

JUHLAJULKAISU

AARNE NUORVALA

1912 · 18/4 · 1982

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

Vammala 1982, Vammalan Kirjapaino Oy

ISBN 951-855-049-2

ISSN 0356-7222

978-951-855-871-5 (PDF)

Edward Andersson

Yrityksen muodonmuutoksen vaikutus lakisääteisiin 5 ja 10 vuoden määräaikoihin (TVL 21 §, EVL 6, 1 § lk)

1. Yleistä

Yritysten muodonmuutoksiin liittyvät vero-oikeudelliset laintulkintaongelmat ovat olleet koko 1970-luvulla suuresti etualalla. Oikeuskäytäntöä on syntynyt varsin runsaasti, esitelmiä on pidetty ja kirjoituksia on julkaistu tästä aihepiiristä. Luulisi että nämä tulkintakysymykset olisivat selvinneet lopullisesti tämän runsaan aineiston perusteella ja ettei enää olisi ratkaisemattomia ongelmia. Mutta näin ei kaikesta huolimatta ole asian laita, vaan uusia tulkintaongelmia näyttää jatkuvasti esiintyvän, joskin ne koskevat harvemmin esiintyviä tapauksia. Suoritan tässä kirjoituksessa eräänlaisen kartoituksen sellaisista yritysten muodonmuutosongelmista, jotka vielä näyttävät olevan lopullista ratkaisuaan vailla. Aihepiiri näyttää sopivalta tässä Arne Nuorvalan kunniaksi kirjoitetussa kirjoituksessa, sillä oikeustila on hyvin suuressa määrin kehittynyt hänen kauan ja ansiokkaasti johtaman korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuilla.

Itse olen kirjoittanut yritysten muodonmuutosten verotusongelmista Verotus-lehteen 1978 s. 5—11. Suurin osa kaikesta, mitä siinä kirjoituksessa esitetään, pätee edelleen täysin eikä oikeuskäytännössä näytä sen jälkeen enää tapahtuneen muutoksia eikä merkittävää kehitystäkään.¹ Niinpä on edelleen täysin selvää, että yksityisliike voidaan muuttaa avoimeksi tai kommandiittiyhtiöksi varauksia purkamatta. Avoin yhtiö voidaan myös muuttaa kommandiittiyhtiöksi siten, että otetaan uusi ääneton yhtiömies tai jokin vastuunalainen yhtiömies muuttuu äänettömäksi. Rekisteröity kommandiittiyhtiö voidaan v. 1952 lain (203/52) mukaisesti muuttaa osakeyhtiöksi ja komman-

¹ Ks. myös Ikkala—Andersson—Nuorvala, Uusi elinkeinoverolainsäädäntö, 4 p. 1981, 51,3 §:n selostus.

diittiyhtiön kautta saadaan osakeyhtiöksi myös yksityisliike ja avoin yhtiö. Edellytyksenä on kaikissa tapauksissa, että kirjanpidon jatkuvuus säilyy. Tämä ei kuitenkaan estä ottamasta muodonmuutoksen yhteydessä yksityiskäyttöön EVL 51,3 §:n nojalla tiettyjä hyödykkeitä, edellyttäen vain että liike säilyy toimintakykyisenä yksityisottojen jälkeenkä. — Yksityisliikettä ei ole katsottu voitavan piilovarauksia purkamatta muodostaa suoraan osakeyhtiöksi (KHO 1974 II 518). Tällä ei ole suurta käytännön merkitystä kaikille niille, jotka tämän käytännön tuntevat, sillä on helppo suorittaa kiertotie kommandiittiyhtiön kautta. Vain tietämättömät voivat kärsiä.

EVL 52 a §:n säännös oli ensin voimassa vuosina 1974—77 väliaikaisena yhtymäverotuksen uudistukseen liittyen. Sitten säännös säädettiin uudelleen (1090/78) pysyväksi, kuitenkin jonkin verran muutetussa muodossa. Säännös koskee nykyisessä muodossaan pelkästään avoimia ja kommandiittiyhtiöitä, kun taas väliaikainen säännös koski myös yhtiöitä. Säännös ei kuitenkaan koske vain kaupparekisteriin merkittyjä avoimia ja kommandiittiyhtiöitä, vaan myös kaupparekisteriin merkitsemättömiä sellaisia. Kaupparekisterilain (129/79) 3 §:n mukaan avoimet ja kommandiittiyhtiöt ovat kuitenkin velvollisia tekemään rekisteri-ilmoituksen. Yhtiön syntyminen ei tosin liene riippuvainen ilmoituksen tekemisestä, mutta rekisteröinnillä (tai sen puuttumisella) on epäilemättä todistusvaikutus käytäessä avoimen yhtiön ja yhtiön välillä rajaa. Kysymys on EVL 52 a §:n osalta vain elinkeinotoimintaa harjoittavista yksiköistä, sillä kiinteistöyhtiöt oli suljettu pois jo väliaikaiseen säännökseen perustuvalla käytännöllä, johtuen siitä että EVL:ssä olevan säännöksen katsottiin soveltuvan vain elinkeinonharjoittajiin (KHO 1977 II 552).

EVL 52 a §:n on mielestäni huonosti laadittu säännös. Sen tarkoituksena on varsinaisesti helpottaa yritysten muodonmuutoksia säätämällä, että muutettavan yrityksen piilovaraukset eivät purkaudu. Sen se lausuu vain välillisesti, säätämällä että toimintaa jatkava osakeyhtiö saa vähentää avoimen tai kommandiittiyhtiön vähennyskelpoiset menot »samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty puretun yhtiön tulosta». Tämän perusteella on helppo tehdä johtopäätös, ettei mikään tuloutus tule kysymykseen. Mutta onnetonta on, että säännöksessä puhutaan avoimen tai kommandiittiyhtiön *purkamisesta*, vaikkei mitään varsinaista purkamista tapahdu. Jäljempänä osoitan, mitä johtopäätöksiä tämän purkaa-sanan käytön perusteella on haluttu tehdä.

EVL 52 a §:n säännöksen osoittaman menettelyn käyttö on pitkälti vaihtoehtoista laissa 203/52 osoitetun menettelyn kanssa. Tämä koskee erityisesti kommandiittiyhtiötä mutta myös avointa yhtiötä, kunhan vaan ensin muutetaan yhtiösopimusta ja rekisteröidään avoin yhtiö kommandiittiyhtiöksi. Molempia menettelytapoja käytettäessä tärkein tulos on se, että osakeyhtiö syntyy kirjanpitoarvoja muuttamatta ja piilovarauksia purkamatta. Käsitykseni mukaan olisi pyrittävä tulkitsemaan molempia vaihtoehtoja samalla tavoin, ainakin mikäli eivät selvät säännökset vaadi niiden tulkitsemista eri tavalla.

Eräitä eroavuuksia kuitenkin on: Lakia 203/52 käytettäessä muodonmuutoksen kohteena voi olla vain rekisteriin merkitty kommandiittiyhtiö. Kun sekä avoin että kommandiittiyhtiö on laillisesti olemassa rekisteröimättömänäkin, samaa rekisteröinnin vaatimusta ei voida asettaa EVL 52 a §:ää tulkittaessa, joskin asian merkitys vähenee uuden kaupparekisterilain vaatiessa avoimen yhtiön rekisteröintiä. Oikeuskäytäntö on lisäksi mielestäni aivan oikein lähtenyt sille linjalle, ettei ole vaadittu avoimen tai kommandiittiyhtiön hyväksymistä aikaisemmissa verotuksissa eri verovelvolliseksi, vaan on voitu muuttaa osakeyhtiöksi sellaisiakin yhtiöitä, jotka on verotuksessa »purettu» (KHO 1977 II 522).² Laki 203/52 edellyttää myös, että kommandiittiyhtiön osakkaat tulevat osakeyhtiön osakkeenomistajiksi samassa suhteessa kuin heillä on osuutta kommandiittiyhtiöön (lain 7 §). Uusia osakkaita ei siis voida juuri tässä yhteydessä ottaa, toisin kuin käytettäessä EVL 52 a §:ää, jossa nimenomaan säädetään, että avoimen tai kommandiittiyhtiön osakkaiden on omistettava vähintään kaksi kolmannesta osakeyhtiön osakkeista. Tällä erolla ei kuitenkaan ole sanottavaa käytännön merkitystä, koska uusia osakkaita voidaan ottaa avoimeen/kommandiittiyhtiöön juuri ennen muodonmuutosta tai osakepääomaa korottamalla pian sen jälkeen.

