

JUHLAJULKAISU

MATTI YLÖSTALO

1917 · 4/2 · 1987

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

VAMMALA 1987. VAMMALAN KIRJAPAINO OY

ISSN 0356-7222

ISBN 951-855-087-5

ISBN 978-951-855-870-8 (PDF)

Näkökohtia avoimen ja kommandiitti-yhtiön voitonjaosta laadittavaa lakia silmälläpitäen

1. Yleistä

Kaiken julkisen toiminnan perimmäinen tarkoitusperä on elinvoiman, terveyden, vaurauden, hyvinvoinnin, turvallisuuden ja viihtyisyyden edistäminen kansakunnassa. Tämä on myös lainsäädännön ja oikeusjärjestyksen lopullinen tarkoitusperä. Pyrkimyksenä on luoda kansalaisten keskuuteen ilmapiiri, jossa yritteliäisyys, aloitteellisuus, henkinen vireys sekä taloudellinen, sosiaalinen ja sivistyksellinen toimeilaisuus voivat esteettömästi kehittyä.

1.1. Avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö ovat *kansalaisten taloudellisen yhteistoiminnan organisaatiomuotoja* elinkeinotoimintaa harjoittavissa pienissä ja keskisuurissa yrityksissä. Oikeusjärjestyksemme keskeinen kansalaisten sopimusvapauden periaate toteutuu nykyisessä pienyhtiölainsäädännössämme siten, että yhtiömiesten oikeutta järjestää keskinäiset suhteensa yhtiössä on rajoitettu vain yhtiömiesten ja yhtiön ulkopuolisten henkilöiden oikeusaseman turvaamiseksi eikä yhtiöille ole asetettu toimintarajoituksia enempää kuin on katsottu velkojien suojan ja yleisen edun kannalta välttämättömäksi.

1.2. Nykyinen *pienyhtiölainsäädäntö* sisältyy pääasiassa vuoden 1734 lain kauppakaaren 15 lukuun ja lain luonteiseen, 24. 11. 1864 annettuun asetukseen äännöttömistä eli kommandit-yhdyskunnista. Tämä lainsäädäntö on sekä aukollinen että vanhentunut. Sen *uudistamiseksi* laadittu lainvalmistelukunnan ehdotus 12. 12. 1913 (n:o 1/1914) samoin kuin 11. 11. 1956 asetetun komitean ehdotus (moniste 28. 12. 1961) eivät kuitenkaan johtaneet lainsäädäntötoimiin. Sittemmin asetettiin uudistusta valmistelemaan 26. 3. 1981 toimikunta, jonka 6. 6. 1983 an-

taman mietinnön¹ pohjalta on oikeusministeriössä laadittu esitysehdotus. Valtioneuvosto on 10. 10. 1985 pyytänyt tuosta ehdotuksesta laintarkastuskunnan lausunnon, joka annettiin 20. 3. 1986.²

Uudistuksen tarkoituksena on saattaa avoimia ja kommandiittiyhtiöitä koskeva lainsäädäntö aikamme oloja ja niiden asettamia vaatimuksia vastaavaksi, jotta säännösten puutteellisuus ei vaikeuttaisi suunnitelmallisen ja järkevän yritystoiminnan harjoittamista näiden yhtiömuotojen puitteissa. Osakeyhtiölainsäädännön uudistaminen on lisännyt painetta avoimen tai kommandiittiyhtiömuodon käyttämiseen yritystoiminnassa, jossa uusittu osakeyhtiö on havaittu pienyritykselle monimutkaiseksi ja sen vähimmäisosakepääoma korkeaksi. Erityisesti yhtiön voitonjako samoin kuin sen omaisuuden jako tilanteessa, jossa yhtiösopimuksessa ei ole jaosta lainkaan määräyksiä tai määräykset ovat vajavaiset, ovat aiheuttaneet ongelmia.

1.3. *Uudistusehdotus* perustuu pääosin jo vakiintuneisiin oikeusperiaatteisiin. Säännöksiä on ehdotettu täydennettäväksi ja täsmennettäväksi, jotta yritystoiminnassa esiintyviin ristiriitatilanteisiin saataisiin johdonmukaiset ja selkeät ratkaisut. Pyrkimyksenä on ollut säilyttää järjestelmän perusluonne pienyritysten joustavana järjestysmuotona.³ Tämän mukaisesti ehdotuksessa on noudatettu sitä nykyisen pienyhtiölainsäädännön järjestelmää, jossa säännökset ovat, harvoja poikkeuksia lukuun ottamatta, tahdonvaltaisia ja tulevat sovellettaviksi ainoastaan siinä tapauksessa, ettei yhtiösopimus toisin määrää tai osakkaiden kesken ole asiasta muulla tavoin sovittu.⁴

1.4. *Avoimelle yhtiölle on ominaista*, että kaikkien osakkaiden vastuu yhtiön veloista on rajoittamaton. *Kommandiittiyhtiö* poikkeaa avoimesta yhtiöstä siinä, että yhden tai useamman (äänettömän) yhtiömiehen toimivalta yhtiön hallinnossa puuttuu sekä vastuu yhtiön veloista rajoittuu hänen yhtiöön sijoittamaansa panokseen, kun taas muiden (vastuunalaisten) yhtiömiesten toimivalta ja vastuu on samalla tavoin rajoittamaton kuin avoimessa yhtiössä. Tässä kohden uudistusehdotukset eivät merkitse nykyiseen lainsäädäntöön muutosta.⁵

¹ Komiteamietintö 1983:56 (jäljempänä: mietintö).

