

Kimmo Hyvärinen

Kommandiittiyhtiön muuttaminen osakeyhtiöksi

Tradenomi (AMK)

Liiketalous

Kevät 2017



Tiivistelmä

Tekijä(t): Hyvärinen Kimmo

Työn nimi: Kommandiittiyhtiön muuttaminen osakeyhtiöksi

Tutkintonimike: Tradenomi (AMK), liiketalous

Asiasanat: kommandiittiyhtiö, osakeyhtiö, yhtiömuodon muutos

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli tehdä toimeksiantajayritykselle selkeä ja tiivis ohjeistus kommandiittiyhtiön muuttamisesta osakeyhtiöksi. Työssä tarkasteltiin kommandiittiyhtiön ja osakeyhtiön eroavaisuuksia niiden hallinnon, vastuiden, varojen jakamisen ja verotuksen suhteen. Työn tarkoituksena oli selvittää toimeksiantajalle, miten yhtiömuodon muutos käytännössä toteutetaan, miten se vaikuttaa yrityksen toimintaan ja onko yhtiömuodon muutosta ylipäänsä järkevää tehdä. Työn avulla toimeksiantaja saa myös selkeämmän kuvan yhtiömuotojen merkittävimmistä eroista.

Opinnäytetyön teoriaosuus on kirjoitettu voimassa olevan lainsäädännön, yhtiöoikeudellisen kirjallisuuden sekä internet-lähteiden pohjalta. Teoriaosuudessa käydään läpi kommandiittiyhtiön ja osakeyhtiön yhtiöoikeudellisia piirteitä sekä yhtiömuodon muutosprosessia yleisellä tasolla. Teoriaosuudessa käsiteltyjen asioiden pohjalta laadittiin toimeksiantajaa varten muistilista yhtiömuodon muutosvaiheen yhteydessä huomioitavista asioista. Lopuksi pohdittiin yhtiömuodon muuttamisen kannattavuutta toimeksiantajan kannalta.

Tutkimuksen perusteella tultiin siihen tulokseen, että toimeksiantajayrityksen ei ole tällä hetkellä järkevää muuttaa yhtiömuotoaan osakeyhtiöksi. Opinnäytetyön tuloksena syntynyttä ohjeistusta voi hyödyntää siinä vaiheessa, kun yhtiömuodon muutos tulee ajankohtaiseksi. Yhtiömuodon muuttaminen vaikuttaa useisiin eri tekijöihin yhtiön toiminnassa. Merkittävimmät erot näiden kahden yhtiömuodon välillä liittyvät osakkaiden vastuisiin, varojen jakamiseen ja verotukseen. Tämän vuoksi yhtiömuodon muutosta tulisi aina harkita ja suunnitella perusteellisesti etukäteen.

Abstract

Author(s): Hyvärinen Kimmo

Title of the Publication: Converting a Limited Partnership into a Limited Company

Degree Title: Bachelor of Business Administration, Business Administration

Keywords: limited partnership, limited company, changing the form of business

The purpose of this thesis was to provide the client company with clear and concise instructions on converting a limited partnership into a limited company. The study examined the differences between the limited partnership and the limited company regarding their administration, responsibilities, distribution of assets and taxation. The aim of the thesis was to find out how the change in the form of business is implemented in practice, how it affects the company's operations and whether it is reasonable to make the change at all. With the information provided by this study, the client will also get a clearer picture of the major differences between these forms of business.

The information for the theoretical background was gathered from effective legislation, literature related to the subject and Internet sources. The theoretical part examines the company law aspects of the limited partnership and the limited company, as well as the change process of the business form in general. Based on the issues discussed in the theoretical part, a checklist of things to be taken into account when making a change in the form of business was drawn up for the client. Finally, it was considered whether it is profitable for the client company to change its business form.

Based on the results obtained from the study, it was concluded that currently there is no reason for the client company to change its business form. The information provided by this thesis can be utilized when the change in the form of business becomes more timely. Changing the form of business affects several different factors in the company's operations. The most significant differences between these two types of companies are related to the shareholders' responsibilities, distribution of assets and taxation. Therefore, changing the form of one's business should be considered very thoroughly beforehand.

SISÄLLYS

1 JOHDANTO	1
2 KOMMANDIITTIYHTIÖ	3
2.1 Perustaminen	3
2.2 Hallinto	4
2.3 Vastuu ja velvoitteet	6
2.4 Varojen jakaminen ja verotus	6
3 OSAKEYHTIÖ.....	10
3.1 Perustaminen	11
3.2 Hallinto	11
3.3 Vastuu ja velvoitteet	13
3.4 Varojen jakaminen ja verotus	14
3.5 Peitelty osingonjako	16
4 KOMMANDIITTIYHTIÖN MUUTTAMINEN OSAKEYHTIÖKSI	18
5 YHTIÖMUODON MUUTOS KOHDEYRITYKSESSÄ	20
5.1 Yhtiömuotojen vertailu.....	20
5.2 Muutosprosessissa huomioitavat asiat	22
5.3 Muistilista yhtiömuodon muutosta varten.....	24
5.4 Muutoksen tuomat edut ja haitat	25
6 POHDINTA	27
LÄHTEET	30

