

YRITYSMUODON MUUTOKSET VEROTUKSESSA

YRITYSMUODON MUUTOKSET VEROTUKSESSA

Markku Järvenoja

KAUPPAKAMARI

© 2024 Helsingin Kamari Oy ja tekijä

ISBN 978-952-246-915-1

ISBN 978-952-246-916-8 (ePub)

ISBN 978-952-246-917-5 (Ammattikirjasto)

Kansi: Lumimarja Terttu Rönkkö

Taiton suunnittelu: Maria Mitrunen

Taitto: Keski-Suomen Sivu

Paino: Meedia Zone OÜ, Viro 2024

SISÄLLYS

LUKIJALLE	9
LYHENTEET	10
OSA I SÄÄNTELYN KEHITTYMINEN JA PERIAATTEET	13
1 JOHDANTO	15
1.1 Yritysmuodot suomalaisessa yritysmailmassa	15
1.2 Yritysmuotojen verotusperiaatteet ja -erot	16
1.3 Yritysmuodon muuttamistarve ja valintaperusteet	17
1.4 Toimintamuodon, yritysmuodon ja yhteisömuodon muutokset oikeudellisessa kehityksessä	18
2 YRITYSMUODON MUUTOS VERO-, YHTIÖ- JA KIRJANPITO-OIKEUDEN YHTYMÄKOHDASSA	20
3 YRITYSMUODON MUUTOSTA KOSKEVAN VERO-OIKEUDELLISEN SÄÄNTELYN SYNTYMINEN OIKEUSKÄYTÄNNÖN JA YHTIÖOIKEUDELLISEN ERITYISLAINSÄÄDÄNNÖN KAUTTA	24
3.1 Yhtiöoikeudellinen erityislainsäädäntö vero-oikeudellisessa tulkinnassa	24
3.2 Oikeuskäytännön kielteinen kanta muodonmuutoksen veroneutraaliuteen	24
3.3 Oikeuskäytännön linjan muuttuminen	26
3.4 EVL 52 a §	30
3.5 ETVL 38 §	32
3.6 TVL 24 §	35
3.7 TVL 24 §:n muutos vuonna 1997	36
3.8 Oikeuskäytännön ratkaisulinjan säätäminen vero-oikeudelliseksi säännökseksi – arviointia	37
4 JATKUVUUSPERIAATE JA IDENTTISYYSVAATIMUS	40
4.1 Jatkuvuuden ja identtisyyden vaatimukset TVL 24 §:ssä	40
4.2 Henkilöyhtiön sivuuttaminen ja yritysmuodon muutostilanteet	42
4.3 Jatkuvuus- ja identtisyysperiaatteiden tunnusmerkeistä	44
4.4 Toimintajatkuvuus	47
4.5 Tulonhankintaomaisuuskokonaisuuden säilyminen	48
4.6 Omistusjatkuvuus	49
4.7 Arvojatkuvuus	51
4.8 Jatkuvuuden tai identtisyyden katkeaminen	52
OSA II TOIMINTA- JA YRITYSMUODON MUUTOKSET	55
1 TVL 24 §:N MUODONMUUTOSTILANTEET	57
2 TVL 24.1 §:N 1–5 KOHDASSA SÄÄNNELTYJEN MUODONMUUTOSTEN YHTIÖOIKEUDELLINEN SÄÄNTELY	59
2.1 OYL ja AKL muutosta säätelevinä normistoina	59
2.2 Henkilöyhtiön perustaminen AKL:n mukaan	60

