonharjoittaja vastaa päätöksistään ja toimistaan koko omaisuudellaan. Hänen vastuutaan ei ole rajattu. Jos yrityksen varat eivät riitä velkojen maksuun, joutuu yrittäjä maksamaan velat henkilökohtaisista varoistaan. Yksityinen elinkeinonharjoittaja tekee päätökset itsenäisesti. Hän voi halutessaan valtuuttaa jonkun hoitamaan puolestaan yrityksen asioita esimerkiksi antamalla tälle prokuran. Prokuran antaminen tapahtuu valtakirjalla, joka nimetään prokuraksi. Prokura voidaan ilmoittaa rekisteröitäväksi kaupparekisteriin jo perusilmoituksessa tai muutosilmoituksella. (Ukkola 2004, 17.)

2.2 Osakeyhtiö

Osakeyhtiö on pääomayhtiö, jolla tavallisesti on useita omistajia. Lain mukaan yksikin henkilö voi perustaa osakeyhtiön. Osakeyhtiöstä säädetään osakeyhtiölaissa (OYL), jota sovelletaan yleislakina kaikkiin osakeyhtiöihin siltä osin kuin toisin ei ole säädetty. Laajasti tarkasteltaessa osakeyhtiölle on tyypillistä yhtiön täydellinen oikeushenkilöllisyys. Se tarkoittaa yhtiön varallisuuden oikeudellista erillisyyttä osakkeenomistajien varallisuudesta sekä yhtiön kelpoisuus tehdä oikeustoimia omissa nimissään. Osakkeenomistajilla on rajoitettu vastuu yhtiön veloista ja heille kuuluu jako-osuus yhtiön nettovarallisuuteen. (Mähönen 2006 a, 29.)

Osakeyhtiö voidaan valita yritysmuodoksi useasta eri syystä. Yleensä syinä ovat, että osakeyhtiöllä on alhainen verokanta ja erillinen verosubjektius sekä osakas ei ole pääsääntöisesti vastuussa yhtiön sitoumuksista. Osakeyhtiössä osakkaan nettovarallisuudella on merkitystä, vasta kun varoja maksetaan yhtiöstä osinkona. (Ikkala 1997, 38-39.)

2.2.1 Hallinto

Osakkeenomistajien vastuu rajoittuu pääsääntöisesti heidän sijoittamaansa pääoman määrään. Johdon tehtävänä on huolellisesti toimien edistää yhtiön etua. Yhtiön johtoon kuuluvat hallituksen

jäsenet, mahdollinen toimitusjohtaja ja mahdollisen hallintoneuvoston jäsenet. Pakollisia toimielimiä ovat yhtiökokous ja hallitus, toimitusjohtaja sekä hallintoneuvosto ovat vapaaehtoisia. Osakeyhtiössä tulee olla myös tilintarkastaja. (Villa 2006, 200–201 & 239.)

Yhtiökokous

Yhtiökokous on ylin elin. Yhtiökokouksia on kahdenlaisia; varsinainen ja ylimääräinen yhtiökokous. Varsinaisen yhtiökokouksen pitoajankohta on etukäteen määrätty ja niitä on pidettävä säännöllisesti. Jos yhtiöjärjestyksessä ei ole muuta määrätty, on varsinaisia yhtiökokouksia pidettävä tilikaudessa vähintään yksi. Ylimääräinen yhtiökokous pidetään, kun sen pitämiseen on tarve. (Kyläkallio 2002, 685).

Hallitus kutsuu yhtiökokouksen koolle. Yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä, että hallintoneuvosto kutsuu yhtiökokouksen koolle hallituksen sijasta. Yhtiökokous on pidettävä myös yhden kymmenesosan osakkeenomistajien määrävähemmistön tai yhtiön tilintarkastajan vaatimuksesta. Tämä vaatimus on oltava kirjallinen ja siinä on ilmoitettava kokouksessa käsiteltävä asia. (Mäntysaari 2002, 205–206.)

Varsinainen yhtiökokous on pidettävä kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Varsinaisessa yhtiökokouksessa päätetään tilinpäätöksen vahvistamisesta, taseen osoittaman voiton käyttämisestä, vastuuvapauden myöntämisestä, hallituksen sekä tilintarkastajien valinnasta sekä muista yhtiöjärjestyksessä säädettyistä asioista. (OYL 5 luku 3 §.)

Yhtiökokouksessa läsnä olevat osakkeenomistajat tai heidän valtuuttamansa edustajat käyttävät päätösvaltaa yhtiön asioissa, pois jäävän osakkeenomistajan on tyydyttävä läsnä olevien päätöksiin. Jokaisella osakkeenomistajalla on oikeus osallistua yhtiökokoukseen ja käyttää puhevaltaa. Toimitusjohtajan sekä hallituksen edellytetään osallistuvan yhtiökokoukseen. Osakkeenomistaja saa yhtiökokouksessa äänestää edustamiensa osakkeiden koko äänimäärällä, jollei yhtiöjärjestyksessä ole toisin määrätty. (Villa 2006, 240–244 & 252.)

Yhtiökokouksen päätökset tehdään yksinkertaisella ääntenemmistöllä, ellei yhtiöjärjestyksessä tai OYL:ssa toisin määrätä. Osakeyhtiölaissa on maininta, että yhtiökokous valitsee hallituksen jäsenet, mutta yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä, että hallintoneuvosto valitsee jäsenet. (Ukkola 2004, 31; OYL 6 luku 9 §.)

Hallitus

Hallitus on itse yhtiön elin, mutta kukin hallituksen jäsen on erikseen sopimussuhteessa yhtiöön. Tässä ominaisuudessa hallituksen jäsen ei ole työsuhteessa yhtiöön, mutta on mahdollista, että hän hallituksen jäsenyyden lisäksi hoitaa yhtiön piirissä tehtäviä, joiden nojalla hän on lisäksi työsuhteessa yhtiöön. (Kyläkallio 2002, 576.)

Vähintään yhdellä jäsenellä on oltava asuinpaikka Euroopan talousalueella. Vajaavaltainen, alaikäinen ja konkurssissa oleva ei voi olla hallituksen jäsenenä. Jäseniltä ja varajäseniltä on saatava päivityt ja allekirjoitettu kirjallinen suostumus tehtävään. Hallitukseen on valittava yhdestä viiteen jäsentä, ellei yhtiöjärjestyksessä toisin mainita. Hallituksessa, jossa on vähemmän kuin kolme jäsentä, on oltava ainakin yksi varajäsen. Yhtiökokous valitsee hallituksen. Yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä hallituksen toimikauden pituus eli onko se määräaikainen vai toistaiseksi jatkuva. Hallitukseen, johon kuuluu vähintään kaksi jäsentä, on valittava puheenjohtaja. (Villa 2006, 147 & 151-153.)

Osakeyhtiölain mukaan hallituksen tehtäviin kuuluu yhtiön edustaminen. Hallitus huolehtii yhtiön hallinnosta sekä sen toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä. Hallitus vastaa myös siitä, että yhtiön kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty. Hallitus on päätösvaltainen, kun yli puolet jäsenistä on paikalla, ellei yhtiöjärjestyksessä edellytetä suurempaa määrää. (OYL 6 luku 2-3 & 5 §.)

Hallituksella on useita lakisäätteisiä tehtäviä, mutta päätehtävänä voidaan pitää yhtiötä koskevan informaation välittäminen osakkeenomistajille ja yhtiökokoukselle kuuluvien asioiden valmistelu. Hallituksen on annettava yhtiökokoukselle tilinpäätös ja se tekee myös ehdotuksia yhtiökokouksen päätettävistä asioista. Hallituksen tehtävien ulottuvuus määräytyy hallituksen jäsenen vahingonkorvausvelvollisuuden ja siihen liittyvän tuottamuksen määritelmän kautta. Hallituksen jäsen ei ole huolehtinut tehtävistään, kun jäsenen toiminta ei täytä sille asetettuja vaatimuksia. Joten hallituksen jäsenen tehtävien ulottuvuus voidaan määritellä vain tapauskohtaisesti. (Mäntysaari 2002, 139-140.)

Kun hallitukseen kuuluu vain yksi varsinainen jäsen, joka on yhtiön ainoa osakas, joka toimii samalla toimitusjohtajana ja joka käyttää päätösvaltaa yhtiökokouksessa, yhtiökokouksen päätösvalan käyttö rajoittuu pelkästään varsinaisen yhtiökokouksen pöytäkirjan laadintaan ja allekirjoittami-

seen. Esimerkiksi jos ainoa osakas ottaa yhtiölle luottoa, hänen on laadittava hallituksen kokouksen pöytäkirja. Hän ei voi tehdä tällaisia päätöksiä toimitusjohtajan ominaisuudessa ellei hän ole itse valtuuttanut itseään hallituksena. (Villa 2006, 138.)

Osakeyhtiölaissa ei suoranaisesti säädetä hallituksen jäsenten oikeudesta palkkioon. Jos palkkiota ei ole tarkoitus maksaa, on yhtiön pystyttävä osoittamaan että näin on sovittu tai hallituksen jäseniä valittaessa heidän tietensä on näin edellytetty. Palkkion määrä tai määräämisperusteet voidaan sisällyttää yhtiöjärjestykseen. Yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä, että yhtiökokous päättää palkkiosta. Palkkio hallituksen jäsenyyden hoitamisesta ei ole työpalkkaa, joten siihen ei voida soveltaa välittömästi työpalkkaa koskevia säännöksiä. (Kyläkallio 2002, 593–594.)

Toimitusjohtaja

Hallituksen lisäksi voidaan valita toimitusjohtaja, joka hoitaa yhtiön juoksevia asioita hallituksen antamien ohjeiden ja määräysten mukaisesti. Yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä, että toimitusjohtaja on valittava. Myös hallitus voi päättää asiasta. Isoissa osakeyhtiöissä on aina oltava toimitusjohtaja. Toimitusjohtajalla on oikeus edustaa yhtiötä tehtäviinsä liittyvissä asioissa. (Ukkola 2004, 33.)

Osakeyhtiön toimitusjohtaja ei ole työsuhteessa yhtiöön, vaikka toimitusjohtaja hoitaa yleensä juoksevaa hallintoa. Toimitusjohtajan asema on niin itsenäinen, ettei ole sillä tavalla yhtiön johdon ja valvonnan alaisena, kuin yhtenä työsopimuksen tunnusmerkkinä edellytetään. OYL:n mukaan toimitusjohtaja kuuluu yhtiön johtoon, tämän vuoksi yhtiön ja toimitusjohtajan väliseen oikeussuhteeseen ei yleensä sovelleta työoikeudellisia säännöksiä, kuten työaikaa ja vuosilomaa koskevia säännöksiä. Yhtiö ja toimitusjohtajan välillä voidaan kuitenkin toisin sopia. (Kyläkallio 2002, 645–646.)

Toimitusjohtajan on oltava luonnollinen henkilö, joka ei ole konkurssissa. Toimitusjohtaja ei saa olla vajaavaltainen ja asuinpaikan on oltava Euroopan talousalueella. Toimitusjohtaja saa olla hallituksen jäsen tai varajäsen, yhtiöjärjestyksessä voidaan jopa määrätä, että toimitusjohtaja on valittava hallituksen jäsenistä. Pienissä yhtiöissä toimitusjohtaja saa olla myös hallituksen puheenjohtaja. (Kyläkallio 2002, 647.)

Yhtiön hallitus valitsee pääsääntöisesti toimitusjohtajan. Yhtiöjärjestyksessä ei voida määrätä yhtiökokousta valitsijaksi. Toimitusjohtajalta on saatava päivätty ja allekirjoitettu kirjallinen suostumus tehtävään ennen kuin hänet voidaan nimittää siihen. Hallitus voi myös erottaa toimitusjohtajan koska tahansa syystä riippumatta. Kuitenkin, jos erottamiseen ei ole pätevää syytä, voi yhtiö joutua maksamaan palkkiota jäljellä olevalta toimikaudelta. (Kyläkallio 2002, 648–649.)

Toimitusjohtajan on huolehdittava, että varainhoito on luotettavalla tavalla järjestetty ja kirjanpito on lain mukainen. Hänen on pidettävä oma-aloitteisesti yhtiön hallitus tietoisena yhtiön asioista ja tarvittaessa tehtävä ehdotuksia yhtiön toiminnan ja organisaation kehittämiseksi. Toimitusjohtajan on valvottava yhtiön henkilökuntaa ja varsinkin lähimpiä alaisiaan. Hän voi vaatia hallituksen koollekutsumista ja hänellä on oikeus olla läsnä hallituksen kokouksissa ja käyttää siellä puhevaltaa. (Kyläkallio 2002, 651–652.)

Hallintoneuvosto

Osakeyhtiölain mukaan yhtiöjärjestyksessä määrätään hallintoneuvostosta. Hallintoneuvosto valvoo hallituksen ja toimitusjohtajan vastuulla olevaa yhtiön hallintoa. Hallintoneuvosto valitsee hallituksen, jos siitä on määrätty yhtiöjärjestyksessä. Yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä vain hallituksen yleistoimivaltaan kuuluvia tehtäviä ja tehtäviä, joita ei ole säädetty muulle toimielimelle. Hallintoneuvosto ei voi edustaa yhtiötä. Hallituksen ja sen jäsenten sekä toimitusjohtajan on annettava hallintoneuvostolle tiedot, jotka ovat tarpeen hallintoneuvoston tehtävien hoitamiseksi. (OYL 6 luku 21–22 §.)

