

Susanne Rantamäki

YRITYSJÄRJESTELYT JA OMAISUUSLAJISIIRROT

Verotuksen näkökulmasta tarkasteltuna

YRITYSJÄRJESTELYT JA OMAISUUSLAJISIIRROT

Verotuksen näkökulmasta tarkasteltuna

Susanne Rantamäki
Opinnäytetyö
Syksy 2019
Liiketalous
Oulun ammattikorkeakoulu

TIIVISTELMÄ

Oulun ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma, taloushallinto

Tekijä: Susanne Rantamäki

Opinnäytetyön nimi: Yritysjärjestelyt ja omaisuuslajisiirrot

Työn ohjaaja: Leena Yrttiaho

Työn valmistumislukukausi ja -vuosi: Syksy 2019

Sivumäärä: 37 + 26

Opinnäytetyön tarkoituksena oli tehdä uutta opintomateriaalia Oulun ammattikorkeakouluun yritysverotuksen erityiskysymyksiä opintojaksolle yritysjärjestelyjen, yksityiskäytön sekä tulolähde- ja omaisuuslajisiirtojen osioon. Opintojakso kuuluu taloushallinnon opintosuuntauksen vapaa valintaan ammattiohotoihin. Opintomateriaalin päivittäminen edellä mainitun osion osalta oli ajankohdasta, sillä yhteisöjen tulolähdejaottelua on uudistettu ja näitä uudistuksia tullaan soveltamaan verotukseen ensimmäisen kerran vuoden 2020 verotusta toimitettaessa.

Opinnäytetyö on toiminnallinen ja se koostuu raporttiosasta ja opintomateriaalista eli tuotoksesta. Tietoperustassa on kerrottu tulolähde- omaisuuslajijaottelun, yksityiskäytön ja erilaisten yritysjärjestelyjen perusteet sekä se miten yhteisöjen tulolähdejaottelun uudistus vaikuttaa näihin. Opinnäytetyössä vastataan kysymyksiin siitä, mitä ovat tulolähde ja omaisuuslajisiirtojen verovaikutukset, miten yhteisöjen tulolähdejaon uudistus vaikuttaa verotukseen ja minkälainen on erilaisten yritysjärjestelyjen verovaikutus.

Tietoperusta pohjautuu verolakeihin, hallituksen esityksiin, verohallinnon ohjeistuksiin ja aihetta käsittelevään kirjallisuuteen sekä artikkeleihin. Opinnäytetyön toiminnallisessa osassa on kerrottu, miten opinnäytetyöprosessi eteni ja miten opintomateriaali tehtiin. Opintomateriaali sisältää selventäviä esimerkkejä tietoperustassa käsitellyistä aihepiireistä ja sen on tarkoitus toimia opiskelun tukena opintojaksolla. Valmis opintomateriaali on opinnäytetyön lopussa liitteenä.

Asiasanat: tulolähde, omaisuuslaji, yritysmuoto, yritysverotus, elinkeinoverotus, tulovero

ABSTRACT

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

Author: Susanne Rantamäki

Title of thesis: Mergers and acquisitions and type of property

Supervisor(s): Leena Yrttiaho

Term and year when the thesis was submitted: Autumn 2019 Number of pages: 37 + 26

The aim of the thesis was to create study material for a course Special issues of corporate taxation for students at the Oulu University of Applied Sciences. The thesis was prepared as an assignment for the department of business economics at Oulu University of Applied Sciences. The thesis is a project-based thesis the aim of which is to create a study material for a course on Special issues corporate taxation.

The theoretical part of the thesis deals with the changes in business form, business reorganisations, taxation of private use and the conveyance in sources of income and type of property. The main literature used here included Finnish laws, books, articles and web pages. The most significant law references used in the thesis were business tax act and income tax act.

The output of the thesis was the study material which is presented in the attachment. The study material will be used in the Special issues of corporate taxation course at Oulu University of Applied Sciences.

Keywords: source of income, company taxation, trade taxation, income tax act, company form

SISÄLLYS

LYHENTEET.....	6
1 JOHDANTO.....	7
2 TULOLÄHTEET JA OMAISUUSLAJIT	8
2.1 Tulolähdesiirrot.....	9
2.1.1 Omaisuuden siirto pois elinkeinotulolähteestä	11
2.1.2 Omaisuuden siirto elinkeinotulolähteeseen.....	12
2.2 Yhteisöjen tulolähdejaottelun uudistus	14
2.3 Yksityiskäyttöön otto.....	16
2.4 Omaisuuslajisiirrot	17
2.4.1 Rahoitusomaisuus	18
2.4.2 Vaihto-omaisuus	18
2.4.3 Sijoitusomaisuus	19
2.4.4 Käyttöomaisuus	19
2.4.5 Muu omaisuus.....	21
3 YRITYSJÄRJESTELYT	22
3.1 Sulautuminen	22
3.2 Jakautuminen.....	23
3.3 Liiketoimintasiirto.....	24
3.4 Osakevaihto	25
3.5 Purkautuminen	26
3.6 Yritysmuodon muutokset.....	27
3.6.1 Yksityisliike muutetaan henkilö- tai osakeyhtiöksi	29
3.6.2 Henkilöyhtiön yritysmuodon muutokset.....	30
3.6.3 Osakeyhtiön yritysmuodon muutokset	31
4 OPPIMATERIAALIN LAATIMINEN	32
5 JOHTOPÄÄTÖKSET	33
6 POHDINTA.....	34
LÄHTEET.....	36
LIITE	38

LYHENTEET

AKYL	Laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä
AsOYL	Asunto-osakeyhtiölaki
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta
HE	Hallituksen esitys
KKO	Korkein oikeus
MVL	Maatilatalouden tuloverolaki
TVL	Tuloverolaki
VSVL	Varainsiirtoverolaki

1 JOHDANTO

Tässä opinnäytetyössä tarkastellaan yritysjärjestelyjen ja omaisuussiirtojen vaikutusta yritykseen verotuksen näkökulmasta. Näitä tapahtumia koskevien lakien tarkastelu on keskeisessä roolissa opinnäytetyössäni. Keskeisin näitä muutoksia koskeva laki on laki elinkeinotoiminnan verotuksesta (EVL). Työssä käydään läpi erilaiset yritysjärjestelyt, omaisuuslajisiirrot, tulolähdesiirrot ja yksityisotot ja niiden verovaikutukset. Sukupolvenvaihdos rajataan opinnäytetyön ulkopuolelle laajuutensa vuoksi, vaikka sekin liittyy hyvin usein yritysjärjestelyihin.

Opinnäytetyöni tavoitteena on luoda opetusmateriaalipaketti osaksi Yritysverotuksen erityiskysymyksiä -opintojaksolle. Toimeksiantajana on Oulun ammattikorkeakoulun Liiketalouden yksikkö. Opinnäytetyö toteutetaan toiminnallisena tutkimuksena, joten työssä on erotettavissa kaksi erilaista osiota, jotka ovat opinnäytetyöraportti ja opintomateriaali. Opintomateriaaliin tarvitaan käytännön esimerkkejä, jotka helpottavat opintojakson sisällön ymmärtämistä. Lisäksi opintomateriaalin päivittäminen on ajankohtaista, koska yhteisöjen tulolähdejaottelu on uudistunut. Uudistuksia tullaan soveltamaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

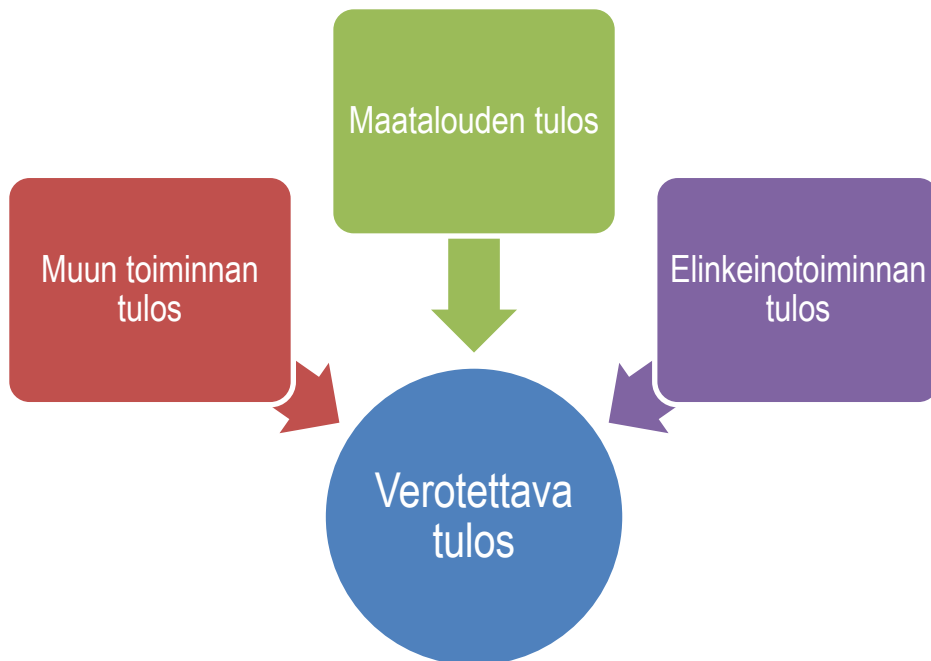
Opinnäytetyön tavoitteena on vastata seuraaviin kysymyksiin:

- Mikä on tulolähdesiirron verovaikutus
- Miten yhteisöjen tulolähdejaon uudistus vaikuttaa verotukseen
- Mikä on omaisuuslajisiirroksen verovaikutus
- Minkälainen on erilaisten yritysjärjestelyjen verovaikutus

Teoriaosa jakaantuu useaan päälukuun, joista seuraavassa käydään läpi se, mitä tulolähteet ja omaisuuslajit ovat, ja miten omaisuus jakautuu niihin. Tässä luvussa käydään läpi myös tulolähdeuudistus. Kolmannessa pääluvussa tarkastellaan yritysmuodon muutoksia ja niiden verotuksellisia vaikutuksia. Opintomateriaalin laatimista käydään läpi neljännessä luvussa. Viidennessä luvussa käydään läpi johtopäätökset ja kuudennessa luvussa pohditaan omaa oppimista ja suoriutumista opinnäytetyöprosessista ja esitetään huomioita työn aihealueesta. Liitteenä olevassa opintomateriaalissa on kerrottu selkeästi ydinasiat kustakin opinnäytetyössä käsitellyistä aihealueista ja selvennetty niitä käytännön esimerkeillä. Opintomateriaalin on tarkoitus tukea opiskelijaa yritysverotuksen erityiskysymyksiä -opintojaksolla, joka on kokonaisuudessaan itseopiskeltava valinnainen opintojakso.

2 TULOLÄHTEET JA OMAISUUSLAJIT

Tulolähteitä on kolme, ja tämän jaon tarkoituksena on erotella erilaisten taloudellisten toimintojen laskenta toisistaan. Tulolähteitä ovat elinkeinotoiminnan tulolähde, maatalouden tulolähde ja muun toiminnan tulolähde, jota kutsutaan myös henkilökohtaiseksi tulolähteeksi (Myrsky & Malmgren 2014, 42). Tulolähdejako on verotuksellinen jako eikä sille ole vastinetta kirjanpidossa. Verovelvollisella voi olla kaikki kolme tulolähdettä. Verotettava tulo saadaan, kun tulolähteiden tulosten määrät lasketaan yhteen (Kuvio 1). Tulolähteiden tappiota sen sijaan ei voi vähentää toisesta tulolähteestä. Tulolähteeseen kuuluva omaisuus jaetaan edelleen omaisuuslajeihin, joita ovat rahoitusomaisuus, käyttöomaisuus, vaihto-omaisuus ja sijoitusomaisuus. Omaisuuslajisiirroissa tulolähde pysyy samana, mutta omaisuuslaji vaihtuu. Tulolähdesiirroissa omaisuus siirretään toiseen tulolähteeseen.



KUVIO 1. Verotettavan tulon muodostuminen. Verovelvollisen verotettava tulo saadaan laskemalla tulolähteiden tulokset yhteen.

2.1 Tulolähdesiirrot

Kuten edellä mainittiin, eri tulolähteitä on kolme ja kunkin tulolähteen tulokset lasketaan kyseessä olevaa tulolähdettä koskevan lain perusteella. Elinkeinotoiminnan tulolähdettä koskee laki elinkeinotulon verottamisesta (EVL), maatalouden tulolähdettä maatilatalouden tuloverolaki (MVL) ja muun toiminnan tulolähdettä puolestaan tuloverolaki (TVL). Elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan liike- ja ammattitoimintaa (EVL 1§). Liiketoiminnalle tyypillisiä tunnusmerkkejä ovat mm. voiton tavoittelu, itsenäisyys, suunnitelmallisuus, jatkuvuus ja taloudellisen riskin olemassaolo (Tikka, Nykänen, Juusela & Viitala 2019, luku 6). Tästä elinkeinotoiminnan määritelmästä erotetaan kuitenkin maatalous, vaikka maataloudessa saattavat täytyä elinkeinotoiminnan tunnusmerkit. EVL 53 §:ssä määritellään se millä perusteilla hyödykkeet kuuluvat elinkeinotoiminnan tulolähteeseen:

Jos kiinteistöä käytetään yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoimintaa välittömästi tai välillisesti edistäviin tarkoituksiin, kuten tehdas-, työpaja-, liike- tai hallintotarkoituksiin taikka henkilökunnan asumis- tai sosiaalitarkoituksiin, kiinteistö kuuluu elinkeinotoiminnan tulolähteeseen.

Mitä 1 momentissa säädetään, koskee myös muuta hyödykettä kuin kiinteistöä, jota käytetään yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoiminnassa.

Yleisesti on pidetty rajana, että jos yli 50 % hyödykkeestä on elinkeinotoiminnan käytössä, katsotaan sen kuuluvan elinkeinotoiminnan tulolähteeseen. Osuuksia arvioidaan yleensä ajoneuvojen osalta käyttökilometrien suhteessa ja kiinteistöjen sekä huoneistojen osalta pinta-alojen käytön jatkautumisen mukaan.

Maatalouden tulolähde määritellään laissa seuraavasti. ”Maataloudella tarkoitetaan varsinaista maataloutta sekä sellaista erikoismaataloutta taikka maa- tai metsätalouteen liittyvää muuta toimintaa, jota ei ole pidettävä eri liikkeenä. Maatilalla tarkoitetaan tässä laissa itsenäistä taloudellista yksikköä, jolla harjoitetaan maa- tai metsätaloutta.” (MVL 2 §). Maatalouteen voi kuulua kuitenkin sellaista sivutoimintaa, joka voi muodostua verotettavaksi EVL:n mukaan. Sivutoimintaa arvioidaan muun muassa sen mukaan, käytetäänkö sen toimintaa tilan ulkopuolelta palkattua työvoimaa ja ovatko investoinnit epätyypillisiä maataloudelle (Myrsky & Malmgren 2014, 85). Korkeimman hallinto-oikeuden (1990 B 520) mukaan myös liikkeenomainen torimyynti voi olla EVL:n alaista toiminta-

taa silloin, kun myytäviin tuotteisiin kuuluu myös ostettuja tuotteita. Myös laajamittaisen kalanviljelyn, kauppapuutarhan ja turkistarhauksen on katsottu kuuluvan elinkeinotoiminnan tulolähteeseen (Myrsky & Malmgren 2014, 85).

Kolmanteen eli muun toiminnan tulolähteeseen katsotaan kuuluvan kaikki se toiminta, joka ei kuulu määritelmien mukaan elinkeinotoiminnan tai maatalouden tulolähteeseen. Tulolähde uudistuksen myötä muun toiminnan tulolähde tulee poistumaan osalta yhteisöjä verovuodesta 2020 lähtien (HE 257/2018).

Tulolähdejaolla on useita erilaisia vaikutuksia, joista yksi on tulolähteestä syntyvän tappion vähentäminen. Tappion voi vähentää ainoastaan siitä tulolähteestä, josta se on syntynyt. Tämä voi johtaa siihen, että yhden tulolähteen tappion määrä on isompi kuin muiden voitto, jolloin voitosta syntyy verotettavaa tuloa (Kuvio 2). Tappion voi vähentää tuloista seuraavan 10 verovuoden aikana (TVL 119 § ja 120 §). Tappiota voi syntyä myös omaisuuden luovutusten yhteydessä ja näitä luovutus-tappiota voi sen vähentää ainoastaan omaisuuden luovutuksesta syntyneestä voitosta. Tällaisen luovutustappion voi vähentää sen syntymisvuotena ja viitenä seuraavana verovuonna (TVL 50 §). Tappion vähentämisen lisäksi tulolähdejako vaikuttaa tulon veronalaisuuteen, menojen vähennyskelpoisuuteen sekä tulojen ja menojen jakautukseen. Verotuksellisesti on siis merkitystä sillä, mitä tuloverolakia tai -lakeja yrityksen toimintaan sovelletaan, ja miten tulot ja menot jakautuvat näihin tulolähteisiin.



KUVIO 2. Verotettavan tulon määrä. Verovelvollisella on muun toiminnan (TVL) tulolähteestä voittoa 10 000 euroa, maatalouden tulolähteestä (MLV) voittoa 60 000 euroa ja elinkeinotoiminnan tulolähteen (EVL) tappiota 100 000 euroa. Koska elinkeinotoiminnan tulolähteen tappiota ei voi vähentää muista tulolähteissä, syntyy verovelvolliselle 70 000 euroa verotettavaa tuloa.

Verovelvollisen omaisuutta voidaan siirtää tulolähteestä toiseen, jos omaisuuden käyttötarkoitus siirtyy toisen tulolähteen. Tulolähdesiirroissa on aina kyse verovelvollisen sisällä tapahtuvista muutoksista (Andersson & Penttilä 2018, 674). Sitä mistä arvosta siirto tapahtuu, säädellään EVL 51 a §:ssa. Keskeisin kysymys tulolähdesiirroissa on se, mistä arvosta siirto tapahtuu ja vaatiiko siirto tuloutuksia (Andersson & Penttilä 2018, 674). Tulolähdetä ei kuitenkaan voida vaihdella vuosittain edestakaisin verotuksen pienentämiseksi.

2.1.1 Omaisuuden siirto pois elinkeinotulolähteestä

Siirrettäessä omaisuutta pois elinkeinotulolähteestä on tärkeä tietää, mihin omaisuuslajiin siirrettävä omaisuus kuuluu. Tämä johtuu siitä, että omaisuuslajeja voidaan kohdella toisistaan poikkeavilla tavoilla siirtilanteissa. Jos elinkeinotulolähteestä siirretään rahoitus-, vaihto- tai sijoitusomaisuutta muuhun tulolähteeseen, katsotaan luovutushinnaksi tämän omaisuuden alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Käyttöomaisuuden luovutushinnaksi sen sijaan katsotaan hankintamenon verotuksessa poistamatta oleva määrä, eli käyttöomaisuuden poistot eivät palaudu tulolähdesiirroissa. (Kukkonen & Walden, 2015, 3.1.) Tarkasteltaessa esimerkkiä 1 on huomioitava se, että jos käyttöomaisuus eli tässä tapauksessa kiinteistö myydään

siirron jälkeen, voidaan luovutushintaan soveltaa edelleen EVL:n säännöksiä. Laissa ei ole määriteltä aikarajaa sille missä vaiheessa luovutushinta käsiteltäisiin TVL:n säännösten mukaan. Kiinteistöjen kohdalla on kuitenkin vanhoja korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä, joissa kiinteistön luovutus on käsitelty EVL:n alaisena, mikäli luovutus on tapahtunut 10 vuoden sisällä (Andersson & Penttilä 2018, 676 ja KHO 23.1.1992/206).