2.2.1	Ammatin, yksityisliikkeen, yhtymän tai kuolinpesän harjoittaman elinkeinotoiminnan muuttaminen henkilöyhtiöksi	62
2.2.2	Henkilöyhtiön toiminnan jatkaminen yksityisliikkeenä	62
2.2.3	Henkilöyhtiömuodon muuttaminen	63
3	TVL 24.1 §:N 1–5 KOHDASSA SÄÄNNELTYJEN MUODONMUUTOSTEN VERO-OIKEUDELLINEN SÄÄNTELY	64
3.1	Ammatin ja yksityisliikkeen muuttaminen henkilöyhtiöksi	64
3.1.1	Liikekokonaisuuden pirstominen	66
3.1.2	Uusien yhtiökumppanien liittyminen yhtiöön	66
3.1.3	Liiketoimintojen yhdistäminen	68
3.1.4	Varojen jättäminen muutoksen ulkopuolelle	72
3.1.5	Varainsiirtoverotus	73
3.2	Elinkeinoyhtymän tai kuolinpesän harjoittaman elinkeinotoiminnan muuttaminen henkilöyhtiöksi	74
3.2.1	Elinkeinoyhtymän elinkeinotoiminnan muuttaminen henkilöyhtiöksi	74
3.2.2	Kuolinpesän elinkeinotoiminnan muuttaminen henkilöyhtiöksi	75
3.3	Henkilöyhtiön toiminnan jatkaminen yksityisliikkeenä	76
3.4	Henkilöyhtiömuodon vaihtaminen	79
3.5	Verovuoden katkeamattomuus	80
3.6	Tappioiden siirtyminen	81
3.6.1	Yksityisliike tai ammatti avoimeksi yhtiöksi tai kommandiittiyhtiöksi	82
3.6.1.1	Tappion vähentäminen pääomatuloista	82
3.6.1.2	Puolisoiden yhdessä omistama yritys	83
3.6.2	Kuolinpesä avoimeksi yhtiöksi tai kommandiittiyhtiöksi	83
3.6.3	Elinkeinoyhtymä avoimeksi yhtiöksi tai kommandiittiyhtiöksi	84
3.6.4	Avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö yksityisliikkeeksi	85
3.6.5	Henkilöyhtiömuodon vaihtaminen	86
3.7	Identtisyys yrityksen omistuksessa	87
3.7.1	Ammatti tai yksityisliike yhtiöksi	87
3.7.2	Kuolinpesä tai elinkeinoyhtymä yhtiöksi	87
3.7.3	Henkilöyhtiömuodon vaihtaminen	87
3.8	Oma pääoma	88
3.9	Yhtiöosuuden omistusaika ja hankintameno	88
3.9.1	Omistusaika	88
3.9.2	Hankintameno	91
3.10	Nettovarallisuus, yhtiömiehen tulo-osuus ja tulo-osuuden jako pääoma- ja ansiotulo-osuuksiin	91
3.11	Yritysvarallisuuden omistusaika	93
4	YRITYSMUODON MUUTOS OSAKEYHTIÖKSI	95
4.1	Muodonmuutos osakeyhtiöksi yhtiöoikeudessa	95
4.1.1	Ammatin, yksityisliikkeen, maa- ja metsätalouden, yhtymän tai kuolinpesän harjoittaman elinkeinotoiminnan muuttaminen osakeyhtiöksi	95
4.1.2	Henkilöyhtiön muuttaminen osakeyhtiöksi	99
4.1.2.1	Muodonmuutosta vastustavan yhtiömiehen yhtiöosuuden lunastus	102
4.2	Ammatin, yksityisliikkeen, maatalouden, yhtymän tai kuolinpesän harjoittaman elinkeinotoiminnan muuttaminen osakeyhtiöksi – vero-oikeudellinen sääntely	103
4.3	Osakeyhtiöksi muuttamisen verokysymyksiä	106
4.3.1	Verovuoden katkeaminen	109
4.3.1.1	Muodonmuutos kirjanpidossa	111
4.3.2	Tulojen ja menojen kohdistaminen	111
4.3.3	Varauksien siirtyminen ja toimintavarauksen purkautuminen	112
4.3.4	Poistojen vähennysoikeus	113
4.3.5	Korkojen vähennysoikeus	114

