

Sulautuminen ja liiketoimintasiirto yritysjärjestelymuotoina – Case -tutkimus

Anette Taka-Aho

Opinnäytetyö
Liiketalous
2014





Tekijä tai tekijät Anette Taka-Aho	Ryhmä tai aloitusvuosi 2011
Opinnäytetyön nimi Sulautuminen ja liiketoimintasiirto yritysjärjestelymuotoina	Sivu- ja liitesivumäärä 58 + 18
Ohjaaja tai ohjaajat Arto Talmo	
<p>Yritysjärjestelyiden toteuttamiseen voi olla useita syitä, joista suurimmat ovat kansainvälistymisen paine ja kasvu. Yritysjärjestelyillä voidaan tarkoittaa lähes kaikkea yritysraakenteen muutoskeinoja, mutta tässä opinnäytetyössä yritysjärjestelyillä käsitellään sulautumista ja liiketoimintasiirtoa.</p> <p>Opinnäytetyön päätavoitteena on selvittää case -yrityksen syitä ja toteutusprosessia valittujen tutkimusongelmien avulla. Tutkimusongelmat liittyvät yritysjärjestelyiden etuihin ja vaikutuksiin kohdeyrityksessä. Tarkoituksena on kuvata mahdollisimman tarkasti yritysjärjestelyiden toteuttaminen prosessikaavioiden ja mallien avulla. Sulautumista ja liiketoimintasiirtoa on selvitetty teoriassa ja case -tapauksessa kirjanpidollisesti ja verotuksellisesti. Työ on rajattu koskemaan vain osakeyhtiön sulautumista ja liiketoimintasiirtoa.</p> <p>Teoriaosuus on koostettu aiheesta kirjoitetun kirjallisuuden ja artikkeleiden sekä lain avulla. Teoriassa on käytetty hyväksi myös Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä ja hallitusten esityksiä. Valittujen yritysjärjestelyiden tutkiminen kohdeyrityksessä on toteutettu ja muodostettu laadullisena tutkimuksena haastattelun avulla. Tutkimuksen ajankohta on ollut kesällä 2014.</p> <p>Tutkimuksen keskeisimpinä tuloksina todetaan, että asiantuntijan käyttäminen yritysjärjestelyjen suunnittelu- ja toteuttamisvaiheessa on tehokasta ja kannattavaa. Yritysjärjestelyjen toteuttamisessa oli kauaskantoisia vaikutuksia, jotka auttavat kohdeyhtiötä vastaamaan paremmin kasvaviin kansainvälistymisen paineisiin. Yritysjärjestelyillä saatiin myös muokattua yhtiön omistus- ja rahoitusrakennetta tehokkaammaksi ja joustavammaksi.</p>	
Asiasanat sulautuminen, liiketoimintasiirto, kirjanpito, verotus	



Degree Programme in Business

Author Anette Taka-Aho	Group or year of entry 2011
The title of thesis Merger and business transfer as formats of corporate restructuring	Number of report pages and attachment pages 58 + 18
Advisor Arto Talmo	
<p>There can be many reasons for executing corporate restructuring and the major ones might be the pressure to internationalize and grow. Corporate restructuring can mean almost any of the ways to change the organization of a company, but in this thesis the concentration is on merger and business transfer.</p> <p>The main goal of this thesis is to find out the reasons and processes of a case company through chosen research problems. Problems are related to the benefits and effects of the corporate restructuring in the case company. The meaning is to depict as accurately as possible the execution of restructuring with process charts and models. Merger and business transfer have been researched in theory and in the case through accounting and taxation. This thesis deals only with merger and business transfer of a limited company.</p> <p>Theory part has been compiled about the topic with written literature and articles and with law. The decisions of the Supreme Administrative Court have also been used in the theory part as well as the presentations of governments. The examination of the chosen formats of corporate restructuring has been executed and formed as a qualitative research with the help of an interview. The timing of the research was in the summer of 2014.</p> <p>As a main result of the research it is seen that the use of an expert in the stages of planning and executing a corporate restructuring is efficient and profitable. The execution of corporate restructuring had far-reaching effects, which help the case company to reply to the growing pressure of internationalization even better. With the corporate restructuring the company's ownership and financial structure also became more efficient and flexible.</p>	
Key words merger, business transfer, accounting, taxation	

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Opinnäytetyön tavoitteet ja rajaukset	1
1.2	Opinnäytetyön tutkimusmenetelmä ja rakenne.....	2
2	Sulautuminen	4
2.1	Sulautumistyytit ja määritelmät.....	4
2.1.1	Absorptiosulautuminen ja sen eri muodot.....	4
2.1.2	Kombinaatiosulautuminen ja rajat ylittävä sulautuminen	6
2.2	Sulautumisen vaiheet.....	7
2.2.1	Sulautumissuunnitelman tekeminen.....	8
2.2.2	Tilintarkastajan lausunto ja rekisteröiminen	10
2.2.3	Kuulutus velkojille.....	10
2.2.4	Sulautumisen täytäntöönpano ja lopputilitys	11
2.3	Huojennukset tytäryhtiösulautumisessa	13
2.4	Käsittely kirjanpidossa	14
2.4.1	Käsittely kirjanpitoarvoin tai käyvin arvoin	14
2.4.2	Sulautumistilin käyttäminen	15
2.4.3	Mahdollinen sulautumiserotus.....	16
2.5	Käsittely verotuksessa.....	17
2.5.1	Jatkuvuuden periaate	17
2.5.2	Sulautumisvastike EVL:n ja OYL:n mukaan	17
2.5.3	Sulautuvan ja vastaanottavan yhtiön verottaminen.....	18
3	Liiketoimintasiirto	23
3.1	Liiketoimintasiirron edellytykset.....	24
3.2	Liiketoimintakokonaisuuden määritelmä	25
3.3	Velkojen ja varojen sekä varausten määrittely ja siirtäminen.....	26
3.4	Käsittely kirjanpidossa	30
3.4.1	Vastaanottavan yhtiön kirjanpito.....	30
3.4.2	Luovuttavan yhtiön kirjanpito	34
3.5	Käsittely verotuksessa.....	35
3.5.1	Jatkuvuusperiaate ja nettopääoman vaatimus	35
3.5.2	Vastikeosakkeet ja niiden hankintameno	36

3.5.3	Vastaanottavan yhtiön verottaminen liiketoimintasiirron jälkeen.....	36
3.5.4	Rajat ylittävä liiketoimintasiirto ja sen verottaminen	38
3.5.5	Varainsiirtoverottaminen.....	41
4	Case - X Oy:n sulautuminen ja liiketoimintasiirron tekeminen	42
4.1	Taustatiedot ja syyt yritysjärjestelyjen tekemiselle.....	42
4.2	Yritysjärjestelyjen toteutus ja vaiheet prosessikuvauksena.....	45
4.2.1	Yritysjärjestelyjen käytännön onnistumiset ja vaikeudet	47
4.2.2	Yritysjärjestelyjen kirjanpitoimet.....	48
4.2.3	Yritysjärjestelyiden vaikutukset yrityksen toimintaan	50
5	Yhteenveto ja johtopäätökset	52
5.1	Tutkimuksen luotettavuus.....	52
5.2	Kehittämisehdotukset.....	53
5.3	Opinnäytetyöprosessin ja oman oppimisen arviointi	54
	Lähteet.....	56
	Liitteet.....	59
	Liite 1. Haastattelukysymykset.....	59
	Liite 2. Ilmoitus sulautumisesta, lomakkeet Y4 ja 16	60
	Liite 3. Ilmoitus uuden osakeyhtiön perustamisesta, lomakkeet Y1 ja 1	67
	Liite 4. Liiketoimintasiirtoprosessi kaaviona	75
	Liite 5. Sulautumisprosessi kaaviona	76

1 Johdanto

Yritysjärjestelyt liiketoimintasektorilla ovat lisääntyneet selvästi eri toimialoilla kansainvälisten yrityskauppojen myötä ja haluna muokata yhtiön omistus- tai toimintorakennetta (Hildebrandt 2014). Yhtiö voi käyttää yritysjärjestelykeinoina lähes mitä vain, millä muokataan yhtiön yritysmuotoa, hallinto- ja omistussuhdetta tai laajennetaan yhtiötä. Yhtiön yritysrakenteen muutoksilla tai yritystoiminnan uudelleen järjestelyillä tarkoitetaan liiketoiminnan tai osakkeiden kauppaa, osakevaihtoa, liiketoimintasiirtoa, yhtiön purkamista, sulautumista ja jakautumista. Kaikilla näillä yritysjärjestelyillä on sama tarkoitus: kilpailuaseman vahvistaminen, kannattavuuden parantaminen ja tuloksellisuus. Termillä ”yritysjärjestelyt” voidaan tarkoittaa yleisesti kaikkia yritysrakenteen muutoskeinoja tai pelkästään keinoja, joihin liittyy erityisiä verohuojennuksia.

Aihe on ajankohtainen siksi, koska Verohallinto on päivittämässä yritysjärjestelyille uudet ohjeet vuoden 2014 kuluessa. Uudet ohjeet koskevat sulautumista, jakautumista, liiketoimintasiirtoa ja osakevaihtoa. Nämä uudet ohjeet tulevat korvaamaan vanhentuneet 10.1.1997 annetut yritysjärjestelyt -nimisen ohjeen. (Verohallinto 2014) Yritysjärjestelyjä ohjaa myös Euroopan unionissa hyväksytty direktiivi (ns. yritysjärjestelydirektiivi; 90/434/ETY ja 2005/19/EY). Tämän direktiivin tarkoituksena on poistaa veroesteitä yritysten rajat ylittäviltä uudelleenjärjestelyiltä. Direktiivin verohuojennuksen piiriin kuuluvat sulautumisen ja liiketoimintasiirron lisäksi jakautuminen, osakevaihto ja eurooppayhtiön sääntömääräisen kotipaikan siirtäminen toiseen jäsenvaltioon. Suomessa tämä direktiivi on pantu täytäntöön elinkeinoverolakiin otetuilla säännöksillä (EVL 1968/360) 52–52 h §:n mukaan ja hallituksen esityksissä (HE 177/1995 ja 247/2006).

1.1 Opinnäytetyön tavoitteet ja rajaukset

Opinnäytetyön tavoitteena on tutkia sulautumista ja liiketoimintasiirtoa osana Case -yrityksen yritysjärjestelyä. Tarkoituksena on kuvata sulautumis- ja liiketoimintasiirto-prosessien eteneminen käytännössä. Tavoitteena on perehtyä näiden yritysjärjestelymuotojen syihin, valintaan, toteuttamiseen ja tuloksiin sekä huomioon otettaviin asioihin case -yrityksen näkökulmasta.

Case -tutkimuksen kohteena on konserni, jossa kaikki konsernin jäsenet ovat osakeyhtiöitä. Sulautuminen ja liiketoimintasiirto on toteutettu vuosina 2013 ja 2014.

Opinnäytetyön tavoitteisiin pyritään seuraavien tutkimusongelmien kautta:

- Miten sulautuminen ja liiketoimintasiirto tapahtuivat kohdeyrityksessä?
- Miten nämä vaikuttivat kohdeyritykseen?
- Mitä hyötyjä ja etuja nämä toivat yritykselle?
- Olivatko nämä tapahtumat verotuksessa hyväksyttäviä verovapaita yritysjärjestelyjä?

Yritysjärjestelyä voidaan toteuttaa lähtökohtaisesti kaikissa yhtiömuodoissa verottomasti tai verollisesti. Case -tutkimuksen kohteena valitut ongelmat ovat valittu niin, että prosessit ja vaikutukset ovat saatu kuvattua kokonaisvaltaisesti niin kirjanpidollisesti kuin verotuksellisesti. Opinnäytetyö rajattiin koskemaan vain osakeyhtiötä, joten viitekehys perustuu sulautumiseen ja liiketoimintasiirtoon osakeyhtiössä.

1.2 Opinnäytetyön tutkimusmenetelmä ja rakenne

Tutkimusmenetelmänä käytettiin kvalitatiivista eli laadullista tutkimusta, joka on toteutettu haastatteluna yritysjärjestelyn johtavalle asiantuntijalle, joka toimii kohdeyrityksen neuvonantajana. Tähän laadulliseen tutkimukseen on käytetty myös sulautumiseen ja liiketoimintasiirtoon liittyviä kirjallisuutta ja lakeja, jotta tutkimukselle on luotu kattava teoriapohja. Tutkimuksen aineistossa on käytetty myös Korkeimman hallinto-oikeuden (KHO:n) ratkaisuja, joka tuo lisää kattavuutta teoriapohjaan. Opinnäytetyössä on tarkoitus pyrkiä todentamaan lakia näiden KHO:n ratkaisujen avulla, sillä lakien tulkinta on usein vaikeaselkoista. KHO:n ratkaisujen merkitys on suuri, sillä ne tarjoavat esimerkkejä, kuinka jokin verotuksellinen kysymys on ratkaistu käytännössä.

Valittu tutkimusmenetelmä sopi hyvin tutkimuksen tekemiseen, sillä aikaisemmin todettujen tutkimusongelmien ratkaisut on etsittävä sanallisesta viestinnästä haastattelujen avulla. Haastattelujen lisäksi tärkeässä osassa ovat olleet myös alan kirjalliset julkaisut, artikkelit ja näihin liittyvän lain tulkinta.

Opinnäytetyön johdannossa määritetään työn rajausta ja empiirisen osan tutkimusongelmia. Teoriaosuutta on kahden luvun verran, mikä helpottaa teorian ymmärtämistä. Ensimmäinen teoriaosuus alkaa luvusta kaksi, jossa kerrotaan sulautumisen viitekehystä. Toinen osuus alkaa luvusta kolme, jossa käsittelyn alla on liiketoimintasiirron viitekehys. Empiirinen osa alkaa luvusta neljä, jossa aluksi esitellään Case - yhtiön taustaa ja syitä valittujen yritysjärjestelyjen toteuttamiselle. Empiirisessä osassa tutkitaan kohdeyrityksen käytännön vaikeuksia ja onnistumisia sekä verotuksellisia syitä näissä yritysjärjestelyissä. Yritysjärjestelyprosesseja on kuvattu kaavioilla, mikä selventää prosessien kulkua käytännössä. Pohdintaosuudessa vedetään yhteenvetoa saaduista ratkaisuista.

Yritysjärjestelyjä koskeva lainsäädäntö on hieman hajanainen, sillä sitä on säädetty EVL 52 §:ssä ja osakeyhtiölaissa sekä niin sanotussa yritysjärjestelydirektiivissä. Yritysjärjestelydirektiivi on luonteeltaan minimidirektiivi. Tällä tarkoitetaan, että jäsenvaltio ei saa kansallisessa lainsäädännössä säätää ankarampia veroseuraamuksia direktiivin yltävälle yritysjärjestelyille, mutta se ei estä kuitenkaan jäsenvaltiota verottamasta kevyemmin. (Järvenoja 2009, 34–37)

Vuoden 2014 kuluessa Verohallinto antaa uudet ohjeistukset yritysjärjestelyihin, jotka ovat jaoteltu aihealueittain. Näillä uusilla ohjeilla on tarkoitus helpottaa ja tehostaa tiedon löytämistä. Yritysjärjestelytapauksista on saatu lukuisia korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätöksiä ja useita keskusverolautakunnan antamia verotuskäytäntöä ohjaavia ratkaisuja, jotka helpottavat omalta osaltaan tiedon löytämistä. (Verohallinto 2000.)

2 Sulautuminen

Sulautumisella (fuusio) tarkoitetaan yritysjärjestelyä, jossa kaksi tai useampi yhtiö yhdistyy selvitysmenettelyttä yhdistämällä yhdeksi yritykseksi joko omistuspohjaltaan tai organisaatioltaan. Sulautuvat yhtiöt yhdistävät juridisesti varansa ja velkansa ja sulautuva yhtiö lakkaa näin ollen olemasta täytäntöönpanohetkellä. Tämän takia sulautumista ei voi toteuttaa vain osittaisena. Osakeyhtiölaissa ei tunneta myös sulautumista, jossa sulautuvan yhtiön varat ja velat siirtyvät vastaanottavaan yhtiöön, mutta sulautuva yhtiö siirtyisi ”tyhjänä” yhtiönä tytäryhtiöksi vastaanottavalle yhtiölle. (Järvenoja 2009, 66–71; Sotka 2013)

Sulautuminen perustuu jatkuvuuteen. Jatkuvuusperiaate on tärkeässä osassa myös sulautuvan yhtiön osakkeenomistajien osakkeisiin. Sulautumista osakeyhtiössä säätelee osakeyhtiölain (624/2006) 16 luku. (Järvenoja 2009, 66–71; Sotka 2013) Sulautumispäätös edellyttää 2/3 määräenemmistön yhtiökokouksessa annetuista äänistä ja edustetuista osakkeista. Vastustavalla osakkeenomistajalla on oikeus vaatia osakkeidensa lunastamista käyvästä arvosta. (Lindblad 2013)

2.1 Sulautumistyytit ja määritelmät

Sulautumisen voi toteuttaa usealla tavalla yhtiöissä. Osakeyhtiölain (624/2006) mukaan sulautuminen voidaan tehdä absorptiosulautumisena ja kombinaatiosulautumisena. Absorptiosulautumisen muotoina ovat lisäksi tytäryhtiösulautuminen ja kolmikantasulautuminen. (Sotka 2013) Elinkeinoverotuslaissa on myös oma määritelmänsä sulautumiselle, mutta ne ovat pitkälti yhtenevät osakeyhtiölain kanssa ja molemmat tuntevat samat sulautumistyytit. Näiden lakien välinen keskeinen ero liittyy sulautumisvastikkeeseen. (Järvenoja 2009, 73–75)

2.1.1 Absorptiosulautuminen ja sen eri muodot

Absorptiosulautumisella tarkoitetaan osakeyhtiölain 16 luvun 2 §: n mukaista sulautumista, jossa yksi tai useampi yhtiö sulautuu vastaanottavaan yhtiöön. Tätä sulautumismuotoa kutsutaan yleisesti tavalliseksi sulautumiseksi. (Järvenoja 2009, 66–69) Tavallisessa absorptiossa vastaanottava yhtiö eikä osallisyhtiöt omista kaikkia sulautuvan yhtiön osak-

keita yhdessäkään. Nämä muut sulautuvan yhtiön osakkeenomistajat voivat saada vastineeksi joko vastaanottavan yhtiön uusia osakkeita tai muuta omaisuutta tai sitoumuksia. Näitä muita osakkeenomistajia kutsutaan yleisesti vähemmistöksi. Tässä sulautumismuodossa voi olla vain yksi vastaanottava yhtiö, mutta sulautuvia yhtiöitä voi olla useampi. (Sotka 2013; Katramo, Lauriala, Matinlauri & Wilkman 2011, 190–193)

Tytäryhtiösulautumisella tarkoitetaan osakeyhtiölain 16 luvun 2 §: n mukaista absorptiosulautumista, jossa osallistuvat yhtiöt omistavat yksin tai yhdessä sulautuvan yhtiön kaikki osakkeet. Tytäryhtiösulautumista pidetään yleisimpänä fuusiotyyppinä, sillä se on menettelytapana joustavampi ja yksinkertaisempi kuin tavallinen sulautuminen siihen kuuluvien huojennusten takia eikä yhtiöön jää osakkeenomistajien vähemmistöosuuksia. Sulautuminen voidaan toteuttaa heti, kun omistus on täysin sataprosenttinen. (Sotka 2013; Järvenoja 2009, 71–76)

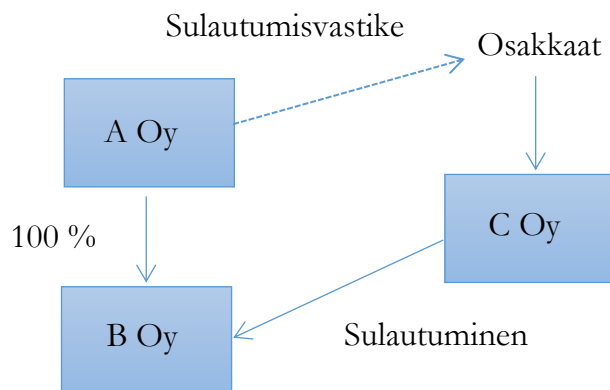
Tytäryhtiösulautumista käytetään usein yrityskauppojen jälkeen, kun ostettu yhtiö halutaan yhdistää ostajayhtiöön. Tätä sulautumismuotoa voidaan käyttää myös pidempään toimineen konsernin purkamiseksi, vaikka samaan lopputulokseen emoyhtiö voi päästä purkamalla tytäryhtiö selvitystilan kautta. Näiden kahden vaihtoehdon välillä tehtävä valinta kallistuu usein verotuksellisiin seikkoihin, sillä näiden välinen verokohtelu on varsin erilainen ja katsotaan tapauskohtaisesti. (Sotka 2013; Honkamäki & Pennanen 2010, 173–175)

Kolmikantasulautumisella tarkoitetaan osakeyhtiölain 16 luvun mukaista absorptiosulautumista, jossa joku muu taho (A Oy) kuin vastaanottava yhtiö (B Oy) antaa kokonaan tai osittain sulautumisvastikkeen. Käytännössä tämä tarkoittaa, että sulautumisvastikkeen antaa vastaanottavan yhtiön kanssa samaan konserniin kuuluva, usein emoyhtiö. Mahdollista on menetellä niin, että emoyhtiö antaa osakevastikkeen ja vastaanottava yhtiö vastikkeensa rahana. (Järvenoja 2009, 67–73; Honkamäki & Pennanen 2010, 168–169)

Kolmikantasulautumisen käyttäminen on mielekästä tilanteissa, kun vastaanottavana yhtiönä on pörssiyhtiön tytäryhtiö, jolloin sulautumisvastikkeen antajana olisi kyseinen pörssiyhtiö. Vastikkeen antajana pörssiyhtiö olisi hyvä tilanne myös sulautuvan yhtiön

osakkeenomistajien kannalta, sillä se takaisi vastikkeena saatujen osakkeiden likviyden. (Järvenoja 2009, 68–72)

Kolmikantasulautumista voidaan kuvata kuvion 1. kaltaiseksi:



Kuvio 1. Esimerkki kolmikantasulautumisesta

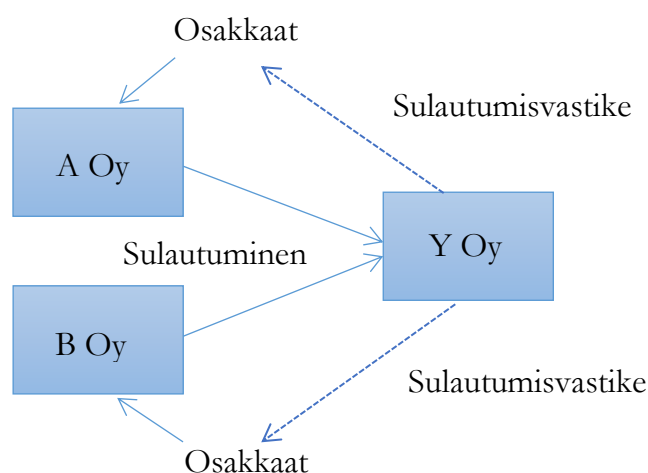
Muita sulautumisia ovat *vastavirtasulautuminen* ja *sisaryhtiösulautuminen*. Nämä ovat myös absorptiosulautumisen erityistapauksia eikä näitä tunneta osakeyhtiölaissa. Vastavirtasulautuminen tarkoittaa sitä, että emoyhtiö sulautuu tytäryhtiönsä ja siirtää kaikki varansa ja velkansa vastaanottavalle yhtiölle. Emoyhtiön osakkeenomistajat saavat sulautumisvastikkeena tytäryhtiön uusia osakkeita tai rahaa, kuten muissakin sulautumistyypeissä. Tässä sulautumisessa tytäryhtiö saa haltuunsa omia osakkeita, joten omat osakkeet on joko mitätöitävä tai luovutettava edelleen elinkeinoverolain edellyttämällä tavalla. (Järvenoja 2009, 78–86; Honkamäki & Pennanen 2010, 160–163)

Sisaryhtiösulautumisella tarkoitetaan sulautumista, jossa emoyhtiön omistamat yhtiöt sulautuvat keskenään yhdeksi yhtiöksi. Sisaryhtiösulautumisessa ei tarvitse antaa sulautumisvastiketta, mutta se voidaan antaa. (Järvenoja 2009, 78–86; Katramo ym. 2011, 193–194)

2.1.2 Kombinaatiosulautuminen ja rajat ylittävä sulautuminen

Kombinaatiosulautumisella tarkoitetaan sulautumista, jossa vähintään kaksi osakeyhtiötä (A Oy + B Oy) sulautuu perustamalla yhdessä vastaanottavan yhtiön (Y Oy), johon niiden

varat ja velat siirretään. Tämä uusi yhtiö perustetaan aina sulautumisprosessissa. Osakkeenomistajat, jotka omistavat sulautuvien yhtiöiden osakkeita, saavat sulautumisvastikkeena uuden yhtiön osakkeita. Sulautumissuunnitelma korvaa kombinaatiosulautumisessa yhtiön perustamissopimuksen ja siihen sisältyy myös yhtiöjärjestysehdotus sekä maininta yhtiön johdon ja mahdollisten tilintarkastajien valinnasta. (Järvenoja 2009, 68–72; Sotka 2013) Kombinaatiosulautumista voidaan kuvata esimerkiksi kuvion 2. kaltaiseksi:



Kuvio 2. Esimerkki kombinaatiosulautumisesta

Rajat ylittävää sulautumista on säädetty osakeyhtiölain 16. luvussa. Samassa luvussa on myös valtion rajan ylittävän sulautumisen määritelmä ja toteuttamistavat (OYL 16:19–28§). Sulautuminen, joka ylittää valtioiden rajat, voidaan toteuttaa absorptio- ja kombinaatiosulautumisena. Sulautumismuotona kolmikantasulautuminen on myös mahdollinen, mutta sen salliminen ei perustu rajat ylittäviä sulautumisia koskevaan direktiiviin, joten muissa maissa sen täytäntöönpano voi olla hankalaa. (Airaksinen, Pulkkinen & Rasinaho 2010, 401–403)

2.2 Sulautumisen vaiheet

Sulautuminen prosessina on monimutkainen ja aikaa vievä, sillä siinä on otettava huomioon usean eri tahojen edut ja haitat. (Airaksinen ym. 2010, 248–250) Sulautumista voidaan kuitenkin menettelyn aikana säätää nopeuttaen tai hidastaen useassa kohdassa. Kun osakkeenomistajat ovat yksimielisiä, menettely nopeutuu useammassa kohdassa. Tärkeää sulautumisen kannalta on ajoitus niin kirjanpidollisesti kuin verotuksellisesti, sillä sulautuvaa ja vastaanottavaa yhtiötä pidetään erillisesti kirjanpitovelvollisina ja ve-

rovelvollisina ennen voimaantuloa. Sulautumisen vaiheet on kuvattu osakeyhtiölain 16 luvun näkökulmasta. (Sotka 2013)

2.2.1 Sulautumissuunnitelman tekeminen

Osakeyhtiölain 16 luvun 3 §:n mukaan sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden hallitusten on laadittava kirjallinen sulautumissuunnitelma päiväyksineen ja allekirjoituksineen.

