



Helsinki 28.11.2000
Nro 3311/345/2000
Viite

Verovirastot

Asia YRITYSJÄRJESTELYT VEROTUSKÄYTÄNNÖSSÄ

Tämän yritysverotustiedotteen on tarkoitus selventää yritysjärjestelyihin liittyviä verokysymyksiä oikeuskäytännön näkökulmasta. Yritysjärjestelyistä on saatu lukuisia korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätöksiä. Myös keskusverolautakunta on antanut useita verotuskäytäntöä ohjaavia ratkaisuja. Tavanomaisesta poiketen mukana on myös julkaisematonta oikeuskäytäntöä. Tiedotteella on tarkoitus osaltaan helpottaa verovelvollisia laatimaan yritysjärjestelyihin liittyviä ennakkotietohakemuksia sekä ohjata verohallintoa näiden hakemusten käsittelyssä. Mukana oleva oikeuskäytäntö on lainvoimaista ellei toisin mainita.

Apulaisjohtaja

Anneli Kukkonen

Ylitarkastaja

Jukka Lyijynen

YRITYSJÄRJESTELYT OIKEUSKÄYTÄNNÖSSÄ

Sisällysluettelo

1 Liiketoimintasiirto EVL 52d §

- 1.1 Yleistä
- 1.2 Liiketoimintakokonaisuuden käsite
- 1.3 Siirrettävät varat ja velat
- 1.4 Palautettavat arvonalisäverovähennykset

2 Jakautuminen EVL 52c §

- 2.1 Yleistä
- 2.2 Oikeuskäytäntöä
- 2.3 Vastaanottavan yhtiön osakkeiden hankintameno
- 2.4 Jakautumiseen liittyviä erityiskysymyksiä

3 Osakeyhtiön purkaminen EVL 51d §

- 3.1 Liikearvo
- 3.2 Jako-osuuden saajan verotus
- 3.3 Jako-osan ennakoluovutukseen liittyviä erityiskysymyksiä
- 3.4 Purkutappion vähennyskelpoisuus yritysjärjestelyissä

1 Liiketoimintasiirto EVL 52d §

1.1 Yleistä

Liiketoimintasiirrossa osakeyhtiö luovuttaa joko kaikki taikka yhteen tai useampaan liiketoimintansa osaan kohdistuvat varat, siirtyviin varoihin kohdistuvat velat ja siirtyvään toimintaan kohdistuvat varaukset tätä toimintaa jatkavalle osakeyhtiölle. Vastikkeena annetaan vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia uusia osakkeita.

Jos siirtäviä yhtiöitä on useita, vastikeosakkeet tulee antaa siirrettyjen varallisuuksien kirjanpitoarvojen mukaisessa suhteessa. Vaikka siirtäviä yhtiöitä on useita, vastikkeena annettavia osakkeita ei voida jakaa siirtävien yhtiöiden kesken varojen käypien arvojen suhteessa (KVL 1998/12, ei julk.). Osakevastiketta ei voida esimerkiksi jättää antamatta (KVL 2000/64, ei julk.).

Liiketoimintasiirrossa ei voida antaa käteisvastiketta.

Seuraavassa tapauksessa katsottiin, että hakemuksen olosuhteissa pääomalaina olisi ollut käteisvastiketta.

KVL 1998/108 (julk.). Hakijayhtiön oli tarkoitus perustaa tytäryhtiö, johon siirrettäisiin hakijayhtiön koko liiketoiminta. Menettely varojen ja velkojen kohtelun osalta täytti elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52d §:n tarkoittaman liiketoimintasiirron edellytykset. Perustettavan yhtiön osakepääomaksi oli tarkoitus muodostaa 600 000 markkaa. Muu pääoma oli tarkoitus sijoittaa yhtiöön osakeyhtiölain 5 luvussa säädettyinä pääomalainana. Vastaanottavan yhtiön tase suunnitelmien mukaan olisi muodostunut seuraavaksi. Vastaavaa: pysyvät vastaavat 1,6 mmk, vaihto-omaisuus 3,5 mmk, lyhytaikaiset saamiset 1,4 mmk eli yhteensä 6,5 mmk. Vastattavaa: osakepääoma 0,6 mmk, pääomalaina 4,5 mmk, velat 1,4 mmk eli yhteensä 6,5 mmk. Kun otettiin huomioon siirrettävien varojen määrä ja se, että vastikkeena annettiin paitsi 600 000 markan arvosta vastaanottavan yhtiön osakkeita myös 4,5 mmk:n pääomalainasaaminen, ei järjestelyyn sovellettu elinkeino tulon verottamisesta annetun lain 52d §:ää.

Jos siirrettävään liiketoimintaan liittyvien velkojen määrä on suurempi kuin siirrettävien varojen kirjanpitoarvo, ei EVL 52d §:ää voida soveltaa. Tällaisen menettelyn katsottiin merkitsevän käteisvastikkeen antamista (KVL 2000/54, julk., ei lainvoimainen).

Liiketoimintakokonaisuus siirretään vastaanottavaan yhtiöön kirjanpitoarvoistaan. EVL 52d §:n edellytysten täyttyessä siirtävän yhtiön verotuksessa luetaan luovutetun omaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi omaisuuden verotuksessa poistamatta oleva hankintamenon osa. Tämä edellyttää muun muassa sitä, että siirto tehdään kirjanpidon verotuksessa poistamatta olevista arvoista. Jos varoja siirretään käyvin arvoin, menettely ei täytä EVL 52d §:n vaatimuksia (KHO 1997:88).

Liiketoimintasiirron voivat suorittaa osakeyhtiön lisäksi myös muut TVL 3 §:ssä mainitut yhteisöt. Liiketoimintakokonaisuuden voivat siirtää esimerkiksi taloudellinen tai yleishyödyllinen yhdistys. Myös osuuskunta (KVL 1997/234, ei julk.) ja TVL 21 §:ssä mainittu osittain verovapaa yhteisö voivat suorittaa liiketoimintasiirron (KVL 1999/59, ei julk.).

1.2 Liiketoimintakokonaisuuden käsite

Siirrettävän varallisuuden tulee muodostaa siirtävässä yhtiössä liiketoimintakokonaisuus, jotta EVL 52d § soveltuu. Hallituksen esityksen (177/95) mukaan liiketoimintakokonaisuudella tarkoitetaan yhtiön liiketoimintaan liittyviä varoja ja velkoja ja muita velvoitteita, jotka organisatorisesti muodostavat itsenäisesti toimeen tulevan taloudellisen yksikön. Säännöksen lähtökohta on, että liiketoimintakokonaisuuden muodostava varallisuuskokonaisuus siirretään sellaisenaan. Vain siirrettävään toimintaan liittyvät varat ja velat voidaan siirtää.