Esimerkki 1. Omaisuuuden siirto pois elinkeinotulolähteestä

Koppi Ky:llä on omistuksessaan kiinteistö, joka on ollut 100 %:sti yrityksen omassa käytössä. Kiinteistön alkuperäinen hankintameno on ollut 600 000 euroa ja tämän hetkinen todennäköinen luovutushinta on 550 000 euroa. Kiinteistön kirjanpitoarvo poistojen jälkeen on 260 000 euroa. Koppi Ky vuokraa koko kiinteistön ulkopuoliselle, jolloin kiinteistö siirretään muun toiminnan tulolähteeseen kirjanpitoarvolla.

Metsää ja metsästä otettua puutavaraa käsitellään useissa yhteyksissä poikkeavin tavoin muusta omaisuudesta. Jos verovelvollisen omasta elinkeinotulolähteeseen kuuluvasta metsästäan käyttöön ottama puutavara siirretään muuhun tulolähteeseen, katsotaan tämän puutavaran veronalaiseksi luovutushinnaksi puutavaran käypä arvo. Vastaavasti sama arvo katsotaan hankintamenoksi vastaanottavassa tulolähteessä. (Kukkonen & Walden, 2015, 3.1.)

2.1.2 Omaisuuuden siirto elinkeinotulolähteeseen

Omaisuuuden siirtoa muusta tulolähteestä elinkeinotulolähteeseen säädellään EVL 51 a §:n 2 momentissa. Siirrot toteutetaan lähtökohtaisesti jatkuvuusperiaatteen mukaan. Pääsääntöisesti näissä siirroissa käytetään hankintamenona verotuksessa poistamatonta osaa hankintahinnasta tai korkeampaa todennäköistä luovutushintaa. Poikkeuksen tähän tekee jälleen omasta metsästä otettu puutavara. Elinkeinotulolähteeseen siirretyyn puutavaran hankintamenoksi katsotaan puutavaran käypä arvo, jos puutavara on otettu verovelvollisen omasta metsästä, joka ei kuulu elinkeinotoiminnan tulolähteeseen (EVL 51a 2 §). TVL 43.3 §:ssa on kuitenkin määritelty, että puutavaraa, joka on otettu omasta metsästä ja käytetty omien rakennusten rakentamiseen tai korjaamiseen, ei pidetä veronalaisena tulona. Tämän seurauksena voidaan tulkintana pitää sitä, ettei tällaisen puutavaran käyttöä elinkeinotulolähteessä tapahtuvaan rakentamiseen voisi lukea rakennuk-

sen hankintamenoksi (Andersson & Penttilä 2018, 677). Silloin jos elinkeinontulolähteeseen siirretään koko metsä, käytetään hankintamenona metsän hankintamenoa tai sitä alemmaa todennäköistä luovutushintaa.

Jos omaisuutta siirretään verovelvollisen yksityistaloudesta elinkeinotoiminnan tulolähteeseen, käytetään omaisuuden hankintamenona alkuperäistä hankintamenoa tai sitä alemmaa todennäköistä luovutushintaa. Yleisin esimerkki tapaus tällaisesta siirrosta on auton siirtäminen yksityistaloudesta yrityksen elinkeinotoiminnan tulolähteen omaisuudeksi. Esimerkissä 2 auton hankintamenoksi elinkeinoverotuksessa tulee siten sen todennäköinen luovutushinta, joka on alempi kuin sen hankintahinta.

Esimerkki 2. Omaisuuden siirto elinkeinotulolähteeseen.

Ville Veikkonen on ostanut auton yksityiskäyttöön 50 000 eurolla, auto kuuluu muun toiminnan tulolähteeseen. Veikkonen päättää siirtää auton Veikkoset Ky:n käyttöön. Siirtohetkellä auton todennäköinen luovutushinta on 38 000 euroa. Auton hankintamenona siirrosta käytetään todennäköistä luovutushintaa eli 38 000 euroa.

Yksityisomaisuudesta siirrettävä omaisuus on voinut tulla verovelvollisen omistukseen myös vastikkeettoman saannon kautta joko perintönä tai lahjana. Näissä tapauksissa hankintamenosta säädetään EVL 15 §:ssa. Tällöin hankintamenoksi katsotaan omaisuuden todennäköinen luovutushinta vastikkeettoman saannon hetkelle tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta silloin kun omaisuus siirretään elinkeinotoimintaan. Vastikkeettoman saannon hetken todennäköinen luovutushinta on siis perintö tai lahjaverotuksessa vahvistettu ko. omaisuuden arvo. Siirrosta otetaan huomioon arvonalentuminen yksityisomistuksen aikana. Tämä vaikuttaa edelleen alentavasti elinkeinotoiminnan poistopohjaan. Jos omaisuuden arvo onkin noussut yksityisomistuksen aikana tätä ei siis huomioida. Tästä seuraa se, että arvokaskin omaisuus voi olla yrityksen elinkeinotoiminnassa niin sanotusti liian pienellä hankintamenolla, jonka seurauksena myös poistot tästä omaisuudesta ovat suhteessa pieniä. Tämä taas nostaa yrityksen verotettavaa tuloa. Näissä tapauksissa voikin olla kannattavampaa myydä omaisuus yritykselle, mikäli katsotaan, että poistoista saatava verohyöty on suurempi kuin luovutusvoitosta maksettava vero.

Tietyissä tapauksissa omaisuuden siirtyminen muun toiminnan tulonlähteestä elinkeinotoiminnan tulonlähteeseen voi merkitä myös verokohtelun olennaista muutosta. Tällainen tilanne voi tulla

eteen yhteisön käyttöomaisuuteen kuuluvien osakkeiden siirron kohdalla. Tietyin edellytyksin tällaisten osakkeiden luovutushinta on verovapaata elinkeinotulolähteessä, vaikka ne muun toiminnan tulolähteessä olisivat verotettavaa tuloa. (Verohallinto 2016c, Viitattu 24.4.2019). Jos osakkeet myydään lyhyen ajan kuluessa siirron jälkeen, voidaan siirron katsoa tapahtuneen veron välttämistarkoituksessa. Tällöin luovutus käsitellään TVL:n alaisena luovutuksena ja myös verotetaan sen mukaan.

2.2 Yhteisöjen tulolähdejaottelun uudistus

Nykyinen tulolähdejaottelu on ollut voimassa vuoden 1993 verouudistuksesta lähtien. Tuolloin otettiin käyttöön eri tuloverolakien soveltamisalaan perustuva tulolähdejaottelu, jossa verovelvollisen harjoittaman toiminnan luonteen perusteella määräytyy se sovelletaanko toimintaan TVL:a, EVL:a vai MVL:a. Verovelvollisen juridisella muodolla sen sijaan ei ole ollut merkitystä tässä jaossa.

Tulolähdejaossa ongelmaksi on koettu se, että yhden tulolähteen tappiollista tulosta ei voi vähentää toisen tulolähteen tulosta. Lisäksi tulolähdejaon ongelmana on ollut erityisesti se, että etenkin yhteisöjen kohdalla taloudellisen toiminnan erottaminen EVL:n ja TVL:n välillä on ollut hankalaa ja tulkinnanvaraista. Koska tulolähdejako rajaa selkeästi tappion vähentämisen tulolähteiden välillä tulisi myös taloudellisen toiminnan jakaminen näihin tulolähteisiin olla selkeää. (Penttilä 2019, 132). Tulolähdejaon poistamista puolsi myös se, että Suomen yhteisöjen tulolähdejako on myös kansainvälisesti poikkeuksellinen verrattuna muihin maihin.

Tulolähdejaon poistamista osakeyhtiöiltä EVL:n ja TVL:n osalta alettiin valmistella syksyllä 2016. Hallituksen esitys (HE 257/2018) laista annettiin vuoden 2018 marraskuussa ja varsinaiset uudistetut lait on vahvistettu 15.3.2019. Ensimmäisen kerran niitä tullaan soveltamaan vuoden 2020 verotuksessa (HE 1/2019.). Muutos tulee koskemaan ainoastaan elinkeinotoimintaa harjoittavia yhteisöjä. Siten uudistus ei koske esimerkiksi yleishyödyllisiä yhteisöjä eikä muita TVL:n mukaan osittain verovapaita yhteisöjä vaan näillä tulolähdejako pysyy ennallaan (EVL 1.2 §). Tällaisia tulolähdejaon säilyttäviä yhteisöjä tulevat olemaan julkisyhtiöt, yliopistot ja ammattikorkeakoulut, jotka ovat osittain verovapaita yhteisöjä, ja ulkomaiset kuolinpesät (EVL 1.2 §, TVL 21, 21 a ja 21 b §). Myös asunto-osakeyhtiölain (AsOYL) 1 luvun 2 §:n mukainen asunto-osakeyhtiö sekä AsOYL 28 luvun 2 §:n mukainen keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö sekä osuuskunta, joka on verrattavissa

asunto-osakeyhtiöön, säilyttävät entisen mallin mukaisen tulolähdejaottelun (EVL 1.2 §). Jos yhdistys tai säätiö ei ole yleishyödyllinen muuttuu tällaisen yhteisön osinkojen verotus EVL 6 a §:n mukaiseksi, jolloin osinkotulo voi olla myös verovapaata. Nykyään näiden ei-yleishyödyllisten yhteisöjen osingot ovat tuloverolain mukaan kokonaan veronalaista tuloa (TVL 33.4 d §). Tulolähdejaon uudistuksessa on huomioitavaa se, että osittainen tulolähdejaon poistaminen ei koske lainkaan luonnollisia henkilöitä, avoimia yhtiöitä eikä kommandiittiyhtiöitä.

Lakimuutoksen keskeisin muutos on se, että yhteisön verotettava tulos lasketaan maatalouden tuloa lukuun ottamatta elinkeinoverolain mukaan. Tästä muutoksesta seuraa se, että aikaisemmin TVL:n mukaan verotettua toimintaa verotetaan jatkossa EVL:n säädösten mukaan ja tappioiden vähentämisestä poistuu rajoitteita. Lähes kaikki tappiot ovat vähennyskelpoisia voitoista tulolähteen sisällä lukuun ottamatta osakkeiden ja henkilöyhtiöiden luovutuksista syntyneitä tappioita. Muita tulolähdejaottelun muutoksen vaikutuksen kohteita ovat konserniavustuksen käyttöalan laajeneminen ja asuintalovaruksen vähentämistä koskevan säännöksen tarkentaminen (Penttilä 2019, 133).

Uudistuksen seurauksena muun toiminnan tulolähde pääsääntöisesti poistuu yhteisöiltä. Elinkeinoitulolähteeseen tulee sen sijaan yhteisöille uusi muun omaisuuden omaisuuslaji, johon kuuluvat kaikki sellaiset hyödykkeet, joita ei käytetä yhteisön tulonhankkimisessa (HE 257/2018, 23; EVL 12 a §). Lisäksi sijoitustarkoituksessa omistetut ulkopuolisille vuokratut kiinteistöt kuuluvat tähän elinkeinotulolähteen muun omaisuuden tulolähteeseen. Samoin sellaiset yhteisöjen omistamat metsäkiinteistöt, jotka tällä hetkellä kuuluvat tuloverolain alle, siirtyvät muun omaisuuden tulolähteeseen. Kun omaisuutta siirretään muun toiminnan tulolähteen poistuessa elinkeinotulolähteeseen, tulee kuitenkin tarkastella sitä voisiko omaisuus kuulua johonkin muuhun kuin muuhun omaisuuden omaisuuslajiin. Muun tulolähteen rahat, pankkisaamiset ja tulon hankkimiseen liittyvät saatavat voivat kuulua rahoitusomaisuuteen muun omaisuuden sijaan (Verohallinto 2019a, viitattu 20.10.2019). Muuta omaisuutta on siis ainoastaan niillä yhteisöillä (osakeyhtiöt ja osuuskunnat), joiden verotukseen ei uudistuksen jälkeen sovelleta tuloverolakia (HE 257/2018).

Uutta muun omaisuuden omaisuuslajia on perusteltu sillä, että ilman sitä olisi muodostunut perusteettomia veroetuja. Tällainen tilanne olisi ollut mahdollinen esimerkiksi käyttöomaisuusosakkeiden luovutuksissa. Jos osakkeet, jotka eivät liity yhteisön varsinaiseen liiketoimeen, olisi siirretty käyttöomaisuuteen, olisivat ne siirtyneet käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoiton verovapauden pii-

riin. (HE 257/2018 vp, 23). Uuden omaisuuslajin käyttöönotolla pystytään myös säilyttämään varsinainen liikeomaisuuslajien sisältö samanlaisena kuin muillakin EVL:n mukaan verotettavilla verovelvollisilla (Penttilä, 2019, 137).

Muun omaisuuden omaisuuslajiin kuuluvat myös yhteisön osakkaan yksityiskäytössä olevat hyödykkeet, joista ei makseta käypää vastiketta, sekä luontaisetua olevat hyödykkeet. Tällaiset hyödykkeet muodostavat oman kategorian omaisuuslajin sisälle, eivätkä niistä aiheutuneet menot ole vähennyskelpoisia tulonhankkimismenoina (EVL 7 §). Kun tällainen hyödyke myydään, on sen hankintameno vähennyskelpoinen ainoastaan luovutushintaan saakka eli tappio on vähennyskelvoton (EVL 42.2 a §). Lisäksi vähennyskelvoton omaisuuserä on TVL 53 a §:ssa tarkoitetun osakaslainan menettäminen. Näitä poikkeuksia lukuun ottamatta muut luovutustappiot ja hankintamenot ovat vähennyskelpoisia. Kuitenkin koska muun omaisuuslajin sisällä on edellä mainittuja rajoitteita koskien menojen vähentämistä, tulee muun omaisuuden hyödykkeistä todennäköisesti muodostuva menojäännös pitää erillisenä käyttöomaisuuden menojäännösestä (Penttilä 2019, 139).

Lakimuutoksen voimaantullessa yhteisöillä voi olla TVL 120.13 §:n mukaisia muun toiminnan tulolähteen vähentämättömiä tappiota. Uuden TVL 120.3 §:n mukaan nämä vähennetään elinkeinotoiminnan tulolähteen tulosta niiden yhteisöjen verotuksessa, joihin sovelletaan elinkeinotulon verotamisesta annetun lain 1 §:n 2 momenttia. Nämä tappiot voidaan vähentää tappiovuotta seuraavien kymmenen verovuoden aikana (TVL 120.1 §). Lisäksi yhteisöllä voi olla tuloverolain alaista luovutustappiota, joka on mahdollista vähentää viiden seuraavan verovuoden aikana. Tämä tappio vähennetään ensisijaisesti muun omaisuuden luovutusvoitoista, mutta jos sitä ei ole, voidaan vähennys tehdä käyttöomaisuuteen kuuluvien veronalaisten luovutusten luovutusvoitosta. (Penttilä 2019, 142, Verohallinto 2019a, viitattu 20.10.2019).

2.3 Yksityiskäyttöön otto

Yksityiskäyttöön otolla tarkoitetaan sitä tilannetta, jossa liikkeen- tai ammatinharjoittaja ottaa yksityistalouteensa liikkeestään tai ammatistaan omaisuutta. Omaisuudella tarkoitetaan tässä tapauksessa vaihto- ja käyttöomaisuutta tai muuta omaisuutta, palveluksia, muita etuuksia tai muita oikeuksia. Näiden luovutushinnaksi katsotaan alkuperäistä hankintamenoa vastaava määrä tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. (EVL 51 b §.)

Henkilöyhtiön osakkaan yksityisotoissa noudatetaan osittain tiukempaa säännöstä kuin liikkeen- ja ammatinharjoittajien kohdalla. Jos yhtymän osakas ottaa yhtymästä yksityiseen käyttöönsä kiinteistön, rakennuksen, rakennelman, arvopaperin tai oikeuden katsotaan luovutushinnaksi omaisuuden tai oikeuden todennäköinen luovutushinta. Näiden hyödykkeiden osalta realisoitumatonkin arvonnousu voi siis tuloutua yhtiön verotuksessa. (Andersson & Penttilä 2018, 681.) Tämän lisäksi näistä luovutuksista tulee usein maksettavaksi myös varainsiirtovero (Kukkonen & Walden 2015, 4.2). Jos yhtiömies sijoittaa omaisuuttaan yhtiöön, katsotaan omaisuuden luovutushinnaksi ja yhtiömälle hankintamenoksi sen käypä arvo sijoitushetkellä (EVL 51 b § ja TVL 26 §). Tämän seurauksena yhtiömiehelle realisoituu joko luovutusvoitto tai -tappio. Yksityisottoja voidaan siis tehdä vapaasti, mutta niistä voi tulla veroseuraamuksia.

Edellä mainittuja yksityiskäyttöön ottoja ei sovelleta osakeyhtiön osakkaisiin. Osakeyhtiöiden osakkeille tehtyjä omaisuussiiroja käsitellään verotuksessa yleissääntöjen mukaan (Kukkonen & Walden 2015, 4.2). Näissä tapauksissa tulee arvioitavaksi mahdollisuus peittelystä osingosta (Laki verotusmenettelystä 29 §).

2.4 Omaisuuslajisiirrot

Omaisuuslajijaottelu on verotuksellinen jako eikä sille ole suoraa vastinetta kirjanpidossa. Laki elinkeinotulon verottamisesta määrittelee ryhmät, joihin elinkeinotoimintaa palveleva omaisuus voi kuulua. Verovuoden 2019 loppuun saakka omaisuuslajeja on neljä, jotka ovat rahoitus-, vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuus (EVL 9-12 §). Tulolähde uudistuksen myötä käyttöön otetaan viides omaisuuslaji, joka on nimeltään muu omaisuus (EVL 12 a §). Omaisuuden jako ryhmiin on tehty sen perusteella, mikä on hyödykkeen tarkoitus tarkasteltavana olevan yrityksen toiminnassa. Eri yrityksissä samantyyppinen hyödyke voi siis kuulua eri omaisuuslajiin. Omaisuuslajien siirroissa tulolähde säilyy samana, vain omaisuuslaji muuttuu ja siirtoja säädelään EVL 51 §:ssa. Omaisuuslajilla on merkitystä yrityksen kannalta, koska eri omaisuuslajien hankintamenot jaksotetaan verotuksessa eri tavoin (Myrsky & Malmgren 2014, 121). Lisäksi omaisuuslaji vaikuttaa tulon veronalaisuuteen sekä menon vähennyskelpoisuuteen. Toisin kuin elinkeinotoiminnan tulolähteessä ei maatalouden ja muun toiminnan tulolähteissä ole omaisuuslajijakoa vaan näissä tulolähteissä on vain omaisuutta.