² Ehdotus hallituksen esitykseksi Eduskunnalle laiksi avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä sekä siihen liittyväksi lainsäädännöksi (jäljempänä: esitysehdotus) ja siitä annettu laintarkastuskunnan lausunto n:o 1/1986 (jäljempänä: Ltk). Esitysehdotus on julkaistu laintarkastuskunnan lausunnon liitteenä.

³ Mietintö s. 8, esitysehdotus s. 3.

⁴ *Heikonen*, Avoin yhtiö Suomen oikeuden mukaan (1948) s. 148, mietintö s. 9, esitysehdotus s. 3—4 ja 20.

⁵ *Heikonen*, mt. s. 286 ss., mietintö s. 21—22, esitysehdotus s. 17 ja 37—38.

1.5. Täyttääkseen alussa mainitun perimmäisen tarkoituksensa *uudistuksen tulee rakentua* olevien tosiasiallisten olojen sekä yhteiskunnassa vallitsevien syy-yhteyksien ja yleisten syyn ja seurauksen kausaalisääntöjen perustalle sekä tavoitella tasapuolisuuden ja kohtuuden toteuttamista asiaan osallisten kesken. Muuten uusien säännöksiä soveltamisesta ei ole odotettavissa suotuisia tuloksia.

Edellä (1.3.) mainittiin, että voimassa olevassa pienyhtiölainsäädännössä samoin kuin uudistusehdotuksissakin normien tahdonvaltaisuus on pääsääntönä ja yhtiömiehillä on siis oikeus järjestää keskinäiset suhteensa, erityisesti voitonjako, säännöksistä poikkeavalla tavalla. Lain tahdonvaltaiset säännökset ovat kuitenkin kuin *yhtiösopimuksen perusmalli*. Laki velvoittaa yhtiömiehiä kaikissa niissä tilanteissa, joita yhtiösopimusta laadittaessa ei ole ajateltu tai joita ei siinä vaiheessa ole haluttu tai voitu järjestää yhtiösopimukseen otettujen määräysten avulla, ja joista ei myöskään yhtiön toimintatilanteessa, ristiriidan synnytyä, päästä yksimielisyyteen. Näin ollen lain tahdonvaltaisten säännösten tulee antaa asianosaisten ristiriitoihin sellaisia ratkaisuja, jotka käytännön normaalitilanteissa ovat lainsäätäjän mielestä tarkoituksenmukaisia, järkeviä ja tasapuolisia.

Kaupallisten sopimusten tulkinnassa on vanhastaan sovellettu oikeusperiaatetta: »vaaran kärsijä saakoon hyödyn ja hyödyn saaja kärsiköön vaaran» (40. tuomarinohje). Toisaalta on oma oikeutensa tulokseen silläkin, jonka ansiosta tulos on saatu. Näiden periaatteiden soveltaminen luo ilmapiirin, jossa yritteliäisyys ja taloudellinen toimeliaisuus voi kehittyä, mikä on myös pienyhtiölainsäädännön keskeinen tavoite.⁶

1.6. Edellä sanotun mukaisesti jokaiselle yhtiömiehelle kuuluu niin avoimessa kuin kommandiittiyhtiössäkin *osuutensa sekä voitosta että tappiosta*, vaikka tappio-osuus ja vastuu veloista on kommandiittiyhtiössä äänettömän yhtiömiehen kohdalla hänen yhtiöpanokseensa rajoitettu.^{6a}

Jokaisella yhtiömiehellä pitää olla myös *yhtiöpanos*, vaikka sen (muulla kuin äänettömällä yhtiömiehellä) ei välttämättä tarvitse olla omaisuuspanos. Yhtiöhän voi toimia, vaikka sillä ei ole lainkaan omaisuutta. Mutta jos yhtiömiehellä ei omaisuuden, työn, asiantuntemuksen, edustuksen tms. muodossa ole mitään panosta taikka jos vain yhdellä osakkaalla on oikeus yhtiön toiminnan tuloksiin ja kokonaisvastuu sen veloista, yhtiö ei ole todellinen.

⁶ Ltk s. 27 ja 114.

^{6a} Kauppakaari 15:8 ja A kommandit-yhdyskunnista 2 § 4 kohta.

Käytännössä menetellään toisinaan siten, että sopimuskumppani »lainaa» yhtiölle vain nimensä esim. auttaakseen toista luoton saamisessa taikka yritysomaisuuden ja -tulojen erottamiseksi elinkeinonharjoittajan muista varoista ja tuloista. Jos kysymyksessä on edellä tarkoitettu *näennäisyhtiö*, sen tulot ja yhtiöomaisuuskin kuuluvat välittömästi todelliselle elinkeinonharjoittajalle.⁷ Yhtiöpanoksen ei tarvitse olla suuri, mutta todellinen sen pitää olla. Nimellinenkin mukanaolo voi kuitenkin aiheuttaa velkavastuun yhtiösuhteen näennäisyydestä tietämättömä velkojaa kohtaan.

2. Toimintatulos pienyhtiössä

Yhtiömuodossa tapahtuvalle yritystoiminnalle on ominaista, että se on *jatkuva*.⁸ Tästä seuraa, että toiminnan tuloksia joudutaan yleensä jakamaan jo ennen yhteistyön lakkaamista. Ne yhtiömiehet, jotka käyttävät kaiken aikansa ja työpanoksensa yhtiössä, tarvitsevat siitä jatkuvasti varoja elatukseensa. Tavallista on, että he saavat käyttövaransa *työpalkan* muodossa. Myös yhtiö mies, joka on sijoittanut yhtiöön suuren omaisuuspanoksen, voi tarvita elämiseensä sekä raha-asioittensa hoitamiseen säännöllisiä tuottoja sijoituksestaan. Tämä hoidetaan usein siten, että panokselle maksetaan *korkoa* yhtiösopimuksessa tai erikseen sovitun korkokannan mukaan.

