

24.8.2016

Viite / Diaarinumero

Lausuntopyyntönnä 18.5.2016 (OM32/41/2015)
A33/00 00 01/2016

Oikeusministeriö
Oikeusministerio@om.fi

Verohallinto esittää osakeyhtiölain muutostarve –arviomuistiossa (mietintöjä ja lausuntoja(20/2016) lausuntonaan seuraavaa.

Yleistä

Arviomuistiossa on lueteltu lukuisia vireillä olevia kansallisia ja kansainvälisiä hankkeita, joilla arviomuistion mukaan on liityntä arviomuistiossa esitettyihin osakeyhtiölain muutostarpeisiin. Osakeyhtiölain muutostarpeita on perusteltu digitalisaatiolla ja osakeyhtiölain säännösten sujuvoittamisella sekä norminpurulla.

Muistion mukaan vireillä oleviin kansallisiin hankkeisiin kuuluu mm. muutokset kirjanpitolakiin, tilintarkastuslainsäädäntöön sekä kaupparekisterilainsäädäntöön. Vireillä on myös edunsaajarekisteriä ja sähköistä asunto-osakerekisteriä koskeva hanke. Muistioon on kirjattu kansainvälisistä hankkeista erityisesti yhteenliittämisdirektiivi (2012/17/EU), osakkaan oikeudet –direktiivi sekä yhdenyhtiö-direktiivi.

Muistioon on kirjattu myös palvelujen sähköistämiseen liittyen vireillä olevia lukuisia sähköisiä palveluja koskevia hankkeita mm. kansallinen palveluväylä –hanke, EU:n eIDAS-hanke ja LEI-tunnusjärjestelmä - sekä käyttäjien roolipalvelut(rova)- hanke. Muistioon on kirjattu myös yritysten taloushallinnon digitalisointiin ja automatisointiin liittyen verkkolaskutusta, automatisoitua palkkalaskentaa, maksatusta ja raportointia sekä XBRL- tilinpäätöstietoja koskevat hankkeet.

Osakeyhtiölakiin esitettävät yksittäiset muutostarpeet on lueteltu arviomuistion kohdassa 3.

Arviomuistion kohdassa 3.1.2 esitetään muutosta nykyisen osakeyhtiölain 1 luvun 3 pykälään, jossa säädetään osakeyhtiön vähimmäispääomavaatimuksesta.

Muistiossa ehdotetaan, että yksityisten osakeyhtiöiden osalta luovuttaisiin kokonaan nykyisestä 2.500 euron suuruudesta vähimmäisosakepääomavaatimuksesta. Vaihtoehtoisesti osakepääoma esitetään alennettavaksi yhteen euroon. Julkisen osakeyhtiön osalta vähimmäisosakepääomavaatimus esitetään alennettavaksi 80 000 eurosta 25 000 euroon perustuen EU:n pääomadirektiivissä julkisten osakeyhtiöiden vähimmäisosakepääomavaatimukseksi asetettuun 25 000 euroon.

Ehdotettua muutosta perustellaan sillä, että nykyinen vähimmäispääomavaatimus rajoittaisi uusien yritysten perustamista ja samalla uutta yrittäjyyttä.

Verohallinnon näkemyksen mukaan 2.500 euron vähimmäisosakepääomavaatimus on jo nykyisellään alhainen. Tämän johdosta pääomavaatimuksen poistamisella ja alentamisella ei ole oleellista vaikutusta nykyisessä toimintaympäristössä yritteliäisyyteen ja yritystoiminnan harjoittamiseen. Varsinainen perustelu muutokselle näyttäisi olevan se, että pääomavaatimuksen edellyttämä maksuvelvoitteen poistaminen helpottaa kaupparekisteriuudistuksen yhteydessä toteutettavaksi suunniteltua yksityisten yhtiöiden sähköistä, automaattiossa tapahtuvaa rekisteröintiä.

