

Lassi Koukkari

YLEISIMMÄT YRITYSJÄRJESTELYT KIRJANPIDON NÄKÖKULMASTA

YLEISIMMÄT YRITYSJÄRJESTELYT KIRJANPIDON NÄKÖKULMASTA

Lassi Koukkari
Opinnäytetyö
Kevät 2022
Liiketalouden tutkinto-ohjelma
Oulun ammattikorkeakoulu

TIIVISTELMÄ

Oulun ammattikorkeakoulu
Liiketalouden tutkinto-ohjelma, taloushallinto

Tekijä: Lassi Koukkari

Opinnäytetyön nimi: Yleisimmät yritysjärjestelyt kirjanpidon näkökulmasta

Työn ohjaaja: Juhani Kurula

Työn valmistumislukukausi ja -vuosi: Kevät 2022

Sivumäärä:

40

TIIVISTELMÄ:

Tämän opinnäytetyön tarkoitus on perehtyä yleisimpiin yritysjärjestelyihin kirjanpidollisessa näkökulmassa. Vaikka harva kirjanpitäjä on erikoistunut yritysjärjestelyihin, voi kenen tahansa kirjanpidon parissa työskentelevän eteen tulla asiakas, jolla on edessään yritysjärjestely ja kaipaa sen toteuttajaa ja neuvontaa myös kirjanpidolliselta kannalta. Lisäksi opinnäytetyö sivuaa hieman lainopillisia ja verotuksellisia näkökulmia, mitä tulee myös kirjanpitäjän ottaa huomioon käsitellessään järjestelyitä ja neuvoessaan yrittäjää.

Tämä opinnäytetyö painottuu PMA-yhtiöihin. Keskisuurilla ja suurilla yrityksillä on usein oma taloushallinto-osasto ja suuremmilla yrityksillä on mahdollisuutta rahoittaa taloudellisesti taloushallinnon konsultaatiota enemmän. Pienyrityksillä tätä ei useinkaan ole ja usein kirjanpitäjän tietotaito ei välttämättä ole tehtäviin riittävän laaja. Siksi tämä opinnäytetyö painottuu juuri mikro- ja pienyrityksiin, jota voi käyttää muun muassa tilitoimistot, pienten yritysten yksittäiset kirjanpitäjät ja myös yrittäjät, joilla sattuu olemaan tai mahdollisesti tulevaisuudessa tulee tapahtumaan jokin yleisimmistä yritysjärjestelyistä.

Tietoperustana lähtökohtaisesti käytetään alan kirjallisuutta etsien esimerkkitapauksia. Tutkimusmenetelmä on kirjallisuuskatsaus, joka toteutetaan eri asiantuntijalähteitä käyttäen. Kirjallisuuskatsaus tarkoittaa juuri kyseiseen aiheeseen liittyvää perehtymistä ja sen tulosta ja tätä on hyödynnetty opinnäytetyötä tehdessä.

Opinnäytetyöllä saadaan lukijalle riittävä perustieto niistä yritysjärjestelyistä, joita kirjanpidon maailmassa voi todennäköisyyksien valossa vastaan tulla. Nämä perusteet tiedostaen kirjanpitäjä todennäköisesti välttää pahimpia yhtiöoikeudellisia ja verotuksellisia riskikohtia, mutta yritysjärjestelyn sattuessa kohdalle, on aina syytä käyttää aikaa, kirjallisuutta ja mahdollisesti alan asiantuntijoita apuna ennen kuin tekee johtopäätökset siitä, kuinka yritysjärjestely olisi taloushallinnollisesta näkökulmasta järkevä toteuttaa.

Asiasanat: yritysjärjestely, yrityskauppa, sulautuminen, jakautuminen, yhtiömuodon muutos, purkautuminen, liiketoimintasiirto, osakevaihto

ABSTRACT

Oulu University of Applied Sciences
Degree programme, Business Economics

Author(s): Lassi Koukkari

Title of thesis: Most common business combinations in the eyes of accountant

Supervisor(s): Juhani Kurula

Term and year when the thesis was submitted: Spring 2022 Number of pages: 40

ABSTRACT

The purpose of this thesis is to discuss the most common mergers and acquisitions in the field of accounting. Although few accountants have special expertise on corporate transactions, they might find themselves in a situation, where consultation related corporate transactions is required. Furthermore, this thesis also gives a quick insight into Finnish limited liability company law and taxation which the accountant should consider in the case of corporate transaction.

This thesis is focused on small non-complex entities. Middle-sized and large companies usually have their own accountant department and they do have more financial capacity to fund consultants. This is usually not the case with small companies, and the accountant's knowledge in issues of corporate transactions does not necessarily reach a sufficient level. Therefore this thesis is focused on small companies and thus can be used by accountant offices, accountants of small companies and also those entrepreneurs planning a corporate transaction.

The theoretical background is consisted of professional literature and field specific cases. Research approach used in this thesis is literature review. This thesis is a literature review and it is completed by using expert sources.

This thesis will provide the reader with basic knowledge about those mergers and acquisitions, that may arise in field of accounting. By understanding these fundamentals, the accountant will most likely avoid the worst litigation and taxation risks. However, if the accountant will have a corporate transaction to deal with, it is recommended to use time, literature and a specialist's help before making conclusions on how the corporate transaction should be done.

Keywords: merger & acquisition, business combinations, division, change of company form, dissolution, business transfer, share exchange

SISÄLLYS

| | | |
|-----|---|----|
| 1 | JOHDANTO | 7 |
| 2 | YLEISIMMÄT YRITYSJÄRJESTELYT | 9 |
| 3 | YRITYSKAUPAT JA LIIKETOIMINTASIIRTO..... | 11 |
| 3.1 | Osakekauppa myytävän yrityksen näkökulmasta | 11 |
| 3.2 | Osakekauppa mikäli myyjä tai ostaja on yhtiö | 11 |
| 3.3 | Liiketoimintasiirto | 12 |
| 3.4 | Liiketoimintakauppa..... | 14 |
| 4 | SULAUTUMINEN | 15 |
| 4.1 | Verotuksen ja osakeyhtiölain erotuksia | 17 |
| 4.2 | Purkautumisen ja sulautumisen erotuksia elinkeinoverotuksessa | 17 |
| 4.3 | Esimerkki sulautumisesta | 18 |
| 5 | JAKAUTUMINEN..... | 19 |
| 5.1 | Jakautuminen ja verotus..... | 19 |
| 5.2 | Jakautumisen eroavaisuuksia verotuksessa ja osakeyhtiölaissa. | 20 |
| 5.3 | Esimerkki jakautumisesta | 21 |
| 6 | YHTIÖMUODON MUUTOS | 22 |
| 7 | PURKAUTUMINEN | 24 |
| 7.1 | Osakeyhtiön purkautuminen..... | 24 |
| 7.2 | Toiminimen lopetus | 25 |
| 7.3 | Yhtiön lopettaminen kirjanpidossa..... | 26 |
| 8 | OSAKEVAIHTO | 27 |
| 8.1 | Osakevaihto ja osakeyhtiölaki | 27 |
| 8.2 | Osakevaihto kirjanpidossa..... | 28 |
| 8.3 | Osakevaihto ja verotus | 29 |
| 9 | JOHTOPÄÄTÖKSET | 31 |
| 9.1 | Yrityskaupat ja liiketoimintasiirto..... | 31 |
| 9.2 | Sulautuminen ja jakautuminen | 31 |
| 9.3 | Yhtiömuodon muutos | 32 |
| 9.4 | Purkautuminen / lakkauttaminen | 32 |
| 9.5 | Osakevaihto | 32 |
| 9.6 | Yleisimmät riskit kootusti taulukossa 5 | 33 |

| | | |
|----|---------------|----|
| 10 | POHDINTA..... | 36 |
| 11 | LÄHTEET | 38 |

1 JOHDANTO

Yritysjärjestelyitä toteutetaan aika ajoin liiketoiminnassa. Pienellä tilitoimistolla tai yksittäisellä kirjanpitäjällä voi koitua haasteeksi toteuttaa jokin yritysjärjestely käytännössä ja vastaavasti yrittäjä itse voi olla haluton käyttämään talouspuolen toteutukseen rahakasta konsultaatioapua. Kaikki yritysjärjestelyt sisältävät usein riskejä, joita olisi hyvä analysoida jo ennen yritysjärjestelyn toteuttamista. Tilintarkastus on hyvä apu varmentamaan, että yritysjärjestely on toteutettu lain mukaan ja oikein, mutta valitettavan usein tilintarkastus ja sitä kautta tapahtuva konsultaatio tulee liian myöhään tai mikäli tilintarkastajaa ei ole valittu, jää kirjanpidollinen toteutus täysin kirjanpitäjän harteille.

Tavoitteenani on tehdä opinnäytetyö kirjanpitäjiä varten, joka keskittyy vain yritysjärjestelyiden oleellisiin riskeihin. Pääsääntöisesti oletuksena on, että yritysjärjestely on jo päätetty toteuttaa tietyllä tavalla ja opinnäytetyö ohjaa kirjanpitäjää toteuttamaan yritysjärjestelyn taloushallinnollisen puolen keskittyen vain oleellisiin riskeihin, joista asiakas voi olla tietämätön. Opinnäytetyö on suuntaa antava ja ajatuksia herättävä kokonaisuus, jota toivottavasti opinnäytetyötä lukeva / käyttävä, oli kyseessä sitten tilitoimisto, kirjanpitäjä, muu taloushallinnon asiantuntija, yrittäjä tai muu pienyrityksen johdossa oleva henkilö tai muu asioista kiinnostunut lukija voi hyödyntää.

Yritysjärjestelyitä on monenlaisia, eri yhtiömuodoilla ja näistä jokaisesta voisi kirjoittaa jopa oman opinnäytetyön, joten paneudun tässä opinnäytetyössä mikro- ja pienyritysten yleisimpien yritysjärjestelyiden kirjanpidolliseen näkökulmaan. Jätän pois joitain aihealueita, kuten yrityksen perustamisen, sillä tällainen on useimmille kirjanpitäjille jo rutiinia, mutta samalla otan mukaan juridisia ja verotuksellisia näkökulmia, joita kirjanpitäjän on hyvä tiedostaa, jotta voi myös auttaa asiakasta jo suunnitteluvaiheessa. Usein kun muun muassa veroseuraamukset tiedetään etukäteen, voidaan muuttaa tai jopa jättää tekemättä yritysjärjestely, joka osoittautuikin yrittäjälle epäedulliseksi ratkaisuksi.