4.3.5.1	Yksityisotoista johtuva negatiivinen oma pääoma ja velan liittymättömyys elinkeinotoimintaan	114
4.3.5.2	EVL 18 a-b §:n korkovähennyksen rajoituksen siirtyminen osakeyhtiöön	115
4.3.6	Jaettavan yritystulon verotus muutosverovuodelta	115
4.3.7	Henkilöyhtiön yhtiömiesten verotus muutosverovuodelta	116
4.3.8	Osakeyhtiön nettovarallisuus ja osingonjako	117
4.3.9	Yritysvarallisuuden omistusaika	119
4.4	Osakeyhtiön sivuuttaminen	120
4.5	Tappioiden siirtyminen	122
4.6	Identtisyys yhtiön omistuksessa	125
4.6.1	Kytöks avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annettuun lakiin	125
4.6.2	Omistusjärjestelyt ennen muodonmuutosta	126
4.6.3	Omistusjärjestelyt muodonmuutosprosessin aikana	128
4.7	Osakeyhtiön oma pääoma verotuksessa	134
4.7.1	Yksityisliike osakeyhtiöksi	134
4.7.2	Henkilöyhtiö osakeyhtiöksi	137
4.7.2.1	Positiivinen oma pääoma	137
4.7.2.2	Negatiivinen oma pääoma	138
4.7.2.2.1	Pääomansijoitus	139
4.7.2.2.2	Jatkuvuusperiaatteen noudattaminen kirjanpidossa eli negatiivisuuden siirtäminen osakeyhtiön omaan pääomaan	140
4.7.2.2.3	Käypään arvoon arvostaminen tai arvonnkorotus	141
4.7.2.2.4	Lainasaamiseksi kirjaaminen	143
4.8	Yksityisotot ennen muutosta	144
4.8.1	Realisoituneen tulon nostaminen	147
4.8.2	Realisoitumattoman tulon nostaminen	148
4.8.2.1	Ylisuuret yksityisotot peiteltynä osinkona	149
4.8.2.2	Muutostilikauden ylisuuret yksityisotot peiteltynä osinkona	152
4.9	Osakeyhtiön osakkeet	156
4.9.1	Osakkeiden omistususuudet	156
4.9.2	Äänettömän yhtiömiehen osakeosuus	160
4.9.3	Negatiivinen oman pääoman osuus	160
4.9.3.1	Lahjaveroriski	161
4.9.3.2	Veronalaisten yhtiöosuuden osan vastikkeellinen luovutus	162
4.9.3.3	Negatiivisuuden verottaminen kokonaan luovutuksena	164
4.9.3.4	Negatiivisuuden verottaminen osakkeiden luovutuksessa	166
4.9.4	Poisjäävän yhtiömiehen verotus	168
4.10	Osakkeiden omistusaika ja hankintameno	170
4.10.1	Omistusaika	170
4.10.2	Hankintameno	171
4.10.2.1	Yksityisliike osakeyhtiöksi	171
4.10.2.2	Henkilöyhtiö osakeyhtiöksi	172
4.10.2.2.1	Positiivinen oma pääoma	172
4.10.2.2.2	Negatiivinen oma pääoma	174
4.10.2.2.3	Lainasaamiseksi kirjattu negatiivisuus	175
4.10.2.2.4	Vastikkeellisesti hankittu yhtiöosuus	175
4.11	Varainsiirtoverotus	175
5	YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSIÄ	178
OSA III YHTEISÖMUODON MUUTOKSET JA MUUT RINNASTEISET MUODONMUUTOKSET		181
1	RINNASTEISET MUODONMUUTOKSET	183
1.1	Rinnasteisuuden tulkintaperiaatteet	183
1.1.1	Oikeuskäytännön ratkaisujen hyödyntäminen ja arviointi	185