Hallintoneuvostossa on oltava vähintään kolme jäsentä. Hallituksen jäsen ja toimitusjohtaja eivät saa olla hallintoneuvoston jäsenenä. Hallintoneuvostolla on oltava puheenjohtaja. Hallintoneuvosto valitsee puheenjohtajan, jos yhtiöjärjestyksessä ei määrätä toisin. Uuden osakeyhtiölain myötä, hallintoneuvosto voi olla kaikissa osakeyhtiöissä. Ennen uudistusta hallintoneuvosto pystyi olemaan ainoastaan suurissa osakeyhtiöissä. (OYL 6 luku 23 §; Hallituksen esitys 2006 a.)

2.2.2 Kirjanpito, tilintarkastus ja tilinpäätös

Kirjanpidollisesti osakeyhtiö ei varsinaisesti eroa yksityisliikkeestä. Tilinpäätös on laadittava osakeyhtiölain ja kirjanpitolain mukaisesti. Tilintarkastusta säätelee tilintarkastuslaki. Hallitus on antanut ehdotuksen uudesta tilintarkastuslaista. (KHT 2007.)

Tilintarkastus

Uusi tilintarkastuslaki vahvistettiin eduskunnassa helmikuun alussa vuonna 2007. Lain suurimpia muutoksia ovat maallikkotilintarkastajien poistuminen eli yrityksen on valittava HTM- tai KHT-tilintarkastaja. Lisäksi ehdotuksessa on helpotettu pienten yhtiöiden toimintaa. Jos enintään yksi seuraavista ehdoista toteutuu päättyneellä ja välittömästi sitä edeltäneellä tilikaudella, tilintarkastusta ei tarvitse tehdä:

- 1) Yhtiön taseen loppusumma on 100.000 euroa
- 2) Liikevaihto 200.000 euroa
- 3) Palveluksessa keskimäärin 3 henkilöä.

Kuitenkin jos yhtiöjärjestyksessä on maininta tilintarkastuksesta, on sitä noudatettava. Uuden tilintarkastuslain voimaantulosta ei ole vielä tarkkaa tietoa. (Hallituksen esitys 2006 b; KHT 2007.)

Lakisääteisen tilintarkastuksen kohteena ovat yhtiön tilinpäätös ja kirjanpito sekä hallinnon tarkastus. Tilintarkastajat ovat pääasiassa osakkeenomistajien luottamusmiehiä. Yhtiön ulkopuolisten on tärkeää saada tietää, onko yhtiön tilinpäätös laadittu voimassa olevien normien mukaisesti ja antaako tilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. (Kyläkallio 2002, 782.)

Tilintarkastajia tulee olla yksi tai useampi. Jos yhtiölle on valittu vain yksi tilintarkastaja, joka ei ole tilintarkastusyhteisö, tulee yhtiölle valita vähintään yksi varatilintarkastaja. Tilintarkastajat valitsee yhtiökokous. Osakeyhtiölain mukaan tilintarkastajan toimikausi jatkuu yksityisessä osakeyhtiössä toistaiseksi, yhtiöjärjestyksessä toimikaudesta voidaan määrätä toisin. Toimikausi päättyy ja uuden tilintarkastajan toimikausi alkaa uuden tilintarkastajan valinnasta päättävän yhtiökokouksen päätty-

essä, ellei yhtiöjärjestyksessä määrätä tai uutta tilintarkastajaa valittaessa päätetä toisin. (OYL 7 luku 4 §; Ukkola 2004, 36–37.)

Tilintarkastajalla on oltava sellainen laskentatoimen, taloudellisten ja oikeudellisten asioiden sekä tilintarkastuksen tuntemus ja kokemus kuin yhtiön toiminnan laajuuteen ja laatuun katsoen on tarpeen tehtävän hoitamiseksi. Tilintarkastaja ei saa olla tehtäväkautensa kestäessä konkurssissa. Tilintarkastaja, joka on luonnollinen henkilö, ei saa olla vajaavaltainen tai hänen toimikelpoisuutensa rajoitettu. (Kyläkallio 2002, 786–787.)

Tilinpäätös

Tilinpäätöksen laatimiseen sovelletaan kahden eri lain säännöksiä; kirjanpitolaki (KPL) ja osakeyhtiölaki. Tilinpäätös laaditaan tilikausittain, joka on pääsääntöisesti 12 kuukautta. Tilinpäätöksen ajankohtaa muuttaessa, yhtiön toiminnan alkaessa tai yhtiön purkautuessa tilikausi saa olla tätä lyhyempi tai pidempi, kuitenkin enintään 18 kuukautta. Tilikauden lyhyyttä ei ole rajoitettu. Yhtiökokous voi vapaasti päättää tilikauden muuttamisesta, muutos merkitsee kuitenkin samalla yhtiöjärjestyksen muuttamista. (Kyläkallio 2002, 843.)

Kirjanpitolain mukaan tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka sisältää taseen, tuloslaskelman, mahdollisesti rahoituslaskelman sekä näiden liitteenä olevat tiedot. Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (oikea ja riittävä kuva). Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa. (Kirjanpitolaki 3 luku 2 §.)

Tilinpäätös on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Tilinpäätös katsotaan laadituksi silloin, kun se on asianmukaisesti allekirjoitettu. Tilinpäätöksen laatimisen jälkeen tilinpäätösasiakirjat on annettava tilintarkastajien tarkastettaviksi vähintään kuukautta ennen varsinaista yhtiökokousta. Tilinpäätöksen laatiminen kuuluu hallitukselle ja toimitusjohtajalle, käytännössä toimitusjohtaja henkilökunnan avustuksella valmistelee ehdotuksen tilinpäätökseksi, joka esitellään hallitukselle. Hallitus allekirjoittaa tilinpäätöksen. (Kyläkallio 2002, 843–847.)

Yhtiön on ilmoitettava tilinpäätös rekisteröitäväksi kaupparekisteriin kahden kuukauden kuluessa tuloslaskelman ja taseen vahvistamisesta. Tilinpäätösasiakirjojen jäljennökset on pidettävä jokaisen

nähtävänä yhtiön pääkonttorissa kahden viikon kuluttua tilinpäätöksen vahvistamisesta. Yhtiön on annettava maksua vastaan asiakirjojen jäljennös jokaiselle joka sitä pyytää. (Villa 2006, 278–279.)

Hallituksen ja toimitusjohtajan tulee päivätä ja allekirjoittaa tilinpäätös. Tilinpäätösasiakirjojen allekirjoitus koskee vain varsinaista tilinpäätöstä eli tuloslaskelmaa, tasetta ja liitetietoja. Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt on päivättävä ja niiden laatijoiden on ne allekirjoitettava. Yhtiökokous, jossa tilinpäätös esitetään vahvistettavaksi, on pidettävä kuuden kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä, jollei yhtiöjärjestyksessä ole määrätty sitä pidettävän aikaisemmin. (Kyläkallio 2002, 843–847.)

2.2.3 Verotus

Osakeyhtiöt ovat itsenäisiä verovelvollisia. Yhtiölle vahvistetaan verotettava tulo, josta tulovero on 26 %. Osakeyhtiöiden tuloa verotetaan tulolähteittäin ja myös tappiontasaukset toteutetaan tulolähteittäin. (Leppiniemi 2005, 171.)

Osinkoverotus ei ole yhtenäinen. Pörssiyhtiöitä ja listaamattomia yhtiöitä kohdellaan eri tavoin, kuten myös niistä saadut osingot ovat erilaisessa verotusasemassa. Verotukseen vaikuttavat myös monet muut asiat, esimerkiksi osingon verottaminen ansio- tai pääomatulona ja yrityksen toimiala. Osingon jakaja on verovelvollinen voitostaan, se ei vaikuta jaetaanko voitto osinkona vai ei. Yhtiön saama osinkotulo on lähtökohtaisesti verovapaata, tästä on kuitenkin paljon poikkeuksia. Listaamattoman yhtiön saama osinko toisesta listaamattomasta yhtiöstä on verovapaata. Pörssiyhtiöltä saatu osinko on veronalaista, verotusta on kuitenkin huojennettu. Pörssiyhtiön jakama osinko listaamattomalle yhtiölle sisältää 75 % veronalaista tuloa, ellei saajayhtiö omista jakajayhtiön osakepääomasta vähintään 10 %. (Leppiniemi 2005, 181–182.)

Osakkeenomistajien saamat osinkotulot voivat olla veronalaisia tai verovapaita tai osittain molempia. Luonnollisen henkilön veronalaiset osinkotulot ovat joko pääomatuloa tai ansiotuloa. Osinkojen verotus riippuu siitä, onko osinko saatu pörssiyhtiöstä vai ns. listaamattomasta yhtiöstä. Veroihin vaikuttaa myös se, kuka on osingonsaajana. Veron määrään vaikuttaa myös osakkeiden matemaattinen arvo ja osinkotulon suuruus. (Verohallinnon julkaisu 2006.)

Osakkeiden matemaattinen arvo saadaan, kun yhtiön tilinpäätöksen mukainen tarkistettu nettovallisuus (varat – velat) jaetaan yhtiön ulkona olevien osakkeiden lukumäärällä. Yhtiön lunastamia

ja hankkimia omia osakkeita ei siis näin oteta huomioon. Osakkeen matemaattinen arvo vaikuttaa verotukseen, kun osingonsaajana on luonnollinen henkilö ja osinko saadaan listaamattomasta yhtiöstä. Osakeyhtiön nettovarallisuus lasketaan aina verovuotta edeltävän vuoden tilinpäätöksestä. Esimerkiksi jos yhtiön tilikausi päättyy 31.12.2005 ja osinkoa jaetaan vuoden 2006 aikana, osakkeen matemaattinen arvo lasketaan tilinpäätöksen 31.12.2005 perusteella. Jos tilikausi päättyisi 30.9.2006 ja osinkoa jaetaan jo joulukuussa 2006, osakkeen matemaattinen arvo lasketaan tilinpäätöksestä 30.9.2005. Jos kuitenkin osinko on nostettavissa vasta tammikuussa 2007, määräytyy osakkeen matemaattinen arvo tilinpäätöksen 30.9.2006 perusteella. Osakasta verotetaan osingosta sen vuoden tulona, jolloin osinko on ollut nostettavissa. (Ikkala 1997, 89 & 96; verohallinnon julkaisu 2006.)

Luonnollisen henkilön listaamattomasta yhtiöstä saama osinko on kokonaan verovapaata tuloa, jos se ei ylitä osakkeiden matemaattiselle arvolle laskettua yhdeksän prosenttia vuotuista tuottoa. Kuitenkin verovapaana osakas voi saada osinkoja enintään 90 000 euroa vuodessa. Esimerkiksi jos henkilö X:n osakkeiden matemaattinen arvo on 100 000 euroa, verovapaata osinkoa hän voisi saada enintään 9 000 euroa. Jos osingon määrä ylittää osakkeen matemaattiselle arvolle lasketun yhdeksän prosenttia vuotuisen tuoton, on ylittävältä osalta osingosta ansiotuloa 70 prosenttia ja verovapaata 30 prosenttia. Pörssiyhtiöstä saatu osinko on kokonaan pääomatuloa, sitä ei jaeta ansio- ja pääomatulo-osuuteen. (Leppiniemi 2005, 183–184; Yrityksen verosuunnittelu 2004, 96.)

2.2.4 Varojen nosto

Osakeyhtiö muodostaa osakkeenomistajista erillisen varallisuuspiirin, tarkoittaen sitä, että osakkaat eivät omista sitä omaisuutta, joka on osakeyhtiön taseessa. Osakeyhtiön normaalina tarkoituksena on taloudellisen hyödyn tuottaminen osakkeenomistajille. Yhtiön toiminnan aikana tämä tarkoitus toteutuu lähinnä voitonjaolla. Jos yhtiöllä on kokonaan tai osittain muu tarkoitus kuin voiton tuottaminen osakkeenomistajille, on yhtiöjärjestykseen otettava tätä koskeva määräys. Yhtiöjärjestyksessä on tällöin määrättävä oman pääoman käyttämisestä mm. voittoa ja varoja vapaan oman pääoman rahastosta jaettaessa ja osakepääomaa alennettaessa. (Kyläkallio 2002, 880; Siikarla 2006, 53; Mähönen 2006, 92–93.)

Aktiivisella osakkaalla on kolme mahdollisuutta ottaa varoja itselleen yhtiöstä. Hän voi nostaa palkkaa tai osinkoa tai hän voi ottaa yhtiöstä lainaa. Osakkaan ei ole pakko nostaa yhtiöstä palkkaa

tai osinkoa, kunhan hän osoittaa veroviranomaisille vuotuisen toimeentulonsa. (Ikkala 1997, 44–45.)

Voitonjako

Yhtiön omapääoma jakaantuu vapaaseen ja sidottuun omaan pääomaan. Sidottua pääomaa ovat osakepääoma, arvonkorotusrahasto, käyvän arvon rahasto ja uudelleenarvostusrahasto. Muut rahastot sekä tilikauden ja edellisten tilikausien voitto ovat vapaata pääomaa. Yhtiön varoja ei saa jakaa, vapaata pääomaa lukuun ottamatta, osakkeenomistajille ennen yhtiön purkautumista muutoin kuin osakeyhtiölaissa säädettyjä menettelytapoja noudattaen. Tällä periaatteella on tarkoitus ennen kaikkea suojata yhtiön velkojia. (OYL 8 luku 1 §; Kyläkallio 2002, 879.)

Voitonjaon enimmäis- ja mahdollinen vähimmäismäärä sekä luvallisuus ratkaistaan viimeksi päättyneeltä tilikaudelta vahvistetun taseen mukaan. Yhtiökokous päättää voitonjaosta, päätöksen tekeminen kuuluu säännönmukaisesti sille varsinaiselle yhtiökokoukselle, jossa päätös OYL:n tai yhtiöjärjestyksen mukaan on tehtävä. Voitonjaosta voidaan kuitenkin päättää myös muussa yhtiökokouksessa, jos asiasta ei ole päätetty varsinaisessa yhtiökokouksessa. Yhtiökokous tekee voitonjakoa koskevat päätöksensä ns. yksinkertaisella ääntenemmistöllä, jos yhtiöjärjestyksessä ei ole muuta määrätty. (Kyläkallio 2002, 889–890.)