KÄYTETYT LYHENTEET

AKYL Laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä 29.4.1988/389

OYL Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624

PRH Patentti- ja rekisterihallitus

TVL Tuloverolaki 30.12.1992/1535

1 JOHDANTO

Yritystoimintaa on mahdollista harjoittaa monella tavalla ja monessa eri muodossa. Yritystä perustettaessa on syytä harkita tarkkaan, mikä yhtiömuoto sopii sillä hetkellä parhaiten omaa liiketoimintaa varten. Yhtiömuodon valintaan vaikuttavat useat eri tekijät. Niitä ovat esimerkiksi yrityksen hallinnointiin, perustajien lukumäärään, pääoman tarpeeseen, vastuuseen ja verotukseen liittyvät asiat. (Holopainen 2016, 21.) Yrityksen ja sen omistajien verokohtelu vaihtelee paljon eri yhtiömuotojen välillä. Esimerkiksi kommandiittiyhtiön ja osakeyhtiön sekä näiden yhtiöiden osakkaiden verotus poikkeavat merkittävästi toisistaan. Yrityksen harjoittaman liiketoiminnan luonne vaikuttaa myös siihen, miten yrityksen toimintaa kohdellaan verotuksessa. Tämän seurauksena verotuksella onkin erityisen suuri rooli yritystoiminnassa ja yhtiömuodon valinnassa. (Kukkonen & Walden 2015.)

Liiketoiminnan kasvaessa ja kehittyessä yhtiömuodon muuttaminen saattaa nousta ajankohtaiseksi kysymykseksi. Yhtiömuodon muutosperusteena saattaa olla esimerkiksi verotuksellisen hyödyn hakeminen. Tämän opinnäytetyön aiheena on yhtiömuodon muutos kommandiittiyhtiöstä osakeyhtiöksi. Työn tavoitteena on selvittää toimeksiantajalle, onko yhtiömuodon muutosta järkevää toteuttaa lähitulevaisuudessa, miten muutosprosessi käytännössä tapahtuu, ja millaisia vaikutuksia muutoksella on yrityksen toimintaan. Työn avulla toimeksiantaja saa myös selkeämmän kuvan siitä, miten kommandiittiyhtiö ja osakeyhtiö eroavat toisistaan. Opinnäytetyöstä on rajattu pois muut yhtiömuodot, koska niiden tarkempi käsittely ei ole tarpeellista kohdeyrityksen kannalta.

Työn teoriaosuudessa perehdytään tarkemmin kommandiittiyhtiöön ja osakeyhtiöön. Tässä osuudessa esitellään edellä mainittujen yhtiömuotojen keskeisimmät eroavaisuudet muun muassa hallinnointiin, vastuuseen, varojen jakamiseen ja verotukseen liittyvissä asioissa. Osakeyhtiötä käsittelevässä luvussa keskitytään lähes pelkästään yksityiseen osakeyhtiöön. Julkista osakeyhtiötä ei tarkastella sen tarkemmin tässä opinnäytetyössä, koska työn toimeksiantajana on pienikokoinen kahden hengen yritys. Opinnäytetyön teoriapohja perustuu ajantasaiseen lainsäädäntöön ja yhtiöoikeudelliseen kirjallisuuteen.

Opinnäytetyön empiirisessä osuudessa käydään läpi yhtiömuodon muutosta toimeksiantajayrityksen kannalta. Teoriaosuudessa käsiteltyjen asioiden pohjalta toimeksiantajaa varten laaditaan lyhyt ohjeistus muistilistan muotoon. Ohjeistukseen kootaan tärkeimmät asiat ja toimenpiteet, jotka toimeksiantajan tulisi ottaa huomioon yhtiömuotoa muutettaessa. Lopuksi pohditaan mitä hyötyjä ja haittoja yhtiömuodon muutoksesta voi seurata kohdeyritykselle.

2 KOMMANDIITTIYHTIÖ

Henkilöyhtiöt ovat kahden tai useamman henkilön yhteistoimintaan perustuvia yhtiömuotoja. Kommandiittiyhtiö on henkilöyhtiöiden toinen muoto. Kommandiittiyhtiöille on tyypillistä, että yhtiömiehistä on erotettavissa yhtiön oma oikeudellinen itsenäisyys, yhtiömiesten varallisuudesta erotettava yhtiön oma varallisuus, yhtiön tarkoitus sekä vastuunalaisten yhtiömiesten henkilökohtainen ja rajaton vastuu yhtiön velvoitteista. Yhtiömiesten välinen luottamus ja yhteistyökyky ovat erityisen tärkeitä asioita kommandiittiyhtiön toimintaa ajatellen. (Villa & Ossa 2017, 19-21.)