EVL 52 a § tarjoaa kuitenkin ainoan muodonmuutosmahdollisuuden, jos kyseessä on rekisteröimätön yhtiö ja jos on kysymys avoimesta yhtiöstä, jota ei haluta välillä (esim. vastuusyistä) muuttaa kommandiittiyhtiöksi samoin kuin tapauksissa, joissa nähdään aiheelliseksi juuri muodonmuutoksen yhteydessä laajentaa omistajapiiriä.

EVL 52 a §:ää sovellettaessa voi syntyä kysymys siitä, mikä on avoin yhtiö. On vedettävä avoimen yhtiön käsitteen raja alaspäin, sillä verotusyhtymää ja kuolinpesää ei voida suoraan muuttaa osake-

² Vrt. kuitenkin KHO 1977 II 599, jossa samansisältöinen ennakkotieto poistettiin, »koska ei ollut esitetty riittävästi selvitystä avoimesta yhtiöstä...».

yhtiöksi 52 a §:n nojalla. Yleensä tämäkin on tosin puute, joka voidaan poistaa vaikkapa välittömästi ennen niiden muuttamista osakeyhtiöksi. Tarkoitin sitä, että elinkeinotoimintaa harjoittava verotusyhtymä ja kuolinpesä voidaan muuttaa avoimeksi yhtiöksi pelkästään tekemällä yhtiösopimus, ilman että piilovaraukset tällöin purkautuvat tuloverotukseen. KHO:n selkeältä näyttävän kannanoton perusteella (1978 II 614) kuolinpesä ei lakkaa olemasta sillä, että toimitetaan sen osittainen jako. Jakamatta oleva omaisuus muodostaa siis edelleen jakamattoman kuolinpesän, joka TVL 4 §:n mukaan ei ole yhtymä. Kuolinpesä ei lakkaa olemasta myöskään sillä, että jokin osakas lunastetaan pois tai että osakas A ostaa osakas B:n osuuden.³ Mutta jos osakkaan tilalle tulee ulkopuolinen, kysymys ei ole enää kuolinpesästä, vaan syntyy yhtymä. Tämä ei realisoi liikkeen piilovarauksia. Yhtymä syntyy tietenkin myös silloin, kun kuolinpesän osittainen (tai kokonais-) jako käsittää nimenomaan pesän harjoittaman liikkeen, joka sen jälkeen omistetaan määräosin.

Verotusyhtymä voidaan puolestaan piilovarauksia realisoimatta muodostaa avoimeksi yhtiöksi yksinkertaisesti siten, että tehdään yhtiösopimus. Yhtymänä toimiminenhan ei ole edellyttänyt mitään sopimusta, vaan yhtymä »syntyy» ikään kuin itsestään, jos siihen osalliset harjoittavat elinkeinotoimintaa yhteiseen lukuun. Jos taas jakamaton kuolinpesä harjoittaa elinkeinotoimintaa, siitä voidaan varauksia niin ikään purkamatta muodostaa avoin yhtiö siten, että pesän osakkaat tekevät yhtiösopimuksen.

Käsitykseni mukaan mainittavia epäselvyyksiä ei enää liity kysymyksiin siitä, milloin itse muodonmuutos yrityksen kannalta voidaan toteuttaa piilovarauksia purkamatta. Olen edellä vain selostanut tärkeimmät tapaukset pyrkimättä laajemmin perustelemaan melko selvänä pitämäni käytäntöä.

Enemmän ongelmia liittyy kysymykseen siitä, miten muodonmuutoksen kautta perustettua yritystä on verotettava, kun se luovuttaa muodonmuutoksessa sille siirtynyttä omaisuutta. Samoin on eräissä tapauksissa vielä varsin epäselvää, milloin muodonmuutoksen kautta osakeyhtiöksi tulleen yrityksen osakkeenomistajan on katsottava hankkineen osakkeensa laskettaessa TVL 21 §:ssä satunnaisen myyntivoiton verottamiselle säädettyä 5 vuoden aikaa ja onko saanto eräissä tapauksissa katsottava vastikkeettomaksi. Näitä kysymyksiä käsittelemme seuraavassa.

³ *Kilpi*, DL 1979 s. 148 s. esittää kuitenkin tiettyjä varauksia.

Yrityksen muodonmuutoksen vaikutus lakisääteisiin 5 ja 10 vuoden ...

2. Muodonmuutoksessa siirtyneen käyttöomaisuuskiinteistön ja -osakkeen hankinta-aika

Jos on tapahtunut sellainen edellä tarkoitettu yritysmuodon muutos, jossa varaukset eivät purkaudu, tämän voidaan sanoa merkitsevän yrityksen identiteetin säilymistä muodonmuutostapahtuman yhteydessä. Tämä identtisyys ilmenee myös siinä, että kirjanpitoarvot siirtyvät ja niiden on siirryttävä muuttumattomina yritysmuodosta toiseen. Vaikka olisikin kiistatonta, että muodonmuutoksen aikaan esim. avoimen yhtiön vaihto-omaisuuden käypä arvo on 1.000, sen hankintamenona osakeyhtiössä, joksi avoin yhtiö on muuttunut, on edelleen sama 400, joka oli kirja-arvona avoimessa yhtiössä. Tämä tasejatkuvuuden säilyminen merkitsee sitä, että mikään vaihto-omaisuuden arvonnousu ei jää lopullisesti verottamatta. Kun vaihto-omaisuus myydään osakeyhtiöstä hintaan 1.100, tulee koko määrä verolle ja kirja-arvo 400 vähennetään. Sama on tilanne tietenkin irtaimen käyttöomaisuuden kohdalla. Ongelmia esiintyykin vain sellaisen käyttöomaisuuden kohdalla, joka voidaan luovuttaa verovapaasti 5 tai 10 vuoden omistustajan jälkeen. Kysymyksessä ovat siis EVL 6,1 §:n 1 kohdassa tarkoitettut käyttöomaisuusarvopaperit ja -kiinteistöt. Näiden kohdalla on oikeastaan kysymys siitä, onko muodonmuutos sellainen uusi saanto, että siitä alkaa kulua uusi 5/10 vuoden aika, vai jatkuuko tuon ajan laskenta keskeytyksettä siitä, kun ao. arvopaperin/kiinteistön hankinta tapahtui edellisessä yritysmuodossa. Voidaan siis kysyä, ulottuuko tasejatkuvuus tähänkin kysymykseen.

Tässä käsitelty ongelma on lähes sama kuin se, joka esiintyy perityn liikkeen kohdalla. Siinähan sääntönä on EVL 15 §:n loppupään säännöksen mukaan, että jos joku on perinyt koko liikkeen tai ammatin, hänen verotuskirjanpitoinsa jatkuu perittävän jäännösarvoista. Jos perintöön on sisältynyt kuolinhetkellä 100.000 markan arvoinen kone, jonka kirjanpitoarvo (menojäännöksen osana) on vain 20.000 mk, koko voitto tulee konetta myydessä esille perillisen tuloverotukseen. Tilanne on tuloverotuksen kannalta aivan sama kuin jos perittävä olisi myynyt koneen juuri ennen kuolemaansa. Tämähän on seurausta jatkuvuusperiaatteesta ja tätä lainsäätäjä on tarkoittanutkin. Mutta jatkuvuusperiaate ei ulotu niihin hyödykkeisiin, joiden kohdalla 5 ja 10 vuoden aikarajat katkaisevat arvonnousun veronalaisuuden, eli käyttöomaisuusarvopapereihin ja -kiinteistöihin. Jos perittävä olisi juuri ennen kuolemaansa voinut myydä esim. 15

vuotta omistamansa kiinteistön verovapaasti, ei olisi paljon logiikkaa siinä, että tämän kiinteistön luovutushinta jälleen tulee veronalaiseksi, mikäli koko liikkeen perinyt perillinen, jonka on käytettävä perittävän yleensä alhaista jäännösarvoa, myy kiinteistön. Tällöinhän ei perillistä asetettaisi samaan asemaan kuin perittävä, vaikka juuri tämä on ollut lainsäätäjän tarkoitus. Perillinen saisi vain haitat siitä, että hän joutuu käyttämään perittävän alhaisia kirja-arvoja, mutta hän ei saisi sellaista etua, jonka perittävä jo oli saavuttanut ajan kulumisen perusteella.

