

Tuomas Honkamäki – Emmiliina Kujanpää – Matti Pennanen

# YRITYSJÄRJESTELYJEN KÄSIKIRJA

Kirjanpito, verotus ja yhtiöoikeus

Alma Talent  
Helsinki 2018

2., uudistettu painos

Copyright © 2018 Alma Talent Oy ja tekijät

ISBN 978-952-14-2314-7

ISBN 978-952-14-2852-4 (verkkokirja)

Taitto: Sirpa Puntti

BALTO print, Liettua 2018

*Anna palautetta kirjasta: [protoimitus@almamedia.fi](mailto:protoimitus@almamedia.fi)*

# Sisällys

<b>Esipuhe 2. painokseen</b> .....	17
<b>Esipuhe</b> .....	19
<b>1. Yhtiön perustaminen</b> .....	21
1.1 Yleiset periaatteet .....	21
1.1.1 Toimintamuodon valitsemisesta .....	29
1.2 Osakeyhtiön perustaminen .....	29
1.2.1 Osakeyhtiölaki .....	29
1.2.2 Kirjanpito .....	30
Kirjanpidon yleiset periaatteet .....	30
Perustetun yhtiön osakkeiden esittäminen sijoittajayrityksen tilinpäätöksessä .....	33
Ulkomaan rahamääräiset erät .....	36
1.2.3 Verotus .....	41
Yhtiön rahoitus .....	41
Osakeyhtiön sivuuttaminen .....	61
Varainsiirtovero yhtiötä perustettaessa .....	62
1.3 Kommandiittiyhtiön ja avoimen yhtiön perustaminen .....	62
1.3.1 Kirjanpito .....	62
Kommandiittiyhtiö .....	62
Avoimen yhtiön perustaminen .....	64
1.3.2 Verotus .....	64

<b>2. Liiketoiminnan hankinta</b> .....	66
2.1 Yleiset periaatteet .....	66
2.1.1 Minkä tahon tulee tehdä päätökset yritys-/ liiketoimintojen hankinnoista? .....	66
Suostumus- ja lunastuslauseke .....	68
Lunastusvelvollisuus .....	69
2.1.2 Liiketoimintojen hankkiminen ja siitä tehtävät rahoituspäätökset .....	72
Omien osakkeiden käyttäminen yrityshankinnan maksuna .....	72
Lisäkauppahinnan maksamiseen tarvittavat päätökset .....	72
Osakeanti maksuvälineenä .....	72
2.1.3 Tilinpäätösvaikutukset .....	77
2.1.4 Kirjanpito .....	78
2.2 Liiketoimintakauppa .....	80
2.2.1 Kirjanpito .....	80
Kauppahinnan kohdistaminen .....	82
2.2.2 Lisäkauppahinta .....	86
Lisäkauppahinta kirjanpidon näkökulmasta .....	87
2.2.3 Osakkeina maksettava lisäkauppahinta .....	92
Osakkeina maksettava lisäkauppahinta kirjanpidon näkökulmasta .....	93
2.2.4 Käteislisäkauppahinta .....	95
2.2.5 Valuuttamääräinen lisäkauppahinta .....	96
Valuuttamääräinen lisäkauppahinta kirjanpidon näkökulmasta .....	96
2.2.6 Liiketoimintakaupan verotus .....	98
Kauppahinnan kohdistaminen .....	99
2.2.7 Hankintakohteen erilaiset optio- ja muut oikeudet .....	100
2.3 Osakekauppa .....	102
2.3.1 Verotus .....	102
Varainsiirtoverotus .....	106
2.3.2 Kirjanpito .....	107
Hankittujen osakkeiden merkitseminen taseeseen .....	107
2.3.3 Hankinnan jälkeinen osinko .....	108
Kirjanpidon näkökulma .....	109
2.4 Lisäkauppahintaa vai palkkaa? .....	112
2.4.1 Kirjanpidon näkökulma .....	112