Kommandiittiyhtiö eroaa avoimesta yhtiöstä siinä, että kommandiittiyhtiössä on kahdenlaisia yhtiömiehiä. Kommandiittiyhtiössä tulee olla vähintään yksi äänetön yhtiömies ja yksi vastuunalainen yhtiömies. Äänettömän yhtiömiehen vastuu on rajoitettua, kun taas vastuunalainen yhtiömies vastaa kaikista yhtiön sitoumuksista rajoittamattomalla henkilökohtaisella vastuulla. Äänetön yhtiömies toimii yhtiössä ainoastaan pääoman sijoittajana, joten hänellä ei ole oikeutta osallistua yhtiön hallinnoimiseen ja päätösten tekemiseen, ellei yhtiösopimuksessa ole toisin sovittu. (Villa & Ossa 2017, 23.)

Kommandiittiyhtiö sopii yhtiömuodoksi varsinkin pieniin yrityksiin sekä sellaista elinkeinotoimintaa varten, joka ei vaadi suurta pääomaa tai laajaa omistus pohjaa. Kommandiittiyhtiö on tyypillinen yhtiömuoto varsinkin perheyriyksissä. Nimitys henkilöyhtiö kuvaa hyvin kommandiittiyhtiön toiminnan luonnetta ja erottaa sen pääomayhtiöistä, joissa pääoman määrällä ja pysyvyydellä on suurempi merkitys. (Villa & Ossa 2017, 15.)

2.1 Perustaminen

Kommandiittiyhtiö perustetaan kirjallisella yhtiösopimuksella. Yhtiön perustamisesta on tehtävä ilmoitus Patentti- ja rekisterihallitukseen kolmen kuukauden kuluessa yhtiösopimuksen allekirjoittamisesta, tai muussa tapauksessa yhtiön perustaminen raukeaa. Tämä tarkoittaa sitä, että rekisterimerkinnällä on nyt oikeutta

luova vaikutus. Uudistetun lainsäädännön myötä kommandiittiyhtiö syntyy ainoastaan silloin, kun se on rekisteröity kaupparekisteriin. Aikaisemmin kommandiittiyhtiöiden oli mahdollista aloittaa toimintansa jo ennen rekisteröintiä. (Villa & Ossa 2017, 19-20.)

Kommandiittiyhtiön yhtiösopimuksessa tulee mainita seuraavat asiat:

- yhtiön toiminimi
- yhtiön kotipaikkakunta
- yhtiön toimiala
- yhtiömiehet
- äänettömän yhtiömiehen pääomapanoksen määrä.

Sopimuksessa tulee lisäksi eritellä, ketkä yhtiömiehistä ovat vastuunalaisia ja ketkä äänettäviä yhtiömiehiä. (Patentti- ja rekisterihallitus 2016.)

2.2 Hallinto

Kommandiittiyhtiön hallinnoiminen perustuu yhtiömiesten henkilökohtaisen sopimisen ja toiminnan varaan. Yhtiön hallinnosta on mahdollista sopia yhtiösopimuksessa. Laajan sopimusvapauden ansiosta yhtiömiehillä on mahdollisuus järjestää yhtiön hallinto juuri haluamallaan tavalla esimerkiksi valitsemalla yhtiön toimitusjohtajan. Mikäli hallinnon järjestämisestä ei erikseen sovita yhtiösopimuksessa, noudattaa se silloin lakia avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä sekä vakiintunutta oikeuskäytäntöä. (Villa, Ossa & Saarnilehto 2007, 31-32.)

Yhtiömuodosta aiheutuvan velkavastuun vuoksi yhtiömiesten täytyy voida luottaa hallintoon ja sen tekemiin päätöksiin, sillä kommandiittiyhtiössä on oikeus toimia yksin yhtiön lukuun. Tämä mahdollistaa sen, että kommandiittiyhtiössä vastuunalainen yhtiömies voi yksin tehdä päätöksiä ilman toisen vastuunalaisen yhtiömiehen vaikutusta. Tätä oikeutta kutsutaan hallintovaltuudeksi. Hallintovaltuus ei koske lainkaan äänentöntä yhtiömiestä, ellei yhtiösopimuksessa ole toisin sovittu.

Vaikka vastuunalaisella yhtiömiehellä on oikeus tehdä sitovia oikeustoimia yhtiön nimissä, tällä oikeudella on tietyt rajoituksensa. (Villa ym. 2007, 32.)

Yhtiömiehen toimintavaltaa rajoittavat esimerkiksi yhtiön toimiala ja tarkoitus, vaatimus yhtiömiesten yhdenvertaisuudesta sekä yhtiömiesten kielto-oikeus. Yhtiömiehellä ei ole oikeutta ryhtyä yhtiön toimialan tai tarkoituksen ulkopuolelle kuulumattomaan toimeen, jos hänellä ei ole siihen kaikkien yhtiömiesten suostumusta. Yhtiömiehellä on oikeus kieltää toista yhtiömiestä ryhtymästä toimenpiteeseen, jonka toteuttamista voidaan pitää epätarkoituksenmukaisena yhtiön toiminnan kannalta. Yhtiömiesten toimivaltaa on mahdollista rajoittaa myös yhtiösopimuksella. Yhtiösopimuksessa voidaan esimerkiksi sopia siitä, että yhtiön hallinnointi on ainoastaan yhden henkilön vastuulla. (Villa ym. 2007, 33.)

