



YHTEISKUNTATIETEIDEN TIEDEKUNTA

Pirjo Honkanen

**KOMMANDIITTIYHTIÖN YRITYSJÄRJESTELYJEN JA
YHTIÖOSUUDEN LUOVUTUKSEN VEROSEURAAMUKSET**

Pro gradu -tutkielma
Hallintotiede, erityisesti talousjohtaminen
Kevät 2014

Lapin yliopisto, yhteiskuntatieteiden tiedekunta

Työn nimi: Kommandiittiyhtiön yritysjärjestelyjen ja yhtiöosuuden luovutuksen veroseuraamukset

Tekijä: Pirjo Honkanen

Koulutusohjelma/oppiaine: Hallintotiede, erityisesti talousjohtaminen

Työn laji: Pro gradu –työ X Sivulaudaturtyö__ Lisensiaatintyö__

Sivumäärä: 129

Vuosi: kevät 2014

Henkilöyhtiöt eli avoimet yhtiöt ja kommandiittiyhtiöt ovat hyvin käytettyjä yhtiömuotoja pienessä ja keskisuuressa yritystoiminnassa. Ne perustuvat olennaisilta osin niiden taustalla olevien yhtiömiesten toimintaan, vastuuseen ja omaisuuteen. Vaikka henkilöyhtiöt ovat melko pienikokoisia, niihin liittyy monia merkittäviä verotuksellisia ja muita taloudellisia sekä toiminnallisia haasteita, joita yhtiömiehet joutuvat ratkaisemaan ja jotka heidän tulee siksi tuntea.

Tutkielman tarkoituksena oli selvittää, millaisia veroseuraamuksia kommandiittiyhtiön purkamisesta ja myynnistä voi aiheutua luopujalle, milloin toimintamuodon muutos voi aiheuttaa veroseuraamuksia ja mitä kommandiittiyhtiön sulautuminen tai jakautuminen tarkoittaa verotuksessa. Tutkielmassa selvitettiin säännösten, oikeuskäytännön ja kirjallisuuden pohjalta, millaisia veroseuraamuksia kommandiittiyhtiön yritysjärjestelyistä ja yhtiöosuuden luovutuksesta voi seurata. Verovaikutuksia tarkasteltiin luopujan näkökulmasta, mikä rajasi käsiteltävät verolajit tuloveroihin, arvonlisäveroon ja varainsiirtoveroon. Yritysjärjestelyjen ja yhtiöosuuden myynnin veroseuraamuksia tarkasteltiin kuvitteellisessa esimerkkiyrityksessä, jonka tiedot ja tapahtumat pohjautuivat todellisten, verotus- tai oikeuskäytännössä esiintyneiden tai kirjallisuudessa pohdittujen tapausten aineksiin.

Tutkimuksen lähestymistapa oli päätöksentekometodologinen. Tutkimuksen tulokset kertovat, mikä oli verotuksen kannalta edullisin ratkaisu esimerkkiyrityksen tilanteessa: Toimintamuodon muutoksen ainoa veroseuraamus johtui toimintavarauksen purkautumisesta. Substanssikaupassa veroseuraamuksia aiheutui vain syntyneestä voitosta, koska ostajat jatkoivat varoilla arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoista liiketoimintaa. Yhtiöosuuden luovutuksen veroseuraamukset syntyivät luovutusvoitosta, jonka määrään vaikutti kauppahinnan lisäksi luovuttajan osakaskohtaisen oman pääoman tilanne. Yhtiön purkaminen aiheutti suurimmat veroseuraamukset. Tulosten yleistettävyyttä parannettiin sillä, että tutkimuksessa pohdittiin tarkemmin veroseuraamusten taustalla olevia tekijöitä.

Esimerkkiyrityksen vaihtoehtojen tarkastelu toimii mallina yhtiömiehille, jotka harkitsevat yritysjärjestelyyn tai osuuden luovutukseen ryhtymistä. Tutkimuksen perusteella suositellaan, että ennen toimenpiteeseen ryhtymistä kannattaa vertailla eri vaihtoehtoja kohdeyrityksen tilinpäätöstietojen ja liitetietojen perusteella. Näin ratkaisut perustuvat riittävään tietoon ja mahdollisuudet verosuunnitteluun paranevat. Riskin alentamiseksi tutkimus suosittelee hakemaan tulkinnallisissa tilanteissa Verohallinnolta ennakkoratkaisua suunnitellun toimenpiteen verovaikutuksista.

Avainsanat: kommandiittiyhtiö, yritysjärjestely, yhtiöosuus, verotus, päätöksentekometodologia

Suostun tutkielman luovuttamiseen kirjastossa käytettäväksi X

SISÄLLYS

Tiivistelmä

Sisällys

Kuviot ja taulukot

1	JOHDANTO	6
1.1	Taustaa	6
1.2	Aikaisemmat tutkimukset	7
1.3	Tutkielman tarkoitus ja viitekehys	10
2	KOMMANDIITTIYHTIÖ YHTIÖOIKEUDESSA	14
2.1	Kommandiittiyhtiö ja sen yhtiömiehet	14
2.2	Kommandiittiyhtiön myynti	16
2.3	Kommandiittiyhtiön purkaminen	17
2.4	Yhtiömuodon muuttaminen, sulautuminen ja jakautuminen	20
2.4.1	Taustaa	20
2.4.2	Kommandiittiyhtiön muuttaminen avoimeksi yhtiöksi	20
2.4.3	Kommandiittiyhtiön muuttaminen osakeyhtiöksi	21
2.4.4	Kommandiittiyhtiön muuttaminen yksityisliikkeeksi	22
2.4.5	Kommandiittiyhtiön sulautuminen ja jakautuminen	23
3	KOMMANDIITTIYHTIÖ TULOVEROTUKSESSA	25
3.1	Yleistä kommandiittiyhtiön ja sen osakkaiden tuloverotuksesta	25
3.2	Yhtiöosuuden myynti	27
3.2.1	Taustaa	27
3.2.2	Hankinta-ajankohta ja omistusajan laskeminen	28
3.2.3	Hankintamenon määrittäminen	30
3.2.4	Luovutusvoiton laskeminen	33
3.2.5	Vahvistettujen tappioiden vähennysoikeuden menettäminen	39
3.3	Substanssikauppa	41
3.3.1	Luovuttavan yhtiön verotus	41
3.3.2	Osakkaan verotus	41
3.4	Kommandiittiyhtiön purkaminen	43
3.4.1	Purkautuvan yhtiön verotus	43
3.4.2	Jako-osan saajan verotus	45
3.5	Toimintamuodon muutos, sulautuminen ja jakautuminen	46
3.5.1	Taustaa	46
3.5.2	Kommandiittiyhtiön muuttaminen avoimeksi yhtiöksi	48
3.5.3	Kommandiittiyhtiön muuttaminen osakeyhtiöksi	48
3.5.4	Kommandiittiyhtiön muuttaminen yksityisliikkeeksi	52
3.5.5	Sulautuminen ja jakautuminen	53
3.5.6	Taselainaus muutostilanteissa	54
4	KOMMANDIITTIYHTIÖ ARVONLISÄVEROTUKSESSA	58
4.1	Yleistä arvonlisäverotuksesta	58
4.2	Verovelvollisuus ja vähennysoikeus	58
4.3	Arvonlisäverokannat ja arvonlisäveron ilmoittaminen	60

4.4	Oma käyttö arvonlisäverotuksessa.....	61
4.5	Kiinteistöt arvonlisäverotuksessa.....	65
4.6	Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely	69
4.7	Liikkeen tai sen osan luovutus	72
4.8	Yritysjärjestelyt arvonlisäverotuksessa.....	74
5	KOMMANDIITTIYHTIÖ VARAINSIIRTOVEROTUKSESSA	76
5.2	Yleistä varainsiirtoverotuksesta	76
5.3	Varainsiirtoveron määrä, peruste ja suorittamisajankohta	77
5.4	Yhtiön ja sen osakkaiden välisten luovutusten ja yritysjärjestelyjen varainsiirtoverotus	79
6	TUTKIMUSMENETELMÄ JA TUTKIMUSOTE	82
7	LASKELMAT VEROSEURAAMUKSISTA.....	90
7.1	Lähtötilanteen esittely: Luontomatkailu Ky.....	90
7.2	Vaihtoehtojen esittely.....	94
7.2.1	Yhtiöosuuksien luovutus.....	98
7.2.2	Yhtiön myynti	100
7.2.3	Toimintamuodon muutos	102
7.2.4	Yritystoiminnan lopettaminen ja yhtiön purkaminen	105
7.3	Vaihtoehtojen veroseuraamusten vertailu	108
7.4	Tulosten arviointi	115
8	JOHTOPÄÄTÖKSET	117

LÄHTEET

KUVIOT

Kuvio 1. Tutkielman viitekehys.	12
Kuvio 2. Laskentatoimen tutkimusotteet.	83

TAULUKOT

Taulukko 1. Aloittaneet ja lopettaneet henkilöyhtiöt sekä yritys-kanta vuosina 2011 - 2012.	7
Taulukko 2. Hankintameno, kun yhtiöosuus on saatu yhtiötä perustettaessa tai yksityisliikkeen muuttuessa henkilöyhtiöksi.	32
Taulukko 3. Hankintameno, kun yhtiöosuus on hankittu vastikkeellisesti tai saatu lahjana tai perintönä.	32
Taulukko 4. Laskelma esimerkin 1 luovutusvoitosta tai -tappiosta.	34
Taulukko 5. Laskelma esimerkin 2 luovutusvoitosta tai -tappiosta.	35
Taulukko 6. Tappiollisten tilikausien huomioon ottaminen luovutusvoittoon lisättävän määrän laskemisessa.	37
Taulukko 7. Yksityistilin saldon muodostuminen.	38
Taulukko 8. Laskelma esimerkin 3 luovutusvoitosta tai -tappiosta.	39
Taulukko 9. Yhtiömies A:n yksityistili 24.4.2014.	94
Taulukko 10. Yhtiömies C:n yksityistili 24.4.2014.	94
Taulukko 11. A:n yksityistilin saldon muuttuminen kiinteistön 2/3-osuuden yksityisotossa.	96
Taulukko 12. C:n yksityistilin saldon muuttuminen kiinteistön 1/3-osuuden yksityisotossa.	96
Taulukko 13. Laskelma A:n luovutustappiosta.	99
Taulukko 14. Laskelma C:n luovutusvoitosta.	100
Taulukko 15. A:n tulo-osuuden ja yksityistilin saldon muuttuminen substanssikaupan johdosta.	101
Taulukko 16. C:n tulo-osuuden yksityistilin saldon muuttuminen substanssikaupan johdosta.	101
Taulukko 17. A:n yksityistilin saldon muuttuminen toimintavarauksen purkautumisen johdosta.	103
Taulukko 18. C:n yksityistilin saldon muuttuminen toimintavarauksen purkautumisen johdosta.	103
Taulukko 19. Kommandiittiyhtiön ja sen yhtiömiesten veroseuraamukset.	109
Taulukko 20. Yhtiön ja yhtiömiesten kokonaisveroseuraamukset.	112

1 JOHDANTO

1.1 Taustaa

Avoimet yhtiöt ja kommandiittiyhtiöt ovat hyvin käytettyjä yhtiömuotoja pienessä ja keskisuudessa yritystoiminnassa. Nämä niin sanotut henkilöyhtiöt perustuvat olennaiselta osin niiden taustalla olevien yhtiömiesten toimintaan, vastuuseen ja omaisuuteen. Avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö perustetaan yhtiömiesten yhteistä taloudellista tarkoitusta varten elinkeinotoiminnan harjoittamiseen. Omistus pohja on usein kapea, ja yhtiömiehet ovat perheenjäseniä tai muita yhtiön hyväksi työskenteleviä henkilöitä. Perinteisissä kommandiittiyhtiöissä vastuunalaiset yhtiömiehet sijoittavat yleensä yhtiöön sekä työpanoksen että mittavan raha- tai omaisuuspanoksen, kun puolestaan äänettömät yhtiömiehet sijoittavat yhtiöön vain nimellisiä rahapanoksia, joilla ei ole yhtiön toiminnan kannalta merkitystä. Nykyisin kommandiittiyhtiöissä on jonkin verran myös pääomasijoitustoimintaa harjoittavia toimijoita, joissa äänettömät yhtiömiehet ovat varsinaisia sijoittajia ja vastuunalainen yhtiömies on osakeyhtiö, joka toimii hallinnointiyhtiönä. (Järvenoja 2013: 27.) Suurin osa kommandiittiyhtiöistä on kuitenkin edelleen perinteisiä, pienen ja keskisuuren yritystoiminnan harjoittajia, ja tässä työssä keskitytään näihin.

Suomen virallisen tilaston (SVT 2014) mukaan henkilöyhtiöiden liikevaihto on ollut vuosina 2011 ja 2012 keskimäärin noin 300.000 euroa vuodessa; kommandiittiyhtiöillä liikevaihto on ollut hieman suurempi kuin avoimilla yhtiöillä. Henkilöyhtiöt ovat työllistäneet yhtiömiesten lisäksi keskimäärin kaksi henkilöä, ja maksettavat vuosipalkat ovat olleet noin 30.000 euroa/työntekijä. Vaikka henkilöyhtiöt ovat melko pienikokoisia, niihin liittyy monia merkittäviä verotuksellisia ja muita taloudellisia sekä toiminnallisia haasteita, joita henkilöyhtiöiden yhtiömiehet joutuvat ratkaisemaan ja jotka heidän tulee siksi tuntea.

Taulukosta 1 on nähtävissä, että Suomessa on ollut vuosina 2011 ja 2012 runsaat 30.000 henkilöyhtiötä. Näistä kommandiittiyhtiöitä on ollut noin 22.000 ja avoimia yhtiöitä noin 8.000. Vuosittain noin 2.000 henkilöyhtiötä on lopettanut toimintansa - määrä on viime vuosina ollut hieman suurempi kuin perustettujen henkilöyhtiöitten määrä. (SVT 2014.) Lopettaneiden yritysten enemmisyys verrattuna samaan aikaan

perustettuihin yrityksiin on selitettävissä talouden taantumalla. Lopettaneiden yritysten määrä paljastaa, että henkilöyhtiön lopettaminen koskettaa vuosittain tuhansia yhtiömiehiä. Jokaisen yrityksen vapaaehtoisesta lopettamisesta taustalla on yhden tai useamman yhtiömiehen enemmän tai vähemmän harkittu päätös. Usein toisenlainen ratkaisu olisi saattanut olla mahdollinen, ja tosiasiallisten vaihtoehtojen tunteminen olisi saattanut johtaa erilaiseen päätökseen.

Taulukko 1. Aloittaneet ja lopettaneet henkilöyhtiöt sekä yrityskanta vuosina 2011 - 2012 (SVT 2014).

	2011		2012			
	Aloittaneet	Lopettaneet	Yrityskanta	Aloittaneet	Lopettaneet	Yrityskanta
Avoin yhtiö	755	737	8 407	705	726	8 349
Kommandiittiyhtiö	1 097	1 370	22 580	999	1 352	22 205

Yhtiön purkamisen sijasta yritystoiminnan lopettamista harkitseva yhtiömies voi luovuttaa osuutensa yhtiöstä, mitä tapahtuukin moninkertainen määrä purkamisiin verrattuna. Purkamista voi edeltää liiketoiminnan luovutus, jolloin itse yrityksen purkaminen on yksinkertaisempaa. Mahdollista on myös muuttaa yritysmuotoa, minkä yhteydessä yksi tai useampi yhtiömies saattaa jäädä pois yhtiöstä. Jokainen tulosta tekevä yritys on työllisyyden ja verotulojen takia tärkeä yhteiskunnalle, ja pienetkin yritykset ovat merkityksellisiä kunnalle ja kuntalaisille palvelujen tuottajina ja taloudellisen vireyden ylläpitäjinä. Jos yritystoiminnan lopettamiselle on olemassa järkevä vaihtoehto, sen tulisi olla ensisijainen lopettamiseen verrattuna.

1.2 Aikaisemmat tutkimukset

Yhtiömiesosuuden luovutukseen liittyvät ongelmat ovat olleet jo pari vuosikymmentä kiinnostuksen kohteena, lähtien Järvenojan (1992) henkilöyhtiöiden verotusta koskevista kirjoituksista 1990-luvun alussa. Syynä kiinnostukseen ovat olleet vuonna 1993 voimaan tullut verouudistus, joka muutti perusteellisesti henkilöyhtiöiden verotusta, ja korkeimman hallinto-oikeuden lukuisat kannanotot.

Järvenoja (2013) on tutkinut henkilöyhtiön oikeusasemaa tuloverotuksessa erityisesti yhtiöoikeuden ja vero-oikeuden välisen monimutkaisen suhteen näkökulmasta. Hän selvittää tutkimuksessaan, millainen sisältö vero-oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa annetaan yhtiöoikeudellisille käsitteille ja millä tavalla se tapahtuu. Järvenojan tutkimustulosten mukaan verotusta koskevassa lainsäädännössä ei erikseen määritellä yhtiöoikeudellisia käsitteitä eikä niiden tulkitsemiseen anneta verolaeissa ohjeita, joten verotusta koskevan oikeuskäytännön johdonmukaisuus on tärkein keino edistää verotuksen oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta.

Rehbinderin (1995) tutkimus käsittelee yritysmuotoneutraalisuutta tuloverotuksessa. Henkilöyhtiöiden verotus uudistettiin pääomaverouudistuksessa vuonna 1993, mistä lähtien niiden tulo on verotettu osakkailta. Rehbinder analysoi henkilöyhtiöiden osakasverotusta neutraalisuusnäkökulmasta ja vertailee sitä yksityisten elinkeinonharjoittajien ja osakeyhtiöiden verotukseen. Rehbinder pitää eri yritysmuotojen tasapuolisen verotuksen toteutumisen kannalta suurimpana ongelmana rahastoitujen tuottojen verotusta, yksityisnostojen veroseuraamuksia ja yritystoiminnan tappioiden käsittelyä. Rehbinder tarkastelee myös muun muassa henkilöyhtiön yhtiöosuuden myynnistä syntyvän veronalaisen tulon laskennan tulkintakysymyksiä esimerkkien valossa. Henkilöyhtiön purkamisen osalta oikeustila on jossain määrin muuttunut Rehbinderin tutkimuksen valmistumisen jälkeen, kun vuoden 1997 alusta lähtien purkautuvan yhtiön verotuksessa arvostaminen tapahtuu osittain käyvän arvon mukaan.

Räbinä (2001) on tutkinut luovutusvoiton verotusta siitä näkökulmasta, kuinka vastikkeettomasti saadun omaisuuden hankintamenon määräytymismenettelmät täyttävät hyvälle verojärjestelmälle asetettavat vaatimukset. Räbinä vertailee arvonnousun verotuksen menettelyvaihtoehtoja luovutustilanteissa. Räbinän mukaan realisointiperiaatteen soveltaminen johtaa siihen, että perinnön- tai lahjanantajan omistusaikana tapahtunut arvonnousu realisoiduu lahjanantajan tai perinnönjättäjän tuloverotuksessa ja perinnön- tai lahjansaajan omistusaikana tapahtunut arvonnousu realisoiduu perinnön- tai lahjansaajan tuloverotuksessa. Jatkuvusperiaatteen soveltamisessa puolestaan arvonnoususta verotetaan perinnön- tai lahjansaajaa koko ajalta siinä vaiheessa, kun tämä realisoii omaisuuden. Epäjatkuvuusperiaatteen soveltaminen tarkoittaa, että perinnönjättäjän tai lahjanantajan omistusaikana

tapahtunut arvonnousu jää tuloverotuksen ulkopuolelle ja vain perinnön- tai lahjansaajan omistusaikana tapahtunut arvonnousu realisoituu tuloverotuksessa. Nykyisin perintö- ja lahjasaannoissa sovelletaan epäjatkuvuusperiaatetta ja ositusaannoissa jatkuvuusperiaatetta. Rabinän tutkimuksen mukaan jatkuvuusperiaate toteuttaa parhaiten verotuksen neutraalisuuden, oikeudenmukaisuuden, hallinnollisen tehokkuuden, oikeusvarmuuden, ennustettavuuden ja kilpailukyvyn vaatimukset.

Nuotio (2012) on tutkinut tappiontasausta tuloverotuksessa erityisesti yhtiön omistusrakenteiden muutoksissa. Hän on selvittänyt, miten tappioiden tasaamista koskevia säännöksiä tulee soveltaa ja milloin yritysjärjestelyissä ja yrityskaupoissa tapahtuneet omistuksen muutokset vaikuttavat tappioiden vähennysoikeuteen ja miten säännökset vaikuttavat yritysten ratkaisuihin yritysjärjestelyissä. Nuotio löytää useita tilanteita, joissa tappiontasaussäännökset vaikuttavat yritysten päätöksiin. Niillä on vaikutusta esimerkiksi yritysten tilikausien muuttamisiin ja yritysten jaksotusratkaisuihin. Nuotion tutkimustulosten mukaan tappiontasaussäännökset kohtelevat eri tavalla yrityksiä sen mukaan, missä oikeudellisessa muodossa toimintaa harjoitetaan, ja ne heikentävät siten yritysten verotuksen oikeudenmukaisuutta. Toisaalta verovaikutukset ovat Nuotion tutkimuksen mukaan hyvin ennakoitavissa, vaikka sääntely on vanhaa, koska säännöksien tulkintaa selventävää oikeuskäytäntöä on niin runsaasti.

Sainio (2011a) on yritysjärjestelyjä käsittelevässä tutkimuksessaan selvittänyt arvonlisäverolain (30.12.1993/1501, AVL) 19 a §:n soveltamisalaa ja yritysjärjestelyjen, toimintamuodon muutosten ja toiminnan lopettamisen arvonlisäverovaikutuksia. Hän on tarkastellut tutkimuksessaan myös arvonlisäverotukseen kytkeytyviä tuloverotuksen ja varainsiirtoverotuksen kysymyksiä. Sainion tutkimustulosten mukaan arvonlisäverolain, tuloverolain (30.12.1992/1535, TVL) ja varainsiirtoverolain (29.11.1996/931, VSVL) yritysjärjestelyjä koskevat säännökset eivät ole keskenään lainkaan kytköksissä. Sainion mukaan AVL:ssa ei määritellä yritysjärjestelyjen käsitettä, vaan eri yritysjärjestelyjä tarkastellaan arvonlisäverotuksessa vaihtoehtoisesti i) kokonaan arvonlisäverotuksen ulkopuolisina tapahtumina, ii) sellaisina arvonlisäverotuksen ulkopuolisina tapahtumina, joihin sovelletaan arvonlisäverolain 19 a §:ä, tai iii) arvonlisäverotuksen yleisten säännösten mukaisesti verottomina tai verollisina luovutuksina. Sainion mukaan

AVL:n itsenäinen asema arvonlisäverodirektiiviin perustuvana lainsäädäntönä on viime vuosina korostunut, ja hän suosittelee, että AVL:n säännösten tulkinnassa tulee tukeutua arvonlisäverodirektiiviin, EU:n tuomioistuimen ratkaisuihin ja oikeusperiaatteisiin kumotun liikevaihtoverolain (559/1991) tulkintojen sijasta.

Pikkujämsä (2001) on tutkinut oikeusperiaatteita ja arvonlisäverotusta kiinteistöalalla. Pikkujämsän tutkimustulosten mukaan ensinnäkin EY:n arvonlisävero-oikeus on muodostunut niin kattavaksi, että kansalliselle lainsäätäjälle ei tosiasiassa jää paljoa liikkumavaraa. Toiseksi, vaikka oikeusperiaatteet saattavat lisätä soveltamis- ja tulkintakäytännön johdonmukaisuutta ja siten parantaa päätösten hyväksyttävyyttä, normivalvonnan kannalta periaatteilla on merkitystä vain muutamien rakenteellisten epäkohtien oikaisemisessa. Kolmanneksi Pikkujämsän tutkimus täsmentää kiinteistöalan arvonlisävero-oikeuden sisältöä analysoimalla lainsäädännön, oikeuskäytännön ja oikeustieteen kehitystä.

Varainsiirtoverotus on suppea verotuksen alue ja siitä on tehty vähän tutkimuksia. Yleensä varainsiirtoveroa tai sitä edeltänyttä leimaveroa on käsitelty muun tutkimuksen yhteydessä, ei erityisesti omana tutkimuskohteena. Edellä on mainittu Sainion (2011a) yritysjärjestelyihin kohdistunut arvonlisäverotuksen tutkimus, jossa on käsitelty jonkin verran myös yritysjärjestelyjen varainsiirtoverokysymyksiä.

1.3 Tutkielman tarkoitus ja viitekehys

Tutkielman tarkoituksena on selvittää, i) millaisia verovaikutuksia kommandiittiyhtiön purkamisesta ja myynnistä voi aiheutua luopujalle, ii) milloin toimintamuodon muutos voi aiheuttaa veroseuraamuksia ja iii) mitä kommandiittiyhtiön sulautuminen tai jakautuminen tarkoittaa verotuksessa. Työ käsittelee siten kommandiittiyhtiön yritysjärjestelyjen ja yhtiöosuuden luovutuksen veroseuraamuksia. Tarkoituksena on esitellä yhtiömiesten käytettävissä olevat vaihtoehdot ja niiden verovaikutukset verolajeittain, jotta verosuunnittelun mahdollisuudet ja tärkeys ymmärrettäisiin paremmin. Yritysjärjestelyjen käsitettä käytetään tässä työssä laajassa merkityksessä verolajista riippumatta, koska eri verolaeissa yritysjärjestelyt määritellään omasta näkökulmasta ja yritysjärjestelyjen piiri vaihtelee siten selvästi eri laeissa. Yritysjärjestelyjen käsitteeseen katsotaan

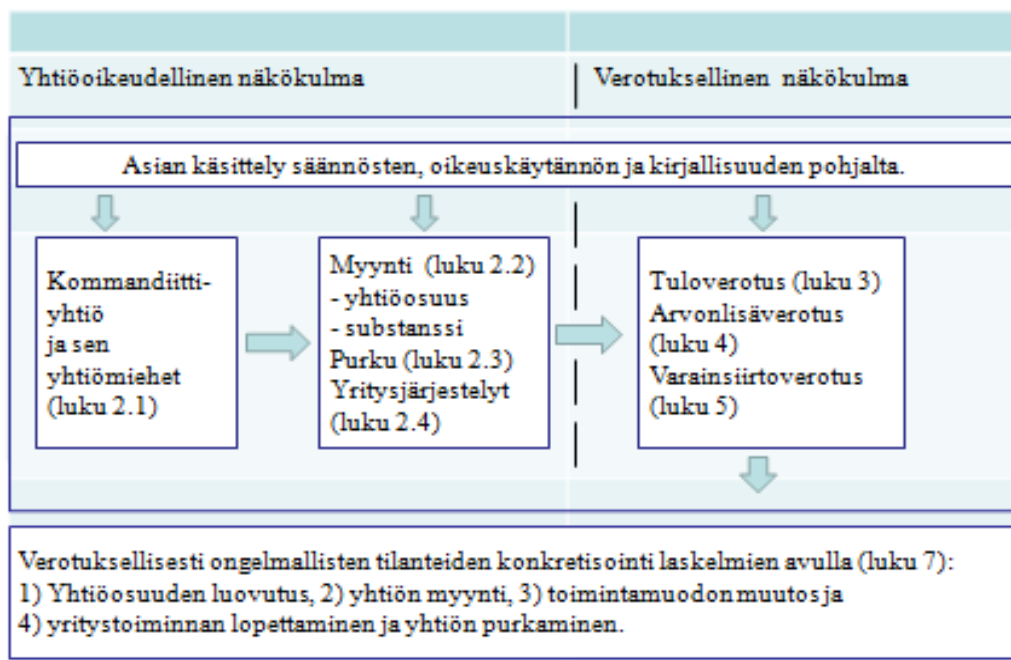
kuuluvan tässä tutkimuksessa yritys- tai toimintamuodon muutokset, sulautuminen, jakautuminen, liiketoimintakauppa ja yhtiön purkaminen. Tarkastelutapa vastaa Immosen, Ossan ja Villan (2012) käyttämää yritysjärjestelyjen käsitettä.

Tässä tutkimuksessa selvitetään kommandiittiyhtiöstä luopumisen verovaikutuksia luopujan näkökulmasta. Siten kysymykseen tulevina verolajeina tarkastellaan tuloveroja, arvonlisäveroa ja varainsiirtoveroa. Työn lähtökohtaoletuksena on, että tarkasteltaviin toimiin ei missään muodossa liity ulkomaista veroproblematiikkaa, eli kansainvälinen verotus jää tutkimuksen ulkopuolelle. Sukupolvenvaihdosta ei tässä työssä käsitellä, koska aihepiiri on laajuutensa vuoksi oman tutkielmansa arvoinen, ja siitä on myös tehty runsaasti tutkimuksia. Lahjaverotus jää myös tarkastelun ulkopuolelle, koska tarkoituksena on selvittää yhtiön purkamisesta tai myynnistä aiheutuvia verovaikutuksia luopujalle. Lahjoitustilanteita käsitellään lähinnä yhtiöosuuden hankintamenon määräytymisen ja luovutusvoiton laskemisen yhteydessä.

Kommandiittiyhtiön myymiseen ja purkamiseen liittyviä verotuksellisia ongelmia käytännössä tarkastellaan kuvitteellisen esimerkkiyrityksen avulla. Laskelmien tarkoituksena on tuoda työn teoreettinen tarkastelu käytännön verotustilanteiden tasolle. Tavoitteena on kommandiittiyhtiön purkamisen, myynnin ja toimintamuodon muutoksen kokonaisvaltainen haltuunotto ja sen pohtiminen, voidaanko näissä tilanteissa oikea-aikaisella verosuunnittelulla vähentää verojen määrää ja jos voidaan, millä tavalla se esillä olevissa tilanteissa on mahdollista. Tutkimuksen lähestymistapa on siten päätöksentekometodologinen. Kuvitteellisen yrityksen käyttämistä todellisen tapauksen asemasta puoltaa se, että näin voidaan tarkastella paitsi useammanlaisia ongelmatilanteita myös niitä harvemmin esiin tulevia tapauksia, joissa verovaikutukset voivat kuitenkin olla huomattavat. Aikaisemmissa tutkimuksissa tällaista kokonaisvaltaista konkreettista verovaikutusten vertailua ei ole tiettävästi tehty.

Tutkielman viitekehys on kuvattavissa kuvion 1 avulla. Tutkielmassa selvitetään säännösten, oikeuskäytännön ja kirjallisuuden pohjalta kommandiittiyhtiön yritysjärjestelyjen ja yhtiöosuuden luovutuksen tulovero-, arvonlisävero- ja varainsiirtoverovaikutuksia. Tutkielman alussa näkökulma on yhtiöoikeudessa. Avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain (29.4.1988/389, AKL) näkökulmasta

tarkastellaan kommandiittiyhtiötä ja sen yhtiömiehiä (luku 2.1), yhtiön myyntiä (luku 2.2), yhtiön purkamista ja omaisuuden jakoa (luku 2.3) ja yhtiömuodon muutosta, sulautumista ja jakautumista (luku 2.4). Näiden yksityisoikeudellisten säännösten tunteminen antaa perustan vero-oikeudellisen sääntelyn ymmärtämiselle.



Kuvio 1. Tutkielman viitekehys.

Vero-oikeudessa tilanteita tarkastellaan yleensä samoista lähtökohdista kuin yhtiöoikeudessa, mutta kuten Järvenoja (2013) on tutkimuksessaan osoittanut, vero-oikeuden ja yhtiöoikeuden välinen suhde on ongelmallinen monella tavalla, mistä kertoo muun muassa käsitteiden merkitysisältöjen vakiintumattomuus ja niiden tulkinnan muuttuminen verotuskäytännössä. Verotuksen ymmärtäminen edellyttää ensin yhtiöoikeudellisten säännösten tuntemista ja sen jälkeen niiden ymmärtämistä verotusta koskevan oikeuskäytännön tulkitsemienä. Juuri tästä syystä tutkielman aihetta tarkastellaan yhtiöoikeudellisten ja vero-oikeudellisten säännösten, verotusta koskevan oikeuskäytännön ja kirjallisuuden avulla.

Näkökulma siirretään verotukseen luvusta kolme lähtien. Siinä selvitetään yritysjärjestelyjen verotusta tuloverotuksen, arvonlisäverotuksen ja varainsiirto-verotuksen näkökulmasta. Kommandiittiyhtiön tuloverotusta tarkastellaan yhtiö-

osuuden myynnin (luku 3.2), substanssikaupan (luku 3.3), kommandiittiyhtiön purkamisen (luku 3.4) ja toimintamuodon muutoksen, sulautumisen ja jakautumisen (luku 3.5) kannalta. Yrityksen myynti voi toteutua kahdella eri tavalla. Ensinnäkin sen liiketoiminta voidaan luovuttaa niin sanotulla substanssikaupalla ja yhtiö purkaa tämän jälkeen. Toiseksi yhtiömiehet voivat luovuttaa yhtiöosuutensa. Verotus on hyvin erilainen näissä kahdessa tilanteessa. Yhtiön purkamisessa tarkastellaan purkautuvan yhtiön ja jako-osan saavan yhtiömiehen verotusta. Toimintamuodon muutoksessa keskitytään toisaalta osakkaan yksityisottojen ja yhtiön negatiivisen oman pääoman johdosta syntyviin tulkintatilanteisiin ja toisaalta tuloverolaissa toimintamuodon muutokselle asetettujen edellytysten täyttymisen arviointiin.

Luvussa 4 aihetta käsitellään arvonlisäverotuksen näkökulmasta. Luvussa selvitetään tutkimuksen kannalta olennaiset arvonlisäverolain säännökset ja määritetään yritysjärjestelyjen käsite arvonlisäverotuksessa. Luvussa 5 tarkastellaan yhtiön ja sen osakkaiden välisten luovutusten sekä yritysjärjestelyjen varainsiirtoverotusta.

Luvussa 6 kuvataan tutkimusmenetelmä ja tutkimusote sekä kerrotaan tutkimuksen taustaoletukset. Luvussa 7 esitellään kuvitteellinen kommandiittiyhtiö, jonka avulla tarkastellaan myymiseen ja purkamiseen liittyviä verotuksellisia ongelmia laskelmien avulla. Neljällä case-laskelmalla työn teoreettinen tarkastelu tuodaan käytännön verotustilanteiden tasolle siten, että verrataan eri vaihtoehtojen kokonaisverorasitusta ja pohditaan verosuunnittelun mahdollisuuksia. Esimerkkiyrityksen tietojen perusteella selvitetään neljän vaihtoehdon veroseuraamukset. Tarkastelun kohteena ovat 1) yhtiöosuuden luovutus 2) yhtiön myynti, 3) toimintamuodon muutos ja 4) yritystoiminnan lopettaminen ja yhtiön purkaminen.

2 KOMMANDIITTIYHTIÖ YHTIÖOIKEUDESSA

2.1 Kommandiittiyhtiö ja sen yhtiömiehet

Kommandiittiyhtiöstä säädetään laissa avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä, joka tuli voimaan 1.1.1989. Kommandiittiyhtiö perustetaan yhtiömiesten keskinäisellä sopimuksella. AKL ei vaadi yhtiösopimuksen pätevyyden edellytyksenä määrämuotoa, joten suullisestikin tehty yhtiösopimus on siviilioikeudellisesti pätevä. Elinkeinotoimintaa harjoittava kommandiittiyhtiö on kuitenkin kaupparekisterilain (2.2.1979/129, KRL) 3 §:n mukaan ilmoitettava kaupparekisteriin, ja kun kaupparekisterilaissa yhtiön rekisteröimisen edellytyksenä on yhtiösopimuksen kirjallinen muoto, yhtiösopimus on käytännössä tehtävä kirjallisena. Kommandiittiyhtiö syntyy eli saavuttaa oikeuskelpoisuuden hetkellä, jolloin yhtiösopimus tulee voimaan, joten kaupparekisterimerkinnällä sinänsä ei ole oikeutta luovaa vaikutusta. (Wilhelmsson & Jääskinen 2001: 54, 64 - 66.)

Kommandiittiyhtiössä tulee olla vähintään yksi vastuunalainen yhtiömies ja vähintään yksi äänetön yhtiömies. Vastuunalaisten yhtiömiesten vastuu on paitsi solidaarista ja omavelkaista myös ensisijaista ja yhteisvastuullista. Vastuunalaiset yhtiömiehet vastaavat siis yhtiön velvoitteista henkilökohtaisesti koko määrästä, ja velkoja voi vaatia suoritusta keneltä tahansa vastuunalaisista yhtiömiehistä tai yhtiöltä. (Immonen 1998: 32 - 33, Villa 2006: 70.) AKL 7:6:n mukaan äänettömän yhtiömiehen vastuu yhtiön velvoitteista rajoittuu hänen sijoittamaansa panokseen.

Vastuunalaisten yhtiömiesten yhteisomistus kommandiittiyhtiössä on jaotonta yhteisomistusta, mikä tarkoittaa, että yhtiömiehillä ei ole murto-osaista omistusoikeutta yhtiövarallisuuteen kuuluviin esineisiin. Sen sijaan heillä on yhtiöosuutensa mukainen osuus yhtiön nettovarallisuuteen. (Wilhelmsson & Jääskinen 2001: 55.)

AKL edellyttää yhtiöpanoksen suorittamista vain kommandiittiyhtiön äänettömältä yhtiömieheltä, mutta yleensä yhtiösopimuksessa sovitaan myös vastuunalaisten yhtiömiesten yhtiöpanoksista, koska yritystoiminnan pyörittämiseen tarvitaan varoja. (Villa 2013: 133.) Yhtiöpanosten laadusta, suoritustavasta ja -ajasta sovitaan yhtiösopimuksessa, ja panokset voivat vaihdella yhtiömiehittäin. Vastuunalaisen

yhtiömiehen yhtiöpanos voi olla paitsi omaisuus- myös työpanos. Äänettömän yhtiömiehen panoksen tulee aina olla rahapanos tai muu rahassa mitattavissa oleva omaisuuspanos. Omaisuuspanoksia ovat kaikki sellaiset yhtiön toiminnalle tarpeelliset tai hyödylliset hyödykkeet, joilla on varallisuusarvoa ja jotka voidaan merkitä yhtiön kirjanpitoon ja aktivoida taseeseen. Työpanos voi olla mikä tahansa yhtiösopimuksessa yhtiön hyväksi tehtäväksi sovittu työ. Työpanosta ei voi mitata rahassa, joten sitä ei voi merkitä kirjanpitoon yhtiön varallisuutena eikä yhtiömiesten yhtiöpanoksina. (Koski & Immonen 1990: 91 - 92.) Vastuunalaisella yhtiömiehellä ei ole velvollisuutta eikä oikeutta muuttaa yhtiöpanosta siitä, mitä yhtiösopimuksessa on edellytetty, elleivät toiset yhtiömiehet tähän suostu (Villa 2006: 134).

Kommandiittiyhtiön oma pääoma muodostuu aluksi yhtiömiesten yhtiöpanoksista eli sijoituksista yhtiöön. Oma pääoma kasvaa, jos yhtiöpanoksia lisätään tai jos yhtiön tilikauden voitto jätetään kokonaan tai osaksi yhtiöön. Yhtiön oma pääoma puolestaan alenee, jos yhtiöpanokset vähenevät tai jos yhtiön tilikauden tulos on tappiollinen. Oma pääoma vähenee myös, jos yhtiömiehet nostavat yhtiöstä varoja yksityisottoina. (Koski & Immonen 1990: 95.)

Kommandiittiyhtiön oma pääoma on vastuunalaisten yhtiömiesten vapaasti määrättävissä. Pääomapanokset voidaan nostaa yhtiöstä yhtiösopimusta muuttamalla tai sopimalla siitä yhtiömiesten kesken yksimielisesti. Myös äänettömän yhtiömiehen yhtiöpanosta voidaan vähentää tai lisätä. Yhtiölainsäädäntö ei muutenkaan rajoita kommandiittiyhtiön varojen käyttöä, jos yhtiömiehet sopivat tästä keskenään. Velkojien oikeuden katsotaan tulevan turvatuksi vastuunalaisten yhtiömiesten henkilökohtaisella velkavastuulla. Yhtiömies voi palkanmaksun ohella saada yhtiöstä varoja voitonjakona, oman pääoman palautuksena, yksityisottona tai lainana. Varallisuuden siirrot käsitellään kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä niiden luonteen mukaisesti. (Koski & Immonen 1990: 96 - 97.) Yhtiömiehen yksityisotoilla veloitetaan oman pääoman tilien ryhmään kuuluvia tilejä siinäkin tapauksessa, että yksityisottojen määrä ylittää henkilöyhtiön oman pääoman määrän, joten yhtiön oma pääoma voi muodostua negatiiviseksi (Immonen 1998: 401 - 402).

Kommandiittiyhtiön voiton ja tappion jakamisesta säädetään AKL 7:4 §:ssä. Sen mukaan äänettömälle yhtiömiehelle suoritetaan yhtiön voitosta korkolain

(20.8.1982/633, KorkoL) 3.2 §:n mukaista korkoa vastaava osuus ennen tilikauden alkua maksetulle panokselle. Loppuosa voitosta jaetaan vastuunalaisille yhtiömiehille. Jos voitto ei riitä edes äänettömien yhtiömiesten voitto-osuuksien suorittamiseen, jaetaan se äänettömien yhtiömiesten kesken tilikauden alussa yhtiölle maksettuna olleiden panosten suhteessa. Tappio jaetaan vain vastuunalaisten yhtiömiesten kesken. AKL 2:9 §:n mukaan tappio tulee vähentää vastuunalaisten yhtiömiehen yhtiöpanoksesta. Koska säännös on tahdonvaltainen, yhtiömiehet voivat sopia toisin. Yhtiömiehet voivat esimerkiksi sopia, että tappio kirjataan yhtiön kirjanpidossa voitto- ja tappiotilille sen sijaan, että se vähennettäisiin yhtiöpanoksista. (Villa 2006: 132 - 133.)

2.2 Kommandiittiyhtiön myynti

Kommandiittiyhtiön myynti voi tapahtua joko liiketoiminnan luovutuksena eli substanssikauppana tai yhtiöosuuksien luovutuksena. Substanssikauppa on oikeudelliselta luonteeltaan irtaimen omaisuuden kauppa siltä osin kuin kohteena on irtainta omaisuutta (esimerkiksi koneet ja kalusto tai liikehuoneiston osakkeet) ja kiinteistökauppa siltä osin kuin kohteena on kiinteää omaisuutta. Substanssikaupassa tehdään yleensä yksi perussopimus pääkauppakirjana ja sen lisäksi luovutettavasta kiinteästä omaisuudesta erilliset maakaaren (12.4.1995/540, MK) 2:1 §:n mukaiset luovutuskirjat, jotta ostaja voi hakea saannolleen lainhuudon. Substanssikaupassa myyjänä on yhtiö itse. Liikkeen nettoarvoon vaikuttaa velkojen ja vastuiden määrä, ja ostaja voi ottaa osana kauppahintaa vastattavakseen kaupan kohdetta rasittavat velat. Velkavastuun siirtämiseen vaaditaan velkojien suostumus. (Immonen 1998: 388 ja 393.)