Varoja ei saa jakaa, jos taseessa ei ole jakokelpoisia varoja, mutta pelkästään taseessa oleva vapaa oma pääoma ei vielä oikeuta voitonjakoon. Varoja ei saa jakaa, jos jako aiheuttaa yhtiön maksukyvyttömyyden. Maksukyvyyn säilymisen kannalta tärkeää on tulevaisuuteen kohdistuvien seikkojen oikea arviointi, esimerkiksi erääntyvät velat ja muut suoritukset. Vapaan oman pääoman määrää vähentävät edellisten tilikausien tappiot sekä arvonkorotusrahasto. (Immonen 2006, 104–105.)

Pääsääntöisesti yhtiökokous ei saa päättää jaettavaksi voittoa enempää kuin mitä hallitus ehdottaa tai hyväksyy. Yhtiökokous ei ole kuitenkaan sidottu hallituksen mielipiteeseen, jos yhtiö on yhtiöjärjestyksen mukaan velvollinen jakamaan enemmän voittoa, kuin mitä hallitus ehdottaa ja se ei ole ristiriidassa OYL:n voitonjakoa säätelevien normien kanssa tai yhtiö on velvollinen jakamaan tietyn vähimmäismäärän osinkoa ns. vähemmistöosinkona. (Kyläkallio 2002, 890.)

Tietyn määräinen vähimmäisosinko on jaettava, jos vähintään 10 prosenttia tai yhtiöjärjestyksessä määrätyn pienemmän osan kaikista osakkeista omistavat osakkeenomistajat niin vaativat varsinais-

sessä yhtiökokouksessa. Vaatimus on tehtävä ennen voiton käyttämistä koskevan päätöksen tekoa. Voittona voidaan joutua jakamaan osakkaiden vaatimuksesta vähintään puolet siitä, mitä tilikauden voitosta jää jäljelle, kun siitä on tehty vähennykset. Osakkeenomistajat eivät voi vaatia voittona jaettavaksi enempää kuin kahdeksan prosenttia yhtiön omasta pääomasta. (Siikarla 2006, 242.)

Esimerkiksi jos yhtiön oma pääoma on yhteensä 129 000 euroa, osakkeenomistajat voivat vaatia osinkoa jaettavaksi korkeintaan 10 320 euroa, vaikka vapaa oma pääoma olisi 49 000 euroa, josta puolet 24 500 euroa.

Yhtiön maksukyky täytyy säilyä osingonjaon jälkeenkin. Tämän takia on selvää, että vähemmistö-osinkoa ei saa jakaa, jos sen jakaminen vaarantaisi yhtiön maksukykyisyyden. Yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä, ettei yhtiön tarvitse jakaa vähemmistöosinkoa lainkaan tai että vähemmistöosingon jakaminen edellyttää esimerkiksi 40 prosentin kannatusta. Oikeutta vähemmistöosinkoon voidaan rajoittaa vain kaikkien osakkeenomistajien suostumuksella. (Villa 2006, 245.)

Lähipiirilaina

Osakeyhtiölaissa ei ole enää säännöksiä lähipiirilainoista. Lainojen lainmukaisuutta arvioidaan osakeyhtiölain yleisten periaatteiden, kuten yhtiön tarkoituksen eli voiton tuottamisen osakkeenomistajille sekä yhdenvertaisuuden mukaan. Lähipiirilainoista on kuitenkin informoitava toimintakertomuksessa. Osakeyhtiölain yleiset periaatteet eivät kiellä lähipiirilainojen antamista, mutta ne edellyttävät, että lähipiirilainat täyttävät yleiset periaatteet, esimerkiksi, että niillä on liiketoiminnallinen tarkoitus. (Villa 2006, 303.)

2.2.5 Vastuu

Osakkeenomistajien vastuuta on rajoitettu. Sillä on suuri merkitys velkojen riskin kannalta. Yhtiössä, jossa omistajien vastuu on rajoittamaton, on velkojen riski pieni. Silloin velkojat voivat suunnata maksuvaatimuksena osakkeenomistajille, jos yhtiö on maksukyvytön. Osakeyhtiön osakkeenomistajat eivät vastaa yhtiön veloista. Heillä on kuitenkin riski menettää sijoituksensa. (Mähönen 2006, 34.)

Osakkeenomistajat eivät omista yhtiön omaisuutta suoraan, vaan yhtiön osakkeita ja sitä kautta mahdollisesti suhteellisen osuuden nettovaroista, jos yhtiö puretaan. Osakeyhtiöstä syntyy erillinen

oikeushenkilö, kun se merkitään kaupparekisteriin. Sitä ennen oikeudet sekä velvollisuudet tehdyistä päätöksistä ja toimista kuuluvat niistä päättäneille. Usein yhtiön toiminnan alkaessa, kun yhtiöllä ei ole muuta kuin osakepääoma, ja yhtiö joutuu tekemään esimerkiksi investointeja, joutuvat osakkeenomistajat takaamaan yhtiön lainoja. Tällöin osakkeenomistajalla on takausvastuu yhtiön veloista. (Sikarla 2006, 19.)

3 MUUTOSPROSESSI

Se yritysmuoto minkä yrittäjä on perustaessaan valinnut, ei välttämättä vastaa tarkoitusta ja muutuneita olosuhteita. Yritysmuotoa muutetaan muun muassa kun yritystoiminta kasvaa tai kun omistuspohjaa halutaan laajentaa. Yritysmuodon muutoksessa pääsääntönä on, että muutos voidaan tehdä tuloveroseuraamuksitta, mutta varainsiirtoveroa peritään tietyissä tapauksissa. Lähtökohtana on, että yrityksen identiteetti ei muutu, vaan muutos on lähinnä juridinen. (Ikkala 1997, 65.)

Yritysmuodonmuutoksen verosuunnittelu on vaikeata. Se edellyttää tarkkoja laskelmia, jotta aiheettomilta veronmaksuilta vältytään. Toimintavarauksen purkautuessa yksityisliikkeen verotuksessa, ajoitetaan muodonmuutos usein tilikauden alkupuolelle. Tällöin ei tilikauden aikana ehdi kertyä progressiota kiristävää verotettavaa tuloa. (Järvenoja 1999, 165.)

3.1 Muutokseen liittyvät erityisheitat

Yritysmuodon muutos vaikuttaa paitsi omistajien asemaan myös velkavastuuseen. Muutokseen liittyy monentyypisiä verotuskysymyksiä. Yksityisliikkeen muuttamisesta osakeyhtiöksi ei ole erillisiä säännöksiä, mutta tilanteeseen sovelletaan apporttiperustamista koskevia säännöksiä soveltuvin osin. Käytännössä puhutaan yleensä yksityisen liikkeen muuttamisesta esimerkiksi osakeyhtiöksi, vaikka tarkkaan ottaen kysymyksessä ei ole muutos vaan uuden yhtiön perustaminen. Yksityisliike voidaan muuttaa suoraan osakeyhtiöksi ilman tuloveroseuraamuksia, jos yrittäjä merkitsee kaikki osakkeet itse. (Immonen 2006, 371; Ikkala 1997, 70.)

3.1.1 Jatkuvuus ja identtisyys

Yrityksen ei katsota verotuksessa purkautuvan eikä liikkeen- tai ammatinharjoittajan lopettavan toimintaansa, jos muodonmuutoksessa noudatetaan jatkuvuusperiaatetta. Aikaisemmin harjoitetun yrityksen varat ja velat siirretään samoista kirjanpidon arvoista uuteen yritysmuotoon. Yrityksen toiminnan luonteen täytyy säilyä samana, jotta jatkuvuusperiaate toteutuu. Yrityksen on oltava muutoksesta huolimatta sama verosubjekti kuin aikaisemminkin. Yrityksen identiteetti tulee säilyä. Identiteettisyys voidaan todeta, jos liiketoiminta jatkuu laadullisesti ennallaan, yritys säilyy samanalaisena liiketoimintakokonaisuutena, tulohankintaomaisuus säilyy lähes ennallaan ja yrityksen omistajien keskuudessa ei tapahdu muutoksia. (Järvenoja 2003, 356–357.)

Toisin sanoen, identiteettiä katsotaan säilyvän silloin, kun yritystä voidaan muodonmuutoksen jälkeenkin pitää olennaisilta osilta samana kuin ennen muodonmuutosta. Jos identiteetti on säilynyt, muutos on voitu tehdä ilman veroseuraamuksia, edellyttäen tietenkin, että myös tasejatkuvuutta on noudatettu. (Ukkola 2004, 92.)

Yksityisliikkeen harjoittajalla on oikeus ottaa ennen yritysmuodon muutosta itselleen omaisuutta, mutta yritysmuodon muutosta koskevassa sääntelyssä edellytetään tietyn liikekokonaisuuden siirtämistä. Jotta toimintaa voitaisiin katsoa jatkettavan yhtiössä, keskeinen liikeomaisuus tulisi siirtää. Säännöksen vaatima identtisyys katkeaa, jos omaisuutta jätetään liikaa siirtämättä. Tavallisessa liiketoiminnassa esimerkiksi rakennukset voidaan jättää siirtämättä ja ottaa yksityiskäyttöön, mutta rakennukset tulisi kuitenkin vuokrata liiketoiminnan käyttöön. (Immonen 2006, 378.)

3.1.2 Varaukset ja poistot

Muutettaessa yksityisliike osakeyhtiöksi, keskeinen verotukseen liittyvä kysymys on, kuinka käy piilevälle verovelalle. Piilevää verovelkaa voi yksityisliikkeessä olla käyttöomaisuuspoistoissa, jälleenhankintavarauksessa ja toimintavarauksessa. Varaukset eivät purkaudu eivätkä poistot palaudu, jos yksityisliike muutetaan osakeyhtiöksi, niin että liikkeenharjoittaja merkitsee kaikki osakeyhtiön osakkeet ja kirjanpidossa noudatetaan tasejatkuvuutta. Jos katsotaan, että yritys purkautuu muodon muutoksen yhteydessä, purkautuvat myös kaikki varaukset. Yksityisliikkeessä tehty toimintavaraus on tuloutettava muutosajankohdalle. (Ukkola 2004, 95; Järvenoja 2003, 163.)

Muutosvuonna ei saa poistoja tehdä kahteen kertaan. Osakeyhtiö saa muutosvuonna vähentää sille siirtyneestä käyttöomaisuudesta enimmäispoistot, mikäli niitä ei ole tehty aikaisemmassa yritysmuodossa. Poistojen määrää pienentää se, jos yksityisliike on tehnyt kyseisenä verovuonna poistoja. Jos muodonmuutos on tapahtunut kesken tilikauden, lasketaan yhteen muodonmuutoshetkeen päätyneen tilikauden ja osakeyhtiön tilinpäätöksen poistot, kun määritetään enimmäispoistoja. Jos aikaisemman yritysmuodon verovuosi on esimerkiksi kuusi kuukautta, vähennyskelpoisten tasa-poiston suuruus on puolet enimmäispoistosta. (Järvenoja 1999, 162–163.)

3.1.3 Tappioiden vähentäminen

Tappioiden vähentämisoikeuden rajoittamista pidetään tärkeänä. Sillä halutaan estää tappiollisten yhtiöiden osakekantojen muodostuminen kauppatavaraksi. Omistajanvaihdon suuruuden kannalta ratkaisevaa on luovutettujen osakkeiden määrä eikä niiden tuottama äänimäärä. Osakekauppa saattaa katkaista tappioiden käyttöoikeuden, vaikka määräysvalta yhtiössä ei siirtyisikään. Toisaalta, jos määräysvalta siirtyisi osakkeiden luovutuksensaajalle, mutta osake-enemmistö ei, tappioiden käyttöoikeutta ei ole menetetty. KVL:n ennakkoratkaisun 1997/159 mukaan omistusmuutoksia seurataan juoksevasti. Tämä tarkoittaa sitä, että ei ole riittävä, että tilikauden alun ja lopun tilanteiden mukaan osake-enemmistö on samojen henkilöiden omistuksessa. Näillä henkilöillä on oltava osake-enemmistö myös koko tilikauden ajan. (Järvenoja 2003, 237-238.)

Vahvistetut tappiot vähennetään aikajärjestyksessä. Tappioita vähennetään ensin yksityisliikkeessä ja sen jälkeen vielä vähentämättä oleva tappio vähennetään osakeyhtiön tuloksesta. Tappioiden 10 vuoden käyttöaikaa laskettaessa katsotaan, että tappiot on käytetty yhtenä verovuonna, vaikka muutosvuonna yrityksellä on samana juridisena tilikautena kaksi verovuotta. (Ukkola 2004, 158.)

Jos osakas pohjaa halutaan laajentaa muutokseen jälkeen suunnatulla annilla, tulee muistaa, että se vaarantaa tappioiden vähennysoikeuden, siinä tapauksessa, jos yli puolet osakkeista on siirtynyt tilikauden aikana uudelle omistajalle muuten kuin perinnön tai testamentin kautta. (Ilola 1994, 65.)

3.1.4 Verotus

Siirtyvään toimintaan liittyvät, verotuksessa vähentämättä olevat menot, vähennetään yritysmuodon muutoksen jälkeen samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty ilman muutosta. Kun yksityisliike

muutetaan osakeyhtiöksi, sen tulo verotetaan muutosvuonna muutoshetken saakka yksityisliikettä koskevien säännösten mukaisesti. Muutoshetken jälkeen sen tulo verotetaan osakeyhtiötä koskevien säännösten mukaisesti. Muutoshetki on se päivä, jolloin osakeyhtiö on merkitty kaupparekisteriin. Yksityisliike antaa oman veroilmoituksen muutoshetken päätyvältä verovuodelta, ilmoitus perustuu muutosajankohdalle laadittuun tilinpäätökseen. (Järvenoja 1999, 161–162&164.)