Tämä opinnäytetyö käsittelee yrityskauppaa, sulautumista, jakautumista, yhtiömuodon muutosta, purkautumista, liiketoimintasiirtoa ja osakevaihtoa. Koska aihealue on laaja, mitään aihealuetta ei voida tyhjentävästi kertoa ja täten kirjoitettu tieto ei takaa, etteikö yritys kärsisi veroseuraamuksia tai menettelisi kirjanpidollisesti oikein kaikissa tapauksissa. Opinnäytetyö rajataan siten, että käsi-

teltävästä aineistosta jätetään pois Asunto-Osakeyhtiöt sekä henkilöyhtiöt painottuen osakeyhtiöihin. Lisäksi opinnäytetyöstä jätetään pois rajat ylittävät tapahtumat keskittyen vain kotimaisiin yritysjärjestelyihin.

Tämä opinnäytetyö kumpuaa paljolti kirjoittajan omista kokemuksista, mitä uralla on vastaan tullut, joka synnytti motivaation opinnäytetyön kirjoittamiseen.

2 YLEISIMMÄT YRITYSJÄRJESTELYT

Ennen kuin poraudutaan yritysjärjestelyiden kirjanpidolliseen maailmaan, tehdään hieman kartoitusta yritysmuodoista. Suomessa yleisimmät yhtiömuodot olivat 2.1.2020 Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) mukaan

- Osakeyhtiö 266134 kpl
- Toiminimi 218656 kpl
- Asunto-Osakeyhtiö 89009 kpl
- Kommandiittiyhtiö 26207 kpl
- Avoin Yhtiö 9265 kpl
- Osuuskunta 3873

Yllä olevasta taulukosta jätettiin kaikki alle 3000kpl muodot pois. Täten voimme tehdä johtopäätöksen, että mikäli yritysjärjestelyä tullaan tekemään kirjanpidollisessa näkökulmassa, painottuu se todennäköisesti osakeyhtiöön tai toiminimeen, kun As Oy:t jäävät tästä opinnäytetyöstä pois. Tämän lisäksi henkilöyhtiöiden yritysjärjestelyt eivät ole niin yleisiä, joten näitä käsitellään opinnäytetyössä vain sivuavasti, eli kuinka toiminimi purettaisiin tai kuinka toiminimi muutettaisiin osakeyhtiöksi. Tässä opinnäytetyössä mietitään kirjanpitäjän näkökulmaa seuraaviin yritysjärjestelyihin:

- yrityskauppa/omistajan vaihdos
- sulautuminen
- jakautuminen
- yhtiömuodon muutos
- purkautuminen
- liiketoimintasiirto
- osakevaihto

Yrityskaupat jakautuvat useisiin erilaisiin osiin. Voidaan myydä irtaimistoa, liiketoimintaa tai esimerkiksi yhtiön osakkeita. Sulautumisessa jonkin yhtiön toiminta siirretään toiseen yhtiöön ja yhtiö lakkaa olemasta. Jakautumisessa luodaan puolestaan uusi yhtiö esimerkiksi jakamalla yhtiön liiketoiminnot eri yhtiöihin. Yhtiömuodon muutoksesta on kyse silloin, kun esimerkiksi henkilöyhtiö muu-

tetaan osakeyhtiöksi ja purkautumisessa yhtiön toiminta on päätetty lopettaa / lakkauttaa. Liiketoimintasiirrossa liiketoimintaa siirretään yhtiöstä toiseen, joka on niin lähellä yrityskauppojen maailmaa, että sitä käsitellään samassa yhteydessä opinnäytetyössä. Osakevaihdossa puolestaan yhtiö ikään kuin siirtyy toisen yhtiön tytäryhtiöksi.

3 YRITYSKAUPAT JA LIIKETOIMINTASIIRTO

PRH:n mukaan omistajanvaihdoksia tapahtuu vuosittain lähes 4000 kpl (PRH, 2019). Täten on erittäin yleistä, että kirjanpitäjä saa olla yrityskaupan kanssa tekemisissä. Koska toiminimeä ei voida myydä, tulee toiminimen tapauksessa lopettaa yritys ja myydä omaisuus jatkajalle (Osaava Yrittäjä). Tässä kappaleessa keskityn pääosin osakeyhtiön kaupankäyntiin.

Ennen yrityskauppaa on suotavaa käyttää asiantuntijaa arvioimaan yrityksen arvoa. Mikäli yrityskauppa toteutetaan paljon käyvästä arvosta poikkeavilla summilla, voi yrityskaupasta koitua vero-seuraamuksia.

3.1 Osakekauppa myytävän yrityksen näkökulmasta

Yleensä kirjanpitäjälle vastaan tullessa tapauksessa on päätetty jo myydä yhtiö. Kirjanpitäjän on hyvä tiedustella asiakkaalta, kuinka osakkeiden arvo on määritelty ja että kaupparekisteriin tehdään tarvittavat muutokset muun muassa hallituksen osalta. Kohteliasta on myös huomauttaa mahdollisista henkilöverotuksellisista haasteista kuten myyntivoittoveron määräytymisestä. Itse yhtiön kirjanpidollisessa näkökulmassa yrityksen omistajan vaihdokset eivät juurikaan näy kuin veroilmoitusta täyttäessä. Kuitenkin on hyvä ottaa huomioon myös vanhojen tappioiden käytettävyys, jotka lähtökohtaisesti ovat vähennyskeltottomia mikäli yli 50 % osakkeista vaihtaa omistajaa (TVL 122§), johon voi kuitenkin erityisissä tilanteissa hakea verohallinnolta poikkeuslupaa.

3.2 Osakekauppa mikäli myyjä tai ostaja on yhtiö

Mikäli osakeyhtiö myy omistamansa osakkeet, tulee luovutusvoitto kirjata kirjanpitoon voitoksi ja luovutustappio kuluksi. Tällaisessa tilanteessa on erittäin tärkeää tietää, onko kyseessä käyttöomaisuusosakkeita, vaihto-omaisuusosakkeita vai muunlaisia osakkeita. Voittojen veronalaisuuteen ja tappioiden vähennyskelpoisuuteen vaikuttaa moni asia. Mikäli kyseessä on käyttöomaisuusosakkeita, jotka on omistettu yhtäjaksoisesti vähintään vuoden ajan ja omistusosuus myytävässä yhtiössä on vähintään 10 %, on luovutus verovapaa. Verovapauden ulkopuolelle jäävät Asunto-Osakeyhtiöt, sijoitus- vaihto- ja rahoitusomaisuuteen kuuluvat osakkeet ja pääomasijoitustoimintaa harjoittavan yhtiön/osuuskunnan/ym. osakkeet. (1accounting 2018). Tulonlähdejako poistui pieniltä

osakeyhtiöiltä vuoden 2020 alussa, joten tätä ei tule ottaa huomioon enää osakkeiden myynnin osalta. Lisäksi on erittäin tärkeä ottaa huomioon, että verohallinto on tarkka siitä, onko osakkeiden luonne käyttöomaisuuteen kuuluva vai tulisiko niitä käsitellä vaihto-omaisuuteen kuuluvana (Tilisanomat 2017).

Mikäli osakeyhtiö ostaa osakkeita, näistä tulee maksaa varainsiirtoveroa. Varainsiirtoveroprosentti on 1,6 % niiden osakkeiden osalta, jotka on hankittu muutoin kuin arvopaperipörssistä, eivätkä ne ole Asunto- tai Kiinteistöosakeyhtiöiden osakkeita (Verohallinto). Ostaessa on myös hyvä miettiä osakkeiden luonnetta, että ovatko ne pitkäaikainen sijoitus jolloin ne tulee esittää käyttöomaisuudessa, onko osakkeilla tarkoitus käydä kauppaa tai muutoin tarkoitus niistä luopua lyhyen ajan kuluessa, jolloin kyseessä olisi pikemminkin vaihto-omaisuuteen muuhun omaisuuserään kuuluva sijoitus. Tässä kappaleessa ei syvennyttä vaihto-omaisuusosakkeisiin, sillä näiden myynti on usein enemmänkin yhtiön tavanomaista liiketoimintaa kuin yritysjärjestelyä.

Osakekauppa ei ole arvonlisäveronalaista toimintaa. Osakkeiden myynti ja ostaminen on AVL 41 ja 42 § mukaan rahoituspalvelukauppaa, josta ei suoriteta arvonlisäveroa (Immonen R. 2018 S 115)

3.3 Liiketoimintasiirto

Jossain tapauksissa halutaan tehdä liiketoimintasiirto, eli joko koko yrityksen toiminta tai jokin tietty yrityksen liiketoimintakokonaisuus, mikäli yrityksessä on useita liiketoimintakokonaisuuksia, halutaan siirtää toiseen yhtiöön. Liiketoimintasiirto sisältää useita verotuksellisesti riskialttiita seikkoja, joita on hyvä ottaa huomioon jo ennen liiketoimintasiirron aloittamista. Liiketoiminta on mahdollista siirtää ilman tuloveroseuraamuksia, mikäli liiketoimintasiirron edellytykset EVL 52d § täyttyvät.

”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” (EVL 52d §)

Omaisuuuden luovutushinnaksi luetaan verotuksessa poistamatta oleva hankintamenon osa. Liiketoimintasiirto voidaan tehdä olemassa olevaan yhtiöön saaden vastikkeeksi yhtiön hallussa olevia omia osakkeita. Hankintamenot vähennetään kuin ne olisi vähennetty edellisessä yrityksessä. Osakkeiden arvo määrittyy liiketoimintasiirron myötä tulleiden varojen verotuksessa vähentämättä oleva määrä, josta otetaan pois siirtyneiden velkojen ja varausten määrä (EVL 52d §).

Vastikkeeksi liiketoimintasiirrosta voidaan antaa uusia, tai yhtiön hallussa olevia omia osakkeita. Rahavastiketta liiketoimintasiirrosta ei voida antaa tai EVL 52d säännöstä ei noudateta. Liiketoimintasiirtoa tehtäessä kaikki liiketoimintakokonaisuuden varat ja velat tulee siirtää, mikäli yhtiö siirtää vain osan liiketoimintakokonaisuudesta, ei EVL 52d:tä voida noudattaa. Liiketoimintasiirrosta ei lähtökohtaisesti tappiot siirry, joten mahdolliset tappiot voidaan menettää (KLT-Tentti 2019).

