



SEINÄJOEN AMMATTIKORKEAKOULU
SEINÄJOKI UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Matias Panula

Yritysmuodon muuttaminen ja sen vaikutukset kirjanpitoon ja verotukseen

Ohje toimeksiantajalle

Opinnäytetyö

Syksy 2020

SeAMK Liiketoiminta ja kulttuuri

Tradenomi (AMK, liiketalous)



SEINÄJOEN AMMATTIKORKEAKOULU

Opinnäytetyön tiivistelmä

Koulutusyksikkö: SeAMK Liiketoiminta ja kulttuuri

Tutkinto-ohjelma: Liiketalous

Tekijä: Matias Panula

Työn nimi: Yritysmuodon muuttaminen ja sen vaikutukset kirjanpitoon ja verotukseen

Ohjaaja: Henri Teittinen

Vuosi: 2020

Sivumäärä: 61

Liitteiden lukumäärä: 1

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on kuvata, milloin yritysmuotoa kannattaa muuttaa, miten se tapahtuu käytännössä ja miten se vaikuttaa kirjanpitoon ja verotukseen. Opinnäytetyön tavoitteena on laatia toimeksiantajayritykselle aiheesta kattava raportti, jota toimeksiantaja voi käyttää ohjeena asiakasyrityksen yritysmuotoa muutettaessa.

Työssä keskitytään kolmeen eri yritysmuotoon: yksityiseen elinkeinonharjoittajaan, henkilöyhtiöön ja osakeyhtiöön. Kunkin yrityksen perustiedot käydään läpi työn teoriaosuudessa. Lisäksi käsitellään lyhyesti, miten kutakin yritysmuotoa verotetaan.

Teoriaosuudessa jokaisesta yritysmuodon muutoksesta käydään läpi muutoksen edellytykset, päätöksenteko ja vaadittavat asiakirjat sekä muutoksen ilmoittaminen kaupparekisteriin. Lisäksi käsitellään, miten kukin muutos vaikuttaa kirjanpitoon ja verotukseen. Osakeyhtiön muutoksen osalta käsitellään lisäksi velkojiensuoja muutoksessa.

Työn teoriaosuuden tärkeimmät lähteet ovat muutoksiin liittyvä lainsäädäntö, verohallinnon ja PRH:n ohjeet sekä Suomen Yrittäjien esittelyt yritysmuodoista ja niiden verotuksesta. Teoriaosuudessa on hyödynnetty myös aihetta käsittelevää kirjallisuutta ja verkkoartikkeleita. Työhön on pyritty valitsemaan mahdollisimman tuoreita lähteitä.

Toimeksiantajan käyttöön tuleva ohje on laadittu teoriaosuuden pohjalta. Ohjeesta pyrittiin tekemään rakenteeltaan selkeä ja mahdollisimman tiivis, mutta tarpeeksi laaja kattamaan kaiken oleellisen. Koska lainsäädännön muuttuessa ohjeen tiedot vanhentuvat, ohjeeseen on lisätty maininta siitä, minkä ajan tietojen mukaan se on laadittu. Siihen on myös sisällytetty lähdeviitteet tietojen tarkistamisen ja ohjeen päivittämisen helpottamiseksi. Ohjeeseen on sisällytetty esimerkkejä toimeksiantajan yritysmuotoaan muuttaneista asiakasyrityksistä, joten se jätetään julkaisematta.

Asiasanat: yritysmuodon muutos, henkilöyhtiö, osakeyhtiö, yritysverotus

SEINÄJOKI UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Thesis abstract

Faculty: SeAMK Business and Culture

Degree programme: Business Management

Author: Matias Panula

Title of thesis: Change of business entity and its effects on accounting and taxation

Supervisor: Henri Teittinen

Year: 2020

Number of pages: 61

Number of appendices: 1

The aim of this thesis was to describe when change of business entity is worthwhile, how it is done in practice, and what effects it has on accounting and taxation. The objective of this thesis was to compile for the commissioner company a comprehensive report on the subject, which can be used as a guide when changing the commissioner's business entity.

The thesis focuses on three business entities: sole proprietorship, partnership, and limited company. The theoretical part of the thesis includes basic information about each of the three business entities. Additionally, the section briefly discusses the taxation of each business entity.

The theoretical part of the thesis covers the requirements for each type of change of business entity, the decision-making, the documents required, and the submission of a notification of the change to the Trade Register. Additionally, the section looks at the effects of each type of change on the company's accounting and taxation. Creditor protection while changing a limited company's business entity is also covered.

The most important sources used in the theoretical part is the legislation on the change of business entity, the Tax Administration, the Finnish Patent and Registration Office's guides on the subject, as well as Suomen Yrittäjät's presentations of the different business entities and their taxation. The theoretical part also uses literature and web articles about the subject. The aim was to select as recent sources as possible for the section.

The guide to be used by the commissioner was written based on the theoretical part. The aim was to make the guide clearly structured and as compact as possible, but, at the same time, comprehensive enough to cover everything essential. As the information in the guide will become obsolete as legislation changes, the guide includes an indication of the period during which it was compiled. The guide also includes the references to the sources used, to make verifying the information and potential updating of the guide as easy as possible. Some of the commissioner company's customer companies that have changed their business entity are included as examples in the guide, for which reason the guide is not made public.

Keywords: change of business entity, partnership, limited company, company taxation

SISÄLTÖ

Opinnäytetyön tiivistelmä.....	2
Thesis abstract.....	3
SISÄLTÖ.....	4
Käytetyt termit ja lyhenteet	6
1 JOHDANTO	7
2 YRITYSMUODOT JA NIIDEN VEROTUS	8
2.1 Yksityinen elinkeinonharjoittaja eli toiminimi	8
2.2 Henkilöyhtiö	9
2.2.1 Avoin yhtiö	10
2.2.2 Kommandiittiyhtiö.....	11
2.2.3 Henkilöyhtiön verotus.....	12
2.3 Osakeyhtiö.....	13
3 YKSITYISEN ELINKEINONHARJOITTAJAN MUUTOS.....	17
3.1 Yksityisen elinkeinonharjoittajan muutos henkilöyhtiöksi	17
3.1.1 Yksityisen elinkeinonharjoittajan muutos henkilöyhtiöksi – muutoksen toteutus käytännössä.....	17
3.1.2 Yksityisen elinkeinonharjoittajan muutos henkilöyhtiöksi – vaikutukset kirjanpitoon ja verotukseen	19
3.2 Yksityisen elinkeinonharjoittajan muutos osakeyhtiöksi	20
3.2.1 Yksityisen elinkeinonharjoittajan muutos osakeyhtiöksi – muutoksen toteutus käytännössä	21
3.2.2 Yksityisen elinkeinonharjoittajan muutos osakeyhtiöksi – vaikutukset kirjanpitoon ja verotukseen	23
4 HENKILÖYHTIÖN MUUTOS	29
4.1 Avoin yhtiö kommandiittiyhtiöksi ja toisinpäin.....	29
4.2 Henkilöyhtiön muutos yksityiseksi elinkeinonharjoittajaksi	30
4.3 Henkilöyhtiön muutos osakeyhtiöksi	32
4.3.1 Henkilöyhtiön muutos osakeyhtiöksi – muutoksen toteutus käytännössä.....	33

4.3.2	Henkilöyhtiön muutos osakeyhtiöksi – vaikutukset kirjanpitoon ja verotukseen	35
5	OSAKEYHTIÖN MUUTOS	38
5.1	Osakeyhtiön muutos julkiseksi osakeyhtiöksi.....	38
5.2	Osakeyhtiön muutos yksityiseksi elinkeinonharjoittajaksi.....	40
5.2.1	Osakeyhtiön muutos yksityiseksi elinkeinonharjoittajaksi – muutoksen toteutus käytännössä.....	40
5.2.2	Osakeyhtiön muutos yksityiseksi elinkeinonharjoittajaksi – vaikutukset kirjanpitoon ja verotukseen	42
5.3	Osakeyhtiön muutos henkilöyhtiöksi	46
5.3.1	Osakeyhtiön muutos henkilöyhtiöksi – muutoksen toteutus käytännössä.....	47
5.3.2	Osakeyhtiön muutos henkilöyhtiöksi – vaikutukset kirjanpitoon ja verotukseen	49
5.4	Velkojiensuoja osakeyhtiön muutoksessa.....	49
6	OHJE YRITYSMUODON MUUTOKSISTA.....	52
7	JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTAA AIHEESTA	54
	LÄHTEET	56
	LIITTEET	61

Käytetyt termit ja lyhenteet

AKYL	Laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä.
Apportti	Osakeyhtiöön tehty muu kuin rahallinen sijoitus. Yleensä omaisuutta, jolla on yhtiölle taloudellista arvoa.
Osakeanti	Tapahtuma, jossa osakeyhtiö joko antaa uusia osakkeita tai luovuttaa hallussaan olevia omia osakkeitaan.
PRH	Patentti- ja rekisterihallitus: Valtion virasto, joka ylläpitää muun muassa kaupparekisteriä ja myöntää patenteja ja tavaramerkkejä.
Prokura	Nimetyt henkilön oikeus edustaa yhtiötä yksin. Voidaan myöntää myös useammalla henkilölle, jolloin he edustavat yhtiötä yhdessä.
Rahastokorotus	Osakeyhtiön osakepääoman korotus siirtämällä sinne varoja yhtiön vapaasta omasta pääomasta.
SVOP-rahasto	Sijoitetun vapaan oman pääoman varasto eli tase-erä, joka on vapaata omaa pääomaa.
Vakiintuminen	Yrityksen nimen yhdistäminen tiettyyn yrittäjään tietyllä alueella.
YTJ	PRH:n ja verohallinnon ylläpitämä yritys- ja yhteisötietojärjestelmä.

1 JOHDANTO

Opinnäytetyön tarkoitus on kuvata, milloin yritysmuotoa kannattaa muuttaa, miten se tapahtuu käytännössä ja miten se vaikuttaa kirjanpitoon ja verotukseen. Opinnäytetyön tavoitteena on laatia kattava raportti, jota toimeksiantajayritys voi käyttää ohjeistuksena, kun asiakasyrityksen yritysmuotoa muutetaan. Raportti kattaa niin toiminimen, henkilöyhtiön kuin osakeyhtiönkin muuttamisen toiseen yritysmuotoon. Opinnäytetyön toimeksiantaja on Tili- ja Yrityspalvelu Lehtinen Oy eli TiliLehtinen. TiliLehtinen on Kauhavan ja Seinäjoen alueella toimiva tilitoimisto, joka tarjoaa kirjanpito-, palkkahallinto-, tilintarkastus- ja asiantuntijapalveluja sekä perinteisille yrityksille että maatalouksille.

Opinnäytetyössä keskitytään kolmeen yritysmuotoon: yksityiseen elinkeinonharjoittajaan, henkilöyhtiöön ja osakeyhtiöön. Osuuskuntaa ei tässä opinnäytetyössä käsitellä lainkaan. Yksityisen elinkeinonharjoittajan muutosta puolestaan käsitellään vain yksityisen liikkeen- ja ammatinharjoittajan näkökulmasta: maa- ja metsätalouden harjoittajan muutosta ei käsitellä. Opinnäytetyön toisessa luvussa käsitellään näitä yritysmuotoja ja niiden verotusta tiivistellysti. Kolmannessa, neljännessä ja viidennessä luvussa käsitellään, miten kunkin yritysmuodon muutokset mihinkin yhtiömuotoon tapahtuu, mitä se edellyttää ja miten se vaikuttaa kirjanpitoon ja verotukseen. Kuudennessa luvussa käsitellään varsinaisen ohjeen laatimista ja rakennetta, ja seitsemännessä luvussa käsitellään pohdintoja aiheeseen liittyen.

Ohjeistus yhtiömuodon muutoksista on toimeksiantajalle tarpeellinen, koska tilitoimiston asiakkaat harkitsevat yritysmuodon muutosta yhä useammin. Varsinaista ohjeistusta aiheeseen tilitoimistossa ei ole. Vastaavanlaisia ohjeita tilitoimistoille on tehty opinnäytetöinä aiemminkin, mutta toisin kuin tässä, niissä on keskitytty käsittelemään toiminimen muuttamista osakeyhtiöksi. Ohje sisällytetään opinnäytetyön liitteeksi, mutta sitä ei julkaista, sillä se sisältää esimerkkejä toimeksiantajan yritysmuotoaan muuttaneista asiakasyrityksistä.

Opinnäytetyön tärkeimpiä lähteitä ovat Verohallinnon ja Patentti- ja rekisterihallituksen ohjeet, Suomen Yrittäjien esittelyt yritysmuodoista ja niiden verotuksesta sekä aiheeseen liittyvä lainsäädäntö. Lisäksi työssä on hyödynnetty aiheeseen liittyvää kirjallisuutta ja verkkoartikkeleita.

2 YRITYSMUODOT JA NIIDEN VEROTUS

Yritysmuodon muutosta harkittaessa on hyvä tietää, minkälaisia muut yritysmuodot ovat, jotta sopivimman valitseminen olisi helpompaa. Yritysmuotoja on neljänlaisia: yksityinen elinkeinonharjoittaja, henkilöyhtiö, osakeyhtiö ja osuuskunta. Tässä luvussa käsitellään näistä kolmea ensimmäistä tiivistetysti: miten yritykset perustetaan, millaista yrityksen päätöksenteko on ja minkälainen vastuunjako yrityksissä on. Lisäksi käsitellään lyhyesti yritysmuotojen verotusta lukuun ottamatta arvonlisäverotusta, johon yritysmuodon muutokset eivät oleellisesti vaikuta.

2.1 Yksityinen elinkeinonharjoittaja eli toiminimi

Yksityinen elinkeinonharjoittaja eli toiminimi on yrittäjä, joka tekee kaikki sitoumukset ja sopimukset omalla nimellään ja vastaa niistä omalla ja liikkeen omaisuudella. Toiminimi ei siis ole yrittäjästä erillinen oikeushenkilö. Toiminimen omaisuus on erillistä henkilökohtaisesta omaisuudesta vain kirjanpidollisesti. (Toiminimi eli yksityinen elinkeinonharjoittaja, [viitattu 24.5.2020].)

Toiminimiyrittäjä vastaa yrityksen sitoumuksista henkilökohtaisella omaisuudellaan. Tämä tarkoittaa esimerkiksi sitä, että yrittäjän henkilökohtaista omaisuutta voidaan ulosmitata toiminimen velkojen maksua varten. Henkilökohtaista omaisuutta voidaan periä, vaikka toiminimen omaisuus riittäisi velkojen maksuun. Yrittäjällä on myös oikeus nostaa varoja toiminimestä. (Toiminimi eli yksityinen elinkeinonharjoittaja, [viitattu 24.5.2020].)

Toiminimi perustetaan tekemällä ilmoitus kaupparekisteriin. Perustamisasiakirjaa tai muita muodollisuuksia ei siis tarvita. Yrittäjä on kuitenkin velvollinen tekemään perustamisilmoituksen vain, jos tietyt edellytykset täyttyvät. Ilmoitusvelvollisuus on, jos yrittäjän harjoittama elinkeinotoiminta on luvanvaraista, yrityksen toimipaikka on muualla kuin omassa asunnossa ja jos yrityksessä on muita työntekijöitä kuin perheenjäseniä. (Toiminimi eli yksityinen elinkeinonharjoittaja, [viitattu 24.5.2020].)

Vaikka rekisteröintiehdot eivät täyty, voi toiminimen rekisteröinti silti olla kannattavaa, sillä rekisteröinti antaa yksinoikeuden yrityksen toiminimeen. Yksinoikeus voi

myös syntyä vakiintumisen kautta, mutta se on aina tulkinnanvaraista. Vaikka yritystä ei rekisteröitäisi, sillä voi myös olla velvollisuus ilmoittaa toiminnastaan verotajalle, esimerkiksi silloin kun toiminta on arvonlisävelvollista. (Toiminimi eli yksityinen elinkeinonharjoittaja, [viitattu 24.5.2020].)

Yksityisliikkeen verotettava tulo lasketaan elinkeinoverolain (L 24.6.1968/360) mukaisesti niin, että veronalaisesta tulosta vähennetään menot, jotka ovat aiheutuneet sen hankkimisesta, sekä mahdolliset edellisten vuosien tappiot. Tämän lisäksi verotettavasta tulosta on vuodesta 2017 tehty viiden prosentin yrittäjävähennys. Kun yrittäjävähennys on tehty, jäljellä oleva tulo jaetaan verotusta varten ansio- ja pääomatuloon. Pääsääntöisesti pääomatuloksi lasketaan 20 prosenttia yrityksen nettovarallisuudesta lasketusta tuotosta, mutta verovelvollinen voi myös vaatia prosentin olevan 0 tai 10 prosenttia. Tällä perusteella laskettua pääomatulon osuutta verotetaan 30 prosentin verokannalla, paitsi jos osuus ylittää 30 000 euroa, jolloin sen ylittävän osuuden verokanta on 34 prosenttia. Loput tuloksesta lasketaan ansiotuloksi, joka verotetaan progressiivisen tuloveroasteikon mukaisesti. (Elinkeinoharjoittajan verotus, [viitattu 14.6.2020].)

Yksityisliikkeen nettovarallisuus lasketaan vähentämällä yrityksen veronalaisista varoista vähennyskelvolliset velat. Laskennan perustana käytetään edellisen verovuoden päättymishetken elinkeinotoiminnan nettovarallisuutta. Laskennassa ei huomioida yrittäjän yksityisiä varoja ja velkoja. Lisäksi ennakonpidätyksen alaisista palkoista, jotka yritys on maksanut verovuoden päättymispäivää edeltäneiden 12 kuukauden aikana, lisätään nettovarallisuuteen 30 prosenttia. (Elinkeinoharjoittajan verotus, [viitattu 14.6.2020].)

2.2 Henkilöyhtiö

Henkilöyhtiö on yhtiö, jossa useampi kuin yksi henkilö harjoittaa elinkeinotoimintaa yhdessä sopimuksen mukaisesti. Henkilöyhtiöitä on kahdenlaisia: avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö. Henkilöyhtiön liiketoiminnassa painottuu yleensä vahvasti yhtiömiesten henkilökohtainen työpanos. (Mitä tarkoittaa henkilöyhtiö?, [viitattu 27.5.2020].)

2.2.1 Avoin yhtiö

Avoimessa yhtiössä pitää olla vähintään kaksi yhtiömiestä, jotka ovat molemmat vastuunalaisia. Avointa yhtiötä ei voi siis perustaa yksin. Yhtiömieheksi kelpaa täysivaltainen luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö. Mikäli yhtiön osakkaiden määrä laskee yhteen, voi toimintaa jatkaa yksin enintään vuoden ajan. Mikäli toista osakasta ei tässä ajassa löydy, yritys muuttuu yksityiseksi elinkeinonharjoittajaksi. (Avoin yhtiö, [viitattu 31.5.2020].)

Avoin yhtiö syntyy, kun se rekisteröidään kaupparekisteriin. Rekisteröinti-ilmoitus on tehtävä kolmen kuukauden kuluessa siitä, kun yhtiösopimus on allekirjoitettu, muuten perustaminen raukeaa. Ennen rekisteröintiä yhtiö ei voi hankkia oikeuksia tai sitoumuksia. Ennen rekisteröintiä tehdyistä toimenpiteistä vastaavat niistä päättäneet ja niihin osallistuneet yhteisvastuullisesti. Yhtiöllä tulee myös olla taloudellinen ajallinen tarkoitus, eli yhtiötä ei voida perustaa lyhytaikaista hanketta varten. (Avoin yhtiö, [viitattu 31.5.2020].)

Avoin yhtiön toiminimessä tulee olla sanat "avoin yhtiö" tai yhtiömuodon pitää muuten tulla ilmi toiminimestä. Lyhennys "ay" ei kelpaa. Myös yhden tai useamman yhtiömiehen nimi voi sisältyä toiminimeen. Avoimen yhtiön pääoma syntyy yhtiömiesten sijoituksista yhtiöön. Rahallisen sijoituksen sijaan yhtiömies voi antaa yhtiölle työpanoksensa tai tavaraa. Pääoma on yhtiömiesten vapaassa käytössä, eikä yhtiö joudu selvitystilaan, vaikka oma pääoma menisi miinukselle. (Avoin yhtiö, [viitattu 31.5.2020].)