Itse asiassa ovat erilaatuisille yhtiön toimintaan annetuille *yhtiömiesten panoksille aika-ajoin suoritettavat vastikkeet* kustannuksia yhtiön toimintatuloksen aikaansaamisesta, siis *tulonhankkimiskustannuksia*, jotka oikeastaan olisi tilinpäätöstä laadittaessa, sen jälkeen kun muut toimintakulut on tuloista vähennetty, ennen voitonjakoa vähennettävä ylijäämästä.

⁷ *Heikonen*, mt. s. 112 ss., nimittää tuollaista yhtiötä »valheyhtiöksi». Verotuksessa silloin yhtiön nimissä ilmoitetut varat ja tulot verotetaan varsinaisen elinkeinonharjoittajan varoina ja tuloina. Todellisen avoimen tai kommandiittiyhtiön varat ja tulot sen sijaan vahvistetaan verotuksessa yhtiölle, mutta jaetaan, jos yhtiö ei harjoita liiketoimintaa tai sitä ei ole merkitty kaupparekisteriin, osuuksien suhteessa osakkaiden henkilökohtaisiin verotettaviin varoihin ja tuloihin lisättäväksi. Erikseen verovelvollisen, liiketoimintaa harjoittavan yhtiön tuloista ja varallisuudesta menevät verot maksuunpannaan yhtiölle, mutta yhtiön verolippuun merkitään niiden yhtiömiesten nimet, jotka yhtiösuhteen perusteella ovat verosta vastuussa ja joihin verolipun nojalla voidaan kohdistaa ulosmittaus veron perimiseksi. Tulo- ja varallisuusveroL (1043/74) 18 § 4 mom., VerotusL 3 § 1 ja 2 mom. ja 56 §. Ltk 1/1986 s. 44, KHO 1954 II 542, 1968 II 513, 1969 II 528, 1970 II 503, 1980 II 511 ja 1985 II 513 sekä KHO 8. 11. 1985 t. 5157. Yhtiömiehen vastuuta yhtiölle maksuunpannusta verosta koskevat esim. KHO 1979 II 605 ja 1980 II 602.

⁸ *Heikonen*, mt. s. 21—22, mietintö s. 22.

2.1. Yhtiötoiminnan jatkuvuuden vuoksi on myös *toimintatulos* laskettava aika-ajoin. Kirjanpito- ja verolainsäädäntö vaativat toimintatuloksen laskemista *tilikausittain*. Yleensä tilikausi on yksi vuosi, ei kuitenkaan välttämättä kalenterivuosi. Kunkin tilikauden toimintatulos, kirjanpidollinen voitto (tai tappio), *todetaan tilinpäätöksessä*.⁹

2.2. Tilikauden tuloksen jakamisesta yhtiömiesten kesken ei nykyisessä laissa ole muuta säännöstä kuin kauppakaaren 15 luvun 8 §, jonka mukaan yhtiön purkautuessa, kun velat on maksettu, »ottakoon kukin osansa sekä voitosta että tappiosta». Tämän säännöksen on katsottu sisältävän sen oikeusperiaatteen, että kunkin yhtiömiehen voitto- tai tappio-osuuden pitää olla, jos jaosta ei ole määräystä yhtiösopimuksessa eikä siitä ole erikseen tehty sopimusta, kohtuullisessa suhteessa hänen yhtiöosuuteensa, minkä voidaan katsoa tarkoittavan yhtäläistä hänen omaisuuspanostaan, toisaalta hänen toimiaan ja toimintaansa yhtiössä.¹⁰ Jolleivät yhtiömiehet pääse jako-osuuksista yksimielisyyteen, asian ratkaisee tuomioistuिन.

Sanamuotonsa mukaan edellä mainittu säännös koskee vain voiton ja tappion jakoa yhtiön purkautuessa, mutta saman periaatteen on katsottu olevan voimassa myös vuosituloksen jaossa. Edelleen säännöksen on katsottu edellyttävän voiton ja tappion jakamista yhtäläisten jakoperusteiden mukaan, jos ei ole toisin sovittu.

Kommandiittiyhtiön osalta on säädetty,¹¹ että yhtiösopimuksessa pitää määrätä jakoperuste, jonka mukaan vastuunalainen yhtiö mies määrääajoin tilittää äänettömälle yhtiömiehelle tämän voitto-osuuden. Sen sijaan laissa ei ole säännöstä, joka antaisi ohjeen voitto-osuuden laskemisesta esim. korkona yhtiöpanokselle tai panoksen suuruuden osoittamana murto-osana yhtiön koko voitosta. Kun äänettömän yhtiömiehen vastuu on rajoitettu eikä hän yleensä osallistu yhtiön asioiden hoitoon, seuraa edellä (1.5.) selostetuista yleisistä periaatteista, että äänettömän yhtiömiehen voitto-osuuden (ja vastaasti tappio-osuuden) tulee olla pienempi kuin yhtä suuren omaisuuspanoksen yhtiöön sijoittaneen vastuunalaisen yhtiömiehen osuus. Siitä, millä tavalla kunkin yhtiömiehen omaisuus- ja työpanokset olisi otettava huomioon heidän

⁹ Asia erikseen on, hyväksytäänkö osakkaiden yhtiöstä nostamat vastikkeet yhtiön verotettavan tulon vähennykseksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/68) 7—15 §:n mukaan. *Nia!* Om handelsbolag och enkla bolag 1982 s. 152—153. Laintarkastuskunta ehdottaa lausunnossaan laissa todettavaksi, että tilikauden ylijäämä tai vaje, joka jää jäljelle, kun toimintakulut sekä yhtiömiehille tulevat työpalkat, palkkiot ja korot on vähennetty, on *tilikauden tulos*. Ltk s. 29 ja 33 (2:8, 3 mom.).