Kommandiittiyhtiön tilintarkastaja valitaan vastuunalaisten yhtiömiesten yksimielisellä päätöksellä, ellei toisin ole sovittu. Tilintarkastaja tulee valita erikseen kutakin tilikautta varten, ellei tilintarkastajan toimikautta ole määrätty yhtiösopimuksessa. (AKYL 10:8 §.) Kommandiittiyhtiön tilintarkastusvelvollisuus on sidottu yhtiön toiminnan laajuuteen. Tilintarkastaja voidaan jättää valitsematta kommandiittiyhtiössä, mikäli yhtiön päättyneellä tai sitä edeltäneellä tilikaudella on täytynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä:

- taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa
- liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa
- yhtiön palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.

Tilintarkastaja tulee aina valita sellaisiin yhtiöihin, jonka pääasiallisena toimialana on arvopapereiden omistaminen ja hallinta, tai jos kyseisellä yhtiöllä on merkittävä vaikutusvalta toisen kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan tai rahoituksen johtamisessa. Vaikka kommandiittiyhtiöllä ei olisi yllä mainittujen perusteiden mukaista velvollisuutta valita tilintarkastajaa, voidaan yhtiösopimuksessa määrätä tilintarkastuksen toimittamisesta. Yhtiösopimuksessa voidaan määrätä myös useamman tilintarkastajan valinnasta. (Villa & Ossa 2017, 82-83.)

2.3 Vastuu ja velvoitteet

Yhtiömiesten henkilökohtainen velkavastuu on merkittävin piirre, joka erottaa henkilöyhtiön osakeyhtiöstä (Villa ym. 2007, 42). Kommandiittiyhtiössä äänettömän yhtiömiehen vastuu rajoittuu pelkästään yhtiöön sijoitettuun pääomapanokseen. Vastuunalaiset yhtiömiehet vastaavat henkilökohtaisesti yhtiön kaikista velvoitteista niiden täyteen määrään asti. Velkavastuulle on tunnusomaista henkilökohtaisuus, rajattomuus, ensisijaisuus ja solidaarisuus. (Villa ym. 2007, 29.)

Vastuun henkilökohtaisuudella tarkoitetaan sitä, että vastuunalainen yhtiömies vastaa koko henkilökohtaisella omaisuudellaan kaikista yhtiön veloista ja sitoumuksista. Vastuun rajattomuus merkitsee sitä, ettei vastuunalaisen yhtiömiehen vastuuta yhtiön velvoitteista voida rajata koskemaan vain tiettyjä yhtiön velkoja. Ensisijaisuuden merkityksenä on se, että yhtiön velkoja voi hoitaa velan perinnän suoraan vastuunalaiselta yhtiömieheltä. Vastuun solidaarisuus tarkoittaa, että jokainen vastuunalainen yhtiömies vastaa yhtiön veloista omasta ja toisten yhtiömiesten puolesta. Solidaarisuuden käsite koskee täten ainoastaan sellaisia kommandiittiyhtiöitä, joissa on mukana useampi vastuunalainen yhtiömies. (Villa & Ossa 2017, 99.)

Mikäli kommandiittiyhtiöön liittyy perustamisen jälkeen uusi vastuunalainen yhtiömies, on myös hän vastuussa yhtiön kaikista velvoitteista, jotka ovat syntyneet jo ennen hänen liittymistään yhtiöön. Jos yhtiömies päättää erota yhtiöstä, on hän yhä vastuussa niistä velvoitteista, jotka ovat syntyneet hänen yhtiössä olonsa aikana. Vastuunalaisen yhtiömiehen vastuu lakkaa vasta siinä vaiheessa, kun hänen eroamisensa on merkitty kaupparekisteriin ja asianmukaisesti kuulutettu. (Villa & Ossa 2017, 101.)

2.4 Varojen jakaminen ja verotus

Kommandiittiyhtiössä vastuunalaiset yhtiömiehet ovat henkilökohtaisesti vastuussa yhtiön velvoitteista. Tämän seurauksena kommandiittiyhtiössä ei myös-

kään ole erityisiä säädöksiä pääoman pysyvyydestä tai voiton jakamisesta. Vastuunalaiset yhtiömiehet voivat nostaa yhtiöstä haluamansa määrä varoja; tarvittaessa jopa enemmän kuin ovat yhtiöön itse sijoittaneet. (Villa & Ossa 2017, 105.) Rajoittamattomiin yksityisnostoihin liittyy niin sanottu negatiivisen oman pääoman riski, eli kommandiittiyhtiön oma pääoma saattaa pahimmassa tapauksessa muuttua negatiiviseksi lukuisten yksityisnostojen tai tappioiden seurauksena. Jos oma pääoma menee negatiiviseksi yksityisnostojen vuoksi, saattaa siitä tulla yhtiölle veroseuraamuksia, koska verottaja ei tällaisessa tilanteessa hyväksy kaikkia yhtiön lainan korkoja vähennyskelpoisiksi. (Kukkonen & Walden 2015.) Mikäli kommandiittiyhtiön toiminta on kannattamatonta ja tilinpäätös on tappiollinen, tappio jaetaan suhteessa yhtiömiesten osuuksiin. Yhtiömiehet voivat osallistua tappion jakamiseen myös yhtiösopimuksessa sopimallaan tavalla. (Villa ym. 2007, 44.) Yksityisnostojen ja voitonjaon lisäksi yhtiömiehet voivat nostaa yhtiöstä rahaa maksamalla itselleen palkkaa (Verohallinto 2016a).