Avoimessa yhtiössä jokainen yhtiömies voi päättää yhtiön asioista itsenäisesti. Hänen pitää myös hoitaa näitä asioita henkilökohtaisesti, eli hän ei voi palkata tai valtuuttaa ketään hoitamaan asioita puolestaan. Toisilla yhtiömiehillä on kuitenkin kielto-oikeus yhtiömiehen toimintaan. Yhtiömiehillä on oikeus saada korvausta (yleensä palkkaa tai voitonjakoa) yhtiön asioiden hoitoon menevistä kuluista. Yhtiömiehillä on myös lojaliteettiperiaate avointa yhtiötä kohtaan, eli hän ei saa kilpailla yhtiön kanssa muulla toiminnallaan, ellei hänellä ole siihen muiden yhtiömiesten lupaa. (Avoin yhtiö, [viitattu 31.5.2020].)

Yhtiömiehillä on henkilökohtainen, omavelkainen ja rajaton vastuu suhteessa ulkopuolisiin. Yhtiömiesten keskinäisestä vastuunjaosta voidaan kuitenkin sopia. Velallinen voi periä saataviaan yhtiöltä keltä tahansa yhtiömieheltä, ja myös henkilökohtaista omaisuutta voidaan ulosmitata. Kuitenkaan yhtiön omaisuudesta ei voida käyttää yhtiömiehen velkojen maksuun muuta kuin kyseisen yhtiömiehen yhtiöosuus. Yhtiömiehen erotessa yhtiöstä hänen aikanaan syntyneet vastuut muita kohtaan päättyvät vasta, kun erosta ilmoitetaan yhtiökumppanille tai se merkitään kaupparekisteriin. Uusi yhtiömiestä voi puolestaan joutua vastuuseen myös ennen hänen tuloaan yhtiöön syntyneistä vastuista. (Avoin yhtiö, [viitattu 31.5.2020].)

2.2.2 Kommandiittiyhtiö

Kommandiittiyhtiössä on oltava vähintään yksi vastuunalainen ja yksi äänetön yhtiömiestä, eli sitä ei voi perustaa yksin. Yhtiö syntyy, kun yhtiösopimus allekirjoitetaan – kaupparekisteriin rekisteröinnillä on puolestaan vahvistava vaikutus. Kuten avoin yhtiökin, myös kommandiittiyhtiö on ilmoitettava rekisteröitäväksi kolmen kuukauden kuluessa yhtiösopimuksen allekirjoittamisesta, tai perustaminen raukeaa. Yhtiöllä ei voi olla oikeuksia tai sitoumuksia ennen rekisteröintiä, ja ennen rekisteröintiä tehdyistä toimenpiteistä ovat yhteisvastuussa toimesta päättäneet ja siihen osallistuneet. Perustamisilmoituksesta vastaavat vastuunalaiset yhtiömiehet. (Kommandiittiyhtiö, [viitattu 31.5.2020].)

Kommandiittiyhtiön toiminimestä tulee ilmetä yhtiömuoto, esimerkiksi lyhenne ”ky” nimessä riittää. Nimessä voi olla vastuunalaisen yhtiömiehen nimi, mutta äänettömän yhtiömiehen nimeä ei kelpuuteta. Yhtiön pääoma muodostuu yhtiömiestä sijoituksista yhtiöön. Vastuunalainen yhtiömiestä voi sijoittaa yhtiöön rahan sijasta työpanoksensa tai tavaraa. Äänettömän yhtiömiehen panoksen tulee olla rahaa tai rahanarvoista omaisuutta. (Kommandiittiyhtiö, [viitattu 31.5.2020].)

Kommandiittiyhtiön vastuunalaisten yhtiömiestä oikeudet ja velvoitteet vastaavat avoimen yhtiön yhtiömiestä oikeuksia ja velvoitteita. Sen sijaan äänetön yhtiömiestä vastaa yhtiön asioista vain sijoittamallaan pääomalla. Hän ei voi asemansa perusteella osallistua yhtiön toimintaan, mutta hänelle voidaan asemaan perustuvia tehtäviä, mikäli niistä sovitaan erikseen. Hänellä on myös oikeus tarkastaa yhtiön

kirjanpito ja saada tietoa yhtiöstä. Kilpailukiello koskee sekä vastuunalaisia että äänettömiä yhtiömiehiä. (Kommandiittiyhtiö, [viitattu 31.5.2020].)

Kommandiittiyhtiön vastuunalaiset yhtiömiehet ovat henkilökohtaisessa vastuussa yhtiön veloista. Velkoja voi siis periä yhtiömieheltä henkilökohtaista omaisuutta, edellyttäen, että hän on ensin perinyt saatavaansa yhtiöltä. Äänetön yhtiömies ei ole henkilökohtaisessa vastuussa yhtiön veloista. (Kommandiittiyhtiö, [viitattu 31.5.2020].)

2.2.3 Henkilöyhtiön verotus

Henkilöyhtiötä ei pidetä verotuksessa erillisenä verovelvollisena, vaan yhtiön tulolähteen tulos jaetaan sen yhtiömiehille verotettavaksi. Yksityisen henkilön osuus henkilöyhtiön tuloksesta verotetaan ansio- ja pääomatulona sen mukaisesti, mikä hänen osuutensa on edellisen verovuoden nettovarallisuudesta. Voitonjaosta määrätään joko rekisteröidyssä yhtiösopimuksessa tai vaihtoehtoisesti avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön lain (L 29.4.1988/389) säännösten mukaan, mikäli yhtiösopimuksessa ei ole määräystä asiasta. Henkilöyhtiö voi maksaa palkkaa ja luontoisetuja yhtiömiehilleen. (Henkilöyhtiöiden verotus, [viitattu 14.6.2020].)

Henkilöyhtiön jokaisen tulolähteen tulos lasketaan sen tulojen ja kulujen erotuksena. Voitollisesta tuloksesta vähennetään edellisten vuosien vahvistetut tappiot. Tappiota ei kuitenkaan voida vähentää, jos yli puolet henkilöyhtiön osuuksista on vaihtanut omistajaa muutoin kuin perinnön tai testamentin kautta tappiovuoden aikana tai sen jälkeen. Tappion vähentämiselle omistajanvaihdoksesta huolimatta voidaan hakea poikkeuslupaa. Kun tappiot on vähennetty, jäljellä jäävä osuus tuloksesta jaetaan henkilöyhtiön yhtiömiehille verotettavaksi. Tappiollinen tulolähteen tulos vahvistetaan samaisen tulolähteen tappioksi, eikä sitä voida siirtää yhtiömiesten verotukseen. (Henkilöyhtiöiden verotus, [viitattu 14.6.2020].)

Henkilöyhtiön tulolähteen nettovarallisuus lasketaan vähentämällä yhtiön varoista sen velat. Nettovarallisuuteen lisätään myös 30 prosentin ennakonpidätyksen alaisista palkoista, jotka on maksettu verovuoden päättymistä edeltäneinä 12 kuukautena. Elinkeinotoiminnan nettovarallisuuteen tehdään oikaisut, jotka on määrätty

yhtiömiestasolla. Oikaisu tehdään silloin, jos elinkeinotoiminnan varallisuuteen sisältyy asunto, jota yhtiömies on käyttänyt omana tai perheensä asuntona sekä silloin kun yhtiöosuuden hankintaan on käytetty korollista velkaa. Asunnon arvo sekä korollinen velka vähennetään yhtiömiehen osuudesta nettovarallisuuteen. (Henkilöyhtiöiden verotus, [viitattu 14.6.2020].)

Yhtiömiehen elinkeinotoiminnan sekä maatalouden tulo-osuudesta vähennetään viisi prosenttia yrittäjävähennyksenä, jonka jälkeen jäljelle jäävä tulo jaetaan ansio- ja pääomatulo-osuuksiin. Yhtiömieskohtaisen tulo-osuuden tulolähteen pääomatulon määrä on yleensä 20 (verovelvollisen vaatiessa 0 tai 10) prosenttia yhtiömieskohtaisesta nettovarallisuudesta edellisen verovuoden päättymishetkellä. Osuuden verokanta on 30 prosenttia, 34 prosenttia 30 000 euroa ylittävältä osalta. Loppuosa on ansiotuloa, joka verotetaan progressiivisen tuloveroasteikon mukaisesti. Elinkeinotoiminnan käyttöomaisuuteen sisältyvien kiinteistöjen ja arvopaperien luovutusvoitot verotetaan kuitenkin kokonaan pääomatulona. Tällöin yhtiömiehen osuus elinkeinotoiminnasta saadusta tulosta lasketaan pääomatuloksi hänen osuuttaan luovutusvoitosta vastaavaa määrään saakka riippumatta nettovarallisuudesta. (Henkilöyhtiöiden verotus, [viitattu 14.6.2020].)

2.3 Osakeyhtiö

Osakeyhtiö on pääomayhtiö, joka koostuu osakkeista. Osakkeiden määrän saa määritellä itse ja omistus jakaantuu niiden mukaisesti. Osakeyhtiö voi olla julkinen tai yksityinen: julkisen osakeyhtiön osakkeita voi hankkia kuka tahansa, kun taas yksityisen osakeyhtiön osakkeista ei käydä avointa kauppaa. Osakeyhtiö on erillinen oikeushenkilö: sillä voi olla omaisuutta, velvoitteita ja velkaa. Osakkeenomistajat ovat vastuussa yhtiön velvoitteista vain sijoittamallaan pääomalla. (Osakeyhtiö lyhyesti 2020).

Osakeyhtiötä perustettaessa tulee laatia kirjallinen perustamissopimus. Sopimuksesta tulee ilmetä sopimuksen päiväys, kaikki yhtiön osakkeenomistajat ja kunkin heistä merkitsemät osakkeet, osakkeen merkintähinta ja maksuaika sekä yhtiön hallituksen jäsenet ja tilintarkastajat. Myös hallituksen puheenjohtaja sekä mahdollinen toimitusjohtaja voidaan nimetä jo perustamissopimuksessa. Kukin

osakkeenomistaja allekirjoittaa sopimuksen ja merkitsee näin sopimuksesta ilmenevän määrän osakkeita. Sopimukseen tulee lisäksi liittää yhtiöjärjestys, josta tulee käydä ilmi yhtiön toiminimi, kotipaikka ja toimiala. Osakeyhtiötä perustettaessa ei enää 1.7.2019 lähtien edellytetä 2 500 €:n vähimmäisosakepääomaa. Yhtiön osake voidaan maksaa joko rahana tai apporttina. Apportilla maksettaessa asiasta tulee määrätä perustamissopimuksessa, jossa on myös yksilöitävä apporttiomaisuus ja sen arvostamismenetelmät. (Osakeyhtiö, [viitattu 3.6.2020].)

Osakeyhtiö syntyy, kun se merkitään kaupparekisteriin. Rekisteröinti on tehtävä kolmen kuukauden kuluessa perustamissopimuksen allekirjoittamisesta, tai se raukeaa. Osakkeet tulee maksaa ennen rekisteröinti-ilmoitusta. Osakeyhtiöllä ei voi olla oikeuksia tai sitoumuksia ennen rekisteröintiä, ja mahdollisista yhtiön nimissä ennen rekisteröintiä tehdyistä toimista ovat yhteisvastuussa niistä päättäneet ja niihin osallistuneet. (Osakeyhtiö, [viitattu 3.6.2020].)

Osakeyhtiön toimielimiin kuuluvat yhtiökokous, hallitus ja mahdollinen toimitusjohtaja ja hallintoneuvosto. Osakeyhtiössä ylempi toimielin voi ottaa päätösvallan alemman toimielimen yleistoimivaltaan kuuluvasta asiasta. Osakkeenomistajien muodostama yhtiökokous on osakeyhtiön ylin toimielin. Varsinainen yhtiökokous tulee pitää kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä, ja siellä päätetään esimerkiksi tilinpäätöksen vahvistamisesta ja hallituksen jäsenistä. Hallituksella puolestaan on yleistoimivalta, eli se päättää asioista, jotka eivät lain mukaan kuulu nimenomaan yhtiökokouksen päätösvaltaan. Mahdollinen toimitusjohtaja hoitaa yhtiön juoksevaa hallintoa hallituksen ohjeistuksen mukaan. Hän myös vastaa kirjanpidosta ja varainhoidosta. (Osakeyhtiö, [viitattu 3.6.2020].)

Osakeyhtiön varojenjaon tulee perustua yhtiön viimeisimmän tilikauden vahvistettuun taseeseen, josta ilmeneviä voitonjakokelpoisia varoja voidaan jakaa osakkaille. Varoja ei kuitenkaan saa jakaa, jos jaosta päätettäessä tiedetään yhtiön olevan maksukyvytön tai tulevan maksukyvyttömäksi jaon seurauksena. Keskeneräiseltä tilikaudelta voidaan jakaa väliosinkoa, mutta tällöin on otettava huomioon edellisen tilinpäätöksen jälkeen tapahtuneet olennaiset muutokset yhtiön taloudessa. Mikäli yhtiön oma pääoma menee negatiiviseksi, tulee yhtiön hallituksen tehdä siitä viipymättä rekisteri-ilmoitus. (Osakeyhtiö, [viitattu 3.6.2020].)

Lähtökohtaisesti yhtiön osakkeen voi vapaasti luovuttaa tai hankkia. Yhtiöjärjestykseen voidaan kuitenkin lisätä lunastus- tai suostumuslauseke, joka rajoittaa osakkeen luovutettavuutta. Lunastuslausekkeella annetaan mahdollisuus lunastaa osake, joka on siirtymässä muulta omistajalta kuin yhtiöltä toiselle. Suostumuslausekkeella taas määrätään, että osakkeen luovuttamiseen tarvitaan yhtiön suostumus. Tarkempaa kontrollointia varten osakkeenomistajat voivat laatia osakassopimuksen, mutta se sitoo vain niitä, jotka ovat sitoutuneet siihen. (Osakeyhtiö, [viitattu 3.6.2020].)

Toisin kuin yksityisliike ja henkilöyhtiöt, osakeyhtiö on itsenäinen verovelvollinen. Yhtiön yhteisöverokanta on 20 prosenttia, ja sen verotus kohdistuu nettotuloon. Nettotulo lasketaan vähentämällä veronalaisista tuloista elinkeinotoiminnan menot, poistot ja vieraan pääoman menot. Nettotulo verotetaan osakeyhtiön tulona, eikä se vaikuta osakkeenomistajan verotukseen sellaisenaan. Osakeyhtiö voi myös maksaa palkkoja ja luontoisetuja osakkailleen. (Osakeyhtiön verotus, [viitattu 14.6.2020].)

Osakkaana olevalle luonnolliselle henkilölle jaetun osingon verotus riippuu siitä, onko kyseessä listattu vai listaamaton osakeyhtiö. Osinko jaetaan verotuksessa yhtiön nettovarallisuuden perusteella ansio- ja pääomatulo-osuuksiin. Listaamattomassa yhtiössä osingosta 25 prosenttia lasketaan veronlaiseksi pääomatuloksi ja loput verovapaaksi siltä osin, kun osingon määrä vastaa enintään osakkeiden matemaattisesta arvosta laskettavaa kahdeksan prosentin vuotuista tuottoa. Listatussa yhtiössä osingosta lasketaan 85 prosenttia veronlaiseksi pääomatuloksi. (Osakeyhtiön verotus, [viitattu 14.6.2020].)

Mikäli osakkeenomistaja saa tällaisia osinkoja verovuonna yhteensä yli 150 000 prosenttia, sen ylittävästä osasta 85 prosenttia lasketaan veronlaiseksi päätuloksi. Mikäli osinkoa ylittää kahdeksan prosenttia osakkeen matemaattisesta arvosta, ylittävästä osasta 75 prosenttia lasketaan veronlaiseksi ansiotuloksi ja loppuosa on verovapaata. Listaamattoman yhtiön jakama osinko voidaan työpanokseen perustuvan osingon erityissääntelyn perusteella verottaa kokonaan ansiotulona. Kyseistä säännöstä sovelletaan silloin, kun osingon maksun perusteena käytetään osingonsaajan tai tämän intressipiiriin kuuluvan työpanosta. (Osakeyhtiön verotus, [viitattu 14.6.2020].)

Osakkeen matemaattinen arvo lasketaan jakamalla yhtiön tarkistettu nettovarallisuus sen ulkona olevien osakkeiden määrällä. Varallisuuserät arvostetaan pääsääntöisesti niiden poistamattomaan hankintamenoon. Poikkeuksena ovat käyttöomaisuuden kiinteistöt ja arvopaperit (pois lukien asunto- ja keskinäisen kiinteistöyhtiön osakkeet), jotka arvostetaan verotusarvoon silloin kun se on poistamatonta hankintamenoa korkeampi. (Osakeyhtiön verotus, [viitattu 14.6.2020].)

Mikäli osakkaalla on omassa tai perheensä käytössä yhtiön omaisuuteen kuuluva asunto, on sillä poikkeuksellinen asema pääomatulon laskemisessa. Osakkaan omassa käytössä olevan asunnon arvo vähennetään osakkaan osakkeiden matemaattisesta arvosta osingon pääomatuloa laskettaessa. Jos osakkaalla ja hänen perheenjäsenillään on yhtiöstä saatua rahalainaa, vähennetään se osakkaiden matemaattisesta arvosta pääomatuloa laskettaessa silloin, kun osakas ja hänen perheenjäsenensä omistavat yksin tai yhdessä vähintään 10 prosenttia yhtiön osakkeista. (Osakeyhtiön verotus, [viitattu 14.6.2020].)

3 YKSITYISEN ELINKEINONHARJOITTAJAN MUUTOS

Yksityinen elinkeinonharjoittaja eli toiminimi on yksinkertaisin yrittämisen muoto. Usein kuitenkin laajenemisen tai uskottavuuden seurauksena muutos toiseen yhtiömuotoon tulee ajankohtaiseksi. Tässä luvussa käsittelen, mistä syistä toiminimen muuttaminen henkilö- tai osakeyhtiöksi voi olla kannattavaa, miten muutokset tapahtuvat käytännössä ja mitä vaikutuksia niillä on kirjanpitoon ja verotukseen.

3.1 Yksityisen elinkeinonharjoittajan muutos henkilöyhtiöksi

Yksityisliikkeen muutosta henkilöyhtiöksi eli avoimeksi tai kommandiittiyhtiöksi kannattaa harkita silloin, jos yksityinen elinkeinonharjoittaja haluaa ottaa yhtiöönsä osallisiksi yhden tai useampia ulkopuolisia henkilöitä. Muutos avoimeksi yhtiöksi tulee ajankohtaiseksi myös silloin, jos kaksi yksityistä elinkeinonharjoittajaa haluavat yhdistää toimintansa. (Yritysmuodon muutos, [viitattu 24.5.2020].)

3.1.1 Yksityisen elinkeinonharjoittajan muutos henkilöyhtiöksi – muutoksen toteutus käytännössä

Yksityisliikkeen muuttaminen henkilöyhtiöksi edellyttää, että yritykseen tulee vähintään yksi uusi yhtiömies. Avoimeksi yhtiöksi muutettaessa yrityksen kaikki yhtiömiehet ovat vastuunalaisia. Kommandiittiyhtiöksi muutettaessa puolestaan yhtiössä tulee olla yksi vastuunalainen yhtiömies ja yksi äänetön yhtiömies. Yleensä yksityisliikkeen omistajasta tulee vastuunalainen yhtiömies. (Kyläkallio 2012.)

Käytännössä yksityisliikkeen muutos henkilöyhtiöksi tarkoittaa uuden yrityksen perustamista. Tätä varten yhtiömiesten tulee laatia ja allekirjoittaa yhtiösopimus. (Kyläkallio 2012.) Avoimessa yhtiössä sopimus on vapaamuotoinen, mutta yleensä se tehdään kirjallisesti. Sopimuksesta olisi hyvä ilmetä yhtiön toiminimi ja -ala, yhtiömiesten henkilötiedot ja pääomapanokset, kotipaikka ja tilikausi. Sopimuksessa voidaan lisäksi määrätä esimerkiksi tilintarkastajista ja voitonjaosta. (Avoin yhtiö, [viitattu 31.5.2020].) Kommandiittiyhtiössä yhtiösopimus on muutoin samanlainen, mutta siitä tulee ilmetä myös äänettömien yhtiömiesten pääomapanokset ja siinä

voidaan myös määrätä, mikä heidän voitto-osuutensa on (Kommandiittiyhtiö, [viitattu 31.5.2020].)