Erillisverotuksen vuoksi eri yritysmuodoista on tehtävä omat tilinpäätöksensä ja ne on tilintarkastettava. Yksityisliikkeen veroilmoitukseen ei tarvitse liittää erillistä tilintarkastuskertomusta, vaan osakeyhtiökaudelta annettavaan veroilmoitukseen liitetään koko yritysmuodon muutoskautta koskeva kertomus. Erillisetkin tilintarkastuskertomukset voidaan antaa, jos halutaan. Tulojen sekä menojen oikea kohdistaminen on tärkeää, kun yrityksen tulo jaetaan alkukaudelta osakkaiden tuloksi ja loppuvuodelta osakeyhtiön tuloksi. (Ukkola 2004, 156.)

Kiinteistöjen ja arvopapereiden omistajanvaihdoksesta seuraa velvollisuus maksaa varainsiirtoveroa eli yksityisliikkeen kiinteistöistä ja arvopapereista on maksettava vero, kun ne siirretään osakeyhtiölle. Kiinteistöjen verokanta on 4 %, arvopapereiden 1,6 %. Veron peruste on arvopapereiden ja kiinteistöjen käypäarvo luovutushetkellä. Jos kiinteän omaisuuden ohella luovutetaan irtainta omaisuutta, luovutushinnan jakautuminen irtaimen osalle on selvitettävä, muuten vero maksetaan koko kauppahinnasta. (Ikkala 1997, 71; Ukkola 2004, 95–97.)

Yksityisliikkeen muuttaminen aiheuttaa myös Y-tunnuksen muuttumisen. Osakeyhtiön on tehtävä perusilmoitus, jonka perusteella se saa oman Y-tunnuksen. Vaikka Y-tunnus muuttuu, ei muutokseen liity arvonnäköveroseuraamuksia, jos identtisyys ja tasejatkuvuus säilyvät. Sellaisesta omaisuudesta, josta on tehty vähennys arvonnäköverotuksessa ja se otetaan yksityiskäyttöön, on maksettava oman käytön oton veroa. (Ukkola 2004, 98.)

Arvonnäköverolaissa myyntinä ei pidetä liikkeen luovutuksen yhteydessä tapahtuvaa tavaroiden ja palveluiden luovuttamista liiketoiminnan jatkajalle, joka ryhtyy käyttämään luovutettuja tavaroita ja palveluita vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. (AVL 3 luku 19 a §.)

3.1.5 Osakeyhtiön sivuuttaminen

Osakeyhtiötä ei pureta verotuksessa, mutta sen nimissä harjoitettua toimintaa voidaan verottaa omistajan verotuksessa. Näin menetellään, kun osakeyhtiönä toimimisen ei katsota vastaavan toi-

minnan todellista luonnetta. Tämä perustuu siihen ajatukseen, että osakas on lievemmän verotuksen saamiseksi ohjannut perustamalleen osakeyhtiölle tuloja, jotka olisi katsottava hänen palkka- tai ammattitulokseen. (Leppiniemi 2005, 174.)

Osakeyhtiö voidaan verotuksessa sivuuttaa, jos sen kautta kanavoitu tulo katsotaan osakkaan tai muun henkilön palkkatuloksi tai siihen rinnastettavaksi henkilökohtaiseksi tuloksi. Sivuttamisessa ja tulon uudelleen kohdistamisessa verotuksessa on kysymys siitä, kuka on toiminut todellisena tulonhankkijana. Jos osakeyhtiö sivuutetaan, on kysymys siitä, että osakas verosta välttyäkseen on ohjannut omia tulojaan osakeyhtiön tuloksi. (verohallinnon ohjeet 2006.)

Ollennainen tieto verottajalle on toimitilat. Verottaja on erityisesti kiinnostunut siitä, tapahtuuko toiminta toimeksiantajan tiloissa, kotitoimistossa vai erillisessä liikelassissa. Tästä voidaan ilmoittaa sopivalla tavalla veroilmoituksessa. Palkkojen maksulla on myös merkitystä, etenkin jos ne maksetaan vieraalle työvoimalle. (Ikkola 1997, 52–53.)

3.2 Osakeyhtiön perustaminen

Osakeyhtiön perustajien lukumäärää ei ole rajoitettu. Perustajille on asetettu tiettyjä kelpoisuusvaatimuksia ajatellen ennen kaikkea heidän vastuutaan. Perustajina voivat olla luonnollinen tai oikeushenkilö. Myös julkisoikeudelliset oikeushenkilöt kuten valtio, Suomen pankki, kunta jne. voivat toimia perustajana. (Kyläkallio 2002, 76.)

Osakeyhtiön perustaminen käsittää lähtökohtaisesti neljä vaihetta. Ne ovat perustamissopimuksen laatiminen, osakkeiden merkitseminen, osakkeiden maksaminen sekä osakeyhtiön rekisteröiminen kaupparekisteriin. Osakeyhtiö syntyy rekisteröimisellä kaupparekisteriin. (Villa 2006, 207; Siikarla 2006, 47.)

3.2.1 Perustamissopimus

Perustettaessa osakeyhtiötä on laadittava kirjallinen perustamissopimus, jonka kaikki osakkeenomistajat allekirjoittavat. Allekirjoituksella osakkeenomistaja merkitsee perustamissopimuksesta ilmenevän määrän osakkeita. Merkintää ei voida peruuttaa sen jälkeen, kun kaikki osakkeet on merkitty, paitsi jos toisin sovitaan. Johdon jäsenten ja tilintarkastajien toimikausi alkaa perustamissopimuksen allekirjoittamisesta. (OYL 2 luku 1 §.)

Koska kaikki osakkeenomistajat ovat perustamishetkellä tiedossa, ei erillistä perustamiskokousta enää pidetä. Aiemmin tarvittu perustamiskirja ja perustamiskokouksen pöytäkirja on yhdistetty perustamissopimukseksi. (Siikarla 2006, 27.)

Keskeisin osa perustamissopimuksessa on ehdotus perustettavan osakeyhtiön yhtiöjärjestykseksi. Sopimuksessa tulee mainita myös perustajat ja kunkin merkitsemät osakkeet, osakkeesta maksettava määrä, osakkeen maksuaika, hallituksen jäsenet sekä tilintarkastajat ja sopimuksen päivitys. Tilikaudesta voidaan määrätä perustamissopimuksessa tai yhtiöjärjestyksessä. Jos tilikaudesta määrätään perustamissopimuksessa, tilikauden muuttaminen voidaan suorittaa yhtiökokouksen päätöksellä. Mutta jos, tilikaudesta määrätään yhtiöjärjestyksessä, muuttaminen edellyttää yhtiöjärjestyksen muuttamista. (OYL 2 luku 2 §; Villa 2006, 208.)

Perustamissopimuksessa on mainittava, jos osake voidaan merkitä oikeuksin tai velvollisuuksin panna yhtiöön osaketta vastaan muuta omaisuutta kuin rahaa tai se muuten voidaan merkitä tietyn ehdoin. (Kyläkallio 2002, 85-88.)

Perustamissopimuksessa tilintarkastajat todistavat, että osakeyhtiölain säännöksiä osakepääoman maksamisesta on noudatettu. Todistus voidaan antaa osakeyhtiön perusilmoituslomakkeen liitelomakkeella tai erillisenä asiakirjana. (Yrityksen perustamisopas 2006, 49.)

3.2.2 Osakepääoma

Kaupparekisteriin on merkittävä yhtiön osakkeiden ja osakepääoman määrä. Osakkeita on oltava vähintään yksi ja osakepääoman on oltava vähintään säädetyn vähimmäispääoman suuruinen. Osakeyhtiölain uudistuksen myötä osakepääoman vähimmäismäärää pienennettiin. Yksityisessä osakeyhtiössä vähimmäispääoma on oltava 2500 euroa tai yhtiöjärjestyksessä määrätty korkeampi osakepääoma. (Villa 2006, 208–209; Siikarla 2006, 38; Hallituksen esitys 2006 a.)

Yhtiöjärjestyksessä on mainittava osakepääoman suuruus. Osakeyhtiölain mukaan osakepääoman voidaan maksaa rahan sijasta kokonaan tai osittain muulla omaisuudella (apporttiomaisuus). Tämän ehtona on, että omaisuudella on luovutushetkellä oltava maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle. Apporttiomaisuutta ei ole sitoumus työn tai palvelun suorittamiseen. Perustamissopimuksessa on määrättävä merkintähinnan maksamisesta apporttiomaisuudella. (OYL 2 luku 6 §.)

Jos koko tai osa osakepääomaan merkintähinnasta on maksettu apportiomaisuudella, on perustamissopimukseen liitettävä hyväksytyn tilintarkastajan lausunto siitä, että apportiomaisuuden arvo vastaa omaisuudella merkittyjen osakkeiden merkintähintaa. Asiantuntijana toimii joko KHT- tai HTM- tilintarkastaja, jonka tulee olla riippumaton. (Siikarla 2006, 42–43.)

3.2.3 Yhtiöjärjestys

Yhtiöjärjestyksessä välttämättömiä kohtia ovat yhtiön toiminimi, kotipaikkana oleva Suomen kunta ja toimiala. Jos muita määräyksiä ei ole, voidaan edellä mainitut asiat todeta perustamissopimuksessa, jolloin ei yhtiöjärjestyksestä laadita lainkaan. Yhtiöjärjestys on laadittava, jos muita määräyksiä halutaan ottaa. (Siikarla 2006, 28.)

Yhtiöjärjestys liitetään perustamissopimukseen. Patentti- ja rekisterihallituksella on oma yhtiöjärjestysmallinsa. Halutessaan yhtiö voi laatia itselleen paremmin sopivan yhtiöjärjestyksen. Perus- tai malliyhtiöjärjestyksen käyttö on suositeltavaa silloin, kun yhtiöllä on yksi osakkeenomistaja. Yhdenmiehen osakeyhtiön yhtiöjärjestyksen sisällöllä ei ole suurta merkitystä, niin kauan kuin osakkeet ovat perustajan omistamia. Yhtiöjärjestys on pitkälti osakeyhtiön osakkaiden välinen sopimus siitä, miten heidän sijoittamiaan varoja ja yhtiön asioita hoidetaan. (Kyläkallio 2002, 138–139; Siikarla 2006, 32–34.)

Kaupparekisteriviranomainen tarkistaa yhtiöjärjestyksen ennen kuin osakeyhtiö rekisteröidään kaupparekisteriin. Yhtiöjärjestys ei saa olla lain vastainen, eikä sen määräykset ristiriitaisia keskenään. Yhtiöjärjestyksestä voidaan pitää yhtiön sisäisenä lakina. Se velvoittaa yhtiön elimiä samalla tavalla kuin lait ja muut viranomaisten antamat säädökset, edellyttäen että yhtiöjärjestys ei ole ristiriidassa näiden kanssa. (Kyläkallio 2002, 138–139.)

3.2.4 Rekisteröinti

Osakepääoma tulee olla kokonaan maksettu, jotta yritys voidaan rekisteröidä. Osakeyhtiölain toisen luvun mukaan yhtiö on ilmoitettava rekisteröitäväksi kolmen kuukauden kuluessa perustamissopimuksen allekirjoittamisesta tai yhtiön perustaminen raukeaa. Kaupparekisteri-ilmoitukseen on liitettävä hallituksen jäsenten ja toimitusjohtajan vakuutus siitä, että yhtiön perustamisessa on

noudatettu OYL:n säännöksiä. Sen lisäksi on liitettävä tilintarkastajien lausunto siitä, että OYL:n säännöksiä on noudatettu osakkeiden maksamisessa. (OYL 2 luku 8 §.)

Kaupparekisterilain mukaan rekisteri-ilmoituksessa on mainittava yhtiön toiminimi, toimiala, kotipaikka, osoite ja osakepääoma sekä perustamissopimuksen päivämäärä. Ilmoituksessa mainitaan myös osakkeiden lukumäärä ja mahdolliset määräykset osakkeen nimellisarvosta sekä yhtiöjärjestyksen määräys, jonka mukaan yhtiössä voi olla erilaisia osakkeita. Hallituksen puheenjohtajan ja sen jokaisen jäsenen henkilötiedot, toimitusjohtajan sekä hallintoneuvoston puheenjohtajan ja sen jokaisen jäsenen henkilötiedot on ilmoitettava. Tilintarkastajan tiedot on myös käytävä ilmi. (KRL 9 §.)

Ennen rekisteri-ilmoituksen jättämistä on maksettava käsittelymaksu. Tilisiirtolomakkeita saa Patentti- ja rekisterihallituksen asiakaspalvelupisteestä, maistraatista ja TE-keskuksen yrityspalvelupisteistä. Ilmoitukseen on liitettävä tilisiirrosta tosite. (Yrityksen perustamisopas 2006, 49–50.)

3.2.5 Osake- ja osakasluettelo

Omistusoikeuden todistaa osake- ja osakasluettelo sekä mahdollisen osakekirja. Luettelot on laadittava heti yhtiön perustamisen jälkeen. Osakkeensaajalla ei ole oikeutta käyttää osakkeenomistajalle kuuluvia oikeuksia, ennen kuin hänet on merkitty osakeluetteloon tai hän on ilmoittanut yhtiölle saantonsa ja esittänyt siitä selvityksen. Yhtiössä, jossa on vain yksi osakas, on osakkeenomistus viipymättä ja viimeistään kahden kuukauden kuluessa saannosta ilmoitettava merkittäväksi osake- ja osakasluetteloon. (Siikarla 2006, 55 & 59 & 100; OYL 3 luku 15 §.)