Lähtökohtaisesti liiketoimintakokonaisuuden luontevimmin voi määrittää verovelvollinen itse.

Yhtiö harjoitti keskus- ja kojeisto- sekä hormielementti- ja ohutlevyvuotevalmistustoimintaa sekä omisti kiinteistön. Yhtiö siirsi kiinteistöä lukuunottamatta toimintansa vastaanottavalle yhtiölle (KVL 1996/346, julk.). Menettelyn taustalla oli heikko kysyntätilanne ja siitä johtuva tarve keskittää liiketoimintoja. Tavoitteena oli säästää kustannuksia liiketoimintasiirrolla ja hakemuksessa tarkoitettulla sulautumisella. Tapauksessa teollinen valmistustoiminta muodosti siis liiketoimintakokonaisuuden.

Ratkaisussa KVL 1996/297 (julk.) yhtiö harjoitti lämpö-, vesi-, ilmastointi- ja sähköalan teknistä tukkukauppaa, arvopaperikauppaa sekä kiinteistöliiketoimintaa. Yhtiö omisti muun muassa urakointiliiketoimintaa harjoittavan yhtiön. Tukkukauppa haluttiin siirtää omaan yhtiönsä muun muassa tehokkuuden lisäämiseksi ja kansainvälistymiseen liittyvistä syistä. Tukkukauppa haluttiin omaan yhtiönsä lisäksi siksi, että toista tärkeistä liiketoiminnoista eli urakointitoimintaa harjoitettiin myös omassa yhtiössään. Tukkukauppa muodosti kokonaisuuden, joka voitiin siirtää liiketoimintasiirrolla.

Ratkaisussa KVL 1996/17 (julk.) yhtiö harjoitti kojeistotarvikkeiden valmistusta ja markkinointia sekä kiinteistön vuokrausta. Yhtiö halusi siirtää kojeistotarvikkeiden valmistuksen ja markkinoinnin vastaanottavalle yhtiölle. Siirtävään yhtiöön oli tarkoitus jättää teollisuuskiinteistöjen vuokraus konserniyhtiöiden käyttöön sekä johtohenkilöstöä. Hakemuksessa tarkoitettu valmistus ja markkinointi muodostivat kokonaisuuden, joka voitiin siirtää liiketoimintasiirrolla.

Tuotantotoiminta ja myyntitoiminta voidaan siirtää omiin yhtiöihinsä (KVL 1997/185, julk.).

Yhtiön elinkeinotoimintaan sisältyi sekä sidosryhmien että ostaja-asiakkaiden rahoitusta. Konsernin pääkirjanpito, ostoreskontra, kassanhallinta ja budjetointi

hoidettiin yhtiön erillisessä yksikössä. Yhtiön rahoitustoiminta ja taloushallinto muodostivat liiketoimintakokonaisuuden (KVL 1998/89, julk.).

Asumispalveluja tarjoava osakeyhtiö siirsi kolmella liiketoimintasiirrolla aravalain rajoitusten alaiset kiinteistöt, pitkällä korkotukilainoilla rahoitetut kohteet ja lyhyillä korkotukilainoilla rahoitetut kohteet kolmeen eri yhtiöön (KVL 1998/5, ei julk.). Tapauksessa liiketoimintakokonaisuus voitiin siis jaotella rahoitustavan mukaisesti.

Vakuutusalan osakeyhtiö sai siirtää liiketoimintasiirrolla Suomen toimintaan liittyvän vahinkovakuutustoiminnan uudelle yhtiölle. Ulkomailla harjoitettua vahinkovakuutustoimintaa ei siirretty, koska hakijan käsityksen mukaan se ei liittynyt liiketoimintakokonaisuuteen (KVL 1998/7, ei julk.). Tapauksessa liiketoimintakokonaisuus oli jaettu koti- ja ulkomaan toimintoihin.

Siivousalan yhtiö oli organisoinut toimintansa niin, että Etelä-Suomen kunnissa harjoitettu siivoustoiminta muodosti oman liiketoimintayksikön. Tämä yksikkö voitiin siirtää liiketoimintasiirrolla (KVL 1999/73, ei julk.). Tapauksessa liiketoimintakokonaisuus muodostui tietyllä alueella Suomessa harjoitetusta toiminnasta.

1.3 Siirrettävät varat ja velat

Liiketoimintasiirrossa tulee siirtää kaikki liiketoiminnan osaan kohdistuvat varat, siirtyviin varoihin kohdistuvat velat ja siirtyvään toimintaan kohdistuvat varaukset siirtyvää toimintaa jatkavalle osakeyhtiölle. Toisaalta on mahdollista olla siirtämättä esimerkiksi siirrettävän toiminnan käytössä olevat toimitilat, jos menettely palvelee konsernin kiinteistöomistuksen keskittämistä.

Taseen pysyvissä vastaavissa olevat liiketoimintakokonaisuuteen liittyvät varat tulee siirtää liiketoimintasiirrossa. Esimerkiksi, jos siirtävän yhtiön taseessa on siirrettävään toimintaan liittyvää **liikearvoa**, tulee siirto tältäkin osin suorittaa. **Fuusioaktiiva** on katsottu sellaiseksi eräksi, joka tulee tarvittaessa siirtää (KVL 1996/149, julk.). Asiassa ei ole merkitystä sillä, onko erä verotuksessa vähennyskelpoinen vai ei. Yhtiön omassa toiminnassa syntynyt liikearvo ei tavallisesti näy taseen eränä. Liiketoimintasiirrossa vastaanottava yhtiö ei voi kirjata taseeseensa tällaista liikearvoa, joka ei näy siirtävän yhtiön taseessa (KHO 1997/2157, ATK).

Taseen vastaavissa olevat **ennakkomaksut** ovat taloudelliselta luonteeltaan saamia. Ennakkomaksut tulee siirtää siltä osin, kuin ne liittyvät siirrettävään liiketoimintaan (KVL 1999/26, ei julk.).

Siirtävän yhtiön **tytäryhtiöiden** käsittely on osoittautunut ongelmalliseksi liiketoimintasiirrossa. Jos siirtävän yhtiön koti- tai ulkomaiset tytäryhtiöt liittyvät siirrettävään liiketoimintaan, tulee kyseiset osakkeet siirtää. Jos verovelvollinen on kuitenkin järjestänyt liiketoimintansa niin, etteivät tytäryhtiöt liity siirrettävään liiketoimintakokonaisuuteen, ei siirtämistä tarvitse tehdä.