Kun edellä kuvattu tilanne tuli ensimmäistä kertaa esille KVL:ssa, lautakunnan enemmistö luki verraten mekaanisesti lakitekstiä toden, että vastikkeeton saantokin aloittaa uuden 5 tai 10 vuoden ajan laskennan, joten käyttöomaisuuskiinteistön luovutus ennen 10 vuoden kulumista perintötapahtumasta tuotti koko liikkeen perineelle veronalaista tuloa. Huomiota ei kiinnitetty edellä mainittuihin systemaattisiin näkökohtiin. Kirjoitin tuolloin KVL:n varajäsenenä pitkän eriävän mielipiteen (KVL 1975: 387), jonka linja oli sama kuin KHO:n valitusasiassa sittemmin ottama, KHO 1976 I 52. KHO lausui mm.: »... sanotun kiinteistön hankintameno vähennetään EVL 15 §:n mukaan N:n verotuksessa samalla tavoin kuin se olisi vähennetty hänen vanhempiensa tuloista. Vastaavasti on katsottava, että saman lain 6 §:n 1 kohdassa tarkoitettu 10 vuoden määräaika... on luettava hänen vanhempiensa saantoajankohdasta...»

Tämän KHO:n selostuksena julkaiseman päätöksen jälkeen voidaan olettaa oikeuskäytännön kannan olevan varsin kiinteästi lukoonlyödyn. Tosin eräs oikeustapaus sai minut ensin miettimään, onko sanoma mennyt täysin perille. Ratkaisussa KHO 4.6.1980 n:o 2943 (= KVL 1979:685) verovelvollinen oli ostanut osan tilasta yli 10 vuotta sitten mutta perinyt osan vanhemmiltaan 1971. Tilalla hän harjoitti kauppapuutarhaliikettä. KVL ja KHO selittivät lyhyesti EVL 6 §:n 1 kohtaan viitaten, että jos tila myytiin, luovutushinta oli veronalainen siltä osin kuin se kohdistui 1971 perittyyn osaan. Tapauksen selitys näyttää kuitenkin olevan, että vanhemmat eivät olleet harjoittaneet ko. liikettä, vaan verovelvollinen oli itse sijoittanut perimänsä tilanosat ko. liikkeeseensä. Tämä voi EVL 15 §:n mukaan tapahtua käyvästä arvosta eikä jatkuvuusperiaatetta sovelleta.

Palaan nyt yritysmuodon muutosasioihin. Niissähän verovelvollisen on samalla tavoin kuin koko liikkeen periessäänkin jatkettava toimintaa muuttumattomista kirjanpitoarvoista, mikä tosin ei tässä tapauksessa perustu selvään lain säännökseen (vrt. EVL 15 §). Täl-

löin samat syyt, jotka mainitaankin KHO:n päätöksessä 1976 I 52, puhuvat käsitykseni mukaan sen puolesta, että myös EVL 6,1 §:n 1 kohdassa mainitut aikarajat olisi laskettava alkuperäisestä saannosta eikä yritysmuodon muutoksesta. KHO:n käytäntöä ei tästä asiasta vielä ollut ryhtyessäni kirjoittamaan tämän kirjoituksen, mutta KVL:ssa oli ollut useita tapauksia, joissa annetuista päätöksistä tämä kirjoitus on syntynyt.

Ajalta ennen EVL:a löytyy tosin ratkaisu KHO 1966 II 562, jossa kommandiittiyhtiön kaikki osakkaat olivat vaihtuneet ja yhtiö oli muutettu osakeyhtiöksi. Nämä muutokset eivät päätöksen mukaan merkinneet uutta saantoa, vaan laissa säädetty 5 vuoden aika laskettiin alkuperäisestä saannosta. Tämän ratkaisun linja vastaa täysin minun käsitystäni. Kommandiittiyhtiön muuttaminen osakeyhtiöksi lienee siinä tapahtunut lain 203/52 mukaisesti. Sen 5 §:ssä säädetään, että osakeyhtiö tulee »välittömästi yhtiön omaisuuden omistajaksi sekä vastuuseen sen aikaisemmasta velasta». Mahdollisesti voidaan sanoa tämän lainkohdan tukevan sitä tulkintaa, ettei muodonmuutos merkitse uutta saantoa. Tietääkseni käytännössä onkin aina otettu tämä kanta tapauksissa, joissa muodonmuutos on perustunut v. 1952 lakiin (näin esim. KVL 1978: 716 = KHO 10.9.1979/3637). Myös leimaveroasioissa on katsottu tuon lainkohdan nojalla, ettei leimaverovelvollisuutta ole, kun kommandiittiyhtiö on muutettu osakeyhtiöksi.

Mutta EVL 52 a §:n kohdalla tilanne näyttää olevan sekava. Kun tuo lainkohta säädettiin väliaikaisena (1052/74), siihen liittyi myös leimaverosta vapauttava LeimaL 30 b §:n säännös (1050/74). Siinä säädettiin leimaverovapaus, »kun avoimen yhtiön, kommandiittitai laivanisännistöyhtiön tahi niihin verrattavan yhtymän omaisuutta ... luovutetaan yhtymän toimintaa jatkamaan perustetulle osakeyhtiölle ...». Säännös oli taitamattomasti laadittu: eihän esim. verotusyhtymä omista omaisuuttaan, vaan se on yhtymän osakkaiden omistuksessa. Mutta avoimet ja kommandiittiyhtiöt voivat omistaa kiinteätä omaisuutta, joka siirtyy osakeyhtiölle. Lainhuuto on tällöin tarpeen ja ilman nimenomaista säännöstä olisi ainakin ollut mahdollista, että leimaveroa olisi käytännössä vaadittu. Kun tästä haluttiin vapauttaa, poikkeussäännös oli tarpeen. — Kun EVL 52 a § tehtiin pysyväksi, siihen liittyi 30 b §:n kanssa samansisältöinen LeimaL 31 §:n säännös.

Huomautin jo edellä EVL 52 a §:n sanamuodon epäonnistuneisuudesta, kun siinä puhutaan avoimen tai kommandiittiyhtiön *purkamisesta*, vaikka säännöksen tarkoituksena on juuri välttää purkamisen

normaalit seuraamukset jatkuvuusperiaatetta soveltaen. Minun on hyvin vaikea uskoa, että lainsäätäjät olisi tarkoittanut tosin säätää piilovaraukset säilytettäväksi ja jatkuvuusperiaate sovellettavaksi mutta silti pyrkinyt siihen, että muodonmuutos kunkin yksittäisen hyödykkeen kohdalla katkaisee 5 ja 10 vuoden määräajat. Molemmissa tapauksissahan on kysymys yhtiön verotuksesta ja johdonmukaisuus kai edellyttäisi, että samaa linjaa noudatettaisiin. Kirjanpidollinen jatkuvuus, jota on noudatettava, puoltaa samaa johtopäätöstä. Olisi luonnotonta, jos hankintameno ja saanto määräytyisivät eri ajankoh-
tien perusteella.

Keskusverolautakunta on kuitenkin katsonut, että 52 a §:n mukainen muodonmuutos katkaisee määräajat. Tämä kanta perustuu ymmärtääkseni toisaalta siihen, että lainkohdassa puhutaan avoimen tai kommandiittiyhtiön purkamisesta, mitä minä taas pidän vain todellisuutta vastaamattomana epäonnistuneena sanontana. Näkisin 52 a §:n mukaisen muodonmuutoksen mieluummin eräänlaisena yleisseurantona, joka on rinnastettavissa fuusioon (huom. myös EVL 52,2 §:n ja 52 a §:n sanontojen samanlaisuus). Fuusiotahan ei milloinkaan ole pidetty esim. sulautuneen yhtiön omistaman kiinteistön osalta uuden 10 vuoden ajan aloittavana saantona.