Mikäli esimerkiksi tilitoimistoasiakas aikoo siirtää liiketoimintansa toiseen yritykseen, kannattaa kirjanpitäjän muistuttaa asiakasta tähän liittyvistä veroriskeistä. Suurimpia kompastuskiviä on aiemmin mainituista tapauksista se, että liiketoimintasiirtona siirretään vain osa liiketoiminnasta toiseen yhtiöön tai annetaan vastikkeeksi rahaa, jolloin verotuksessa tätä ei voida pitää liiketoimintasiirtona. Myös mikäli kirjanpitäjä havaitsee vanhoja tappioita, on kohteliasta mainita näiden mahdollisesta siirtymättömyydestä.

Liiketoimintasiirto on arvonnäköverotonta toimintaa (Immonen R. 2018, S. 399)

Koska liiketoimintasiirto ei ole tavanomainen kirjaus toisin kuin muut tämän otsikon alla olevat kirjaukset, opinnäytetyössä käsitellään tilannetta myös esimerkein:

Esimerkkitalanteessa A Oy:llä on useita liiketoimintoja, joista on tarkoitus siirtää yksi kokonaisuus B Oy:lle. Tuolloin A Oy:n taseesta on eriteltävä liiketoimintaan liittyvät varat, velat sekä vastuut ja siirtää ne kohdeyhtiölle tekemällä kirjaukset vastaavaa ja vastattavaa puolille. Esimerkiksi tase sisältää siirrettävän liiketoiminnan osalta koneita 10 000 eurolla ja immateriaalisia patenteja 5000 euroa. Nämä erät tulee siirtää aineettomista oikeuksista ja kalustosta esimerkiksi käyttöomaisuusosakkeisiin riippuen käyttötarkoituksesta. Vastaavasti vastaanottavassa yhtiössä erät menevät kalustotilille ja aineettomiin oikeuksiin ja muun muassa sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon. Edellä mainitun lisäksi on hyvä kiinnittää huomiota, että tuloslaskelman tuotot ja kulut kohdistuvat oikein ja että nämä ovat oikein jaksotettu. Tapahtumahetken jälkeen kaikki tulot, kulut ja esimerkiksi

henkilöiden siirrettyä palkkakulut on kirjattava vastaanottavan yhtiön kirjanpitoon ja jaksotuksiin on suotta kiinnittää huomiota.

3.4 Liiketoimintakauppa

Mikäli yhtiö myydään liiketoimintakauppana, irtaimisto käsitellään käyvin arvoin. Tuolloin on hyvä muistuttaa asiakasta siitä, että kirjanpidon arvot eivät useinkaan ole samoja kuin käyvät arvot, jotka tuottavat erinäisiä luovutusvoittoja ja tappioita.

Liiketoimintakaupassa varainsiirtovero tulee maksaa, jonka lähtökohtaisesti maksaa ostaja. Arvonlisäveroa ei tule kaupasta tilittää, mikäli ostaja jatkaa toimintaa ja käyttää ostokohteita vähennykseen oikeuttavaan toimintaan, eikä vastaanottaja vastaavasti voi arvonlisäveroa näistä vähentää. (AVL 19 a §) (Immonen R., 2018, S. 81)

4 SULAUTUMINEN

Yritys voi sulautua kolmella eri tavalla. Absorptiosulautumisessa yhtiö sulautuu vastaanottavaan yhtiöön, jota voi olla esimerkiksi tytäryhtiösulautuminen. Kombinaatiosulautumisessa kaksi tai useampia yhtiöitä sulautuu uuteen, perustettavaan yhtiöön. Kolmikantasulautuminen on sellainen absorptiosulautuminen, jossa muu kuin vastaanottava yhtiö antaa sulautumisvastiketta. (PRH 2020)

Osakeyhtiöiden sulautumisessa on PRH:n mukaan neljä vaihetta ja sulautumiseen menee lyhimilläänkin noin neljä kuukautta. PRH:n järjestys sulautumiseen näkyy taulukossa 1:

| | |
|---|--|
| 1 | On tehtävä ilmoitus sulautumissuunnitelmasta |
| 2 | On tehtävä kuulutushakemus |
| 3 | On tehtävä ilmoitus sulautumisen täytäntöönpanosta |
| 4 | On tehtävä ilmoitus lopputilityksestä |

Taulukko 1, Sulautumisen aikajana

Näiden lisäksi on huomioitava, että sulautumiseen liittyvä yhtiökokous tai hallituksen sulautumispäätös täytyy pitää neljän kuukauden kuluessa sulautumissuunnitelman rekisteröimisestä tai sulautuminen raukeaa. Mikäli kaikki osakkeenomistajat, optio-oikeuksien tai muiden vastaavien oikeuksien haltijat eivät ole luopuneet oikeudesta vaatia lunastamista, tulee yhtiökokous pitää kuukautta aiemmin kuin mitä tavanomaisesti osakeyhtiölaki vaatii (PRH 2020).

Sulautumiseen aina liittyy verotuksellisia riskejä. Verohallinnon näkemys sulautumisesta on seuraavanlainen:

”Yksi tai useampi osakeyhtiö (sulautuva yhtiö) purkautuen selvitysmenettelyttä siirtää kaikki varansa ja velkansa toiselle osakeyhtiölle (vastaanottava yhtiö) ja jossa sulautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat vastikkeena omistamiensa osakkeiden mukaisessa suhteessa vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia uusia osakkeita tai sen hallussa olevia omia osakkeita. Vastike saa olla myös rahaa, kuitenkin enintään kymmenen prosenttia vastikkeena annettavien osakkeiden yhteen-

lasketusta nimellisarvosta tai nimellisarvon puuttuessa osakkeita vastaavasta osuudesta maksettua osakepääomaa tai sulautuva yhtiö purkautuen selvitysmenettelyttä siirtää kaikki varansa ja velkansa vastaanottavalle yhtiölle, jonka hallussa ovat kaikki sulautuvan yhtiön osakepääomaa edustavat osakkeet tai tuollaisen yhtiön kokonaan omistamalle osakeyhtiölle” (Vero.fi 2015)

Näin ollen tulee ottaa huomioon, että yhtiön kaikki varat ja velat tulee siirtää vastaan ottavalle yhtiölle jotta voidaan noudattaa EVL 52 a ja 52 b §:n säännöksiä. Sulautumisvastikkeesta puolestaan verohallinto linjaa, että käteisvastikkeen osuus voi olla maksimissaan 10 % vastikkeena annettavien osakkeiden kokonaismääräisestä nimellisarvosta tai mikäli nimellisarvoa ei voida määrittää, osakkeita vastaavasta osuudesta maksettua pääomaa. Muuta vastiketta, kuten esimerkiksi jonkun ulkopuolisen yhtiön osakkeita, ei voida käyttää. Yksittäisellä osakkaalla voi siis 10 % ylittyä, mutta kokonaismäärän ylittäessä EVL 52 b §:tä toiminnan jatkuvuudesta ei voida käsitellä (Vero.fi 2015).

Sulautuvaa yhtiötä verotetaan kuten olisi verotettu ennen sulautumista. Yhtiötä verotetaan erillisinä siihen saakka, kunnes sulautuminen on tullut voimaan. Sulautumisesta aiheutuva sulautumisvoitto tai -tappio ei ole veronalaista tuloa tai vähennyskelpoista menoaa. Mikäli yhtiöllä on verotuksessa vahvistettavia tappioita, tappioiden siirtyminen edellyttää, että sulautuminen on järjestetty EVL:n yritysjärjestelysäännösten mukaisesti ja lisäksi mikäli vastaanottava yhtiö on tappiovuoden alusta alkaen omistanut yli 50 % osakkeista. Sulautuvan yhtiön osakkeet, jotka syntyvät osakkeenomistajalle, katsotaan verotuksessa vaihtamiseksi uusiin osakkeisiin. Nämä eivät ole verotuksessa luovutus, vaan luovutuksen verotus lykkääntyy ajankohtaan, jolloin osakkeenomistaja luovuttaa saadut osakkeet. Varainsiirtoveroa ei tule maksaa EVL:n säädökset täyttävässä sulautumisessa. (Vero.fi 2015)

Mikäli kuitenkin sulautuminen ei täytä EVL 52 a ja 52 b §:n edellytyksiä, katsotaan yhtiön purkautuvan, jonka myötä tulisi veroseuraamuksia, joten kirjanpitäjän tulee olla erityisen tarkkana, että sulautumisessa noudatetaan verohallinnon säännöksiä sulautumisesta. Näiden lisäksi verohallinnolla on erillissäännös, mikäli koko sulautumisen tarkoitus on veron kiertäminen, tätä järjestelyä ei voida soveltaa (EVL, 52 h §)

Vanhat tappiot siirtyvät, mikäli omistusosuuden muutos on alle 50 % tappioiden kertymisestä. Varainsiirtoveroa ei peritä eikä sulautuminen ole arvonlisäverovelvollinen tapahtuma. Sulautumisen johdosta osallisyhtiöiden varallisuudet vaikuttavat vastaanottavan yhtiön nettovarallisuuteen (Immonen R, 2018, S 227, 289 ja 290).

4.1 Verotuksen ja osakeyhtiölain erotuksia

Eroja verotuksessa ja osakeyhtiölaissa myös on. Osakeyhtiölaki mahdollistaa kolmikantasulautumisen. Osakeyhtiölain mukaan vastike voi olla rahaa ilman rajoituksia, kun verotuksessa rahavastikkeen maksimi on 10 %. Osakeyhtiölaissa vastike voi olla myös muuta omaisuutta ja sitoumuksia (Immonen R. 2018, S. 255). Lähtökohtaisesti opinnäytetyö painottuu pieniin yhtiöihin, joiden oletetaan pyrkivän sulautumisessa EVL:n mukaiseen sulautumiseen, joten näihin ei paneuduta sen syvällisemmin. Mikäli sulautumisessa vastike on yli 10 % rahaa, apporttiomaisuutta tai muuta vastaavaa, suositeltavaa on kirjanpitäjän varoittaa veroriskeistä yrittäjää ja pohtia osakeyhtiölakinäkökulmia vielä uudelleen.