¹⁰ *Heikonen*, mt. s. 228 ss.

¹¹ A kommandit-yhdyskunnista 2 § 4 kohta ja 6 §, esitysehdotus s. 7.

voitto- tai tappio-osansa suuruutta määrättäessä, ei nykyisessä lainsäädännössä siis ole säännöstä.

2.3. Käytännössä on tavallista, että tilinpäätöksen tultua vahvistetuksi yhtiömiehet päättävät *jättää voittoa jakamatta* yhtiömiehille yhtiön laajentamisen tai muun kehittämisen rahoittamiseksi taikka toiminnan turvaamiseksi. Kirjanpidossa tällaisista varoista voidaan muodostaa vararahasto tai muu rahasto taikka ne voidaan pitää voitto- ja tappiotilillä. Tappion jättäminen yhtiöön lienee vielä tavallisempaa, lähes sääntönä, ellei yhtiön rahoitustilanne vaadi tappion peittäviä rahavaroja yhtiömiehiltä. Laissa ei ole säännöstä siitä, että vuosivoitto tai -tappio olisi heti jaettava tai että osakkaalla olisi vuosittain velvollisuus täyttää tappio-osuutensa rahalla taikka oikeus vaatia voitto-osuutensa rahasuorituksena yhtiöstä.

Paitsi jakamatta jätettynä ja rahastoituna voittona pieniyhtiöihin kertyy varoja yli maksettujen yhtiöpanosten kirjanpitoarvon myös ns. etupainoisina käyttöomaisuuden poistoina, jotka ylittävät omaisuuden kulumisesta tai iästä johtuvan todellisen arvon alentumisen, sekä vaihto-omaisuuden aliarvostuksen seurauksena.¹² Sen lisäksi voi yhtiön omaisuuden reaaliarvo olla kirjanpitoarvoa korkeampi rahanarvon alenemisen taikka kiinteän tai irtaimen omaisuuden reaalisen arvonnousun perusteella. Viimeksi mainitut varallisuuserät, joiden suuruus voidaan täsmällisesti todeta vasta omaisuutta realisoitaessa esim. yhtiön purkamisen johdosta, eivät ole varsinaisia voittovaroja, vaan oikeastaan omaa pääomaa, jonka jakaminen osakkaille voittona ei ole täysin asianmukaista. Erityisten jakoperusteiden määrittäminen noita eriä varten lain tasolla ei kuitenkaan näytä tarpeelliselta.

3. Avoimen yhtiön vuosivoiton jako

Kysymys vuosivoiton jakamisesta tai jakamatta jättämisestä tulee ajankohtaiseksi, kun yhtiön *tilinpäätös* kuluneelta tilikaudelta on valmistunut ja yhtiömiehet ovat sen hyväksyneet. Tilinpäätöksestä ilmevä *tilikauden tulos* on yhtiömiesten käytettävissä jakoa varten.

3.1. Esitysehdotuksessa samoin kuin sen pohjana olleessa komiteamietinnössä on edellytetty, että tulosta laskettaessa otettaisiin vähennyksinä huomioon sekä yhtiömiehille yhtiössä suoritetusta työstä

¹² KirjanpitoL (655/1973) 16—18 §, L elinkeinotulon verottamisesta 30—49 §, Tulo- ja varallisuusveroL (1043/74) 43—49 §.

maksetut *palkat* että sovitut taikka, jos sopimusta ei ole, kohtuulliset *palkkiot* yhtiömiehen ominaisuudessa suoritetuista toimista yhtiön pää-töksenteossa, sen edustamisessa ja sen sisäisen hallinnon hoidossa. Laintarkastuskunta on lausunnossaan ehdottanut, että lakiin otettaisiin nimenomainen säännös yhtiömiehen oikeudesta yhtäältä palkkaan yhtiön palveluksessa tehdystä työstä, toisaalta palkkioon yhtiömiehen ominaisuudessa suoritetuista hallintotoimista.¹³ Palkat ja palkkiot ovat kustannuseriä, jotka vaikuttavat toimintatuloksen ja tilikauden voiton suuruuteen tai lisäävät tappion määrää.

3.2. Komiteanmietinnön ja esitysehdotuksen mukaan yhtiön toimintakustannuksena tulosta laskettaessa ei otettaisi huomioon maksetuille *yhtiöpanoksille laskettavaa korkoa*. Tätä on perusteltu sillä, että sen jälkeen kun yhtiömiehen suorittamasta työstä on maksettu korvaus, olisi asianmukaista jakaa muu osa tuloksesta *korvauksena yhtiömiesten yrittäjyydestä*. Tässä kohden mainitut ehdotukset poikkeavat sekä Ruotsissa että Norjassa voimaan saatetusta uudesta pienyhtiölainsäädännöstä.¹⁴ Niiden mukaan maksetulle ja tilikauden alkaessa jäljellä olleelle yhtiöpanokselle on laskettava korkoa tilikauden ajalta valtakunnanpankin vahvistaman diskonttokoron pohjalta määräytyvän korkokannan mukaan, jollei ole toisin sovittu.

