

Saimaan ammattikorkeakoulu
Liiketalous Lappeenranta
Liiketalouden koulutus
Yritysjuridiikka

Ihalainen Jutta, Suutari Riikka

Maatilayrityksen yhtiöittämisen esiselvitys: Case X

Opinnäytetyö 2019

Tiivistelmä

Ihalainen Jutta, Suutari Riikka

Maatilayrityksen yhtiöittämisen esiselvitys: case X, 45 sivua, 1 liite

Saimaan ammattikorkeakoulu

Liiketalous Lappeenranta

Liiketalouden koulutus

Yritysjuridiikka

Opinnäytetyö 2019

Ohjaaja: Lehtori Jarmo Kemppinen, Saimaan ammattikorkeakoulu

Opinnäytetyö tehtiin toimeksiantona suomalaiselle maatilayritykselle. Opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää kyseisen maatilayrityksen yhtiöittämistä toimintamuodon muutoksena niin kannattavuuden, vastuiden ja velvollisuuksien juridisesta kuin taloudellisestakin näkökulmasta. Lisäksi opinnäytetyössä selvitettiin mahdollisen muutoksen tuomia hyötyjä ja haittoja.

Tutkimus toteutettiin laadullisena case-tutkimuksena ja tarkoituksena oli luoda toimeksiantajalle ehdotus yritysmuodon mahdollisesta muuttamisesta osakeyhtiöksi sekä muutokseen vaikuttavat laskelmat. Opinnäytetyön teoriaosuudessa käsiteltiin yksityisen maatalaelinkeinonharjoittajan ja osakeyhtiön ominaisuudet yleisellä tasolla. Tutkimuksessa hyödynnettiin mm. seuraavia lainsäädäntöjä: OYL, KPL, TTL, MPL, MYEL, YEL, TVL, EVL, MVL ja ArvL. Näiden lisäksi tutkimuksessa käytettiin Verohallinnon syventäviä ohjeita, aiheeseen liittyvää kirjallisuutta sekä sukupolvenvaihdoskauppakirjaa.

Opinnäytetyön tuloksena syntyi selvitys yksityisen maatalaelinkeinonharjoittajan ja osakeyhtiön keskeisimmistä eroista ja yhtiöittämisen mahdollisista verohyödyistä.

Asiasanat: yksityinen elinkeinonharjoittaja maataloudessa, osakeyhtiö maataloudessa, yhtiöittäminen, toimintamuodon muutos, verotus, kannattavuus

Abstract

Ihalainen Jutta, Suutari Riikka

Preliminary study of the incorporation of a farm enterprise: case X, 45 pages, 1 appendix

Saimaa University of Applied Sciences

Degree Programme in Business Administration

Bachelor of Business Administration

Specialisation in Business Law

Bachelor's Thesis 2019

Instructor: Mr Jarmo Kemppinen, Senior Lecturer

The thesis was commissioned by a Finnish farm company. The objective of the thesis was to study changing the operating mode of this farm company to a corporation from the legal and profitability standpoint of profitability, responsibilities and obligations. In addition, the thesis explored the benefits and disadvantages of a possible change.

The study was carried out as a qualitative case study and the purpose was to create a proposal for the potential transformation of the company form into a joint-stock company and do calculations affecting the change. The scholarly part of the thesis dealt with the characteristics of a private farmer and a limited company on a general level. The study utilized, among other things, legislation: OYL, KPL, TTL, MPL, MYEL, YEL, TVL, EVL, MVL and ArvL. In addition to these, the study used in-depth instructions from the Finnish Tax Administration, related literature, and a contract for the transition of ownership to the next generation.

As a result of the thesis, the main differences between the private farmer and the limited company were identified and the potential tax benefits of incorporating into a limited company were named.

Keywords: private trader in agriculture, joint-stock company in agriculture, incorporation, change of mode of operation, taxation, profitability

Sisällys

1	Johdanto	7
1.1	Aiheen rajausta ja tutkimuskysymykset	8
1.2	Tutkimusmenetelmä: Laadullinen tutkimus	9
1.2.1	Case-tutkimus	10
1.2.2	Tiedonhankintamenetelmät	10
1.3	Työn rakenne	11
1.4	Case-yrityksen esittely	12
2	Yksityinen elinkeinonharjoittaja	12
2.1	Kirjanpito	13
2.2	Yksityisen maatalaelinkeinonharjoittajan verotus	14
2.2.1	Nettovarallisuus	14
2.2.2	Yksityisen elinkeinonharjoittajan verotettava tulo	15
2.3	Toimintavaraus ja yksityisöt	16
3	Osakeyhtiö maataloudessa	16
3.1.1	Osakeyhtiölain muutos	17
3.2	Hallinto	17
3.3	Kirjanpito	19
3.3.1	Tilintarkastus ja tilinpäätös	20
3.4	Verotus	21
3.5	Nettovarallisuus	22
3.6	Osakkeet	23
3.7	Varojen jako osakeyhtiössä	24
4	Tuet, avustukset ja vakuutukset	25
4.1	Eläke- ja sosiaaliturva	26
4.1.1	MYEL	26
4.1.2	Maatalousyrittäjien eläkelaitos	27
4.2	Lomitus	28
4.2.1	Lomitusoikeus osakeyhtiössä	28
5	Yhteenveto yksityisen elinkeinonharjoittajan ja osakeyhtiön eroista	29
6	Toiminimen toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi ja sen verotus	31
6.1	Poistot ja tasausvaraus	32
6.2	Varainsiirtovero	34
7	Apporttiomaisuus	34
7.1	Alkava tase - vastaavaa	36
7.2	Alkava tase - vastattavaa	36
8	Yksityisen elinkeinonharjoittajan ja osakeyhtiön vertailua	37
8.1	Yhtiöittämisen hyödyt ja haitat	37
9	Johtopäätökset	39
	Lähteet	41

Liitteet

Liite 1 Toimeksiantajan haastattelulomake

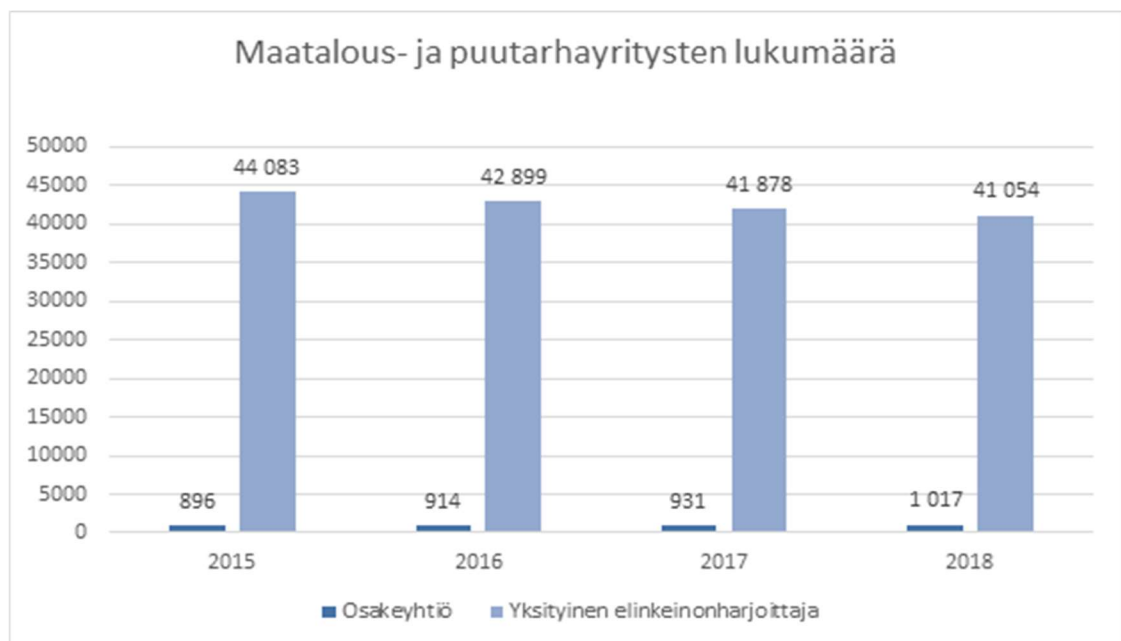
Lyhenteet

ArvL	Laki varojen arvostamisesta 1142/2005
KPL	Kirjanpitolaki 1336/1997
MELA	Maatalousyrittäjien eläkelaitos
MVL	Maatilatalouden tuloverolaki 543/1967
MYEL	Maatalousyrittäjien eläkelaki 1280/2006
OYL	Osakeyhtiölaki 624/2006
TTL	Tilintarkastuslaki 1141/2005
TVL	Tuloverolaki 1535/1992
VSVL	Varainsiirtoverolaki 931/1996
YEL	Yrittäjien eläkelaki 1272/2006

1 Johdanto

Maatilayritysten yhtiöittäminen on viime vuosina lisääntynyt ja lisääntyy edelleen maatilayritysten koon kasvaessa ja muun yritystoiminnan lisääntyessä maatalanharjoittamisen ohella. Yksityinen elinkeinonharjoittaja on ja tulee olemaan suosituin maataloudessa harjoitettu yritysmuoto jatkossakin. Muuttuvan talousrakenteen vuoksi maatalousyrittäjät ovat ryhtyneet yhä enemmän kartoittamaan, olisiko jokin muu yhtiömuoto kuitenkin edullisempi juuri heille. (Enroth, Österman, Harmoinen 2007, 3.)

Kuviossa 1 esitetään osakeyhtiö- sekä toiminimimuotoisten maatalous- ja puutarhayritysten lukumäärät koko maassa vuosina 2015-2018 (Luke, viitattu 12.3.2019). Tilastoista käy ilmi, että yksityinen elinkeinonharjoittaja on edelleen selvästi yleisin yritysmuoto maataloudessa. Samanaikaisesti voidaan kuitenkin todeta, että siinä missä yksityisten elinkeinonharjoittajien määrä näyttää laskevan, vastaavasti osakeyhtiömuotoinen maataloudenharjoittaminen näyttäisi lisääntyvän. Varainsiirtoveron poistuminen vuoden 2018 alusta alkaen selittää osaltaan osakeyhtiömuotoisten maatilojen määrän kasvun.



Kuvio 1. Osakeyhtiömuotoiset ja yksityiset elinkeinonharjoittajat vuosina 2015-2018

Tämän tutkimuksen myötä toimeksiantaja toivoisi saavansa selvityksen sille, olisiko yhtiömuodon muutoksella merkittävää vaikutusta toiminnan kannattavuuteen. Tällä hetkellä yrityksen taloudellinen tilanne on vakavarainen. Ajatus yhtiömuodon muutoksesta syntyi noin kaksi vuotta sitten. Toimeksiantajan merkittävimmät syyt yhtiömuodon muutoksen esiselvityksen teettämiseen ovat mm. riskien hallinta ja verorasituksen minimointi. Riskien hallinnalla tässä tapauksessa tarkoitetaan sitä, millä tavoin yksityisomaisuus voitaisiin turvata riskien kasvaessa yritystoiminnan mukana, ja verorasituksen minimoinnilla pyritään selvittämään verorasituksellisesti edullisin yhtiömuoto.

Pelkästään verotukselliset syyt eivät voi olla ainoa peruste maataloustoiminnan yhtiöittämiselle. Tässä opinnäytetyössä tullaan käsittelemään myös muut yhtiöittämistä tukevat seikat.

1.1 Aiheen rajausta ja tutkimuskysymykset

Opinnäytetyön teoreettinen viitekehys muodostuu yksityisen elinkeinonharjoittajan ja osakeyhtiön yhtiömuotojen kuvauksesta ja erojen vertailusta mm. hallinnon, kirjanpidon, verorasituksen, maatalouden tukien, avustuksien ja eläkejärjestelmien kannalta. Keskeiset käsitteet ovat tämän pohjalta yksityinen elinkeinonharjoittaja ja osakeyhtiö maataloudessa, yhtiöittäminen, verotus ja kannattavuus. Teoreettisessa osuudessa hyödynnetään mm. seuraavia lainsäädäntöjä: OYL, KPL, TTL, MPL, MYEL, YEL, TVL, EVL, MVL ja ArvL. Näiden lisäksi tutkimuksessa käytetään Verohallinnon syventäviä ohjeita sekä aiheeseen liittyvää kirjallisuutta ja sukupolvenvaihdoskauppakirjaa.

Teoreettisessa osuudessa käsitellään sekä yksityisen elinkeinonharjoittajan että osakeyhtiömuotoisen toiminnan ominaisuudet yleisellä tasolla, joilla luodaan kokonaiskäsitelmä molemmista yritysmuodoista.

Tutkimus rajautuu käsittelemään yksityisen maataloudenharjoittajan yritysmuodon muutosta osakeyhtiöksi nimenomaan toimintamuodon muutoksen näkökulmasta.

Tutkimuskysymyksiä ovat:

- Esiselvitys merkittävimmistä asioista toiminimi X:n mahdollisesta yhtiöittämisestä
- Minä ajankohtana mahdollinen yhtiöittäminen olisi taloudellisesti kannattavin toteuttaa
- Kannattaako yhtiöittäminen taloudellisesti

Työn lopputulemana toimeksiantajalle annetaan ehdotus yritysmuodon muuttamisesta osakeyhtiöksi sekä tähän muutokseen vaikuttavat laskelmat. Lisäksi työssä tutkitaan muutoksen tuomia hyötyjä ja haittoja sekä vastuiden ja velvollisuuksien jakautumista niin juridisesti kuin taloudellisesti.

Näin ollen tutkimuksen aihe ja tavoitteet vastaavat toimeksiantajan realistisia tarpeita ja saadut tulokset selkeyttävät yrittäjän päätöksentekoa.

