

JUHLAJULKAISU

**SUOMALAINEN
LAKIMIESYHDISTYS**

1898 · 22/10 · 1948

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

TOIMITUSKUNTA:

AARNE REKOLA

V. MERIKOSKI

TAUNO TIRKKONEN

ILMARI MELANDER

TYRVÄÄN KIRJAPAINO OY - VAMMALA 1948

ISSN 0356-7222

ISBN 978-951-855-702-2 (PDF)

Aarne Rekola

Eräistä osakeyhtiön perustamiseen ja purkamiseen liittyvistä vero-oikeudellisista kysymyksistä

Jos A vuonna 1936 on ostanut kiinteistön 1.000.000 markan hinnasta ja luovuttaa sen vuonna 1942 osakeyhtiölain 4 §:n mukaisena panoksena perustamalleen osakeyhtiölle, jossa hän käytännöllisesti katsoen itse omistaa kaikki osakkeet, sekä saa sitä vastaan yhtiössä 2.000.000 markan nimellisarvosta osakkeita, ja jos hän edelleen tämän yhtiön vuonna 1945 purkautuessa saa siitä yhtiön osakekannan omistajana jako-osana takaisin saman kiinteistön, jonka verotusarvo silloin on 2.500.000 markkaa, mutta käypä arvo 4.000.000 markkaa, ja myy tämän kiinteistön vuonna 1948 6.000.000 markan hinnasta vieraalle, joutuu ratkaistavaksi kysymys siitä, onko näistä luovutuksista syntynyt veronalaista tuloa, lähinnä satunnaista myyntivoittoa. Tämän ohessa osakeyhtiöiden verotuksessa tulee usein esille myös kysymys siitä, koska perusteilla oleva yhtiö joutuu verotettavaksi osakeyhtiönä ja kuinka kauan osakeyhtiö purkautuessaan on sellaisena verotettavissa, samoin kuin tällaisen purkautuvan yhtiön vuosihaasteen vaikutuksesta siinä valvomattomiin verovelkoihin. Näitä kysymyksiä pyritään jäljempänä selvittämään.

I.

Niin kuin jo viitattiin, saattaa edellä selostetussa esimerkissä mainittujen luovutusten johdosta lähinnä tulla kysymykseen niissä saadun voiton verottaminen satunnaisena myyntivoittona. Tämän verotusmuodon edel-

lytyksiä tarkasteltaessa havaitaan, että tulos riippuu huomattavasti siitä, perustetaanko tulkinta ensisijassa enemmän asian taloudelliseen puoleen vai oikeudellisiin tapahtumiin. Siten selostettua esimerkkiä tarkasteltaessa voidaan pääasiallisesti taloudellisiin näkökohtiin nojautuen sanoa A:n tosiasiallisesti omistaneen puheena olevaa kiinteistöä jatkuvasti vuosien 1936—1948 välisen ajan eli siis kymmentä vuotta kauemmin ja katsoa, ettei häntä sen vuoksi voida verottaa kiinteistön satunnaisesta myyntivoitosta. Enemmän oikeudellisiin muotoihin huomiota kiinnittäen taas saatetaan todeta, että A on vuonna 1942 luovuttanut sanotun kiinteistönsä kokonaan erilliselle oikeushenkilölle 1.000.000 markan voitolla ja että kun yhtiö on purkautunut, hän on siinä omistamistaan osakkeista, jotka eivät ole olleet hänellä viittä vuotta, taas saanut satunnaista myyntivoittoa, ja lopuksi voidaan väittää, että hän, tultuaan vuonna 1945 täten uudelleen omistamaan kiinteistön, on jälleen luovuttanut sen huomattavalla voitolla. Tämän jälkimmäisen ajattelutavan mukaan A:ta voitaisiin siis ajatella eri vuosina verotettavaksi kolmesta eri satunnaisesta myyntivoitosta.

Satunnaisen myyntivoiton verottamisen yleiset edellytykset ovat, että luovutus, jossa saadusta voitosta on kysymys, on ollut satunnainen eikä siis ole yhtenä tapahtumana sisältynyt verovelvollisen liike- tai ammattitoimintaan, että luovuttaja on itse hankkinut luovuttamansa omaisuuden vastiketta vastaan joko ostamalla tai vaihtamalla tai muulla niihin verrattavalla saannolla ja että luovutettu omaisuus on ollut luovuttajan omana kiinteä kymmentä ja irtain viittä vuotta lyhyemmän ajan.¹ Jos näiden vaatimusten mukaan nyt tarkastellaan ensiksi kysymystä, voidaanko silloin, kun osakeyhtiötä perustettaessa siihen pannaan panna osakkeen reaaliomaisuuksia ja siitä saadaan osakkeita nimellisarvoltaan enemmän, kuin omaisuudesta on se hankittaessa maksettu, luovuttajaa verottaa satunnaisesta myyntivoitosta, kiintyy huomio lähinnä siihen kysymykseen, saattaako tällaista luovutusta pitää sellaisena kauppaa tai vaihtoon verrattavana vastikkeellisena luovutuksena, josta saatua varallisuudenlisäystä voidaan verottaa satunnaisena myyntivoittona, ja onko asia näin myös silloin, kun uuden yhtiön osakkeet kuuluvat yksinään luovuttajalle. Tähän kysymykseen on niin hyvin meillä

¹ Vrt. lähemmin Sandström, Om beskattning av tjänst samt av tillfällig förvärvsverksamhet s. 663 ss.; Rekola, Tulo- ja omaisuusverolaki s. 172 ss.

Eräistä osakeyhtiön perustamiseen ja purkamiseen liittyvistä...

kuin Ruotsissakin, jossa satunnaisen myyntivoiton verottamista koskeva laki on suurin piirtein samanlainen, vastattu myöntävästi. Katsotaan, että osakeyhtiö joka tapauksessa on itsenäinen, osakkaistaan erillinen oikeussubjekti ja että omaisuutta sille apotina luovutettaessa se joutuu uudelle omistajalle. Näin ajatellen kiinnitetään huomio enemmän edellä selostettuihin oikeudellisiin kuin taloudellisiin näkökohtiin. Tämä on välttämättömyyttä sitä suuremmalla syyllä, kun tällainen osakas myöhemmin voi joko vähitellen tai kerrallaan ja joko osittain tai kokonaan luovuttaa osakkeensa kolmannelle henkilölle ja sen ajankohdan toteaminen, jolloin esitetyssä esimerkissä tarkoitettu kiinteistö on siirtynyt omistajaltaan pois, tulisi mainittuja taloudellisia linjoja seuraten erityisen vaikeaksi.

Kun siis vallitseva käsitys sekä tieteisopissa että oikeuskäytännössä katsoo reaaliomaisuuden omistajan luovuttaessaan omaisuutensa panoksena osakeyhtiöön joutuvan tässä yhteydessä saamastaan voitosta verotettavaksi, jos hänen yhtiöstä saamiensa osakkeiden arvo on suurempi, kuin hänen aikanaan omaisuudesta maksamansa hinta ja myös muut satunnaisen myyntivoiton edellytykset ovat olemassa, ei tämä kysymys kaitvanne laajempaa selvittelyä.² Tässä yhteydessä mainittakoon kuitenkin, että jos luovutus perustettavalle yhtiölle tapahtuu alihintaan, so. sellaisin ehdoin, ettei vastikkeen arvo ole ollut kolmea neljättäosaa käyvästä hinnasta, osakeyhtiön on ainakin niissä tapauksissa, joissa luovutus on tapahtunut kaupan muodossa, katsottu luovutuksessa saaneen perintö- ja lahjaverolain 18 §:n 3 momentissa tarkoitetun lahjan, jolloin yhtiötä on verotettu siitä lahjaverotuksessa.³

II.

Useissa tapauksissa sellainen osakkeenomistaja, joka on merkinnyt uudessa yhtiössä osakkeita tai hankkinut niitä vanhasta yhtiöstä esim. ostamalla vähemmän kuin viisi vuotta ennen yhtiön purkamista, saa yhtiön purkautuessa jako-osaksi siitä rahana tai reaaliomaisuutena enemmän kuin osakkeiden nimellisarvon tai niiden myöhemmän hankinta-arvon. Hänen velvollisuudestaan suorittaa täten saamas-

² Vrt. mm. *Sandström*, m.t. s. 688; *Rekola*, m.t. s. 182; *KHO* 1936 I 7; *RA* 1911 I 3, 1932 II 592.