Tapauksessa KVL 1996/110 (julk.) verovelvollinen oli katsonut, että koti- ja ulkomaiset tytäryhtiöt liittyivät siirrettävään liiketoimintakokonaisuuteen. Jos siirrettävä toiminta siihen liittyvine koti- ja ulkomaisine tytäryhtiöineen siirrettiin vastaanottavalle yhtiölle, kyseessä oli EVL 52d §:n mukainen liiketoimintasiirto. Jos näissä olosuhteissa ulkomaisia tytäryhtiöitä ei siirretty tai tytäryhtiöitä ei siirretty lainkaan, EVL 52d §:ää ei sovellettu.

Tapauksessa KVL 1997/185 (julk.) A Oy harjoitti koneiden valmistustoimintaa Suomessa. Se omisti tuotantoyhtiöt kahdessa ulkomaisessa valtiossa ja myyntiyhtiöt seitsemässä eri maassa. Yhtiön oli tarkoitus liiketoimintasiirtona yhtiöittää Suomen tuotanto- ja myyntitoiminnot omiin yhtiöihinsä. Liiketoimintasiirron jälkeen A Oy hoitaisi muun muassa konsernin johto-, talous- ja rahoitustoiminnot. Ulkomaiset tuotanto- ja myyntiyhtiöt jäisivät A Oy:n omistukseen. Kun siirrettävän toiminnan johto jätettiin siirtävään yhtiöön, ulkomaisten tytäryhtiöiden ei katsottu liittyvän siirrettäviin liiketoimintakokonaisuuksiin.

Myyntisaamisten osalta noudatetaan myös pääsääntöä. Siirrettävään toimintaan liittyvät saamiset tulee siirtää (KVL 1996/39, julk.). Jos saamisten siirto ei sopimusten perusteella ole siviilioikeudellisesti mahdollista, tulee siirtävän yhtiön ja vastaanottavan yhtiön välille muodostaa keskinäiset saamiset, jotka ehdoiltaan vastaavat olemassa olevien myyntisaamisten ehtoja (KVL 1998/89, julk.).

Rahoitusomaisuutta voidaan siirtää kohtuullista käyttöpääomaa vastaava määrä. Tapauksessa KVL 1996/80 (julk.) siirrettiin vajaan kuukauden käyttöpääomaa vastaava määrä. Tapauksessa KVL 1997/185 (julk.) puolestaan siirrettiin rahoja ja pankkisaamisia 2-3 kuukauden käyttöpääomatarpeen mukaisesti. Kohtuullinen määrä rahoitusomaisuutta voidaan siirtää tapauskohtaisen harkinnan perusteella. On myös mahdollista, ettei rahoitusomaisuutta tarvitse siirtää lainkaan (KVL 1998/57, ei julk.). Yhtiön siirtäessä koko liiketoimintansa osingonjakoon varattuja rahavaroja lukuunottamatta, menettelyyn sovellettiin EVL 52d §:ää (KVL 1997/170, julk.). Myös osuuskunnan siirtäessä liiketoimintansa perustettavalle osakeyhtiölle, osuuskunnan tilille voitiin jättää rahavaroja osuuspääoman koron maksamista varten (KVL 1997/234, ei julk.). **Rahavarojen siirtäminen tulee siis ratkaista tapauskohtaisesti.**

Poistoero syntyy, kun verotuksessa tehdyt poistot ylittävät suunnitelman mukaiset poistot. Liiketoimintasiirrossa tulee siirtää siirrettävään toimintaan kohdistuva poistoero (KVL 1996/243, julk. ja KVL 1998/167, ei julk.).

Liiketoimintasiirrossa tulee siirtää **varaukset**, jotka selkeästi liittyvät siirrettävään toimintaan. Tällainen varaus on esimerkiksi takuuvaraus. Siirrettävään toimintaan liittyvä luottotappiovaraus tulee siirtää (KVL 1996/243, julk.). Myös siirtymävaraus siirrettiin liiketoimintasiirrossa (KHO 1996 B 511).

Siirrettävään toimintaan kohdistuvat **lyhyt- ja pitkäaikaiset velat** tulee siirtää. Oikeuskäytännön mukaan myös siirrettävään toimintaan kohdistuva osuus yleistä rahoitusta varten otetuista pitkäaikaisista veloista tulee siirtää (KVL 1996/39, julk. sekä 1996/110, julk.). Tapauksissa siirtävän ja vastaanottavan yhtiön välille muodostettiin osin keskinäinen laina, joka ehdoiltaan vastasi keskimäärin siirtävällä

yhtiöllä siirtohetkellä olevien kyseisten lainojen ehtoja. Muun selvityksen puuttuessa siirrettävän yleislainan määrä voi vastata siirrettävien varojen osuutta siirtävän yhtiön taseen loppusummasta.

Maksuunpannut kotimaan ja ulkomaan **tuloverovelat** tulee huomioida liiketoimintasiirrossa, jos erät liittyvät siirrettävään liiketoimintaan. Koska verovelvollinen ei voi siirtää itse velkasuhdetta vastaanottavalle yhtiölle, tulee siirtävän ja vastaanottavan yhtiön välille muodostaa keskinäinen velkasuhde siltä osin kuin erät liittyvät siirrettävään toimintaan. Sen sijaan **maksuunpanematonta tuloverovelkaa** ei siirretä liiketoimintasiirrossa (KVL 1998/166, julk.). Päätös on annettu aikana, jolloin oikeuskäytännön mukaan osakeyhtiön osakkeen verotusarvoa ja matemaattista arvoa laskettaessa varoista ei vähennetty yhtiön verovuotta edeltävän vuoden tilinpäätökseen sisältyvää, siirtovelkana käsiteltyä maksuunpanematonta tuloveroa. Asiasta on vireillä lainmuutosesitys HE 103/2000. Esityksen mukaan velkana pidettäisiin taseen vastattaviin vieraaseen pääomaan merkittyjä eriä. Lain muutosta sovellettaisiin ensimmäisen kerran laskettaessa verotusarvoja ja matemaattisia arvoja verovuodelle 2002. Mahdollisen lakimuutoksen tullessa voimaan on epäselvää, miten maksuunpanematonta tuloverovelkaa tulee käsitellä liiketoimintasiirrossa.

Siirtyvään toimintaan liittyvän **tilittämättömän arvonlisäveron** osalta tulee luoda siirtävän ja vastaanottavan yhtiön välille keskinäinen velkasuhde (KVL 1999/26, ei julk.).

Siirtyvään toimintaan liittyvät **ostovelat** tulee siirtää (KVL 1996/39, julk.).