2.5	Kirjanpidollisia erityiskysymyksiä .....	115
2.5.1	Johdannaiset hankkia lisää osakkeita hankitusta yhtiöstä .....	115
<b>3.</b>	<b>Sulautuminen</b> .....	121
3.1	Sulautuminen yhtiöoikeudessa .....	121
3.1.1	Sulautumiseen liittyvä lunastusmenettely .....	132
3.1.2	Sulautumisen oikeusvaikutukset .....	133
3.1.3	Rajat ylittävät sulautumiset .....	135
3.2	Sulautuminen kirjanpidossa .....	137
3.2.1	Fuusioaktiivan kohdistaminen .....	137
3.2.2	Sulautuminen käyvistä arvoista .....	138
3.2.3	Laskennallisten verojen ongelma sulautumistuloksen kohdistamisesta .....	142
3.2.4	Poistoeron käsittely sulautumisessa .....	146
3.3	Sulautumisvastike .....	147
3.3.1	Sulautumisvastikkeena vastaanottavan yhtiön hallussa olevat omat osakkeet .....	147
3.4	Absorptio eli ns. tavallinen sulautuminen .....	151
3.4.1	Verotus .....	151
	Tulovero .....	152
	Sulautumisvastikkeen antamatta jättäminen .....	154
	Tappiot .....	157
	Vähennyskelvottomat nettokorkomenot .....	162
	Varainsiirtoverotus .....	163
3.4.2	Kirjanpito .....	164
3.5	Tytäryhtiösulautuminen .....	165
3.5.1	Verotus .....	166
	Tappiot .....	166
	Varainsiirtoverotus .....	167
3.5.2	Kirjanpito .....	167
3.6	Kombinaatiosulautuminen .....	171
3.6.1	Verotus .....	172
	Tulovero .....	172
	Tappiot .....	172
	Varainsiirtoverotus .....	173

3.6.2	Kirjanpito .....	173
<b>3.7</b>	<b>Vastavirtasulautuminen</b> .....	176
3.7.1	Verotus .....	176
	Tappiot .....	176
	Varainsiirtoverotus .....	178
3.7.2	Kirjanpito .....	178
<b>3.8</b>	<b>Sekasulautuminen</b> .....	182
<b>3.9</b>	<b>Kolmikantasulautuminen</b> .....	183
3.9.1	Verotus .....	184
	Varainsiirtoverotus .....	184
3.9.2	Kirjanpito .....	184
<b>3.10</b>	<b>Sisaryhtiösulautuminen</b> .....	187
3.10.1	Verotus .....	187
	Tappiot .....	188
	Varainsiirtoverotus .....	188
3.10.2	Kirjanpito .....	189
<b>3.11</b>	<b>Sulautumisen erityispiirteitä ja erityistilanteita</b> .....	194
3.11.1	Luonnollisen henkilön omistamien yhtiöiden sulautuminen .....	194
3.11.2	EVL 52a §:n edellytykset täyttämätön sulautuminen – purkautuminen .....	195
3.11.3	Ulkomaisten yhtiöiden Suomessa sijaitsevien sivuliikkeiden sulautuminen .....	196
3.11.4	Käteisvastike sulautumisessa .....	198
3.11.5	Rajat ylittävä sulautuminen .....	198
	Tappiot rajat ylittävässä sulautumisessa .....	200
3.11.6	Sulautumisen erityispiirteitä ja erityistilanteita kirjanpidossa .....	205
3.11.7	Lopputilitys .....	206
<b>4.</b>	<b>Jakautuminen</b> .....	208
4.1	<b>Yleistä</b> .....	208
4.1.1	Jakautumiseen liittyvä lunastusmenettely .....	217
4.1.2	Jakautumisen oikeusvaikutukset .....	218
4.1.3	Rajat ylittävät jakautumiset .....	220
4.1.4	Jakautumisen yleiset kirjanpidolliset periaatteet .....	222