Yhtiön hallituksen on pidettävä osakkeista osakeluettelo. Luetteloon merkitään osakkeet numerojärjestyksessä, niiden antamispäivä sekä osakkeenomistajan nimi ja osoite. Osakeluetteloon on merkittävä osaketta rasittava pantti- tai muu vastaava oikeus. Luetteloon on merkittävä myös saanto, jolla osakkeet ovat mahdollisesti siirtyneet nykyiselle osakkaalle. Tavallisessa osakeyhtiössä ei ole pakko olla osakekirjoja, osakkeenomistajalla on kuitenkin aina oikeus vaatia hallitukselta selailta. Osakekirjaa ei saa antaa ennen kuin yhtiö ja osake on rekisteröity ja sitä ei saa antaa muille kuin osakeluetteloon merkitylle osakkeenomistajalle. (OYL 3 luku 15 §; Siikarla 2006, 96.)

Osakasluettelo laaditaan osakeluettelon perusteella. Hallitus voi valtuuttaa luettelon laatimisen ja pitämisen esimerkiksi jollekin yhtiön toimihenkilölle. Hallitus sekä toimitusjohtaja vastaavat kuitenkin siitä, että yhtiöllä on osakasluettelo ja että se on lain mukainen. Osakasluettelon tulee sisältää alkuperäisen osakkeenomistajan tiedot; nimi, osoite sekä omistamien osakkeiden lukumäärä. Yhtiöllä on oikeus tehdä muitakin merkintöjä luetteloon. (Kyläkallio 2002, 263-264.)

3.3 Osakeyhtiönä toimiminen

Ylintä päätäntävaltaa käyttää yhtiökokous. Yhtiökokouksen muodostavat osakkeenomistajat, jotka ovat läsnä laillisesti kokoon kutsutussa kokouksessa. Yhtiökokous voidaan pitää ainoastaan yhtiön kotipaikkakunnalla. (Siikarla 2006, 104.)

3.3.1 Hallituksen kokoontuminen

Osakeyhtiöllä on aina oltava hallitus. Se on ainoa pakollinen toimielin yhtiössä. Yhtiössä, jossa on vain yksi osakas, toimii yleensä yhtiön toimitusjohtajana ja käyttää päätösvaltaa yhtiökokouksissa. Päätösvalan käyttö rajoittuu ainoastaan yhtiökokouksen pöytäkirjan laadintaan ja allekirjoittamiseen. Ainoa osakas tekee päivittäin yhtiötä koskevia päätöksiä, miettimättä yleensä missä ominaisuudessa hän niitä tekee. Jos osakas hakee lainaa yhtiölle, on hänen laadittava hallituksen kokouksen pöytäkirja, hän ei voi tehdä sitä toimitusjohtajan ominaisuudessa, ellei ole valtuuttanut itseään hallituksena. (Siikarla 2006, 138.)

Osakeyhtiölain mukaan hallituksen puheenjohtaja vastaa siitä, että hallitus kokoontuu tarvittaessa. Hallituksen jäsen tai toimitusjohtaja voi vaatia kokouksen koolle kutsumista. Jos hallituksen puheenjohtaja ei kutsu kokousta koolle vaatimuksesta huolimatta, voi kutsun toimittaa myös hallituksen jäsen, edellyttäen että vähintään puolet hallituksen jäsenistä hyväksyy koolle kutsumisen. Myös toimitusjohtaja voi kutsua kokouksen koolle. Muukin kuin hallituksen jäsen saa olla läsnä kokouksessa, jos hallitus näin päättää. (OYL 6 luku 5 §.)

Hallituksen kokouksen kutsu voidaan toimittaa vapaamuotoisesti. Kutsussa on mainittava kokouksessa käsiteltävät asiat. Hallituksen puheenjohtajan on annettava kokouksesta tieto myös toimitusjohtajalle ja yhtiön tilintarkastajalle, jos heidän läsnäolo-oikeutta ei ole rajoitettu käsiteltävään

asiaan. Tilintarkastajan arvioi jo ennen kokousta, onko hänen läsnäolonsa tarpeen. (Mäntysaari 2002, 236-239.)

Hallituksen päätökseksi tulee enemmistön mielipide. Yhtiöjärjestyksessä voidaan edellyttää myös määräenemmistöä. Puheenjohtajan ääni ratkaisee, jos äännet menevät tasan. Kokouksissa tulee olla paikalla yli puolet jäsenistä, jotta hallitus on päätösvaltainen.. Paikalla olevien määrä lasketaan valituista hallituksen jäsenistä. Päätöstä ei saa tehdä, jos kaikille hallituksen jäsenille ei ole varattu mahdollisuutta osallistua kokoukseen. Hallituksen jäsenen ollessa estynyt, tilaisuus on varattava varajäsenelle. (OYL 6 luku 3 §.)

Kokouksesta on laadittava pöytäkirja, myös yksijäsenisessä hallituksessa. Puheenjohtaja sekä vähintään yksi hallituksen jäsen, jos hallitukseen kuuluu useita jäseniä, allekirjoittaa pöytäkirjan. Hallitus valitsee jäsenen tehtävään. Pöytäkirjat ovat numeroitava juoksevasti ja säilytettävä luotettavalla tavalla. (OYL 6 luku 6 §.)

3.3.2 Yhtiökokousten pitäminen

Pienissä osakeyhtiöissä ei yhtiökokousta säätelevillä OYL:n säännöksillä ole merkitystä, ne koskevat enemmän isoja osakeyhtiöitä. Kun yhtiön omistaa yksi ihminen eli yrittäjä, on hän yhtiökokous itse. Silloin ei varsinaisesti yhtiökokousta pidetä. Päätöksiä ei tarvitse tehdä pöytäkirjamuotoon, mutta ne on kirjattava sekä allekirjoitettava, päivättävä ja numeroitava. Kirjattuun päätökseen sovelletaan OYL:n yhtiökokouksen pöytäkirjaa koskevia säännöksiä. Päätökset on säilytettävä samalla tavalla kuin osakeyhtiön yhtiökokouksen pöytäkirjoja. (Siikarla 2006, 104–105.)

Yhtiökokous eli yrittäjä osakkeenomistajana voi päättää OYL:n nojalla sille kuuluvista asioista. Yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä, että yhtiökokous voi päättää hallituksen ja toimitusjohtajan yleistoimivaltaan kuuluvasta asiasta. Yhtiöjärjestyksessä määrätään myös, että onko yhtiöllä yksi vai kaksi varsinaista yhtiökokousta. Pienissä osakeyhtiöissä pidetään yleensä vain yksi varsinainen yhtiökokous. Pienissäkin osakeyhtiöissä on varsinaisesta yhtiökokouksesta laadittava pöytäkirja, vaikka sitä ei olisi virallisesti pidettykään. Tilitoimisto voi laatia sen yrittäjän puolesta. (Siikarla 2006, 106–107.)

Varsinainen yhtiökokous on pidettävä kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisen jälkeen. Kokouksessa on esitettävä tilinpäätös ja tilintarkastuskertomus. Kokouksessa päätetään tilinpäätöksen vahvistamisesta, taseen osoittaman voiton käyttämisestä, vastuuvapauden myöntämisestä, hallituksen ja tilintarkastajan valinnasta sekä muista yhtiöjärjestyksen mukaan varsinaisessa yhtiökokouksessa käsiteltävistä asioista. Hallituksen jäsenet ja tilintarkastaja voidaan valita tehtäväänsä toistaiseksi, jolloin jokaisessa varsinaisessa yhtiökokouksessa ei tarvitse valita heitä. (Siikarla 2006, 107–108.)

Päätösehdotukset ja tilinpäätöstä koskevat asiakirjat on vähintään viikon ajan ennen kokousta pidettävä osakkeenomistajien nähtävänä yhtiön pääkonttorissa tai internet-sivuilla. Nämä asiakirjat tulee olla myös nähtävillä yhtiökokouksessa. Jäljennös tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta on ilmoitettava rekisteröitäväksi patentti- ja rekisterihallitukselle. Jos kaikki kokoukseen osallistuvat osakkaat allekirjoittavat pöytäkirjan, ei pöytäkirjan tarkastajan valintaa tarvitse tehdä. Yhden miehen yhtiössä riittää siis, että yhtiön ainoa osakas allekirjoittaa pöytäkirjan. (OYL 5 luku 21 §; Siikarla 2006, 122–125; KPL 3 luku 9 §.)

3.3.3 Selvitystila

Osakeyhtiö on asetettava selvitystilaan, jos se halutaan purkaa. Siinä pyritään lopettamaan yhtiön toiminta kokonaan. Yhtiökokous päättää selvitystilaan asettamisesta. Myös rekisteriviranomainen ja tuomioistuin voivat määrätä yhtiön selvitystilaan tai rekisteristä poistettavaksi. Kaupparekisteriviranomaisen tulee määrätä yhtiö selvitystilaan tai rekisteristä poistettavaksi, jos yhtiöllä ei ole rekisteriin merkittyä toimikelpoista hallitusta, yhtiö ei ole antanut kehotuksesta huolimatta tilinpäätösasiakirjojaan rekisteröitäväksi vuoden kuluessa tilikauden päättymisestä tai yhtiö on asetettu konkurssiin, joka on rauennut varojen puutteessa. Osakeyhtiölain mukaan rekisteriviranomaisen on poistettava yhtiö rekisteristä, jos yhtiön varat eivät riitä selvityskulujen maksamiseen. (Siikarla 2006, 308–309; OYL 20 luku 2 §.)

Kaupparekisteri kehottaa yhtiötä korjaamaan rekisteriin merkityissä tiedoissa olevat puutteet, ennen kuin määrää osakeyhtiön selvitystilaan. Ensimmäinen kehoitus voidaan toimittaa yhtiölle vapaamuotoisesti. Jos kehotusta ei noudateta, yhtiölle lähetetään kirjallinen kehoitus, joka julkaistaan virallisessa lehdessä. Yhtiöllä on mahdollisuus korjata esimerkiksi rekisterimerkinnässä oleva puute ennen asian ratkaisemista, jolloin selvitystila väistyy. (Siikarla 2006, 310–311.)

Selvitystila alkaa, kun sitä koskeva päätös on tehty. Yhtiökokous voi määrätä myöhemmän ajankohdan selvitystilän alkamisajankohdaksi. Kun päätös tehdään, on samalla valittava yksi tai useampi selvitysmies hallituksen sekä mahdollisesti myös toimitusjohtajan ja hallintoneuvoston tilalle. Selvitysmiehet hoitavat selvitystilän aikana yhtiön asioita. Heidän tulee muuttaa rahaksi tarvittava määrä yhtiön omaisuutta selvitystä varten ja maksaa yhtiön velat. Liiketoimintaa saa jatkaa ainoastaan siinä määrin kuin tarkoituksenmukainen selvitys sitä vaatii. (OYL 20 luku 8–9 §.)

Selvitysmenettelyn tarkoituksena on yhtiön varallisuusaseman selvittäminen. Sen aikana voidaan muuttaa omaisuutta rahaksi, maksaa velkoja sekä suorittaa ylijäämää osakkeenomistajille. Yhtiökokous voi päättää lopettaa selvitystila ja jatkaa yhtiön toimintaa. Jos selvitystilassa olevan yhtiön varat eivät riitä velkojen maksamiseen, on selvitysmiesten haettava yhtiön asettamista konkurssiin. Yhtiö voi siis jatkaa toimintaansa yhtiökokouksen päätöksellä, jos yhtiökokous on itse asettanut yhtiön selvitystilaan. Jos selvitystilaan asettamisesta on päättänyt kaupparekisteri, ei toiminnan jatkamista koskevaa päätöstä voida tehdä. (OYL 20 luku 7 §; Siikarla 2006, 319.)

Osakeyhtiö voi selvitystilän aikana jakaa osinkoa, mutta silloin osingonsaaja asettaa turvaavan vakuuden yhtiölle siltä varalta, että hän joutuisi palauttamaan osingot, jos yhtiön varat eivät riittäisi kukaan velkojen maksuun. (Siikarla 2006, 315.)

Hallituksen on seurattava jatkuvasti yhtiön oman pääoman määrää. Hallituksen on viipymättä laadittava tase taloudellisen tilan selvittämiseksi, jos se havaitsee, että oma pääoma on pienempi kuin puolet osakepääomasta. Hallituksen on myös kutsuttava yhtiökokous koolle, jos taseen mukaan oma pääoma on alle puolet osakepääomasta. Kokous on kutsuttava koolle kolmen kuukauden kuluessa taseen laatimisesta. Kokouksessa käsitellään yhtiön asettamista selvitystilaan, mutta päätöstä siitä ei vielä tarvitse tehdä. Kokouksen tarkoituksena on selvittää erilaisia mahdollisuuksia selvitystilän välttämiseksi. (Siikarla 2006, 322-323.)

3.3.4 Suunnattu anti

Suunnattu osakeanti tarkoittaa sitä, ettei osakkeita tarjota kaikille osakkeenomistajille, vaan merkintäoikeutta tarjotaan vain joillekin yhtiön osakkeenomistajista tai kokonaan ulkopuolisille. Yhdenmiehen yhtiössä tämä tarkoittaa sitä, että merkintäoikeutta tarjotaan kokonaan ulkopuolisille. (Siikarla 2006, 194.)

Suunnattu anti voidaan järjestää maksuttomana, mutta se edellyttää, että siihen on oltava yhtiön kannalta erityisen painava taloudellinen syy. Jos osakeanti järjestetään maksullisena, on siihen oltava painava taloudellinen syy. Maksullisen osakeannin järjestäminen on yhtiön perusrahoituksen hankkimista. Siinä yhtiö antaa osakkeita merkittäväksi maksua vastaan. (Mähönen 2006b, 232–233.)