Henkilöyhtiöstä tulee antaa perustamisilmoitus ja yksityisliikkeestä vastaavasti lopettamisilmoitus. Muutoksen seurauksena yritys saa myös uuden y-tunnuksen. Muutoksen jälkeen toiminimen rekisteröintisuoja päättyy, eli käytännössä uusi yritys voi ottaa kyseisen nimen käyttöönsä. (Kyläkallio 2012.) Yksityisliikkeen lopettamisilmoitus on ilmainen ja se tulee tehdä viipymättä. Ilmoitus voi tehdä sähköisesti YTJ-palvelussa, jolloin tunnistautumiseen tarvitaan suomalainen henkilötunnus ja joko henkilökohtaiset verkkopankkitunnukset, henkilökohtainen sirukortti tai mobiilivarmenne (Yksityisen elinkeinonharjoittajan ("toiminimen") lopettamisilmoitus 2018). Ilmoituksen voi tehdä myös paperilla Y6-lomakkeella, jolloin elinkeinonharjoittajan tai hänen valtuuttamansa henkilön tulee allekirjoittaa lomake (Paperilomakkeet yksityisen elinkeinonharjoittajan ("toiminimen") lopettamisilmoitusta varten 2019).

Henkilöyhtiön perustamisilmoitus on annettava kolmen kuukauden kuluessa yhtiösopimuksen allekirjoittamisesta. Myöhästynyt ilmoitus aiheuttaa perustamisen raukeamisen. Ilmoitukseen voi käyttää Y2- ja henkilötietolomakkeella tai käyttämällä valmista perustamispakettia. Perustamispaketti sisältää vakiomuotoisen yhtiösopimuksen, valmiit asiakirjapohjat ja ilmoituslomakkeet sekä ohjeet perustamiseen. Y2-lomakkeen allekirjoittaa yksi avoimen yhtiön yhtiömiehistä tai kommandiittiyhtiön vastuunalaisista yhtiömiehistä. Prokura ei ole riittävä ilmoituksen allekirjoittamiseen. Liitteeksi tarvitaan alkuperäinen yhtiösopimus sekä kuitti ilmoituksen maksusta (240 euroa). Mikäli vastuunalainen yhtiömies on valtuuttanut jonkun allekirjoittamaan lomakkeen, tarvitaan lisäksi oikeaksi todistettu kopio yksilöidystä valtakirjasta tai alkuperäinen avoin valtakirja. (Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön perustamisilmoitus 2018.)

Henkilöyhtiöksi muutettaessa yhtiömiesten osuuksia ei tarvitse määritellä rahassa, mutta on kuitenkin suositeltavaa, että kunkin yhtiömiehen suhteellinen osuus yrityksestä määritellään. Avoimessa yhtiössä kaikki yhtiömiehet sekä kommandiittiyhtiössä vastuunalaiset yhtiömiehet ovat muutoksen jälkeen vastuussa myös yksityisliikkeestä siirtyneistä veloista. Mikäli yksityisliikkeellä on ollut yrityskiinnityksiä, ne pitää joko kuolettaa ennen muutosta tai siirtää toisen yrityksen vastuulle. (Kyläkallio 2012.)

3.1.2 Yksityisen elinkeinonharjoittajan muutos henkilöyhtiöksi – vaikutukset kirjanpitoon ja verotukseen

Yksityisliikkeen muutos henkilöyhtiöksi ei aiheuta veroseuraamuksia, mikäli yrityksen identtisyys säilyy, eli sitä voidaan pitää muutoksen jälkeen edelleen samana yrityksenä. Edellytetään, että yksityisliikkeen varat ja velat siirtyvät henkilöyhtiölle samanarvoisina. Myöskään yrityksen omistussuhteet eivät saa muuttua olennaisesti. (Verohallinto 2020.) Yrityksen identtisyys ei säily, jos yksityisliike muutetaan kommandiittiyhtiöksi niin, että liikkeenharjoittajasta tulee äänetön yhtiömies (Tikka ym. 2020).

Mikäli yrityksen identtisyys ei säily muutoksessa, katsotaan yksityisliikkeen lopettaneen toimintansa. Tällöin yksityisliike ja henkilöyhtiö verotetaan erikseen. (Verohallinto 2020.) Tässä tilanteessa myös yksityisliikkeeltä henkilöyhtiölle siirtyvät omaisuus katsotaan veronalaiseksi luovutukseksi ja luovutushinnaksi katsotaan joko alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Samoin menetellään myös silloin, jos muutosta henkilöyhtiöksi ei hyväksytä. (Honkamäki & Pennanen 2018, 364–365.)

Identtisyyden säilyminen ei edellytä, että kaikki liikkeeseen kuulunut omaisuus siirretään henkilöyhtiöön. Esimerkiksi yksityisliikkeen toiminnassaan käyttämä kiinteistö voidaan yleensä jättää siirtämättä henkilöyhtiöön vaarantamatta identtisyyttä. Mikäli tällainen kiinteistö siirretään henkilöyhtiölle, tulee siitä maksaa varainsiirtovero. Varainsiirtoveroa on maksettava myös silloin, kun yksityisliikkeen omistamia arvopapereita sijoitetaan henkilöyhtiöön. (Tikka ym. 2020.)

Kun yksityisliike muuttuu henkilöyhtiöksi, verotetaan yritys koko muutosvuodelta henkilöyhtiönä. Toisin sanoen yrityksen verovuosi ei katkea muutoksen yhteydessä. Yrityksen on annettava muutosvuodelta ainoastaan henkilöyhtiön tuloveroilmoitus eli 6A-lomake. Muutos henkilöyhtiöksi ei vaikuta arvonlisävelvollisuuteen. (Verohallinto 2020.) Mahdolliset varaukset siirtyvät yksityisliikkeeltä henkilöyhtiölle ja henkilöyhtiö tekee myös poistot koko verovuodelta (Honkamäki & Pennanen 2018, 364–365). Mahdolliset yhtiömiehen puolisolle tai lapselle maksetut palkat ovat vähennyskelpoisia vasta muutoksen jälkeiseltä ajalta (Tikka ym. 2020).

Henkilöyhtiön osuuden hankinta-ajankohdaksi katsotaan yhtiösopimuksen allekirjoituspäivä. Yhtiöosuuden hankintamenoksi katsotaan yksityisliikkeen muutoshetken oma pääoma. Oman pääoman ollessa negatiivinen on yhtiöosuuden hankintameno 0 euroa. Mikäli muutosta ei ole toteutettu tuloverolain (L 30.12.1992/1535) 24 §:n mukaisesti, hankintamenoksi katsotaan yhtiöön sijoitettujen varojen ja velkojen erotusta. Erotus lasketaan omaisuuden käyvän arvon mukaisesti. (Henkilöyhtiön yhtiöosuuden luovutus tuloverotuksessa ja lahjaverotuksessa 2020.)

Yrityksen tilikausi voidaan pitää samana tai sitä voidaan muuttaa henkilöyhtiöksi muuttamisen yhteydessä. Esimerkiksi jos yksityisliikkeen tilikausi on ollut kalenterivuosi, voidaan sitä muutosvuonna jatkaa enintään kuudella kuukaudella. Yrityksen tulee antaa veroilmoitus vasta siltä vuodelta, kun jatkettu tilikausi päättyy. Tällöin edellisenä vuonna ei pääty tilikautta lainkaan, joten veroilmoitusta ei siltä vuodelta tarvitse jättää eikä verotettavaa tuloa määritetä, vaan tulot verotetaan vasta seuraavan vuoden verotuksessa. (Verohallinto 2020.)

Mikäli yksityisliikkeellä on muutosta tehdessä vahvistettuja tappioita, ne siirtyvät henkilöyhtiölle (Verohallinto 2020). Edellytyksenä kuitenkin on, että yksityisyrittäjän osuus henkilöyhtiöstä on vähintään puolet. Tämä tarkoittaa sitä, että kahden yksityisyrittäjän yhdistäessä yrityksensä kommandiittiyhtiöksi niin, että molemmista tulee vastuunalaisia yhtiömiehiä, tappiot eivät siirry, koska äänettömän yhtiömiehen mukaantulon jälkeen kummankin osuus yhtiöstä on alle puolet. Tappiot menetetään myös silloin, jos henkilöyhtiöksi muuttumisen jälkeen sen osuuksista vaihtuu yli puolet. Verohallinto voi kuitenkin myöntää poikkeusluvan tappioiden käyttämiseen. (Honkamäki & Pennanen 2018, 366.)

3.2 Yksityisen elinkeinonharjoittajan muutos osakeyhtiöksi

Muutosta osakeyhtiöksi kannattaa harkita esimerkiksi silloin, kun toiminta laajenee. Toiminnan laajentuessa myös riskit kasvavat, ja yksityinen elinkeinonharjoittaja vastaa riskeistä henkilökohtaisella omaisuudellaan. Sen sijaan osakeyhtiössä yrittäjä vastaa veloista ja velvoitteista ainoastaan sijoittamallaan pääomalla, jolloin riskinotto on helpompaa. (UkkoPro 2018.) Osakeyhtiöön siirtyminen on järkevää myös,

kun yritykseen halutaan ottaa lisää osakkaita, sillä yksityisliikkeessä ei voi olla kuin yksi omistaja (Koivupuro 2019).

Muutos osakeyhtiöksi voi olla järkevää myös verotuksellisista syistä. Yksityisliikkeestä saadut tulot verotetaan muiden tulojen mukana yrittäjän henkilökohtaisessa verotuksessa. Yksityisliikkeen tuloksesta 0–20 % verotetaan pääomatulona ja loput ansiotulona henkilökohtaisen veroprosentin mukaisesti. Mikäli tulos, ja sen myötä veroprosentti, kasvaa niin korkeaksi, että se vastaa osakeyhtiön verotusta, on järkevämpää muuttaa yritys osakeyhtiöksi kuin jatkaa yksityisliikkeenä. Osakeyhtiössä verosuunnittelu on yksityisliikettä helpompaa, sillä yrittäjä voi itse päättää, paljonko palkkaa ja osinkoja hän itselleen maksaa. (UkkoPro 2018.)

Osakeyhtiön on myös helpompaa saada rahoitusta kuin yksityisliikkeen, mikä on myös yksi syy harkita muutosta osakeyhtiöksi. Yksityisyrittäjälle ainoa rahoituksen lähde on yleensä henkilökohtainen pankkilaina. Osakeyhtiöllä on huomattavasti enemmän vaihtoehtoja rahoituksen hankkimiseksi – pankkilainan lisäksi osakeyhtiö esimerkiksi voi myydä osakkeitaan. Rahoitusneuvotteluissa osakeyhtiö nähdään usein uskottavampana kohteena kuin yksityisliike. (UkkoPro 2018.) Sama pätee kaupankäyntiin – yksityisliike on yksinkertaisin yrittämisen muoto, minkä seurauksena liiketoiminta saattaa vaikuttaa liikekumppanin mielestä pieneltä (Accountor Go, [viitattu 25.5.2020]).

Osakeyhtiöksi siirtymistä on myös järkevää harkita, mikäli yrittäjä pitää mahdollisena yrityksen myymistä tai sukupolvenvaihdosta. Mikäli yksityisyrittäjä myy yrityksensä, myynnistä saatu tulo, jota saattaa olla huomattavasti, otetaan huomioon hänen verotuksessaan. Osakeyhtiötä myydessä huomioidaan hankintameno-olettamana, ja myös sukupolvenvaihdoksessa osakeyhtiö saa verohuojennuksia. (UkkoPro 2018.)

3.2.1 Yksityisen elinkeinonharjoittajan muutos osakeyhtiöksi – muutoksen toteutus käytännössä

Yksityisliikkeen toimintaa ei voida jatkaa osakeyhtiönä suoraan, vaan yrittäjän pitää perustaa osakeyhtiö. Perustamista varten laaditaan perustamissopimus ja

yhtiöjärjestys, joiden sisältöä käsitellään tarkemmin luvussa 2.3. Perustamisen seurauksena myös yrityksen y-tunnus vaihtuu. Mikäli yrittäjä ei halua jatkaa yksityisliikkeen toimintaa osakeyhtiön perustamisen jälkeen, tulee siitä antaa lopettamisilmoitus. Mikäli yrittäjä haluaa, että osakeyhtiö merkitään kaupparekisteriin samaan aikaan, kun yksityisliike poistetaan sieltä, tulee ilmoitukset antaa paperilomakkeilla ja pyytää, että ne käsitellään samanaikaisesti. Muutoin ilmoitukset voidaan tehdä sähköisesti PRH:n ja YTJ:n kautta. Ilmoitus on tehtävä kolmen kuukauden kuluessa perustamissopimuksen allekirjoittamisesta. (Yksityisen elinkeinoharjoittajan toiminnan jatkaminen osakeyhtiönä 2019.)

YTJ-palvelussa ilmoitusta tehdessä perustamissopimus ja yhtiöjärjestys muodostuvat automaattisesti. Palvelussa on ilmoitettava osakeyhtiön toiminimi, toimiala, tilikausi ja kotipaikka, hallituksen jäsenet ja mahdollisen toimitusjohtaja sekä heidän henkilötunnuksensa sekä mahdolliset tilintarkastajat, prokuristit ja muut edustajat. Myös mahdollisten aputoiminimet ja niiden toimialat tulee ilmoittaa. Sähköinen ilmoittaminen maksaa 275 euroa. (Osakeyhtiön perustamisilmoitus 2020.)

Muutosta ilmoitettaessa paperilomakkeella tarvitaan joko valmis osakeyhtiön perustamispaketti tai Y1- ja henkilötietolomake sekä 1-liitetietolomake. Valmiiseen pakettiin kuuluu ilmoituslomakkeiden lisäksi asiakirjapohjat perustamissopimukselle ja yhtiöjärjestykselle. Lomakkeisiin tarvitaan liitteeksi kuitti käsittelymaksusta (ilmoitus maksaa 380 euroa), alkuperäinen perustamissopimus, yhtiöjärjestyksen jäljennös sekä hallituksen jäsenten ja toimitusjohtajan vakuutus, että perustaminen tehty osakeyhtiölain (L 21.7.2006/624) mukaisesti. Mikäli osakkeista maksetaan merkintähinta, tarvitaan lisäksi tilintarkastajien todistus tai muu selvitys siitä, että merkintahinnan maksaminen on tehty lain mukaisesti. Lomakkeen allekirjoittaa hallituksen jäsen tai hänen valtuuttamansa henkilö. Jälkimmäisessä tapauksessa liitteeksi tarvitaan valtakirja valtuutuksesta: joko oikeaksi todistettu kopio yksilöidystä valtakirjasta tai alkuperäinen avoin valtakirja. Prokura ei ole riittävä ilmoituksen allekirjoittamiseen. (Paperilomakkeet osakeyhtiön perustamisilmoitusta ja perustamista varten 2020.)

Yksityisliike tai osa siitä voidaan siirtää osakeyhtiöön apporttina. Myös tällöin perustamisilmoitus tulee tehdä paperilomakkeella. Tällöin myös vaaditaan liitteeksi apporttiselvitys, jossa apporttiomaisuus sekä sillä suoritettava maksu yksilöidään sekä

kerrotaan, mitkä seikat ovat vaikuttaneet omaisuuden arvostamiseen ja mitä menetelmiä arvostamiseen on käytetty. Tämän lisäksi liitteeksi vaaditaan tilintarkastajan lausunto selvityksestä, päätös liikkeen sijoittamisesta yhtiöön sekä selvitys liikkeen taloudellisesta asemasta. (Apportti osakeyhtiössä 2019.)

Perustamissopimuksessa voidaan myös mainita, ettei osakeyhtiön osakkeesta makseta merkintähintaa. Tässä tilanteessa yksityisliike voidaan apportin sijaan merkitä vaikkapa osakeyhtiön SVOP-rahastoon vastikkeettomana sijoituksena. Tällöin ei myöskään tarvita apporttiselvitystä tai tilintarkastajan lausuntoa siitä. (Yksityisen elinkeinoharjoittajan toiminnan jatkaminen osakeyhtiönä 2019.)

Toisin kuin henkilöyhtiöksi muutettaessa, yksityisliikkeen voi muuttaa osakeyhtiöksi yksin. Osakeyhtiön hallitukseen pitää kuitenkin nimetä varajäsen. Yrittäjä merkitsee kaikki yhtiön osakkeet itselleen: muita osakkeenomistajia voidaan ottaa yhtiöön vasta, kun se on perustettu. Myöskään kahden yksityisliikkeen yhdistäminen osakeyhtiöksi ei ole mahdollista. (Yritystulkki, [viitattu 26.5.2020].)

3.2.2 Yksityisen elinkeinoharjoittajan muutos osakeyhtiöksi – vaikutukset kirjanpitoon ja verotukseen

Yksityisliikkeen varat ja velat voidaan siirtää osakeyhtiölle ilman veroseuraamuksia. Tällöin kuitenkin tiettyjen tuloverolain (L 30.12.1992/1535) 24 §:n edellyttämien vaatimusten on täyttyvä. Ensinnäkin on tärkeää, että yrityksen identtisyys säilyy eli yritystä voidaan muutoksen jälkeenkin pitää samana yrityksenä. Yrityksen toiminnan on jatkuttava pääosin samanlaisena muutoksen jälkeenkin, eli päätoimialan on pysyttävä samana. Yrityksen omistussuhteet eivät saa muuttua olennaisesti: yksityisliikkeen tapauksessa tämä tarkoittaa sitä, että yrittäjän on merkittävä kaikki osakeyhtiön osakkeet itselleen. Mikäli yrittäjä harjoittaa toimintaa yhdessä puolisonsa kanssa, voivat yrittäjäpuolisot merkitä kaikki osakkeet itselleen eikä niiden jakautumisella puolisojen kesken ole tuloverolain (L 30.12.1992/1535) mukaan merkitystä identtisyyden kannalta. (Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi 2020.)

Kolmas edellytys on, että yritys noudattaa kirjanpidossa ja verotuksessa jatkuvuuden periaatetta. Tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että yksityisliikkeen varat ja

velat siirtyvät osakeyhtiölle samanarvoisina. Varoista toiminnan kannalta olennaisen osan tulee siirtyä osakeyhtiölle. Identtisyys voi kuitenkin säilyä, vaikka jotain tiettyjä varoja jätettäisiinkin siirtämättä osakeyhtiölle, mutta tällöin edellytysten täyttymistä tutkitaan tapauskohtaisesti. Esimerkiksi kiinteistön voi jättää siirtämättä osakeyhtiöön vaarantamatta identtisuuden säilymistä, mikäli se ei ole oleellinen toiminnan harjoittamisen kannalta. Myös osittain yksityiskäytössä oleva omaisuus voidaan jättää siirtämättä, mikäli se on enimmäkseen muussa kuin yritystoiminnan käytössä. (Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi 2020.)

Myös tietyt velat on mahdollista jättää siirtämättä ilman, että identtisuuden säilyminen vaarantuu. Esimerkiksi jos joku yksityisliikkeen velkojista ei suostu muutoksen seurauksena aiheutuvaan velallisen vaihtumiseen, voidaan velan siirtämisen sijaan perustettavan osakeyhtiön ja alkuperäisen velallisen välille muodostaa velkasuhde. Velka, joka kohdistuu sellaiseen toimintaan, jota yritys ei enää harjoita, voidaan myös jättää siirtämättä. Yksityisliikkeen tulo-, lahja-, ja perintöverovelat eivät myöskään siirry osakeyhtiölle. (Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi 2020.)

Yrittäjällä voi olla myös velkaa, joka kohdistuu sekä asunnon hankintaan että yritystoimintaan. Tällöin yrittäjä voi suorittaa velkojalle lyhennyksen, joka vastaa asuntoon kohdistuva osuutta velkapääomasta. Tämän jälkeen jäljelle jää vain yritystoimintaan kohdistuva osuus velasta, joka voidaan siirtää osakeyhtiölle. Vaihtoehtoisesti asunto on mahdollista luovuttaa osakeyhtiölle. Tämä kuitenkin aiheuttaa aina veroseuraamuksia. Luovutukseen sovelletaan tuloverolain (L 30.12.1992/1535) luovutusvoiton verotusta koskevia säännöksiä. Mikäli kyseessä on verovapaa oman asunnon luovutus, joutuu osakeyhtiö kuitenkin suorittamaan varainsiirtoveron saamastaan asunnosta. (Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi 2020.)

Osakeyhtiöön siirtämättä jäänyt omaisuus voidaan siirtää toisen tulonlähteen käyttöön. Vaihtoehtoisesti omaisuus voi jäädä kokonaan pois tulonhankkimiskäytöstä. Tällöin katsotaan, että kyseinen omaisuus on siirretty yksityiskäyttöön. (Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi 2020.)

Mikäli yrityksen jatkuvuuden periaate tai tuloverolain (L 30.12.1992/1535) edellytykset eivät täyty, katsotaan verotuksessa, että yksityisliike on lopettanut toimintansa ja on perustettu uusi osakeyhtiö. Osakeyhtiö ja yksityisliike verotetaan tällöin

erikseen. Jos osakeyhtiöön on sijoitettu varoja, ne verotetaan tässä tilanteessa ap-porttina. (Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi 2020.)