<b>4.2</b>	<b>Kokonaisjakautuminen</b>	224
4.2.1	Verotus	225
	Tulovero	225
	Tappiot	234
	Vähennyskelvottomat nettokorkomenot	238
	Varainsiirtoverotus	239
4.2.2	Kirjanpito	239
	Laskennallisten verojen ongelma käypien arvojen kohdistamisesta jakautumisessa	241
	Jakautuvan yhtiön omistajien kirjanpito	245
	Jakautumisvastike osakkeita	245
	Jakautumisvastike rahaa tai muita sitoumuksia	246
<b>4.3</b>	<b>Osittaisjakautuminen</b>	246
4.3.1	Verotus	246
	Tulovero	247
	Tappiot	251
	Varainsiirtoverotus	252
4.3.2	Kirjanpito	252
<b>4.4</b>	<b>Jakautumisen erityispiirteitä ja erityistilanteita</b>	252
4.4.1	Kolmikantajakautuminen ja tytäryhtiöjakautuminen	252
4.4.2	Jakautuminen toimivaan yhtiöön	253
	Jakautuminen toimivaan yhtiöön kirjanpidon näkökulmasta	254
4.4.3	Rajat ylittävä jakautuminen	257
4.4.4	Lopputilitys	258
<b>5.</b>	<b>Liiketoimintasiirto</b>	259
5.1	Yleistä	259
5.2	Verotus	260
5.2.1	Liiketoimintakokonaisuus	261
	Käyttö-, vaihto- ja rahoitusomaisuus	262
	Aineeton omaisuus	263
	Velat	265
	Siirrettävien nettovarojen negatiivisuus	265
5.2.2	Poistot	266
5.2.3	Vastikkeena saatujen osakkeiden hankintameno siirtävälle yhtiölle	266
5.2.4	Tappiot liiketoimintasiirrossa	267

5.2.5	Liiketoimintasiirto ja SVOP-rahasto .....	267
<b>5.3</b>	<b>Yhtiöoikeus .....</b>	<b>268</b>
<b>5.4</b>	<b>Kirjanpito .....</b>	<b>271</b>
5.4.1	Yleiset periaatteet kirjanpidon näkökulmasta .....	271
	Vastaanottavan yhtiön kirjanpito .....	272
5.4.2	Luovuttavan yhtiön kirjanpito .....	279
	Luovuttavan yhtiön mahdollisuus käyttää käypiä arvoja .....	280
<b>5.5</b>	<b>Liiketoimintasiirron erityispiirteitä ja erityistilanteita .....</b>	<b>281</b>
5.5.1	Liiketoimintasiirto käypään arvoon .....	281
5.5.2	Liiketoimintasiirto toimivaan yhtiöön .....	283
5.5.3	Rajat ylittävä liiketoimintasiirto .....	284
	Siirtäjänä suomalainen yhtiö .....	284
	Siirtäjänä ulkomainen yhtiö .....	287
5.5.4	Arvonlisävero liiketoimintasiirrossa .....	288
5.5.5	Varainsiirtoverot liiketoimintasiirrossa .....	288
	Vastikkeena annettavat osakkeet omia hallussa olevia osakkeita .....	288
	Liiketoimintakokonaisuuteen kuuluvien osakkeiden tai kiinteistöjen siirto liiketoimintasiirron yhteydessä .....	288
<b>6.</b>	<b>Osakevaihto .....</b>	<b>290</b>
<b>6.1</b>	<b>Verotus .....</b>	<b>290</b>
6.1.1	Tulovero .....	291
	Luovutettaviin osakkeisiin kohdistuvan poiston palautuminen .....	294
	Kohdeyhtiön ja osakkeet luovuttavan henkilön väliset oikeustoimet ja nettovarallisuus .....	295
	Osakevaihtoon liittyvä maastapoistumisvero .....	296
	Osakevaihdon osapuolena muu kuin suomalainen yhtiö .....	296
6.1.2	Käteisvastike osakevaihdossa .....	297
6.1.3	Osakevaihdolla hankittujen osakkeiden välitön myynti .....	299
6.1.4	Lisäkauppahinta ja kauppahinnan lasku .....	299
6.1.5	Tappiot .....	300
6.1.6	Osakevaihto ja SVOP-rahasto .....	300
6.1.7	Varainsiirtoverotus .....	301
<b>6.2</b>	<b>Osakevaihtoa koskevat yhtiöoikeudelliset näkökulmat .....</b>	<b>301</b>
<b>6.3</b>	<b>Kirjanpito .....</b>	<b>302</b>
6.3.1	Yleiset periaatteet kirjanpidossa .....	302