Erityisen painavaa taloudellista syytä ei ole laissa selkeämmin määritelty. Suunnatun osakeannin tarkoituksena on kuitenkin olla yhtiön taloudellisen aseman tai toimintakyvyn parantaminen. Painava taloudellinen syy voi olla esimerkiksi, kun halutaan välttää selvitystila tai konkurssi tai suunnataan anti vaikka työntekijöille. Hallituksen päätösehdotuksessa on mainittava kenelle oikeus osakkeiden merkintään ehdotetaan annettavaksi sekä esitettävä selvitys merkintähinnan määrittelyperusteista. Maksuton osakeanti voi tulla vain poikkeuksellisesti kysymykseen, esimerkiksi kun useita osakelajeja yhdistellään. (Siikarla 2006, 194–195.)

Uudet osakkeet merkitään rekisteriin, kun ne on täysin maksettu. Osakkeet on ilmoitettava rekisteröitäväksi viiden vuoden kuluessa osakeantipäätöksestä. Samalla on ilmoitettava mahdollinen osakepääoman korotus. Jos uusia osakkeita ei ilmoiteta rekisteröitäväksi määrättyssä ajassa, osakeantipäätös raukeaa. (Siikarla 2006, 207–208.)

3.3.5 Peitelty osinko

Yhtiön varoja voidaan siirtää peitellyn osingonjaon muodossa. Peiteltyllä osingonjaolla tarkoitetaan rahanarvoista etuutta, jonka yhtiö antaa osakkaansa tai tämän omaisen hyväksi tavallisesta olennaisesti poikkeavan hinnoittelun johdosta tai vastikkeetta. Peitellyn osingon verotusta säädetään veromenettelylaissa. (VML 1 luku 29 §.)

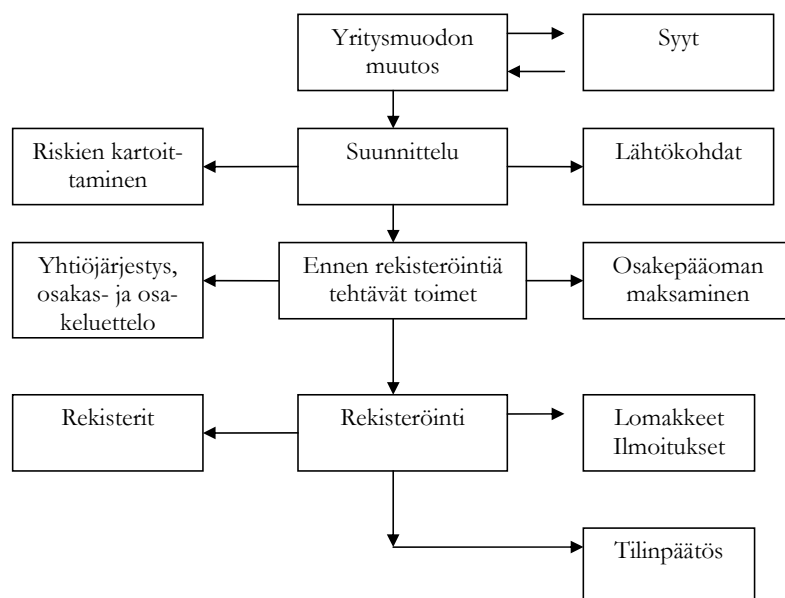
Laitonta varojen jakamista on esimerkiksi, jos yhtiö ostaa osakkaalta tai hänen lähisukulaiseltaan omaisuutta selvään ylihintaan tai yhtiö perii heiltä tuotteistaan tai palveluksistaan selvää alihintaa. Laitonta jakoa on myös ilman yhtiökokouksen voitonjakopäätöstä tapahtuva voitonjako, ellei yhtiökokous ole valtuuttanut hallitusta päättämään asiasta. Tavanomaista suuremmat merkkipäivälahjat yhtiön johdolle tai osakkaalle katsotaan usein peiteltyksi osingonjako. Peitelty osingonjako on kiellettyä, vaikka yhtiön jäljelle jäävät varat riittäisivät velkojen kattamiseen. Toisin sanoen, mi-

kä on yhtiöjärjestyksen tai osakeyhtiölain määräyksien vastainen jako, on myös laitonta. (Siikarla 2006, 234–236.)

”Yhtiön ainoa osakas antoi yksityisomaisuuttaan yhtiön lainojen ja pankkitakausten vakuudeksi. Osakkaalle maksettua kohtuullista takausprovisiota ei ollut pidettävä peiteltyinä osingonjakona.” (KVL 1993 n:o 262)

4 OHJEET YKSITYISYRITYKSEN MUUTTAMISEEN OSAKEYHTTÖKSI

Yritysmuodon muuttaminen virallista tietä tapahtuu eri lomakkeiden täyttämällä. Sitä ennen kuitenkin on tarkasteltava onko muutos tarpeellinen ja milloin ajankohta olisi sopiva. Muutokseen mahdollisesti vaikuttavat tekijät on selvitettävä ja mietittävä myös muutoksen jälkeistä olevaa aikaa. Yritysmuodon muutoksen suunnittelu ja riskien kartoittaminen on suurin prosessi koko muutoksessa. Monella yrittäjällä ei ole tietoa tarpeeksi muuttaa yritysmuotoa, siksi he turvautuvat tilitoimistoihin. Ammattitaitoisen ihmisen suunnittelema ja toteuttama muutos on edellytys onnistuneelle yritysmuodon muutokselle.



Kuvio 1. Yritysmuodon muutos käytännössä.

Muutos toteutetaan vaihe kerrallaan. Ennen rekisteröintiä on tehtävä osakeyhtiöön liittyviä toimia, jotta rekisteröinti olisi mahdollinen. Näitä toimia ovat muun muassa osakepääoman maksaminen ja yhtiöjärjestyksen laatiminen.

4.1 Suunnittelu

Suunnittelu alkaa siitä, kun lähdetään pohtimaan syitä yritysmuodon muuttamiselle. Osittain muutokseen johtaneiden syiden pohjalta voidaan suunnitella itse muutos. Yritysmuodon muutosta ei pidä lähteä muuttamaan halun pohjalta, ilman minkäänlaista tarpeellisuuden pohjaa. Tärkeää tarpeellisuutta määriteltäessä on selvittää yrityksen tämän hetkinen tilanne ja tilanne muutoksen jälkeen. Yhtenä edellytyksenä on vakavaraisuus. Jos yritys on tuottanut pidemmän ajan huonoa tulosta, ei ole järkevää lähteä muuttamaan yritysmuotoa, etenkin osakeyhtiöksi. Yrityksellä tulee olla varallisuutta osakepääomaan sekä muun muassa kulujen kattamiseen.

Yritysmuodon muutoksen kautta ei voi vaihtaa toimialaa. Toimenkuva ja toimiala on pysyttävä samana. Jos elinkeinonharjoittajalla on tarkoituksena jatkaa yrityksen toimintaa toisen tai useamman henkilön kanssa, on yksityisyritys muutettava ensin kommandiittiyhtiöksi tai avoimeksi yhtiöksi.

4.1.1 Lähtötilanteen selvittäminen

Selviteltäessä tämän hetkistä tilannetta on hyvä tehdä kannattavuuslaskelmia. Yrityksen omaisuus tulee listata. Kiinteistöt ja arvopaperit vaikuttavat muutoksen verokohteluun. Elinkeinoharjoittajan on syytä miettiä, onko kannattavampaa ottaa kiinteistön tai arvopaperin omistusoikeus itselleen vai siirtää se osakeyhtiön omistukseen. Jos kiinteän omaisuuden ohella luovutetaan irtaimistoa, luovutushinnan jakautuminen on irtaimen osalta selvittävää. Muutoin varainsiirtovero maksetaan koko kauppahinnasta.

Vaihto- ja käyttöomaisuus, joka kuuluu liiketoimintaan, siirtyy uuden yhtiön omaisuuteen ilman veroseuraamuksia. Elinkeinoharjoittaja voi ottaa yksityisottona itselleen yrityksen varoja. Yksityisotoissa on noudatettava erityistä varovaisuutta, sillä keskeinen liikeomaisuus tulee siirtää uudelle yhtiölle, jotta voidaan katsoa toiminnan jatkuvan. Arvonlisäveroa ei siis tarvitse maksaa osake-

yhtiölle siirtyvästä vaihto-omaisuudesta, mikäli se on osakeyhtiössä vähennysoikeudellisessa käytössä, toisin sanoen myytävänä tuotteina.

Yrityksen mahdollinen toimintavaraus on purettava, sillä osakeyhtiössä ei ole mahdollista tehdä toimintavarausta. Toimintavaraus tuloutetaan muutosajankohdalle. Toimintavaruksen purkamisen on kirjanpidollinen toimi. Siinä varaus tuloutetaan yrityksen tuloksi, mutta käytännössä raha ei liiku. Yksityisliikkeen tekemät poistot sinä verovuonna, jona muutos tapahtuu, vaikuttavat osakeyhtiön kirjanpitoon. Poistoja ei saa tehdä kaksi kertaa samana verovuonna.

Osakeyhtiön osakkaat voivat nostaa osakeyhtiöstä varoja kolmella eri tavalla: palkkana, lainana tai osinkona. Elinkeinonharjoittajan tulee miettiä riittääkö hänelle osingot, nostaako hän yhtiöstä lainaa vai maksaako yhtiö hänelle palkkaa. Palkka tulee joka kuukausi. Osinkona voidaan jakaa vain vapaata pääomaa, mitä harvimmin on yhtiön aloittaessa toimintaansa. Osakkaan on tehtävä yhtiön kanssa työsopimus, mikäli hän haluaa yhtiöstä palkkaa.

Osakas voi nostaa varoja osakeyhtiöstä myös osakslainana. Lainan antaminen osakkaalle on mahdollista vain yhtiön viimeksi vahvistetun taseen osoittamien voitonjakokelpoisten varojen rajoissa. Lainasta on annettava yhtiölle hyväksyttävä vakuus. Se osa lainasta, jota osakas ei ole vuoden loppuun mennessä maksanut takaisin, luetaan osakkaan pääomatuloksi. Tämä kuitenkin edellyttää, että osakas perheineen omistaa vähintään 10 % yhtiön osakkeista suoraan tai välillisesti. Yhden miehen osakeyhtiössä osakslaina on siis pääomatuloa, joten lainasta ei tarvitse periä korkoa. Yhtiön tulee antaa vuosi-ilmoitus pääomatuloksi luettavista osakslainoista sekä niiden takaisinmaksusta.

Luontoisedut on myös käsiteltävä yhtiön palkkakirjanpidossa palkkana, muutoin etu katsotaan peitellyksi osingoksi. Palkansaajalle on mahdollista maksaa päivärahaa ja kilometrikorvauksia. Osakkaalle maksetun palkan ja luontoisetujen tulee olla työhön nähden kohtuulliset. Kohtuuttoman suurien etuuksien antaminen voi johtaa niiden verotukseen peiteltynä osinkona. (vero.fi)

4.1.2 Riskien kartoittaminen

Ennen muutosta kannattaa kartoittaa mahdolliset riskit. Riskianalyysin avulla vältetään epäonnistumiset. Riskien kartoittaminen aloitetaan lähtötilanteesta. Riskianalyysiin otetaan mukaan ne asiat, jotka voivat vaikuttaa muutoksen onnistumiseen. Yrityksen muutokseen vaikuttavat:

- Kiinteistö ja arvopaperit sekä niiden omistusoikeus
- Jatkuvuus ja identtisyys
- Osakaspohtjan laajentaminen
- Myyntitulojen syntyperä

Kiinteistön tai arvopaperin omistusoikeuden siirtäminen osakeyhtiölle aiheuttaa varainsiirtoveron maksun. Kiinteistöjen verokanta on 4 %, arvopapereiden 1,6 %. Kuitenkin, jos elinkeinonharjoittaja siirtää omistusoikeuden itselleen, on hänen vuokrattava se osakeyhtiölle, jotta yritysmuodon muuttaminen onnistuu. Elinkeinonharjoittajan siirtäessä yrityksen omaisuutta yksityistalouteensa on luovutushinta omaisuuden alkuperäistä hankintamenoa vastaava määrä tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Jos siirrettävä hyödykkeen arvon on enintään sen verotuksessa poistamaton hankintahinta, ei siirrosta aiheudu veroseuraamuksia. Vuokratulo on elinkeinonharjoittajalle pääomatuloa. (Ukkola 2004, 96-97.)

Yritys joudutaan lopettamaan, jos identtisyys ei säily. Tämä merkitsee sitä, että muun muassa kaikki varaukset purkautuvat, eli ne tuloutuvat elinkeinonharjoittajan tuloksi, mikä tarkoittaa verojen maksua. Identtisyys säilyy, kun

- liiketoiminta jatkuu laadullisesti ennallaan
- yritys säilyy samanlaisena liiketoimintakokonaisuutena
- tulonhankintaomaisuus säilyy lähes ennallaan
- yrityksen omistajien keskuudessa ei tapahdu muutoksia.

Tasejatkuvuutta noudatetaan, kun yrityksen varat ja velat siirretään samoista kirjanpidon arvoista uuteen yritysmuotoon. Myös toiminnan luonteen tulee jatkua samanlaisena. (Järvenoja 2003, 356-357; Ukkola 2004, 92.)