Vastaanottavaan yhtiöön siirtyvään henkilöstöön kohdistuvista **palkoista, vuosilomapalkoista ja TEL:stä muodostuvat siirtovelat** tulee siirtää vastaanottavalle yhtiölle. Siltä osin kuin itse velkasuhdetta ei voida siirtää, tulee siirtävän ja vastaanottavan yhtiön välille muodostaa keskinäinen velkasuhde (KVL 1999/26, ei julk.).

Lähtökohtaisesti EVL 52d § edellyttää, että kaikki siirrettävään toimintaan liittyvät varat, velat ja varaukset siirretään. KVL-käytännössä periaate ei kuitenkaan ole ollut täysin poikkeukseton. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan siirtyvään toimintaan liittyviä **kiinteistöjä** ei ole pakko siirtää, jos menettely palvelee konsernin kiinteistön omistuksen keskittämistä (KVL 1996/346, julk. ja 1997/185, julk.).

Toisinaan siirtävä yhtiö on järjestänyt työntekijöidensä eläketurvan **eläkesäätiön** avulla. Tällöin on mahdollista, että siirtävään yhtiöön jäävän sekä siirrettävään toimintaan liittyvien työntekijöiden eläketurva on hoidettu kyseisen säätiön avulla. Oikeuskäytännössä on katsottu, etteivät tällainen eläkesäätiö ja eläkevastuut ole EVL 52d §:n tarkoittamalla tavalla siirrettävään liiketoimintaan liittyviä varoja ja velkoja. (KVL 1999/50, ei julk.).

Yhtiö muun muassa toi maahan, valmisti, varastoi, kuljetti sekä markkinoi poltto- ja voiteluaineita liikenteelle, teollisuudelle ja kotitalouksille. Yhtiön oli tarkoitus siirtää harjoittamansa kotitalouksille suunnattu polttoöljyliiketoiminta varoineen ja velkoineen vastaanottavalle yhtiölle. Hakijan mukaan siirtävän yhtiön vaihto-

omaisuus öljyvarastojen osalta oli sen tyyppinen, ettei sitä voitu luontevasti pilkkoa ja erotella osiin. Vaihto-omaisuuden muodostavan öljyn ja sen säiliön oli tarkoitus jäädä pääasiallisesti palvelemaan siirtävän yhtiön liiketoiminnan muita osa-alueita, ja vain pieni osa säiliön sisältämästä öljymäärästä kohdistui siirrettävään toimintaan. Tällaista **vaikeasti eroteltavissa olevaa omaisuutta** (öljy keskusvarastossa) ei tarvinnut siirtää liiketoimintasiirrossa. (KVL 1999/51, ei julk.). Myös vilja voi olla vastaavalla tavalla vaikeasti eroteltavissa olevaa omaisuutta, jota ei tarvitse siirtää liiketoimintasiirrossa.

1.4 Palautettavat arvonalisäverovähennykset

AVL 33 §:n mukaan liikerakennuksen uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvistä rakentamispalveluista tehty vähennys on oikaistava, jos kiinteistö tai sen osa myydään tai otetaan muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Oikaisu verotetaan rakentamispalvelun omaan käyttöön ottona. Oikaisuvelvollisuudelle on kuitenkin asetettu viiden vuoden määräaika, jonka kuluttua luovutus ei enää aiheuta veroseuraamuksia. Määräaika lasketaan sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana rakentamispalvelu on valmistunut.

AVL 62 §:n mukaan yritysjärjestelyjen yhteydessä tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen luovutuksesta liiketoiminnan jatkajalle ei suoriteta veroa. Vastaavasti liiketoiminnan jatkajalla ei ole luovutuksen johdosta vähennysoikeutta. Säännöksen tarkoituksena on selkeyttää yritysjärjestelyjen verokohtelua. Yritysjärjestelytilanteessa luovuttajan on kuitenkin oikaistava uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvän rakentamispalvelun hankinnasta tehdyt vähennykset arvonalisäverolain 33 §:n mukaisesti.

Koska liiketoimintasiirto ei ole yleisseuraanto, se rinnastetaan myyntiin. Siirtävälle yhtiölle syntyy velvollisuus palauttaa kiinteistön hankinnan yhteydessä vähennetty arvonalisävero edellä kuvatun mukaisesti.

Tuloverotuksen periaatteena on, että arvonalisäveron vähentämättä jäänyt osa luetaan poistokelpoiseen hankintamenuun. Jos esimerkiksi kiinteistö luovutetaan kaupalla ja luovuttava yhtiö joutuu palauttamaan kiinteistön hankintamenuun vähentämänsä arvonalisäveroa, lisätään palautettava määrä yleensä tuloverotuksessa poistamatta olevaan hankintamenuun.

Jos liiketoimintasiirrossa joudutaan palauttamaan arvonalisäveroa, lisätään palautettavan arvonalisäveron määrä tuloverotuksessa poistamatta olevaan hankintamenuun. Omaisuus siirretään näin korotetusta arvosta.

AVL 104 § mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten ostamastaan kiinteistöstä tai rakentamispalvelusta sen veron, joka myyjän on 33 §:n mukaan suoritettava kiinteistön myynnin johdosta.

Jos liiketoimintasiirrossa vastaanottava yhtiö ottaa kiinteistön vähennykseen oikeuttavaan käyttöön AVL 104 §:n tarkoittamalla tavalla, pienenee tuloverotuksessa

kiinteistön poistamaton hankintameno arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisella määrällä.

Aihepiiriin liittyen on annettu seuraava julkaistu ratkaisu, jolla muutettiin keskusverolautakunnan aiemmin noudattamaa käytäntöä.

KVL 2000/12 (julk.). Hakijaosuuskunta oli siirtänyt liiketoimintasiirrolla tytäryhtiölleen liiketoimintakokonaisuuden ja siihen liittyvän kiinteistön teleesiirtoverkkoineen. Siirron johdosta osuuskunta joutui maksamaan takaisin aikanaan kiinteistön ja teleesiirtoverkon hankintamenoista vähentämänsä arvonlisäveron. Takaisinmaksettava arvonlisävero tuli lisätä tuloverotuksessa kiinteistön ja teleesiirtoverkon poistamatta olevaan hankintamenoön liiketoimintasiirron hetkellä. Omaisuus siirtyi vastaanottavalle yhtiölle tästä arvosta. Jos hakija lisäsi palautettavat arvonlisäverovähennykset kiinteistön ja teleesiirtoverkon poistamatta olevaan hankintamenoön, sovellettiin menettelyyn tältä osin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52d §:ää edellyttäen, että kirjanpidossa meneteltiin vastaavalla tavalla.