1.2 Tutkimusmenetelmä: Laadullinen tutkimus

Laadullisella eli kvalitatiivisella tutkimuksella pyritään ymmärtämään ja selittämään ilmiöitä sekä siihen liittyviä tekijöitä. Laadulliselle tutkimukselle ominaista on, että tutkimuksen ympäristö on luonnollinen, tutkimuksen aineisto on moninainen ja sen analyysi on induktiivista. Laadullisen tutkimuksen tyyppejä ovat case-tutkimus, kehittämistutkimus ja toimintatutkimus. (Kananen 2013, 26-28.) Kvalitatiivisen tutkimuksen pääperiaatteena voidaan pitää sitä, että tutkimuksen tavoitteena olisi tuoda esille tosiasioita todellisesta elämästä kokonaisvaltaisesti eikä niinkään varmentaa jo olemassa olevaa tietoa. (Hirsjärvi, Remes, Sajavaara 2016, 161.) Laadullinen tutkimus tähtää vastaamaan *miksi*-kysymyksiin tutkittavan ilmiön syy-seuraussuhteiden selvittämisen kautta ja tuomalla ne helpommin ymmärrettäviksi. (Alasuutari 2011, 13.) Laadullisella tutkimuksella saadut tulokset ovat yleistettävissä myös muihin kuin kyseessä olevaan yksittäistapaukseen. (Alasuutari 2011, 243.)

Laadullinen tutkimus muodostuu havaintojen pelkistämisestä ja ongelman ratkaisemisesta. Tutkittava ilmiö on usein laaja-alainen kokonaisuus. Tälle laaja-alaiselle ja moninaiselle kokonaisuudelle pyritään havaintojen pelkistämisen kautta löytämään yksi yhdistävä tekijä, joka yhdistää nämä havainnot yhdeksi kokonai-

suudeksi. Arvoituksen ratkaiseminen eli tulosten tulkinta merkitsee sitä, että saatujen tutkimustulosten pohjalta tehdään tulkinta tutkittavasta ilmiöstä. (Alasuutari 2011, 39-40, 44.)

1.2.1 Case-tutkimus

Tapaustutkimus eli case-tutkimus on laadullista tutkimusta laajempi kokonaisuus. Tutkittavana on yksittäinen nykyhetken ilmiö, jota pyritään kuvaamaan mahdollisimman selkeästi. Erona laadulliseen tutkimukseen, case-tutkimuksen tulokset eivät ole yleistettävissä, vaan ne koskevat yksinomaan kyseistä tutkittua kohdetta. Asetetut tutkimuskysymykset vastaavat kysymyksiin *kuinka ja miksi*. Laadullisesta tutkimuksesta case-tutkimus eroaa sillä, että tiedonhankintamenetelmiä on useampia ja aineiston analysointi tapahtuu useampia menetelmiä käyttäen. (Kananen 2013, 28, 54-57.) Tapaustutkimukselle ominaista onkin se, että tutkittavasta tapauksesta luodaan monipuolisin menetelmin tietoa. Sillä pyritään siis ymmärtämään ilmiötä tarkemmin. (Metsämuuronen 2008, 16-17.) Tapaustutkimuksen voidaan kuitenkin katsoa olevan askel kohti tutkittavan asian yleistämistä, kuitenkin unohtamatta, ettei yleistäminen saa toimia tutkimuksen lähtökohtana, vaan lähtökohtana tulee olla tapauksen ymmärtäminen. (Stake 2005, 448 teoksessa Laadullisen tutkimuksen perusteet.)

1.2.2 Tiedonhankintamenetelmät

Case-tutkimus pohjautuu useiden lähteiden käyttämiseen ja niiden keskinäiseen vertailuun, luoden uskottavan kuvan tutkittavasta ilmiöstä. Lähteiden keskinäisellä vertailulla pyritään samalla siihen, että tutkimuksen tulkinnoissa ei syntyisi ristiriitoja. (Kananen 2013, 119-120.)

Tutkittavaan aiheeseen syvällisemmin tutustuaksemme, haastattelemme toimeksiantajan edustajia puolistrukturoidun teemahaastattelun avulla. Haastattelun myötä meille syntyy kokonaisvaltaisempi kuva tutkimuksen tarkoituksenmukaisuudesta ja tavoitteista.

Teemahaastattelu on ryhmähaastattelu, johon haastateltavat henkilöt valitaan tutkittavan ilmiön mukaan. (Kananen 2013, 94.) Tapauksessamme haastateltavat

valikoituivat maatilan luopujasta ja jatkajasta. Sukupolvenvaihdoksesta on kulu-
nut vasta vajaa vuosi ja tämän vuoksi halusimme ottaa haastatteluumme mukaan
molemmat osapuolet, jolloin haastattelusta syntyvä aineisto olisi mahdollisimman
informatiivinen ja validi. Haastattelun aineisto kirjataan käsin haastattelijoiden toi-
mesta. Toimeksiantajan tietojen turvaamiseksi osa haastattelusta syntyvästä ma-
teriaalista on salaista.

1.3 Työn rakenne

Opinnäytetyön ensimmäisessä luvussa (Luku 1 *Johdanto*) tarkastellaan aiheen
valintaan liittyviä perusteita, tutkimusmenetelmän valintaa ja tutkimuksen taus-
taa. Seuraavissa luvuissa 2-3 (Luku 2 *Yksityinen elinkeinonharjoittaja*) ja (Luku 3
Osakeyhtiö maataloudessa) käsitellään yksityisen elinkeinonharjoittajan ja osa-
keyhtiön hallinnollisia ominaisuuksia ja piirteitä.

Luvussa 4 (Luku 4 *Tuet, avustukset ja vakuutukset*) vertaillaan maatalouden
eläke- ja sosiaaliturvaa ja siihen liittyviä ehtoja yksityisen elinkeinonharjoittajan ja
osakeyhtiön välillä ja luvussa 5 (Luku 5 *Yhteenvedo yksityisen elinkeinonharjoit-
tajan ja osakeyhtiön eroista*) on luotu taulukko havainnollistamaan yhtiömuotojen
keskeisimpiä eroja toimeksiantajan toiveesta.

Kuudennessa luvussa (Luku 6 *Toiminimen muuttaminen osakeyhtiöksi toiminta-
muodon muutoksena*) tarkastellaan toimintamuodon muutosta osakeyhtiöksi ja
sitä, miten se tulisi toteuttaa, jotta TVL 24 §:n edellytykset täyttyisivät. Luvussa
käsitellään myös toimintamuodon muutoksen verotusta, maatalouden käyttö-
omaisuuden hankintamenojen poistomenetelmiä, niiden enimmäismääriä sekä
varainsiirtoveron osuutta yhtiöittämisprosessissa.

Luvussa 7 (Luku 7 *Apporttiomaisuus*) selvitetään, millainen olisi perustettavan
yhtiön apporttiomaisuus ja sen arvo, joka siirtyisi uuteen yhtiöön. Tämän perus-
teella luvussa esitetään myös, miltä perustettavan yhtiön alkava tase näyttäisi.

Kahdeksannessa luvussa (Luku 8 *Yksityisen elinkeinonharjoittajan ja osakeyh-
tiön verorasituksen vertailua*) on laskettu yksityisen maatalaelinkeinonharjoittajan
sekä osakeyhtiön verorasitukset vuoden 2017 toteutuneilla luvuilla, kuitenkin
käyttäen vuoden 2019 mukaisia veroprosentteja ja verotuskäytäntöjä. Vertailun

ja havainnollistamisen vuoksi osakeyhtiön verorasitus on laskettu myös tavalla, jossa osakas nostaa osan maatalouden tuloksesta palkkana. Luvun lopussa luodaan yhteenveto mahdollisen yhtiöittämisen hyödyistä ja haitoista toimeksiantajan näkökulmasta.

Luvussa 9 (Luku 9 *Johtopäätökset*) kootaan vielä yhteen päätelmät yhtiömuotojen keskeisimmistä eroavaisuuksista sekä arvioidaan kannattaako toimintamuodon muutos yksityisestä elinkeinonharjoittajasta osakeyhtiöksi kohdeyrityksessä.

1.4 Case-yrityksen esittely

Kohdeyritys on Suomessa toimiva suurehko maitotila, jossa tällä hetkellä karjaa on yhteensä noin 120 kotieläinyksikköä, joista lypsäviä on noin 70. Viljelyksessä olevaa peltoa tilalla on noin 150 hehtaaria, joista osa on vuokrapeltoa. Metsää tilalla on omistuksessaan noin 80 hehtaaria. Tila työllistää tällä hetkellä kaksi vakituista työntekijää. Yrittäjä itse ei työskentele täysipäiväisesti tilalla.

Tila on ollut saman suvun hallussa jo vuodesta 1765 lähtien ja tämänhetkinen tilan haltija on kahdeksas viljelijä kyseisellä tilalla. Tila on jokaisen sukupolvenvaihdoksen myötä kasvattanut ja kehittänyt toimintaansa ajanmukaiseksi. Kesäkuussa 2018 tehty sukupolvenvaihdos on jälleen laittanut uuden yrittäjän pohtimaan vaihtoehtojaan tilan ja toimintansa kehittämiseen.

2 Yksityinen elinkeinonharjoittaja

Yksityinen maatalousyrittäjä eli yksityinen elinkeinonharjoittaja on luonnollinen henkilö, joka harjoittaa liiketoimintaa omiin nimiinsä. Luonnollinen henkilö voi harjoittaa liiketoimintaa joko ammatinharjoittajana tai yksityisliikkeenä. Ammatinharjoittaja on saanut toimintaansa soveltuvan koulutuksen, toimii ammatissaan itsenäisesti, mutta suppeammassa muodossa kuin liikkeenharjoittaja.

Yksityisen elinkeinonharjoittajan laajemmassa muodossa harjoitettua liiketoimintaa kutsutaan yksityisliikkeeksi. Yksityisliikkeelle ominaista on, että elinkeinotoimintaa harjoitetaan liikeyrityksen muodossa ja rakenteessa, jolloin elinkeinonharjoittajalta vaaditaan myös suurempaa pääomapanostusta kuin ammatinharjoitta-

miseen. Niin ammatin- kuin liikkeenharjoittajamisessa yrittäjä on vastuussa yrityksen varoista ja veloista koko henkilökohtaisella omaisuudellaan. (Villa 2018, 41-42.)

Yksityinen maataloudenharjoittaja edustaa itse omaa maatalousyritystään. Yrittäjä on oikeutettu tekemään kaikki oikeustoimet ja päätökset itse tai halutessaan voi valtuuttaa toisen henkilön toimimaan hänen kanssaan. (Suojanen, Korte, Savolainen, Vanhanen 2015, 153.)

2.1 Kirjanpito

Kirjanpitolain 1 luvun 1 a §:n mukaisesti yksityinen maataloudenharjoittaja ei kuulu kirjanpitolain piiriin ja näin ollen ei ole kirjanpitovelvollinen maataloustuotannon harjoittamisesta. Kirjanpidon sijaan, Verohallinnon päätös muistiinpanovelvollisuudesta määrittelee maataloudenharjoittajan olevan muistiinpanovelvollinen. Muistiinpanovelvollisuus käsittää kirjaukset saaduista tuloista ja niistä johtuvista menoista, arvonlisäveron määrät ja veron perusteet sekä elinkeinotoimintaa varten saadut tuet. (Verohallinto 2017e.) Kirjaukset tehdään maksuperusteisesti eli tulot ja menot kirjataan sille päivälle, jona tulo saadaan tai maksu suoritetaan. Muistiinpanovelvollisuus ei siis velvoita yrittäjää pitämään kahdenkertaista kirjanpitoa, joka muodostuisikin haastavaksi, sillä usein maatalousyrityksen varat sekä yksityiset varat ovat yhteisiä. (Tilisanomat 2018.)

Yksityinen elinkeinoharjoittaja ei ole velvoitettu tekemään tilikauden lopussa tilinpäätöstä eikä näin ollen ole myöskään tilintarkastusvelvollinen. Tilinpäätös tulee kuitenkin tehdä, jos kahtena peräkkäisenä tilikautena vähintään kaksi mikroyritykselle asetetuista raja-arvoista ylittyy tai tilikausi on pidempi kuin 12 kuukautta. Mikroyritykseksi luetaan, kun taseen loppusumma on 350 000 euroa, liikevaihto 700 000 euroa ja yrityksessä työskentelee keskimäärin 10 työntekijää. Vaikka tilinpäätös ei ole laissa säädetty, on se hyödyllinen niin yrittäjälle itselleen kuin mahdollisille rahoittajille. (Tuomi-Sorjonen 2018, 147 ja 161.)

2.2 Yksityisen maatalaelinkeinonharjoittajan verotus

Maatalousyrittäjän verotuksen kohteena ovat eri tulolähteistä selvitettävä puhdas tulo sekä yrittäjän nettovarallisuus. Maatilayrittäjän tulolähteitä ovat henkilökohtainen tulolähde, maatalouden tulolähde ja elinkeinotoiminnan tulolähde. Henkilökohtainen tulolähde muodostuu mm. palkka-, eläke- ja maatilan metsätalouden tuloista. Maatalouden tulolähteen laskennan perusteena on yksittäinen maatila ja elinkeinotoiminnan tulolähde taas pitää sisällään kaiken muun liike- ja ammatti-toiminnan, jota yrittäjä harjoittaa. Pääomatulo ja ansiotulo ovat tuloverotuksen tulolajeja ja niiden jakautuminen omiin osuuksiin määräytyy voimassaolevan tuloverolainsäädännön mukaisesti. Metsänomistajan puun myyntitulojen verotus on kuulunut vuodesta 2006 lähtien metsäverojärjestelmän piiriin, aiemman pinta-ala-perusteisen metsäverojärjestelmän sijaan ja sen verotuksesta säädetään TVL:n mukaisesti. (Stenlund 2003, 15-16.)