Esitysehdotuksessa omaksuttua kantaa vastaan voidaan huomauttaa, että yhtiön tulos ei ole seurausta yrittäjyydestä sinänsä, vaan yrittäjien riskinotosta ja panostamisesta toimintatuloksen saavuttamisen hyväksi. Tältä kannalta omaisuuspanos voi olla yhtä tärkeä ja tärkeämpikin kuin työpanos, ja tasapuolisuus yhtiömiehiä kohtaan edellyttää eri muodoissa yhtiön hyväksi tehtyjen »uhrausten» samanarvoista kohtelua.

Laintarkastuskunta onkin lausunnossaan ehdottanut, että maksetulle ja tilikauden alussa jäljellä olleelle yhtiöpanokselle laskettaisiin, jollei toisin ole sovittu, korkoa Suomen pankin vahvistamaa peruskorkoa vastaavan korkokannan mukaisesti.¹⁵ Myös yhtiöpanosten korko vaikuttaa tilikauden voiton tai tappion suuruuteen, mutta jos omaisuus-

¹³ Ltk s. 28 ja 32, mietintö s. 33—34. Ilman nimenomaista sopimustakin olosuhteista voi ilmetä, että yhtiömiehet ovat tarkoltaneet määrätynlaiset toimet suoritettaviksi yhtiön hyväksi vastikkeetta, esitysehdotus s. 27 ja 69 (2:8, 1 mom.).

¹⁴ Ruotsin Lag om handelsbolag och enkla bolag (1980:1102) 2 luvun 6 § ja Norjan Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (Selskapsloven) 21. 6. 1985/83 § 2—25 (2), mietintö s. 34, esitysehdotus s. 28, *Nial*, mt. s. 152—153.

¹⁵ Ltk s. 28—33. Laintarkastuskunnan puheenjohtaja hyväksyi eriväessä miellipiteesään (s. 150) tässä kohden esitysehdotuksen. Peruskorko on 19. 5. 1986 alkaen 7 % (15. 5. 1986/359).

panokset ovat yhtä suuret, se ei vaikuta siihen, miten paljon kukin yhtiömies jaossa saa. Laintarkastuskunta ehdottaa siis samansisältöistä säännöstä kuin on voimassa Ruotsissa ja Norjassa.

3.3. Esitysehdotukseen sisältyvässä *ehdotuksessa laiksi avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä* on pääsäännöksi ehdotettu, että tilikauden *voitto ja tappio jaetaan yhtiömiesten kesken tasan* (2 luvun 9 §). Tasanjakoa on perusteltu sillä, että sen jälkeen kun yhtiömies on saanut korvauksen yhtiössä tekemästään työstä ei ole olemassa kriteeriä, joka perustelisi muun kuin pääluvun mukaisen jakoperusteen.¹⁶ Ruotsissa tasanjakoa on perusteltu sillä, että toinen vaihtoehto, voitonjako yhtiöpanosten suhteessa on erittäin vaikeata silloin, kun yhden yhtiömiehen panos on omaisuutta, toisen työtä tai muita suorituksia.¹⁷

Ruotsin ja Norjan malleissa tasanjako onkin paremmin perusteltu kuin Suomen esitysehdotuksessa, koska niissä myös pääomapanos saa ennen voitonjakoa korkovastikkeensa. Kun sekä työ- että pääomapanoksesta on vastike laskettu, jäännös menisi osakkaille lähinnä tasan. Laintarkastuskunta onkin lausunnossaan puoltanut tätä vaihtoehtoa.¹⁸

Tasanjako on käytännöllinen ja helppo ratkaisukaava kaikissa yhtiöissä, joissa eri yhtiömiesten panokset, olivatpa ne työtä tai omaisuutta, painoltaan ja merkitykseltään ovat ainakin osapuilleen samanarvoisia yhtiön toiminnan ja saavutettujen tulosten kannalta. Jos panokset ovat tässä mielessä hyvin erilaisia, on käytännössä usein jo yhtiösopimuksessa määrätty voitonjaon peruste panoksia vastaavasti. Niinpä esitysehdotuksen perusteluissakin on mainittu, että yhtiösopimukseen sisältyvä määräys yhtiöpanosten suuruudesta voidaan yleensä tulkita myös jakoperusteeksi voittoa tai tappiota jaettaessa.

Mikäli jakoperusteesta ei ole sovittu eikä yksimielisyyteen päästä, voitaisiin *jako-osuuksia* ehdotusten mukaan *sovitella* huomioon ottaen panosten suuruus ja muut seikat, lähinnä kaiketi kunkin yhtiömiehen »ansiot» tuottojen hankkimisessa yhtiölle tai »syyllisyys» menetyksiin ja tappioihin ajautumisessa.¹⁹

3.4. Uutuutena pieniyhtiölainsäädäntöömme tulisi lakiehdotuksen mukaan yhtiömiehelle *oikeus nostaa tilinpäätökseen perustuva voitto-*

¹⁶ Esitysehdotus s. 28.

¹⁷ *Nial*, mt. s. 154—155, *Heikonen*, mt. s. 228—237, Lag om handesbolag och enkla bolag 2 luvun 8 § ja Selskapsloven § 2—25 (1).

¹⁸ Ltk s. 30.

¹⁹ Esitysehdotus s. 28 ja 70, Ltk s. 31 ja 33 (2:9, 1 mom.).

Näkökohtia avoimen ja kommandiittiyhtiön voitonjaosta...

osuutensa yhtiöstä. Nosto-oikeuden edellytyksenä olisi kuitenkin, että yhtiöpanos on yhtiösopimuksen mukaisesti maksettu ja täysimääräisenä jäljellä. Siten olisi sovitun *panoksen vajeus ensisijaisesti vuositavoitosta täytettävä* (2 luvun 9 §:n 3 mom.).