Kolmikantasulautumisessa sulautumisvastikkeen antajan täytyy hyväksyä ja allekirjoittaa suunnitelma. Sulautumissuunnitelman on sisältävä osakeyhtiölaissa määritellyt vähimmäisehdot, mutta suunnitelmaan lisäksi voidaan ottaa myös muita ehtoja. (Sotka 2013)

Osakeyhtiölain 16 luvun 3 §:n mukaan sulautumissuunnitelmassa on oltava:

- 1) sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden tiedot ja kotipaikat
- 2) selvitys syistä sulautumiseen
- 3) absorptiossa ehdotus mahdollisesta vastaanottavan yhtiön yhtiöjärjestyksen muutoksesta ja ehdotus kombinaatiosulautumisessa perustettavan yhtiön yhtiöjärjestyksestä
- 4) absorptiosulautumisessa ehdotus sulautumisvastikkeena mahdollisesti annettavien osakkeiden lukumäärästä osakelajeittain lajiteltuna, sekä selvitys siitä annetaanko uusia vai yhtiön hallussa olevia omia osakkeita sekä kombinaatiosulautumisessa ehdotus vastaanottavan yhtiön osakkeiden lukumäärästä lajiteltuna osakelajeittain
- 5) ehdotus mahdollisesta muusta sulautumisvastikkeesta ja lisäksi 10 luvun 3§:n mukaiset ehdot, jos vastike on optio-oikeuksia tai muita osakkeisiin oikeuttavia erityisiä oikeuksia
- 6) ehdotus sulautumisvastikkeen jakautumisesta, antamisen ajankohdasta ja selvitys muista ehdoista ja perusteista, jotka liittyvät vastikkeen antamiseen
- 7) selvitys tai ehdotus sulautuvan yhtiön optio-oikeuden ja muun osakkeisiin oikeuttavan erityisen oikeuden haltijan oikeuksista sulautumisessa

- 8) absorptiosulautumisessa ehdotus osakepääoman korotuksesta vastaanottavassa yhtiössä sekä kombinaatiosulautumisessa ehdotus vastaanottavan yhtiön osakepääomasta
- 9) selvitys sulautuvan yhtiön varoista, veloista ja omasta pääomasta ja niiden arvostamisesta sekä niiden suunnitelluista vaikutuksesta vastaanottavan yhtiön taseeseen sulautumisessa sekä sulautumiseen sovellettavista kirjanpidollisista menetelmistä
- 10) ehdotus sulautumiseen osallisyhtiöiden oikeudesta päättää muista kuin tavanomaisista liiketoimintaan kuuluvista järjestelyistä, jotka vaikuttavat niiden oman pääoman tai osakkeiden määrään
- 11) selvitys pääomalainoista, joiden velkojat voivat vastustaa sulautumista 6§:n mukaisesti
- 12) selvitys sulautuvan yhtiön tai sen tytäryhteisön omistamien vastaanottavan yhtiön ja sen emoyhtiön osakkeiden lukumäärästä sekä sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden omistamien sulautuvan yhtiön osakkeiden määrästä
- 13) selvitys sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden omaisuuteen kohdistuvista yritys kiinnityslaisissa (634/1984) tarkoitetuista yritys kiinnityksistä
- 14) selvitys tai ehdotus sulautumiseen osallistuvan yhtiön hallintoneuvoston ja hallituksen jäsenelle, toimitusjohtajalle, tilintarkastajalle ja sulautumissuunnitelmasta lausunnon antavalle hyväksytylle tilintarkastajalle annettavista erityiseduista ja -oikeuksista
- 15) ehdotus sulautumisen täytäntöönpanon rekisteröintiajankohdasta sekä
- 16) ehdotus mahdollisiksi muiksi sulautumisen ehdoiksi

Sulautumissuunnitelman tavoitteena on selvittää ja dokumentoida yksityiskohtaisesti ja kattavasti osallisina olevien yhtiöiden taloudellinen tila, siirtyvän varallisuuden rakenne, näiden tasevaikutukset vastaanottavassa yhtiössä sekä sulautumisvastikkeen perusteet ja määrä. (Sotka 2013) Sulautumissuunnitelma on julkinen ja siitä sidosryhmät saavat laissa määritellyt tiedot niin yhtiön tilasta kuin vastikkeesta. (Lindblad 2013) Sulautumissuunnitelmaa tehtäessä on tärkeää, että osallisyhtiöiden varallisuus on oikean määräisenä taseessa, sillä erät siirtyvät sellaisenaan vastaanottavalle yhtiölle. (Sotka 2013)

2.2.2 Tilintarkastajan lausunto ja rekisteröiminen

Osakeyhtiölain 4§:n mukaan sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden hallitusten täytyy nimetä yksi tai useampi hyväksytty tilintarkastaja antamaan lausunto sulautumissuunnitelmasta. Lausunto täytyy antaa kullekin sulautumiseen osallistuville yhtiöille. Jokainen osallistuva yhtiö voi käyttää omaa tilintarkastajaa niin halutessaan, sillä oleellisinta on, että kaikki osallistuvat yhtiöt hyväksyvät lausunnon antajat. Tilintarkastajan antamassa lausunnossa on arvioitava, onko sulautumissuunnitelmassa annetuissa tiedoissa oikeat ja riittävät perusteet sulautumisvastikkeen määrästä ja sen jakamisesta. (Horsmanheimo & Steiner 2009, 35–37)

Tilintarkastajan täytyy ottaa kantaa vastaanottavalle yhtiölle myös siitä, onko sulautuminen omiaan vaarantamaan yhtiön velkojen maksun. Jotta tilintarkastaja voi ottaa kantaa näihin asioihin, tarvitsee hän tarkat laskelmat muun muassa oletuksista, jolla sulautumisvastike on laskettu. (Horsmanheimo & Steiner 2009, 36–39)

Osakeyhtiölain 4§:n mukaan riittää lausunto siitä, vaarantaako sulautuminen vastaanottavan yhtiön velkojen maksun, jos kaikki sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden osakkeenomistajat tähän suostuvat tai kyseessä on tytäryhtiösulautuminen.

Sulautumissuunnitelma täytyy ilmoittaa rekisteröitäväksi kaupparekisteriin kuukauden kuluessa suunnitelman allekirjoittamisesta. Ilmoitukseen on liitettävä myös osakeyhtiölain 4§:n mukainen lausunto tilintarkastajalta. Ilmoituksen kaupparekisteriin tekevät sulautumiseen osallistuvat yhtiöt yhdessä tai tytäryhtiösulautumisessa emoyhtiö yksin. Jos ilmoitusta ei tehdä määräajassa tai rekisteröiminen evätään esimerkiksi puutteellisten tietojen takia, sulautuminen raukeaa. (Patentti- ja rekisterihallitus 2014)

2.2.3 Kuulutus velkojille

Sulautumismenettelyssä velkojilla on suoja, jolla tarkoitetaan oikeutta vastustaa sulautumista etukäteen. Tällä oikeudella pyritään estämään velkojien oikeuksia loukkaava sulautuminen. Yhtiön velkojina pidetään kaikkia niitä, joilla on rahasaaminen yhtiöltä ennen sulautumissuunnitelman rekisteröintiä. (Patentti- ja rekisterihallitus 2014)

Velkojen vastustaminen toteutetaan rekisteriviranomaisen kuulusmenettelyä käyttäen. Sulautuvien yhtiöiden hakeminen kuuluskseen tapahtuu yhtiön hakemuksesta. Kuulusuksessa mainitaan velkojan oikeudesta vastustaa sulautumista kirjallisesti rekisteriviranomaiselle viimeistään mainittuna määröpäivänä. Yhtiön on haettava kuulususta neljän kuukauden kuluessa sulautumissuunnitelman rekisteröimisestä tai muuten sulautuminen raukeaa. (Sotka 2013)

Rekisteriviranomainen julkaisee kuulusuksen virallisessa lehdessä viimeistään kolme kuukautta ennen määröpäivää ja se on rekisteröitävä myös kaupparekisteriin. Vastanoottavan yhtiön on annettava tieto kuulusuksesta tunnetuille velkojille kirjallisella ilmoituksella viimeistään kuukausi ennen määröpäivää. Kirjalliseksi ilmoitukseksi käy jäljennös kuulusuksesta. Jos velkoja ei ole oikeassa ajassa ja järjestyksessä ilmoittanut vastustavansa velallisen sulautumista, katsotaan hänen suostuneen sulautumiseen. (Sotka 2013; Patentti- ja rekisterihallitus 2014)

Jos velkoja vastustaa sulautumista, on yhtiöllä kuukausi aikaa neuvotella velkojan kanssa vastustamisen peruuttamisesta, velan maksusta tai velasta annettavasta vakuudesta. Jos velkoja vastustaa silti hakemusta, on yhtiön maksettava velkojan saaminen tai asettava ensi tilassa velkojan tai tuomioistuimen riitatapauksissa hyväksymä vakuus velasta. (Sotka 2013)

2.2.4 Sulautumisen täytäntöönpano ja lopputilitys

Osakeyhtiölain 14 §:n mukaan sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden on tehtävä täytäntöönpanoilmoitus neljän kuukauden kuluessa kaupparekisteriin sulautumista koskevasta päätöksestä tai muuten sulautuminen raukeaa. Täytäntöönpanoilmoitukseen liitetään:

- 1) kunkin sulautumiseen osallisyhtiöiden hallituksen jäsenten ja toimitusjohtajan vakuutus siitä, että sulautuminen on tehty osakeyhtiölain mukaisesti
- 2) hyväksytyt tilintarkastajan todistus siitä, että vastaanottava yhtiö on saanut täyden vastikkeen sen oman pääomaan merkitystä määrästä ja

lausunto sulautumissuunnitelman 3 §:n 2 momentissa tarkoitettusta selvityksestä sekä

- 3) hallituksen jäsenen tai toimitusjohtajan todistus 7 §:ssä tarkoitettujen ilmoitusten lähettämisestä

Tytäryhtiösulautumisessa tätä prosessia on tältä osin helpotettu, sillä ilmoituksen tekee ainoastaan emoyhtiö. Tytäryhtiösulautumisessa ilmoitukseen liitetään ainoastaan emoyhtiön hallituksen jäsenen tai toimitusjohtajan vakuutus noudatetusta osakeyhtiölain säännöksistä sulautumisessa. Ilmoitukseen liitetään myös todistus 7 §:n tarkoitetuista ilmoitusten lähettämisestä sekä sulautumista koskevat päätökset. (Sotka 2013; Honkamäki & Pennanen 2010, 184–185)

Kun täytäntöönpanoilmoitus rekisteröidään, sulautuminen tulee voimaan (liite 2.). Tämä tarkoittaa sitä, että muut yhtiöt purkautuvat ja sulautuvan yhtiön varat ja velat siirtyvät selvitysmenettelyttä vastaanottavalle yhtiölle. Täytäntöönpanon rekisteröimisellä syntyy myös sulautuvien yhtiöiden osakkeenomistajien oikeus sulautumisvastikkeen saamiseen. (Sotka 2013) Kombinaatiosulautumisessa täytäntöönpanoilmoitus korvaa uuden yhtiön perustamisilmoituksen ja sulautuvat yhtiöt merkitään purkautuviksi sekä uusi osakeyhtiö rekisteröidään. (Honkamäki & Pennanen 2010, 186–187)

Kun sulautuminen tulee voimaan, sulautuvassa yhtiössä tehdään lopputilitys mahdollisimman pian osakeyhtiölain mukaan. Käytännössä sovelletaan kuitenkin kirjanpitolain 3 luvun 4 §:ää, jonka mukaan tilinpäätöksen laatimisaika on enimmillään neljä kuukautta, sillä osakeyhtiölain määräaika on liian tulkinnan varainen. (Honkamäki & Pennanen 2010, 115–116)

Lopputilityksen laativat sulautuvan yhtiön hallitus ja toimitusjohtaja. Lopputilityksellä tarkoitetaan tilinpäätöstä ja toimintakertomusta ajalta, jolta tilinpäätöstä ei ole esitetty vielä yhtiökokouksessa. Tilintarkastajan on annettava lopputilitystä koskeva tilintarkastuskertomus kuukauden kuluessa lopputilityksen saamisesta. (Sotka 2013) Kun lopputilitys on tehty ja tilintarkastettu, sulautuvan yhtiön osakkeenomistajat hyväksyvät sen viipymättä ja se ilmoitetaan rekisteröitäväksi osakeyhtiölain 8 luvun 10 §:n mukaisesti. (Kukkonen & Walden 2011, 73–75) Osakeyhtiölain mukaan sulautuminen voi kuitenkin

kin peruuntua vaikka se on rekisteröity, jos sulautumispäätös on tuomioistuimen lainvoimaisen tuomion mukaan pätemätön.

2.3 Huojennukset tytäryhtiösulautumisessa

Osakeyhtiölaissa on säädetty, että sulautuvien yritysten on laadittava päivätty ja allekirjoitettu sulautumissuunnitelma, josta tilintarkastajan on pitänyt antaa lausunto. Sulautumissuunnitelmassa on oltava tietyt kohdat, jotka ovat osakeyhtiölaissa säädetty. Tytäryhtiösulautumiselle on kuitenkin annettu huojennuksia, joita sulautumissuunnitelmassa ei tarvitse ottaa huomioon. (Immonen 2008, 139–140) Näitä huojennuksia, joita ei tarvitse ottaa huomioon, ovat seuraavat osakeyhtiölain 16:3 §:n kohdat:

- 2) selvitys sulautumisen syistä
- 4) ehdotus sulautumisvastikkeena mahdollisesti annettavien osakkeiden lukumäärästä lajeittain ja siitä, annetaanko uusia vai yhtiön hallussa olevia omia osakkeita sekä ehdotus vastaanottavan yhtiön osakkeiden lukumäärästä lajeittain
- 5) ehdotus mahdollisista muista sulautumisvastikkeista ja, jos vastikkeena on optio-oikeuksia tai muita osakkeisiin oikeuttavia erityisiä oikeuksia, niiden ehdot 10 luvun 3§:n mukaisesti
- 6) ehdotus sulautumisvastikkeen jakautumisesta, vastikkeen antamisen ajankohdasta ja muista ehdoista sekä selvitys näiden perusteista
- 7) selvitys tai ehdotus sulautuvan yhtiön optio-oikeuden ja muun osakkeisiin oikeuttavan haltijan oikeuksissa sulautumisessa
- 8) ehdotus vastaanottavan yhtiön mahdollisesta osakepääoman korotuksesta
- 10) ehdotus sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden oikeudesta päättää muista kuin tavanomaisiin liiketoimintaan kuuluviin järjestelyihin, joilla on vaikutusta niiden oman pääoman tai osakkeiden määrään

Tytäryhtiösulautumisessa sulautumissuunnitelma voidaan hyväksyä sulautuvan yhtiön hallituksen päätöksellä. Vastaanottavan yhtiön on kuitenkin käsiteltävä sulautuminen yhtiökokouksessa, jos osakkeenomistajat tätä vaativat. Näillä osakkeenomistajilla on

oltava kuitenkin vähintään viisi prosenttia yhtiön osakkeista, jotta voisivat tätä vaatia. Sulautumisvastikkeita ei makseta ollenkaan tytäryhtiösulautumisessa, sillä muuten vastiketta maksetaan yhtiölle itselleen. Asiaa koskevia ehtoja ei tarvitse siis käsitellä sulautumissuunnitelmassa. Tilintarkastajan ei tarvitse antaa kannanottoaan yhtiön tilasta ja siitä, onko sulautuminen vaaraksi vastaanottavan yhtiön velkojen maksulle. (Immonen 2008, 138–141)

2.4 Käsittely kirjanpidossa

Tytäryhtiösulautumisessa ja tavallisessa sulautumisessa vastaanottavan yhtiön kirjanpitoon siirretään sulautumistilin kautta sulautuvalta yhtiöltä siirtyvät varat ja velat sekä muut tase-erät lukuun ottamatta omaa pääomaa. Jos omaan pääomaan kuuluu arvonnkorotusraho, se siirretään kuitenkin vastaanottavalle yhtiölle. Sulautumistilin saldo ja sulautumiserotus voidaan kirjata joko heti tulosvaikutteisesti tai aktivoida taseeseen tilanteen mukaan. (Tomperi 2010, 145–146)

2.4.1 Käsittely kirjanpitoarvoin tai käyvin arvoin

Sulautuminen voidaan toteuttaa Kirjanpitolaikunnan ”yleisohjeen suunnitelman mukaisista poistoista” (KILA 16.10.2007) mukaan kirjanpitoarvoin tai käyvin arvoin. Valinta käytetyistä arvoista voi tehdä kirjanpitäjä itse, jos ei muuta ohjeistusta saa. Jos sulautumiseen käytetään kirjanpidon arvoja, sulautumisessa siirtyvää omaisuutta koskeva kirjanpito jatkuu vastaanottavassa yhtiössä suoraan luovutettavan yhtiön kirjanpitoarvoista. Jos sulautuminen toteutetaan käyvin arvoin, omaisuuserät arvostetaan vastaanottavassa yhtiössä käyvin arvoin. Kirjanpitolaissa käyvän arvon määritelmää ei ole, mutta IFRS -standardit määrittävät käyvän arvon rahamääräksi, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa (myyntihinta) tai velka voitaisiin suorittaa toisistaan riippumattomien osapuolten välillä. (Honkamäki & Pennanen 2010, 121–123)

Käyvin arvoin sulautuessa arvostus täytyy tehdä kaikkiin taseessa oleviin omaisuus- ja velkaeriin. Vastaanottavan yhtiön taseeseen voidaan merkitä myös sellaisia eriä, joita ei ole sulautuvan yhtiön taseessa. Näitä omaisuuseriä voivat olla esimerkiksi patentit, lisenssit tai tavaramerkit, jotka sulautuva yhtiö on kehitellyt. Käyvien arvojen käyttämi-

nen tytäryhtiösulautumisessa kasvattaa sulautumistulosta, mikä kasvattaa yleensä sulautumisvoittoa. (Honkamäki & Pennanen 2010, 122–124)

2.4.2 Sulautumistilin käyttäminen

Sulautumistiliä käytetään sulautumisen yhdistämisessä kirjanpidossa. Sulautumistilille kirjataan sulautuvalta yhtiöltä siirtyvät varat ja velat sekä muut tase-erät lukuun ottamatta omaa pääomaa. Arvonkorotusrahasto siirretään kuitenkin vastaanottavan yhtiön omaan pääomaan, jos sellainen on sulautuvalla yhtiöllä. Sulautumistiliä käytetään myös absorptio- ja kombinaatiosulautumisessa. Sulautumistilille päätetään tytäryhtiösulautumisessa myös emoyhtiön kirjanpidossa olevan tytäryhtiöosakkeiden hankintameno. (Tomperi 151–153)

Sulautumistilin käyttö kirjataan tavallisessa sulautumisessa kirjanpitoon näin:

Esimerkiksi A Oy sulauttaa itseensä B Oy:n, jonka osakkeita se ei omista ennestään. B Oy:n tase on kuvattu näin lopputilityksen tehtyä kuviossa 3.

A Oy:n tase	
<i>Vastaavaa</i>	<i>Vastattavaa</i>
Koneet ja Kalusto	360
Vaihto-omaisuus	220
Myyntisaamiset	95
Pankkitili	12
	687
	65 Osakepääoma
	45 Vapaa oma pääoma
	450 Lainat
	127 Ostovelat
	687

Kuvio 3. Esimerkki lopputilityksestä

Kun sulautuminen on rekisteröity, A Oy yhdistää sulautumiskirjauksillaan B Oy:n taseen erät tileittäin omaan kirjanpitoonsa omaa pääomaa lukuun ottamatta sulautumistilin avulla. Sulautumistilin erotus on sulautumisvoittoja tai -tappiota, jota on kuvattu kuviossa 4. Sulautumissopimuksen mukaisesti osakepääomasta siirretään 50 yksikköä osakepääoman korotukseksi, sillä tytäryhtiön oman pääoman sijasta sulautumistilille kirjataan osakepääoman korotuksen summa. Sulautumistilillä tarkoitetaan niin sanottua välitiliä, jota käytetään apuna sulautumiserien siirtämisestä vastaanottavalle yhtiölle.

Sulautumistili		
an Lainat	450	360 per Koneet ja Kalusto
an Ostovelat	127	220 per Vaihto-omaisuus
an Osakepääoma	50	95 per Myyntisaamiset
		12 per Pankkitili
	627	687
Sulautumiserotus	60	
	687	687

Kuvio 4. Esimerkki sulautumistilistä

Tässä tapauksessa sulautumisvoitto voidaan tulouttaa ja sen myötä kasvattaa vastaanottavan yhtiön vapaata omaa pääomaa. Tällä vapaan oman pääoman kasvattamisella on suotuisa vaikutus esimerkiksi yhtiön verojenjakomahdollisuuksiin. (Tomperi 151–154)

2.4.3 Mahdollinen sulautumiserotus

Sulautumisesta voi seurata sulautumiserotus, joka voi olla sulautumistappiota tai -voittoa. Sulautumistappiota syntyy tavallisessa sulautumisessa, jos sulautuvan yhtiön nettovarat ovat pienemmät kuin vastikkeeksi annettujen osakkeiden määrä, on erotus kirjattava osakepääomaan tai sijoitetun vapaanpääoman rahastoon. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että sulautuvan yhtiön kirjanpidossa olevien varojen käypä arvo on kirjanpitoarvoa suurempi. Ennen kirjanpitokäsittelyä on selvitettävä, mistä tämä sulautumistappio on aiheutunut. Sulautumistappion tulonodotusta pitää arvioida varovaisuuden periaatteen mukaisesti. Jos siihen ei liity tulonodotusta, niin aktivoinnin edellytykset eivät täyty ja sulautumistappio on kirjattava tulosvaikutteisesti. (Tomperi 2010, 150–152)

Sulautumisvoittoa syntyy silloin, kun sulautuvan yhtiön nettovarat ovat vastikkeena annettujen uusien osakkeiden nimellisarvoa suuremmat. Sulautumisvoittoa pidetään luonteeltaan pääomasijoituksena ja se tulee kirjata vastaanottavan yhtiön omaan pääomaan. (Tomperi 2010, 151–153)

Sulautumistappiota tai -voittoa ei synny tilanteissa, joissa kyseessä on yhdistelmämenetelmä. Tällöin sulautuvan yhtiön oma pääoma ei siirry vastaanottavan yhtiön taseeseen.