Muutos osakeyhtiöksi katkaisee yrityksen verovuoden. Yksityisliikkeen verovuosi päättyy osakeyhtiön merkitsemiseen kaupparekisteriin. Yksityisliikkeen tulee tehdä päättyneeltä verovuodelta tilinpäätös sekä annettava liikkeen- ja ammatinharjoittajan veroilmoitus eli 5-lomake. Osakeyhtiön verovuosi puolestaan alkaa kaupparekisterimerkinnästä ja sen tulee antaa verovuodelta ilmoitus 6B. Muutos osakeyhtiöksi ei vaikuta arvonalisäverovelvollisuuteen. (Verohallinto 2020.)

Kummankin yhtiömuodon on annettava veroilmoituksen yhteydessä viimeisen verovuoden tuloslaskelma, minkä lisäksi yksityisliikkeen tulee antaa taseen tiedot. Osakeyhtiön tehdessä poistoja muutosvuonna tulee sen antaa lisäksi selvitys siitä, että poistot ovat tuloverolain (L 30.12.1992/1535) 24 §:n 2 momentin mukaiset. Selvitukseksi riittää laskelma, jossa osoitetaan, että poistot eivät ylitä enimmäispoistojen ja edeltävän yksityisliikkeen samana verovuonna tekemien poistojen erotuksen määrää. (Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi 2020.)

Kahdenkertaista kirjanpitoa pitävän yrittäjän tulot ja menot kohdistetaan osakeyhtiölle ja yksityisliikkeelle suoriteperiaatteen mukaisesti. Yhdenkertaista kirjanpitoa harjoittavan tulot ja menot kohdistetaan sen perusteella, onko ne maksettu ennen vain jälkeen osakeyhtiön rekisteröinnin. Poikkeuksen tähän tekee käyttö- ja vaihtomaisuuden hankintamenot, joista jälkimmäiset jaksotetaan suoriteperiaatteen mukaan. Osakeyhtiön toimintaan liittymättömät tulot ja menot kuuluvat yksityisliikkeen verotukseen maksupäivästä riippumatta. Rekisteröintipäivän tulot ja menot voidaan kohdistaa siihen yritysmuotoon, johon ne yrittäjän itsensä mielestä kuuluvat. (Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi 2020.)

Osakeyhtiön toimintaa verotetaan maataloutta lukuun ottamatta elinkeinotuloverolain (L 24.6.1968/360) mukaisesti, ellei sitä ole erikseen rajattu elinkeinotuloverolain (L 24.6.1968/360) 1 §:n 2 momentin mukaisesti tulolähdejaon poistamisen ulkopuolelle. Yhtiöllä ei siis voi olla tuloverolain (L 30.12.1992/1535) mukaisesti verotettavaa henkilökohtaista tulolähdettä. Yksityisliikkeeltä osakeyhtiölle siirtynyt henkilökohtainen tulolähde katsotaan siis elinkeinotoiminnan tulolähteeksi. Yritysmuodon

muutoksen seurauksena muuttuva tulolähde ei vaikuta varojen ja velkojen arvostamiseen. (Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi 2020.)

Osakeyhtiölle siirtyvän toiminnan menot, joita ei ole vielä vähennetty verotuksessa, vähennetään muutoksen jälkeen samalla lailla kuin ne olisi vähennetty ilman muutosta. Osakeyhtiön omaisuuden verotuksessa katsotaan, että omaisuuden poistamattoman hankintamenon määrä on sama kuin se oli yksityisliikkeessä. Poistamattomat hankintamenot määräytyvät edellisen yhtiömuodon verotuksessa poistamattomien hankintamenojen, eivätkä kirjanpidossa poistamattomien hankintamenojen perusteella. Jos yksityisliikkeessä on tehty hyllypoisto eli jätetty kirjanpidossa tehty poisto vähentämättä verotuksessa, kyseinen poisto voidaan vähentää osakeyhtiön verotuksessa. (Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi 2020.)

Osakeyhtiön muutosvuonna tehtävien poistojen määrä riippuu siitä, päättyvätkö osakeyhtiön ja sitä edeltävän yksityisliikkeen verovuodet samana vuonna. Verotusmenettelylain (L 18.12.1995/1558) 3 §:n mukaan kaikki samana kalenterivuonna päättyvät tilikaudet muodostavat verovuoden. Osakeyhtiön poistot saavat vastata enintään verovuoden enimmäispoistoja, joista on vähennetty edeltävän yksityisliikkeen kyseisenä verovuonna tekemät poistot. Toisin sanoen, jos yksityisliike on tehnyt verovuonna täydet poistot, osakeyhtiö ei saa tehdä poistoja kyseisenä vuonna lainkaan. Mikäli osakeyhtiö on oman verovuotensa aikana hankkinut uutta käyttöomaisuutta, se voi tehdä tämän omaisuuden hankintamenosta tai menojäännöksestä poistot. Jos yhtiö luovuttaa käyttöomaisuuttaan verovuotensa aikana, edeltävän yksityisliikkeen poistot voivat sen seurauksena ylittää enimmäispoistojen määrän. Enimmäispoistot ylittävää osaa ei voida kuitenkaan vähentää osakeyhtiön verotuksessa, koska se ei ole rasittanut yhtiön tulosta. (Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi 2020.)

Mikäli yksityisliike on vähentänyt ennen muutosta verotettavasta tulostaan elinkeinotuloverolain (L 24.6.1968/360) 46 a §:n mukaisen vapaaehtoisen toimintavarauksen, lasketaan se elinkeinoverolain (L 24.6.1968/360) mukaan muutosvuoden verotettavaksi tuloksi. Tuloverolain (L 30.12.1992/1535) 24 §:n 2 momentin mukaan tuloutus tehdään osakeyhtiötä edeltäneen yksityisliikkeen puolella. Yritysmuodon muutoksessa syntyvän osakeyhtiön nettovarallisuus puolestaan lasketaan arvostamislain (L 22.12.2005/1142) 11 §:n mukaisesti edeltävän yksityisliikkeen verovuotta

edeltävän tilinpäätöksen perusteella. Yrityksen varoista ja veloista otetaan huomioon vain ne, jotka ovat siirtyneet osakeyhtiölle. Varoista vähennetään myös ennen muutosta tehdyt, muutostilikauden voiton ylittävät yksityisöt. Muutoin nettovarallisuuden laskennassa noudatetaan osakeyhtiön laskentaperiaatteita. Mikäli osakeyhtiön ja edeltävän yksityisliikkeen verovuodet päättyvät saman vuoden aikana, mutta kyseessä on samalla yksityisliikkeen ensimmäinen tilikausi, lasketaan pääomatulo-osuus kyseisen verovuoden lopun nettovarallisuudesta. Jos verovuodet puolestaan päättyvät eri vuosina ja osakeyhtiö maksaa jo ensimmäisen tilikauden päättymisvuonna osinkoa, osingon pääomatulo-osuus lasketaan edeltävän yksityisliikkeen tilikauden viimeisen päivän nettovarallisuudesta. (Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi 2020.)

Edeltävän yksityisliikkeen tappiot siirtyvät osakeyhtiölle. Yksityisliikkeeltä siirtyvät vahvistetut tappiot vähennetään osakeyhtiön verotuksessa samoin kuin yksityisliikkeen verotuksessa. Jos osakeyhtiölle siirtyy henkilökohtaisen tulolähteen tappioita, vähennetään ne elinkeinotoiminnan tulolähteen tulosta, sillä osakeyhtiöllä ei voi olla elinkeinotuloverolain (L 24.6.1968/360) 1 §:n 2 momentin mukaan olla henkilökohtaista tulolähdettä. Tappion vähentämisessä edellytetään, että tappiot ovat syntyneet vuonna 2019 tai aiemmin. Jos osakeyhtiötä ja edeltävää yksityisliikettä verotetaan samana verovuonna, voidaan tappioita käyttää kummankin verotuksessa. Tappio vähennetään ensin edeltävän yksityisliikkeen verotuksessa ja jäljelle jäävä osuus osakeyhtiön verotuksessa. Edeltävän yksityisliikkeen viimeisen verovuoden tappio voidaan vähentää osakeyhtiön verotuksessa jo saman vuoden aikana, jos tappio on syntynyt ennen vuotta 2020 ja omistussuhteet eivät ole muuttuneet niin, että vähennys ei ole mahdollista. (Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi 2020.)

Yksityisliikkeestä voidaan nostaa voittovaroja ja pääomapanoksia verovapaasti yksityisnostoina yritysmuodon muutokseen saakka. Nostamattomat voittovarot ja pääomapanokset tulee selvittää välitilinpäätöksessä, joka laaditaan kaupparekisterimerkintäpäivälle ja jonka laatimisessa on noudatettava tavanomaista tilinpäätöstä koskevia periaatteita. Ennen muutosta tehtävistä yksityisotoista on huomioitava peitellyn osingon säännökset. Mikäli yksityisliikkeen oma pääoma riittää kattamaan yksityisöt, niitä ei katsota peitellyksi osingoksi. Jos oma pääoma ei kuitenkaan riitä yksityisottoihin, se muuttuu negatiiviseksi. Tässä tilanteessa katsotaan, että

yksityisottoina on nostettu myös sellaisia varoja, jotka verotetaan vasta osakeyhtiön tulona. Mikäli negatiivista omaa pääomaa on kasvatettu keinotekoisesti ennen yritysmuodon muutosta, esimerkiksi poikkeuksellisen isolla yksityisnostolla, katsotaan nostetut varat peiteltyksi osingoksi. Mikäli muutostilikauden negatiivinen oma pääoma johtuu yksityisotoista, jotka ovat tavanomaisia tai tehty aiemmilla tilikausilla, ei yksityisottoja katsota peiteltyksi osingoksi. Osakeyhtiötä edeltäneessä yksityisliikkeessä syntyneen negatiivisen oman pääoman ei katsota olevan tuloverolain (L 30.12.1992/1535) 53 a §:n mukaista osakaslainaa. Tämä johtuu siitä, että muutoksessa syntynyt osakeyhtiö ei ole tässä tilanteessa tosiasiaassa antanut rahalainaa. (Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi 2020.)

Yksityisliikkeen muuttuessa osakeyhtiöksi lasketaan sen osakkeiden omistusaika yhtiön perustamisesta. Osakkeiden hankintamenon puolestaan katsotaan olevan sama kuin yhtiölle siirtyneen nettovarallisuuden määrä, joka lasketaan verotuksessa poistamattomista hankintamenoista. Siirtyneen nettovarallisuuden ollessa negatiivinen ei osakkeille muodostu hankintamenoa lainkaan. Jos puolisojen yhteinen yksityisliike muuttuu osakeyhtiöksi ja toisen puolison varallisuus kasvaa muutoksen yhteydessä toisen puolison kustannuksella, varallisuutta saanutta puolisoa voidaan verottaa lahjasta ja lahjan arvo lasketaan osaksi osakkeen hankintamenoa. (Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi 2020.)

Varainsiirtoverolain (L 29.11.1996/931) 4 §:n 5 momentin mukaan yksityisliikkeestä osakeyhtiöön siirtyvistä varoista ei tarvitse maksaa varainsiirtoveroa. Tämä johtuu siitä, että yritysmuodon muuttuessa omistajanvaihdosta ei katsota tapahtuvan. Edellytetään kuitenkin, että yritysmuodon muutos on tapahtunut tuloverolain (L 30.12.1992/1535) 24 §:n mukaisesti. Yksityisliikkeen toiminnan harjoittaja on vastuussa muutosta edeltäneistä verovelosta muutoksen jälkeenkin. Muutoksen jälkeen syntynyt osakeyhtiö ei ole vastuussa näistä veloista. (Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi 2020.)

4 HENKILÖYHTIÖN MUUTOS

Henkilöyhtiön muutos toiseen yritysmuotoon voi tulla ajankohtaiseksi, kun toiminta laajenee tai pienenee. Muutos voi tulla kyseeseen myös silloin, kun joku yhtiömiehistä haluaa muuttaa vastuutaan tai jäädä kokonaan pois yrityksestä. Tässä luvussa käsitellään, milloin henkilöyhtiö kannattaa muuttaa yksityisliikkeeksi, osakeyhtiöksi tai toiseen henkilöyhtiömuotoon, miten muutos tehdään käytännössä ja miten se vaikuttaa kirjanpitoon ja verotukseen.

4.1 Avoin yhtiö kommandiittiyhtiöksi ja toisinpäin

Avoin yhtiö muutetaan kommandiittiyhtiöksi ottamalla yhtiöön mukaan yksi tai useampi äänetön yhtiömies. Vaihtoehtoisesti myös joku vastuunalaisista yhtiömiehistä voi muuttaa roolinsa äänettömäksi yhtiömieheksi. Tällöin kyseisen yhtiömiehen on kuitenkin vastattava osuudestaan yhtiöllä muutoshetkellä olevista veloista ja velvoitteista. Muutosta varten pitää tehdä muutos yhtiösopimukseen sekä ilmoitus kaupparekisteriin. Varsinaisesti muutos tulee voimaan sopimuksen syntymisen hetkellä, mutta äänettömän yhtiömiehen rajoittunut vastuu asiasta tietämättömänä kolmatta kohtaan astuu voimaan vasta, kun muutos on merkitty kaupparekisteriin. (Avoimen yhtiön yhtiömuodon muuttaminen, [viitattu 27.5.2020].)

Kommandiittiyhtiö puolestaan voidaan muuttaa avoimeksi yhtiöksi, kun äänetön yhtiömies haluaa osallistua yhtiön toimintaan laajemmin tai jos hän haluaa jäädä pois yhtiöstä kokonaan. Jälkimmäisessä tapauksessa äänettömien yhtiömiesten osuudet on lunastettava heiltä. Äänettömän yhtiömiehen tullessa vastuunalaiseksi vastaa hän myös ennen yhtiömuodon muutosta syntyneistä velvoitteista. Muutos edellyttää yhtiösopimuksen muutosta, ilmoitusta kaupparekisteriin sekä yhtiömiesten yksimielisyyttä. (Kommandiittiyhtiön muuttaminen avoimeksi yhtiöksi, [viitattu 27.5.2020].)

Yhtiösopimuksen muutosilmoitus kaupparekisteriin pitää tehdä viivytyksettä paperilomakkeella (Avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön yhtiösopimuksen muutos 2019). Muutosta varten tarvitaan Y5- ja henkilötietolomake. Y5-lomakkeen allekirjoittaa avoimessa yhtiössä yhtiömies tai kommandiittiyhtiössä vastuunalainen yhtiömies.

Prokura ei riitä allekirjoittamiseen. Edellä mainitut voivat myös valtuuttaa jonkun allekirjoittamaan lomakkeen puolestaan, mutta tällöin liitteeksi tarvitaan valtakirja asiasta. Lomakkeeseen tarvitaan liitteeksi kuitti ilmoituksen käsittelymaksusta (190 euroa), alkuperäinen yhtiösopimuksen muutossopimus kaikkien yhtiömiesten (myös äänettömien) allekirjoittamana sekä tarpeen vaatiessa oikeaksi todistettu kopio muusta selvityksestä tapahtuneista muutoksista. (Yhtiösopimuksen muuttaminen paperilomakkeella 2020.)

Avoimen yhtiön muuttaminen kommandiittiyhtiöksi ja toisinpäin eivät aiheuta vero-seuraamuksia, mikäli tietyt edellytykset täyttyvät. Aiemman yhtiömuodon liiketoimintaan siirtyvien varojen ja velkojen on siirryttävä uuteen yhtiömuotoon samanarvoisina. Yhtiötä on myös pystyttävä pitämään samana yrityksenä muutoksen jälkeenkin eivätkä sen omistussuhteet saa muuttua olennaisesti. Mikäli muutos ei täytyä edellytyksiä, katsotaan, että alkuperäisen yhtiömuodon yritys on purkautunut ja perustettu uuden yhtiömuodon yritys. Tässä tilanteessa yhtiö saattaa olla velvollinen maksamaan luovutusvoitto- ja varainsiirtoveroja. (Kommandiittiyhtiön muuttaminen avoimeksi yhtiöksi, [viitattu 27.5.2020].)

Tuloverolain (L 30.12.1992/1535) 24 §:n 4 momentin mukaan henkilöyhtiöiden yhtiömuodon muutoksessa yhtiömiehen uudesta yhtiöstä saadun aikaisemman yhtiön osuutta vastaavan osuuden hankinta-ajankohdaksi katsotaan aikaisemman yhtiön osuuden hankinta-ajankohta. Uuden äänettömän yhtiömiehen osuuden hankinta-ajankohdaksi on sama kuin muutossopimuksen ajankohta. Yhtiömiehen roolin muuttuminen vastuunalaiseksi tai äänettömäksi ei vaikuta hankinta-ajankohtaan, mikäli hänen osuutensa ei kasva. Jos osuus kasvaa, alkuperäisen osuuden ylittävän osan hankinta-ajankohdaksi katsotaan vastuusuhteen muutosajankohta. (Henkilöyhtiön yhtiöosuuden luovutus tuloverotuksessa ja lahjaverotuksessa 2019.)

4.2 Henkilöyhtiön muutos yksityiseksi elinkeinonharjoittajaksi

Mikäli joku avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiö yhtiömiehistä haluaa jatkaa yhtiön toimintaa yksin, on yhtiö mahdollista muuttaa yksityisliikkeeksi (Koski & Sillanpää 2020). Tämä edellyttää sitä, että yhtiötä yksityisliikkeenä jatkava henkilö on ainoa yhtiömies. Tämä voidaan toteuttaa kahdella tavalla: kyseinen yhtiömies voi joko

hankkia itselleen kaikkien muiden yhtiömiesten osuudet yhtiöstä, tai sitten yhtiösopimus irtisanotaan, jolloin yhtiömies pystyy lunastamaan muiden osuudet ja sen jälkeen ainoana yhtiömiehenä tehdä päätöksen toiminnan jatkamisesta yksityisliikkeenä. (Honkamäki & Pennanen 2018, 371.)

Muutoksen tekeminen edellyttää ilmoitusta kaupparekisteriin. Muutoksen voidaan kuitenkin katsoa tulleen voimaan jo silloin, kun ainoa yhtiömies on tehnyt päätöksen jatkaa yritystoimintaa toiminimenä ja muut yhtiömiehet ovat jättäneet yhtiön. Tällöin kaupparekisterimerkinnän päivämäärällä ei ole merkitystä muutoksen voimaantulon suhteen. Yhtiöoikeudellisesti henkilöyhtiön katsotaan purkautuvan, kun se muuttuu yksityisliikkeeksi. (Honkamäki & Pennanen 2018, 371.)

Muutos kaupparekisteriin ilmoitetaan Y5-lomakkeella. PRH:n sivuilla ei kuitenkaan ole erillistä ohjeistusta henkilöyhtiön muuttamiseen yksityisliikkeeksi, eikä tarkempia tietoja siitä, mitä liitteitä lomakkeen mukana tässä tilanteessa tulee antaa ja mikä sen käsittelymaksu on. YTJ:n Y5-lomakkeen täyttöohjeessa [viitattu 20.6.2020] kerrotaan, että henkilöyhtiön muuttuessa yksityisliikkeeksi ei sen y-tunnus siirry yksityisliikkeelle. Ohjeen mukaan tämä tarkoittaa sitä, että yksityisliikkeestä on tehtävä perustamisilmoitus, joka tehdään Y3-lomakkeella. Ohjeessa ei ole mainintaa siitä, voiko ilmoituksen tehdä tässä tilanteessa sähköisesti YTJ-palvelussa. Paperilomakkeella ilmoitusta tehdessä pitää täyttää Y3:n lisäksi henkilötietolomake. Y3-lomakkeeseen tarvitaan elinkeinonharjoittajan tai hänen valtuuttamansa henkilön allekirjoitus. Liitteeksi tarvitaan kuitti ilmoitusmaksusta (115 euroa) sekä valtuutetun henkilön allekirjoittaessa valtakirja asiasta. (Paperilomakkeet yksityisen elinkeinonharjoittajan ("toiminimen") perustamisilmoitusta varten 2020.)

Muutos yksityisliikkeeksi ei aiheuta välittömiä veroseuraamuksia, mikäli yrityksen identtisyys säilyy. Yrityksen omistussuhteet eivät siis saa muuttua olennaisesti ja henkilöyhtiön varojen ja velkojen on siirryttävä yksityisliikkeelle samanarvoisina. Mikäli identtisyys ei säily, katsotaan, että henkilöyhtiö on purettu ja perustettu uusi yksityisliike. Tällöin kumpikin yritys verotetaan erikseen. Henkilöyhtiön muutos yksityisliikkeeksi ei vaikuta arvonalisäverovelvollisuuteen. (Verohallinto 2020.)