Yhtiöosuuden kauppa on oikeudelliselta luonteeltaan irtaimen omaisuuden kauppa. Myyjänä siinä on yhtiön osakas. Kohdeyhtiön velat ja vastuut rasittavat sitä edelleen kaupan jälkeen, ja niiden määrä vaikuttaakin yhtiöosuuden kauppahintaan. Koska yhtiöosuuden luovutuksessa velallinen (yhtiö) ei vaihdu, ei kauppaan tarvita yhtiön velkojien suostumusta. (Immonen 1998: 391.)

Yhtiöosuutta ei ole AKL:ssa nimenomaisesti määritelty, mutta sillä tarkoitetaan yhtiömiehen oikeutta avoimessa yhtiössä tai kommandiittiyhtiössä. Yhtiöosuus sisältää yhtiömiehen yhtiöön kohdistuvat oikeudet ja yhtiömiehen velvollisuudet

yhtiöön nähden. (Koski & Immonen 1990: 112.) Wilhelmssonin ja Jääskisen (2001: 119) mukaan kommandiittiyhtiön yhtiöosuudella tarkoitetaan vastuunalaiselle yhtiömiehelle yhtiön jäsenyyden perusteella kuuluvaa osakasoikeutta, joka käsittää ”yhtiömiehelle lain, yhtiösopimuksen ja yhtiömiesten tekemien päätösten nojalla kuuluvat oikeudet ja velvollisuudet suhteessa yhtiöön ja toisiin yhtiömiehiin”. Kommandiittiyhtiön tarkoituksen taloudellisesta luonteesta johtuu, että yhtiömiehen varallisuus oikeudet ja velvoitteet ovat yhtiöosuuden olennainen osa. Yhtiöosuuteen kuuluvat kuitenkin myös yhtiömiehen hallintovaltuus, edustamisoikeus, tarkastusoikeus ja oikeus lain ja yhtiösopimuksen tarjoamiin oikeussuojakeinoihin.

Avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön osakkaalla ei pääsääntöisesti ole oikeutta luovuttaa yhtiöosuuttaan. Tämä johtuu yhtiömiesten henkilökohtaiseen yhteistoimintaan ja luottamukseen perustuvasta yhtiösuhteesta. AKL 1:4.2 §:ssä säädetään nimenomaisesti, että yhtiöosuuden tai sen osan luovutuksella ei ole vaikutusta yhtiöön, jos kaikki yhtiömiehet eivät suostu luovutukseen. Yhtiösopimuksessa voidaan kuitenkin vapaasti sopia yhtiöosuuden luovutus oikeudesta. Yhtiömiehet voivat hyväksyä yhtiöosuuden luovutuksen myös jälkikäteen. Vastuunalaiset ja äänettömät yhtiömiehet ovat samassa asemassa sekä yhtiöosuuden luovutuksen että vaadittavan suostumuksen osalta. (Wilhelmsson & Jääskinen 2001: 77 - 78.)

2.3 Kommandiittiyhtiön purkaminen

Kommandiittiyhtiö voi lakata monesta syystä ja monella tavalla. Yhtiön purkamiseksi tai purkautumiseksi kutsutaan tilannetta, jossa yhtiön toiminta ja olemassaolo päättyy lopullisesti. Lakkaamisperusteella ja -menettelyllä ei ole tähän vaikutusta. (Koski & Immonen 1990: 213.) AKL sääntelee yksityiskohtaisesti yhtiön purkamista ja sen omaisuuden jakamista. Purkamisesta on säännökset lain 5 luvussa (äänettömän yhtiömiehen osalta 7 luvun 8 §:ssä) ja omaisuuden jakamisesta 6 luvussa (äänettömän yhtiömiehen osalta 7 luvun 9 §:ssä). Koska sääntelyn tarkoituksena on oikeussuojan antaminen yhtiömiehille, heillä on mahdollisuus yksimielisinä syrjäyttää nämä säännökset ja purkaa yhtiö sekä jakaa sen omaisuus vapaamuotoisesti. (Villa 2006: 144 - 145.)

Yhtiön purkautumiseen voidaan päätyä eri teitä. Ensinnäkin yhtiömiehet voivat purkaa yhtiön sitä selvittämättä. Tällöin yhtiön toiminta yksinkertaisesti lopetetaan ja yhtiön omaisuus jaetaan maksamatta sen velkoja. Yhtiö purkautuu myös, kun sen omaisuus jaetaan yhtiön lakisääteisen selvittämisen jälkeen. Ylivelkaisen yhtiön konkurssin lopputilityksen antamisen jälkeen yhtiö katsotaan purkautuneeksi. Samoin yhtiö katsotaan purkautuneeksi, kun yhtiömiesten lukumäärä on alentunut yhteen eikä se ole vuoden kuluessa noussut vähintään kahteen. (Wilhelmsson & Jääskinen 2001: 232 - 233.)

Kommandiittiyhtiön vastuunalaisten yhtiömiesten henkilökohtaisesta vastuusta johtuu, että yhtiön velkojia ei tarvitse suojata ja että yhtiömiehet voivat lopettaa yhtiön toiminnan selvittämättä sen velkoja (Villa 2006: 146). Tällaisen vapaamuotoisen purkamisen jälkeen vastuunalaisilla yhtiömiehillä säilyy kuitenkin vastuu yhtiön sitoumuksista (Järvenoja 2007: 476).

Jos yhtiömiehet eivät pääse yksimielisyyteen yhtiön purkamismenettelystä, sovelletaan AKL 5 luvun säännöksiä. Yhtiön lakisääteinen purkaminen etenee vaiheittain tapahtumasta toiseen siten, että (1) purkamisperusteen ilmenemisen jälkeen (2) yhtiömies vetoaa purkamisperusteeseen ja, jos (3) todetaan, että purkamista ei voida välttää yhtiöosuuden lunastamisella, (4) ryhdytään selvitystilan aloittamistoimiin. Kun (5) yhtiö on saatu selvitettyä ja lopputilitys tehtyä, voidaan (6) yhtiön netto-omaisuus jakaa yhtiömiehille. (Wilhelmsson & Jääskinen 2001: 233).

Yhtiön oikeuskelpoisuus lakkaa, kun yhtiömiehet ovat yhtiön selvityksen jälkeen jakaneet sen omaisuuden tai kun yhtiö on muutoin katsottava purkautuneeksi. Yhtiömiesten tulee tehdä kaupparekisteriin purkautumisilmoitus yhtiöstä (AKL 6:5). (Wilhelmsson & Jääskinen 2001: 54.)

AKL:n mukaiset purkamisperusteet voidaan jakaa toisaalta niihin, joihin yhtiömies voi vedota ja toisaalta niihin, joihin muukin kuin yhtiömies voi vedota (Siikarla 2003: 118 - 119). AKL 5:1 §:n mukaan yhtiömiehellä on oikeus vaatia yhtiön purkamista, jos 1) irtisanomisaika on kulunut yhtiösopimuksen irtisanomisen jälkeen tai yhtiökausi on muuten päättynyt, 2) toinen yhtiömies on joutunut konkurssiin tai hänen yhtiöosuutensa on ulosmitattu, 3) toinen yhtiömies on kuollut eikä yhtiön

toiminnan jatkamisesta ole sovittu tai sovita tai 4) edellytykset yhtiön toiminnan jatkamiselle ovat rauenneet esimerkiksi toisen yhtiömiehen olennaisen sopimusrikkomuksen tai yhtiön edun vastaisen toiminnan vuoksi.

Yhtiömiehen ohella konkurssipesällä on oikeus vaatia yhtiön purkamista, kun yhtiömies on asetettu konkurssiin. Jos yhtiömiehen yhtiöosuus on ulosmitattu ja yhtiöosuus on myyty pakkohuutokaupalla, osuuden ostaja saa vaatia yhtiön purkamista. Yhtiömiehen kuolinpesällä on oikeus vaatia yhtiön purkamista, ellei yhtiösopimuksessa ole muuta sovittu tai ellei yhtiömiesten ja kuolinpesän kanssa sovita yhtiön toiminnan jatkamisesta kuolemasta huolimatta. (Siikarla 2003: 119.)

AKL 6 luvun mukaan yhtiön omaisuuden jakamisessa on ensin määrättävä jokaisen yhtiömiehen osuus yhtiön nettovarallisuudesta. Tämä osuus muodostuu yhtiömiehen osuudesta selvityksen aikana syntyneeseen voittoon tai tappioon, yhtiömiehen jäljellä olevasta panoksesta selvityksen päättyessä ja yhtiömiehen osuudesta yli- tai alijäämään sen jälkeen, kun edellä mainitut erät on vähennetty yhtiön nettovarallisuudesta. (Järvenoja 2007: 478.) Jos tämä yhtiömiehen arvomääräinen osuus on positiivinen, määrätään yhtiömiehelle tulevat reaaliset jako-osat. Muu omaisuus kuin raha on arvostettava jakohetken arvoon ja jaettava yhtiömiesten osuuksiin. (Villa 2006: 174.)

AKL 7:9 §:n mukaan yhtiön omaisuudesta on ensin palautettava äänettömien yhtiömiesten panokset. Jos säästö ei riitä tähän, yhtiön omaisuus on palautettava äänettömille yhtiömiehille heidän panostensa suhteessa. Jos varoja on tätä enemmän, ylijäävä osa jaetaan vastuunalaisille yhtiömiehille. Ensisijaisesti palautetaan jäljellä olevat yhtiöpanokset. Jos yhtiön varat eivät riitä vastuunalaisten yhtiömiesten panosten palauttamiseen kokonaan, ne jaetaan panosten suhteessa niille yhtiömiehille, joilla on jäljellä positiivista panosta. Jos yhtiön omaisuus ei riitä edes yhtiön kaikkien velkojen maksamiseen, vajuus jaetaan vain vastuunalaisten yhtiömiesten kesken. Äänettömät yhtiömiehet voivat siten menettää enintään panoksensa. Jos panosten palauttamisen jälkeen jää omaisuutta, se jaetaan samojen periaatteiden mukaan kuin tilikauden voitto jaetaan. (Järvenoja 2007: 478 - 479.)

2.4 Yhtiömuodon muuttaminen, sulautuminen ja jakautuminen

2.4.1 Taustaa

Yhtiömuodon muuttamisella tarkoitetaan yritysorganisaation järjestämistä toisenlaiseen oikeudelliseen muotoon (Wilhelmsson & Jääskinen 2001: 330). AKL 8 luvussa on säännökset kommandiittiyhtiön muuttamisesta avoimeksi yhtiöksi ja osakeyhtiöksi sekä henkilöyhtiöiden keskinäisestä sulautumisesta. Vaikka AKL:stä puuttuvat asiaa koskevat säännökset, kommandiittiyhtiö voidaan muuttaa myös yksityisliikkeeksi (Järvenoja 1993: 150). Jakautumista AKL ei tunne.

Yhtiömuodon muuttamiseen liittyy sekä taloudellisia että siviilioikeudellisia ongelmia. Ensiksi mainituista tärkein on toimen mahdollisten verovaikutusten ennakointi ja jälkimmäisistä velkojen aseman huomioon ottaminen. Siviilioikeudellisen periaatteen mukaan velallisen vaihtuminen edellyttää velkojen suostumusta, minkä vuoksi yhtiömuodon muuttamisessa yhtiömuotoa muuttavan yhtiön siviilioikeudellisen identiteetin säilymisellä on suuri merkitys. Siviilioikeudellisesti identiteetti säilyy, jos yhtiön varat ja velat siirtyvät yleisseuraannolla, vaikka yhtiö muodollisesti ottaen vaihtuu toiseksi. Jos yhtiömuodon muutos toteutetaan AKL:n säännösten mukaisesti, siviilioikeudellinen identiteetti säilyy. (Wilhelmsson & Jääskinen 2001: 330 - 332.)

2.4.2 Kommandiittiyhtiön muuttaminen avoimeksi yhtiöksi

Kommandiittiyhtiön muuttamisesta avoimeksi yhtiöksi on säädetty AKL 8:2:ssa. Sen mukaan kommandiittiyhtiö muuttuu avoimeksi yhtiöksi, kun yhtiösopimusta muutetaan siten, ettei yhtiöön jää ainuttakaan äänentöntä yhtiömiestä. Vastuunalaisia yhtiömiehiä on kuitenkin oltava vähintään kaksi. Siviilioikeudellisen identiteetin säilyttävä yhtiömuodon muutos edellyttää yhtiösopimuksen muuttamista yhtiömiesten yksimielisellä päätöksellä, ellei yhtiösopimuksessa ole muuta edellytetty (Wilhelmsson & Jääskinen 2001: 333). Yhtiösopimuksen muuttamista ei tarvita, jos vastuunalaiset yhtiömiehet ostavat äänettömien yhtiömiesten yhtiöosuudet tai jos ne lunastetaan vastuunalaisille yhtiömiehille tai yhtiölle (HE 6/1987: 61) tai jos äänettömän yhtiömiehen yhtiöosuus siirtyy lahjana tai perintönä vastuunalaiselle

yhtiömiehelle tai yhtiölle (Wilhelmsson & Jääskinen 2001: 334). Lunastaminen tulee kysymykseen AKL 5:6:ssä ja 7:8.1:ssa mainituissa tilanteissa. AKL 5:6:n mukaan toiset yhtiömiehet voivat lunastaa sen yhtiömiehen osuuden, jonka suhteen purkamisperuste on olemassa. Tällöin välttyään yhtiön purkamiselta. AKL 7:8.1:n mukaan äänettömän yhtiömiehen kuolema, konkurssi tai yhtiöosuuden ulosmittaus ei ole yhtiön purkamisperuste, mutta muille yhtiömiehille syntyy oikeus lunastaa äänettömän yhtiömiehen osuus.

Kommandiittiyhtiö muuttuu avoimeksi yhtiöksi, jos entisistä äänettömistä yhtiömiehistä tehdään vastuunalaisia yhtiömiehiä. Tällöin he vastaavat kaikista yhtiön velvoitteista vanhojen vastuunalaisten yhtiömiesten tavoin. He siis vastaavat myös niistä yhtiön velvoitteista, jotka ovat syntyneet heidän ollessa äänettömiä yhtiömiehiä. Kommandiittiyhtiö muuttuu avoimeksi yhtiöksi myös, jos äänettömät yhtiömiehet eroavat yhtiöstä. Molemmat edellä mainitut muutokset edellyttävät yhtiösopimuksen muuttamista. (Wilhelmsson & Jääskinen 2001: 333.)

2.4.3 Kommandiittiyhtiön muuttaminen osakeyhtiöksi

Kommandiittiyhtiö voidaan AKL 8 luvun 3 §:n mukaan muuttaa osakeyhtiöksi, jos se on merkitty kaupparekisteriin. Päätös tästä on tehtävä samalla tavalla kuin kommandiittiyhtiön yhtiösopimusta muutetaan. Yhtiömuodon muuttaminen edellyttää kaikkien yhtiömiesten yksimielistä päätöstä, ellei yhtiösopimuksessa ole toisin sovittu. AKL 8:3.3:n mukaan yhtiömuodon muuttamista koskevasta päätöksestä tulee laatia asiakirja, joka sisältää hyväksytyyn yhtiöjärjestyksen. Asiakirjassa on mainittava jokaisen osakkeenomistajan nimi, kansalaisuus, kotipaikka, osoite ja kullekin osakkeenomistajalle tulevien osakkeiden määrä. Asiakirjan allekirjoittavat vastuunalaiset yhtiömiehet. (Immonen et al. 2012: 159.)

Osakeyhtiön osakepääomaan ja siitä annettavaan selvitykseen ja lausuntoon sovelletaan osakeyhtiölain (21.7.2006/624, OYL) 2 luvun 6 §:ä, joka koskee merkintähinnan suorittamista apporttiomaisuudella. Tällä varmistetaan, että perustettavan osakeyhtiön osakepääoma tulee maksetuksi ja osakeyhtiön hallintaan. (Villa 2013: 187.) Yhtiö muuttuu osakeyhtiöksi vasta muutoksen rekisteröimisellä. Jos osakeyhtiöön halutaan ottaa uusia osakkaita, sen täytyy tapahtua joko ennen

muodonmuutosta kommandiittiyhtiössä yhtiöosuuksia luovuttamalla tai osakeyhtiön perustamisen jälkeen sen osakepääomaa korottamalla. Yhtiömiehellä on mahdollisuus erota yhtiöstä ja saada lunastus yhtiöosuudesta, ellei hän hyväksy yhtiömuodon muutosta, sillä kaikkien kommandiittiyhtiön yhtiömiesten ei tarvitse tulla osakeyhtiön osakkaiksi. (Immonen et al. 2012: 159.)

Kun osakeyhtiö syntyy, kommandiittiyhtiö lakkaa olemasta. Kommandiittiyhtiön omaisuus ja velvoitteet siirtyvät osakeyhtiölle. Kommandiittiyhtiön muuttuminen osakeyhtiöksi ei kuitenkaan vaikuta yhtiömiesten henkilökohtaiseen velkavastuuseen kommandiittiyhtiön velvoitteista, elleivät velkojat tähän suostu. Toisaalta AKL 8:5.2:n mukaan yhtiön velkojan katsotaan suostuneen yhtiömiesten vapautumiseen henkilökohtaisesta velkavastuusta, jos hän ei ole ilmoittanut vastustavansa velkavastuusta vapautumista kolmen kuukauden kuluessa siitä, kun on todisteellisesti saanut ilmoituksen yhtiömuodon muuttumisesta ja velkojan oikeudesta vastustaa velkavastuusta vapautumista. (Wilhelmsson & Jääskinen 2001: 337.)

2.4.4 Kommandiittiyhtiön muuttaminen yksityisliikkeeksi

Yhtiömuodon muutokset tapahtuvat yleensä yksinkertaisemmasta muodosta monimutkaisempaan, mutta henkilöyhtiössä muutos voi tapahtua myös toisin päin. Siten kommandiittiyhtiö voi muuttua tai se voidaan muuttaa yksityisliikkeeksi. (Järvenoja 1993: 150.) AKL:stä puuttuvat tätä koskevat säännökset, joten siviilioikeudellisesta näkökulmasta identiteetti ei säily yhtiömuodon muutoksessa kommandiittiyhtiöstä yksityisliikkeeksi. Yksityisliikkeen sijasta puhutaan usein yksityisestä elinkeinonharjoittajasta.

AKL 5:9.1:n ja 7:2:n mukaan yhtiö katsotaan purkautuneeksi, jos yhtiömiesten määrä on alentunut yhteen eikä ole vuoden kuluessa noussut vähintään kahteen. Yhtiöoikeudellisesti kommandiittiyhtiö siten purkautuu esimerkiksi silloin, kun joku yhtiömiehistä ostaa muiden osuudet ja äänettömät yhtiömiehet irtisanoutuvat tai irtisanotaan yhtiöstä, ja jäljelle jäänyt yhtiömies jatkaa toimintaa omissa nimissään (Immonen et al. 2012: 157). Yritystoiminta jatkuu tällöin yksityisliikkeenä, mutta siviilioikeudellinen identiteetti ei säily, millä on merkitystä velkavastuun kannalta. Pois jääneiden vastuunalaisten yhtiömiesten velkavastuu jo syntyneistä veloista ei

pääty ilman velkojien suostumusta. Yhtiöosuudet voivat päätyä yksiin käsiin monella muullakin tavalla kuten perintönä tai lahjana (Järvenoja 1993: 150).

Oikeuskäytännössä on otettu kantaa muodonmuutoksen ajankohdan määräytymiseen. Järvenoja (1993: 151) esittelee tähän liittyvän KHO:n ratkaisun:

KHO 11.11.1991 T 4109: Kommandiittiyhtiön yhtiömiehet allekirjoittivat 25.10.1986 sopimuksen, jonka mukaan äänetön yhtiömies erosi kommandiittiyhtiöstä ja vastuunalainen yhtiömies jatkoi elinkeinotoimintaa yksityisellä toiminimellä. Muutos merkittiin kaupparekisteriin 25.3.1987. Elinkeinotoiminta oli verotettava tilikaudelta 1.11.1985 – 31.10.1986 jo yksityisliikkeenä. (Järvenoja 1993: 151.)

Kaupparekisterimerkinnällä ei edellä esitetyn mukaisesti ole merkitystä, vaan ajankohta määräytyy tehdyn sopimuksen perusteella. Kommandiittiyhtiö muuttuu yksityisliikkeeksi silloin, kun muut yhtiömiehet eroavat yhtiöstä ja jäljelle jäänyt yhtiömies päättää jatkaa toimintaa yksityisliikkeenä. (Järvenoja 1993: 151.)

Eroavien yhtiömiesten kannalta on tärkeää sopia velkojien kanssa velvoitteiden siirtymisestä kokonaan jatkavalle yhtiömiehelle. Muuten he vastaavat edelleen niistä veloista, jotka ovat syntyneet ennen kuin he ovat tulleet yhtiöön tai jotka ovat syntyneet heidän ollessaan yhtiössä. Kaupparekisterimerkinnällä ja sen kuuluttamisella on puolestaan merkitystä siihen, milloin velkojien katsotaan tulleen tietoiseksi yhtiömiesten eroamisesta yhtiöstä, sillä eroamisen rekisteröinnin ja kuuluttamisen jälkeen syntyneistä yhtiön velvoitteista vanhat vastuunalaiset yhtiömiehet eivät joudu vastuuseen. (Wilhelmsson & Jääskinen 2001: 213 - 214.)

2.4.5 Kommandiittiyhtiön sulautuminen ja jakautuminen

Kommandiittiyhtiö voi sulautua toiseen kommandiittiyhtiöön tai avoimeen yhtiöön. Sulautumismenettelystä säädetään AKL 8:6:ssa. Sen mukaan sulautuva yhtiö voi tehdä sopimuksen sulautumisesta vastaanottavaan yhtiöön siten, että sulautuvan yhtiön varat ja velat siirtyvät ilman selvitysmenettelyä vastaanottavalle yhtiölle. Vaikka sulautumisen myötä sulautuva yhtiö lakkaa olemasta, sen varoja ja velkoja ei selvitetä kuten purkautumisessa (Immonen 2012: 167). Lainkohdan mukaan kummankin yhtiön yhtiömiesten täytyy hyväksyä sulautumista koskeva sopimus

siten kuin yhtiösopimusta muutetaan. Jos muuta ei ole yhtiösopimuksessa sovittu, päätös sulautumisesta täytyy tehdä yksimielisesti (AKL 1 luku 4 §).

Vähintään kaksi kommandiittiyhtiötä voi sulautua myös yhdessä perustamalla uuden kommandiittiyhtiön tai avoimen yhtiön, jolle yhtiöiden varat ja velat siirtyvät ja johon niiden yhtiömiehet tulevat yhtiömiehiksi. Tämä muistuttaa OYL 16:2:ssa säänneltyä kombinaatiosulautumista. Kommandiittiyhtiö ei voi sulautua suoraan osakeyhtiöön, vaan se tulee ensin muuttaa osakeyhtiöksi (Immonen 2012: 167 - 168).

Sulautumissopimuksessa tulisi määritellä sulautumisen voimaantulo, koska AKL:ssa puuttuu tästä säännös. Sulautuvan yhtiön vastuunalaisen yhtiömiehen on ilmoitettava sulautuminen kaupparekisteriin, mutta rekisteröinnillä sinänsä ei ole vaikutusta sulautumisen voimaantumiseen. Jos sulautumissopimuksessa ei ole mainintaa sulautumisen voimaantulosta, sinä pidetään päivää, jolloin sulautuvan yhtiön varat ja velat ovat siirtyneet vastaanottavalle yhtiölle. (Wilhelmsson & Jääskinen 2001: 339.)

Jos sulautumispäätös saadaan yhtiösopimuksen mukaan tehdä enemmistöpäätöksellä, sulautumista vastustava yhtiömies voi erota yhtiöstä ja vaatia yhtiöosuutensa lunastamista kolmen kuukauden kuluessa siitä, kun hän on saanut tiedon sulautumispäätöksestä (Villa 2013: 191). AKL 8:7 suojaa tällä tavalla vähemmistöön jäävää yhtiömiestä. Yhtiömies voi eroamalla yhtiöstä estää henkilökohtaisen velkavastuunsa kasvamisen, sillä sulautuvien yhtiön vastuunalaisista yhtiömiehistä tulee sulautumisen myötä vastaanottavan yhtiön vastuunalaisia yhtiömiehiä, jotka vastaavat kaikista vastaanottavan yhtiön velvoitteista (Wilhelmsson & Jääskinen 2001: 339).

AKL ei tunne jakautumista, joten henkilöyhtiön identtisyys ei säily jakautumisessa ja jakautuva henkilöyhtiö purkautuu yhtiöoikeudellisesti. Immosen et al. (2012: 179) mukaan henkilöyhtiö voi kuitenkin jakautua, jolloin sen varat ja velat jaetaan kahdelle vastaanottavalle kommandiittiyhtiölle tai avoimelle yhtiölle. Käytännössä jakautuva yhtiö siis puretaan, minkä jälkeen sen yhtiömiehet saavat yhtiöosuuttaan vastaan jako-osan yhtiöstä, jonka he sitten luovuttavat yhtiöpanokseksi vastaanottavaan yhtiöön.

3 KOMMANDIITTIYHTIÖ TULOVEROTUKSESSA

3.1 Yleistä kommandiittiyhtiön ja sen osakkaiden tuloverotuksesta

Henkilöyhtiöiden erillinen verovelvollisuus päättyi, kun vuoden 1993 alussa voimaan tulleessa tuloverolaissa henkilöyhtiöiden verotus järjestettiin osakasverotuksen periaatteelle (Järvenoja 2013: 23). Siitä lähtien elinkeinotoimintaa harjoittavaa kommandiittiyhtiötä on verotettu elinkeinoyhtymänä (TVL 4 §). Elinkeinoyhtymä on laskentasubjekti, jolla on itsenäinen kirjanpito ja joka tekee itsenäisen veroilmoituksen ja jolle vahvistetaan verotettava tulo. Koska yhtymä ei ole itsenäinen verovelvollinen, sen tulos jaetaan verotettavaksi osakkaiden tulona niiden osuuksien mukaan, jotka heillä on yhtymän tuloihin. Yhtymän tappiota ei kuitenkaan siirretä osakkaille vähennettäväksi, vaan se vähennetään yhtymän seuraavien verovuosien tuloksista. (Andersson & Linnakangas 2006: 85 ja 88.)

Elinkeinoyhtymällä voi olla kolme tulolähdettä: elinkeinotoiminta, maatalous ja muu toiminta, joka muodostaa henkilökohtaisen tulolähteen. Tulolähdejako vastaa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (24.6.1968/360, EVL), maatilatalouden tuloverolain (15.12.1967/543, MVL) ja tuloverolain soveltamisaloja. Yhtymän kunkin tulolähteen tulo lasketaan erikseen ja siitä vähennetään aiempien vuosien tappiot, minkä jälkeen tulo jaetaan osakkaille. Osakkaiden verotuksessa yhtiön elinkeinotoiminnan tulolähteestä tuleva tulo-osuus jaetaan pääomatuloksi ja ansiotuloksi yhtiön nettovarallisuuden perusteella. Yhtymän muusta toiminnasta saama tulo on osakkaiden pääomatuloa. (Yritysonline 2013.)

Pääomatuloista maksetaan veroa valtiolle suhteellisen verokannan mukaan. Vuonna 2014 pääomatulovero on 30 prosenttia; yli 40.000 euron pääomatuloista vero on 32 prosenttia (Verohallinto 2014a). Ansiotuloista maksetaan sekä progressiivista valtionveroa että suhteellista kunnallisveroa kirkollisveroineen ja sairausvakuutusmaksuineen. (Andersson & Linnakangas 2006: 3.)

TVL 16.1 §:n mukaan elinkeinoyhtymän verotettava tulo jaetaan osakkaille niiden osuuksien mukaan, jotka heillä on yhtymän tuloon. Osakkaat sopivat jakosuhteista yleensä yhtiösopimuksessa. (Andersson & Linnakangas 2006: 90). Nämä osuudet

tulee ilmoittaa elinkeinoyhtymän osakasselvityksellä, joka on elinkeinoyhtymän elinkeinotoiminnan veroilmoituksen liitelomake (Verohallinto 2013b). Verotus toimitetaan yleensä ilmoitettujen jakoperusteiden mukaisesti ja yhtiömiehillä katsotaan olevan vastaavat osuudet yhtiön tulolähteisiin (Immonen 1998: 36).

TVL:n ja aikaisemmin käsitellyn AKL:n voitonjakoperusteissa on kysymys kahdesta eri asiasta. AKL:n säännökset voitonjaosta tarkoittavat yhtiön kirjanpidollisen tuloksen jakamista. Jollei muuta ole sovittu, yhtiömiehellä on oikeus nostaa hänelle kuuluva voitto-osuutensa tilinpäätöksen vahvistamisen jälkeen. Äänettömällä yhtiömiehellä on oikeutensa varmistamiseksi oikeus tarkastaa yhtiön kirjanpito ja tilinpäätös (AKL 2:15 ja 7:2.1). Maksamattomalle voitto-osuudelle voidaan vaatia viivästyskorkoa KorkoL:n mukaan. TVL 16.1 §:ssä määrätään puolestaan verotettava tuloksen jakamisesta osakkaille, ei kirjanpidollisen voiton jakamisesta. Tulo-osuus yhtymästä verotetaan osakkaan sen vuoden tulona, jonka aikana yhtymän tilikausi päättyy, ja tulo-osuuden jakaminen tehdään vastuunalaisille yhtiömiehille siitä riippumatta, ovatko he käytännössä saaneet nostaa yhtiöstä voitto-osuutta. Koska tulo-osuutena verotettava määrä ei riipu varojen todellisesta käytöstä, osakkaan yhtiöstä tekemä yksityisotto on verovapaata tuloa. (Immonen 1998: 36.) Yksityisotot kirjataan voitonjakona oman pääoman tilille, joten ne eivät näy tuloslaskelmalla.

Jos yhtiö tuottaa tappiota, sille vahvistetaan verotuksessa tappio, joka vähennetään yhtiön verotuksessa seuraavan 10 vuoden aikana sitä mukaa kuin verotettavaa tuloa samasta tulolähteestä kertyy (TVL 16.1 ja 16.3 §). Tappiota ei siten jaeta osakkaiden omassa verotuksessaan vähennettäväksi.

Henkilöyhtiön osakkaan verotuksessa muun kuin yhteisöosakkaan tulo-osuus jaetaan pääomatuloksi ja ansiotuloksi (Immonen 1998: 37). TVL 40.1 §:n mukaan

”luonnollisen henkilön ja kuolinpesän osuus elinkeinoyhtymän elinkeinotoiminnan tuloksesta katsotaan pääomatuloksi siihen määrään saakka, joka vastaa osakkaan osuudelle yhtymän elinkeinotoimintaan verovuotta edeltäneen verovuoden päättyessä kuuluneesta nettovarallisuudesta laskettavaa 20 prosentin vuotuista tuottoa”.

Osakkaan osuus mainitusta tuloksesta on kuitenkin nettovarallisuudesta riippumatta pääomatuloa siihen määrään saakka, joka vastaa hänen osuuttaan elinkeinotoiminnan käyttöomaisuuteen kuuluvien kiinteistöjen ja arvopapereiden luovutusvoitoista (TVL 40.4 §).

Pääomatulo-osuutta määritettäessä nettovarallisuus lasketaan ja varat sekä velat arvostetaan varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (22.12.2005/1142) mukaisesti. Jos osakas on verovuonna käyttänyt yhtymän elinkeinotoiminnan varoihin kuuluvaa asuntoa omana tai perheensä asuntona, asunnon arvo vähennetään osakkaan osuudesta yhtymän varoihin. Vastuunalaisen yhtiömiehen osuutta pienentää myös korollinen velka, jolla hän on rahoittanut yhtiöosuuden hankinnan. Nettovarallisuuteen puolestaan lisätään 30 prosenttia niistä elinkeinotoiminnan ennakonpidätyksen alaisista palkoista, jotka on maksettu 12 kuukauden aikana ennen verovuoden päättymistä. (TVL 41 §.)

Äänettömän yhtiömiehen voitto-osuus määräytyy yleensä prosenttiosuutena panoksesta. Pääomatuloa on 20 prosentin tuotto hänen osuudelleen yhtymän elinkeinotoiminnan nettovarallisuudesta ja loppuosa on ansiotuloa. Jos elinkeinoyhtymällä on henkilökohtainen tulolähde, periaatteessa äänettömän yhtiömiehen osuudestakin osa kohdistuu tähän tulolähteeseen. Käytännössä äänettömän yhtiömiehen osuutta ei yleensä kohdisteta elinkeinotoiminnan ja muun toiminnan osuuteen, koska vaikutus lopputulokseen on pieni. (Villa, Ossa & Saarnilehto 2007: 233 - 234.)

3.2 Yhtiöosuuden myynti

3.2.1 Taustaa

Kommandiittiyhtiön yhtiöosuuden luovutus ei vaikuta millään tavalla kohdeyhtiön verotukseen (Immonen 1998: 391). Yhtiöosuuden luovutus verotetaan EVL:n mukaan, jos yhtiöosuus on omistajan elinkeinon kuuluvaa omaisuutta (EVL 4 § ja 5.1 §:n 1 kohta ja 6b §). Esimerkiksi kauppialla oleva osuus tukkuliikkeestä ja kuljetusliikkeellä oleva osuus toisesta kuljetusliikkeestä ovat omistajayhtiöiden elinkeinotoimintaan kuuluvia varoja, jos ne on hankittu palvelemaan omaa

elinkeinotoimintaa. Luovutushinta on tällöin myyjän veronalaista elinkeinotuloa ja hankintameno on vähennyskelpoinen meno. Yleensä luovutuksen kohteena oleva yhtiöosuus kuuluu myyjän henkilökohtaiseen tulolähteeseen, ja tällöin luovutukseen sovelletaan TVL:n luovutusvoittojen verottamista koskevia säännöksiä (TVL 45 - 49 §). Luovutustappioihin sovelletaan vastaavasti joko EVL 42.2 §:ä tai TVL 50 §:ä. (Immonen 2011: 63.)

Yhtiöosuuden luovutusvoiton laskemisessa on erikoisuutena yhtiömiehen yksityistilin saldon negatiivisuuden huomioon ottaminen. TVL 46.4 §:n perusteella ylisuuret yksityisotot lisätään yhtiöosuuden luovutusvoittoon. Tämän osakas-kohtaisen negatiivisen oman pääoman huomioon ottamisen vuoksi myös vastikkeetonta luovutusta voi seurata luovutusvoiton verotus. Lisäyksen tekeminen ei edellytä yhtiön oman pääoman negatiivisuutta, vaan oman pääoman määrä lasketaan yhtiömieskohtaisesti, joten merkitystä on vain osuutensa luovuttaneen yhtiömiehen yksityistilin saldolla. (Myrsky & Linnakangas 2006: 379.)

3.2.2 Hankinta-ajankohta ja omistusajan laskeminen

Yhtiömies voi hankkia yhtiöosuuden perustamalla kommandiittiyhtiön tai ostamalla yhtiöosuuden jo toimivasta yhtiöstä. Yhtiöosuuden voi saada myös vastikkeetta joko perintönä, lahjana tai avioero- tai jäämistöosituksessa. Yhtiöosuus voi osakasaikana myös muuttua luovutusten tai lisäosuuksien hankkimisen johdosta. Yhtiöosuuden hankinta-ajankohdan määrittämiseen sovelletaan kutakin saantotapaa koskevia yleisiä periaatteita. (Räbinä & Nykänen 2006: 257.)

Kommandiittiyhtiö perustetaan yhtiösopimuksella, joten perustajaosakkaan yhtiöosuus katsotaan hankituksi yhtiösopimuksen allekirjoituspäivänä. Oikeuskäytännön mukaan (KHO 1995 B 526) yhtiöosuuden hankintapäivänä pidetään yhtiösopimuksen allekirjoituspäivää myös silloin, kun yksityisliike on muuttunut kommandiittiyhtiöksi riippumatta siitä, onko toimintamuodon muutos tapahtunut tuloverolain jatkuvuusperiaatteen mukaisesti. (Verohallinto 2010b: 4.)

Jos yhtiömies hankkii tai saa lisäosuuksia yhtiöstä, hänen osuutensa yhtiöstä kasvaa, ja yhtiösopimusta tuleekin muuttaa vastaamaan osuuksien muutosta. Lisäosuuden

hankinta-ajankohdasta lasketaan yhtiöosuuden osan omistusaika. Yhtiöosuutta pidetään kuitenkin jaottomana, joten tiettyä osuutta siitä ei voida katsoa hankituksi eri aikaan kuin jotain muuta osaa. Kun luovutetaan yhtiöosuus tai osa siitä, katsotaan luovutuksen kohteeksi osa kaikista eri aikoina saaduista yhtiöosuuksista tai yhtiöosuuden osista, eli luovutusvoitto jaetaan saantojen tai niiden osien suhteessa. (Järvenoja 1993: 250.) Eri aikoina tai eri saannoilla saatujen yhtiöosuuden osien luovutuksessa ei siten sovelleta erityistä ”first-in-first-out”-periaatetta (Räbinä & Nykänen 2009: 311 - 312.). Eri yhtiöosuuksien osien hankintamenot on kuitenkin selvitetävää erikseen (Järvenoja 1993: 250). Alla esitetystä KHO:n päätöksestä käy ilmi se, että yhtiöosuuden osien omistusaika ja hankintatapa voi olla erilainen ja että silloinkin luovutusvoitto on kohdistettava tasaisesti kaikille osuuksien osille:

KHO 1984 B II 581: A, B, C ja D olivat perustaneet vuonna 1966 avoimen yhtiön. C:n kuoltua vuonna 1977 muut olivat perineet hänen yhtiöosuutensa. D oli vuonna 1980 myynyt yhtiöosuutensa A:lle ja B:lle, jotka kumpikin aikoivat sittemmin myydä kolmanneksen yhtiöstä. Sekä A:n että B:n myyntivoitosta verovapaata oli se määrä, joka vastasi osakkaan perintönä saamaa ja muutoin yli 5 vuotta omana olleen osuuden suhdetta koko hänen ennen myyntiä omistamaansa osuuteen. Äänestys 3 - 1. (KHO 1984.)

Vastaavasti toisessa KHO:n (2004a) päätöksessä eri aikoina hankituille yhtiöosuuden osille laskettiin erikseen hankintamenot käyttäen tarvittaessa myös kutakin osahankintaa koskevia hankintameno-olettamia (Linnakangas 2005: 79 ja 83):

KHO 2004:78: A ja B perustivat vuonna 1984 avoimen yhtiön, jossa kummankin yhtiömiehen osuus oli puolet. B luopui yhtiöosuudestaan vuonna 1993, minkä jälkeen avoin yhtiö muutettiin kommandiitti-yhtiöksi, jonka ainoaksi vastuunalaiseksi yhtiömieheksi tuli A. Kun A myi vuonna 1997 yhtiöosuutensa, luovutuksesta saadun voiton määrä tuli laskea erikseen siten, että A:n vuonna 1984 hankkiman alkuperäisen yhtiöosuuden osalta sovellettiin 50 prosentin hankintameno-olettamaa ja vuonna 1993 A:n omistukseen tulleen puoliosuuden osalta todellista hankintamenoa. Verovuosi 1997. Äänestys 5-3. (KHO 2004a.)

Yhtiömiehen vaihtuminen lisäosuuden hankinnan johdosta ei vaikuta yhtiön muiden yhtiömiesten osuuksien hankinta-ajankohtaan. Tällainen muutos ei yleensä vaikuta myöskään yhtiön verotusasemaan. (Räbinä & Nykänen 2009: 312). Poikkeuksena tästä on kuitenkin henkilöyhtiön elinkeinotoiminnan tappioiden vähennysoikeuden menettäminen TVL 122 §:n nojalla silloin, kun tappiovuoden aikana tai sen jälkeen

yli puolet yhtiön osuuksista on muun saannon kuin perinnön tai testamentin vuoksi vaihtanut omistajaa (Linnakangas 2005: 84 - 85).

Jos kaikki yhtiömiehet sijoittavat aikaisemman yhtiöosuutensa suhteessa yhtiöön lisää varoja, kyseessä ei ole lisäosuuden hankinta. Varsinaisen lisäsijoituksen ohella näin tapahtuu esimerkiksi silloin, kun yhtiömiehet jättävät nostamatta voittovaroja. Jos kommandiittiyhtiössä on vain yksi vastuunalainen yhtiömies, hänen tekemänsä lisäsijoitukset eivät vaikuta omistusaikaan (KHO 1980 B II 577). Jos sen sijaan yhtiömiehen suhteellinen yhtiöosuus kasvaa verrattuna muihin vastuunalaisiin yhtiömiehiin sen vuoksi, että hän tekee lisäsijoituksen tai jättää nostamatta voittovaroja, alkaa lisäyksestä uusi omistusaika. (Räbinä & Nykänen 2013: 386.)

3.2.3 Hankintamenon määrittäminen

Jos yhtiöosuus on hankittu kaupalla, osuuden hankintameno on lähtökohtaisesti sen kauppahinta. Vastaavasti vaihdossa saadun osuuden hankintamenoa pidetään lähtökohtaisesti vaihdossa luovutetun omaisuuden käypää arvoa tai verotuksessa vastikkeeksi katsottua määrää. (Verohallinto 2010b: 3.) Vastikkeettomissa saannoissa yhtiöosuuden lähtökohtaisena hankintamenoa pidetään TVL:n 47.1 §:n mukaisesti perintö- ja lahjaverotuksessa vahvistettua arvoa tai ositussaannossa TVL 46.2 §:n mukaisesti edellisen omistajan hankintamenoa. (Räbinä & Nykänen 2006: 264.) Lahjana saadun omaisuuden osalta on huomattava TVL 47 §:n 1 momenttiin tehty lisäys, jonka mukaan hankintameno lasketaan lahjoittajan hankintamenoa, jos lahjansaaja on luovuttanut saamansa omaisuuden ennen kuin lahjoituksesta on kulunut yksi vuosi. Lisäyksen tarkoituksena on estää hankintamenon keinotekoinen korottaminen välikuovutuksella ennen omaisuuden vastikkeellista luovuttamista (Räbinä & Nykänen 2006: 93).

Osituksessa saadulla omaisuudella tarkoitetaan kaikkea avio-oikeuden alaisen omaisuuden siirtymistä osituksessa osapuolten välillä eikä pelkästään tasingon suorittamista vähemmän omistaneelle puolisolle. Edellytyksenä on kuitenkin, että osituksessa ei käytetä ositettavan omaisuuden ulkopuolisia varoja, ellei tämä tapahdu oman omaisuuden pitämiseksi itsellä. (Räbinä & Nykänen 2006: 109 ja 140.)