Sulautumisero voi kuitenkin syntyä hankintamenomenetelmää käytettäessä. (Airaksinen ym. 2010, 283–285)

2.5 Käsittely verotuksessa

Yritysjärjestelyt ovat hyvin verosidonnaisia Suomessa ja verotuksella onkin suurempi merkitys yritysjärjestelyn suunnittelussa kuin kirjanpidollisilla asioilla. Verokohtelu, etenkin sulautumistuloksen kohtelu, on vaihdellut vuosien mittaan. Tällä on ollut vaikutusta myös sulautumisen suosioon verrattuna muihin yritysjärjestelykeinoihin. Sulautumista rajoitetaan enemmän elinkeinoverolaissa kuin osakeyhtiölaissa. (Honkamäki & Pennanen 2010, 98–100)

2.5.1 Jatkuvuuden periaate

Elinkeinoverolaissa 52 §:ssä säädetään sulautumisen verokohtelusta. Tässä säännöksessä määritellään verotuksessa hyväksyttävä sulautuminen ja sovelletaan määritellyn sulautumisen verokohtelu. Jos sulautuminen ei täytä EVL 52 a §:ssä määritettyjä säännöksiä, vaikka se olisi toteutettu muutoin osakeyhtiölain 16 luvun mukaisesti, käsitellään sulautuminen verotuksessa kuitenkin yhtiön purkautumisena. Sulautuminen voidaan verottaa sulautumisena vain, jos se on toteutettu osakeyhtiölain mukaan. (Immonen 2008, 213–219)

Sulautumista käsitellään johtavan periaatteen mukaan verotuksellisenä jatkuvuutena, kun osakeyhtiölain mukaan taas sulautuva yhtiö purkautuu ja lakkaa olemasta. Jotta tapahtuma olisi verotuksellisesti jatkuvuuden mukaan tehty, vastaanottavan yhtiön on vähennettävä kaikki sellaiset sulautuvan yhtiön hankintamenot ja muut vähennyskelpoiset menot, jotka olisi vähennetty myös sulautuvan yhtiön verotuksessa. (Kukkonen & Walden 2011, 258–260)

2.5.2 Sulautumisvastike EVL:n ja OYL:n mukaan

Osakeyhtiölaki ja elinkeinoverolaki määrittävät itsenäisesti sulautumisvastikkeen määritelmät. Näiden säännösten keskeinen ero on sulautumisvastikkeen laatuun liittyvä.

Osakeyhtiölain mukaan sulautuvan yhtiön osakkeenomistajille voidaan antaa vastikkeena vastaanottavan yhtiön uusia osakkeita, hallussa olevia omia osakkeita, rahaa tai muuta omaisuutta ja sitoumuksia. (Järvenoja 2009, 70–75) Elinkeinoverolain 52 §:n mukaan sulautumisvastikkeeksi hyväksytään vain vastaanottavan yhtiön uusille liikelle laskemia osakkeita ja rahaa tarkasti rajatun määrän verran. Sulautumisvastikkeen eroja voidaan selvemmin esittää taulukkomuodossa (taulukko 1.):

Taulukko 1. EVL:n ja OYL:n säännösten sulautumisvastikkeen vertailu

Sulautumisvastikkeena saatu:	EVL (52 §)	OYL (16 luku)
uusia osakkeita	kyllä	kyllä
omia osakkeita	ei	kyllä
rahaa	10 %	kyllä
muuta omaisuutta	ei	kyllä
sitoumuksia	ei	kyllä

Käytännössä elinkeinoverolain mukaisen sulautumisvastikkeen asettamat vaatimukset ovat painoarvoltaan suuremmat, sillä yleensä tavoitteena on sulautuminen ilman tuloveroseuraamuksia. Konsernin sisäisissä sulautumisissa sulautumisvastikkeen antaminen ei kuitenkaan ole välttämätöntä. Pääsääntöisesti sulautumisvastikkeen tulee seurata osallisina olevien yhtiöiden taloudellista asemaa ja vastata näiden keskinäistä suhdetta. Sulautuvan yhtiön osakkeenomistajia loukataan, jos sulautumisvastike on ilman heidän suostumusta pienempi kuin omistamiensa sulautuvan yhtiön osakkeiden käypä arvo. Sulautumisvastike on yleensä annettava osakkeina, sillä osakkeenomistajien yhdenvertainen kohtelu sitä vaatii. Rahavastiketta käytetäänkin usein vain tasuseränä, jolla vältetään mahdolliset murto-osaiset osakkeet, jotka eivät ole sallittuja. (Järvenoja 2009, 70–76; Sotka 2013)

2.5.3 Sulautuvan ja vastaanottavan yhtiön verottaminen

Sulautuvaa ja vastaanottavaa yhtiötä käsitellään EVL 52b.3 §:n mukaan erillisinä verovelvollisina siihen asti, kun sulautuminen on tullut voimaan eli se on merkitty kaupparekisteriin. Sulautuva yhtiö tekee sulautumispäivälle normaalien periaatteiden mukaisesti tilinpäätöksen ja toimittaa veroilmoituksen neljän kuukauden kuluessa siitä päivästä.

Täytäntöönpanohetkeksi valitaan käytännössä yleensä kuukauden viimeinen päivä, joka usein on myös tilikauden viimeinen päivä. (Järvenoja 2009, 97–98)

Jatkuvuusperiaatteen mukaan sulautuvan yhtiön ei katsota purkautuvan verotuksessa. Tämän vuoksi sulautuvan yhtiön verotuksessa vähentämättä olevat hankintamenot ja muut vähennyskelpoiset menot voidaan vähentää, kuten ne olisivat vähennetty sulautuvan yhtiön verotuksessa. Sama koskee varauksia ja oikaisuerien palautuksia, jotka voidaan tulouttaa vastaanottavassa yhtiössä, kuten ne olisi tuloutettu sulautuvassa yhtiössä. (Kukkonen & Walden 2011, 258–259)

Sulautumistulos

Sulautumistuloksella ei ole vaikutusta verotukseen. Sulautumistulos ei ole elinkeinoverotuksen 52b. 1§:n mukaan verotuksen alaista. Tämä tarkoittaa sitä, että sulautuessa syntynyt voitto ei ole veronalaista tuloa eikä tappio vähennyskelpoinen meno. Sulautumisessa syntyvän tappion vähennyskeltottomuutta on perusteltu hallituksen esityksessä direktiivin neutraalisuusvaatimuksella, kotimaisen ja rajat ylittävän sulautumisen yhtäläisellä kohtelulla sekä sulautumistappion ongelmallisuudella, sillä sulautumisessa ei realisoitu menoa vaan sitä pidetään enemmänkin korjauseränä. (Järvenoja 2007, 98–99)

Tarvittaessa sulautumistuloksen verokohteluun voidaan poikkeuksellisesti puuttua Verotusmenettelylain 28§:n veronkiertämissäännöksen avulla. Sulautumisvoiton verovapaus vastaanottavalle yhtiölle tuo mahdollisuuden luoda sulautumisvoittoa esimerkiksi ostamalla alihintaisella kaupalla jonkin osakeyhtiön osakekannan. (Järvenoja 2007, 98–100)

Tappiot

Sulautuvan yhtiön tappiot, esimerkiksi tilikauden tappiot, siirtyvät tuloverolain (30.12.1992/1535) 123 §:n mukaan vastaanottavalle yhtiölle silloin, kun vastaanottava yhtiö tai sen osakkeenomistajat ovat omistaneet tappiovuoden alusta alkaen yli puolet yhtiön osakkeista ja osuuksista. Tähän vaadittavaan osuuteen lasketaan sulautuvan yhtiön osakepääoman eli kaikkien osakkeiden lukumäärän mukaisesti. Säännöksellä on tarkoitus estää verojen kiertämistä sulautumisen avulla. (Immonen 2008, 235–236)

Tappioiden vähennysajasta on säädetty tuloverolain 119§:ssä ja 120§:ssä. Näiden säännösten mukaan tappiot ovat käytettävä kymmenen vuoden kuluessa niiden alkuperäisestä syntymävuodesta alkaen. Sulautuminen ei muuta tappioiden käyttöaikaa, joten se pysyy samana. Tappioiden siirryttyä vastaanottava yhtiö käsittelee niitä omina tappioinaan. Yhtiö saa vähentää tappiot omasta verotettavasta tulostaan huomioiden niiden jäljellä oleva vähentämisaika. Sulautuva yhtiö voi kuitenkin menettää käyttöoikeuden tappioihin, jos yhtiön omistuksessa tapahtuu omistajanvaihdos. (Immonen 2008, 235–236)

Poistot ja varaukset

Sulautumisvuoden verotuksessa vastaanottavalla yhtiöllä on oikeus vähentää osa siirtyneen käyttöomaisuuden hankintamenosta ja muista pitkävaikutteisista menoista. Kaikki riippuu siitä, onko sulautuva yhtiö jo tehnyt kyseisenä vuonna poistoja vai ei. Jos poistoja ei ole tehty sinä vuonna, voi vastaanottava yhtiö tehdä poistot täysimääräisenä. Jos sulautuva yhtiö taas on tehnyt poistot täysimääräisenä verotuksessaan, vastaanottava yhtiö ei saa tehdä poistoja toiseen kertaan. (Honkamäki & Pennanen 2010, 137—139)

Tämä poistoon koskeva vähennysoikeus koskee vain tilannetta, jossa sulautuminen osuu kummankin sulautumiseen osallistuvan yhtiön samalle verovuodelle. Rajoitusta ei sovelleta tilanteisiin, jossa vastaanottavan yhtiön tilikausi päättyy vasta seuraavan vuoden kalenterivuoden aikana. Tällöin molemmat yhtiöt saavat hyödyntää täyden poistooikeuden. Sulautumisessa siirtyvät varaukset ovat vastaanottavalle yhtiölle veronalaista tuloa, niin kuin ne olisi luettu sulautuvankin yhtiön verotuksessa. (Blummé, Pitkänen & Raunio 2008, 197–199)

Osakkeenomistajan verotus

Kun sulautuminen on toteutettu elinkeinoverolain säännösten mukaan, ei sulautuvan yhtiön osakkaan katsota luovuttavan osakkeitaan. (Honkamäki & Pennanen 2010, 136–138) Osakkeita vastaan saadaan sulautumisvastike, jonka takia luovutusta ei tapahdu ja osakkeiden omistus ei katkea. Luovutuksen verotus siirtyy siihen ajankohtaan, jolloin osakkeenomistaja luovuttaa vastikkeeksi saamansa osakkeet. Tämä luovutus voi olla yleisten periaatteiden nojalla joko veronalainen tai verovapaa. (Immonen 2008, 241–243)

Sulautumisvuonna ei siis tapahdu luovutusvoittoverotusta, vaan verotus lykkääntyy ja samaan aikaan tapahtuu omistusaikajatkuvuus saannossa. Osakkeiden, jotka saatu sulautumisvastikkeena, hankintamenoksi luetaan sulautuvan yhtiön osakkeiden hankintamenoa vastaava määrä. (Kukkonen & Walden 2011, 263–365) Tuloverolain mukaan luovutusvoittoverotuksessa uudet osakkeet katsotaan saadun vanhojen osakkeiden perusteella, eikä sulautumista katsota luovutuksena. Merkityksellisintä tässä on se, että yhtiöiden sulautuminen ei katkaise omistusaikaa. Tuloverolaki tuntee hankintameno-olettaman, mutta elinkeinoverolaki ei, joten hankintamenoksi luetaan sulautuneen yhtiön osakkeiden hankintamenoa vastaava määrä. (Kukkonen & Walden 2011, 264–366)

Jos vastikkeena annetaan muuta omaisuutta, esimerkiksi rahaa, katsotaan tämä luovutusvoittoverotuksen realisoivaksi luovutukseksi. Luovutus verotetaan siis luovutus- tai myyntivoittona tai vastaavasti luovutustappiona periaatteiden mukaisesti. Vaihtovelkakirjat luetaan muuksi omaisuudeksi silläkin perusteella, että se antaa oikeuden vaihtaa saaminen yhtiön osakkeisiin. (Kukkonen & Walden 2011, 265–266)

Sulautumisvoitto on elinkeinoverolain mukaan liiketuloa ja tappio vastaavasta vähennyskelpoista menoa, joten sitä verotetaan purkautuvan yhtiön tavoin EVL 51d§:n mukaan. (Blummé ym. 2008, 200–202) Sulautumistulos on tuloverolain 48§:n mukaan veronalaista tuloa, mutta sen vähennysoikeus koskee vain samaa ja viittä seuraavaa verovuotta koskevia realisoituvia luovutusvoittoja. Vastike käsitellään aina veronalaisena luovutuksena, kun sulautuvan yhtiön osakkaiden saaman rahavastikkeen määrä on enemmän kuin 10 prosenttia vastikkeena annettavien osakkeiden yhteenlasketusta nimellisarvosta. (Kukkonen & Walden 2011, 265–267) Kun suunnitellaan osakkeenomistajien verotusta, on hyvä huomioida se, että sulautuminen saattaa vaikuttaa vastaanottavan yhtiön omaan pääomaan ja sitä kautta osingon pääomatulo-osuuteen. (Blummé ym. 2008, 199–202)

Muita verovaikutuksia ja verollinen sulautuminen

Varojen ja velkojen siirtymistä sulautumisessa vastaanottavalle yhtiölle voidaan pitää yhtiöoikeudellisesti yleisseuraantona. Sulautumista on pidetty oikeus- ja verotuskäytännössä saantona, jossa varainsiirtoverovelvollisuutta ei synny. Varainsiirtolain (VsVL

931/1996) 4.5 §:n mukaan veroa ei suoriteta siirrettäessä kiinteistö sellaisen sulautumisen perusteella, jossa sulautuva yhteisö purkautuu, kun järjestely toteutetaan asianomaista yhteisöä koskevan lainsäädännön puitteissa. Varainsiirtovelvollisuutta ei kuitenkaan aiheudu, vaikka sulautuminen ei täyttäisikään EVL 52 §:n mukaisia edellytyksiä, sillä VsVL 4.5 §:ssä viitataan yhtiölainsäädännön vaatimusten täyttämiseen. (Järvenoja 2007, 109–111)

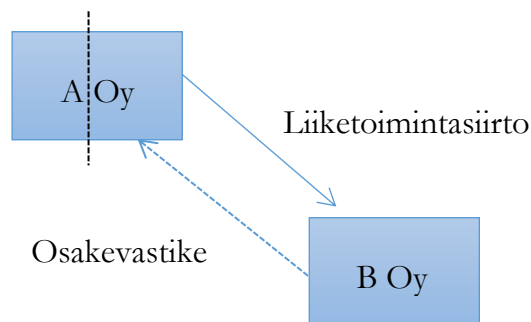
Sulautuminen voidaan toteuttaa myös niin, että EVL 52a §:n edellytykset eivät täyty, esimerkiksi sulautumisvastikkeena maksettavan rahavastikkeen maksaminen voi ylittää 10 prosentin rajan. Tämä voi olla kuitenkin tarkoituksenmukaista, sillä osakevastikkeen käyttäminen voisi aiheuttaa esimerkiksi konsernissa ristiinomistuksia. Jos vastikkeena annetaan osakevastikkeen sijaan muuta omaisuutta kuin rahaa, ei EVL 52a §:n edellytykset myöskään täyty. Jos sulautuminen ei täytä näitä edellytyksiä, ei siihen voi soveltaa myöskään EVL 52b §:n säännöksiä. Sulautumista käsitellään verotuksessa siten sulautuvan yhtiön purkautumisena. (Järvenoja 2007, 111–112)

Sulautuvan yhtiön omaisuus arvostetaan tällöin todennäköiseen luovutushintaan EVL 51d §:n säännöksen osoittamalla tavalla. Tällöin kulumista nopeammat poistot palautuvat veronalaiseen tuloon ja arvonnousut realisoituvat veronalaiseksi tuloksi. Sulautuvan yhtiön osakkeenomistajien voidaan katsoa luovuttavan osakkeensa, jolloin luovutukseen sovelletaan luovutusvoittoverotusta. Kun sulautumista käsitellään verotuksessa purkautumisena, on noudettava samoja periaatteita kuin purkautumisessa, eivätkä erät siirry osakkeenomistajille. (Järvenoja 2007, 112–113)

3 Liiketoimintasiirto

Liiketoimintasiirrolla tarkoitetaan järjestelyä, jossa osakeyhtiö siirtää yhden tai useamman liiketoimintakokonaisuuden toimintaa jatkavalle osakeyhtiölle ja vastikkeena saa vastaanottavan yhtiön liikkeelle laskemia uusia osakkeita tai sen hallussa olevia omia osakkeita. Liiketoimintasiirto voidaan kuitenkin toteuttaa niin, että vastikkeeksi annetaan jotain muuta kuin uusia tai hallussa olevia osakkeita. Vastikkeet voivat olla rahaa tai muuta omaisuutta, mutta verotuksessa verovapaus koskee vain osakevastikkeita. (Järvenoja 2009, 162–165)

Liiketoimintasiirto on yksi yritysjärjestelykeinoista, ja sillä voidaan kehittää konsernirakennetta. Sen avulla voidaan luoda juridisesti itsenäisiä yksiköjä, jotka voivat olla tehokkaampia ohjaamisessa ja kehittämässä kuin yksi suurempi yksikkö. Liiketoimintasiirrossa siirretään vertikaalisesti liiketoimintaa, kun jakautumisessa taas horisontaalisesti. (Järvenoja 2009, 163–165; Katramo ym. 2011, 195–196) Liiketoimintasiirtoa voidaan kuvata kuvion 5. mukaisesti:



Kuvio 5. Malli liiketoimintasiirrosta

Liiketoimintasiirrolla voidaan pyrkiä lisäämään esimerkiksi konsernin tehokkuutta tai luomaan yrityskauppaan sopiva juridinen yksikkö. Liiketoimintasiirrossa uudet syntyneet yhtiöt omistaa liiketoiminnan luovuttaja. Tähänkin yritysjärjestelymuotoon liittyy olennaisesti jatkuvuuden periaate, sillä vastaanottavien yhtiöiden tulee jatkaa niitä liiketoimintakokonaisuuksia, jotka niihin siirretään. Liiketoimintakokonaisuutta vastaanottava yhtiö voi kuitenkin kehittää ja organisoida haluamallaan tavalla, sillä toiminnan ei tarvitse jatkua sellaisenaan. Siirtävällä yhtiöllä tätä velvoitetta ei ole, vaan se toimii aina

osakeyhtiönä, mutta voi halutessaan jatkaa pelkästään tytäryhtiönsä omistavana holding-yhtiönä. (Leskelä 2011; Katramo ym. 2011, 196–197)

Osakeyhtiölaissa liiketoimintasiirto-termiä ei tunneta, sillä se ei esiinny yhtiöoikeudessa. Yhtiöoikeudellisesti kyseessä on silloin osakepääoman sijoitus, jossa osakkeet maksetaan antamalla vastaanottavalle yhtiölle muuta omaisuutta kuin rahaa. Jos vastaanottava yhtiö perustetaan liiketoimintasiirron yhteydessä, sovelletaan tapahtumaan osakeyhtiölain apporttiperustamismenettelyä 2 luku 4 § mukaisesti. Apportti käsitteenä tarkoittaa sijoitusta yhtiöön muuna omaisuutena kuin rahasisjoituksena. Tällöin perustamiskirjaan on otettava asiaa koskeva määräys ja lausunto riippumalta asiantuntijalta sekä siinä on yksilöitävä siirrettävästä liiketoiminnasta muodostuva apportti. (Immonen 2008, 189–192) Jos taas siirto tehdään jo olemassa olevaan yhtiöön, soveltamisalana käytetään osakeyhtiölain 4 luvun uusmerkintää koskevia säännöksiä. Tällöin kyseessä on menettely, joka on luonteeltaan suunnattu nettoapporttiosakeanti, jossa osakeantipäätöksessä täytyy olla merkintä annin maksamisesta apportiomaisuudella ja selvitys käytetystä omaisuudesta.

3.1 Liiketoimintasiirron edellytykset

Elinkeinoverolaissa 52 §:ssä määritellään sisältö ja vaatimukset liiketoimintasiirtoon. Liiketoimintasiirrolla tarkoitetaan toimenpidettä, jossa osakeyhtiö luovuttaa kaikki tai yhteen tai useampaan liiketoimintaansa kohdistuvat varat, velat, varaukset jatkavalle osakeyhtiölle saaden vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön liikkeelle laskemia uusia osakkeita. Liiketoimintasiirtoon liittyvät keskeisesti liiketoimintakokonaisuus, siirtyvät varat ja velat, varaukset sekä osakevastike ja käteisvastikekielto. (Honkamäki & Pennanen 2010, 232–233; Järvenoja 2009, 167–169)

Osakeyhtiölaissa ei ole mainintaa erityissäännöksistä liiketoimintasiirrosta. Liiketoimintasiirtoon voidaan soveltaa osakeyhtiölain apporttisäännöksiä, sillä siinä on kyse vastaanottavan yhtiön perustamisesta tai osakepääoman korottamisesta nettoapportilla. Yhtiöoikeudellisesti samaan lopputulokseen kuitenkin päästään myös alentamalla yhtiön omaa pääomaa, jota voidaan palauttaa osakkaalle, luovuttamalla liiketoimintakokonaisuuteen kuuluvat varat ja velat hänelle ja kun osakas sijoittaa apporttisijoituksena

saamansa omaisuuden liiketoimintakokonaisuuden perustettavaan osakeyhtiöön. Tällainen liiketoiminnan siirto ei kuitenkaan täytä elinkeinoverolain 52 §:ssä asetettuja ehtoja. (Järvenoja 2009, 168–171)

Elinkeinoverolain 52 §:n mukaiset ehdot ovat, että siirtävä yhtiö harjoittaa liiketoimintasiirron tekohetkellä elinkeinotoimintaa ja siirrettävä toiminta on elinkeinotoimintaa myös. Jotta tämä ehto täytyisi, siirtävänä yhtiönä ei voi toimia muuta toimintaa harjoitettava tuloverolain mukaan verotettava yhtiö, sillä siirrettävää toimintaa on täytynyt verottaa elinkeinotoimintana. Yleishyödyllinen yhteisö, yhdistys tai säätiö voi olla siirtävänä yhteisönä, kun tämä siirtää liiketoimintasiirrolla harjoittamansa elinkeinotoiminnan tai osan siitä osakeyhtiöön. (Honkamäki & Pennanen 2010, 232–233; Järvenoja 2009, 168–173)

Liiketoimintasiirrossa täytyy huomioida se, että siirtävä yhtiö ei purkaudu tässä järjestyksessä. Siirtävästä yhtiöstä tulee siirron jälkeen vastaanottavan yhtiön emoyhtiö, se on perustettu jatkamaan tätä toimintaa. Emoyhtiön siirtäessä liiketoimintakokonaisuuden toimivaan tytäryhtiöön, on tytäryhtiön annettava osakevastike emoyhtiölle, vaikka se ei omistussuhteeseen vaikuta. Osakevastike on annettava myös tapauksissa, jossa siirtävä yhtiö on vastaanottavan yhtiön sisaryhtiö. Huomion arvoista on myös se, että tytäryhtiö ei voi tehdä liiketoimintasiirtoa emoyhtiölle, sillä tytäryhtiö ei saa merkitä osakeyhtiölain 15 luvun 14 §:n mukaan emoyhtiön osakkeita. (Järvenoja 2009, 169–174)

Liiketoimintasiirto voidaan toteuttaa myös niin, ettei elinkeinoverolain 52 §:n vaatimukset täyty. Jos siirron kohde ei esimerkiksi ole liiketoimintakokonaisuus tai muutoin ei liiketoimintasiirron edellytykset täyty, sovelletaan luovutuksen apporttiehtoista osakemerkintää koskevia periaatteita verotuksessa. Tällaisissa tilanteissa omaisuuden luovutushinnaksi katsotaan käypä arvo, minkä ero liiketoimintasiirron veroseuraamuksiin voi olla huomattava. (Tilisanomat 2014)