3.5. Vastaavasti olisi *tappio-osuus vähennettävä yhtiöpanoksesta*. Yhtiömiehellä ei olisi missään vaiheessa velvollisuutta rahasuoritukseen täydentää kerran täysin maksettua yhtiöpanostaan sillä perusteella, että panos on tappio-osuuden vähentämisen johdosta tullut vajaaksi. Sen sijaan hänellä olisi oikeus nostaa seuraavien vuosien voitto-osuutta vasta sen jälkeen, kun yhtiöpanoksen vajeus on voitto-osuudesta täytetty. Peräkkäiset, tuntuvat tappiovuodet voivat siten aiheuttaa sen, että yhtiöpanos kirjanpidossa painuu nollan alapuolelle. Vasta yhtiön loppuselvityksessä tappio-osuus tulee jaettavaksi yhtiömiehille henkilökohtaisesti. Velkojilla sen sijaan on aina oikeus vaatia yhtiön velkaa yhtiömieheltä, jolla velan maksettuaan on vastaava saamis-oikeus yhtiöltä. Yhtiösopimukseen voidaan kuitenkin ottaa määräys, joka velvoittaa yhtiömiehen maksamaan rahassa yhtiölle oman osuutensa tilikauden tappiosta.²⁰

4. Vuositavon jako kommandiittiyhtiössä

Edellä mainittiin, että kommandiittiyhtiö poikkeaa avoimesta yhtiöstä vain äänettömän yhtiömiehen toimivallan ja vastuun rajoitusten kohdalla (1.4.), sekä että myös äänettömän yhtiömiehen voitto-osuuden tulee olla vastaavasti pienempi (2.2.).

4.1. Komiteanmietinnössä ja esitysehdotuksessa on kommandiittiyhtiön »mallisääntönä» ajateltu säädettäväksi, että *äänettömällä yhtiömiehellä* ei olisi muuta oikeutta vuositavoittoon kuin *peruskoron (7 %) mukaan* hänellä tilikauden alussa maksettuna olleelle *yhtiöpanokselle laskettu korko*. Muu osa voitosta jakautuisi vastuunalaisille yhtiömiehille samojen perusteiden mukaan kuin avoimessa yhtiössä.

Äänetön yhtiö mies saisi panokselleen koron siinäkin tapauksessa, että koko voitto menee siihen, jolloin vastuunalaiset yhtiömiehet jäävät ilman voitto-osuutta. Jos voitto ei riitä korkoon ja äänettömiä yhtiömiehiä on useita, voitto jaettaisiin äänettömien yhtiömiesten kesken yhtiöpanosten suhteessa. Tappio-osuutta äänettömälle yhtiömiehelle ei jaettaisi ollenkaan.²¹

²⁰ *Niäl*, mt. s. 156.

²¹ Mietintö 1983:56 s. 58 ja 77 (8:3), esitysehdotus s. 55 ja 75 (7:4).

Tämän järjestelmän mukaan äänettömän yhtiömiehen asema olisi kovin helppo. Yhtiötä purettaessa hän ei saisi yhtiön omaisuudesta muuta kuin yhtiöpanoksensa markkamäärän takaisin. Rahanarvon alentumisen johdosta se voi olla vain murto-osa siitä reaaliarvosta, minkä hän aikanaan oli yhtiöön sijoittanut. Äänettömällä yhtiömiehellä ei itse asiassa olisi lainkaan todellista osuutta yhtiön varoissa eikä tuloissa. Hänen oikeutensa yhtiössä olisi kuin kaikkein heikoin saamisoikeus, joka yhtiön konkurssissa ja loppuselvityksessä voi toteutua vasta, kun yhtiön kaikki velat on maksettu. Siten hänen todellinen oikeusasemansa olisi muuten sama kuin luotonantajalla, mutta hänen saatavansa korko olisi alempi ja etuoikeus huonompi kuin millään muulla velkojalla. Jollei hänen osakkuudelleen yhtiössä ole muuta perustetta kuin yhtiön aikaansaaminen, elinkeinonharjoittajan yritysomaisuuden ja -tulon erottaminen hänen muista varoistaan ja tuloistaan, yhtiö on lähellä edellä (1.6. ja alaviite 7) tarkoitettua näennäisyhtiötä tai, jos vastuunalaisia yhtiömiehiä on useampia, kysymyksessä on avoin yhtiö, jossa on (äännettömän) näennäisosakas.

4.2. Tämän mukaisesti *laintarkastuskunta* onkin lausunnossaan ehdottanut, että kommandiittiyhtiön »perusmalli» olisi edelleen, niin kuin nykyisinkin, sellainen pienyhtiö, jossa *äännettömän yhtiömies* sijoittaa yhtiöön todellista *riskipääomaa* ja myös hänellä olisi todellinen *osuutensa yhtiön varoissa ja veloissa sekä voitossa ja tappiossa*, ainoastaan sellaisin rajoituksin, että hän ei ole velvollinen panemaan yhtiöön muita varoja kuin sovitun yhtiöpanoksensa eikä vastaa veloista muulla kuin tuolla panoksella sekä, jos panosta ei ole täysin maksettu, vajauksen määrällä.

Äänettömän yhtiömies saisi siten yhtiöpanokselleen ennen voitonjakoa saman koron kuin muut yhtiömiehet. Voitonjaossa hänen osuutensa määräytyisi yhtiösopimuksen tai yhtiömiesten erikseen tekemän sopimuksen mukaan. Jos sopimusta ei synny, jako-osuuden vahvistaisi tuomioistuin kohtuuden mukaan. Saman perusteen mukaan määräytyisi äänettömän yhtiömiehen tappio-osuus, joka vähennettäisiin yhtiöpanoksesta mutta siten syntyvä vajaus voitaisiin kattaa ainoastaan seuraavien tilikausien voitto-osuudesta.²²

²² Ltk s. 114—116. Puheenjohtaja erlävssä mielipiteessään hyväksyi, eräin täsmennyksin, tässäkin kohden esitysehdotuksen.