Julkisen osakeyhtiön vähimmäisosakepääomavaatimuksen alentamisen osalta arviomuiotiossa on viitattu hallitusohjelmassa esitettyyn linjaukseen, jonka mukaan EU:n direktiiveistä poikkeavalle kansalliselle lisäsääntelylle on oltava pätevät perusteet. Muistiossa ei ole esitetty perusteita pääomadirektiivissä asetetusta vähimmäispääomavaatimuksesta poikkeamiselle, joten myös julkisten osakeyhtiöiden vähimmäisosakepääoma olisi ilmeisesti tarkoitus alentaa 25 000 euroon. Julkisten osakeyhtiöiden osalta arviomuiotiossa ei ole otettu kantaa vähimmäisosakepääomavaatimukseen muutoin kuin toteamalla, että nykyinen vähimmäisosakepääomavaatimus ei ole ollut esteenä julkisen osakeyhtiön perustamiselle nykyisen osakeyhtiölain aikana.

Verohallinnon näkemyksen mukaan osakeyhtiölain mukaisella vähimmäisosakepääomavaatimuksella voidaan katsoa olevan vähäisessä määrin vaikutusta yhtiön mahdolliseen perustamiseen mutta enemmänkin yhtiön elinkaaren pituuteen. Vähimmäisosakepääomavaatimuksesta luopuminen mahdollisesti lisää yksityisten osakeyhtiöiden perustamisia. Samalla kaupparekisteriin rekisteröityjen, toimimattomien osakeyhtiöiden määrä saattaa lisääntyä nykyisestä. Luovuttaessa vähimmäisosakepääomavaatimuksesta Verohallinto esittää harkittavaksi säännöstä siitä, miten toimimattomat yritykset voitaisiin poistaa rekistereistä nykyistä ajantasaisemmin, jotta ei syntyisi virheellistä kuvaa yritystoimintaa harjoittavien yritysten todellisesta määrästä.

Muistiossa viitataan myös nykyiseen osuuskuntalakiin, jonka mukaan osuuskunnan on siirrettävä 5 % tilikauden ylijäämästä vararahastoon, kunnes rahastossa on vähintään osuuskuntalain 16 luvun 7 §:ssä säädetty määrä eli nykyinen osakeyhtiölain vähimmäisosakepääomamäärä 2 500 euroa. Muistion mukaan osuuskunnille rahastointivelvoite säädettiin osuuskuntalakia säädettäessä perustuen osuuskuntien ja osakeyhtiöiden yhdenvertaiseen kohteluun. Muistion mukaan rahastointivelvoitteen asettamisella vähimmäisosakepääomavaatimuksesta luovuttaessa, osakeyhtiölle aiheutettaisiin lisävaivaa yhtiön kirjanpidon, tilinpäätöksen ja varojenjakopäätöksen tekemisessä.

Muistiossa todetaan lisäksi, että "käytännössä verotus vaikuttaa olennaisesti rahastointivelvoitteen tehokkuuteen". Se, mitä lauseella tarkoitetaan, jää kuitenkin epäselväksi.

Vähimmäisosakepääomasta luovuttaessa osakeyhtiölain 20 luvun 23 § esitetään vastaavasti kumottavaksi. Lainkohdassa säädetään osakepääoman menettämiseen liittyvästä ilmoitusvelvollisuudesta.

Vähimmäisosakepääomavaatimusta koskeva osakeyhtiölakiin on tarkoitus toteuttaa kaupparekisteriuudistuksen yhteydessä, jossa yhtiön rekisteröintiä helpotetaan.

Muistion kohdassa 3.1.3 esitetään täydennettäväksi osakeyhtiölain 1 luvun 8 §:ää, jossa säädetään yhtiön johdon lojaliteettivelvollisuudesta.

Johdon lojaliteettiperiaatetta esitetään täydennettäväksi vastaamaan osakeyhtiöoikeuden yleisiä periaatteita.

Verohallinnolla ei ole tältä osin lausuttavaa.

Muistion kohdassa 3.1.4. esitetään muutosta osakeyhtiölain 2 luvun 5, 6, 8 §:ään, joissa säädetään osakemerkinnän rekisteröinnin edellytyksistä ja osakkeiden maksamisesta.

Esityksen mukaan osakkeiden ja apportun maksun tiedot tulisi esittää jatkossa yksinomaan yksityisten osakeyhtiöiden tilinpäätöksessä vastaavasti kuin osuuskuntalain mukaan osuuksien antaminen selostetaan tilinpäätöksessä. Edellä esitetty muutos on tarkoitus toteuttaa osakeyhtiölakiin kaupparekisteriuudistuksen yhteydessä.

Verohallinnolla ei lausuttavaa edellä esitetyn muutoksen johdosta.