³ Vrt. mm. *KHO* 3. 4. 1941 N:o 1102. Ks. myös *KHO* 16. 7. 1941 N:o 2039.

taan varallisuudenlisäyksestä veroa satunnaisen myyntivoiton verottamisesta voimassa olevien säännösten mukaan ovat oikeuskäytäntö ja tietoisoppi meillä samoin kuin Ruotsissakin yleensä omaksuneet sen kannan, että osakkeestaan voittoa saanut osakkeenomistaja on tällaisessa tapauksessa verovelvollinen. Täten katsotaan osakkeiden merkitseminen uudessa yhtiössä niiden ostamiseen tai vaihtamalla saamiseen verrattavaksi saannoksi sekä osakkeiden palauttaminen yhtiölle sitä purettaessa satunnaisen myyntivoiton perustavaksi luovutukseksi. Tämä käsitys on omaksuttu Ruotsissa siitakin huolimatta, että siellä on osakeyhtiön purkautuessa osakkeista saadusta voitosta suoritettava myös vielä erityinen »*utskiftningskatt*». Meillä tämä käsitys saa erityistä tukea osakeyhtiölain 43 §:ään 28 päivänä joulukuuta 1945 annetulla lailla lisätyn 3 momentin säännöksestä, jonka mukaan, »milloin osakas yhtiön purkautuessa saa kiinteätä omaisuutta, on siitä tehtävä luovutuskirja, niinkuin maakaaren 1 luvun 2 §:ssä on säädetty». Niin ikään tätä käsitystä tukee se, että jako-osuus purettavasta yhtiöstä yleensä voidaan maksaa vain osakekirjoja vastaan.⁴

Mitä edellä on lausuttu yhtiön purkautuessa saadusta varallisuudenlisäyksestä, on vallitsevan käsityksen mukaan soveltuvin osin noudatettava myös, kun osakeyhtiö on lunastanut omia osakkeitaan tai osakepääomaansa alentaen jakanut osakkailleen varojaan.⁵

Siihen, miten yhtiön purkautuessa reaaliomaisuutena saadun jako-osuuden arvo tällaisessa verotuksessa on arvioitava, palataan jäljempänä-kohdassa V.

III.

Puheena olevassa esimerkissä mainitun kiinteistön omistamista ja siitä saadun voiton verottamista voidaan tarkastella myös esimerkissä tarkoitetun yhtiön kannalta. Esimerkin mukaan näet yhtiö on

⁴ Vrt. mm. *Sandström*, m.t. s. 686 s.; *Jaakkola*, Korkeimman hallinto-oikeuden juhla-julkaisu s. 216 ss.; *Saarialho*, Laki tulo- ja omaisuusverosta s. 48; *Östenson*, JFT 1945 s. 227; *Augdahl*, Aktieselskapet s. 498; *Rekola*, m.t. s. 179; *KHO* 1931 II 2105, 1938 II 3053, 1940 II 790, 9. 11. 1943 N:o 3653—4; *RA* 1927 I 32.

⁵ Vrt. mm. *Sandström*, m.t. s. 686 s.; *Jaakkola*, m.k. s. 116 ss.; *Rekola*, m.t. s. 182 s.; *KHO* 1942 I 23; *RA* 1938 I 11.

Eräistä osakeyhtiön perustamiseen ja purkamiseen liittyvistä...

vuonna 1942 hankkinut kiinteistön 2.000.000 markan nimellisarvoisia osakkeitaan vastaan ja luovuttaa sen vuonna 1945 takaisin jälleen samoja osakkeita vastaan, joiden käypä arvo tällä kertaa on 4.000.000 markkaa. Tällöin voidaan kysyä, eikö yhtiö purkautuessaan täten luovuta omistamaansa kiinteistöä sellaisin tavoin, että myös yhtiötä olisi verotettava arvojen erotuksen eli siis 2.000.000 markan suuruudesta *s a t u n n a i s e s t a m y y n t i v o i t o s t a*.

Tämä kysymys ei näytä tulleen esille Suomen eikä Ruotsin oikeustieteessä tai oikeuskäytännössä. Meidän oikeuskäytännössämme on sitä vastoin kyllä ratkaistu kysymys, oliko yhtiön, lunastaessaan omia osakkeitaan, varustettava lunastuksesta tehtävä laskelma leimamerkeillä, niin kuin arvopapereita myydessä leimaverolain 55 §:n mukaan on meneteltävä, ja on korkein hallinto-oikeus vastannut tähän kysymykseen myöntävästi.⁶ Tapauksessa ei ollut kysymyksessä etuoikeutettujen tai muu sellainen osakkeiden lunastus, mikä yhtiöjärjestyksen mukaan olisi voinut tapahtua vastoin osakkeenomistajan suostumusta. Etuoikeutettujen osakkeiden lunastuksesta Ruotsin käytäntö sitä vastoin on eräässä tapauksessa omaksunut sen kannan, ettei tätä lunastamista voida pitää sellaisena kauppiaan verrattavana luovutuksena, josta olisi maksettava leimaveroa.⁷ Korkeimman hallinto-oikeuden kantaan kerrotussa tapauksessa on ilmeisesti vaikuttanut muun ohessa myös se, että yhtiöt toisinaan laskevat lunastamansa osakkeet uudelleen liikkeelle ja että osakkeiden lunastuksessa siten ei aina ole kysymys vastaavien osakkeiden koko olemassaolon lopettamisesta, vaan vain niiden eräästä siirtämistapahtumasta.

Esitettyyn kysymykseen, voidaanko osakeyhtiön purkautuessaan katsoa saavan osakkailleen jako-osaksi antamansa omaisuuden luovutuksessa satunnaista myyntivoittoa, jos osakkeiden käypä arvo yhtiön purkautuessa on suurempi kuin yhtiön jako-osana antamasta omaisuudesta sen hankkiessaan suorittama vastike, tuntuu kielteinen vastaus oikealta. On näet huomattava, että yhtiön purkautuessa ja sen omaisuutta osakkaille osakekirjoja vastaan jaettaessa osakkeet tulevat vastaavalta osalta samalla arvottomiksi. Yhtiön jako-osana luovuttamasta reaaliomaisuudesta saama

⁶ KHO 22. 2. 1946. (Sinebrychoff).

⁷ Ruotsin valtiokonttorin päätös 1. 11. 1922. Eberstein, Om skatt till stat och kommun s. 543 aliv. 1.

vastike menettää siten saman luovutuksen johdosta arvonsa, eikä yhtiön siis senkään vuoksi voida katsoa tässä luovutuksessa saavan satunnaisena myyntivoittona verotettavaa tuloa.

Näin on asian laita kuitenkin vain silloin, kun reaaliomaisuus yhtiötä purettaessa jaetaan luonnossa jako-osakkaille. Jos yhtiö sitä vastoin purkamisen helpottamiseksi myy eli siis kaupan muodossa tai muulla tavoin muuta vastiketta kuin omia osakkeitaan vastaan luovuttaa tällaisen reaaliomaisuuden joko osakkeenomistajilleen tai vieraille henkilöille ja saa siitä suuremman hinnan, kuin minkä se omaisuuden hankkiessaan on siitä maksanut, ovat satunnaisen myyntivoiton verottamisedellytykset olemassa. Tätä verottamista ei silloin voida väistää sillä perusteella, että myynti on ollut välttämätön yhtiön likvidoimiseksi.

Edellä esitettyjä periaatteita on soveltuvin osin noudatettava myös, kun yhtiö varojaan jakaen alentaa osakepääomaansa.

IV.