Kommandiittiyhtiön elinkeinotoiminnan tulos lasketaan verovuodelle jaksotettujen veronalaisten tulojen ja vähennyskelpoisten menojen erotuksena. Yhtiön verotettava tulo voidaan selvittää myös siten, että lähtökohdaksi otetaan tuloslaskelman osoittama tulos. Tulosta oikaistaan niillä erillä, joita ei käsitellä verotuksessa samalla tavalla kuin tilinpäätöstä laadittaessa. Taulukko 1 esittää verotettavan tulon laskentakaavan selkeässä muodossa.

+/- Tuloslaskelman voitto/tappio
+ Tuloverot
+ Kuluiksi kirjatut vähennyskeltvottomat menot
- Tuotoiksi kirjatut verovapaat tulo
+/- Jaksotuksesta johtuvat erot
+/- Muut oikaisut
= Verovuoden verotettava tulo
- Vahvistetut tappiot
= Lopullinen verotettava tulo

Taulukko 1. Verotettavan tulon laskentakaava. (Tomperi 2014, 77.)

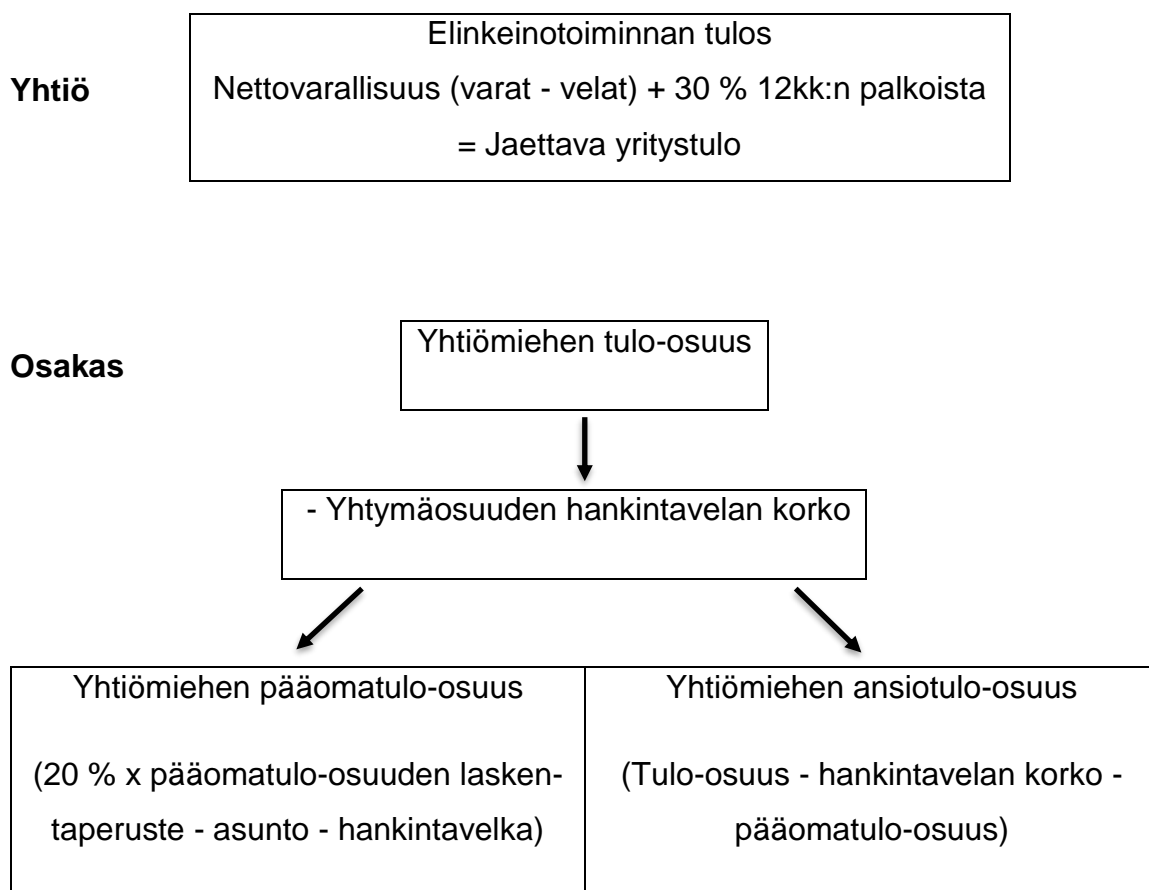
Henkilöyhtiöitä kutsutaan verotuksessa elinkeinoyhtymiksi. Elinkeino-yhtymät eivät ole erillisiä verovelvollisia, vaan niiden tulo jaetaan verotettavaksi yhtiömiesten tulona. (Kukkonen & Walden 2015.) Tämän vuoksi yhtiömiehen kommandiittiyhtiöstä saamaa voitto-osuutta ei pidetä veronalaisena tulona. Voitto-osuudella tarkoitetaan yhtiömiehen oikeutta yhtiön kirjanpidon mukaiseen tulokseen. Yhtiömiesten verotus perustuu täten tulo-osuuksien verotukseen. Kommandiittiyhtiön eri tulolähteistä saaduista tuloksista vähennetään kunkin tulolähteen aikaisempien verovuosien tappiot. Tämän jälkeen tulokset jaetaan yhtiömiesten tulona verotettavaksi yhtiösopimuksessa sovittujen tulo-osuuksien mukaisessa suhteessa. (Villa & Ossa 2017, 147-148.) Tulolähteiden tappioita ei vähennetä yhtiömiesten tulosta. Sen sijaan ne vähennetään kommandiittiyhtiön seuraavien tilikausien verotettavasta tulosta. (Kukkonen & Walden 2015.)