Muistion kohdassa 3.1.5. esitetään muutosta osakeyhtiölain 3 luvun 6 §:ään, 15 luvun 10 §:ään, 16 luvun 13 §:ään, 17 luvun 13 §:ään ja 18 luvun 1 §:ään liittyen osakkeiden luovutus- ja hankintaehtoja koskevien rajoitusten poistamiseen tai vähentämiseen.

Muistion mukaan kaupparekisteriin kirjattaisiin tiedot kaikista osakkeiden hankinta – ja luovutusrajoituksista. Muutos toteutettaisiin kaupparekisteriuudistuksen yhteydessä.

Verohallinnolla ei kohdan osalta lausuttavaa.

Muistion kohdassa 3.1.6. esitetään, että yhtiöllä tulisi olla mahdollisuus sisällyttää yhtiöjärjestykseensä omaisuuden panttauskielto.

Yhtiöjärjestykseen sisällytettävä määräys omaisuuden panttauskiellosta rekisteröitäisiin kaupparekisteriin, jolloin se olisi julkinen.

Verohallinnolla ei ole esitetyn kohdan osalta lausuttavaa.

Muistion kohdassa 3.1.7 esitetään muutoksia osakkaan tiedonsaantioikeuteen, josta säädetään nykyisin osakeyhtiölain 5 luvussa.

Verohallinnolla ei esitetyn kohdan osalta lausuttavaa.

Muistion 3.1.8. kohdassa esitetään muutosta osakeyhtiölain 6 luvun 28 §:ään, jossa säädetään yhtiön edustajan nimenkirjoitusoikeudesta.

Verohallinnolla ei kohdan osalta lausuttavaa.

Muistion kohdassa 3.1.9 viitataan osakeyhtiölain 9 lukuun koskien osakkeiden merkintäehtoja.

Muistiossa esitetään, että osakeanti ja osakkeiden merkintä tulisi voida toteuttaa sijoittajan kannalta suoritusta vastaan ja muutenkin vastaavin ehdoin kuin osakekaupan muodossa tapahtuva sijoitus. Muistossa todetaan edelleen, että yhtiön hallussa olevien omien osakkeiden luovutuksen verokohtelu vaikuttaa siihen, tarvitaanko uutta yhtiöoikeudellista sääntelyä arviomuistion edellä esitetyn tavoitteen saavuttamiseksi.

Verohallinto olettaa, että muistossa olevalla maininnalla omien osakkeiden luovutuksen verokohtelusta tarkoitettaneen sitä, että yhtiön hallussa olevien omien osakkeiden luovutusta ei käsitellä verotuksessa osakeantina, vaikka voimassa olevassa osakeyhtiölaissa osakeantina pidetään myös yhtiön hallussa olevien omien osakkeiden luovutusta. Tämä vaikuttaa muun muassa varainsiirtovelvollisuuteen. Osakeyhtiölain nykyinen sisältö huomioiden voisi olla aiheellista tehdä tarvittavat selvennykset verolainsäädäntöön, jotta osakeyhtiölain muuttaminen ei olisi tarpeen pelkästään verotuksesta johtuvien syiden vuoksi.

Muistion kohdassa 3.1.10 esitetään muutoksia osakeyhtiölain 13 luvun 1-3 § ja 7 §:ään ja 14 luvun 2-5 §:ään sekä 16 lukuun koskien varojenjako, omien osakkeiden rahoitusta, velkojainsuojelumenettelyä ja rakennejärjestelyjä.

Muistiossa esitetään lahjoitukseen sovellettavaksi varojenjako koskevia säännöksiä. Muistiossa esitetään myös selvennettäväksi laittoman varojenjaon määritelmään sisältyvää liiketaloudellista perustetta. Muistiossa ei kuitenkaan ilmene, miten käsitettä olisi tarkoitus selventää.

Lisäksi muistiossa korostetaan osakeyhtiön maksukyvyn arviointia ja sen merkitystä varojenjaon edellytyksenä. Esityksen mukaan lakiin tulee kirjata vastuu maksukyvyn arvioinnista, arvioinnin ajankohta, dokumentointi, luottamuksellisuus, arvioinnin suhde jatkuvuusperiaatteeseen ja takaisinsaantiperusteisiin konkurssissa tarkemmin asiaa yksilöimättä. Esityksen mukaan tarkoituksena olisi luoda yksinkertainen malli maksukyvyn arviointiin.