On mahdollista, että KVL:n vanhaa kantaa noudattaen tehtyjä liiketoimintasiirtoja on saatettu loppuun edellä mainitun ratkaisun julkaisemisen jälkeen. Tapauskohtaisen harkinnan perusteella tällaisiin liiketoimintasiirtoihin voidaan soveltaa EVL 52d §:ää edellyttäen, että verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä.

2 Jakautuminen EVL 52c §

2.1 Yleistä

Jakautumisen verosäätely tuli voimaan vuoden 1996 alusta. Tuolloin EVL:iin omaksuttiin Euroopan unionin niin sanotun yritysjärjestelydirektiivin (90/434) säännökset. Yhtiöoikeudellisesti jakautuminen tuli mahdolliseksi 1.9.1997 alkaen, kun osakeyhtiölain 14a luku tuli voimaan.

Jakautumisessa osakeyhtiö purkautuu selvitysmenettelyttä siten, että sen varat ja velat siirtyvät kahdelle tai useammalle osakeyhtiölle jakautuvan yhtiön osakkeenomistajien saadessa osuuksiensa mukaisessa suhteessa vastikkeena kunkin vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia uusia osakkeita. Vastike saa olla myös rahaa, kuitenkin enintään 10 prosenttia vastikkeena annettavien osakkeiden nimellisarvosta tai nimellisarvon puuttuessa osakkeita vastaavasta osuudesta yhtiön maksettua osakepääomaa. Jakautumisesta säännellään EVL 52c §:ssä ja TVL 28 §:ssä.

Verotuksen jakautumissäännöksiä sovelletaan tapauksiin, joissa vastikkeena annetaan kunkin vastaanottavan yhtiön uusia osakkeita vanhan omistuksen suhteessa. Verotuksen säätely on siis tiukempi kuin osakeyhtiölain 14a luvun määräykset, jotka eivät edellytä vastikeosakkeiden antamista vanhan omistuksen suhteessa.

Jakautumisessa ei ole erikseen säännelty, miten toiminnot voidaan jakaa eri yhtiöihin. Lainkohta mahdollistaa erilaisia vaihtoehtoja. Varausten osalta on kuitenkin säädetty, että jakautuvan yhtiön verotuksessa vähennetyt varaukset, jotka kohdistuvat tiettyyn toimintaan, siirtyvät sille vastaanottavalle yhtiölle, jolle siirrettyyn toimintaan varaus kohdistuu. Muut varaukset siirtyvät vastaanottaville yhtiölle samassa suhteessa kuin jakautuvan yhtiön nettovarallisuus siirtyy vastaanottaville yhtiöille.

2.2 Oikeuskäytäntöä

Jakautumisessa toiminnot voidaan jakaa vastaanottaville yhtiöille eri tavoin. Esimerkiksi tapauksessa KVL 1999/151 (ei julk.) muodostettiin elinkeinotoimintaa harjoittava yhtiö, kiinteistöyhtiö ja sijoitustoimintayhtiö. Ratkaisussa KVL 1998/25 (ei julk.) muodostettiin kaksi yhtiötä, joista toiselle yhtiölle siirtyi vain erään yhtiön osakkeet.

Jakautuminen on sulautumisen käänteisilmiö, eli kyseessä on yleisseuraanto. Tapauksissa KVL 1997/147 (julk.) ja 1999/14 (julk.) jakautuminen ei katkaissut omistusaikaa. Jakautuvan yhtiön osakkaan saamien vastaanottavan yhtiön osakkeiden hankinta-aikana pidettiin jakautuvan yhtiön osakkeiden hankinta-aikaa. Jakautuminen ei ole myöskään välitön eikä välillinen omistajanvaihdos (KVL 1998/26, julk.). Näin ollen jakautuminen ei esimerkiksi katkaise oikeutta vahvistettujen tappioiden vähentämiseen tai veroylijäämien käyttämiseen, kun jakautuvan yhtiön omistamia yhtiöitä sijoitetaan vastaanottaviin yhtiöihin.

Konserniavustuksen antamisesta jakautumisen yhteydessä on annettu ratkaisu KVL 1998/190 (julk.). P Oy omisti tytäryhtiöt S Oy:n ja H Oy:n. P Oy oli jakautunut verovuonna 1998 kahdeksi yhtiöksi, joista toinen oli X Oyj. S Oy ja H Oy tulivat jakautumisessa X Oyj:n omistukseen. S Oy ja H Oy aikoivat antaa verovuonna 1998 toisilleen tai uudelle emoyhtiölleen X Oyj:lle konserniavustuksen. Kaikki yhtiöt olivat liiketoimintaa harjoittavia yhtiöitä, joiden tilikausi päättyi 31.12.1998. X Oyj omisti S Oy:n ja H Oy:n osakekannat kokonaan. Näissä olosuhteissa konsernisuhde antajana olevan S Oy:n ja saajina olevien H Oy:n tai X Oyj:n kesken oli kestänyt koko verovuoden 1998. S Oy saattoi konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain mukaisesti vähentää vuonna 1998 verotettavasta tulostaan sisaryhtiölleen H Oy:lle tai emoyhtiölleen X Oyj:lle antamansa konserniavustuksen. Tapauksessa jakautuminen ei siis muodostunut konserniavustuksen antamisen esteeksi.

Konserniavustus voidaan antaa jakautumisessa muodostettavien yhtiöiden välillä myös, vaikka jakautuvan yhtiön emoyhtiö ei ole kotimainen (KHO 2000/864, ATK).

Jakautuminen on yleisseuraanto myös arvonlisäverotuksessa. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun KHO 2000/470 (ATK) mukaan siirtoon ei sovellettu arvonlisäverolain myyntiä koskevia säännöksiä eikä siirrosta siten suoritettu arvonlisävero. Sen vuoksi siirtoon ei myöskään sovellettu AVL 62 §:n yritysjärjestelyä koskevaa säännöstä. Koska perustettava keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö tuli jatkamaan verollista vuokraustoimintaa, kiinteistön käyttötarkoitus ei siirron yhteydessä muuttunut. AVL 33 §:n säännös

rakentamispalvelun osalta tehdyn vähennyksen palauttamisesta ei siten tullut sovellettavaksi.

2.3 Vastaanottavan yhtiön osakkeiden hankintameno

Jakautumisessa vastaanottavan yhtiön osakkeiden hankintamenoksi katsotaan se osa jakautuvan yhtiön osakkeiden hankintamenosta, joka vastaa vastaanottavalle yhtiölle siirtynyttä osaa jakautuvan yhtiön nettovarallisuudesta. Jos kuitenkin on ilmeistä, että vastaanottaville yhtiöille siirtyvien nettovarallisuuksien suhde olennaisesti poikkeaa näiden yhtiöiden osakkeiden käypien arvojen suhteesta, hankintameno jakoperusteena käytetään osakkeiden käypien arvojen suhdetta.