Yleensä yhtiöosuus on saatu yhtiötä perustettaessa. Tällöin yhtiöosuuden hankintamenon lähtökohtana on yhtiösopimuksessa määritelty yhtiömiehen yhtiöpanoksen määrä. Jos yhtiöpanoksena on työpanos, ei sillä ole sellaista arvoa, joka voitaisiin ottaa huomioon yhtiöosuuden hankintamenona. Tällöinhän yhtiömiehen sijoitukselle ei ole kirjattu raha-arvoa myöskään taseeseen. (Järvenoja 1993: 255)

Henkilöyhtiö voidaan perustaa muuttamalla yksityisliike henkilöyhtiöksi. Jos tämä tapahtuu TVL 24.1 §:n 1 kohdassa tarkoitetulla toimintamuodon muutoksella, yhtiöosuuden lähtökohtaiseksi hankintamenoksi katsotaan yksityisliikkeen oman pääoman määrä kirjanpidossa muutoshetkellä. Se lasketaan kirjanpitoarvoilla vähentämällä varoista velkojen määrä. Jos yksityisliikkeen oma pääoma on negatiivinen, yhtiöosuuden lähtökohtaisena hankintamenona pidetään nollaa. Jos toimintamuodon muutos ei toteudu TVL 24.1 §:n 1 kohdan edellyttämää omistuksen jatkuvuutta ja tasejatkuvuutta noudattaen, lasketaan yhtiöosuuden alkuperäinen hankintameno henkilöyhtiöön sijoitettujen varojen ja velkojen erotuksena niiden käyvistä arvoista. (Ervasti 2005: 198, Rabinä & Nykänen 2006: 264 - 265.)

Edellä esitetyin tavoin määräytyvä yhtiöosuuden hankintameno muodostaa kuitenkin vain lähtökohdan hankintamenon määräytymisessä. Hankintameno lasketaan yhtiömiehittäin, ja sitä kasvattavat yhtiömiehen myöhemmin tekemät lisäsijoitukset. Hankintamenoon lasketaan mukaan myös yhtiömiehen nostamattomat, mutta jo verotetut voitto-osuudet. (Juote & Ukkola 1998: 129.) Tästä seuraava KHO:n päätös:

KHO 1979 B II 588: Henkilön myytyä osuutensa avoimessa yhtiössä otettiin satunnaisen myyntivoiton määrää vahvistettaessa hankintamenona huomioon alkupääomasijoituksen lisäksi jakamattomana voitto-osuutena yhtiöön sijoitettu määrä. Äänestys 7-1. (KHO 1979.)

Taulukossa 2 on esitetty hankintamenon laskeminen silloin, kun yhtiömies on saanut yhtiöosuuden yhtiötä perustettaessa tai yksityisliikkeen muuttuessa henkilöyhtiöksi. Alkuperäistä pääomapanosta käsitellään hankintamenon laskemisessa sijoituksena yhtiöön eikä osuuden hankintahintana. Alkuperäinen pääomapanos on siis mukana laskennassa, jossa osakkaan pääomasijoitusten ja voitto-osuuksien yhteismäärää verrataan osakkaan yksityisottojen määrään. (Ervasti 2005: 199.)

Taulukko 2. Hankintameno, kun yhtiöosuus on saatu yhtiötä perustettaessa tai yksityisliikkeen muuttuessa henkilöyhtiöksi (Räbinä & Nykänen 2013: 397).

+ alkuperäinen yhtiöpanos
+ lisäsijoitukset
+ nostamattomat voittovarot
- yksityisotot
<hr/>
= yhtiöosuuden hankintameno

Taulukon 2 perustilanteessa yhtiöosuuden hankintameno muodostuu yhtiömiehen yksityistilin positiivisesta saldosta. Jos yksityisottoja on niin paljon, että saldo on negatiivinen, hankintamenoksi katsotaan nolla. Osakaslaina, joka rinnastetaan yksityisottoon, käsitellään yksityisoton tavoin. (Räbinä & Nykänen 2013: 397.)

Taulukossa 3 on puolestaan esitetty hankintamenon laskeminen silloin, kun yhtiömies on hankkinut yhtiöosuuden vastikkeellisesti tai saanut sen lahjana tai perintönä. Tällöin yksityistilin saldo lasketaan yhtiöosuuden hankinnan jälkeen tehdyistä sijoituksista, nostamattomista voittovaroista ja yksityisotoista. Jos yksityistilin saldo on positiivinen, se lisätään hankintahintaan taikka perintö- tai lahjaverotuksessa vahvistettuun arvoon. Jos saldo on suurten yksityisottojen vuoksi negatiivinen, hankintamenoksi katsotaan yhtiöosuuden hankintahinta tai sen perintö- tai lahjaverotuksessa vahvistettu arvo ja ylisuuret yksityisotot lisätään luovutusvoittoon tai ne vähentävät vahvistettavan tappion määrää. (Räbinä & Nykänen 2013: 397.)

Taulukko 3. Hankintameno, kun yhtiöosuus on hankittu vastikkeellisesti tai saatu lahjana tai perintönä.

+ hankintahinta / perintö- tai lahjaverotuksessa vahvistettu arvo
+ sijoitukset*
+ nostamattomat voittovarot*
- yksityisotot*
<hr/>
= yhtiöosuuden hankintameno

* tähdellä on merkitty yksityistilin saldon muodostavat erät

Kaikissa yhtiöissä ei seurata yksityisottoja yhtiömieskohtaisesti. Yhtiömies voi verotuksen toimittamista varten esittää selvitystä todellisten yksityisottojensa, voitto-osuuksiensa ja sijoitustensa määrästä. Jos yhtiömies ei tällaista selvitystä anna, lisäyksen määrä joudutaan laskemaan yhtiön oman pääoman perusteella. Tällöin yhtiömiehen luovutusvoittoon lisättäväksi osuudeksi yhtiön negatiivisesta omasta pääomasta katsotaan se osuus, joka vastaa hänen oikeuttaan yhtiön varoihin. (Verohallinto 2010b: 5).

Jos yhtiöosuus luovutetaan kesken tilikauden, yhtiöosuuden hankintamenoon lisätään yhtiömiehelle kuuluva osuus kulumassa olevan tilikauden kertyneistä nostamattomista voittovaroista. Kesken tilikauden tapahtuvassa kaupassa hankintameno selvittäminen edellyttää välitilinpäätöksen tekemistä kaupantekopäivälle. (Järvenoja 1993: 255 - 256.)

3.2.4 Luovutusvoiton laskeminen

TVL 45 §:n mukaan omaisuuden luovutuksesta saatu voitto on veronalaista pääomatuloa. Luovutusvoitto lasketaan siten, että luovutushinnasta vähennetään omaisuuden poistamaton hankintameno ja voiton hankkimisesta aiheutuneet menot (TVL 46.1 §). Henkilöyhtiön osuuden luovutusvoittoa laskettaessa luovutusvoittoon lisätään määrä, jolla yhtiömiehen yksityisotot yhteensä ovat olleet suuremmat kuin hänen vuotuiset voitto-osuudet ja yhtiöön tekemät sijoitukset yhteensä (TVL 46.4 §).

TVL 46.1 §:n mukaan luonnollinen henkilö tai kuolinpesä voi vähentää luovutushinnasta poistamattoman hankintameno- ja voiton hankkimisesta aiheutuneiden menojen sijasta hankintameno-olettamana. Jos luovutettu omaisuus on omistettu vähintään 10 vuotta, luovutushinnasta voidaan hankintameno-olettamana vähentää 40 prosenttia. Vähemmän aikaa omistetun omaisuuden luovutushinnasta saadaan vähentää 20 prosenttia. Hankintameno-olettamaa ei voida soveltaa, jos luovuttajana on yhteisö tai avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö. Hankintameno-olettamana vaikutusta luovutusvoiton määrään voidaan havainnollistaa seuraavalla esimerkillä:

Esimerkki 1: Kommandiittiyhtiön osakas on hankkinut yhtiöosuutensa 30.000 euron kauppahinnalla vuonna 2008. Osakas on yhtiömiesaikanaan sijoittanut yhtiöön yhteensä 25.000 euroa. Hänen voitto-osuutensa yhtiöstä ovat kaiken kaikkiaan 70.000 euroa, ja yksityisottoja on koko yhtiömiesajalta 80.000 euroa. Osakas myy vuonna 2013 osuutensa 140.000 eurolla. Myynti- tai muita kuluja ei ole.

Taulukko 4. Laskelma esimerkin 1 luovutusvoitosta tai -tappiosta (kaava Verohallitus 2004: 64).

Luovutushinta			140.000 €
./. Hankintameno:			
Hankintahinta		30.000	
Sijoitukset yhtiöön	25.000		
Voitto-osuudet	70.000		
./. Yksityisotot	-80.000	15.000	
Myyntikulut	0	0	
Yhteensä		45.000	-45.000 €
tai Hankintameno-olettama 20 % / 40 % (0,2 x 140.000 = 28.000, koska 28.000 < 45.000 €, ei valita)	28.000		
Luovutusvoitto			95.000 €

Taulukon 4 laskelmassa osakkaan yksityistilin saldo on 15.000 euroa (25.000 + 70.000 – 80.000). Positiivinen saldo lisää hankintamenoa määrää. Lisäyksen jälkeen hankintamenoiksi muodostuu 45.000 euroa (30.000 + 15.000). Koska luovuttajana on luonnollinen henkilö, voidaan käyttää hankintameno-olettamaa. Yhtiöosuus on ollut osakkaalla vähemmän kuin 10 vuotta, joten luovutushinnasta vähennetään hankintameno-olettamana 20 prosenttia (0,2 x 140.000). Hankintameno määräsi saada olettamalla vain 28.000 euroa, joten sen sijasta käytetään todellista hankintamenoa. Luovutusvoiton määräsi muodostuu näin 95.000 euroa (140.000 - 45.000).

Koska AKL sallii varsin vapaan varojen hallinnan ja vastuunalaisilla yhtiömiehillä on oikeus nostaa yhtiöstä varoja jopa yli yhtiöön sijoitetun ja yhtiömiehille vielä nostamattomana voitto-osuutena kertyneen määrän, yhtiön oma pääoma voi yksityisottojen johdosta muodostua negatiiviseksi. TVL 46.4 §:n mukaan yhtiöosuutensa luovuttaneen yhtiömiehen ylisuuret yksityisotot lisäävät veronalaisen luovutusvoiton määrää. Säännöksessä on merkityksellistä se, että lisäys tehdään luovutusvoittoon eikä luovutushintaan. Näin luonnollisen henkilön ja kuolinpesän

luovutusvoittoverotuksessa sovellettava hankintameno-olettama ei pienennä lainkaan tehtävää lisäystä. Säännöksen tarkoituksena on estää se, että ennen yhtiöosuuden luovutusta otetaan yhtiöstä verovapaana yksityisottona rahavaroja ja yhtiöosuus myydään tämän jälkeen ilman voittoa. (Räbinä & Nykänen 2006: 268). Ennen vuotta 1993 yhtiömiehen negatiivisen yksityistilin määrä lisättiin luovutusvoiton sijasta luovutushintaan oikeuskäytännössä omaksutun kannan mukaisesti, jolloin hankintameno-olettaman käyttö söi osan lisäyksen määrästä (Järvenoja 1993: 260).

Esimerkissä 2 tarkastellaan tilannetta, jossa yhtiömiehen yksityisotot ylittävät hänen vuotuisten voitto-osuuksiensa ja yhtiöön tekemiensä sijoitusten yhteismäärän ja ylitys lisätään luovutusvoittoon:

Esimerkki 2: Kommandiittiyhtiön osakas on hankkinut yhtiöosuutensa 30.000 euron kauppahinnalla vuonna 2008. Osakas on yhtiömiesaikanaan sijoittanut yhtiöön yhteensä 25.000 euroa. Hänen voitto-osuutensa yhtiöstä ovat kaiken kaikkiaan 70.000 euroa, ja yksityisottoja on koko yhtiömiesajalta 100.000 euroa. Osakas myy vuonna 2013 osuutensa 140.000 eurolla. Myynti- tai muita kuluja ei ole.

Taulukko 5. Laskelma esimerkin 2 luovutusvoitosta tai -tappiosta (kaava Verohallitus 2004: 64).

Luovutushinta			140.000
./. Hankintameno:			
Hankintahinta		30.000	
Sijoitukset yhtiöön	25.000		
Voitto-osuudet	70.000		
./. Yksityisotot	-100.000	(-5.000) 0	
Myyntikulut		0	
Yhteensä		30.000	-30.000
tai Hankintameno-olettama 20 % / 40 % (0,2 x 140.000 = 28.000, koska 28.000 < 30.000 €, ei valita)	28.000		
Luovutusvoitto			110.000
Luovutusvoittoon lisättävä määrä			+5.000
Verotettava luovutusvoitto			115.000

Taulukon 5 laskelmassa osakkaan yksityistilin saldo on -5.000 euroa (25.000 + 70.000 – 100.000). Koska yksityistilin saldo on negatiivinen, hankintamenoksi katsotaan vain yhtiöosuuden hankintahinta 30.000 euroa, jolloin luovutusvoiton määräksi muodostuu 110.000 euroa (140.000 – 30.000). Koska luovuttajana on

luonnollinen henkilö, voidaan käyttää hankintameno-olettamaa. Yhtiöosuus on ollut osakkaalla vähemmän kuin 10 vuotta, joten luovutushinnasta vähennetään hankintameno-olettamana 20 prosenttia ($0,2 \times 140.000$). Hankintamenon määräksi saadaan olettamalla vain 28.000 euroa, joten sen sijasta käytetään todellista hankintamenoa. Negatiivinen saldo 5.000 euroa lisätään luovutusvoittoon. Verotettavan luovutusvoiton määräksi muodostuu näin 115.000 euroa ($110.000 + 5.000$).

Kun yhtiömiehen yksityistilin saldo on negatiivinen, pidetään luovutusvoittoa laskettaessa osuuden luovutuksesta saatua voittoa tai siitä aiheutunutta tappiota vasta välituloksena, johon yksityistilin negatiivisuudesta johtuva lisäys tehdään. Varsinainen, verotettava luovutusvoitto saadaan vasta tämän lisäyksen tekemisen jälkeen. (Verohallinto 2010b: 6.)

Negatiivisen saldon lisääminen luovutusvoittoon on estettävissä siten, että yhtiömies tekee ennen osuutensa luovutusta yhtä suuren lisäsijoituksen yhtiöön. Vaihtoehtoisesti negatiivinen saldo voidaan muuttaa ennen yhtiöosuuden luovutusta saamiseksi yhtiömieheltä. Yhtiömies ei tällöin vapaudu ylisuurien yksityisottojen palauttamisvelvollisuudesta yhtiölle. Jos negatiivinen saldo sen sijaan jää oman pääoman eräksi, yhtiömies vapautuu palauttamisvelvollisuudesta. Saamiseksi kirjaaminen vaikuttaa käytännössä yhtiöosuuden arvoa nostavasti, joten myös luovutushinta kasvaa tuolla määrällä. Hankintameno-olettama lasketaan tällöin koko luovutushinnasta. Sen välttämiseksi, että tilanteessa sovellettaisiin veron kiertämistä koskevaa verotusmenettelystä annetun lain (18.12.1995/1558, VML) 28 §:ä, velkasuhteesta kannattaa kirjata ehdot näkyviin yhtiöosuuden luovutusta koskevaan asiakirjaan tai laatia erillinen velkakirja. Ehtojen on luonnollisesti vastattava normaaleja markkinoilla käytössä olevia velkaehtoja ja velkaa on lyhennettävä ehtojen mukaisesti. (Räbinä & Nykänen 2006: 270.)

Jos yksityistilin negatiivisuus johtuu yhtiömiehen osuudesta yhtiön tappioihin, lisäystä luovutusvoittoon ei tehdä (Järvenoja 1992: 249 - 250). Tämän vuoksi on eliminoitava mahdollisista kattamattomista tappioista johtuva yhtiömiehen yksityistilin negatiivisuus. Huomioon otetaan vain ne tappiot, joiden kattamiseen ei ole kertynyt voittovaroja, joten se, että jonkin tilikauden tulos on tappiollinen, ei

vaikuta laskelmaan, jos tappio on tullut katetuksi myöhempinä tilikausina. (Myrsky & Linnakangas 2010: 489.)

Taulukossa 6 on Ervastian (2005: 199 - 200) tässä hieman muokattu esimerkki luovutusvoittoon lisättävän määrän laskemisesta, kun yhtiöllä on tappiollisia tilikausia:

Taulukko 6. Tappiollisten tilikausien huomioon ottaminen luovutusvoittoon lisättävän määrän laskemisessa.

Verovuosi	Osuus voitosta tai tappiosta	Yksityisotot	Yksityistilin saldo
2000	0	0	0
2001	10.000	-9.000	1.000
2002	10.000	-11.000	0
2003	-15.000	-8.000	-23.000
2004	16.000	-6.000	-13.000
2005	-8.000	-5.000	-26.000
2006	2.000	-5.000	-29.000
2007	-7.000	-4.000	-40.000

Taulukossa 6 on esitetty yhtiömiehen voitto- ja tappio-osuudet, yksityisotot ja yksityistilin muutokset verovuosina 2000 - 2007. Kaupantekopäivän välitilin päätöksen mukaan yksityistilin saldo on 40.000 euroa negatiivinen. Lähtökohtaisesti luovutusvoittoon lisättäisiin siten 40.000 euroa. Osa yksityistilin negatiivisuudesta saattaa kuitenkin johtua tappioista, joiden kattamiseen ei ole kertynyt voittovaroja. Koska tappioista aiheutunutta yksityistilin negatiivisuutta ei saa lisätä luovutusvoittoon, tappioiden vaikutus yksityistiliin on selvitettävä. Taulukon mukaan vuoden 2007 tappio on kattamatta, joten tappion määrä, 7.000 euroa, tulee vähentää lisättävästä määrästä. Vuoden 2005 tappiosta, 8.000 eurosta, on katettu 2.000 euroa, eli 6.000 euroa on kattamatta. Näin ollen lisättävästä määrästä tulee vähentää vielä 6.000 euroa. Vuoden 2003 tappio on tullut katetuksi seuraavan vuoden voitolla, joten sillä ei ole vaikutusta lisättävään määrään. Näin ollen luovutusvoittoon lisättävä määrä on 40.000 euron sijasta 27.000 euroa ($40.000 - 7.000 - 6.000$).

Esimerkki 3 havainnollistaa, miten verotettava luovutusvoitto määräytyy, kun yhtiömiehen yksityistilin saldo on negatiivinen ja tappiollisten tilikausien osuus yksityistilin negatiivisuuteen on selvitettävä:

Esimerkki 3: Kommandiittiyhtiön osakas on hankkinut yhtiöosuutensa 30.000 euron kauppahinnalla vuonna 2008. Osakas on yhtiömiesaikanaan sijoittanut yhtiöön 7.000 euroa. Hänen voitto-osuutensa yhtiöstä ovat kaiken kaikkiaan 38.000 euroa ja tappio-osuutensa 14.000 euroa. Yksityisottoja on koko yhtiömiesajalta 41.000 euroa. Osakas myy vuonna 2013 osuutensa 33.000 eurolla. Myyntikuluja syntyy 3.000 euroa. Välitilin päätöksen mukaan osakkaan yksityistilin saldo on muodostunut seuraavanlaisesti:

Taulukko 7. Yksityistilin saldon muodostuminen.

Verovuosi	Osuus voitosta tai tappiosta	Sijoitukset	Yksityisotot	Yksityistilin saldo
2008	8.000		-8.000	0
2009	10.000	1.000	-12.000	-1.000
2010	-4.000		-2.000	-7.000
2011	12.000		-10.000	-5.000
2012	-10.000	6.000	-5.000	-14.000
2013	8.000		-4.000	-10.000

Taulukon 7 mukaan osakkaan yksityistilin saldo on -10.000 euroa. Luovutusvoittoon lisättävän määrän selvittämiseksi täytyy tutkia, johtuuko osa negatiivisuudesta kattamattomista tappio-osuuksista. Vuoden 2010 tappio-osuus on tullut katetuksi seuraavan vuoden voitto-osuudella, mutta vuoden 2012 tappio-osuudesta on jäänyt kattamatta 2.000 euroa (-10.000 + 8.000). Negatiivisesta saldosta vähennetään siten 2.000 euroa, joten lisättäväksi määräksi saadaan 8.000 euroa (10.000 – 2.000).

Taulukossa 8 on esitetty edellä olevien tietojen perusteella laskelma luovutusvoitosta tai -tappiosta. Laskelmasta nähdään, että osakkaan yksityistilin saldo on -10.000 euroa (7.000 + 38.000 – 14.000 – 41.000). Koska yksityistilin saldo on negatiivinen, hankintamenoksi katsotaan vain yhtiöosuuden hankintahinta 30.000 euroa ja myyntikulut 3.000 euroa, jolloin luovutusvoiton määräksi muodostuu 0 euroa (33.000 – 33.000). Koska luovuttajana on luonnollinen henkilö, voidaan käyttää hankintameno-olettamaa. Yhtiöosuus on ollut osakkaalla vähemmän kuin 10 vuotta, joten luovutushinnasta vähennetään hankintameno-olettamana 20 prosenttia (0,2 x 33.000). Hankintamenon määräksi saadaan olettamalla vain 6.600 euroa, joten sen sijasta käytetään todellista hankintamenoa. Koska 10.000 euron negatiivisesta saldosta 2.000 euroa johtuu kattamattomasta voitto-osuudesta, lisätään

luovutusvoittoon vain ylisuurista yksityisotoista johtuva osuus eli 8.000 euroa. Verotettavan luovutusvoiton määräksi muodostuu näin 8.000 euroa (0 + 8.000).

Taulukko 8. Laskelma esimerkin 3 luovutusvoitosta tai -tappiosta (kaava Verohallitus 2004: 64).

Luovutushinta			33.000
./. Hankintameno:			
Hankintahinta		30.000	
Sijoitukset yhtiöön	7.000		
Voitto-osuudet	38.000		
./. Tappio-osuudet	-14.000		
./. Yksityisotot	-41.000	(-10.000, -8.000) 0	
Myyntikulut		-3.000	
Yhteensä			-33.000
tai Hankintameno-olettama 20 % / 40 % (0,2 x 33.000 = 6.6000, koska 6.600 < 33.000 €, ei valita)	6.600		
Luovutusvoitto			0
Luovutusvoittoon lisättävä määrä			+8.000
Verotettava luovutusvoitto			8.000

3.2.5 Vahvistettujen tappioiden vähennysoikeuden menettäminen

Yhtiöosuuksien luovuttamisesta voi seurata yhtiölle vahvistettujen tappioiden vähennysoikeuden menettäminen. TVL 122.1 §:n mukaan elinkeinoyhtymän tappioita ei vähennetä, jos tappiovuoden aikana tai sen jälkeen yli puolet osuuksista on muun saannon kuin perinnön tai testamentin johdosta vaihtanut omistajaa. Myös välillinen osuuksien vaihtuminen voi johtaa tappioiden vähennysoikeuden menettämiseen (Verohallinto 2010a: 605). Elinkeino-yhtymän omistuksen katsotaan vaihtuneen, jos vastaava yli 50 prosentin omistajanvaihdos on tapahtunut yhtymän osuuksista vähintään 20 prosenttia omistavassa yhteisössä tai yhtymässä (TVL 122.1 §).

Tappioiden vähennysoikeuden säilymisen kannalta ratkaisevaa ei ole osakkaiden vaihtuminen vaan osuuksien vaihtuminen. TVL 122.1 §:n sanamuodosta ei voi päätellä, ovatko kommandiittiyhtiön äänettömän yhtiömiehen ja vastuunalaisen yhtiömiehen osuudet samassa asemassa, kun tarkastellaan tappioiden vähentämisoikeuden säilymistä. (Verohallinto 2013c.) Asiaan liittyy oheinen KHO:n ratkaisu:

KHO 1991 B 543: Kommandiittiyhtiön 27.4.1982 päivätyn yhtiösopimuksen mukaan vastuunalaisella yhtiömiehellä A pääomapanos oli 0 euroa ja äänettömien yhtiömiesten panokset olivat seuraavat: B 25.000 mk, C 5.000 mk ja D 5.000 mk, joten yhtiön pääoma oli 35.000 mk. Yhtiösopimusta muutettiin 13.7.1985, ja silloin B erosi yhtiöstä ja sai pääomapanoksensa takaisin. Samalla C siirtyi toiseksi vastuunalaiseksi yhtiömieheksi. Yhtiön tilikauden päättyessä 31.10.1985 A:n yhtiöpanos oli 5.000 mk, C:n 5.000 mk ja D:n 5.000 mk eli yhtiöpanokset olivat yhteensä 15.000 mk. Verolautakunta ei vähentänyt yhtiön tulosta edellisiltä vuosilta vahvistettua tappiota. Koska verovuonna yli puolet yhtiön osuuksista oli vaihtanut omistajaa tappiontasauksesta tuloerotuksessa annetun lain 6.1 §:n tarkoitetuin tavoin, lääninoikeus hylkäsi yhtiön valituksen, jossa oli vaadittu tappion vähentämistä. Korkein hallinto-oikeus ei muuttanut lääninoikeuden päätöstä. Verovuosi 1985. Äänestys 3-2. (KHO 1991.)

Tapausselostuksesta nähdään, että äänettömien yhtiömiesten osuuksista yli puolet vaihtoi omistajaa, kun äänetön yhtiömies B erosi yhtiöstä, sillä B:n osuus oli äänettömien yhtiömiesten osuuksista 25000/35000. Kun äänetön yhtiömies C siirtyi vastuunalaiseksi yhtiömieheksi, vastuunalaisien yhtiömiesten osuuksista puolet vaihtoi omistajaa, koska aikaisemmin vastuunalaisia yhtiömiehiä oli ollut yksi. Tappioiden vähennysoikeus menetettiin, koska yli puolet kaikista osuuksista oli vaihtunut. (Verohallinto 2013c).

KHO on julkaisemattomassa ratkaisussaan (KHO 1996 T 3551) katsonut, että vastuunalaisien yhtiömiesten vaihtumisella on suurempi painoarvo, koska osuuksien vaihtumista ei arvioida euromäärien perusteella, vaan merkitystä on suhteellisilla osuuksilla ja vastuunalaisella yhtiömiehellä on suhteellinen osuus varoihin. Myös vastuunalaisen yhtiömiehen henkilökohtaisella vastuulla on tässä merkitystä. Käytännössä äänettömän yhtiömiehen vaihtumisella on vaikutusta tappioiden vähennysoikeuden säilymiseen vain, jos vastuunalaisien yhtiömiesten osuuksista puolet on jo vaihtanut omistajaa. (Verohallinto 2013c.)

Verohallinto voi erityisistä syistä, milloin se on yhtymän toiminnan jatkumisen kannalta tarpeen, hakemuksesta myöntää oikeuden tappion vähentämiseen omistajanvaihdoksesta huolimatta. Tällaisia syitä voivat olla esimerkiksi sukupolvenvaihdosluovutukset, yrityksen myyminen henkilöstölle ja erityiset työllisyysvaikutukset. (Verohallitus 1996: 1 ja 4.)

3.3 Substanssikauppa

3.3.1 Luovuttavan yhtiön verotus

Kun yhtiö myy liiketoimintaansa ja siihen sitoutuneita varoja ja velkoja, sille kertyy veronalaista tuloa, jonka määrä riippuu omaisuuden rakenteesta, poistojärjestelmästä ja hyväksi luettavasta hankintamenosta. Liiketoiminnan luovutus varoineen ja velkoineen ei muodosta verotuksessa omaa kokonaisuutta, vaan kauppahinta kohdistetaan eri omaisuuserille ja kaupan osille. Verotus tapahtuu EVL:n mukaan. Kauppahinta on myyjän veronalaista tuloa, ja siitä vähennetään kaupan kohteena olevan omaisuuden verotuksessa poistamatta oleva hankintameno eli menojäännös. Kauppahinnan suuruudesta riippuen etupainotteisesti tehdyt verotuspoistot palautuvat verotettavaan tuloon. Myös mahdollinen arvonnousu tuloutetaan. (Immonen 2006: 65.)

Jos yhtiön varoihin kuuluvaa omaisuutta on ollut osakkaan osittaisessa yksityiskäytössä, myöhemmästä luovutuksesta ja yksityiskäyttöön otosta johtuvaa tuloutusta määrättäessä on otettava huomioon, että yhtiö ei ole saanut aikaisempina vuosina vähentää kirjanpidossa tehtyä poistoa kokonaan verotuksessa. Luovutuksessa tai yksityiskäyttöön otossa yhtiön tuloon ei voida palauttaa sellaisia poistoja, joita ei ole saatu vähentääkään. (Verohallinto 2014b.)

Jos substanssikauppa kattaa myyjäyhtiön koko liiketoiminnan, se päättyy liiketoiminnan luovutukseen. Kaupantekovuoden jälkeen myyjän verotus toimitetaan TVL:n mukaisesti. Elinkeinotoiminnan loppuessa yhtiö ei voi enää hyödyntää elinkeinotoiminnan tulolähteessä vahvistettuja tappioita tai käyttää EVL:n mukaisia varauksia. Jos kaupan kohteena on vain osa liiketoiminnasta ja myyjäyhtiön liiketoiminta jatkuu, tappiot ovat vähennettävissä ja varaukset käytettävissä normaalisti. (Immonen 2006: 67.)

3.3.2 Osakkaan verotus

Yhtiölle vahvistetut tappiot eivät siirry osakkaan omassa verotuksessa vähennettäväksi, joten ne jäävät hyödyntämättä, jos yhtiön elinkeinotoiminta loppuu

liiketoiminnan luovutukseen. Kommandiittiyhtiön substanssikaupasta syntyvä tulo lisää vastuunalaisten yhtiömiesten tulo-osuuksia, ja se on mukana jaossa pääomatuloksi ja ansiotuloksi. Substanssikauppaan sisältyneiden elinkeinotoiminnan käyttöomaisuuskiinteistöjen ja -arvopapereiden luovutusvoitot katsotaan TVL 40.4 §:n mukaan kuitenkin osakkaiden tulo-osuuksien verotuksessa nettovarallisuudesta riippumatta pääomatuloksi. (Immonen 2006: 67 - 68.)

Luonnollisten henkilöiden ansiotuloja verotetaan valtionverotuksessa progressiivisen veroasteikon mukaan. Verovelvollinen voi saada TVL 128 §:n perusteella lievennystä useammalta vuodelta kertyneen suuren kertatulon verotukseen valtionverotuksessa. (Järvenoja 2007: 485.) Lainkohdan mukaan kertatuloa verotettaessa on toimitettava tulontasaus, jos verovelvollinen vaatii sitä ennen verotuksen päättymistä ja jos

”henkilö tai kuolinpesä on verovuonna saanut vähintään 2.500 euron suuruisen ansiotulon, joka on kertynyt etu- tai jälkikäteen kahdelta tai useammalta vuodelta ja joka on vähintään neljäsosa hänen verovuodelta saamansa puhtaan ansiotulon yhteismäärästä”.

Puhtaalla ansiotulolla tarkoitetaan verovuoden ansiotulojen yhteismäärää, josta on vähennetty luonnolliset vähennykset. Saatu kertatulo sisältyy tähän määrään. Tulontasaus ei koske suhteellisen verokannan mukaan verotettavia pääomatuloja. (Verohallinto 2010a: 764.)

Kommandiittiyhtiön verotettava tulo jaetaan kokonaan yhtiömiehille verotettavaksi pääoma- ja ansiotulona. Yhtiövarallisuuden luovuttamiseen voidaan soveltaa tulontasausta siltä osin kuin tulo verotetaan yhtiömiehen ansiotulona. Pääomana verotettavaan osuuteen tulontasausta ei voida toimittaa. Yhtiöosuuden luovutukseen tulontasausta ei voida soveltaa, koska luovutusvoitto on kokonaan pääomatuloa. Vaikka tulontasaus koskee yhtiön saamaa tuloa, tasaus myönnetään yhtiömiehille. (Järvenoja 2007: 485.) Tulontasauksen kohteena olevaksi kertatuloksi katsotaan yhtä suuri suhteellinen osuus kertatulon kokonaismäärästä kuin ansiotulon osuus on verovelvollisen elinkeinotoiminnan tuloksesta (TVL 128.4).

KHO 6.9.2002 taltio 2102: A oli ollut toisena vastuunalaisena yhtiömiehenä kommandiittiyhtiössä, joka oli sen toiminnan verovuonna

loppuessa saanut kertatuloa kaluston luovutusvoittona ja toimintavaruksen purkautumisen johdosta. Katsottiin, että kertatulosta A:n ansiotuloksi jaettuun osuuteen voitiin soveltaa tulontasausta. Verovuosi 1998. (KHO 2002.)

Yllä olevaa KHO:n (2002) ratkaisua on tulkittu siten, että tulontasaussäännös soveltuu myös, kun EVL 51d §:n perusteella omaisuuden arvonnousut tuloutuvat yhtiön veronalaiseksi tuloksi, vaikka omaisuutta ei myytäisikään. Toisin sanoen myös purkamisessa muodostuvan tulon verotuksessa voitaisiin soveltaa tulontasausta, vaikka tulo jaetaan yhtiömiesten tulo-osuuksina verotettavaksi. (Järvenoja 2007: 486.) Tulontasaus voi kohdistua varsinaisiin varauksiin (KHO:n 2002 ratkaisussa toimintavaraus), mutta ei epävarsinaisiin varauksiin, kuten lomapalkkavaraukseen (Järvenoja 2007: 487).

3.4 Kommandiittiyhtiön purkaminen

3.4.1 Purkautuvan yhtiön verotus

Verotuksessa ei ole eroa sillä, tapahtuuko yhtiön purkaminen yhtiömiesten toimesta vapaamuotoisesti vai virallisselvityksen kautta (Järvenoja 2007: 477). Purkautuvan kommandiittiyhtiön kannalta purku rinnastetaan yhtiöosuuden myyntiin siten, että yhtiömiehen katsotaan vaihtavan yhtiöosuutensa jako-osuuteen yhtymävarallisuudesta (Myrsky & Linnakangas 2006: 273).

EVL 51d.1 §:n mukaan purkautuvan kommandiittiyhtiön verotuksessa katsotaan omaisuuden, etuuden ja oikeuden luovutushinnaksi määrä, joka yksityiskäyttöön-otossa katsotaan 51b.3 §:n mukaan luovutushinnaksi. Tämä tarkoittaa, että purettavasta yhtymästä osakkaalle siirtyvä kiinteistö, rakennus, rakennelma, arvopaperi tai oikeus arvostetaan yhtymän viimeisessä verotuksessa todennäköiseen luovutushintaan eli käypään arvoon. Muu omaisuus (esimerkiksi vaihto-omaisuus ja irtain aineellinen käyttöomaisuus), palvelu tai etuus arvostetaan puolestaan alkuperäiseen hankintamenoon tai sitä alempaan todennäköiseen luovutushintaan. (Andersson & Ikkala 2005: 540 - 541.) Etupainotteisesti tehdyt, kulumista nopeammat, poistot palautuvat näin yhtiön veronalaiseen tuloon (Järvenoja 2007: 479).

Liikearvo on verotuksellisesti mielenkiintoinen, sillä itse kehitetty liikearvo on poistoedellytysten suhteen erilainen kuin yritykselle aikaisemmin hankittu liikearvo. Osakeyhtiötä koskevan oikeuskäytännön valossa näyttää siltä, että itse kehitetty liikearvo ei tuloudu purkautumisessa. Esimerkiksi KHO (1998a) katsoi, että purkautuvan osakeyhtiön liiketoiminnassaan luomaa liikearvoa ei ollut pidettävä EVL 51d §:ssä tarkoitettuna omaisuutena eikä sitä tullut ottaa huomioon yhtiön verotettavaa tuloa laskettaessa. Yhtiön itsensä kehittämästä liikearvosta ei näytä syntyvän yhtiölle veronalaista tuloa silloinkaan, kun jako-osan saaja jatkaa liiketoimintaa. Toisaalta, jos liiketoiminta myydään substanssikaupalla, liikearvo (ainakin yleensä) nostaa kauppahintaa. (Immonen 2006: 233 - 234.) Järvenojan (2007: 479) mielestä liikearvoon kommandiittiyhtiön purkautumisessa voitaneen soveltaa samoja periaatteita kuin osakeyhtiön purkautumisessa.

Verotus näyttää muodostuvan erilaiseksi ja epäneutraaliksi siitä riippuen, myykö yhtiö liiketoimintansa ennen purkamista vai ei. Jos liiketoiminta myydään ennen purkamista ja kauppahinta jaetaan jako-osana osakkaalle, yhtiön verotuksessa liiketoimintaan liittyvä liikearvo realisoituu. Jos sen sijaan yhtiön liiketoiminta jaetaan osakkaille purkamisen yhteydessä, liikearvoa ei tulouteta yhtiön verotuksessa. Kuitenkin purkautuvan yhtiön aikaisemmin ulkoa hankkima ja taseessa pitkävaikutteisena menona erikseen näkyvä liikearvo arvostetaan käypään arvoon. (Immonen 2006: 233 - 234.)

EVL 51d § johtaa varausten (esimerkiksi toiminta- ja jälleenhankintavarauksen) tuloutumiseen kommandiittiyhtiön purkautumisessa. Varaukset tuloutuvat sen verovuoden veronalaiseksi tuloksi, jona yhtymä purkautuu. Kommandiittiyhtiöllä tämä tarkoittaa yhtiömiesten purkautumissopimuksen tekovuotta. (Järvenoja 2007: 480.)

Elinkeinoyhtymälle vahvistetut tulolähteitten tappiot vähennetään yhtymän seuraavien vuosien voitoista tulolähteittäin. Kun kommandiittiyhtiö purkautuu, sille vahvistetut tappiot eivät siis siirry osakkaille, vaan ne ovat viimeisen kerran vähennettävissä purkautumisessa yhtiölle mahdollisesti syntyvästä purkuvoitosta kussakin

tulolähteessä erikseen. (Myrsky & Linnakangas 2006: 304.) KHO:n edellä esitetty linjaus näkyy seuraavassa ratkaisussa:

KHO 1993 B 522: Vastuunalainen yhtiömies ei tuloverolain mukaisessa verotuksessa saanut vähentää purkautuneelle elinkeinoyhtymälle vahvistettuja elinkeinotoiminnan tulolähteen tappioita omassa verotuksessaan. Kommandiittiyhtiön niiden velkojen pääomat, jotka yhtiön purkautumisessa jäivät yhtiömiehen vastattaviksi, eivät olleet yhtiömiehen verotuksessa vähennyskelpoisia menoja. Verovuosi 1993 ja 1994 / Ennakkotieto. (KHO 1993.)

3.4.2 Jako-osan saajan verotus

Kun kommandiittiyhtiö puretaan, yhtiömiehen katsotaan luovuttavan yhtiöosuutensa ja saavan vastikkeeksi jako-osan yhtiöstä (Räbinä & Nykänen 2006: 267). Tähän sovelletaan luovutusvoiton verotussäännöksiä. Jos yhtiöltä jää velkaa, joka siirtyy yhtiömiehen vastattavaksi, tämä vähentää luovutusvoiton määrää, sillä velan vastattavaksi ottaminen rinnastetaan lisäsijoitukseen, joka luovutusvoittoa laskettaessa lisää hankintamenoa. (Myrsky & Linnakangas 2006: 273.) Luovutusvoittoa laskettaessa otetaan toisaalta huomioon myös yhtiömiehen mahdolliset ylisuuret yksityisöt (Andersson & Ikkala 2005: 541).

EVL 51b.3 §:n mukaan kommandiittiyhtiön osakkaan verotuksessa pidetään hankintamenoa samaa määrää, joka on yhtiön verotuksessa katsottu luovutus hinnaksi. Tämä tarkoittaa, että yhtiömiehen vaihtaessa osuutensa jako-osaan, hänelle vastikkeena tuleva omaisuus arvostetaan hänen verotuksessaan käypään arvoon (Myrsky & Linnakangas 2006: 273). Omistajan laskemisen näkökulmasta jako-osuuden saaminen muodostaa yhtiömiehelle uuden saannon. Jos yhtiömies luovuttaa myöhemmin yhtiöstä jako-osana saamaansa omaisuutta, omistusaika lasketaan ajankohdasta, jolloin omaisuus on otettu yhtiöstä. Tällä on merkitystä esimerkiksi hankintameno-olettaman suuruuteen. (Myrsky & Linnakangas 2006: 273.)

Jos yhtiön purkamisessa saadun jako-osan arvo on osuuden hankintamenoa pienempi, syntyy purkutappiota. Silloin, kun yhtiöosuus on ollut yhtiömiehen elinkeino-omaisuutta, purkutappio on elinkeinotulolähteessä vähennyskelpoinen. TVL:n mukaan verotettava yhtiömies saa puolestaan vähentää purkutappion

luovutustappiona TVL 50 §:n mukaisesti verovuonna ja viitenä sitä seuraavana vuotena syntyvistä luovutusvoitoista. (Mysky & Linnakangas 2006: 273.)

Oheisessa KHO:n (2000a) ratkaisussa kommandiittiyhtiön purkamista pidettiin vaihtoon rinnastettavana toimena, jossa osuus yhtiöstä vaihdettiin purussa saatavaan jako-osuuteen. Purussa syntynyt purkutappio oli yhtiömiehen vähennettävissä TVL 50 §:n mukaisesti luovutustappiona.

KHO 2000:71: Kalusteiden ja huonekalujen valmistusta, kauppaa ja asennusta harjoittavan kommandiittiyhtiön toiminta oli ollut vuosien ajan tappiollista, ja vastuunalaiset yhtiömiehet olivat jatkuvasti lisänneet pääomapanostaan yhtiössä. Yhtiömiehet eivät olleet viimeisen kymmenen vuoden aikana tehneet yksityisnostoja yhtiöstä. Kun liiketoiminnan tervehdyttäminen ei ollut onnistunut, yhtiön liiketoiminta oli myyty 27.3.1998. Vastuunalaisten yhtiömiesten tarkoitus oli purkaa yhtiö. Katsottiin, että purkaminen oli vaihtoon rinnastettava toimenpide, jossa osuus yhtymässä vaihdettiin purussa saatavaan jako-osuuteen. Vastuunalainen yhtiömies sai vähentää yhtiötä purettaessa syntyvän tappion luovutustappiona tuloverolain 50 §:n mukaisesti. Äänestys 4-1. (KHO 2000a.)

Kommandiittiyhtiön vastuunalaiselle yhtiömiehelle siirtyvä velka on hänen verotuksessaan tulonhankkimisvelkaa, jonka korkokulut hän saa vähentää pääomatuloista TVL 58.1 §:n 3 kohdan mukaisesti. Se osa velasta, jolla katetaan yhtiömiesten yksityisotoista johtuvaa oman pääoman negatiivisuutta, katsotaan kuitenkin kulutusluotoksi, jonka korot eivät ole verotuksessa vähennyskelpoisia. Vastattavakseen siirtyneen velan pääomaa yhtiömies ei voi vähentää omassa verotuksessa. (Järvenoja 2007: 490 - 491.)

3.5 Toimintamuodon muutos, sulautuminen ja jakautuminen

3.5.1 Taustaa

Siviilioikeudellisen ja vero-oikeudellisen identiteetin säilymisen edellytykset eroavat toisistaan. Yleensä siviilioikeudellisen identiteetin säilyttävä yhtiömuodon muutos on myös vero-oikeudellisesti identiteetin säilyttävä seuraanto, mutta toisinpäin näin ei välttämättä ole. Veroseuraamusten välttämiseksi vero-oikeudellisen identiteetin

säilyminen on yhtiömuodon muutoksessa tärkeää. Vero-oikeudellisen identiteetin säilymisen edellytyksiä ovat tasejatkuvuus ja yrityksen identiteetin säilyminen. Tasejatkuvuudella tarkoitetaan uuden organisaation kirjanpidon johtamista vanhan organisaation kirjanpidosta eli kirjanpidon jatkuvuusperiaatteen noudattamista. (Wilhelmsson & Jääskinen 2001: 330 - 331.) Yrityksen identiteetin säilymisellä tarkoitetaan puolestaan, että yritysomaisuus ja yrityksen omistajuus ja liiketoiminta säilyvät olennaisesti muuttumattomana. (Järvenoja 1993: 134).