2.4.1 Rahoitusomaisuus

Rahoitusomaisuudella tarkoitetaan sellaisia varoja, joilla rahoitetaan yrityksen toimintaa. Rahoitusomaisuuteen kuuluvat rahat, pankki- ja tilisaamiset, saamavekselit sekä muut sellaiset rahoitusvarat (EVL 9 §). Saamisia osakkailta tai muita lainasaatavia ei kuitenkaan pidetä rahoitusomaisuutena, mikäli lainoja ei ole annettu oman liiketoiminnan intressissä. Näitä varoja voidaan myös sijoittaa tilapäisesti sellaiseen omaisuuteen, joka on nopeasti realisoitavissa rahaksi esimerkiksi osakkeet. Jos omaisuus ei ole helposti realisoitavissa, ei sitä välttämättä hyväksytä rahoitusomaisuudeksi. Osakkeistakin on huomioitava se, että mikäli yritys omistaa tytäryhtiönsä osakkeita ne kuuluvat käyttöomaisuuteen. Jos nopeasti realisoitavissa oleva omaisuus jää yrityksen omistukseen pitkäksi aikaa ei sitä välttämättä lueta enää kuuluvaksi rahoitusomaisuuteen vaan se siirtyy toiseen omaisuuslajiin.

Hyödyke siirretään elinkeinontulolähteessä rahoitusomaisuudesta toiseen omaisuuslajiin alkupeleistä hankintamenoa tai sitä alemmaa todennäköistä luovutushintaa vastaavasta määrästä (EVL 51.1 § k. 1). Arvon nousu ei siten realisoitu tuloa siirron tapahtuessa. Esimerkiksi jos rahoitusomaisuutena olevia osakkeita siirretään käyttöomaisuudeksi, käytetään siirtohintana niiden hankintamenoa eikä siirtopäivän arvoa.

2.4.2 Vaihto-omaisuus

Vaihto-omaisuutta ovat elinkeinotoiminnassa sellaisenaan tai jalostettuna luovutettavaksi tarkoitettut kauppatavarat, raaka-aineet, puolivalmisteet ja muut hyödykkeet sekä elinkeinotoiminnassa kulutettavaksi tarkoitettut poltto- ja voiteluaineet ja muut tarvikkeet (EVL 10 §). Vaihto-omaisuus voidaan jakaa edelleen kahteen ryhmään: luovutettavat hyödykkeet ja tarveaineet. Vaihto-omaisuus vaihtelee huomattavasti eri tyyppisten yritysten välillä riippuen täysin yrityksen toimialasta.

Vaihto-omaisuuden siirtoa toiseen omaisuuslajiin kohdellaan samoin kuin rahoitusomaisuuden siirtoa. Hyödyke siis siirretään elinkeinontulolähteessä vaihto-omaisuudesta toiseen omaisuuslajiin alkupeleistä hankintamenoa tai sitä alemmaa todennäköistä luovutushintaa vastaavasta määrästä (EVL 51.1.§). Vaihto-omaisuuteen kuuluvaa hyödykettä voidaan kuitenkin käyttää väliaikaisesti muuhun tarkoitukseen ilman että sen katsotaan muuttuvan muuksi omaisuudeksi. Esimerkiksi

myytäväksi tarkoitettua kiinteistöä voidaan käytettään väliaikaisesti toimistona ilman, että sen omaisuuslaji vaihtuu.

2.4.3 Sijoitusomaisuus

Sijoitusomaisuutta voi olla vain raha-, vakuutus-, ja eläkelaitoksilla. Sijoitusomaisuutta ovat näiden laitosten varojen sijoittamiseksi tai sijoitusten turvaamiseksi hankkimat arvopaperit, kiinteistöt ja muu sellainen omaisuus, saamisia lukuun ottamatta. (EVL 11 §.) Rahalaitoksia ovat luottolaitokset eli eri tyyppiset pankit ja osakeyhtiöt sekä hypoteekkiyhdistykset, jotka harjoittavat ammattimaista talletusten tai muiden takaisin maksettavien varojen hankintaa yleisöltä.

Sijoitusomaisuuteen kuuluva hyödyke, rakennusta lukuun ottamatta, siirretään toiseen omaisuuslajiin alkuperäistä hankintamenoa tai sitä alemmaa todennäköistä luovutushintaa vastaavasta määrästä (EVL 51.1. § k. 2). Sijoitusomaisuuden siirrossa otetaan myös huomioon EVL 5 § 6 kohdan mukaan tuloutettu arvonkorotus, joita vakuutuslaitokset voivat tehdä. Tämä arvonkorotus siirtyy lisäyseränä alkuperäiseen hankintamenoan osaksi toiseen omaisuuslajiin siirretyn hyödykkeen hankintamenoa (Tikka ym. 2019, luku 16). Sijoitusomaisuuteen kuuluvat rakennukset siirretään toiseen omaisuuslajiin hankintamenoan ja sitä vastaavan EVL 5 §:n 6 kohdassa tarkoitetun arvonkorotuksen verotuksessa poistamatta olevasta määrästä (EVL 51.1. § k. 2).

2.4.4 Käyttöomaisuus

Käyttöomaisuudella tarkoitetaan pysyvään käyttöön hankittua omaisuutta, joka käyttöarvollaan palvelee elinkeinotoimintaa. Käyttöomaisuus on jaettu EVL:ssä kolmeen ryhmään, joista ensimmäiseen voidaan lukea kuuluvaksi maa-alueet, arvopaperit, rakennukset, koneet ja muut esineet. Toiseen ryhmään kuuluvat patentit ja muut erikseen luovutettavissa oleva aineettomat oikeudet kuten esimerkiksi tekijäoikeus. Kolmanteen ryhmään kuuluvat erilaiset substanssihyödykkeet kuten soranottoaikat, hiekanottoaikat, turvesuot, kaivokset, kivilouhokset ja muut vastaavat hyödykkeet. Käyttöomaisuus jaetaan edelleen myös kuluvaan ja kulumattomaan omaisuuteen. (EVL 12 §.) Kulumattoman omaisuuden hankintamenoa ei voi tehdä poistoja toisin kuin kuluvan käyttöomaisuuden hankintamenoa.

Hyödyke siirretään käyttöomaisuudesta toiseen omaisuuslajiin hankintamenon verotuksessa poistamatta olevaa osaa vastaavasta määrästä (EVL 51.1 § k. 3). Irtaimen käyttöomaisuuden osalta joudutaan siten laskemaan poistamattoman hankintamenon määrä erikseen, jos hankintamenosta on tehty poistoja EVL 30 §:n mukaisella menojäännösjärjestelmällä. Hankintamenon poistamaton osa lasketaan tässä tapauksessa vähentämällä hyödykkeen alkuperäisestä hankintamenosta käyttövuosien poistoprosentteja vastaavat poistot. Siirrettävän hyödykkeen poistoilla alennettu hankintameno siirretään uuteen omaisuuslajiin ja vastaava hankintameno vähennetään menojäännöksestä. (Kukkonen & Walden 2015, osa III, luku 2.) Taulukossa 1 käydään läpi esimerkki poistamattoman hankintamenon laskemisesta. Esimerkissä käyttöomaisuuteen kuuluva pyöräkuormaaja siirretään vaihto-omaisuuteen. Kuormaaja on kuulunut käyttöomaisuudessa neljän vuoden ajan ja sen hankintameno oli 90 000 euroa. Poistoprosentin vuosittainen suuruus on ollut 25 %. Kauhakuormaajan poistamaton hankintameno 28 477 euroa siirretään vaihto-omaisuuteen hankintamenoksi ja vähennetään samalla menojäännöksestä. Poistamaton hankintameno joudutaan laskemaan erikseen, koska yleensä kirjanpidossa ei lasketa poistoja hyödykekohtaisesti, vaan ne lasketaan verotukseen yhtenä kokonaisuutena EVL 30 §:n mukaisesti.

Taulukko 1. Kauhakuormaajan poistamaton hankintameno.

Verovuosi	Jäljellä oleva hankintameno verovuoden alussa euroina	Verovuoden poisto euroina (25 % poisto)	Poistamaton hankintahinta verovuoden lopussa euroina
2016	90 000	22 500	67 500
2017	67 500	16 875	50 625
2018	50 625	12 656	37 969
2019	37 969	9 492	28477

Jos käyttöomaisuuskiinteistöön on tehty arvonkorotus, sitä ei oteta huomioon siirtohintana käytettävään poistamattomaan hankintamenuun. Mikäli kyseessä on vakuutusyhtiön omistuksessa oleva käyttöomaisuuteen kuuluva kiinteistö, jonka arvoa on korotettu vakuutusyhtiön omistusaikana ja se halutaan siirtää sijoitusomaisuuteen arvonkorotuksineen, täytyy arvonkorotus tulouttaa (Tikka ym. 2019, luku 16).

2.4.5 Muu omaisuus

Tämä on uusi omaisuuslaji, joka on ensimmäistä kertaa käytössä verovuonna 2020. Elinkeinoverolakiin on lisätty uusi pykälä EVL 12 a §, jonka mukaan muuta omaisuutta ovat 1 §:n 2 momentissa tarkoitetun yhteisön toimintaan kuuluvat varat, joita ei ole luettava elinkeinotoiminnan rahoitus-, vaihto-, sijoitus- tai käyttöomaisuuteen. Muuhun omaisuuteen kuuluva hyödyke siirretään toiseen omaisuuslajiin hankintamenon verotuksessa poistamatta olevaa osaa vastaavasta määrästä, mikäli sitä on käytetty tulonhankkimistarkoituksessa. Jos hyödykettä ei ole käytetty tulonhankkimistarkoituksessa, tapahtuu siirto alkuperäisestä hankintamenosta tai sitä alemmasta käyvästä arvosta (EVL 51.1 § k. 3). Tulonhankkimistarkoituksessa olevan hyödykkeen siirto tapahtuu siten täysin samalla tavoin kuin käyttöomaisuuteen kuuluvan hyödykkeen siirto toiseen omaisuuslajiin. Muuhun omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden siirtoja ei ole vielä tehty, joten vakiintunutta käytäntöä ei ole vielä muodostunut.

3 YRITYSJÄRJESTELYT

Yritysjärjestelyillä pyritään yleensä muokkaamaan joko yrityksen toimintaa tai sen omistusta. Käytettäviä menetelmiä yritysjärjestelyille on lukuisia ja käytettävä menetelmä valitaan sen mukaan mihin järjestelyllä pyritään. Menetelmää valittaessa täytyy usein arvioida myös järjestelyn vero-oi-keudellista näkökulmaa ja tehdä verosuunnittelua. Uudelleen järjestelyjen seurauksena voi veroja realisoitua maksettavaksi esimerkiksi omaisuuden luovutusten tai poistojen purkautumisen yhteydessä.

3.1 Sulautuminen

Osakeyhtiön sulautuminen eli fuusio määritellään osakeyhtiö lain (OYL) 16 luvussa siten, että osakeyhtiö (sulautuva yhtiö) voi sulautua toiseen osakeyhtiöön (vastaanottava yhtiö), jolloin yhtiön varat ja velat siirtyvät vastaanottavalle yhtiölle ja sulautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat sulautumisvastikkeena vastaanottavan yhtiön osakkeita, jotka on joko uusia osakeannilla liikenteeseen laskettuja osakkeita tai sen hallussa olevia omia osakkeita. Sulautumisvastike saa olla myös rahaa, muuta omaisuutta ja sitoumuksia. OYL:ssa määritellään neljä eri sulautumistyyppiä (OYL 16.2 §). Ensimmäinen näistä on absorptiosulautuminen, jossa vastaanottavaan yhtiöön sulautetaan yksi tai useampia osakeyhtiötä. Sulautuvan yhtiön ulkopuoliset osakkeenomistajilla on oikeus saada osakkeistaan sulautumisvastikkeen, joka lähtökohtaisesti on vastaanottavan yhtiön osakkeita. Sulautumisvastike voi kuitenkin olla myös rahaa. (Immonen 2018, 183.) EVL 52 a §:ssa säädetään lisäksi, että vastikkeen ollessa rahaa, saa sen määrä olla enintään kymmenen prosenttia vastikkeena annettavien osakkeiden yhteenlasketusta nimellisarvosta tai nimellisarvon puuttuessa osakkeita vastaavasta osuudesta maksettua osakepääomaa. Tytäryhtiösulautuminen on absorptiosulautumisen erikoismuoto, jossa sulautumiseen osallistuvat yhtiöt omistavat kaikki sulautuvan yhtiön osakkeet. Kolmikantasulautumisella tarkoitetaan absorptiosulautumista, jossa muu taho kuin vastaanottava yhtiö antaa sulautumisvastiketta. Kombinaatio sulautumisessa puolestaan vähintään kaksi sulautuvaa yhtiötä sulautuu perustamalla yhdessä vastaanottavan yhtiön. (OYL 16.2 §.)

Sulautuvan yhtiö verotuksen pääsääntönä on jatkuvuus ja sulautumisen verokohtelusta säädetään EVL 52 a–b §:ssä. EVL 52 a §:ssä määritellään verotuksessa hyväksyttävä sulautuminen, jonka

määritelmät ovat joiltain osin tiukemmat kuin OYL:ssa määritellyn sulautumisen. Sulautuva ja vastaanottava yhtiö verotetaan erillisinä verovelvollisina siihen saakka, että sulautuminen on rekisteröity. Sulautuvan yhtiön ei katsota purkautuvan verotuksessa. Siten sulautuvan yhtiön verotuksessa vähentämättä olevat hankintamenot ja muut vähennyskelpoiset menot vähennetään vastaanottavan yhtiön verotuksessa samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty sulautuvan yhtiön verotuksessa. Samoin sulautuvan yhtiön tappiot siirtyvät, mikäli omistusedellytykset täyttyvät. Sulautumisessa syntynyt voitto ei ole veronalaista tuloa eikä tappio vähennyskelpoinen meno. (EVL 52 b §.) Jos sulautumisessa syntyy tappiota, menetetään sulautuvan yhtiön osakkeiden hankintameno verotuksen kannalta lopullisesti (Kukkonen & Walden 2015, luku 6.2.1). Mikäli sulautuminen ei toteuta EVL 52 a §:n edellytyksiä, tapahtuu verollinen sulautuminen ja tilanne käsitellään verotuksellisesti purkautumisena. Jatkuvuuden periaatetta sovelletaan myös sulautuvan yhtiön osakkeen omistajan verotukseen. Sulautumisvastikkeena saatujen osakkeiden hankintamenoksi luetaan sulautuneen yhtiön osakkeiden hankintamenoa vastaava määrä. Sulautumisen seurauksena ei siis tapahdu luovutusvoittoverotusta osakkeiden osalta. Sulautumisvastikkeena saatu rahan osuudelta sulautumista sen sijaan pidetään osakkeiden luovutuksen. (EVL 52 b § 4.)

Sulautumisen seurauksena voi olla myös varainsiirtoverovaikutuksia. Varainsiirtoverolain (VSVL) 15.4 §:n mukaan osakkeenomistajan ei tarvitse maksaa varainsiirtoveroa vastaanottavan yhtiön uusista osakkeista. Jos vastiketta suoritetaan muuna omaisuutena kuin uusina osakkeina, johtaa se niiden osalta varainsiirtoveron maksuun. Varainsiirtoveroa ei kuitenkaan tarvitse maksaa fuusiossa siirtyneistä osakkeista tai kiinteistöistä (VSVL 4.5 § ja 15.3 §). Sulautuminen on arvonlisäverotuksessa neutraalitapahtuma (Immonen 2018, 289)

3.2 Jakautuminen

Jakautumisen (diffusion) verosäätely noudattelee hyvin pitkälti samoja periaatteita kuin sulautumisessa ja käytännössä jakautuminen on sulautumisen vastakohta. Kun yhtiö jakaantuu ei siinä tapahdu konsernirakenteen ketjuuntumista. Osakeyhtiön jakautumisen verotuksesta säädetään EVL 52 c §:ssa seuraavasti. Osakeyhtiö (jakautuva yhtiö) purkaantuu siten, että kaikki sen varat ja velat siirtyvät kahdelle tai useammalle osakeyhtiölle jossa jakautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat vastikkeena omistamiensa osakkeiden mukaisessa suhteessa kunkin vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia uusia osakkeita tai sen hallussa olevia omia osakkeita; vastike saa olla

myös rahaa, kuitenkin enintään kymmenen prosenttia vastikkeena annettavien osakkeiden nimellisarvosta tai nimellisarvon puuttuessa osakkeita vastaavasta osuudesta yhtiön maksettua osakepääomaa. Tätä kutsutaan kokonaisjakautumiseksi. Jakautuva yhtiö voi tehdä osittaisjakautumisen, jolloin jakautuva yhtiö ei purkaudu vaan se siirtää yhden tai useamman liiketoiminta kokonaisuuden yhdelle tai useammalle yhtiölle ja jättää vähintään yhden liiketoimintakokonaisuuden siirtävään yhtiöön. (Kukkonen & Walden 2015, 7.2)

Kuten sulautumisessa, jatkuvuusperiaatetta noudatetaan jakautumisessa niin yhtiöiden kuin osakkeenomistajien verotuskohtelussa. Osakkeenomistajille ei synny jakautumisesta saadusta uusista osakkeista veroseuraamuksia, mutta rahavastike katsotaan luovutukseksi. (EVL 53 c § 3 ja EVL 52 b § 4.) Uusien osakkeiden hankintameno ja hankinta-aika määräytyvät hänen jakaantuvan yhtiön osakkeiden alkuperäisen hankintameno ja -arvon mukaan. Kokonaisjakautumisessa vastaanottavat yhtiöt saavat tehdä samat poistot ja verovähennykset mitä jakautuva yhtiö olisi saanut tehdä. Osittaisjakaantumisessa vastaanottava yhtiö saa tehdä ne vähennykset ja poistot, jotka koskevat siirtyviä liiketoiminnan eriä. (Andersson & Penttilä 2018, 755.) Myös jakautuvan yhtiön tappiot siirtyvät vastaanottaville yhtiölle. Pääasiallisesti tappiot siirtyvät vastaanottavalle yhtiölle sen mukaan, jos ne ovat syntyneet siirtyvästä toiminnosta. Tappiot voidaan jakaa myös tulolähteittäin, mikäli jakautuvalla yhtiöllä on useita eri tulolähteitä. Jos kumpaakaan edellä mainittua perustetta ei voi soveltaa tappioiden siirtämiseen, niin sovelletaan nettovaroihin perustuvaa jakoa. (Kukkonen & Walden 2015, 7.7.1, Immonen 2018, 461.)

3.3 Liiketoimintasiirto

Liiketoimintasiirrolla tarkoitetaan järjestelyä, jossa osakeyhtiö (siirtävä yhtiö) luovuttaa joko kaikki taikka yhteen tai useampaan liiketoimintakokonaisuuteensa kohdistuvat varat, siirtyviin varoihin kohdistuvat velat ja siirtyvään toimintaan kohdistuvat varaukset siirtyvää toimintaa jatkavalle osakeyhtiölle (vastaanottava yhtiö) saaden vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia uusia osakkeita tai sen hallussa olevia omia osakkeita. Liiketoimintasiirto määritellään EVL 52 d §:ssä.