2.2.1 Nettovarallisuus

Jotta elinkeinotoiminnan pääoma- ja ansiotulot voidaan jaotella verotusta varten, tulee ensin selvittää maatalouden nettovarallisuus. Nettovarallisuus muodostuu maatalouden tuotantorakennuksesta sekä maatalouskoneista ja kalustosta niiden menojäännösarvon mukaisesti. (Kuisma & Kallio 2009, 162.) Maitokiintiö sisällytettäisiin myös nettovarallisuuteen, mutta vuoden 2015 maaliskuun lopussa EU:n maitokiintiöjärjestelmä päätettiin lakkauttaa, jonka jälkeen maitokiintiöitä ei ole enää ollut. (Leiwo 2015.) Kaikki tilalla olevat vuokratäytössä olevat asuinrakennukset sekä toimistorakennus katsotaan kuuluvan maatalouden nettovarallisuuteen, mutta ne arvostetaan maatalouteen kuuluvien osakkeiden tai osuuskuntien osuuksien kanssa varallisuusverotusarvoon, ei menojäännökseen. Maatilan eläimet, tuotantopanokset ja muut maataloudessa tarvittavat tuotteet, viljelijän asuintalo tai hänen omistuksessaan olevat metsät eivät kuulu maatalouden nettovarallisuuteen. (Kuisma & Kallio 2009, 162.) Maatalouden nettovarallisuus saadaan, kun varoista vähennetään velat. Henkilökohtaiset varat ja velat eivät kuulu maatalouden nettovarallisuuteen. (Verohallinto 2016.) Pääomatulon laskennassa tulee nettovarallisuuteen lisätä 30 prosenttia kuluvan verovuoden aikana maksettujen elinkeinotoiminnan tai maatalouden ennakonpidätyksen alaisten palkkojen määrästä. (Tuloverolaki 1535/1992).

2.2.2 Yksityisen elinkeinonharjoittajan verotettava tulo

MVL 3-4 §:n mukaisesti maatalouden tulos saadaan, kun tuloista vähennetään yritystoimintaa varten otetun lainan rahoituskulut sekä indeksi- ja kurssitappiot. Maatalouden puhdas tulo on saatujen tulojen ja menojen erotus. Tällaisia tuloja ovat esimerkiksi tuotot maataloustuotteiden, kotieläinten tai koneiden myynnistä sekä saadut avustukset, tuet ja korvaukset. Vähennyskelpoisia menoja ovat muun muassa työntekijöille maksetut palkat sekä maatalouden harjoittamiseen edellytetyjen koneiden tai kotieläinten hankintahinnat. Maatilataloudesta otettujen yksityisottojen ei katsota olevan veronalaista tuloa. (Maatilatalouden tuloverolaki 1967/543.)

Saadusta tulosta voidaan vähentää mahdolliset aikaisempien vuosien tappiot, josta muodostuu jaettava yritystulo. Ennen lopullista yritystulon jakamista ansio- ja pääomatuloihin, tehdään vielä 5 %:n yrittäjävähenys. Tämän jälkeen yritystulo voidaan jakaa TVL:n mukaisesti pääoma- ja ansiotuloihin.

Pääomatulon laskemisen perusteena on edellisen vuoden nettovarallisuus, josta pääomatuloa on 20 %:n vuotuinen tuotto. Maatalousyrittäjä voi myös halutessaan vaatia pääomatulo-osuudeksi joko 10 % tai 0 % nettovarallisuudesta. Edellä mainittu menettely vaatii maatalouden veroilmoituksen (3002) täyttämistä ja se tulee tehdä ennen kuin oma verokausi päättyy. Muotoutuneesta pääomatulosta verotetaan 30 %:n mukaan aina 30 000 euroon asti ja sen ylimenevältä osalta veron suuruus on 34 %. Ansiotulon osuus saadaan vähentämällä pääomatulo yritystulosta. Maatalousyrittäjän kaikki ansiotulot, kuten muut palkkatulot, lasketaan yhteen ja niiden verotus noudattaa progressiivista kaavaa. (Verohallinto 2019e.)

Jos maataloudesta saatu tulo jää tilikauden päätteeksi tappiolle, voidaan tappio joko vahvistaa maatalouden tulolähteen tappioksi tai siirtää vähennettäväksi pääomatuloista kokonaan tai osittain. Pääomatuloista vähennettäessä, tappio vähennetään tulonhankkimismenojen jälkeen, mutta ennen korkoja. Siinä tapauksessa, että tappio päätetään vahvistaa, tulee se vähentää maatalouden tuloksesta seuraavan 10 vuoden aikana. Tätä päätöstä ei voida enää myöhemmässä vaiheessa

kumota, pois lukien tilanne, jossa maatalouden harjoittaminen päätetään lopettaa. Tällöin tappioiden vähentäminen voidaan muuttaa tehtäväksi pääomatu-loista. (Verohallinto 2019b.)

2.3 Toimintavaraus ja yksityisöt

Toimintavaraus on kirjanpidollinen toimenpide, jolla verotettavaa elinkeinotoimin-nan tuloa voidaan pyrkiä pienentämään kuluvana verovuotena. Yksityinen elin-keinonharjoittaja voi tehdä toimintavarauksen, jos hän on verovuoden aikana maksanut ennakonpidätyksen alaisia palkkoja. Tehdystä toimintavarauksesta tu-lee ilmoittaa Verohallinnolle vuosittain ja se säilyy kirjanpidossa niin kauan kun-nes se tietoisesti puretaan. Toimintavarauksen enimmäismäärä voi olla 30 % en-nakonpidätyksen alaisista palkoista, jotka on maksettu 12 kuukauden aikana en-nen tilikauden päättymistä. Toimintavaraus purkautuu automaattisesti, jos yksi-tyisliike päätetään yhtiöittää. Jos yksityisen elinkeinoharjoittaminen päätetään muutoin lopettaa, tulee varaus purkaa ennen sitä. (Verohallinto 2019d.)

Yksityinen maataloudenharjoittaja ei voi maksaa itselleen, puolisolleen tai alle 14-vuotiaalle lapselleen palkkaa, vaan hänen kuuluu nostaa varoja yrityksestään. Tätä varojen nostamista kutsutaan yksityisotoiksi. Yksityisottoja ei lasketa yrityk-sen kuluiksi, eivätkä ne näin ollen ole myöskään verotettavaa tuloa. Yksityisen maataloudenharjoittajan yksityisottojen määrää ei ole rajoitettu, mutta on hyvä huomioida, että yksityisöt eivät vähennä maksettavaa tuloveron määrää, vaan maataloudenharjoittajaa verotetaan elinkeinotoiminnan tuloksesta. (Verohallinto 2019a; Tuomi-Sorjonen 2018, 9.)

3 Osakeyhtiö maataloudessa

Osakeyhtiö on Suomen yleisin yhtiömuoto (Villa 2013, 34). Maatilayritysten kiin-nostus osakeyhtiötä kohtaan kasvaa maatilayrittäjien keskuudessa vero etujen ja paremman riskinhallinnan vuoksi. (Kuisma & Kallio, 155.) Etenkin yritystoiminnan kasvaessa, yksityisomaisuuden turvaaminen suurenee. (Enroth, Österman & Harmoinen 2007, 7.)

Osakeyhtiön voi perustaa yksin tai yhdessä muiden kanssa. Se voi olla joko yksityinen osakeyhtiö tai julkisesti noteerattu osakeyhtiö. Maataloudessa osakeyhtiöt ovat pääsääntöisesti yksityisiä osakeyhtiöitä, sillä yksityisen osakeyhtiön osakepääoman on oltava vähintään 2 500 euroa ja julkisen osakeyhtiön vähintään 80 000 euroa. (Enroth ym. 2007, 15.)

Osakeyhtiötä perustaessa tulee laatia perustamissopimus, merkitä osakkeet, maksaa osakkeet ja rekisteröidä yhtiö kaupparekisteriin, jonka jälkeen yhtiö syntyy. Rekisteröinti tulee tehdä kolmen kuukauden kuluessa perustamissopimuksen allekirjoittamisesta. Rekisteröitäväksi voidaan ilmoittaa vain ne osakkeet, jotka ovat täysin maksettuja. (Villa 2013, 216, 224.)

Osakkeenomistajien tulee laatia kirjallinen perustamissopimus yhtiön perustamisesta. Perustamissopimuksessa tulee mainita sopimuksen päivämäärä, osakkeenomistajat ja heidän merkitsemät osakkeet, osakkeen merkintähinta, osakkeen maksuaika, yhtiön hallituksen jäsenet, mahdollinen toimitusjohtaja, mahdollisen hallintoneuvoston jäsenet sekä tilintarkastajat. Perustamissopimukseen on myös liitettävä yhtiöjärjestys. Mikäli yhtiöjärjestyksessä ei ole mainittu yhtiön tilikauden pituudesta, tulee se ilmetä perustamissopimuksesta. (Osakeyhtiölaki 624/2006.)

3.1.1 Osakeyhtiölain muutos

Yksityisten osakeyhtiöiden 2 500 euron vähimmäispääoma vaatimus poistuu 1.7.2019 lähtien ja tällä toimenpiteellä pyritään helpottamaan yksityisen osakeyhtiön perustamista. Muutoksella pyritään helpottamaan ilman henkilökohtaista vastuuta mikro- ja pienyritystoimintaa, alentamalla osakeyhtiömuotoisten yritysten perustamista. Lakimuutos koskettaa suurta osaa perustettavia yksityisiä osakeyhtiöitä sekä jo olemassa olevia yksityisiä osakeyhtiöitä, jotka voivat muutoksen jälkeen alentaa osakepääomaansa (Oikeusministeriö, 2019.)

3.2 Hallinto

Osakeyhtiö on toimielinyhteisö, johon luetaan hallitus, toimitusjohtaja ja hallintoneuvosto, näistä hallitus on ainoa pakollinen toimielin. Pienissä yhtiöissä, joita osakeyhtiömuotoiset maataloudet useimmiten ovat, yleisimmin yhtiön omistaja

on ainoa hallituksen jäsen. Hallitus edustaa yhtiötä, eli mm. toimii yhtiön puolesta ja hoitaa yhtiön oikeustoimet. (Norri 2006, 264, 270.)

Osakeyhtiö on toimielinyhteisö, jonka pakollisia toimielimiä ovat yhtiökokous, hallitus ja tilintarkastajat. Näin ollen osakas ei siis osakasasemansa perusteella ole oikeutettu yhtiön asioiden hoitamiseen, vaan asiat hoitavat yhtiön toimielimet. (Norri 2006, 35.)

Yhtiökokous valitsee lähtökohtaisesti hallituksen jäsenet. Hallituksen jäsenen tulee olla täysi-ikäinen oikeustoimikelpoinen luonnollinen henkilö, joka ei ole liiketoimintakiellossa. Hallituksessa tulee olla jäseniä yhdestä viiteen, jollei yhtiöjärjestyksessä ole toisin määriteltä. Jos hallituksessa on alle kolme jäsentä, tulee hallituksessa olla vähintään yksi varajäsen. (Norri 2006, 35.) Hallituksen jäsenyys on luottamustoimi, joten hallituksen jäsen voi halutessaan erota tehtävästään, milloin tahansa ennen toimikauden päättymistä ilmoittamalla erostaan hallitukselle. (Villa ym. 2007, 80.)

Osakeyhtiölain 2 pykälän mukaan hallituksen tehtävänä on huolehtia yhtiön hallinnosta ja yhtiön toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä sekä valvoa yhtiön varainhoitoa ja kirjanpitoa. Hallituksen päätöksissä on oltava OYL 3 § mukaan enemmistön mielipide, jollei yhtiöjärjestyksessä erikseen edellytetä määräänemistä. Äänten mennessä tasan, puheenjohtajan ääni toimii ratkaisevana. Hallitus on päätäntävaltainen, kun paikalla on yli puolet jäsenistä, ellei asiasta määrätä toisin yhtiöjärjestyksessä.

Hallituksen puheenjohtaja kutsuu hallituksen koolle, jos hallituksen jäsen tai toimitusjohtaja niin vaatii. Hallituksen kokouksista tulee myös laatia pöytäkirja, jonka puheenjohtaja ja yksi jäsen allekirjoittavat. Pöytäkirjaan tulee merkitä myös eriävät mielipiteet ja se tulee säilyttää asianmukaisesti. (Osakeyhtiölaki 624/2006.)

Toimitusjohtajan tulee olla täysi-ikäinen luonnollinen henkilö, joka ei ole konkurssissa (Osakeyhtiölaki 624/2006.) Toimitusjohtaja vastaa yhtiön päivittäisestä toiminnasta hallituksen ohjauksen ja valvonnan alaisena (Villa 2013, 280). Toimitusjohtaja on hallituksen valitsema henkilö, joka hoitaa yhtiön juoksevaa hallintoa hallituksen ohjeistuksen ja määräysten mukaisesti. (Norri 2006, 265.) OYL 6 lu-

vun 17 §:n mukaan toimitusjohtaja on vastuussa yhtiön kirjanpidosta ja sen lainmukaisuudesta sekä varainhoidon luotettavasta järjestämisestä. Lisäksi toimitusjohtaja on velvollinen toimittamaan hallitukselle sen tarvitsemia tietoja.

Hallintoneuvosto on yhtiökokouksen ja hallituksen välissä oleva toimielin, jolle voidaan siirtää yhtiökokoukselta päättämistehtäviä ja hallitukselta toimeenpanovaltaa (Norri 2006, 274). Hallintoneuvosto ei ole pakollinen toimielin osakeyhtiössä, mutta yhtiöjärjestyksessä voidaan erikseen määrätä yhtiölle hallintoneuvosto. Yhtiöjärjestyksessä on tällöin määrättävä hallintoneuvoston jäsenten ja heidän mahdollisten varajäsenten lukumäärä sekä toimikausi. (Villa 2013, 281.) OYL 6 luvun 23 § mukaan hallintoneuvoksessa on oltava vähintään kolme jäsentä sekä hallintoneuvoston valitsema puheenjohtaja. Toimitusjohtaja tai hallituksen jäsen ei voi kuulua hallintoneuvostoon.