	Osakevaihto luovuttavan yhtiön kannalta .....	304
	Laskennallisen veron huomioiminen kirjanpidossa .....	307
	Ulkomainen yhtiö osana osakevaihtoa .....	309
<b>7.</b>	<b>Liiketoiminnan luovuttaminen .....</b>	<b>310</b>
7.1	<b>Yleiset periaatteet .....</b>	<b>310</b>
7.1.1	Toimitusjohtajan rooli .....	311
7.1.2	Hallituksen rooli .....	311
7.1.3	Yhtiökokouksen rooli .....	313
7.2	<b>Liiketoiminnan luovutus liiketoimintakauppana .....</b>	<b>313</b>
7.2.1	Myyntiin liittyvien kulujen käsittely .....	313
7.2.2	Liiketoiminnan osan luovuttaminen liiketoimintakauppana .....	314
	Kirjanpidollinen käsittely .....	314
	Myyntituloksen esittäminen tilinpäätöksessä .....	314
	Valuuttakurssieron käsittely myyntituloksessa .....	315
	Myyntiin liittyvien kulujen käsittely .....	316
	Verotus .....	317
	Varainsiirtoverotus .....	319
7.3	<b>Liiketoiminnan luovutus osakekauppana .....</b>	<b>319</b>
7.3.1	Kirjanpito .....	319
	Myyntitulon esittäminen tytäryhtiön osakeluovutuksen yhteydessä .....	320
7.3.2	Verotus .....	321
	Myyjänä osakeyhtiö .....	321
	Myyjänä henkilöyhtiö .....	329
	Myyjänä luonnollinen henkilö .....	330
	Myytävän yhtiön tappiot .....	330
	Varainsiirtoverotus ostajan ja myyjän ollessa rajoitetusti verovelvollisia .....	331
7.4	<b>Liiketoiminnan luovuttaminen osinkona .....</b>	<b>331</b>
7.4.1	Osakkeiden luovuttaminen osinkona .....	332
	Kirjanpidollinen käsittely .....	332
	Verotus .....	334
	Tappiot .....	335
	Varainsiirtoverotus .....	335

7.4.2	Yhtiön oman liiketoiminnan luovuttaminen osinkona	335
	Verotus	335
	Tappiot	336
	Varainsiirtoverotus	337
<b>7.5</b>	<b>Liiketoiminnan luovuttamiseen liittyvät erityiskysymykset</b>	<b>337</b>
7.5.1	Lisäkauppahinta	337
	Myyjänä luonnollinen henkilö	338
	Lisäkauppahinnan kirjanpidollinen käsittely	340
	Kauppahinnan alentaminen tai vahingonkorvaus	348
	Kauppahinnan muuttamisen vaikutus varainsiirtoveron määrään	348
7.5.2	Liiketoiminnan luovutus osakauppana	349
	Liiketoiminnan osaluovutuksen esittäminen kirjanpidossa	350
7.5.3	Liiketoiminnan osittaisluovutus osakekauppana	351
	Esittäminen kirjanpidossa	351
	Johdannaiset myydä lisää omistusosuutta yhtiöstä	353
	Asetettu osto-optio	354
	Termiini	356
	Ostettu myyntioptio	358
	Myyntivoiton laskeminen tilanteessa, jossa omistetussa yhtiössä on ollut osakeanti	359
	Rahastoanti	360
<b>8.</b>	<b>Toimintamuodon muutokset</b>	<b>362</b>
8.1	Yksityisliike henkilöyhtiöksi	364
8.1.1	Verotus	364
	Tappiot	366
	Varainsiirtovero	367
8.1.2	Kirjanpito	367
8.2	Yksityisliike osakeyhtiöksi	368
8.2.1	Verotus	368
	Tulovero	369
	Tappiot	370
	Varainsiirtoverotus	370
	Kirjanpito	371
8.3	Kommandiittiyhtiö tai avoin yhtiö muutetaan yksityisliikkeeksi	371
8.3.1	Verotus	371
	Tappiot	371