Mitä taas tulee siihen kysymykseen, voidaanko henkilöä, joka osakeyhtiön purkautuessa saa jako-osana yhtiölle kuulunutta reaaliomaisuutta, esim. kiinteistön, ja myy tämän omaisuuden ennen kuin viiden tai kymmenen vuoden määräaika jako-osuuden saamisesta on kulunut, verottaa siitä määrästä, millä kiinteistön arvon on katsottava kohonneen yhtiön purkamisen ja kiinteistön myynnin välisenä aikana, ei tämä kysymys liene aikaisemmin myöskään tullut esille meikäläisessä tietoisopissa. Oikeuskäytännössäkään se ei näytä joutuneen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi, mutta on kyllä tullut esille alemmissa asteissa. Ruotsissa kysymystä on käsitelty verraten runsaasti, lähinnä siinä muodossa, onko osakeyhtiön purkautuessa siitä jako-osuutena saatujen toisen yhtiön osakkeiden myynnistä kertynyt voitto verotettavissa satunnaisena myyntivoittona. Mielenpiteet tästä ovat menneet eri suuntiin. *Eberstein* on eräässä asiantuntijalausunnossaan selittänyt, ettei osakeyhtiön osakepääomaa alennettaessa — johon yleensä noudatetaan samoja verotusperiaatteita kuin yhtiön kokonaan purkautumiseenkin — toimitettu omaisuuden jako ole saajan kannalta ostoon tai vaihtoon verrattava saanto, koska se ei ole vastikkeellinen. Hänen mielestään

Eräistä osakeyhtiön perustamiseen ja purkamiseen liittyvistä...

satunnaisesta myyntivoitosta verottaminen tällaisessa tapauksessa on siis jo periaatteellisesti mahdotonta. *Kuylenstierna* sitä vastoin — myös asian-tuntijalausunnossaan — on katsonut kyllä satunnaisen myyntivoiton ve-rottamisen tällaisessa tapauksessa periaatteellisesti mahdolliseksi, mutta — kiinnittäen huomionsa enemmän taloudellisiin näkökohtiin — lausuu, että satunnaisen myyntivoiton edellytyksiä tällaisessa tapauksessa mää-rättäessä, määräajan on laskettava alkavan siitä, jolloin purettu yhtiö on hankkinut jaetut osakkeet, ja jatkuvan näiden toisen yhtiön osakkeiden myyntihetkeen asti. *Eiserman* on hiukan modifioiden yhtynyt *Ebersteinin* mielipiteeseen. Myöhemmin on taas *Geijer* katsonut, että osakeyhtiötä purettaessa jako-osana saadun arvopaperin satunnaisesta myynnistä ker-tynyt voitto on verotettavaa tuloa ja että omistusaika on tällöin lasket-tava yhtiön purkamisesta arvopaperin myyntiin asti ja hankinta-arvoksi otettava arvopaperilla yhtiötä purettaessa ollut todellinen arvo. *Sand-ström* ja *Bratt* pitävät myös yhtiön purkautumista yhtiöosuuden luovu-tuksena ja siten ostoon ja myyntiin verrattavana saantona sekä katsovat satunnaisen myyntivoiton verottamisen *Geijerin* tavoin mahdolliseksi. Ruotsin oikeuskäytäntö on kysymyksessä ollut horjuvalla kannalla, mutta näyttää lopuksi hyväksyneen *Geijerin*, *Sandströmin* ja *Brattin* käsityk-sen.⁸

Pyrittäessä esitetyn perusteella selvittämään Suomen oikeuden kantaa tästä kysymyksestä on *Ebersteinin* mielipidettä vastaan huomautettava, että Suomessa on edellä (kohdassa II) esitetyin tavoin vakiintuneen kan-nan mukaan osakeyhtiön purkautuessa tapahtuvaa jako-osuuksien anta-mista osakkaille pidetty osakkeiden vastikkeellisena luovutuksena. Jou-tumatta ristiriitaan täten omaksutun kannanoton kanssa, ei *Ebersteinin* mielipidettä voida meillä puoltaa. Myöskään edellä omaksutun käsityk-sen johdosta ei voitane hyväksyä *Kuylenstiernan*kaan mielipidettä, jonka mukaan verotusaika olisi laskettava siitä, kun purettu yhtiö on hankkinut jako-osuutena saadun omaisuuden. Meillä vallitsevan käsityksen (vrt. kohtaa II) mukaan yhtiön purkamiseen sisältyy myyntivoittoverotuksessa

⁸ Vrt. mm. *Sandström*, m.t. s. 679 ss., 684 ss. 687 ss.; *Eberstein*, SvSkT 1938 s. 72 ss.; *Geijer*, SvSkT 1937 s. 68; *Salmonson*, SvSkT 1937 s. 237 ss., 243 s.; *Bratt*, SvSkT 1948 s. 21; *Lundevall*, Kommunalskattelagen s. 154 s.; *Östenson*, JFT 1945 s. 227; RÅ 1931 II 1290, 1936 I 17, II 1290, 1938 I 11.

oma luovutustapahtumansa. Kuylenstiernan käsitystä seuraten olisi luovutetun omaisuuden hankinta-arvoksi myös otettava se arvo, mikä omaisuudella oli puretun yhtiön hankkiessa sen, jolloin reaaliomaisuuden sama arvonkohoaminen voisi joutua kaksinkertaisen myyntivoittoverotuksen alaiseksi, nim. osakkeiden kautta edellä II kohdassa käsitellyn verotuksen ja tässä kohdassa kysymyksessä olevan verotuksen johdosta. Milloin jako-osuutena saatu omaisuus on kiinteätä, jää Kuylenstiernan mielipiteen mukaan sitä paitsi vielä epäselväksi, onko tällöin sovellettava viiden vai kymmenen vuoden määräaika.

Niin kuin jo mainittiin, meillä vallitsevaa oikeuskäsitystä vastaa se mielipide, että yhtiön purkautuessa jako-osuutena annetun omaisuuden luovutus muodostaa myyntivoittoverotuksessa oman luovutustapahtumansa. Siinä yhtiön osakas vaihtaa yhtiöosuutensa yhtiöltä reaaliomaisuutena samaansa jako-osuuteen. Kiinteän omaisuuden osalta tätä tulkintaa puoltaa erityisesti osakeyhtiölain 43 §:n 3 momentin edellä selostettu säännös ja mm. se, että yleisesti katsotaan, että tässä säännöksessä tarkoitettu luovutuskirja on kiinteistölle lainhuutoa haettaessa varustettava leimamerkeillä niin kuin leimaverolain 16 §:ssä on säädetty.

V.

Jos edellä II ja IV kohdassa esitetyin tavoin katsotaan Suomen oikeuden mukaiseksi, että osakkeenomistaja voi yhtiön purkautuessa satunnaisessa myyntivoittoverotuksessa tulla verovelvolliseksi osakkeistaan saastaan voitosta hänelle jako-osuutena annetun reaaliomaisuuden arvon mukaan ja taas uudelleen tämän reaaliomaisuuden myydessään, on vielä selvitettävä kysymys, miten puheena olevan reaaliomaisuuden arvo näissä verotuksissa on määrättävä. Ilmeistä täytyy olla, että samaa arvoa, jota osakkeesta saatua myyntivoittoa verotettaessa II kohdassa käsitellyin tavoin on pidettävä osakkeiden luovutusarvona, on taas jako-osuutena saadun reaaliomaisuuden myynnistä johtuvassa verotuksessa käsiteltävä saadun omaisuuden hankinta-arvona.