Toimintamuodon muutoksesta säädetään TVL 24 §:ssä. TVL 28 §:ssä on puolestaan viittaussäännös EVL 52, 52a ja 52b §:iin, joissa säännellään verotuksessa hyväksyttävästä sulautumisesta, sekä 52h §:ään, jonka mukaan yhtymän sulautumista ei hyväksytä verotuksessa, jos järjestelyllä pyritään pääasiassa veron kiertämiseen tai veron välttämiseen. EVL 51 c § ohjaa noudattamaan TVL 24 ja 28 §:ää yritysmuodon muutoksissa. Verolaeissa ei tunneta yhtymien jakautumista.

Identtisyyden säilyminen ei edellytä, että kaikki yhtiömiehet jatkavat uudessa yhtiössä, mutta omistajavaihdoksilla voi olla vaikutusta vahvistettujen tappioiden siirtymiseen. Tappioiden vähentämisoikeuden säilymisestä henkilöyhtiön toimintamuodon muutoksessa ei ole säännöksiä TVL:ssä, mutta oikeuskäytännössä tappioiden siirtyminen on hyväksytty, kun muutos on tehty identtisyys ja tasejatkuvuus säilyttäen ja kun osuuksien vaihtuminen ei ole ollut TVL 122.1 §:n sallimaa suurempi. (Myrsky & Linnakangas 2006: 260 ja 305.) Yhtiöosuuksien muutosta seurataan kumulatiivisesti, ja myös äänettömien yhtiömiesten yhtiöosuuksien luovutukset tulee ottaa huomioon, kun yhtiöosuuksien vaihtumisia lasketaan (Järvenoja 2007: 546 - 547).

Yhtiömuodon muutoksessa voidaan jättää ulkopuolelle yhtiölle kuuluvaa omaisuutta, joka ei ole olennaista liiketoiminnan harjoittamisen kannalta. Olennaisuutta ei arvioida varojen määrän vaan niiden käyttötarkoituksen mukaan. Oikeuskäytännön perusteella yhtymän liiketoiminnan käytössä ollut kiinteistö tai toimitilahuoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet voidaan jättää muodonmuutoksen ulkopuolelle identtisyyden vaarantumatta. (Järvenoja 2007: 500 ja 502.)

Kun yhtiömuodon muutos toteutetaan TVL 24.1 §:n mukaisesti, verotuksessa vähentämättä olevat menot vähennetään toimintamuodon muutoksen jälkeen siten kuin ne olisi vähennetty ilman muutosta (TVL 24.2 §). Siirtyvän yritysvarallisuuden omistusasajat lasketaan siitä saannosta, joka edeltää toimintamuodon muutosta (TVL 24.3), eli omistusasajat eivät katkea.

3.5.2 Kommandiittiyhtiön muuttaminen avoimeksi yhtiöksi

TVL 24 § 1 momentin 5 kohdan mukaan kommandiittiyhtiön ei katsota verotuksessa purkautuvan siltä osin kuin toimintamuodon muutoksessa aikaisemmin harjoitettuun toimintaan liittyvät varat ja velat siirtyvät samoista arvoista, jos kommandiittiyhtiö muutetaan avoimeksi yhtiöksi tai osakeyhtiöksi AKL:ssa tarkoitetulla tavalla. Siten yhtiöoikeudellisesti identiteetin säilyttävä toimintamuodon muutos on myös verotuksellisesti identiteetin säilyttävä, jos toimintamuodon muutoksessa noudatetaan tasejatkuvuutta.

Yhtiöosuuksien omistusasajat eivät katkea TVL 24.1 §:n mukaan toteutetussa yhtiömuodon muutoksessa. Kommandiittiyhtiössä vastuunalaisena yhtiömiehenä olleen yhtiömiehen osuuden omistusaika lasketaan kommandiittiyhtiön osuuden saannosta. Jos osuus kasvaa muutoksessa, lisäosuuden osalta alkaa uusi omistusaika muutossopimuksen tekopäivästä. Äänettömänä yhtiömiehenä kommandiittiyhtiössä olleen ja vastuunalaiseksi yhtiömieheksi siirtyneen yhtiömiehen osuuden omistusaika lasketaan samalla tavalla, eli vain lisäosuuden osalta alkaa uusi omistusaika. (Järvenoja 1993: 157.)

3.5.3 Kommandiittiyhtiön muuttaminen osakeyhtiöksi

Identtisyys säilyy henkilöyhtiön muuttuessa osakeyhtiöksi, vaikka omistussuhteet muuttuvat. Identtisyys säilyminen ei siis edellytä, että kaikkien yhtiömiesten tulisi ryhtyä osakeyhtiön osakkaiksi. Periaatteessa osakeyhtiön pääosakkaaksi voi tulla jopa ääneton yhtiömies, jos ainakin yksi vastuunalainen yhtiömies ryhtyy toiseksi osakkaaksi. (Järvenoja 2007: 560.)

Yleensä yhtiömiesten osuudet osakeyhtiön osakkeista perustuvat henkilöyhtiön yhtiöosuuksiin. Vaikka nämä osuudet on määritelty yhtiösopimuksessa, yhtiömiesten todelliset osuudet henkilöyhtiön yhtiövarallisuudesta riippuvat yhtiön muuttuvasta nettovarallisuustilanteesta, mikä tulisi ottaa huomioon, kun määritellään yhtiömiesten osakeosuuksia. Muuten vaarana on, että yhtiömuodon muutoksen yhteydessä yhtiöosuuttaan suuremman osakeosuuden saanutta yhtiömiestä verotetaan lahjasta. Osakeosuuksien määrittäminen edellyttää, että selvitetään yhtiön käypä arvo. Ennen muodonmuutosta voidaan henkilöyhtiöstä ottaa varoja yksityisottona tai pääomanpalautuksena, jotta päästään oikeanlaisiin osakeosuuksiin ja vältetään lahjavero-seuraamuksilta. Myös äänettömälle yhtiömiehelle voidaan tarvittaessa palauttaa osa hänen suorittamastaan panoksesta. (Järvenoja 2007: 560 - 561.)

Yhtiömuodon muutosvaiheessa osakeyhtiöön ei voida ottaa uusia yhtiömiehiä. Muuten identtisyys ei säily ja muutettavan kommandiittiyhtiön katsotaan purkautuvan. Verotusta koskevassa oikeuskäytännössä (KHO 1995) on identtisyyden katsottu säilyvän, vaikka perustettavan osakeyhtiön osakkeita on ennen osakeyhtiön rekisteröimistä myyty sellaiselle osakeyhtiölle, jonka osakkaina on muitakin kuin nykyisiä yhtiömiehiä, kun ehtona on ollut, että omistusoikeus siirtyy vasta rekisteröinnin jälkeen. Identtisyyden säilymisen arvioinnissa on siten oltu melko vapaamielisiä. Kommandiittiyhtiön verovuosi päättyy, kun sen muuttaminen osakeyhtiöksi merkitään kaupparekisteriin. Kommandiittiyhtiön verotus toimitetaan vielä tältä verovuodelta tuohon päivään päättyvältä tilikaudelta annettavan veroilmoituksen perusteella. Kommandiittiyhtiön on siten laadittava tuolle päivälle tilinpäätös, jotta verotus voidaan toimittaa, vaikka laista puuttuu tähän velvoittava nimenomainen säännös. (Immonen et al. 2012: 160.)

TVL 24.2 §:n mukaan osakeyhtiö saa verovuonna, jona toimintamuodon muutos toteutui, tehdä sille siirtyneestä käyttöomaisuudesta ja muista pitkävaikutteisista menoista verovuoden enimmäispoistot vähennettynä siirtyvää toimintaa harjoittaneen kommandiittiyhtiön verotuksessa verovuonna hyväksytyillä poistoilla. Tämä tarkoittaa, että saman verovuoden aikana ei voi tehdä poistoja yli enimmäismäärän, vaikka aikaisemmat poistot olisi tehty eri yhtiömuodossa. Osakeyhtiöllä ei voi olla toimintavarausta, joten se luetaan kommandiittiyhtiön sen verovuoden veronalaiseen

tuloon, jona toimintamuodon muutos tapahtui. Muut varaukset siirtyvät tuloutumatta osakeyhtiöön. (Järvenoja 2007: 536 - 537.)

TVL 24 §:ssä ei säännellä erikseen oman pääoman siirtymisestä uuteen yhtiömuotoon tai yhtiömiehen oikeudesta tehdä yksityisottoja toimintamuodon muutostilanteessa. Tästä johtuu, että oikeuskäytännössä on jouduttu linjaamaan, millaisissa tilanteissa voi ylisuurista yksityisotoista tai varojen nostamiseen liittyvistä velkakirjauksista tulla muutostilanteissa veroseuraamuksia. (Immonen et al. 2012: 153.)

Kun henkilöyhtiötä ollaan muuttamassa osakeyhtiöksi, vastuunalaiset yhtiömiehet voivat nostaa kommandiittiyhtiön voittovaroja yksityisottona kuten muulloinkin. Jos yksityisotot kuitenkin ylittävät pääomasijoitukset ja voittovarot ja yhtiön oma pääoma muuttuu negatiiviseksi, voi muutostilanteessa aiheutua veroseuraamuksia. (Järvenoja 2008: 375 - 376.) Ylisuurista yksityisotoista johtuva henkilöyhtiön oman pääoman negatiivisuus ei yleensä aiheuta muuta kuin korkojen vähennysoikeuden menettämisen ja yhtiöosuuden luovutuksen yhteydessä lisäyksen luovutusvoittoon (Villa et al. 2007: 236 ja 238).

KHO (2000b, 2004b ja 2007) on kolmella ratkaisullaan linjannut ylisuurista yksityisotoista johtuvan oman pääoman negatiivisuuden verovaikutuksia yhtiömuodon muutostilanteessa. KHO:n (2000b) ensimmäisen ratkaisun mukaan yksityisotot eivät vastaa asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta, jos ne kohdistuvat voittoon, joka ei ole realisoitunut ennen yhtiömuodon muutosta. Tällöin toimenpiteeseen on katsottava ryhdytyn verosta vapautumisen tarkoituksessa ja yhtiöstä tehty yksityisotto katsotaan osakkaalle maksetuksi peiteltyksi osingoksi. (Järvenoja 2008: 378.)

Toisessa ratkaisussaan KHO (2004b) määrittelee ajanjakson, joka on merkityksellinen, kun arvioidaan peitellyn osingon edellytysten syntymistä. KHO:n mukaan ennen muutostilikautta syntynyt negatiivinen oma pääoma ei vaikuta asiassa, vaikka se olisi johtunut yhtiömiesten ylisuurista yksityisotoista. Veroseuraamuksia voi syntyä siten vain muutostilikaudella syntyneestä oman pääoman negatiivisuudesta, jos tämä johtuu ylisuurista yksityisotoista. (Järvenoja 2008: 380.)

Kolmannessa ratkaisussaan, joka koskee yksityisliikkeen muuttamista osakeyhtiöksi, KHO (2007) antaa painoarvoa sille, ovatko muutostilikauden yksityisöt poikkeukselliset verrattuna sekä aikaisempiin tilikausiin että yrittäjän toimeentuloon ja kuinka pian ennen muodonmuutosta yksityisöt on tehty. Ratkaisun mukaan veron kiertämisestä ei ole kysymys, jos i) yksityisöt ovat suuruudeltaan samaa tasoa kuin aikaisemmin, vaikka ne ylittävät muutostilikauden tuloksen, ii) niitä ei ole tehty juuri ennen muodonmuutosta ja iii) ne vastaavat määrää, jonka yrittäjä tarvitsee normaaliin toimeentuloon. KHO:n kolmen ratkaisun osoittaman linjan mukaan yhtiömuodon muutoksen yhteydessä voi yksityisliikkeen tai henkilöyhtiön negatiivinen oma pääoma johtaa peiteltyyn osingon verotukseen vain siinä tapauksessa, että negatiivisuutta on kasvatettu yksityisöillä keinotekoisesti veron kiertämiseksi tai veron välttämiseksi. (Järvenoja 2008: 381 - 383.)

Kun henkilöyhtiötä muutetaan osakeyhtiöksi, nostamattomat voittovarot kannattaa yleensä ottaa yksityisottona ennen kuin yhtiömuodon muutos tehdään, koska voittovarot on jo verotettu osakkaalla. Yhtiöllä ei kuitenkaan aina ole riittävästi sellaisia varoja, jotka voitaisiin nopeasti muuttaa rahaksi ja siirtää yhtiömiehille, minkä vuoksi yksityisotto joudutaan kirjaamaan velaksi. (Immonen et al. 2012: 153.) Velkasuhteen perustaminen yhtiömiehen ja henkilöyhtiön välille ei edellytä, että varat siirrettäisiin ensin vastuunalaiselle yhtiömiehelle ja että tämä lainaisi ne sen jälkeen yhtiölle, vaan pelkkä kirjanpitokirjaus riittää. Yhtiömuodon muutoksen yhteydessä velka siirtyy muiden velkojen tavoin osakeyhtiölle (Järvenoja 2008: 375.) KHO (1998b) on oheisessa ratkaisussaan ottanut kantaa siihen, voiko osakeyhtiö yhtiömuodon muutoksen jälkeen lyhentää tällaista velkaa osakkaalle ilman, että suoritus tulkitaan peiteltyksi osingoksi:

KHO 1998:49: Kommandiittiyhtiö oli muutettu osakeyhtiöksi avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetussa laissa säädetyllä tavalla. Yhtiössä oli laadittu laskelma varojen riittävydestä yhtiön velan ja osakepääoman katteeksi. Laskelman mukaan yhtiöllä oli rahaa ja pankkisaamisia 553.526 markkaa, ja varauksia purkamalla voittovaroiksi laskettiin 605.590 markkaa. Tässä yhteydessä kommandiittiyhtiön omaa pääomaa alennettiin kirjaamalla voittovaroja 103.372 markkaa velaksi yhtiön vastuunalaiselle yhtiömiehelle. KHT-tilintarkastajan todistuksen mukaan kommandiittiyhtiön varat riittivät yhtiön velan ja hyväksytyn yhtiöjärjestyksen mukaisen 15.000 markan osakepääoman katteeksi. Kommandiittiyhtiö oli lyhentänyt velkaansa vastuunalaiselle

yhtiömiehelle ja velan lyhennyksiä jatkettiin myös sen jälkeen, kun yhtiömuodon muutos oli merkitty kaupparekisteriin. Kun yhtiöön jääneet varat olivat niin suuret, että osakeyhtiö oli voitu laillisesti perustaa, ei osakeyhtiön suorittamia velan lyhennyksiä pidetty peiteltyinä osingonjakona. Verovuosi 1993. (KHO 1998b.)

Edellä esitetyssä tapauksessa yhtiöllä oli positiivinen oma pääoma ennen ja jälkeen velkakirjauksen, ja yhtiön varat riittivät kattamaan osakeyhtiön oman pääoman, joten KHO katsoi, etteivät osakeyhtiön lyhennykset osakkaalle yhtiömuodon muutoksen jälkeen olleet peiteltyä osinkoa.

Velaksi kirjaamisen mahdollisuutta ei ole silloin, kun yksityisliike muutetaan osakeyhtiöksi. Yksityisoton perusteella yrittäjän ja hänen yksityisliikkeensä välille ei voi syntyä velkasuhdetta, koska yrittäjä ei voi olla itselleen velkaa. Toimintamuodon muutoksen jälkeen yrittäjän yksityisottoon perustuvan velan lyhentäminen katsottaisiin peiteltyksi osingoksi osakeyhtiöstä. (Immonen et al. 2012: 153.)

3.5.4 Kommandiittiyhtiön muuttaminen yksityisliikkeeksi

AKL ei tunne kommandiittiyhtiön muuttamista yksityisliikkeeksi, joten yhtiöoikeudellisesti kommandiittiyhtiö purkautuu, jos sen yhtiömiesten määrä putoaa yhteen eikä vuoden kuluessa nouse vähintään kahteen (AKL 5:9 ja 7:2). Verotuksessa tilanne on kuitenkin toinen, sillä kommandiittiyhtiön toiminnan jatkamiseen yksityisliikkeenä sovelletaan jatkuvuuden periaatetta TVL 24.1 §:n 4 kohdan perusteella. Mainitun kohdan mukaan avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön ei katsota verotuksessa purkautuvan, jos avoimen yhtiön yhtiömies tai kommandiittiyhtiön vastuunalainen yhtiömies ryhtyy jatkamaan purkautuvan yhtiön toimintaa yksityisenä liikkeen- tai ammatinharjoittajana. (Immonen et al. 2012: 157 - 158.)

Jatkuvuuden edellytys on puuttunut ja varaukset ovat tuloutuneet tilanteessa, jossa yhtiömies on ensin ostanut muiden osuudet ja tämän jälkeen yhdistänyt elinkeinotoiminnan olemassa olevaan yksityisliikkeeseen. Verotuksessa tällaista yhtiötä ei voida heti purkaa, koska AKL:n mukaan henkilöyhtiö voi toimia vuoden ajan yhdenmiehen yhtiönä. (Immonen et al. 2012: 158.) Jatkuvuuden periaatetta ei

ole sovellettu myöskään oheisessa KHO:n (1986) ratkaisussa, jossa avoimen yhtiön yhtiömiehet ovat jakaneet yhtiön varat ja velat keskenään ja jatkaneet erikseen yhtiön toimintaa kahtena yksityisliikkeenä:

KHO 1986 B II 529: Kun avoimen yhtiön yhtiömiehet jakoivat yhtiön varat ja velat keskenään ja jatkoivat kumpikin yhtiön toimintaa erikseen omana itsenäisenä liiketoimintanaan, yhtiön varaukset purkautuivat ja käyttöomaisuuden poistot palautuivat yhtiön veronalaiseen tuloon. Verovuosi 1986 ja 1987 / Ennakkotieto. (KHO 1986.)

Kun henkilöyhtiö muutetaan yksityisliikkeeksi, tappioiden vähennysoikeuden siirtymiseksi on toimintaa jatkavalla yhtiömiehellä täytynyt olla vähintään puolet henkilöyhtiön osuuksista sinä verovuonna kuin tappio on vahvistettu mutta myös silloin, kun muodonmuutos tapahtuu. (Järvenoja 2007: 545.) Oheinen esimerkki havainnollistaa asiaa:

Esimerkki 4: ”Yhtiömies A:n osuus avoimessa yhtiössä oli ollut tappiovuonna 40 % ja yhtiömies B:n 60 %. A:n osuus oli myöhemmin kasvanut 60 %:iin, minkä jälkeen yhtiö oli muutettu yksityisliikkeeksi siten, että A oli jatkanut toimintaa liikkeenharjoittajana. Avoimen yhtiön tappio verovuodelta, jona A:n yhtiöosuus oli ollut alle 50 %, ei siirtynyt yksityisliikkeeseen.” (Järvenoja 2007: 545.)

3.5.5 Sulautuminen ja jakautuminen

Sulautuminen hyväksytään verotuksessa, vaikka yhtiömiehen asema muuttuu vastuunalaisesta yhtiömiehestä äänettömäksi yhtiömieheksi tai toisinpäin, kunhan yhtiömiesten keskinäiset omistussuhteet eivät muutu. Sulautumisen hyväksyttävyyden edellytyksenä ei pidetä verotuksessa myöskään sitä, että sulautuvan yhtiön elinkeinotoiminta jatkuu vastaanottavassa yhtiössä. (Järvenoja 2007: 456 ja 459.) Sulautuminen ei muodosta veronalaista luovutusta, joten yhtiömiehen yhtiöosuuden omistusaika ei katkea sulautumisessa (Immonen et al. 2012: 176).

Kommandiittiyhtiön sulautumista käsitellään verotuksessa jatkuvuusperiaatteen mukaisesti. Sulautuva yhtiö lakkaa, kun sulautuminen tulee voimaan, mutta sen ei

katsota verotuksessa purkautuvan. Sulautuvan yhtiön verotuksessa poistamattomat hankintamenot ja muut vähennyskelpoiset menot siirtyvät vastaanottavan yhtiön käyttöön. Sinä verovuonna, jona sulautuminen tulee voimaan, vastaanottavassa yhtiössä rajoitetaan poistojen tekemistä sulautumisessa siirtyneestä omaisuudesta määrään, joka vastaa verovuoden enimmäispoistoa vähennettynä sulautuvan yhtiön verotuksessa hyväksyttävän poiston määrällä. Verotuksessa poistot tehdään poistamattomasta hankintamenosta, vaikka sulautuvalta yhtiöltä siirtyvä omaisuus kirjattaisiin vastaanottavassa yhtiössä käypiin arvoihin kirjanpitoarvojen sijasta. Sulautumisessa mahdollisesti syntyvä laskennallinen voitto ei ole veronalaista tuloa eikä tappio vähennyskelpoinen meno, eli fuusiotulos ei vaikuta verotettavaan määrään. (Immonen et al. 2012: 175 - 176.)

Jatkuvuusperiaatteen soveltamisen vaikutus ulottuu myös siirtyviin varauksiin ja eräisiin siirtyviin varoihin kohdistuviin oikaisueriin. Siirtyvät varaukset luetaan vastaanottavassa yhtiössä veronalaiseksi tuloksi siten kuin ne olisi luettu veronalaiseksi tuloksi sulautuvassa yhtiössä. Sama koskee siirtyneisiin varoihin kohdistuvia TVL 5a §:ssä mainittuja veronalaisia oikaisueriä. (Immonen et al. 2012: 176.) Näitä ovat vakuutusmaksusaamisten ja rahoitus-, vaihto-, sijoitus- ja käyttö-omaisuuden lopullisiksi todetuista arvonalenemista johtuvat oikaisut (TVL 5a §).

Kun henkilöyhtiö jakautuu, siitä tulee kaksi uutta yritystä. Verotuskäytännön mukaan jakautumisessa henkilöyhtiö purkautuu. (Järvenoja 2007: 470.) Purkautumisen veroseuraamukset on käsitelty jo aikaisemmin.

3.5.6 Taselainaus muutostilanteissa

Taselainaus tilanne syntyy, kun yksityinen elinkeinonharjoittaja muuttaa toimintamuotoa tai kun yhtiömies sijoittaa henkilöyhtiöön varoja, mutta yhtiöön siirtyvän hyödykkeen omistusoikeus ei siirry. Yhtiö hallitsee ja käyttää hyödykettä, mutta sen omistaa yhtiömies. Taselainaus tilanne voi muodostua myös siten, että hyödykkeen luovutuksessa ei noudateta muotomääräyksiä. Näin voi tapahtua vahingossa tai tarkoituksella varainsiirtoveron välttämiseksi. Taselainaus ja sen purkaminen otetaan huomioon yhtiömiehen yksityistilin muodostumisessa. (Verohallinto 2013e.)

Yhtiömiehen yhtiöön sijoittama yhtiöpanos siirtyy yhtiön omistukseen, ellei yhtiösopimuksessa ole nimenomaisesti sovittu, että yhtiöpanoksena voidaan luovuttaa myös omistusoikeutta rajoitetumpi oikeus. Jos tällaista mainintaa ei ole, yhtiömiehen katsotaan antaneen omistusoikeutta rajoitetummin oikeuksin siirtyneen hyödykkeen muutoin kuin yhtiöpanoksena. Omistusoikeutta rajoitetummat oikeudet ovat yleensä käyttö- tai hallintaoikeuksia, joten hyödyke voidaan katsoa esimerkiksi vuokratun yhtiöön. Yhtiöpanoksena luovutetulla hyödykkeen käyttö- tai hallintaoikeudella ei ole euromääräistä arvoa, joka voitaisiin merkitä yhtiön taseeseen. (Verohallinto 2013e.)

Verotuksessa taselainattu omaisuus tai oikeus on hyväksytty henkilöyhtiön elinkeinotoiminnan varallisuuteen. Sen hankintameno on määräytynyt yhtiölle EVL 51b §:n 2 momentin mukaan. Siten yhtymän verotuksessa yhtiömiehen sijoittaman omaisuuden tai oikeuden hankintameno on katsottu omaisuuden tai oikeuden todennäköinen luovutushinta sijoituksen ajankohtana. Taselainatun varallisuuden aiheuttamat juoksevat kulut, kuten kiinteistövero, sekä siihen kohdistuvat mahdolliset poistot on hyväksytty vähennettäväksi yhtiön verotuksessa elinkeinotoiminnan käyttöä vastaavalta osalta. (Verohallinto 2013e.)

Taselainauksen purkaminen voi aiheuttaa veroseuraamuksia. Jos taselainajana ollut yhtiömies ottaa taselainatun hyödykkeen yhtiöstä, veroseuraamukset määräytyvät EVL 51b.3 §:ssä säännellyn yksityisötön verotuksen mukaisesti. Lainkohdan mukaan kiinteistön, rakennuksen, rakennelman, arvopaperin tai oikeuden luovutushinnaksi katsotaan yksityisötössä sen todennäköinen luovutushinta ja muun omaisuuden, palvelun tai etuuden luovutushinnaksi alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Jos taselainattu hyödyke myydään yhtiöstä, saatu tulo luetaan yhtymän luovutusvuoden elinkeinotoiminnan tuotoksi saman säännöksen mukaisesti. Hyödykkeen poistamaton hankintameno vähennetään elinkeinotoiminnan kuluna. Ylisuuret poistot ja mahdollinen arvonnousu tuloutuvat. Myynnistä saatu nettotulo tulee verotettavaksi yhtiömiesten tulo-osuuksissa, mutta nettotappiota ei kohdisteta tulo-osuuteen vaan vähennetään yhtiön seuraavan 10 vuoden aikana elinkeinotoiminnan tuloksista. Yksityisötosta johtuva yhtiön nettotulon lisäys kohdistetaan yhtiömiesten pyynnöstä taselainajana toimineen yhtiömiehen tulo-

osuuteen. Tämä on perusteltua, koska kauppahinta menee tosiasiaassa taselainajalle. (Verohallinto 2013e.)

Kun yhtiömies taselainaa hyödykkeen yhtymälle, sen omistusoikeus säilyy edelleen yhtiömiehellä, joten taselainaus ei aiheuta luovutusvoiton verotusta. Kun taselainattu hyödyke myydään, verotuksellisesti tapahtuu ensin hyödykkeen yksityisotto yhtiöstä yhtiömiehen yksityistalouteen ja heti tämän jälkeen hyödykkeen myynti yhtiömiehen yksityistaloudesta ulkopuoliselle. Yksityisotosta aiheutuvat veroseuraamukset kohdistuvat näin yhtiöön. Jos taselainattua kiinteistöä tai arvopaperia on käytetty yhtiön elinkeinotoiminnassa käyttöomaisuutena, sen luovutuksesta syntynyttä voittoa pidetään TVL 40.4 §:n mukaisesti yhtiömiehen pääomatulona riippumatta yhtiön nettovarallisuuden määrästä. (Verohallinto 2013e.)

Yksityisottoa välittömästi seurannut hyödykkeen myynti ulkopuoliselle taholle aiheuttaa luovutusvoittoverotuksen yhtiömiehen verotuksessa. Yhtiömiehen luovutusvoittoverotuksessa hyödykkeen hankintamenona vähennetään sama arvo, joka otetaan huomioon yhtiön tuottona yksityisotossa. Myös hyödykkeen luovutushinta myynnissä ulkopuoliselle on sama arvo, joka on jo otettu huomioon yhtiön tuottona yksityisottoa verotettaessa. Koska siis yhtiömiehen hyödykkeen hankintameno ja luovutushinta ovat yhtä suuret, yhtiömiehelle ei muodostu luovutusvoittoa. (Verohallinto 2013e.)

Taselainaus voi purkautua myös siten, että yhtiömies ottaa hyödykkeen takaisin yksityistalouteensa. Myös tällaisessa tilanteessa yksityisotto aiheuttaa yhtiölle edellä kuvatut veroseuraamukset. Kun yhtiömies saa taselainaanansa hyödykkeen takaisin, yhtiömiehelle muodostuu taselainatun hyödykkeen osalta uusi hankintameno, joka on sama arvo kuin yhtiön tuottona huomioon otettu. Hyödykkeen hankinta-aika omistusaikaa laskettaessa ei muutu taselainauksen seurauksena. (Verohallinto 2013e.)

Toisinaan taselainaus puretaan tekemällä jälkikäteen muotomääräykset täyttävä kauppakirja. Näin hyödykkeen omistusoikeus siirretään yhtiömieheltä yhtiölle, jolle sen tosiasiallinen hallinta on jo aikaisemmin siirtynyt. Kauppakirjan tekeminen jälkikäteen saa aikaan luovutusvoiton verotuksen hyödykkeen luovuttaneelle

yhtiömiehelle. Yhtiömiehen omistusaika päättyy luovutussopimukseen ja yhtiön omistusaika alkaa siitä. Yhtiömiehen luovutusvoittoverotuksessa luovutushintana pidetään taselainaushetkellä käytettyä arvoa, joka on otettu huomioon myös yhtiön EVL 51b §:n mukaisena hankintamenona. Luovutusvoittoverotuksessa luovutushintana ei siis käytetä omaisuuden omistusoikeuden siirtymishetken arvoa. (Verohallinto 2013e.)

Verohallinto on muuttanut 1.1.2014 lähtien taselainausjärjestelyjen verotusta koskevaa tulkintaa siten, että uusia taselainauksia ei hyväksytä. Henkilöyhtiön varoihin ei voida lukea sellaista omaisuutta, johon sillä ei ole omistusoikeutta. Tällaisesta omaisuudesta tehtyjä poistoja ei voi verotuksessa vähentää. Jos tällaista omaisuutta on käytetty yhtiön elinkeinotoiminnassa, todelliset elinkeinotoiminnan käytöstä aiheutuneet kulut voidaan vähentää. Olemassa olevat taselainausjärjestelyt saavat luottamuksensuojaa, joten niitä ei verotuksessa pureta viranomaisaloitteisesti, vaan verotus toimitetaan aikaisemman käytännön mukaisesti. (Verohallinto 2013e.)

4 KOMMANDIITTIYHTIÖ ARVONLISÄVEROTUKSESSA

4.1 Yleistä arvonlisäverotuksesta

Arvonlisävero kuuluu kulutusverojen ryhmään, koska se on tavaroiden ja palveluiden kuluttamiseen kohdistuva vero. Sitä voidaan luonnehtia myös yleiseksi kulutusveroksi sillä perusteella, että se kohdistuu laajaan hyödykkeiden joukkoon. Yleisille kulutusveroilta on tyypillistä myös se, että ne määräytyvät yleensä hintasidonnaisesti suhteellisenä osuutena myyntihinnasta. Arvonlisäveroa voidaan kutsua myös välilliseksi veroksi, koska se vyörytetään hyödykkeen hintaan sisältyvänä lopullisen kuluttajan rasitukseksi. (Juanto & Saukko 2012: 1 - 7.) Veron lopulliset maksajat, kuluttajat, eivät itse tilitä veroa valtiolle, vaan sen tekevät yritykset, jotka siirtävät veron myyntihintoihinsa. Verovelvolliset yritykset laskevat itse kuukausittain valtiolle suoritettavan veron määrän ja maksavat sen ilman erillistä maksuunpanoa, joten arvonlisävero on myös oma-aloitteinen vero. (Äärilä & Nyrhinen 2013: 28 - 29.)

Arvonlisäverovelvollisuus kattaa hyödykkeen eli tavaran tai palvelun koko tuotanto- ja jakeluketjun, ja veron kertaantuminen estetään vähennysoikeusjärjestelmällä. Siinä arvonlisäverovelvollinen yritys saa vähentää tuotantopanosten ostohintoihin sisältyvän veron valtiolle tilitettävän arvonlisäveron määrästä. Jokainen tuotanto- ja jakeluketjussa suorittaa veroa vain siinä portaassa hyödykkeelle syntyneestä arvonlisästä. (Juanto & Saukko 2012: 11 - 13.) Näin esimerkiksi raaka-aineen hankintaan sisältynyt vero ei ole myytävän hyödykkeen hinnassa.

4.2 Verovelvollisuus ja vähennysoikeus

Arvonlisäverolain (30.12.1993/1501, AVL) 1 § sisältää säännökset lain yleisestä aineellisesta ja alueellisesta soveltamisalasta eli tilanteista, joissa arvonlisäveroa täytyy suorittaa (Juanto & Saukko 2012: 18). Säännöksen mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle Suomessa tapahtuvasta i) tavaran tai palvelun myynnistä liiketoiminnan muodossa, ii) tavaran maahantuonnista, iii) tavaran yhteisöhallinnasta ja iv) tavaran siirrosta varastointimenettelystä. Veroa suoritetaan myös niin sanotun kiinteistöhallintapalvelun ottamisesta omaan käyttöön, vaikka se

ei tapahtuisi liiketoiminnan muodossa. Juannon ja Saukon (2012: 18) mukaan kyseessä on lain soveltamisalaa laajentava säännös kiinteistöhallintapalveluissa, koska muuten verovelvollisuus liittyy liiketoiminnan muodossa tapahtuvaan myyntiin. Jos saatu vastike on enakkoperintälain (1118/1996) 13 §:n mukaista palkkaa, kyseessä ei ole liiketoiminnan muodossa tapahtuva myynti.

Velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa on pääsääntöisesti tavaran tai palvelun myyjä (AVL 2 §). Verovelvollisuuden edellytyksenä on, että tavaran ja palvelun myynti tapahtuu liiketoiminnan muodossa, joten liiketoiminnan määrittelyllä on merkitystä. Juannon ja Saukon (2012: 22 - 24) mukaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvana pidetään tavanomaisen yrittäjäriskin sisältävää toimintaa, joka tapahtuu ansaintatarkoituksessa ja on jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä. Harrastusluontoinen, pienimuotoinen tai satunnainen toiminta on hallinnollisista syistä rajattu arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle. Tällainen vähäinen toiminta on määritelty AVL 3 §:ssä liikevaihdon perusteella. Myyjä ei siten ole verovelvollinen, jos verollisten myyntien ja eräiden verottomien myyntien yhteismäärä tilikaudelta on enintään 8 500 euroa. (Juanto & Saukko 2012: 24 - 25.)

Verovelvollisuuden alarajaan liittyy erityinen huojennus. AVL 149a.1 §:n mukaan verovelvollinen, jonka tilikauden liikevaihto ylittää 8.500 euroa, saa tilikaudelta tilitettävästä verosta huojennuksen, jonka suuruus määräytyy seuraavan kaavan mukaan: $\text{vero} - (\text{liikevaihto} - 8.500) \times \text{vero} / 14.000$. Verovelvollinen, jonka tilikauden liikevaihto on enintään 8.500 euroa, saa huojennuksena koko tilikaudelta tilitettävän veron (AVL 149a.2 §). Liikevaihto lasketaan AVL 3 §:n mukaisesti, mutta siihen ei lueta veron osuutta eikä metsätaloudesta ja lain 30 §:ssä tarkoitettusta kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta saatua vastiketta (AVL 149a.3 §). Huojennuksen saamisessa on joitakin poikkeuksia. Sitä ei esimerkiksi saa käyttöomaisuuden myynnistä suoritettavasta verosta (AVL 149a § 4 ja 5 momentti). Verovelvollisen täytyy itse laskea huojennuksen määrä ja ilmoittaa se kausiveroilmoituksella Verohallinnolle (Äärilä & Nyrhinen 2013: 579).

Veron kertaantuminen estetään vähennysoikeusjärjestelmällä. AVL 102 §:n vähennysoikeutta koskevan yleissäännöksen mukaan arvonlisäverollista liiketoimintaa varten verollisina hankittujen tuotantopanosten verot saadaan

pääsääntöisesti vähentää. Verollisella liiketoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, josta hyödykkeen myyjälle aiheutuu arvonlisäverovelvollisuus. Verovelvollinen yritys voi siis vähentää liiketoimintaa varten hankkimansa tuotantopanokseen sisältyvän arvonlisäveron valtiolle tilitettävän veron määrästä. (Juanto & Saukko 2012: 188 ja 190.)

Vähennystä ei saa tehdä sellaisen hyödykkeen hankinnasta, jota ei ole hankittu liiketoimintaa varten. Siten verovelvollisen tai verovelvollisen henkilökunnan yksityiskäytössä kulutettavien hyödykkeiden veroja ei voi vähentää. AVL:ssa erikseen mainittuja vähennyskelvottomia hankintoja ovat esimerkiksi työsuhde-asunnot ja henkilökunnan virkistystilat, asunnon ja työpaikan väliseen kuljetukseen liittyvät hyödykkeet ja edustustarkoitukseen käytettävät hyödykkeet. Lisäksi muun muassa henkilöautojen vähennysoikeutta on rajoitettu siten, että vain yksinomaan vähennykseen oikeuttavassa käytössä olevasta henkilöautosta voi tehdä vähennyksen. (Juanto & Saukko 2012: 191 - 197.)

4.3 Arvonlisäverokannat ja arvonlisäveron ilmoittaminen

Arvonlisävero lasketaan hyödykkeen verottomasta hinnasta. AVL 73.1 §:n mukaan mynnistä suoritettavan veron peruste on tavaran tai palvelun luovutuksesta saatu vastike ilman veron osuutta. (Äärilä & Nyrhinen 2013: 141.) Yleinen tavaroiden ja palveluiden arvonlisäverokanta on Suomessa 24 prosenttia (Verohallinto 2012). Yleistä arvonlisäverokantaa käytetään, jollei laissa ole toisin säädetty (Äärilä & Nyrhinen 2013: 172). Suomessa sovellettavat alennetut arvonlisäverokannat ovat 14 prosenttia ja 10 prosenttia. Alennettua 14 prosentin verokantaa sovelletaan elintarvikkeiden ja rehujen sekä ravintola- ja ateriapalvelujen myyntiin ja alennettua 10 prosentin verokantaa esimerkiksi henkilökuljetukseen, lääkkeiden ja kirjojen myyntiin sekä majoitustilan luovuttamiseen. (Verohallinto 2012.) Lisäksi eräiden hyödykkeiden myyntiin sovelletaan 0 prosentin verokantaa. Alennetun ja nollaverokannan mukaisia tavaroita ja palveluja myyvät verovelvolliset saavat tehdä täysimääräisen vähennyksen verollista liiketoimintaa varten hankkimistaan hyödykkeistä, joten myytävän tavaran tai palvelun myyntihintaan sisältyy veroa vain alennetun verokannan mukainen määrä. (Äärilä & Nyrhinen 2013: 172 - 173.)

Verovelvollinen ilmoittaa kohdekauden arvonlisäveroa koskevat valvontatiedot kausiveroilmoituksella Verohallinnon ylläpitämään verotilijärjestelmään samalla kertaa muiden verotilijärjestelmään kuuluvien kohdekauden oma-aloitteisten verojen ja maksujen kanssa. Näitä muita oma-aloitteisia veroja ja maksuja ovat esimerkiksi työnantajasuoritukset. Verotilijärjestelmä on verovelvolliskohtainen, verotileistä koostuva oma-aloitteisten verojen ilmoittamisen ja maksamisen valvontajärjestelmä. Kausiveroilmoitus voidaan antaa sähköisesti tai paperilla, ja se on allekirjoitettava. Verotililain (7.8.2009/604) 8 §:ssä säädetään kausiveroilmoituksen määräpäivästä. Sen mukaan sähköisesti annettavan kausiveroilmoituksen on oltava perillä kalenterikuukauden yleisenä eräpäivänä ja paperilla annetun kausiveroilmoituksen 7. päivänä sen mukaan kuin tiedot täytyy kyseisen oma-aloitteista veroa tai maksua koskevan lain nojalla ilmoittaa. Esimerkiksi arvonlisäveron valvontatietojen tulee olla Verohallinnossa verokautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivänä ja paperi-ilmoituksen 7. päivänä. Kausiveroilmoitus on annettava, vaikka toiminta olisi tilapäisesti keskeytyksissä. (Äärilä & Nyrhinen 2013: 560 - 561.)

Jokaiselta verokaudelta annettavassa veroilmoituksessa on ilmoitettava liikevaihto, suoritettava ja vähennettävä vero sekä mahdolliset muut Verohallinnon määräämät tiedot (AVL 162 § 1 ja 2 momentti). AVL 162a §:n mukaan verokausi on kalenterikuukausi. Verokausi voi olla neljännesvuosi, jos verovelvollisen kalenterivuoden kirjanpitolain (30.12.1997/1336) 4 luvun 1 §:ssä tarkoitettu liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on enintään 50.000 euroa, tai kalenterivuosi, jos kalenterivuoden liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on enintään 25.000 euroa. Liikevaihtoon luetaan varsinaisen toiminnan myyntituotot, josta on vähennetty alennukset, arvonlisävero sekä muut myynnin määrään perustuvat verot. Liikevaihtoon luetaan myös muut kuin palautukseen oikeuttavat verottomat myynnit. Käyttöomaisuuden myyntiä ei lueta liikevaihtoon. Liikevaihto lasketaan kalenterivuodelta tilikaudesta riippumatta. (Äärilä & Nyrhinen 2013: 570 - 571.)

4.4 Oma käyttö arvonlisäverotuksessa

Myyntinä pidetään tavaran tai palvelun ottamista omaan käyttöön (AVL 20 §). Tavaran oman käytön verotuksen tilanteista säädetään AVL 21 §:ssä. Lainkohdan mukaan tavaran oman käytön verotus tulee kyseeseen silloin, kun

elinkeinonharjoittaja ottaa tavaran yksityiseen kulutukseen (AVL 21.1 § kohta 1). Tällä tarkoitetaan, että verovelvollinen ottaa tavaran yrityksestä omaan tai perheensä kulutukseen tai yksityistä lahjoitustarkoitusta varten (Juanto & Saukko 2012: 57). Oman käytön verotus soveltuu tilanteisiin, joissa tavara on alun perin hankittu liiketoimintaa varten, mutta sitä käytetäänkin yksityiskäyttöön (Äärilä & Nyrhinen 2013: 231). Elinkeinonharjoittajalla tarkoitetaan tässä kohdassa yksityishenkilöä, joka harjoittaa liiketoimintaa omissa nimissään (Äärilä & Nyrhinen 2013: 233), joten tämän tutkimuksen kannalta säännöksen kohta 1 ei ole tärkeä.

Omaan käyttöön rinnastetaan tavaran vastikkeeton luovuttaminen (AVL 21.1 § kohta 2). Säännöksen perusteella tavaroiden luovuttaminen yrityksen henkilökunnan yksityiseen kulutukseen verotetaan omana käyttönä. Sen sijaan henkilökunnalle luovutetut työn tekemisessä tarpeelliset työvälineet, työasut ja muut tavarat eivät ole tavaroiden lainkohdan tarkoittamaa tavaran omaa käyttöä. Lahjat ulkopuolisille kuuluvat myös oman käytön verotuksen piiriin, mutta tavaranäytteenä tai tavanomaisena mainoslahjana pidettäviä vastikkeettomia luovutuksia ei veroteta tavaroiden oman käytön mukaan. (Juanto & Saukko 2012: 57). Aikaisemmin omana käyttönä on pidetty myös luovutuksia, jotka on tehty käypää arvoa selvästi alemmaa vastiketta vastaan, mutta vuodesta 2008 lähtien tällaiset luovutukset on verotettu myyntinä. (Juanto & Saukko 2012: 59).