8.4	<b>Kommandiittiyhtiö tai avoin yhtiö muutetaan osakeyhtiöksi</b> .....	372
8.4.1	Verotus .....	372
	Tulovero .....	372
	Tappiot .....	374
	Varainsiirtoverotus .....	374
8.4.2	Kirjanpito .....	374
8.5	<b>Osakeyhtiön muuttaminen muuksi yritysmuodoksi</b> .....	375
8.5.1	Verotus .....	376
	Tulovero .....	377
	Tappiot .....	377
	Varainsiirtoverotus .....	377
8.5.2	Kirjanpito .....	378
8.5.3	Osuuskunnan muuttaminen osakeyhtiöksi kirjanpidossa .....	379
8.6	<b>Toimintamuodon muutosten erityistilanteet verotuksessa</b> .....	380
8.6.1	Kiinteistöosakeyhtiön muuttaminen keskinäiseksi kiinteistöosakeyhtiöksi .....	380
8.6.2	Osakeyhtiön sivuuttaminen toimintamuotoa muutettaessa .....	381
8.6.3	Kommandiittiyhtiön muuttaminen avoimeksi yhtiöksi tai avoimen yhtiön muuttaminen kommandiittiyhtiöksi .....	381
8.7	<b>Yksityisliikkeen yhtiöittämiseen liittyvät yhtiöoikeudelliset näkökulmat</b> .....	382
8.8	<b>Kommandiittiyhtiön tai avoimen yhtiön muuttaminen osakeyhtiöksi AKYL:n mukaan</b> .....	383
8.9	<b>Osakeyhtiön muuttaminen kommandiittiyhtiöksi, avoimeksi yhtiöksi tai yksityisliikkeeksi OYL:n mukaan</b> .....	385
<b>9.</b>	<b>Konserniavustus</b> .....	387
9.1	<b>Konserniavustuksen edellytyksistä</b> .....	387
9.1.1	Konserniavustussuhde .....	387
9.1.2	Konserniavustus ulkomaisen emoyhtiön omistamien kotimaisten yhtiöiden välillä .....	390
9.1.3	Konserniavustus ulkomaiselle yhtiölle .....	391
9.1.4	Konserniavustuksen määrä .....	392
9.1.5	Tappion kattaminen .....	393
9.1.6	Konsernisuhteen alkamishetki .....	393

9.1.7	Konserniavustuksen suorittaminen .....	396
9.1.8	Konserniavustuksen peruuttaminen .....	397
9.1.9	Hallussa olevat omat osakkeet omistusosuutta laskettaessa .....	398
9.2	Konserniavustus ostajan näkökulmasta .....	398
9.3	Konserniavustus myyjän näkökulmasta .....	398
9.4	Konserniavustus sulautumisen yhteydessä .....	399
9.5	Konserniavustus jakautumisen yhteydessä .....	401
9.6	Konserniavustus osakevaihdon yhteydessä .....	401
9.7	Konserniavustus liiketoimintasiirron yhteydessä .....	402
9.8	Konserniavustuksen yhtiöoikeudelliset näkökulmat .....	404
9.9	Konserniavustus kirjanpidon kannalta .....	406
9.9.1	Konserniavustus saajan kannalta .....	409
<b>10.</b>	<b>Liiketoiminnan lopettaminen .....</b>	<b>410</b>
10.1	Yleiset periaatteet .....	410
10.2	Osakeyhtiön purkaminen .....	410
10.2.1	Osakkeenomistajana olevan yhtiön näkökulma .....	410
	Verotus .....	410
	Kirjanpito .....	414
10.2.2	Osakkeenomistajana luonnollinen henkilö .....	418
	Verotus .....	418
	Varainsiirtoverotus .....	418
10.2.3	Purkautuvan yhtiön näkökulma .....	418
	Verotus .....	418
	Kirjanpito .....	421
10.2.4	Osakeyhtiön purkautuminen OYL:n mukaan .....	421
10.3	Kommandiittiyhtiön ja avoimen yhtiön purkaminen .....	424
10.3.1	Verotus .....	424
	Purkautuvan yhtiön verotus .....	424
	Yhtiömiehen verotus .....	425
	Tappiot .....	426
	Varainsiirtoverotus .....	426
10.3.2	Kommandiittiyhtiön ja avoimen yhtiön purkaminen yhtiöoikeudellisesti .....	427

<b>10.4 Konkurssi</b> .....	429
10.4.1 Konkurssiin mennyt yhtiö .....	429
Verotus .....	430
Kirjanpito .....	430
10.4.2 Tytäryhtiön konkurssi .....	432
Verotus .....	432
Kirjanpito .....	433
<b>10.5 Yhtiön jättäminen lepäämään</b> .....	434
10.5.1 Verotus .....	434
Tappiot .....	435
10.5.2 Kirjanpito .....	435