KVL 1999/48 (julk.). X:n A Oy:n jakautumisessa saamien B Oy:n ja C Oy:n osakkeiden hankintameno jakoperusteena käytettiin osakkeiden käypien arvojen suhdetta, jos vastaanottavien yhtiöiden osakkeiden käypien arvojen mukainen suhde poikkesi vähintään 20 % vastaanottaville yhtiöille siirtyneiden nettovarallisuuksien suhteesta. Vastaanottavien yhtiöiden osakkeiden käypä arvo oli niiden todennäköistä luovutushintaa vastaava määrä heti jakautumisen tultua voimaan. Jos osakkeet noteerattiin pörssissä, osakkeiden käyvän arvon voitiin katsoa muodostuvan viitenä ensimmäisenä päivänä noteerattujen pörssikurssien keskiarvon mukaan.

Oikeuskäytännössä on siis vähintään 20 %:n poikkeamaa käypien arvojen suhteesta pidetty olennaisena. Mainittu 20 %:n raja ei ole kuitenkaan ehdoton sääntö, vaan huomioon tulee ottaa tapauskohtaiset olosuhteet. Seuraavassa tapauksessa vastaanottaville yhtiöille siirtyvien nettovarallisuuksien suhteen ei olennaisesti katsottu poikkeavan yhtiöiden osakkeiden käypien arvojen suhteesta. Ratkaisussa edellä mainittu 20 %:n raja ylittyi vain yhden sellaisen yhtiön osalta, jonka osuus koko järjestelystä oli vähäinen.

KVL 2000/91 (julk.). Osakeyhtiön jakautumisessa muodostettiin kolme yhtiötä. A Oy:lle siirtyvän nettovarallisuuden suhteellinen osuus oli 81,3 prosenttia, B Oy:n osuus 15,7 prosenttia ja C Oy:n osuus 3,0 prosenttia jakautuvan yhtiön nettovarallisuudesta. Hakijan mukaan vastaanottavien yhtiön osakkeiden hankintameno jakautuisivat käypien arvojen perusteella suhteessa 80,7 prosenttia, 15,6 prosenttia ja 3,7 prosenttia. Tällöin C Oy:n osuus käypien arvojen suhteesta olisi yli 20 prosenttia suurempi kuin yhtiön osuus nettovarallisuuksien mukaisesta suhteesta. Kun otettiin huomioon jakautumisessa muodostettavien yhtiöiden nettovarallisuuksien määrät ja erityisesti se, että järjestelyyn osallistuvan pienimmän yhtiön osuus oli hakijan arvion mukaan 3-4 prosenttia kokonaisuudesta, ei ollut ilmeistä, että vastaanottaville yhtiöille siirtyvien nettovarallisuuksien suhde olennaisesti poikkeaisi näiden yhtiöiden osakkeiden käypien arvojen suhteesta. Näissä olosuhteissa vastaanottavien yhtiöiden osakkeiden hankintamenoiksi katsottaisiin se osa jakautuvan yhtiön osakkeiden hankintamenoista,

joka vastasi vastaanottaville yhtiölle siirtynyttä osaa jakautuvan yhtiön nettovarallisuudesta.

2.4 Jakautumiseen liittyviä erityiskysymyksiä

Jakautumisjärjestelyissä on oikeuskäytännössä käyty rajanvetoa siitä, onko kyseessä EVL 52c §:n mukainen jakautuminen, vai kuuluuko toimenpide yritysjärjestelyjen erityisen veronkiertämismääräyksen EVL 52g §:n soveltamisalaan. Aihepiiriin liittyen KHO on antanut kaksi julkaistua ratkaisua. Päätösten vuosikirjaotsikot ovat seuraavat:

KHO 1999:2. Kun tilintarkastus- ja muuta asiantuntijapalvelutoimintaa harjoittava yhtiö jakautui kahdeksi yhtiöksi siten, että toiselle uusista yhtiöistä siirtyi toiminnasta vain sijoitustoiminta, esitetyissä olosuhteissa jakautumisen ei katsottu tapahtuvan veron kiertämiseksi tai verotuksen välttämiseksi.

KHO 1999:63. Yhtiö aikoi jakautua osakeyhtiölain 14a luvun jakautumista koskevien säännösten mukaisesti kahdeksi uudeksi yhtiöksi siten, että toinen uusista yhtiöistä tulisi harjoittamaan samaa liiketoimintaa kuin jakautuva yhtiö ennen jakautumista ja toiseen yhtiöön siirrettäisiin omaisuutta, jota ei tarvittu liiketoiminnassa ja tämä yhtiö tultaisiin omaisuuden realisoinnin jälkeen purkamaan. Jakautuminen katsottiin tapahtuvan veron kiertämiseksi tai verotuksen välttämiseksi.

Molemmissa tapauksissa oli tarkoitus erottaa konsultointitoiminta ja sijoitustoiminta omiin yhtiöihinsä, jotta taloudellisessa mielessä helpotettaisiin uusien osakkaiden ottamista konsultointia harjoittavaan yhtiöön.

Ensimmäisessä tapauksessa sovellettiin EVL 52c §:ää. Tapauksesta ei ilmennyt, että jakautumisen jälkeen sijoitustoimintaa harjoittavan yhtiön osakkailla olisi ollut tarkoitus purkaa tai myydä yhtiö.

Sen sijaan jälkimmäisessä ratkaisussa oli ilmoitettu, että sijoitustoimintaa harjoittava yhtiö oli tarkoitus purkaa 4-5 vuoden kuluttua jakautumisesta. Menettelyyn sovellettiin EVL 52g §:ää.

Jakautumisjärjestelystä on annettu myös seuraava KVL:n julkaistu ratkaisu, jossa on viitattu verotusmenettelystä annetun lain 29 §:n peiteltyyn osingonjaon säännökseen.