Liiketoimintasiirto voidaan tehdä joko uuteen tai jo olemassa olevaan yritykseen. Usein liiketoimintasiirron tarkoituksen on lähteä rakentamaan konsernia perustamalla uusi tytäryhtiö, jonka siirtävä yhtiö omistaa. Vastaanottavan yhtiön tulee jatkaa siihen siirrettyä toimintaa. Liiketoimintoja voidaan

siirtää vastaanottavaan yhtiöön useampiakin kuin vain yksi. Siirrettävän liiketoimintakonaisuuteen kohdistuvat varat, velat ja varaukset tulee myös siirtää vastaanottavalle yhtiölle. Sen sijaan vastaanottavalle yhtiölle ei voida siirtää vahvistettu tappiota. (Walden & Kukkonen 2015, 8.2.1.) Verotuksen osalta liiketoimintasiirrossa noudatetaan jatkuvuusperiaatetta. Tämän takia liiketoimintasiirroissa ei realisoidu voittoa. Siirtävän yhtiön verotuksessa luovutetun omaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi luetaan verotuksessa poistamatta oleva hankintamenon osa. Vastaanottavan yhtiön verotuksessa puolestaan käytetään samaa poistamatonta hankintamenoa, joka on luettu siirtävän yhtiön veronalaiseksi luovutushinnaksi (Andersson & Penttilä 2018, 748). Varainsiirtovero tulee liiketoimintasiirrossa maksettavaksi, mutta mikäli tehty omaisuussiiro täyttää EVL 52 d §:n vaatimukset, saa maksetun veron pyytää palautettavaksi. Poikkeuksena tästä on kuitenkin se, että palautusta ei voi saada, mikäli siirto on tehty jo olemassa olevaan yhtiöön (Walden & Kukkonen 2015, 8.4.3). Arvonlisäverotuksen osalta liiketoimintasiirto on neutraali tapahtuma (Immonen 2018, 398).

Liiketoimintasiirrolla ja jakautumisella on useita eroja. Liiketoimintasiirrossa siirtävä yhtiö ei milloinkaan purkautu vaan se joko jatkaa joko jäljelle jäänyttä toimintaa jatkavana yhtiönä tai tytäryhtiön omistavana holdingyhtiönä (Immonen 2018, 373). Liiketoimintasiirrossa saadut vastaanottavan yhtiön osakkeet tulevat siirtävän yhtiön omistukseen eivätkä osakkeen omistajien omistukseen kuten jakautumisessa. Liiketoimintasiirrossa ei voida käyttää lainkaan rahavastiketta vaan ainoastaan vastaanottavan yhtiön osakkeita.

3.4 Osakevaihto

Osakevaihdossa on aina kolme osapuolta, jotka ovat osakkeita hankkiva yhtiö, kohdeyhtiö, jonka osakkeita hankitaan, sekä kohdeyhtiön osakkeenomistaja (Andersson & Penttilä 2018, 779). Osakevaihdossa osakeyhtiö hankkii vaihtamalla toisen osakeyhtiön osakkeita sellaisen määrän, että se saavuttaa osakeomistuksellaan enemmän kuin puolet osakkeiden tuottamasta äänimäärästä. Jos osakeyhtiöllä on jo yli puolet äänimäärästä, niin silloin se hankkii lisää tämän yhtiön osakkeita osakevaihdon avulla. Vaihdon vastikkeena käytetään joko hallussaan olevia omia osakkeitaan tai liikkeeseen laskettuja uusia osakkeita. Korkeintaan kymmenen prosenttia käytetystä vastikkeesta saa olla rahaa. Tällainen vaihto on veroneutraali niiltä osin kuin vastikkeena on käytetty osakkeita eikä syntynyttä voittoa siis katsota veronalaiseksi tuloksi eikä tappiota vähennyskelpoiseksi me-

noksi. Rahan osalta tehty osakevaihto-osuus sen sijaan on veronalainen luovutus. Vaihdoissa vastaanotettujen osakkeiden hankintamenona pidetään luovutettujen osakkeiden verotuksessa poistamatta olevaa hankintamenon osaa. (EVL 52f §.) Jos yhtiö omistaa ennestään 15 %:a kohdeyhtiön osakkeista ja hankkii lisää kohdeyhtiön osakkeita 40 %:a vaihtamalla niitä omiin osakkeisiinsa, pidetään tätä 40 % osakehankintaa EVL 52 f §:n mukaisena osakevaihtona.

Veronkierron estämiseksi on säädetty exit tax säännös, jonka tarkoituksena on estää verotuksen välttäminen osakevaihdossa syntyvän luovutusvoittoverotuksen lykkäsedun avulla. Tätä säädelään EVL 52 f §:n 3 ja 4 momenteissa. Säädöksessä on aikarajana viisi vuotta, jonka jälkeen sitä ei enää sovelleta. Jos luonnollinen henkilö, joka on saanut osakevaihdossa osakkeita, muuttaa asumaan muussa kuin ETA-valtiossa tai muuttaa ensin ETA-valtioon ja sieltä edelleen muuhun kuin ETA-valtion ennen kuin viisi vuotta on kulunut osakevaihdosta, sovelletaan häneen exit tax -säännöstä. Sen mukaan luetaan veronalaiseksi tuloksi se mitä osakevaihdosta olisi muodostunut verotettavaksi tuloksi, jos osakevaihtoa koskevaa sääntelyä ei olisi noudatettu. Verovuodeksi määrittyy se vuosi, jolloin henkilö siirtyy asumaan ETA-alueen ulkopuolella. Samoin määritellään veronalainen tulo, jos ETA-alueella asuva henkilö myy osakkeet ennen kuin viisi vuotta on kulunut. (Andersson & Penttilä 2018, 788–789.)

3.5 Purkautuminen

Purkautumisen seurauksena yhtiö lakkaa olemasta ja omaisuuden luovutushintana on sen käypä-arvo purkautumishetkellä. Verokohtelua arvioitaessa on otettava huomioon yhtiön ja sen osakkaan verokohtelu. Osakkaat saavat yhtiön omaisuudesta osakkeidensa lukumäärää vastaavan jako-osuuden, jota käsitellään verotuksessa pääomanpalautuksena (Andersson, Linnakangas & Frände, 2016, 183). Sekä henkilöyhtiöiden että osakeyhtiöiden purkautumista säädelään EVL 51 d §:ssa sekä TVL 27 §:ssä. Purkautumisen keskeisinä seurauksina arvonmuutoksen ja varaukset tuloutuvat yrityksessä. Tappiot ja käyttämättömät hyvitykset menetetään sekä purkutappio on useimmiten vähennyskelvoton. Purkuvoitto voi tietyissä tapauksissa olla verovapaata tuloa EVL 6 b §:n mukaisissa tilanteissa. Lisäksi purkautumisen yhteydessä tulevat maksettavaksi sekä varain-siirtovero että arvonlisävero.

Osakeyhtiön purkautuessa katsotaan verotuksessa rahoitus-, vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden sekä muun omaisuuden luovutushinnaksi omaisuuden todennäköistä luovutushintaa vastaava

määrä (EVL 51 d §). Tämä tarkoittaa kaikkea purkautuvan yhtiön konkreettista omaisuutta. Purkautumisen yhteydessä myös sellainen omaisuus, jonka hankintameno on kokonaan poistettu, arvostetaan käypään hintaan (Andersson & Penttilä 2018, 700). Osakeyhtiön nettovarallisuus jaetaan omistajille jako-osuutena. Omistajien verotuksessa noudatetaan joko TVL 45–46 §:a tai EVL 5 §:ta. Jos jako-osuus on hankintamenoja pienempi, muodostuu tappio, joka on pääsääntöisesti vähennyskelpoinen. Jos osakkaana on kuitenkin yhteisö, ei tappio välttämättä ole vähennyskelpoinen. Jos yhteisö on omistanut purkautuvan yhtiön osakkeet alle vuoden, niin tappio ei ole vähennyskelpoinen. Tappio voidaan kuitenkin vahvistaa silloin, jos osakkeet on omistettu yli vuoden ja omistusosuus on alle 10 prosenttia. Lisäksi tappion vähennyskelpoisuutta voidaan arvioida mahdollisesti maksettujen konserniavustusten ja osingonjaon suuruuden kautta. Jos omaisuus on EVL 6 b §:n säädöksen nojalla verovapaata, ei niiden aiheuttamia purkutappiotakaan voida vähentää. Purkutappiot eivät ole vähennyskelpoisia, mikäli purkautuva yhtiön kotipaikka sijaitsee muualla kuin Suomessa tai purkautuvan yhtiön ja Suomen välillä ei ole verovuonna voimassa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaa sopimusta. (Walden & Kukkonen 2015, 2.1.2.2.) Mikäli osakeyhtiön purkautumisessa siirtyy kiinteistöjä, rakennuksia tai arvopapereita, tulee näistä omistajille maksettavaksi varainsiirtovero.

Avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön purkautumisen verotuksessa säädetään EVL 51 d §:ssa seuraavasti. Omaisuuden, etuuden ja oikeuden luovutushinnaksi katotaan se määrä, joka yksityiskäyttöön otossa katsotaan EVL 51 b §:n 3 momentin mukaan luovutushinnaksi. Kyseessä olevan momentin mukaan yhtymästä otetun kiinteistö, rakennuksen, rakennelman, arvopaperin tai oikeuden luovutushinnaksi katsotaan sen todennäköinen luovutushinta. Muun kuin edellä mainitun omaisuuden luovutushinnaksi puolestaan katsotaan joko alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Myös näiden yhtiöiden purkautumisessa siirtyvien kiinteistöjen, rakennuksien tai arvopapereiden osalta tulee omistajille maksettavaksi varainsiirtovero. Toiminimen purkautuessa kaikki käyttöomaisuuden poistot palautuvat.

3.6 Yritysmuodon muutokset

Yleisimmät toimintamuodot yritystoiminnan harjoittamiseen ovat toimiminen yksityisenä liikkeen- tai ammatinharjoittajana sekä henkilö- ja osakeyhtiöt (Verohallinto 2019 b, viitattu 15.10.2019). Tässä luvussa käsitellään näiden yleisimpien toimintamuotojen yritysmuodon muutoksia verotuksen näkökulmasta. Toimintamuodon muutoksia koskevia säännöksiä on myös osakeyhtiölaissa,

avoimen ja kommandiittiyhtiön laissa sekä osuuskuntalaissa. Yritysmuodon muutos tulee yleensä ajankohtaiseksi yrittäjälle toiminnan kasvaessa ja vastuiden laajentuessa tai jos yritystoiminnalla tavoitellaan tätä kasvua. Myös taloudellisen riskin kasvaminen ja lisääntynyt omanpääoman tarve voivat olla syitä yritysmuodon muutokselle, koska näiden osalta on lainsäädännössä eroja eri yhtiömuotojen välillä. Lisäksi toimintaympäristön muutos voi johtaa siihen, että yritysmuodon muutos on toiminnan jatkamisen kannalta parempi vaihtoehto. Kun yritysmuodon muutosta suunnitellaan, on useita kysymyksiä, joita tulee pohtia, ettei muutoksen seurauksena synny veroseuraamuksia. Elinkeino- ja tuloverolaki säätelevät yritysmuodon muutoksien vero-oikeudellisia tapahtumia. Elinkeinoverolain 51 c §:ssä määrätään, että yritysmuodon muutosten osalta noudatetaan, mitä tuloverolain 24 ja 28 §:ssa niistä säädetään. Maatilatalouden tuloverolaissa ei ole asiaa koskevia säännöksiä ja siten sen alaisen toiminnan muutoksiin sovelletaan TVL 24 §.

Usein yritysmuotoa voidaan muuttaa ilman välittömiä tuloveroseuraamuksia. Olennaista veroneutraalille muutokselle ovat yrityksen toiminnan jatkuvuus sekä yrityksen identiteetin säilyvyys. Jatkuvuutta arvioitaessa otetaan huomioon elinkeinotoiminnan jatkuminen, siirtyvien varojen laadullinen ennallaan pysyminen sekä kirjanpidon ja verotuksen arvojen ennallaan säilyminen. Toisin sanoen jatkuvuuden vaatimus koskee sekä verotuksellista että kirjanpidollista jatkuvuutta. Yrityksen identiteetillä tarkoitetaan sitä, että yritystä voidaan yritysmuodon muutoksenkin jälkeen pitää samana kuin ennen muutosta. Keskeistä identiteetin säilymiselle on se, että omistussuhteet eivät olennaisesti muutu ja varallisuus siirtyy pääasiassa yritysmuodon muutoksen jälkeen jatkavaan yritykseen. Taulukossa 2 on käyty läpi identiteetin säilymisen vaatimuksen yleisimmissä yritysmuodon muutostilanteissa (Kukkonen & Walden 2015, 5.1, Peruskysymykset.)

Taulukko 2. Yleisimmät yritysmuodon muutostilanteet, joissa yrityksen identiteettisyys säilyy muuttaessa vanha yritysmuoto. Laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä on lyhennetty AKYL . (Kukkonen & Walden 2015, 5.1, Peruskysymykset.)

Muutos	Identtisyys säilyy
Yksityisliike henkilöyhtiöksi	Muutos joko avoimeksi yhtiöksi tai kommandiittiyhtiöksi edellyttäen, että yrittäjästä tulee vastuunalainen yhtiömies
Yksityisliike osakeyhtiöksi	Liikkeen- tai ammatinharjoittaja merkitsee kaikki osakkeet
Avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö osakeyhtiöksi	Muutos tapahtuu AKYL:n mukaisesti, yksi tai useampi yhtiömies merkitsee osakkeet

3.6.1 Yksityisliike muutetaan henkilö- tai osakeyhtiöksi

Liikkeen- tai ammatinharjoittaja voi muuttaa yksityisen liikkeensä avoimeksi yhtiöksi, kommandiittiyhtiöksi tai osakeyhtiöksi veroneutraalisti TVL 24 §:n mukaisesti. Vaatimuksena veroneutraaludelle on kuitenkin se, että jos yksityisliike muutetaan osakeyhtiöksi, tulee liikkeenharjoittajan merkitä kaikki osakeyhtiön osakkeet. Osakeyhtiöön voi kuitenkin sen perustamisen jälkeen ottaa osakkaita esimerkiksi korottamalla osakepääomaa (Kukkonen & Walden 2015, 5.2). Jos yksityisliike muutetaan kommandiittiyhtiöksi, täytyy yksityisliikkeen harjoittajan ryhtyä vastuunalaiseksi yhtiömieheksi. Kaksi yksityistä liikkeen- tai ammatin harjoittajaa eivät voi suoraan muuttaa yrityksiään yhdeksi osakeyhtiöksi veroneutraalisti (KHO 2002/35). Poikkeuksen tästä säännöstö tekevät yrittäjäpuolisot, jos he ovat harjoittaneet yksityisliikettään yhdessä. Tällaisen yksityisliikkeen muutokseen osakeyhtiöksi voidaan soveltaa TVL 24 §:ää mikäli muutkin veroneutraalin muutoksen edellytykset täyttyvät (Verohallinto 2019b, viitattu 15.10.2019). Jatkuvuuden vaatimukseen on muutamia poikkeuksia koskien maa- ja metsätalouden harjoittajia. Heillä ei ole kirjanpitovelvollisuutta, joten kirjanpidon jatkuvuus ei näiltä osin toteudu. Kirjanpidossa siirtyvät varat voidaan kirjata käypiin arvoihin, mutta verotuksessa jatkuvuuden on säilyttävä.

Veroneutraalista muutoksesta osakeyhtiöksi voi syntyä verovaikutuksia toimintavarauksen purkautumisesta. Osakeyhtiöissä toimintavarausta ei voi tehdä, joten se tuloutetaan. Samoin metsätalouden menovaraus tuloutuu muodostaen verotettavaa tuloa. Tasausvaraus sen sijaan siirtyy osakeyhtiölle jatkuvuusperiaatteen mukaan. Veroseuraamuksia voi tulla myös peitelystä osingosta. Peiteltä osinko liittyy negatiiviseen omaan pääomaan, tyypillisesti tehdään yksityisottoja ennen henkilöyhtiön muuttamista osakeyhtiöksi. Yksityisotot eivät lähtökohtaisesti ole peiteltä osinkoa siltä osin kuin yrityksen oma pääoma on riittänyt niiden tekemiseen. Jos likvidejä varoja ei ole yksityisottoihin, voidaan nostamattomien voittovarojen määrään saakka kirjata velka yhtiömiehelle. Peiteltyn osinkoon negatiivisen oman pääoman tilanteissa voi viitata se, että on tehty poikkeuksellisen suuri yksityisotto ennen toimintamuodon muutosta tai se että voittovarot ylittävä yksityisotto on kirjattu yhtymän velaksi osakkaalle. (Kukkonen & Walden 2015, 5.2.3.) Jos yksityisliikkeen muuttessa henkilöyhtiöksi, tapahtuu koko verovuoden verotus verovuoden päättämishetken yritysmuodon mukaisesti. Osakeyhtiöksi muutettaessa yksityisliikkeen verovuosi katkeaa siihen päivään, jolloin osakeyhtiö merkitään kaupparekisteriin. Tästä seuraa se, että toimintamuodon muutosvuonna tulee poistojen osalta tarkkailla muutoksen molempia osapuolia. Tuloverolain 24.2 §:n mukaan osakeyhtiö voi muutosvuonna vähentää EVL:n mukaiset maksimipoistot vähennettynä kuitenkin sillä määrällä mitä yksityisliike on samasta omaisuudesta poistanut (Immonen 2018, 370). Siitä omaisuudesta, jonka osakeyhtiö on hankkinut muutoksen jälkeen, voidaan poistot tehdä täysimääräisenä myös toimintamuodon muutosvuonna.

Vuoden 2018 alusta varainsiirtoveroa ei ole tarvinnut suorittaa silloin kun luonnollisen henkilön omaisuutta siirretään osakeyhtiöön TVL 24§:ssa tarkoitetussa toimintamuodon muutoksessa (Varainsiirtoverolaki 4.5 §). Mahdollisesta ylimääräisestä siirtyvästä varallisuudesta on maksettava varainsiirtovero. Sen sijaan henkilöyhtiöön siirtyvästä kiinteistöstä tai osakkeista on maksettava varainsiirtovero (Immonen 2018, 367).

3.6.2 Henkilöyhtiön yritysmuodon muutokset

Avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö voidaan muuttaa osakeyhtiöksi veroneutraalisti TVL 24 §:n mukaan, mutta muutos täytyy tehdä AKYL:n mukaisesti. Identtisuuden säilymisen ehtona on, että henkilöyhtiön yhtiömiehet ovat ainoita, joille muodostuvan osakeyhtiön osakkeita saa luovuttaa (Immonen 2018, 372).

Henkilöyhtiön yritysmuodon muuttamisessa osakeyhtiöksi on muutamia poikkeuksia verrattuna yksityisliikkeen yritysmuodon muuttamiseen osakeyhtiöksi. Muodostuvan osakeyhtiön hankintameno on yhtiömiehen osuus omasta pääomasta ja omistusaika lasketaan henkilöyhtiön osuuden hankinta ajankohdasta (Immonen 2018, 373). Poistojen osalta noudatetaan samaa käytäntöä kuin yksityisliikkeen muuttuessa osakeyhtiöksi.

3.6.3 Osakeyhtiön yritysmuodon muutokset

Osakeyhtiö voidaan muuttaa avoimeksi yhtiöksi, kommandiittiyhtiöksi tai sen toimintaa voidaan jatkaa toiminimellä. Tuloverolain 24 § ei ole kuitenkaan sovellettavissa osakeyhtiön muuttamiseen toiseen yritysmuotoon, vaan osakeyhtiön katsotaan aina purkautuvan tällaisessa tilanteessa (Honkamäki, Kujanpää. & Pennanen 2018, 376). Tästä seuraa se, että osakeyhtiön verotukseen sovelletaan purkautumista koskevaa EVL 51 d §. Muutoksessa siis ei sovelleta jatkuvuutta vaan arvomuutokset ja varaukset tuloutuvat muutoksen yhteydessä. Tappioita ei voi siirtää toimintaa jatkavalle toimijalle, ja muutoksen yhteydessä tulevat maksettavaksi myös varainsiirtovero ja arvonlisävero.