## Esipuhe 2. painokseen

Yritysjärjestelyjä koskevaa lainsäädäntöä on runsaasti tarjolla vero- ja yhteisölainsäädännössämme. Kirjanpitolaissa ei varsinaisesti ole erityisiä säännöksiä yritysjärjestelyihin. Näkemyksemme mukaan varsinkin kirjanpidon puolella käytäntö on ollut varsin vaihtelevaa ja tämän teoksen yhtenä tavoitteena on tuoda näkemyksemme olennaisista yritysjärjestelyistä ja niiden yhtiöoikeudellisista, verotuksellisista sekä kirjanpidollisista vaikutuksista.

Kirjassa on pyritty mahdollisimman lähelle käytännönläheisyyttä. Näkemyksemme mukaan erilaisten esimerkkien läpikäynti on tehokas tapa havainnoida monimutkaisten asioiden käsittelyä. Teoriaa on kirjoitettu, kun se on ollut tarpeellista eri ratkaisujen ymmärtämiseksi. Tämä teos ei ole lakikommentaari.

Kirjanpito on Suomessa ollut pitkään verosidonnaista ja suuri osa kirjanpitokäytännöistä onkin ollut peruja verotuksen lähtökohdista. Kirjanpidon tehtävänä on kirjanpitolain mukaan kuvata yhtiön toiminnan tulos ja taloudellinen asema. Kirjanpitoa ei tule nähdä vain verolaskelman apuna, vaan kirjanpidon ja tilinpäätöksen tehtävänä on antaa tilinpäätöksen käyttäjälle informaatiota kirjanpitovelvollisen suoriutumisesta. Oikein tehtynä kirjanpito kuvaa liiketapahtuman, kuten se tosiasiallisesti on tapahtunut. Osa ratkaisuista, joita kirjassa esitetään saattavat yllättää totutusta kirjauskäytännöstä poikkeavalla tavalla. Hyvä kirjanpito ei ole staattinen tila, vaan kirjanpidon tulee seurata aikaansa ja yritysjärjestelyt monimutkaistuvat ja aiemmin totut ratkaisut eivät välttämättä enää ole ajan tasalla. Kirjan toisessa painoksessa on huomioitu kirjanpitolautakunnan lausunnot syyskuun 2018 loppuun saakka, jotka käsittelevät yritysjärjestelyitä.

Sulautumista, jakautumista, liiketoimintasiirtoa ja osakevaihtoa koskevat verosäännökset pohjautuvat yritysjärjestelydirektiiviin. EU-tuomioistuimen ennakkoratkaisut ja kotimainen oikeuskäytäntö ovat

viime aikoina ohjanneet ja muuttaneet yritysjärjestelyiden verokohtelua etenkin kansainvälisissä tilanteissa. Kirjan toisessa painoksessa on huomioitu yritysjärjestelyiden verotusta koskevat oikeustapaukset elokuun 2018 loppuun saakka ja lainsäädännön kehitys syyskuun 2018 lopussa annettuun korkovähennysrajoituksia koskevaan hallituksen esitykseen saakka.

Tässä yhteydessä haluamme kiittää kaikkia ensimmäistä painosta lukeneita henkilöitä heiltä saamastamme arvokkaasta palautteesta. Erityisen lämmin kiitos kuuluu myös kustannustoimittaja Saara Palmbergille, jonka käsissä tekstinkappaleista on muodostunut ehyt kirja. Kiitos myös muille tahoille, joiden kanssa olemme voineet keskustella kirjassa esitetyistä seikoista. Neuvonne ovat olleet meille tärkeitä ja tuki haasteellisina aikoina merkittävää.

Helsingissä lokakuussa 2018

*Tuomas Honkamäki   Emmiliina Kujanpää   Matti Pennanen*



# Esipuhe

Yritysjärjestelyjä koskevaa lainsäädäntöä on runsaasti tarjolla vero- ja yhteisölainsäädännössämme. Kirjanpitolaissa ei varsinaisesti ole erityisiä säännöksiä yritysjärjestelyihin. Varsinkin kirjanpidon puolella käytäntö on ollut varsin vaihtelevaa ja tämän teoksen yhtenä tavoitteena on tuoda esiin näkemyksemme olennaisista yritysjärjestelyistä ja niiden yhtiöoikeudellisista, verotuksellisista sekä kirjanpidollisista vaikutuksista.