Yhtiömiesten osuus kommandiittiyhtiön verotettavasta tulosta voi olla joko pääomatuloa tai ansiotuloa tai osittain molempia. Nämä tulot lisätään yhtiömiehen muihin pääoma- ja ansiotuloihin. Jako ansiotuloihin ja pääomatuloihin suoritetaan samalla tavalla riippumatta siitä, onko kyseessä vastuunalainen vai äänetön yhtiö-mies. (Tomperi 2014, 38.) Pääomatulo-osuus määräytyy yleensä sen osuuden perusteella, joka yhtiömiehellä on kommandiittiyhtiön edellisen verovuoden nettovarallisuuteen. Kun yhtiömiehen pääomatulo-osuus on määritetty, on jäljelle jäävä osa ansiotuloa. (Verohallinto 2016b.) Pääomatulojen tuloveroprosenttina on 30 siltä osin, kun pääomatulojen määrä on enintään 30 000 euroa. Yli 30 000 euron pääomatuloista maksetaan veroa 34 prosenttia. Ansiotulo-osuutta verotetaan yhdessä yhtiömiehen muiden ansiotulojen kanssa progressiivisen veroasteikon mukaisesti. (Holopainen 2016, 158.)

Kommandiittiyhtiön tulon jakamisen perusteena on käytännössä yhtiömiesten laadittu yhtiösopimus tai ilmoitetut jakoperusteet. Yhtiömiesten voitto-osuudet määräytyvät esimerkiksi murtolukuna, prosenttiosuutena, korkokannan mukaisena korvauksena yhtiöpanokselle tai euromääräisenä korvauksena. Äänettömän yhtiömiehen voitto-osuus maksetaan yleensä korkona hänen sijoittamalleen pääomapanokselle. Kommandiittiyhtiön yhtiömiehen osuus yhtiön tuloon on mahdollista sopia erilaiseksi kuin hänen todellinen osuutensa yhtiön varoihin. Näin ollen voidaan ottaa huomioon yhtiömiesten erilaiset työpanokset yhtiön toiminnassa.

Yhtiömiesten on myös mahdollista sopia keskenään yhtiösopimuksesta poikkeavasta voiton jakamisesta. (Villa & Ossa 2017, 148-149.)

Kommandiittiyhtiön verotettavan tulon jakautumista yhtiömiehen pääoma- ja ansiotuloksi on selvennetty alla olevalla kuviolla:



Kuvio 1. Henkilöyhtiön verotettava tulo. (Tomperi 2014, 43.)

3 OSAKEYHTIÖ

Osakeyhtiö on yleisin Suomessa käytetty yhtiömuoto. Osakeyhtiö soveltuu kaikentyyppiseen yritystoimintaan, oli kyseessä sitten yhden hengen yritys tai tuhansien osakkeenomistajien muodostama suuryhtiö. Osakeyhtiöt jaetaan yksityisiin ja julkisiin osakeyhtiöihin. Tässä luvussa käsitellään tarkemmin yksityistä osakeyhtiötä. Osakeyhtiö on niin sanottu pääomayhtiö, jossa kaikki osakkeenomistajat vastaavat yhtiön velvoitteista ainoastaan sijoittamallaan pääomapanoksella. (Koski & Siljanpää 2017.)

Osakeyhtiön toimintaan liittyy tiettyjä yhtiöoikeudellisia periaatteita. Niitä ovat muun muassa yhdenvertaisuusperiaate, yhtiön voiton tuottamisen tarkoitus, johdon huolellisuus- ja lojaliteettivelvollisuus sekä tahdonvaltaisuuden periaate. Tahdonvaltaisuuden periaate tarkoittaa sitä, että osakkeenomistajat voivat yhtiöjärjestyksessä määrätä yhtiön toiminnasta sopimusvapauden asettamissa rajoissa. Muita osakeyhtiölaissa mainittuja keskeisiä periaatteita ovat pääoman pysyvyys, osakkeiden luovutettavuus, osakkeenomistajien rajoitettu vastuu ja enemmistöperiaate. (Villa ym. 2007, 59.)