Omana käyttönä verotetaan myös sitä, että elinkeinonharjoittaja siirtää tai muulla tavalla ottaa tavaran muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön (2.1 § kohta 3). Tässä tarkoitetaan tilannetta, jossa elinkeinonharjoittaja siirtää tavaran liiketoiminnassaan verolliselta toimialalta verotuksen ulkopuolella olevalle toimialalle. Esimerkiksi autoliike saattaa siirtää vaihto-omaisuuteen kuuluvan henkilöauton käyttöomaisuuteen vähennyskelvottomaan käyttöön. (Juanto & Saukko 2012: 59.) Säännös koskee myös tilannetta, jossa tavara otetaan yrityksen sisällä AVL 114 §:n mukaiseen vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön. AVL 114 §:ssä on lueteltu ostot, joita ei saa vähentää, vaikka osto on verollinen ja vaikka se liittyy yrityksen verolliseen liiketoimintaan. Vähennysrajoitusten alaisessa käytössä ovat esimerkiksi henkilökunnan harrastus- ja vapaa-ajanviettotilat ja niissä kulutettavat tavarat, edustustarkoitukseen käytettävät tavarat (ja palvelut), kodin ja työpaikan

väliset matkat ja henkilöautot, joita ei käytetä yksinomaan liiketoiminnassa. (Äärilä & Nyrhinen 2013: 207 ja 240.)

Oman käytön verotus edellyttää, että tavarasta on voitu tehdä vähennys tai että tavara on valmistettu verollisen liiketoiminnan yhteydessä (AVL 21.2 §). Äärilä ja Nyrhinen (2013: 241) antavat esimerkin puusepästä, joka toiminnan vähäisyyden vuoksi ei ole verovelvollinen ja joka ei ole velvollinen suorittamaan veroa edustuslahjaksi valmistamistaan puuesineistä, koska valmistaminen ei tapahdu verollisen liiketoiminnan yhteydessä. AVL 21.3 §:n mukaan omaan käyttöön oton säännöksiä sovelletaan myös, kun verovelvollisuus päättyy ja verovelvollisen haltuun jää tavaroita. Esimerkiksi henkilöyhtiön toiminnan loppuessa verovelvollisena olleeseen yhtiöön jää usein liiketoiminnassa ollutta vaihto- ja käyttöomaisuutta, ja tällöin mainittuun omaisuuteen sovelletaan säännöksiä omaan käyttöön otosta.

Palvelun oman käytön verotuksen tilanteista säädetään AVL 22 §:ssä. Palvelun ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan sitä, että elinkeinonharjoittaja suorittaa, luovuttaa tai muulla tavalla ottaa palvelun ilman vastiketta omaan tai henkilöstönsä yksityiseen kulutukseen taikka muutoin muuhun kuin liiketoiminnan käyttöön (AVL 22.1 § kohta 1). Arvioitaessa, onko kysymyksessä edellä mainittu palvelun omaan käyttöön otto, merkitystä on sillä, käytetäänkö palvelun suorittamisessa yrityksen pysyviä resursseja, kuten työvoimaa ja käyttöomaisuutta. Vuodesta 2008 lähtien palvelun luovuttamiseen toiselle käypää arvoa selvästi alemmaa vastiketta vastaan on sovellettu oman käytön verottamisen sijasta myyntiä koskevia säännöksiä. (Juanto & Saukko 2012: 60.)

AVL:n sanamuodon mukaan tavaran luovutus ilman vastiketta aiheuttaa jo sinänsä oman käytön verotuksen riippumatta luovutuksen tarkoituksesta, kun taas palvelun vastikkeeton luovutus aiheuttaa oman käytön verotuksen edellä kerrotun oman tai henkilöstön yksityiskäytön lisäksi vain, jos luovutus tapahtuu muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen (Äärilä & Nyrhinen 2012: 234). Seuraavassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 28.11.2001 T 2974 näkyy, miten palvelun vastikkeettoman luovutuksen liittyminen liiketoiminnalliseen tarkoitukseen estää oman käytön verotuksen:

KHO 2001 T 2974: Hotelli- ja ravintolatoimintaa harjoittava yhtiö luovutti vastikkeetta muun muassa majoituspalveluja yhtiön ravintoloissa esiintyville orkestereille ja muille esiintyjille. Majoituspalvelun luovuttamisessa ei ollut kysymys palvelun ottamisesta tai luovuttamisesta yksityiseen kulutukseen tai liiketoiminnassa vähennyskeltottomaan käyttöön eikä muutoinkaan yhtiön liiketoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin. Yhtiön ei ollut suoritettava arvonlisäveroa näistä ilmaislouvutuksista palvelun ottamisesta omaan käyttöön. (Juanto & Saukko 2012: 61.)

Palvelun omaan käyttöön ottamisesta on kysymys myös silloin, kun verovelvollinen suorittaa tai muulla tavalla ottaa palvelun yrityksen sisällä AVL 114 §:ssä tarkoitettuun vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön (AVL 22.1 § kohta 2) ja kun verovelvollinen ottaa ostetun palvelun muutoin muuhun kuin AVL 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Viimeksi mainitussa tilanteessa kysymys on ostetusta palvelusta tehdyn vähennyksen oikaisusta (Juanto & Saukko 2012: 61), joten oman käytön verotuksen edellytyksenä on, että ostetusta palvelusta on voitu tehdä vähennys. Itse suoritettujen palvelujen oman käytön verotus edellyttää, että palvelujen suoritus on tapahtunut verollisen liiketoiminnan yhteydessä ja että verovelvollinen myy vastaavia palveluja ulkopuoliselle (AVL 22.2 § kohta 2). AVL 22.3 §:n mukaan verovelvollisuuden päätyttyä suoritetaan verovelvollisen haltuun jääneistä palveluista veroa, kuten palvelun ottamisesta omaan käyttöön säädetään.

Vähäisestä tavarain tai palvelun omasta käytöstä ei tarvitse suorittaa arvonlisäveroa. Oman käytön määrää voidaan pitää vähäisenä, kun se on ilman arvonlisäveroa enintään 850 euroa vuodessa. Mikäli omassa käytössä käytetään tavaroita tai palveluita yli 850 euron edestä vuodessa, vero suoritetaan sen ylittävältä osalta. Vähäisen oman käytön verottomuus koskee vain luonnollisia henkilöitä, puolisoita, kuolinpesiä ja näiden muodostamia, tuloverolain 4 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettuja, verotusyhtymiä. (Verohallitus 2009a.) Henkilöyhtiöihin ei siten sovelleta vähäisen oman käytön säännöstä.

Kirjanpitolautakunta (KILA 2008) on antanut ohjeen suoritettavan arvonlisäveron kirjaamisesta silloin, kun kyse on AVL:n tarkoittamasta myyntinä pidettävästä hyödykkeen omaan käyttöön ottamisesta. Ohjeen mukaan suoritettavaa veroa vastaava määrä kirjataan ”toisaalta arvonlisäverovelkatilille ja toisaalta sille

menotilille, jolle se luonteensa mukaisesti kuuluu, tai sille yksityistilille, jolle kirjanpitolaissa tarkoitettu oma käyttö kirjataan”.

4.5 Kiinteistöt arvonlisäverotuksessa

Kiinteistön myynti ja vuokraaminen on yleensä arvonlisäverotuksessa verotonta. AVL 27.1 §:ssä olevan kiinteistönluovutusten verottomuuden yleissäännöksen mukaan veroa ei suoriteta kiinteistön myynnistä eikä esimerkiksi maan- tai huoneenvuokraoikeuden luovuttamisesta. Verottomana kiinteistönluovutuksena pidetään myös asunto- tai kiinteistöosakeyhtiön osakkeiden luovutusta. (Juanto & Saukko 2012: 69.) Kiinteistön verottoman käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä tapahtuva sähkön, kaasun, lämmön, veden tai muun sellaisen hyödykkeen luovuttaminen on niin ikään verotonta (AVL 27.2 §).

ALV 28 §:ssä on määritelty kiinteistö. Sen mukaan ”kiinteistöllä tarkoitetaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa”. Teollisuus- ja liikekiinteistöillä tai muilla vastaavilla kiinteistöillä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät kuulu kiinteistöön, joten niiden myynti ja vuokraus on verollista, vaikka se tapahtuisi verottoman kiinteistön myynnin tai vuokrauksen yhteydessä. Sen sijaan verottoman kiinteistön myynnin yhteydessä luovutettavasta asuinirtaimistosta, esimerkiksi tarpeistoesineistä ja kodinkoneista, ei suoriteta arvonlisäveroa. Omistussuhteilla ei ole siinä mielessä merkitystä, että myös muun kuin maapohjan omistajan omistamaa rakennusta pidetään arvonlisäverotuksen näkökulmasta kiinteistönä. (Juanto & Saukko 2012: 70 - 71.)

Kiinteistönluovutusten verottomuuteen on poikkeuksia. AVL:n kiinteistön määritelmästä johtuu, että muutamat palvelut, joita siviilioikeudessa pidetään kiinteistöön kohdistuvien oikeuksien luovutuksena, ovat ainakin osittain verollisia. AVL 29 § puolestaan sisältää varsinaiset poikkeussäännökset verottomuuteen. AVL 30 §:n edellytysten täytyessä on mahdollista hakeutua verovelvolliseksi. (Pikkujämsä 2001: 311.)

Kiinteistöön kohdistuvien oikeuksien verollisista luovutuksista säännellään AVL 29 §:ssä. Jos verottomuudelle ei ole erityisiä syitä ja jos neutraalisuus tai veron

kertaantumisen estäminen edellyttää luovutuksen verollisuutta, kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovutus on verollinen. (Juanto & Saukko 2012: 71.) Verollista on muun muassa hotelli- ja leirintäaluetoiminnassa sekä niihin verrattavassa majoitustoiminnassa tapahtuva huoneiden, leirintäpaikkojen, mökkien ja muiden sellaisten tilojen käyttöoikeuksien luovuttaminen (AVL 29.1 kohta 3).

Hallituksen esityksen (88/1993) mukaan hotelli- ja leirintäaluetoimintaan rinnastettavaa verollista majoitustoimintaa on maatilamatkailun yhteydessä tapahtuva majoitus. Verollisuus koskee vain elinkeinotoimintana harjoitettavaa majoitustoimintaa, joten yksityishenkilön harjoittama kesämökin vuokraus on kiinteistönluovutuksia koskevan yleissäännöksen perusteella verotonta. Verollista majoitustoimintaa ei myöskään ole verottomaan hoito-, valvonta-, koulutus- tai kasvatustoimintaan liittyvä asuntojen luovuttaminen. Rakennuksen tai maa-alueen vuokraaminen hotelli- tai leirintäaluetoiminnan harjoittajalle on kiinteistönluovutuksia koskevan pääsäännön mukaan verotonta.

Oikeuskäytännössä on tulkittu, millainen toiminta on elinkeinotoimintana harjoitettavaa majoitustoimintaa ja siten arvonlisäverollista ja millainen toiminta on verotonta. Korkein hallinto-oikeus (KHO 1996 ja KHO 1998c) on seuraavassa kahdessa ratkaisussa katsonut loma-asunnon vuokraustoiminnan laajuudeltaan sellaiseksi, että se on pitänyt toimintaa verollisena majoitustoimintana:

KHO 1996 B 560: A vuokrasi vapaa-ajan käyttöön tarkoitettuja mökkejä ja huoneistoja niiden omistajien kanssa tekemillään pitkäaikaisilla sopimuksilla edelleenvuokrausta varten. Hänen asiakkaansa vuokrasi mökin tai huoneiston yleensä muutamaksi päiväksi tai enintään muutamaksi viikoksi. A huolehti markkinoinnista, tilojen luovutuksesta ja vuokrien laskutuksesta sekä tarkisti tilojen kunnan vuokralaisten vaihtuessa ja hankki tarvikkeita. Tilittäessään toiminnasta kertyneitä varoja tilojen omistajille A pidätti itselleen sovitun palkkion. A:n harjoittama toiminta oli luonteeltaan arvonlisäverolain 29 §:n 3 kohdassa tarkoitettua hotelli- ja leirintäaluetoimintaan verrattavaa majoitustoimintaa. Oheispalvelujen puuttumisella ei ollut asiassa merkitystä. A:n oli suoritettava arvonlisävero harjoittamastaan majoitustoiminnassa tapahtuvasta mökkien ja huoneistojen käyttöoikeuden luovuttamisesta. (KHO 1996.)

KHO 6.11.1998 T 2440: Henkilö A harjoitti maa- ja metsätalouden ohella omistamiensa lomamökkien vuokraustoimintaa. Vuonna 1995 A:lla oli ollut vuokrauskäytössä neljä mökkiä pääasiassa pitkäaikaisin sopimuksin. Rakenteilla olleet kaksi mökkiä olivat valmistuneet vuonna 1996, jolloin ne olivat olleet vuokrattuina useiden viikkojen ajan. Vuonna 1997 mökkejä oli vuokrattu koko vuoden pääsääntöisesti asiakkaiden lyhytaikaiseen loma- ja virkistyskäyttöön. Mökkejä oli tarkoitus rakentaa lisää. Mökkejä markkinoitiin vuorokausihinnoilla Lomarenkaan kautta ja kunnan matkailuesitteissä. A huolehti ja vastasi mökkien luovutuksesta sekä mökkien varustuksesta, kunnosta ja siisteydestä vuokralaisten vaihtuessa. Asiakkaiden kannalta lomamökkien vuokraus katsottiin vaihtoehdoksi muunlaiselle vapaa-ajanvieton tilapäismajoitukselle. A:n toimintaa pidettiin sen vuoksi arvonlisäverolain 29 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettuna hotelli- ja leirintäaluetoimintaan verrattavassa toiminnassa tapahtuvana mökkien käyttöoikeuden luovuttamisena. Vaikka mökkien vuokraus ei vielä vuonna 1995 ole ollut kovin laajaa ja vuokrasopimukset oli silloin tehty yleensä pitkäköksi ajaksi, toimintaa pidettiin verollisena jo vuonna 1995, kun otettiin huomioon A:n liiketoiminnan tuolloinen tarkoitus ja toiminnan myöhempi kehitys. A:lla oli oikeus vähentää vuonna 1995 tätä toimintaa varten tapahtuneisiin hankintoihin sisältyvä vero arvonlisäverolain 102 §:ssä säädetyin edellytyksin. (KHO 1998c.)

Seuraavassa ratkaisussa korkein hallinto-oikeus (KHO 2000c) on puolestaan katsonut, että toiminta ei ole ollut luonteeltaan hotelli- ja leirintäaluetoimintaan verrattavaa majoitustoimintaa ja siten arvonlisäverollista:

KHO 2000:62: Kiinteistöosakeyhtiö omisti hiihtokeskuksessa sijaitsevan lomamökin, jonka rakennusala oli 115 m² ja jossa oli 12 vuodepaikkaa. Yhtiö vuokrasi mökkiä paitsi kolmelle osakkaalleen myös ulkopuolisille. Vuokraus ulkopuolisille tapahtui yhtiön ja paikallisen matkailuyrityksen toimesta. Mökkiä oli mahdollista vuokrata kaikkina vuodenaikoina ja vuokra-aika oli yleensä viikko. Yhtiön osakkaat käyttivät mökkiä vuokraa vastaan yhteensä 3 - 5 viikkoa vuodessa 2 500 - 3 000 markan viikkovuokralla. Ulkopuolisilta perittiin vuokraa 2 550 - 5 500 markkaa viikolta kaudesta riippuen. Yhtiön liikevaihto oli tilikaudella 1.1. - 31.12.1997 alle 50 000 markkaa. Vuoden 1999 varaustilanne osoitti liikevaihdon nousevan yli 50 000 markan. Yhtiön edellä kuvatuissa olosuhteissa harjoittama mökin vuokraustoiminta ei ollut luonteeltaan arvonlisäverolain 29 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettua verollista majoitustoimintaa vaan lain 27 §:n 1 momentissa tarkoitettua kiinteistöön kohdistuvan käyttöoikeuden verotonta luovuttamista. Yhtiötä ei näin ollen voitu merkitä majoitustoiminnan harjoittajana verovelvolliseksi. Äänestys 6 - 2. (KHO 2000c.)

Verohallinnon kannan mukaan (Verohallitus 2001) ”majoitustoiminnan verollisuus edellyttää, että toiminta on laajempaa kuin, mitä normaalisti liiketoiminnan muodossa tapahtuvalta myynniltä edellytetään”. Toiminnan luonne, laajuus ja asumisaika otetaan arvioinnissa huomioon. Majoitus- ja ravitsemusliikkeistä annetussa asetuksessa (727/91) olevaa majoitusliikkeen määritelmää käytetään apuna arvonlisäverollisen majoitustoiminnan määrittelyssä. Siten luonteeltaan majoitustoimintana pidetään asetuksen mukaisesti ”ansiotarkoituksessa tapahtuvaa kalustettujen huoneiden pitämistä vieraiden majoittamista varten”. Toimintaan liittyy usein asumisen ohella oheispalveluja kuten aamiainen, siivous ja liinavaatteiden vaihto.

Toiminnan laajuuden arvioinnissa huomioon otetaan majoituskäytössä olevien tilojen määrä. Siten verovelvollisella tulisi olla lyhytaikaisessa vuokrauskäytössä jatkuvasti ainakin kaksi loma-asuntoa, jotta toimintaa voitaisiin pitää verollisena majoitustoimintana. Toisaalta majoitustilojen oma käyttö tai muu vähennyskelvoton käyttö saattaa aiheuttaa sen, että kysymyksessä ei katsotakaan olevan majoitustoimintaa. Näin on erityisesti silloin, jos majoitustoiminnan käytössä olevia tiloja on vähän. (Verohallitus 2001.)

Majoitustoiminnalle on tyypillistä, että tila luovutetaan tilapäiseen asumiseen. Vuokraus pysyvään asumiseen on verotonta kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamista. Hotellissa, matkustajakodissa, retkeilymajassa, täysihoidolassa, lomakeskuksessa ja näihin verrattavissa majoituskohteissa asumisaika ei vaikuta verollisuuteen, mutta muussa majoitustoiminnassa kahta kuukautta lyhyemmäksi ajaksi tapahtuvaa vuokrausta pidetään lähtökohtaisesti verollisena majoitustoimintana ja tätä pidemmäksi ajaksi tapahtuvaa vuokrausta verottomana kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksena. Satunnaisilla poikkeuksilla ei ole vaikutusta arviointiin. (Verohallitus 2001.)

Oikeuskäytännössä on merkitystä annettu myös toiminnan kehittymiselle tulevaisuudessa. Siten esitetty selvitys toiminnan laajenemisesta lähitulevaisuudessa elinkeinotoimintana tapahtuvaksi majoitustoiminnaksi saattaa aiheuttaa sen, että toiminta katsotaan jo aloittamisvaiheessa verolliseksi majoitustoiminnaksi, vaikka se

ei vielä tuolloin täyttäisi sellaisenaan arvonlisäverovelvollisuuden edellytyksiä (Verohallitus 2001).

4.6 Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely

Ennen vuotta 2008 arvonlisäverollisessa liiketoiminnassa olevan kiinteistön käyttötarkoituksen muutoksiin sovellettiin oman käytön verotussääntöä viiden vuoden oikaisukautena. Vuoden 2008 alussa voimaan tulleiden uusien kiinteistöinvestointien tarkistussäännösten mukaan kiinteistöinvestointia koskevaa vähennystä tarkistetaan, jos kiinteistön vähennykseen oikeuttava käyttö muuttuu tai kiinteistö luovutetaan kymmenen vuoden tarkistuskauden aikana. Tuotantotavaroiden käytön muutoksiin sovelletaan kuitenkin edelleen oman käytön verotusta ja AVL 112 §:n käyttötarkoituksen muutosta koskevia säännöksiä. (Juanto & Saukko 2012: 202 - 203 ja 205.)

Kiinteistöinvestoinnissa rakentamispalvelu ostetaan tai suoritetaan itse kiinteistön uudisrakentamista tai perusparantamista varten. Kiinteistöinvestointi voi käsittää myös sellaisen kiinteistön hankkimisen, josta luovuttaja on suorittanut oman käytön veroa. Rakentamispalveluja ovat paitsi kiinteistön rakennus- ja korjaustyöt myös tässä yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen sekä mainittuihin töihin liittyvä suunnittelu, valvonta ja muu tällainen palvelu. Perusparantaminen on kiinteistön laatutason olennaista parantamista alkuperäisestä. Käytännössä perusparantamiseen kuuluvat sellaiset muutos- ja parannustöistä aiheutuvat menot, jotka tulee tuloverotuksessa aktivoida kiinteistön hankintamenuun. Muu kiinteistön korjaaminen kuin perusparantaminen ei ole lainkohdan tarkoittamaa kiinteistöinvestointia. (Verohallitus 2007.)

Tarkistuskautena tapahtuneet kiinteistön käytön muutokset oikeuttavat tai velvoittavat verovelvollisen tarkistamaan alun perin tehtyä vähennystä. Kymmenen vuoden tarkistuskausi alkaa yleensä sen kalenterivuoden alusta, jonka aikana uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut. (Verohallitus 2007.) Koska tarkistuskauteen ei lasketa rakentamispalvelun valmistumista edeltävää kalenterivuoden osaa, tarkistuskauden pituus vaihtelee käytännössä yhdeksän ja kymmenen vuoden välillä siitä riippuen,

milloin rakentamishanke valmistuu. Tarkistuskauden alkamisajankohta on siinä mielessä merkityksellinen, että se määrittää alkuperäisen vähennysoikeuden laajuuden ja sen, millä perustella myöhemmät tarkistukset suoritetaan. Myös mahdollisen luovutuksensaajan tarkistuskausi määräytyy rakentamispalvelun valmistumisesta. (Juanto & Saukko 2012: 205 - 206.)

Kiinteistöinvestoinnista tehtyä vähennystä tarkistetaan, jos i) kiinteistön vähennykseen oikeuttava käyttö muuttuu alkuperäiseen käyttötarkoitukseen verrattuna, ii) kiinteistö luovutetaan, iii) verovelvollisuus päättyy tai iv) kiinteistö poistetaan liikeomaisuudesta. Tarkistamistilanne koskee kiinteistöä, jonka verovelvollinen on hankkinut liikeomaisuudeksi. Kiinteistön muuttuminen käyttökelttomaksi ei aiheuta tarkistamista. (Verohallitus 2007.) Tarkistamista ei tehdä, jos kiinteistöinvestointi on alun perin tarkoitettu yksityisomaisuudeksi, mutta se siirretään myöhemmin verollisen liiketoiminnan käyttöön (Juanto & Saukko 2012: 204).

Jos kiinteistön käyttö muuttuu, sen hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan jokaiselta tarkistuskauteen kuuluvalta kalenterivuodelta. Ensimmäinen tarkistettava vuosi on rakentamispalvelun valmistumista tai kiinteistön vastaanottamista seuraava kalenterivuoden osa. Tarkistus kohdistetaan tarkistusvuoden viimeiselle kalenterikuukaudelle, mutta vähennykseen oikeuttava käyttö määritetään koko vuoden olosuhteiden perusteella. (Juanto & Saukko 2012: 206.)

Kun kiinteistö luovutetaan, verovelvollisuus päättyy tai kiinteistö poistetaan liikeomaisuudesta, tarkistaminen tehdään kertatarkistuksena koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta. Tällöin kiinteistön katsotaan olevan loppuosan tarkistuskaudesta kokonaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Tarkistus kohdistetaan kalenterikuukaudelle, jonka aikana muutos tapahtui. (Juanto & Saukko 2012: 206.)

”Vuosittain tarkistettava määrä on 1/10 siitä osasta hankintaan sisältyvää veroa, joka vastaa alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotusta” (Verohallitus 2007). Hankintaan sisältyvän veron tarkistettava määrä lasketaan seuraavan kaavan mukaan: $1/10 \times$ (alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuus koko käytöstä –

tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuus koko käytöstä) x hankintaan sisältyvä vero. Samaa sääntöä noudatetaan myös ensimmäisenä tarkistusvuotena, vaikka se olisi vajaa kalenterivuosi. Positiivinen tulos kaavasta tarkoittaa verosta alun perin tehdyn vähennyksen pienenemistä ja negatiivinen tulos sen kasvamista. (Verohallitus 2007.)

Kalenterivuosi, jonka aikana käyttötarkoitus muuttuu, täytyy jakaa osiin sen mukaan, miten kiinteistöä on käytetty vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Hankintaan kohdistuvan veron tarkistus kohdistuu vain siihen osaan vuodesta, joka on jäljellä, kun muutos tapahtuu. (Äärilä & Nyrhinen 2013: 365.) Kun siis käyttötarkoituksen muutosvuodelta lasketaan tarkistusta, vuosi jaetaan osiin kuukausi- tai päiväkohtaisesti. Jos käytetään kuukausikohtaista laskentatapaa, kiinteistön katsotaan olevan koko muutoskuukauden siinä käytössä, jossa se on ollut enimmän aikaa. (Verohallitus 2007.)

Kun kiinteistöinvestoinnin tarkistusmenettelyyn kuuluva kiinteistö luovutetaan, tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät luovutuksensaajalle. Näin estetään veron kertaantumisen. Luovutuksen johdosta tarkistamista ei suoriteta. Sen sijaan luovutuksensaaja suorittaa tarkistamisen, jos kiinteistön käyttötarkoituksessa tapahtuu muutoksia luovutuksen jälkeen tai kiinteistö luovutetaan edelleen. Siinä tapauksessa, että tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät sellaiselle luovutuksensaajalle, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen, kiinteistön luovuttajan täytyy tehdä tarkistus koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta yhdellä kertaa. (Juanto & Saukko 2012: 207 - 208.)

Jotta tarkistusoikeus ja -velvollisuus voisivat siirtyä, kiinteistöluovuttajan tulee olla elinkeinonharjoittaja tai kunta ja luovutuksensaajan tulee hankkia kiinteistö liiketoimintaa varten tai luovutuksensaajan tulee olla kunta tai valtio. Jos muuta ei ole sovittu, tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät luovutuksensaajalle. Jos taas luovutuksen yhteydessä osapuolet sopivat, että tarkistusoikeus ja -velvollisuus eivät siirry, luovuttajan täytyy suorittaa tarkistaminen. (Juanto & Saukko 2012: 208.)

Kirjanpitolautakunnan (KILA 2008) antaman ohjeen mukaan kiinteistöinvestoinnin tarkistusmenettelystä johtuva seuraavaa tilikautta koskeva tarkistuksen määrä

saadaan kirjata velaksi. Lisäksi tarkistukseen perustuvat myöhempien tilikausien olennaiset tilitettävät verot tulee merkitä taseeseen muuksi velaksi sinä tilikautena, jolloin tarkistukseen perustuva arvonlisävero on tullut ilmeiseksi. Tarkistuksista täytyy antaa selvitys tilinpäätöksen liitetiedoissa.

4.7 Liikkeen tai sen osan luovutus

AVL 19a.1 §:n mukaan liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä tapahtuvaa tavaroiden ja palveluiden luovuttamista ei pidetä myyntinä, jos tavarat ja palvelut luovutetaan liiketoiminnan jatkajalle, joka ryhtyy käyttämään niitä vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Jos siis liiketoiminnan luovutuksessa luovutuksensaaja jatkaa luovuttajan toimintaa, liikkeen tai sen osan luovutus ei ole myynti arvonlisäverolain kannalta, ja se jää tapahtumana arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Tämä tarkoittaa, että liiketoiminnan luovuttajan ei tarvitse suorittaa arvonlisäveroa liiketoiminnan tai sen osan luovutuksen yhteydessä siirtyvästä omaisuudesta. Vastaavasti jatkajalle ei muodostu vähennettävää veroa (Verohallitus 2009b). Koska liikkeen tai sen osan luovutusta ei pidetä myyntinä, sen yhteydessä tapahtuva kiinteistön luovutus ei laukaise AVL 11 luvun mukaista kiinteistöinvestointia koskevien vähennysten tarkistamisoikeutta tai -velvollisuutta vaan se siirtyy liiketoiminnan jatkajalle. (Kallio, Nielsen, Ojala & Sääskilähti. 2010: 132 - 133.)

Liiketoiminnan luovutuksesta voidaan puhua silloin, kun ”siirretty varallisuuskokonaisuus muodostaa yrityksen tai sellaisen osan yrityksestä, joka voi harjoittaa itsenäistä taloudellista toimintaa” (Verohallitus 2009b). Liiketoiminnan luovutukselle on siten luonteenomaista, että käyttö- ja vaihto-omaisuus, myyntisaatavat, asiakasrekisterit ja toimitilat tai jotkin näistä siirtyvät jatkajalle. Myös yrityksen koko henkilöstö tai osa siitä voi siirtyä jatkajan palvelukseen. (Verohallitus 2009b.)

Jos liikkeen tai sen osan luovutuksessa liiketoiminnan jatkaja ryhtyy käyttämään luovutettuja tavaroita ja palveluja vain osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, edellä mainittua AVL 19a.1 §:ä sovelletaan vain siltä osin kuin luovutettuja tavaroita ja palveluja ryhdytään käyttämään tähän tarkoitukseen ja muuten luovutusta pidetään myyntinä, johon sovelletaan AVL:n normaaleja

tavaroiden ja palveluiden myyntiä koskevia sääntöjä. Luovuttajan täytyy siten myynniksi katsottavalta osalta suorittaa arvonlisäveroa, jos on itse aikanaan hankkinut tavaran tai palvelun vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Jos liiketoiminnan jatkajan saamien kiinteistöjen käyttö vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen on vähäisempää kuin luovuttajalla oli, jatkajan täytyy tarkistaa kiinteistön luovuttajan kiinteistöinvestoinneista tekemiä arvonlisäverovähennyksiä AVL 121c - d §:n mukaisesti. (Kallio et al. 2010: 133 - 134.)

Jos liikkeen tai sen osan luovutuksensaaja ja toiminnan jatkaja ryhtyy käyttämään luovutettuja tavaroita ja palveluja vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, luovutuksensaajaa pidetään AVL 19a.4 §:n mukaan luovuttajan seuraajana. Hallituksen esityksen (35/2005) mukaan tämä tarkoittaa, että saajalle kuuluvat kaikki siirretyn omaisuuden arvonlisäveroa koskevat oikeudet ja velvollisuudet. Luovutuksensaajan asema on käytännössä sama kuin vastaanottavan yhtiön asema silloin, kun tavarat tai palvelut siirtyvät sille yleisseuraannon yhteydessä. Luovutettujen tavaroiden ja palvelujen verokohtelu saajan arvonlisäverotuksessa on samanlainen, kuin jos ne olisivat edelleen luovuttajan omistuksessa (Kallio et al. 2010: 134). Liiketoiminnan jatkajan täytyy esimerkiksi suorittaa veroa omaa käyttöä koskevien säännösten perusteella, jos hän ottaa verotta luovutettuja tavaroita tai palveluja sittemmin muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, vaikka vähennyksen tavaroista ja palveluista on tehnyt aikanaan luovuttaja (HE 35/2005). Siirtyneisiin saataviin kohdistuvat oikaisuerät saa jatkaja ottaa huomioon omassa arvonlisäverotuksessa. Tällaisia oikaisueriä ovat esimerkiksi luovutuksen jälkeen syntyneet vuosi- ja paljousalennukset ja luottotappiot (Verohallitus 2009b).

Jos liiketoiminnan luovutuksen yhteydessä luovutetaan kiinteistöjä, luovutuksen saajalle siirtyy mahdollisten kiinteistöinvestointien tarkistusoikeus ja -velvollisuus. Tämän takia luovuttajan täytyy antaa jatkajalle luovutetuista kiinteistöistä yksityiskohtainen selvitys ja jäljennös kiinteistön aikaisemman haltijan laatimasta vastaavanlaisesta selvityksestä, jos luovuttajalla on se hallussaan. Jatkajan velvollisuutena on puolestaan antaa luovuttajalle selvitys siitä, että kiinteistö tulee liiketoimintaa varten. (Verohallitus 2009b).

Luovutuksesta laadittavilla asiakirjoilla, joissa on määritelty luovutuksen kohteena olevat omaisuuserät, oikeudet ja muu liiketoimintaan kuuluva, on suuri merkitys sen arvioimisessa, onko luovutuksessa kysymys AVL:n 19a §:n mukaisesta liiketoiminnan tai sen osan luovutuksesta jatkajalle (Verohallitus 2009b). Nämä tiedot onkin syytä kirjata tarkasti.

4.8 Yritysjärjestelyt arvonnisäverotuksessa

Arvonnisäverotuksessa yritysjärjestelyinä pidetään yleensä sellaisia järjestelyjä, joihin soveltuu AVL 19a §. Säännöksen voidaan siten ajatella määrittävän yritysjärjestelyjen käsitteen arvonnisäverotuksessa. Sainion (2011b: 448 - 449) mukaan AVL 19a § ei kuitenkaan rajaa vain tiettyjä järjestelyjä soveltamispiiriinsä, vaan säännöstä voidaan soveltaa, jos sen soveltamisedellytykset täyttyvät, vaikka kyse ei olisikaan niin sanotusta varsinaisesta yritysjärjestelystä. Säännöstä voidaan siis soveltaa moniin erilaisiin luovutuksiin. Esimerkiksi liiketoiminnan lopettamisen yhteydessä tapahtuva luovutus voi olla AVL 19a §:n mukainen.

Kun yritystoiminnassa tapahtuneeseen järjestelyyn soveltuu AVL 19a §, arvonnisäveron suorittamisvelvollisuutta ei synny. Esimerkiksi substanssikauppana tehty yrityksen koko liiketoiminnan luovutus on arvonnisäverolain tarkoittama liikkeen tai sen osan luovutus. Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön purkautuminen päättää yhtiön verovelvollisuuden. Purkautumisessa yhtiömiehen katsotaan vaihtavan osuutensa jako-osana yhtiön varoihin. Arvonnisäverolain edeltäjän, liikevaihtoverolain (559/1991), aikaisen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun (KHO 29.11.1991 T 4465) mukaan jako-osuuden saaminen oli ostoon rinnastettava saanto. Tulkinta ei ole muuttunut arvonnisäverotukseen siirtymisen jälkeen. Jako-osuuden luovutus voi toisaalta täyttää AVL 19a §:n edellytykset, jos yksi osuuden saaja saa jako-osuutena sellaista omaisuutta, että saaja voi jatkaa toiminnan tai sen osan harjoittamista. (Kallio et al. 2010: 141.)

Vaikka AVL 19a §:n ajateltaisiin määrittävän yritysjärjestelyjen käsitteen arvonnisäverotuksessa, on huomattava, että osa yhtiöoikeudellisen terminologian mukaisista yritysjärjestelyistä jää AVL 19a §:n soveltamisalan ulkopuolelle. Ensimmäisenä tällaisena ryhmänä ovat niin sanotut nimenmuutostilanteet, joissa

arvonlisäverotuksen kannalta ei tapahdu luovutusta ja joista ei siten tästä syystä aiheudu arvonlisäveroseuraamuksia. Tällaisessa tilanteessa yhtiöoikeudellisen terminologian mukainen yritysjärjestely toteutetaan siten, että saman verovelvollisen voidaan katsoa jatkavan toimintaa. Toimintaa jatkavaa koskevat samat periaatteet, oikeudet ja velvollisuudet kuin edeltäjää. Tämän tutkimuksen kannalta kiinnostavina esimerkkeinä mainittakoon seuraavat tilanteet: i) avoin yhtiö muutetaan kommandiittiyhtiöksi tai osakeyhtiöksi tai kommandiittiyhtiö muutetaan avoimeksi yhtiöksi tai osakeyhtiöksi AKL:n mukaisesti, ii) yksi avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön vastuunalainen yhtiömies jatkaa toimintaa sellaisenaan ja iii) avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön vastuunalainen yhtiömies vaihtuu tai eroaa tai yhtiöön tulee uusia yhtiömiehiä ja toiminta jatkuu sellaisenaan. (Kallio et al. 2010: 141 - 142.)

Toisen AVL 19 a §:n soveltamisalan ulkopuolelle jäävän yritysjärjestelyjen ryhmän muodostavat osakeyhtiölain (21.7.2006/624) mukaiset sulautumis- ja jakautumistilanteet, jotka ovat luonteeltaan yleisseuraantoja. Niihin ei myöskään sovelleta arvonlisäverolain myyntiä koskevia säännöksiä, joten sulautuvalle tai jakautuvalle yhtiölle ja perustettaville uusille yhtiöille ei aiheudu arvonlisäveroseuraamuksia lopettamisen tai aloittamisen johdosta. Koska sulautuva yhtiö lakkaa olemasta, sen täytyy tehdä lopettamisilmoitus. (Verohallitus 2009b.) Aikaisemmin on tullut esille, että tuloverotuksessa osakeyhtiöiden sulautumista koskevia säännöksiä sovelletaan myös kotimaisten elinkeinoyhtymien sulautumiseen (EVL 52.1 §). Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön sulautuminen toiseen yhtiöön ei siten aiheuta arvonlisäveroseuraamuksia.

5 KOMMANDIITTIYHTIÖ VARAINSIIRTOVEROTUKSESSA

5.2 Yleistä varainsiirtoverotuksesta

Varainsiirtoverolain mukaan kiinteistöjen ja arvopapereiden vastikkeellisista luovutuksista on suoritettava varainsiirtovero. Vaikka varainsiirtoverolain 1 §:ssä todetaan tietyt luovutukset veronalaisiksi, verovelvollinen ei ole luovuttaja vaan luovutuksen saaja (VSVL 4 § ja 15 §). Luovutuksensaaja itse toteaa saantonsa verovelvollisuuden, laskee veron määrän ja maksaa sen valtiovarainministeriön määräämään maksupaikkaan. Viranomainen puuttuu tähän menettelyyn vain, jos verovelvollinen ei noudata säännöksiä. Koska varainsiirtoverovelvollisuus koskee vain vastikkeellisia saantoja, lahjana, perintönä ja testamentilla sekä yhteisomistussuhteen purkamisessa saaduista kiinteistöistä ja arvopapereista ei makseta varainsiirtoveroa. (Puronen 2007: 25 ja 57.)

Varainsiirtoverolaissa on määritelty kiinteistön ja arvopaperin käsite. VSVL 5.1 §:n mukaan itsenäiseen kiinteistöön rinnastetaan varainsiirtoverotuksessa 1) kiinteistön määräosa, määräala, kiinteistöjen yhteinen alue ja yhteisalueosuus, 2) kirjaamiskelpoinen vuokra- ja käyttöoikeus ja 3) kiinteistön käyttöä pysyvästi palveleva rakennus tai rakennelma. Kiinteistön luovutukseen rinnastetaan yhtiön perustamisoikeuden luovutus, jos kiinteistö on hankittu perustettavan yhtiön lukuun (VSVL 5.2 §). Verohallinnon antamassa varainsiirtoverotuksen yhtenäistämishjeessa (Verohallinto 2013a) kerrotaan, että edellä kohdassa 2 tarkoitettussa tilanteessa on kyse vuokratontista, jolla on tai jolle voidaan rakentaa vuokralaiselle kuuluvia rakennuksia ja jonka vuokraoikeus voidaan siirtää kolmannelle kiinteistön omistajaa kuulematta. Mainitun ohjeen mukaan kohdassa 3 tarkoitetaan puolestaan valmista tai keskeneräistä rakennusta, joka luovutetaan luovuttamatta samalla maapohjan omistusoikeutta tai siirtokelpoista vuokraoikeutta.

VSVL 17 §:n mukaan arvopaperilla tarkoitetaan muun muassa osaketta ja sen väli aikaistodistusta, osuustodistusta taloudellisessa yhteisössä, sellaista yhteisön antamaa velkakirjaa tai muuta saamistodistetta, jossa korko määräytyy yhteisön toiminnan tuloksen tai osingon suuruuden mukaan taikka joka oikeuttaa osallisuuteen vuosivoitosta tai ylijäämästä, sekä edellä tarkoitettujen arvopaperien merkintäoikeudesta

annettua todistusta ja merkintäoikeutta koskevaa luovutuskirjaa. Arvopaperina pidetään myös arvo-osuutta, joka vastaa arvopaperia. Purosen (2007: 35) mukaan arvo-osuus on sähköinen asiakirja eli arvopaperi, jossa arvo on irrotettu paperista. Arvopaperin luovutusta koskevia varainsiirtoverolain säännöksiä sovelletaan myös, kun arvopaperi luovutetaan ennen sen liikkeeseen laskeneen yhteisön rekisteröintiä (VSVL 19 §). Purosen (2007: 36) mukaan edellä tarkoitettusta arvopaperista voidaan puhua vasta, kun yhtiön perustamisesta on lainmukaisesti päätetty.

5.3 Varainsiirtoveron määrä, peruste ja suorittamisajankohta

Kiinteistön luovutuksessa vero on 4 prosenttia ja arvopaperin luovutuksessa 1,6 prosenttia kauppahinnasta tai muun vastikkeen arvosta (VSVL 4.1 § ja 20.1 §). Asunto-osakeyhtiön, keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön ja kiinteistöyhtiön osakkeiden omistusoikeuden luovutuksesta varainsiirtovero on kuitenkin 2 prosenttia kauppahinnasta tai muun vastikkeen arvosta.

Kauppahinnan maksamiseksi katsotaan myös myyjän velan vastattavaksi ottaminen tai suorittaminen. Veron perusteeseen luetaan luovutussopimuksen ehtona oleva ja luovuttajan hyväksi tuleva suoritus, jonka luovutuksensaaja tekee kolmannelle. Veron perusteeseen luetaan myös luovutussopimuksen ehtona oleva suoritusvelvoite luovuttajalle tai kolmannelle, jos suoritusvelvoite tulee luovuttajan hyväksi. Suoritusvelvoitteella tarkoitetaan, että luovutuksensaaja sitoutuu tekemään suorituksen. Koska suoritusvelvoite voidaan täyttää myöhemmin ja suorittamistapakin voi vaihdella, järjestelyn taloudellinen sisältö ratkaisee, katsotaanko suoritusvelvoite vastikkeeksi. (Valtiovarainvaliokunta 2012: 3.)

VSVL 6.3 §:n mukaan varainsiirtovero lasketaan koko vastikkeesta, jos samalle vastaanottajalle luovutetaan kiinteistön ohella muuta omaisuutta ja jos vastikkeen jakautumista kiinteän ja irtaimen omaisuuden kesken ei ole selvitetty. Varainsiirtoveron yhtenäistämisohjeen (Verohallinto 2013a) mukaan liike- tai teollisuuskiinteistön kaupassa luovutuksen kohteena on usein maapohja, rakennuksia ja rakennelmia sekä koneita ja laitteita. Jos myyjä ja ostaja jakavat kauppakirjassa kauppahinnan kiinteän ja irtaimen omaisuuden kesken, esitetyn hinnanjaon tulee

vastata tavanomaisia arvosuhteita, jotta varainsiirtoveron perusteeseen ei luettaisi irtaimen omaisuuden kohdistuvaa kauppahinnan osaa.