3.3 Kirjanpito

Kirjanpidon tarkoituksena on yrityksen tuloksen selvittäminen. Kirjanpidon perusteella määräytyy myös yrityksen verotus sekä sen avulla voidaan myös seurata yrityksen rahojen, velkojen ja saamisten määrää. Lisäksi sen avulla pidetään erillään yrityksen menot, tulot ja rahat omistajan menoista, tuloista ja rahoista. (Tomperi 2017, 11.) Osakeyhtiö on aina kirjanpitovelvollinen ja sitä säätelee ensisijaisesti kirjanpitolaki. Näin ollen yhtiön on pidettävä kahdenkertaista eli suoriteperusteista kirjanpitoa, noudatettava hyvää kirjanpilotapaa ja laadittava tilinpäätös (Kirjanpitolaki 1336/1997).

Kahdenkertaisessa kirjanpidossa seurataan mihin rahat on käytetty ja mistä ne on saatu. Liiketapahtumat kirjataan aina kahdelle tilille: toisen debet- ja toisen tilin kredit- puolelle. Liiketapahtumat kirjataan sille päivälle, jona maksu tapahtuu. (Tomperi 2017, 13-14.) Tilikauden menot kirjataan menotileille, tulot tulotileille ja rahoitustapahtumat rahoitustileille. Tilinpäätöstä laadittaessa tilinpäätöstililit päätetään tilinpäätöstileille, jotka ovat Tulostili ja Tasetili. (Tomperi 2017, 23.) Tilikausi on 12 kuukautta, mutta toimintaa aloittaessa tai lopettaessa se voi olla tätä lyhyempi tai pidempi, mutta enintään 18 kuukautta (Kirjanpitolaki 1336/1997). Osakeyhtiön kirjanpidossa tuotantotekijöiden hankkimisvaiheessa syntyy meno ja

tulo tuloutuu tuotteiden myynnin yhteydessä ja tällöin on oltava tiedossa myös ostovelat ja myyntisaamiset. (Rinta-Kiikka, Pyykkönen & Ylätalo 2013, 41-42).

3.3.1 Tilintarkastus ja tilinpäätös

Tilintarkastuksen avulla saadaan varmennettua tietoa yrityksen tilikauden tuloksesta sekä taloudellisesta tilanteesta tilikauden päätyttyä (Villa 2018, 308). Tilintarkastuksen katsotaan olevan niin sanottua laillisuusvalvontaa, eli tilintarkastaja on yhtiön ja sen osakkaiden osakeyhtiöoikeudellinen lainvalvoja (Norri 2006, 374.) Ensisijaisena kohteena tilintarkastuksessa ovat tase, toimintakertomus sekä tuloslaskelma ja tilintarkastaja tutkii, onko tilinpäätös laadittu sitä säätelevien lakien, yhtiöjärjestyksen ja kirjanpitoasetuksen mukaisesti (Norri 2006, 374.) Tilintarkastusta ei vaadita osakeyhtiössä, jos

- taseen loppusumma on yli 100 000 euroa
- liikevaihto on yli 200 000 euroa tai
- jos yrityksen palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä (Tilintarkastuslaki 1141/2015).

Jos yrityksellä ei kuitenkaan ole edellä mainittujen syiden mukaista velvollisuutta valita tilintarkastajaa, voi yritys kuitenkin yhtiöjärjestyksessään, -sopimuksessaan tai säännöissään määrätä tilintarkastuksen toimittamisesta (Tilintarkastuslaki 1141/2015). Tilintarkastuksen on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa (Norri 2006, 371).

Yhtiökokous valitsee tilintarkastajan (Osakeyhtiölaki 624/2006). TTL 2 luvun ensimmäisen pykälän mukaan tilintarkastajan tulee olla oikeustoimikelpoinen, eikä hän saa olla konkurssissa tai liiketoimintakiellossa sekä hänen tulee asua Euroopan talousvaltiossa. TTL 2 luvun 3 § mukaisesti on yrityksen valittava yksi varatilintarkastaja, mikäli yrityksen tilintarkastaja ei ole tilintarkastusyhteisö. Yksityisessä osakeyhtiössä tilintarkastajan toimikausi on toistaiseksi jatkuva (Osakeyhtiölaki 624/2006.) Norrin mukaan (2006, 374.) tilintarkastuksen kohteena ovat hallintoneuvoston, hallituksen ja sen jäsenten sekä toimitusjohtajan toiminta.

Jokaisen kirjanpitovelvollisen on laadittava kirjanpitoon perustuva tilinpäätös, joka kuvaa yrityksen kyseisen tilikauden tulosta sekä taloudellista asemaa tilikauden lopussa (Norri 2018, 312). Tilinpäätöksen tulee sisältää KPL 3 luvun mukaan taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman, jos kyseessä on suuryritys sekä taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitteet. Tilinpäätöksen yhteyteen tulee myös KPL 3 luvun mukaan liittää toimintakertomus, mikäli kyseessä on julkinen osakeyhtiö, osuuskunta tai yksityinen osakeyhtiö, joka ei ole mikro- tai pienyritys tai jos kyseessä on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.

Toimintakertomus tuottaa lisätietoa yhtiön toiminnasta (Villa 2013, 292). Toimintakertomuksessa tulee kuvata KPL 3 luvun 1 § mukaan yrityksen toiminnan kehitystä ja tuloksellisuutta, taloudellista tilannetta ja merkittäviä riskejä sekä epävarmuustekijöitä. Mikäli tämä taas vaatii tarkemman kuvauksen asiasta, tulee toimintakertomukseen liittää lisäksi taloudelliset tunnusluvut ja tunnusluvut henkilöstöstä sekä ympäristövaikutuksista.

3.4 Verotus

Verovuoden puhdas tulo maataloudessa lasketaan vähentämällä saadusta tulosta menot, jotka ovat aiheutuneet kyseisen tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä. Veronalaista tuloa ovat mm. maatalous- ja puutarhatuotteista sekä kotieläimistä saatu luovutushinta ja muu vastike, maatalouden rakennuksista, rakennelmista tai niiden osista saadut luovutushinnat, koneiden, kaluston ja laitteiden luovutushinnat, maatalouden avustukset ja korvaukset, ostettujen maataloustarvikkeiden luovutushinnat sekä maatalouden omaisuuden tuottamat korot sekä osinkotulot. Maatalouden vähennyskelpoisia menoja ovat taas mm. rahana maksetut palkat ja eläkkeet sekä työmarkkinajärjestöjen maksut, maataloutta varten hankitut siemenet, lannoitteet, maanparannus- ja kasvinsuojeluaineiden, rehujen, poltto- ja voiteluaineiden sekä sähkön aiheuttamat kustannukset, maatalouden kotieläin kustannukset, rakennusten, rakennelmien, koneiden, kaluston ja laitteiden sekä salaojien hankinta- ja perusparannuskustannukset, karjantarkkailun sekä -lääkinnän kustannukset sekä maatalousomaisuuden vakuutusmaksut, maatalousmaan vuokrat sekä pakolliset verot, kuten esimerkiksi kiinteistö- ja yleisradiovero. (Maatilatalouden tuloverolaki 543/1967.)

Osakeyhtiön yhteisövero on 20 %. Verotettava tulo saadaan, kun veronalaisista tuloista vähennetään vähennyskelpoiset menot. Näin ollen tulojen ollessa suuremmat kuin menot, syntyy yritykselle verotettavaa tuloa. Vastaavasti menojen ollessa tuloja suuremmat, syntyy tappiota. Osakeyhtiöllä voi olla eri tulolähteitä, jotka ovat elinkeinotoiminnan tulolähde, maatalouden tulolähde ja henkilökohtainen tulolähde. Yritykselle voi syntyä henkilökohtaista tuloa esimerkiksi ulkopuoliselle vuokratusta kiinteistöstä, joka ei liity elinkeinotoimintaan. Näistä tulolähteistä lasketaan verotettava tuloa erikseen ja yhden tulolähteen vahvistettua tappiota ei voi vähentää toisen tulolähteen voitosta. Verovuoden tulosta kuitenkin vähentää aikaisempien verovuosien vahvistetut saman tulolähteen tappiot. Osakeyhtiön vahvistetut tappiot voidaan vähentää 10 seuraavan verovuoden aikana. Näin ollen eri tulolähteiden verotettavat tulot lasketaankin yhteen ja tästä yhteismäärästä lasketaan yrityksen tulovero.

Yrityksen verotettavan tulon ollessa vähintään 50 000 euroa, osakeyhtiö on velvollinen maksamaan yleisradioveroa, mikäli se harjoittaa elinkeinotoimintaa tai maataloutta Suomessa. Yleisradioveroa maksetaan 140 euroa + 0,35 % verotettavasta tulosta, jos se ylittää 50 000 euroa, mutta kuitenkin enintään 3 000 euroa. (Verohallinto 2017c.)

3.5 Nettovarallisuus

Maatalouden yritystulo jaetaan nettovarallisuuden perusteella pääoma- ja ansiotuloksi. Maatalouden nettovarallisuus saadaan seuraavalla kaavalla: maatalouden varat – maatalouden velat. Maatalouden nettovarallisuutta ovat vain maatalouden varat, eli esimerkiksi kiinteistöt, tuotantorakennukset, maatalouskoneet ja -kalusto, tavarat sekä maatalouteen liittyvät osakkeet ja osuudet. Tulon jakamiseen maataloudessa käytetään edellisen verovuoden maatalouden nettovarallisuutta ja mikäli maatalouden toiminta on aloitettu kuluvana verovuotena, käytetään yritystulon jakamisessa ensimmäisen verovuoden nettovarallisuutta. Nettovarallisuuteen lasketaan myös lisäksi verovuoden päättymistä edeltäneiden 12 kuukauden aikana maksetuista maatalouden ennakonpidätyksen alaisista palkoista 30%. (Verohallinto 2017a.)

Metsää arvostettaessa, metsäksi luetaan maapohja ja puusto, joiden vertailuarvoksi katsotaan metsän keskimääräinen vuotuinen tuotto kertaa 10. Maatalousmaat ja sen kasvusto, joiksi katsotaan pysyvästi maatalouskäytössä oleva pelto, puutarha, luonnonniitty ja luonnon laidun, arvostetaan taas kertomalla keskimääräinen vuotuinen tuotto seitsemällä. Verohallinto todentaa vuosittain pellon keskimääräisen vuotuisen tuoton hehtaarilta kunnittain. Maatalousmaata arvostettaessa tulee myös ottaa huomioon, onko maa salaojitettu vai ei, sillä salaojitetut maatalousmaat arvostetaan lisäämällä Verohallinnon vuosittain hehtaarilta vahvistama lisäarvo. (Laki varojen arvostamisesta 1142/2005).

Maatalouden asuinrakennus arvostetaan taas vähentämällä jälleenhankinta-arvosta seuraavat vuotuiset ikäalennukset:

- puisesta asuin-, toimisto- ja näihin verrattavasta rakennuksesta 1,25 prosenttia ja kivisestä vastaavasta rakennuksesta 1 prosentti
- puisesta myymälä-, varasto-, tehdas-, työpaja-, talous- ja näihin verrattavasta rakennuksesta 5 prosenttia ja kivisestä vastaavasta rakennuksesta 4 prosenttia
- varastosta- ja muista rakennelmista 10 prosenttia (Laki varojen arvostamisesta 1142/2005 30 §).

Maatalouden käytössä oleva tuotantorakennus taas arvostetaan tuloverotuksessa verovuoden loppuessa poistamatta olevan rakennuksen tai rakennelman hankintamenon osan mukaan. Maatalouden koneiden, kaluston ja laitteiden arvoksi sen sijaan katsotaan verovuoden päättyessä tuloverotuksessa poistamatta oleva omaisuuden hankintamenon osa, joka ei voi olla sen käypää arvoa korkeampi. (Laki varojen arvostamisesta 1142/2005).

3.6 Osakkeet

Osake on osuus osakeyhtiöstä, joka tuottaa osakkaalle sekä oikeuksia että velvollisuuksia. Se myös osoittaa kuinka yhtiön omistusosuudet jakautuvat osakkeiden välille. Osakkaan tärkeimpiä oikeuksia ovat oikeus osinkoon sekä uusiin osakkeisiin osakepääomaa korottaessa, oikeus jako-osaan, etuoikeus osakkeiden lunastamiseen ja oikeus saada korvaus yhtiön lunastamista osakkeista. Osakkaalla on myös oikeus osallistua yhtiökokoukseen ja päätöksentekoon sekä

lukea yhtiökokouksen pöytäkirjat ja saada omistuksensa merkityksi osake- ja osakasluetteloihin. Osakkaan osakevelvollisuuksia sen sijaan ovat velvollisuus maksaa osakkeistaan, maksaa maksuja yhtiölle, kuten esimerkiksi vastiketta ja hän on velvollinen luopumaan osakkeistaan lunastusta vastaan, mikäli yhtiöjärjestyksessä niin määrätään. (Villa 2013, 133-134.)

3.7 Varojen jako osakeyhtiössä

Osakeyhtiössä varojen jako on tarkoin säännelty osakeyhtiölaissa. OYL 13 luvussa määritellään lailliseksi varojen jaoksi osingon ja varojen jaon vapaasta oman pääoman rahastosta, osakepääoman alentamisen, omien osakkaiden hankkimisen ja lunastamisen sekä yhtiön purkamisen ja rekisteristä poistamisen. Varojen jako perustuu viimeiseen vahvistettuun tilinpäätökseen. (Villa 2013, 320.) Varoja ei kuitenkaan saa OYL 13 luvun 2 mukaan jakaa, mikäli tiedetään yhtiön olevan maksukyvytön tai varojen aiheuttavan yhtiölle maksukyvyttömyyden. Yhtiökokous päättää mahdollisesta varojen jaosta, mutta se ei kuitenkaan saa jakaa varoja enempää kuin mitä hallitus on esittänyt ja vahvistanut. (Osakeyhtiölaki 624/2006). Laitonta varojen jakoa on myydessä yhtiön omaisuutta tai palveluja alihintaan, ostettaessa niitä ylihintaan, annettaessa velkaa alle markkinahintaisen koron tai otettaessa velkaa yli markkinahintaisen koron. Laiton varojen jako on osakeyhtiölaissa rangaistavaa, jos sen edellytykset täyttyvät. (Villa 2013, 326.)