3.2 Liiketoimintakokonaisuuden määritelmä

Yritysjärjestelydirektiivin ja elinkeinoverolain (360/1968) mukaan liiketoimintakokonaisuudella tarkoitetaan yhtiön osan kaikkia varoja ja vastuita, jotka hallinnollisesti toimi-

vat itsenäisesti ja kykenevät omavaraiseen toimintaan. Hallituksen esitys (HE 247/2006 vp) määrittelee liiketoimintakokonaisuuden varojen ja velkojen kokonaisuudeksi, joka toimii itsenäisen likeyrityksen tavoin ja harjoittaa itsenäistä elinkeinotoimintaa. Liiketoimintakokonaisuus käsitteenä on keskeinen niin liiketoimintasiirrossa kuin osittaisjakautumisessa, sillä kummassakin vastaanottavaan yhtiöön siirretään yksi tai useampi liiketoimintakokonaisuus. (Leskelä 2011; Honkamäki & Pennanen 2010, 234–235)

Lähtökohtaisesti paras käsitys liiketoimintakokonaisuudesta on verovelvollisella, sillä hänen intressinsä on toimittaa liiketoimintasiirto verotuksessa hyväksytyllä tavalla. Käytännössä liiketoimintakokonaisuutta voidaan rajata melko vapaasti, sillä oikeuskäytäntö hyväksyy rajauksen muun muassa maantieteellisen toiminta-alueen, markkina-alueen ja toiminnan rahoitustavan mukaisesti. (Honkamäki & Pennanen 2010, 235–236)

3.3 Velkojen ja varojen sekä varausten määrittely ja siirtäminen

Elinkeinoverolain 52d.1§:n edellytys on se, että siirrettävään liiketoiminnan osaan kohdistuvat varat, siirtyviin varoihin kohdistuvat velat ja siirtyvään toimintaan kohdistuvat varaukset luovutetaan siirrettävää toimintaa jatkavalle osakeyhtiölle. Sanamuoto tässä säännöksessä on tiukka. Säännös ei kuitenkaan sanamuodon perusteella kiellä muun omaisuuden tai velkojen siirtämistä siirrettävään liiketoimintaan kohdistuvien erien lisäksi. Tätä ei voida kuitenkaan tehdä, sillä tällainen mahdollisuus laajentaisi liiketoimintasiirron soveltamisalaa direktiivissä tarkoitettua laajemmaksi. Esimerkiksi vastaanottavaan yhtiöön ei voida täten siirtää siirtyvään varoihin liittymättömiä velkoja. (Järvenoja 2009, 182–184)

Yritysjärjestelydirektiivin 2 artiklan mukaan varojen siirrolla tarkoitetaan liiketoimea, jolla yhtiö siirtää koko toimintansa tai useita toimialojaan toiselle yhtiölle. Ratkaisevaa on tämän mukaan siirrettävän netto-omaisuuden todellinen riittävyys itsenäisen toiminnan kannalta. (Järvenoja 2009, 183–184)

Käyttöpääoma ja muu rahoitusomaisuus

Rahavaroja on vaikea liittää tiettyyn liiketoimintaan tai sen osaan, joten ne eivät siten ole liiketoimintaan kohdistuvia varallisuuseriä. Rahavarat eivät ole korvamerkittyjä, jo-

ten niiden siirtäminen ei ole välttämätöntä. Toisaalta taas vastaanottava yhtiö tarvitsee käyttöpääomaa omissa nimissään tapahtuvan toiminnan aloittamiseksi, joka antaa mahdollisuuden käyttöpääoman siirtämiseen. (Järvenoja 2009, 184–185)

Liiketoimintasiirrossa siirrettävään liiketoimintaan kohdistuvat muut saamiset on siirrettävä vastaanottavalle yhtiölle. Tällä tarkoitetaan myös laina- ja siirtosaamisia, joita kuitenkin voi olla vaikea kohdistaa siirrettävään toimintaan. Hankalia kohdistettavia voivat olla esimerkiksi konserniyhtiöiden välisiin lainoihin ja verosaamiset. (Järvenoja 2009, 186–187)

Pysyvät ja vaihtuvat vastaavat

Käyttöomaisuus, joka liittyy siirrettävään toimintaan, on siirrettävä vastaanottavalle yhtiölle. Siirrettävään liiketoimintaan liittyvien hyödykkeiden määrittely ei usein ole hankalaa, mutta käytännössä rajanvetoa on vaikea luoda, jos samaa hyödykettä voidaan käyttää sekä siirrettävässä että siirtävälle yhtiölle jäävässä liiketoiminnassa. Tapauksissa, jossa esimerkiksi kiinteistö on liian suuri siirrettävälle liiketoiminnalle, se voidaan jättää siirtämättä. Jos tällaista käyttöomaisuutta käytetään sekä siirtävälle jäävässä että siirrettävässä liiketoiminnassa, varallisuuserää ei tarvitse siirtää, kun sen käyttöosuus siirtävälle yhtiölle liiketoiminnassa on merkittävä. (Järvenoja 2009, 188–189)

Immateriaalioikeudet ja liikearvo

Siirrettävään liiketoimintaan saattaa liittyä erilaisia immateriaalioikeuksia, esimerkiksi patenteja, tavaramerkkejä ja mallisuoja. Näillä ei usein ole kirjanpidossa tai verotuksessa aktivoitua hankintamenoa tai se on ollut vähäinen, että se on vähennytty poistoina kokonaan tai merkittävin osin. Immateriaalioikeus on siirrettävä varallisuuserä, jos se liittyy siirrettävään liiketoimintaan. Vaikka hankintameno puuttuisikin, on se siirrettävä vastaanottavalle yhtiölle. (Järvenoja 2009, 189–190)

Siirrettävään liiketoimintaan voi liittyä liikearvoa, joka voi liittyä omaan toimintaan tai hankittuun liiketoimintaan. Jos liikearvo liittyy omaan toimintaan, sille ei ole voinut muodostua hankintamenoa kirjanpidossa tai verotuksessa. Jos liikearvo liittyy hankittuun liiketoimintaan, sillä voi olla poistamatonta hankintamenoa sekä kirjanpidossa että verotuksessa EVL 24§:n mukaisesti. (Järvenoja 2009, 189–192)

Liikearvoa syntyy siirrettävälle toiminnalle, jos siirrettävän kokonaisuuden käypä arvo on korkeampi kuin siihen kuuluvien varojen ja velkojen poistamattomiin hankintamenoihin perustuva erotus. EVL 52.2§:n asettaman jatkuvuusvaatimuksen kirjanpidossa vuoksi sitä ei kuitenkaan voida kirjata vastaanottavassa yhtiössä vastaanotettuna varana. Liikearvo voidaan siirtää vastaanottavalle yhtiölle siten, että siitä tehdään liiketoimintasiirron yhteydessä erillinen kauppa käyvästä arvosta. Tämä perustuu siihen, että sen ei ole katsottu estävän EVL 52d§:n soveltumista tapauksissa, jossa myytäisiin omaisuus, jota ei voi säännöksen mukaan siirtää. Tällaista erillistä liikearvokauppaa voidaan pitää ongelmallisena, sillä liikearvo sisältyy siirrettävään liiketoimintakokonaisuuteen eikä täten ole olemassa erillistä kaupan kohdetta. Kauppahintaan sisältyvä liikearvo liiketoimintasiirrossa kirjataan omana eränään taseen pitkävaikutteisiin menoihin. (Järvenoja 2009, 190–193)

Varaukset

Liiketoimintasiirrossa on siirrettävä EVL 52d.1 §:n mukaisesti siirrettävään toimintaan kohdistuvat varaukset. Perinteisesti varaukset voidaan jakaa yleis- ja erityisvarauksiin. Yleisvarauksia ei siirretä, mutta erityisvaraukset ovat sellaisia, jotka tyypillisesti siirretään vastaanottavalle yhtiölle. Siirtyvään toimintaan kohdistuvat varaukset ovat esimerkiksi takuuvaraus tai luottotappiovaraus. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisussa 1996/243 kantaa otettiin poistoeron siirtymiseen. Jos liiketoimintakokonaisuuteen liitettiin varoihin kuuluu poistoeroa, on se luonnollisesti siirrettävä vastaanottavalle yhtiölle.

KVL totesi ennakkoratkaisussa, että luovutettujen varojen veronalaiseksi luovutushinnaksi luetaan omaisuuden verotuksessa poistamatta oleva hankintamenon osa ja kirjanpidossa poistamattomilla arvoilla tarkoitetaan sekä suunnitelman mukaisten poistojen että verosopeutettujen poistojen jälkeisiä arvoja. EVL 43.3 §:n mukaan varauksen muodostamisen edellytyksenä on, että verovelvollinen jatkaa elinkeinotoimintaansa. Varauksen siirtämisestä tulee epäselvempi, jos siirron kohteena on liiketoiminnan osa. (Järvenoja 2009, 190–193)

Pitkä- ja lyhytaikaiset velat

Liiketoimintakokonaisuuteen kuuluviin varoihin kohdistuvat velat on siirrettävä liiketoimintasiirrossa vastaanottavalle yhtiölle. Velkaa ei siis voi siirtää enempää kuin mitä siirtyviin varoihin kohdistetaan, sillä muuten käteisvastikekieltoa rikotaan. Ongelmia voi syntyä etenkin pitkäaikaisten velkojen kohdistamisessa, sillä siirtävä yhtiö voi harjoittaa montaa erilaista liiketoimintaa, joista vain esimerkiksi yksi siirretään vastaanottavalle yhtiölle. Tässä tapauksessa siirrettävään toimintaan kohdistuu vain osa yhtiön nostamista lainoista. Lainoitus on usein otettu yhtiön liiketoimintojen kokonaisrahoitusta varten, joten velan kohdistus siirrettäviin varoihin voi olla ongelmallista. (Järvenoja 2009, 192–195)

Pitkäaikaisten velkojen siirrossa toisena ongelmana voi olla velkojan suostumuksen saaminen. Velkojan, esimerkiksi rahalaitoksen, suostumus on saatava velallisen vaihdokseen eikä sitä käytännössä aina ole mahdollista saada. Käytännössä näissä tapauksissa muodostetaan yleensä luovutettavan ja vastaanottavan yhtiön välille velkasuhde keskimääräisten velkaehtojuken mukaan. (Honkamäki & Pennanen 2010, 238–239; Järvenoja 2009, 193–195)

Myös siirtyviin varoihin kohdistuvat lyhytaikaiset velat on siirrettävä vastaanottavalle yhtiölle. Näitä velkaeriä ovat esimerkiksi ostovelat, siirtovelat, saadut ennakot ja muut lyhytaikaiset velat. KVL:n ennakkoratkaisussa 1996/39 todettiin, että jos mitään ostovelkoja ei siirretä vastaanottavalle yhtiölle, toiminnan siirtoon ei sovelleta elinkeinoverolain 52d §:ää. (Järvenoja 2009, 192–196)

Verovelat ja -saamiset

Veroilla on henkilökohtainen kytkenä verovelvolliseen, jolle ne on määrätty. Tämän vuoksi niitä ei pystytä sellaisenaan siirtämään vastaanottavalle yhtiölle. Koska perustavoitteena on siirtää vastaanottavalle yhtiölle siirrettävään liiketoimintakokonaisuuteen liittyvä taloudellinen asema sellaisenaan kun se on siirtävälle yhtiöllä, verot ja sosiaalimaksut siirretään, jotta EVL 52d § soveltuu. (Järvenoja 2009, 194–196)

Aikaisemmin on vedetty oikeuskäytännössä raja maksuunpantujen ja maksuunpanemattomien tuloverojen välille. Käytännössä maksuunpannut tuloverovelat siirrettiin vas-

taanottavalle yhtiölle luomalla siirtävän ja vastaanottavan yhtiön välille velkasuhde. Kuitenkaan maksuunpanematonta jaksotettua tuloverovelkaa ei tarvinnut siirtää. Kotimaisten ja ulkomaisten tuloverovelkoja ei ole eritelty, joten ne ovat samassa asemassa toistensa kanssa. Mainitulla tavalla jako tehtiin Keskusverolautakunnan (KVL) ennakkoratkaisussa 1998/166. Jaksotettujen tuloverovelkojen siirtämättä jättäminen ilmeisesti perustuu Korkeimman oikeuden (KKO) ratkaisuun 1998:48, jossa todettiin, ettei maksuunpanematta oleva tuloverovelka ole varallisuusverotuksessa vähennyskelpoinen velka. (Järvenoja 2009, 194–196)

Varallisuusverolain 27.1 §:ää kuitenkin muutettiin vuonna 2002 siten, että myös maksuunpanematta oleva jaksotettu tuloverovelka on nettovarallisuuslaskennassa vähennyskelpoinen velka. Maksuunpanematta olevan velan katsottiin kuitenkin olevan taloudelliselta luonteeltaan yrityksen velkaa. Tämä muutos otettiin huomioon KVL:n ennakkoratkaisussa 2003/55, jossa katsottiin, että maksuunpanematon tuloverovelka tulisi siirtää liiketoimintasiirrossa, koska se kohdistuu siirrettäviin varoihin. (Järvenoja 2009, 195–197)

3.4 Käsittely kirjanpidossa

Liiketoimintasiirto määritellään elinkeinoverotukselliseksi käsitteeksi. Liiketoimintasiirto on mahdollista toteuttaa käyvistä arvoista tai kirja-arvoista. Vastaanottavan yhtiön verotuksessa luetaan siirtyneet omaisuuden vähennyskelpoiseksi hankintamenoksi luotettavan yhtiön verotuksessa poistamaton hankintameno. Jos käypiä arvoja käytetään vastaanottavassa yhtiössä, syntyy tästä kirjanpidon ja verotusarvon välille väliaikaisesti ero. (Honkamäki & Pennanen 2010, 243–245)

3.4.1 Vastaanottavan yhtiön kirjanpito

Käyvin arvoin liiketoimintasiirtoa tehdessä joutuu kohtaamaan muutamia haasteita, sillä käypää arvoa ei ole määritelty kirjanpitolaisissa ollenkaan. IFRS -standardeissa käypä arvo on määritelty rahamääräksi, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien ja toisistaan riippumattomien osapuolten välillä. (Honkamäki & Pennanen 2010, 244–247)

Käypä arvo voisi tarkoittaa:

- käypää arvoa niille omaisuuserille, jotka kirja-arvo in liiketoimintasiirrossa luovutetaan
- käypää arvoa kaikille omaisuuserille, jota ovat erikseen luovutettavissa, riippumatta siitä, onko tällä tase-arvoa luovutettavan yhtiön taseessa
- käypää arvoa kokonaisuudessaan sisältäen myös mahdollisen liikearvo-osuuden.

Liiketoimintasiirron toteuttaminen käyvin arvo in tarkoittaa sitä, että omaisuuserät arvostetaan vastaanottavassa yhtiössä käyvistä arvoista. Tämä kohdistus tulisi tehdä kaikkiin taseessa oleviin omaisuus- ja velkaeriin. Huomion arvoista on se, että siirtäminen käyvin arvo in tarkoittaa vastaanottavassa yhtiössä myös taseeseen kirjattavia eriä, joita luovuttanut yhtiö ei ole merkinnyt taseeseensa. Näin käyvin arvo in toteutetussa liiketoimintasiirrossa vastaanottavan yhtiön taseeseen voi tulla omaisuuseriä, esimerkiksi luovuttavan yhtiön kehittämiä patenteja, lisenssejä ja tavaramerkkejä. Sisäisesti syntyntä liikearvoa ei kuitenkaan voida ottaa huomioon liiketoimintasiirtoa käyvin arvo in tehtäessä, sillä se on yleensä seurausta mm. synergiaeduista ja henkilöstön työsuorituksista eli tulevista voittojen kassavirroista. (Honkamäki & Pennanen 2010, 245–247)

Vastaanottavan yhtiön omassa pääomassa tapahtuvat muutokset vastaavat liiketoimintasiirrossa normaalia osakeantiin liittyviä kirjauksia. Kirjanpitoarvojen ja käyvien arvojen välinen ero tulee ilmi nimenomaan omaan pääomaan kirjattavan määrän suhteen. Omaan pääomaan kohdistuvat kirjaukset ovat joko suoraan osakepääomaan vaikuttavia tai sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon kirjattavia eriä. Mahdollista on, että osakeannin yhteydessä kirjauksia tulee molempiin rahastoihin. Jos vastaanottavan yhtiön yhtiöjärjestyksessä on maininta osakkeen nimellisarvosta, on vastaava määrä kirjattava vähintään osakepääomaksi. Perusteet muihin kirjauksiin tulevat suoraan osakeantipäätöksessä, jossa tulee osakeyhtiölain 9:6 mukaan määrittää mihin erään kirjaukset tehdään. (Honkamäki & Pennanen 2010, 246–248)

Käypien arvojen määrittelyssä voidaan lähtökohtaisesti tukeutua kolmeen eri määrittelyyn:

- markkinahintoihin vertaaminen, jos vastaaville hyödykkeille on olemassa toimivat markkinat
- erilaisten kassavirtapohjaisten arvonmääritysten tekeminen, jossa käypä arvo määritellään hyödykkeen tai omaisuuserän tuottaman kassavirran nykyarvona
- korvausinvestointipohjaisen arvonmääritysmenetelmien tekeminen, minkä käyttö ei luo kuitenkaan kovinkaan hyvää vertailupohjaa arvonmäärittelykselle

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaan pysyvien vastaavien siirtäminen toimintaa jatkavalle kirjanpitovelvolliselle liiketoimintasiirron yhteydessä ei edellytä poistosuunnitelman muuttamista, ellei kyseessä ole olennainen muutos siirtyneen omaisuuden tulontuottamiskyvyn hyödyntämiseen sen jäljellä olevana taloudellisena pitoaikana. (Honkamäki & Pennanen 2010, 246–249)

Jos liiketoimintasiirto toteutetaan kirjanpitoarvoin, siirtyvien pysyvien vastaavien suunnitelman mukaan poistamaton hankintamenon osa sekä mahdollinen poistoero siirretään sellaisenaan vastaanottavalle yhtiölle. Jos poistoeroa on hyödykekohtaisesti seurattu, siirtyy se vastaanottavalle yhtiölle kirjanpidon menojäännösten mukaisena. (Honkamäki & Pennanen 2010, 247–249) Kirjaukset vastaanottavassa yhtiössä ovat esimerkiksi kuvion 6. mukaan:

Tase 1.1.20XX		
Per julkaisu oikeudet	80	110 An ennakkomaksut
Per koneet ja laitteet	130	23,4 An laskennalliset verovelat
Per myyntisaamiset	150	30 An siirtovelat
		194,1 An SVOP
		2,5 An osakepääoma
	360	360
31.12.20XX		

Per poistot julkaisu oikeudesta an julkaisu oikeudet 16
 Per poistot koneista ja laitteista an koneet ja laitteet 13
 Per laskennalliset verovelat an verovelan muutos tuloslaskelmassa 4,17

Kuvio 6. Esimerkki kirjauksista vastaanottavassa yhtiössä

Tässä esimerkissä on huomioitu vain poistoihin liittyvät tulosvaikutteiset kirjaukset. Poistot on kirjattu yksinkertaistamisen takia koko tilikaudelta yhdellä kertaa. Laskennallinen vero on laskettu näin: Julkaisu oikeuden poisto on kokonaan verotuksessa vähennyskelvoton. Lisäksi koneiden ja laitteiden osalta arvon kohdistusta on poistettu 1 (10 kohdistusta/10 vuodelta) -> verotuksessa vähennyskelvotonta käyvän arvon kohdistusta on poistettu 17, josta 24,5 prosentin verokannalla laskennallisen veron muutos on 4,17 (17*24,5 %). (Honkamäki & Pennanen 2010, 248–250)

Toisena esimerkkinä on liiketoimintasiirto kirja-arvoista vastaanottavassa yhtiössä. A Oy luovuttaa 1.1.20XX liiketoimintasiirrossa perustettavalle yhtiölle kustannusliiketoiminnan. Liiketoimintakokonaisuus on päätetty siirtää toiselle osapuolelle käyvistä arvoista. Luovutettavan yhtiön kirjanpidossa ovat seuraavat erät:

Koneet ja laitteet 120
 Myyntisaamiset 150
 Ennakkomaksut -110
 Siirtovelat -30
Nettoapportti 130

Nettoapportin ja oman pääomaan merkittävä määrä on laskettu niin, että varoista on vähennetty velat. Koneiden ja laitteiden poistoaika on 10 vuotta. (Honkamäki & Pennanen 2010, 248–252) Kuviossa 7. on siirrettävät erät kirjanpidossa:

Tase 1.1.20XX		
Per koneet ja laitteet	120	110 An ennakkomaksut
Per myyntisaamiset	150	30 An siirtovelat
		127,5 An SVOP
		2,5 An osakepääoma
	270	270

31.12.20XX

Per poistot koneista ja laitteista an koneet ja laitteet 12

Kuvio 7. Esimerkki liiketoimintasiirrosta kirjanpidossa

Tässäkin esimerkissä poistot on yksinkertaistamisen takia kirjattu koko tilikaudelta yhdellä kertaa.

3.4.2 Luovuttavan yhtiön kirjanpito

Luovuttavan yhtiön kirjanpidossa osakkeiden hankintahinnaksi kirjataan luovutettavien omaisuuserien nettokirjanpitoarvo. Huomioitavaa liiketoimintasiirrosta on se, että liiketoiminnan luovuttavan yhtiön omasta pääomasta ei kirjata osaa pois niin kuin täydellisessä jakautumisessa. Ajatuksellisesti liiketoimintasiirtoa on lähempänä osittaisjakautuminen ja se tuleekin käsitellä vastaavalla tavalla. (Honkamäki & Pennanen. 2010, 250–253) Liiketoimintasiirron kirjaukset luovuttavassa yhtiössä tehdään esimerkiksi näin:

A Oy luovuttaa kustannusliiketoimintansa B Oy:lle 1.1.20XX. Liiketoimintasiirto toteutetaan kirja-arvoista. Liiketoimintasiirron yhteydessä siirtyvän kustannusliiketoiminnan nettovarallisuus on 800, jakautuen julkaisuoikeuksiin 700, painolaitteisiin 700 sekä saamisiin 150 ja siirtovelkoihin 750. Kirjaukset luovutettavassa yhtiössä ovat seuraavat (kuvio 8.):

Tase 1.1.20XX		
Per siirtovelat	750	700 An julkaisuoikeudet
Per osakkeet	800	700 An koneet ja laitteet
		150 An myyntisaamiset
	1550	1550

Kuvio 8. Esimerkki luovutettavan yhtiön kirjanpidossa

Luovuttavalla yhtiöllä on mahdollisuus tehdä liiketoimintasiirto käyvien arvojen mukaan. Elinkeinoverolain 52 d §:n mukaan siirtävän yhtiön verotuksessa luetaan luovutetun omaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi omaisuuden verotuksessa poistamaton hankintameno. Käytännössä kyseessä on osakeanti käyvin arvoihin. Kysymyksenä on se, että voidaanko luovuttavan yhtiön taseeseen ja tulokseen kirjata tästä tapahtumasta myyntivoitto. Myyntivoiton kirjaaminen olisi luonnollinen ratkaisu, sillä vaihtoehtoisesti yhtiö olisi voinut myydä omaisuuserät käypään arvoon ja kaupasta saaduilla varoilla sijoittanut kohteeseen. Näillä perusteilla päädytään lopputulokseen, että käypiä arvoja käyttäessä myös luovuttava yhtiö voi kirjata käypiin arvoihin ja tulouttaa näiden erotuksen. (Honkamäki & Pennanen 2010, 251–254)

3.5 Käsittely verotuksessa

Verotukselliset seikat ovat tärkeässä osassa liiketoimintasiirtoprosessia tehdessä. Liiketoimintasiirto perustuu jatkuvuusperiaatteelle. Luvussa käsitellään liiketoimintasiirron verotusta ennen prosessia ja sen jälkeen sekä kansainvälistä liiketoimintasiirtoa.