KVL 2000/65 (julk.). A Oy oli käänösliiketoimintaa harjoittava yhden henkilön omistama yhtiö. Yhtiö oli sekä jakanut osinkoa että maksanut palkkaa säännöllisesti. Yhtiö oli harjoittanut sijoitustoimintaa vuodesta 1992 alkaen ja sen arvopaperisalkun arvo oli yli 10 miljoonaa markkaa. Osakas oli 57 vuotias ja yhtiössä harkittiin uusien osakkaiden ottamista

mukaan käännöstoimintaan. Yhtiön arvopaperisalkun arvon vuoksi uusien osakkaiden mukaan ottaminen käännöstoimintaan olisi ollut mahdollisille osakkaille kallista. Jotta käännöstoimintaan voitaisiin ottaa mukaan uusia osakkaita, A Oy:n oli tarkoitus jakautua kahdeksi erilaista käännöstoimintaa harjoittavaksi yhtiöksi ja sijoitustoimintayhtiöksi tai yhdeksi käännöstoimintaa harjoittavaksi yhtiöksi ja sijoitustoimintayhtiöksi. Sijoitustoimintayhtiön taseen loppusumma päättyneen tilikauden taseesta olisi ollut 81 prosenttia. Käännöstoimintaa harjoittavien yhtiöiden osuudet olisivat olleet 12 prosenttia ja 7 prosenttia. Hakemuksen mukaan sijoitustoimintayhtiötä ei ollut tarkoitus purkaa. Menettelyyn sovellettiin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52c §:ää. Ennakkoratkaisulla ei ole otettu kantaa siihen, miten verotus oli mahdollisesti toimitettava verotusmenettelystä annetun lain 29 §:n peiteltyä osingonjakoa koskevat säännökset huomioon ottaen, jos sijoitustoimintaa jatkava perustettu yhtiö purettaisiin tai jos sen osakkeet luovutettaisiin jakautumisen jälkeen.

Jakautumisen jälkeisinä vuosina verotusta toimitettaessa on seurattava tilannetta. Jos sijoitustoimintaa harjoittava *yhtiö puretaan* tai sen *osakkeita myydään*, tulee tapauskohtaisesti tutkia, soveltuvatko menettelyyn VML 28 § ja peiteltyyn osingonjaon säännös.

3 Osakeyhtiön purkaminen EVL 51d §

3.1 *Liikearvo*

Purkautuvan yhteisön verotuksessa vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden sekä muun omaisuuden luovutushinnaksi katsotaan omaisuuden todennäköistä luovutushintaa vastaava määrä.

Yhtiön omassa toiminnassa syntynyt liikearvo ei yleensä näy yhtiön taseessa. Pääsääntöisesti tällaista liikearvoa ei käsitellä vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuutena tai muuna omaisuutena, jonka luovutushinnaksi katsotaan omaisuuden todennäköistä luovutushintaa vastaava määrä.

Alla olevassa tapauksessa yhtiön omassa toiminnassa luotua liikearvoa ei pidetty EVL 51d §:ssä tarkoitettuna omaisuutena. Myöskään toiminimen ja asiakasrekisterin laskennallinen arvo eivät olleet purettaessa yhtiön veronalaista tuloa.

KHO 1998:26. Matkailualalla toimiva A Oy oli vuonna 1997 ostanut samalla alalla toimivan B Oy:n koko osakekannan ja aikoi purkaa yhtiön. B Oy:n taseen mukaan sen nettovarallisuus oli alle viidennes kauppahintaan verraten. Osakekaupan liiketaloudellisena perusteena oli ollut alalla vallitsevan markkinaosuuden vahvistaminen ja kustannussäästöjen saavuttaminen. B Oy:n markkinaosuus oli ollut noin

13 prosenttia, ja sen asiakasrekisteri oli sisältänyt noin 250 000 nimeä. B Oy:n purkautumisen jälkeen sen toiminimi oli tarkoitus säilyttää ja käyttää sitä A Oy:n liiketoiminnassa.

Katsottiin, että B Oy:n liiketoiminnassaan luomaa liikearvoa ei ole pidettävä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 51 d §:ssä tarkoitettuna omaisuutena, eikä sitä oteta huomioon B Oy:n purkautuessa sen verotettavaa tuloa laskettaessa. B Oy:n toiminimi ja sen asiakasrekisteri eivät myöskään ole sellaista lainkohdassa tarkoitettua käyttö-, vaihto-, rahoitus- tai muuta omaisuutta, jonka laskennallinen arvo olisi yhtiötä puretaessa sen veronalaista tuloa. Äänestys 4-1.

Seuraavassa tapauksessa asiakkuudella katsottiin olevan erillinen arvo yhtiön purkautuessa:

KHO 1999/4427 (vuosik.). X Oy oli hankkinut ostamalla omistukseensa A Oy:n ja B Oy:n osakekannat. Yhtiöillä oli sama toimiala eli Internet-yhteyksien ja niihin liittyvien oheispalvelujen tuottaminen, myynti ja markkinointi. X Oy:n osakekannoista maksama kauppahinta muodostui huomattavalta osin asiakasliittymien ja osittain ammattitaitoisen henkilökunnan perusteella. Yhtiöiden toiminnot oli tarkoitus yhdistää siten, että A Oy ja B Oy purkautuvat selvitysmenettelyn jälkeen ja X Oy saa osakkeiden sijaan jako-osuudet purettavista yhtiöistä.

Asiakasliittymät olivat A Oy:n ja B Oy:n purkautumisvuoden verotuksissa sellaisia eriä, jotka tuli ottaa huomioon elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 51 d §:n tarkoittamaa vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden sekä muun omaisuuden todennäköistä luovutushintaa laskettaessa. X Oy sai vähentää mahdollisen purkutappion, joka laskettiin vähentämällä osakkeiden tuloverotuksessa poistamatta olevista hankintamenoista jako-osuuksien käyvät arvot, jolloin myös asiakasliittymät katsotaan sellaiseksi omaisuudeksi, joka otetaan varoina huomioon.

Jos yhtiön hallussa on *kustannusoikeuksia, patenteja tai tavaramerkkejä*, tulee tällaiset erät huomioida yhtiön viimeistä verotusta toimitettaessa. Tapauksessa KHO 1997/3057 (ei julk. = KVL 1997/11, julk.) osakeyhtiötä purettaessa sellaisten erikseen luovutettavissa olevien kustannusoikeuksien, joiden arvoa ei oltu merkitty taseeseen omaisuudeksi, todennäköistä luovutushintaa vastaava määrä oli purettavan yhtiön tuloa purkuvuonna. Goodwilliin perustuva liikearvo ei ollut yhtiön tuloa. Tapauksessa KVL 1998/74 (ei julk.) patentin ja tavaramerkkien todennäköistä luovutushintaa vastaava määrä oli yhtiön tuloa purkuvuonna. Goodwilliin perustuva liikearvo ei ollut yhtiön tuloa. Päätöksestä valitettiin muun mahdollisen liikearvon osalta. KHO ei muuttanut KVL:n päätöstä ratkaisulla 1998/2465 (ei julk.).