Puheena olevaa arvoa määrättäessä voidaan määräämisen perusteeksi ajatella jako-osuutena osakkaalle annetulla omaisuudella yhtiötä purettaessa ollutta verotusarvoa tai toisaalta omaisuuden silloista käy-

Eräistä osakeyhtiön perustamiseen ja purkamiseen liittyvistä...

pää arvoa, mitkä arvot käytännössä usein huomattavasti eroavat toisistaan. Ilmeistä kuitenkin on, että jako-osuutena saadun omaisuuden arvona voidaan Suomen oikeuden mukaan myyntivoittoverotuksessa pitää vain omaisuudella yhtiötä purettaessa ollutta käypää arvoa. Verotusarvon ottaminen lähtökohdaksi ei tällaisessa tapauksessa ole meillä mahdollista, vaikka siihen alemmissa asteissa on joskus pyritty ja sellainen verotustapa tunnetaankin mm. Saksan oikeudessa.⁹ Satunnaisen myyntivoiton verotuksessa ei näet verotusarvolla Suomen lain mukaan sen paremmin kuin Ruotsinkaan ole mitään olennaisesti määräävää merkitystä, vaan ratkaiseva on käypä arvo. Edellähän mm. selitettiin, että osakas yhtiön purkautuessa tällaisessa tapauksessa tavallaan vaihtaa entiset osakkeensa yhtiöltä saamaansa reaaliomaisuuteen, ja myyntivoiton tullessa kysymykseen vaihdon johdosta on määräävänä taas pidetty vaihdossa saadun omaisuuden käypää arvoa.¹⁰

Tämä käsitys, jonka mm. Geijer on edellä selostetuin tavoin omaksunut, on meillä tavallaan saanut myös lainsäätäjän vahvistuksen. Vuonna 1942 hallitus näet ministeri Tannerin aloitteesta antoi eduskunnalle esityksen silloisen tulo- ja omaisuusverolain sellaiseksi muuttamiseksi, että myyntivoittoverotus olisi laajennettu koskemaan niitäkin tapauksia, joissa omaisuus oli ollut luovuttajalla viiden tai kymmenen vuoden määräaikaaja kauemmin, jolloin veronalaiseksi myyntivoitoksi olisi katsottu se määrä, mikä luovutushinnasta jäi jäljelle, kun siitä vähennettiin luovutetulle omaisuudelle neljäntenä vuotena ennen luovutusvuotta toimitetussa tulo- ja omaisuusverotuksessa pantu verotusarvo. Valtiovarainvaliokunnan ehdotuksen mukaisesti eduskunta hylkäsi tämän esityksen ja perusteli hylkäävää päätöstään sillä, että kiinteän omaisuuden verotus oli eri osissa maata muodostunut huomattavan epätasaiseksi, joten uuden periaatteen voimaansaattamisesta olisi ollut seurauksena, että myös verotettavat myyntivoitot olisivat tulleet vaihtelevaan sen mukaan, miten täsmällisesti verolautakunta oli aikoinaan suorittanut tehtävänsä. Tällainen verotusperuste ei eduskunnan mielestä olisi vastannut oikeuden ja kohtuuden vaatimuksia.¹¹ — Nykyistä tulo- ja omaisuusverolakia valmisteltaessa esitet-

⁹ Vrt. mm. v. 1939 *Einkommensteuergesetz*in 14 §.

¹⁰ Vrt. *Rekola*, m.t. s. 185; *KHO* 20. 12. 1946 N:o 3511; *RA* 1910 I 12, 1911 I 3, 1942 I 48.

¹¹ 1942 *Vp. Es. N:o 78* — *V.M.* s. 2 ja *Edusk. vast.* s. 2.

tiin uudelleen myyntivoiton verottamisessa siirryttäväksi edellä selostetun hallituksen esityksen kannalle, mutta tällöinkään tämä ajatus ei saanut riittävää kannatusta.

VI.

Osakeyhtiöiden verotuksessa tulee joskus myös esille kysymys, koska osakeyhtiön on katsottava muodostuneen ja sitä siis sellaisena voidaan aikaisintaan verottaa. Asialla on erityinen käytännöllinen merkitys sen vuoksi, että osakeyhtiö tulo- ja omaisuusverolain 50 §:n mukaan maksaa veroa suhteellisen veroasteikon perusteella, kun taas esim. avoin yhtiö ja siihen verrattavat eräät muut yhtymät ovat verovelvollisia 48 ja 49 §:ssä olevien kohoavien asteikkojen mukaisesti.

Osakeyhtiön perustamisajankohdasta saattaa esittää eri käsityksiä. Toisaalta voidaan *Brattin* tavoin¹² katsoa, ettei osakeyhtiön rekisteröimisellä, josta lukien yhtiön toiminnan tavallisesti todetaan alkavan ja yhtiön katsotaan olevan olemassa kolmatta miestä vastaan, ole verotuksessa ratkaisevaa merkitystä, vaan että osakemerkinnän ja tapahtuneisiin merkintöihin nojautuvan perustavan yhtiökokouksen perustamispäätöksen on katsottava olevan sen sopimuksen, joka muodostaa itse osakeyhtiön, vaikkakin ehdollisesti. Osakkeen merkitsijää on tämän mukaisesti pidetty ehdollisesti yhtiön osakkaana jo merkinnästään ruveten. *Bratt* katsoo täten osakkeen saannin tapahtuvan jo perustavassa yhtiökokouksessa.¹³

Yleensä oltaneen kuitenkin sitä mieltä, ettei sellaista esi yhtiötä, joka ennen osakeyhtiön kaupparekisteriin merkitsemistä on olemassa, voida vielä pitää osakeyhtiönä, vaan vain eräänlaisena avoimeen yhtiöön verrattavana yhtymänä. Tätä käsitystä tukevat Suomen oikeuden osalta erityisesti osakeyhtiölain 14 §:n 2 ja 3 mom. säännökset, joiden mukaan kaupparekisteriin merkitsemättä jäänyt osakeyhtiö ei ole erityisenä varallisuusyhteisönä vastuunalainen sen puolesta tehdystä sitoumuksesta, vaan jos joku ennen yhtiön rekisteriin kirjoittamista tekee sen nimessä sitoumuksen, hän vastaa siitä niin kuin omasta velastaan, ja jos sitoutujia on

¹² SvSkT 1948 s. 19 ss. Vrt. myös SvSkT 1947 s. 169 ss. ja *Karlgren*, Om stiftelseurkund och aktieteckning s. 47 s.

¹³ Perustavaan yhtiökokoukseen osakeyhtiön yhtiöverotuksen liittää *Norjan* oikeuden mukaan myös *Bugge*, Skatterett I s. 44. Vrt. myös *Augdahl*, m.t. s. 189.

Eräistä osakeyhtiön perustamiseen ja purkamiseen liittyvistä...

useampia, kukin heistä vastaa omasta ja toistensa puolesta. Tällainen osakasvastuu on osakeyhtiölle käsitteellisesti vieras.¹⁴

Jos siis mainitunlaisella esiyhtiöllä on esim. verovuoden alussa ollut varoja, on se kyllä velvollinen suorittamaan niistä omaisuusveroa, mutta tämä verotus tapahtuu tällöin tulo- ja omaisuusverolain 49 §:ssä olevan eikä 50 §:n asteikon perusteella.¹⁵

VII.

Verraten huomattavaa mielipide-eroavaisuutta on meillä ilmennyt kysymyksestä, k o s k a osakeyhtiön purkautuessa ¹⁶ yhtiö lakkaa olemasta sellaisena verovelvollinen.

Osakeyhtiön purkautumisesta on osakeyhtiölain 43 §:ssä säädetty, että kun osakkaat ovat päättäneet purkaa yhtiön, on sen velkojille haettava vuosihaaste ja velat maksettava sekä »jäljelle jäänyt säästö» »sitten» osakkaiden kesken jaettava kunkin osuutta myöden. Yleensä kaikkialla katsotaan osakeyhtiön likvidaatioissa täten olevan kolme eri peräkkäistä astetta, nim. 1) omaisuuden rahaksi muuttaminen, 2) velkojen suorittaminen sekä 3) jäännöksen jakaminen osakkaille.¹⁷

Purkamispäätöksen tekemisen ja vuosihaasteen hakemisen johdosta osakeyhtiön katsotaan tavallisesti muuttuvan eräänlaiseksi *likvidaatio- eli selvitysyhtiöksi*, jota usein kutsutaan myös *selvityspesäksi*. Yhtiön varsinainen lukratiivinen toiminta tyrehtyy, ja se työskentelee tällaisena likvidaatioyhtymänä vain itsensä lopettamiseksi. Purkamistoimituksen

¹⁴ Vrt. mm. *Kauppi*, Osakeyhtiön nimessä ennen rekisteröimistä päätetyistä oikeustoimista johtuva vastuu s. 7 ss.

¹⁵ Vrt. mm. *Rekola*, m.t. s. 46; *KHO* 25. 7. 1944 n:o 1468 a.