3.5.1 Jatkuvusperiaate ja nettopääoman vaatimus

Jatkuvusperiaatteen edellytys on, että verotuksessa siirrettävien varojen on riitettävä kattamaan siirrettävien velkojen, varausten ja osakepääoman määrä. Näiden varojen, velkojen ja varausten siirto ei synnytä verotettavaa tuloa siirtävälle yhtiölle, kunhan nämä siirretään poistamattomista hankintamenoista. Hankintamenot vähennetään kuluna vastaanottavan yhtiön verotuksessa samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty siirtävän yhtiön verotuksessa. Jatkuvusperiaate on elinkeinoverolaissa 52 d §:ssä asetettu liiketoimintasiirron hyväksyttävyyden edellytykseksi niin verotuksessa kuin kirjanpidossa. (Järvenoja 2009, 196–198)

KHO on ottanut ratkaisussaan 2001:3 kantaa siihen, voiko liiketoimintasiirto toteuttaa niin sanotusti negatiivisella nettoapportilla. Negatiivisella nettoapportilla tarkoitetaan sitä, että siirrettävät varat eivät kirjanpidon ja verotuksen poistamattomiin hankintamenoihin laskettuna riitä kattamaan velkojen ja varausten sekä osakepääoman määrää, vaikka laskettuna käyvin arvoihin ne riittäisivätkin. KHO katsoi kannassaan, että elinkeinoverolain 52d §:n edellytykset eivät täyttyneet. (Järvenoja 2009, 198–200)

KHO perusteli liiketoimintasiirron hyväksyttävyyttä nettoapportin positiiviseen arvoon, sillä se ei voi olla verotuksessa poistamattomiin hankintamenoin laskettuna negatiivinen. KHO:n mukaan ei ollut merkitystä sillä, että riittävätkö varat käyvin arvoin laskettuina kattamaan osakepääoman määrän, jonka OYL edellyttää. (Järvenoja 2009, 198–200)

3.5.2 Vastikeosakkeet ja niiden hankintameno

Liiketoimintasiirrossa siirtävä yhtiö voi saada vastikkeeksi vain vastaanottavan yhtiön liikkeelle laskemia uusia osakkeita. Jos vastikkeena käytetään rahaa, olisi siirto tältä osin kauppa. Juuri tämän takia liiketoimintasiirrossa on evätty raha- ja käteisvastikkeiden käyttö. Käteisvastikekieltoa katsotaan rikottavan myös silloin, kun osa vastaanottavan yhtiön omasta pääomasta katetaan pääomalainalla. Pääomalaina katsotaan verotuksessa lähtökohtaisesti velaksi, joka vastaanottavan yhtiön on maksettava takaisin siirtävälle yhtiölle. Sääntely, joka koskee pääomalainan käyttämistä osana vastiketta, on tietoisesti jyrkkä ja varsin joustamaton. (Järvenoja 2009, 199–201)

Vastikkeeksi saatujen osakkeiden verotuksessa vähennyskelpoiseksi hankintamenoksi luetaan siirrettyjen varojen verotuksessa vähentämättä oleva määrä vähennettynä siirtyneiden velkojen ja varausten määrällä elinkeinoverolain 52d.4 §:n mukaisesti. Vastikeosakkeiden hankintameno määräytyy myös jatkuvuusperiaatteen mukaisesti. Esimerkiksi, jos siirrettyjen varojen määrä on 10 miljoonaa euroa ja siirtyneiden velkojen määrä on 8 miljoonaa euroa, osakkeiden hankintamenoksi tulee näiden erotus eli 2 miljoonaa euroa. (Järvenoja 2009, 200–202)

3.5.3 Vastaanottavan yhtiön verottaminen liiketoimintasiirron jälkeen

Elinkeinoverolain 52d.3 §:ssä säädetään, että vastaanottavan yhtiön verotuksessa siirtyneet omaisuuden vähennyskelpoiseksi hankintamenoksi luetaan vastaava määrä kuin siirtävän yhtiön veronalaiseksi luovutushinnaksi. Tämän vuoksi hankintamenoksi muodostuu siten siirtävän yhtiön verotuksessa poistamatta ollut hankintameno osa. Käytännössä tämän säännöksen mukaan esimerkiksi poistoerot, jotka liittyvät siirtyneeseen käyttöomaisuuteen, siirtyvät vastaanottavalle yhtiölle. (Järvenoja 2009, 203–205)

Hyllypoistojen vähentäminen

Hyllypoistojen kirjanpitosidonnaisuuteen otettiin kantaa KVL:n ennakkoratkaisussa 2000/126. Elinkeinoverolain 54.2 §:n mukaan verovelvollinen ei saa vähentää poistoina suurempaa määrää kuin mitä hän on verovuonna tai aikaisemmin kirjanpidossa vähentänyt. Liiketoimintasiirto ei ole kuitenkaan niin sanotusti yleisseuraanto, joten siirtävän yhtiön oikeudellinen asema ei siirry siirrossa vastaanottavalle yhtiölle. Direktiivi kuitenkin edellyttää jatkuvuusperiaatteen noudattamista ja yritysjärjestelystä ei saa aiheutua tuloveroseuraamuksia, joten vastaanottavalla yhtiöllä on oikeus vähentää hyllypoistot verotuksessaan siirron jälkeen. (Järvenoja 2009, 204–205)

Oikaisuerien käsittely

Elinkeinoverolain 52d.3 §:n kolmannessa virkkeessä on säännös siirtyneisiin varoihin kohdistuviin EVL 5a§:ssä tarkoitettuihin oikaisueriin ja siirtyneisiin toimintaan kohdistuvien varausten veronalaiseksi tuloksi lukemiseksi. Tämän säännöksen mukaan ne erät luettaisiin vastaanottavan yhtiön veronalaiseksi tuloksi samalla tavalla kuin ne olisi luettu siirtävän yhtiön verotuksessa. Näissäkin tapauksissa jatkuvuusperiaate on keskeisenä määreenä. Elinkeinoverolain 5a §:n mukaan veronalaista tuloa ovat seuraavat oikaisuerät:

- rahoitusomaisuus, josta tehty EVL 17 § 2 kohdan nojalla vähennystä vastaava määrä, siltä osin kuin omaisuuden käypä arvo on verovuoden päättyessä sen vähentämättä olevaa arvoa suurempi: esimerkiksi myyntisaamisten arvonalentumiset
- vaihto-omaisuuden hankintamenosta EVL 28.1 § mukaan tehtyä vähennystä vastaava määrä kuin hyödykkeen todennäköinen hankintameno tai sen luovutushinta ylittää verovuoden päättyessä sen jäljellä olevan hankintamenon: esimerkiksi vaihto-omaisuuden epäkuranttiusvähennys
- sijoitusomaisuuden hankintameno, josta tehty EVL 29.1 §:n mukaan vähennystä vastaava määrä, siltä osin kuin hyödykkeen todennäköinen hankintameno tai luovutushinta verovuoden päättyessä ylittää sen jäljellä olevan hankintamenon: esimerkiksi sijoitusomaisuuden epäkuranttiusvähennys

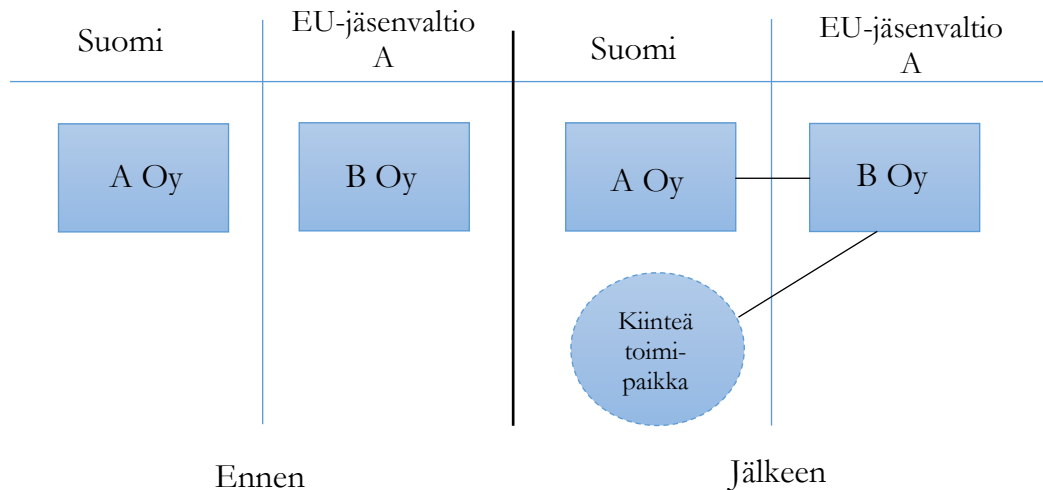
- käyttöomaisuuden hankintameno, josta tehty EVL 42.1 §:n mukaan poistoa vastaava määrä kun omaisuuden käypä arvo on poistamatta olevaa hankintamenoa verovuoden päättyessä olennaisesti suurempi: esimerkiksi arvopapereiden arvonalennuspoisto

Ilman tätä EVL 5a §:n säädöstä jatkuvuusperiaatteen noudattamisesta lakia voitaisiin tulkita niin, että oikaisuerää ei saisi tulouttaa, koska vastaanottava yhtiö ei ole tehnyt myöskään vähennystä. (Järvenoja 2009, 205–207)

3.5.4 Rajat ylittävä liiketoimintasiirto ja sen verottaminen

Kun kyseessä on EU:n jäsenvaltiossa asuvan yhtiön siirtämä liiketoiminta, liiketoimintasiirrossa sovelletaan EVL 52.2 §:n säädöksiä. Tämän edellytyksenä on, että kyseiset yhtiöt ovat yritysjärjestelydirektiivi 3 artiklan mukaisia yhtiöitä, jotka ovat velvollisia suorittamaan yhteisöveroa. Edellytys täyttyy kun yhtiön katsotaan asuvan jäsenvaltiossa, jos sen kotipaikka on jäsenvaltion lainsäädännön mukaan tuossa jäsenvaltiossa eikä sen katsota jäsenvaltion ja kolmannen valtion välisen verosopimuksen mukaan olevan EU:n ulkopuolella asuva. (Järvenoja 2009, 206–208)

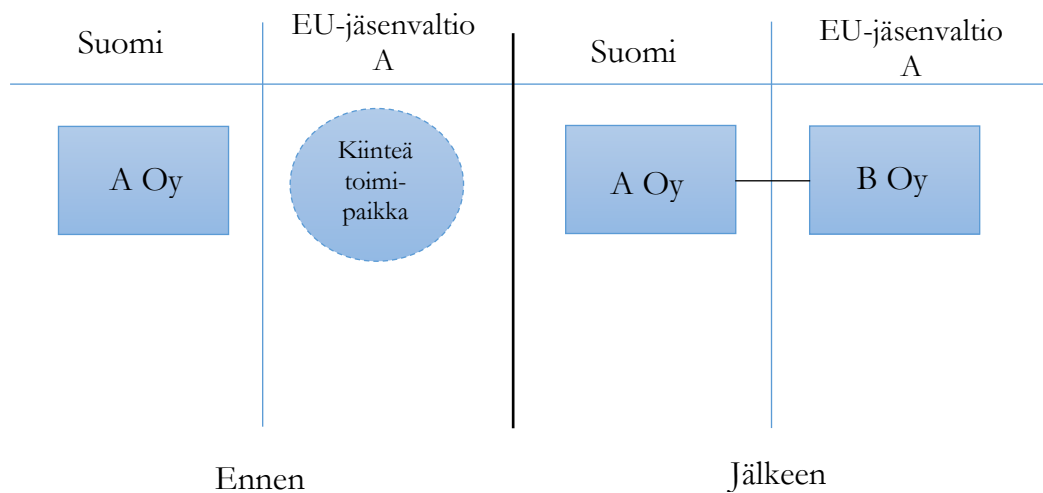
Tällä tarkoitetaan, että EVL 52.2.§:n mukaan esimerkiksi suomalainen yhtiö voi veroneutraalisti siirtää liiketoimintakokonaisuuden liiketoimintasiirrolla toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan yhtiöön kuvion 9. mukaisesti. Elinkeinoverolain 52e.1 §:n mukaan edellytykset tähän on, että siirtyvät varat jäävät tosiasiallisesti liittymään vastaanottavan yhtiön Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan. Tämä tarkoittaa, että varojen tulee siten säilyä Suomen verotusvallan alaisina. Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa elinkeinon pysyvää harjoittamista varten on liikepaikka tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin, esimerkiksi paikassa, jossa sijaitsee liikkeen johto, sivuliike tai myymälä. (Järvenoja 2009, 207–209)



Kuvio 9. Liiketoimintasiirto, jossa vastaanottava yhtiö on toisessa jäsenvaltiossa (Järvenoja 2009, 208–209)

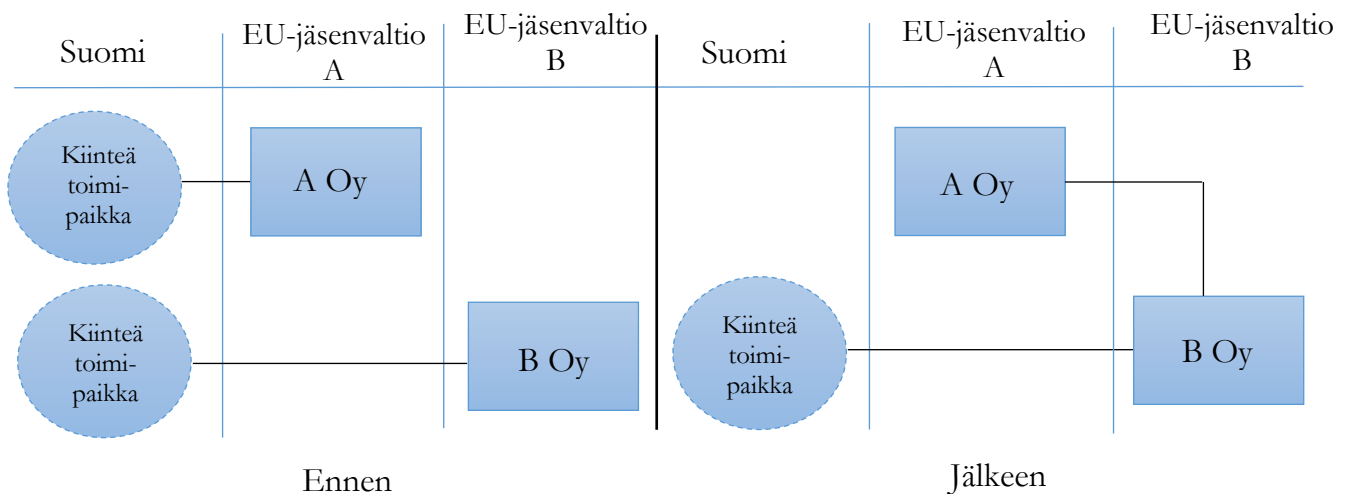
Elinkeinoverolain 52e 2 §:n mukaan varojen todennäköinen luovutushinta luetaan veronalaiseksi tuloksi siltä osin, kuin varat eivät liiketoimintasiirrossa tosiasiasa liity Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan tai ne lakkaavat liittymästä tähän kiinteään toimipaikkaan. Tämä säännös perustuu yritysjärjestelydirektiiviin 4 artiklan 1 kohtaan, jonka mukaisesti siirrettyjen varojen ja vastuiden osalta siirtävän yhtiön jäsenvaltio ei saa verottaa arvonnoususta. Jos varat siirretään jäsenvaltiosta ETA-valtioon tai kolmanteen valtioon, on kuitenkin jäsenvaltiolla välitön verotusoikeus. (Järvenoja 2009, 208–209)

Kun yhtiöidään toisessa jäsenvaltiossa oleva suomalaisen yhtiön kiinteä toimipaikka, luetaan varojen todennäköinen luovutushinta sekä kiinteän toimipaikan tulosta verotuksessa vähennetyt varaukset EVL 52e.3 §:n mukaan siirtävän suomalaisen yhtiön veronalaiseksi tuloksi kuvion 10. mukaisesti. Tästä tulosta saadaan kuitenkin vähentää vero, joka samasta tulosta olisi suoritettu kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa ilman direktiivin säännöksiä eli yhtiöittäminen merkitsee siten laskennallisen veron vähentämistä. Jos Suomen verosopimuksessa on sovittu soveltavan vapautusmenettelyä, ei Suomella ole oikeutta verottaa EVL 52e.3 §:n perusteella eli tätä laskentaa ei tehdä. (Järvenoja 2009, 209–210)



Kuvio 10. Liiketoimintasiirto, jossa yhtiöidään toisessa jäsenvaltiossa oleva kiinteä toimipaikka (Järvenoja 2009, 210–212)

Vuonna 2007 elinkeinoverolain 52e §:ään lisättiin uusi 4 momentti, joka koskee jäsenvaltiossa asuvan yhtiön Suomessa olevan kiinteään toimipaikkaan kuuluvien varausten siirtymistä samassa tai kolmannessa jäsenvaltiossa asuvan yhtiön vastaanottavan yhtiön kiinteään toimipaikkaan kuvion 11. mukaisesti. Suomen säännöksen mukaisesti on sallittava varausten siirtyminen siitä huolimatta, että kiinteä toimipaikka on eri yrityksen kiinteä toimipaikka Suomessa. Tämän säännöksen mukaan, jos liiketoimintasiirron yhteydessä jäsenvaltiossa asuvan yhtiön kiinteästä toimipaikasta muodostuu toisessa tai kolmannessa jäsenvaltiossa asuvan toisen yhtiön kiinteä toimipaikka, tähän kiinteään toimipaikkaan kohdistuvat varaukset luetaan veronalaiseksi tuloksi. (Järvenoja 2009, 210–212)



Kuvio 11. Liiketoimintasiirto, jossa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan yhtiön Suomessa oleva kiinteä toimipaikka siirtyy kolmannessa jäsenvaltiossa sijaitsevan yhtiön Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan (Järvenoja 2009, 210–212)

3.5.5 Varainsiirtoverottaminen

Varainsiirtoverolain 43 §:n mukaan verovirasto palauttaa hakemuksella suoritettua veroa, jos EVL 52d §:ssä tarkoitettua liiketoimintasiirrossa siirtyvään toimintaan kuuluva kiinteistö tai arvopaperi on luovutettu toimintaa jatkamaan perustetulle yhtiölle. Säännöksellä vapautetaan tietyntyyppisissä liiketoimintasiirroissa vastaanottavan yhtiön maksamasta varainsiirtoveroa kertyneistä kiinteistöistä ja arvopapereista. Säännös ei kata kaikkia liiketoimintasiirtoja vaan sen soveltamisala on rajattu tarkoin. Rajauksen tarkoituksena on estää liiketoimintakaupoissa myytävistä kiinteistöistä ja arvopapereista suoritettavan varainsiirtoveron kiertäminen liiketoimintasiirrolla. (Järvenoja 2009, 211–213)

Tämän varainsiirtoverohuojennuksen saaminen edellyttää, että liiketoimintasiirrossa vastaanottavan on uusi yhtiö, joka on perustettu jatkamaan liiketoimintaa. Jos liiketoimintasiirto tehdään jo olemassa olevaan yhtiöön, ei varainsiirtohuojennus ole mahdollinen. Käytännössä kuitenkin verovirastot ovat hyväksyneet ennen liiketoimintasiirtoa perustetut yhtiöt VsVL 43 §:ssä tarkoitetuiksi perustetuiksi yhtiöiksi, kun yhtiön perustamisen tarkoitus on ollut nimenomaan liiketoimintasiirtoa varten. (Järvenoja 2009, 211–213)

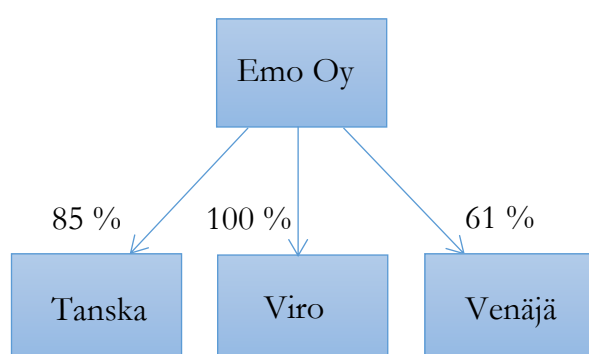
4 Case - X Oy:n sulautuminen ja liiketoimintasiirron tekeminen

Tässä luvussa tutustutaan sulautumiseen ja liiketoimintasiirtoon käytännönläheisemmin kohdeyrityksen kautta. Luvussa tutkitaan millaisia tehtäviä näihin yritysjärjestelymuotoihin on liittynyt ja miten ne ovat käytännössä edenneet. Kohdeyrityksen tietoja ja lukuja on muokattu yksinkertaisemmin esitettävään muotoon, jotta se on helpommin luettavissa. Case -tapaus perustuu tiloimiston johtavan asiantuntijan Heli Hookanan haastatteluun 18.6.2014. Haastattelu on toteutettu liitteen 1. kysymysrunгон mukaisesti.

4.1 Taustatiedot ja syyt yritysjärjestelyjen tekemiselle

Tutkimuksen kohdeyritys on kansainvälinen markkinointialaan liittyvä yritys, jonka syntyperä ulottuu noin 20 vuoden päähän. Yritys on osakeyhtiö, joka toimii neljässä maassa. Yrityksellä on tytäryhtiöitä Euroopassa, Baltiassa ja Venäjällä. Yrityksen kotipaikka sijaitsee Suomessa.

Yrityksellä on palveluksessa noin sata henkilöä ja asiakaskunta on laaja. Yrityksellä on markkinoilla vahva ja vakiintunut asema. Yrityksen liikevaihdon kasvu on ollut 10 prosentin luokkaa useampana vuotena. Lähtötilanteessa konsernin omistusosuudet olivat kuvion 12. mukaiset:



Kuvio 12. Yrityksen konsernirakenne lähtötilanteessa

Konsernin emon kotipaikka sijaitsee Suomessa ja se omistaa tytäryhtiöistä 61 prosentista 100 prosenttiin. Tytäryhtiöt on jaettu maantieteellisesti ja niiden kotipaikat sijaitsevat

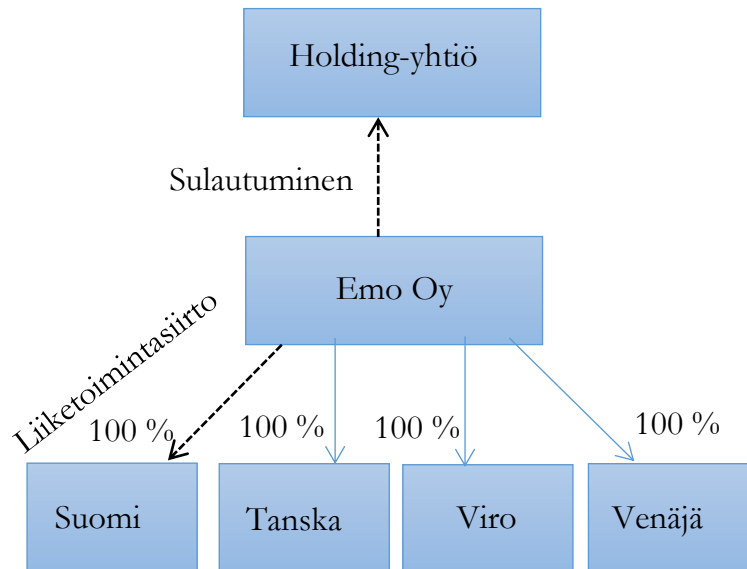
Tanskassa, Virossa ja Venäjän kotipaikka poikkeuksena Suomessa. Lähtötilanteessa emo-yhtiö hoitaa sekä Suomen että kansainväliset markkinat ja niiden hallinnan. Tämä koettiin hankalaksi ja tehottomaksi, joten siitä liiketoiminnan eriyttämisen tarve alkoi.

Tällä nykyisellä organisaatorakenteella ei ollut mahdollista laajentaa toimintaa tehokkaasti, sillä emo-yhtiölle tulisi Suomen markkinoiden lisäksi liikaa hallittavaa. Emo-yhtiön yhtiöittämistä puoltaisi myös kontrolloitu ja keskitetty riskinhallinta.

Yrityksen tavoitteena on kasvaa jatkossakin voimakkaasti niin Suomessa kuin ulkomailta. Pitkällä tähtäimellä yrityksen tavoitteena on tehostaa toimintojaan ja laajentaa omistuspohjaansa ja siten varmistaa yhtiön toiminta myös jatkossa. Näillä yritysjärjestelyillä on tarkoitus parantaa olennaisesti kohdeyrityksen ja koko konsernin toimintaedellytyksiä ja kilpailukykyä. Järjestelyt parantaisivat toiminnan läpinäkyvyyttä ja kannattavuuden seurantaa. Näiden järjestelyiden tavoitteena on eriyttää toimintoja ja vahvistaa sitä kautta nykyisten ja uusien sopimuskumppanien ja asiakkaiden mielikuvaa brändistä ja sen kehittämisestä.

Lähtötilanteen pääomarakenteella ei ollut käytännössä mahdollista esimerkiksi harjoittaa tarkoituksenmukaista osakaspolitiikkaa ja ottaa uusia osakkaita yritykseen ilman, että yhtiön toiminnasta päävastuun kantavat omistajat menettäisivät samalla enemmistöasemaansa ja määräysvaltaansa yhtiössä. Tarkoituksenmukaista oli, että päävastuussa olevien omistajien rahoitusosuus pienenisi uusien osakkeenomistajien ottamisen vuoksi.