Osakkaita verotetaan, kun he nostavat tuloa osakeyhtiöstä palkkana tai osinkona ja osingon jako ei aiheuta veroseuraamuksia osinkoa jakavalle yhtiölle. (Verohallinto 2017c.) Yksityisen osakeyhtiön maksamista osingoista osakkeen matemaattinen arvo määrää verokohtelun. (Sorjonen 2018, 198.) Kotimaisen yhtiön osakkeen matemaattinen arvo lasketaan edellisen verovuoden tilinpäätöksen mukaisen tarkistetun nettovarallisuuden mukaan (Tomperi 2018, 188.)

Osakkaan osinkotulojen verotus jakautuu pääoma- ja ansiotuloksi hänen omistamien osakkeiden yhteenlasketun matemaattisen arvon perusteella. Jos osinko on alle 8 % osakkeen matemaattisesta arvosta, on osingosta 25 % veronalaista pääomatuloa ja 75 % verotonta tuloa 150 000 euroon asti ja sen ylimenevästä osasta 85 % on veronalaista pääomatuloa ja 15 % verovapaata tuloa. (Verohallinto 2017b.)

Tasesiirtoja tekemällä ja varoja jakamalla voidaan alentaa yhtiön osakepääomaa. (Villa 2013, 327.) Mikäli yrityksen oma vapaa pääoma ei riitä kattamaan yrityksen tappiota, voi yhtiökokous päättää osakepääoman jakamisesta ja alentamisesta varojen siirtämiseksi vapaan oman pääoman rahastoon. Osakepääoma ei tästä huolimatta saa olla vähimmäisosakepääomaa pienempi. (Osakeyhtiölaki 624/2006.)

4 Tuet, avustukset ja vakuutukset

Maatalouden tukijärjestelmä koostuu kokonaan Euroopan unionin rahoittamista tuista, osittain sen rahoittamista maaseudun kehittämisohjelman tuista sekä kansallisesti rahoitetuista tuista. Sen lisäksi, että näiden tukien avulla turvataan maatalousyrittäjän tuotannon kannattavuus ja jatkuvuus, niillä tuetaan myös yrittäjän uusia investointeja. Yhteisen maatalouspolitiikan tukimuotoja ovat Euroopan unionin suorat tulotuet ja Euroopan unionin osittain rahoittamat luonnonhaitta- ja ympäristökorvaus. Järjestelmällä tuetaan myös luonnonmukaista tuotantoa sekä tilaeläinten hyvinvointia. Näiden tukien lisäksi Suomessa vallitsevien vaativien viljelyolosuhteiden vuoksi, suomalaisella maatilayrittäjällä on käytössään myös kansallisia tukia. Nimenomaan kotieläintaloudelle maksettava pohjoinen tuki on yksi kansallisista tuista. Sitä maksetaan kohdeyrityksenkin sijaitsemalle C-tuki-alueelle maidontuotantomäärän, emolehmien ja sonnien yksikkömäärän perusteella. Suomessa sovellettavia suoria tukia ovat perustuki, viherryttämistuki, nuoren viljelijän tuki sekä tuotantosidonnainen tukikokonaisuus. (MMM 2019; Kuisma ym. 2009, 128-133.)

Kohdetilan maataloustoimintaa tuetaan tällä hetkellä seuraavilla tuilla:

- perustuki ja viherryttämistuki
- nuoren viljelijän tuki
- luonnonhaittakorvaus
- luonnonhaittakorvauksen kotieläinkorotus
- ympäristökorvaus ja/tai ympäristötuki
- maidontuotantotuki/litra.

Maatalouden tuotantoon liittyviä tukia voidaan maksaa sekä luonnollisille henkilöille että oikeushenkilöille eli osakeyhtiöille. Osakeyhtiöittämistä harkittaessa tulee kuitenkin ottaa huomioon tukien ehdot ja niiden mahdolliset muutokset. (Enroth ym. 2007, 62.)

Pääsääntönä osakeyhtiön oikeuteen saada maataloustukia on, että vähintään yhden osakkaan tulee täyttää tukien vaatimat ehdot ja maatalouden toiminta on maataloustuloverolain piirissä. Kansallisten tukien saaminen edellyttää, että vähintään yksi viljelijä tai osakas on pakollisen MYEL-vakuutuksen piirissä, täyttää tuen vaatiman ikä vaatimuksen, eli on 18-68- vuotias ja harjoittaa itse maa- tai puutarhataloutta. Kotieläintukien oikeus, luonnonhaittakorvaus ja ympäristötukien oikeus säilyy myös osakeyhtiössä, mikäli vähintään yksi osakas omistaa vähintään kolme hehtaaria viljelysmaata. Nuoren viljelijän aloitustukikin on mahdollinen osakeyhtiössä, kunhan kaikki osakkaat ovat alle 40- vuotiaita, osakas omistaa yrityksestä yli puolet tai kuuluu yhtiön hallitukseen ja yhtiö kuuluu maataloustuloverolain piiriin. (Rinta-Kiikka ym. 2013, 46-48.)

4.1 Eläke- ja sosiaaliturva

Maatalous yrityksen yhtiömuoto sekä yrittäjän asema yrityksessä on ratkaiseva tekijä siinä, minkä eläkejärjestelmän piiriin yrittäjä kuuluu (Enroth ym., 2007, 52). Vakuuttaminen voi tapahtua joko maatalousyrittäjien, yrittäjien tai työntekijän eläkelain mukaan.

4.1.1 MYEL

MYEL-vakuutuksen piiriin kuuluvat 18-67 -vuotiaat maataloutta harjoittavat itsenäiset yrittäjät, kalastajat, poron hoitajat sekä heidän puolisonsa, joka vakuutetaan samoin kuin yrittäjä itse ja perheenjäsenensä, joiksi katsotaan yrittäjän lähi-sukulaiset, joille yrittäjä maksaa palkkaa tilalla työskentelystä (Enroth ym., 2007, 53). Osakeyhtiömuotoisen maatalouden maatalousyrittäjänä pidetään MVL 2 luvun 5 § mukaan osakasta, joka työskentelee yrityksessä vaikutusvaltaisessa asemassa, mikäli hän yksin omistaa yli 30 prosenttia tai yhdessä avio- tai avopuolisonsa kanssa yli 50 prosenttia yhtiön osakepääomasta tai hänellä on yrityksessä määräämisvalta. Tätä vakuutusta ei kuitenkaan sovelleta seuraavissa tapauksissa MYEL 2 luvun 7 § mukaan:

- maatalousyrittäjän toimintaan, joka on aloitettu, kuukautta ennen kuin täysi-ikäisyys on saavutettu, eikä sellaiseen toimintaan, joka jatkuu sen kuukauden jälkeen, jolloin ennen vuotta 1957 tai sen aikana syntynyt maatalousyrittäjä täyttää 68 vuotta, vuosina 1958–1961 syntynyt maatalousyrittäjä täyttää 69 vuotta ja vuonna 1962 ja sen jälkeen syntynyt maatalousyrittäjä täyttää 70 vuotta
- maatalousyrittäjän toimintaan, joka ei ole jatkunut yhdenjaksoisesti vähintään neljää kuukautta hänen täytettyään 18 vuotta
- maatalousyrittäjän toimintaan, kun hän on siirtynyt työeläkelakien mukaiselle vanhuuseläkkeelle
- maatalousyrittäjään, jonka työtulo on arvioitava pienemmäksi kuin 2 752,07 euroa vuodessa
- maatilatalouden yhteydessä harjoitettuun sellaiseen toimintaan, jota pidetään eri yrityksenä
- ansiotyöhön, jonka perusteella maatalousyrittäjällä on oikeus eläkkeeseen muun työeläkelain mukaan eikä
- Suomen sosiaaliturvan ulkopuolelle jäävään maatalousyrittäjään (14.5.2010/357).

Vakuutus on pakollinen yrittäjälle, jolla on vähintään viisi MYEL-hehtaaria peltoa ja metsää ja jonka työtulo on vähintään 3 900 euroa. (Mela 2018a.)

Maatalousyrittäjän eläkkeet, korvaukset ja päivärahat lasketaan MYEL-työtulon perusteella, joka kuvastaa yrittäjän tilalla tekemää työpanoksen arvoa ja sen määrä perustuu pellon ja metsän pinta-aloihin (Enroth ym., 2007, 54). Vakuutusmaksut ovat kokonaan vähennyskelpoisia verotuksessa.

4.1.2 Maatalousyrittäjien eläkelaitos

Mela hoitaa maatalousyrittäjien sosiaalivakuutusta, jota kutsutaan Mela-turvaksi ja sen tehtävänä on turvata vakuutettujen toimeentulo, lomituspalveluiden toimeenpano sekä maatalousyritysten työturvallisuusasioiden tiedotus ja neuvonta (Enroth ym., 2007, 55.)

Sairauspäivärahaa maksetaan pakollisesti ja vapaaehtoisesti MYEL-vakuutetuille viidennestä sairastamispäivästä lähtien ja sitä maksetaan kaikilta viikonpäiviltä, myös pyhäpäiviltä. (Mela 2018b.) MATA-vakuutus ja ammattitautivakuutus kuuluvat myös pakollisen MYEL-vakuutuksen piiriin (Enroth ym., 2007, 55).

Mela hoitaa lisäksi maksutonta lomituspalvelua, johon oikeutettuja ovat pakollisen MYEL-vakuutuksen piiriin kuuluvat kotieläimiä pitävät maatalousyrittäjät ja he voivat saada 26 päivää vuosilomaa kalenterivuodessa. (Mela 2016.)

Yksityinen maatalousyrittäjä on toiminnassaan tietyin perustein velvoitettu eräisiin vakuutuksiin. MYEL-vakuutus, maatalousyrittäjän työeläkevakuutus, on lakisääteinen vakuutus maatalousyrittäjille ja hänen perheenjäsenilleen, jotka saavat tilalla työskentelystä palkkaa. Yrittäjälle, jolla on metsää ja peltoa vähintään viisi MYEL-hehtaaria ja vuotuinen MYEL-työtulo ylittää vähintään 3 900 euroon, MYEL-vakuutus on pakollinen. Muutoin vakuutuksen ottaminen on yrittäjän oman harkinnan varassa. (Mela 2017.)

4.2 Lomitus

Kotieläintalouden maatalousyrittäjä ja hänen perheenjäsenensä ovat oikeutettuja lomituspalveluihin, mikäli heillä on voimassa oleva maatalousyrittäjien eläkelain, MYEL:n mukainen pakollinen vakuutus. Ehtona lomituspalvelujen käytölle on, että yrittäjä on itse aktiivisesti hoitanut hänelle kuuluneet eläintenhoitotyöt, pidettävää kotieläimiä yrityksessä tulee olla vähintään kuusi kotieläinyksikköä ja maataloutta verotetaan maatilatalouden tuloverolain mukaan. Yhdellä kotieläinyksiköllä tarkoitetaan esimerkiksi yhtä lehmää, neljää emolehmää tai neljää muuta nautaa. Myel-vakuutuksen turvin muutoin niin sitovasta työstä, päätoiminen kotieläintalouden maatalousyrittäjä voi saada vuosilomaa 26 päivää vuodessa, maksullista lomitusapua sekä sijaisapua. Lomituspalvelujen ulkopuolelle jäävät kuitenkin vapaaehtoisesti vakuutetut, täyden työkyvyttömyyseläkkeen, vanhuuseläkkeen ja työuraeläkkeen saajat. (Mela 2017).

4.2.1 Lomitusoikeus osakeyhtiössä

Lomitusoikeus on riippuvainen siitä, miten osakeyhtiön kotieläintuotanto on vakuutettu ja ketkä ovat osakeyhtiössä lakisääteisen MYEL-vakuutuksen piirissä.

(Maatalousyrittäjän eläkelaki 1280/2006). Lähtökohtaisesti siis lomitusoikeus ei eroa eri yritysmuotojen välillä, kunhan ehdot lomitusoikeuteen muutoin täyttyvät.

Maatalousyrittäjän eläkelain 5 § mukaan maatalousyrittäjäksi katsotaan henkilö, joka harjoittaa maatilataloutta johtavassa asemassa osakeyhtiössä, jos hän omistaa yksin yli 30 % yhtiön osakepääomasta tai jos hän omistaa yhdessä avio- tai avopuolisonsa tai samassa taloudessa asuvan suoraan ylenevässä tai alenevässä polvessa olevan sukulaisensa kanssa yli 50 % yhtiön osakepääomasta. Henkilön katsotaan olevan johtavassa asemassa, mikäli hän toimii yrityksen toimitusjohtajana, hallituksen jäsenenä tai muussa määräämisoikeuden omaavassa asemassa yrityksessä. Edellytyksen lomituspalvelujen saamiseen osakeyhtiössä ovat:

- Yritystä verotetaan maatilatalouden tuloverolain mukaisesti
- Yritys ei ole ryhmäpoikkeusasetuksen mukainen vaikeuksissa oleva yritys
- Tilalla on vähintään 6 kotieläinyksikköä
- Yrittäjä ei ole työkyvyttömyyseläkkeellä, täyden eläkkeen suuruisella kuntoutustuella, työuraeläkkeellä, vähintään 60 % tapaturmaeläkkeellä eikä vastaavalla liikennevakuutuksen korvauksella
- Yrittäjä hoitaa päivittäin yrityksen tuotantoeläimiä. (Mela asiantuntija).

Tämän perusteella voidaankin todeta, että toimeksiantajamme tapauksessa hänen kahdella työntekijällään on lomitusoikeus, sillä he täyttävät kaikki vaaditut lomitusoikeuden ehdot, mutta itse yrittäjällä ei tällä hetkellä ole lomitusoikeutta. Yrittäjän lomitusoikeus syntyy, kun hän astuu pakollisen MYEL-vakuutuksen piiriin ja osallistuu päivittäin yrityksen tuotantoeläimien hoitoon huolimatta hänen yritysmuodostaan.