Esityksessä esitetään myös luovuttavaksi yksityisissä osakeyhtiöissä tasetestin suorittamisesta varojenjaon edellytyksenä. Verohallinto toteaa, että yksistään muistiossa esitetty tasetestistä luopuminen johtaa ja erityisesti yhdessä mahdollisten osakepääoman alentamiseen liittyvän velkojainsuojamenettelyn keventämisen kanssa tarpeeseen arvioida mahdollisia muutoksia myös verolainsäädäntöön.

Verohallinto toteaa, että jos yhtiön sidotun pääoman jakaminen on mahdollista yhtä joustavasti kuin vapaan oman pääoman jakaminen, syntyy aikaisempaa helpommin tilanteita, joissa yhtiön osakkeenomistajille voidaan jakaa yhtiön verotuksessa realisoitumattomia varoja. Tällaisia tilanteita voi syntyä esimerkiksi silloin, kun varoja arvostetaan kirjanpidossa käypään arvoon yritysjärjestelyn yhteydessä. Yritysjärjestelyn seurauksena syntyneitä verotuksessa realisoitumattomia oman pääoman eriä voidaan jo nykyisellään jakaa ilman yhtiöoikeudellisia rajoitteita osakkeenomistajille silloin, kun varat on kirjattu yhtiön vapaaseen pääomaan.

Verohallinto toteaa edelleen, että tasetestistä luopuminen mahdollistaisi myös sen, että varojen kirjanpitokäsittelyn avulla voitaisiin verraten helposti välttää vuoden 2014

alusta voimaantullut sääntely, jonka perusteella sijoitetun vapaan oman pääoman jakoa verotetaan osinkona (SK 1237/2013). Noteeraamattomassa osakeyhtiössä tulisi edellä mainituissa tilanteissa sovellettavaksi VML 29 §:n 2 momenttiin perustuva peitellyn osingon verotus. Tämä olettavasti hillitsisi osaltaan mahdollisia tasetestistä luopumisen käyttämisvaikutuksia noteeraamattomissa yhtiöissä.

Muistiossa esitetään, että omien osakkeiden hankinnan erityinen rahoituskielto rajattaisiin koskemaan vain julkisia osakeyhtiöitä. Mainittu muutos saattaisi jossain määrin laajentaa keinovalikoimaa, jolla osakeyhtiön sukupolvenvaihdoksia ja muita omistajanvaihdoksia toteutettaisiin. Tällä saattaisi olla vaikutusta verotukseen. Muutos saattaisi esimerkiksi aiheuttaa aukkoja lahjaveropohjaan tai synnyttää uusia vero-oikeudellisia tulkintakannanottoja edellyttäviä tilanteita.

Verohallinto toteaa, että omien osakkeiden rahoituskiellosta luopumisella saattaisi myös olla välillisiä vaikutuksia työsuhdeoptioiden verotusta koskevan sääntelyn ja ansiotulon verotuksen soveltamisalaan muissa kuin julkisesti noteeratuissa yhtiöissä. Esimerkiksi ratkaisussa KHO 2014:66 yksi keskeinen seikka, joka vaikutti siihen, että kannustinjärjestelmästä saatu etu katsottiin ansiotuloksi, oli se, että omien osakkeiden hankinnan rahoittaminen on sallittua ainoastaan henkilön kannustamistarkoituksessa.

Arviomuistiosta ei ilmene, miten konserniavustuksen ja vähemmistöosingon suhdetta olisi tarkoitus selventää. Arviomuistion mukaan ongelmallista on se, että konserniavustuksen antamisella on loukattu vähemmistöosakkeiden oikeuksia, minkä johdosta vähemmistöosakkaat moittivat tilinpäätöstä ja konserniavustuksen antamista. Jos tällainen moitekanne menestyy, konserniavustus täytyy peruuttaa ja tilinpäätös muuttaa, jolloin konserniavustusta ei voida vähentää verotuksessa. Arviomuistion perusteella vaikuttaisi siltä, että konserniavustukseen liittyvät verotukselliset edut haluttaisiin hyödyntää osittain tai kokonaan huolimatta siitä, että konserniavustus jouduttaisiin yhtiöoikeudellisista vähemmistöosakkaan asemaan liittyvistä seikoista johtuen perumaan ja tilinpäätöstä tältä osin muuttamaan.