Kirjassa on pyritty mahdollisimman lähelle käytäntöä. Näkemyksemme mukaan erilaisten esimerkkien läpikäynti on tehokas tapa havainnoida monimutkaisten asioiden käsittelyä. Teoriaa on kirjoitettu siinä määrin kuin se on ollut tarpeellista eri ratkaisujen ymmärtämiseksi. Tämä teos ei kuitenkaan ole perinteinen lakikommentaari, vaan asioita tarkastellaan lyhyesti ja ytimekkäästi.

Kirjanpito on Suomessa ollut pitkään varsin verosidonnaista ja suurin osa kirjanpitokäytännöistä onkin peruja verotuksen lähtökohdista. Kirjanpidon tehtävänä on kirjanpitolain mukaan kuvata yhtiön toiminnan tulos ja taloudellinen asema. Oikein tehtynä kirjanpito kuvaa liiketapahtuman siten kuin se tosiasiallisesti on tapahtunut. Osa ratkaisuksista, jotka kirjassa esitetään, saattavat poiketa totutusta kirjauskäytännöstä. Kirjanpito ei voi olla staattinen, vaan kirjanpidon tulee seurata aikaansa. Yritysjärjestelyt monimutkaistuvat jatkuvasti, eivätkä perinteiset ratkaisut välttämättä enää ole ajan tasalla.

Lainsäätäjä muistaa elinkeinoelämää ja sitä lähellä olevia tahoja taksaisin väliajoin erilaisilla säännösuudistuksilla ja kokonaisuudistuksilla, joiden yhteydessä verotusjärjestelmä saattaa muuttua hyvinkin merkittävästi. Tätä kirjoitettaessa valtiovarainministeriön asettama verotyöryhmä, josta julkisuudessa puhutaan usein Hetemäen-työryhmänä, pohtii verojärjestelmän muutostarpeita. Työryhmän on tarkoitus antaa osaraporttinsa muun muassa yhteisöverokannasta, arvonlisä-

verosta, ansiotulon verotuksesta sekä osinkotulojen verotuksesta toukokuussa 2010. Yhteisöverokannan ja osinkotulojen verokertymässä tuleepainopiste jatkossa todennäköisesti siirtymään hieman enemmän omistajan verottamisen. Työryhmän toimikausi päättyy vuoden 2010 lopussa.

Viimeisin elinkeinoverolain isompi muutos tuli voimaan vuoden 2009 alusta. Tässä yhteydessä yritysjärjestelyjä koskevat säännökset pysyivät olennaisilta osin ennallaan, eikä näköpiirissä toistaiseksi ole sellaisia hankkeita, joilla säännöksiä merkittävästi muutettaisiin.

Verotuksen lainsäädäntöhankkeiden myötä voimaan tulevat muutokset aiheuttavat uusia tulkintatilanteita. Joskus tulkinta jätetään nimenomaisesti oikeus- ja verotuskäytännön varaan, jolloin ratkaisua tulkintaongelmiin saadaan yleensä ennakkotiedoilla ja ratkaisuilla. Näistä keskeisiä verotuksen tulkintaongelmissa ovat keskusverolautakunnan ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut, joista olennaimmat löytyvät kunkin käsiteltävän asian yhteydestä.

Tässä yhteydessä haluamme kiittää erityisesti KHT Eero Suome-  
laa ja OTK Kari Stenqvistiä heiltä saamastamme arvokkaasta palautteesta. Erityisen lämmin kiitos kuuluu myös kustannustoimittaja Heini Nurmelle, jonka käsissä tekstikappaleista on muodostunut ehyt kirja. Kiitos myös muille tahoille, joiden kanssa olemme voineet keskustellakirjassa esitetyistä seikoista. Neuvonne ovat olleet meille tärkeitä ja tuki haasteellisina aikoina merkittävää. Kirjan kirjoittamiseen käytettyaika on useimmiten pois läheisten kanssa vietetystä ajasta, joten haluamme kiittää myös läheisiämme kaikesta tuesta ja jaksamisesta.

Helsingissä helmikuussa 2010

*Tuomas Honkamäki*

*Matti Pennanen*