5 Yhteenveto yksityisen elinkeinonharjoittajan ja osakeyhtiön eroista

Taulukko 1 havainnollistaa tiivistetysti yksityisen elinkeinonharjoittajan ja osakeyhtiön keskeisimmät erot maataloudessa (Taulukko 1):

	Yksityinen maatalaelinkeinonharjoittaja	Osakeyhtiö
Perustajien lukumäärä	Yksi henkilö.	Yksi tai useampi henkilö.
Perustamispaketti ja käsittelymaksu	Vaaditaan perustamisilmoitus. Sähköinen perustamisilmoitus on 60 euroa ja paperinen perustamisilmoitus 110 euroa. (YTJ).	Vaaditaan perustamisilmoitus, yhtiöjärjestys ja perustamissopimus. Hinta 275 euroa/ 380 euroa. (YTJ).
Hallinto	Ei pakollisia hallintoelimiä, yrittäjä vastaa yksin kaikesta.	Osakeyhtiö on toimielinyhteisö, jonka pakollisia toimielimiä ovat yhtiökokous, hallitus ja tilintarkastajat, joista hallitus on ainoa pakollinen toimielin.
Yhtiön edustaminen (nimenkirjoitusoikeus)	Maatilayrittäjä edustaa itse omaa yritystään; oikeutettu tekemään kaikki oikeustoimet itse. Voi myös valtuuttaa toisen henkilön toimimaan puolestaan.	Hallitus edustaa osakeyhtiötä. Mahdollinen toimitusjohtaja voi hoitaa yhtiön juoksevia asioita hallituksen ohjeistuksen ja määräysten mukaisesti.
Vähimmäispääoma	Ei vähimmäispääoma vaatimusta.	Yksityisten osakeyhtiöiden vähimmäispääoma on 2 500 euroa. 1.7.2019 lähtien ei vähimmäispääoma vaatimusta. (Oikeusministeriö, 2019).
Varojen jako	Ei voi maksaa itselleen palkkaa -> yksityisöt.	Lailliseksi varojen jaoks katsotaan osingon ja varojen jakaminen vapaasta oman pääoman rahastosta, osakepääoman alentaminen, omien osakkaiden hankkiminen ja lunastaminen sekä yhtiön purkaminen ja rekisteristä poistaminen.
Verotus	3 eri tulolähdettä, jotka jaetaan ansio- ja pääomatuloihin. Ennen jaottelua selvitetään nettovarallisuus. Pääomatuloa laskettaessa nettovarallisuuteen lisätään 30% maksettujen palkkojen määrästä.	Osakeyhtiö on itsenäinen verovelvollinen, jonka tuloveroprosentti on 20 %. Verotus tapahtuu tulolähteittäin.
Kirjanpito	Ei kirjanpitovelvollisuutta, vaan on toiminnastaan muistiinpanovelvollinen.	Kirjanpitovelvollisuus. Yrityksen on pidettävä kahdenkertaista kirjanpitoa.
Tilinpäätös ja tilintarkastus	Ei tilinpäätösvelvollisuutta eikä näin ollen tilintarkastusvelvollinenkaan, paitsi jos tilikausi yli 12kk.	Tilintarkastusvelvollisuus. Laadittava kirjanpitoon perustuva tilinpäätös.
Tuet ja avustukset	Oikeus maataloustukiin, mikäli yrittäjä täyttää eri tukien vaatimat ehdot.	Oikeus maataloustukiin säilyy, jos vähintään yksi osakas täyttää tukien vaatimat ehdot ja maatalouden toiminta on maataloustuloverolain piirissä.
Eläke- ja sosiaaliturva	Vakuuttaminen voi tapahtua joko maatalousyrittäjien, yrittäjien tai työntekijän eläkelain mukaan. MYEL-vakuutuksen piiriin kuuluvat 18-67 -vuotiaat maataloutta harjoittavat itsenäiset yrittäjät sekä heidän puolisonsa, joka vakuutetaan samoin kuin yrittäjä itse ja perheenjäsenensä, joiksi katsotaan yrittäjän lähisukulaiset, joille yrittäjä maksaa palkkaa tilalla työskentelystä. Vakuutus on pakollinen yrittäjälle, jolla on vähintään viisi MYEL-hehtaaria peltoa ja metsää ja jonka työtulo on vähintään 3 900 euroa. (Mela 2018a.)	Jos osakas omistaa yksin yli 30 prosenttia yhtiön osakepääomasta tai omaa määräamisvallan yrityksessä on yrittäjällä osakeyhtiössä sama eläke- ja sosiaaliturva kuin yksityisenä elinkeinonharjoittajanakin.
Lomitus	Yrittäjä ja hänen perheenjäsenensä ovat oikeutettuja lomituspalveluihin, mikäli heillä on voimassa oleva pakollinen MYEL-vakuutus ja yrittäjä täyttää lomitusoikeuden vaatimat ehdot.	Lähtökohtaisesti ei eroa muiden yritysmuotojen kanssa. Vaaditut ehdot lomitusoikeuteen tulee täytyä. Lomitusoikeus riippuvainen osakeyhtiön kotieläintuotannon vakuutuksesta ja siitä, ketkä ovat MYEL-vakuutuksen piirissä.

Taulukko 1. Yhteenveto yksityisen maatalaelinkeinonharjoittajan ja osakeyhtiön keskeisimmistä eroista.

Taulukosta voidaan selkeästi havaita, että suurimmat erot yksityisen elinkeinonharjoittajan ja osakeyhtiömuotoisen maatalouden välillä ovat hallinnossa, nimenkirjoitusoikeudessa, varojen jaossa, verotuksessa, kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä ja tilintarkastuksessa.

6 Toiminimen toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi ja sen verotus

Yrityksen omistus- ja toimintarakenteiden muutosten keinoja kutsutaan yritysjärjestelyiksi. Vero-oikeudessa yritysjärjestely-termi pitää sisällään muuan muassa tilanteet, joissa yrityksen omaisuutta tai sen liiketoimintaa myydään tai siirretään kokonaan tai osittain tai yrityksen rakennemuodonmuutos toteutetaan niin, että järjestelyn toisena osapuolena ei ole ulkopuolinen osapuoli. Niin TVL:n säännökset toimintamuodon muutoksista kuin EVL:n yritysjärjestelysäännökset tulevat kyseeseen mietittäessä maatilayrityksen yhtiöittämistä. (Immonen 2018, 17-18.)

Yritysmuodonmuutoksessa keskeiseksi tekijäksi nousee verotus, mutta kuten jo aiemminkin on todettu, myös yrittäjän vastuiden ja velvollisuuksien jakautuminen uudelleen tulevat kysymykseen. Toiminimen muuttamisesta osakeyhtiöksi toimintamuodon muutoksella ei yhteisölaeissa ole olemassa erillisiä säännöksiä, mutta tämänkaltaiseen muutokseen sovelletaan usein OYL:n 2 luvun apporti-säännöksiä. Toimintamuodon muutos verotukselliselta kannalta kannattaa kuitenkin toteuttaa jatkuvuusperiaatteen, TVL 24.1 §:n mukaisesti, jolloin yksityinen elinkeinoharjoittaja välttyy veroseuraamuksilta. Käytännössä se tarkoittaa sitä, että perustettavaan osakeyhtiöön siirretään varat ja velat niiden olemassa olevien kirjanpidon arvoilla, maksuna osakemerkinnöistä. OYL:n näkökulmasta kyseessä on aporttiperustaminen OYL 2:4 §:n mukaan. (Immonen 2018, 466-469.) Arvonlisäveroseuraamuksia ei tule, mikäli toimintamuodon muutoksessa sovelletaan jatkuvuusperiaatetta eli kun tilanne käsitellään nimen muutoksena. (Enroth 2007, 42.)

Vahvistettujen tappioiden siirtymisestä yritysmuodon muutoksessa ei ole myöskään tuloverolaissa erityissäännöksiä. Oikeuskäytännössä on katsottu, että tap-

pioiden siirtyminen on mahdollista, jos yrityksen identiteetti ja tasejatkuvuus säilyy eikä yrityksen omistussuhteissa tapahdu TVL:n mukaista liian suurta siirtymää. Tappion siirtymisen edellytyksenä on, ettei yli puolet yhteisön osuuksista tai osakkeista ole vaihtanut omistajaa yritysmuodon muutoksen yhteydessä. Maataloustoiminnan tappiot siirretään ja vahvistetaan toimintamuodon muutoksessa vähennettäväksi muodostettavan uuden verovelvollisen verotuksessa. Yksityinen elinkeinonharjoittaja voi kuitenkin vaatia tappiota vähennettäväksi tappiovuonna pääomatuloistaan, jolloin yritysmuodon muutoksen yhteydessä ei ole siirtyvää tappiota lainkaan. (Enroth 2007, 41-42.)

Huomionarvoista on myös se, että osakeyhtiö on perustettava täysin uutena yhtiönä eli elinkeinotoiminnan varoja ei voi siirtää jo olemassa olevaan yhtiöön sekä kaikki merkittävät osakkeet tulee aluksi yksin elinkeinonharjoittajan nimiin, vasta sen jälkeen osakeyhtiöön voidaan ottaa muita osakkaita. Uudessa yritysmuodossa jatketaan verovähennysten tekemistä siirtyneistä muuttumattomista arvoista. Omaisuuden omistusajat eivät myöskään katkea. Uuden yritysmuodon ollessa oikeutettu samojen varausten vähennykseen kuin yksityisenä elinkeinonharjoittajana toimiessa, varaukset eivät tuloudu ja näin ollen tuloveroseuraamuksia ei synny. (Enroth ym. 2007, 38.) Yritysmuodon muutoksesta tulee täyttää muutos- ja lopettamisilmoituslomake Y6 ja osakeyhtiön perustamisilmoituslomake Y1 ja toimittaa ne Verohallintoon sekä kaupparekisteriin. (Salin 2015, 152-153.)

6.1 Poistot ja tasausvaraus

Maatalousyritykset joutuvat hankkimaan maataloudenharjoittamista varten erilaisia hyödykkeitä kuten koneita, kalustoa ja rakennuksia. Näitä hyödykkeitä kutsutaan toiselta nimeltään käyttöomaisuudeksi. Käyttöomaisuuden hankintamenoa voi harvemmin vähentää kerralla kuluksi, jolloin kysymykseen tulee hankintamennon jaksotus useammalle vuodelle niin sanottuina poistoina. (Salin 2015, 112.)

Maataloudessa tehtävien poistojen osalta sovelletaan MVL 8-9 §:ää. Lain mukaisesti, hankitun hyödykkeen oletetun taloudellisen käyttöiän ollessa enintään 3 vuotta tai maatalouteen kuuluvan rakennuksen tai rakennelman enintään 1 000 euron suuruinen poistamaton hankintameno, vähennetään kokonaan kuluvana

verovuotena. Puhutaan niin kutsutusta lyhytikäisestä irtaimesta käyttöomaisuudesta, joita ovat mm. käytettynä hankitut koneet, lapiot tai vasarat. Taloudellisen käyttöiän ollessa yli 3 vuotta, tulee hankintameno vähentää menojäännöksestä poistoin. (MVL 8 §; Salin 2015, 113.)

MVL 8-10 §:n mukaan menojäännös on verovuoden aikana käyttöön otettujen koneiden, kaluston ja laitteiden hankintamenojen sekä aiemmin käyttöön otettujen koneiden, kaluston ja laitteiden poistamattomien hankintamenojen kokonaismäärä, josta on vähennetty hyödykkeistä saadut luovutushinnat, muut vastikkeet, saadut korvaukset ja avustukset. Verovuoden poisto saa olla enintään 25 % menojäännöksestä. Jos poiston suuruus jää kuitenkin alle 10 % käyttöomaisuuden yhteenlasketuista hankintahinnoista, voidaan poisto kuitenkin tehdä viimeksi mainitun suuruisena.

Verovuoden poistot poistamattomista hankintamenoista voivat olla suurimmillaan seuraavanlaiset:

1. Talousrakennukset 10 %
2. Asuin- tai toimistorakennukset 6 %
3. Kevyet rakennelmat 20 %
4. Rakennelmat 25 %.

Lisäksi salaojien ja muiden vastaavien kaltaisten asioiden hankintamenot, joita ei ole muulla tavoin vähennetty, vähennetään poistoin menojäännöksestä. Verovuoden poiston suuruus saa olla enintään 10 % menojäännöksestä (Maatilatalouden tuloverolaki 543/1967).

Verovelvollisella on mahdollisuus tehdä veroilmoitukseensa niin kutsuttu tasausvaraus ja vähentää se maatalouden puhtaasta tulosta, joka saa olla enintään 40 prosenttia maatalouden puhtaasta tulosta ennen varauksen vähentämistä, kuitenkin enintään 13 500 euroa ja vähintään 800 euroa. Purettu tasausvaraus on lisättävä maatalouden veronalaiseksi tuloksi tai käytettävä varauksen teko vuodesta seuraavan kolmen vuoden aikana esimerkiksi hankita- tai perusparannusmenojen kattamiseen. Tasausvarauksella katettuja menoja ei luonnollisestikaan voi vähentää enää verotuksessa (Maatilatalouden tuloverolaki 543/1967). Tasausvarauksen ehtoja ollaan kuitenkin parantamassa maataloudessa mm. viime

kesän kuivuuden vuoksi sekä pitkänaikavälin kannattavuuden parantamiseksi. Varauksen yläraja onkin nousemassa 13 500 eurosta 25 000 euroon vuoteen 2020 mennessä. Samalla varauksen tekoaika pitenee ja muutoksen astuessa voimaan, sen voisikin tehdä veroilmoituksen jättämisen jälkeenkin verotuksen valmistumiseen asti. (Niittymaa 2019.)