Varojen arvostamista perintö- ja lahjaverotuksessa koskevassa Verohallinnon ohjeessa (Verohallinto 2013d) on omaisuuden arvon määrittämisessä lähtökohtana käyvän arvon periaate. Ohjeen mukaan käyvällä arvolla tarkoitetaan omaisuuden todennäköistä luovutushintaa. Jos kiinteistökauppaan sisältyy irtainta omaisuutta, jonka arvo tulee määrittää, täytyy ensin ratkaista, mikä on käyvän arvon arvioinnin lähtökohdaksi otettava arvo. Kiinteistökaupassa luovutettavan irtaimen omaisuuden, kuten koneiden ja laitteiden, arvona pidetään lähtökohtaisesti kirjanpitoarvoja, ellei verovelvollinen osoita, että irtaimen omaisuuden arvo on kirjanpitoarvoa korkeampi. (Verohallinto 2013a.)

Irtain omaisuus arvostetaan lähtökohtaisesti sen objektiivisesti arvioituun käypään arvoon eli todennäköiseen luovutushintaan. Koko kauppahinnasta voidaan vähentää irtaimen omaisuuden näin arvioitu käypä arvo, jolloin varainsiirtoveron perusteeksi jää kiinteän omaisuuden osuus kauppahinnasta. Liikekiinteistön liikepaikan arvo eli goodwill on yleensä otettu huomioon kauppahinnassa, ja se kuuluu varainsiirtoveron perusteeseen. Goodwillin katsotaan varainsiirtoverotuksessa kohdistuvan kokonaisuudessaan kiinteistöön, koska se on osa kiinteistön ominaisuuksia. (Verohallinto 2013a.)

Jos vastikkeena käytetään varainsiirtoverollista omaisuutta eli omaisuutta vaihdetaan, vero on suoritettava kummastakin luovutuksesta. Tällöin vaihdon kumpikin osapuoli maksaa varainsiirtoveroa luovuttamansa vastikkeen käyvästä arvosta (VSVL 4 §:n 2 momentti ja 15 §:n 3 momentti). Jos jompikumpi suorittaa lisäksi välirahaa, se on maksajalleen vastiketta. Välirahan maksaja suorittaa siten varainsiirtoveroa luovuttamansa omaisuuden ja välirahan yhteenlasketusta arvosta. Välirahan saajan varainsiirtoverotuksessa väliraha tulee vähentää hänen luovuttamansa omaisuuden arvosta. (Verohallinto 2013a.)

Maakaaren (12.4.1995/540) 11 luvun 2 §:n mukaan lainhuutoa on pääsääntöisesti haettava kuuden kuukauden kuluessa luovutuskirjan tai muun saannon perusteena olevan asiakirjan tekemisestä. Maksetusta varainsiirtoverosta on esitettävä selvitys

lainhuutoa tai vuokraoikeuden kirjaamista haettaessa, ja varainsiirtovero onkin maksettava viimeistään tuolloin. Kirjaushakemuksen myöhästymisestä seuraa viivästyskorotus varainsiirtoveroon, vaikka itse vero olisi maksettu ajoissa. (Verohallinto 2013a.) VSVL 8 §:n mukaan veroa korotetaan 20 prosentilla jokaiselta alkavalta kuudelta kuukaudelta, mutta korotus voi olla enintään 100 prosenttia. Viivästyskorotusseuraamus alkaa siitä päivästä, jona lainhuutoa tai kirjaamista olisi viimeistään tullut hakea.

VSVL 21 §:n mukaan arvopaperikaupassa vero on suoritettava pääsääntöisesti kahden kuukauden kuluessa luovutussopimuksen tekemisestä. Jos arvopaperikaupassa varainsiirtoveroa ei ole maksettu määräajassa, veron lisäksi on maksettava veronlisäystä ”säädettyä maksupäivää seuraavasta päivästä maksupäivään” veronlisäyksestä ja viivekorosta annetussa laissa (1556/1995) säädetyn mukaisesti. Verohallinto maksuunpanee veronlisäyksen, jos sitä ei ole maksettu oma-aloitteisesti. (VSVL 28 §.)

VSVL 9.1 §:n mukaan kiinteistön luovutuksen saaja vastaa myös aikaisemmista luovutuksista suoritettavasta verosta, jos välisaannoista ei ole suoritettu veroa. Jos siis kiinteistö on useamman kerran luovutettu ennen kuin lainhuutoa tai kirjaamista haetaan, ostajan on suoritettava vero viivästyskorotuksineen myös niistä aikaisemmista luovutuksista, jotka on tehty lainhuuto- tai kirjaamishakemusta edeltäneiden 10 vuoden aikana. Vastuu aikaisempien luovutusten verosta ei koske ulosottokaaren (15.6.2007/705) 5 luvun 1 §:n mukaisella pakkohuutokaupalla ja vapaalla kaupalla ostettua kiinteistöä.

5.4 Yhtiön ja sen osakkaiden välisten luovutusten ja yritysjärjestelyjen varainsiirtoverotus

Kun henkilöyhtiö perustetaan AKL:n edellyttämällä tavalla, siitä tulee itsenäinen oikeushenkilö, jolla on oma varallisuuspiirinsä. Yhtiön ja sen osakkaiden välisten luovutusten ja yritysjärjestelyjen varainsiirtoverovelvollisuudesta säännellään kiinteistöjen osalta VSVL 4 §:n 4 ja 5 momentissa ja arvopaperien osalta VSVL 15 §:n 3 ja 4 momentissa. Verollisiksi katsottavissa luovutuksissa on kysymys pääomapanoksen siirtämisestä yhtiöön tai pois sieltä. Verovapaita ovat puolestaan

pääomansiirrot yritysmuodon muutostilanteissa, sulautumisissa ja jakautumisissa. (Puronen 2007: 87 ja 90.)

VSVL 4.4 §:n ja 15.3 §:n mukaan veroa on suoritettava kiinteistön ja arvopaperin luovutuksesta avoimeen yhtiöön, kommandiittiyhtiöön, osakeyhtiöön tai muuhun yhteisöön osaketta tai osuutta vastaan taikka muuna pääoman sijoituksena. Veroa on suoritettava myös saannosta, joka perustuu yhteisön purkautumiseen, yhtiömiehen yksityisottoon tai muuhun varojen jakoon. Vero lasketaan tällöin lain 6.1 §:n ja 20.1 §:n pääsäännöstä poiketen luovutetun omaisuuden käyvästä arvosta luovutushetkellä (VSVL 6.2 § ja 20.2 §). Kiinteistön luovutushetkenä pidetään omistusoikeuden luovutushetkeä ja arvopaperin luovutushetkenä luovutussopimuksen tekohetkeä (Puronen 2007: 93). Jos henkilö sijoittaa yhtiöön kiinteistön tai arvopapereita yhtiöosuutta vastaan, verovelvollinen on yhtiö. Jos puolestaan saanto perustuu yhteisön purkautumiseen, yhtiömiehen yksityisottoon tai muuhun varojen jakoon, verovelvollinen on varainsiirtoverollista omaisuutta saava yhtiömies. (Puronen 2007: 166.)

VSVL 4.5 §:n ja 15.3 §:n mukaan veroa ei ole suoritettava, jos kiinteistö tai arvopaperi siirretään toimintaa jatkavalle yhteisölle yhteisömuodon muutoksen, sulautumisen ja EVL 52 c §:n mukaisen jakautumisen perusteella, jos järjestely toteutetaan asianomaista yhteisöä koskevan lainsäädännön mukaisesti. Varainsiirtoverolaissa yhteisöllä tarkoitetaan myös henkilöyhtiöitä (VSVL 4.4 §). Varainsiirtoverosta vapaita ovat käytännössä kaikki yhteisömuodon muutokset, joista on säädetty AKL 8 luvussa tai OYL 19 luvussa (Verohallinto 2013a).

Edellä esitetyn perusteella voidaan todeta, että varainsiirtoveron suorittamisvelvollisuutta ei synny, jos kommandiittiyhtiön kiinteistö tai arvopapereita siirretään toimintaa jatkavalle toiselle kommandiittiyhtiölle, avoimelle yhtiölle tai osakeyhtiölle yhtiömuodon muutoksen perusteella, kunhan järjestely toteutetaan AKL 8 luvussa säännellyn mukaisesti. Jos kommandiittiyhtiö muutetaan yksityisliikkeeksi, kiinteistöjen tai arvopaperien siirtymisessä syntyy varainsiirtoverovelvollisuus sille henkilölle, joka vastuunalaisista yhtiömiehistä jatkaa kommandiittiyhtiön toimintaa. AKL ei ensinnäkään tunne yhtiömuodon muutosta yksityisliikkeeksi ja toiseksi yksityisliike ei ole erillinen oikeushenkilö,

joten varainsiirtoverolain näkökulmasta kommandiittiyhtiön muutos yksityisliikkeeksi ei ole yhteisömuodon muutos. Siten kyseessä on omaisuuden veronalainen luovutus kommandiittiyhtiöltä. (Verohallinto 2013a.) Vaikka kiinteistö tai arvopaperit tulevat kirjanpidossa yksityisliikkeen taseeseen, ne eivät voi yksityisoikeudellisesti tulla yksityisliikkeen nimiin, vaan ne tulevat yrittäjän henkilökohtaiseen omistukseen, koska yksityisliike eli toiminimi ei ole itsenäinen oikeushenkilö, joka voisi saada nimiinsä oikeuksia ja velvollisuuksia.

6 TUTKIMUSMENETELMÄ JA TUTKIMUSOTE

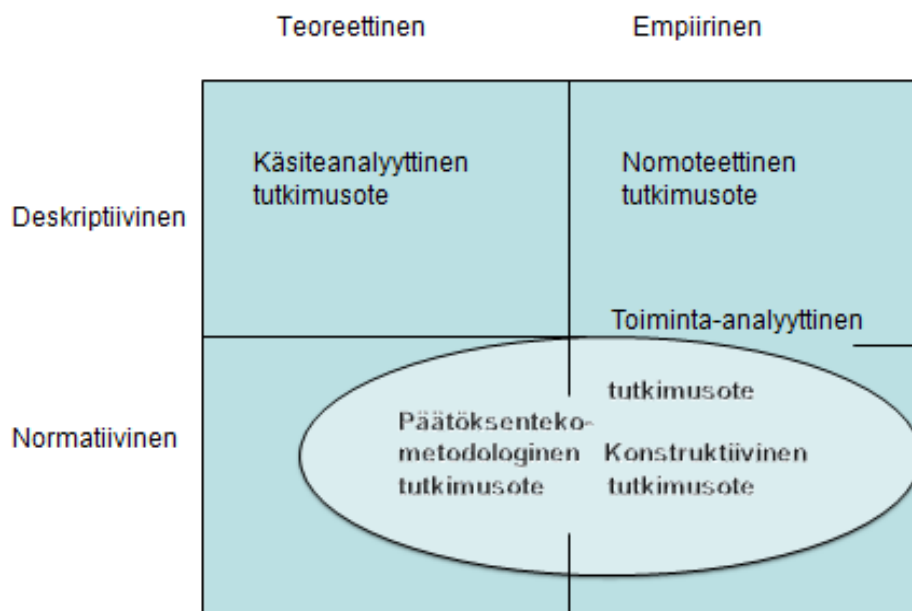
Tämä tutkimus hakee vastauksia kysymykseen, miten pitäisi ja kannattaisi toimia niissä verotuksellisesti ongelmallisissa tilanteissa, joita yrityksestään luopumista harkitseva kommandiittiyhtiön vastuunalainen yhtiömies kohtaa. Tutkimus on siten lähestymistavaltaan tavoiteorientoitunut. Tutkimuksen kontribuutio perustuu ajattelun ja päättelyn metodologiaan. Empiiristä osuutta edustaa kuvitteellinen esimerkkiyritys, jonka avulla on mahdollista tuoda tarkasteluun rikkaampi vaihtoehtojen kenttä verrattuna todellisten yritysten valintaan. Vaikka tutkimukseen ei sisälly varsinaista yrityksiltä kerättyä empiiristä aineistoa, kuvitteellisen yrityksen ongelmien ja ratkaisuvaihtoehtojen kokonaisuus on rakennettu sen näkemyksen perusteella, joka tutkimuksen tekijälle on muodostunut runsaan kymmenen vuoden aikana verotustyössä. Kuvitteellinen esimerkkiyritys muodostuu siten useiden todellisten, verotus- tai oikeuskäytännössä esiintyneiden tai kirjallisuudessa pohdittujen tapausten aineksista.

Tutkimusmetodologioita on luokiteltu monin eri tavoin. Liiketaloustieteellisen tutkimuksen eri tutkimusotteet on perinteisesti jaettu Neilimon ja Näsin (1980) esittämän ja sittemmin Kasasen, Lukan ja Siitosen (1991 ja 1993) täydentämän luokituksen mukaan käsiteanalyttiseen, päätöksentekometodologiseen, nomoteettiseen, toiminta-analyttiseen ja konstruktiiiviseen tutkimusotteeseen. (Kasanen et al. 1991: 317 ja 1993: 257.) Kuviossa 2 on esitetty laskentatoimen tutkimusotteet Neilimon ja Näsin (1980) sekä Kasasen et al. (1993) luokittelun mukaisena.

Kasasen et al. (1993: 255 - 256) tyypittelyn mukaan nomoteettinen tutkimusote liittyy positivistiseen tutkimustraditioon, jonka tieteellinen selitysmalli perustuu kausaalisuuteen ja yleisten säännönmukaisuuksien löytämiseen. Päätöksentekometodologisen tutkimusotteen nojautuu samanlaisiin lähtökohtiin, mutta se eroaa nomoteettisesta lähestymistavasta tutkimuksen normatiivisen luonteensa johdosta. Toiminta-analyttinen tutkimusote tarjoaa puolestaan vaihtoehdon nomoteettiselle lähestymistavalle tuomalla analyysin kohteeksi ihmisen. Sen selitysmalli on usein päämäärähakuinen, ja tyypillistä on tutkittavan ilmiön historiallisen taustan tarkka selvittäminen tarkoituksena saavuttaa perinpohjainen ymmärrys kohteesta.

Käsiteanalyttiselle tutkimusotteelle tyypillistä on, että se tuottaa uutta tietoa lähinnä ajattelun metodin avulla. Neilimon ja Näsin (1980: 32) mukaan tämä tarkoittaa uusien käsitteiden ja kehysten tuottamista analyysin ja synteessin avulla.

Konstruktiiviselle ja päätöksentekometodologiselle lähestymistavalle on yhteistä se, että teoreettista analyysiä ja ajattelua pidetään tärkeänä uusien kokonaisuuksien luomisessa. Konstruktiiviseen tutkimusotteeseen kuuluvat kokeelliset ja kokemukseen perustuvat innovaatiot päätöksentekometodologiselle tutkimustavalle tyypillisen deduktiivisen päättelyn sijasta. Päättelyä sanotaan deduktiiviseksi, jos se säilyttää totuuden; jos päättelyn lähtökohdat eli premissit ovat tosia, myös niistä seuraava johtopäätös on tosi (Määttänen 2003: 126). Suurin ero konstruktiivisen ja päätöksentekometodologisen lähestymistavan välillä on se, että konstruktiivinen tutkimusote pyrkii osoittamaan aikaansaatuisten ratkaisujen käytännöllisen hyödynnettävyyden. Päätöksentekometodologinen tutkimus lähestyy konstruktiivista lähestymistapaa silloin, kun se pyrkii tuottamaan onnistuneen toteutuksen tai sovelluksen. (Kasanen et al. 1993: 256.) Tällä perusteella Kasanen et al. asemoivat päätöksentekometodologisen tutkimusotteen osittain empiiriseksi, kuten kuviossa 2.



Kuvio 2. Laskentatoimen tutkimusotteet (Kasanen et al. 1993: 257).

Tämä tutkimus vastaa esitetyssä luokittelussa päätöksentekometodologista tutkimusotetta. Sitä kuvaavat ulottuvuudet normatiivinen ja teoreettinen-empiirinen. Kahtiajaossa empiirinen vai teoreettinen empiirisellä tarkoitetaan kokemukseen perustuvaa, kokemusperäistä tai mittaamalla selvitettyä ja teoreettisella teorian mukaista, teoriaan kuuluvaa tai tietopuolista (Turtia 2005: 121 ja 590). Kahtiajaossa deskriptiivinen vai normatiivinen deskriptiivisellä tarkoitetaan kuvailevaa ja normatiivisella ohjeita antavaa, normina olevaa tai ohjeellista (Turtia 2005: 92 ja 385). Kuvion perusteella voidaan siten todeta, että päätöksentekometodologinen tutkimusote antaa ohjeita tai suosittaa jotakin kuvailemisen sijasta ja että se on lähinnä teoriaan tai tietoon perustuvaa tutkimusta. Päätöksentekometodologisen lähestymistavan asemointi kuviossa osoittaa kuitenkin, että siihen voi sisältyä myös kokemusperäistä tai muuten käytännöllistä tietoa.

Neilimo ja Näsi (1980: 33) luonnehtivat päätöksentekometodologista lähestymistapaa yleisesti ottaen positivistiseksi. Positivismi on laaja-alainen käsite, jonka sisällöstä ei ole täyttä yksimielisyyttä. Kakkuri-Knuutilan ja Heinlahden (2006: 137) mukaan positivistisen tieteenihanteen peruspiirteitä ovat empiristinen tieto-oppi, reduktionismi, nomoteettinen tieteenkäsitys, empiristinen kausaalisuuskäsitys, peittävän lain selitysmalli, matematiikka tieteen ihannekielenä, tieteen ykseyden periaate, metafysiikan vastaisuus, tieteen arvovapaus ja välineellinen rationaalisuus.

Kakkuri-Knuutila et al. (2006: 135 - 137) ovat selittäneet edellä mainittuja peruspiirteitä seuraavasti: Empiristisen tieto-opin mukaan tietoa tuotetaan ja arvioidaan ulkopuolisen havaitsijan näkökulmasta. Reduktionismi tarkoittaa, että kaikkien tieteiden käsitteet ja teoriat voidaan palauttaa eli redusoida fysiikkaan. Nomoteettinen tieteenkäsitys lähtee siitä, että tutkimuksen avulla pyritään muodostamaan yleisiä säännönmukaisuuksia. Empiristinen kausaalisuuskäsitys tarkoittaa, että syysuhteet selitetään yleisillä säännönmukaisuuksilla. Peittävän lain selitysmallissa käytetään yleisiä lainomaisia säännönmukaisuuksia selittämään ja ennustamaan. Matematiikka tieteen ihannekielenä tarkoittaa, että tutkimustulokset pyritään ilmaisemaan tilastollisesti tai muiden matemaattisten menetelmien avulla. Tieteen ykseyden periaatteen mukaan matemaattiset menetelmät ovat tieteellisen tutkimuksen menetelmistä ainoat oikeat, ja ne ovat yhteiset kaikille tieteenaloille.

Metafysiikan vastaisuudella ja tieteen arvovapaudella tarkoitetaan, että tieteellinen tutkimus ei tarvitse tutkimusta todellisuuden syvemmästä luonteesta, ja että tällaisella metafysiikan välttämällä taataan se, että tieteellisen tutkimuksen tulokset eivät sisällä arvoja. Välineellinen rationaalisuus on puolestaan sitä, että toiminnan päämäärät tulevat tieteen ulkopuolelta, mutta ne saavutetaan tieteen keinoin. (Kakkuri-Knuutila et al. 2006: 135 - 137.)

Positivistisuus päätöksentekometodologisessa tutkimusotteessa tarkoittaa, että tutkimusote esittää joukon normeja ja sitoumuksia tutkijoille ja että se pyrkii analyysinä ajatukselliseen kirkastamiseen. Positivistiseen tieteenfilosofian suuntaukseen perustuva tutkimustapa etenee siten, että se problematisoi ensin yksitellen kunkin analysoitavan tieteellisen tutkimuksen lähtökohdan, tekee nämä eksplikoitaviksi, jolloin ongelmat saadaan saatettua sellaiseen muotoon, että perustelu tulee mahdolliseksi. Seuraava vaihe on argumentaatio, jossa perustelujen, näiden pitävyyesarvioinnin ja vastaesimerkkien avulla päädytään tekemään johtopäätökset analysoitavista kohdista. (Neilimo ja Näsi 1980: 36.)

Neilimo ja Näsi (1980: 33 - 34) pitävät päätöksentekometodologisen lähestymistavan taustana mikroteoriaa, päätösteoriaa ja peliteoriaa. Sen tieteellinen ideaali mukailee logiikkaa ja matematiikkaa, ja sen tehtävänä on sellaisen metodin osoittaminen, joka ratkaisee määrätyn ongelman. Ongelman osatekijöinä ovat usein eksplikoitavat oletukset päätöksentekijästä ja päätöksentekotilanteesta. Eteneminen noudattelee aksiomaattista periaatetta ja koettelu on lähinnä todistavaa. Empiirinen materiaali ei ole korostuneessa asemassa, vaan lähinnä sovellusesimerkin muodossa.

Tämä tutkimus on normatiivinen ja toisaalta teoreettinen toisaalta empiirinen. Tutkimuksessa esitetään, mitä vaihtoehtoisia tapoja kommandiittiyhtiön vastuunalaisella yhtiömiehellä on yhtiöoikeudellisen lainsäädännön mukaan käytettävissä, kun hän suunnittelee yritystoiminnasta luopumista. Tämän lisäksi tutkimuksessa selvitetään, millaisia verovaikutuksia eri tavoista voi seurata lainsäädännön ja oikeuskäytännön mukaan. Kuvitteellisesta esimerkkiyrityksestä tehtyjen laskelmien avulla tutkimuksessa tuodaan teoria käytännön tasolle laskemalla eri vaihtoehtojen tulovero-, arvonlisävero- ja varainsiirtoveroseuraamukset niin, että päätöksentekijä näkee vaihtoehtojen keinojen kokonaisverovaikutukset.

Vaikka tarkastelukohteena on kuvitteellinen yritys, sen ongelmien ja ratkaisuvaihtoehtojen määrittely perustuu todellisten yritysten tapahtumien selvittelyyn verotus- tai oikeuskäytännössä tai pohdintaan kirjallisuudessa. Tutkimus myös lisää yhtiömiehen mahdollisuuksia tehdä ratkaisuja riittävän tiedon perusteella, joten hän voi paremmin suunnitella verotustaan. Tutkimukseen liittyy näin selvästi myös empiirinen piirre, eikä sitä siksi voi määritellä puhtaasti teoreettiseksi.

Tutkimus ei eksplisiittisesti suosittelen tietyn vaihtoehdon valintaa laskelmien lopputulosten perusteella, koska todellisessa päätöksentekotilanteessa tulee ottaa huomioon myös muita tekijöitä kuin verotus. Se kuitenkin kertoo, mikä verotuksen kannalta on edullisin ratkaisu esimerkkiyrityksen tilanteessa ja suosittaa siten implisiittisesti tiettyä valintaa sillä ehdolla, että se sopii muihin päätöksenteon kannalta relevantteihin ehtoihin.

Tutkimukseen valittu käsittelytapa johtuu yhtiöoikeuden ja vero-oikeuden välisestä suhteesta, joka on toisaalta selvä mutta toisaalta ongelmallinen. Selvä se on siinä mielessä, että vero-oikeudessa tilanteita tarkastellaan usein samoista lähtökohdista kuin yhtiöoikeudessa, ja ongelmallinen siinä mielessä, että käytetyt käsitteet ovat vakiintumattomia ja niiden tulkinta voi muuttua verotuskäytännössä siitä, mitä niillä on tarkoitettu yhtiöoikeudessa. Vero-oikeudellisissa soveltamistilanteissa käytetään yhtiöoikeudellisia käsitteitä, joita ei verolaeissa ole yleensä erikseen määritelty, ja niiden tulkinnan muuttuminen vero-oikeudellisessa päätöksenteossa saattaa vaikeuttaa ratkaisujen ennakoitavuutta. (Järvenoja 2013: 674.) Siten, vaikka yleensä yhtiöoikeudellisten säännösten tunteminen auttaa vero-oikeudellista säännösten ymmärtämistä ja verotuksen ennakoimista, näin ei kuitenkaan aina ole, ja tällöin verovaikutusten ennakoiminen oikein edellyttää paitsi yhtiöoikeudellisten käsitteiden ymmärtämistä myös verotusta koskevan oikeuskäytännön tuntemista.

Järvenojan (2013: 675) mukaan verolain käsitteen merkitys täsmentyy eri oikeuslähteiden vuorovaikutuksessa siten, että eri oikeuslähteet antavat palautetta toisilleen ja lisäävät näin käsitteen merkitysisältöä. Vero-oikeuden oikeuslähdeoppi on normatiivinen vain siinä, että lainsäädäntö on etusijalla eli verolain sanamuoto on tulkinnan lähtökohta. Oikeuskäytäntö on tärkeä vero-oikeuden oikeuslähde. Vero-oikeus on kehittynyt oikeuskäytännön kehittymisen vaikutuksesta ja se muuttuu

nopeammin kuin siviilioikeudellinen lainsäädäntö. Hyvänä esimerkkinä tästä kehityksestä on yhtiöosuuden luovutuksen verotuksen muotoutuminen nykyisenkaltaiseksi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen vaikutuksesta. (Järvenoja 2013: 676.)

Tämän tutkimuksen taustalla on oletus rationaalisesta mutta moraalista toimijasta. Rationaalisen toimijalla tarkoitetaan perinteisesti taloustieteissä toimijaa, joka pyrkii oman taloudellisen hyödyn maksimoimiseen, minkä on toisinaan tulkittu tarkoittavan itsestä oman edun tavoittelua (Fehr & Gächter 2000: 159 ja Gittins 2005: 121 - 122). Simonin (1964) mukaan rationaalisuus tarkoittaa laajassa mielessä käyttäytymismallia, jonka avulla saavutetaan annetut tavoitteet määrättyjen ehtojen ja rajojen puitteissa. Tavoitteiden saavuttamiseen liittyvät ehdot ja rajoitukset voivat olla peräisin joko päätöksentekijän ulkopuolisesta ympäristöstä tai päätöksentekijästä itsestään. Ensiksi mainitussa tilanteessa puhutaan objektiivisesta rationaalisuudesta kun taas subjektiivinen eli rajoittunut rationaalisuus viittaa päätöksentekijästä johtuvien rajoitteiden olemassaoloon. Näistä rajoitteista tärkein liittyy päätöksentekijän kykyyn käsitellä tietoa (Simon 1972).

Rajoittuneen rationaalisuuden teoria ottaa huomioon ja hyväksyy tarkastelun lähtökohdaksi sen, että ihmiset tekevät päätöksiä todellisessa maailmassa, jossa aikaa päätöksenteolle on vähän, kaikkea päätöksenteon kannalta olennaista tietoa ei ole käytettävissä ja muutkin resurssit ovat rajallisia (Gigerenzer 2000: 125). Tässä tutkimuksessa rationaalisella toimijalla tarkoitetaan rajoittuneen rationaalisuuden teorian mukaista inhimillistä päätöksentekijää, jonka tiedon lähteinä ja arvottajina ovat järki ja logiikka ja jonka päätöksenteko perustuu ajattelemiseen ja vaihtoehtojen harkintaan.

Minzberg ja Westley (2001: 89 - 91) erottavat kolme päätöksentekoprosessia, jotka he nimeävät sen mukaan, millaiseen edeltävään toimintaan päätöksen syntyminen perustuu. Päätöksentekoprosessit ovat ajatteleva, näkeminen ja tekeminen. Ajatteleva tarkoittaa perinteistä rationaalista päätöksentekoprosessia, johon sisältyy selvästi yksilöitävinä vaiheina ongelman määrittely, ratkaisuvaihtoehtojen etsiminen, ratkaisun muotoileminen ja varsinaisen päätöksenteko. Näkemisellä tarkoitetaan oivaltamista ja asioiden välisten suhteiden syvempää ymmärtämistä. Se

liitetään usein luovaan päätöksentekoon. Näkeminen päätöksentekoprosessina tarkoittaa mielen valmiutta, kokemukseen perustuvaa syvällistä tietämystä, asioiden itämistä alitajunnassa sekä nousemista tietoisuuteen ja lopulta päätöksen vahvistumista. Tekemiseen perustuva päätöksenteko on kokeilemalla oppimista ja parhaiden vaihtoehtojen löytämistä asioita tekemällä. Tekemisen päätöksentekoprosessiin kuuluu monenlaisten asioiden tekeminen ja sen selvittäminen, mitkä niistä soveltuvat parhaiten eri tilanteissa, minkä jälkeen seuraa ymmärtäminen ja lopulta menestyksekkäimpien toimintojen toistaminen ja muiden hylkääminen. Rationaalinen päätösprosessi ymmärretään tässä tutkimuksessa edellä esitetyistä vaihtoehdoista ajatteluun perustuvana prosessina.

Moraalisella toimijalla tarkoitetaan tässä päätöksentekijää, joka ei tee valintoja keinoja kaihtamatta, vaan pyrkii noudattamaan lakia ja hyviä tapoja tavoitellessaan hyötyä itselleen ja läheisilleen. Moraalinen päätöksentekijä käyttää lain sallimia keinoja verotuksen minimoimisessa. Kyse on tällöin hyväksyttävästä verosuunnittelusta. Lain tai sen tarkoituksen vastainen toiminta on puolestaan veron kiertämistä. Tässä työssä ei käsitellä veron kiertämiseen liittyviä toimia.

Verosuunnittelu on erilaisten toimintavaihtoehtojen selvittämistä etukäteen, jotta eri vaihtoehtojen taloudellisen kannattavuuden vertailu ja sopivan toimintatavan valinta tulee mahdolliseksi. Yrityksen päätöksenteossa ovat veroseuraamukset tärkeä, joskin vain yksi, tekijä muiden huomioon otettavien seikkojen joukossa. Lopulliseen päätökseen vaikuttaa taloudellisista ja muista tekijöistä muodostuva kokonaisuus. (Räbinä 2001: 562.)

Leppiniemen ja Waldenin (2010: 19) mukaan yritysten verosuunnittelun tavoitteena on i) ennakoida aiottujen toimenpiteiden veroseuraamukset, ii) etsiä sellaisia menettelytapoja, joilla saavutetaan tavoitteet mahdollisimman vähäisillä verokustannuksilla, iv) tehdä sellaisia ratkaisuja yrityksen rakenteeseen, että rakenteet mahdollistavat mahdollisimman suuren liikkumavaran yrityksen verotettavan tulon ja nettovarallisuuden laskemisessa ja että rakenteet joustavat verolainsäädännön ja verotuskäytännön muutoksissa, ja v) estää hallitsemattomat verotustilanteet, joita voi syntyä yllättävistä verotulkinnoista ja säännösten

muutoksista. Rabinän (2001: 562 - 563) mukaan yritykset käyttävät verosuunnittelua tuloksen suunnittelussa, yritysmuodon ja yritysrakenteen valinnassa, yhtiömuodon muuttamisessa, yritysjärjestelyissä, sukupolvenvaihdoksissa, yritystulon jakamisessa ansio- ja pääomatulo-osuudeksi ja yrityksen omistajien ja työntekijöiden kompensatiopolitiikassa.

Verosuunnittelussa tulisi ottaa huomioon veroseuraamukset lyhyellä ja pitkällä aikavälillä, vaikutukset saman intressipiirin verovelvollisiin, kuten yhtiöön ja sen osakkaisiin, ja vaikutukset eri verolajeissa. Verosuunnittelu perustuu lähtökohtaan, että verovelvollinen voi valita verolain tarjoamista sallituista vaihtoehdoista verotuksellisesti edullisimman tavan toimia. Verosuunnittelu ei kuitenkaan ole selkeää säännösten soveltamista, koska säännösten soveltamiseen liittyy usein eri tulkintamahdollisuuksista johtuvaa epävarmuutta. (Rabinä 2001: 562 - 563.)

Verosuunnitteluun liittyy siis riskejä, joista saattaa aiheutua yllättäviä seurauksia. Tavoiteltuja verosäästöjä ei saavuteta tai pahimmassa tapauksessa toiminta katsotaan veron kiertämiseksi, jolloin kysymykseen voi tulla arvioverotus ja veronkorotus. (Virtanen 2002: 71 - 73.) VML 28.1 §:n mukaan veron kiertäminen voi tulla kysymykseen kahdentyyppisessä tilanteessa. Ensinnäkin veron kiertämistä koskevaa säännöstä sovelletaan, jos jokin olosuhde tai toimenpide on esitetty muodossa, joka ei vastaa asian todellista luonnetta tai tarkoitusta. Toiseksi veron kiertämisestä on kysymys, jos kauppa- tai muun sopimuksen kauppahintaa, muuta vastiketta tai suoritusaikaa koskeva ehto on tehty tai muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti sen vuoksi, että veroa ei tarvitsisi suorittaa.

Koska verosuunnittelun ja veron kiertämisen raja on epätarkka (Rabinä 2001: 564), epäselvissä tilanteissa verosuunnitteluun ryhtymistä on harkittava tarkoin. Veron kiertämistä koskevan säännöksen soveltamisriskiä voi pienentää hakemalla suunnitellun toimenpiteen veroseuraamuksista Verohallinnolta ennakkoratkaisun (Rabinä 2001: 564).

7 LASKELMAT VEROSEURAAMUKSISTA

7.1 Lähtötilanteen esittely: Luontomatkailu Ky

Puolisot A ja B perustivat Luontomatkailu Ky:n vuonna 2002. Tuolloin vastuunalaiseksi yhtiömieheksi ryhtynyt A sijoitti yhtiöön työpanoksensa ja yksityisenä elinkeinonharjoittajana harjoittamansa liiketoiminnan varoineen ja velkoineen kirjanpitoarvoista. Liiketoiminta käsitti kalastus-, melonta-, vaellus- ja maastopyöräilyretkien sekä moottorikelkka-, koiravaljakko-, lumikenkäily- ja hiihtoretkien järjestämisen ryhmille ja yksittäisille asiakkaille, ja siihen kuului myös välinevuokrausta. Mainittu liiketoiminta jatkui perustetussa Luontomatkailu Ky:ssä. Äänettömäksi yhtiömieheksi ryhtynyt B sijoitti yhtiöön 1.000 euroa. A:n ja B:n allekirjoittaman yhtiösopimuksen mukaan yhtiöpanos voi olla omaisuus- tai työpanos. A:n sijoituksen arvo oli 140.000 euroa. Yhtiösopimuksen mukaan A:n osuus Ky:n varallisuudesta ja tulosta oli 1/1.

Helmikuussa 2006 yhtiöön tuli toiseksi vastuunalaiseksi yhtiömieheksi A:n ja B:n poika C. Muuttuneen kilpailutilanteen johdosta yrityksen asemaa markkinoilla haluttiin parantaa, joten toimintaa päätettiin laajentaa majoitustoimintapalvelulla. Uutena asiakassegmenttinä mukaan tuli näin perheet, joille oli tarkoitus tarjota oman yrityksen majoitusta ja mahdollisuutta tehdä eripituisia päiväretkiä lähimaaston merkityillä reiteillä tai lähiladuilla. C sijoitti yhtiöön työpanoksensa ja vuonna 2004 60.000 euron kauppahinnalla hankkiman kiinteistön, joka oli ollut kokonaan hänen yksityisessä käytössään. Kiinteistön omistusoikeus siirrettiin maakaaren muotovaatimukset täyttävällä luovutuskirjalla. Kiinteistöllä sijaitsivat vapaa-ajan rakennus (nro 1), rantasauna (nro 2) ja laavu (nro 3). Luovutushetkellä maapohjan käypä arvo oli 20.000 euroa ja rakennusten käypä arvo 50.000 euroa (vapaa-ajan rakennus 40.000 euroa, rantasauna 9.000 euroa ja laavu 1.000 euroa). C:n sijoituksen arvo oli siten 70.000 euroa.

Yhtiösopimuksen mukaan C:n osuudeksi Luontomatkailu Ky:n varallisuudesta ja tulosta tuli 1/3. A:n osuus varallisuudesta ja tulosta pieneni siis 2/3:aan. Kiinteistö tuli kokonaan Ky:n elinkeinotoiminnan käyttöön, sillä vapaa-ajan rakennusta vuokrattiin ja asiakkaille järjestettiin yhteisiä illanviettotapahtumia eikä

yksityiskäyttöä ollut. C:lle muodostui luovutuksessa luovutusvoittoa 7.000 euroa (70.000 euroa - (60.000 euroa + varainsiirtovero 2.400 euroa ja lainhuuto- ym. kulut 600 euroa)).

Vuoden 2006 aikana kiinteistölle rakennettiin toinen vapaa-ajan rakennus (nro 4), jonka rakennuskustannukset olivat 30.000 euroa ja lisäksi arvonlisäverot 6.600 euroa. Rakennus valmistui heinäkuussa, ja se otettiin heti liiketoiminnan käyttöön. Suunnitelmissa oli hakea rakennuslupaa vielä kolmannelle vapaa-ajan rakennukselle. Rakennuksia vuokrattiin asiakkaille viikosta kahteen viikon pituisilla vuokrasopimuksilla. Vuokraustoiminta rekisteröitiin arvonlisäverolliseksi liiketoiminnaksi ja toisen rakennuksen rakennuskustannuksista maksetut arvonlisäverot saatiin vähennyskelpoisiksi. Kolmas vapaa-ajan rakennus (nro 5) valmistui tammikuussa 2008, ja se otettiin heti liiketoiminnan käyttöön. Uudisrakentamiseen liittyvän rakentamispalvelun hankintahinta oli 30.000 euroa ja lisäksi arvonlisäveroa 6.600 euroa. Luontomatkailu Ky vähensi arvonlisäveron täysimääräisesti. Kiinteistöllä ei ole ollut lainkaan yksityiskäyttöä sen jälkeen, kun se otettiin liiketoiminnan käyttöön.

Huhtikuussa 2014 Luontomatkailu Ky:n toiminta on murrosvaiheessa. Palvelujen kysyntä tuntuu kasvavan jatkuvasti, ja toiminnan jatkaminen nykyisissä puitteissa tuntuu haastavalta. Perustajaosakas A haluaisi luopua osuudestaan, mutta C ei haluaisi jatkaa toimintaa ainoana vastuunalaisena yhtiömiehenä. Sitä vastoin C voisi hyvinkin kuvitella jatkavansa toisen palveluksessa. Liiketoiminnan myynti ja yhtiön lopettaminen houkuttelisi, jotta myös muulle elämälle jäisi aikaa. Tosin yhtiömuodon muuttamistakin on väläytelty - osakeyhtiömuoto rajaisi vastuuta ja uusien osakkaiden saaminen mukaan myöhemmin saattaisi olla helpompaa. Äänetön yhtiömies haluaa erota yhtiöstä, jos toiminta ei jatku kommandiittiyhtiönä.

Yhtiömiesten mielestä yhtiön omistama kiinteistö tulisi siirtää A:n ja C:n omistukseen ennen muutoksia. A haluaisi myöhemmin lahjoittaa osuudet kiinteistöstä tyttärelle D:lle ja E:lle, jolloin kaikilla lapsilla olisi lomanviettopaikat lähellä vanhempiaan. Yhtiömiehet päättävät, että majoitusliiketoiminta lopetetaan ja kiinteistö otetaan yksityisottona siten, että A:n osuudeksi kiinteistöstä tulee 2/3 ja C:n osuudeksi 1/3. Ostajaehdokkaatkin ovat olleet kiinnostuneita nimenomaan luontomatkailuliiketoiminnasta.

Luontomatkailu Ky:n tilikausi on kalenterivuosi. Välitilinpäätöksestä per 24.4.2014 ja tilinpäätöksestä 1.1. - 31.12.2013 sekä sen liitetiedoista käy ilmi seuraavaa:

Ennakonpidätyksen alaisia palkkoja on maksettu tilikaudella 1.1. - 31.12.2013 yhteensä 60.000 euroa. Toimintavarausta on jäljellä 8.000 euroa.

Käyttöomaisuuteen kuuluvista rakennuksista on tehty poistoja seuraavasti:

1: Vapaa-ajan rakennuksen alkuperäinen hankintameno on 40.000 euroa. Vuosina 2006 - 2013 on tehty poistoja yhteensä 11.100 euroa, joten rakennuksen poistamaton hankintameno vuoden 2014 alussa on 28.900 euroa.

2. Rantasaunan alkuperäinen hankintameno on 9.000 euroa. Vuosina 2006 - 2013 on tehty poistoja yhteensä 3.900 euroa, joten rakennuksen poistamaton hankintameno vuoden 2014 alussa on 5.100 euroa.

3. Laavun alkuperäinen hankintameno on 1.000 euroa. Laavu paloi vuonna 2013 ja sen hankintameno on poistettu kokonaan.

4: Vapaa-ajan rakennuksen alkuperäinen hankintameno on 30.000 euroa. Vuosina 2006 - 2013 on tehty poistoja yhteensä 8.300 euroa, joten rakennuksen poistamaton hankintameno vuoden 2014 alussa on 21.700 euroa.

5: Vapaa-ajan rakennuksen alkuperäinen hankintameno on 30.000 euroa. Vuosina 2008 - 2013 on tehty poistoja yhteensä 6.500 euroa, joten rakennuksen poistamaton hankintameno vuoden 2014 alussa on 23.500 euroa.

Irtaimen käyttöomaisuuden menojäännös vuoden 2014 alussa on 91.000 euroa.

Taseesta per 24.4.2014 poimittuja tietoja:

Vastaavaa (mukailtu lyhennetystä tasemallista Metsä-Ketelä 2010: 129.)

PYSYVÄT VASTAAVAT

Aineelliset hyödykkeet 190.200

VAIHTUVAT VASTAAVAT

Saamiset

Lyhytaikaiset 1.800

Rahat ja pankkisaamiset 3.000

Vastaavaa yhteensä 195.000

Vastattavaa

OMA PÄÄOMA

Vastuunalaiset yhtiömiehet

Yhtiömies A 150.000

Yhtiömies C 4.000

Äänettömät yhtiömiehet

Yhtiömies B 1.000

Tilikauden voitto 15.000

TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ

Vapaaehtoiset varaukset 8.000

VIERAS PÄÄOMA

Pitkäaikainen

Muut velat 13.500

Lyhytaikainen

Ostovelat 500

Laskennalliset verovelat 1.000

Muut velat 2.000

Vastattavaa yhteensä 195.000

Tilikauden voitto 15.000 euroa on alkuvuoden aikana eli 1.1. - 24.4.2014 muodostunutta voittoa.

Vastuunalaisten yhtiömiesten yksityistilejä on seurattu yhtiömiestohtaisesti. Taulukoissa 9 ja 10 on esitetty vastuunalaisten yhtiömiesten yksityistilien tilanne 24.4.2014:

Taulukko 9. Yhtiömies A:n yksityistili 24.4.2014.

Verovuosi	Osuus voitosta tai tappiosta	Sijoitukset	Yksityisotot	Yksityistilin saldo
2002	24.000	140.000	20.000	144.000
2003	25.000		21.000	148.000
2004	25.000		21.000	152.000
2005	26.000		22.000	156.000
2006	20.000		22.000	154.000
2007	22.000		21.000	155.000
2008	21.000		21.000	155.000
2009	23.000		23.000	155.000
2010	24.000		23.000	156.000
2011	26.000		23.000	159.000
2012	26.000		24.000	161.000
2013	28.000		24.000	165.000
2014	10.000		15.000	160.000

Taulukko 10. Yhtiömies C:n yksityistili 24.4.2014.