4 OPPIMATERIAALIN LAATIMINEN

Opintomateriaali laadittiin opinnäytetyön teoriaosuuteen pohjautuen, ja se sisältää tiivistetysti keskeisimmät asiat yritysjärjestelyistä ja omaisuussirroista. Opinnäytetyön toiminnallisen osion tekeminen alkoi osittain jo teoriaosuutta kirjoittaessa. Käytännössä tämä tarkoitti sitä, että mikäli tietyn osion teoriaosaa kirjoittaessa kehittyi idea teoriaa selittävästä esimerkistä, niin kirjasin sen heti ylös opintomateriaaliin. Pääasiallisesti opintomateriaali tehtiin kuitenkin vasta sen jälkeen, kun teoriaosuus oli kirjoitettu loppuun.

Opintomateriaalin kuvat ja taulukot tehtiin Wordilla ja PowerPointilla, joiden käyttö oli minulle ennestään tuttua ja joista löytyvät riittävät ominaisuudet tarvittavan materiaalin tuottamiseen. Kuvat pidettiin hyvin pelkistettyinä, jotta ne ovat helposti hahmotettavia myös tietokoneen näytöltä katseltaessa.

Oppimateriaalin tehtiin korjauksia esitysseminaarin jälkeen. Erityisesti huomiota kiinnitettiin siihen, että jokaisesta aihealueesta olisi vähintään yksi esimerkki. Esimerkkien avulla pyrittiin avaamaan sitä miksi omaisuussirtoja, yritysjärjestelyitä ja yritysmuodon muutoksia tehdään ja mitä millaisia käytännön vaikutuksia niillä on. Numeeriset esimerkit avaavat muun muassa sitä, miten muutokset ja siirrot vaikuttavat muun muassa voittojen tuloutumiseen. Esimerkkien laatiminen ei ollut minulle ennestään tuttua, joten käytin aikaa tutustumalla erilaisiin esimerkkeihin kirjallisuudessa ja käytin niitä pohjana esimerkkien laatimisessa. Esimerkkien tarkoituksena on auttaa opiskelijaa ymmärtämään aihealueen teoriaa.

Oppimateriaalin laadittiin lisäksi oikein väärin väittämiä sisältäviä harjoitustehtäviä, joiden avulla opiskelija voi testata omaa osaamistaan ja oppimistaan. Tehtävät sisältävät kysymyksiä jokaisesta käsitellystä aihealueesta, ja sen tarkoituksena on tukea oppimateriaalin aiheiden sisäistämistä. Tehtävien ratkaisut on luovutettu opinnäytetyön ohjaajalle.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Keskeisiä tarkastelun kohteita opinnäytetyössä olivat tulolähteet, omaisuuslajit ja yritysjärjestelyt. Tulolähteiden vaikutus yrityksen verotukseen vaihtelee sen mukaan, minkälaista toimintaa yrityksellä on. Mikäli yrityksellä on kaikki kolme tulolähdettä, voi sen olla haasteellisempaa saada hyödynnettyä mahdolliset tappiot. Tulolähdesiirtojen avulla omaisuutta voidaan siirtää tulolähteestä toiseen, mikäli omaisuuden käyttötarkoitus muuttuu. Omaisuuden siirrot elinkeinotoiminnan tulolähteeseen toteutetaan lähtökohtaisesti jatkuvuusperiaatteen mukaan. Sen sijaan, jos omaisuutta siirretään elinkeinotoiminnan tulolähteestä pois, on siirtotilanteessa merkitystä sillä mihin omaisuuslajiin siirrettävä omaisuus kuuluu.

Yhteisöjen tulolähdejaon seurauksena muun toiminnan tulolähde poistuu elinkeinotoimintaa harjoittavilta yhteisöiltä. Uudistuksen seurauksena näillä yhteisöllä tulee olemaan pääasiallisesti ainoastaan elinkeinotoiminnan tulolähde. Tämä helpottaa näiden yhteisöjen tappioiden hyödyntämistä, kun muun toiminnan tulolähteeseen kuulunut omaisuus ja toiminta siirtyy elinkeinotoiminnan tulolähteeseen. Samalla poistuu myös ongelma, joka ajoittain liittyy taloudellisen toiminnan jakamiseen eri tulolähteisiin eli tämän jaon tekeminen ei aina ole selkeää. Maatalouden tulolähde kuitenkin säilyy myös näillä yhteisöillä, jos ne harjoittavat sen alaista liiketoimintaa.

Elinkeinotoiminnan tulolähteessä on tulolähdeuudistuksen jälkeen viisi omaisuuslajia, jotka ovat rahoitus-, vaihto-, sijoitus-, käyttö- ja muu omaisuus. Omaisuuden jako ryhmiin tehdään sen perusteella, mikä on hyödykkeen tarkoitus tarkasteltavana olevan yrityksen toiminnassa. Sillä mihin omaisuuslajiin omaisuus yhteisössä kuuluu, on merkitystä siksi, koska eri omaisuuslajien hankintamenot jaksotetaan verotuksessa eri tavoin. Omaisuuslaji vaikuttaa tämän lisäksi myös menojen vähennyskelpoisuuteen sekä tulon veronalaisuuteen.

Tulolähde- ja omaisuuslajisiirtojen lisäksi yritykset voivat tehdä yritysjärjestelyitä, joihin lukeutuvat myös yritysmuodon muutokset. Järjestelyissä pyritään useimmiten tekemään myös verosuunnitelua, jonka avulla pyritään siihen, etteivät mahdolliset arvonnousut tai muut vastaavat tuloudut järjestelyn yhteydessä, ja että verojen maksua voidaan siirtää tulevaisuuteen tai mahdollisesti välttää kokonaan. Yritysjärjestelyissä on keskeistä, että ne tehdään EVL:n säätelemällä tavalla.

6 POHDINTA

Opinnäytetyön tavoitteena oli luoda oppimateriaalia yritysverotuksen erityiskysymyksiä opintojaksolle. Halusin tehdä opinnäytetyön, joka liittyi verotukseen ja aiheen opinnäytetyölle sain opintojaksoson opettajalta. Aloitin opinnäytetyö prosessin perehtymällä sitä koskevaan kirjallisuuteen.

Erityisen mielenkiintoinen osio oli uudistuva tulolähde -jaottelu, joka poistaa muun toiminnan tulolähteen osalta yhteisöjä ja tuo niille uuden muun omaisuuden omaisuuslajin. Uudistuksen seurauksena näillä yhteisöillä voi olla ainoastaan elinkeinon ja maatalouden tulolähteet. Uudistus tulee sovellettavaksi ensimmäisen kerran verovuoden 2020 verotuksessa ja on mielenkiintoista nähdä, minkälaisia vaikutuksia sillä käytännössä on yritysten talouteen ja verotukseen. Uuden muun toiminnan omaisuuslaji tulee saamaan konkreettista käytäntöä siitä, miten omaisuus jaetaan elinkeinotulolähteen sisällä jatkossa. Koska muuhun omaisuuteen kuuluvien tiettyjen hyödykkeiden osalta on tiettyjä vähentämisrajoituksia, voi olla houkuttelevaa yrittää siirtää muutostilanteessa rajoituksen alaista omaisuutta esimerkiksi käyttöomaisuuteen. Tämä siitä huolimatta, vaikka omaisuuslajit on määritelty EVL:ssä suhteellisen tarkasti. Mahdollisiin tulkinnanvaraisiin tilanteisiin saadaan varmasti ratkaisuja tulevaisuudessa.

Tulolähdeuudistuksen ulkopuolelle jää kuitenkin edelleen paljon yrityksiä, joiden toiminnalle saataisi olla eduksi, että myös niiden toimintaan sovellettaisiin vain elinkeinotoiminnan tulonlähdeä. Uskon, että tämä koskee erityisesti niitä yrittäjiä, joilla on maatalouden tulolähteen lisäksi elinkeinotoiminnan ja muun toiminnan tulolähde. Tilanteen muuttaminen vaatisi kuitenkin laajamittaista uudistusta, sillä maatalouden tuloksen laskennalle on omat säädöksen MVL:ssä. Toisaalta tappion vähentämisosoikeuden laajentaminen tulolähteiden välillä toisi tällaiset yrittäjät tasavertaisempaan asemaan ilman, että tulolähde jakoon niiden osalta tehtäisiin muita muutoksia.

Lähteiden etsiminen aiheutti osittain haastetta, koska esimerkiksi tulolähdejaon uudistuksesta ei vielä juurikaan ole kirjallisuutta. Toisaalta kirjallisuudessa usein selitetään auki lakeja ja korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä, jotka siten ovat ensisijaisia lähteitä, joita tulisi käyttää. Lähteitä on pyritty kuitenkin käyttämään mahdollisimman laajasti käyttäen lähteinä lakeja, korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä, kirjallisuutta (sekä painettua että sähköistä), lehtiartikkeleita ja verkkosivuja. Lähteet valittiin niin, että niiden sisältö on mahdollisimman luotettavaa

Opintomateriaalin eli työn toiminnallisen osuuden tekeminen oli hieman visaista, koska uusien omaperäisten esimerkkien keksiminen ei ollut kovin helppoa. Esimerkit toistavat itseään lähteestä toiseen ja samoin myös opintomateriaali toistaa näitä esimerkkejä. Osittain tämä johtuu siitä, että esimerkeissä käsiteltävät asiat ovat erittäin tarkkaan määritelty, jolloin niissä ei voi olla suurta variaatiota. Lopulta huomasi, että esimerkkien määrä jäi liian vähäiseksi. Koska opinnäytetyön tekemiseen tuli lähes neljän kuukauden tauko, olisi ollut parempi ratkaisu työstää opintomateriaalia jatkuvasti teoriaosan rinnalla. Tauon takia lähdemateriaaliin joutui tutustumaan uudelleen, mikä tuotti turhaa työtä. Koska yritysverotuksen erityiskysymyksiä opintojakso on täysin itseopiskeltava valinnainen opintojakso, jonka opiskelun tukena on materiaalia Moodlella, olisi opintomateriaalia ollut hyvä kehittää edelleen oppimista tukevaan suuntaan. Tätä olisi voinut yrittää tavoitella luomalla Moodleen oppimisen ja asioiden kertaamisen tueksi lyhyitä testejä eri aihealueista, pieniä aukkotehtäviä keskeisistä lain säädöksistä tai luomalla käsitekortteja keskeisistä käsitteistä. Omasta kokemuksestani tällaiset pienet tehtävät verkko-opinnoissa ja/tai itsenäisesti opiskeltavissa opintojaksoissa herättävät ajatuksia ja saavat miettimään luetun tekstin sisältöä paremmin. Ne tuovat myös vaihtelua ruudulta lukemiseen, jolloin opiskelu on mielekkäämpää. Lisäksi kirjallinen materiaali olisi ollut parempi luoda suoraan PowerPoint materiaaliksi.

Suurimmaksi haasteeksi opinnäytetyön tekemisessä osoittautui aikatauluttaminen. Aluksi tehty aikataulusuunnitelma osoittautui liian tiukaksi, joten esitysseminaari ja työn valmistuminen siirtyivät kevästä syyslukukaudelle. Alun perin opinnäytetyö oli tarkoitus tehdä keväällä opintovapaan aikana, mutta työllistyminen mieluisaan paikkaan vesitti tämän suunnitelman.

Oma arvioni opinnäytetyöstä ja sen tekoprosessista on, että olisin voinut panostaa tähän huomattavasti enemmän. Opinnäytetyön aihealue oli alusta saakka selkeä, mutta se koostuu useasta pienestä yksiköstä, joista mihinkään ei ole pureuduttu kovin syvällisesti. Yritysmuodon muutoksissa rajasin lopulta käsittelyn koskemaan vain yleisimpiä muutostapahtumia rajaten pois muun muassa kuolinpesät, yhtymät ja osuuskunnat. Perehtyminen aihealueeseen kokonaisuudessaan oli mielenkiintoista ja lakitekstien lukeminen oli yllättävän antoisaa niiden ajoittaisesta kiemuraisuudesta huolimatta. Prosessi syvensi tietämystäni huomattavasti verotusta säätelevästä lainsäädännöstä, mikä on ehdottomasti hyödyksi myös nykyisellä työurallani.

LÄHTEET

Andersson, E., Linnakangas, E. & Frände, J. 2016. Tuloverotus. Helsinki: Alma Talent Oy.

Andersson, E. & Penttilä, S. 2018. Elinkeinoverolain kommentaari. Helsinki: Alma Talent Oy.

Asunto-osakeyhtiölaki 22.12.2009/1599

Hallituksen esitys 257/2018 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta.

HE 1/2019 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja eräiden muiden verotusta koskevien lakien muuttamisesta annettujen lakien voimaantulosäännösten muuttamisesta.

Honkamäki, T., Kujanpää, E. & Pennanen, M. 2018. Yritysjärjestelyjen käsikirja. Helsinki. Alma Talent Oy.

Immonen, R. 2018. Yritysjärjestelyt. Helsinki: Alma Talent Oy.

KHO 1990/520/B

KHO 23.1.1992/206

KHO 2002/35

Kukkonen, M & Walden, R. 2015. Elinkeinoverolaki käytännössä. Helsinki: Alma Talent Oy.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 1968/360.

Laki verotusmenettelystä 1995/1558.

Maatilatalouden tuloverolaki 543/1967

Myrsky, M. & Malmgren M. 2014. Elinkeinotulon verotus. Helsinki: Alma Talent Oy.

Myrsky, M & Svensk, N, 2016. Vero-oikeuden oppikirja. Alma Talent Oy.

Penttilä, S. 2019. Uudistettu yhteisöjen tulolähdejaottelu. Verotus (2/2019), 132 –145.

Sillanpää, M & Koski, P. 2019. Yhtiöoikeus. Alma Talent Oy.

Tikka, K., Nykänen, O., Juusela, J. & Viitala, T. 2019. Yritysverotus I-II. Alma Talent Oy.

Tuloverolaki 1992/1535.

Varainsiirtoverolaki 1996/931.

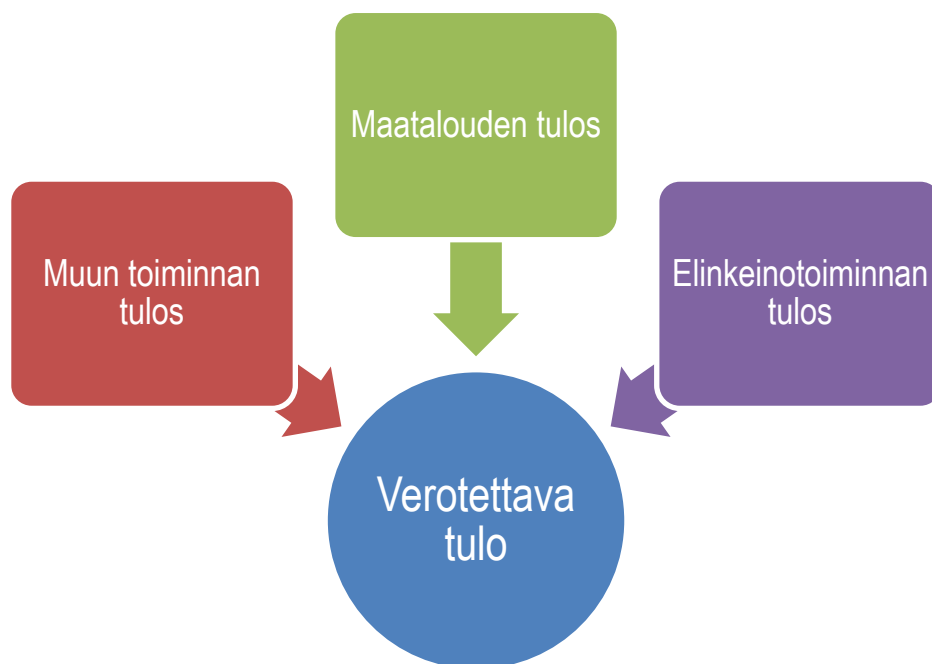
Verohallinto 2019a. Eräiden yhteisöjen tulolähdejaon poistaminen. Viitattu 20.10.2019.
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/77302/er%C3%A4iden-yhteis%C3%B6jen-tulol%C3%A4hdejaon-poistaminen/>

Verohallinto 2019b. Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi. Viitattu 15.10.2019.
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48395/toimintamuodon-muutos-osake-yhti%C3%B6ksi/>

Verohallinto 2016c. Yhteisön käyttöomaisuusosakkeiden luovutusten verokohtelu. Viitattu 24.4.2019. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48258/yhteison_kayttoomaisuusosakkeiden_luovu/

Tulolähteet ja omaisuuslajit

Tulolähteitä on kolme ja tämän jaon tarkoituksena on erotella erilaisten taloudellisten toimintojen laskenta toisistaan. Tulolähteitä ovat elinkeinotoiminnan tulolähde, maatalouden tulolähde ja muun toiminnan tulolähde, jota kutsutaan myös henkilökohtaiseksi tulolähteeksi. Tulolähdejako on verotuksellinen jako eikä sille ole vastinetta kirjanpidossa. Verovelvollisella voi olla kaikki kolme tulolähdettä. Verotettava tulo saadaan, kun tulolähteiden tulosten määrät lasketaan yhteen (Kuva 1). Tulolähteiden tappiota sen sijaan ei voi vähentää toisesta tulolähteestä. Tulolähteeseen kuuluva omaisuus jaetaan edelleen omaisuuslajeihin, joita ovat rahoitusomaisuus, käyttöomaisuus, vaihto-omaisuus ja sijoitusomaisuus. Omaisuuslajisiirroissa tulolähde pysyy samana, mutta omaisuuslaji vaihtuu. Tulolähdesiirroissa omaisuus siirretään toiseen tulolähteeseen.



Kuva 1. Verovelvollisen verotettava tulo saadaan laskemalla tulolähteiden tulokset yhteen.

Tulolähdesiirrot

Kuten edellä mainittiin, eri tulolähteitä on kolme ja kunkin tulolähteen tulokset lasketaan kyseessä olevaa tulolähdettä koskevan lain perusteella. Elinkeinoiminnan tulolähdettä koskee laki elinkeinotulon verottamisesta (EVL), maatalouden tulolähdettä maatilatalouden tuloverolaki (MVL) ja muun toiminnan tulolähdettä puolestaan tuloverolaki (TVL). Elinkeinoiminnalla tarkoitetaan liike-

ja ammattitoimintaa. Yleisesti on pidetty rajana, että jos yli 50 % hyödykkeestä on elinkeinotoiminnan käytössä, katsotaan sen kuuluvan elinkeinotoiminnan tulolähteeseen. Osuuksia arvioidaan yleensä ajoneuvojen osalta käyttökilometrien suhteessa ja kiinteistöjen sekä huoneistojen osalta pinta-alojen käytön jakautumisen mukaan. Maatalouden tulolähteeseen kuuluu sekä varsinainen että erikoismaatalous. Maatilalla tarkoitetaan itsenäistä taloudellista yksikköä, jolla harjoitetaan maa- tai metsätaloutta. Kolmanteen eli muun toiminnan tulolähteeseen katsotaan kuuluvan kaikkinen toiminta, joka ei kuulu määritelmien mukaan elinkeinotoiminnan tai maatalouden tulolähteeseen. Tulolähde uudistuksen myötä muun toiminnan tulolähde tulee poistumaan osalta yhteisöjä verovuodesta 2020 lähtien.