Toisaalta KVL:n kantaan on tietävästi vaikuttanut edellä mainittu LeimaL 31 §:n säännös. Näyttää ajatellun, että jos leimaverovelvollisuuden poistamiseksi on ollut tarpeen erityinen säännös, niin kyseessä on ollut vastikkeellinen saanto. Ja kun on ollut kyse vastikkeellisesta saannosta leimaverotuksessa, on katsottava että saannolla on sama luonne tuloverotuksessaakin. LeimaL 16 § kytkee kuitenkin leimaverovelvollisuuden omistusoikeuden siirtymiseen. Omistusoikeus on kylläkin siirtynyt avoimelta tai kommandiittiyhtiöltä osakeyhtiölle. Mutta tämä ei kokonaisseuraantotapauksissa vielä välttämättä merkitsee sellaista luovutusta, josta säädetään EVL 6,1 §:n 1 kohdassa. Leimaverolain säännöksistä, joiden tarkoitus on toinen, ei ole ilman muuta haettava johtoa tuloverotuksen ongelmien ratkaisuun. Seuraukset olisivat arvaamattomia. Omalta osaltani katson, että yrityksen muodonmuutos, joka voi lain tai käytännön nojalla tapahtua piilovaroja purkamatta ja muuttumattomin kirja-arvoin, on eräänlainen yleisseurantoa lähinnä muistuttava omistusoikeuden siirtyminen sui generis.

Keskusverolautakunta on viime vuosina useissa tapauksissa joutunut ottamaan kantaa tässä käsiteltyyn kysymykseen. Päätöksessä 1977:26 liikkeenharjoittaja oli kuollut 1965 ja kuolinpesä oli jatkanut liikettä. Kuolinpesä oli määrä muut-

Yrityksen muodonmuutoksen vaikutus lakisääteisiin 5 ja 10 vuoden ...

taa 1977 avoimeksi yhtiöksi mutta samassa yhteydessä suorittaa eräiden kiinteistöjen yksityiskäyttöön otto eli jättää ne yhtiön ulkopuolelle. KVL lausui, että EVL 6,1 §:n 1 kohdassa tarkoitettu määräaika luettiin »perinnönjättäjän tai kuolinpesän saantoajankohdasta». — Tapauksessa KVL 1978:716 kommandiittiyhtiö oli vuonna 1973 ostanut kiinteistön. Kommandiittiyhtiö oli 1976 lain 203/52 nojalla muutettu osakeyhtiöksi. Määräaika alkoi kulua vuodesta 1973. — Toisaalta tapauksessa KVL 1979:654 yksityinen liikkeenharjoittaja oli 1974 ostanut käyttöömaisuusosakkeet. Yksityisliike oli 1978 muodostettu kommandiittiyhtiöksi, johon yksityisliike varoineen ja velkoineen sijoitettiin. Tätä pidettiin ko. osakkeiden kannalta uutena vastikkeellisenä saantona, joten osakkeita ei voitu 1980 myydä verovapaasti. — Tapauksessa KVL 1980:782 (ks. KHO:n kanta jäljempänä) avoin yhtiö oli 1969 hankkinut siirtokelpoisen vuokrakiinteistön. Avoin yhtiö oli 1975 muutettu EVL 52 a §:n nojalla osakeyhtiöksi. KVL lausui, että osakeyhtiö oli »avoimen yhtiön purkautuessa saanut ... rakennuksen vuokraoikeuksineen tonttiin vastikkeellisella saannolla», joten niiden katsottiin olleen hakijayhtiön omistuksessa vasta vuodesta 1975 lähtien. — Sama kanta otettiin lähes identtisesti tapauksessa 1981:41, mutta tällä kertaa äänin 6—3, vähemmistön lausussa, että EVL 52 a §:llä on ollut tarkoitus korvata laki 203/52 ja ulottaa menettely koskemaan myös avoimia yhtiöitä sekä että »säännöksellä on tarkoitettu tehdä mahdolliseksi yhtiömuodon muutos ilman verotusseuraamuksia liiketoiminnan jatkuessa ennallaan». — Vähän poikkeavalla linjalla KVL oli tapauksessa 1981:523, jossa yksityinen liikkeenharjoittaja oli 1965 ostanut kiinteistön. Hänen kuoltuaan 1971 perilliset olivat jatkaneet kuolinpesänä liiketoimintaa. Kuolinpesä oli osittain jaettu 1.4.1973 ja liikkeen toimintaa oli jatkettu yhtymänä. Yhtymä oli 27.11.1973 muutettu kommandiittiyhtiöksi, joka puolestaan oli lain 203/52 mukaan v. 1975 muodostettu osakeyhtiöksi. KVL selitti, että uusi 10 vuoden aika alkoi kiinteistön osalta kulua kuolinpesän osittaisesta jaosta ja yhtymän syntymisestä, eli 1.4.1973. — Vielä KVL 1981:680, jossa yksityinen liikkeenharjoittaja oli kuollut 1965. Kuolinpesä oli jatkanut liikettä ja kuolinpesästä oli 1978 muodostettu avoin yhtiö, jossa olivat osakkaina kuolinpesän osakkaat pesäosuusiensa suhteessa. Avoimen yhtiön myydessä 1950-luvulla hankitun kiinteistön KVL selitti, että 10 vuoden määräaika laskettiin kuolinpäivästä v. 1965. (Verovelvollinen oli sama kuin tapauksessa 1977:26, edellä).^{3a}

Näiden tapausten muodostama kuva on ristiriitainen. Niissä tapauksissa, joissa kiinteistö on ollut sittemmin kuolleen yksityisen elinkeinonharjoittajan liikeomaisuutena, katson että tapaus KHO 1976 I 52 muodostaa prejudikaatin. EVL 6,1 §:n 1 kohdassa tarkoitettu 10/5 vuoden aika olisi siis luettava alkuperäisestä hankinnasta, ainakin jos myyjänä on kuolinpesä. Tämä kanta onkin otettu tapauksessa 1977:26. Tapauksissa 1981:523 ja 680 alkutapahtumat olivat samat eli sittemmin kuollut yksityinen liikkeenharjoittaja oli hankkinut käyttöömaisuuskiinteistön ja kuolinpesä oli jatkanut liikettä. Kuolinpesä oli sittemmin muutettu avoimeksi tai kommandiittiyhtiöksi, millä ei kuitenkaan katsottu olevan merkitystä, kun jatkuvuusperiaatetta oli nouda-

^{3a} Oikovedosvaiheessa on voitu lisätä luetteloon vielä KVL 1981:811 (Yksityisliikkeelle oli 1961 hankittu kiinteistö. Liike oli 1980 muodostettu kommandiittiyhtiöksi. Kun kiinteistö oli tarkoitettu myydä 1982, 10 vuoden määräaika luettiin vuodesta 1961) ja 1981:871 (Yksityisliikkeelle oli 1955 hankittu kiinteistö. Liike oli 1979 muodostettu kommandiittiyhtiöksi ja kiinteistö oli kirjattu muuttumattomina kirja-arvoin, mutta luovutuskirjaa siitä ei ollut tehty. Osakkaiden aikaossa suorittaa 1982 kiinteistön yksityiskäyttöön oton ja sen jälkeen sen myynnin, katsottiin ettei yhtiötä voitu verottaa, EVL 6,1 § 1 k., ja ettei yksityiskäyttöön otto muodostanut osakkaille uutta saantoa).

tettu muodonmuutoksessa ja osakkaatkin olivat samat. Tapauksessa 1981: 680 KVL katsoi, että 10 vuoden aika laskettiin kuolemantapauksesta, mikä on ristiriidassa 1976 I 52 kanssa, mutta lopputulos oli kuitenkin hakijalle myönteinen. Sen sijaan tapaus 1981: 523 tuntuu oudolta. Siinä KVL ensinnäkin katsoi, että osittainen perinnönjako, jossa yhdelle pesänosakkaalle maksettiin hänen osuutensa kuolinpesästä, merkitsi kuolinpesän lakkaamista ja yhtymän syntymistä. Tämä kanta on ristiriidassa ratkaisussa KHO 1978 II 614 otetun kannan kanssa. Edelleen KVL katsoi, että kuolinpesän osittainen jako muodostaa uuden saannon, mikä sekin on vallitsevien oppien vastaista.