Identtisyys säilyessä muutosta voidaan pitää tuloverolain (L 30.12.1992/1535) 24 §:n mukaisena yhtiömuodon muutoksena. Tällöin henkilöyhtiön tasearvot siirtyvät

sellaisenaan yksityisliikkeen varojen hankintamenoiksi. Edellytyksien täyttymisestä huolimatta henkilöyhtiöllä hallussa oleva varainsiirtoveron alainen omaisuus aiheuttaa toimintaa jatkavalle yhtiömiehelle varainsiirtoverovelvollisuuden. (Henkilöyhtiön yhtiöosuuden luovutus tuloverotuksessa ja lahjaverotuksessa 2019.)

Henkilöyhtiön muuttuessa yksityisliikkeeksi on yhtiötä jatkava yhtiömies saattanut hankkia yhtiöosuuksia muilta yhtiömiehiltä. Tällöin tulee ottaa huomioon, ettei näiden yhtiöosuuksien hankintamenoa voi vähentää yksityisliikkeen verotuksessa. Tämä johtuu siitä, ettei osuuksien hankintamenoa voida katsoa verotuksessa yksityisliikkeen elinkeino-omaisuuden hankintamenoksi. (Honkamäki & Pennanen 2018, 371.)

Henkilöyhtiön muuttuessa yksityisliikkeeksi henkilöyhtiön vahvistetut tappiot siirtyvät yksityisliikkeelle (Verohallinto 2020). Edellytyksenä kuitenkin on, että toimintaa yksityisliikkeenä jatkava henkilö on omistanut tappiovuoden alusta alkaen vähintään puolet yhtiöosuuksista. Mikäli näin ei ole, tappiot menetetään. (Honkamäki & Pennanen 2018, 371.)

Yrityksen tulee antaa muutosvuodelta kaksi veroilmoitusta. Henkilöyhtiönä toimimisen ajalta annetaan veroilmoitus 6A. Yksityisliikkeenä toimimisen ajalta puolestaan annetaan veroilmoitus 5. Muutos yksityisliikkeeksi siis katkaiseen yrityksen verovuoden. (Verohallinto 2020.)

4.3 Henkilöyhtiön muutos osakeyhtiöksi

Henkilöyhtiön muuttaminen osakeyhtiöksi on ajankohtaista esimerkiksi silloin, kun toiminta laajenee. Toiminnan laajetessa myös riskit kasvavat, jolloin vastuunalaiset yhtiömiehet voivat haluta pienentää henkilökohtaista vastuutaan. Osakeyhtiössä myös laajemman liiketoiminnan organisointi ja verosuunnittelu ovat helpompaa kuin avoimessa yhtiössä tai kommandiittiyhtiössä. (Avoimen yhtiön yhtiömuodon muuttaminen, [viitattu 27.5.2020].)

4.3.1 Henkilöyhtiön muutos osakeyhtiöksi – muutoksen toteutus käytännössä

Avointa yhtiötä muutettaessa osakeyhtiöksi pitää ensiksi muuttaa yhtiösopimusta. Tämän jälkeen laaditaan sopimus yhtiömuodon muutoksesta. Sopimuksessa on eriteltävä kaikki osakkeenomistajat sekä kuinka paljon osakkeita kullakin heistä on. Lisäksi sopimuksessa on oltava maininta yhtiön tilikaudesta sekä selvitys, miten osakkeiden mahdollinen merkintähinta maksetaan ja miten omaisuus on arvostettu. Lisäksi on laadittava osakeyhtiölain (L 21.7.2006/624) mukainen yhtiöjärjestys, joka laitetaan sopimuksen liitteeksi. (Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön muuttaminen osakeyhtiöksi 2020.) Sopimus päivätään ja kaikki yhtiömiehet allekirjoittavat sen. Kun asiakirja on allekirjoitettu, on järjestettävä vaalit, jossa valitaan jäsenet osakeyhtiön hallitukseen sekä tilintarkastajat (Avoimen yhtiön yhtiömuodon muuttaminen, [viitattu 27.5.2020].)

Kommandiittiyhtiön muutos osakeyhtiöksi tapahtuu hyvin samalla tavalla kuin avoimen yhtiön. Ensiksi tehdään muutos yhtiösopimukseen. Muutokseen tarvitaan vastuunalaisten yhtiömiesten lisäksi myös äänettömän yhtiömiehen hyväksyntä. Tämän jälkeen laaditaan yhtiöjärjestys ja sopimus yhtiömuodon muutoksesta, jossa eriteltävä samat asiat kuin avointa yhtiötä muutettaessa. Sopimukseen tarvitaan kaikkien vastuunalaisten yhtiömiesten allekirjoitus. Sopimuksen allekirjoittamisen jälkeen valitaan hallituksen ja tarvittaessa muiden toimielinten jäsenet sekä tilintarkastajat. (Kommandiittiyhtiön muuttaminen osakeyhtiöksi, [viitattu 28.5.2020].)

Muutos henkilöyhtiöksi ei edellytä, että kaikki henkilöyhtiön yhtiömiehet ryhtyvät osakeyhtiön osakkeenomistajiksi. Jos joku yhtiömiehistä vastustaa yhtiömuodon muutosta, hänellä on AKYL:n (L 29.4.1988/389) 8 luvun 7 §:n nojalla oikeus erota yhtiöstä ja näin ollen saada lunastus osuudestaan. Yhtiöön ei voida muutoksen yhteydessä ottaa osakkeenomistajiksi muita kuin henkilöyhtiön yhtiömiehiä. (Villa 2018, 206.) Jotta yhtiön identtisyys säilyisi, on ainakin yhden vastuunalaisen yhtiömiehen tultava osakkeenomistajaksi. Kommandiittiyhtiötä muutettaessa on mahdollista, että ääneton yhtiömies saa enemmistön osakkeista. (Kyläkallio 2012.)

Muutoksesta on tehtävä kolmen kuukauden kuluessa ilmoitus patentti- ja rekisterihallitukseen sekä verohallintoon, muutoin muutos raukeaa. Muutosilmoitus voidaan

tehdä ainoastaan paperilomakkeella. Ilmoitusta varten pitää täyttää Y5- ja henkilötietolomake sekä 1-liitelomake. Y5-lomakkeella ilmoitetaan, että yhtiö on päättänyt muuttaa yhtiömuotonsa osakeyhtiöksi sekä muutossopimuksen päivämäärä. Syntyvän osakeyhtiön tiedot ilmoitetaan 1-liitelomakkeella ja henkilöiden yksilöintitiedot (henkilötunnukset sekä ulkomailla asuvien kotiosoitteet) henkilötietolomakkeella. Y5-lomakkeen allekirjoittaa hallituksen jäsen tai joku hänen valtuuttamansa henkilö. Jälkimmäisessä tapauksessa tarvitaan liitteeksi valtakirja valtuutuksesta: joko oikeaksi todistettu kopio yksilöidystä valtakirjasta tai alkuperäinen avoin valtakirja. Prokura ei ole riittävä ilmoituksen allekirjoittamiseen. (Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön muuttaminen osakeyhtiöksi 2020.)

Ilmoitukseen on liitettävä kuitti käsittelymaksusta (muutos maksaa 380 euroa), alkuperäinen sopimus yhtiömuodon muutoksesta sekä sen liitteet sekä hallituksen jäsenten ja mahdollisen toimitusjohtajan vakuutus siitä, että muutos on tehty osakeyhtiölain (L 21.7.2006/624) säännöksiä noudattaen. Mikäli hallituksen jäseniä ja tilintarkastajia ei valittu muutossopimuksen laatimisen yhteydessä, tarvitaan myös ote tai oikeaksi todistetut kopio pöytäkirjasta, josta nämä asiat ilmenevät. Mikäli osakkeista on maksettu merkintähinta, liitteeksi tarvitaan myös tilintarkastajan lausunto merkintähinnan selvityksestä sekä todistus lain noudattamisesta osakkeita maksettaessa. (Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön muuttaminen osakeyhtiöksi 2020.)

Muutos osakeyhtiöksi astuu voimaan, kun muutos merkitään kaupparekisteriin. Yhtiön Y-tunnus ei vaihdu muutoksen jälkeen. (Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön muuttaminen osakeyhtiöksi 2020.) Muutoksen jälkeen yhtiömiehet ovat yhä henkilökohtaisessa vastuussa ennen muutosta syntyneistä veloista. Yhtiömiehet voivat kuitenkin vapautua vastuusta, mikäli velkojat tähän suostuvat. Mikäli velkoja saa asiasta kirjallisen ilmoituksen eikä ilmoita kolmen kuukauden kuluessa siitä vastustavansa vapautusta velkavastuusta, AKYL:n (L 29.4.1988/389) 8 luvun 5 §:n 2 momentin mukaan katsotaan hänen hyväksyneen vapautuksen. Muutoksen yhteydessä ei ole kuulutusmenettelyä, vaan asiasta tulee toimittaa ilmoitus kullekin velkojalle. Äänettömän yhtiömiehen vastuu vastaa muutoksen jälkeen osakeyhtiön osakkaan vastuuta. (Villa 2018, 207.) Kommandiittiyhtiön äänettömät yhtiömiehet eivät kuitenkaan tule vastuullisiksi ennen muutosta syntyneistä veloista muutoksen

jälkeenkään. Muutoksen jälkeen myös yhtiöllä ennen muutosta olleet oikeussuhteet ja omaisuus pysyvät samana. (Kyläkallio 2012.)

Henkilöyhtiö voidaan muuttaa myös julkiseksi osakeyhtiöksi. Tällöin syntyvän yhtiön pitää täyttää osakeyhtiölain (L 21.7.2006/624) 19 luvun 1 §:n 2 momentissa julkiselle osakeyhtiölle säädetyt vaatimukset. Kyseisessä lainkohdassa edellytetään myös, että yrityksen toiminimen tulee olla toiminimilain (L 2.2.1979/128) vaatimusten mukainen. (Villa 2018, 206.)

4.3.2 Henkilöyhtiön muutos osakeyhtiöksi – vaikutukset kirjanpitoon ja verotukseen

Luvussa 4.2 käsiteltyä identtisuuden säilymistä ja jatkuvuuden periaatteen noudattamista edellytetään myös silloin, kun henkilöyhtiötä ollaan muuttamassa osakeyhtiöksi. Erona kuitenkin on, että henkilöyhtiön osalta ei tuloverolaissa ole omistussuhteiden säilymistä koskevia säännöksiä. Tuloverolain (L 30.12.1992/1535) 24 §:n 1 momentin 2 ja 3 kohdat edellyttävät kuitenkin, että yksi tai useampi henkilöyhtiön yhtiömies merkitsee osakeyhtiön osakkeet. Kaikkien yhtiömiesten ei siis tarvitse merkitä osakkeita, mutta kukaan muu kuin yhtiömies ei saa merkitä niitä. Jos jonkun yhtiömiehen varallisuus lisääntyy vastikkeettomasti toisen kustannuksella, voidaan häntä verottaa lahjasta. Tuloveroseuraamuksista vapaa muutos edellyttää henkilöyhtiön kohdalla identtisuuden ja jatkuvuuden lisäksi sitä, että muutos on toteutettu AKYL:n (L 29.4.1988/389) mukaisesti. Mikäli edellä mainitut edellytykset eivät täyty, katsotaan, että henkilöyhtiö on lopetettu ja perustettu osakeyhtiö. Tällöin molemmat yhtiöt ovat erillisiä verovelvollisia ja osakeyhtiöön sijoitettu omaisuus verotetaan apporttina. (Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi 2020.) Henkilöyhtiön muutos osakeyhtiöksi ei vaikuta arvonalisäverovelvollisuuteen (Verohallinto 2020).

Muutos osakeyhtiöksi katkaisee yrityksen verovuoden. Henkilöyhtiön verovuosi päättyy osakeyhtiön kaupparekisterimerkintään, ja osakeyhtiön verovuosi puolestaan alkaa siitä. Henkilöyhtiön tulee antaa viimeiseltä verovuodeltaan tuloslaskelma, taseen tiedot sekä veroilmoitus 6A. Osakeyhtiön on puolestaan annettava toimintajaltaan tuloslaskelman tiedot sekä veroilmoitus 6B. (Verohallinto 2020.) Jos osakeyhtiö on tehnyt muutosvuonna poistoja, tulee sen lisäksi antaa selvitys, että ne

ovat tuloverolain (L 30.12.1992/1535) 24 §:n 2 momentin mukaiset. Laskelma, jossa osoitetaan, että poistot eivät ylitä enimmäispoistojen ja edeltävän henkilöyhtiön samana verovuonna tekemien poistojen erotuksen määrää, riittää selvitykseksi. (Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi 2020.)

Luvussa 3.2.2 käsitellyt säännökset tulojen ja menojen kohdistamisesta, tulolähdejaosta, osakeyhtiölle siirtyvistä vähentämättömistä menoista, vähennyskelpoisista poistoista, toimintavarauksesta ja nettovarallisuuden laskemisesta koskevat myös henkilöyhtiön muutosta osakeyhtiöksi. (Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi 2020.)

Henkilöyhtiön vahvistetut tappiot siirtyvät pääsääntöisesti osakeyhtiölle. Tappioita ei kuitenkaan voida tuloverolain (L 30.12.1992/1535) 122 §:n 1 momentin mukaan vähentää, jos yli puolet henkilöyhtiön osakkaista vaihtuu muutoin kuin perinnön tai testamentin kautta tappiovuoden aikana tai sen jälkeen. Tappioita ei myöskään voida vähentää, jos yli puolet yhtiömiehistä jättää merkitsemättä osakeyhtiön osakkeita. Omistajanvaihdoksissa ainoastaan yhtiöosuuksien muutokset ratkaisevat, yhtiömiesten lukumäärän muutoksilla ei sen sijaan ole merkitystä. Kommandiittiyhtiössä tappioiden vähennysoikeus riippuu vastuunalaisten yhtiömiesten vaihtumisesta, äänettömien yhtiömiesten vaihdoksilla on merkitystä vain silloin, kun yli puolet vastuunalaisten yhtiömiesten osuuksista on siirtynyt toiselle omistajalle. Verohallinto voi kuitenkin myöntää tuloverolain (L 30.12.1992/1535) 122 §:n 3 momentin nojalla poikkeusluvan tappioiden vähentämiseen silloin, kun henkilöyhtiön osuuksista yli puolet on muutoksen yhteydessä vaihtanut omistajaa. Lupa edellytetään, että se on tarpeellinen toiminnan jatkumisen kannalta. Muilta osin luvussa 3.2.2 käsitellyt säännökset tappion vähentämisestä koskevat myös henkilöyhtiön muutosta. (Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi 2020.)

Luvussa 3.2.2 käsitellyt säännökset negatiivisesta omasta pääomassa ja peitelystä osingosta pätevät myös henkilöyhtiön muutoksessa, sillä erolla, että osakeyhtiöksi muutettavan henkilöyhtiön negatiivista omaa pääomaa voidaan kirjata yhtiön lainaamiseksi osakkaalta. Tällöin kyseisellä velalla on oltava takaisinmaksutarkoitus ja sille on maksettava korkoa. Kyseinen velka on tuloverolain (L 30.12.1992/1535) 33 § b:n 5 momentin mukaan osakkeiden arvosta vähennettävää rahalainaa. Lisäksi kaupparekisterimerkintää varten AKYL:n (L 29.4.1988/389) 8 luvussa edellytetään,

että yhtiön varat kattavat osakepääoman ja velat. Tällöin henkilöyhtiötä, jolla on negatiivinen oma pääoma, ei voitaisi muuttaa osakeyhtiöksi. Taseen vapaan oman pääoman negatiivisuus ei kuitenkaan estä muutosta, jos katsotaan, että yhtiön varojen käyvät arvot ylittävät velkojen ja oman pääoman arvot taseessa. (Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi 2020.)

Henkilöyhtiön muuttuessa osakeyhtiöksi katsotaan henkilöyhtiöosuutta vastaavien osakkeiden omistusajan alkavan henkilöyhtiöosuuden hankinta-ajankohdasta. Mikäli osuuksia on hankittu eri aikoihin, kyseisiä osuuksia vastaavien osakkeiden omistusaika lasketaan yhtiöosuuskohtaisesti hankinta-ajankohdista lukien. Jos yhtiömies on merkinnyt osakkeita yli yhtiöosuutensa määrän, osuuden ylittävät osakkeiden omistusajan katsotaan alkavan osakeyhtiön perustamisesta. Osakkeiden hankintamenon katsotaan olevan sama kuin yhtiöosuuden hankintameno, ja se määritellään yhtiömieskohtaisesti. (Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi 2020.)

Luvussa 3.2.2 käsitellyt säännökset varainsiirtoverosta koskevat myös henkilöyhtiön muutosta osakeyhtiöksi. Jos henkilöyhtiön muutos osakeyhtiöksi on toteutettu AKYL:n (L 29.4.1988/389) 8 luvun 3 §:n mukaisesti, muutoksen katsotaan tapahtuvan yleisseuraantona. Toisin sanoen henkilöyhtiön varat ja velat siirtyvät osakeyhtiölle ja osakeyhtiö tulee näin vastuulliseksi myös henkilöyhtiön verovelosta. Osakeyhtiötä ei voida enää muutoksen jälkeen määrätä vastuuseen henkilöyhtiön yhtiömiehen veroista, eikä henkilöyhtiön yhtiömies myöskään vapaudu muutoksen seurauksena ennen sitä syntyneistä verovelostaan. Mikäli velasta vastasivat henkilöyhtiö ja yhtiömies yhdessä, siirtyy muutoksen jälkeen vastuu osakeyhtiölle ja osakkaalle. (Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi 2020.)

5 OSAKEYHTIÖN MUUTOS

Osakeyhtiön muutos toiseen yritysmuotoon voi olla tarpeen, kun yritystoiminnan koko tai tarvittavan pääoman määrä muuttuu. Osakeyhtiön muutos alempaan yhtiömuotoon on kuitenkin hankalaa, sillä se aiheuttaa aina veroseuraamuksia. Tässä luvussa käsitellään, milloin osakeyhtiön muuttaminen julkiseksi osakeyhtiöksi, toiminimeksi tai henkilöyhtiöksi on järkevää, miten muutos tapahtuu ja mitä seurauksia silloin verotuksen ja kirjanpidon kannalta.

5.1 Osakeyhtiön muutos julkiseksi osakeyhtiöksi

Muuttuakseen julkiseksi osakeyhtiöksi yksityisen osakeyhtiön tulee täyttää tietyt osakeyhtiölaissa säädetyt edellytykset. Osakeyhtiön osakepääoman tulee olla vähintään 80 000 euroa. Mikäli pääoma on pienempi, sitä pitää korottaa. (Airaksinen, Pulkkinen & Rasinaho 2018, 652–653.) Korotus voidaan tehdä joko osakeannilla, rahastokorotuksella tai osakepääomasijoituksella. Korotuksen seurauksena voi joutua tekemään muutoksia yhtiösopimukseen, mikäli siellä on sellaisia osakepääomaa koskevia säädöksiä, jotka ovat ristiriidassa julkisen osakeyhtiön vähimmäisosakepääoman kanssa. (Kyläkallio, Iiro & Kyläkallio 2017, 1312.)

Yhtiöjärjestyksessä ei saa olla myöskään muita julkista osakeyhtiötä koskevien säädösten kanssa ristiriidassa olevia määräyksiä (Airaksinen ym. 2018, 652). Tällaiset säädökset tulee joko muuttaa osakeyhtiölain (L 21.7.2006/624) mukaisiksi tai poistaa kokonaan (Kyläkallio ym. 2017, 1312–1313). Myös yrityksen toiminimen tulee täyttää toiminimilain (L 2.2.1979/128) julkista osakeyhtiötä koskevat säädökset. Toiminimeen tulee sisältyä sanat ”julkinen osakeyhtiö” tai sen lyhenne ”ojj”. (Airaksinen ym. 2018, 653).

Päätös muuttaa osakeyhtiö julkiseksi tulee tehdä yhtiökokouksessa. Muutos edellyttää vähintään muutosta yhtiöjärjestykseen yhtiön toiminimen osalta. (Koski & Sillanpää 2020.) Pelkkä toiminimen muuttaminen riittää osoittamaan, että yhtiötä ollaan muuttamassa julkiseksi osakeyhtiöksi. Muutoksen ei siis tarvitse muulla tavalla ilmetä ennen yhtiökokouksen päätöstä. (Kyläkallio ym. 2017, 1313.)