Osakaspohtjan laajentaminen yritysmuodon muutoksen yhteydessä ei ole mahdollista. Yksityisyri-tyt voidaan muuttaa suoraan osakeyhtiöksi vain, jos yksityisyrittäjä merkitsee kaikki yhtiön osak-keet. Osakaspohtjaa voidaan laajentaa myöhemmin, mutta se vaarantaa tappioiden vähennysoikeu- den. Tappion voi vähentää kymmenenä tappion syntyvuotta seuraavana verovuonna. Tappioiden vähennysoikeus siirtyy uudelle yhtiölle, jos identiteetti säilyy, tasejatkuvuutta noudatetaan ja omis- tuspohtjassa ei tapahdu liian suuria muutoksia. Tappioiden vähennysoikeus menetetään, jos omis-

tuspohja vaihtuu yli puolessa osakeyhtiön osakkeissa tappiovuoden aikana tai sen jälkeen. Omistuspuhjan laajentamista ei kannata suunnitella tehtäväksi heti muutoksen jälkeen. (Järvenoja 2003, 389.)

Muutoksen jälkeen tapahtuva toiminta vaikuttaa verotukseen, se ei vaikuta varsinaisesti itse muutokseen. Yhden miehen osakeyhtiö voidaan verottaa omistajan verotuksessa. Silloin katsotaan, että osakeyhtiö on perustettu lievemmän verotuksen saamiseksi. Osakeyhtiön sivuuttaminen verotuksessa tarkoittaa sitä, että osakeyhtiön tulot katsotaan osakkaan palkka- tai ammattituloksi. Erilliset liiketilat, palkattu henkilökunta ja palvelujen ohella myytävät hyödykkeet vähentävät sivuuttamisen riskiä. (Leppiniemi 2005, 174; Ikkola 1997, 52-53.)

Jos osakeyhtiön ainoa osakas nostaa yhtiöstä varoja pelkästään osakaslainana, on osakeyhtiön sivuuttamisriski olennainen. Verottaja voi katsoa osakkaan perustaneen osakeyhtiön, jotta hän voi kanavoida palkkatulonsa pääomatulona. (vero.fi)

4.2 Ennen rekisteröinti tehtävät toimet

Ennen kuin osakeyhtiö voidaan rekisteröidä kaupparekisteriin, on laadittava osakeyhtiön yhtiöjärjestys, valittava yhtiölle toimielimet, laatia osake- ja osakasluettelo ja maksettava osakepääoma. Ennen perustamissopimuksen allekirjoittamista tehdyistä toimista vastaa yhtiön ainoa osakas.

4.2.1 Yhtiöjärjestyksen laatiminen

Yhdenmiehen yhtiössä yhtiöjärjestyksellä ei ole suurta merkitystä, sillä se on sopimus siitä, miten osakkaiden sijoittamia varoja ja yhtiön asioita hoidetaan. Toisin sanoen se on yhtiön sisäinen laki, joka velvoittaa yhtiön elimiä samalla tavalla kuin muut lait ja viranomaisten säädökset. Niin kauan, kuin yhtiön osakkeet ovat yhden osakkaan omistuksessa, ei ole tarpeen laatia erillistä yhtiöjärjestystä. Patentti- ja rekisterihallituksella on oma yhtiöjärjestysmallinsa, jonka käyttö on suositeltavaa yhdenmiehen osakeyhtiössä. Tämä yhtiöjärjestysmalli sisältyy perustamissopimukseen. Toisin sanoen, yhden miehen yhtiössä yhtiöjärjestys laaditaan valitsemalla yhtiöjärjestysmalli A tai B.

Näitä yhtiöjärjestysmalleja ei voi käyttää mikäli haluaa sisällyttää yhtiöjärjestykseen poikkeavia määräyksiä, esimerkiksi jos osakepääoma maksetaan apporttiomaisuudella. Malli A sisältää ainoastaan lain mukaan pakolliset kohdat. Malli A:ssa täytetään yhtiön toiminimi, kotipaikka ja toimiala.

Muuta tähän malliin ei saa kirjoittaa, koska täydentävät kohdat tulevat laista. Yhtiöjärjestysmalli B sisältää toiminimen, kotipaikan ja toimialan lisäksi osakeyhtiölain keskeisiä määräyksiä, joista on aiemminkin säädetty yhtiöjärjestyksessä. Malli B:ssä on lisäksi edustamisoikeuksia koskeva lauseke, joka helpottaa yhtiön edustamista sekä lunastuslauseke. Malli B:ssä täytetään ainoastaan yhtiön toiminimi, kotipaikka ja toimiala. Muuta malli B:hen ei saa täyttää, eikä muuttaa mallin tekstiä.

Jos osakkaalla on tarkoitus muutoksen jälkeen laajentaa osakas pohjaa, on hyvä jo perustamisvaiheessa laatia kattavampi yhtiöjärjestys. Tätä yhtiöjärjestystä ei voi laatia Patentti- ja rekisterihallituksen yhtiöjärjestysmallilla. Yhtiöjärjestys on laadittava erillisellä pohjalla.

4.2.2 Toimielinten valinta

Osakeyhtiöllä tulee olla hallitus. Hallitukseen on valittava ainakin yksi varsinainen jäsen ja sen lisäksi varajäsen. Tämä helpottaa yhdenmiehen osakeyhtiötä, sillä yrittäjä on itse hallituksen varsinainen jäsen ja esimerkiksi hänen puolisonsa voi olla varajäsen. Yhtiökokous valitsee hallituksen. Osakeyhtiön ainoa osakas pitää yksin yhtiökokouksen, joka tarkoittaa sitä, että hän laatii pöytäkirjan kokouksesta ja sisällyttää tähän hallituksen valinnan. Osakkaan tulee myös allekirjoittaa pöytäkirjat.

Jos yhtiön osakas haluaa, että yhtiöllä on toimitusjohtaja, on pidettävä hallituksen kokous. Kokous pidetään laatimalla hallituksen pöytäkirja. Pöytäkirjaan sisällytetään kohta, jossa valitaan toimitusjohtaja. Hallitus on päätösvaltainen kun yli puolet jäsenistä on paikalla. Ainoa osakas laatii siis pöytäkirjan päättämistään asioista ja allekirjoittaa sen. Pienissäkin osakeyhtiöissä voi olla hallintoneuvosto, mutta se ei ole järkevää yhden osakkaan osakeyhtiössä. Hallintoneuvostossa on oltava vähintään kolme jäsentä, siihen eivät saa kuulua toimitusjohtaja eivätkä hallituksen jäsenet.

Uuden tilintarkastuslain voimaantullessa ei tilintarkastaja ole enää pakollinen osakeyhtiöissä, joissa taseen loppusumma on alle 100 000 euroa, liikevaihto alla 200 000 euroa ja keskimäärin työntekijöitä on 3. Näistä ehdoista yksi saa täytyä päättyneellä ja sitä edeltävänä tilikaudella. Jos kuitenkin yhtiölle halutaan tilintarkastaja, tulee tilintarkastajan olla hyväksytty eli HTM- tai KHT – tilintarkastaja. Nämä vaativat myös asianmukaista korvausta työstään.

4.2.3 Osake- ja osaksluettelon laatiminen

Osakkeensaajalla ei ole oikeutta käyttää osakkeenomistajalle kuuluvia oikeuksia, ennen kuin hänet on merkitty osaksluetteloon. Yhdenmiehen osakeyhtiössä on osakkeenomistus ilmoitettava merkittäväksi osake- ja osaksluetteloon viimeistään kahden kuukauden kuluessa saannosta. Osaksluetteloon merkitään osakkeet numerojärjestyksessä, niiden antamispäivä sekä osakkeenomistajan nimi ja osoite. Ainoan osakkaan on siis täytettävä niin monta kohtaa, kuin osakepääoma sisältää osakkeita. Kaikkien osakkeiden kohdalle merkitään ainoan osakkaan tiedot.

Osaksluetteloon merkitään ainoan osakkaan nimi, postiosoite ja hänen omistamien osakkeiden lukumäärä. Nämä luettelot voidaan laatia normaalin A4 – kokoiselle paperille tekstinkäsittelyohjelmalla.

Osakepääoman tulee olla kokonaisuudessaan maksettuna yhtiön tilille ennen kuin yhtiö voidaan ilmoittaa rekisteröitäväksi. Osakepääomaa ei tarvitse jakaa useaan osakkeeseen, yksikin osake riittää. Kuitenkin osakepääoma kannattaa jakaa useampaan osakkeeseen. Mahdollisesti myöhemmin tapahtuva osakaspuhjan laajentuminen on helpompaa, kun osakepääoma on valmiiksi jaettu useampaan osakkeeseen.

4.3. Rekisteröinti

Osakeyhtiö on ilmoitettava rekisteröitäväksi kolmen kuukauden kuluessa perustamissopimuksen allekirjoittamisesta. Rekisteröinti tapahtuu lähettämällä alkuperäinen ja allekirjoitettu perustamisilmoitus Patentti- ja rekisterihallitukselle. Ilmoituksen voi myös jättää TE -keskukseen ja maistraattiin. Osakepääoma tulee olla maksettu kokonaisuudessaan yhtiölle avatulle pankkitilille ennen rekisteröintiä eli ennen kuin ilmoitus jätetään. Osakepääoma tulee maksaa rahassa, mikäli osakas ei maksa osakepääomaa apporttiomaisuudella. Apporttiomaisuus on esimerkiksi henkilöauto, joka siirretään osakeyhtiön nimiin. Tilintarkastaja arvioi apporttiomaisuuden arvon ja hyödyn yhtiölle. (prh.fi)

Osakkaan on avattava pankkitili yhtiölle. Käsittelymaksu tulee maksaa etukäteen. Käsittelymaksu maksetaan joko Patentti- ja rekisterihallituksen tilille tai ilmoitusta jättäessä sen voi maksaa myös Patentti- ja rekisterihallituksen asiakaspisteeseen, joka sijaitsee Helsingissä. Maksettaessa tilille, on

sitä saatu kuitti liitettävä ilmoituksen mukaan. Maksun saajaksi merkitään Patentti- ja rekisterihallitus, kaupparekisteri. Viesti kohtaan merkitään mihin maksu liittyy eli yrityksen toiminimi sekä perustamisilmoitus. Osakeyhtiön perusilmoituksen käsittelymaksu on 330 euroa. Tarkemmat ohjeet maksamisesta löytyvät patentti- ja rekisterihallituksen sivuilta. (prh.fi)

Osakeyhtiölle siirrettävästä kiinteistöstä tai arvopaperista on maksettava varainsiirtovero. Kiinteistöjen siirtämisestä on haettava lainhuudatusta tai kirjaamista kuuden kuukauden kuluessa luovutuksesta. Lainhuudatuksella tarkoitetaan kiinteistön omistusoikeuden kirjaamista tuomioistuimen pitämään lainhuudatus- ja kiinnitysrekisteriin, samalla tarkastetaan luovutuksen pätevyys. Jos lainhuudatusta ei ole haettu annetussa ajassa, varainsiirtoveroa korotetaan. Lainhuutoa haetaan sijainpaikkakunnan käräjäoikeudelta täyttämällä hakemus, joita on saatavilla käräjäoikeuksista. Hakemukseen on liitettävä alkuperäinen luovutuskirja liitteineen ja sen kopio sekä veronmaksukuitti. Varainsiirtovero on maksettava ennen lainhuudatusta. Varainsiirtovero maksetaan verohallituksen vahvistamalla tilisiirtolomakkeella pankkiin. Tilisiirtolomakkeita saa verohallinnon toimipisteistä. Arvopapereiden varainsiirtovero on maksettava kahden kuukauden kuluessa luovutuspäivästä sekä arvopaperin saajan on annettava ilmoitus varainsiirtoverosta kotikuntansa verotoimistolle. Ilmoitus annetaan Verohallituksen vahvistamalla lomakkeella, johon on liitettävä maksun todentava tilisiirtolomake sekä kauppakirja tai muu luovutussopimus. (Ukkola 2004, 96; Oikeus.fi)

Jos elinkeinonharjoittajalla ei aiemmassa yritysmuodossaan ollut palkattua henkilökuntaa ja hän palkkaa henkilökuntaa osakeyhtiöön, on hänen ilmoitettava kotikuntansa veroviraston työnantajarekisteriin. Säännöllisesti palkkoja maksava työnantajan tulee kuukausittain antaa verovirastolle työnantajasuorituksia koskeva valvontailmoitus. Työnantajasuoritukset (ennakonpidätykset ja työnantajan sosiaaliturvamaksu) maksetaan kuukausittain viimeistään palkanmaksukuukautta seuraavan kuukauden 10. päivänä. (vero.fi)

4.3.1 Perustamisilmoituksen laatiminen

Yksityisyhtiön muuttaessa yritysmuotoaan, muuttuu myös Y-tunnus. Patentti- ja rekisterihallitus on laatinut osakeyhtiön perustamispaketin (liite 2). Peruspaketti sisältää osakeyhtiön perustamis-sopimuksen, yhtiöjärjestyksen, perusilmoituksen sekä siihen liitettävän liitelomakkeen. Tämä paketti sisältää siis kaikki tarvittavat asiakirjat yhtiön perustamiseen sekä rekisteröintiin. Näiden asiakirjojen lisäksi yrittäjän on tehtävä yksityisyhtiön lopettamisilmoitus lomakkeella Y6 (liite 1).