1.1.2	Oikeudellisen toimintaympäristön muutoksen vaikutus rinnasteisuuden tulkintaan	186
1.1.3	Yhteiskunnallisen muutoksen vaikutus rinnasteisuuden tulkintaan	187
1.1.4	Rinnasteinen vai laajentava?	188
2	OIKEUSKÄYTÄNNÖSSÄ RATKAISTUT RINNASTEISET TILANTEET	191
2.1	Oikeuskäytännön kehitys yhteisölainsäädännön kehityksen kautta	191
2.2	Taloudellisten yhdistysten muodonmuutokset	191
2.3	Osuuskunnan muodonmuutokset	201
2.3.1	Osuuskunnan muuttaminen osakeyhtiöksi	201
2.3.2	Osuuskunnan muuttaminen henkilöyhtiöksi	202
2.3.3	Osuuskunnan toiminnan jatkaminen yksityisliikkeenä	203
2.3.4	Henkilöyhtiön muuttaminen osuuskunnaksi	204
2.4	Vakuutusyhtiön muodonmuutos	204
2.5	Osakeyhtiön muuttaminen keskinäiseksi kiinteistöosakeyhtiöksi	206
2.6	Muut yhteisömuodon muutokset	208
3	OSAKEYHTIÖIDEN MUODONMUUTOKSET	211
3.1	Osakeyhtiö yksityisliikkeeksi	212
3.2	Osakeyhtiö henkilöyhtiöksi	213
3.3	Osakeyhtiö osuuskunnaksi	214
3.3.1	TVL 24 §:n voimaantulohetken lainsäädännöllinen tila	217
3.3.2	Vuoden 2006 OYL:n perusteluissa esitetty lausuma	217
3.3.3	Sanamuodon mukainen tulkinta	218
3.3.4	Laajentavan tulkinnan kielto	219
3.3.5	"On katsottava" -perustelu	220
3.3.6	Puuttuvat premissit	220
3.3.7	Yhteenveto	221
3.4	Osakeyhtiön muodonmuutosten verotuksellisen tilan arviointia	222
3.5	Yksityinen osakeyhtiö julkiseksi osakeyhtiöksi tai päinvastoin	223
4	VAHVISTETTUIJEN TAPPIOIDEN SIIRTYMINEN YHTEISÖMUODON MUUTOKSISSA	225
5	LOPUKSI	228
	LÄHDELUETTELO	229
	ASIAHAKEMISTO	334
	OIKEUSTAPAUSHAKEMISTO	336

Yritys- ja toimintamuodon muutos on mielenkiintoinen vero-oikeudellinen instituutio. Sen perusta on luonnollisesti taloudellisen toiminnan kehityksessä kohti pääomavaltaisempia yritysrakenteita. Rakenteiden muutoksia ratkottiin ensin verolainsäädännön puuttuessa yksittäisten oikeustapausten kautta. Runsaan kahdenkymmenen vuoden oikeuskäytännön kehitys johti kirjoittamaan käytännössä kehittyneet periaatteet lainsäädännöksi, joilla oiottiin pahimpia sudenkuoppia ja pullonkauloja. Säännökset ovat osoittautuneet sen verran hyviksi, ettei säänneltyjen muodonmuutosten osalta ole säätämisen jälkeen kehittynyt valtavasti uutta oikeuskäytäntöä. Kehitystarpeita on toki ollut ja säännöksiä on pitänyt tarkistaa niiden mukaisesti.

Taloudellisia tapahtumia, joihin verolainsäädännössä kytketään veroseuraamuksia, säännellään yleensä siviili- ja yhteisöoikeudessa. Tämä lainsäädäntö on kehittynyt merkittävästi viime vuosikymmeninä. Verolainsäädännössä ei ole juurikaan tapahtunut uussääntelyä näiden erilaisten yhteisömuodon muutosten osalta, mutta oikeuskäytäntöä niistä on kuitenkin vuosien varrella kertynyt.

Tämän teoksen osassa I olen pyrkinyt kuvaamaan niitä periaatteita ja kehityskulkuja, joiden kautta yritysmuodon muutosinstituutio sai perusteensa. Teoksen II osassa on laaja kuvaus verolain säännöksiä kodifioitujen yritysmuodon muutoksien tulkintaongelmista. Kuvauksen painopiste on osakeyhtiöksi muuttamistilanteissa, sillä niissä on viime vuosikymmeninä ollut merkittävästi tulkintakysymyksiä. Teoksen III osassa käsitellään kertyneen oikeuskäytännön perusteella sellaisia yhteisömuodon muutoksia, joita ei verolaissa ole tarkemmin säännelty.

Teos on rakennettu kuvatulla tavalla tiettyssä mielessä kronologiseksi sekä lainsäädännön että oikeuskäytännön kehityksen kannalta. Se soveltuu siten yritys- ja toimintamuodon muutoksia koskevaksi käsi- ja oppikirjaksi, kun kriittisiä kommenttejakaan ei ole unohdettu.

Nummelassa, tammikuun 2. päivänä 2024

Markku Järvenoja