¹⁶ Selvää on, ettei se seikka, että osakeyhtiön osakasmäärä alenee alle kolmen, voi vielä vaikuttaa yhtiön verosubjektiluonteeseen, vaan on yhtiötä edelleen verotettava osakeyhtiönä. Mahdollisesti voi osakeyhtiölain 40 §:n tällaisia tapauksia varten asettaman määräajan ylittämisestä seurata osakasten henkilökohtainen vastuu yhtiön verovelloista, mutta osakeyhtiön verotusmuotoon ei tällä seikalla ole vaikutusta. Vrt. mm. *Hallstein*, Die Aktienrechte der Gegenwart s. 356; *Bugge*, m.t. s. 45, Om beskattning av aksjeselskaper s. 97; *Tauvon*, SvSkT 1939 s. 226; *Caselius*, DL 1944 s. 299 ss.; *Hakulinen*, LM 1946 s. 333; *Staub's Kommentar zum Handelsgesetzbuch* s. 1208; *KKOP* 1922 II 1224. Ilmeistä on, ettei osakeyhtiön purkautumispäätöksen tekemiseen silloinkaan, kun siitä ei ole yhtiöjärjestyksessä mitään määräystä, tarvita kaikkien osakkeenomistajien suostumusta, niin kuin *Chydenius* edellyttää. Vrt. *Chydenius*, Lagen om aktiebolag s. 96.

¹⁷ Vrt. mm. *Hallstein*, m.t. s. 368 ss.

johdosta sen ei kuitenkaan katsota heti kadottavan oikeustoimikelpoisuutta ainakaan kokonaisuudessaan, vaan se jatkaa elämäänsä enemmän tai vähemmän fingerattuna, mutta kuitenkin olemassa olevana. Sen koko toiminnan sisäinen ja ulkonainen suunta ovat silti muuttuneet. Ne kohdistuvat vain, niin kuin mainittiin, yhtiön oman olemassaolon lopettamiseen, jollainen toimintatarkoitus sekundäärisenä sisältyy jokaisen osakeyhtiön olemukseen. Vasta tämän tarkoituksen täytyttyä, so. yhtiön säästön tultua jaetuksi osakkaille, yhtiön olemassaolo lopullisesti päättyy. Saksalaisen tietoisopin mukaan ei likvidaatioasteella oleva osakeyhtiö kuitenkaan yleensä voi peruuttaa purkautumistaan.¹⁸ Mutta osakeyhtiön jatkuvasta toimikelpoisuudesta likvidaatioaikana seuraa, että se mm. vielä voidaan asettaa konkurssiin ja että se saattaa tehdä uutta velkaa. Purkautumispäätöksestä huolimatta osakeyhtiö edelleen säilyttää myös »kauppiasluonteensa». Sen asema on siten sama kuin konkurssiin joutuneen osakeyhtiön, joka ei myöskään konkurssin alettua heti lakkaa olemasta, vaan jatkuu edelleen velallisyhtiönä, mutta on konkurssin päätyttyä likvidoitava.¹⁹

¹⁸ Toisin nähtävästi *Caselius* (DL 1945 s. 109) sekä vallitseva käsitys useissa muissa maissa. *Hallstein*, s. 363.

¹⁹ Vrt. mm. *Ehrenberg-Fischer*, Handbuch des Handelsrechts III, 1 s. 403 ss., 418 s.; *Chydenius*, Om aktiebolag s. 94 ss.; *Caselius*, m.k. s. 108 s.; *Heikonen*, Avoin yhtiö s. 468 ss.; *Honka*, LM 1946 s. 70 ss.; *Rekola*, m.t. s. 46 s.; *Lainvalmistelukunta*, Ehdotus asetukseksi osakeyhtiöistä s. 97 ss.; *Staub*, s. 1205; *Hakulinen*, LM 1946 s. 334 s.; *Sjöström*, JFT 1929 s. 447; KKO 1932 I 104.

Puretun osakeyhtiön prosessuaalisesta edustamisesta verotusasioissa mainittakoon, että sellaisen osakeyhtiön viimeisen hallituksen jäsen, joka yhtiöjärjestyksen määräyksen nojalla oli ollut yksin oikeutettu kirjoittamaan yhtiön toiminimen, sai valittaa yhtiön verotuksesta. KHO 26. 2. 1945 N:o 575. — Samoin kaksi hallituksen jäsentä, joilla oli ollut oikeus yhdessä kirjoittaa toiminimi (KHO 26. 2. 1945 N:o 581), mutta ei yksi jäsen, kun hän oli ollut vain yhdessä toisen henkilön kanssa oikeutettu kirjoittamaan toiminimen. KHO 18. 4. 1945 N:o 1132. — Henkilö, joka omisti yhtiön koko osakekannan ja jolle hänen ilmoituksensa mukaan yhtiön purkautuessa olivat tulleet sen kaikki varat ja velat, ei ollut oikeutettu valittamaan yhtiön verotuksesta. KHO 26. 2. 1945 N:o 575, 26. 3. 1945 N:o 915. — Eräässä tapauksessa korkein oikeus on katsonut, että puretun osakeyhtiön hallituksen jäsenet, jotka toimivat yhtiön selvitysmiehinä, olivat oikeutettuja vain yhteisesti sitä edustamaan. KKO 1934 I 62. Vrt. myös *Tarjanne*, Asianosaisseuraanto s. 119 ss.

Mitä tulee prokuraan, on prokuristin oikeus edustaa osakeyhtiötä ja kirjoittaa sen toiminimi sen jälkeen, kun yhtiö on päätetty purkaa, tulkinnanalainen. Kun yhtiön toiminta sen purkautuessa suuntautuu vain yhtiön lopettamiseen, eikä sillä siis enää ole varsinaista kaupallista toimintaa, on Saksan oikeudessa säädetty, ettei purkamistilassa olevalle yhtiölle enää voida asettaa prokuristia, ja tästä on tulkittu myös seuraavan, ettei

Eräistä osakeyhtiön perustamiseen ja purkamiseen liittyvistä...

Eri mieliä voidaan olla siitä, millaisena tällaista likvidaatiopesää on oikeudelliselta luonteeltaan pidettävä. *Caselius* on esittänyt sen mielenkiintoisen ajatuksen, että sen paremmin kuin esiyhtiötä, ei tätä likvidaatioyhtiötäkään voida pitää varsinaisena osakeyhtiönä, vaan että sitä on käsiteltävä samanlaisena avoimeen yhtiöön verrattavana yhtymänä kuin esiyhtiökin on.²⁰ Hän lähtee siitä käsityksestä, että kun osakeyhtiö on päättänyt purkautua, se voidaan poistaa kaupparekisteristä jo ennen vuosihaasteasian päättymistä ja että osakeyhtiö tällaisen poistamisen johdosta lakkaa lopullisesti olemasta samalla tavoin, kuin se kaupparekisteriin merkittäessä syntyy. Tämän lakkaamisen johdosta osakeyhtiö muuttuu edellä mainitunlaiseksi yhtymäksi ja purettavan yhtiön toimikelpoisuus jatkuu sitten tällaisena toisenluontoisena yhteisönä, joka loppuu silloin, kun selvityspesän kaikki varat on jaettu.

Tämä konstruktio purkautuvan osakeyhtiön oikeudellisesta luonteesta ei kuitenkaan ole saanut yleistä hyväksymistä. Sitä vastaan saattaa mm. huomauttaa, että laki liittää yhtiön kaupparekisteriin merkitsemiseen nimenomaisesti sen oikeustoimikelpoiseksi tulemisseurauksen,²¹ mutta ettei vastaavaa seurausta ole yhdistetty kaupparekisteristä poistamistoimenpiteeseen. Päinvastoin kaupparekisteristä poistaminen on kaupparekisteriasetuksen 18 §:n mukaan käsiteltävä seuraukseksi yhtiön purkautumisesta eikä suinkaan sen aiheuttajaksi. Tämä kaupparekisteristä poistamisilmoitus on myös erotettava siitä kaupparekisteriasetuksen 20 §:ssä tarkoitetusta ilmoituksesta, minkä tuomioistuin tekee kaupparekisteriä pitävälle viranomaiselle vuosihaasteen ottamisesta yhtiön velkojille. Viimeksi mainitun ilmoituksen tarkoituksena on saattaa ulkopuolisten tietoon, että yhtiön purkamismenettelyyn on ryhdytty, kun taas 18 §:n mukaisesta ilmoituksesta ulkopuolisille selviää, että purkaminen on päättynyt. Olisi outoakin, jos tämä ilmoitus voitaisiin tehdä ennen, kun ilmoitus purkamistoimenpiteisiin ryhtymisestäkään on rekisteriviranomaisille saapunut.²²

aikaisemmin asetettu prokuristikaan purkamismenettelyn alettua enää voi edustaa yhtiötä. Tämä käsitys vastanee myös prokuristin asemaa Suomen lain mukaan. Vrt. *Ehrenberg-Fischer*, s. 409; *Cederberg*, Prokura s. 221.