Tulolähdejaolla on useita erilaisia vaikutuksia, joista yksi on tulolähteestä syntyvän tappion vähentäminen. Tappion voi vähentää ainoastaan siitä tulolähteestä, josta se on syntynyt. Tämä voi johtaa siihen, että yhden tulolähteen tappion määrä on isompi kuin muiden voitto, jolloin voitosta syntyy verotettavaa tuloa (Kuva 2). Tappion voi vähentää tuloista seuraavan 10 verovuoden aikana (TVL 119 § ja 120 §). Tappiota voi syntyä myös omaisuuden luovutusten yhteydessä ja näitä luovutustappiota voi sen vähentää ainoastaan omaisuuden luovutuksesta syntyneestä voitosta. Tällaisen luovutustappion voi vähentää sen syntymisvuotena ja viitenä seuraavana verovuonna (TVL 50 §). Tappion vähentämisen lisäksi tulolähdejako vaikuttaa tulon veronalaisuuteen, menojen vähennyskelpoisuuteen sekä tulojen ja menojen jaksotukseen. Verotuksellisesti on siis merkitystä sillä, että mitä tuloverolakia tai -lakeja yrityksen toimintaan sovelletaan ja miten tulot ja menot jakautuvat näihin tulolähteisiin.



Kuva 2 Verovelvollisella on muun toiminnan (TVL) tulolähteestä voittoa 10 000 euroa, maatalouden tulolähteestä (MLV) voittoa 60 000 euroa ja elinkeinotoiminnan tulolähteen (EVL) tappiota 100 000 euroa. Koska elinkeinotoiminnan tulolähteen tappiota ei voi vähentää muista tulolähteissä, syntyy verovelvolliselle 70 000 euroa verotettavaa tuloa.

Verovelvollisen omaisuutta voidaan siirtää tulolähteestä toiseen, jos omaisuuden käyttötarkoitus siirtyy toisen tulolähteen. Tulolähdesiirroissa on aina kyse verovelvollisen sisällä tapahtuvista muutoksista. Keskeisin kysymys tulolähdesiirroissa on se, mistä arvosta siirto tapahtuu ja vaatiiko siirto tuloutuksia

Omaisuuden siirto pois elinkeinotulolähteestä

Siirrettäessä omaisuutta pois elinkeinotulolähteestä on tärkeä tietää, mihin omaisuuslajiin siirrettävä omaisuus kuuluu. Tämä johtuu siitä, että omaisuuslajeja voidaan kohdella toisistaan poikkeavilla tavoilla siirtotilanteissa. Jos elinkeinotulolähteestä siirretään rahoitus-, vaihto- tai sijoitusomaisuutta muuhun tulolähteeseen katsotaan luovutushinnaksi tämän omaisuuden alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta (esimerkki 1). Käyttöomaisuuden luovutushinnaksi sen sijaan katsotaan hankintamenon verotuksessa poistamatta oleva määrä eli käyttöomaisuuden poistot eivät palaudu tulolähdesiirroissa. Tarkasteltaessa esimerkkiä 2. on huomioitava se, että jos käyttöomaisuus eli tässä tapauksessa kiinteistö myydään siirron jälkeen, voidaan luovutushintaan soveltaa edelleen EVL:n säännöksiä. Laissa ei ole määritelty aikarajaa sille missä

vaiheessa luovutushinta käsiteltäisiin TVL:n säännösten mukaan. Kiinteistöjen kohdalla on kuitenkin vanhoja korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä, joissa kiinteistön luovutus on käsitelty EVL:n alaisena, mikäli luovutus on tapahtunut 10 vuoden sisällä

Esimerkki 1.

Haukka Ay:llä on elinkeinotulolähteessä vaihto-omaisuutta, jonka alkuperäinen hankintameno on 200 000 euroa ja todennäköinen luovutushinta 150 000 euroa. Siirrettäessä arvona käytetään todennäköistä luovutushintaa.

Esimerkki 2.

Koppi Ky:llä on omistuksessaan kiinteistö, joka on ollut 100 %:sti yrityksen omassa käytössä. Kiinteistön alkuperäinen hankintameno on ollut 600 000 euroa ja tämän hetkinen todennäköinen luovutushinta on 550 000 euroa. Kiinteistön kirjanpitoarvo poistojen jälkeen on 260 000 euroa. Koppi Ky vuokraa koko kiinteistön ulkopuoliselle, jolloin kiinteistö siirretään muun toiminnan omaisuuslajiin kirjanpitoarvoltaan.

Omaisuuksien siirto elinkeinotulolähteeseen

Omaisuuksien siirtoa muusta tulolähteestä elinkeinotulolähteeseen säädellään EVL 51 a §:n 2 momentissa. Siirrot toteutetaan lähtökohtaisesti jatkuvuusperiaatteen mukaan. Pääsääntöisesti näissä siirroissa käytetään hankintamenona verotuksessa poistamatonta osaa hankintahinnasta tai korkeampaa todennäköistä luovutushintaa.

Jos omaisuutta siirretään verovelvollisen yksityistaloudesta elinkeinotoiminnan tulolähteeseen, käytetään omaisuuden hankintamenona alkuperäistä hankintamenoa tai sitä alempaa todennäköistä luovutushintaa. Yleisin esimerkki tapaus tällaisesta siirrosta on auton siirtäminen yksityistaloudesta yrityksen elinkeinotoiminnan tulolähteen omaisuudeksi. Esimerkissä 3 auton hankintameno elinkeinoverotuksessa tulee siten sen todennäköinen luovutushinta, joka on alempi kuin sen hankintahinta.

Esimerkki 3.

Ville Veikkonen on ostanut auton yksityiskäyttöön 50 000 eurolla, auto kuuluu muun toiminnan tulolähteeseen. Veikkonen päättää siirtää auton Veikkoset Ky:n käyttöön. Siirtohetkellä auton todennäköinen luovutushinta on 38 000 euroa. Auton hankintamenona siirrossa käytetään todennäköistä luovutushintaa eli 38 000 euroa.

Yksityisomaisuudesta siirrettävä omaisuus on voinut tulla verovelvollisen omistukseen myös vastikkeettoman saannon kautta joko perintönä tai lahjana. Tällöin hankintamenoksi katsotaan omaisuuden todennäköinen luovutushinta vastikkeettoman saannon hetkelle tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta silloin kun omaisuus siirretään elinkeinotoimintaan. Vastikkeettoman saannon hetken todennäköinen luovutushinta on siis perintö- tai lahjaverotuksessa vahvistettu ko. omaisuuden arvo.

Esimerkki 4.

Perintönä saatu maa-alue on siirretty elinkeinotoiminnan tulolähteeseen henkilökohtaisesta tulolähteestä. Maa-alueella sijaitsee soranottoaika, josta riittää soraa vähintään vuosikymmeneksi. Perintöverotuksessa maa-alueen arvo on ollut ainoastaan 5 000 euroa ja maa-alueen nykyarvo 90 000 euroa. Siirtohintana käytetään perintöverotusarvoa. Soranottoalueesta saa tehdä poistoja, jolloin poistoista saatava verohyöty on olematon, koska perintöverotusarvo on ainoastaan 5 000 euroa.

Yhteisöjen tulolähdejaottelun uudistus

Tulolähdejaon ongelmaksi on koettu se, että yhden tulolähteen tappiollista tulosta ei voi vähentää toisen tulolähteen tulosta. Lisäksi tulolähdejaon ongelmana on ollut erityisesti se, että etenkin yhteisöjen kohdalla taloudellisen toiminnan erottaminen EVL:n ja TVL:n välillä on ollut hankalaa ja tulkinnanvaraista. Koska tulolähdejako rajaa selkeästi tappion vähentämisen tulolähteiden välillä tulisi myös taloudellisen toiminnan jakaminen näihin tulolähteisiin olla selkeää.

Tulolähdejaon poistamista osakeyhtiöiltä EVL:n ja TVL:n osalta alettiin valmistella syksyllä 2016. Hallituksen esitys (HE 257/2018) laista annettiin vuoden 2018 marraskuussa ja varsinaiset uudistetut lait on vahvistettu 15.3.2019. Ensimmäisen kerran niitä tullaan soveltamaan vuoden 2020 ve-

rotuksessa (HE 1/2019.). Muutos tulee koskemaan ainoastaan elinkeinotoimintaa harjoittavia yhteisöjä. Siten uudistus ei koske esimerkiksi yleishyödyllisiä yhteisöjä eikä muita TVL:n mukaan osittain verovapaita yhteisöjä vaan näillä tulolähdejako pysyy ennallaan.

Lakimuutoksen keskeisin muutos on se, että yhteisön verotettava tulos lasketaan maatalouden tuloa lukuun ottamatta elinkeinoverolain mukaan. Tästä muutoksesta seuraa se, että aikaisemmin TVL:n mukaan verotettua toimintaa verotetaan jatkossa EVL:n säädösten mukaan ja tappioiden vähentämisestä poistuu rajoitteita. Lähes kaikki tappiot ovat vähennyskelpoisia voitoista tulolähteen sisällä lukuun ottamatta osakkeiden ja henkilöyhtiöiden luovutuksista syntyneitä tappioita. Muita tulolähdejaottelun muutoksen vaikutuksen kohteita ovat konserniavustuksen käyttöalan laajeneminen ja asuintalovarauksen vähentämistä koskevan säännöksen tarkentaminen

Uudistuksen seurauksena muun toiminnan tulolähde pääsääntöisesti poistuu yhteisöiltä. Elinkeinotulolähteeseen tulee sen sijaan yhteisöille uusi muun omaisuuden omaisuuslaji, johon kuuluvat kaikki sellaiset hyödykkeet, joita ei käytetä yhteisön tulonhankkimisessa. Lisäksi sijoitustarkoituksessa omistetut ulkopuolisille vuokratut kiinteistöt kuuluvat tähän elinkeinotulolähteen muun omaisuuden tulolähteeseen. Samoin sellaiset yhteisöjen omistamat metsäkiinteistöt, jotka tällä hetkellä kuuluvat tuloverolain alle siirtyvät muun omaisuuden tulolähteeseen. Muun omaisuuden omaisuuslajiin kuuluvat myös yhteisön osakkaan yksityiskäytössä olevat hyödykkeet, joista ei makseta käypää vastiketta sekä luontaisetua olevat hyödykkeet. Tällaiset hyödykkeet muodostavat oman kategorian omaisuuslajin sisälle ja eivätkä niistä aiheutuneet menot ole vähennyskelpoisia tulonhankkimismenoina

Uutta muun omaisuuden omaisuuslajia on perusteltu sillä, että ilman sitä olisi muodostunut perusteettomia veroetuja. Tällainen tilanne olisi ollut mahdollinen esimerkiksi käyttöomaisuusosakkeiden luovutuksissa. Jos osakkeet, jotka eivät liity yhteisön varsinaiseen liiketoimeen, olisi siirretty käyttöomaisuuteen, olisivat ne siirtyneet käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoiton verovapauden piiriin. Uuden omaisuuslajin käyttöönotolla pystytään myös säilyttämään varsinaisten liikeomaisuuslajien sisältä samanlaisena kuin muillakin EVL:n mukaan verotettavilla verovelvollisilla.

Lakimuutoksen voimaantullessa yhteisöillä voi olla muun toiminnan tulolähteen vähentämättömiä tappiota. Uuden TVL 120.3 §:n mukaan nämä vähennetään elinkeinotoiminnan tulolähteen tulosta niiden yhteisöjen verotuksessa, joihin sovelletaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 1 §:n

2 momenttia. Nämä tappiot voidaan vähentää tappiovuotta seuraavien kymmenen verovuoden aikana. Jos yhteisöllä on lisäksi tuloverolain alaista luovutustappiota, se on mahdollista vähentää viiden seuraavan verovuoden aikana.

Yksityiskäyttöön otto

Yksityiskäyttöön otolla tarkoitetaan sitä tilannetta, jossa liikkeen- tai ammatinharjoittaja ottaa yksityistalouteensa liikkeestään tai ammatistaan omaisuutta. Omaisuudella tarkoitetaan tässä tapauksessa vaihto- ja käyttöomaisuutta tai muuta omaisuutta, palveluksia, muita etuuksia tai muita oikeuksia. Näiden luovutushinnaksi katsotaan alkuperäistä hankintamenoa vastaava määrä tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta.

Esimerkki 5.

Liisa Liikkeenharjoittaja ottaa liikkeestään omaan yksityiskäyttöön vaihto-omaisuuteen kuuluvan käsilaukun, jonka alkuperäinen hankintameno on 800 euroa ja todennäköinen luovutushinta 1400 euroa. Luovutushinnaksi katsotaan alkuperäinen hankintameno eli 800 euroa.

Henkilöyhtiön osakkaan yksityisotoissa noudatetaan osittain tiukempaa säännöstä kuin liikkeen- ja ammatinharjoittajien kohdalla. Jos yhtymän osakas ottaa yhtymästä yksityiseen käyttöönsä kiinteistön, rakennuksen, rakennelman, arvopaperin tai oikeuden katsotaan luovutushinnaksi omaisuuden tai oikeuden todennäköinen luovutushinta. Näiden hyödykkeiden osalta realisoitumatonkin arvonnousu voi siis tuloutua yhtiön verotuksessa. Tämän lisäksi näistä luovutuksista tulee usein maksettavaksi myös varainsiirtovero. Jos yhtiömies sijoittaa omaisuuttaan yhtiöön, katsotaan omaisuuden luovutushinnaksi ja yhtymälle hankintamenoksi sen käypä arvo sijoitushetkellä (EVL 51 b § ja TVL 26 §). Tämän seurauksena yhtiömiehelle realisoituu joko luovutusvoitto tai -tappio. Yksityisottoja voidaan siis tehdä vapaasti, mutta niistä voi tulla veroseuraamuksia.

Esimerkki 6.

Yhtiömies Aaro ottaa Putkiset Ky:stä yksityiskäyttöön kiinteistön, jonka hankintahinta on ollut 30 000 euroa ja jonka todennäköinen luovutushinta on 70 000 euroa. Kiinteistön yksityisotosta seuraa 40 000 euron luovutusvoiton realisoituminen Putkiset Ky:lle

Edellä mainittuja yksityiskäyttöön ottoja ei sovelleta osakeyhtiön osakkaisiin. Osakeyhtiöiden osakkeille tehtyjä omaisuussiiroja käsitellään verotuksessa yleissääntöjen mukaan. Näissä tapauksissa tulee arvioitavaksi mahdollisuus peittelystä osingosta (Laki verotusmenettelystä 29 §).

Omaisuuslajisiirrot

OMAISUUSLAJISIIRROISTA SÄÄDETÄÄN:

- EVL 51 §

Omaisuuslajijaottelu on verotuksellinen jako eikä sille ole suoraa vastinetta kirjanpidossa. Laki elinkeinotulon verottamisesta määrittelee ryhmät, joihin elinkeinotoimintaa palveleva omaisuus voi kuulua. Verovuoden 2019 loppuun saakka omaisuuslajeja on neljä, jotka ovat rahoitus-, vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuus. Tulolähde uudistuksen myötä käyttöön otetaan viides omaisuuslaji, joka on nimeltään muu omaisuus. Omaisuuden jako ryhmiin on tehty sen perusteella, mikä on hyödykkeen tarkoitus tarkasteltavana olevan yrityksen toiminnassa. Eri yrityksissä samantyyppinen hyödyke voi siis kuulua eri omaisuuslajiin. Omaisuuslajien siirroissa tulolähde säilyy samana, vain omaisuuslaji muuttuu. Omaisuuslajilla on merkitystä yrityksen kannalta, koska eri omaisuuslajien hankintamenot jaksotetaan verotuksessa eri tavoin. Lisäksi omaisuuslaji vaikuttaa tulon veronalaisuuteen sekä menon vähennyskelpoisuuteen. Toisin kuin elinkeinotoiminnan tulolähteessä ei maatalouden ja muun toiminnan tulolähteissä ole omaisuuslajijakoa vaan näissä tulolähteissä on vain omaisuutta.

Rahoitusomaisuus

Rahoitusomaisuudella tarkoitetaan sellaisia varoja, joilla rahoitetaan yrityksen toimintaa. Rahoitusomaisuuteen kuuluvat rahat, pankki- ja tilisaamiset, saamavekselit sekä muut sellaiset rahoitusvarat (EVL 9 §). Saamisia osakkailta tai muita lainasaatavia ei kuitenkaan pidetä rahoitusomaisuutena, mikäli lainoja ei ole annettu oman liiketoiminnan intressissä. Näitä varoja voidaan myös sijoittaa tilapäisesti sellaiseen omaisuuteen, joka on nopeasti realisoitavissa rahaksi esimerkiksi osakkeet. Jos omaisuus ei ole helposti realisoitavissa, ei sitä välttämättä hyväksytä rahoitusomaisuudeksi. Osakkeistakin on huomioitava se, että mikäli yritys omistaa tytäryhtiönsä osakkeita ne kuuluvat käyttöomaisuuteen. Jos nopeasti realisoitavissa oleva omaisuus jää yrityksen omistukseen

pitkäksi aikaa ei sitä välttämättä lueta enää kuuluvaksi rahoitusomaisuuteen vaan se siirtyy toiseen omaisuuslajiin.

Hyödyke siirretään elinkeinontulolähteessä rahoitusomaisuudesta toiseen omaisuuslajiin alkuperäistä hankintamenoa tai sitä alemmaa todennäköistä luovutushintaa vastaavasta määrästä. Arvon nousu ei siten realisoitu tuloa siirron tapahtuessa. Esimerkiksi jos rahoitusomaisuutena olevia osakkeita siirretään käyttöomaisuudeksi, käytetään siirtohintana niiden hankintamenoa eikä korkeampaa siirtopäivän arvoa.

Esimerkki 7.

Rahoitusomaisuuteen kuuluvien osakkeiden hankintameno on ollut 25 000 euroa ja siirtopäivän arvo 37 000 euroa. Osakkeet siirretään sijoitusomaisuuteen ja siirtohintana käytetään 25 000 euroa.

Vaihto-omaisuus

Vaihto-omaisuutta ovat elinkeinotoiminnassa sellaisenaan tai jalostettuna luovutettavaksi tarkoitettut kauppatavarat, raaka-aineet, puolivalmisteet ja muut hyödykkeet sekä elinkeinotoiminnassa kulutettavaksi tarkoitettut poltto- ja voiteluaineet ja muut tarvikkeet (EVL 10 §). Vaihto-omaisuus voidaan jakaa edelleen kahteen ryhmään: luovutettavat hyödykkeet ja tarveaineet. Vaihto-omaisuus vaihtelee huomattavasti eri tyyppisten yritysten välillä riippuen täysin yrityksen toimialasta.

Vaihto-omaisuuden siirtoa toiseen omaisuuslajiin kohdellaan samoin kuin rahoitusomaisuuden siirtoa. Hyödyke siis siirretään elinkeinontulolähteessä vaihto-omaisuudesta toiseen omaisuuslajiin alkuperäistä hankintamenoa tai sitä alemmaa todennäköistä luovutushintaa vastaavasta määrästä (EVL 51.1.§). Vaihto-omaisuuteen kuuluvaa hyödykettä voidaan kuitenkin käyttää väliaikaisesti muuhun tarkoitukseen ilman että sen katsotaan muuttuvan muuksi omaisuudeksi. Esimerkiksi myytäväksi tarkoitettua kiinteistöä voidaan käytettään väliaikaisesti toimistona ilman, että sen omaisuuslaji vaihtuu.

Esimerkki 8.

Vaihto-omaisuuteen kuuluva tietokone siirretään käyttöomaisuuteen. Siirtohintana käytetään alkuperäistä hankintahintaa 1100 euroa. Todennäköinen luovutushinta olisi ollut 1600 euroa.