4.2 Purkautumisen ja sulautumisen erotuksia elinkeinoverotuksessa

Mikäli verohallinto katsoo sulautumisen tapahtuneen EVL:n vastaisesti, veroseuraamukset ovat usein mittavia. Alla oleva taulukko 2 kokoaa, mitä eroa on, mikäli yritys katsotaan purkautuneeksi ja tämän jälkeen varat on siirretty uuteen yhtiöön, verrattuna EVL:n ehdot täyttäneeseen sulautumiseen:

| Purkautuminen EVL 51d§ | Sulautuminen EVL 52b§ |
|--|---|
| arvonmuutokset tuloutuvat | jatkuvuusperiaate eli hankintamenot siirtyy |
| purkuvoitto voi olla verovapaata tuloa | sulautumistulos ei vaikuta verotukseen |
| purkutappio useimmiten vastaavasti vähennyskelvoton | |
| varaukset tuloutuvat | varaukset siirtyvät |
| tappiot menetetään | tappiot siirtyvät jos alle 50 % omistusmuutos |
| maksettava varainsiirtoa ja mahdollisesti arvonnäköveroa | ei varainsiirtoa eikä arvonnäköveroa |

Taulukko 2, Sulautuminen sekä veroneutraalisti että ei-veroneutraalisti toteutettuna

(Kukkonen M., Walden R., 2016)

4.3 Esimerkki sulautumisesta

Sulautuminen kirjanpitoarvoilla voi olla yksinkertainen kirjanpidollinen tapahtuma. Mikäli kaksi yhtiötä sulautuu yhdeksi uudeksi yhtiöksi, yhtiöiden tekemien välitilinpäätöksiensä taseiden luvut yksinkertaisesti vain lisätään yhteen uuden yhtiön alkusaldoiksi sulautumissuunnitelman mukaisesti ja uusi yhtiö jatkaa toimintaansa tavanomaisesti. Huomiota tulee kiinnittää enemmän liitetietoihin, lopputilityksen laadintaan ja siihen liittyviin ilmoituksellisiin osioihin (aiemmin kerrottu) sekä tulojen ja kulujen oikea-aikaiseen kohdistamiseen ja jaksottamiseen.

Mahdollinen fuusiovoitto ja tappio voidaan käsitellä eri tavoin kirjanpidossa. Fuusiovoitto voidaan esimerkiksi kirjata liiketoiminnan muihin tuottoihin ja fuusiotappio muihin kuluihin (KILA 2018) Fuusiovoitto ei ole veronalaista tuloa eikä fuusiotappio ei ole vähennyskelpoinen kulu, joten myös taseeseen kirjattujen erien poistot ovat vähennyskeltottomia. (Tilisanomat 2016)

5 JAKAUTUMINEN

Osakeyhtiöjakautumisia on kahden erilaisia. Kokonaisjakautumisen johdosta jakautuvan yhtiön kaikki varallisuus ja velat siirtyvät kahdelle tai useammalle yhtiölle ja jakautuva yhtiö purkaantuu. Osittaisjakautuminen poikkeaa kokonaisjakautumisesta siten, että osa yhtiön varoista ja veloista siirtyy yhdelle tai useammalle yritykselle. Jakautuminen voidaan myös tehdä jo olemassa olevaan yhtiöön. (PRH 2020)

PRH:n mukaan osakeyhtiön jakautumisessa on neljä vaihetta taulukko 3:n mukaisesti:

| | |
|---|---|
| 1 | On tehtävä ilmoitus jakautumissuunnitelmasta |
| 2 | On tehtävä kuulutushakemus |
| 3 | On tehtävä ilmoitus lopputilityksen täytäntöönpanosta |
| 4 | On tehtävä ilmoitus lopputilityksestä |

Taulukko 3: Jakautumisen vaiheet

Jakautuvan yhtiön tulee lisäksi pitää yhtiökokous tai tehdä hallituksen jakautumispäätös. Yhtiökokous tulee pitää kuukautta ennen tavanomaista yhtiökokouksen määräpäivää, ellei kaikki osakkeenomistajat ja optio-ym. oikeuksien omistajat luovu oikeudesta vaatia lunastamista kuten sulautumisessakin (PRH 2020).

5.1 Jakautuminen ja verotus

Jakautuminen sisältää veroriskejä. Verohallinto linjaa jakautumisesta seuraavasti:

”EVL 52 c §:n mukaan jakautumisella tarkoitetaan järjestelyä, jossa osakeyhtiö purkautuu selvitysmenettelyttä siten, että sen varat ja velat siirtyvät kahdelle tai useammalle osakeyhtiölle jakautuvan yhtiön osakkeenomistajien saadessa 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.

EVL 52 c §:n 1 kohdan mukaan kokonaisjakautumisessa osakeyhtiö purkautuu selvitysmenettelyttä siten, että kaikki sen varat ja velat siirtyvät kahdelle tai useammalle osakeyhtiölle. EVL 52 c §:n 2 kohdan mukaan osittaisjakautumisessa osakeyhtiö selvitysmenettelyttä siirtää, ilman että se purkautuu, yhden tai useamman liiketoimintakokonaisuutensa sellaisenaan yhdelle tai useammalle osakeyhtiölle ja jättää vähintään yhden liiketoimintakokonaisuuden siirtävään yhtiöön.” (Vero.fi 2016)

Verotuksellisesta näkökulmasta katsoen on siis tärkeää, että joko kaikki yhtiön varat ja velat tai vastaavasti tietyn liiketoimintakokonaisuuden varat ja velat siirtyvät jakautumisen seurauksena. Näiden lisäksi jakautumisessa on noudatettava jatkuvuusperiaatetta. Hankintamenot vähennetään samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty ennen jakautumisessa. Vastaanottavan yhtiön osakkeiden hankintameno on jakautuvan yhtiön nettovarallisuuden osuus. EVL:n jakautumisvastike voi olla osakkeiden sijaan rahaa enintään 10 %. EVL 52 c §:n mukaisessa jakautumisessa ei tule yhtiölle verotettavaa tuloa. Hankintamenot ja muut vastaavat voidaan vähentää kuin ne olisi tehty ennen jakautumista ja poistot voidaan tehdä normaalisti, kuitenkin vain kerran verovuodessa. Tappioiden vähennys poikkeaa kuitenkin sulautumisessa, sillä tappioita voidaan vähentää siltä osin, jotka selvästi kuuluvat yhtiölle siirrettyyn toimintaan. Varainsiirtoveroa jakautumisessa ei makseta. (Vero.fi 2016).

Jakautumisessa useimmiten on tarkoitus pyrkiä siihen, että jakautuminen tapahtuu EVL 52 §:n mukaisesti. Useimmiten veroriskin kannalta voi olla haasteita määrittää liiketoimintakokonaisuutta, että mikä kuuluu millekin yhtiölle. Kannattaa huolellisesti myös tarkastaa sopimukset, että ne ovat muutettu oikeille yhtiöille. Mikäli jakautuminen ei noudata EVL:n säännöksiä, katsotaan yhtiö puretuksi ja kaksi muuta perustetuksi, jolloin siirtyvät erät arvostetaan käypään arvoon ja lisäksi yritykselle voi tulla myös luovutusvoitto-, lahja-, varainsiirto-, tai muita verotuksellisia ongelmia. Tärkeimpiä seikkoja on, että yhtiöt jatkavat toimintaansa eikä jakautumisen tarkoitus ole veron kiertäminen, jolloin EVL 50 § ei sovelleta ja yhtiöille seuraa veroseuraamuksia.

5.2 Jakautumisen eroavaisuuksia verotuksessa ja osakeyhtiölaissa.

Osakeyhtiölaissa on asioita, jotka sallivat tehdä jotain mitä verotus ei salli. Osakeyhtiölaki ei vaadi, että omistussuhteen tulisi olla sama. Lisäksi kuten sulautumisessa, jakautumisessa vastike voi olla

myös muuta omaisuutta tai rahaa rajattomasti. Lisäksi osakeyhtiölaissa ei kielletä liiketoimintakokonaisuuden jakamista osiin, toisin kuin EVL:n mukaan jakautumisessa liiketoimintakokonaisuuksien on oltava kokonaisuuksia niitä jakaessa eri yrityksille (Immonen R. 2018, S. 452.). Koska pienet kirjanpitovelvolliset usein pyrkivät EVL:n mukaiseen jakautumiseen, tässä kappaleessa ei käsitellä muita jakautumisia. Mikäli jakautumisen aikana omistuksia vaihtuu suurelta osin, vastikkeena on muuta omaisuutta, rahaa yli 10 % tai yrittäjä aikoo pilkkoa liiketoimintakokonaisuuksia, on suotavaa huomauttaa veroriskeistä yrittäjää ja perehtyä asioihin tarkemmin.

5.3 Esimerkki jakautumisesta

Yksinkertaisimmillaan jakautuminen voi olla kirjanpidollisesti yksinkertainen. Esimerkiksi mikäli yhtiö osittain jakautumisen kautta siirtää yhden liiketoimintakokonaisuuden uuteen perustettuun yhtiöön, välitilinpäätöksestä saadut tasearvot voidaan vain ottaa yhtiöstä pois ja vastaavasti kirjata uuden yhtiön alkusaldoiksi jakautumissuunnitelmasta riippuen. Enemmänkin jakautumisen osalta tulee kiinnittää huomiota edellä mainittuihin ilmoituksellisiin asioihin, liitetietoihin/tilinpäätöksen laatimisperiaatteisiin sekä tapahtumien oikea-aikaiseen kohdistamiseen ja jaksotuksiin.