Päätös edellyttää, että sitä kannattavat ne osakkeenomistajat, joilla on hallussaan vähintään kaksi kolmasosaa kokouksessa edustetuista osakkeista sekä yhtiökokouksen annetuista äänistä (Airaksinen ym. 2018, 651). Mahdolliset erilaiset osakkeet eivät johda lajikohtaiseen äänestykseen, vaan riittää, että edellä mainittu enemmistö saavutetaan riippumatta, miten kunkin lajin osakkeilla on äänestetty ja osallistuttu kokoukseen (Koski & Sillanpää 2020). Yhtiöjärjestyksessä voidaan kuitenkin säätää osakeyhtiölakia tiukempia edellytyksiä päätökselle, ja ne on tällöin otettava huomioon päätöstä tehdessä (Kyläkallio ym. 2017, 1313).

Yhtiöjärjestykseen tehdyt muutokset tulee ilmoittaa kaupparekisteriin kuukauden kuluessa yhtiökokouksen päätöksestä, muuten yhtiömuodon muutos raukeaa (Airaksinen ym. 2018, 653). Kaikki muutokset yhtiöjärjestykseen tulee ilmoittaa samanaikaisesti. Muutos tulee voimaan, kun se merkitään kaupparekisteriin. (Kyläkallio ym. 2017, 1313–1314.) Ilmoitus tulee tehdä viivytyksettä, ja se voidaan tehdä YTJ-palvelussa. Ilmoittaminen maksaa 275 euroa plus 60 euroa toiminimen muutoksesta. YTJ-palvelussa ilmoittamiseen tarvitaan suomalainen henkilötunnus sekä joko henkilökohtaiset verkkopankkitunnukset, mobiilivarmenne tai sirullinen henkilökortti. Ilmoitukseen tarvitaan liitteeksi oikeaksi todistettu kopio tai ote yhtiökokouksen pöytäkirjasta. Pöytäkirjasta on käytävä ilmi kokonaisuudessaan yhtiöjärjestyksessä muutettujen pykälien uusi sisältö. Ilmoituksen allekirjoittaa hallituksen jäsen, toimitusjohtaja tai heidän valtuuttamansa henkilö. Prokura ei ole riittävä allekirjoitukseen. Ilmoitusta koskevat säännökset ovat hieman erilaiset, mikäli yhtiöjärjestys muutetaan kokonaan, mutta en käsittele niitä tässä opinnäytetyössä tarkemmin. (Yhtiöjärjestyksen muuttaminen 2019.)

Rekisteri-ilmoitukseen tulee liittää myös tilintarkastajan todistus siitä, että osakepääoma on julkisen osakeyhtiön vähimmäisosakepääoman suuruinen. Todistuksen voi antaa yhtiön oman tilintarkastajan sijaan myös muu tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö. (Airaksinen ym. 2018, 653–654.) Mikäli yhtiöllä ei ole tilintarkastajaa, sen on nimettävä sellainen (Kyläkallio ym. 2017, 1313–1314). Todistusta ei tarvitse esittää yhtiökokoukselle päätöksen yhteydessä, vaan se laaditaan yleensä vasta kokouksen jälkeen. Todistuksen tulee lisäksi vastata ilmoituksen jättämishetken olosuhteita. (Airaksinen ym. 2018, 654).

Mikäli muutoksen yhteydessä korotetaan osakepääomaa, tulee korotus olla maksettu, kun todistus annetaan. Tilintarkastaja voi todistaa maksun samassa asiakirjassa, jossa osakepääoman todistetaan olevan vähimmäispääoman mukainen. Korotus voidaan maksaa myös apporttiomaisuudella, jolloin liitteeksi tarvitaan myös tilintarkastajan lausunto apporttiselvityksestä ja siitä, onko apportilla maksua vastaavasti taloudellista arvoa yritykselle. (Kyläkallio ym. 2017, 1314.)

5.2 Osakeyhtiön muutos yksityiseksi elinkeinonharjoittajaksi

Osakeyhtiön muuttaminen yksityiseksi elinkeinonharjoittajaksi vaatii osakeyhtiölain (L 21.7.2006/624) 19 luvun 4 §:n 3 momentissa säädettyjen edellytysten täyttymistä. Osakeyhtiön pitää olla yksityinen osakeyhtiö. Julkista osakeyhtiötä ei siis voi muuttaa suoraan yksityisliikkeeksi. (Airaksinen ym. 2018, 658.) Osakeyhtiössä saa olla muutosta tehdessä vain yksi osakkeenomistaja, jonka tulee olla luonnollinen henkilö ja jonka tulee asua Euroopan talousalueella. Oikeushenkilö tai kuolinpesä ei voi jatkaa osakeyhtiön toimintaa yksityisliikkeenä. (Airaksinen ym. 2018, 661.) Vajaavaltainen henkilö puolestaan tarvitsee toiminnan jatkamiseen holhousviranomaisen luvan. Osakeyhtiötä ei myöskään ole mahdollista jatkaa useampana yksityisliikkeenä niin, että kukin osakkeenomistaja jatkaa toimintaa omassa yksityisliikkeessään. (Kyläkallio ym. 2017, 1322–1323.)

5.2.1 Osakeyhtiön muutos yksityiseksi elinkeinonharjoittajaksi – muutoksen toteutus käytännössä

Osakeyhtiön muuttaminen yksityisliikkeeksi edellyttää osakeyhtiölain (L 21.7.2006/624) 19 luvun 5 §:n 1 momentin mukaan, että kaikki osakkeenomistajat suostuvat siihen. Jos kaikki osakkeenomistajat eivät osallistu yhtiökokoukseen, tulee heiltä pyytää suostumus muutoksen jälkikäteen. Päätös voidaan tehdä joko yhtiökokouksessa tai sen ulkopuolella. (Airaksinen ym. 2018, 665.) Yhtiökokouksen, jossa päätös tehdään, ei tarvitse muutoin poiketa tavanomaisesta yhtiökokouksesta (Kyläkallio ym. 2017, 1324–1325). Muutospäätöksestä on ilmevä myös

perustettavan yksityisliikkeen toiminimi, jonka on oltava toiminimilain (L 2.2.1979/128) mukainen (Airaksinen ym. 2018, 669).

Lisäksi vaaditaan suostumus niiltä henkilöiltä, joilla on hallussaan optio-oikeuksia tai muita yhtiön osakkeisiin oikeuttavia erityisoikeuksia. Suostumuksen antotavasta ei ole tarkempia säännöksiä osakeyhtiölaissa. Suostumus voi kuitenkin sisältyä jo edellä mainittujen oikeuksien ehtoihin. (Airaksinen ym. 2018, 665.) Jos ehdoissa ei ole tällaista määräystä, kirjallinen ja allekirjoitettu suostumus riittää. Suostumus on annettava viimeistään ennen kaupparekisteriviranomaisen osakeyhtiölain (L 21.7.2006/624) 19 luvun 7 §:n 1 momentin mukaista kuulutusta yhtiön velkojille. Edellä mainittuja oikeuksia hallussaan pitävät voivat muutoksen seurauksena saada oikeutensa lunastetuksi ainoastaan, jos ehdoissa näin määrätään. Yhtiö voi kuitenkin muutospäätöksessä tarjoutua lunastamaan nämä oikeudet. (Kyläkallio ym. 2017, 1324–1325.)

Muutoksesta on tehtävä ilmoitus kaupparekisteriin kuukauden kuluessa siitä, kun päätös muutoksesta on tehty, muuten päätös raukeaa. Yrityksen y-tunnus vaihtuu muutoksen seurauksena. Ilmoituksen voi tehdä vain paperilomakkeella. Muutosta varten tarvitaan Y4-, Y3- ja henkilötietolomake. Y4-lomakkeella ilmoitetaan päätöksestä muuttaa yhtiömuotoa ja päätöksen päivämäärä. Lomakkeeseen on myös merkittävä, että haetaan osakeyhtiölain (L 21.7.2006/624) mukaista kuulutusta velkojille. Y3-lomakkeella ilmoitetaan uutta yhtiömuotoa koskevia tietoja ja henkilötietolomakkeella henkilön yksilöintitiedot eli henkilötunnus ja, mikäli henkilö asuu ulkomailla, kotiosoite. Y4-lomakkeen allekirjoittaa joko hallituksen jäsen tai toimitusjohtaja, prokura ei ole riittävä allekirjoittamiseen. Hallituksen jäsen voi myös valtuuttaa ulkopuolisen tekemään ilmoituksen. Tällöin liitteeksi tarvitaan oikeaksi todistettu kopio yksilöidystä valtakirjasta tai alkuperäinen avoin valtakirja. (Osakeyhtiön muuttaminen yksityiseksi elinkeinonharjoittajaksi 2018.)

Ilmoitukseen tarvitaan liitteeksi kuitti käsittelymaksusta (muutos maksaa 520 euroa) sekä ote tai oikeaksi todistettu kopio yhtiökokouksen pöytäkirjan päätöksestä muuttaa yhtiömuotoa. Mikäli optio-oikeuksia tai muita yhtiön osakkeisiin oikeuttavia erityisoikeuksia hallussaan pitävien suostumus muutokseen ei käy ilmi pöytäkirjasta, tarvitaan liitteeksi myös selvitys heidän suostumuksestaan. Selvitykseksi riittää

hallituksen jäsenen tai toimitusjohtajan todistus suostumuksen myöntämisestä. (Osakeyhtiön muuttaminen yksityiseksi elinkeinonharjoittajaksi 2018.)

Muutoksen merkitseminen kaupparekisteriin edellyttää, että yhtiökokouksen päätös muutoksesta on tehty asianmukaisesti, päätös on ilmoitettu rekisteröitäväksi ja kuulutuksen antamista on haettu rekisteriviranomaiselta kuukauden kuluessa päätöksen tekemisestä, kuulutuksesta on lähetetty ilmoitus velkojille ja siitä on toimitettu todistus kaupparekisteriin. Lisäksi edellytetään, että kukaan velkojista ei ole vastustanut hakemusta tai että kaikki vastustaneet velkojat ovat saaneet maksun tai vakuuden tuomioistuimen tuomion mukaan. Muutos tulee voimaan kaupparekisterimerkinnän myötä. Muutos ei edellytä lopputilityksen laatimista. (Airaksinen ym. 2018, 669–672.)

5.2.2 Osakeyhtiön muutos yksityiseksi elinkeinonharjoittajaksi – vaikutukset kirjanpitoon ja verotukseen

Osakeyhtiön muuttuessa yksityisliikkeeksi katsotaan sen purkautuvan verotuksessa, vaikka muutos olisi toteutettu osakeyhtiölain (L 21.7.2006/624) mukaisesti. Tämä johtuu siitä, että verotuksessa osakeyhtiön katsotaan olevan lopullinen yritysmuoto. Purkautuvan osakeyhtiön on annettava veroilmoitus muutoksen voimaantulo päivään asti, ja samasta päivästä lähtien yritys verotetaan uuden yritysmuodon mukaisesti. Muutos yksityisliikkeeksi ei vaikuta arvonlisäverovelvollisuuteen. (Verohallinto 2020.)

Purkautumisesta voi aiheutua veroseuraamuksia sekä yhtiölle että sen osakkaalle. Yhtiön purkautuessa se luovuttaa omaisuutensa osakkailleen. Tällöin yhtiön varallisuuden arvon muutokset realisoituvat. Osakkaan kannalta katsotaan, että kyseessä on vaihtoon verrattavissa oleva luovutus, jolloin yhtiön osakkeet vaihtuvat yhtiöstä tulevaan jako-osaan. Osakkaalle voi tällöin syntyä luovutusvoittoa tai -tappiota. (Osakeyhtiön purkautuminen verotuksessa 2020.)

Osakeyhtiön purkautuessa sen verotus toimitetaan viimeisen kerran purkautumisvuonna. Yhtiön luovuttaessa omaisuutensa osakkailleen arvostetaan omaisuus sen käypään arvoon eli todennäköisestä luovutushintaa vastaavaan määrään.

Verotuksessa tehdyt varaukset tuloutetaan, ennakkoon tehdyt kulukirjaukset palautetaan ja arvonnousut realisoidaan. Verotettava tulo lasketaan elinkeinotuloverolain (L 24.6.1968/360) 51 d §:n mukaan siten, että luovutushinnasta vähennetään tulolähteittäin omaisuuden verotuksessa poistamattomat hankintamenot. Luovutuksesta voi tällöin syntyä luovutusvoitto tai -tappio tulolähteittäin. Purkautuvan osakeyhtiön vahvistetut tappiot ja vähentämättömät luovutustappiot eivät siirry jako-osan saajille, vaikka saaja jatkaisikin osakeyhtiössä harjoitettua toimintaa. (Osakeyhtiön purkautuminen verotuksessa 2020.)

Elinkeinotuloverolain (L 24.6.1968/360) 8 §:n mukaan purkautuvan yhtiön elinkeinotoiminnan tulolähteessä luovutusvoitto tai -tappio lasketaan vähentämällä omaisuuden todennäköisestä luovutushinnasta sen hankintahinta. Elinkeinotuloverolaissa on kuitenkin kolme poikkeusta tähän: Purkautuvan yhtiön omistamien käyttöomaisuusosakkeiden, jotka kuuluvat elinkeinotoiminnan tulolähteeseen, luovutushinta on verovapaata ja hankintahinta vähennyskelvotonta verotuksessa, jos elinkeinotuloverolain (L 24.6.1968/360) 6 b §:n edellytykset täyttyvät. Elinkeinotuloverolain (L 24.6.1968/360) 8 a §:ssä säädetään puolestaan, että muuhun omaisuuden kuuluvan muun kuin elinkeinotuloverolain (L 24.6.1968/360) 6 b §:n 2 momentin 2 kohdassa määritellyn yhtiön eli asunto- tai kiinteistöosakeyhtiön osakkeen ja henkilöyhtiöosuuden luovuttamisesta seurannut tappio on vähennyskelpoista vain muun omaisuuden luovuttamisesta seuranneista voitoista verovuonna ja viitenä seuraavana verovuonna. Elinkeinotuloverolain (L 24.6.1968/360) 42 a §:n 2 momentin mukaan muussa kuin tulonhankkimiskäytössä olevan muun omaisuuden hankintameno on vähennyskelpoista vain omaisuuden luovutushintaa vastaavalta osalta. Toisin sanoen tällaisen omaisuuden luovutusvoitto on veronalaista tuloa, mutta luovutustappio on vähennyskelvotonta. (Osakeyhtiön purkautuminen verotuksessa 2020.)

Purkautuvan yhtiön omaisuuden, joka kuuluu henkilökohtaiseen tulolähteeseen, luovutushinnaksi katsotaan tuloverolain (L 30.12.1992/1535) 27 §:n mukaan käypää arvoa vastaava määrä. Henkilökohtaisen tulolähteen omaisuuden luovutusvoitto tai -tappio lasketaan vähentämällä luovutushinnasta tuloverolain (L 30.12.1992/1535) 46 §:n mukaisesti omaisuuden poistamaton hankintameno ja voiton hankkimisesta aiheutuneet menot. Tuloverolain (L 30.12.1992/1535) 50 §:ssä säädetään, että

luovutusvoitto verotetaan henkilökohtaisen tulolähteen tulona, ja -tappio vähennetään omaisuuden luovutusvoitoista verovuonna ja viitenä seuraavana verovuonna voiton kertyessä. Yhtiön purkautumistilanteessa tämä tarkoittaa sitä, että luovutustappiota ei voi siis vähentää muusta henkilökohtaisen tulolähteen tulosta kuin purkautumisvuoden luovutusvoitosta. Jos luovutustappiota ei pystytä vähentämään purkautumisvuonna, se menetetään. (Osakeyhtiön purkautuminen verotuksessa 2020.)

Osakkaan saadessa purkautuvasta yhtiöstä jako-osan katsotaan se hänen verotuksessaan vaihtoon rinnastettavaksi luovutukseksi, jossa osakkeet vaihdetaan jako-osaksi, joka voi olla rahaa tai muuta omaisuutta. Osakkeiden luovutushinnaksi katsotaan jako-osana saadun omaisuuden käypä arvo. Käyvästä arvosta vähennetään osakkeiden hankintameno, jolloin osakkaalle syntyy joko luovutusvoitto- tai tappio, josta voidaan verotuksessa käyttää myös nimitystä purkuvoitto- tai tappio. Osakkaan verotuksessa jako-osana saadun omaisuuden hankintamenoksi katsotaan käypä arvo. (Osakeyhtiön purkautuminen verotuksessa 2020.) Jako-osan omistusaajan laskeminen alkaa sen saamishetkestä ja hankinta-ajankohtana voidaan pitää päivää, jolloin yritysmuoto on muuttunut (Honkamäki & Pennanen 2018, 377). Mikäli purkautumisessa syntynyt luovutustappio johtuu ennen purkautumista tapahtuneesta osingonjaosta tai konserniavustuksesta ja on ilmeistä, että niillä on pyritty kasvattamaan luovutustappiota perusteettomasti, tappion vähennyskelpoisuus voidaan evätä (Osakeyhtiön purkautuminen verotuksessa 2020.)

Mikäli osakkaan saamaan jako-osaan sisältyy arvopapereita tai kiinteistö, on hän velvollinen maksamaan varainsiirtoveroa (Osakeyhtiön purkautuminen verotuksessa 2020). Tämä johtuu siitä, että yksityisliike ei ole itsenäinen oikeushenkilö, eikä silloin katsota kyseessä olevan yhteisömuodon muutos. Näin ollen katsotaan siirron olevan verollinen pääomasijoitus. (Yritysmuodonmuutosten ja yritysjärjestelyjen varainsiirtoverotus 2020.)

Purkautuvan yhtiön osakkeet voivat kuulua joko elinkeinotoiminnan, henkilökohtaiseen tai maatalouden tulolähteeseen. Kahteen jälkimmäiseen kuuluviin osakkeisiin sovelletaan osakkeenomistajan verotuksessa tuloverolain (L 30.12.1992/1535) säännöksiä 45–46 § ja 50 §, jotka koskevat luovutusvoittoa ja -tappiota. Mikäli osakkaan verotus toteutetaan elinkeinotuloverolain (L 24.6.1968/360) mukaisesti tai

osakkeita käytetään välillisesti tai välittömästi osakkaan elinkeinotoimintaan, verotuksessa sovelletaan osakkeen omistustajin mukaan elinkeinotuloverolain (L 24.6.1968/360) säännöksiä 5 §, 6 b §, 8 §, 8 a § ja 42 §, jotka koskevat elinkeinotoiminnan tulon veronalaisuutta ja hankintamenon vähennyskelpoisuutta. Osakkeet voivat kuulua osakkeenomistajan rahoitus-, vaihto-, käyttö- tai sijoitusomaisuuteen. Mikäli yhtiö kuuluu elinkeinotuloverolain (L 24.6.1968/360) 1 §:n 2 momentin mukaisesti tulolähdejaon poistamisen piiriin, voivat osakkeet kuulua myös elinkeinotuloverolain (L 24.6.1968/360) 12 §:n määritellyyn muuhun omaisuuteen. (Osakeyhtiön purkautuminen verotuksessa 2020.)

Osakeyhtiön purkautuessa elinkeinotuloverolain (L 24.6.1968/360) 51 d §:n ja tuloverolain (L 30.12.1992/1535) 27 §:n mukaisesti katsotaan vaihto-, käyttö- ja sijoitusomaisuuden luovutushinnaksi verotuksessa niiden käypä arvo. Varojen käypä arvo vaikuttaa yleensä sekä purkautuvan yhtiön verotettavaan tuloon että sen osakkaan saamasta jako-osasta tulevan tulon verotukseen. Varojen käypä arvo määritellään tapauskohtaisesti käyttäen sitä arvonmääritysmenetelmää, joka sopii parhaiten kuhunkin tapaukseen. (Osakeyhtiön purkautuminen verotuksessa 2020.)

Yhtiön kaikki varat tuloutetaan lähtökohtaisesti purkautumisen yhteydessä niiden käypään arvoon. Näin tehdään myös niiden varojen kohdalla, joilla ei ole poistamontta hankintamenoa verotuksessa. Luovutettavissa olevien aineettomien omaisuuserien, kuten esimerkiksi patenttien, lisenssien ja internetyhteyksien asiakasliittymien, käyvät arvot tuloutetaan. Myös siirtokelpoisista sopimuksista tuloutetaan niiden käypä arvo. Mikäli yhtiöllä on purkautuessa taseessaan liikearvoa, joka on syntynyt kaupan, yritysjärjestelyjen tai purkautumisen yhteydessä, tulee se tulouttaa käypään arvoonsa. Tiettyjä aineettomia omaisuuseriä, kuten toiminimeä, asiakasrekisteriä ja omasta toiminnasta syntynyttä liikearvoa, ei pidetä omaisuutena, jonka käypä arvo voitaisiin tulouttaa purkautumisen yhteydessä. (Osakeyhtiön purkautuminen verotuksessa 2020.)