Myös Ruotsissa määrää äänettömän yhtiömiehen voitto-osuuden, jos siitä ei ole sovittu eikä päästä yksimielisyyteen, tuomioistuin kohtuuden mukaan. Lag om handelsbolag och enkla bolag 3 luvun 5 §. Norjassa kommandiittiyhtiön voitto jaetaan yhtiö-osuuksien suhteessa, jollei toisin ole sovittu. Selskapsloven § 3—15 (3).

4.3. Äänettömän yhtiömiehen osakkuudelle yhtiössä voi kuitenkin olla muitakin asiallisia perusteita kuin osuus yhtiön voitosta ja varoista. Äänettömän yhtiömiehen etujen ja oikeuksien rajoittamisen yhtiösopimuksessa vähiin ei sen vuoksi tarvitse olla laissa kiellettyä eikä lainvastaista.

Elinkeinoelämän piirissä on sellaista kommandiittiyhtiötä, jossa äänettömän yhtiömiehen edut ja oikeudet ovat vähäiset ja oikeusasema heikko, pidetty pienyritykselle edullisena ja niitä esiintyy melko runsaasti.²³ Jos äänettömällä yhtiömiehellä *ei ole muuta voitto-osuutta kuin yhtiöpanoksen korko*, lintarkastuskunnan mielestä hänen asemaansa voitaisiin turvata siten kuin komiteanmietinnössä ja esitysehdotuksessa on ajateltu, eli että hänelle *ei jaettaisi tappio-osuutta*, ellei siitä ole sovittu, sekä että hänellä olisi oikeus saada mainittu *korko ennen vastuunalaisia yhtiömiehiä*.²⁴

5. Voitonjaon vaikutus yhtiöpanoksiin

5.1. Edellä (3.5. ja 4.2.) mainittiin, että lakiehdotusten mukaan yhtiömiesten tappio-osuudet vähennettäisiin heidän yhtiöpanoksistaan sekä että, jos yhtiöpanoksissa on vajausta joko siitä syystä, että yhtiömiestä on maksanut yhtiölle vain osan panoksen sovitusta määrästä, tai panoksesta vähennetyn tappio-osuuden vuoksi, yhtiömiehen voitto-osuudet lisättäisiin yhtiöpanokseen, kunnes se on sovitun suuruinen.

5.2. Jos yhtiömiehen yhtiöpanos on yhtiösopimuksen mukaisena tallella, yhtiömiestä ei voisi panostaan kasvattaa jättämällä voitto-osuutensa nostamatta. Panosten suuruuden muuttaminen edellyttää yhtiösopimuksen muuttamista. Niin ollen yhtiöpanoksia voidaan muuttaa lisäämällä voitto-osuuksia niihin vain, jos yhtiömiehet ovat siitä yksimielisiä. Siten nostamatta jäänyt voitto-osuus, jota ei tarvita yhtiöpanoksen vajauksen kattamiseen, olisi yhtiömiehen saatavaa yhtiöltä.²⁵

5.3. Voittovarojen siirtäminen tilinpäätöksessä vararahastoon pienentää sitä rahamäärää, joka kuluneen tilikauden voittona olisi maksettava osakkaille. Kun yhtiömiehillä ehdotusten mukaan olisi oikeus

²³ Mietintö s. 113—114.

²⁴ Mietintö s. 58, esitysehdotus s. 55, Ltk s. 118—119 (7:4, 3 mom.).

²⁵ Mietintö s. 34—35, esitysehdotus s. 28—29, Ltk s. 31—32.

nostaa voitto-osuutensa, myös rahaston muodostaminen edellyttää yhtiömiesten yksimielistä päätöstä.²⁶

6. Voitonjako avoimen yhtiön purkauksessa

6.1. Lakiehdotusten mukaan olisi yhtiötä purettaessa *ensin maksettava velat* tai varattava siihen tarvittavat varat. Sen jälkeen olisi yhtiömiehille *palautettava heidän yhtiöpanoksensa*. Mahdollinen ylimäärä katsottaisiin voitoksi, joka olisi *jaettava samojen perusteiden mukaan kuin vuosivoitto*.

6.2. Edellä (2.3.) on selostettu, miten yhtiöön voi aikaa myöten kertyä yhtiöpanosten kirjanpitoarvon ylittäviä varoja, jotka eivät oikeastaan ole voittoa lainkaan tai joiden jakaminen purkamisvuoden voitonjakoperusteiden mukaan voisi muuten olla kohtuutonta (5.3.). Jos yhtiömiehen yhtiöpanoksena on ollut kiinteistö tai irtainta käyttöomaisuutta, jonka realisointitulokseksi tai reaaliarvo ylittää vastaavan yhtiöpanoksen kirjanpitoarvon, olisi kohtuullista jaossa korottaa panoksen arvo realisointituloksen mukaiseksi tai palauttaa apportiomaisuus sellaisenaan. Jos tästä ei voida jaon yhteydessä sopia, koko ylimäärä olisi lakiehdotusten mukaan jaettava voittona, mutta voitto-osuuksien sovitteluun (edellä 3.3. ja alaviite 19) voi tällä perusteella olla aihetta.²⁷ Samasta syystä voidaan suositella, että voittovaroista perustetut vararahastot ennen jakoa lisätään yhtiöpanoksiin siinä suhteessa, jossa yhtiömiehillä on ollut oikeus rahaston perustamisvuoden voittoon.