6 YHTIÖMUODON MUUTOS

Tämä opinnäytetyö käsittelee yleisimpiä yritysjärjestelyitä. Johdannossa mainittiin, että opinnäytetyö tulee painottumaan osakeyhtiöihin ja toiminimiin, jotka olivat ylivoimaisesti enemmistö Suomessa olevista yhtiöistä Asunto- ja Kiinteistöosakeyhtiöiden lisäksi. Yhtiömuodonmuutoksista emme käsittele täten tässä opinnäytetyössä muuta kuin toiminimiyhtiön muuttamista osakeyhtiöksi, jota tapahtuu usein siinä vaiheessa, kun yrityksen ensimmäisistä vuosista on selvitty ja liiketoiminta kasvaa. Tällöin osakeyhtiöksi muuttaminen saattaa olla ”fiksua vetoa”. Yleisimpiä syitä osakeyhtiön muuttamiseen ovat liiketoiminta kerryttää voittoa, jota ei vielä haluta nostaa omaan käyttöön, rahassummien kasvaessa riskit kasvavat, jotka osakeyhtiössä usein rajoittuu sijoitettuun pääomaan ja osakeyhtiö antaa mahdollisesti parempaa kuvaa ulkopuolisille (Accountor.). Tämä opinnäytetyö käsittelee kirjanpitäjän roolia, mikäli vastaan tulee toiminimiyritys, joka haluaa muuttaa toimintansa osakeyhtiöksi.

Toiminimen liiketoimintaa ei voida jatkaa osakeyhtiönä, vaan yrittäjän tulee perustaa osakeyhtiö, jolle annetaan uusi y-tunnus ja toiminimelle tulee antaa lopettamisilmoitus. Mikäli yksityisyrittäjällä on omaisuutta, voidaan tämä siirtää apporttina osakeyhtiölle. Apporttinaisuus on toiminimiyhtiön varat – velat, eli käytännössä oma pääoman verran arvo siirtyy osakeyhtiölle. Apporttinaisuudesta on myös liitettävä tilintarkastajan lausunto apporttiselvityksestä ja että omaisuuden arvo on vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle. (PRH 2019.).

Identtisyys on yhtiömuodon muutoksessa erittäin tärkeää. Yhtiön tulee jatkaa toimintaansa osakeyhtiössä ja omaisuus ja velat tulee siirtää pääpiirteissään perustettavalle yhtiölle. Toiminnan on jatkuttava, laajuus ja luonne eivät saa olennaisesti muuttua. Omaisuuden on siirryttävä ja veloista on tärkeää saada kirjallinen sopimus jokaisen velkojan kanssa, velkojien vastustaessa yhtiömuodon muutos ei onnistu ja verovelat eivät tule siirtymään osakeyhtiölle, mikäli näitä kirjataan kirjanpitoon, näitä voidaan tulkita peiteltyksi osingoksi. Negatiivinen oma pääoma aiheuttaa riskejä, joka on järkevintä kuitata positiiviseksi sijoittamalla rahaa ennen yhtiömuodon muutosta. Yksityisnostot voidaan pääoman ollessa negatiivinen tulkita jopa peiteltyksi osingoksi. Mikäli toiminta kokonaisuudessaan siirtyy osakeyhtiölle, ei osakeyhtiölle pitäisi tulla veroseuraamuksia ja myös poistot voidaan vähentää kokonaan, mikäli poistoja ei ole aiemmin kyseisenä verovuonna tehty. (Yritystulkki.)

Esimerkki apporttiomaisuudesta voi olla yksinkertaisesti sellainen, että jos toiminimellä on kalustoa ja esimerkiksi rahaa, nämä menevät osakeyhtiön varoihin ja vastakirjaus voidaan yhtiökokospöytäkirjan mukaisesti sijoittaa esimerkiksi osakepääomaan tai sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon.

7 PURKAUTUMINEN

Useista syistä yhtiö voi tulla tilanteeseen, jolloin sen toiminta on tarkoitus lakkauttaa tai purkaa. Usein miten yhtiö lopetetaan, kun liiketoiminta ei enää ole kannattavaa, ei löydy jatkajaa, yrittäjä eläköityy tai muutoin ei enää ole omistajien etujen mukaista pyörittää yritystä. Tämä opinnäytetyö ei käsittele asioita kuten yrityssaneeraus tai konkurssi, mutta käsitellään kahden yleisimmän yhtiömuodon lopettamismenetelmät.

7.1 Osakeyhtiön purkautuminen

”Osakeyhtiötä ei voi lain mukaan vapaamuotoisesti lopettaa, vaan sen voi purkaa selvitystai konkurssimenettelyllä tai sulautumisen tai jakautumisen kautta” (PRH 2018).

Koska osakeyhtiön lopetus ei ole aivan helppo prosessi, usein yrittäjät jättävät yhtiön ns. ”kenkälaatikkoyritykseksi”, eli jättää yhtiön voimaan ilman, että siinä on toimintaa. Tällaisissa tapauksissa yhtiön ainoat kulut ovat usein pankkitilin korot, jolloin omistajat poistavat yhtiön vain alv-rekistereistä ja tekevät kerran vuodessa yhtiöstä veroilmoituksen. Kuitenkin joskus yrittäjä voi tulla tulokseen, että ei enää halua pitää osakeyhtiötä voimassa ja täten se tulee purkaa.

Kun yhtiö päätetään lakkauttaa, tästä tulee ensin tehdä päätös yhtiökokouksessa. Purkautuminen tapahtuu siten, että ensin tulee selvittää varallisuus, eli velkojen maksut ja omaisuuden jako omistajille. Ennen maksuja ja omaisuuden siirtoja tulee kuitenkin pitää pöytäkirjat ja hankkia selvitysmies hoitamaan asian juridiset puolet. Osakeyhtiön purkaminen kulkee yleensä alla taulukossa 4 olevaa polkua pitkin:

| | |
|---|--|
| 1 | Yhtiökokouksen päätös asettaa yhtiö selvitystilaan ja selvitysmiehen valinta |
| 2 | selvitysmies ilmoittaa yhtiön selvitystilan alkamisesta kaupparekisteriin |
| 3 | selvitystila rekisteröidään kaupparekisterin toimesta |
| 4 | selvitysmies kuuluttaa veloista julkisesti hakemalla haasteen velkojille, jossa on luettelo yhtiön tiedossa olevat velat |

| | |
|----|---|
| 5 | kaupparekisteri antaa määräpäivän, johon mennessä tulee velkojen ilmoittaa saatavat |
| 6 | selvitysmies realisoi varat ja maksaa velat |
| 7 | selvitysmies jakaa velkojen maksun jälkeiset varat osakkeenomistajille |
| 8 | selvitysmies tekee lopputilityksen antaen sen yhtiömiehille (tilintarkastettuna tarvittaessa) |
| 9 | yhtiökokouksen tulee hyväksyä lopputilitys. Yhtiö katsotaan puretuksi, kun selvitysmies esittää lopputilityksen yhtiökokouksessa. |
| 10 | selvitysmies ilmoittaa yhtiön purkautumisen ja lopputilityksen kaupparekisteriin. |

Taulukko 4, yhtiön purkaminen

Yllä oleva taulukko katsottuna voi olla ymmärrettävää, miksi osakeyhtiötä ei haluta purkaa, etenkin jos on edes jokin aikomus tulevaisuudessa käyttää yhtiötä vielä johonkin eikä vuosittainen veroilmoitus vaivaa yrittäjää. Kuitenkin mikäli osakeyhtiö päätetään purkaa, on erittäin tärkeä hoitaa selvitystila-ilmoitukset ja velkojen kuulemiset oikein. Selvitysmiehen käyttäminen voi olla hintavaa, mutta etenkin pienen, helpon osakeyhtiön osalta työtä helpottaa, mikäli yrittäjä maksaa osakeyhtiön puolesta kaikki tiedossa olevat velat pois jo ennen selvitysmiehen ottamista. Mikäli on epäselvää, riittääkö varat kaikkien velkojen maksuun, suotavaa on kuitenkin tässä tilanteessa hoitaa asioita selvitysmiehen kanssa, jotta oikea määrä velkaa tullaan maksamaan oikealle velkojalle, mikäli kaikkia velkoja ei voitaisi maksaa pois. Mikäli taas kuulutuksen hoitaa huolimattomasti itse, voivat velkojat tulla pitkänkin ajan päästä pyytämään velkoja, josta syystä selvitysmieheksi kannattaa valita ammatikseen näitä hoitava henkilö.

7.2 Toiminimen lopetus

Toiminimen lopettaminen on huomattavasti osakeyhtiötä helpompi. Tästä syystä usein yrittäjät myöskin suosivat toiminimeä, kun toiminta on pientä. Mikäli yrittäjä päättää lopettaa toiminimen, tulisi hänen ennen PRH-ilmoituksia maksaa kaikki yrityksen velat pois, sillä nämä ovat myös yrittäjän omia velkoja toisin kuin osakeyhtiössä. Tämän lisäksi tulisi hankkiutua eroon kaikesta yrityksen omaisuudesta joko myymällä ne tai siirtää omaisuus yksityisomaisuudeksi. Tuolloin kannattaa ottaa huomioon, että viimeinen tilikausi on paljonkin positiivinen ja että veroa joutuu maksamaan tästä syystä enemmän. Kun edellä olevat asiat on hoidettu, tulee vielä lopettaa kaikki yritystoiminta,

myynti, ostot ja esimerkiksi YEL-vakuutuksen ja vuokrasopimuksen irtisanominen voi olla edessä.
(Yrityksenperustaminen.net.)

7.3 Yhtiön lopettaminen kirjanpidossa

KPL 3:3 §:n mukaisesti yhtiöiden tilinpäätökset laaditaan lähtökohtaisesti jatkuvuuden periaatteella. Mikäli yhtiö lopetetaan, tulee yhtiö laatia muulla periaatteella ja tästä tulee selkeästi ilmoittaa liitetiedoissa. Liitetietojen lisäksi tilinpäätöksen eriin voi tulla muutoksia, mikäli jatkuvuuden periaate muuttuu. Tilinpäätöksen laatijan tulee ottaa huomioon, että ovatko esimerkiksi pysyvät vastaavat enää pysyviä, mikäli omaisuus on tarkoitus realisoida seuraavan tilikauden aikana.

Esimerkiksi jos X Oy:n taseessa on 10 000 euron edestä kalustoa, 4 000 euroa rahaa ja oma pääoma on 14 000 euroa, tulee taseen 10 000 euroa siirtää vaihtuviin vastaaviin ja liitetiedoissa poiketa toiminnan jatkuvuudesta avaten yhtiön lopettamista koskevat tiedot suullisesti liitetietoihin.