Muissa edellä mainituissa tapauksissa alkuperäinen omistaja ei ole ollut sittemmin kuollut liikkeenharjoittaja, vaan kiinteistö tai osakkeet, joiden luovutushinnan veronalaisuudesta on kysymys, on hankittu alun perin joko yksityiselle liikkeenharjoittajalle, jonka liikkeestä on muodostettu kommandiittiyhtiö (1979: 654), tai avoimelle yhtiölle, josta on muodostettu osakeyhtiö EVL 52 a §:n mukaan. Tällöin yhtiömuodon muutos on katsottu uudeksi saannoksi (1980: 782, 1981: 41) toisin kuin muutettaessa kommandiittiyhtiö lain 203/52 nojalla osakeyhtiöksi (1978: 716). Tälle käytännölle en löydä kestäviä asiallisia perusteita. Edellä on todettu, että EVL 52 a §:n mukainen menettely poikkeaa lain 203/52 mukaisesta siinä, että uusia osakkaita voidaan ottaa enintään kolmannes. Tapauksista ei kuitenkaan ilmene, onko näin myös tehty. Luullakseni sitä ei ole tehty. Voidaan myös pohdita, voiko osakkeiden vaihtuminen olla sellainen relevantti seikka, joka merkitsee yrityksen omistaman omaisuuden uutta saantoa. Mielestäni näin ei voi olla, kun yrityksen kirjanpidon jatkuvuus säilyy ja kun esim. avoin yhtiö A & B on verotuksellisesti täysin sama yritys kuin avoin yhtiö C & D, jos C ja D ovat ostaneet A:n ja B:n osuudet. Yhtiö ja sen osakkaat ovat kaksi eri asiaa, eikä osakkaiden vaihtumisen pitäisi mielestäni vaikuttaa yhtiön verotukseen. En näkisi, että edes veronkiertämisaspekti voisi olla tässä perusteena päinvastaisen kannan omaksumiselle.⁴

Tämän kirjoituksen ollessa jo valmis lähetettäväksi kirjapainoon tuli julkiseksi KHO:n antama päätös verovelvollisen valitukseen edellä mainitusta ratkaisusta KVL 1980: 782. Tapauksessa osakeyhtiö oli

⁴ Todettakoon, että jos avoin yhtiö A & B on 1970 ostanut kiinteistön ja osakkaat A ja B 1978 myyvät osuutensa yhtiöön C:lle ja D:lle, jolloin syntyy avoin yhtiö C & D ja jos tämä avoin yhtiö 1981 myy ko. kiinteistön, myyntihinta on EVL 6,1 §:n 1 kohdan nojalla verovapaa siitä riippumatta, että kaikki osakkaat ovat vaihtuneet. Tekstissä tarkoitetuissa tapauksissa osakkaat sen sijaan säilyvät, ainakin pääosin.

perustettu 1975 jatkamaan 1964 perustetun avoimen yhtiön toimintaa. Yritysmuodon muutos oli toteutettu purkamalla avoin yhtiö EVL 52 a §:n ja LeimaL 30 b §:n tarkoittamalla tavalla. Tällöin oli osakeyhtiölle siirtynyt myös leipomorakennus, joka oli rakennettu 1964 vuokratontille. Vuokrasopimus oli 1969 tehty siirtokelpoiseksi, joten TVL 2 §:n nojalla 10 vuoden aika olisi voitu alkaa lukea tästä. KVL kuitenkin selitti, että osakeyhtiö oli avoimen yhtiön purkautuessa saanut rakennuksen vuokraoikeuksineen vastikkeellisella saannolla, joten myyntihinta oli veronalaista tuloa. Yhtiö valitti ja lausui mm., että se oli saanut muodonmuutostaan koskevan ennakkotiedon 1975: 422, jonka mukaan osakeyhtiön verotuksessa saatiin vähentää avoimen yhtiön vielä vähentämättä olevat menot. Tästä seurasi, että myydessään kiinteistön 1981 yhtiö joutui käyttämään rakennuksen v. 1964 hankintamenon poistamatonta osaa, vaikka saanto katsottiin tapahtuneeksi v. 1975. Edelleen yhtiö lausui, että sovellettaessa lakia 203/52 oli vakiintuneesti katsottu kiinteistön saannon tapahtuneen silloin, kun kiinteistö oli tullut osakeyhtiöksi sittemmin muuttuneelle kommandiittiyhtiölle, ja että samaa kantaa olisi sovellettava myös EVL 52 a §:ää tulkittaessa.

KHO:n enemmistö kuitenkin hylkäsi valituksen ilman uusia perusteluja (p. 10. 12. 1981 n:o 5847, ATK-t). Päätös perustui äänestykseen 4—3, jossa vähemmistö lausui:

»EVL 52 a §:ää on tulkittava siten, että milloin avoin yhtiö puretaan ja sen omaisuus siirtyy yhtiön toimintaa jatkamaan perustetulle osakeyhtiölle... , toimenpiteeseen ei sisälly sellaista saantoa, jonka johdosta siirtyvän omaisuuden voitaisiin katsoa lain 6 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettussa mielessä olevan osakeyhtiön omistuksessa vasta tuosta ajankohdasta lähtien. Katson siis hakemuksessa tarkoitettun rakennuksen vuokraoikeuksineen tonttiin olleen yhtiön omistuksessa siitä saakka, kun avoin yhtiö hankki kiinteistön».

Yhdyn lämpimästi KHO:n vähemmistön (Kilpi, Kurvinen, Juusti) kantaan. Jo se seikka, että enemmistön kannassa hankintamenon määrittäminen ja saannon ajankohta eivät yhdy vaan hankintameno voi olla periaatteessa vaikkapa viime vuosisadalta, vaikka uuden saannon katsotaan tapahtuneen äskettäin, osoittaa logiikan puutetta. Ajattelutapa on toisenlaista kuin selostusratkaisussa 1976 I 52 ja varsin muodollista. Paljoakaan kiistaa ei voine olla siitä, että EVL 52 a §:n säätämällä pysyväksi normiksi (1090/78) haluttiin helpottaa muodonmuutoksia ja ennen kaikkea mahdollistaa avoimen yhtiön suora muodonmuutos osakeyhtiöksi, mikä muodonmuutos oli aikaisemmin

ollut pakko tehdä kommandiittiyhtiön kautta, jollei halunnut piilovarauksien purkautuvan (näin ainakin KVL 1970:96). Hallituksen esityksessä n:o 224/1978 Vp. lausutaan kylläkin vain ylimalkaisesti, että avoimet ja kommandiittiyhtiöt voisivat 52 a §:n muuttaa yritysmuotoaan osakeyhtiöksi muutoksen vaikuttamatta niihin vähennyksiin ja varauksiin, jotka on vähennetty yhtiön voitosta.

Olen edellä todennut, että EVL 52 a §:n sanamuoto on epäonnistunut, kun siinä puhutaan avoimen yhtiön purkamisesta, vaikka lainkohta on säädetty juuri purkamisseuraamusten (EVL 51,3 §) eliminomiseksi. Verolainsäädäntömme on nykyisin usein niin heikosti harkittua, että oikeuskäytännölle tulee entistä enemmän vastuuta. Tähän vastuuseen kuuluu mielestäni myös se, että valvotaan sellaista johdonmukaisuutta, että toisiinsa taloudellisesti täysin vertauskelpoisia tapauksia käsitellään samalla tavalla, jos lainkohta ei sitä selvästi kiellä. EVL 52 a §:n normi, jonka ainoa motiivi ja sisältö on juuri jatkuvuusperiaatteen salliminen sen tarkoittamissa muodonmuutoksissa, ei mitenkään voinut vaatia EVL 52 a §:n mukaisen muodonmuutoksen käsittelyä toisin kuin lain 203/52 mukaista muodonmuutosta.⁵ Miten voidaan selittää verovelvollisille, että jos 1950 perustettu ja samana vuonna käyttöomaisuuskiinteistönsä hankkinut kommandiittiyhtiö muutetaan v. 1982 osakeyhtiöksi lain 203/52 mukaisesti, niin kiinteistö katsotaan hankituksi v. 1950, mutta jos sama muodonmuutos tapahtuu EVL 52 a §:n mukaisesti, kiinteistö katsotaan hankituksi v. 1982? Verojärjestelmän ja oikeuskäytännön uskotavuus edellyttäisi, ettei taloudellisesti samanarvoisia tapauksia käsiteltäisi eri tavalla, jollei lakiteksti siihen selvästi pakota.