Suunnitelmana oli tytäryhtiöiden vähemmistöosakkaiden lunastaminen pois, jotta emo-yhtiö omistaisi tyttäret täysin. Tämä helpottaisi tulevien yritysjärjestelyiden tekemistä. Mietinnässä oli niin sanottu yläkerran muokkautuminen. Hyvinä vaihtoehtoina oli holding-yhtiön perustaminen tai emoyhtiön muuttaminen samanlaiseksi kuin holding-yhtiö, jonka tehtävänä olisi omistaa, hallita ja valvoa muita konsernin jäseniä. Näiden seikkojen takia konsernirakenne alkoi muokkautua kuvion 13. mukaiseksi.



Kuvio 13. Case -yrityksen konsernirakenteen muokkaaminen

Nämä suunnitellut yritysjärjestelyt toteutettiin kahdessa vaiheessa. Ensimmäisessä vaiheessa oli tarkoitus muokata organisaatorakennetta niin, että Suomessa toimivasta yhtiöstä tehdään tytäryhtiö liiketoimintasiirrolla Suomeen, jotta maantieteellinen jaottelu jatkuisi. Suomeen perustettavan tytäryhtiön tehtäväksi jäisi hoitaa Suomen markkinoille kuuluvia liiketaloudellisia asioita. Emoyhtiön tehtäväksi jäisi tämän jaottelun vuoksi pelkästään kansainvälinen liiketoiminta ja sen hallinta.

Toisessa vaiheessa on tarkoitus sulauttaa emoyhtiö holding-yhtiöksi, jolla tarkoitetaan yhtiötä, jonka tarkoituksena on toisen yhtiön tai yhtiöiden omistaminen, hallitseminen ja valvominen sekä määräysvalta osake-enemmistön omistuksen perusteella. Sulautumisen taustalla on suureksi kasvanut päävastuussa olevien henkilöiden osakkeiden osuus, joka koettiin haastavaksi. Tarkoituksena on pienentää näiden henkilöiden osuutta ja saada uusia ulkopuolisia osakkeenomistajia ja rahoitusta. Tärkeänä sulautumista suunniteltaessa oli, että yhtiö olisi EVL 52 §:n mukainen yhtiö, jotta konserniavustuksia voisi jakaa.

4.2 Yritysjärjestelyjen toteutus ja vaiheet prosessikuvauksena

Yritysjärjestelyiden toteutus alkoi ennen tilinpäätösaikaa, sillä välitilinpäätöstä ei tarvitsisi tehdä erikseen, mikä nopeuttaisi prosessin kulkua merkittävästi. Ensimmäiseksi toteutettiin liiketoimintasiirto, joka tehtiin syksyllä 2013. Suunnitelman toisessa vaiheessa oli sulautumisen toteuttaminen, joka oli tarkoitus tehdä kevään 2014 aikana tilikauden päättymisen jälkeen.

Liiketoimintasiirron toteutus ja vaiheet

Liiketoimintasiirtoprosessi lähti käyntiin tarkan suunnitelman tekemisellä ja prosessin kertaamisella. Kesäkuussa 2013 haettiin ennakkoratkaisupäätöstä Verohallinnolta, jotta saataisiin lisää näyttöä prosessille: ennakkoratkaisuhakemuksessa kysyttiin muun muassa EVL 52d §:n soveltuvuutta ja mahdollisten konserniavustusten vähennyskelpoisuutta verotuksessa verovuonna 2013. Verohallinnon päätöksen mukaan liiketoimintasiirtoprosessi etenee oikein ja verovapaasti, millä oli merkittävä vaikutus liiketoimintasiirtoprosessin jatkamiseen. Tämän jälkeen ostettiin Viron ja Tanskan vähemmistöosakkaat pois, jotta emolla olisi täysi omistus yhtiöihin. Tilitoimistossa työskentelevä johtava asiantuntija teki liiketoimintasiirrossa arvonmääritysraportin ja määritteli siirtyvän liiketoimintakokonaisuuden, josta selvisi eriteltyinä siirtyvät erät ja sopimukset.

Heinäkuussa 2013 hyväksytty tilintarkastaja antoi lausuntonsa rekisteriviranomaiselle uuden yhtiön perustamissopimuksesta ja määräyksestä, sillä yhtiön osakkeiden merkintähinta maksetaan apporttiomaisuudella (liite 3.). Liiketoimintasiirtoa koskeva siirtoasiakirja allekirjoitettiin myös heinäkuussa. Siirtoasiakirjassa sovittiin liiketoimintasiirron tarkoituksesta, siirrettävästä liiketoiminnasta, siirtopäivästä, vastikkeesta ja muista ehdoista ja rajoituksista. Hallitus allekirjoitti liiketoimintasiirtoa ja uutta yritystä koskevan pöytäkirjan syyskuussa 2013. Näihin aikoihin perustettiin myös uusi yhtiö ja tehtiin kaupparekisteriin siitä perustamisilmoitus (liite 3). Liiketoimintasiirron yhteydessä tehtiin vastaanottavan ja luovuttavan yhtiön kirjanpitoon tarvittavat kirjaukset. Liiketoimintasiirtoprosessi on kaavion muodossa liitteessä 4.

Sulautumisen vaiheet ja toteutus

Sulautuminen alkoi myös ennakkoratkaisuhakemuksen tekemisellä, jossa pyydettiin ennakkopäätöstä siitä, perustuuko sulautumisessa yhtiö elinkeinoverolain mukaisiin säännöksiin siten, että yhtiön katsotaan harjoittavan konserniavustuksesta annetun lain 2 §:ssä tarkoitettua liiketoimintaa. Verohallinnon ennakkopäätöksen mukaan kyseessä on EVL -mukainen yhtiö, joka saa jakaa vähennyskelpoista konserniavustusta verovuonna 2014.

Sulautumisprosessi jatkui sulautumissuunnitelman tekemisellä ja sen allekirjoittamisella alkuvuonna 2014. Hyväksytty tilintarkastaja antoi lausuntonsa siitä, että sulautuminen ei vaaranna yhtiön maksukykyä. Kun tilintarkastaja oli antanut lausuntonsa, jatkuivat sulautumisen toimenpiteet sen rekisteröimisellä kaupparekisteriin. Rekisteröinnin suoritti yhtiön tilitoimisto, jonka asiantuntija hoiti koko prosessia.

Sulautumissuunnitelman rekisteröinnin jälkeen oli vuorossa velkojien kuulutus. Tuntemattomille velkojille kuulutus annettiin maaliskuussa 2014, joka jälkeen tunnetuille velkojille lähetettiin kirjalliset ilmoitukset, jotka sisälsivät aikataulun mahdollisille vastustuksille. Velkojilta ei tullut vastustusta sulautumiselle, joten prosessin eteneminen jatkui. Jos velkojat olisivat vastustaneet sulautumista, olisi se tuonut lisähaastetta. Nämä vastustavat velkojat olisivat täytyneet saada hyväksymään sulautuminen esimerkiksi maksamalla heidän saatavansa. Samoihin aikoihin haettiin uusia rahoittajia ulkopuolelta, mikä osoittautui paikoin haastavaksi etenkin rahoituslaitoksen osalta. Loppujen lopuksi löytyivät henkilöt ja rahoituslaitokset suunnitellun prosessin toteuttamiseen, jotka edesauttoivat prosessin kulkua.

Sulautumisesta tuli ilmoittaa osakkeenomistajille. Tämä vaihe osoittautui nopeahkoksi, sillä osakkeenomistajia oli vain muutama. Yrityksen pääkonttorissa pidettiin tarvittavat asiakirjat osakkeenomistajien nähtävillä eikä sulautumisesta valitettu.

Kun kaikki vaiheet oli tehty lakeja noudattaen ja määräaikojen puitteissa, voitiin sulautuminen panna täytäntöön. Täytäntöönpanoilmoituksen teki emoyhtiö keväällä 2014. Rekisteriviranomainen rekisteröi sulautumisen, sillä velkojat eivät vastustaneet sulautumista. Sulautumista varten oli perustettu uusi yhtiö, johon sulautuva sulautettiin. Täy-

täntöönpanon jälkeen sulautuvan yhtiön kirjanpito siirrettiin vastaanottavan yhtiön kirjanpitoon käyttämällä sulautumistiliä. Tämä hoidettiin samassa tilitoimistossa, missä koko prosessi tehtiin alusta asti. Tilitoimisto laati täytäntöönpanon jälkeen lopputilityksen, joka päätti sulautumisprosessin onnistuneesti. Sulautumisprosessi kaaviona on liitteessä 5.

4.2.1 Yritysjärjestelyjen käytännön onnistumiset ja vaikeudet

Yritysjärjestelyiden toteutuksessa päti tuttu sanonta: ”hyvin suunniteltu on puoliksi tehty”. Kun yritysjärjestelyiden toteuttamiseen varataan tarpeeksi aikaa, ei pääse syntymään yllätyksiä. Tärkeässä osassa prosessia on ollut johtava asiantuntija, joka pitänyt huolen siitä, että lakia on noudatettu toteutuksessa. Yritysjärjestelyt toteutuivat sujuvasti, sillä ennen järjestelyiden toteuttamista haettiin ennakkoratkaisut niiden toteuttamiselle. Verohallinto hyväksyi nämä ennakkoratkaisut niin kuin johtava asiantuntija oli ne suunnitellut.

Arvonmäärittäessä ei tullut ongelmia, sillä tapaus meni niin sanotusti oppikirjan mukaisesti eikä siinä tullut esille erityistapauksia. Yhtiön aktiivinen toimitusjohtaja sai erikoismaininnan siitä, miten hyvin hän johti tätä prosessia. Yhtiön toimitusjohtaja, joka toimii myös hallituksen puheenjohtajana, on kokenut työssään: hän tiesi heti mitä hän haluaa ja miten hän haluaa yritysjärjestelyt tehdä. Tämä selvisi alkukeskusteluiden aikana, jossa hänellä oli selkeä visio prosessista ja sen kulusta. Hän tunsi seikat, jotka liittyivät prosessin aikana verotukseen, kirjanpitoon ja yhtiöoikeuteen. Nämä omalta osaltaan edesauttoivat yritysjärjestelyiden toteuttamista ja niiden onnistumista.

Käytännön työtä helpotti, että yhtiöiden kirjanpito pidettiin samassa tilitoimistossa, jossa nämä yritysjärjestelyt toteutettiin. Tämän vuoksi kirjanpito pääsi esimerkiksi tarkastelemaan eria, jotka siirtyvät luovuttavasta yhtiöstä vastaanottavaan yhtiöön, ja niiden oikeellisuuteen. Siirtyvien erien spesifiointi koettiin helpoksi, sillä oli selvää mitkä erät siirtyvät liiketoimintasiirrossa perustetulle tytäryhtiölle. Kirjanpitäjät olivat kokeneita tällaisissa kirjauksissa, mikä helpotti heidän työtään.

Käytännön hankaluudet liittyivät enimmäkseen holding-yhtiön rahoittamiseen, nimenomaan ulkopuoliseen rahoitukseen. Ulkopuolista rahoitusta haettiin pankista ja uusista osakkeenomistajista, mikä ei ollut helppoa yleisen taloustilanteen takia. Samaan aikaan järjesteltiin omistusrakennetta uudestaan, sillä uudet osakkaat korvasivat osakkaat, jotka halusivat poistua emoyhtiöstä.

Kommunikointi ei toiminut läheskään niin hyvin kuin olisi pitänyt tilitoimistossa osastojen välillä. Erityisesti hankaluuksia se loi kirjanpidon tekemiseen. Tämän vuoksi kirjanpito ei ollut aivan ajan tasalla heti alussa ja se näkyi epäselvyytenä kirjanpidon tekemisessä.

4.2.2 Yritysjärjestelyjen kirjanpitotoimet

Yritysjärjestelyiden toteutus tuo toimenpiteitä myös kirjanpitoon, joiden avulla vastaanottavan ja luovuttavan yhteisön kirjanpidot olisivat ajantasaisia ja vastaisivat muillakin osin kirjanpitolain ja hyvän kirjanpitotavan asettamia vaatimuksia. Tässä luvussa esitetään case -tapauksen järjestelyiden tuomat toimenpiteet eriteltynä tapauksittain.

Liiketoimintasiirto

Siirrettävä liiketoiminta käsittää ja sisältää seuraavat liiketoimintaan kuuluvat tai siinä käytetyt tase-erät. Näitä tase-eriä ja liiketoimintaan kuuluvia muita eriä ovat:

- siirtyvään liiketoimintaan liittyvät
 - koneet ja kalusto
 - pitkä- ja lyhytaikaiset saamiset
- velat ja vastuut
 - ostovelat
 - muut velat
 - siirtovelat
- henkilöstö
- siirtyvään liiketoimintaan kuuluvat sopimukset mm. alihankkijasopimukset

Kuviossa 14. on esitetty liiketoimintasiirto kirjanpidossa vastaanottavan yhtiön kannalta. Kirjanpidon lukuja on muokattu pyöristämällä paremman luettavuuden vuoksi. Luvut kuviossa 14. ovat tuhansia euroja lukuun ottamatta poiston määrää.

Tase 1.X.2013			
Koneet & kalusto	1,0	2,5	Osakepääoma
Rahansiirto	200	150	Svop -rahasto
Myyntisaatavat	430	141,5	Ostovelat
Muut siirtosaamiset	11	320	Muut velat
Muut konsernisaamiset	35	28	Muut siirtovelat
		35	Muut velat konserni
	677	677	

Per poistot koneista ja kalustosta an koneet ja kalusto 250 e

Kuvio 14. Case -yrityksen liiketoimintasiirto kirjanpidossa vastaanottavan yhtiön kannalta

Poistot on tehty selvyiden vuoksi koko vuoden osalta. Tase-erien määrittämiseen on käytetty tilitoimiston johtavaa asiantuntijaa, joka on tehnyt arvonmäärittämisselityksen siirrettävistä eristä.

Sulautuminen

Sulautumisessa tase-erät voidaan kirjata joko kirjanpitoarvoin tai käyvin arvoin. Tässä tapauksessa päädyttiin kirjanpitoarvoihin, sillä niitä pidettiin sopivampina oikeellisuuden vuoksi.

Sulautumistilille kirjataan sulautuvalta yhtiöltä siirtyvät varat ja velat sekä muut tase-erät lukuun ottamatta omaa pääomaa. Sulautumisen toteuttamiseen on perustettu uusi yritys, johon sulautettiin olemassa oleva emona toimiva yritys eli sulautuva yhtiö ei omista osakkeita ennestään. Sulautumistilille siirtyvät erät selviävät lopputilityksestä. Luvut lopputilityksessä ja sulautumistilillä ovat tuhansia euroja. Kohdeyrityksessä lopputilitys oli kuvion 15. kaltainen:

Case-yritys Oy:n tase		
<i>Vastaavaa</i>		<i>Vastattavaa</i>
Koneet ja Kalusto	85	50 Osakepääoma
Vaihto-omaisuus	25	65 Vapaa oma pääoma
Myyntisaamiset	65	200 Lainat
Pankkitili	170	30 Ostovelat
	345	345

Kuvio 15. Case -yrityksen lopputilitys

Nämä tase-erät siirretään sulautumistilille lukuun ottamatta omaa pääomaa. Sulautumissuunnitelmassa on sovittu, että osakepääomaa korotetaan 25 yksiköllä. Kohdeyrityksen sulautumistili on kuvion 16. kaltainen:

Sulautumistili		
an Lainat	200	85 per Koneet ja Kalusto
an Ostovelat	30	25 per Vaihto-omaisuus
an Osakepääoma	25	65 per Myyntisaamiset
		170 per Pankkitili
	255	345
Sulautumiserotus	90	
	345	345

Kuvio 16. Case -yrityksen sulautumistili

Sulautumistuloksella ei ole kuitenkaan vaikutusta verotukseen, sillä sulautumistulos ei ole elinkeinoverotuksen 52b. 1§:n mukaan verotuksen alaista. Sulautumiserotus voidaan kuitenkin tulouttaa heti, jotta vastaanottavan yhtiön vapaa oma pääoma kasvaa.

4.2.3 Yritysjärjestelyiden vaikutukset yrityksen toimintaan

Yritysjärjestelyillä oli merkittäviä vaikutuksia yhtiön liiketoimintamallien yksinkertaistamiseen ja selkiyttämiseen. Yritysjärjestelyjen toteuttamisella tehostettiin toiminnanohjausta, jolla on kauaskantoisia positiivisia vaikutuksia yksikköjen tehostamisen vuoksi. Liiketoimintasiirrolla vahvistettiin liiketoimintaa maantieteellisellä jaolla, jossa on selkeät maantieteelliset rajat. Liiketoimintasiirrolla syntynyt uusi yhtiö voi keskittyä pelkästään Suomen markkinoihin liittyviin asioihin, mikä tehostaa ja helpottaa sen operatiivista toimintaa. Kirjanpidollisesti helpottui projektiseuranta, joka oli jaoteltu maittain.

Yhtiöiden kirjanpito pysyi samassa tilitoimistossa, joten kirjanpidon jatkaminen ei tuonut haasteita.

Liiketaloudellisesti sulautumisella vaikutus oli suuri, sillä yritysjärjestelyillä suurimpien osakkeenomistajien rahoituspohjaa saatiin pienennettyä, joka oli tarkoituksenomaista. Sulautumisella saatiin myös keskitettyä konserniin kuuluvien yhtiöiden hallinta ja omistus. Sulauttamisella saatiin uusia osakkeenomistajia, jolla on tarkoitus puoltaa jatkuvaa kasvua. Näiden yritysjärjestelyjen kautta konsernista tuli kansainvälisempi, joka pystyy vielä enemmän laajentumaan maantieteellisesti uuden konsernirakenteen avulla. Kaikin puolin näiden yritysjärjestelyiden toteuttamista pidettiin hyödyllisenä ja onnistuneena ratkaisuna jatkuvasti tuleviin kansainvälistymisen kysymyksiin ja haasteisiin.

5 Yhteenveto ja johtopäätökset

Kansainvälistyminen ja sitä kautta yritysjärjestelyiden suosio on kasvanut vuosi vuodelta, sillä yritysjärjestelypalveluiden tarjonta on lisääntynyt. Yritysjärjestelypalveluita tarjoavat esimerkiksi tilitoimistot, lakitoimistot ja tilintarkastustoimistot, joten tieto ja apu ovat lähellä yritysjärjestelyiden toteuttamista mietittäessä.

Tutkimuksen tavoitteena oli vastata asetettuihin tutkimusongelmiin kohdeyrityksen kannalta katsottuna. Tutkimusongelmien aihepiirit liittyivät yritysjärjestelyiden toteutukseen, näiden vaikutuksiin ja etuihin sekä verotukseen liittyvään kysymykseen. Kyseessä olivat siis verotuksessa hyväksytyt verovapaat yritysjärjestelyt, jotka varmistettiin ennen niiden toteuttamista Verohallinnolta. Tämä on yleistä, sillä yritysjärjestelyiden toteuttamisessa liikkuu yleensä merkittäviä summia. Sulautuminen ja liiketoimintasiirto toteutettiin yhtiössä lakien mukaisesti, mikä oli ammattitaitoisen johtavan asiantuntija ansiota. Toteutusta kuvattiin myös prosessikaaviolla, joka helpottaa niin liiketoimintasiirron kuin sulautumisen prosessin ymmärtämistä.

Yritysjärjestelyillä on kauaskantoisia vaikutuksia, jotka täytyy ottaa huomioon niitä suunniteltaessa. Tässä tapauksessa vaikutukset olivat haluttuja ja suunnitellun mukaisia. Liiketoimintasiirron ja sulautumiseen liittyvät vaikutukset ulottuivat myös kirjanpitoon, joita esiteltiin yksityiskohtaisesti tilitasolla. Käytännössä yritysjärjestelyiden toteutettiin onnistuneesti, sillä nämä olivat klassisia tapauksia ilman erityispiirteitä. Tähän yhtälöön kun lisää aktiivisen ja kokeneen yhtiön toimitusjohtajan ja hallituksen, on helppo onnistua toteutuksessa.

5.1 Tutkimuksen luotettavuus

Tutkimuksen luotettavuuteen liittyy useita seikkoja, esimerkiksi haastatteluun ja valittuun kirjallisuuden ja muuhun aineistoon liittyvät. Haastattelun luotettavuuteen vaikuttavat seikat liittyvät oikeiden kysymysten kysymiseen ja vastausten hyödyntämiseen. Haastattelupohja on tehty teoriaosuuden kirjoittamisen jälkeen, mikä auttoi kysymysten valinnassa.

Teoriaosuus sisältää useampia Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä ja hallitusten esityksiä, jotka omalta osaltaan monipuolistaa aineistoa. Aineistoon on pyritty valitsemaan uudempaa kirjallisuutta ja artikkeleita, jotta tieto olisi mahdollisimman ajantasaisista. Verohallinnon uudet ohjeet yritysjärjestelyille eivät opinnäytetyötä kirjoittaessa olleet tulleet julki, joten sitä ei voitu käyttää lähteenä. Uskoisin, että uusien ohjeiden on tarkoitus niputtaa olemassa olevia tietoja ja ohjeita samaan paikkaan, eikä muuttaa niitä olennaisesti. Tämän vuoksi en usko, että Verohallinnon tulevat uudet ohjeet muuttaisi opinnäytetyöni luotettavuutta ja uskottavuutta huomattavastikaan.

Uskoisin, että taloushallinnon alalla työskentelevät henkilöt voivat syventää osaamistaan sulautumisen ja liiketoimintasiirron osalta, sillä aiheisiin on syvennetty kirjanpidollisesti ja verotuksellisesti mallien avulla. Eettisesti opinnäytetyössä on noudatettu haastattelun kohteena olevan toiveita ja kohdeyrityksen tunnistamista liittyvien tiettyjen tietojen salaamista.

5.2 Kehittämisehdotukset

Haastattelun ja toteutuksen perusteella yritysjärjestelyt toteutettiin onnistuneesti. Haastattelussa ilmeni, että ainoana hankaluutena pidettiin tiedon kulkua etenkin loppuvaiheessa tilitoimistossa. Nämä kommunikointiongelmien heijastuivat enimmäkseen kirjanpidon aloittamiseen ja sen tekemiseen. Viestintä sivuaa hieman opinnäytetyöni aihepiiriä vaikka se on tärkeä osa yritysjärjestelyiden toteuttamista ja onnistumista. Kehittämisehdotukseksi valikoitui kuitenkin viestinnän parantaminen, mikä nähtiin ainoana haasteena. Ensimmäiseksi täytyisi miettiä, miksi viestinnässä epäonnistuttiin. Oliko syytä epäselvä viestintä vai viestinnän puuttuminen? Onko viestinnän epäonnistuminen kertaluontoista vai jatkuvaa?

Viestinnästä työelämässä on kirjoitettu paljon kirjallisuutta ja artikkeleita, joten asiaa pidetään tärkeänä työelämässä onnistumisen ja hyvän työilmapiirin kannalta. Valitsin vaihtoehdoista artikkelin, joka kertoo viestinnän haasteista työelämässä ja sen vaikutuksista työntekijöihin. Laura Kaustisen blogissa ”Pilkunpaikka”, hän ottaa kantaa työelämän haasteisiin ja ongelmakohtiin. Listan kärjessä olivat suomalaisten mielipiteiden mukaan huono johtaminen ja huono ilmapiiri. Laura Kaustinen mukaan nämäkin on-

gelmat ratkaistaisiin puhumalla ja kommunikoimalla läsnäolevasti muiden kanssa, sillä se helpottaa ratkaisevasti työn tekemistä organisaatiossa. (Kaustinen 2012)

Jos viestinnässä epäonnistuttiin sen epäselvyyden vuoksi, on selvitettävä syyt. Ehdotukseksi antaisin esimerkiksi kirjallista selkeää viestiä, jossa olisi kerrottu lyhyesti tehdyt toimenpiteet ja missä vaiheessa asian käsittely on. Tämä lomake voisi olla esimerkiksi vakiomuotoinen, jota voitaisiin käyttää lähes jokaisessa vastaavassa tilanteessa. Lomakkeen täyttämiseen ja lähettämiseen ei menisi kuin muutama minuutti, mutta kirjanpitäjä saisi selkeän tiedon tilanteesta ja pystyisi tehokkaasti aloittamaan kirjanpidon tekemisen. Jos viestintä puuttui kokonaan esimerkiksi unohduksen tai muun syyn takia, olisi myös hyvä käyttää edellä mainittua lomaketta. Lomakkeen käyttö muistuttaisi ja helpottaisi kommunikointia ja tiedon siirtoa osastolta osastolle, sillä tieto olisi kirjallisessa muodossa. Väittäisin, että selkeiden lomakkeiden jatkuvalla käytteisellä olisi mahdollista saada parannettua viestintää lyhyellä että pitkällä aikavälillä.