8 OSAKEVAIHTO

Osakevaihdolla tarkoitetaan verohallinnon EVL 52 f § pykälän ensimmäisen momentin mukaan seuraavaa:

”Osakevaihdolla tarkoitetaan järjestelyä, jossa osakeyhtiö hankkii sellaisen osuuden toisen osakeyhtiön osakkeista, että sen omistamat osakkeet tuottavat enemmän kuin puolet toisen yhtiön kaikkien osakkeiden tuottamasta äänimäärästä, tai, jos osakeyhtiöllä jo on enemmän kuin puolet äänimäärästä, hankkii lisää tämän yhtiön osakkeita ja antaa vastikkeena toisen yhtiön osakkeenomistajille liikkeeseen laskemiaan uusia osakkeitaan tai hallussaan olevia omia osakkeitaan. Vastike saa olla myös rahaa, ei kuitenkaan enempää kuin kymmenen prosenttia vastikkeena annettujen osakkeiden nimellisarvosta tai nimellisarvon puuttuessa osakkeita vastaavasta osuudesta maksettua osakepääomaa.”

Osakevaihto ei ole EVL 52 f §:n mukaista veronalaista tuloa osakkeita luovuttaneille eikä sisällä vähennyskelpoista menoa osakkeiden vastaanottajalle. Vaihdossa saatujen osakkeiden hankintameno ei tule muutoksia, vaan niiden hankintamenon katsotaan olevan sama kuin verotuksessa poistamaton hankintameno kuin ennen osakevaihtoa. Kuitenkin mikäli osakevaihdossa vastikkeena saadaan rahaa, osakevaihtoa pidetään siltä osalta veronalaisena luovutuksena. Osakevaihto voi aiheuttaa kohdeyhtiön mahdollisten vanhojen tappioiden vähennyskelvottomuuden omistuksen vaihtuessa. Varainsiirtoveroa osakevaihdosta ei makseta osakemerkintään perustuvassa saannossa, mutta mikäli osakevaihto suoritetaan yhtiön hallussa olevilla osakkeilla, näistä on vastaanottaja velvollinen suorittamaan varainsiirtoveroa (vero.fi 2015.).

8.1 Osakevaihto ja osakeyhtiölaki

Osakeyhtiölaissa ei ole erikseen säännelty osakevaihtoa, vaan osakevaihto on yhtiöoikeudellisesti apporttiehdoin tapahtuva suunnattu osakeanti. Osakevaihtoa varten vaaditaan painava taloudellinen peruste ja määräänemmistö päätös (Osakeyhtiölaki 5. luku 27§ sekä 9. luku 4§).

8.2 Osakevaihto kirjanpidossa

Esimerkkitilanteessa yhtiö A Oy hankkii B Oy:stä 100 % osakkeista antaen B Oy:lle liikkeeseen laskemia uusia osakkeita. Ajatellaan, että yhtiön B Oy:n oma pääoma ja käypä arvo olisi 100 000 euroa, jolloin kyseinen summa tulisi A Oy:n taseessa käyttöomaisuusosakkeisiin (esimerkkitilanteessa olisi aikomus omistaa yhtiö pidemmän aikaa) ja esimerkiksi sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon. Lopullinen kirjaustarkoitus on selvitettävä yhtiökokouspöytäkirjan päätöksestä, joista usein käy ilmi, mihin kyseinen erä on ollut tarkoitus sijoittaa.

Yhtiö B Oy:n omistajalle puolestaan annettaisiin osakevaihdon yhteydessä suhteessa saman verran A Oy:n osakkeita. Mikäli A Oy:n käypä arvo olisi ennen osakevaihtoa esimerkiksi 1000 000 euroa, lasketaan kaikkien osakkeiden yhteismäärä yhteen (1 100 000 euroa) ja näin ollen tästä lasketaan B Oy:n tuottama arvo jaettuna yhteismäärällä, saaden suhdeluku 9,09 %, joka olisi osuus yhtiön omistuksesta, joka siirretään B Oy:n omistajalle osakevaihdon yhteydessä. Suhde on siitä tärkeä, että mikäli tilanteessa annettaisiin enemmän tai vähemmän omistusta toisesta yhtiöstä, sisältäisi toimi mahdollisia veroriskejä muun muassa lahjaverona pidettävänä toimena. Huomioitavaa on, että mikäli ei suoriteta osakeantia vaan yhtiön itsensä omistamat osakkeet annetaan osakevaihdossa vastineeksi, tulee vastaanottajan suorittaa varainsiirtovero osakkeista.

Esimerkissä 2 yhtiö C Oy hankkii ensimmäisen esimerkin tavoin 100 % D Oy:stä osakkeita, mutta kohdeyhtiön oma pääoma on 80 000 euroa, käypä arvo 120 000 euroa. Yhtiö C Oy tarjoaa vastineeksi uusia osakkeita siten, että osakeannin myötä C Oy:n osakekanta muuttuu 100kpl -> 110kpl. Esimerkkitilanteessa vaihdossa saatujen osakkeiden hankintamenona pidetään luovutettujen osakkeiden kirjanpitoarvoa (verotuksessa poistamaton hankintameno) ja koska ehdot osakevaihtoon muilta osin oletetaan tilanteessa täyttyvän, kirjataan C Oy:llä taseeseen 80 000 euroa osakkeisiin ja omaan pääomaan, ellei erikseen ole aikomus pyrkiä arvostamaan osakkeita käypään arvoon. Mikäli osakkeet ovat aikomus arvostaa käypään arvoon C Oy:n kirjanpidossa, luku olisi luonnollisesti 120 000 euroa taseen molemmilla puolilla. Verotuksellisesti ei ole merkitystä osakevaihdon osalta, että arvostetaanko kohdeyhtiö käypään arvoon vai tasearvoon, mutta käyvän arvon ollessa suurempi, yhtiön nettovarallisuus kasvaa, josta voi olla muun muassa verotuksellista etua tulevaisuuden osinkoja ajatellen.

Yhtiön C Oy:n käypä arvo on esimerkissä 1 000 000 euroa, ja näin ollen osakevaihdosta annettujen osuuden voidaan katsoa olevan $(120\,000 / (1\,000\,000 + 120\,000)) = 10,71\%$ kokonaisuudesta.

Suosittelavaa onkin, että osuus osakkeista suoritetaan samassa suhteessa välttääkseen mahdolliset lahjaveroseuraamukset tässäkin tilanteessa. Näin ollen, mikäli yhtiö C:llä olisi aikomus suorittaa osakeanti, olisi tavoite, että uudet osakkeet oikeuttaisivat 10,71 % omistukseen.

8.3 Osakevaihto ja verotus

Mikäli kirjanpitäjälle tulee vastaan osakevaihtoa suunnitteleva asiakas, on kirjanpitäjän hyvä tiedottaa asiakasta osakevaihtoon liittyvistä riskeistä, sekä hyödyistä ja tarvittaessa pyytää asiakasta hankkimaan konsultaatioapua tätä tarjoavilta ammattilaisilta.

Etenkin tässä, kuten muissakin verojärjestelyissä, veronkiertosäännös voi tuoda tullessaan ikäviä, verotuksellisia yllätyksiä. Mikäli verohallinto katsoo, että toiminnan tarkoitus on yksinomaan ollut säästää veroissa, voidaan toimea katsoa EVL 52 h §:n mukaiseksi veron kiertämiseksi. Tästä on ollut kuitenkin oikeustapauksia. Muun muassa KHO:n tapaus 2017:78 on merkittävä, joka hyvin ilmaisee, että yritysjärjestelyiden myötä tulleita tavanomaisia veroseuraamuksia ei nähdä veron EVL 52 h §:n mukaisina veron kiertämisenä (Tilisanomat 2017.). Ainakin asiakkaan on hyvä tiedostaa, että mikäli syynä osakevaihtoon on pelkästään verotukselliset edut, eivät nämä riitä perusteeksi veroneutraalille osakevaihdolle.

Muita riskialueita on rahavastike, mikäli tätä annetaan yli 10 prosenttia, osakevaihto voidaan katsoa verotuksessa osakkeiden kaupaksi, jossa arvot nostetaan käypään arvoon, poistot palautuu ja mahdollisista myyntivoitoista ym. voisi tulla veroseuraamuksia. Vaikka rahavastike olisi alle 10 prosenttia, tästä rahavastikkeen osasta verohallinto katsoo toimea veronalaisena luovutuksena. Mikäli rahavastiketta päädytään antamaan, tulisi sijoitus tehdä osakepääomaan ja rahavastikkeen tulee olla maksimissaan 10 % osakepääomaan tehdystä sijoituksesta, ei siis esimerkiksi kauppahinnasta, joka saattaa ylittää osakepääomaan sijoitetun määrän. Lisäksi osakevaihdossa osakkeiden vastaanottajan on hyvä tiedostaa, onko vastaanotetut osakkeet annettu suunnatulla osakeannilla vai hankkijayhtiön omistamalla omilla osakkeilla, sillä varainsiirtovero tulee maksaa omien osakkeiden osalta. (Vero.fi)

Kirjanpitäjän on myös hyvä varmistaa, että kuinka kohdeyhtiön mahdollisille vanhoille tappioille käy, eli mikäli kohdeyhtiöllä on paljon vanhoja, verotuksessa vähentämättömiä tappioita viimeisimmän

verotuspäätöksen mukaisesti, näiden vähentäminen omistajuuden vaihtuessa ei ole itsestäänselvyys vaan sitä pitää erikseen anoa verohallinnolta. Kun osakevaihtoa ollaan toteuttamassa, on hyvä vielä selventää, onko asiakkaalla aikomus välittömästi osakevaihdon jälkeen myydä, lahjoittaa tai muilla tavoin luopua osakkuudestaan hankkijayhtiössä, sillä välittömästi osakevaihdon jälkeen tapahtuva osakkeiden omistuksen muutos voi lisätä veroseuraamuksia eikä osakevaihtoa välttämättä käsitellä verohallinnon puolesta osakevaihtona. Hyvä kirjanpitäjä pitää myös huolta yhtiökokouspöytäkirjan päätösvaltaisuuden toteutumisesta, sillä osakevaihtoon vaaditaan määräänemmistöpäätös, eli pelkkä enemmistöpäätös ei ole välttämättä riittävä.