²⁰ M.k. s. 99 ss. Vrt. myös *Blumenstein*, System des Steuerrechts s. 147.

²¹ Osakeyhtiölain 14 §.

²² Norjan oikeuden mukaan kaupparekisteristä poistamisilmoitus voidaankin tehdä

Johdonmukaisesti soveltaen Caseliuksen kanta, että osakeyhtiö purkautuessaan muuttuisi avoimeen yhtiöön verrattavaksi yhtymäksi, veisi nähtävästi myös siihen, että osakeyhtiön osakkeenomistajat tämän muutoksen johdosta joutuisivat samanlaiseen henkilökohtaiseen vastuuseen yhtiön tällöin vielä suorittamattomista veloista, kun avoimen yhtiön ja muiden vastaavien yhtymien jäsenten vastuu niiden veloista on. Tämäntapainen vastuu on kyllä osakeyhtiölain 14 §:n 2 momentissa säädetty esiyhtiön veloista, mutta vastaavaa määräystä ei ole olemassa likvidaatioyhtiöstä, ja siihen nähden se tuntuisikin sekä luonnottomalta että jopa arveluttavalta.²³

vasta, kun velat on suoritettu ja likvidaatio muutoinkin lopetettu. Augdahl, m.t. s. 498. Samoin Saksan oikeudessa *Handelsgesetzbuchin* 302 §:n mukaan sekä yleensä muissakin oikeuksissa. Hallstein, s. 371 s. KaupparekA 18 §:n 2 mom. säännös »liikkeen lakkaamisesta» tehtävästä kaupparekisteri-ilmoituksesta tuntuu osakeyhtiöön sovellettaessa myös olevan tulkittava siten, että lopettamisilmoitus meilläkin voidaan tehdä vasta sen jälkeen, kun yhtiö on »lakannut», so. sen purkamistoimenpiteet ovat päättyneet ja sitä ei oikeussubjektina enää ole olemassa.

²³ Vrt. myös Augdahl, m.t. s. 498 s.

Kaupparekisteri-ilmoituksella on meidän oikeutemme mukaan, ellei oteta lukuun osakeyhtiölain 14 §:n tarkoittamaa tapausta, yleensä vain deklaratiivinen, kolmannen miehen tietoon saattamista tarkoittava, vaan ei konstitutiivista vaikutusta. Vrt. mm. Honka, LM 1946 s. 70.

Konstruktio, jonka mukaan osakeyhtiö purkautuessaan muuttuisi toisenluontoiseksi oikeussubjektiksi, johtaa käytännössä varsin vaikeasti hyväksyttäviin seurauksiin. Tässä mielessä voidaan ajatella ensiksikin tekstissä oletettua mahdollisuutta, että osakeyhtiö muuttuu samalla hetkellä, kun purkamispäätös merkitään kaupparekisteriin, avoimeen yhtiöön verrattavaksi yhtymäksi, jolle osakeyhtiön omaisuus ja velat myös eo ipso siirtyvät, ja osakkaat joutuvat siten vastaamaan yhtiön veloista yhteisvastuullisesti. Jos ajatellaan osakeyhtiötä, jonka varat olisivat 3 milj. mk sekä velat 10 milj. mk ja jonka osakkeista muutoin varattomat A ja B omistaisivat 90 % sekä vakavarainen C 10 %, voisivat A ja B, päättämällä purkaa yhtiön ja tekemällä siitä ilmoituksen kaupparekisteriin, saada C:n henkilökohtaisesti vastuunalaiseksi yhtiön kaikista veloista. Osakevähemmistön varakkaan omistajan asema yhtiössä tulisi tämän käsityksen mukaan kestäättömäksi. — Mutta voidaan myös ajatella, että osakeyhtiö vain lakkaisi olemasta ja etteivät sen sijalle tuleva uusi yhtymä ja tämän yhtymän jäsenet olisi henkilökohtaisesti vastuussa osakeyhtiön veloista muutoin, paitsi että likvidaattorit ja ne, jotka muulla tavoin myötävai-kuttavat laittomaan jakamiseen, olisivat mm. osakeyhtiölain 33 §:stä ilmenevän periaatteen mukaisesti vahingonkorvausvastuussa yhtiön velkojille. Tällöin katoaisi osakeyhtiön velkojen saamisilta kokonaan »kontrahtivastuu». Esim. osakeyhtiö, jota vastaan olisi haettu vekselituomio, saattaisi, nopeasti purkautumalla ja ilmoittamalla siitä kaupparekisteriin, estää vekselipäätöksen täytäntöönpanon niin kauan, kun purettavan yhtiön omaisuuden jakamiseen ei ryhdyttäisi. Tämä vaihtoehto saattaisi siis yhtiön velkojen aseman varsin vaaranalaiseksi. — Mikäli taas oletetaan, että osakeyhtiön kerrotuin tavoin purkautuessa uusi yhtymä eo ipso kyllä vastaisi mm. osakeyhtiön kontrahti-veloista, mutta etteivät yhtymän jäsenet, so. entisen osakeyhtiön osakkaat silti tulisi

Eräistä osakeyhtiön perustamiseen ja purkamiseen liittyvistä...

Edellä esitetyn perusteella ja kun voimassa olevaan osakeyhtiöoikeutemme ei sisälly säännöksiä, jotka tukisivat Caseliuksen konstruktiota, lienee katsottava, että purkautuva osakeyhtiö jatkaa purkautumispäätöksestä ja vuosihaasteen ottamisesta huolimatta identtisesti samana, osakeyhtiön luontoisena oikeushenkilönä toimintaansa. Tällainen yhtiö ei myöskään voi osakkailleen suorittaa mitään jako-osuuksia ennen, kun paikallutolupäivä vuosihaasteasiassa on ollut ja siinä ilmenneet tai ennestään tunnetut yhtiön velat on suoritettu taikka, jos ne esim. ovat riittäviä, niitä varten on pantu erilleen tarpeelliset varat.²⁴

Mutta ei vielä edes velkojen suorittaminen lopeta purettavan yhtiön oikeuskelpoisuutta, vaan se jatkuu niin kauan, kun yhtiön kaikki säästö on jaettu osakkaille. Täten yhtiö sammuu vain vähitellen ja, niin kuin lainvalmistelukunta lausuu: »Yhtiö katsotaan siis puretuksi vasta sen jälkeen, kun suoritustilan aikana syntynyt ylijäämä on jaettu osakkeenomistajille tai, jos konkurssin sattuessa ei synny ylijäämää, kun lopullinen jako velkojille on toimitettu.²⁵ -

Mitä tulee purettavan osakeyhtiön ja sen osakkeenomistajien välisiin suhteisiin purkamismenettelyn kestäessä, on selvitystilassa olevan osakeyhtiön osakkaiden oikeus yhtiölle velkojen suorittamisen jälkeen jäävään säästöön samantapainen oikeus jaon vaatimiseen, kuin esim. jakamatto-

yhtymän veloista vastuuseen muuta kuin laittomasta jakamisesta johtuen vahingonkorvausperusteella, luotaisiin uusi yhtymätyyppi, jossa yhtymän jäsenet ilman laissa olevaa rajoitusta olisi vapautettu vastaamasta yhtymän veloista. Tällainen yhtymätyyppi ei soveltune meidän oikeusjärjestelmäämme. Sitä paitsi viimeksi mainitunlaatuinen yhtymä ei olisi enää sellainen avoimeen yhtiöön verrattava yhtymä, jonka verotus olisi toimitettava tulo- ja omaisuusverolain 46, 48 ja 49 §:n mukaisesti. Vrt. tästä tarkemmin ali viittaa 28.