Oma käsitykseni on siis se, että niissä tapauksissa, joissa yritysmuodon muutoksen katsotaan voivan tapahtua piilovarauksia purkamatta ja yritys siis säilyy, olisi tästä jatkuvuusperiaatteesta voitava

⁵ Kilpi, DL 1980 s. 144 antaa selostaessaan ratkaisua KHO 1979 II 535 sellaisen kuvan, että ko. tapauksessa avoimen yhtiön muodonmuutosta olisi käsitelty toisin kuin kommandiittiyhtiön muodonmuutosta osakeyhtiöksi sovellettaessa EVL 61 §:n säännöstä. Onneksi ei näytä olevan näin, vaan ko. tapauksessa avoin yhtiö oli 1973 (siis ennen 52 a §:n säätämistä) purettu, ilmeisesti EVL 51,3 §:ää soveltaen, ja sen varat oli sittemmin apportina sijoitettu sen toimintaa jatkaneeseen osakeyhtiöön. Näissä oloissa, jolloin kirjanpidollista jatkuvuusperiaatetta ei siis sovellettu, oli mielestäni oikein, että osinkovähennys EVL 61 §:n nojalla annettiin, vaikkei sitä ole annettu kommandiittiyhtiöstä lain 203/52 mukaan eli siis jatkuvuusperiaatetta soveltaen muodostetulle osakeyhtiölle (KHO 1972 II 566 ja 1976 II 511).

Liikevaihtoverotuksessa lienee sen sijaan katsottu, että EVL 52 a §:n mukainen muodonmuutos velvoittaa suorittamaan veron varastossa olevasta tavarasta. Tällä on kuitenkin melko vähäinen käytännön merkitys, kun uusi osakeyhtiö saa heti tehdä vastaavan ostovähennyksen.

johtaa myös päätös, että edellisen yritysmuodon aikana alkanut 5 tai 10 vuoden aika (EVL 6,1 § 1 k) jatkuu keskeytyksettä. Näin ja luullakseni vain näin saavutettaisiin käsitykseni mukaan johdonmukaisuutta siihen käytäntöön, joka — niinkuin edellä esitetyistä oikeustapauksista käy selville — ei ole vielä löytänyt linjaansa. Valitettavasti KHO:n äskeinen päätös sotkee tätä linjaa. Toivon, ettei sitä tarvitse soveltaa prejudikaattina muutoin kuin niissä tapauksissa, joissa on suoritettu muodonmuutos EVL 52 a §:n nojalla. Verovelvollisia on pakko varoittaa soveltamasta 52 a §:ää, jos on mahdollista soveltaa lakia 203/52.

3. Yhtiöosuuden tai osakkeen saannon luonne ja ajankohta

Toinen ongelma, jonka otan tarkasteltavaksi tässä kirjoituksessa, on kysymys siitä, minkälaisella saannolla ja milloin osakeyhtiöksi piilovarauksia purkamatta muutetun yrityksen osakkeenomistajan on katsottava hankkineen ko. osakkeet. Sama kysymys voi myös syntyä, kun yksityisliike tai kuolinpesä on muutettu avoimeksi tai kommandiittiyhtiöksi ja asia koskee mm. yhtiön osuuden luovutusta. Tässä tapauksessa on mahdollista pitää useita tärkeitä osakysymyksiä lain tulkinnan ja oikeuskäytännön perusteella selvinä. Mielestäni epäselvät kysymykset ovat merkitykseltään melko vaatimattomia. — On todettava, että tässä — toisin kuin aikaisemmin tässä kirjoituksessa käsitellyissä tapauksissa — on kysymys yhtiön osakkaan eikä yhtiön verotuksesta. Tällöin esim. sillä seikalla, minkälaisin veroseurauksin muodonmuutos on toteutettu yrityksen osalta, ei tarvitse olla mitään relevanssia.

Lähtökohtanamme olkoon, että yksityisliikkeen luovutus on viimeinen liiketapahtuma ja että ehkä saatu yhteiskauppahinta on jaettava kaikille kaupan kohteina olleille hyödykkeille. Yksityisliikkeen luovutushinta ei voi koskaan olla verovapaa sen perusteella, että verovelvollinen oli omistanut ko. yksityisliikkeen yli 5 vuoden ajan. Näin ollen ko. 5 vuoden aika ei ole myöskään voinut alkaa yksityisliikkeen olemassaolon aikana sellaisen yrityksen kohdalla, joka sittemmin on muutettu piilovarauksia purkamatta yhtiöksi. Avoimen tai kommandiittiyhtiön osuus sekä osake voidaan sen sijaan myydä verovapaasti 5 vuoden omistusaajan jälkeen. Tämä aika voi alkaa aikaisintaan ko. avointa tai kommandiittiyhtiötä yksityisliikkeestä muodostettaessa. Tämä kanta on omaksuttu myös oikeuskäytän-

nössä (KHO 2.5.1978/1980 = KVL 1977:679). Perusteluna KVL ja KHO lausuvat: »Kun hakija oli 1975 muuttanut (1972 perustamansa) yksityisliikkeen kommandiittiyhtiöksi, ... hänen on katsottava sijoittaneen yksityisliikkeensä kommandiittiyhtiöön ja saaneen kommandiittiyhtiön osuutensa TVL 21,1 §:ssä tarkoitetulla vastikkeellisella saannolla. Kun ... kommandiittiyhtiö muutetaan osakeyhtiöksi EVL 52 a §:n tai lain 203/52 mukaisesti ja kommandiittiyhtiön yhtiömies tällöin saa yhtiöosuuttaan vastaan osakeyhtiön osakkeita ei sanottuja osakkeita voida katsoa hankitun vastikkeellisella saannolla. Tämän vuoksi ... 5 vuoden määräaika on laskettava kommandiittiyhtiön yhtiösopimuksen allekirjoituspäivästä lukien».

Toisaalta oikeuskäytännössä on aivan perustellusti katsottu, että kun avoimen ja kommandiittiyhtiön osuus sekä osakeyhtiön osake ovat satunnaisen myyntivoiton verotussäännösten kannalta aivan samassa asemassa, niin merkitystä ei ole sillä seikalla, että avoin tai kommandiittiyhtiö on muutettu osakeyhtiöksi. TVL 21 §:ssä säädetty 5 vuoden aika on siis laskettava jo siitä, kun asianomainen sai omistukseensa osuuden avoimesta tai kommandiittiyhtiöstä, josta osakeyhtiö sittemmin on muodostettu.⁶ Vain siinä tapauksessa, että hänen osakemääränsä on suurempi kuin mihin yhtymäosuus olisi oikeuttanut, ylimenevää osaa on käsiteltävä toisin.

Jos kysymyksessä on verotusyhtymä eikä tämä yhtymä ole syntynyt kuolinpesän jaossa, se on yleensä »syntynyt» siten, että muutammat henkilöt ovat yhdessä hankkineet tai ottaneet yhdessä käyttöön aikaisemmin omistamaansa liikeomaisuutta ja aloittaneet liiketoiminnan yhteiseen lukuun, mikä on verotusyhtymän tunnusmerkki. Verotusyhtymää ei perusteta, vaan se syntyy ikään kuin itsestään tunnusmerkkien toteutuessa. Verotusyhtymä ei siviilioikeudellisesti omista sitä omaisuutta, jolla sen toimintaa harjoitetaan, vaan tämä omaisuus on yhtiömiesten omistuksessa. Toisinaan ei edes ole juuri mitään omaisuutta, vaan yhtymän muodossa harjoitetaan toimintaa, johon konkreettista omaisuutta ei juuri tarvita. Yhtymän omaisuutta ei voi myöskään luovuttaa sellaisena, koska se on fiktiivinen käsite. On mahdollista luovuttaa vain osuudet niihin omaisuushyödykkeisiin, joilla yhtymän toimintaa harjoitetaan. Tätä luovutusta käsitellään ao. luovuttajan verotuksessa ja luovutuksen veronalaisuus riippuu sovellettavasta lainkohdasta vaihtoehtojen ollessa TVL 21 §, EVL 5 § tai

⁶ Tämä kanta koskee sekä lain 203/52 nojalla tapahtuneita (esim. KHO 1974 II 555) että EVL 52 a §:n nojalla tapahtuneita muutoksia (esim. KHO 1975 II 549, 1978 II 578).

EVL 6,1 §:n 1 k. Lopputulos voi olla yhtymän eri osakkeiden osalta erilainen.