Verovuosi	Osuus voitosta tai tappiosta	Sijoitukset	Yksityisotot	Yksityistilin saldo
2006	10.000	70.000	20.000	60.000
2007	11.000		23.000	48.000
2008	10.500		16.000	42.500
2009	11.500		17.000	37.000
2010	12.000		16.000	33.000
2011	13.000		17.000	29.000
2012	13.000		19.000	23.000
2013	14.000		18.000	19.000
2014	5.000		10.000	14.000

7.2 Vaihtoehtojen esittely

Yhtiömiehet A, B ja C ovat edellä kerrotun mukaisesti pohtineet Luontomatkailu Ky:n tulevaisuutta usean vaihtoehdon kannalta. Yhtiön myynti tarkoittaisi suurta muutosta henkilökohtaisesti oman yritystoiminnan loppumisen vuoksi. Yhtiön myynti voi tapahtua 1) yhtiöosuuksien kaupalla tai 2) substanssikaupalla. Tässä yhtiön myynnillä tarkoitetaan substanssikauppaa ja yhtiöosuuksien myyntiä

tarkastellaan omana vaihtoehtonaan. Yhtiömiehet ovat päättäneet ottaa majoitusliiketoiminnan käytössä olevan kiinteistön ensin yksityisottona ja myydä yhtiön jäljelle jäävän substanssin sen jälkeen. Yhtiön purkaminen olisi tämän jälkeen helppoa. Yhtenä vaihtoehtona on esitetty myös oman yrittäjäyksen 3) jatkamista osakeyhtiömuodossa, jolloin henkilökohtaisen vastuun rajoittuminen nykyisestä olisi henkisesti helpottavaa ja uusien osakkaiden hankkiminen myöhemmin helpompaa. Mahdollista on myös 4) lopettaa yritystoiminta ja purkaa yhtiö.

Oletetaan, että Luontomatkailu Ky:n nettovarallisuus verovuotta 2014 edeltäneen verovuoden päättyessä on ollut 273.000 euroa. Tästä äänettömän yhtiömiehen osuus on 1.000 euroa ja vastuunalaisten yhtiömiesten osuus 272.000 euroa. Äänettömälle yhtiömiehelle maksettu korko on yleensä kokonaan pääomatuloa. Jos esimerkiksi tapauksessa koroksi olisi sovittu 10 prosenttia, äänettömän yhtiömiehen B:n tulo-osuus 4 kuukaudelta olisi 33,33 euroa ($10\% \times 1.000 \text{ euroa} \times 4/12$). B:n tulo-osuus on niin pieni, että sitä ei laskelmien yksinkertaistamiseksi oteta tässä erikseen huomioon. Kun vastuunalaisten yhtiömiesten tulo-osuuksia jaetaan pääomatuloon ja ansiotuloon, nettovarallisuuteen lisätään 30 prosenttia maksetuista palkoista. Saadusta summasta on 20 prosenttia pääomatuloa ja loput ansiotuloa. Vastuunalaisten yhtiömiesten pääomatuloa on yhteensä 58.000 euroa ($20\% \times (272.000 \text{ euroa} + 30\% \times 60.000 \text{ euroa})$). Yhtiösopimuksen mukaan A:n osuus varoista on 2/3 ja C:n 1/3, joten A:n pääomatulo-osuutta on 38.667 euroa ja C:n 19.333 euroa.

Yhtiömiehet ovat sopineet, että Luontomatkailu Ky:n omistama kiinteistö otetaan yhtiöstä yksityisottona ennen yhtiön myymistä tai yritysjärjestelyihin ryhtymistä. Laskelmien yksinkertaistamiseksi kiinteistön yksityisoton yhteydessä ei katsota siirtyvän irtaimeen käyttöomaisuuteen kuuluvia varoja. Kiinteistön yksityisotto vaikuttaa yhtiömiesten saldoihin. Yksityistilin saldo on 24.4. tilanteen mukaan A:lla 160.000 euroa ja C:llä 14.000 euroa. Saldoissa on otettu huomioon alkuvuonna tehdyt yksityisotot ja laskennallinen osuus alkuvuoden voitosta.

Kiinteistövälittäjän arvion mukaan kiinteistön käypä arvo on 140.000 euroa, josta maapohjan osuus on 20.000 euroa ja rakennusten osuus 120.000 euroa. EVL 51b.3 §:n mukaan kiinteistön yksityisotossa yhtymän luovutushinnaksi katsotaan todennäköinen luovutushinta ja osakkaan verotuksessa vastaava määrä katsotaan

hankintamenoksi. Yksityisotossa yhtiön luovutushinnaksi katsotaan 140.000 euroa, ja kun tästä vähennetään kiinteistön poistamaton hankintameno (maapohja 20.000 + rakennukset 79.200 euroa), voiton määräksi muodostuu 40.800 euroa. Yksityisotosta on tehtävä maakaaren muotovaatimukset täyttävä luovutuskirja. Yhtiömiesten sopimuksen mukaan A:n osuus kiinteistöstä on 2/3 ja C:n osuus 1/3. Yhtiömiesten yksityisotosta yhtiöön muodostuva voitto jaetaan yhtiömiesten tulo-osuuksina verotettavaksi siten, että A:n osuutena verotetaan 27.200 euroa ($2/3 \times 40.800$ euroa) ja C:n osuutena 13.600 euroa ($1/3 \times 40.800$ euroa). Koska kysymyksessä on käyttöomaisuuskiinteistö, koko määrä katsotaan yhtiömiesten pääomatuloksi yhtiön nettovarallisuudesta riippumatta.

Taulukoissa 11 ja 12 on esitetty, millainen vaikutus vastuunalaisten yhtiömiesten tekemillä kiinteistön osuuksien yksityisotoilla on heidän yksityistileihinsä. Taulukoista nähdään, että yksityistilien saldot muuttuvat yksityisotoissa. A:n saldo alenee yksityisoton johdosta 93.333 euroa ($2/3 \times 140.000$ euroa) ja kasvaa voitto-osuuden lisäämisen johdosta 27.200 euroa, joten saldoksi tulee 93.867 euroa ($160.000 - 93.333 + 27.200$):

Taulukko 11. A:n yksityistilin saldon muuttuminen kiinteistön 2/3-osuuden yksityisotossa.

Verovuosi	Osuus voitosta tai tappiosta	Sijoitukset	Yksityisotot	Yksityistilin saldo
2013				165.000
2014	10.000		15.000	160.000
lisäystä	27.200		93.333	93.867

Vastaavasti C:n saldo alenee yksityisoton johdosta 46.667 euroa ($1/3 \times 140.000$ euroa) ja kasvaa voitto-osuuden lisäämisen johdosta 13.600 euroa, joten saldoksi tulee -19.067 euroa ($14.000 - 46.667 + 13.600$):

Taulukko 12. C:n yksityistilin saldon muuttuminen kiinteistön 1/3-osuuden yksityisotossa.

Verovuosi	Osuus voitosta tai tappiosta	Sijoitukset	Yksityisotot	Yksityistilin saldo
2013				19.000
2014	5.000		10.000	14.000
lisäystä	13.600		46.667	-19.067

Kiinteistön yksityisotto ei aiheuta arvonalisäveroseuraamuksia siltä osin kuin siitä ei ole alun perin tehty vähennyksiäkään. Kiinteistö on alun perin siirretty yksityistalouden käytöstä elinkeinotoimintaan, joten silloin siirtyneistä rakennuksista ei ole tehty arvonalisäverotuksessa vähennyksiä. Vuonna 2006 valmistuneen vapaa-ajan rakennuksen osalta kysymys on kiinteistöinvestoinnista, johon on sovellettu ennen vuotta 2008 voimassa ollutta menettelyä, eli vähennettyjen arvonalisäverojen oikaisu on ollut oman käytön säännösten perusteella mahdollista viisi vuotta kiinteistöinvestoinnista. Koska viiden vuoden oikaisuaika on jo kulunut, kiinteistön yksityisotto ei aiheuta arvonalisäveroseuraamuksia myöskään vuonna 2006 valmistuneen rakennuksen osalta.

Sen sijaan vuonna 2008 valmistunut rakennus on kiinteistöinvestoinnin tarkistusmenettelyä koskevien säännösten piirissä. Kiinteistön yksityisotto ajoittuu huhtikuun lopulle 2014. Yhtiön näkökulmasta kiinteistö luovutetaan seitsemäntenä tarkistusvuonna yhtiömiehille, jotka eivät ota sitä liiketoiminnan käyttöön. Tämä aiheuttaa yhtiölle vähennysten kertatarkistuksen huhtikuulle 2014. Tarkistuskauden jäljellä olevaan osaan kohdistuvat vähennykset täytyy siis maksaa takaisin yhdellä kertaa (Äärilä & Nyrhinen 2013: 364).

Tarkistettava määrä on $(1/10 \times (6.600 \text{ euroa} - 0 \text{ euroa}) \times 8/12) + (3/10 \times (6.600 \text{ euroa} - 0 \text{ euroa})) \Rightarrow 440 \text{ euroa} + 1.980 \text{ euroa} = 2.420 \text{ euroa}$. Laskelmassa on otettu huomioon, että vuonna 2014 kiinteistö on ollut neljä kuukautta vähennyskelpoisessa liiketoiminnan käytössä ja tämän jälkeen vähennyskelvottomassa käytössä tarkistuskauden loppuun eli vuoden 2017 loppuun asti. Tällä perusteella takaisin maksettavaksi arvonalisäveron määräksi saadaan 2.420 euroa. Mainittu määrä ilmoitetaan kohdekuukauden kausiveroilmoituksella.

Kiinteistön yksityisotossa kiinteistön omistusoikeus vaihtuu, joten kyseessä on varainsiirtoverolain tarkoittama veronalainen luovutus. Varainsiirtoveron määrä on 4 prosenttia luovutushinnasta, joka tässä tapauksessa on 140.000 euroa. Koska A:n omistukseen tuleva osuus on 2/3, hänen osuuttaan varainsiirtoverosta on 3.733,33 euroa ($4 \% \times 2/3 \times 140.000 \text{ euroa}$) ja C:n osuutta on puolestaan 1.866,67 euroa ($4 \% \times 1/3 \times 140.000 \text{ euroa}$).

Äänetön yhtiömies eroaa yhtiöstä, joten hänelle palautetaan hänen yhtiölle suorittamansa panos 1.000 euroa.

7.2.1 Yhtiöosuusien luovutus

Yhtiöosuusien luovutuksessa osuuksien hankintamenon määrittäminen voi olla hankalaa, jos osuuksia on hankittu eri aikoina. Tässä tapauksessa A:n osuus on pienentynyt vuonna 2006, kun C on tullut yhtiöön osakkaaksi. Koska varsinaisia lisäosuuksia ei ole kuitenkaan hankittu, hankintamenon määrittäminen ei tuota ongelmia. Kiinteistöosuuden yksityisoton johdosta C:n osakaskohtainen oma pääoma eli yksityistilin saldo on muuttunut negatiiviseksi. Luovutusvoiton laskemisessa tämä otetaan huomioon lisäyksenä C:n luovutusvoittoon tai -tappioon.

Kiinteistön yksityisoton ja panoksen palauttamisen jälkeen Luontomatkailu Ky:n tasearvo on 69.800 euroa. Yhtiön käypä arvo on kuitenkin suurempi. Irtaimen käyttöomaisuuden käypä arvo, kuten muidenkin varojen ja velkojen käyvät arvot, vastaavat Luontomatkailu Ky:ssä niiden tasearvoa, mutta yhtiöllä on pitkäaikaisista asiakassuhteista ja erinomaisesta sijainnista muodostunutta liikearvoa, joka on syntynyt yhtiön toiminnassa ja jolla ei siten ole taseeseen merkittävää arvoa eikä hankintamenoa. Asiantuntijan mukaan yhtiön käypä arvo ilman kiinteistöä olisi 100.000 euroa, josta liikearvon osuus olisi siten 30.200 euroa.

Yhtiöosuusien kaupan neuvotteluissa A:n osuuden alustavaksi kauppahinnaksi sovitaan 67.000 euroa ja C:n osuuden 33.000 euroa. A:n yhtiöosuus on katsottava hankitun yhtiötä perustettaessa yhtiösopimuksen allekirjoituspäivänä. Yhtiöosuus on ollut A:lla siten yli 10 vuotta, joten hankintameno-olettamana käytetään 40 prosenttia luovutushinnasta. A:n yhtiöosuus on pienentynyt 1/1-osuudesta 2/3-osuudeksi helmikuussa 2006 C:n tultua toiseksi vastuunalaiseksi yhtiömieheksi 1/3-osuudella. Yhtiösopimuksen muutoksen johdosta A:n on katsottava luovuttaneen yhtiöosuudestaan sen verran kuin hänen oikeutensa yhtiön varoihin on pienentynyt. Koska A ei ole kuitenkaan saanut 1/3-osuuden luovutuksesta vastiketta, luovutusvoiton verotus ei ole tullut kyseeseen. Kyseessä ei ole ollut myöskään lahja, koska C on sijoittanut yhtiöön samaansa yhtiöosuutta vastaavan määrän varoja. Taulukossa 13 on esitetty A:n luovutusvoittolaskelma.

Taulukko 13. Laskelma A:n luovutustappiosta (kaava Verohallitus 2004: 64).

Luovutushinta			67.000 €
./. Hankintameno:			
Hankintahinta		0	
Sijoitukset yhtiöön	140.000		
Voitto-osuudet	327.200		
./. Yksityisotot	-373.333	93.867	
Myyntikulut		0	
Yhteensä		93.867	-93.867 €
tai Hankintameno-olettama 20 % / 40 % (0,4 x 67.000 = 26.800, koska 26.800 < 93.867 €, ei valita)	26.800		
Luovutustappio			-26.867 €

Taulukosta 13 nähdään, että A:n yksityistilin saldo on 93.867 euroa (140.000 + 327.200 – 373.333). Positiivinen saldo lisää hankintamenon määrää, joka tässä tapauksessa oli 0, koska A ei ole hankkinut osuutta kaupalla tai saanut sitä lahjana tai perintönä. Lisäyksen jälkeen hankintamenoksi muodostuu siis 93.867 euroa. Koska luovuttajana on luonnollinen henkilö, voidaan käyttää hankintameno-olettamaa. Yhtiöosuus on ollut A:lla vähintään 10 vuotta, joten luovutushinnasta voidaan vaihtoehtoisesti vähentää hankintameno-olettamana 40 prosenttia (0,4 x 67.000). Hankintamenon määräksi saadaan olettamalla vain 26.800 euroa, joten sen sijasta käytetään todellista hankintamenoa. Yhtiöosuuden luovutuksessa syntyy A:lle näin 26.867 euron tappio (67.000 – 93.867). A voi TVL 50.1 §:n mukaan vähentää luovutustappion samana verovuonna ja viitenä seuraavana vuonna syntyvistä luovutusvoitoista. Tappio on vähennettävissä vain luovutusvoitoista. Tappiota ei voi myöskään ottaa huomioon, kun vahvistetaan pääomatulojen alijäämää.

C on hankkinut yhtiöosuutensa helmikuussa 2006, joten 1/3-osuus on ollut hänelle alle 10 vuotta. Taulukko 14 kuvaa C:n luovutusvoiton muodostumista. Siitä nähdään, että C:n yksityistilin saldo on -19.067 euroa (70.000 + 113.600 – 202.667). Koska yksityistilin saldo on negatiivinen, hankintamenoksi katsotaan vain yhtiöosuuden hankintahinta, jonka tässä tapauksessa katsotaan olevan 0, koska C ei ole varsinaisesti ostanut osuutta A:lta vaan tehnyt yhtiöön 70.000 euron sijoituksen. Hankintamenoksi muodostuu siten 0 ja luovutusvoiton määräksi 33.000 euroa (33.000 – 0). Yhtiöosuus on ollut C:llä vähemmän kuin 10 vuotta, joten luovutushinnasta voidaan vaihtoehtoisesti vähentää hankintameno-olettamana 20

prosenttia (0,2 x 33.000). Hankintamenon määräksi saadaan olettamalla 6.600 euroa, joka on suurempi kuin todellinen hankintameno, joten sitä käytetään todellisen hankintamenon sijasta. Luovutusvoiton määräksi muodostuu näin 26.400 euroa (33.000 – 6.600). Negatiivinen saldo 19.067 euroa lisätään luovutusvoittoon. Verotettavan luovutusvoiton määräksi muodostuu siis 45.467 euroa (26.400 + 19.067). TVL 45.1 §:n mukaan omaisuuden luovutuksesta saatu voitto verotetaan pääomatulona.

Taulukko 14. Laskelma C:n luovutusvoitosta (kaava Verohallitus 2004: 64).

Luovutushinta			33.000 €
./. Hankintameno:			
Hankintahinta		0	
Sijoitukset yhtiöön	70.000		
Voitto-osuudet	113.600		
./. Yksityisöt	-202.667	(-19.067) 0	
Myyntikulut		0	
Yhteensä		0	
tai Hankintameno-olettama 20 % / 40 % (0,2 x 33.000 = 6.600, koska 6.600 > 0, valitaan)	6.600		-6.600 €
Luovutusvoitto			26.400 €
Luovutusvoittoon lisättävä määrä			+19.067 €
Verotettava luovutusvoitto			45.467 €

7.2.2 Yhtiön myynti

Yhtiön myynti tarkoittaa tässä substanssikauppaa. Erityisesti huomioon otettavia asioita ovat liikearvon eli goodwillin vaikutus sen mukaan, onko kyseessä hankittu vai itse tuotettu goodwill, ja AVL 19a §:n soveltuminen. Mahdolliset arvonlisävero-vaikutukset riippuvat siitä, mihin tarkoitukseen liiketoiminnan jatkaja ryhtyy käyttämään liikkeen tai sen osan kaupassa vastaanottamiaan tavaroita ja palveluja. Luontomatkailu Ky:n kaupassa ei siirry kiinteistöjä tai arvopapereita, joten varainsiirtoverovelvollisuutta ei synny. Varainsiirtoverovelvollinen olisi ostajataho.

Yhtiön myynnissä kauppahinta olisi 100.000 euroa, josta liikearvoon kohdistuu 30.200 euroa. Irtaimen käyttöomaisuuden kauppahintaosuus vastaa mainitun omaisuuden poistamatonta hankintamenoa, joten sen osalta ei synny voittoa yhtiölle. Sen sijaan liikearvo on Luontomatkailu Ky:n omassa toiminnassaan aikaansaamaa

eikä ulkoa hankittua, joten sillä ei ole hankintamenoa. Näin koko liikearvon kauppahintaosuus 30.200 euroa tuloutuu yhtiön voitoksi. Se verotetaan yhtiömiehillä heidän tulo-osuuksiensa mukaisesti ja se jakautuu pääomatuloon ja ansiotuloon yhtiön nettovarallisuuden perusteella.

Kiinteistön yksityisotto huomioon ottaen A:n tulo-osuus ennen substanssikauppaa on 37.200 euroa ja C:n tulo-osuus 18.600 euroa. Taulukosta 15 nähdään, että substanssikaupan johdosta A:n tulo-osuus kasvaa 20.133 euroa, joten se on kuluvalta tilikaudelta yhteensä 57.333 euroa. A:n yksityistilin saldoksi tulee 114.000 euroa.

Taulukko 15. A:n tulo-osuuden ja yksityistilin saldon muuttuminen substanssikaupan johdosta.

Verovuosi	Osuus voitosta tai tappiosta	Sijoitukset	Yksityisotot	Yksityistilin saldo
2014	37.200		108.333	93.867
lisäystä	20.133			114.000

Taulukon 16 mukaan C:n tulo-osuus kasvaa substanssikaupan johdosta 10.067 euroa, eli C:n tulo-osuus on kuluvalta tilikaudelta yhteensä 28.667 euroa. C:n yksityistilin saldon negatiivisuus pienenee. Saldo on nyt -9.000 euroa.

Taulukko 16. C:n tulo-osuuden yksityistilin saldon muuttuminen substanssikaupan johdosta.

Verovuosi	Osuus voitosta tai tappiosta	Sijoitukset	Yksityisotot	Yksityistilin saldo
2014	18.600		56.667	-19.067
lisäystä	10.067			-9.000

A:n tulo-osuudesta on pääomatulo-osuutta 38.667 euroa, joten lisäyksestä verotetaan pääomatulona 1.467 euroa ja ansiotulona 18.666 euroa. C:n tulo-osuudesta on pääomatulo-osuutta 19.333 euroa, joten lisäyksestä verotetaan pääomatulona 733 euroa ja ansiotulona 9.334 euroa. Ansiotulo-osuuteen voidaan soveltaa tulontasausta viideltä vuodelta.

Arvonlisäverotuksen kannalta olennainen on tieto, että luovutuksensaajat ryhtyvät käyttämään arvonlisäverollisessa liiketoiminnassa niitä tavaroita ja palveluja, jotka he vastaanottavat liiketoiminnan kaupassa (substanssikaupassa), ja että kaupassa siirtyvä varallisuuskokonaisuus muodostaa ”sellaisen osan yrityksestä, joka voi harjoittaa itsenäistä taloudellista toimintaa” (Verohallitus 2009b). Näin tilanteeseen soveltuu AVL 19a §, eikä liikkeen tai sen osan luovutusta pidetä myyntinä arvonlisäverolain kannalta. Liiketoiminnan luovuttajan eli Luontomatkailu Ky:n ei siis tarvitse suorittaa arvonlisäveroa siirtyvästä omaisuudesta, eikä jatkajalle synny vähennettävää arvonlisäveroa. Luontomatkailu Ky:n liiketoiminnan kaupassa ei synny arvonlisäveroseuraamuksia.

7.2.3 Toimintamuodon muutos

Yhtiömiehet pitävät yhtenä vaihtoehtona Luontomatkailu Ky:n muuttamista osakeyhtiöksi. Jotta yrityksen ei katsottaisi verotuksessa purkautuvan, kun toimintamuotoa muutetaan, täytyy TVL 24 §:ssä säänneltyjen edellytysten täytyä. Verotusta koskevassa oikeuskäytännössä on jouduttu usein tulkitsemaan mainitun lainkohdan sisältöä. Luontomatkailu Ky:n toimintamuodon muutoksessa vastuunalaiset yhtiömiehet jatkavat uudessa yhtiömuodossa eikä uusia osakkaita tule. Äänetön yhtiömies B eroaa yhtiöstä ennen muutosta ja saa sijoituksensa takaisin. Äänettömän yhtiömiehen eroaminen yhtiöstä ei vaikuta TVL 24 §:n soveltumiseen. Mainittu säännös edellyttää myös, että aikaisemmin harjoitettuun toimintaan liittyvät varat ja velat siirtyvät samoista arvoista. Esimerkkitapauksessa varat ja velat on tarkoitus siirtää kirjanpitoarvoista eli tasejatkuvuus toteutuu. Identtisyyden säilymisen ja tasejatkuvuuden kannalta Luontomatkailu Ky:n toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi tapahtuu siis moitteettomasti, joten yhtiön ei katsota purkautuvan verotuksessa. Tuloveroseuraamuksia ei tältä osin aiheudu.

Kiinteistön yksityisotto ennen toimintamuodon muutosta ei estäne TVL 24 §:n soveltumista, kun otetaan huomioon, että kiinteistö ei ole luontomatkailuliiketoiminnan harjoittamisessa tarvittavaa omaisuutta. Kiinteistö on palvellut lisäpalvelun luonteista majoitusliiketoimintaa, joten sen merkitys jatkettavalle liiketoiminnalle ei ole olennainen. Jos majoitusliiketoimintaa kuitenkin pidettäisiin niin olennaisena osana kokonaisuutta, että elinkeinotoiminnan ei voitaisi kiinteistön

yksityisoton johdosta katsoa jatkuvan laadullisesti samankaltaisena osakeyhtiössä, toisenlainen tulkinta olisi mahdollinen. Toimintamuodon muutoksissa syntyy tulkintatilanteita yleensä juuri silloin, kun kaikkia varoja ei siirretä uuteen yritykseen. Yleensä käyttöomaisuuskiinteistön yksityisotto on kuitenkin hyväksytty verotuksessa. (Järvenoja 2007: 500.) Verosuunnitteluun sisältyvän riskin poistamiseksi olisi varmintä hakea Verohallinnolta ennakkoratkaisua ennen kuin kiinteistön yksityisotto toteutetaan.

Kun yhtiön toimintamuoto muuttuu osakeyhtiöksi, toimintavaraukset purkautuu. Luontomatkailu Ky:ssä toimintavarauksen purkautuminen aiheuttaa 8.000 euron lisäyksen tuloon, minkä johdosta yhtiömies A:n tulo-osuus kasvaa 5.333 euroa ja yhtiömies C:n 2.667 euroa. Taulukoissa 17 ja 18 esitetään yhtiömiesten yksityistilien saldojen muuttuminen toimintavarauksen purkautumisen johdosta:

Taulukko 17. A:n yksityistilin saldon muuttuminen toimintavarauksen purkautumisen johdosta.

Verovuosi	Osuus voitosta tai tappiosta	Sijoitukset	Yksityisotot	Yksityistilin saldo
2013				165.000
2014	37.200		108.333	93.867
lisäystä	5.333			99.200

Taulukosta 17 nähdään, että yhtiön tuloon tuloutetusta toimintavarauksen määrästä tulee yhtiömies A:n yksityistilin saldoon lisäystä saman verran kuin hänen osuudekseen yhtiön tulosta on yhtiösopimuksessa sovittu ($2/3 \times 8.000$ euroa = 5.333 euroa). A:n yksityistilin saldoksi muodostuu tuloutuksen jälkeen 99.200 euroa. C:n osuus yhtiön tulosta on yhtiösopimuksen mukaan $1/3$. Taulukosta 18 nähdään, että C:n yksityistilin saldo kasvaa toimintavarauksen tuloutuksen vuoksi 2.667 eurolla ($1/3 \times 8.000$ euroa), joten saldon negatiivisuus pienenee 16.400 euroon.

Taulukko 18. C:n yksityistilin saldon muuttuminen toimintavarauksen purkautumisen johdosta.

Verovuosi	Osuus voitosta tai tappiosta	Sijoitukset	Yksityisotot	Yksityistilin saldo
2013				19.000
2014	18.600		56.667	-19.067
lisäystä	2.667			-16.400

A:n tulo-osuus ennen toimintavarauksen purkautumista on 37.200 euroa ja C:n tulo-osuus 18.600 euroa. Nyt A:n tulo-osuus kasvaa 42.533 euroon. C:n tulo-osuus kasvaa puolestaan 21.267 euroon. A:n tulo-osuudesta on pääomatulo-osuutta 38.667 euroa, joten lisäyksestä pääomatulona verotetaan 1.467 euroa ja ansiotulona 3.866 euroa. C:n tulo-osuudesta on pääomatulo-osuutta 19.333 euroa, joten lisäyksestä verotetaan pääomatulona 733 euroa ja ansiotulona 1.934 euroa.

Varainsiirtoveroseuraamuksia ei toimintamuodon muutoksessa syntyisi, vaikka osakeyhtiöön siirtyvissä varoissa olisi kiinteistöjä tai arvopapereita. Osakeyhtiössä on tarkoitus jatkaa luontomatkailuliiketoimintaa kommandiittiyhtiöstä siirtyvillä varoilla. Koska varat pysyvät edelleen vähennyskelpoisessa liiketoiminnan käytössä, toimintamuodon muutoksesta ei aiheudu arvonlisäveroseuraamuksia. Kiinteistön yksityisottoon liittyvät veroseuraamukset on käsitelty edellä luvussa 7.2.

Vastuunalaisten yhtiömiesten osuudet yhtiön varoihin jakautuvat yhtiösopimuksen mukaan siten, että A:n osuus on $\frac{2}{3}$ ja C:n osuus on $\frac{1}{3}$. Yhtiömiesten todelliset osuudet kommandiittiyhtiön varoista eivät kuitenkaan vastaa yhtiösopimuksessa määriteltyjä osuuksia, sillä yhtiömiesten yksityistilien saldot huomioon ottaen A:n todellinen osuus yhtiön käyvästä arvosta näyttäisi olevan $\frac{1}{1}$. Jos yhtiömiesten osuudet osakeyhtiön osakkeisiin määritellään sen mukaan, mitä Luontomatkailu Ky:n yhtiösopimukseen on kirjattu, on vaarana, että C:lle koituu toimintamuodon muutoksen yhteydessä lahjaveroseuraamuksia, koska hän saa todellista yhtiöosuuttaan selvästi suuremman osakeosuuden.

Kommandiittiyhtiössä ei ole likvidejä varoja, joita A voisi ottaa yksityisottona tai pääomanpalautuksena. Yhtiön varat ovat etupäässä luontomatkailuliiketoiminnassa tarpeellista irtainta käyttöomaisuutta, jonka ottaminen osaksikaan yksityistalouteen saattaisi johtaa siihen, että yhtiön katsottaisiin purkautuvan toimintamuodon muutoksessa. Ainoaksi mahdollisuudeksi näyttää jäävän, että C tekee yhtiöön sijoituksen, minkä johdosta hänen todellinen osuutensa yhtiön nettovarallisuuteen kasvaa. Lahjaveroseuraamusten välttämiseksi osakeosuudet osakeyhtiöstä tulee määritellä sen mukaan, mikä osuus kummallakin yhtiömiehellä todellisuudessa on kommandiittiyhtiön varoista. Osuudet tulee määritellä kommandiittiyhtiön käyvästä arvosta.

Voidaan myös pohtia, onko A:n yksityistilin positiivista saldoa mahdollista pienentää kirjaamalla yksityisotto velaksi kommandiittiyhtiöön ilman, että velan siirryttyä osakeyhtiölle, osakeyhtiön suorittamat lyhennykset A:lle katsottaisiin peiteltyksi osingoksi. Oikeuskäytännössä velkakirjaus on hyväksytty, kun kyse on ollut voittovarojen nostamisesta, jos yhtiössä ei ole ollut nopeasti rahaksi muutettavia varoja, yhtiöllä on ollut positiivinen oma pääoma ennen ja jälkeen velkakirjauksen ja yhtiön varat ovat riittäneet kattamaan osakeyhtiön oman pääoman määrän. Koska A:n yksityistilin saldon suuruus ei johdu nostamattomista voittovaroista vaan siitä, että hän on yhtiötä perustettaessa tehnyt yhtiöön 140.000 euron sijoituksen, vastausta ei saada suoraan oikeuskäytännöstä. Vaikka muut edellytykset täyttyisivät, ennen menettelyyn ryhtymistä kannattaa mahdolliset veroseuraamukset selvittää hakemalla Verohallinnolta asiasta ennakkoratkaisu.

7.2.4 Yritystoiminnan lopettaminen ja yhtiön purkaminen

Yhtiön purkamista käsitellään tuloverotuksessa yhtiöosuuden vaihtona jako-osaan, ja tuloveroseuraamukset määräytyvät sen mukaan. Arvioitaessa yhtiön purkamisen verovaikutuksia nousee erityisesti arvonlisäverotus keskeiseen asemaan. Yhtiössä olevista varallisuuseristä riippuen myös varainsiirtoveroseuraamuksiin voidaan joutua varautumaan.

Kun yhtiö lopettaa toimintansa ja sille jää liikeomaisuutta, joka on hankittu aikanaan arvonlisäverotuksessa vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, yhtiön tulee AVL 21 §:n 3 momentin mukaan maksaa tästä omaisuudesta vero oman käytön säännösten mukaisesti. AVL 74 §:n 1 kohdan mukaan arvonlisävero maksetaan tavaran ostohinnasta tai sitä alemmasta todennäköisestä luovutushinnasta.

Luontomatkailu Ky:n irtaimen käyttöomaisuuden todennäköisenä luovutushintana eli käypänä arvona pidetään sen tasearvoa eli 91.000 euroa. Kun yhtiö lopettaa toimintansa, sen haltuun jäävästä irtaimesta käyttöomaisuudesta tulee maksaa arvonlisäveroa. Yleinen arvonlisäverokanta vuonna 2014 on 24 prosenttia, joten arvonlisäveroa on maksettava yhteensä 21.840 euroa (24 % x 91.000 euroa). Verovelvollinen on yhtiö.

Luontomatkailu Ky:n vastuunalaisista yhtiömiehistä A:n yhtiöosuus on 2/3 ja C:n yhtiöosuus on 1/3. A:lla yhtiöosuus on ollut yli 10 vuotta ja C:llä alle 10 vuotta. Äänetön yhtiömies B on eronnut yhtiöstä ja hänelle on palautettu hänen 1.000 euron sijoituksensa. Kiinteistön yksityisoton jälkeen yhtiössä ei ole enää kiinteää omaisuutta. Yhtiössä ei ole myöskään arvopapereita. Yhtiön purkamisessa ei siten synny varainsiirtoveroseuraamuksia. Yhtiön käyvän arvon lähtökohtana pidetään aikaisemmin esiteltyssä substanssikauppavaihtoehdossa määriteltyä kauppahintaa 100.000 euroa, josta liikearvoon kohdistuu 30.200 euroa. Käypää arvoa on kuitenkin oikaistava liikearvon määrällä, koska yhtiön purkautumisessa sellainen liikearvo, joka on itse tuotettua ja jolla ei siten ole taseessa arvoa, ei verotuskäytännön mukaan tuloudu. Luontomatkailu Ky:n käyväksi arvoksi muodostuu näin 69.800 euroa. Aikaisemmin on tullut jo esille, että käypä arvo vastaa yhtiön tasearvoa. Lopettamistilanteessa yhtiön toimintavaraus purkautuu, joten yhtiöllä olevan toimintavarauksen määrä 8.000 euroa tuloutetaan.

Lisäksi tiedetään, että yhtiöllä on kiinteistön yksityisotosta johtuvaa arvonlisäverovelkaa 2.420 euroa ja että irtaimen käyttöomaisuuden omaan käyttöön ottamisesta seuraa 21.840 euron arvonlisäveron suorittamisvelvollisuus. Yhtiömiesten on otettava velkojen maksaminen tai vastattavaksi ottaminen huomioon, kun he lopettavat toiminnan ja purkavat yhtiön. Näillä on vaikutusta yhtiömiesten yksityistilien saldoon.

EVL 51d §:n mukaan purkautuvan kommandiittiyhtiön verotuksessa omaisuuden, etuuden ja oikeuden luovutushinnaksi katsotaan määrä, joka yksityisotossa katsotaan luovutushinnaksi. EVL 51b.3 §:n mukaan palvelun, etuuden tai muun omaisuuden kuin kiinteistön, rakennuksen, rakennelman, arvopaperin tai oikeuden luovutushinnaksi katsotaan alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Kun Luontomatkailu Ky:n omaisuus muodostuu lähinnä irtaimesta kuluvaista käyttöomaisuudesta, jonka luovutushinnaksi on katsottava sen nykyinen tasearvo, purkamisessa ei synny voittoa. Sen sijaan toimintavarauksen purkautuminen aiheuttaa 8.000 euron lisäyksen tuloon. Toimintavarauksen purkautumisesta johtuvan tuloutuksen vaikutukset yhtiömiesten tulo-osuuksiin ja yksityistilien saldoihin on käsitelty toimintamuodon muutoksen yhteydessä luvussa 7.2.3.

Yhtiön purkamisessa A:n tulo-osuus kasvaa 42.533 euroon ja C:n tulo-osuus kasvaa 21.267 euroon. A:n tulo-osuudesta on pääomatulo-osuutta 38.667 euroa, joten lisäyksestä pääomatulona verotetaan 1.467 euroa ja ansiotulona 3.866 euroa. C:n tulo-osuudesta on pääomatulo-osuutta 19.333 euroa, joten lisäyksestä verotetaan pääomatulona 733 euroa ja ansiotulona 1.934 euroa. Ansiotulo-osuuteen voidaan soveltaa tulontasausta viideltä vuodelta silloinkin, kun se kohdistuu toimintavarauksen purkautumiseen yhtiön lopettamistilanteessa.

Kun yhtiömiehet saavat osuutensa purkautuvasta yhtiöstä, kyseessä on yhtiöosuuden vaihtaminen jako-osaan, ja tähän sovelletaan luovutusvoiton verotusta koskevia säännöksiä. Yhtiömiehet sopivat keskenään, miten yhtiön varat jaetaan, ja tämä sopimus on yleensä myös verotuksen perusteena. Koska A:n yksityistilin saldo on 99.200 euroa ja C:n saldo -16.400 euroa, varojen jaolla pitäisi tasata epäsuhtaa, jotta C välttyisi lahjaveroseuraamuksilta. C:n yksityistilin saldon negatiivisuus johtaa myös siihen, että luovutusvoiton määrää laskettaessa hänelle lisätään negatiivisen saldon määrä luovutusvoittoon. Lisäyksen välttämiseksi C voi tehdä negatiivisuutta vastaavan suuruisen sijoituksen yhtiöön tai ottaa vastattavakseen mainitun määrän yhtiön velkoja, mikä rinnastetaan sijoitukseen.

Oletetaan, että yhtiömiehet A ja C pyrkivät minimoimaan veroja lopettamistilanteessa. Tämän johdosta A saa jako-osana yhtiössä olevan irtaimen käyttöomaisuuden arvoltaan 91.000 euroa, rahaa ja pankkisaamisia 2.000 euroa sekä lyhytaikaiset saamiset 1.800 euroa. A:n jako-osan arvoksi muodostuu 94.800 euroa. C puolestaan ottaa vastattavakseen yhtiön taseessa per 24.4.2014 näkyvät velat, joita on yhteensä 17.000 euroa. Yhtiömiehet sopivat, että A vastaa arvonlisäverosta (21.840 euroa), joka aiheutuu irtaimen käyttöomaisuuden siirtämisestä pois vähennyskelpoisesta liiketoiminnasta. Yhtiömiehet sopivat myös, että he vastaavat kiinteistön yksityisotossa muodostuneesta arvonlisäverosta osuuksiensa suhteessa, eli A maksaa arvonlisäverosta 1.613 euroa ($\frac{2}{3} \times 2.420$ euroa) ja C maksettavaksi tulee 807 euroa. Vaikka vastuunjakosopimus on sitova yhtiömiesten keskinäisessä suhteessa, se ei sido velkojaa, vaan velkoja voi periä velan kummalta yhtiömieheltä tahansa.

Yhtiömiesten jakosopimuksen perusteella A:n luovutusvoittolaskelma (laskelmamalli Verohallinto 2010: 11) muodostuu seuraavanlaiseksi:

Jako-osa (irtain käyttöomaisuus, rahat ja pankkisaamiset ja saamiset)	94.800
<u>./ Hankintameno (yks.tili 99.200 + alv 23.453)</u>	<u>122.653</u>
Luovutustappio	-27.853

Yhtiömies A saa jako-osana yhtiöstä kaikki varat ja siitä huolimatta hänelle muodostuu luovutustappiota 27.853 euroa. A voi hyödyntää luovutustappiot vuosina 2014 - 2019 syntyvistä luovutusvoitoista.

C ei saa jako-osana yhtiöstä mitään ja välttyy luovutusvoittoverolta ottamalla vastattavakseen yhtiön taseessa per 24.4.2014 näkyvät velat yhteensä 17.000 euroa. Lisäksi C ottaa vastattavaksi laskennallisen osuutensa kiinteistön yksityisottoon liittyvästä arvonnisäverovelasta eli 807 euroa. Näin hän saa muutettua yksityistilinsä saldon positiiviseksi 1.407 euroa. Yhtiön purkamisessa C:lle syntyy luovutustappiota (laskelmamalli Verohallinto 2010: 11), kuten oheisesta laskelmasta käy ilmi:

Jako-osa	0
<u>./ Hankintameno (yksityistili -16.400 + velka 17.000 + alv 807)</u>	<u>1.407</u>
Luovutustappio	-1.407

7.3 Vaihtoehtojen veroseuraamusten vertailu

Taulukossa 19 esitetään esimerkkiyrityksen vaihtoehtoisten järjestelyjen veroseuraamukset verolajeittain. Taulukossa on myös kiinteistön yksityisoton veroseuraamukset omana kohtanaan, koska käsitellyssä esimerkkitapauksessa kiinteistön yksityisotto edelsi muita järjestelyjä ja sen veroseuraamukset tulee ottaa huomioon, kun arvioidaan toimien kokonaisverovaikutuksia. Tuloverot on laskettu Verohallinnon (2014c) vuoden 2014 veroprosenttilaskurilla. Laskurin lähtötiedot ovat seuraavat: kotikunta Rovaniemi, ei kirkollisverovelvollinen, syntymävuosi 1970 ja ei alaikäisiä lapsia. Yritystulon ansiotulo-osuus on laskurissa merkitty kohtaan ”ennakonkannon alaiset ansiotulot” ja pääomatulo-osuus kohtaan ”muut

pääomatulot”. Muita tuloja ei ole ilmoitettu laskuriin. Luovutusvoiton veron määrä on laskettu erikseen vuoden 2014 pääomatulojen veroprosenttien mukaisesti.

Taulukko 19. Kommandiittiyhtiön ja sen yhtiömiesten veroseuraamukset.

Verolaji		Verovelv.	Yksityisotto	Yhtiöosuuden luovutus	Yhtiön myynti	Toimintamuodon muutos	Purkaminen
Tuloverot	ansiotulo	A			18 666	3 866	3 866
	pääomatulo		27 200		1 467	1 467	1 467
	luovutusvoitto			-26 867			-27 853
	arvio verosta		8 303	0	3 121	473	473
	ansiotulo	B					
	pääomatulo						
	luovutusvoitto						
	arvio verosta		0	0	0	0	0
	ansiotulo	C			9 334	1 934	1 934
	pääomatulo		13 600		733	733	733
	luovutusvoitto			45 467			-1 407
	arvio verosta		4 172	13 749	744	236	236
Arvonlisävero		Ky	2 420				21 840
Varainsiirtovero		A	3 733				
		B					
		C	1 867				
Yhteensä			20 495	13 749	3 865	709	22 549

A = vastuunalainen yhtiömies, perustajaosakas

B = äänetön yhtiömies, erosi yhtiöstä ennen muutoksia ja sai sijoituksensa takaisin, pääomanpalautus ei aiheuta veroseuraamuksia

C = myöhemmin mukaan tullut vastuunalainen yhtiömies, A:n ja B:n lapsi

Ky = yhtiö, jonka järjestelyistä tai omistussuhteiden muutoksista on kyse

Taulukosta 19 nähdään, että kiinteistön yksityisotosta on aiheutunut tulovero-, arvonlisävero- ja varainsiirtoveroseuraamuksia. Kiinteistön yksityisoton vaikutukset kohdistuvat ensin yhtiöön, jonka katsotaan luovuttavan kiinteistön yhtiömiehille. Koska luovutettu kiinteistö on ollut käyttöomaisuutta, sen luovutuksesta syntynyt myyntivoitto 40.800 euroa on pääomatuloa. Yritystulo jaetaan yhtiömiehille tulo-osuuksina verotettavaksi, joten yksityisotosta yhtiölle syntynyt voitto verotetaan lopulta yhtiömiehillä. Myyntivoiton suuruuteen on vaikuttanut kiinteistön käypä arvo ja kiinteistöllä olevien rakennusten verotuksessa poistamatta olevan hankintameno määrä.

Siltä osin kuin kiinteistö on ollut vähennyskelpoisessa liiketoiminnassa ja kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyn piirissä, sen yksityisotosta on syntynyt aikaisemmin vähennetyn arvonlisäveron osittainen palautusvelvollisuus.