Sijoitusomaisuus

Sijoitusomaisuutta voi olla vain raha-, vakuutus-, ja eläkelaitoksilla. Rahalaitoksia ovat luottolaitokset eli eri tyyppiset pankit ja osakeyhtiöt sekä hypoteekkiyhdistykset, jotka harjoittavat ammatti- maista talletusten tai muiden takaisin maksettavien varojen hankintaa yleisöltä. Sijoitusomaisuutta ovat näiden laitosten varojen sijoittamiseksi tai sijoitusten turvaamiseksi hankkimat arvopaperit, kiinteistöt ja muu sellainen omaisuus, saamia lukuun ottamatta.

Sijoitusomaisuuteen kuuluva hyödyke, rakennusta lukuun ottamatta, siirretään toiseen omaisuuslajiin alkuperäistä hankintamenoa tai sitä alemmaa todennäköistä luovutushintaa vastaavasta määrästä. Sijoitusomaisuuden siirrossa otetaan myös huomioon EVL 5 § 6 kohdan mukaan tuloutettu arvonkorotus, joita vakuutuslaitokset voivat tehdä. Tämä arvonkorotus siirtyy lisäyseränä alkupe- räiseen hankintamenoan osaksi toiseen omaisuuslajiin siirretyn hyödykkeen hankintamenoa.

Esimerkki 9.

Rahalaitoksen sijoitusomaisuuteen kuuluvien arvopapereiden hankintameno on 50 000 euroa ja todennäköinen luovutushinta siirtopäivänä 60 000 euroa. Osakkeet siirretään vaihto-omaisuuteen alkuperäisen 50 000 euron arvolla eikä siirrosta realisoitu verotettavaa tuloa.

Käyttöomaisuus

Käyttöomaisuudella tarkoitetaan pysyvään käyttöön hankittua omaisuutta, joka käyttöarvollaan palvelee elinkeinotoimintaa. Käyttöomaisuus on jaettu EVL:ssä kolmeen ryhmään, jotka ovat

1. Maa-alueet, arvopaperit, rakennukset, koneet ja muut esineet.
2. Patentit ja muut erikseen luovutettavissa oleva aineettomat oikeudet kuten esimerkiksi tekijäoikeus.
3. Erilaiset substanssihyödykkeet kuten soranottoaikat, hiekanottoaikat, turvesuot, kaivokset, kivilouhokset ja muut vastaavat hyödykkeet.

Käyttöomaisuus jaetaan edelleen myös kuluvaan ja kulumattomaan omaisuuteen. (EVL 12 §.) Kulumattoman omaisuuden hankintamenosta ei voi tehdä poistoja toisin kuin kuluvan käyttöomaisuuden hankintamenosta.

Hyödyke siirretään käyttöomaisuudesta toiseen omaisuuslajiin hankintamenon verotuksessa poistamatta olevaa osaa vastaavasta määrästä. Irtaimen käyttöomaisuuden osalta joudutaan siten laskemaan poistamattoman hankintamenon määrä erikseen, jos hankintamenosta on tehty poistoja. Taulukossa 1 käydään läpi esimerkki poistamattoman hankintamenon laskemisesta. Taulukon esimerkissä käyttöomaisuuteen kuuluva pyöräkuormaaja siirretään vaihto-omaisuuteen. Kuormaaja on kuulunut käyttöomaisuudessa neljän vuoden ajan ja sen hankintameno oli 90 000 euroa. Poistoprosentin vuosittainen suuruus on ollut 25 %:a. Kauhakuormaajan poistamaton hankintameno 28 477 euroa siirretään vaihto-omaisuuteen hankintamenoksi ja vähennetään samalla menojäännöksestä. Poistamaton hankintameno joudutaan laskemaan erikseen, koska yleensä kirjanpidossa ei lasketa poistoja hyödykekohtaisesti vaan ne lasketaan verotukseen yhtenä kokonaisuutena EVL 30 §:n mukaisesti.

Taulukko 1. Kauhakuormaajan poistamaton hankintameno.

Verovuosi	Jäljellä oleva hankintameno verovuoden alussa euroina	Verovuoden poisto euroina (25 % poisto)	Poistamaton hankintahinta verovuoden lopussa euroina
2016	90 000	22 500	67 500
2017	67 500	16 875	50 625
2018	50 625	12 656	37 969
2019	37 969	9 492	28477

Esimerkki 10.

Koppi Oy:llä on omistuksessaan kiinteistö, joka on ollut 100 %:sti yrityksen omassa käytössä. Kiinteistön alkuperäinen hankintameno on ollut 600 000 euroa ja tämän hetkinen todennäköinen luovutushinta on 550 000 euroa. Kiinteistön kirjanpitoarvo poistojen jälkeen on 260 000 euroa. Koppi Oy vuokraa koko kiinteistön ulkopuoliselle, jolloin kiinteistö siirretään muun omaisuuden omaisuuslajiin kirjanpitoarvolla eli 260 000 eurolla.

Muu omaisuus

Tämä on uusi omaisuuslaji, joka on ensimmäistä kertaa käytössä verovuonna 2020. Elinkeinoverolakiin on lisätty uusi pykälä EVL 12 a §, jonka mukaan muuta omaisuutta ovat EVL 1 §:n 2 momentissa tarkoitetun yhteisön toimintaan kuuluvat varat, joita ei ole luettava elinkeinotoiminnan rahoitus-, vaihto-, sijoitus- tai käyttöomaisuuteen. Muuhun omaisuuteen kuuluva hyödyke siirretään toiseen omaisuuslajiin hankintamenon verotuksessa poistamatta olevaa osaa vastaavasta määrästä, mikäli sitä on käytetty tulonhankkimistarkoituksessa ja jos hyödykettä ei ole käytetty tulonhankkimistarkoituksessa, tapahtuu siirto alkuperäisestä hankintamenosta tai sitä alemmasta käyvästä arvosta. Tulonhankkimistarkoituksessa olevan hyödykkeen siirto tapahtuu siten täysin samalla tavoin kuin käyttöomaisuuteen kuuluvan hyödykkeen siirto toiseen omaisuuslajiin.

Esimerkki 11.

Kaara Oy:n omistuksessa on kiinteistö, jota on vuokrattu ulkopuoliselle vuokralaiselle. Kiinteistön hankintameno on ollut 100 000 euroa ja verotuksessa poistamaton osa on siirtohetkellä 88 474 euroa. Kiinteistö on kuulunut Kaara Oy:n muun omaisuuden omaisuuslajiin ja koska sitä on käytetty tulonhankkimistarkoituksessa, käytetään siirtohintana poistamatta olevaa hankintamenon määrää 88 474 euroa. Jos kiinteistöä ei olisi käytetty tulonhankkimisessa, käytettäisiin siirtohintana alkuperäistä 100 000 euron hankintamenoa.

Ovatko seuraavat väittämät oikein vai väärin?

Väite	Oikein	Väärin
1. Käyttöomaisuudesta tehdyt poistot palautuvat siirrettäessä käyttöomaisuutta pois elinkeinotulolähteestä		
2. Kun omaisuutta siirretään elinkeinon tulolähteeseen, käytetään siirroissa pääsääntöisesti hankintamenona verotuksessa poistamatonta osaa hankintahinnasta tai korkeampaa todennäköistä luovutushintaa.		
3. Tulolähdejaon uudistuksessa muun toiminnan tulolähde poistuu kaikilta yhteisöiltä.		
4. Kaikista yritysmuodoista voi tehdä yksityiskäyttöön ottoja samoin säännöksin		
5. Hyödykkeen siirto rahoitusomaisuudesta toiseen omaisuuslajiin realisoim mahdollisen arvonnousun		
6. Kun omaisuutta siirretään vaihto-omaisuudesta toiseen omaisuuslajiin, käytetään siirtohintana alkuperäistä hankintahintaa tai sitä alemmaa todennäköistä luovutushintaa		
7. Sijoitusomaisuutta voi olla kaikilla elinkeinotoimintaa harjoittavilla yhteisöillä		
8. Siirrettäessä omaisuutta käyttöomaisuudesta toiseen omaisuuslajiin käytetään siirtohintana todennäköistä luovutushintaa		
9. Kaikilla yhtiömuodoilla voi olla muun omaisuuden omaisuuslaji		

YRITYSJÄRJESTELYT

Yritysjärjestelyillä pyritään yleensä muokkaamaan joko yrityksen toimintaa tai sen omistusta. Käytettävä menetelmiä yritysjärjestelyille on lukuisia ja käytettävä menetelmä valitaan sen mukaan mihin järjestelyllä pyritään. Menetelmää valittaessa täytyy usein arvioida myös järjestelyn vero-oikeudellista näkökulmaa ja tehdä verosuunnittelua. Uudelleen järjestelyjen seurauksena voi veroja realisoitua maksettavaksi esimerkiksi omaisuuden luovutusten tai poistojen purkautumisen yhteydessä.

YRITYSJÄRJESTELYSTÄ SÄÄDETÄÄN:

- EVL 52 §
- EVL 52 a – 52 h §

Sulautuminen

Osakeyhtiön sulautuminen eli fuusio määritellään osakeyhtiö laissa siten että osakeyhtiö (sulautuva yhtiö) voi sulautua toiseen osakeyhtiöön (vastaanottava yhtiö), jolloin yhtiön varat ja velat siirtyvät vastaanottavalle yhtiölle ja sulautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat sulautumisvastikkeena vastaanottavan yhtiön osakkeita, jotka on joko uusia osakeannilla liikenteeseen laskettuja osakkeita tai sen hallussa olevia omia osakkeita. Sulautumisvastike saa olla myös rahaa, muuta omaisuutta ja sitoumuksia. Sulautumistyyppejä OYL:ssa määritellään neljää eri tyyppiä:

1. Absorptiosulautumisessa vastaanottavaan yhtiöön sulautetaan yksi tai useampia osakeyhtiötä. Sulautuvan yhtiön ulkopuoliset osakkeenomistajilla on oikeus saada osakkeistaan sulautumisvastikkeen, joka lähtökohtaisesti on vastaanottavan yhtiön osakkeita. Sulautumisvastike voi kuitenkin olla myös rahaa. EVL 52 a §:ssa säädetään lisäksi, että vastikkeen ollessa rahaa, saa sen määrä olla enintään kymmenen prosenttia vastikkeena annettavien osakkeiden yhteenlasketusta nimellisarvosta tai nimellisarvon puuttuessa osakkeita vastaavasta osuudesta maksettua osakepääomaa.
2. Tytär-yhtiösulautuminen on absorptiosulautumisen erikoismuoto, jossa sulautumiseen osallistuvat yhtiöt omistavat kaikki sulautuvan yhtiön osakkeet.

3. Kolmikantasulautumisella tarkoitetaan absorptiosulautumista, jossa muu taho kuin vastaanottava yhtiö antaa sulautumisvastiketta.
4. Kombinaatio sulautumisessa puolestaan vähintään kaksi sulautuvaa yhtiötä sulautuu perustamalla yhdessä vastaanottavan yhtiön.

SULAUTUMISESTA SÄÄDETTÄÄN:

- EVL 52 §
- EVL 52 a – 52 b §

Sulautuvan yhtiö verotuksen pääsääntönä on jatkuvuus eikä sulautuvan yhtiön katsota purkautuvan sulautumisessa. Sulautuminen on myös arvonlisäverotuksessa neutraalitapahtuma. EVL 52 a §:ssä määritellään verotuksessa hyväksyttävä sulautuminen, jonka määritelmät ovat joiltain osin tiukemmat kuin OYL:ssa määritellyn sulautumisen (Taulukko 2).

Taulukko 2 Sallitut (+) sulautumisvastikkeet osakeyhtiölain (OYL) ja elinkeinoverolain mukaan

Vastikelaji	OYL	EVL
Uudet osakkeet	+	+
Vanhat osakkeet	+	+
Raha	+	+ (korkeintaan 10 %), - (jos yli 10 %)
Muu omaisuus tai sitoumukset	+	-

Sulautuva ja vastaanottava yhtiö verotetaan erillisinä verovelvollisina siihen saakka, että sulautuminen on rekisteröity. Sulautuvan yhtiön verotuksessa vähentämättä olevat hankintamenot ja muut vähennyskelpoiset menot vähennetään vastaanottavan yhtiön verotuksessa samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty sulautuvan yhtiön verotuksessa. Samoin sulautuvan yhtiön tappiot siirtyvät, mikäli omistusedellytykset täyttyvät. Sulautumisessa syntynyt voitto ei ole veronalaista tuloa eikä tappio vähennyskelpoinen meno. (EVL 52 b §.) Jos sulautumisessa syntyy tappiota, menetetään sulautuvan yhtiön osakkeiden hankintameno verotuksen kannalta lopullisesti. Mikäli sulautuminen ei toteuta EVL 52 a §:n edellytyksiä tapahtuu verollinen sulautuminen ja tilanne käsitellään verotuksellisesti purkautumisena. Jatkuvuuden periaatetta sovelletaan myös sulautuvan yhtiön osakkeen

omistajan verotukseen. Sulautumisvastikkeena saatujen osakkeiden hankintamenoksi luetaan sulautuneen yhtiön osakkeiden hankintamenoa vastaava määrä. Sulautumisen seurauksena ei siis tapahdu luovutusvoittoverotusta osakkeiden osalta. Sulautumisvastikkeena saatu rahan osuudelta sulautumista sen sijaan pidetään osakkeiden luovutuksena, ja luovutusvoitto on veronalaista tuloa.

Esimerkki 12.

Sirpa Turkki omistaa Turkki Oy:n kaikki osakkeet ja Erkki Talja kaikki Talja Oy:n osakkeet. Talja Oy sulautuu Turkki Oy:n. Sekä Sirpa että Erkki ovat sulautumisen jälkeen Turkki Oy:n omistajia. Koska Turkki Oy oli arvokkaampi kuin Talja Oy, tulee Sirpa Turkista pääosakas.

Miksi sulautuminen?

Sulautumisella voidaan pyrkiä vähentämään yritysten kirjanpito- ja hallintokuluja. Yrittäjällä/yrittäjillä saattaa olla useita yhtiöitä ja osa yritysten toiminnoista on päällekkäisiä tai jonkin yhtiön toiminta on käytännössä loppunut kokonaan. Näissä tapauksissa sulautuminen voi olla hyvä ratkaisu. Sulautumisen syynä voi olla myös rahoitus, sillä osakeyhtiölaki rajoittaa toisen osakeyhtiön omaisuuden käyttämistä lainojen vakuutena ja lainan antamista.

Jakautuminen

JAKAUTUMISESTA SÄÄDETTÄÄN:

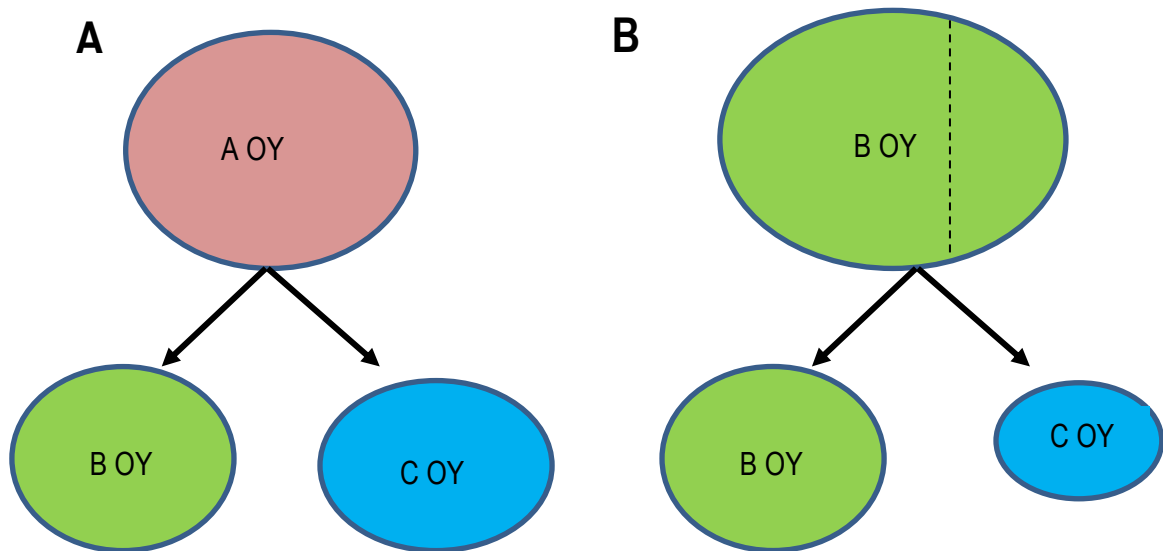
- EVL 52 c §

Jakautumisen (diffusion) verosäätely noudattelee hyvin pitkälti samoja periaatteita kuin sulautumisessa ja käytännössä jakautuminen on sulautumisen vastakohta. Kun yhtiö jakaantuu ei siinä tapahdu konsernirakenteen ketjuuntumista. Jakautumisessa on kaksi eri muotoa:

1. Kokonaisjakautuminen, jossa osakeyhtiö (jakautuva yhtiö) purkaantuu siten, että kaikkien varat ja velat siirtyvät kahdelle tai useammalle osakeyhtiölle jossa jakautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat vastikkeena omistamiensa osakkeiden mukaisessa suhteessa kunkin vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia uusia osakkeita tai sen hallussa olevia omia osakkeita; vastike saa olla myös rahaa, kuitenkin enintään kymmenen prosenttia vastikkeena annettavien osakkeiden nimellisarvosta tai nimellisarvon puuttuessa osakkeita

vastaavasta osuudesta yhtiön maksettua osakepääomaa. Tätä kutsutaan kokonaisjakautumiseksi.

2. Osittaisjakautuminen, jossa jakautuva yhtiö ei purkaudu vaan se siirtää yhden tai useamman liiketoiminta kokonaisuuden yhdelle tai useammalle yhtiölle ja jättää vähintään yhden liiketoimintakokonaisuuden siirtävään yhtiöön.



Kuva 3. Jakautuminen (A) ja Osittaisjakautuminen B.

Jakautumisessa noudatetaan jatkuvuusperiaatetta niin yhtiöiden kuin osakkeenomistajien verotuskohtelussa. Osakkeenomistajille ei synny jakautumisesta saadusta uusista osakkeista veroseurauksia, mutta rahavastike katsotaan luovutukseksi. Uusien osakkeiden hankintameno ja hankinta-aika määräytyvät hänen jakaantuvan yhtiön osakkeiden alkuperäisen hankintameno ja -arvon mukaan. Kokonaisjakautumisessa vastaanottavat yhtiöt saavat tehdä samat poistot ja verovähennykset mitä jakautuva yhtiö olisi saanut tehdä. Osittaisjakaantumisessa vastaanottava yhtiö saa tehdä ne vähennykset ja poistot, jotka koskevat siirtyviä liiketoiminnan eriä. Myös jakautuvan yhtiön tappiot siirtyvät vastaanottaville yhtiölle. Pääasiallisesti tappiot siirtyvät vastaanottavalle yhtiölle sen mukaan, jos ne ovat syntyneet siirtyvästä toiminnosta. Tappiot voidaan jakaa myös tulolähteittäin, mikäli jakautuvalla yhtiöllä on useita eri tulolähteitä. Jos kumpaakaan edellä mainittua perustetta ei voi soveltaa tappioiden siirtämiseen, niin sovelletaan nettovaroihin perustuvaa jakoa.