Sitä paitsi osakeyhtiön muuttumiselta purkautuessaan joksikin edellä selostetunlaisiksi yhtymäksi puuttuu lain sitä tarkoittava määräys. Näin ollen osakeyhtiötä on pidettävä osakeyhtiönä purkamismenettelyn aikanakin niin kauan, kun se yleensä on itsenäisenä oikeussubjektina olemassa.

²⁴ Varojen erilleenpanemista velan suorittamista varten voitaneen näet tässä yhteydessä yleensä pitää velan suorittamista vastaavana. Vrt. mm. *Ehrenberg-Fischer*, m.t. s. 410; *Augdahl*, m.t. s. 498 s.; *Heikonen*, m.t. s. 470.

²⁵ Vrt. m.e. s. 97. Samoin lausuu *Haegströmer* teoksessaan *Om aktiebolag enligt svensk rätt* s. 291: »Då den sista tillgången är fördelad, är aktiebolags upplösning fullbordad». Saman käsityksen esittää *Hallstein* eri maiden osakeyhtiölainsäädäntöjen yleiseksi periaatteeksi (s. 357 ss.). Vrt. myös *Augdahl*, s. 485, 498; *Heinsheimer*, *Handelsrecht* s. 91 s.; *Cosack*, *Handelsrecht* s. 532 s.; *Staub*, s. 1204.

man kuolinpesän osakkaan jakovaade on.²⁶ Osakkaan jakamisvaade, joka ennen velkojen suorittamista on olemassa vain latenttina tai ehdollisena, tulee velkojen maksamisen jälkeen sisällöltään täydelliseksi muotoamis-oikeudeksi (Gestaltungsrecht). Tämä muotoamis-oikeus on kuitenkin vielä vain osakkeen omistukseen liittyvä erityinen oikeutus. Niin kauan kuin päätöstä yhtiön säästön jakamisesta osakkaille ei ole tehty, säästö on yhtiön omaisuutta, eikä yhtiöllä myöskään ole sen perusteella mitään velkaa osakkailleen. Mutta sitä mukaa kuin selvityspesä päättää jakaa säästöä osakkeenomistajille, muuttuu viimeksi mainittujen jakovaade suoranaisiksi saamis-oikeudeksi. Säästö tosin pysyy edelleen yhtiön varoina, kunnes jako-osuudet nostetaan, mutta selvitysyhtiö joutuu *eo ipso* jako-osuuksia vastaavaan velkasuhteeseen osakkaille. Viimeksi mainitut voivat mm. saada oikeudenkäyntitietä ulosottokelpoisen päätöksen heille kuuluvien jako-osuuksien maksamisesta. Näin on laki ilmeisesti ollut tulkittava jo aikaisemminkin, mutta tämän tulkinnan oikeellisuus on tullut entistään selvemmäksi usein mainitulla, osakeyhtiölain 43 §:ään vuonna 1945 tehdyllä 3 momentin lisäämisellä.²⁷

Kun Suomen verolainsäädännöt eivät sisällä purkautuvasta osakeyhtiöstä ja sen verovelvollisuudesta mitään erityisiä säännöksiä, määräytyy tämä verovelvollisuus sen vuoksi edellä selostettujen, purkautuvan osakeyhtiön luonnetta koskevien yksityisoikeudellisten konstruktioiden perusteella. *Caseliuksen* käsityksen mukaan purkautuva osakeyhtiö olisi purkautumispäätöksen tultua kaupparekisteriin merkityksi verovelvollinen tuloistaan tulo- ja omaisuusverolain 48 §:n ja omaisuudestaan saman lain 49 §:n asteikkojen mukaan yhtymänä, eivätkä osakkaat olisi tämän yhtymän osuuksista ja siitä saamistaan tuloista erikseen verovelvollisia. Osakeyhtiölle ominainen kaksinkertainen verotus siis lakkaisi ja muuttuisi yksinkertaiseksi eli samanlaiseksi, kuin avoimien yhtiöiden verotus on, sillä hetkellä, jolla purkautumispäätös tulisi kaupparekisteriin merkityksi.

Kun edellä ei ole voitu omaksua *Caseliuksen* puheena olevaa käsitystä, vaan purkamistilassa olevaa osakeyhtiötä pidetään edelleen osakeyhtiönä, seuraa siitä, että tämän yhtiön verotus tapahtuu purkautumispäätök-

²⁶ Vrt. *Ehrenberg-Fischer* s. 411; *Staub*, s. 1206, 1224. Vrt. myös *Hakulinen*, LM 1946 s. 334 s.

²⁷ Vrt. mm. *Ehrenberg-Fischer*, s. 411, 391 s.; *Chydenius*, m.t. s. 99.

Eräistä osakeyhtiön perustamiseen ja purkamiseen liittyvistä...

sestä ja vuosihaasteen ottamisesta huolimatta edelleen tulo- ja omaisuusverolain 50 §:n perusteella, minkä ohessa myös osakkaat ovat jatkuvasti verovelvollisia osakkeittensa nojalla.²⁸ Oikeuskäytännössä tämä käsitys on myös omaksuttu jotenkin tiukasti ja katsottu, ettei purkautuva osakeyhtiö voi verotukseen vaikuttavasti jakaa osakkeenomistajilleen mitään omaisuutta ennen, kun vuosihaastevalvonta on toimitettu ja velat suoritettu. Jos varoja on osakkaille aikaisemmin jako-osuutena jaettu, katsotaan osakkaiden jaon johdosta tulleen vastaavan suuruiseen velkaan yhtiölle, jolloin yhtiön verovelvollisuus omaisuudestaan ja osakkaiden verovelvollisuus osakkeistaan ei tällaisen laittoman jakamisen johdosta alene. Vasta sitten, kun osakeyhtiön kaikki varat on jaettu, yhtiö lakkaa olemasta oikeussubjektina ja siis myös verovelvollisena.²⁹

Mutta sitä mukaa kuin — yhtiön velkojen tultua suoritetuiksi — sen varoja päätetään jakaa osakkaille ja viimeksi mainituille aikaisemmin selostetuin tavoin syntyy vastaava saamisoikeus yhtiötä vastaan, yhtiö on oikeutettu varallisuusverotuksessaan veronalaisista varoistaan vähentä-

²⁸ Saksan *Körperschaftssteuergesetzin* 18 §:n mukaan koko aika likvidaation alkamisvuoden alusta likvidaation jako-osuuden suorittamiseen tai, ellei jako-osuutta suoriteta, likvidaation päättymiseen lasketaan yhdeksi verokaudeksi. Tältä verokaudelta saaduksi tuloksi luetaan se määrä, millä jaettava omaisuus ylittää yhtiöllä verokauden päättyessä olleen veronalaisen omaisuuden, kun eliminoidaan pois osakkaille suoritettut jako-osuudet ym. Muutoin vero määrätään osakeyhtiöverotuksen tavallisten perusteiden mukaan ja osakeyhtiötä pidetään verotuksellisesti siis loppuunsa asti osakeyhtiönä. *Hollaender*, *Einkommensteuergesetz und Körperschaftssteuergesetz* s. 424 ss.

Jos Caseliuksen konstruktio hyväksyen katsottaisiin edellä aliviitassa 23 edellytetyn kolmannen vaihtoehdon mukaisesti osakeyhtiön purkautuessaan muuttuvan yhtymäksi, joka jäisi kontrahtivastuuseen osakeyhtiön veloista, mutta jonka jäsenet eivät henkilökohtaisesti vastaisi näistä veloista muuta kuin enintään vahingonkorvausperusteella, ei tällainen yhtymä enää voisi olla sellainen avoimeen, kommandiitti- ja laivanisännistö-yhtiöön verrattava yhtymä, jota ja jonka osakkaita olisi verotettava tulo- ja omaisuusverolain 46, 48 ja 49 §:n sekä 24 §:n 3 kohdan säännösten mukaisesti, vaan olisi tällöin ilmeisesti kysymys 50 §:n mukaan verotettavasta yhtymästä, joka siis mm. edelleen olisi osakeyhtiöiden kaksinkertaisen verotuksen alainen. Osakeyhtiöverotuksen kaksinkertaisuuden lainsäädännöllisenä perusteenahan on näet tärkeältä osalta pidettävä juuri osakkaiden mahdollisuutta osakeyhtiömuotoa käyttäen toimia ilman henkilökohtaista vastuuta. Vrt. mm. *Eberstein*, *Om skatt till stat och kommun* s. 229; *Hollaender*, s. 387; *Neumark*, *Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung* s. 57. Vrt. myös *Honka*, *LM* 1946 s. 70 s.