Kun tällaisesta yhtymästä päätetään muodostaa avoin tai kommandiittiyhtiö, mikä käy päinsä piilovarauksia purkamatta, tämän on katsottava tapahtuvan siten, että yhtymän osakkaat sijoittavat yhtymässä käyttämänsä omaisuuden ko. avoimeen tai kommandiittiyhtiöön ja saavat tilalle yhtiön osuuden vastikkeellisella saannolla. Tilanne on siis käsitykseni mukaan aivan sama kuin perustettaessa avoin tai kommandiittiyhtiö yksityisliikkeestä. TVL 21 §:ssä säädetty 5 vuoden aika luetaan siis yhtiösopimuksen tekemisestä. Selvää oikeuskäytäntöä, jossa olisi otettu kanta tähän kysymykseen, en ole kuitenkaan löytänyt. Ratkaisussa 1980:668 KVL on kuitenkin lausunut, että kiinteistöyhtymän muuttaminen kiinteistöosakeyhtiöksi ei ole sellainen yritysmuodon muutos, jonka perusteella osakkeet voitaisiin katsoa omistetun jo yhtymäosuuksien hankkimisesta lukien. Tekstissä esitetystä kannasta poikkeaa KVL 1978:748, jossa A ja B olivat vuodesta 1970 harjoittaneet talonrakennusliikettä yhtymänä suullisen sopimuksen perusteella. Toimintaa jatkamaan he olivat 1975 perustaneet avoimen yhtiön. Heidän katsottiin omistaneen avoimen yhtiön osuutensa jo yhtymän perustamisesta lukien. Ratkaisusta valitettiin, muttei tämän oikeuskysymyksen osalta (KHO 31.7.1979/3175). En voi pitää KVL:n kantaa oikeana.

Totesin edellä, ettei verotusyhtymää perusteta vaan se ikään kuin syntyy itsestään. Tämä ei estä sitä, että yhtymän osallisten tarkoituksena voi olla juuri liiketoiminnan aloittaminen yhtymänä. Mutta yhtymä voi syntyä myös vastoin osallisten tahtoa, mikä tosin on havaittu oikeuskäytännössä erityisesti kiinteistöyhtymien kohdalla. Verotusyhtymän ja avoimen yhtiön välinen ero voi ehkä näyttää pieneltä. Kun yksityisoikeudessa ei muotovaatimuksena vaadita avoimen yhtiön syntymisen edellytyksenä edes kirjallista yhtiösopimusta⁷ eikä rekisteröintiä ja kun toisaalta toiminta verotusyhtymänäkin voi vaatia jonkinlaista sopimusta, voi käydä niin, että näytöksi siitä, millaiseksi yritysmuodoksi osalliset itse ovat mieltäneet toimintansa harjoittamisen, muodostuu se, onko veroilmoitus tehty yhtymän vai avoimen yhtiön nimiin. Mutta jälleen on syytä todeta, että uusi kaupparekisterilaki vaatii rekisteri-ilmoituksen tekemistä ja säätää (30 §) laiminlyönnistä rangaistuksen. Tämä vaikuttanee todistustaakkaan siten, ettei rekisteröimätöntä »yhtiötä» yleensä pidettäne avoimena

⁷ Näin *Hyvönen—Caselius*, Avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö, IV luku.

yhtiönä. Eron tekeminen on tärkeää, koska veroseuraamus on aivan erilainen ryhdyttäessä myymään osuutta. Avoimen yhtiön osuus voidaan myydä verovapaasti TVL 21 §:n nojalla 5 vuoden omistuksen jälkeen, mikä aika alkaa yhtiösopimuksen tekemisestä. Verotusyhtiön osuutta ei voida osuutena luovuttaa lainkaan. On siis hyvin tärkeää voida määrittää, milloin yhtymästä muodostui avoin yhtiö. Tämä on tärkeää monessa muussakin suhteessa, esim. ulosmittauksen yhteydessä. Ulosmittaus voidaan kohdistaa yhtymän käytössä olevaan hyödykkeeseen, jonka yhtymän »osakas» omistaa kokonaan tai osaksi. Mutta jos hyödyke kuuluu avoimelle yhtiölle, sitä ei voida ulosmitata yhtiömiehen velasta.

Verotuksen kannalta mielestäni ongelmallisimmat tapaukset ovat ne, joissa liiketoimintaa on alunperin harjoittanut yksityinen liikkeenharjoittaja, joka on kuollut. Kuolinpesän osakkaat jatkavat tällöin yleensä, jos heitä on useampia, liikkeen harjoittamista jakamattomana kuolinpesänä. Siviilioikeudellisesti kuolinpesän osakkuus on jakamatonta yhteisomistusta. Kuolinpesän osakas voi sinänsä verovapaasti luovuttaa pesän osuutensa, johon hänellä on vastikkeeton saanto. Mutta hän ei jakamattomassa kuolinpesässä omista määrää tietystä yksittäisestä hyödykkeestä, vaan ainoastaan kokonaisuudesta. Hän ei siis ennen perinnönjakoa voi lainkaan luovuttaa esim. osuuttaan pesän harjoittamaan liikkeeseen, koska tällainen osuus konkretisoituu hänelle vasta perinnönjaossa, joka tietenkin voi olla myös osittainen.

KHO on selkeästi katsonut (1978 II 614), että pesä voi edelleen säilyä verotuksessa TVL 18 §:ssä tarkoitettuna, erikseen verotettava kuolinpesänä, vaikka pesän yksi osakas on myynyt osuutensa toiselle osakkaalle. Kuolinpesän osuuden myynti ulkopuoliselle lopettaa sen sijaan kuolinpesän ja siitä syntyy verotusyhtiö (näin esim. KHO 1977 II 504, 1978 II 614). Selvää on myös, että osaksi jaettu kuolinpesäkin on jakamattomalta osaltaan kuolinpesä. Mutta kuolinpesän (täysi tai osittainen) jako siten, että kuolinpesän harjoittama liike tulee kaikille tai joillekin osakkaille määräosin, johtaa siihen, että liikettä tämän jälkeen käsitellään yhtymänä. Tämä ei sinänsä johda piilovarausten purkamiseen (näin esim. KVL 1977: 542). Osakkaat eivät enää omistane osuutta kuolinpesään, vaan periaatteessa samalla tavoin kuin muissa yhtymissä osuuden yksittäisiin hyödykkeisiin. Näiden suhteen heillä täytyy edelleen katsoa olevan vastikkeeton, perintöön perustava saanto (näin KVL 1977: 542).

Jakamaton kuolinpesä ei ole siviilioikeudellisesti eikä verotuk-

sellisesti avoin yhtiö, joskin se on sellaista lähellä. Jos siitä tahdotaan muodostaa avoin yhtiö, se edellyttää aina erillistä päätöstä, jonka tekemisestä verovelvolliset ovat näyttövelvollisia.⁸ On tietenkin mahdollista menetellä niin, että kuolinpesä jaetaan osittain siten, että jakamattomaksi kuolinpesäksi jää vain pesän liiketoiminta ja jako käsittää kaiken muun omaisuuden. Tässä tapauksessa on edelleen mahdollista luovuttaa kuolinpesän osuus, mikä tällöin merkitsee samaa kuin liikkeen osuuden luovutus. Kun kuolinpesän osuus on saatu perinnön kautta, sen luovutus voi tapahtua verottomasti (TVL 21 §). Luovutus ei tällöin käsitä osuutta kuhunkin yksittäiseen hyödykkeeseen, vaan nimenomaan osuuden jakamattomaan pesään.

Tällainen pelkästään liiketoiminnan käsittävä jakamaton kuolinpesä voidaan piilovarauksia purkamatta muodostaa avoimeksi yhtiöksi. Vaikeana ongelmana on tällöin se, onko tämä ymmärrettävissä tapahtumaksi, jolloin kukin kuolinpesän osakas luovuttaa pesänosuutensa vastikkeellisesti ja saa sen tilalle avoimen (tai kommandiittiyhtiön) osuuden. Myönteinen vastaus vastaisi edellä esitettyä kantaa, jonka mukaan yksityisliikkeestä tai verotusyhtymästä ei voi syntyä yhtiötä ilman että osuus katsotaan vastikkeellisesti saaduksi. Toinen vaihtoehto on katsoa, että kun ko. jakamattoman kuolinpesän osuus jo on voitu luovuttaa samoin oikeudellisin vaikutuksin vastikkeettoman saannon perusteella verovapaasti, ja kun avoin yhtiö välittömästi seuraa kuolinpesää, yhtiön perustaminen ei ole verotusmielessä mikään luovutus. Tämän kannan voisi sanoa vastaavan sitä vakiintunutta kantaa, jonka mukaan avoimen tai kommandiittiyhtiön muuttumista osakeyhtiöksi ei katsota luovutukseksi, josta alkaa uusi 5 vuoden aika (KHO 1974 II 555, 1978 II 578). Varteenotettava näkökohta on tällöin se, että jakamattoman kuolinpesän osuutta on — samoin kuin avoimen yhtiön osuutta — pidettävä sellaisena irtaimena, johon sovelletaan TVL 21 §:n satunnaista luovutusvoittoa koskevia säännöksiä. Voidaan siis sanoa, että myös ulkopuolinen, joka on ostanut kuolinpesän osuuden, voi myydä osuutensa 5 vuoden kuluttua verottomalla voitolla. Jos kuolinpesä on sillä välin jaettu, hänen saantoaan kuhunkin jaossa saatuun hyödykkeeseen on pidettävä vastikkeellisena, mutta kuolinpesän jako ei sinänsä ole uusi saanto.