6.3. Jos yhtiön varat eivät riitä sen velkoihin, yhtiöpanokset on kokonaan menetetty. Velkoihin nähden yhtiömiehet ovat yhteisvastuussa kaikkien velkojen maksamisesta. Yhtiön loppuselvityksessä nettovelat jaetaan yhtiömiesten kesken samojen perusteiden mukaan kuin yhtiön tappio.²⁸ Jos yhtiömieheltä peritään velkoja yli hänelle jaetun velkaosuuden, hän saa vaatia ylitykset takaisin toisilta yhtiömiehiltä regressioikeuden nojalla.

²⁶ Mietinnössä (s. 35) on suositeltu vuosivoiton laskennallista kohdentamista yhtiömiehille siinäkin tapauksessa, että voittoa jätetään jakamatta voitto- ja tappiotilille (tai muodostetaan rahastoksi), erityisesti yhtiössä, jossa voitto ja tappio jaetaan eri perusteiden mukaan. Muuten saattaisivat jäljellä olevien yhtiöpanoksien määrät vääristyä vuotuisen tuloslaskennan johdosta. Vrt. edellä 2.3.

²⁷ Ltk s. 105—106.

²⁸ Mietintö s. 56, esitysehdotus s. 52, Ltk s. 106.

6.4. Yhtiömiesten henkilökohtaiset saatavat yhtiöltä ja velat yhtiölle otetaan loppuselvityksessä huomioon yhtiön velkoina ja varoina. Jos yhtiömiehen velka on suurempi kuin hänelle yhtiöpanosten palautus- ja voitonjakolaskelman mukaan tuleva osuus, toiset yhtiömiehet saavat loppuselvityksen perusteella velkoa häneltä osuuksiaan tuosta yhtiön saatavasta.²⁹

6.5. Jos yhtiömies eroaa yhtiöstä kesken yhtiökautta, on hänen yhtiöosuutensa, voitto-osuutensa sekä saatavansa ja velkansa selvitetävä samojen perusteiden mukaan kuin yhtiön purkautuessa.

7. Voitonjako kommandiittiyhtiön purkautuessa

7.1. Mietintöön ja esitysehdotukseen sisältyvien lakiehdotusten mukaan äänetön yhtiömies ei yhtiön purkautuessa tai hänen erotessaan yhtiöstä saisi muuta osuutta yhtiön voitoista ja varallisuudesta kuin *yhtiöpanoksensa markkamäärän* ja sille lasketun *koron*. Muu osa yhtiön varoista ja voitoista jaettaisiin vastuunalaisten yhtiömiesten kesken samojen perusteiden mukaan kuin avoimessa yhtiössä. Samoin olisi meneteltävä laintarkastuskunnan lausunnossaan ehdottamassa järjestelmässä, jos yhtiösopimuksen mukaan äänettömällä yhtiömiehellä ei ole muuta osuutta yhtiön voittoon kuin panokselle laskettu korko. Muutoin olisi laintarkastuskunnan ehdotuksen mukaan *myös äänettömän yhtiömiehen osuus* varoista, jotka palautetaan yhtiömiehille yhtiöpanoksina tai suoritetaan voitto-osuutena, määrättävä samaan tapaan kuin avoimissa yhtiöissä. Kuitenkin vaikuttaa äänettömän yhtiömiehen voitto-osuuteen *pienentävästi* se, että hänen toimintansa yhtiön hyväksi on ollut vähäistä ja hänen *vastuunsa* yhtiön veloista on *rajoitettu* (edellä 2.2. ja 4.2.).

7.2. Niissä yhtiöissä, joissa äänetön yhtiömies saa voitto-osuutena vain koron eikä lainkaan tappio-osuutta, äänettömän yhtiömiehen yhtiöpanos pysyy kirjanpidollisesti muuttumattomana vaikka yhtiö olisi ylivelkainen ja sen kaikki varat olisi käytetty velkojen maksamiseen. Siinä tilanteessa on myös äänettömän yhtiömiehen yhtiöpanos täysin menetetty. Vastuunalaiset yhtiömiehet eivät lakiehdotusten mukaan olisi velvolliset rahassa suorittamaan äänettömällä yhtiömiehellä kirjanpidossa olevaa yhtiöpanosta, vaikka sekin tappio, joka vastaa tuon pa-

²⁹ Mietintö s. 36, esitysehdotus s. 30 ja 52, Ltk s. 106—107, *Nial*, mt. s. 303—305.

noksen menetystä, olisi jaettava heille. Näin ollen olisi asianmukaista kirjanpidossa merkitä sellaisessa tilanteessa, tosin ehdotetun lain kirjaimen vastaisesti, äänettömän yhtiömiehen yhtiöpanosta vastaava osa tappiosta hänelle. Muutoin ei loppuselvityksen kirjanpito voine täsmätä.

Selvää on, ettei äänettömälle yhtiömiehelle loppuselvityksessä tai tämän yhtiöstä erotessa voida kirjata tappiota enempää kuin hänen jäljellä olevan yhtiöpanoksensa määrä. Laintarkastuskunta on lausunnossaan ehdottanut, että tästä otetaan lakiin nimenomainen maininta.³⁰ Siinäkin tapauksessa, että äänettömän yhtiömiehen yhtiöpanos aikaisempien tilikausien tappio-osuuksien johdosta (edellä 4.2.) olisi kirjanpidossa nollan alapuolella, hän ei siis yhtiöstä erotessaan tai loppuselvityksen yhteydessä olisi velvollinen täyttämään vajeausta.

³⁰ Ltk s. 118 ja 126 (7:4, 1 mom.).