5.3 Opinnäytetyöprosessin ja oman oppimisen arviointi

Opinnäytetyöprosessi on ollut kokonaisuudessaan antoisa ja mielenkiintoinen prosessi, vaikkakin haastava. Mielenkiintoisen opinnäytetyöstä teki aiheen valinta, joka tuo useamman vuoden kirjanpitokokemuksen lisäksi haastetta ja oppimisen iloa. Opinnäytetyön teoriaosuuteen sai apua aiemmin käydyistä kursseista, joista sai useampia lähteitä. Lähteiksi kirjallisuuden lisäksi löysin internetistä artikkeleita, jotka liittyivät käytännön toteutukseen. Yritysjärjestelyistä käytännössä opin myös lukemalla KHO:n ratkaisuja, joista valitsin olennaiset mukaan teoriaosuuteen. Teoriaosuudesta sain mielestäni kattavan ja eheän kokonaisuuden, josta oli helppo lähteä toteuttamaan haastattelua ja tutkimusta.

Tutkimuksen toteutus lähti etenemään haastattelulla, jonka sai sovittua hyvin johtavan asiantuntijan kanssa. Aikataulu oli realistinen, sillä se sisälsi joustomahdollisuuksia. Haastattelun tulokset vastasivat hyvin asetettuihin tutkimusongelmiin, jotka saatiin ratkaistua empiirisessä osiossa. Haasteita toi kehittämis ehdotusten laatiminen, sillä yritysjärjestelyiden toteutus sujui niin onnistuneesti.

Henkilökohtaisesti suurin haaste oli etsiä pääpiirteitä laajasta aineistosta ja ajan löytäminen opinnäytetyön kirjoittamiseen, mikä on yleistä opiskelun ja töiden lisäksi. Haasteena näkisin myös sen, että oli hieman vaikeuksia päättää opinnäytetyöprosessi, sillä teoriaosuudella oli vaarana levittyä liian laajaksi. Opinnäytetyöprosessi oli stressaavaa, mutta palkitsevaa aikaa. Oma oppimista pohdittaessa ensimmäisenä tulee mieleen aihepiiristä oppimisen syventäminen ja koko prosessin ymmärtäminen kokonaisuutena. Tällä tarkoitan niitä kaikkia asioita, jotka kuuluvat suunnitteluun, toteutukseen ja loppupohdintoihin. Rajauksessa pysyminen oli helppoa, sillä osakeyhtiöön liittyvät yritysjärjestelyt oli helppo löytää laajastakin aineistosta. Koen kuitenkin, että olen onnistunut luomaan kokonaisuuden, joka toimii tiiviinä pakettina syventämään omaa ja muiden aiheesta kiinnostuneiden oppimista.

Lähteet

Airaksinen M., Pulkkinen P. & Rasinaho V. 2010. Osakeyhtiölaki II. 2.painos. Talentum Media. Helsinki

Blummé N., Pitkänen T & Raunio M. 2008. Yritystoiminnan uudelleenjärjestely. KHT-Media Oy. Helsinki.

Finanssivalvonta 19.9.2013. Yritysjärjestelyt. Luettavissa:

<http://www.finanssivalvonta.fi/fi/Listayhtiolle/Tiedonantovelvollisuus/Jatkuva/Yritysjarjestelyt/Pages/Default.aspx> Luettu 6.5.2014

Hallituksen esitys 1995. HE 177/1995. Luettavissa:

<http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/1995/19950177> Luettu: 4.3.2014

Hallituksen esitys 2006. HE 246/2006. Luettavissa:

<http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2006/20060247> Luettu: 4.3.2014

Hildebrandt T. 24.6.2014. Yrityskaupoista piristystä markkinoille. Luettavissa:

<http://blog.evli.com/2014/06/24/yrityskaupoista-piristysta-markkinoille/> Luettu: 1.10.2014

Honkamäki H. & Pennanen M. 2010. Yritysjärjestelyjen käsikirja: kirjanpito, verotus ja yhtiöoikeus. Talentum Media. Helsinki.

Hookana H. 18.6.2014. Johtava asiantuntija. Talenom Oy. Haastattelu. Helsinki.

Horsmanheimo P. & Steiner M-L. 2009. Tilintarkastus – asiakkaan opas. Talentum. Helsinki.

Immonen R. 2008. Yritysjärjestelyt. Talentum. Helsinki.

Järvenoja M. 2009. Yritysjärjestelyjen verotus. WSOY. Juva.

Katramo M., Lauriala J., Matinlauri I., & Wilkman N. 2011. Yrityskauppa. Sanoma Pro. Helsinki.

Kaustinen L 2012. Hyvä viestintä – työelämän suurin vahvuus. Luettavissa:
<http://pilkunpaikka.com/2012/09/20/hyva-viestinta-tyoelaman-suurin-vahvuus/> Luettu: 3.9.2014

Keskusverolautakunta 1998. KVL:1998/166. Luettavissa:
<http://www.edilex.fi/kvl/19980166> Luettu: 5.5.2014

Korkein hallinto-oikeus 2001. 17.01.2001/59 KHO:2001:3. Luettavissa:
<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/2001/200100059>. Luettu: 15.3.2014

Korkein oikeus 1998. KKO:1998:48. Luettavissa:
<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kko/kko/1998/19980048> Luettu: 12.5.2014

Kukkonen M. & Walden R. 2011. Pk-yrityksen verosuunnittelu. Sanoma Pro. Helsinki.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360

Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558

Leskelä M. 6.5.2011. Miten tehdään kauppa vain osasta liiketoimintaa? Luettavissa:
<http://www.talouselama.fi/yrityskaupat/asiantuntijalta/hyakysymys/miten+tehdaan+kauppa+vain+osasta+liiketoimintaa/a2077634> Luettu 23.4.2014

Lindblad M. 26.4.2013. Yritysfuusio. Luettavissa: <http://www.lindblad.fi/yritysfuusio>.
Luettu: 21.4.2014

Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624

Patentti- ja rekisterihallitus 2014. Osakeyhtiöiden sulautumisen ilmoittaminen kaupparekisteriin. Luettavissa:

<http://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/osakeyhtio/muutokset/sulautuminen.html> Luettu 21.4.2014

Sotka J. 2013. Osakeyhtiön sulautumisesta 10/2013. Luettavissa:

<http://www.jarisotka.fi/osakeyhtioiden-sulautumisesta-102013/> Luettu: 21.4.2014

Tilisanomat 2014. Tuloverolain mukaan verotettu yhtiö liiketoimintasiirrossa siirtävänä yhtiönä. Luettavissa: <http://www.tilisanomat.fi/content/tuloverolain-mukaan-verotettu-yhti%C3%B6-liiketoimintasiirrossa-siirt%C3%A4v%C3%A4n%C3%A4-yhti%C3%B6n%C3%A4> Luettu: 9.9.2014

Tuloverolaki 30.12.1992/1535

Varainsiirtolaki 931/1996

Verohallinto 2000. Yritysjärjestelyt verotuskäytännössä 3311/345/2000. Luettavissa: www.vero.fi/fi-

[FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Yritysmuodon_muutos_ja_yritysjarjestelyt/Yritysjarjestelyt_verotuskaytannossa\(11701\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Yritysmuodon_muutos_ja_yritysjarjestelyt/Yritysjarjestelyt_verotuskaytannossa(11701)) Luettu: 6.5.2014

Verohallinto 2.4.2014 Yritysjärjestelyistä on tulossa uudet Verohallinnon ohjeet. Luettavissa: <http://www.vero.fi/fi->

[FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Yritysjarjestelyista_on_tulossa_uudet_Ve\(32339\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Yritysjarjestelyista_on_tulossa_uudet_Ve(32339)) Luettu: 21.4.2014

Liitteet

Liite 1. Haastattelukysymykset

1. Miten sulautuminen ja liiketoimintasiirto toteutettiin?
2. Mitkä olivat käytännön onnistumiset?
3. Mitkä olivat käytännön vaikeudet?
4. Mitä vaikutuksia yritysjärjestelyillä oli?
5. Olivatko nämä tapahtumat verotuksessa hyväksyttäviä verovapaita yritysjärjestelyjä?
6. Mitkä asiat täytyy salata opinnäytetyössä?

Liite 2. Ilmoitus sulautumisesta, lomakkeet Y4 ja 16

Tyhjennä lomake

Viranomaisen merkintöjä



MUUTOS- JA LOPETTAMISILMOITUS
Osakeyhtiö, osuuskunta, säästöpankki,
säätiö, yhdistys ja muu yhteisö

Y4

Lomakkeella voit ilmoittaa muutoksen tai lopettamisen kaupparekisteriin, säätiörekisteriin, arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, ennakkoperintärekisteriin, työnantajarekisteriin ja vakuutusmaksuverovelvollisuuteen (tiedot eivät välity yhdistysrekisteriin).

Lähetä lomake osoitteeseen: Patentti- ja rekisterihallitus (PRH) - Verohallinto, Yritystietojärjestelmä, PL 2000, 00231 HELSINKI

Perustiedot (täytettävä aina)	
YRITYS- JA YHTEISÖTUNNUS -	Toiminimi

Muutos yrityksen yhteystietoihin tai seuraaviin PRH:n ja Verohallinnon rekistereihin:			
PRH <input type="checkbox"/> kaupparekisteri (liitä kuitti käsittelymaksusta)	Verohallinto <input type="checkbox"/> vain yhteystiedot muuttuvat (koskee myös kaupparekisteriä)	<input type="checkbox"/> ennakkoperintärekisteri	<input type="checkbox"/> vakuutusmaksuverovelvollisten rekisteri
<input type="checkbox"/> säätiörekisteri	<input type="checkbox"/> arvonlisäverovelvollisten rekisteri	<input type="checkbox"/> työnantajarekisteri	<input type="checkbox"/> Verohallinnon asiakasrekisteri

Ilmoitus lopettamisesta seuraaviin PRH:n ja Verohallinnon rekistereihin:			
PRH <input type="checkbox"/> kaupparekisteri	Verohallinto <input type="checkbox"/> arvonlisäverovelvollisten rekisteri	<input type="checkbox"/> työnantajarekisteri (ks. täyttöohje)	
<input type="checkbox"/> säätiörekisteri	<input type="checkbox"/> ennakkoperintärekisteri	<input type="checkbox"/> vakuutusmaksuverovelvollisten rekisteri (ks. täyttöohje)	<input type="checkbox"/> Verohallinnon asiakasrekisteri

TÄYTÄ VAIN MUUTTUNEET TIEDOT

Uusi toiminimi (varmistuu vasta, kun nimi on hyväksytty kaupparekisterissä)	Uusi kotipaikka (kunta)
---	-------------------------

Muut mahdolliset toiminimet	
Uudet rinnakkaistoiminimet (toiminimen vieraskieliset käännökset)	
Uusi aputoiminimi	Aputoiminimellä harjoitettava toiminta
Uusi aputoiminimi	Aputoiminimellä harjoitettava toiminta

Julkiset yhteystiedot (posti- tai käyntiosoite pakollinen)		
Uusi postiosoite (katu tai tie, talon nro, porras, huoneiston nro tai postilokero)	Postinumero	Postitoimipaikka
Uusi käyntiosoite (katu tai tie, talon nro, porras, huoneiston nro)	Postinumero	Postitoimipaikka
Uusi puhelin	Uusi matkapuhelin	Uusi faksi
Uusi sähköposti	Uusi kotisivun osoite	
Seuraavat yhteystiedot poistetaan		

Tilikausi	
Kuluva poikkeava tilikausi (pp.kk.vvvv - pp.kk.vvvv)	Uusi normaali tilikausi (pp.kk - pp.kk)

YTJ 1004 6.2014

Perusosa, sivu 1 (4)

Seuraava sivu

TÄYTÄ VAIN MUUTTUNEET TIEDOT

Yritysmuodon muutos	
Nykyinen yritysmuoto	Uusi yritysmuoto

Y4

Verohallinnolle lisätietoja tästä ilmoituksesta antaa (henkilö ja/tai yritys esim. tilitoimisto)		
Nimi		Y-tunnus
Postiosoite	Postinumero	Postitoimipaikka
Puhelin	Matkapuhelin	
Faksi	Sähköposti	

Kauppa- tai säätiörekisterille lisätietoja tästä ilmoituksesta antaa (henkilö ja/tai yritys, esim. asiamies)		
Nimi		
Postiosoite	Postinumero	Postitoimipaikka
Puhelin	Matkapuhelin	
Faksi	Sähköposti	

Lisätietoja

YRITYSMUODON MUKAAN VALITTAVAT LIITELOMAKKEET

Täytä lisäksi tarvittava liitelomake, jos muutos- tai lopettamisilmoituksella ilmoitetaan tietoja kauppa- tai säätiörekisteriin.

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> 13 Muutosilmoitus kaupparekisteriin, osakeyhtiö tai julkinen osakeyhtiö | <input type="checkbox"/> 15 Lopettamisilmoitus kaupparekisteriin |
| <input type="checkbox"/> 13B Muutosilmoitus kaupparekisteriin, asunto-osakeyhtiö tai vakuutusosakeyhtiö tai julkinen vakuutusosakeyhtiö | <input type="checkbox"/> 16 Sulautumis- tai jakautumisilmoitus kaupparekisteriin, osakeyhtiö tai julkinen osakeyhtiö |
| <input type="checkbox"/> 14 Muutosilmoitus kaupparekisteriin, muut yritys muodot | <input type="checkbox"/> 17 Muutos- tai lopettamisilmoitus säätiörekisteriin |
| <input type="checkbox"/> 14A Muutosilmoitus kaupparekisteriin, osuuskunta | |

Täytä myös lomakkeen sivut 3-4, jos ilmoitat muutoksen tai lopettamisen sivulla 1 arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, ennakkoperintärekisteriin, työnantajarekisteriin tai vakuutusmaksuverovelvollisuuteen.

Päiväys ja allekirjoitus		
Päiväys	Allekirjoitus ja nimen selvennys	Puhelin

Rekisteriseloste: Henkilötietolain 24 §:n mukaisen tiedon lomakkeeseen liittyvistä rekistereistä saa Internetistä osoitteesta www.ytj.fi sekä Patentti- ja rekisterihallituksesta ja Verohallinnosta.

YTJ 1004 6.2014

Perusosa, sivu 2 (4)

Lomakkeen alkuun	Seuraava sivu
------------------	---------------

Y4

Verohallintoon ilmoitettava postiosoite		
<input type="checkbox"/> Merkitse rasti ruutuun, jos postiosoite on sama kuin sivulla 1 ilmoittamasi yleiseen käyttöön tarkoitettu osoite <input type="checkbox"/> Muussa tapauksessa täytä osoitetiedot tähän.		
Postiosoite	Postinumero	Postitoimipaikka

Uusi päätoimiala (ilmoitus Verohallintoon)

Arvonlisäverovelvolliseksi ilmoittautuminen		
Yritys ilmoittautuu arvonlisäverovelvolliseksi	Yritys ilmoittautuu arvonlisäverovelvolliseksi ostoista tai omasta käytöstä	Yritys ilmoittautuu EU-palvelumyynneistä ilmoituksenantovelvolliseksi
<input type="checkbox"/> alkaen, pvm	<input type="checkbox"/> alkaen, pvm	<input type="checkbox"/> alkaen, pvm
Ulkomainen yritys ilmoittautuu arvonlisäverovelvolliseksi	Ulkomainen yritys ilmoittautuu vain ilmoituksenantovelvolliseksi	Ulkomainen kaukomyyjä ilmoittautuu verovelvolliseksi
<input type="checkbox"/> alkaen, pvm	<input type="checkbox"/> alkaen, pvm	<input type="checkbox"/> alkaen, pvm
<input type="checkbox"/> Harjoittaa ainoastaan alkutuotantoa		

Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen (perustelee tarkemmin sivulla 4 kohdassa lisätietoja)		
Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaja (AVL 12 ja 30 §, liitä kopio vuokrasopimuksesta)	Vähäisen liiketoiminnan harjoittaja, yleishyödyllinen yhteisö tai uskonnollinen yhdyskunta (AVL 12.1 §)	Yhteisöhankkija (AVL 26 f §)
<input type="checkbox"/> alkaen, pvm	<input type="checkbox"/> alkaen, pvm	<input type="checkbox"/> alkaen, pvm
Ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja (AVL 12.2 §)	Ulkomainen kaukomyynti (AVL 63 a §)	(pp.kk.vvvv - pp.kk.vvvv)
<input type="checkbox"/> alkaen, pvm	<input type="checkbox"/> alkaen, pvm	<input type="checkbox"/> alkaen, pvm
Alkutuottaja hakeutuu arvonlisäverovelvolliseksi		

Yritys ei ole arvonlisäverovelvollinen (perustelee tarkemmin sivulla 4 kohdassa lisätietoja)		
<input type="checkbox"/> Vähäinen toiminta (AVL 3 §)	<input type="checkbox"/> Rahoituspalvelut (AVL 41 §)	<input type="checkbox"/> Yleishyödyllisen yhteisön / uskonnollisen yhdyskunnan arvonlisäveroton toiminta (AVL 4-5 §)
<input type="checkbox"/> Terveys- ja sairaanhoitopalvelut (AVL 34 §)	<input type="checkbox"/> Vakuutuspalvelut (AVL 44 §)	<input type="checkbox"/> Muu veroton toiminta, mikä?
<input type="checkbox"/> Sosiaalihuoltopalvelut (AVL 37 §)	<input type="checkbox"/> Esiintymispalkkiot tai tekijänoikeuskorvaukset (AVL 45 §)	_____
<input type="checkbox"/> Koulutuspalvelut (AVL 39 §)	<input type="checkbox"/> Kiinteistön luovutukset (AVL 27 §)	_____

Toiminta keskeytetään (keskeytystietoa ei rekisteröidä kaupparekisteriin eikä toimintaa merkitä lopetetuksi.)		
<input type="checkbox"/> määräajaksi	/ 20 - / 20	<input type="checkbox"/> toistaiseksi alkaen, pvm

Arvonlisäverovelvollisuus loppuu		
Yritys lopettaa arvonlisäverollisen toiminnan	Liiketoiminta loppunut, Aikutuotanto loppunut, Yleishyödyllinen toiminta loppunut, pvm	Arvonlisäverovelvollisuus on päättynyt, koska liikevaihto on vähäinen
<input type="checkbox"/> pvm	<input type="checkbox"/> pvm	<input type="checkbox"/> pvm
Hakeutuminen alv-rekisteriin päätyttyä, perustelu		
<input type="checkbox"/> Vähäinen liiketoiminta, pvm	<input type="checkbox"/> Alkutuottajan vähäinen liiketoiminta, pvm	<input type="checkbox"/> Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaja, pvm
<input type="checkbox"/> Yhteisöhankkija, pvm	<input type="checkbox"/> Ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja, pvm	<input type="checkbox"/> Ulkomaalainen kaukomyyjä, pvm
Toiminnan viimeiseltä kalenterikuukaudelta suoritettava vero tavaroinnista ja palveluista, jotka ovat jääneet yrityksen haltuun (euroina sentin tarkkuudella)		Lopettamiskuukaudelta suoritettava vero veloittamatta tai kertymättä olleista myyntihinnoista (euroina sentin tarkkuudella)
Onko vero ilmoitettu lopettamiskuukaudelta annetussa kausiveroilmoituksessa?		
<input type="checkbox"/> kyllä	<input type="checkbox"/> ei	<input type="checkbox"/> Haltuun ei ole jäänyt tavaroita
		<input type="checkbox"/> Veloittamatonta tai kertymätöntä myyntiä ei ole jäänyt

YTJ 1004 6.2014

Verohallinnon kappale, sivu 3 (4)

Lomakkeen alkuun

Seuraava sivu

TOIMINIMI (täytäkää aina)	
Sulautumisen vastaanottava yhtiö / Jakautuva yhtiö / Kombinaatiosulautumisessa syntyvä yhtiö	
Yhtiön nimi	Y-tunnus
Sulautuvat yhtiöt / Jakautumisen vastaanottavat yhtiöt / Perustettavat yhtiöt	
Yhtiön nimi	Y-tunnus

Täyttäkää vaiheittain (I vaihe, II vaihe, III vaihe) sen mukaan mikä vaihe / vaiheet sulautumisesta / jakautumisesta nyt ilmoitetaan

I VAIHE, SUUNNITELMA (ilmoitettava 1 kk kuluessa suunnitelman allekirjoittamisesta)	
Sulautumistyyppi:	
<input type="checkbox"/> tavallinen sulautuminen	<input type="checkbox"/> tytäryhtiösulautuminen
<input type="checkbox"/> kombinaatiosulautuminen	
Jakautumistyyppi:	
<input type="checkbox"/> kokonaisjakautuminen	<input type="checkbox"/> osittaisjakautuminen
Aikataulu	
Suunnitelman allekirjoituspäivä	Suunniteltu täytäntöönpanopäivä (ohjeellinen)
Vastaanottavan yhtiön uusi toiminimi, rinnakkaistoiminimet ja aputoiminimet ilmoitetaan lomakkeella Y4	
Kombinaatiosulautumisessa tai jakautumisessa perustettavien yhtiöiden rinnakkaistoiminimet ja aputoiminimet	
Yhtiön rinnakkais- ja aputoiminimi	

II VAIHE, KUULUTUSHAKEMUS (haettava 4 kk:n kuluessa suunnitelman rekisteröinnistä)
Ilmoittakaa kuulutusta hakeva / hakevat yhtiöt lomakkeen alkuosassa
Haetaan kuulutusta velkojille <input type="checkbox"/>

III VAIHE, TÄYTÄNTÖÖNPANO (ilmoitettava 6 kk:n kuluessa päätöksestä)
Täytäntöönpano
<input type="checkbox"/> Ilmoitetaan sulautuminen / jakautuminen täytäntöönpantavaksi
Täytäntöönpanon toivottu rekisteröintipäivä
Päivämäärä

Kombinaatiosulautumisessa ja jakautumisessa perustettavista uusista yhtiöistä täytetään lisäksi lomake Y1 ja PRH:n liitelomake 1.

TODISTUS KUULUTUKSEN TIEDOKSIANNOSTA VELKOJILLE
Kuulutus on annettu kirjallisesti tiedoksi osakeyhtiölain säättämässä määräajassa kaikille niille kuulutetun yhtiön velkojille, joiden saatava on syntynyt ennen sulautumis-/jakautumissuunnitelman rekisteröintiä. <input type="checkbox"/>
tai vaihtoehtoisesti Kuulutetulla yhtiöllä ei ole tunnettuja velkoja. <input type="checkbox"/>
Päivämäärä
Allekirjoitukset nimenselvennyksin (kunkin kuulutetun yhtiön yksi hallituksen jäsen / toimitusjohtaja, tytäryhtiösulautumisessa vastaanottavan yhtiön hallituksen jäsen / toimitusjohtaja)

SULAUTUMISEEN / JAKAUTUMISEEN LIITTYVÄ HALLITUKSEN JA TOIMITUSJOHTAJAN VAKUUTUS
Sulautumisessa / jakautumisessa on noudatettu osakeyhtiölain säännöksiä.
Päivämäärä
Allekirjoitukset nimenselvennyksin (kunkin sulautumiseen / jakautumiseen osallistuvan yhtiön kaikki hallituksen jäsenet ja toimitusjohtajat, tytäryhtiösulautumisessa yksi vastaanottavan yhtiön hallituksen jäsen / toimitusjohtaja)

SULAUTUMISEEN/JAKAUTUMISEEN LIITTYVÄ HYVÄKSYTYN TILINTARKASTAJAN TODISTUS JA LAUSUNTO (vain jakautumisissa ja vastikkeellisissa sulautumisissa)
Vastaanottava yhtiö saa täyden vastikkeen sen omaan pääomaan merkittävästä määrästä ja sulautumis-/jakautumissuunnitelman osakeyhtiölain 16/17:3.2 kohdan 9 mukainen selvitys on oikea.
Päivämäärä
Allekirjoitus nimenselvennyksin

III VAIHE, TÄYTÄNTÖÖNPANO (ilmoitettava 6 kk:n kuluessa päätöksestä)	
Täytäntöönpano	
<input type="checkbox"/>	Ilmoitetaan sulautuminen / jakautuminen täytäntöönpantavaksi
Täytäntöönpanon toivottu rekisteröintipäivä	
Päivämäärä	

Kombinaatiosulautumisessa ja jakautumisessa perustettavista uusista yhtiöistä täytetään lisäksi lomake Y1 ja PRH:n liitelomake 1.