9 JOHTOPÄÄTÖKSET

Opinnäytetyön tavoite oli käydä lävitse yleisimpiä yritysjärjestelyitä siten, että opinnäytetyö pyrkisi löytämään oleelliset riskit ja huomionarvoiset seikat, jota mihinkin yritysjärjestelyyn liittyy.

9.1 Yrityskaupat ja liiketoimintasiirto

Opinnäytetyön aikana saatiin selvitettyä olennaisia riskejä kauppatilanteissa sekä liiketoimintasiirron osalta. Mikäli kirjanpitoasiakkaan yhtiö myydään, ei tämä taloushallinnollisessa näkökulmassa aiheuta suurempia haasteita. Mikäli yhtiö myy hallussaan olevat osakkeet, homma muuttuu monimutkaisemmaksi. Kirjanpitäjän tulee tietää, onko kyseessä luonteeltaan käyttöomaisuusosakkeista, vaihto-omaisuusosakkeita, Asunto-Osakeyhtiön osakkeita ja omistusosuus sekä omistusaika vaikuttavat osakkeiden verotukseen. Ostaessa osakkeita puolestaan tulee huolehtia muun muassa varainsiirtoveron maksusta. Liiketoimintakauppana tulee ottaa huomioon myytävän liiketoiminnan käyvät arvot, varainsiirtovero sekä muun muassa arvonlisäverottomuuteen tulee kiinnittää erityistä huomiota.

Liiketoimintasiirto on oikein toteutettuna oiva keino järjestellä liiketoimintaa yhtiöiden väleillä, mutta se ei ole riskitön. Liiketoimintasiirrossa tulee ottaa huomioon verovapauteen liittyvät veropykälät huolellisesti huomioon ja lisäksi muistaa, että toisin kuin joissain muissa järjestelyissä, tässä rahavastike ei ole sallittu. Mikäli pykälät eivät täyty, järjestely voidaan nähdä kauppana, jolloin veroseuraamuksia todennäköisesti tulee.

9.2 Sulautuminen ja jakautuminen

Sulautumisen ja jakautumisen osalta pääsääntöiset riskit saatiin myös tutkimuksen aikana selvitettyä. Sulautumisessa ja jakautumisessa tärkeimmät huomioon otettavat asiat ovat sekä verotus, että oikea ajoitus. Yleensä sulautuminen ja jakautuminen kestää minimilläänkin neljä kuukautta ja niissä tulee noudattaa PRH:n mukaisia, neljän vaiheen polkua. Verotuksellisessa näkökulmassa kannattaa kiinnittää huomiota siihen, että rahavastike ei ylitä 10 % ja että jakautuminen tai sulautuminen tapahtuu kokonaisvaltaisesti, eli yhtiö sulautuu kokonaisuudessaan tai että jakautumisessa liiketoiminnat jakautuu kokonaisuudessaan eikä vain osittain. Riskejä pienentääkseen voi

järjestelyn toteuttaa ilman rahavastikkeitakin. Lisäksi vanhojen tappioiden mahdolliseen siirtymätömyyteen on hyvä kiinnittää huomiota sulautumisessa.

9.3 Yhtiömuodon muutos

Tässä opinnäytetyössä käsiteltiin vain toiminimen muuttaminen osakeyhtiöksi ja tavoitteena oli löytää tähän liittyvät merkittävät riskitekijät. Havaittiin, että prosessi menee siten, että toiminimi lopettaa toimintansa ja varat siirretään apporttina osakeyhtiöön. Liiketoiminnan identtisyys on jatkettava eikä liiketoiminta saa olennaisesti muuttua, jotta verotuksessa yhtiömuodon muutos voidaan hyväksyä veroneutraalisti. Veloista tulee saada kirjalliset sopimukset velkojien kanssa, että velkojat hyväksyvät yhtiömuodon muutoksen, mikäli velkojat eivät suostu, sisältyy osakeyhtiöön peitelty osingon riski. Lisäksi negatiivinen oma pääoma aiheuttaa myös riskejä, jotka kannattaa hoitaa positiivisiksi ennen järjestelyä.

9.4 Purkautuminen / lakkauttaminen

Tutkimuksen aikana selvitettiin, että osakeyhtiön purkautumisen / lakkauttamisen toteuttaminen on vaikea ja monivaiheinen prosessi, joka sisältää paljon riskejä. Siksi tällaiseen suositellaankin selvitysmiehen käyttöä, jotta kuulutukset ja rekisteröinnit menevät oikein. Toisin kuin muut yritysjärjestelyt pyörivät erittäin paljon verotuksen ympärillä, osakeyhtiön lakkauttamisen riskit ovat juridiset. Mikäli kuulutusilmoituksia tehdään huolimattomasti tai jätetään tekemättä, riski siitä, että velkoja peritään vielä purkautumisen jälkeen, kasvaa merkittävästi. Toiminimen lopetus puolestaan on huomattavasti helpompi prosessi ja ainoa huomionarvoinen asia oli lähinnä kaluston myynnin verovaikutukset.

9.5 Osakevaihto

Osakevaihdossa on, kuten muissakin yritysjärjestelyissä, veroriskinsä, jota opinnäytetyö kävi olennaisilta osin lävitse. Ensimmäisenä on hyvä ottaa huomioon veropykälät, joita tulisi järjestelyssä noudattaa ja että veroriskeiltä voitaisiin välttyä. Rahavastike sisältää aina veroriskejä. Lisäksi jos rahavastiketta annetaan yli 10 %, koko järjestely voidaan nähdä kauppana pahimmassa tapauksessa molemmilta osapuolilta. Mikäli vastikkeeksi annetaan yhtiön hallussa olevia omia osakkeita, niiltä osin tulee maksaa varainsiirtoveroa. Mikäli järjestelyn tarkoitus on ainoastaan verojen välttely,

veronkiertosäännöksiä saatetaan verohallinnon toimesta käyttää. Vanhat tappiot eivät välttämättä osakevaihdossa siirry. Mikäli osakevaihto saadaan suoritettua veroneutraaliksi, on hyvä ottaa huomioon, että osakkeiden myyminen välittömästi järjestelyn jälkeen voi aiheuttaa sen, että verohallinto ei edes katso järjestelyä osakevaihdoksi.

9.6 Yleisimmät riskit kootusti taulukossa 5

| Tapahtuma: | Riskit ja asiat, joihin tulisi kiinnittää huomiota: |
|------------------------------|--|
| Yrityskauppa | Yhtiön hallussa olevat osakkeet käsitellään verotuksessa eri tavalla riippuen niiden luonteesta ja siitä, onko kyseessä As Oy osakkeita vai osakeyhtiön osakkeita, joiden vääränlainen käsittely sisältää veroriskejä. Ostaessa tulee muistaa maksaa varainsiirtoveroja. Liiketoimintakauppana suoritettussa omistusmuutoksessa tulee kiinnittää huomiota arvostukseen, varainsiirtoveroon ja mahdolliseen arvonsäveroriskiin. |
| Liiketoimintasiirto | Liiketoimintasiirron tulee noudattaa tarkasti Elinkeinoverolain määritelmää ja rahavastiketta ei saa antaa. Lisäksi tulisi kiinnittää huomiota siihen, että liiketoiminta siirtyy kokonaisuutena. |
| Sulautuminen ja jakautuminen | Sulautumisessa ja jakautumisessa menee aikataulullisesti vähintään neljä kuukautta ja PRH:n ohjeita tulee noudattaa. Rahavastiketta ei saa antaa yli 10 %. Jakautumisen tai sulautumisen tulee tapahtua kokonaisvaltaisesti. Vanhat tappiot eivät välttämättä siirry. |
| Yhtiömuodon muutos | Opinnäytetyö käsitteli toiminimen muuttamista osakeyhtiöksi. Tällaisessa tilanteessa liiketo- |

| | |
|--|---|
| | <p>minnan identtisyys on jatkettava eikä toiminta saa olennaisesti muuttua. Velkojilta tulee saada kirjalliset suostumukset järjestelyyn ja negatiivinen oma pääoma tulisi muuttaa positiiviseksi peiteltyyn osingon riskin välttämiseksi.</p> |
| Purkautuminen | <p>Kuulutusten ja rekisteröintien tekeminen on tärkeää osakeyhtiössä. Mikäli yhtiössä on paljon pääomaa, myös sen siirtyminen yksityisomistukseen sisältää veroriskejä.</p> |
| Osakevaihto | <p>Noudatettava tarkasti Elinkeinoverolain pykälää osakevaihtoa tehdessä. Rahavastikkeessa erityisiä riskejä, voidaan antaa vain 10 % nimenomaan osakepääomaan sijoitetusta määrästä. Varainsiirtovero tulee maksaa, mikäli annetaan yhtiön hallussa olevia omia osakkeita ja vanhat tappiot eivät välttämättä siirry.</p> |
| Yleisiä riskejä useisiin järjestelyihin liittyen | <p>Yleensä yritysjärjestelyissä noudatetaan suoraan elinkeinoverolaissa olevia pykäläitä, joiden noudattamatta jättäminen aiheuttaa erinäisiä veroriskejä, muun muassa alv-riiskejä, tuloveroriskejä, poistojen palautumista, tuloutumisia ja muita veroseuraamuksia. Lisäksi monen järjestelyn kohdalla vanhojen tappioiden siirtymättömyys jää huomioimatta ja varainsiirtovero saattaa jäädä huomioimatta. Mikäli järjestely tehdään perustelemalla ainoastaan verosyytä, voi verohallinto evätä järjestelyn katsoen sen olevan puhtaasti vain verojen välttelytarkoituksessa tehdyksi. Mikäli järjestelyn jälkeen välittömästi myydään tai uudelleen järjestellään toimintaa, riski kasvaa merkittävästi. Lisäksi useissa järjestelyissä on erityisen tärkeää</p> |

| | |
|--|---|
| | keää kiinnittää huomiota, että liiketoiminta rajataan tarkasti ennen kuin siihen liittyvää järjestelyä aletaan toteuttamaan, että liiketoiminta voidaan määritellä kokonaisvaltaisesti. |
|--|---|

Taulukko 5, yleisimmät riskit yritysjärjestelyissä

10 POHDINTA

Tämä opinnäytetyö käsitteli sellaisia yleisiä kotimaisen pienyrityksen yritysjärjestelyitä, joita todennäköisesti kirjanpitäjälle jossain vaiheessa uraa tulee vastaan. Haastavinta opinnäytetyöprosessissa oli se, että yritysjärjestelyn alle mahtuu erittäin paljon erilaisia tapahtumia ja tutkimuskenttä oli täten erittäin laaja. Vaikka tutkimus rajattiin koskemaan vain pääsääntöisesti osakeyhtiöitä, sivuten toiminimeä jättäen pois Henkilö-, Kiinteistö-, Asunto-Asakeyhtiöt sekä konsernit, osoittautui tutkimusaihe erittäin laajaksi. Tästä syystä jokainen aihealue käytiin opinnäytetyössä pintapuolisesti pyrkien kuitenkin sisällyttämään tärkeimmät ja pakottavimmat seikat ja riskit, joita lukijan tulisi vähintään ottaa huomioon, mikäli joutuu tekemisiin yleisimpien yritysjärjestelyiden parissa kirjanpitäjänä tai muuna taloushallinnosta vastaavana henkilönä. Tutkimuksen tavoite oli saada kompakti opinnäytetyö ja pintakosketus mitä yritysjärjestelyt pitävät sisällään ja mihin asioihin kannattaa kiinnittää huomiota, joten tutkimustulokseen päästiin.