²⁹ Vrt. mm. *KHO* 1. 12. 1943 N:o 3918, 6. 3. 1942 N:o 708, 16. 4. 1942 N:o 1180, 9. 3. 1943 N:o 777, 3. 9. 1946 N:o 2151. Vrt. myös *KKO* 1932 I 15, II 265, 1935 II 78, 5. 10. 1945 (Suomalaisen liikesivistysrahaston kannatusyhdistys r.y.).

mään osakkailleen tällä perusteella olevat velkansa. Käytännössä ei kuitenkaan aina voida jakaa kaikkea yhtiön säästöä samalla kertaa yhtenä ainoana jako-osuutena, koska jako-osuuden suuruus riippuu mm. reaaliomaisuuden rahaksimuuttamisen tuloksista ym. sellaisista seikoista. Jonkin jako-osuuden suorittamispäätöksestä huolimatta yhtiöllä siis saattaa olla varoja enemmän, kuin sen sanotusta jakamispäätöksestä johtuvat velat osakkaille ovat, ja näiden määrien erosta yhtiö on edelleen omaisuusverotuksessa verovelvollinen. Samoin sillä saattaa olla tällaisten tai muiden varojen koroista aiheutuvia tai reaaliomaisuutensa myynnistä johtuvasta myyntivoitosta ym. syntyviä veronalaisia tuloja, joten sitä voidaan siis edelleenkin vielä verottaa.³⁰

VIII.

Kun osakeyhtiötä voidaan ryhtyä lopullisesti purkamaan vasta sen kaikkien velkojen tultua suoritetuiksi, olisi usein, varsinkin jos on kysymyksessä toiminnaltaan laaja ja vanha yhtiö, vaikeata todeta, milloin yhtiön kaikki velat on maksettu. Kesken osakkaille kuuluvien jako-osuuksien suorittamisen ja ehkä sen jo päätyttyäkin voisi näet vielä ilmetä uusia, maksamistaan vaativia velkoja, joiden periminen osakkailta tai muu järjestely aiheuttaisi liian paljon hankaluutta.

Tämän vuoksi on järjestetty yhtiötä purettaessa käytettävä vuosihaaste menettely.³¹ Sen avulla pyritään aikanaan pääsemään selville kaikista yhtiöllä purettaessa olevista ja sille, so. selvitysmiehille tuntemattomista veloista. Eri mieliä on nyt ilmennyt siitä, mikä merkitys on sillä seikalla, ettei osakeyhtiön tuntematonta verovelkaa valvota tässä sen purkamismenettelyssä toimitettavassa vuosihaasteessa, eli siis mikä vaikutus vuosihaasteella on siinä valvomatta jääneisiin veroaamisiin.

Ilmeistä on, että vuosihaaste koskee vain sen toimittamishetkellä ole-massa olevia velkasuhteita eli siis maksuvelvollisuutta, jonka perustana

³⁰ Periaatteessa osakeyhtiö voi olla verovelvollinen niin kauan, kun sille saattaa syntyä muutakin velkaa. Vrt. *Hensel, Steuerrecht* s. 47, *Sandström, Om beskattning av inkomst av rörelse* s. 202 s.

³¹ Vrt. vastaavasta säännöstöstä Norjan oikeudessa *Augdahl, m.t. s. 488 s. 499* sekä Saksan oikeudessa *Handelsgesetzbuchin* 297 ja 301 § ja *Cosack, m.t. s. 533 s.*

Eräistä osakeyhtiön perustamiseen ja purkamiseen liittyvistä...

on valvontapäivää aikaisempi yhtiön toiminta tai olosuhde. Yhtiö saattaa kuitenkin, niin kuin jo havaittiin, velkaantua myös selvitysyhtiönä ollessaan vuosihaasteen jälkeen. Tällaisia myöhemmin syntyneitä velkoja vuosihaasteessa tapahtunut valvomatta jättäminen ei ilmeisestikään voi sammuttaa.³²

Verovelkoihin sovellettuna edellä esitetty merkitsee sitä, että jos verovelka on syntynyt ennen vuosihaasteen toimittamista, mutta sitä ei ole vuosihaasteasiassa valvottu eivätkä selvitysmiehet ole sitä muutoinkaan tunteneet, veronsaaja on menettänyt puhevaltansa tällaisesta verovelasta. Tuloverotuksessa verovelka taas syntyy abstraktisena sitä mukaa, kuin tulo muodostuu, ja omaisuusverotuksessa sinä ajankohtana, jolloin vallinneisiin omaisuussuhteisiin verotus perustuu.³³ Kun vuosihaastetta koskevan vuoden 1868 vanhentumisasetuksen 10 §:ssä on säädetty, että vuosihaasteen toimittamisesta on annettava tieto myös asianomaiselle lääninhallitukselle, on tämä lainkohta käsitetty yleensä siten, että jo pelkän abstraktisen verovelan syntyminenkin velvoittaa vuosihaasteessa samoin kuin esim. konkurssiassiassakin toimittamaan valvonnan velan enimmäismäärään asti.³⁴ Vain valvotun enimmäismäärän mukainen veromäärä katsotaan — muun selvityksen puuttuessa siitä, että asianomainen on tuntenut verovelan olemassaolon — sellaiseksi saatavaksi, jolle jako-osuus on suoritettava, samoin kuin vain valvottu enimmäismäärä voidaan konkurssissakin tuomita maksettavaksi veroille kuuluvalla etuoikeudella tai yleensä pesän varoista. Ja kun etuoikeusasetuksen 7 §:ssä puhutaan »kulu-
luvan vuoden» veroista, edellyttää tämäkin sanonta, että jo verovelan olemassa oleminen abstraktisena vaatii sen valvomista.³⁵

Edellä kuitenkin jo todettiin, että purkautuva osakeyhtiö on vielä purkamismenettelyn aikana ja paikalletulopäivän jälkeenkin itsenäinen oi-

³² Vrt. *Ehrenberg-Fischer*, s. 405 ss.

³³ Ks. tarkemmin *Rekola*, m.t. s. 471.

³⁴ Vrt. mm. *Hasselrot*, Några spörsmål ang. precipation, årsstämmning etc. s. 92; *Wrede—Wasastjerna*, Obligationsrättens allmänna del s. 269.

³⁵ On kuitenkin todettava, ettei oikeuskäytäntö näytä seuranneen edellä esitettyä tulkintaa. Korkein hallinto-oikeus on näet eräässä 13 päivänä maaliskuuta 1946 antamassaan päätöksessä (taltio N:o 732) äänestyksen jälkeen hylännyt valituksen, jonka eräs yhtiö oli tehnyt sitä vuodelta 1942 kohdanneesta ylimääräisen, varojen perusteella suoritettavan veron määrittämisestä, vaikka tämä verovelka oli selvästi syntynyt ennen vuosihaasteen paikalletulopäivää eikä sitä ollut vuosihaasteessa valvottu. Vrt. LM 1946 s. 445 s.

keussubjekti. Tästä taas seuraa, niin kuin myös jo todettiin, että sen selvityspesällä saattaa vielä vuosihaastevalvonnan tapahduttuakin olla veronalaisia tuloja ja varoja ja että sitä siis edelleen voidaan verottaa. Kun nämä verovelat kuitenkin syntyvät abstraktisinakin vasta vuosihaasteen ottamisen jälkeen, täytyy olla ilmeistä, etteivät vuosihaasteen vaikutukset ulotu niihin. Selvitysyhtiön asema ja toiminta vaikeutuisivat ilmeisesti huomattavasti, jos sen vuosihaasteen ottamisen jälkeen syntyvillä veloilla, olivatpa ne verovelkoja tai muutoin mitä laatua tahansa, ei olisi enää yhtiötä vastaan oikeusturvaa. Kohtuusnäkökohdatkaan eivät tällaista vaadi, koska hyvällä syyllä voidaan edellyttää, että selvitysmiesten tulee itse hankkia selvyys yhtiölle selvitysmenettelyn aikana syntyneistä vero- ym. veloista.