Osakeyhtiö voi luovuttaa varojaan osakkaille myös jako-osan ennakkona ennen purkautumista. Tässä tilanteessa luovutusajankohdaksi katsotaan verotuksessa se ajankohta, jolloin omaisuus on tosiasiallisesti luovutettu osakkaalle. Arvostus käypään arvoon tapahtuu myös tämän ajankohdan mukaisesti, ja käypä arvo katsotaan sen verovuoden, jolloin luovutus on tapahtunut, tuotoksi. Osakkaan luovutusvoitto

lasketaan siten, että osakkeiden todellinen hankintameno vähennetään saadusta jako-osan ennakosta enintään kulloinkin saadun ennakon määrään asti. Mikäli purkautuvan yhtiön osakkeet eivät kuulu elinkeinotoiminnan tulolähteeseen, voidaan verotuksessa käyttää myös tuloverolain (L 30.12.1992/1535) 46 §:n 1 momentin mukaista hankintameno-olettamaa. (Osakeyhtiön purkautuminen verotuksessa 2020.)

Elinkeinotoiminnan tulolähteen purkutappion ollessa vähennyskelpoista vähennetään se pääsääntöisesti, kun jako-osa on saatu. Jos purkutappio on elinkeinotuloverolain (L 24.6.1968/360) 6 b §:n 4 momentin tai 8 a §:n mukaan rajoitetusti vähennyskelpoista, jaksotetaan se vastaavasti sillä erolla, että purkutappio voidaan vähentää viitenä seuraavan verovuonna siltä osin, kun sitä ei voida verovuonna vähentää. Osakkaan jako-osaan voi myös sisältyä sellaisia varoja, joihin sisältyy liikearvoa, joka on vaikuttanut juuri tapahtuneen osakekaupan hintaan. Mikäli kyseinen osakas jatkaa yhtiön liiketoimintaa, kyseinen jako-osa tulee poistaa elinkeinotuloverolain (L 24.6.1968/360) 24 §:n mukaan vaikutusaikanaan enintään 10 vuoden aikana samansuuruisina poistoina. Tämä johtuu siitä, että tällaiseen jako-osaan voi liittyä tulonodotuksia, jotka realisoituvat myöhemmin. Jos purkautumisesta seuraa henkilökohtaisen tulolähteen luovutustappio, vähennetään se lähtökohtaisesti jako-osan saamisen verovuoden omaisuuden luovutusvoitosta. Tuloverolain (L 30.12.1992/1535) 45 §:n ja 50 §:n mukaan vähentämättä jäänyt tappio vähennetään viitenä seuraavana verovuonna voiton kertyessä. Luonnollisen henkilön luovutusvoitosta vähentämättä jäänyt tappio vähennetään hänen puhtaasta pääomatulostaan. (Osakeyhtiön purkautuminen verotuksessa 2020.)

5.3 Osakeyhtiön muutos henkilöyhtiöksi

Osakeyhtiön muutos henkilöyhtiöksi vaatii, että osakeyhtiölain (L 21.7.2006/624) 19 luvun 4 §:n 2 momentin edellytykset täyttyvät. Osakeyhtiön on oltava yksityinen osakeyhtiö, eli julkista osakeyhtiötä ei voi muuttaa myöskään henkilöyhtiöksi. (Airaksinen ym. 2018, 658.) Lisäksi edellytetään, että osakeyhtiössä on vähintään kaksi osakkeenomistajaa, joista on tultava muutoksen myötä henkilöyhtiön yhtiömiehiä. Kaikkien osakeyhtiön muutoshetken osakkeenomistajien on tultava yhtiömiehiksi

henkilöyhtiöön. (Airaksinen ym. 2018, 661.) Osakkeenomistajien määrällä ei ole enimmäisrajaa muutosta tehdessä. Mikäli jokin yhtiön osakkeista on yhteisomistuksen kohteena tai yhtiön kaikki osakkeet ovat samojen yhteisomistajien hallussa, muutos edellyttää, että kaikki yhteisomistajat tulevat henkilöyhtiön yhtiömieheksi. Yhtiömieheksi tulevan asuinpaikalle ei ole asetettu säännöksiä osakeyhtiölaissa. Yhtiömieheksi voi tulla myös oikeushenkilö tai vajaavaltainen henkilö, tosin jälkimmäisessä tapauksessa edellytetään holhousviranomaisen lupa. (Kyläkallio ym. 2017, 1321–1322.)

Osakeyhtiön muuttuessa henkilöyhtiöksi ei edellytetä, että henkilöyhtiön yhtiömiesten osuudet suhteessa toisten osuuksiin vastaavat heidän osuuksiaan osakeyhtiössä (Kyläkallio ym. 2017, 1321–1322). Avoimen yhtiön yhtiömieheksi tulevat osakkeenomistajat voivat sopia osuuksiensa suuruuksista keskenään. Kommandiittiyhtiöksi muutettaessa osakkeenomistajien tulee sopia keskenään, kenestä tulee vastuunalainen ja kenestä äänetön yhtiömies. (Koski & Sillanpää 2020.) Jos omistussuhteiden muuttuminen kuitenkin johtaa varallisuuden siirtymiseen alihintaisena tai vastikkeettomana osakkeenomistajalta toiselle, yhtiömiehille voi tulla vero- tai oikeudellisia seuraamuksia (Kyläkallio ym. 2017, 1321–1322).

5.3.1 Osakeyhtiön muutos henkilöyhtiöksi – muutoksen toteutus käytännössä

Osakeyhtiön muutos henkilöyhtiöksi edellyttää osakeyhtiölain (L 21.7.2006/624) 19 luvun 5 §:n 1 momentin mukaan kaikkien osakkeenomistajien suostumusta. Päätös voidaan tehdä yhtiökokouksessa tai sen ulkopuolella (Airaksinen ym. 2018, 665), eikä päätöstä käsittelevän yhtiökokouksen tarvitse muuten poiketa normaalista yhtiökokouksesta (Kyläkallio ym. 2017, 1324). Yhtiökokouksesta poissaolleilta osakkeenomistajilta on pyydettävä suostumus jälkikäteen. Lisäksi vaaditaan suostumus myös niiltä, joilla on hallussaan optio-oikeuksia tai muita osakkeisiin oikeuttavia erityisoikeuksia. Suostumuksen antotapaa ei ole säännelty osakeyhtiölaissa, ja suostumus voi jo sisältyä näiden oikeuksien ehtoihin. (Airaksinen ym. 2018, 665.) Mikäli suostumus ei sisälly ehtoihin, kirjallinen ja allekirjoitettu suostumus riittää. Suostumus on annettava viimeistään ennen kaupparekisteriviranomaisen kuulutusta

velkojille. Edellä mainittuja oikeuksia hallussaan pitävät voivat muutoksen seurauksena saada oikeutensa lunastetuksi ainoastaan, jos ehdoissa näin määrätään. Yhtiö voi kuitenkin muutospäätöksessä tarjoutua lunastamaan nämä oikeudet. (Kyläkallio ym. 2017, 1324.)

Muutospäätöksessä on oltava osakeyhtiölain (L 21.7.2006/624) 19 luvun 5 §:n 3 momentin mukaisesti myös avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön yhtiösopimus (Airaainen ym. 2018, 668). Avoimen yhtiön yhtiösopimus on vapaamuotoinen, mutta se on yleensä tehtävä kirjallisesti. Sopimuksesta on hyvä ilmetä ainakin yhtiön toimiala, toiminimi, yhtiömiesten henkilötiedot ja pääomapanokset, kotipaikka ja tilikausi, ja siinä voidaan lisäksi määrätä esimerkiksi voitonjaosta, tilintarkastajista ja työnjaosta. Kaikkien yhtiömiesten tulee allekirjoittaa yhtiösopimus. (Avoin yhtiö, [viitattu 31.5.2020].) Kommandiittiyhtiön yhtiösopimus on lähes samanlainen, mutta siitä on lisäksi ilmentävä äänettömien yhtiömiesten pääomapanokset ja siinä voidaan myös määrätä heidän voitto-osuudestaan (Kommandiittiyhtiö, [viitattu 31.5.2020]).

Muutos henkilöyhtiöksi on ilmoitettava kaupparekisteriin kuukauden kuluessa päätöksen tekemisestä. Yrityksen y-tunnus säilyy samana muutoksen jälkeenkin. Ilmoituksen voi tehdä vain paperilomakkeella. Muutos henkilöyhtiöksi edellyttää Y4-, Y2- ja henkilötietolomakkeen lähettämistä. Y4-lomakkeella ilmoitetaan yhtiön päätöksestä muuttaa yhtiömuotoa ja päätöksen päivämäärä sekä haetaan osakeyhtiölain (L 21.7.2006/624) mukaista kuulutusta velkojille. Y2-lomakkeella avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön tiedot ja henkilötietolomakkeella yhtiömiesten yksilöintitiedot eli henkilötunnus ja ulkomailla asuvien tapauksessa kotiosoite. Y4-lomakkeen allekirjoittaa hallituksen jäsen tai toimitusjohtaja, prokura sen sijaan ei riitä lomakkeen allekirjoittamiseen. Jos ilmoituksen tekemiseen valtuutetaan ulkopuolinen henkilö, tarvitaan liitteeksi oikeaksi todistettu kopio yksilöidystä valtakirjasta tai alkuperäinen avoin valtakirja. (Osakeyhtiön muuttaminen avoimeksi yhtiöksi tai kommandiittiyhtiöksi 2018.)

Ilmoitukseen tarvitaan liitteeksi kuitti käsittelymaksusta (muutos maksaa 520 euroa) ja ote yhtiökokouksen pöytäkirjan päätöksestä muuttaa yhtiömuotoa alkuperäisenä ja kaikkien yhtiömiesten allekirjoittamana. Päätöksen tulee sisältää myös avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön yhtiösopimus. Lisäksi tarvitaan selvitys optio-oikeuksia

tai muita osakkeisiin oikeuttavia erityisoikeuksia hallussaan pitävien suostumuksesta, ellei suostumus ilmene pöytäkirjasta. Hallituksen jäsenen tai toimitusjohtajan todistus suostumuksen saamisesta riittää selvitykseksi. (Osakeyhtiön muuttaminen avoimeksi yhtiöksi tai kommandiittiyhtiöksi 2018.)

Muutoksen merkitseminen kaupparekisteriin vaatii samojen edellytyksien täyttymistä, kuin luvun 5.2.1 viimeisessä kappaleessa on lueteltu. Muutos tulee voimaan kaupparekisterimerkinnän myötä (Airaksinen ym. 2018, 669–672), jolloin myös vastuunalaiset yhtiömiehet tulevat vastuullisiksi osakeyhtiön veloista (Kyläkallio ym. 2017, 1332). Muutos ei edellytä lopputilityksen laatimista (Airaksinen ym. 2018, 672).

5.3.2 Osakeyhtiön muutos henkilöyhtiöksi – vaikutukset kirjanpitoon ja verotukseen

Luvussa 5.2.2 käsitellyt asiat koskevat myös osakeyhtiön muutosta henkilöyhtiöksi. Poikkeuksen tekee kuitenkin varainsiirtoverotus. Mikäli osakeyhtiö on muutettu avoimeksi yhtiöksi tai kommandiittiyhtiöksi lain mukaisesti, on kiinteistön ja arvopapereiden siirtyminen varainsiirtoverovelvollisuudesta vapaata. (Yritysmuodonmuutosten ja yritysjärjestelyjen varainsiirtoverotus 2020.)

5.4 Velkojensuoja osakeyhtiön muutoksessa

Osakeyhtiön, joka on muuttamassa yritysmuotoaan yksityisliikkeeksi tai henkilöyhtiöksi, on haettava osakeyhtiölain (L 21.7.2006/624) 19 luvun 7 §:n mukaisen kuulutuksen antamista velkojille rekisteriviranomaiselta. Hakemus pitää tehdä kuukauden kuluessa päätöksestä, muuten päätös raukeaa. (Airaksinen ym. 2018, 669.) Hakemus voidaan tehdä samaan aikaan, kun yritysmuodon muutoksesta ilmoitetaan kaupparekisteriin. Hakemuksen tulee olla kirjallinen, mutta muutoin vapaamuotoinen, eikä siinä tarvitse mainita yhtiön tiedossa olevia velkoja. (Kyläkallio ym. 2017, 1327.)

Kun rekisteriviranomainen saa kuulutushakemuksen, on hänen annettava kuulutus velkojille, joilla on ennen kuulutuksen antamista syntyneitä saatavia yhtiöltä. Kuulutuksessa tulee osakeyhtiölain (L 21.7.2006/624) 19 luvun 7 §:n 1 momentin mukaan mainita velkojen oikeudesta vastustaa muutosta sekä vastustuksesta ilmoittamisen viimeinen määräpäivä. (Airaksinen ym. 2018, 670.) Siitä, miten määräpäivä määrätään, ei ole säännöksiä osakeyhtiölaissa. Osakeyhtiö voi kuitenkin esittää asiasta toivomuksen tietyissä rajoissa, ja rekisteriviranomaisen on huomioitava se, edellyttäen että se on lainmukainen. Velkojen ilmoitus muutoksen vastustuksesta on saatava rekisteriviranomaiselle viimeistään määräpäivänä. (Kyläkallio ym. 2017, 1327–1328.) Viranomaisen on rekisteröitävä kuulutus viran puolesta, ja se on julkaistava jossain virallisessa lehdessä viimeistään kolme kuukautta ennen määräpäivää (Airaksinen ym. 2018, 670). Kuulutuksen kaupparekisterimerkinnällä päätös yritysmuodon muutoksesta saatetaan kaikkien tiedoksi (Kyläkallio ym. 2017, 1327–1328).

Yhtiömuotoaan muuttavan osakeyhtiön pitää osakeyhtiölain (L 21.7.2006/624) 19 luvun 7 §:n 1 ja 2 momentin mukaisesti lähettää kuulutuksesta kirjallinen ilmoitus kaikille velkojille, joilla on ennen kuulutusta syntyneitä saatavia yhtiöltä. Ilmoitus tulee lähettää viimeistään kuukautta ennen kuulutuksessa mainittua määräpäivää. (Airaksinen ym. 2018, 670.) Ilmoituksen lähettämistä kirjattuna ei edellytetä, eikä myöskään sitä, että yhtiö voi osoittaa ilmoituksen menneen perille. Yhtiön tarvitsee vain osoittaa, että ilmoitus on lähetetty. Mikäli velkojan osoite ei ole yhtiön tiedossa eikä yhtiö voi saada sitä selville, ei kyseiselle velkojalle tarvitse lähettää ilmoitusta. Ilmoituksen samanaikaista lähettämistä kaikille velkojille ei edellytetä. Ilmoitusta ei myöskään tarvitse lähettää, jos velka on kuulutuksen antamisen jälkeen maksettu tai tiedetään varmasti, että velka tullaan maksamaan ennen kuulutuksen määräpäivää. (Kyläkallio ym. 2017, 1328.)

Ilmoituksen lähettämisestä on osakeyhtiölain (L 21.7.2006/624) 19 luvun 7 §:n 2 momentin mukaisesti toimitettava hallituksen jäsenen tai toimitusjohtajan todistus rekisteriviranomaiselle viimeistään määräpäivänä (Airaksinen ym. 2018, 670). Mikäli yhtiö on muutoksen aikaan selvitystilassa, todistus vaaditaan yhtiön selvitysmiehellä. Todistuksen myöhästyminen ei ole määrätty osakeyhtiölaissa sanktioita eikä sen katsota aiheuttavan muutoksen raukeamista, mutta muutosta ei

rekisteröidä kaupparekisteriin, ennen kuin todistus on saapunut. Todistuksen sisällystä ei myöskään ole osakeyhtiölaissa tarkempia säännöksiä, vaan riittää, että siinä lausutaan ilmoituksen olevan lähetetty kaikille yhtiön velkojille, joilla on ennen kuulutusta syntyneitä saatavia yhtiöltä. Velkojien nimiä tai määrää ei tarvitse mainita todistuksessa. Mikäli todistuksessa on tosiasioita vastaamattomia tietoja, sen antaja voi kuitenkin joutua vahingonkorvausvelvolliseksi niitä velkojia kohtaan, joille asianmukaista ilmoitusta ei ole tehty ja jotka ovat sen takia kärsineet vahinkoa. Virheellinen ilmoitus ei kuitenkaan aiheuta muutoksen raukeamista. (Kyläkallio ym. 2017, 1328–1329.)

Yhtiömuodon muutos rekisteröidään, jos velkoja ei vastusta muutosta tai hän on tuomioistuimen antaman tuomion mukaisesti saanut maksun tai vakuuden saatavastaan. Mikäli velkoja vastustaa muutosta, se raukeaa kuukauden kuluessa määräpäivästä. Jos velkoja on kuitenkin saanut maksun tai vakuuden saatavastaan, voi yhtiö ennen raukeamista panna vireille kanteen asian todistamiseksi. Yhtiö ja velkoja voivat myös pyytää käsittelyn lykkäystä yhdessä. (Airaksinen ym. 2018, 671.)

6 OHJE YRITYSMUODON MUUTOKSISTA

Tämä osio käsittelee toimeksiantajalle laadittavan ohjeen (L laatimista, rakennetta ja sisältöä). Toimeksiantajalla ei ollut erityistoiveita ohjeen ulkoasun suhteen, eikä yrityksellä ole käytössään mitään omaa asiakirjapohjaa, joten ohje laaditaan SeAMKin mallipohjaan. Kaikkia asetteluja ei kuitenkaan tehdä kirjallisten töiden ohjeiden mukaan. Koska lainsäädäntö muuttuu jatkuvasti, ohjeen kansilehteen sisällytetään maininta siitä, että ohje on laadittu syksyllä 2020 voimassa olevien tietojen mukaan.

Ohje tulee toimeksiantajayrityksen työntekijöiden käyttöön, ja siitä pyrittiin tekemään mahdollisimman tiivis, mutta kuitenkin tarpeeksi laaja kattamaan kaiken oleellisen. En kokenut tarpeelliseksi sisällyttää ohjeeseen perustietoja yritysmuodoista ja niiden verotuksesta, koska nämä asiat kuuluvat kirjanpitäjän perustietämykseen. Ohjeeseen sisällytetään esimerkkejä tilitoimiston yritysmuotoaan muuttaneista asiakasyrityksistä. Tämän seurauksena ohjeesta ei tule julkista. Käyn kuitenkin ohjeen sisällön läpi pääpiirteittäin tässä osiossa.

Ohjeen rakenne on hyvin samankaltainen kuin opinnäytetyön teoriaosio, jonka pohjalta se laaditaan. Ohje koostuu kolmesta luvusta. Ensimmäisessä luvussa käsitellään yksityisliikkeen muuttaminen henkilö- ja osakeyhtiöksi. Kummastakin muutoksesta käsitellään niiden edellytykset, sitten päätöksenteko ja mahdolliset muutokseen tarvittavat asiakirjat ja sen jälkeen muutoksen ilmoittaminen kaupparekisteriin. Lisäksi yksityisen elinkeinonharjoittajan muutosta osakeyhtiöksi käsittelevässä osiossa käydään lyhyesti läpi, mistä syistä yksityisliike on järkevää muuttaa osakeyhtiöksi, sekä miten yksityisliike on mahdollista siirtää osakeyhtiöön.

Toisessa luvussa käsitellään henkilöyhtiön muuttaminen yksityisliikkeeksi ja osakeyhtiöksi sekä avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön väliset muutokset. Kuten edellisessäkin osiossa, kaikista muutoksista käydään läpi edellytykset, päätöksenteko sekä tarvittavat asiakirjat ja ilmoitus kaupparekisteriin. Henkilöyhtiön muuttamista osakeyhtiöksi käsittelevässä osiossa käydään myös läpi yhtiömiesten vastuu veroista muutoksen jälkeen.

Kolmannessa luvussa käsitellään yksityisen osakeyhtiön muutos julkiseksi osakeyhtiöksi sekä osakeyhtiön toiminnan jatkaminen yksityisliikkeenä tai henkilöyhtiönä. Näistäkin käsitellään muutosten edellytykset, päätöksenteko ja tarvittavat asiakirjat sekä ilmoitus kaupparekisteriin. Lisäksi osiossa käydään läpi velkojiensuoja osakeyhtiön muutoksessa yksityisliikkeeksi tai henkilöyhtiöksi.