Arvonlisäveron tarkistuksen johdosta on verovelvollisen yhtiön maksettava arvonlisäveroa yhteensä 2.420 euroa. Varainsiirtoverovelvollisia ovat puolestaan luovutuksensaajat A ja C, jotka ovat ottaneet kiinteistön yhtiöstä yksityisottona. Varainsiirtoveron määrä on 5.600 euroa, joka jakaantuu yhtiömiehille kiinteistön omistusosuuksien suhteessa. Kiinteistön yksityisoton veroseuraamukset ovat yhteensä 20.495 euroa, josta yhtiön osuutta on 2.420 euroa, A:n osuutta 12.036 euroa ja C:n osuutta 6.039 euroa.

Yhtiöosuuden luovutuksesta verovelvollisia ovat osuutensa luovuttavat yhtiömiehet. Luovutusvoitto on pääomatuloa, ja sen määrään vaikuttavat paitsi osuuden kauppahinta ja mahdollinen osuuden hankintahinta tai omistujan mukaan määräytyvä hankintameno-olettama myös luovuttajayhtiömiehen yksityistilin eli osakaskohtaisen oman pääoman tilanne. Taulukosta 19 näkyy yhtiömiesten välillä selvä ero veroseuraamuksissa; siinä, missä positiivisen yksityistilin saldon omaavalle A:lle tulee yhtiöosuuden luovutuksessa luovutustappiota 26.867 euroa, tulee negatiivisen yksityistilin saldon omaavalle C:lle luovutusvoittoa 45.467 euroa ja maksettavaa veroa 13.749 euroa, vaikka A:n yhtiöosuus on suurempi. A voi vähentää luovutustappion verovuonna ja sitä seuraavana viitenä vuotena syntyvistä luovutusvoitoista.

Yhtiön myynnissä kaupan kohteena on yrityksen koko substanssi: varat, velat ja liikearvo. Esimerkkiyhtiön kaupassa ostajat jatkavat kaupassa siirtyvillä varoilla liiketoimintaa, joten siirtyvät hyödykkeet pysyvät vähennyskelpoisessa käytössä eikä arvonlisäveroseuraamuksia tule. Koska kaupassa ei ole siirtynyt kiinteistöjä tai arvopapereita, ostajille ei synny varainsiirtoveroseuraamuksia.

Kauppaan kuuluvasta irtaimesta käyttöomaisuudesta ei synny voittoa, koska sen käypä arvo (kauppahinta) ja poistamaton hankintameno ovat yhtä suuret. Sen sijaan yhtiön toiminnassa muodostuneesta liikearvosta, jolla ei ole hankintamenoa, muodostuu verotettavaa voittoa koko arvostaan eli koko siihen kohdistuvasta kauppahintaosuudesta 30.200 eurosta. Yhtiön myyntivoitto jakautuu yhtiömiehille tulo-osuuksien mukaan. Voitosta on A:n tulo-osuutta yhteensä 20.113 euroa, josta pääomatuloa on 1.467 euroa ja ansiotuloa 18.666 euroa. Voitosta C:n tulo-osuutta on 10.067 euroa, josta pääomatuloa on 733 euroa ja ansiotuloa 9.334 euroa. Taulukon 19 mukaan yhtiön myynnin tuloveroseuraamukset ovat yhteensä 3.865 euroa, josta

A:n maksettavaa on 3.121 euroa ja C:n maksettavaa 744 euroa. Progressiivisen tuloveroasteikon ja verosta viranomaisaloitteisesti tehtävien vähennysten vaikutus veron määrään näkyy tässä selvästi, kun C:n ansiotulosta maksettavaksi tuleva vero on suhteessa paljon pienempi kuin A:n ansiotulon vero.

Toimintamuodon muutoksen ainoa veroseuraamus syntyy toimintavarauksen purkautumisessa ja sen tuloutumisessa kommandiittiyhtiön yritystuloon. Taulukosta 19 käy ilmi, että A:n tulo-osuus on 5.333 euroa, josta pääomatuloa on 1.467 ja ansiotuloa 3.866 euroa, ja näistä muodostuu maksettavaa tuloveroa yhteensä 473 euroa. C:n tulo-osuus on 2.667 euroa, josta pääomatuloa on 733 euroa ja ansiotuloa on 1.934 euroa. C:n maksettavaksi tulevan veron määrä on 236 euroa. Toimintamuodon muutos on veroseuraamusten kannalta edullisin vaihtoehto, kun se toteutetaan siten, että TVL 24 §:n asettamat edellytykset täyttyvät. Esimerkitapauksessa ainoa veroseuraamus aiheutuu toimintavarauksen purkautumisesta, kun yhtiömuoto muuttuu osakeyhtiöksi, jonne mainittua varausta ei voi siirtää. Arvonlisäveroseuraamuksia ei aiheudu sen vuoksi, että vähennyskelpoinen liiketoiminta siirtyvillä tavaroilla ja palveluilla jatkuu osakeyhtiössä. Varainsiirtoveroseuraamuksia ei VSVL 4.5 §:n ja 15.3 §:n perusteella aiheutuisi, vaikka osakeyhtiöön siirtyvissä varoissa olisi kiinteistöjä tai arvopapereita.

Yhtiön toiminnan lopettamisen ja yhtiön purkamisen veroseuraamukset ovat suurimmat, mikä johtuu erityisesti irtaimen käyttöomaisuuden siirtymisestä pois arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisesta liiketoiminnan käytöstä. Liiketoiminnan lopettamisen vuoksi yhtiölle aiheutuu 21.840 euron suuruinen arvonlisäveron maksuvelvollisuus. Arvonlisäveroseuraamukset voitaisiin välttää, jos kalusto myytäisiin ostajalle, joka käyttäisi sitä edelleen vähennyskelpoisessa liiketoiminnassa, kuten edellä luvussa 7.2.2 käsitellyssä substanssikaupassa.

Yhtiön purkamisen tuloverovaikutukset ovat esimerkitapauksessa vähäiset, koska kaluston käypä arvo vastaa sen verotuksessa poistamatonta hankintamenoa. Aina näin ei ole. Jos poistoja olisi tehty etupainotteisesti ja käypä arvo olisi poistamatonta hankintamenoa suurempi, erotus olisi yhtiön tuloa (Järvenoja 2007: 479). Yhtiön purkamisen tuloveroseuraamukset johtuvat toimintavarauksen purkautumisesta. Siitä tuloutuu yhtiöön 8.000 euroa, joka jakautuu yhtiömiesten tulo-osuuksiin siten, että

A:n osuutta on 5.333 euroa ja C:n osuutta 2.667 euroa. A:n tulee maksaa osuudestaan tuloveroa 473 euroa, ja C:n maksettava tuloveron määrä on 236 euroa. Veroseuraamukset ovat yhteensä 22.549 euroa. Yhtiömiehet ovat jakaneet yhtiön varat ja velat siten, että verotettavaa luovutusvoittoa ei syntyisi. Yhtiöosuuden vaihtaminen jako-osaan yhtiömiesten sopimalla tavalla muodostaa A:lle 27.853 euron luovutustappion ja C:lle 1.407 euron luovutustappion. Luovutustappiot ovat käytettävissä verovuonna ja seuraavina viitenä vuonna syntyvistä luovutusvoitoista.

Kiinteistön yksityisotto liittyy kaikkiin edellä käsiteltyihin vaihtoehtoihin järjestelyihin, joten siitä johtuvat veroseuraamukset tulee ottaa huomioon kokonaisverovaikutuksissa. Taulukossa 20 on kiinteistön yksityisotto otettu huomioon järjestelyjen tuloissa ja veroissa.

Taulukko 20. Yhtiön ja yhtiömiesten kokonaisveroseuraamukset.

Verolaji		Verovelv.	Yhtiöosuuden luovutus	Yhtiön myynti	Toimintamuodon muutos	Purkaminen
Tuloverot	ansiotulo	A		18 666	3 866	3 866
	pääomatulo		27 200	28 667	28 667	28 667
	luovutusvoitto		-26 867			-27 853
	arvio verosta		8 303	11 287	8 776	8 776
	ansiotulo	B				
	pääomatulo					
	luovutusvoitto					
	arvio verosta		0	0	0	0
	ansiotulo	C		9 334	1 934	1 934
	pääomatulo		13 600	14 333	14 333	14 333
	luovutusvoitto		45 467			-1 407
	arvio verosta		17 921	4 899	4 427	4 427
Arvonlisävero		Ky	2 420	2 420	2 420	24 260
Varainsiirtovero		A	3 733	3 733	3 733	3 733
		B				
		C	1 867	1 867	1 867	1 867
Yhteensä			34 244	24 206	21 223	43 063
Järjestys		A	1	3	2	4
		C	4	3	1	2

A = vastuunalainen yhtiömies, perustajaosakas

B = äänetön yhtiömies, erosi yhtiöstä ennen muutoksia ja sai sijoituksensa takaisin, pääomanpalautus ei aiheuta veroseuraamuksia

C = myöhemmin mukaan tullut vastuunalainen yhtiömies, A:n ja B:n lapsi

Ky = yhtiö, jonka järjestelyistä tai omistussuhteiden muutoksista on kyse

Kokonaisveroseuraamusten perusteella voidaan määritellä vaihtoehtojen paremmuusjärjestys verovaikutusten näkökulmasta. Huomionarvoista on, että paremmuusjärjestys ei ole yhtiömiehillä samanlainen. Jos tarkastellaan vain kokonaisveroja, edullisin vaihtoehto on toimintamuodon muutos 21.223 euron veroseuraamuksilla. Tässä vaihtoehdossa täytyy muistaa, että toiminnan harjoittamisen kannalta olennaisen omaisuuden yksityisotto ennen toimintamuodon muutosta aiheuttaa riskin siitä, että yhtiön katsotaan verotuksessa purkautuvan. Riski on hallittavissa hakemalla ennakkoratkaisu Verohallinnolta ennen yksityisottoon ryhtymistä. Yleisesti ottaen voidaan sanoa, että toimintamuodon muutos TVL 24 §:n edellytykset täyttävällä tavalla on lähes aina edullisin käsitellyistä vaihtoehdoista. Yhtiömiehistä C:lle toimintamuodon muutos on edullisin vaihtoehto, A:lle toiseksi edullisin. Yhtiömiesten verojen määrään vaikuttavat yhtiösopimuksessa määritellyt osuudet yhtiön tuloon. A:lle edullisempi vaihtoehto olisi yhtiöosuuden luovutus, josta hänelle tulisi luovutustappiota suuren yksityistilin saldon johdosta.

Esimerkkiyrityksen tilanteessa syntyy toiseksi vähiten maksettavia veroja, jos yhtiö myydään (substanssikauppa). Tapauksessa verojen määrä on 24.206 euroa. Yhtiön myynnin tuloverovaikutukset riippuvat kaupassa syntyvän voiton määrästä, mihin vaikuttavat omaisuuserien arvot ja verotuksessa poistamatta olevat hankintamenot sekä kaupassa siirtyvät velat ja vastuut. Yhtiömiehillä verojen määrä riippuu siitä, millainen osuus heillä on yhtiön tuloon yhtiösopimuksen mukaan. Esimerkki-tapauksessa A:n osuus on suurempi kuin C:n osuus, ja siksi hänelle koituu yhtiön mynnistä enemmän tuloveroja kuin C:lle. Yhtiön myynti olisi verovaikutusten kannalta kummallekin yhtiömiehelle vasta kolmanneksi paras vaihtoehto.

Yhtiöosuuden luovutus on verojen kokonaismäärän perusteella kolmanneksi edullisin vaihtoehto, mutta yhtiömiesten näkökulmasta se on paras tai huonoin vaihtoehto. Yhtiöosuuden luovutusten kokonaisverot ovat 34.244 euroa. A:n maksettavaksi tulevat verot ovat 12.036 euroa (8.303 euroa + 3.733 euroa). Oikeastaan A:n verot johtuvat kiinteistön yksityisotosta, ja varsinaisesta yhtiöosuuden luovutuksesta syntyy luovutustappiota. C:n maksettavaksi tulevat verot ovat 19.788 euroa (17.921 euroa + 1.867 euroa). C:n veroista suurin osa johtuu yhtiöosuuden luovutuksesta syntyvästä luovutusvoitosta. C:n yksityistilin saldon negatiivisuus vaikuttaa osaltaan

luovutusvoiton suuruuteen. Yhtiön arvonlisävero 2.420 euroa on kiinteistön yksityisotosta johtuvaa veroa.

Yhtiön purkaminen on kokonaisveroseuraamusten kannalta huonoin vaihtoehto. Maksettavaksi tulevien verojen määrä on yhteensä 43.063 euroa. Suuri arvonlisäveron määrä johtuu lähinnä vähennyskelpoisen liiketoiminnan päättymisestä. Tuloveroista suurin osa ja varainsiirtovero johtuvat kiinteistön yksityisotosta, mutta kiinteistöstä olisi aiheutunut sama määrä veroja purkautumisessa, jos se olisi ollut mukana niissä varoissa, jotka siirtyvät yhtiöstä yhtiömiehille, kun yhtiömiesten yhtiöosuudet vaihdetaan jako-osiin.

Mielenkiintoinen havainto on, että C:lle yrityksen purkaminen aiheuttaa saman määrän veroja kuin toimintamuodon muutos. Tämä johtuu siitä, että C ei saa esimerkkitapauksessa yhtiöstä jako-osana mitään, mutta ottaa vastattavaksi velkoja, jotta ei joutuisi maksamaan luovutusvoittoveroa. C:n kannalta toimintamuodon muutos on siinä mielessä edullisempi vaihtoehto, että hänen ei tarvitse ottaa velkoja vastattavakseen alentaakseen veroja. A:n näkökulmasta yhtiön purkaminen on huonoin vaihtoehto, koska hänen jako-osaansa tulevat yrityksen kaikki varat ja hän ottaa vastattavakseen suurimman osan arvonlisäveroista. Yleensä kalusto myydään ennen purkamista, jolloin esimerkiksi arvonlisäveroseuraamuksia ei tule, jos ostaja ottaa kaluston vähennyskelpoiseen liiketoiminnan käyttöön. Esimerkkitaupauksessa A:lla on mahdollisuus myydä kalustoa myöhemmin. Luovutusvoittoa laskettaessa kaluston hankintamenona pidetään samaa määrää, joka on luettu yhtiölle luovutushinnaksi yhtiön purkamisessa.

Edellä on käsitelty järjestelyjen paremmuusjärjestystä kokonaisuuden ja yhtiömiesten kannalta. Esimerkkitaupauksen järjestelyt voidaan arvottaa myös yhteiskunnan näkökulmasta. Työllisyyden ja verotulojen kannalta parhaita ovat vaihtoehdot, joissa kannattava yritystoiminta jatkuu.

7.4 Tulosten arviointi

Tutkimuksessa ei ole laskemalla selvitetty, kuinka herkkiä esimerkkiyrityksen järjestelyistä aiheutuvat veroseuraamukset ovat yrityksen lähtöoletusten eli tilinpäätöstietojen ja yhtiösopimuksen tietojen muuttamiselle. Selvää on, että veroseuraamukset ovat herkkiä yrityksen lähtökohtatilanteen muutoksille. Tämä johtuu monesta eri tekijästä. Seuraavia tekijöitä on tutkimuksessa tullut esille:

1) Eri verolakien verotuskohteet vaihtelevat, joten yrityksen omaisuus rakenne ja tulonmuodostus vaikuttavat siihen, mitä veroseuraamuksia järjestelyistä voi aiheutua. Esimerkiksi varainsiirtoveroa on yleensä suoritettava, jos luovutuksen kohteena on kiinteistö tai arvopaperi. Arvonlisäverovelvollisuus koskee puolestaan muun muassa liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvaa hyödykkeiden myyntiä ja vastaavasti arvonlisäveron vähennysoikeus koskee verollista liiketoimintaa varten hankittuja hyödykkeitä. Tuloverolakien mukaan verotetaan muun muassa yritystulo ja luovutusvoitto.

2) Progressiivisen verotuksen vuoksi tuloveroseuraamus on herkkä yhtiömiesten osuuksien muutoksille: mitä suurempi on yhtiömiehen osuus yhtiön tulosta, sitä suurempi on veronalaisen tulon määrä ja samalla veron määrä.

3) TVL:n luovutusvoiton laskemista koskevan sääntelyn johdosta verotettavan luovutusvoiton määrä ja veron määrä ovat herkkiä henkilöyhtiön osakaskohtaisen oman pääoman tilanteelle ja siinä tapahtuville muutoksille. Yhtiömiehen yksityistilin saldon kasvaminen lisää hankintamenoa eli vähentää mahdollista luovutusvoittoa. Saldon pienenemisellä on päinvastainen vaikutus. Negatiivinen saldo lisääntyy verotettavaan luovutusvoittoon.

4) Veroseuraamukset ovat herkkiä ajan muutokselle eli ajan kulumiselle. Ensinnäkin kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyssä tarkistuksia tehdään kymmenen vuoden tarkistuskauden aikana, joten tuona aikana tapahtunut käyttötarkoituksen muutos, kiinteistön luovutus, verovelvollisuuden päättymisen tai kiinteistön poistaminen liikeomaisuudesta aiheuttaa kiinteistöinvestoinnin tarkistamisen ja yleensä arvonlisäveroseuraamuksen. Kymmenen vuoden jälkeen käyttötarkoituksen muutos

ei enää aiheuta arvonalisäveroseuraamuksia. Toiseksi omaisuuden omistusaika vaikuttaa hankintameno-olettaman suuruuteen luovutusvoiton laskemisessa. Jos omaisuus on ollut luovuttajalla vähintään kymmenen vuotta, käytetään 40 prosentin hankintameno-olettamaa, muuten 20 prosentin olettamaa. Hankintameno-olettaman mukaista hankintamenoa verrataan todelliseen hankintamenoon ja luovutushinnasta vähennetään näistä suurempi. Kolmanneksi verolainsäädäntö tai sen tulkinta muuttuu ja voi muuttaa samanlaisen toimen veroseuraamuksia. Tutkimuksessa veroseuraamukset on laskettu vuotta 2014 koskevien verolakien, asetusten ja Verohallinnon päätösten mukaan, ja saadut tulokset ovat herkkiä näiden muutoksille.

5) Veroseuraamukset ovat herkkiä yritysten poistopolitiikan eroille. Jokaisella yrityksellä on oma näkemys verotuksessa tehtäviin poistoihin. Valittu poistopolitiikka vaikuttaa siihen, miten kuluvan käyttöomaisuuden verotuksessa poistamatta oleva hankintameno vastaa omaisuuden käypää arvoa tai todennäköistä luovutushintaa. Etupainotteisesti tehdyt poistot lisäävät substanssikaupassa ja yrityksen purkamisessa verotettavan tulo-osuuden määrää.

6) Arvonlisäveroseuraamukset ovat herkkiä hyödykkeiden käyttötarkoituksen muutoksille. Toisinaan myös luovutuksensaajan toiminta voi vaikuttaa luovuttajan arvonalisäveroseuraamuksiin. Esimerkiksi, jos vähennyskelpoisessa liiketoiminnan käytössä olevan omaisuuden luovutuksensaajan jatkaa siirtyvillä hyödykkeillä vähennyskelpoista liiketoimintaa, arvonalisäveroseuraamuksia ei tule, mutta muuten tulee.

Tulosten yleistettävyyden parantamiseksi on vaihtoehtojen esittelyn ja veroseuraamusten vertailun (luvut 7.2 - 7.3) yhteydessä pohdittu tarkemmin veroseuraamusten taustalla olevia tekijöitä. Yhtenä tutkimustuloksena tuli samalla esille, että verosuunnittelulla voidaan vaikuttaa verojen määrään. Tämä tulos ei ole herkkä yrityksen lähtöoletusten muutoksille.

8 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkielmassa tarkasteltiin kommandiittiyhtiön yritysjärjestelyjen ja yhtiöosuuden luovutuksen veroseuraamuksia. Säännösten, oikeuskäytännön ja kirjallisuuden pohjalta selvitettiin, millaisia verovaikutuksia kommandiittiyhtiön purkamisesta ja myynnistä voi aiheutua luopujalle, milloin toimintamuodon muutos voi aiheuttaa veroseuraamuksia ja mitä kommandiittiyhtiön sulautuminen tai jakautuminen tarkoittaa verotuksessa. Verovaikutuksia tarkasteltiin luopujan näkökulmasta, mikä rajasi käsiteltävät verolajit tuloveroihin, arvonlisäveroon ja varainsiirtoveroon.

Kommandiittiyhtiön yritysjärjestelyjen ja yhtiöosuuden myynnin veroseuraamuksia tarkasteltiin kuvitteellisessa esimerkkiyrityksessä. Laskelmien avulla teoreettinen tarkastelu tuotiin käytännön verotustilanteiden tasolle. Tutkielmassa esiteltiin yhtiömiesten käytettävissä olevat vaihtoehdot ja niiden verovaikutukset verolajeittain. Tällä tavalla haluttiin tuoda näkyväksi, että hyvissä ajoin aloitetulla verosuunnittelulla voidaan vaikuttaa verojen määrään. Aikaisemmissa tutkimuksissa tällaista kokonaisvaltaista konkreettista verovaikutusten vertailua ei ole tiettävästi tehty.

Tutkimuksen yleisenä tuloksena voidaan todeta, että yhtiöosuuden luovutuksen, yhtiön myynnin (substanssikaupan), toimintamuodon muutoksen ja yhtiön purkamisen verovaikutukset eroavat toisistaan paitsi veron määrän myös kyseeseen tulevan verolajin suhteen. Verovaikutukset eroavat myös yhtiömiehittäin, mikä johtuu yhtiösopimuksessa määritellyistä osuuksista yhtiön tuloon tai varoihin, osakaskohtaisesta omasta pääomasta tai yksityisottona otettavan varallisuuden laadusta, käyttötarkoituksesta ja arvosta.

Tutkimuksessa on määritelty esimerkkiyrityksen yritysjärjestelyvaihtoehtojen paremmuusjärjestys verovaikutusten näkökulmasta sillä perusteella, millaiset kokonaisveroseuraamukset niistä aiheutuu. Paremmuusjärjestys ei ole yhtiömiehillä samanlainen. Toimintamuodon muutos oli edullisin vaihtoehto. Kun toimintamuodon muutos toteutetaan TVL 24 §:n edellytykset täyttävällä tavalla, se onkin lähes aina edullisin käsitellyistä vaihtoehdoista.

Yhtiön myynti substanssikauppana oli toiseksi edullisin vaihtoehto. Yhtiön myynnin tuloverovaikutukset riippuvat kaupassa syntyvän voiton määrästä, mihin vaikuttavat omaisuuserien arvot ja verotuksessa poistamatta olevat hankintamenot sekä kaupassa siirtyvät velat ja vastuut. Yhtiömiehillä tuloverojen määrään vaikuttaa, millainen osuus heillä on yhtiön tuloon yhtiösopimuksen mukaan. Yhtiön myynnin arvonlisäverovaikutukset riippuvat puolestaan siitä, jatketaanko siirtyvillä hyödykkeillä vähennyskelpoista liiketoimintaa. Mahdolliset varainsiirtoveroseuraamukset kohdistuisivat ostajatahoon.

Yhtiöosuuden luovutus oli verojen kokonaismäärän perusteella kolmanneksi edullisin vaihtoehto. Yhtiömiesten näkökulmasta yhtiöosuuden luovutuksen veroseuraamuksissa oli suurimmat erot. Yhtiöosuuden luovutusvoiton laskennassa osakaskohtaisen oman pääoman tilanne eli yhtiömiehen yksityistilin saldo vaikuttaa verotettavan luovutusvoiton määrään. Koska yhtiömies voi vaikuttaa saldoon ja samalla luovutusvoiton määrään, verosuunnittelun mahdollisuudet kannattaa ottaa tässä huomioon.

Yhtiön purkaminen on kokonaisveroseuraamusten kannalta huonoin vaihtoehto. Yhtiömiesten kannalta verovaikutukset riippuvat siitä, mikä on hänen yhtiösopimuksen mukainen tulo-osuutensa yhtiöstä ja mitä yhtiömies saa jako-osana yrityksestä. Yhtiömiehet voivat sopia jako-osista, mutta kokonaisuus arvioiden liikaa saavalle voi koitua lahjaveroseuraamuksia.

Hyvässä ajoin aloitetulla verosuunnittelulla voidaan vaikuttaa verojen määrään. Jotta verosuunnittelua voidaan tehdä, täytyy tuntea sallitut keinot, oman yrityksen tilanne ja mahdolliset vaihtoehdot. Ennen toimenpiteisiin ryhtymistä kannattaa vertailla eri vaihtoehtoja kohdeyrityksen tilinpäätöstietojen ja liitetietojen perusteella. Tutkielman esimerkkiyrityksen vaihtoehtojen tarkastelu toimii tässä mallina. Tutkielma lisää näin yhtiömiesten mahdollisuuksia tehdä ratkaisuja riittävän tiedon perusteella ja parantaa yhtiömiehen mahdollisuuksia suunnitella verotustaan. Verosuunnitteluun pitäisi kuulua myös pyrkimys vähentää riskejä suunnitellun toimenpiteen aiheuttamista verovaikutuksista. Verotuksellisesti tulkinnallisten tilanteiden ratkaisemiseksi kannattaakin hakea ennakkoratkaisu Verohallinnolta ennen toimenpiteeseen

ryhtymistä. Tutkielmassa on esitelty verotuksellisesti tulkinnallisia tilanteita, joissa on suositeltavaa hakea Verohallinnon sitova kannanotto veroriskin pienentämiseksi.

Todellisten tilinpäätösten käyttäminen olisi saattanut tuoda tutkimukseen realistisemmat pohjatiedot. Kuvitteellisen esimerkkiyrityksen käyttäminen toi kuitenkin selkeämmin näkyviin oikea-aikaisen verosuunnittelun mahdollisuudet ja vaikutukset. Kuvitteellisen yrityksen käyttämistä todellisen tapauksen asemasta perusteltiin sillä, että näin voitaisiin tarkastella paitsi useammanlaisia ongelmatilanteita myös niitä harvemmin esiin tulevia tapauksia, joissa verovaikutukset voivat kuitenkin olla huomattavat. Käytännössä muutaman eri yrityksen (kuvitteellisen tai todellisen) tietojen käyttäminen olisi mahdollistanut useampien vaihtoehtojen esittelyn. Yhden yrityksen lähtötietoja ei saa niin monipuoliseksi, että kaikki kiinnostavat verotukselliset ongelmat saataisiin tarkasteluun mukaan.

Tutkimuksen lähestymistapa on päätöksentekometodologinen. Tutkimus ei kuitenkaan suoraan suosittele tietyn vaihtoehdon valintaa laskelmien lopputuloksen perusteella, koska todellisessa päätöksentekotilanteessa tulee ottaa huomioon myös muita tekijöitä kuin verotus. Se kuitenkin kertoo, mikä on verotuksen kannalta edullisin ratkaisu esimerkkiyrityksen tilanteessa. Tulosten yleistettävyyttä on parannettu sillä, että tutkimuksessa on pohdittu tarkemmin veroseuraamusten taustalla olevia tekijöitä. Ratkaisuja ei yleensä tehdä pelkästään verotuksen näkökulmasta, koska suunnitellulla toimenpiteellä on usein muitakin tavoitteita kuin taloudellisia tai verotuksellisia. Päätöksiä ei tehdä myöskään tyhjiössä eikä vain omaa etua tavoitellen. Esimerkiksi yhtiön kaupassa on aina kaksi osapuolta omine intresseineen, joten sopimukseen pääseminen vaatii sovittelua ja vastaantuloa.

Tutkimusta voitaisiin jatkaa tarkastelemalla todellisten henkilöyhtiöiden tilinpäätöstietoja. Riittävän suuresta määrästä yhtiöitä olisi mahdollista valita esimerkiksi kymmenen yritystä, jotka eroaisivat toisistaan oman pääoman tilanteen, poistojärjestelmän, omaisuuden rakenteen ja eri aikana hankittujen yhtiöosuuksien osalta. Riittävän monen yrityksen tietojen perusteella olisi mahdollista esitellä monipuolisesti vaihtoehtoisten järjestelyjen veroseuraamuksia ja niihin vaikuttamista. Henkilöyhtiöissä, joissa yhtiömiehet ovat usein sukulaisia tai kuuluvat

muuten samaan intressipiiriin, olisi hyödyllistä tarkastella tilanteita myös lahjaverotuksen näkökulmasta. Lisämielenkiintoa tutkimukseen toisi haastattelu, jonka avulla kartoitettaisiin yhtiömiesten käsityksiä verosuunnittelusta ja mahdollisuuksista vaikuttaa verojen määrään.

LÄHTEET

Andersson E & Ikkala J (2005) Elinkeinoverolain kommentaari. Helsinki, Talentum Media Oy.

Andersson E & Linnakangas E (2006) Tuloverotus. Helsinki, Talentum Media Oy.

Ervasti P (2005) Henkilöyhtiön yhtiöosuuden luovutuksen tuloverotuksesta. Verotus 2005/2: 197-203.

Fehr E & Gächter S (2000) Fairness and Retaliation: The Economics of Reciprocity. Journal of Economic Perspectives 14(3): 159-181.

Gigerenzer G (2000) Adaptive Thinking: Rationality in the Real World. New York, Oxford University Press.

Gittins R (2005) An Economics Fit for Humans. The Australian Economic Review 38(2): 121-127.

HE (6/1987) Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä sekä siihen liittyväksi lainsäädännöksi.
<http://217.71.145.20/TRIPviewer/show.asp?tunniste=HE+8/1998&base=erhe&paivelin=www.eduskunta.fi&f=WP> Viitattu 5.3.2013

HE (88/1993) Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.
<http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/1993/19930088#id219842> Viitattu 28.2.2014.

HE (35/2005) Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta
<http://finlex.fi/fi/esitykset/he/2005/20050035>
Viitattu 16.10.2013

Immonen R (1998) Yritysmuodot ja liiketoiminta. Helsinki, Kauppakaari Oyj.

Immonen R (2006) Yritysjärjestelyt. Helsinki, Talentum Media Oy.

Immonen R (2011) Yritysjärjestelyt. Helsinki, Talentum Media Oy.

Immonen R, Ossa J & Villa S (2012) Henkilöyhtiön pääoman hallinta. Helsinki, Talentum Media Oy.

Juanto L & Saukko P (2012) Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Helsinki, Talentum Media Oy.

Juote T & Ukkola O (1998) Yrityksen luovutus ja yritysmuodon muutokset. Helsinki, Oy Edita Ab.

Järvenoja M (1992) Henkilöyhtiöt verotuksessa. Helsinki, Lakimiesliiton kustannus.

Järvenoja M (1993) Henkilöyhtiöt verotuksessa. Helsinki, Lakimiesliiton kustannus.

Järvenoja M (2007) Yritysjärjestelyjen verotus. Helsinki, WSOYpro.

Järvenoja M (2008) Yksityisöt yritysmuodon muutoksessa. Verotus 2008/4: 373-384.

Järvenoja M (2013) Henkilöyhtiön oikeusasema tuloverotuksessa. Vantaa, Lakimiesliiton kustannus.

Kaakkuri-Knuuttila M-L & Heinlahti K (2006) Mitä on tutkimus? Argumentaatio ja tieteenfilosofia. Tampere, Gaudeamus Kirja.

Kallio M, Nielsen A, Ojala M & Säaskilahti J (2010) Arvonlisäverotus 2010. Helsinki, Edita Publishing Oy.

Kasanen E, Lukka K & Siitonen A (1991) Konstruktiivinen tutkimusote liiketaloustieteessä. Liiketaloudellinen aikakauskirja 1991, Iss. 3, 301 - 329.

Kasanen E, Lukka K & Siitonen A (1993) The Constructive Approach in Management Accounting Research. Journal of Management Accounting Research 1993, Iss. 5, 243 – 264.

KHO (1979) Dnro 791/11/77.

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/1979/197902805> Viitattu 25.3.2014

KHO (1984) Dnro 6028/25/83.

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/1984/198401948> Viitattu 25.3.2014

KHO (1986) Dnro 3174/3/86.

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/1986/198605271> Viitattu 30.3.2014

KHO (1991) Dnro 2788/3/90.

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/1991/199101384> Viitattu 27.3.2014

KHO (1993) Dnro 2355/3/93.

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/1993/199303345> Viitattu 5.4.2014

KHO (1995) Dnro 503/3/95.

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/1995/199503138> Viitattu 28.3.2014

KHO (1996) Dnro 4451/6/95.

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/1996/199602696> Viitattu 18.4.2014

KHO (1998) Dnro 2967/2/97.

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/1998/199801179> Viitattu 27.3.2014

KHO (1998b) Dnro 1043/2/97.

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/1998/199801978> Viitattu 29.3.2014

KHO (1998c) Dnro 562/2/98.

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/1998/199802440> Viitattu 18.4.2014

KHO (2000) Dnro 1630/2/00.

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/2000/200003310> Viitattu 27.3.2014

KHO (2000b) Dnro 1186/2/99.

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/2000/200002116> Viitattu 30.3.2014

KHO (2000c) Dnro 945/2/99.

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/2000/200003094> Viitattu 18.4.2014

KHO (2002) Dnro 3080/2/01.

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/2002/200202102> Viitattu 27.3.2014

KHO (2004) Dnro 252/2/03.

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/2004/200401954> Viitattu 25.3.2014

KHO (2004b) Dnro 1437/2/03.

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/2004/200400359> Viitattu 29.3.2014

KHO (2007) Dnro 771/2/06.

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/2007/200702424> Viitattu 29.3.2014

KILA (2008) Kirjanpitolautakunnan yleisohje arvonnäisäveron kirjaamisesta 6.5.2008.

<http://www.edilex.fi/kilaohje/alvkirj3> Viitattu 4.5.2014

Koski P & Immonen R (1990) Henkilöyhtiöt yritysmuotona. Helsinki, Lakimiesliiton kustannus.

Leppiniemi J & Walden R (2010) Tilinpäätös- ja verosuunnittelu. Juva, WSOYpro Oy.

Linnakangas E (2005) Henkilöyhtiön yhtiömiesosuuksien hankintameno luovutusvoittoverotuksessa (KHO 2004:78). Verotus 2005/1: 79-85.

- Metsä-Ketelä J (2010) Avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön tilinpäätösmalli. Helsinki, KHT-Media Oy.
- Minzberg H & Westley F (2001) Decision Making: It's Not What You Think. MIT Sloan Management Review 42(3) 89-93.
- Myrsky M. & Linnakangas E (2006) Elinkeinotulon verotus. Helsinki, Talentum Media Oy.
- Myrsky M & Linnakangas E (2010) Elinkeinotulon verotus. Helsinki, Talentum Media Oy.
- Määttänen P (2003) Filosofia. Johdatus peruskysymyksiin. Jyväskylä, Gaudeamus.
- Neilimo K & Näsi J (1980) Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede. Tutkimus positivismiin soveltamisesta. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, sarja A 2. Tampere, Tampereen yliopisto.
- Nuotio V-P (2012) Tappiontasaus tuloverotuksessa. Helsinki. Talentum Media Oy.
- Pikkujämsä M (2001) Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Helsinki, Talentum Media Oy.
- Puronen P (2007) Varainsiirtoverotus. Helsinki, Talentum Media Oy.
- Rehbinder M (1995) Personbolag i beskattningen: inkomstbeskattningen av öppna bolag och kommanditbolag i spänningsfältet mellan beskattningen av enskilda näringsidkare och aktiebolag. Helsingfors, Juristförbundets förlag.
- Räbinä T (2001) Vastikkeeton saanto ja luovutusvoiton verotus. Jyväskylä, Talentum Media Oy.
- Räbinä T & Nykänen P (2006) Yksityishenkilöiden luovutusvoittojen verotus. Helsinki, Talentum Media Oy.

Räbinä T & Nykänen P (2009) Yksityishenkilöiden luovutusvoittojen verotus. Helsinki, Talentum Media Oy.

Räbinä T & Nykänen P (2013) Yksityishenkilöiden luovutusvoittojen verotus. Helsinki, Talentum Media Oy.

Sainio N (2011a) Yritysjärjestelyt arvonlisäverotuksessa. Hämeenlinna, Lakimiesliiton kustannus.

Sainio N (2011b) Yritysjärjestelyt arvonlisäverotuksessa. Verotus 4/2011: 447 – 451.

Siikarla PJ (2003) Henkilöyhtiöt. Helsinki, Yrityskirjat Oy.

Simon HA (1964) Rationality. In: Simon HA (ed) Models of Bounded Rationality: Behavioral Economics and Business Organization. London, The MIT Press: 405 – 407.

Simon HA (1972) Theories of Bounded Rationality. In: Simon HA (ed) Models of Bounded Rationality: Behavioral Economics and Business Organization. London, The MIT Press: 408 – 176.

Suomen virallinen tilasto (SVT) (2014) Aloittaneet ja lopettaneet yritykset. Helsinki, Tilastokeskus. <http://www.stat.fi/til/aly/index.html> Viitattu 6.3.2014

Turtia K (2005) Otavan uusi sivistyssanakirja. Keuruu, Kustannusosakeyhtiö Otava.

Valtiovarainvaliokunta (2012) Valtiovarainvaliokunnan mietintö 33/2012 vp. http://www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/vavm_33_2012_p.shtml Viitattu 19.4.2014

Verohallitus (1996) Vahvistettu tappio ja omistajanvaihdos. Dnro 634/348/1996. https://www.vero.fi/download/Vahvistettu_tappio_ja_omistajanvaihdos_ohje/%7B7DA95598-BEA1-4131-BD25-134EA6A323CE%7D/4703 Viitattu 2.2.2014

Verohallitus (2001). Majoitustoiminnan verotuksesta. Dnro 2033/40/2001.

[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2001/Majoitustoiminnan_verotuksesta\(10217\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2001/Majoitustoiminnan_verotuksesta(10217)) Viitattu 16.4.2014

Verohallitus (2004) Yrityksen sukupolvenvaihdos verotuksessa. Dnro 535/345/2004.

http://www.vero.fi/download/Yrityksen_sukupolvenvaihdos_verotuksessa/%7BB40AE7A2-EA23-44DF-B013-3CE3D8B38E59%7D/3995 Viitattu 26.3.2014

Verohallitus (2007) Kiinteistöinvestointien arvonlisäverotus. Dnro 1845/40/2007.

[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Kiinteistöinvestointien_arvonlisäverotus\(10039\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Kiinteistöinvestointien_arvonlisäverotus(10039)) Viitattu 18.4.2014

Verohallitus (2009a) Oman käytön ja alivastikkeellisten luovutusten arvonlisäverotus. Dnro 621/40/2009.

[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Myynnin_verollisuus_veron_peruste_oma_kaytto_vahennykset/Oman_kayton_ja_alivastikkeellisten_luovu\(9975\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Myynnin_verollisuus_veron_peruste_oma_kaytto_vahennykset/Oman_kayton_ja_alivastikkeellisten_luovu(9975)) Viitattu 28.2.2014

Verohallitus (2009b) Yritysjärjestelytilanteiden arvonlisäverotuksesta.

Verohallituksen ohje 26.3.2009. [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Yritysjarjestelytilanteiden_arvonlisäver\(14319\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Yritysjarjestelytilanteiden_arvonlisäver(14319)) Viitattu 28.2.2014

Verohallinto (2010a) Henkilöverotuksen käsikirja: verovuosi 2009. Helsinki, Edita Prima Oy.

Verohallinto (2010b) Yhtiöosuuden luovutus tuloverotuksessa ja lahjaverotuksessa.

Dnro 330/349/2010.
http://www.vero.fi/download/Yhtiöosuuden_luovutus_tuloverotuksessa_ja_lahjaverotuksessa/%7B4BD362FA-292B-4E56-9B6D-40A566540086%7D/4014
Viitattu 26.3.2014

Verohallinto (2012) Arvonlisäverokantojen muutos 1.1.2013. Dnro A119/200/2012.

<http://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Arvonlisaverokantojen_muutos_112013\(25811\)](#) Viitattu 11.10.2013

Verohallinto (2013a) Varainsiirtoverotuksen yhtenäistämisoikeus. Dnro

A716/4340/2013. <http://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat_veroohjeet/Varainsiirtoverotus/Varainsiirtoverotuksen_yhtenaistamisoikeus\(27001\)](#) Viitattu 25.10.2013

Verohallinto (2013b) Elinkeinoyhtymän osakasselvityksen eli lomakkeen 35

täyttöohje. <http://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat_veroohjeet/Lomakkeet/Veroilmoituslomakkeet_ja_tayttoohjeet/Elinkeinoyhtymän_osakasselvitys_tayttoohje\(16995\)](#) Viitattu 21.11.2013

Verohallinto (2013c) Omistajavaihdos ja tappiontasaus henkilöyhtiössä. Dnro

A43/200/2013. <http://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_kannanottoja/Omistajavaihdos_ja_tappiontasaus_henkilö\(29233\)](#) Viitattu 28.3.2014

Verohallinto (2013d) Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa: Verohallinnon 4.12.2012 antaman ohjeen päivitys vuodelle 2014. Dnro A200/200/2013.

http://www.vero.fi/download/Varojen_arvostaminen_perinto_ja_lahjaverotuksessa_112014_lukien/%7B24986D87-CF80-4369-ABCF-6195F988C6BB%7D/8977

Viitattu 19.4.2014

Verohallinto (2013e) Taselainausten elinkeinotoiminnassa. Dnro A179/200/2013.

<http://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Yritysmuodon_muutos_ja_yritysjarjestelyt/Taselainaus_elinkeinotoiminnassa\(30623\)](#) Viitattu 12.4.2014

Verohallinto (2014a) Henkilöverotuksen lakimuutoksia vuodelle 2014.

[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Paaomatulot/Henkiloverotuksen_lakimuutoksia_vuodelle\(31265\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Paaomatulot/Henkiloverotuksen_lakimuutoksia_vuodelle(31265)) Viitattu 24.3.2014

Verohallinto (2014b) Verohallinnon yhtenäistämisohteet vuodelta 2013 toimitettavaa verotusta varten. Dnro 164/200/2013. [https://www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Verohallinnon_yhtenaistamisohjeet_vuodel\(30837\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Verohallinnon_yhtenaistamisohjeet_vuodel(30837))

Viitattu 27.3.2014

Verohallinto (2014c) Veroprosenttilaskuri 2014.

<http://prosentti.vero.fi/VPL2014/Sivut/Henkilotiedot.aspx> Viitattu 6.5.2014

Villa S (2002) Henkilöyhtiöt ja osakeyhtiö. Helsinki, Talentum Media Oy.

Villa S (2006) Henkilöyhtiöt ja osakeyhtiö. Helsinki, Talentum Media Oy.

Villa S (2013) Henkilöyhtiöt ja osakeyhtiö. Helsinki, Talentum Media Oy.

Villa S, Ossa J & Saarnilehto A (2007) Yritysmuodot. Toiminta, rahoitus ja verotus. Helsinki, Werner Söderström Osakeyhtiö.

Virtanen A (2002) Laskentatoimi ja moraalit. Laskenta-ammattilaisten käsityksiä hyvästä kirjanpitoavasta, hyväksyttävästä verosuunnittelusta ja hyvästä tilintarkastustavasta. Jyväskylä, Jyväskylän yliopisto.

Wilhelmsson T & Jääskinen N (2001) Avoimet yhtiöt ja kommandiittiyhtiöt. Helsinki, Talentum Media Oy.

Yritysonline (2013) Yritysverotus I-II. <http://www.wsoypro.fi>. Viitattu 5.3.2013

Äärilä L & Nyrhinen R (2013) Arvonlisäverotus käytännössä. Helsinki, Sanoma Pro Oy.