Perustamispaketti on suunniteltu yhtiölle, jolle riittää vakiomuotoinen yhtiöjärjestys, osakepääoma maksetaan kokonaan rahassa ja koko merkintähinta merkitään osakepääomaan. Lopettamisilmoitus on maksuton, mutta perusilmoituksesta on maksettava käsittelymaksu. (prh.fi)

Perustamisilmoituslomakkeella ilmoitetaan ensimmäisen tilikauden arvioitu liikevaihto sekä arvioitu verotettava tulos. Verotoimisto laskee tilikaudelle maksettavaksi tulevan ennakoveron määrän ja lähettää yritykselle ennakoverolipun. Yrityksen tulee alusta alkaen kiinnittää huomiota siihen, että ennakoverot ovat oikean suuruiset. Jos tilikauden ennakot eivät kata veron tarvetta lopullisessa verotuksessa, puuttuneelle ennakoverolle määrätään viivästyskorkeo. Yritys voi muuttaa tilikauden aikana ennakoiden määrää. Verovelvollinen voi hakea ennakoitaan alennettavaksi, jos tilikauden kuluessa ilmenee, että ennakoveron määrä on yritykseen tuloon nähden liian suuri. Ennakoverojen eräpäivä on kuun 23. päivä. (vero.fi)

Hallituksen ja mahdollisen toimitusjohtajan on annettava vakuutus, että yhtiön perustamisessa on noudatettu osakeyhtiölain säännöksiä. Vakuutukset voidaan antaa perustamisilmoituslomakkeen liitelomakkeella tai erillisellä asiakirjalla. Perustamisilmoituksen liitelomakkeella tai erillisellä asiakirjalla on myös annettava tilintarkastajien todistus siitä, että osakepääoma on maksettu noudattamalla osakeyhtiölain säännöksiä. (Yrityksen perustamisopas 2006, 49.)

4.3.2 Veroilmoituksen laatiminen

Verovuosi on yleensä kalenterivuosi, mutta yhteisön verovuosi muodostuu siitä tilikaudesta tai niistä tilikausista, jotka ovat kyseisen kalenterivuoden aikana päättyneet. Alkuvuoden tulo verotetaan elinkeinonharjoittajan tulona ja loppuvuosi osakeyhtiön tulona. Yritysmuodon muuttuessa on laadittava molemmilta yritysmuodoilta omat veroilmoituksensa. Veroilmoitus annetaan yhteisön kotikunnan verotoimistolle tai sen voi antaa myös sähköisesti Verohallituksen hyväksymän TYVI-palvelun välityksellä. Jos tuloveroilmoitus annetaan sähköisesti, tulisi myös mahdolliset liitteet lähettää sähköisesti. (vero.fi)

Elinkeinoharjoittajan on annettava veroilmoitus 31.1., jos tilikausi päättyy 1.1.–30.9 tai 1.4., jos tilikausi päättyy 1.10.–31.12. välisenä aikana. Osakeyhtiön veroilmoitus (liite 4) annetaan neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymiskuukauden lopusta lukien. Veroilmoitus on hallituksen vastuulla ja sen allekirjoittaa toimitusjohtajan tai ainakin yksi hallituksen jäsen. Elinkeinoharjoitta-

jan veroilmoitus (liite 3) annetaan ajalta, joka päättyy osakeyhtiön kaupparekisteriin merkitsemiseen. Veroilmoituksen tulee perustua tilinpäätökseen, joka on tehty muutosajankohdalle. Ilmoitus päivätään edelliselle päivälle, kuin mitä on kaupparekisteriin merkitty päivä. Tuloslaskelman, taseen ja poistojen ilmoittamiseen käytetään lomakkeita 60, 61A, 61B ja 62. (vero.fi)

4.3.3 Yksityisyrittäjän tilinpäätös

Elinkeinonharjoittajan on laadittava tilinpäätös muutosajankohdalle, jonka perusteella veroilmoitus laaditaan. Kaikki tulot ja menot täytyy kohdistaa tarkasti oikealle yritysmuodolle. Osa eristä kuuluu yksityisyrittäjän ja osa osakeyhtiön verotukseen. Yksityisyrittäjän varat ja velat tulee siirtää yritysmuodon muutoksessa uuteen yhtiöön kirjanpitoarvoja muuttamatta.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Yritysmuodon muutoksen toteuttaminen on syytä jättää sellaisen henkilön tehtäväksi, joka on perehtynyt asiaan tarkemmin ja on jo aiemmin toteuttanut muutoksia. Jatkuvasti muuttuvat käytännöt sekä lakien uudistukset tuovat uusia haasteita myös ammattilaisille. Viimeisimpiä lakien uudistuksia, jotka koskevat osakeyhtiötä, ovat uusi osakeyhtiölaki ja tilintarkastuslaki. Laki uudistukset helpottavat pienten osakeyhtiöiden perustamista ja toimintaa.

Elinkeinonharjoittajan pitää ottaa selvää, onko järkevää lähteä yritysmuotoa muuttamaan nimenomaan osakeyhtiöksi. Yksityisliikkeen muuttaminen suoraan osakeyhtiöksi on nykyään mahdollista ja varmaan juuri sen takia osakeyhtiö on suosituimpia yritysmuotoja. Siinä vastuu on rajallista, vaikkakin hallinnolliset toimet ovat juridisempia. Pelkän vastuun rajallisuuden vuoksi osakeyhtiöksi muuttaminen ei ole järkevää, sillä pienissä osakeyhtiöissä joudutaan ottamaan usein lainaa. Toiminnan alussa, kun yhtiöllä ei ole paljon varallisuutta, joutuu ainoa osakas takaamaan lainan. Osakas on myös vastuussa yksityisliikkeen aikana tehdyistä toimista. Tämän perusteella vastuu ei pienene osakeyhtiöksi muuttumisen myötä, ainakaan yhtiön aloittaessa toimintaa.

Hyvä syy muuttaa yritysmuoto osakeyhtiöksi, on toiminnan laajentuminen ja liikevaihdon kasvaminen. Elinkeinonharjoittaja maksaa yksityisliikkeensä tuloksesta veron. Mikäli yritys tuottaa hyvää tulosta, ovat verotkin isommat. Osakeyhtiön tulosta ei veroteta osakkailta, vaan osakeyhtiöltä itseltään. Osakasta verotetaan osakeyhtiöstä saadusta osingosta, mahdollisesta lainasta sekä maksetusta palkasta. Tätä kautta osakas pystyy suunnittelemaan omaa verotustaan. Tässä piilee kuitenkin vaara, varsinkin pienissä osakeyhtiöissä. Yhden osakkaan osakeyhtiöt on mahdollista sivuuttaa verotuksessa, etenkin silloin, kun yritys tuottaa palveluja. On tärkeää, että elinkeinonharjoittaja tietää mitkä asiat johtavat sivuuttamiseen ja miten sen voi välttää. Verottaja tutkii jokaisen tapauksen erikseen, mitään mallitapausta ei ole olemassa.

Yritysmuodon muutos oikein toteutettuna tapahtuu ilman veroseuraamuksia. Koska muutoksen toteutuminen onnistuneesti vaatii paljon suunnittelua, on siihen valmistauduttava ajoissa. Muutettavan yrityksen tunteminen on peruslähtökohta. Kun tiedetään muutoksen perusta, voidaan lähteä rakentamaan itse muutosta. Muutoksen käytännön toimet ovat kirjanpidossa tehtävät siirrot sekä ilmoittautuminen rekistereihin. Nykyään ei tarvitse pitää perustamiskokousta, sen tilalle on otettu perustamissopimus. Yhden miehen osakeyhtiössä ainoa osakas täyttää ja allekirjoittaa lomakkeet. Osakeyhtiön perustaminen on tehty mahdollisimman helpoksi. Vaikein asia on kirjanpidonarvojen siirrot, joista huolehtii yleensä yrityksen kirjanpitäjä. Se ei siis ole elinkeinonharjoittajan harteilla, mutta hän kuitenkin vastaa siirtojen oikeellisuudesta.

Koko muutoksen punaisena lankana on jatkuvuuden toteutuminen ja identiteetin säilyminen. Kun näiden ehdot toteutuvat, onnistuu myös muutos. Tulee huomata, että näiden kahden sanan taakse kätkeytyy paljon ehtoja. Ei siis riitä, että tutkitaan pintapuolisesti, vaan on etsittävä kaikki mahdolliset vaikuttavat seikat.

Ohjeiden avulla elinkeinonharjoittaja saa tietoonsa mitä lomakkeita hänen tulee täyttää. Elinkeinonharjoittajalle itselleen jää muutoksen suunnittelu ja miettiminen. Ohjeet ovat koottu luotettavista lähteistä muun muassa verohallinnon sivuilta. Työn liitteenä on perustamissopimus ja muut lomakkeet, joita elinkeinonharjoittaja mahdollisesti tarvitsee muutoksessa. Nämä liitteet ovat malleja ja niiden oikeat versiot löytyvä verohallinnon sivuilta, jossa ne voidaan täyttää sähköisesti. Tulee muistaa, että koko ajan tapahtuu muutoksia ja nämä muutokset voivat vaikuttaa voimassa oleviin tietoihin sekä verohallinnolle ilmoitettaviin asioihin. Ohjeet antavat suunnan muutoksen toteuttamiselle. Ne eivät ole suunnattu tietylle yritykselle, vaan jokaisen yrityksen on räätälöitävä ohjeet omaan tarpeeseensa.

LÄHTEET

- Ilola, J. & Ukkola, O. 1994. Yritysmuodon muutokset. Jyväskylä: Gummerus
- Ikkala, J. 1997. Verosuunnittelun käsikirja. Hämeenlinna: Karisto Oy
- Immonen, R. 2006. Yritysjärjestelyt. Helsinki: Talentum
- Järvenoja, M. 2003. Yritysjärjestelyjen verotus. Porvoo: WSOY
- Järvenoja, M. 1999. Yrityksen uusi verosuunnittelu. Jyväskylä: Gummerus
- Kyläkallio, J., Irola, O. & Kyläkallio, K. 2002. Osakeyhtiö. Helsinki: Edita
- Leppiniemi, J. 2005. Tilinpäätös ja verosuunnittelu. Porvoo: WSOY
- Mähönen, J. & Villa, S. 2006 a. Osakeyhtiö [1]. Porvoo: WSOY
- Mähönen, J. & Villa, S. 2006 b. Osakeyhtiö [2]. Porvoo: WSOY
- Mäntysaari, P. 2002. Osakeyhtiö toimijana. Porvoo: WSOY
- Selinheimo, R. 1994. Ammatiksi yrittäjä. Juva: WSOY
- Siikarla, P.J. 2006. Osakeyhtiölaki & käytäntö. Helsinki: Yrityskirjat
- Tikkanen, T. 1997. Liikkeen- ja ammatinharjoittajan verokirja. Helsinki: Hakapaino OY
- Ukkola, O. & Vilppula, T. 2004. Yrityksen omistus muutoksessa. Helsinki: Edita
- Villa, S. 2006. Henkilöyhtiöt ja osakeyhtiö. Helsinki: Talentum
- Yrityksen perustamisopas: käytännön perustamistoimet. 2006. Helsinki: Edita. Työvoima- ja elinkeinokeskus.

Yrityksen verosuunnittelu 2004. Jyväskylä: Gummerus

Internet-lähteet

Hallituksen esitys (uudeksi osakeyhtiölaiksi) 2006 a. Saatavilla www-muodossa
<http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2005/20050109.pdf> (Luettu 12.4.07)

Hallituksen esitys (uudeksi tilintarkastuslaiksi) 2006 b. Saatavilla www-muodossa
<http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2006/20060194> (Luettu 12.4.07)

KHT 2007. Saatavilla www-muodossa
<http://www.kht.fi/yhdistys/ajankohtaista/uutinen.html?newsid=446> (Luettu 10.3.07)

Oikeus.fi. Ohjeet lainhuudon hakemista varten. 1996. Saatavilla www-muodossa
<http://www.oikeus.fi/uploads/3htna24.pdf> (Luettu 20.4.07)

Patentti- ja rekisterihallitus 2006. Saatavilla www-muodossa
<http://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/yeh.html>. 13.7.2006 (Luettu 21.11.2006)

Verohallinnon julkaisu. Saatavilla www-muodossa
<http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=4783;57704> (luettu 10.3.2007)

Verohallinnon ohjeet 2005 a. Saatavilla www-muodossa
<http://www.vero.fi/default.asp?article=3218&language=FIN>. 17.3.2005 (Luettu 21.11.2006)

Verohallinnon ohjeet 2006. Saatavilla www-muodossa
<http://www.vero.fi/default.asp?path=5,40,437> (Luettu 6.3.2007)

<http://www.vero.fi>

<http://www.finlex.fi>

LIITELUETTELO

- | | |
|---------|--|
| Liite 1 | Muutos- ja lopettamisilmoitus, yksityinen elinkeinonharjoittaja Y6 |
| Liite 2 | Perustamispaketti:
Perustamissopimus
Yhtiöjärjestys
Perustamisilmoitus Y1
Kaupparekisterin liitelomake |
| Liite 3 | Veroilmoitus, yksityinen elinkeinonharjoittaja 5 |
| Liite 4 | Veroilmoitus, osakeyhtiö 6B |

LIITE 1

Lomake 6Y

<http://www.ytj.fi/binary.asp?page=1278&file=attachments\2005\9\27102042174494\y6.doc>

Muotoiltu: Fontti: Garamond, suomi

Muotoiltu: Fontti: Garamond, suomi

Muotoiltu: Fontti: Garamond, suomi

Muotoiltu: Fontti: Garamond, suomi

Kentän koodi muuttunut

Muotoiltu: suomi

LIITE 2

▲ Perustamispaketti

Muotoiltu: Fontti: Garamond, suomi

▲ <http://www.ytj.fi/binary.asp?page=1502&file=attachments\2006\10\35164227413142\osakeyhio-perustamispaketti.doc>

Muotoiltu: Fontti: Garamond, suomi

Muotoiltu: Fontti: Garamond, suomi

Kentän koodi muuttunut

Muotoiltu: Fontti: Garamond, suomi

Muotoiltu: suomi

http://www.vero.fi/default.asp?article=5263&domain=VERO_MAIN&path=5,298,305,313&language=FIN

http://www.vero.fi/default.asp?article=5263&domain=VERO_MAIN&path=5,298,305,313&language=FIN

Muotoilu: englanti
(Yhdysvallat)