Edellä mainittujen lisäksi jokaista muutosta käsittelevän osion (lukuun ottamatta yksityisen osakeyhtiön muutosta julkiseksi käsittelevää osiota) lopussa käydään läpi muutoksen aiheuttamia vaikutuksia kirjanpitoon ja verotukseen. Koska joissakin muutoksissa verovaikutuksia on paljon, jokainen verovaikutus laitetaan oman alaotsikkonsa alle, jotta sen löytäminen olisi helpompaa. Näitä otsikoita ei kuitenkaan numeroida eikä niitä lisätä sisällysluetteloon, koska siitä tulisi muuten tarpeettoman pitkä.

Ohjeeseen on sisällytetty teoria-aineistossa käytetyt lähteet, tietojen tarkistamisen helpottamiseksi. Tämä helpottaa ohjeen mahdollista päivittämistä myöhemmin lain-säädännön muuttuessa. Tekstin tiivistämiseksi lähdeviitteet on merkitty niin sanotulla Wikipedia -tyylillä tekstiviitteiden sijaan: lähteet numeroidaan lähdeluetteloon, ja kunkin lähteen numero merkitään viitteeksi siihen kohtaan, missä kyseistä lähdetä on käytetty.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTAA AIHEESTA

Opinnäytetyöni tavoitteena oli perehtyä yritysmuodon muutoksiin ja laatia aiheesta kattava ohje toimeksiantajayritykselle. Työssä käsiteltiin yksityisen elinkeinonharjoittajan, henkilöyhtiön ja osakeyhtiön muutoksia. Toimeksiantajalla laadittavan ohjeen tarkoitus on kertoa, mitä kukin muutos edellyttää, miten päätöksenteko tapahtuu, mitä asiakirjoja muutosta varten tarvitaan, miten muutos ilmoitetaan kaupparekisteriin ja miten se vaikuttaa kirjanpitoon ja verotukseen.

Kukin yritysmuodon muutos vaatii monen eri asian huomioon ottamista. Kaikille muutoksille yhteistä on se, että muutoksiin vaikuttavat lait on syytä tuntea hyvin. Yhtiömuotoaan muuttavan yrityksen on täytettävä tietyt edellytykset. Jotkut muutokset edellyttävät myös jonkin asiakirjan laatimista.

Jokaisen muutoksen yhteydessä on myös tärkeää selvittää, mitä ilmoituksia kaupparekisteriin pitää lähettää ja mitä liitteitä niihin tarvitaan. Osan ilmoituksista voi tehdä sähköisesti YTJ-palvelussa, mutta osan taas voi tehdä ainoastaan paperilomakkeella. Ilmoituksia lähetettäessä on myös tärkeää huomioida, kenen allekirjoitus ilmoitukseen vaaditaan.

Myös verohallinnon säädökset kustakin muutoksesta on syytä tuntea hyvin. Erityisesti toisen yhtiömuodon yrityksen muutos osakeyhtiöksi ja osakeyhtiön muutos toiseen yhtiömuotoon aiheuttavat monia muutoksia yrityksen verotukseen. Sen sijaan niin sanotut yhtiömuotojen sisäiset muutokset, kuten avoimen yhtiön muutos kommandiittiyhtiöksi ja toisin päin, eivät vaikuta verotukseen juurikaan. Jokaisessa muutoksessa yrityksen identtisuuden säilyminen on kuitenkin erittäin tärkeää.

Osakeyhtiötä muutettaessa on myös tärkeää huomioida velkojien suoja. Muutoksen yhteydessä on haettava kuulutusta velkojille rekisteriviranomaisilta, minkä lisäksi edellytetään kirjallisen ilmoituksen lähettämistä kaikille velkojille, joilla on enne kuulutusta syntyneitä saatavia yhtiöltä. Ilmoituksen lähettämisestä on myös toimitettava todistus rekisteriviranomaiselle. Kuulutuksen laiminlyöminen tai väärin tietojen antaminen voi johtaa vahingonkorvausvelvollisuuteen velkojia kohtaan ja muutoksen raukeamiseen.

Opinnäytetyön teoriaosuutta laatiessani tietoa löytyi runsaasti ja huomasinkin nopeasti, että aiheeni oli erittäin laaja, vaikka olinkin rajannut osuuskunnat ja maa- ja metsätalouden harjoittajat työni ulkopuolelle. Pelkästään yksityisen elinkeinonharjoittajan muutoksesta osakeyhtiöksi olisi saanut laajan työn aikaiseksi, mutta koska kyseisestä aiheesta on jo tehty useita opinnäytetöitä aiemmin, en halunnut rajata muita yhtiömuodon muutoksia työni ulkopuolelle. Tämä aiheutti hieman hankaluuksia esimerkiksi opinnäytetyön ja ohjeen rakenteen suhteen. Koen kuitenkin, että kummankin rakenteesta tuli selkeä.

Opinnäytetyötä laatiessa minulle tuli yllätyksenä, kuinka vähän tietoa yksityisen elinkeinonharjoittajan ja henkilöyhtiön välisistä muutoksista löytyi. Iso osa aihetta käsittelevistä lähteistä oli useita vuotta vanhoja. Myöskään Patentti- ja rekisterihallituksen sivuilta ei löytynyt ohjeistusta siihen, kuinka henkilöyhtiön muutos yksityiseksi elinkeinonharjoittajaksi ilmoitetaan kaupparekisteriin. Uskoisin tämän johtuvan siitä, että yksityisen elinkeinonharjoittajan ja henkilöyhtiön välisiä muutoksia tehdään harvoin.

Odotin, että myös osakeyhtiön muutosta yksityiseksi elinkeinonharjoittajaksi ja henkilöyhtiöksi käsittelevät osiot osoittautuisivat haasteellisiksi. Koska osakeyhtiötä pidetään niin sanotusti lopullisena yritysmuotona, on muutoksen tekeminen hankalaa eikä sitä voida toteuttaa ilman veroseuraamuksia. Tämän seurauksena osakeyhtiöitä muutetaan toiseen yhtiömuotoon harvoin, joten epäilin, että aiheesta löytyisi niukasti tietoa. Vastoin odotuksia onnistuin kuitenkin löytämään aiheesta kattavasti tietoa.

Koska opinnäytetyöni aihe pohjautuu vahvasti lakeihin, jouduin ottamaan ohjetta laatiessa huomioon sen, että lain muuttuessa sen tiedot vanhentuvat. Tästä syystä päätin mainita ohjeeni kansilehdessä, minkä ajan tietojen pohjalta ohje laadittu. Tein myös ohjeeseen lähdeviitteet kaikista käyttämästäni lähteistä, jotta tietojen paikkaansa pitävyyden tarkistaminen ja tietojen mahdollinen päivittäminen helpottuisi.

LÄHTEET

- Accountor Go. Ei päiväystä. Toiminimi osakeyhtiöksi – miksi, milloin ja miten? [Verkkajulkaisu]. Espoo: Accountor. [Viitattu 25.5.2020]. Saatavana: <https://go.accountor.fi/toiminimi-osakeyhtioksi/>
- Airaksinen, M., Pulkkinen, P. & Rasinaho, V. 2018. Osakeyhtiölaki II. 3. uud. painos. Helsinki: Alma Talent Oy.
- Apportti osakeyhtiössä. 7.10.2019. [Verkkosivu]. Helsinki: Patentti- ja rekisterihallitus (PRH). [Viitattu 26.5.2020]. Saatavana: <https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/osakeyhtio/perustaminen/apporttiehto.html>
- Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön perustamisilmoitus. 21.5.2018. [Verkkosivu]. Helsinki: Patentti- ja rekisterihallitus (PRH). [Viitattu 17.6.2020]. Saatavana: <https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/avoinyhtiojaky/perustamisilmoitus.html>
- Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön muuttaminen osakeyhtiöksi. 1.1.2020. [Verkkosivu]. Helsinki: Patentti- ja rekisterihallitus (PRH). [Viitattu 28.5.2020]. Saatavana: <https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/avoinyhtiojaky/muutosilmoitus/muutosoyksi.html>
- Avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön yhtiösopimuksen muutos. 25.1.2019. [Verkkosivu]. Helsinki: Patentti- ja rekisterihallitus (PRH). [Viitattu 19.6.2020]. Saatavana: https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/avoinyhtiojaky/muutosilmoitus/yhtiosopimuksen_muutos.html
- Avoimen yhtiön yhtiömuodon muuttaminen. Ei päiväystä. [Verkkosivu]. Helsinki: Minilex Oy. [Viitattu 27.5.2020]. Saatavana: <https://www.minilex.fi/a/avoimen-yhti%C3%B6n-yhti%C3%B6muodon-muuttaminen>
- Avoin yhtiö. Ei päiväystä. [Verkkosivu]. Helsinki: Suomen Yrittäjät. [Viitattu 31.5.2020]. Saatavana: <https://www.yrittajat.fi/yrittajan-abc/perustietoa-yrittajyydesta/yrittajamuodot-ja-vastuut/avoin-yhtio-317416>
- Elinkeinonharjoittajan verotus. Ei päiväystä. [Verkkosivu]. Helsinki: Suomen Yrittäjät. [Viitattu 14.6.2020]. Saatavana: <https://www.yrittajat.fi/yrittajan-abc/verotus/elinkeinoverotus/elinkeinonharjoittajan-verotus-320839>
- Henkilöyhtiöiden verotus. Ei päiväystä. [Verkkosivu]. Helsinki: Suomen Yrittäjät. [Viitattu 14.6.2020]. Saatavana: <https://www.yrittajat.fi/yrittajan-abc/verotus/elinkeinoverotus/henkiloyhtioiden-verotus-321007>
- Henkilöyhtiön yhtiöosuuden luovutus tuloverotuksessa ja lahjaverotuksessa. 17.4.2019. [Verkkajulkaisu]. Verohallinto. [Viitattu 19.6.2020]. Saatavana: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje->

[hakusivu/47795/henkil%C3%B6yhti%C3%B6n-yhti%C3%B6osuuden-luovutus-tuloverotuksessa-ja-lahjaverotuksessa/](https://www.yrittajat.fi/yrittajan-abc/perustietoa-yrittajyydesta/yritysmuodot-ja-vastuut/kommandiittiyhtio-317662)

Honkamäki, T. & Pennanen, M. 2018. Yritysjärjestelyjen käsikirja. 2. uud. painos. Helsinki: Alma Talent Oy.

Koivupuro, E-R. 1.7.2019. Milloin toiminimestä oy:ksi? Näin vaihdat toiminimen osakeyhtiöksi. [Blogikirjoitus]. Holvi Payment Services Oy. [Viitattu 25.5.2020]. Saatavana: <https://blog.holvi.com/fi/nain-vaihdat-toiminimen-osakeyhtioksi>

Kommandiittiyhtiö. Ei päiväystä. [Verkkosivu]. Helsinki: Suomen Yrittäjät. [Viitattu 31.5.2020]. Saatavana: <https://www.yrittajat.fi/yrittajan-abc/perustietoa-yrittajyydesta/yritysmuodot-ja-vastuut/kommandiittiyhtio-317662>

Kommandiittiyhtiön muuttaminen avoimeksi yhtiöksi. Ei päiväystä. [Verkkosivu]. Helsinki: Minilex Oy. [Viitattu 27.5.2020]. Saatavana: <https://www.minilex.fi/a/kommandiittiyhti%C3%B6n-muuttaminen-avoimeksi-yhti%C3%B6ksi>

Kommandiittiyhtiön muuttaminen osakeyhtiöksi, Ei päiväystä. [Verkkosivu]. Helsinki: Minilex Oy. [Viitattu 28.5.2020]. Saatavana: <https://www.minilex.fi/a/kommandiittiyhti%C3%B6n-muuttaminen-osakeyhti%C3%B6ksi>

Koski, P. & Sillanpää, M. Päivitetty 14.9.2020. Yhtiöoikeus. [Verkkokirja]. Helsinki: Alma Talent Oy. [Viitattu 14.9.2020]. Saatavana Alma Talent Fokus -palvelusta. Vaatii käyttöoikeuden.

Kyläkallio, K. 13.3.2012. Yrityksen juridisen muodon muuttamisesta. [Verkkoartikkeli]. Tilisanomat. [Viitattu 23.5.2020]. Saatavana: <https://tilisanomat.fi/koulut/yhtiooikeuskoulu-koulut/yrityksen-juridisen-muodon-muuttamisesta-0>

Kyläkallio, J., Irola, O. & Kyläkallio, K. 2017. Osakeyhtiö II. 7. uud. painos. Helsinki: Edita.

L 24.6.1968/360. Laki elinkeinotulon verottamisesta.

L 2.2.1979/128. Toiminimilaki.

L 29.4.1988/389. Laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä.

L 30.12.1992/1535. Tuloverolaki.

L 18.12.1995/1558. Laki verotusmenettelystä

L 29.11.1996/931. Varainsiirtoverolaki.

L 22.12.2005/1142. Laki varojen arvostamisesta verotuksessa.

L 21.7.2006/624. Osakeyhtiölaki.

Mitä tarkoittaa henkilöyhtiö? Ei päiväystä. [Verkkosivu]. Helsinki: Minilex Oy. [Viitattu 27.5.2020]. Saatavana: <https://www.minilex.fi/a/mit%C3%A4-tarκοittaa-henkil%C3%B6yhti%C3%B6>

Osakeyhtiö. Ei päiväystä. [Verkkosivu]. Helsinki: Suomen Yrittäjät. [Viitattu 3.6.2020]. Saatavana: <https://www.yrittajat.fi/yrittajan-abc/perustietoa-yrittajyydesta/yritysmuodot-ja-vastuut/osakeyhtio-317935#>

Osakeyhtiö lyhyesti. 7.1.2020. Yritä.fi. [Verkkosivu]. Helsinki: Futuredu Oy. [Viitattu 29.5.2020]. Saatavana: <https://yritä.fi/osakeyhtio>

Osakeyhtiön muuttaminen avoimeksi yhtiöksi tai kommandiittiyhtiöksi. 4.9.2018. [Verkkosivu]. Helsinki: Patentti- ja rekisterihallitus (PRH). [Viitattu 6.6.2020]. Saatavana: https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/osakeyhtio/muutosilmoitus/yritysmuodonmuutos/ay_ky.html

Osakeyhtiön muuttaminen yksityiseksi elinkeinonharjoittajaksi. 4.9.2018. [Verkkosivu]. Helsinki: Patentti- ja rekisterihallitus (PRH). [Viitattu 29.5.2020]. Saatavana: <https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/osakeyhtio/muutosilmoitus/yritysmuodonmuutos/yeh.html>

Osakeyhtiön perustamisilmoitus. 19.2.2020. [Verkkosivu]. Helsinki: Patentti- ja rekisterihallitus (PRH). [Viitattu 28.5.2020]. Saatavana: <https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/osakeyhtio/perustaminen.html>

Osakeyhtiön purkautuminen verotuksessa. 1.1.2020. [Verkkosivu]. Verohallinto. [Viitattu 13.6.2020]. Saatavana: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/60312/osakeyhti%C3%B6n-purkautuminen-verotuksessa2/>

Osakeyhtiön verotus. Ei päiväystä. [Verkkosivu]. Helsinki: Suomen Yrittäjät. [Viitattu 14.6.2020]. Saatavana: <https://www.yrittajat.fi/yrittajan-abc/verotus/elinkeinoverotus/osakeyhtion-verotus-321148>

Paperilomakkeet osakeyhtiön perustamisilmoitusta ja perustamista varten. 13.1.2020. [Verkkosivu]. Helsinki: Patentti- ja rekisterihallitus (PRH). [Viitattu 28.5.2020]. Saatavana: <https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/osakeyhtio/perustaminen/paperilomakkeet.html>

Paperilomakkeet yksityisen elinkeinonharjoittajan ("toiminimen") perustamisilmoitusta varten. 1.1.2020. [Verkkosivu]. Helsinki: Patentti- ja rekisterihallitus (PRH). [Viitattu 20.6.2020]. Saatavana: <https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/yeh/perustaminen/paperilomakkeet.html>

Paperilomakkeet yksityisen elinkeinonharjoittajan ("toiminimen") lopettamisilmoitusta varten. 24.1.2019. [Verkkosivu]. Helsinki: Patentti- ja rekisterihallitus

(PRH). [Viitattu 17.6.2020]. Saatavana: <https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/yeh/lopettaminen/paperilomakkeet.html>

Tikka, K., Nykänen, O., Juusela, J. & Viitala, T. Päivitetty 10.9.2020. Yritysverotus I–II. [Verkkokirja]. Helsinki: Alma Talent Oy. Saatavana Alma Talent Fokus -palvelusta. Vaatii käyttöoikeuden.

Toiminimi eli yksityinen elinkeinonharjoittaja. Ei päiväystä. [Verkkosivu]. Helsinki: Suomen Yrittäjät. [Viitattu 24.5.2020]. Saatavana: <https://www.yrittajat.fi/yrittajan-abc/perustietoa-yrittajyydesta/yritysmuodot-ja-vastuut/toiminimi-eli-yksityinen>

Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi. 21.2.2020. [Verkojulkaisu]. Verohallinto. [Viitattu 8.6.2020]. Saatavana: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48395/toimintamuodon-muutos-osakeyhti%C3%B6ksi2/#5.1-siirt%C3%A4n-yritystoiminnan-verotus>

UkkoPro. 23.11.2018. Toiminimi osakeyhtiöksi – milloin muutos kannattaa? [Verkojulkaisu]. Helsinki: SLP Pro Oy. [Viitattu 25.5.2020]. Saatavana: <https://www.ukkopro.fi/milloin-toiminimi-kannattaa-vaihtaa-osakeyhtioksi/>

Verohallinto. 13.2.2020. Yritysmuodon muutos. [Verkkosivu]. [Viitattu 30.5.2020]. Saatavana: https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/perustaminen-ja-muutokset/muutokset_toiminnassa/yritysmuodon-muutos/

Villa, S. 2018. Henkilöyhtiöt ja osakeyhtiö. 5. uud. painos. Helsinki: Alma Talent.

Yhtiöjärjestyksen muuttaminen. 2.1.2019. [Verkkosivu]. Helsinki: Patentti- ja rekisterihallitus (PRH). [Viitattu 16.7.2020]. Saatavana: <https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/osakeyhtio/muutosilmoitus/yhtiojarjestys.html>

Yhtiösopimuksen muuttaminen paperilomakkeella. 1.1.2020. [Verkkosivu]. Helsinki: Patentti- ja rekisterihallitus (PRH). [Viitattu 19.6.2020]. Saatavana: https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/avoinyhtiojaky/muutosilmoitus/yhtiosopimuksen_muutos/paperilomakkeet.html

Yksityisen elinkeinonharjoittajan ("toiminimen") lopettamisilmoitus. 11.7.2018. [Verkkosivu]. Helsinki: Patentti- ja rekisterihallitus (PRH). [Viitattu 17.6.2020]. Saatavana: <https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/yeh/lopettaminen.html>

Yksityisen elinkeinonharjoittajan toiminnan jatkaminen osakeyhtiönä. 1.10.2019. [Verkkosivu]. Helsinki: Patentti- ja rekisterihallitus (PRH). [Viitattu 26.5.2020]. Saatavana: <https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/yeh/muutokset/muutososakeyhtioksi.html>

Yritys- ja yhteisötietojärjestelmä (YTJ). Ei päiväystä. Muutos- ja lopettamisilmoituksen Y5 täyttöohje. [Verkojulkaisu]. [Viitattu 20.6.2020]. Saatavana: <https://www.ytj.fi/stc/ytjliitteet/y5opas.pdf>

Yritysmuodon muutos. Ei päiväystä. [Verkkosivu]. Helsinki: Minilex Oy. [Viitattu 24.5.2020]. Saatavana: <https://www.minilex.fi/a/yritysmuodon-muutos>

Yritysmuodonmuuton ja yritysjärjestelyjen varainsiirtoverotus. 7.11.2019. [Verkojulkaisu]. Verohallinto. [Viitattu 14.6.2020]. Saatavana: <https://www.vero.fi/sy-ventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/79877/yritysmuodonmuutosten-ja-yritys%C3%A4rjestelyjen-varainsiirtoverotus/#2.1-yhteis%C3%B6muodon-muutos>

Yritystulkki. Ei päiväystä. Yhtiömuodon muuttaminen toiminimestä osakeyhtiöksi. [Verkkosivu]. Business Tampere. [Viitattu 26.5.2020]. Saatavana: <https://www.yritystulkki.fi/fi/alue/tredea/toimiva-yrittaja/verotus/yhtiömuodon-muuttaminen/>

LIITTEET

Liite 1. Ohje yritysmuodon muutoksista (salainen)