Asian arvosteluun vaikuttanee sekin, että yhteisomistus kuolinpesässä ja avoimessa yhtiössä ovat samalla tavoin jaotonta yhteis-

⁸ PK 24:1 §:ssä tarkoitettu sopimus ei perustane avointa yhtiötä.

omistusta,⁹ kun taas muu yhteisomistus on yleensä jaollista ja yhteisomistuslain alaista. Tämä näkökohta puhuu sen puolesta, että kuolinpesän muuttaminen avoimeksi yhtiöksi ei asiallisesti merkitse mitään sellaista ratkaisevaa muutosta, että sitä olisi pidettävä luovutuksena, josta avoimen yhtiön osuuden ja sittemmin ehkä avoimesta yhtiöstä muodostetun osakeyhtiön osakkeiden vastikkeellinen saanto alkaa. Saanto olisi päin vastoin vastikkeeton, koska se perustuu perintötapahtumaan, ja sen ajankohta, jolla tosin ei ole relevanssia TVL 21 §:n kannalta, olisi kuolinhetki. Vastikkeeton se on kuitenkin vain siltä osin kuin se perustuu perintöosuuteen; pesän osakkaan mahdollisesti toiselta ostama osuus ei tietenkään ole vastikkeetta saatu.

Edellä esitetyillä perusteilla kallistun sille kannalle, että jakamattoman kuolinpesän osuuteen perustuva avoimen yhtiön osuus on vastikkeetta hankittu, siltä osin kuin se perustuu perintöön tai testamenttiin. Jakamaton kuolinpesä, joka harjoittaa liikettä, on jo sinänsä hyvin lähellä avointa yhtiötä, joskin mm. TVL 18,2 §:stä ilmenee, ettei se verotuksellisesti ole avoin yhtiö. Tämän vuoksi tuntuisi liian muodolliselta katsoa, että pelkkä yhtiösopimuksen tekeminen, joka ei mitenkään muuta toiminnan luonnetta ja edellytyksiä, eikä myöskään yhteisomistuksen luonnetta, olisi katsottava uudeksi saannoksi. Tärkeintä on, että jo jakamattoman (toisin kuin jaetun) kuolinpesän osuus on voitu luovuttaa erikseen osuutena.

Sitä kantaa vastaan, johon edellä on päädytty, on tosin sanottava, että syntyy luonnoton ja vähemmän toivottava ero sen tapauksen, että liikkeenharjoittajalta jää yksi perillinen, ja sen, että häneltä jää kaksi tai useampia perillisiä, välillä. Edellisessä tapauksessa liikettä jatkava perillinen ei voi luovuttaa liikettä perintösaannon perusteella verovapaasti, mutta jälkimmäisessä hän voi siten luovuttaa liikkeen osan. Mutta ero on osaksi näennäinen: myös jälkimmäisessä tapauksessa vallitsee kirjanpidollinen jatkuvuus, jos luovutetaan liikehyödykkeitä. Kun liike on yksityinen liike, ei ole muuta luovutettavaa kuin pelkät liikehyödykkeet, mutta kun liikkeen omistajana on kuolinpesä tai yhtiö, tämän osuus voidaan erottaa liikehyödykkeistä eikä osuuden luovutus vaikuta lainkaan liikkeen verotuksen laajuus- ja jaksotuskysymyksiin. Voihan yksinperillinenkin muuttaa perimänsä liikkeen avoimeksi yhtiöksi; tällöin eroa on kuitenkin siinä, että hänen osuutensa saanto muodostuu vastikkeelliseksi.

⁹ Näin esim. *Hyvönen—Caselius*, Avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö, III luku.

Edellä esitetty kanta, johon olen melko epävarmana päätenyt, vastaa sitä linjaa, jonka KVL on omaksunut useissa viime vuosina ratkaistuissa ennakkotietoasioissa, joista ei ole valitettu KHO:teen. Voin sanoa, että vielä ryhtyessäni kirjoittamaan tätä kirjoitusta pidin lähtökohtanani, että KVL:n kanta ei ollut oikea.

Ensimmäinen KVL:n ratkaisu oli edellä jo mainittu 1977:26, jossa 1965 kuollut liikkeenharjoittaja oli harjoittanut liikettä 1910-luvulta alkaen. Kuolinpesä oli jatkanut liikettä jakamattomana. Kuolinpesä aikoi 1977–78 siirtää liiketoiminnan perustettavalle avoimelle yhtiölle, jonka osakkaiksi tulivat pesän osakkaat pesä-osuuksiensa mukaisessa suhteessa. KVL lausui, että yhtiöosuuden saannon oli katsottava tapahtuneen vastikkeetta 1965, »koska kukaan ... ei sijoita yhtiöön pesään kuulumattomia varoja ja koska ... osuudet avoimessa yhtiössä jakaantuvat samassa suhteessa kuin pesäosuudet perikunnassa». — Päätöksessä KVL 1979:21 yksityisliikkeen harjoittaja oli kuollut ja kuolinpesä oli jatkanut liiketoimintaa. Kuolinpesä oli sittemmin kirjanpidollista jatkuvuusperiaatetta soveltaen muutettu kommandiitti-yhtiöksi ja myöhemmin lain 203/52 mukaisesti osakeyhtiöksi. Yhtiöosuuksien saantoajankohtana pidettiin sitä ajankohtaa, jolloin yhtiömiehet olivat saaneet osuutensa kuolinpesään, jonka harjoittamasta liikkeestä kommandiitti-yhtiö oli muodostettu. — Tapauksessa 1981:672 (ei lainvoim.) yksityisliikkeen harjoittaja oli kuollut 1970 ja kuolinpesä oli jatkanut liikettä. Vuoden 1979 lopussa oli päätetty jatkaa toimintaa avoimena yhtiönä muuttumattomin kirjanpitoarvoin. Avoimen yhtiön osuudet katsottiin saaduiksi jo silloin, kun yhtiömiehet olivat tulleet kuolinpesän osakkaiksi, (ja ne oli tietenkin saatu vastikkeetta).¹⁰

KVL:n linja on näiden tapausten perusteella selvä ja se on mielestäni hyväksyttävä. Kysymys on vain siitä, sovelletaanko sitä pelkästään jakamattomaan kuolinpesään vaiko myös kuolinpesään, josta liiketoiminta on osittaisessa perinnönjaossa jaettu aatteellisina osina kuolinpesän kaikille tai lähes kaikille osakkeille harjoitettavaksi yhtymänä. Tällainen toimenpide ei tosin yleensä ole verotuksellisesti mielekäs, koska se estää verottamasta kuolinpesää TVL 18,2 §:n mukaisesti erillisenä yksikkönä ja siitä tulee TVL 15 §:n mukaan jaettava yhtymä. Mutta aiheutuuko siitä lisäksi osakkaille uusi saanto?

Oikeudellisesti näyttää olevan pakko todeta, että jos pesässä on toimitettu osittainen jako ja se on käsittänyt kuolinpesän liikkeen, kuolinpesälle ominainen jakamaton yhteisomistus ei enää säily. Syntyy päin vastoin periaatteessa normaali määräosainen yhteisomistussuhde, joka on verotuksellisesti yhtymä. Tällaisen yhtymän muuttaminen yhtiömuotoiseksi merkinnee osakkaan kannalta uutta saantoa, niin kuin edellä on jo todettu. Eri asia on vain, jos jakosopimuksen katsotaan samalla merkitsevän avoimen yhtiön yhtiösopimusta. Mutta jos väitetyt yhtiön yhtiömiehet väittävät tällaista, heillä lienee rasakas todistustaakka.

¹⁰ Lähes samoin KVL 1981:454.