Osake on osakeyhtiön rahoituksen ja vallankäytön väline. Se on osuus, joka sisältää osakkeenomistajan oikeudet ja velvollisuudet osakeyhtiössä. Nämä oikeudet ja velvollisuudet voivat perustua osakeyhtiölakiin, yhtiöjärjestykseen, perustamis- sopimukseen tai osakkeen merkintäehtoihin. (Villa ym. 2007, 66.) Mitä enemmän osakkeenomistaja on sijoittanut yhtiöön, sitä suuremmat valtaoikeudet hänellä yleensä on yhtiössä osakkeisiin liittyvän äänioikeuden kautta. Kaikki osakkeet tuottavat yhtiössä yhtäläiset oikeudet, ellei yhtiöjärjestyksessä ole toisin määrätty. Yhdenvertaisuusperiaatteen mukaan osakkeenomistajalla on oikeus luottaa siihen, että hänen omistamansa osakkeet tuottavat ne oikeudet, jotka yhtiöjärjestys on niille määritellyt. (Villa ym. 2007, 60.) Mikäli yhtiössä on oikeuksiltaan tai velvolluuksiltaan toisistaan poikkeavia osakkeita, tulee yhtiöjärjestyksessä mainita osakkeiden välisistä eroista. Osakkeet, jotka poikkeavat toisistaan esimerkiksi osakkeen tuottaman äänimäärän suhteen, tulee määrätä erillaisiksi, jolloin ne muodostavat oman osakelajin. (Villa ym. 2007, 67.)

3.1 Perustaminen

Osakeyhtiön voivat perustaa yksi tai useampi luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö. Osakeyhtiö perustetaan kirjallisella perustamissopimuksella, jonka kaikki osakkeenomistajat allekirjoittavat. Yhtiö on ilmoitettava kaupparekisteriin kolmen kuukauden kuluessa sopimuksen allekirjoittamisesta. Perustamissopimuksen tulee sisältää perustettavan yhtiön yhtiöjärjestys erillisenä liitteenä, minkä lisäksi sopimuksesta tulee käydä ilmi seuraavat asiat:

- sopimuksen päivämäärä
- kaikki osakkeenomistajat ja heidän merkitsemät osakkeet
- osakkeesta yhtiölle maksettava merkintähinta
- osakkeen maksuaika
- yhtiön hallituksen jäsenet.

Sopimuksessa voidaan tarvittaessa mainita myös yhtiön toimitusjohtaja, hallintoneuvoston jäsenet ja tilintarkastajat. Yhtiön tilikausi on ilmoitettava perustamissopimuksessa tai yhtiöjärjestyksessä. Yksityisellä osakeyhtiöllä tulee olla vähintään 2 500 euron osakepääoma yhtiön perustamisvaiheessa. Julkisen osakeyhtiön vähimmäispääoma on 80 000 euroa. (Koski & Sillanpää 2017.)

3.2 Hallinto

Osakeyhtiölain mukaan osakeyhtiön johtoon kuuluvat hallitus, hallintoneuvosto ja toimitusjohtaja. Hallitus on osakeyhtiön pakollinen toimielin, jonka tulee huolehtia yhtiön toiminnan järjestämisestä sekä yhtiön johtamisesta ja edustamisesta. Hallitus vastaa myös siitä, että yhtiön kirjanpito ja varainhoidon valvonta järjestetään asianmukaisesti. Hallituksella on niin sanottu yleistoiMivalta sellaisissa osakeyhtiön hallintoon liittyvissä asioissa, joita ei ole osoitettu yhtiökokoukselle tai hallintoneuvostolle. (Villa ym. 2007, 78-79.) Osakeyhtiön hallitus koostuu vähintään yhdestä tai useammasta luonnollisesta henkilöstä. Hallituksen jäsenenä ei voi olla

oikeushenkilö, vajaavaltainen henkilö tai henkilö, jonka toimintakelpoisuutta on rajoitettu. Hallituksen jäsenenä ei myöskään voi toimia konkurssissa tai liiketoimintakiellossa oleva henkilö. (Immonen & Nuolimaa 2017, 83.)

Hallintoneuvosto ei ole pakollinen toimielin osakeyhtiössä. Hallintoneuvoston asettamisesta määrätään yhtiöjärjestyksessä, ja se valitaan yleensä yhtiökokouksessa. Hallintoneuvostoa käytetään lähinnä suurikokoisissa osakeyhtiöissä. Sen perustehtävänä on valvoa yhtiön hallituksen ja toimitusjohtajan vastuulla olevaa yhtiön hallintoa. Valvontatehtävän lisäksi hallintoneuvostolle voidaan yhtiöjärjestyksen määräyksellä antaa hoidettavaksi tehtäviä, joita ei ole erikseen määrätty jonkin toisen toimielimen vastuulle. Hallintoneuvostolla ei kuitenkaan ole oikeutta edustaa yhtiötä. (Koski & Sillanpää 2017.)