Yritysjärjestelyt ovat yleensä kirjanpidollisesta näkökulmasta erittäin haastavia ja niihin liittyy paljon riskejä. Tilinpäätöstä tulee katsomaan useat eri henkilöt muun muassa rahoittajista mahdollisiin ostajiin. Täten on erittäin tärkeää, että kaikki seikat tullaan ottamaan huomioon erityisessä tilanteessa olevan yrityksen kirjanpitoa ja tilinpäätöstä laatiessa. Mikäli yritys on käymässä tai on pian ajautumassa yritysjärjestelyyn, on kirjanpitäjän oltava erittäin huolellinen ja tarvittaessa ottaa asioista selvää tai käyttää ulkopuolista konsulttia apuna tilinpäätöstä laatiessa.

Edellä mainittujen asioiden lisäksi yritysjärjestelyiden aikana on tärkeä pitää huolta pöytäkirjoista, niiden allekirjoituksista ja tilintarkastuskertomuksista sekä tilintarkastajan eri todistuksista / lausunnoista, joita yritysjärjestelyt usein vaativat. Myös tilinpäätöksen esittämistapoihin voi tulla muutoksia, liitetietoihin järjestelyt vaikuttavat esimerkiksi olennaisina tapahtumina tilikauden aikana ja joissain tapauksissa tilinpäätös joudutaan laatimaan muulla kuin jatkuvuuden periaatteella. Tämä opinnäytetyö ei käsitellyt erimielisyyksiä, eli mikäli osa osakkaista vastustaa järjestelyn toteutumista, on hyvä ottaa selvää tarkoin lunastuslausekkeista, yhtiöjärjestyksen velvoitteista sekä pohdita, että milloin vaaditaan määränemmistön päätös ja että onhan järjestely kaikilta osin ollut päätösvaltaisen ja lainvoimaisten tahojen allekirjoittama ja että onhan kaikki osakkaat tavoitettu. Osakemäärä ei myöskään ole aina sama kuin äänimäärä, joten on otettava huomioon eriarvoiset osakkeet. Verotuksellisia riskejä usein tuo yli 50 % omistusmuutokset, lopettamistilanteiden lunastuksen verovaikutukset, mikäli ei noudateta järjestelyissä EVL:n säädöksiä kunnolla niin tästä aiheutuvat vakavat veroseuraamukset, apporttiomaisuudella tai yli 10 % rahallisella omaisuudella

rahoitetut vastikkeet. Lisäksi joissain tapauksissa verohallinto voi käyttää veronkiertosäännöksiä, mikäli on ilmeistä, että järjestely toteutetaan vain verojen välttelymielessä. Tämä korostuu, mikäli välittömästi järjestelyn jälkeen omistajat myyvät yrityksen. Näin ollen myös kannattaa miettiä, onko järjestelyyn syytä hakea ennakkoratkaisua verohallinnolta ennen järjestelyyn ryhtymistä.

Mikäli osakkaat jakavat varoja, nettovarallisuudet muuttuvat usein yritysjärjestelyissä ja osinkojen laillisuuksiin tulee kiinnittää huomiota. Mikäli yrityksessä on varauksia, suunnitelmanmukaisia poistoja, liikearvoja, osatuloutusta, perustajaurakointia, laskennallisia veroja tai muita epätavallisia kirjauksia, näiden vaikutukset on selvitettävä erikseen. Opinnäytetyö aihealueen laajuuden vuoksi ei näihin seikkoihin kyennyt tekemään selvitystyötä. Lisäksi on vielä hyvä kerrata uudelleen järjestelyn kohteeksi menevästä yrityksestä taseen ulkopuoliset vastuut ja muut liitetietoihin liittyvät seikat, että ovatko ne kunnossa ja tuleeko niihin kiinnittää erityistä huomiota. Esimerkiksi leasing- ja vuokravastuut voivat olla pitkäkestoisuudessaan merkittäviä ja näiden vastuiden siirtämissin tulee kiinnittää huomiota. Myös velkojilta usein vaaditaan suostumus erilaisten yritysjärjestelyiden toteutumisvaiheessa.

Mikäli tilitoimisto markkinoi itseään taloushallinnon asiantuntijana, kannattaa kirjanpitäjän miettiä tiedotusvelvollisuuttaan. Mikäli jokin seikka vaikuttaa sellaiselta, että siitä on mahdollista tulla vakavia yhtiöoikeudellisia tai verotuksellisia riskejä, on erittäin suotavaa huomauttaa riskeistä yrittäjää sähköisesti, jotta yrittäjä ei voi väittää olleensa tietämätön ja täten vaatia tilitoimistolta korvausta seuraamuksiinsa.

11 LÄHTEET

1 Accounting 2018. Osakkeiden myynti verovapaata?. Hakupäivä 11.1.2022

https://1accounting.fi/2018/12/13/osakkeiden_myynti_verovapaata/

Accountor. Toiminimi osakeyhtiöksi miksi milloin ja miten?. Hakupäivä 11.12.2022

<https://go.accountor.fi/toiminimi-osakeyhtioksi/>

Finnvera 2019. Yrityskauppojen pato on alkanut murtua. Hakupäivä 11.1.2022

<https://www.finnvera.fi/finnvera/uutishuone/artikkelit/yrityskauppojen-pato-on-alkanut-murtua>

Immonen, Raimo 2018. Yritysjärjestelyt. Helsinki: Alma Talent.

Kirjanpitolautakunta 2018. Fuusiovoiton merkitsemisestä tuloslaskelmaan, Hakupäivä 11.1.2022

<https://kirjanpitolautakunta.fi/-/fuusiovoiton-merkitsemisesta-tuloslaskelma-1>

Kukkonen, Matti & Walden, Risto 2016. PK-konsernin verosuunnittelu Helsinki: Alma Talent.

Leena Rakola-Nieminen / Tilisanomat 2016. Osakeyhtiön liiketoiminta siirtyy. Hakupäivä 11.1.2022

<https://tilisanomat.fi/yritysjuridiikka/osakeyhtion-liiketoiminta-siirtyy-kirjanpidollinen-nakokulma>

Osaavayrittäjä.fi. Yksityinen elinkeinonharjoittaja eli ns. toiminimi. Hakupäivä 11.1.2022

<http://www.tieto.osaavayrittaja.fi/yksityinen-elinkeinoharjoittaja-eli-toiminimi>

Patentti- ja Rekisterihallitus 2020. Yritysten lukumäärät kaupparekisterissä. Hakupäivä 11.1.2022

<https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/yritystenlkm/lkm.html>

Patentti- ja Rekisterihallitus 2019. Yksityisen elinkeinonharjoittajan toiminnan jatkaminen osakeyhtiönä. Hakupäivä 11.1.2022

<https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/yeh/muutokset/muutososakeyhtioksi.html>

Patentti- ja Rekisterihallitus 2018. Osakeyhtiön lopettaminen. Hakupäivä 11.1.2022

<https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/osakeyhtio/lopettaminen.html>

Patentti- ja Rekisterihallitus 2020. Osakeyhtiön jakautumisen ilmoittaminen. Hakupäivä tu 11.1.2022

<https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/osakeyhtio/muutosilmoitus/jakautuminen.html>

Patentti- ja Rekisterihallitus 2020. Osakeyhtiöiden sulautumisen ilmoittaminen kaupparekisteriin. Hakupäivä 11.1.2022

<https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/osakeyhtio/muutosilmoitus/sulautuminen.html>

Tilisanomat 2016. Osakeyhtiön vapaaehtoinen purkautuminen. Hakupäivä 11.1.2022

<https://tilisanomat.fi/yritysjuridiikka/osakeyhtion-vapaaehtoinen-purkaminen>

Tilisanomat 2017. Osakkeiden kuulumisen vaihto-omaisuuteen. Hakupäivä 11.1.2022

<https://tilisanomat.fi/lakiratkaisut-ja-suositukset/kho-ja-kvl-tuloverotus/osakkeiden-kuulumisen-vaihto-omaisuuteen>

Verohallinto. Varainsiirtovero. Hakupäivä 11.1.2022

<https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/asuminen/varainsiirtovero/>

Verohallinto 2017. Osakevaihotosäännöksen soveltamisala. Hakupäivä 11.1.2022

<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48557/yritys%C3%A4rjestelyt-ja-verotus-osakevaihto/>

Verohallinto 2016. Yritysjärjestelyt ja verotus – jakautuminen. Hakupäivä 11.1.2022

https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49340/yritysjarjestelyt_ja_verotus_jakautumi/

Verohallinto 2015. Yritysjärjestelyt ja verotus – sulautuminen. Hakupäivä 11.1.2022

https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48553/yritysjarjestelyt_ja_verotus_sulautumi/

Yrityksenperustaminen.net. Toiminimen lopettaminen. Hakupäivä 11.1.2022

<https://yrityksen-perustaminen.net/toiminimen-lopettaminen/>

Yritystulkki. Yhtiömuodon muuttaminen toiminimestä osakeyhtiöksi. Hakupäivä 11.1.2022

<https://www.yritystulkki.fi/fi/alue/tredea/toimiva-yrittaja/verotus/yhtiomuodonmuuttaminen/>