Verohallinto toteaa, että konserniavustuksen ja vähemmistöosingon suhteen osalta on olennaista muistaa, että konserniavustus voidaan verotuksessa vähentää vain, jos vastaavat meno- ja tulokirjaukset on tehty kirjanpidossa. Jos kyseiset meno- ja tulokirjaukset puuttuvat tai ne katsotaan osakeyhtiölain vastaisiksi vähemmistöosakkaiden suojaan kohdistuvan loukkauksen johdosta, konserniavustusta ei voida hyväksyä myöskään verotuksessa.

Muistion kohdassa 3.1.11 esitetään muutosta yksityisten osakeyhtiöiden purkamiseen, josta säädetään osakeyhtiölain 20 luvussa

Arviomuistion mukaan yksityisille osakeyhtiöille tulisi olla mahdollisuus kevennettyyn purkumenettelyyn. Muistion mukaan mikroyritys voitaisiin purkaa siten, että purkupäätöksen rekisteröinnin osakas ottaa vastatakseen kaikista yhtiön velvoitteista ja saa yhtiön varat.

Arviomuistiossa esitetyn johdosta jatkovalmistelussa tulisi tällöin selvittää se, tuleeko tuloverolain 28 §:n purkautumista koskevia säännöksiä tältä osin mahdollisesti tarkistaa tai tulisiko purkumenettely säätää kuuluvaksi tuloverolain 24 §:n soveltamisalaan.

Tuloverolain 24 §:n säännöksessä säädetään toimintamuodon muutoksista. Säännöksen mukaan osakeyhtiön toimintaa ei voi jatkaa muussa muodossa vaan kysymyksessä on aina verotuksellisesti purkautuminen.

Muistion kohdassa 3.1.12 esitetään yhtiön yhtiöoikeudellisesta vastuusta ja vastuun samastuksesta säätämistä osakeyhtiölain 22 luvussa

Verohallinnolla ei ole kohdan osalta lausuttavaa

Muuta

Arviomuistion sivulla 17 on XBRL- tilinpäätöstietojen toteutushankkeen osalta todettu, että huhtikuussa 2016 olisi otettu käyttöön palvelu, jossa tilinpäätöksen voi antaa viranomaiselle sähköisessä rakenteisessa muodossa.

Verohallinto toteaa, että suunniteltu käyttöönotto alkaa rajoitettuna arviomuistiossa esitetystä tiedosta poiketen syyskuussa 2016. Toisen vaiheen tuotantokäyttöön suunniteltu aloitus tapahtuisi marraskuussa 2017. Tällä hetkellä todennäköistä on, että myös jälkimmäistä ajankohtaa joudutaan myöhentämään.

Lopuksi

Arviomuistiossa esitettyjä kysymyksiä ja ongelmakohtia on aikaisemmin käsitelty myös VM:n työryhmämuistiossa "Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus(4/2006)" sekä Elinkeinoverotuksen asiantuntijatyöryhmän muistiossa (VM 16/2013).

Muutoin Verohallinto toteaa, että arviomuistiossa esitetyt muutostarpeet osakeyhtiölakiin on esitetty melko yleisellä tasolla. Muutamilla esityksillä on liittynyt verotukseen, minkä johdosta jatkovalmistelussa tulisi huomioitava myös verolain-säädäntöön mahdollisesti tarvittavat muutokset. Osakeyhtiölakiin tehtävien muutosten vaikutus verotukseen voidaan arvioida yksityiskohtaisesti vasta, kun muutosten tarkempi sisältö on tiedossa. Tämän johdosta Verohallinnon tulee saada riittävän ajoissa tieto muutosten yksityiskohtaisesta sisällöstä.

Verohallinto esittää osakeyhtiölakiin mahdollisesti tehtävien muutosten yhteydessä muutettavaksi myös kirjanpitolain 6 §, jossa säädetään tilinpäätöksen laatimis-ajankohdasta. Verohallinto esittää, että tilinpäätös tulisi laatia nykyisestä kirjanpitolain 6 §:n säännöksestä poiketen kolmen kuukauden sijaan kahden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

Pääjohtaja

Pekka Ruuhonen

Johtava asiantuntija

Marja-Liisa Rantanen