3.2 Jako-osuuden saajan verotus

Osakeyhtiön osakkaalle jako-osuuden saanti purkautuvasta yhtiöstä on vaihtoon rinnastettava luovutus. Tällaiseen vaihtoon sovelletaan luovutusvoiton verosäännöksiä. Mikäli purkautuvan yhtiön osakkeet ovat elinkeino-omaisuutta, tulevat sovellettaviksi EVL:n säännökset. TVL:n mukaan verotettaessa jako-osuuden käyvästä arvosta vähennetään joko osakkeiden todellinen hankintameno tai tietyissä tapauksissa hankintameno-olettaman mukainen määrä.

Jos yhtymän tai osakeyhtiön purkautuessa jako-osuuden arvo on osuuksien tai osakkeiden hankintamenoa pienempi, muodostuu purkutappio. Tällaista purkutappiota voidaan yleensä pitää vähennyskelpoisena, jos osuudet tai osakkeet ovat olleet yhtiömiehen tai osakkeenomistajan elinkeino-omaisuutta. Esimerkiksi tapauksessa KHO 1999:82 purkutappio oli vähennyskelpoinen meno. Purkutappion määrä laskettiin vähentämällä osakkeiden tuloverotuksessa poistamattomista hankintamenoista jako-osuuksien käyvät arvot.

Purkutappio voidaan poistaa kokonaan purkautumisvuoden verotuksessa, jos jako-osaan ei liity tulonodotuksia (KVL 1997/4, ei julk.). Jos jako-osuuteen liittyy tulonodotuksia, purkutappio on jaksotettava EVL 24 §:n mukaisesti taloudelliselle vaikutusajalleen.

Oikeuskäytännössä purkutappio on jaksotettu, kun yhtiöt ovat toimineet samalla alalla, ostettu yhtiö puretaan pian kaupan jälkeen ja kauppahinta on ylittänyt substanssiarvon (KVL 1997/ 163, ei julk. ja 176, ei julk.). Tapauksessa KHO 1992/1537 (ei julk.) purkutappio jaksotettiin vastaavilla perusteluilla. Purkutappio jaksotettiin myös, kun yhtiöt toimivat samalla alalla ja puretun yhtiön toimintaa jatkettiin (KVL 2000/68, julk.).

3.3 Jako-osan ennakkoluovutukseen liittyviä kysymyksiä

Osakeyhtiö katsotaan purkautuneeksi, kun selvitysmiehet ovat julkisen haasteen jälkeen antaneet lopputilityksen, jolloin omaisuuden jako ja tuloutus verotuksessa tapahtuu. Toisinaan purettavan yhtiön liiketoiminta luovutetaan ennen lopputilitystä jako-osan ennakkona vastaanottavalle osakkaalle.

Jako-osan ennakkoluovutuksen verotuskohtelua sekä luovuttavan että vastaanottavan yhtiön näkökulmasta selventää seuraava KVL:n ratkaisu.

KVL 1999/75 (julk.). Elinkeinotoimintaa harjoittava A omisti 100 % elinkeinotoimintaa harjoittavan B Oy:n osakkeista. B Oy päätettiin purkaa. Purkumenettelyn käynnistyttyä B Oy:n koko liiketoiminta varoineen ja velkoineen luovutettiin A:lle jako-osan ennakkona. B Oy:lle jätettiin sen verran varoja kuin selvitysmenettelyn loppuunsaattamiseksi arvioitiin tarvittavan. Näissä olosuhteissa luovutuksen katsottiin tapahtuvan silloin, kun liiketoiminta tosiasiallisesti luovutettiin A:lle jako-osan ennakkona. Jako-osan ennakkona luovutettavan omaisuuden käypä arvo katsottiin siten B

Oy:n sen verovuoden tuotoksi ja omaisuuden poistamaton hankintameno sen verovuoden kuluksi, jonka aikana jako-osuuden ennakko oli tosiasiallisesti kokonaan luovutettu. Vastaavasti tämän omaisuuden käypä arvo katsottiin A:n sen verovuoden tuotoksi, jonka aikana jako-osan ennakko oli saatu. A:n omistamien B Oy:n osakkeiden hankintameno katsottiin tällöin myös jako-osan ennakon käypää arvoa vastaavaan määrään asti sen verovuoden kuluksi, jonka aikana jako-osan ennakko oli saatu. Mikäli osakkeiden hankintamenoa oli vielä tämänkin jälkeen vähentämättä, A sai vähentää sen verotuksessaan todennäköisenä vaikutusaikanaan jako-osan ennakon luovutusvuodesta alkaen.

Purkautuvassa yhtiössä jako-osan ennakko tuloutetaan siis silloin, kun omaisuus ennakkona tosiasiallisesti luovutetaan. Vastaavasti omaisuuden käypä arvo on vastaanottavan yhtiön sen verovuoden tuottoa, jonka aikana jako-osan ennakko saadaan. Vastaanottavan yhtiön verotuksessa purkautuvan yhtiön osakkeiden hankintameno on jako-osan ennakon käypää arvoa vastaavaan määrään asti sen verovuoden kuluksi, jonka aikana jako-osan ennakko saadaan. Verotuskohtelu oli samanlainen, kun jako-osuuden saajana oli elinkeinotoimintaa harjoittava osakeyhtiö (KVL 2000/68, julk.).

Jos purettavan yhtiön varat jaetaan ennen julkisen haasteen paikalletulopäivää, kyseessä ei ole osakaslaina eikä perimättä jätetty korko ole peiteltyä osinkoa (KHO 1970 I 51).

3.4 Purkutappion vähennyskelpoisuus yritysjärjestelyissä

Yritysjärjestelyjen yhteydessä saattaa tulla kyseeseen osakeyhtiön purkaminen. Pääsääntöisesti osakeyhtiön purkamisesta muodostunut tappio on elinkeinotoimintaan liittyessään omistajayhtiön verotuksessa vähennyskelpoinen. Kuitenkin oikeuskäytännön mukaan itse aiheutetuilla toimenpiteillä voi olla merkitystä arvioitaessa kulun vähennyskelpoisuutta verotuksessa. Tällaisen tapauksen vuosikirjaotsikko on seuraava:

KHO 1994 B 506. Kun tytäryhtiö oli maksanut verovuonna emoyhtiölle huomattavan konserniavustuksen sekä osinkoja, emoyhtiö ei saanut poistaa edellisenä vuonna ostamiensa tytäryhtiön osakkeiden hankintamenoa, vaikka tytäryhtiön toiminta päättyi verovuoden aikana.

Jos ennen osakeyhtiön purkamista esimerkiksi liiketoimintasiirrolla on vähennetty purettavan yhtiön varallisuutta, tulee verotusta toimitettaessa tutkia, onko purkutappio aiheutunut verovelvollisen omista toimenpiteistä.