6.2 Varainsiirtovero

VSVL:n muututtua vuoden 2018 tammikuusta alkaen, sen 4 §:n mukaan veroa ei ole suoritettava, kun luonnollisen henkilön omaisuutta siirretään osakeyhtiöön TVL 24 §:ssä tarkoitetussa toimintamuodon muutoksessa. Tällainen toimintamuodon muutos tulee kyseeseen esimerkiksi silloin, kun maatalouden harjoittaja yhtiöittää toiminimensä, siirtäen samalla aiemmasta toiminnasta johtuneet kaikki varat ja velat uuteen yhtiöön ja merkitsee yhtiön osakkeet. Näin toiminnan ei katsota missään vaiheessa lakkaavan ja varainsiirtoverolta välttyään. Yhtiöittäessä osakeyhtiön tulee maksaa varainsiirtoveroa osakeyhtiölle siirtyvistä asunnoista- tai vapaa-ajanasunnoista, sillä niiden ei katsota kuuluvan maatalouden tulolähteeseen (Tuloverolaki 1535/1992).

7 Apporttiomaisuus

Toimintamuodon muutoksessa yksityinen maatalaelinkeinonharjoittaja siirtää kaikki maatilán varat ja velat nettoapporttina uuteen perustettavaan yhtiöön. Maatilán varoihin luetaan kaikki pellot, maatalousrakennukset, kotieläimet, koneet, kalusto ja muu irtain omaisuus. (Paavilainen 2009, 24.) Jotta varainsiirtoverotukselta välttyään ja muutos olisi TVL 24 §:n edellytysten mukainen, tulee apporttiluovutus tehdä ennen kuin uusi yhtiö perustetaan. (Verohallinto 2017d.)

Selvää on, että maatalous tulee siirtää pääosin aloittavaan yhtiöön. Yrittäjän omistuksessa olevat metsät jätetään usein yhtiöittämättä, sillä osakeyhtiöllä ei ole metsävähennysoikeutta, jolloin hyöty ei ole niin suuri. Jos tilán omistuksessa on kuitenkin vain vähän metsää, voi se olla järkevää siirtää peltojen kanssa yhdessä perustettavaan osakeyhtiöön välttyäkseen lohkomiskuluilta. Jos osakeyhtiölle kuitenkin päätetään siirtää koko metsäomaisuus, metsätaloudesta tehtävät

metsävähennykset menetetään. Tämän merkittävyyteen vaikuttaakin se, paljonko yrityksellä on käyttämättömiä metsävähennyksiä. Metsävähennys on 60 % metsän hankintahinnasta, jolloin metsävähennyksen käyttöä vastaavalta osalta puiden myyntitulojen vero on puolet normaalista. Jos metsät ja asuinrakennukset jätetään yhtiöittämisen ulkopuolelle, joudutaan lohkomään kahdeksi kiinteistöksi sellaisia kiinteistöjä, joissa on sekä maatalous-, yksityis- että metsäomaisuutta. Yhtiöittämisen ulkopuolelle jätettävän omaisuuden harkinnassa tulee myös ottaa huomioon, että yksityishenkilöllä on vähennysoikeus luovutusvoittojen verotuksessa hankintameno-olettaman osalta, jota ei osakeyhtiöllä taas ole. (Enroth ym. 2007, 74). Jos yrittäjä jättää metsäomaisuuden yhtiöittämisen ulkopuolelle, mutta yhtiö tarvitsee tulevaisuudessa metsätaloudesta saatuja varoja, voi yrittäjä sijoittaa metsätaloudesta saadut voitot osakepääomasijoituksena osakeyhtiöönsä. (Villa yms. 2007, 88.) Mitä tulee yksityisomaisuuteen, kuten asuinrakennukseen ja kesämökkiin, jätetään ne perustettavan yhtiön ulkopuolelle. Tämä tehdään merkitsemällä apporttisiirtokirjaan erotettavaksi määräalat ko. kiinteistöille. (Paavilainen 2009, 24.) Varainsiirtovero on myös hyvä ottaa huomioon yhtiöittämisen ulkopuolelle jätettävän omaisuuden kohdalla, sillä mikäli yrittäjä on saanut valtiolainaa tai korkotukilainaa yritystoiminnan ostamista varten, on kyseisellä lainalla maksettu myös metsät ja asuinkiinteistöt, jolloin yrittäjän tulee maksaa yhtiöittämisen ulkopuolelle jäävän omaisuuden osuus lainasta ennen yhtiöittämistä tai kyseinen omaisuus jää yhtiön omistukseen ja laina vastaavasti yhtiön vastattavaksi. (Varainsiirtoverolaki 931/1996.)

Haasteita yksityisen elinkeinoharjoittajan siirtyvän omaisuuden arvostamiseen perustettavaan osakeyhtiöön asettaa virallisen taseen puuttuminen. Sen vuoksi ensin luodaan apporttikirja sisältäen siirtyvän omaisuuden ja sen arvot, jonka perusteella ne voidaan edelleen siirtää alkavaan taseeseen. Apporttikirja liitetään lopulta yhtiön perustamissopimukseen. (Paavilainen 2009, 24-25.)

ProAgrian erityisasiantuntija Olavi Kuja-Lipastin mukaan maatilayrityksen peltojen ja metsien siirtoarvona pidetään niiden hankintahintaa sisältäen kaupan kulut. Lisäksi metsän hankintamenosta tulee vähentää käytetty metsävähennyksen määrä. Jos pellot ja metsät on saatu lahjana tai lahjaluonteisena kauppana esim.

sukupolvenvaihdoksen myötä, siirtoarvona pidetään hankintamenoa ja huojennettua sukupolvenvaihdosarvoa, joka on 40% verotusarvosta. Tuotantorakennusten, salaojien, koneiden ja laitteiden siirtoarvot ovat niiden poistamattomat menojäännösarvot, kotieläimet ja varastot siirretään arvolla nolla, jos ne on vähennetty verotuksessa vuosimenoina sekä osakkeet ja osuudet siirtyvät niiden hankintahinnalla. (ProAgria 2017.) Seuraavaksi laskimme case-yrityksen apportiomaisuuden, joka on poistettu opinnäytetyöstä salassa pidettävien tietojen vuoksi.

7.1 Alkava tase - vastaavaa

Taseen vastaavaa puolella on maatalousyrityksen omaisuus. Aineettomiin hyödykkeisiin luetaan maitokiintiöt, joita ei kuitenkaan arvosteta alkavaan taseeseen lainkaan. Aineellisiin hyödykkeisiin katsotaan kuuluvan pellot, metsät, rakennukset, koneet ja kalusto, sillat ja salaojat. Maatilan pellot arvostetaan niiden alkupeiräisten hankintahintojen mukaisesti, joka muodostuukin tapauksessamme hie-man haasteelliseksi, sillä tila on ollut yrittäjien omistuksessa kauan ja uusiakin peltokauppoja on ajanmittaa tehty. Metsät arvostetaan alkavaan taseeseen vähentämällä käytetty metsävähennyksen määrä. (Paavilainen 2009, 25.) Metsävähennyspohja on 60 % metsän hankintamenosta ja tästä summasta yrittäjä voi saada metsävähennyksen. Vuotuinen metsävähennysmäärä on 60 % metsätalouden vähennyksiin oikeuttavista pääomatuloista. Vähennykseen yrittäjä on kuitenkin oikeutettu vasta, kun metsätalouden pääomatuloja on 2 500 € ko. vähennys vuotena. Käytettävä vähennyksen määrä tulee olla vähintään 1500 €. (Verohallinto 2019c.) Rakennukset, koneet ja kalusto sekä salaojat arvostetaan verolomakkeella olevan poistamattoman menojäännös arvon mukaisesti. Sijoituksissa olevien osakkeiden ja osuuksien arvot arvostetaan niiden hankintahinnan mukaisesti. Vaihtuviin vastaaviin luetaan mm. kotieläimet ja varastot, jotka niin ikään maitokiintiöiden lailla siirtyvät taseeseen nolla-arvolla. (Paavilainen 2009, 25.) EU:n maitokiintiöjärjestelmä poistui käytöstä 31.3.2015. (Yle uutiset.)

7.2 Alkava tase - vastattavaa

Taseen vastattavaa puolella on omaisuuden rahanlähteet. Maatiloilla yleisenä ilmiönä osakeyhtiöittämisestä mietittäessä ongelmaksi muodostuu alkavaan taseen

perusteella negatiivinen omapääoma. Negatiivinen omapääoma muodostuu yleensä silloin, jos tila on investoinut lainarahalla esimerkiksi eläimiin tai rehuihin paljon viime aikoina ja siirryttäessä yhtiöön, eläimet ja varasto arvostetaan nolla-arvolla, kun taas lainat siirtyvät todellisilla arvoilla, syntyy negatiivista pääomaa. Negatiivinen pääoma ei kuitenkaan ole este yhtiöittämiselle. Yhtiöittäminen voidaan toteuttaa tietyin erityismenettelyin tai maatalan kassassa olevat varat voidaan sijoittaa rahana omaan pääomaan, sillä tämän hetkisen maatilayrityksen pankkitilit eivät voi siirtyä sellaisenaan osakeyhtiöön. Tässä tapauksessa apporti näyttää muodostuvan negatiiviseksi ja jos yhtiöittämiseen päädytään, tulee hallituksen tehdä osakepääoman menettämisestä rekisteri-ilmoitus kaupparekisteriin. Tällä yhtiö menettää luottokelpoisuuden hetkellisesti, mutta merkintä poistuu, kun kaupparekisteriin ilmoitetaan tase, jonka oma pääoma ylittää puolet osakepääomasta. (Paavilainen 2009, 25.)

8 Yksityisen elinkeinonharjoittajan ja osakeyhtiön vertailua

Yksityisen elinkeinonharjoittajan ja osakeyhtiön verorasituksen vertailussa hyödynnetään vero laskelmia, joissa käytetään vuoden 2017 vahvistetun veropäätöksen lukuja, olettaen, toimintamuodon muutoksen mukaisesti, että toiminta jatkuu samankaltaisena tulevaisuudessakin. Laskelmissa käytetyt veroprosentit ja verotuskäytännöt ovat kuitenkin vuoden 2019 mukaiset. Opinnäytetyöstä on poistettu kyseiset laskelmat salassapidollisista syistä.

8.1 Yhtiöittämisen hyödyt ja haitat

Osakeyhtiömuotoisessa maataloudessa velkojen lyhentäminen onnistuu helpommin, sillä silloin verotus on kevyempää. Tasaisempi verotus takaa sen, että lainojen lyhentämiseen ja toiminnan kehittämiseen jää enemmän varoja, jollei varoja nosteta yhtiöstä ulos. Kaksinkertainen kirjanpito takaa huolellisemman ja tarkemman talouden hallinnan menojen ja tulojen kartoittamiseksi. (Ala-Kleemola 2018.) Toki kahdenkertainen kirjanpito aiheuttaa yhtiölle lisää kuluja, sillä se on ulkoistettava tilitoimistolle, mutta hyödyt ovat tässä tapauksessa kuitenkin suuremmat kuin aiheutuvat kulut.

Maatilayrityksen yhtiöittämistä kannattaa ProAgrian asiantuntijan Juho Halmeen mukaan harkita silloin, kun yrityksellä on paljon investointien myötä kertynyttä velkaa, jolloin nettovarallisuus on negatiivinen, mutta tulevaisuudessa tarkoituksena on kuitenkin kehittää tilan toimintaa. Nettovarallisuuden ollessa negatiivinen myös verotettava tulos muodostuu suureksi. Yhtiöittämisen myötä helpotusta saadaan tuloverotukseen. Osakeyhtiön tuloverorasitus on 20 prosenttia, jolloin voidaan ajatella, että n. 80 prosenttia tuloksesta jäisi lainojen lyhennyksiin ja investointeihin. (Ala-Kleemola 2017.) Yhtiöittämistä harkittaessa tulee myös ottaa huomioon, että kannattavuus voi heikentyä ja yhtiöittämisen ohittamisriski verotuksessa kasvaa. (Enroth ym. 2007, 74.)

Lomitusoikeus ei myöskään ole riippuvainen yrityksen yritysmuodosta, vaan yrittäjällä on lomitusoikeus, mikäli täyttää kaikki sen vaatimat ehdot. Tällä hetkellä toimeksiantajamme ei siis täytä vaadittua ehtoja, mutta lomitusoikeus on tulevaisuudessa hänelle mahdollinen myös osakeyhtiössä.

Myös yksityisomaisuuden turvaaminen onnistuu paremmin yhtiöittämisen myötä, kun yksityisomaisuuden voi jättää yhtiöittämisen ulkopuolelle. Tämä korostuu etenkin silloin, kun yritystoiminta laajenee. Yhtiömiehet eivät tällöin myöskään vastaa yhtiön velvoitteista muutoin kuin yritykseen sijoittamallaan pääomalla, oman henkilökohtaisen vastuun sijaan. Osakeyhtiömuotoiseen maatalaan on myös helpompi ottaa mukaan useampia yrittäjiä tulevaisuudessa ja näin ollen esimerkiksi sukupolvenvaihdos helpottuu huomattavasti verraten yksityiseen elinkeinonharjoittajaan. Usean omistajan osakeyhtiömuotoisessa maataloudessa myös päätöksenteko on helpompaa, sillä se on tarkoin säänneltyä osakeyhtiölaissa. (Enroth ym. 2007, 7-15.)

Huomattava ero yritysmuotojen välillä kohdistuu yksityisottoihin. Osakeyhtiömuotoisessa yrityksessä yrittäjä ei voi käyttää oman maatilansa tuotteita verottomasti eli yrittäjän tulee kirjata kaikki yksityisotot kirjanpitoon, jolloin ne muodostuvat verotettavaksi tuloksi. Samoin varojen nostaminen kuten palkka, kulukorvaukset ja osingonjako aiheuttavat veroseuraamuksia. Tärkeää on myös huomioida, että lainanlyhennykset eivät ole verotuksessa vähennyskelpoisia, joten yrityksen lainat on kyettävä lyhentämään yhtiön tuloksesta. (Verohallinto 2016a.) Osakeyhtiömuotoiseen toimintaan siirtymistä tulee harkita todella tarkkaan. Sitä ei kannata

lähteä kokeilemaan, ellei ole täysin varma sen kannattavuudesta, sillä osakeyhtiö on lopullinen yritysmuoto ja sen purkaminen aiheuttaa myös veroseuraamuksia. (Stenlund 2003, 113-114.)