TODISTUS KUULUTUKSEN TIEDOKSIANNOSTA VELKOJILLE	
Kuulutus on annettu kirjallisesti tiedoksi osakeyhtiölain säätämässä määräajassa kaikille niille kuulutetun yhtiön velkojille, joiden saatava on syntynyt ennen sulautumis-/jakautumissuunnitelman rekisteröintiä.	<input type="checkbox"/>
tai vaihtoehtoisesti Kuulutetulla yhtiöllä ei ole tunnettuja velkoja.	<input type="checkbox"/>
Päivämäärä	
Allekirjoitukset nimenselvennyksin (kunkin kuulutetun yhtiön yksi hallituksen jäsen / toimitusjohtaja, tytäryhtiösulautumisessa vastaanottavan yhtiön hallituksen jäsen / toimitusjohtaja)	

SULAUTUMISEEN / JAKAUTUMISEEN LIITTYVÄ HALLITUKSEN JA TOIMITUSJOHTAJAN VAKUUTUS	
Sulautumisessa / jakautumisessa on noudatettu osakeyhtiölain säännöksiä.	
Päivämäärä	
Allekirjoitukset nimenselvennyksin (kunkin sulautumiseen / jakautumiseen osallistuvan yhtiön kaikki hallituksen jäsenet ja toimitusjohtajat, tytäryhtiösulautumisessa yksi vastaanottavan yhtiön hallituksen jäsen / toimitusjohtaja)	

SULAUTUMISEEN/JAKAUTUMISEEN LIITTYVÄ HYVÄKSYTYN TILINTARKASTAJAN TODISTUS JA LAUSUNTO (vain jakautumisissa ja vastikkeellisissa sulautumisissa)	
Vastaanottava yhtiö saa täyden vastikkeen sen omaan pääomaan merkittävästä määrästä ja sulautumis-/jakautumissuunnitelman osakeyhtiölain 16/17:3.2 kohdan 9 mukainen selvitys on oikea.	
Päivämäärä	
Allekirjoitus nimenselvennyksin	

Liite 3. Ilmoitus uuden osakeyhtiön perustamisesta, lomakkeet Y1 ja 1

Tyhjennä lomake

Viranomaisen merkintöjä									
						/			



PERUSTAMISILMOITUS
Osakeyhtiö, osuuskunta, säästöpankki,
säätiö, yhdistys ja muu yhteisö

Y1

Lomakkeella voi ilmoittautua tai hakeutua kaupparekisteriin, säätiörekisteriin, arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, ennakkoperintärekisteriin, työnantajarekisteriin ja vakuutusmaksuverovelvolliseksi.

Lähetä lomake osoitteeseen Patentti- ja rekisterihallitus (PRH) - Verohallinto, Yritystietojärjestelmä, PL 2000, 00231 HELSINKI

Yrityksen tai yhteisön nimi	
Toiminimi (varmistuu vasta, kun nimi on hyväksytty kaupparekisterissä)	Yrityksen kieli <input type="checkbox"/> suomi <input type="checkbox"/> ruotsi
Toinen nimivaihtoehto	Kolmas nimivaihtoehto

Kotipaikka (kunta tai ulkomaisen yrityksen kotivaltio)

Muut mahdolliset toiminimet (täytä tarvittaessa)	
Rinnakkaistoiminimet (toiminimen vieraskieliset käännökset)	
Aputoiminimi	Aputoiminimellä harjoitettava toiminta
Aputoiminimi	Aputoiminimellä harjoitettava toiminta

Julkiset yhteystiedot (posti- tai käyntiosoite pakollinen)		
Postiosoite (katu tai tie, talon nro, porras, huoneiston nro tai postilokero)	Postinumero	Postitoimipaikka
Käyntiosoite (katu tai tie, talon nro, porras, huoneiston nro)	Postinumero	Postitoimipaikka
Puhelin	Matkapuhelin	Faksi
Sähköposti	Kotisivun osoite	

Yritys ilmoittautuu seuraaviin PRH:n ja Verohallinnon rekistereihin:		
PRH	Verohallinto	
<input type="checkbox"/> kaupparekisteri (mukaan kuitti käsittelymaksusta)	<input type="checkbox"/> arvonlisäverovelvollisten rekisteri	<input type="checkbox"/> työnantajarekisteri
<input type="checkbox"/> säätiörekisteri	<input type="checkbox"/> ennakkoperintärekisteri	<input type="checkbox"/> vakuutusmaksuverovelvollisten rekisteri (ks. täyttöohje)

Yritysmuoto (Täytä myös yritysmuodon mukaan valittava liitelomake. Lomakeluettelo on sivulla 2)		
<input type="checkbox"/> asunto-osakeyhtiö	<input type="checkbox"/> osuuskunta	<input type="checkbox"/> yhdistys
<input type="checkbox"/> julkinen osakeyhtiö	<input type="checkbox"/> säätiö	<input type="checkbox"/> muu, mikä? _____
<input type="checkbox"/> osakeyhtiö (= yksityinen osakeyhtiö)	<input type="checkbox"/> ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan sivuliike	

Tilikausi	
Tilikausi (pp.kk - pp.kk)	Ensimmäisen tilikauden päättymispäivä (pp.kk.vvvv)

Yritys on perustettu yritysmuodon muutoksen seurauksena (ks. täyttöohje) Täytä lisäksi erillinen henkilötietolomake		
Edeltäjän täydellinen nimi tai toiminimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	Kansalaisuus (jos ei Suomen)

Y1

Verohallinnolle lisätietoja tästä ilmoituksesta antaa henkilö ja/tai yritys, esim. tilitoimisto		
Nimi	Y-tunnus	
Postiosoite	Postinumero	Postitoimipaikka
Puhelin	Matkapuhelin	
Faksi	Sähköposti	

Kauppa- tai säätiörekisterille lisätietoja tästä ilmoituksesta antaa (henkilö ja/tai yritys, esim. asiamies)		
Nimi		
Postiosoite	Postinumero	Postitoimipaikka
Puhelin	Matkapuhelin	
Faksi	Sähköposti	

Lisätietoja

YRITYSMUODON MUKAAN VALITTAVAT LIITELOMAKKEET (yksi seuraavista lomakkeista on täytettävä.)

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> 1 Osakeyhtiö tai julkinen osakeyhtiö | <input type="checkbox"/> 5 Asumisoikeusyhdistys tai asukashallintoalue tai eurooppalainen taloudellinen etuyhtymä tai muualla rekisteröidyn etuyhtymän Suomessa oleva toimipaikka tai hypoteekkiyhdistys tai säästöpankki tai valtion liikelaitos |
| <input type="checkbox"/> 1B Asunto-osakeyhtiö | <input type="checkbox"/> 11 Säätiö |
| <input type="checkbox"/> 2 Osuuskunta tai osuuspankki | <input type="checkbox"/> 12 Yhdistys |
| <input type="checkbox"/> 3 Ulkomaisen elinkeinonharjoittajan sivuliike | |
| <input type="checkbox"/> 4 Keskinäinen vakuutusyhtiö tai julkinen keskinäinen vakuutusyhtiö tai vakuutusyhdistys | |

Täytä myös lomakkeen sivut 3-4 jos ilmoitat yrityksen sivulla 1 arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, ennakkoperintärekisteriin, työnantajarekisteriin tai vakuutusmaksuverovelvolliseksi.

Päiväys ja allekirjoitus		
Päiväys	Allekirjoitus ja nimen selvennys	Puhelin

Rekisteriseloste: Henkilötietolain 24 §:n mukaisen tiedon lomakkeeseen liittyvistä rekistereistä saa osoitteesta www.ytj.fi sekä Patentti- ja rekisterihallituksesta ja Verohallinnosta.

YTJ 1001 7.2014

Perusosa, sivu 2 (4)

Lomakkeen alkuun

Seuraava sivu

Y1

Verohallintoon ilmoitettava postiosoite		
<input type="checkbox"/> Merkitse rasti ruutuun, jos postiosoite on sama kuin sivulla 1 ilmoittamasi yleiseen käyttöön tarkoitettu osoite		
<input type="checkbox"/> Muussa tapauksessa täytä osoitetiedot tähän.		
Postiosoite	Postinumero	Postitoimipaikka

Tilinumero	
IBAN	BIC

Verohallintoon ilmoitettava päätoimiala (toimiala, jota yritys pääasiassa harjoittaa.)

Arvonlisäverovelvolliseksi ilmoittautuminen		
Yritys ilmoittautuu arvonlisäverovelvolliseksi	Yritys ilmoittautuu arvonlisäverovelvolliseksi ostoista tai omasta käytöstä	Yritys ilmoittautuu EU-palvelumyynneistä ilmoituksenantovelvolliseksi
<input type="checkbox"/> alkaen, pvm	<input type="checkbox"/> alkaen, pvm	<input type="checkbox"/> alkaen, pvm
Ulkomainen yritys ilmoittautuu arvonlisäverovelvolliseksi	Ulkomainen yritys ilmoittautuu vain ilmoituksenantovelvolliseksi	Ulkomainen kaukomyyjä ilmoittautuu verovelvolliseksi
<input type="checkbox"/> alkaen, pvm	<input type="checkbox"/> alkaen, pvm	<input type="checkbox"/> alkaen, pvm
<input type="checkbox"/> Yritys harjoittaa ainoastaan alkutuotantoa		

Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen (perustele tarkemmin sivulla 4 kohdassa lisätietoja)		
Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaja (AVL 12 ja 30 §, liitteeksi kopio vuokrasopimuksesta)	Vähäisen liiketoiminnan harjoittaja, yleishyödyllinen yhteisö tai uskonnollinen yhdyskunta (AVL 12.1 §)	Yhteisöhankkija (AVL 26 f §)
<input type="checkbox"/> alkaen, pvm	<input type="checkbox"/> alkaen, pvm	<input type="checkbox"/> (pp.kk.vvvv - pp.kk.vvvv)
Ulkomainen elinkeinonharjoittaja (AVL 12.2 §)	Ulkomainen kaukomyynti (AVL 63 a §)	Alkutuottaja hakeutuu arvonlisäverovelvolliseksi
<input type="checkbox"/> alkaen, pvm	<input type="checkbox"/> alkaen, pvm	<input type="checkbox"/> alkaen, pvm

Yritys ei ole arvonlisäverovelvollinen (perustele tarkemmin sivulla 4 kohdassa lisätietoja)		
<input type="checkbox"/> Vähäinen toiminta (AVL 3 §)	<input type="checkbox"/> Rahoituspalvelut (AVL 41 §)	<input type="checkbox"/> Yleishyödyllisen yhteisön / uskonnollisen yhdyskunnan arvonlisäveroton toiminta (AVL 4-5 §)
<input type="checkbox"/> Terveyden- ja sairaanhoitopalvelut (AVL 34 §)	<input type="checkbox"/> Vakuutuspalvelut (AVL 44 §)	<input type="checkbox"/> Muu veroton toiminta, mikä?
<input type="checkbox"/> Sosiaalihuoltopalvelut (AVL 37 §)	<input type="checkbox"/> Esiintymispalkkiot tai tekijänoikeus-korvaukset (AVL 45 §)	_____
<input type="checkbox"/> Koulutuspalvelut (AVL 39 §)	<input type="checkbox"/> Kiinteistön luovutukset (AVL 27 §)	_____

Vakuutusmaksuverovelvollisuutta koskevat tiedot
Yritys ilmoittautuu vakuutusmaksuverovelvolliseksi
<input type="checkbox"/> alkaen, pvm

Palkanmaksua koskevat tiedot	
Yritys ilmoittautuu säännöllisesti palkkoja maksavaksi työnantajaksi	Yritys ilmoittautuu merityötuloa maksavaksi työnantajaksi
<input type="checkbox"/> alkaen, pvm	<input type="checkbox"/> alkaen, pvm

Oma-aloitteisten verojen ilmoitus- ja maksujaksoa koskevat tiedot (Täytä kohta vain, jos toiminnan aloittamisvuoden liikevaihto on 50 000 euroa tai vähemmän ja yritys haluaa neljännesvuoden tai vuoden pituisen ilmoitus- ja maksujakson. Lisätietoja on täyttöohjeen sivuilla 12-13)
Kuluvan kalenterivuoden liikevaihto (liikevaihtoon luetaan kaikki yrityksen Suomessa ja ulkomailla tapahtuva myynti)
_____ euroa
Jos yritys haluaa lyhyemmän ilmoitus- ja maksujakson kuin mihin liikevaihto oikeuttaisi, rastista ilmoitus- ja maksujakson pituus
<input type="checkbox"/> 1 kk <input type="checkbox"/> neljännesvuosi

Alkutuottajan ja/tai taide-esineen tekijän ilmoitus- ja maksujakso arvonlisäverotuksessa (Täytä tämä kohta vain, jos haluat muun kuin kalenterivuoden pituisen ilmoitus- ja maksujakson, ks. täyttöopas.)
Haluttu ilmoitus- ja maksujakson pituus
<input type="checkbox"/> 1 kk <input type="checkbox"/> neljännesvuosi

YTJ 1001 7.2014

Verohallinnon kappale, sivu 3 (4)

Lomakkeen alkuun

Seuraava sivu

TOIMINIMI		
PERUSTAMISSOPIMUKSEN PÄIVÄMÄÄRÄ		
OSAKEPÄÄOMA JA OSAKKEET		
Osakepääoman määrä	Osakkeiden lukumäärä	Osakkeen nimellisarvo (jos on)
Muuta osakkeisiin liittyvää ilmoitettavaa (täytää tarvittaessa, ks. ohje)		
HALLITUKSEN JA TOIMITUSJOHTAJAN VAKUUTUS		
Allekirjoittaneet yhtiön hallituksen kaikki jäsenet ja toimitusjohtaja vakuuttavat, että perustamisessa on noudatettu osakeyhtiölain säännöksiä.		
Päiväys		
Hallituksen kaikkien jäsenten sekä toimitusjohtajan allekirjoitukset nimenselvennyksin		
TILINTARKASTAJAN TODISTUS OSAKKEIDEN MAKSAMISESTA		
Allekirjoittaneet yhtiön tilintarkastajat todistavat, että osakeyhtiölain säännöksiä osakkeiden maksamisesta on noudatettu.		
Päiväys		
Tilintarkastajien allekirjoitukset nimenselvennyksin		

HALLITUS (Jos hallitukseen kuuluu vähemmän kuin kolme jäsentä, on valittava ainakin yksi varajäsen)
Täytä lisäksi erillinen henkilötietolomake.

Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	Kansalaisuus (jos ei Suomi)	<input type="checkbox"/> puheenjohtaja	<input type="checkbox"/> jäsen
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	Kansalaisuus (jos ei Suomi)	<input type="checkbox"/> jäsen	<input type="checkbox"/> varajäsen
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	Kansalaisuus (jos ei Suomi)	<input type="checkbox"/> jäsen	<input type="checkbox"/> varajäsen
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	Kansalaisuus (jos ei Suomi)	<input type="checkbox"/> jäsen	<input type="checkbox"/> varajäsen
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	Kansalaisuus (jos ei Suomi)	<input type="checkbox"/> jäsen	<input type="checkbox"/> varajäsen
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	Kansalaisuus (jos ei Suomi)	<input type="checkbox"/> jäsen	<input type="checkbox"/> varajäsen
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	Kansalaisuus (jos ei Suomi)	<input type="checkbox"/> jäsen	<input type="checkbox"/> varajäsen
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	Kansalaisuus (jos ei Suomi)	<input type="checkbox"/> jäsen	<input type="checkbox"/> varajäsen
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	Kansalaisuus (jos ei Suomi)	<input type="checkbox"/> jäsen	<input type="checkbox"/> varajäsen
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	Kansalaisuus (jos ei Suomi)	<input type="checkbox"/> jäsen	<input type="checkbox"/> varajäsen
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	Kansalaisuus (jos ei Suomi)	<input type="checkbox"/> jäsen	<input type="checkbox"/> varajäsen
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	Kansalaisuus (jos ei Suomi)	<input type="checkbox"/> jäsen	<input type="checkbox"/> varajäsen

TILINTARKASTAJAT Täytä lisäksi erillinen henkilötietolomake.

<input type="checkbox"/> Tilintarkastaja	<input type="checkbox"/> Varatilintarkastaja	<input type="checkbox"/> KHT	<input type="checkbox"/> HTM
Nimi (henkilö tai yhteisö)		Syntymäaika (pp.kk.vvvv) tai Y-tunnus	
Yhteisön päävastuullinen tilintarkastaja		Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	
<input type="checkbox"/> Tilintarkastaja	<input type="checkbox"/> Varatilintarkastaja	<input type="checkbox"/> KHT	<input type="checkbox"/> HTM
Nimi (henkilö tai yhteisö)		Syntymäaika (pp.kk.vvvv) tai Y-tunnus	
Yhteisön päävastuullinen tilintarkastaja		Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	

TILINTARKASTAJIA EI OLE VALITTU

TOIMITUSJOHTAJA Täytä lisäksi erillinen henkilötietolomake.		
Toimitusjohtaja		
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	Kansalaisuus (jos ei Suomi)
Toimitusjohtajan sijainen		
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	Kansalaisuus (jos ei Suomi)

ISÄNNÖITSIJÄ Täytä lisäksi erillinen henkilötietolomake.		
Nimi (Henkilö tai yhteisö)	Syntymäaika (pp.kk.vvvv) tai Y-tunnus	
Yhteisön päävastuullinen isännöitsijä	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	Kansalaisuus (jos ei Suomi)

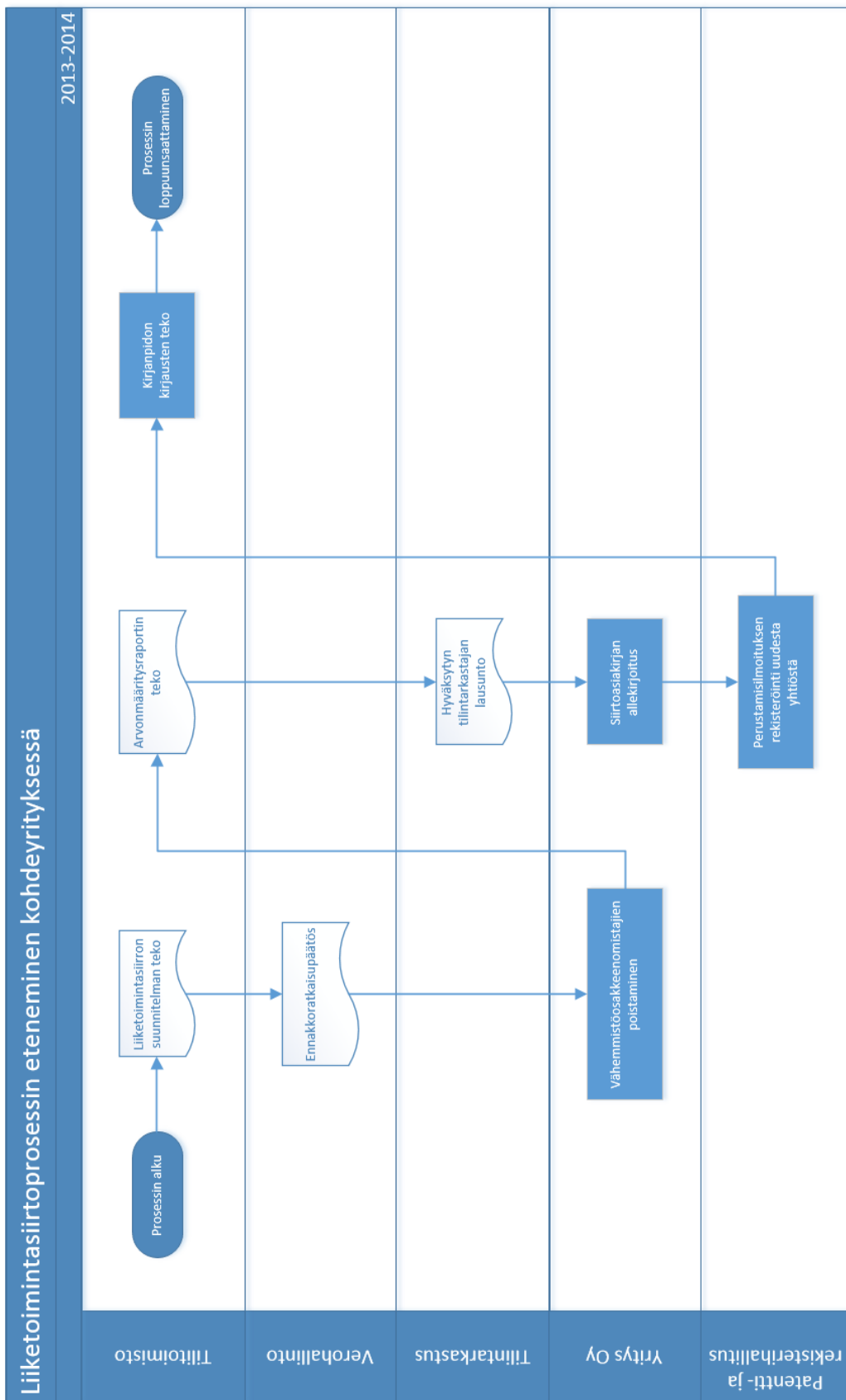
YHTIÖN EDUSTAMINEN Täytä lisäksi erillinen henkilötietolomake.			
Edustamiseen oikeutetut henkilöt ja prokuristit			
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	<input type="checkbox"/> oikeutettu	<input type="checkbox"/> prokuristi
Kansalaisuus (jos ei Suomi)	Miten yhtiötä edustetaan (yksin / kenen kanssa yhdessä)		
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	<input type="checkbox"/> oikeutettu	<input type="checkbox"/> prokuristi
Kansalaisuus (jos ei Suomi)	Miten yhtiötä edustetaan (yksin / kenen kanssa yhdessä)		
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	<input type="checkbox"/> oikeutettu	<input type="checkbox"/> prokuristi
Kansalaisuus (jos ei Suomi)	Miten yhtiötä edustetaan (yksin / kenen kanssa yhdessä)		
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	<input type="checkbox"/> oikeutettu	<input type="checkbox"/> prokuristi
Kansalaisuus (jos ei Suomi)	Miten yhtiötä edustetaan (yksin / kenen kanssa yhdessä)		
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	<input type="checkbox"/> oikeutettu	<input type="checkbox"/> prokuristi
Kansalaisuus (jos ei Suomi)	Miten yhtiötä edustetaan (yksin / kenen kanssa yhdessä)		

TOIMITUSJOHTAJA Täytä lisäksi erillinen henkilötietolomake.		
Toimitusjohtaja		
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	Kansalaisuus (jos ei Suomi)
Toimitusjohtajan sijainen		
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	Kansalaisuus (jos ei Suomi)

ISÄNNÖITSIJÄ Täytä lisäksi erillinen henkilötietolomake.		
Nimi (Henkilö tai yhteisö)	Syntymäaika (pp.kk.vvvv) tai Y-tunnus	
Yhteisön päävastuullinen isännöitsijä	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	Kansalaisuus (jos ei Suomi)

YHTIÖN EDUSTAMINEN Täytä lisäksi erillinen henkilötietolomake.			
Edustamiseen oikeutetut henkilöt ja prokuristit			
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	<input type="checkbox"/> oikeutettu	<input type="checkbox"/> prokuristi
Kansalaisuus (jos ei Suomi)	Miten yhtiötä edustetaan (yksin / kenen kanssa yhdessä)		
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	<input type="checkbox"/> oikeutettu	<input type="checkbox"/> prokuristi
Kansalaisuus (jos ei Suomi)	Miten yhtiötä edustetaan (yksin / kenen kanssa yhdessä)		
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	<input type="checkbox"/> oikeutettu	<input type="checkbox"/> prokuristi
Kansalaisuus (jos ei Suomi)	Miten yhtiötä edustetaan (yksin / kenen kanssa yhdessä)		
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	<input type="checkbox"/> oikeutettu	<input type="checkbox"/> prokuristi
Kansalaisuus (jos ei Suomi)	Miten yhtiötä edustetaan (yksin / kenen kanssa yhdessä)		
Nimi	Syntymäaika (pp.kk.vvvv)	<input type="checkbox"/> oikeutettu	<input type="checkbox"/> prokuristi
Kansalaisuus (jos ei Suomi)	Miten yhtiötä edustetaan (yksin / kenen kanssa yhdessä)		

Liite 4. Liiketoimintasiirtoprosessi kaaviona



Liite 5. Sulautumisprosessi kaaviona