Miksi jakautuminen?

- Jakautumista voidaan käyttää, kun halutaan myydä vain tietty kokonaisuus yhtiöstä.
- Yhtiö halutaan jakaa erilaisiin osiin esimerkiksi riskienhallinnan takia

Liiketoimintasiirto

Liiketoimintasiirrolla tarkoitetaan järjestelyä, jossa osakeyhtiö (siirtävä yhtiö) luovuttaa joko kaikki taikka yhteen tai useampaan liiketoimintakokonaisuuteensa kohdistuvat varat, siirtyviin varoihin kohdistuvat velat ja siirtyvään toimintaan kohdistuvat varaukset siirtyvää toimintaa jatkavalle osakeyhtiölle (vastaanottava yhtiö) saaden vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia uusia osakkeita tai sen hallussa olevia omia osakkeita.

LIIKETOIMINTASIIIRROSTA SÄÄDETÄÄN:

- EVL 52 D §

Liiketoimintasiirto voidaan tehdä joko uuteen tai jo olemassa olevaan yritykseen. Usein liiketoimintasiirron tarkoituksen on lähteä rakentamaan konsernia perustamalla uusi tytäryhtiö, jonka siirtävä yhtiö omistaa. Vastaanottavan yhtiön tulee jatkaa siihen siirrettyä toimintaa. Liiketoimintoja voidaan siirtää vastaanottavaan yhtiöön useampiakin kuin vain yksi. Siirrettävän liiketoimintakokonaisuuteen kohdistuvat varat, velat ja varaukset tulee myös siirtää vastaanottavalle yhtiölle. Sen sijaan vastaanottavalle yhtiölle ei voida siirtää vahvistettu tappiota. Verotuksen osalta liiketoimintasiirrosta noudatetaan jatkuvuusperiaatetta. Tämän takia liiketoimintasiirroissa ei realisoidu voittoa. Siirtävän yhtiön verotuksessa luovutetun omaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi luetaan verotuksessa poistamatta oleva hankintamenon osa. Vastaanottavan yhtiön verotuksessa puolestaan käytetään samaa poistamatonta hankintamenoa, joka on luettu siirtävän yhtiön veronalaiseksi luovutushinnaksi. Arvonlisäverotuksen osalta liiketoimintasiirto on neutraali tapahtuma.

Esimerkki 13.

Emo Oy siirtää Pentu Oy:lle liiketoimintakokonaisuuden, johon kuuluvan omaisuuden hankintameno ovat olleet 500 000 euroa ja verotuksessa poistamaton hankintameno on 400 000 euroa. Siirrettävän omaisuuden arvona käytetään verotuksessa poistamatonta hankintamenoa eli 400 000 euroa.

Liiketoimintasiirron ja jakautumisen keskeisiä eroja ovat:

1. siirtävä yhtiö ei milloinkaan purkaudu vaan se joko jatkaa joko jäljelle jäänyttä toimintaa jatkavana yhtiönä tai tytäryhtiön omistavana holdingyhtiönä.

2. Liiketoimintasiirrossa saadut vastaanottavan yhtiön osakkeet tulevat siirtävän yhtiön omistukseen eivätkä osakkeen omistajien omistukseen kuten jakautumisessa.
3. Liiketoimintasiirrossa ei voida käyttää lainkaan rahavastiketta vaan ainoastaan vastaanottavan yhtiön osakkeita.

Miksi liiketoimintasiirto?

- Liiketoimintakokonaisuuden myyminen, siirretään myytävä kokonaisuus vastaanotettavaan yritykseen, joka myydään
- Konsernin rakentaminen

Osakevaihto

OSAKEVAIHDOSTA SÄÄDETTÄÄN:

- EVL 52 f §

Osakevaihdossa on aina kolme osapuolta, jotka ovat osakkeita hankkiva yhtiö, kohdeyhtiö, jonka osakkeita hankitaan, sekä kohdeyhtiön osakkeenomistaja. Osakevaihdossa osakeyhtiö hankkii vaihtamalla toisen osakeyhtiön osakkeita sellaisen määrän, että se saavuttaa osakeomistuksellaan enemmän kuin puolet osakkeiden tuottamasta äänimäärästä. Jos osakeyhtiöllä on jo yli puolet äänimäärästä, niin silloin se hankkii lisää tämän yhtiön osakkeita osakevaihdon avulla. Vaihdon vastikkeena käytetään joko hallussaan olevia omia osakkeitaan tai liikkeeseen laskettuja uusia osakkeita. Korkeintaan kymmenen prosenttia käytetystä vastikkeesta saa olla rahaa.

Tällainen vaihto on veroneutraali niiltä osin kuin vastikkeena on käytetty osakkeita eikä syntynyttä voittoa siis katsota veronalaiseksi tuloksi eikä tappiota vähennyskelpoiseksi menoksi. Rahan osalta tehty osakevaihto osuus sen sijaan on veronalainen luovutus. Vaihdossa vastaanotettujen osakkeiden hankintamenona pidetään luovutettujen osakkeiden verotuksessa poistamatta olevaa hankintamenon osaa.

Esimerkki 14.

Kari ja Tapio omistavat Humppa Oy:n osakekannan. Ville ja Kalle puolestaan omistavat Räppi Oy:n osakekannan. Ville ja Kalle aikovat myydä Räppi Oyn Humppa Oy:lle. Räppi Oy:n osakkeista Ville

ja Kalle ovat maksaneet 20 000 euroa, mutta nyt Rääpi Oy:n käypä arvo olisi 150 000 euroa. Suora osakekauppa johtaisi siihen, että Ville ja Kalle joutuisivat maksamaan luovutusvoittoveroa. Osakekaupan sijaan suoritetaan osakevaihto, jonka seurauksena Ville ja Kalle saavat vastikkeeksi Humppa Oy:n osakkeita. Samalla Rääpi Oy muuttuu Humppa Oy:n tytäryhtiöksi. Ville ja Kalle pysyvät siirtämään näin verojen maksamista siihen ajankohtaa, jolloin he myyvät omistamansa Humppa Oy:n osakkeet.

Miksi osakevaihto?

- Osakevaihdon avulla omistusjärjestely voidaan tehdä ilman välittömiä veroaikutuksia
- Osakevaihdon avulla voidaan hankkia konserniin uusi yhtiö

Purkautuminen

Purkautumisen seurauksena yhtiö lakkaa olemasta ja omaisuuden luovutushintana on sen käypä-arvo purkautumishetkellä. Verokohtelua arvioitaessa on otettava huomioon yhtiön ja sen osakkaan verokohtelu. Osakkaat saavat yhtiön omaisuudesta osakkeidensa lukumäärää vastaavan jako-osuuden, jota käsitellään verotuksessa pääomanpalautuksena. Sekä henkilöyhtiöiden että osakeyhtiöiden purkautumista säädelään EVL 51 d §:ssa sekä TVL 27 §:ssä. Purkautumisen keskeisinä seurauksina arvonmuutoksen ja varaukset tuloutuvat yrityksessä. Tappiot ja käyttämättömät hyvikset menetetään sekä purkutappio on useimmiten vähennyskelpoton. Purkuvoitto voi kuitenkin tietyissä tapauksissa olla verovapaata tuloa EVL 6 b §:n mukaisissa tilanteissa. Lisäksi purkamisen yhteydessä tulevat maksettavaksi sekä varainsiirtovero että arvonlisävero.

Osakeyhtiön purkautuessa katsotaan verotuksessa rahoitus-, vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden sekä muun omaisuuden luovutushinnaksi omaisuuden todennäköistä luovutushintaa vastaava määrä (EVL 51 d §). Tämä tarkoittaa kaikkea purkautuvan yhtiön konkreettista omaisuutta. Purkautumisen yhteydessä myös sellainen omaisuus, jonka hankintameno on kokonaan poistettu, arvostetaan käypään hintaan. Osakeyhtiön nettovarallisuus jaetaan omistajille jako-osuutena. Omis-

tajien verotuksessa noudatetaan joko TVL 45–46 §:a tai EVL 5 §:ta Jos osakeyhtiön purkautumisessa siirtyy kiinteistöjä, rakennuksia tai arvopapereita tulee näistä omistajille maksettavaksi varainsiirtovero.

Avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön purkautumisen verotuksessa säädetään EVL 51 d §:ssa seuraavasti. Omaisuuden, etuuden ja oikeuden luovutushinnaksi katotaan se määrä, joka yksityiskäyttöön otossa katsotaan EVL 51 b §:n 3 momentin mukaan luovutushinnaksi. Kyseessä olevan momentin mukaan yhtymästä otetun kiinteistö, rakennuksen, rakennelman, arvopaperin tai oikeuden luovutushinnaksi katsotaan sen todennäköinen luovutushinta. Muun kuin edellä mainittujen omaisuuden luovutushinnaksi puolestaan katsotaan joko alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Myös näiden yhtiöiden purkautumisessa siirtyvien kiinteistöjen, rakennuksien tai arvopapereiden osalta tulee omistajille maksettavaksi varainsiirtovero. Toiminimen purkautuessa kaikki käyttöomaisuuden poistot palautuvat.

Esimerkki 15.

Toiminimen purkautuessa sen varoihin kuuluu rakennus, jonka hankintameno on 100 000 €, menojäännös 80 000 euroa ja käypä arvo 150 000 €. Tuloutuvien poistojen määrä on 20 000 € (100 000 € - 80 000 e).

Miksi purkautuminen?

- Yhtiön toiminta lopetetaan

Ovatko seuraavat väittämät oikein vai väärin?

Väite	oikein	väärin
1. Verotneutraalissa sulautumisessa omistusaika katkeaa		
2. Veroneutraalissa sulautumisessa voidaan käyttää vastikkeena myös muuta omaisuutta tai sitoumuksia		
3. Yhtiön jakautuessa vastikkeena voidaan käyttää rahaa korkeintaan 10 %:a osakkeiden nimellisarvosta		
4. Jakautuvan yhtiön tappiot siirtyvät vastaanottaville yhtiöille		
5. Liiketoimintasiirto voidaan tehdä ainoastaan jo olemassa olevaan yhtiöön		
6. Liiketoimintasiirron seurauksena ei realisoidu verotettavaa voittoa		
7. Veroneutraalissa osakevaihdoissa voidaan käyttää rahaa korkeintaan 10 %:a osakkeiden nimellisarvosta		
8. Purkautumisen seurauksena ei koskaan tarvitse maksaa varainsiirtoveroa omistajille siirtyvästä omaisuudesta		

Yritysmuodon muutokset

Yleisimmät toimintamuodot yritystoiminnan harjoittamiseen ovat toimiminen yksityisenä liikkeen- tai ammatinharjoittajana sekä henkilö- ja osakeyhtiöt. Elinkeino- ja tuloverolaki säätelevät yritysmuodon muutoksien vero-oikeudellisia tapahtumia. Elinkeinoverolain 51 c §:ssä määrätään, että yritysmuodon muutosten osalta noudatetaan, mitä tuloverolain 24 ja 28 §:ssa niistä säädetään. Jos muutos tapahtuu TVL 24 § mukaisesti ei muutoksella ole veroseuraamuksia. Maatilatalouden tuloverolaissa ei ole yritysmuodon muutoksia koskevia säännöksiä ja siten sen alaisen toiminnan muutoksiin sovelletaan TVL 24 §:sta.

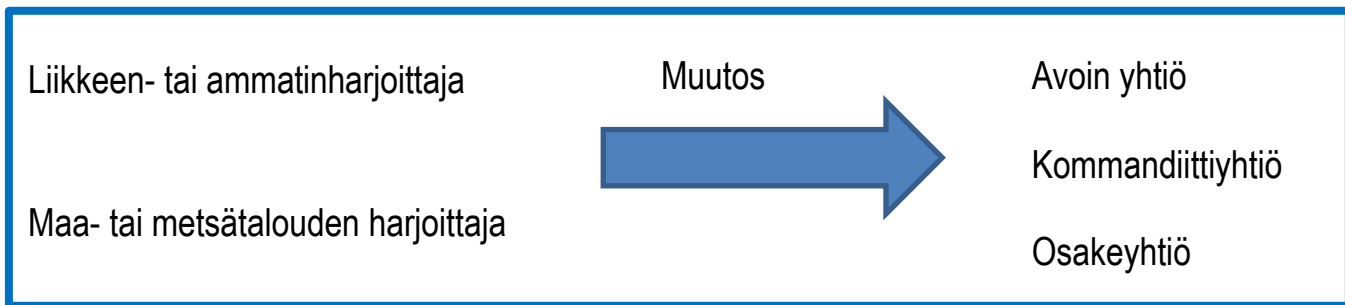
Olennaista veroneutraalille muutokselle ovat yrityksen toiminnan jatkuvuus sekä yrityksen identiteetin säilyvyys. Jatkuvuutta arvioitaessa otetaan huomioon elinkeinotoiminnan jatkuminen, siirtyvien varojen laadullinen ennallaan pysyminen sekä kirjanpidon ja verotuksen arvojen ennallaan säilyminen. Toisin sanoen jatkuvuuden vaatimus koskee sekä verotuksellista että kirjanpidollista jatkuvuutta. Yrityksen identtisyydellä tarkoitetaan sitä, että yritystä voidaan yritysmuodon muutoksenkin jälkeen pitää samana kuin ennen muutosta. Keskeistä identiteetin säilymiselle on se, että omistussuhteet eivät olennaisesti muutu ja varallisuus siirtyy pääasiassa yritysmuodon muutoksen

jälkeen jatkavaan yritykseen. Taulukossa 3 on käyty läpi identiteetin säilymisen vaatimuksen yleisimmissä yritysmuodon muutostilanteissa

Taulukko 3. Yleisimmät yritysmuodon muutostilanteet, joissa yrityksen identiteettisyys säilyy muuttaessa vanha yritysmuoto. Laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä on lyhennetty AKYL . (Kukkonen & Walden 2015, 5.1, Peruskysymykset.)

Muutos	Identtisyys säilyy
Yksityisliike henkilöyhtiöksi	Muutos joko avoimeksi yhtiöksi tai kommandiittiyhtiöksi edellyttäen, että yrittäjästä tulee vastuunalainen yhtiömies
Yksityisliike osakeyhtiöksi	Liikkeen- tai ammatinharjoittaja merkitsee kaikki osakkeet
Avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö osakeyhtiöksi	Muutos tapahtuu AKYL:n mukaisesti, yksi tai useampi yhtiömies merkitsee osakkeet

Liikkeen- tai ammatinharjoittaja voi muuttaa yksityisen liikkeensä avoimeksi yhtiöksi, kommandiitti yhtiöksi tai osakeyhtiöksi veroneutraalisti TVL 24 §:n mukaisesti. Vaatimuksena veroneutraaliudelle on kuitenkin se, että jos yksityisliike muutetaan osakeyhtiöksi, tulee liikkeenharjoittajan merkitä kaikki osakeyhtiön osakkeet. Jos yksityisliike muutetaan kommandiittiyhtiöksi, täytyy yksityisliikkeen harjoittajan ryhtyä vastuunalaiseksi yhtiömieheksi. Avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö voidaan muuttaa osakeyhtiöksi veroneutraalisti TVL 24 §:n mukaan, mutta muutos täytyy tehdä AKYL:n mukaisesti. Identtisyden säilymisen ehtona on, että henkilöyhtiön yhtiömiehet ovat ainoita, jille muodostuvan osakeyhtiön osakkeita saa luovuttaa



Kuva 4. Yksityisliikkeen mahdolliset veroneutraalit muutokset.

Veroneutraalistakin muutoksesta osakeyhtiöksi voi syntyä verovaikutuksia toimintavarausten purkautumisesta, koska osakeyhtiöissä toimintavarausta ei voi tehdä, joten se tuloutetaan. Tasausvaraus sen sijaan siirtyy osakeyhtiölle jatkuvuusperiaatteen mukaan. Veroseuraamuksia voi tulla myös peittelystä osingosta. Jos yksityisliikkeen muuttuu henkilöyhtiöksi, tapahtuu koko verovuoden verotus verovuoden päättymishetken yritysmuodon mukaisesti. Osakeyhtiöksi muutettaessa yksityisliikkeen verovuosi katkeaa siihen päivään, jolloin osakeyhtiö merkitään kaupparekisteriin. Tästä seuraa se, että toimintamuodon muutosvuonna tulee poistojen osalta tarkkailla muutoksen molempia osapuolia. Tuloverolain 24.2 §:n mukaan osakeyhtiö voi muutosvuonna vähentää EVL:n mukaiset maksimipoistot vähennettynä kuitenkin sillä määrällä mitä yksityisliike on samasta omaisuudesta poistanut.

Esimerkki 16.

Yksityisliike on muutettu TVL 24 § mukaisesti osakeyhtiöksi 6.8.2018. Yksityisliike on tehnyt 20 % poiston. EVL:n sallima maksimipoisto on 25 %:a, jolloin osakeyhtiö voi tehdä siirtyneestä omaisuudesta 5 % poiston.

Vuoden 2018 alusta varainsiirtoveroa ei ole tarvinnut suorittaa silloin kun luonnollisen henkilön omaisuutta (kiinteistö tai arvopapereita) siirretään osakeyhtiöön TVL 24§:ssa tarkoitetussa toimintamuodon muutoksessa (Varainsiirtoverolaki 4.5 §). Mahdollisesta ylimääräisestä siirtyvästä varallisuudesta on maksettava varainsiirtovero. Sen sijaan henkilöyhtiöön siirtyvästä kiinteistöstä tai osakkeista on maksettava varainsiirtoveroa. Kun avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö muutetaan osakeyhtiöksi tai toiseksi henkilöyhtiöksi ei varainsiirtoveroa tarvitse suorittaa.

Henkilöyhtiön yritysmuodon muuttamisessa osakeyhtiöksi on muutamia poikkeuksia verrattuna henkilöyhtiöön. Muodostuvan osakeyhtiön hankintameno on yhtiömiehen osuus omasta pääomasta ja omistusaika lasketaan henkilöyhtiön osuuden hankinta ajankohdasta. Poistojen osalta noudatetaan samaa käytäntöä kuin yksityisliikkeen muuttuessa osakeyhtiöksi.

Osakeyhtiö voidaan muuttaa avoimeksi yhtiöksi, kommandiittiyhtiöksi tai sen toimintaa voidaan jatkaa toiminimellä, tämä ei kuitenkaan voi tapahtua veroneutraalisti tuloverolain 24 §:n mukaisesti vaan osakeyhtiön katsotaan aina purkautuvan tällaisessa tilanteessa, jolloin kaikki poistot tuloutuvat, varaukset purkautuvat ja omaisuuden arvonnousu realisoituu.

Ovatko seuraavat väittämät oikein vai väärin tuloverolain 24 § mukaan tehdyssä toimintamuodon muutoksessa?

Tuloverolain 24 § mukaan tehdyssä toimintamuodon muutoksessa:	oikein	väärin
1. Avoimen yhtiön muuttuessa osakeyhtiöksi sen verovuosi katkeaa		
2. Kommandiittiyhtiön muuttuessa osakeyhtiöksi sen vanhat tappiot menetetään		
3. Toimintavaraus tuloutuu, kun kommandiittiyhtiö muutetaan osakeyhtiöksi		
4. Negatiivisen oman pääoman tilanteessa poikkeuksellisen iso yksityisotto voi viitata peiteltyyn osinkoon		
5. Osakeyhtiö voidaan muuttaa avoimeksi yhtiöksi		