9 Johtopäätökset

Opinnäytetyön tehtävänä oli selvittää keskeisimmät erot yksityisen maatalaelinkeinonharjoittajan ja osakeyhtiön välillä sekä selvittää toimeksiantajalle, mikä muuttuisi yhtiöittämisen myötä ja milloin yhtiöittäminen olisi kannattavinta toteuttaa taloudellisesti. Tarkemmin sanottuna opinnäytetyössä haluttiin tehdä esiselvitys merkittävimmistä asioista toiminimi X:n mahdollisesta yhtiöittämisestä ja selvittää, minä ajankohtana mahdollinen yhtiöittäminen olisi taloudellisesti kannattavin toteuttaa ja kannattaako yhtiöittäminen taloudellisesti.

Merkittävimmiksi asioiksi toiminimi X:n mahdollisessa yhtiöittämisessä ilmeni tutkimusprosessin myötä, että osakeyhtiömuotoinen yritystoiminta olisi toimeksiantajalle tulevaisuutta ajatellen turvallinen sekä verotuksellisesti edullisempi yhtiömuoto, joskin se aiheuttaa hallinnollisesti lisäkustannuksia. Turvallisen osakeyhtiömuodosta tekee sen kattavampi hallinto: osakeyhtiömuodossa yritys vastaa yrityksen veloista, eikä yrittäjä henkilökohtaisesti. Lakisääteinen kaksinkertainen kirjanpito tilintarkastuksineen luo varmuutta yrityksen tuloista ja menoista, jolloin yrittäjän on helpompi seurata yrityksen taloutta. Kun yksityisenä elinkeinonharjoittajana yrittäjä ei voi maksaa itselleen tai puolisolleen palkkaa, niin osakeyhtiömuodossa tämä on mahdollista palkanmaksun tai osingonjaon muodossa. Myös osakeyhtiön verotus on kevyempi kuin yksityisen maatalaelinkeinonharjoittajan verotus. Verohyöty tutkimuksessa tehtyjen muutamien verolaskelmien perusteella osoittautui osakeyhtiömuodossa suuremmaksi. Yhtiöittämistä puoltaa myös se, että yksityisten osakeyhtiöiden vähimmäispääomavaatimus, 2 500 euroa, poistuu 1.7.2019.

Yhtiöittämisen kannattavuutta taloudellisesta näkökulmasta tarkasteltaessa voidaan todeta, että kannattavuuden rajana voidaan pitää yksityisen elinkeinonharjoittajan 50 000 euron ansiotuloa. (Enroth 2007, 68.) Mitä tulee poistoihin, niiden tulisi olla kannattavuutta ajatellen vuosittain samalla tasolla lainanlyhennysten

kanssa. Toisin sanoen lainarahalla hankittua hyödykettä ei tule poistaa ennen kuin siitä aiheutunut velka on maksettu.

Ajankohta, jolloin mahdollinen yhtiöittäminen olisi kannattavinta toteuttaa, olisi tilikauden puolessavälissä, jolloin verotus jakautuu puoliksi yksityiselle elinkeinonharjoittajalle ja osakeyhtiölle. Yhtiöittämiseen päädyttäessä tulee kuitenkin huomioida, että yhtiöittäminen on tehtävä toimintamuodon muutoksena TVL 24 §:n mukaisesti. Tutkimusprosessi osoittaa, että yhtiöittäminen olisi kannattavaa, mutta sen kanssa ei tulisi kiirehtiä.

Lähteet

- Ala-Kleemola, Katri. 2017. Maanviljelijästä osakeyhtiön toimitusjohtajaksi. Käytännön Maamies 27.07.2017. <http://kaytannonmaamies.fi/maanviljelijasta-osa-keyhtion-toimitusjohtajaksi/> Luettu 10.2.2019.
- Ala-Kleemola, Katri. 2018. Maatilan yhtiöittäminen kiinnostaa. Käytännön Maamies 25.01.2018. <http://kaytannonmaamies.fi/maatilan-yhtioittaminen-kiinnos-taa/> Luettu 10.2.2019.
- Alasuutari, P. 2011. Laadullinen tutkimus 2.0. Tampere: Vastapaino.
- ArvL Laki varojen arvostamisesta 1142/2005
- Enroth, A. & Österman, P. 2007. Maatilayrityksen yhtiöittäminen. Keuruu: Otavan kirjapaino Oy.
- Etelä-Karjala 23.3.2019
- Immonen, R. 2018. Yritysjärjestelyt. Helsinki: Alma Talent
- KPL Kirjanpitolaki 1336/1997
- Kuisma, A. & Kallio, J. 2009. Yrittäminen maatilalla. Helsinki: Vammalan kirjapaino Oy.
- Leiwo, H. 2015. Maitokiintiöt poistuvat. Yle Uutiset 31.3.2015. <https://yle.fi/uutiset/3-7899041> Luettu 20.4.2019
- Luke. Ei päiväystä. Luonnonvarakeskus. Maatalous- ja puutarhayritysten lukumäärä muuttujina vuosi. http://statdb.luke.fi/PXWeb/pxweb/fi/LUKE/LUKE__02%20Maatalous__02%20Rakenne__02%20Maatalous-%20ja%20puutarhayritysten%20rakenne/?rxid=001bc7da-70f4-47c4-a6c2-c9100d8b50db Luettu 12.3.2019.
- Maatalousyrittäjän eläkelaki 1280/2006
- Mela 2016. Maatalousyrittäjien eläkelaitos. Maatalouslomitus. <https://www.mela.fi/fi/maatalouslomitus> Luettu 18.3.2019.
- Mela 2017. Maatalousyrittäjien eläkelaitos. Lomituspalvelut. <https://www.mela.fi/fi/maatalouslomitus/lomituspalvelut> Luettu 18.3.2019
- Mela 2018a. Maatalousyrittäjien eläkelaitos. Eläkevakuutus. <https://www.mela.fi/fi/elakevakuutus/myel-vakuutus/vakuuttaminen/pakollinen-vakuutus> Luettu 18.3.2019.
- Mela 2018b. Maatalousyrittäjien eläkelaitos. Eläkevakuutus, sairauspäiväraha. <https://www.mela.fi/fi/elakevakuutus/mela-sairauspaivaraha> Luettu 18.3.2019.
- Metsämuuronen, J. 2008. Laadullisen tutkimuksen perusteet. Jyväskylä: Gummerus kirjapaino Oy.

MMM Maa- ja metsätalousministeriö. <https://mmm.fi/eu-n-suorat-tuet> Luettu 10.2.2019.

MVL Maatilatalouden tuloverolaki 543/1967.

MYEL Maatalousyrittäjän eläkelaki 1280/2006.

Niittymaa, V. 2019. Maatalouden tasausvarauksen katto nousee ja varauksen teko aika pienenee. Maaseudun tulevaisuus 02.02.2019. <https://www.maaseuduntulevaisuus.fi/maatalous/artikkeli-1.371617> Luettu 5.5.2019

Norri, M. 2006. Osakeyhtiö käytännön käsikirja. Helsinki: Rakennustieto Oy.

Oikeusministeriö, 2019. Yksityisten osakeyhtiöiden vähimmäispääomavaatimus poistuu. https://oikeusministerio.fi/artikkeli/-/asset_publisher/yksityisten-osakeyhtioiden-vahimmaispaomavaatimus-poistuu Luettu 11.4.2019

OYL Osakeyhtiölaki 624/2006.

Paavilainen, J. 2009. Maatalouden yhtiöittäminen toimintamuodon muutoksena. Käytännön Maamies 2/2009. https://www.proagria.fi/sites/default/files/attachment/km_2-09_maatalouden_yhtiointaminen_toimintamuodon_muutoksena.pdf Luettu 16.4.2019.

Pellervon taloustutkimus. Osakeyhtiömuotoinen maatalous Suomessa. <http://www.ptt.fi/media/wp/rap242.pdf> Luettu 15.3.2019.

ProAgria. Maatilan yhtiöittäminen toimintamuodon muutoksena. 2017. https://etela-pohjanmaa.proagria.fi/sites/default/files/attachment/maatilan_yhtiointaminen_15122017.pdf Luettu 16.4.2019

Salin, M. 2015. Liikkeen- ja ammatinharjoittajan verokirja. Helsinki: Verotieto Oy.

Stenlund, A. 2003. Maatalouden verosuunnittelu. Helsinki: Multiprint Oy.

Suojanen, K., Savolainen, H., Korte, A., Vanhanen, P. 2015. Lakiopas. KS-Kustannus Oy.

Tilisanomat 2018. Taloushallinnon erityispiirteet. <https://tilisanomat.fi/taloushallinnon-erityispiirteet/suuri-maatala-taloushallinto> Luettu 18.2.2019.

Tomperi, S. 2017. Kirjanpidon ja tilinpäätöksen perusteet. Helsinki: Otavan kirjapaino Oy.

Tomperi, S. 2018. Yritysverotus ja tilinpäätössuunnittelu. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

TTL Tilintarkastuslaki 1141/2015.

Tuomi-Sorjonen, P. 2018. Kirjanpito, tilinpäätös ja verotus. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

TVL Tuloverolaki 1535/1992.

Verohallinto 2016. Maatalouden nettovarallisuus tuloverotuksessa. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49201/maatalouden-nettovarallisuus-tuloverotu/> Luettu 20.1.2019.

Verohallinto 2016a. Velat ja korot. https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/velat_ja_korot/ Luettu 3.5.2019

Verohallinto 2017a. Maatalouden nettovarallisuus. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/tuloverotus/maatalousyrittaja/maatalouden-nettovarallisuus/> Luettu 22.3.2019.

Verohallinto 2017b. Osingot listaamattomasta yhtiöstä. https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/sijoitukset/osakkeet_ja_osingot/osingot_listaamattomasta-yhtiost/ Luettu 23.3.2019.

Verohallinto 2017c. Tuloverotus – osakeyhtiö ja osuuskunta. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/tuloverotus/osakeyhtio-ja-osuuskunta/> Luettu 23.3.2019.

Verohallinto 2017d. Varainsiirtovero on poistumassa maatalon yhtiöittämisestä. https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/uutiset/uutiset/2017/varainsiirtovero-on-poistumassa-maatalon-yhtiointamisesta/ Luettu 20.4.2019.

Verohallinto 2017e. Verohallinnon päätös muistiinpanovelvollisuudesta. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/paatokset/60371/verohallinnon-paatos-muistiinpanovelvollisuudesta/> Luettu 19.1.2019.

Verohallinto 2019a. Elinkeinotoiminnan tuotot ja kulut – liikkeen ja ammatinharjoittaja. https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/tuloverotus/liikkeen-tai-ammatinharjoittaja/elinkeinotoiminnan_tuotot_ja_kulut/ Luettu 29.1.2019.

Verohallinto 2019b. Maataloudenharjoittajan tappiot. https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/tuloverotus/maatalousyrittaja/maataloudenharjoittajan_tappio/ Luettu 25.3.2019

Verohallinto 2019c. Metsävähennys. <https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/metsavahennys/> Luettu 16.4.2019.

Verohallinto 2019d. Toimintavaraus. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/tuloverotus/liikkeen-tai-ammatinharjoittaja/toimintavaraukset/> Luettu 24.3.2019.

Verohallinto 2019e. Tuloverotus – maataloudenharjoittaja. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/tuloverotus/maatalousyrittaja/> Luettu 10.3.2019.

Villa, S. 2013. Henkilöyhtiöt ja osakeyhtiöt. Helsinki: Talentum Media Oy.

Villa, S. 2018. Henkilöyhtiöt ja osakeyhtiö. Helsinki: Alma Talent.

Villa, S., Ossa, J., Saarnilehto, A. 2007. Yritysmuodot- Toiminta, rahoitus ja verotus. Helsinki: 2007.

VSVL Varainsiirtoverolaki 931/1996.

Yrittäjät 2018. Yrittäjän ABC. <https://www.yrittajat.fi/yrittajan-abc/verotus/elinkeinoverotus/elinkeinonharjoittajan-verotus-320839> Luettu 20.1.2019.

YTJ. Osakeyhtiön perustamisilmoitus. <https://www.ytj.fi/index/ilmoittaminen/perustamisilmoitus/osakeyhtio.html> Luettu 11.4.2019.

YTJ. Yksityisen elinkeinonharjoittajan perustamisilmoitus. <https://www.ytj.fi/index/ilmoittaminen/perustamisilmoitus/yksityinenelinkeinonharjoittaja.html> Luettu 11.4.2019.

Maatalousyrittäjän puolistrukturoitu teemahaastattelu

Haastattelukysymykset:

1. Miten kuvailisit yrityksen tilannetta nyt?
2. Mistä ajatus yhtiömuodon muutoksen kannattavuuden selvittämiseen syntyi?
3. Milloin tämä ajatus syntyi?
4. Mitkä ovat keskeisimmät syyt yhtiömuodonmuutoksen esiselvitykseen?
5. Millaisia suunnitelmia yrityksellä on tulevaisuutta ajatellen?
6. Mitkä ovat maatalousyrityksen tulevaisuuden näkymät?
7. Mitä mahdollisella yhtiöittämisellä tavoitellaan?
8. Onko yrityksessä muita työntekijöitä yrittäjän lisäksi ja jos on niin montako?
9. Kuka tai ketkä omistaisivat yrityksen? (Mikäli yhtiöittäminen tapahtuu)
10. Paljonko viljelyksessä on omaa ja paljonko vuokrapeltoa?
11. Mitä tukia yrittäjä saa nyt?
12. Toiminimen lainat, panttaukset ja takaukset?