Osakeyhtiö voi halutessaan valita itselleen toimitusjohtajan. Valitsemisesta vastaa yhtiön hallitus. Toimitusjohtajan tehtävänä on hoitaa osakeyhtiön juoksevaa hallintoa hallituksen määräysten ja ohjeiden mukaisesti. Toimitusjohtajalle on asetettu samanlaiset kelpoisuusvaatimukset kuin muille yhtiön hallinnosta vastaaville jäsenille. Toimitusjohtajaa koskevat myös samat osakeyhtiölain mukaiset vastuusäännökset kuin yhtiön muita johtoelimiä, eli hän voi joutua vahingonkorvausvastuuseen tekemistään virheistä. (Koski & Sillanpää 2017.)

Yhtiökokous on osakeyhtiön ylintä päätösvaltaa käyttävä elin, jonka muodostavat kokoukseen osallistuvat osakkeenomistajat. Osakeyhtiön tulee järjestää yhtiökokous kuuden kuukauden sisällä tilikauden päättymisestä. Yhtiökokouksessa käsiteltäviä asioita ovat muun muassa:

- tilinpäätöksen vahvistaminen
- voitonjaosta päättäminen
- vastuuvapauden myöntäminen hallituksen ja hallintoneuvoston jäsenille sekä toimitusjohtajalle
- hallituksen ja hallintoneuvoston jäsenten sekä tilintarkastajan valitseminen.

Osakeyhtiössä noudatetaan niin sanottua enemmistöperiaatetta, eli suurin osa yhtiökokouksessa käsiteltävistä asioista ratkaistaan yksinkertaisella äänten enemmistöllä, mikä tarkoittaa yli 50 % annetuista äänistä. Yhdenvertaisuusperiaatteen mukaan yhtiökokous ei saa tehdä päätöstä tai ryhtyä sellaiseen toimenpiteeseen, joka toisi osalle osakkeenomistajista epäoikeutettua etua yhtiön tai toisten osakkeenomistajien kustannuksella. (Koski & Sillanpää 2017.)

Yhtiökokouksesta tulee aina laatia kirjallinen pöytäkirja, jonka allekirjoittavat vähintään kaksi osakkeenomistajaa, mikäli osakeyhtiössä on useampi kuin yksi osakkeenomistaja. Kokouksen puheenjohtaja vastaa pöytäkirjan laatimisesta. Pöytäkirjaan merkitään kokouksen aikana tehdyt päätökset sekä äänestysten tulokset. Pöytäkirjat tulee numeroida juoksevasti ja niitä on säilytettävä luotettavalla tavalla. Kokouspöytäkirja on pidettävä osakkeenomistajien nähtävillä yhtiön pääkonttorissa tai internet-sivustolla viimeistään kahden viikon kuluttua kokouksesta, ja siitä tulee pyydettyäessä toimittaa jäljennös osakkeenomistajille. (OYL 5:23 §.)

Osakeyhtiölaissa määrätään tilintarkastusvelvollisuudesta. Tilintarkastajan valinta on pakollinen, jos osakeyhtiön päätyneellä ja sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa, liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa, ja yhtiön palveluksessa työskentelee keskimäärin yli kolme henkilöä. Yhtiöllä on oikeus jättää tilintarkastaja valitsematta, mikäli enintään yksi edellä mainituista tunnusluvuista täyttyy kahdelta peräkkäiseltä tilikaudelta. Mikäli yhtiöjärjestyksessä määrätään, että yhtiöllä tulee olla vähintään yksi tilintarkastaja, tulee määräystä noudattaa edellä mainituista tunnusluvuista riippumatta. Tilintarkastus on pakollista myös sellaisissa yhtiöissä, joiden toiminta perustuu arvopapereiden omistukseen ja hallintaan, tai jos yhtiöllä on merkittävä vaikutus toisen kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan tai rahoituksen johtamiseen. (Immonen & Nuolima 2017, 133-134.)

3.3 Vastuu ja velvoitteet

Osakeyhtiö on itsenäinen oikeushenkilö, eli osakkeenomistajat ovat vastuussa yrityksen velvoitteista ainoastaan sijoittamallaan pääomalla. Vastuu toimista voi kui-

tenkin syntyä tietyissä tilanteissa. Pienessä yrityksessä osakkeenomistaja voi joutua itse takaajaksi yhtiön saamasta pankkilainasta. Tällöin osakkeenomistaja vastaa lainan takaisinmaksusta henkilökohtaisella omaisuudellaan. (Immonen & Nuolimaa 2017, 7.) Osakkeenomistaja saattaa myös joutua vahingonkorvausvastuuseen, mikäli hän tahallaan tai huolimattomuuttaan syyllistyy osakeyhtiölain tai yhtiöjärjestyksen rikkomiseen. Osakeyhtiön johdolla on niin sanottu huolellisuusvelvoite, eli heiltä edellytetään huolellista toimimista yhtiön etua edistäen. (Immonen & Nuolimaa 2017, 283-284.)

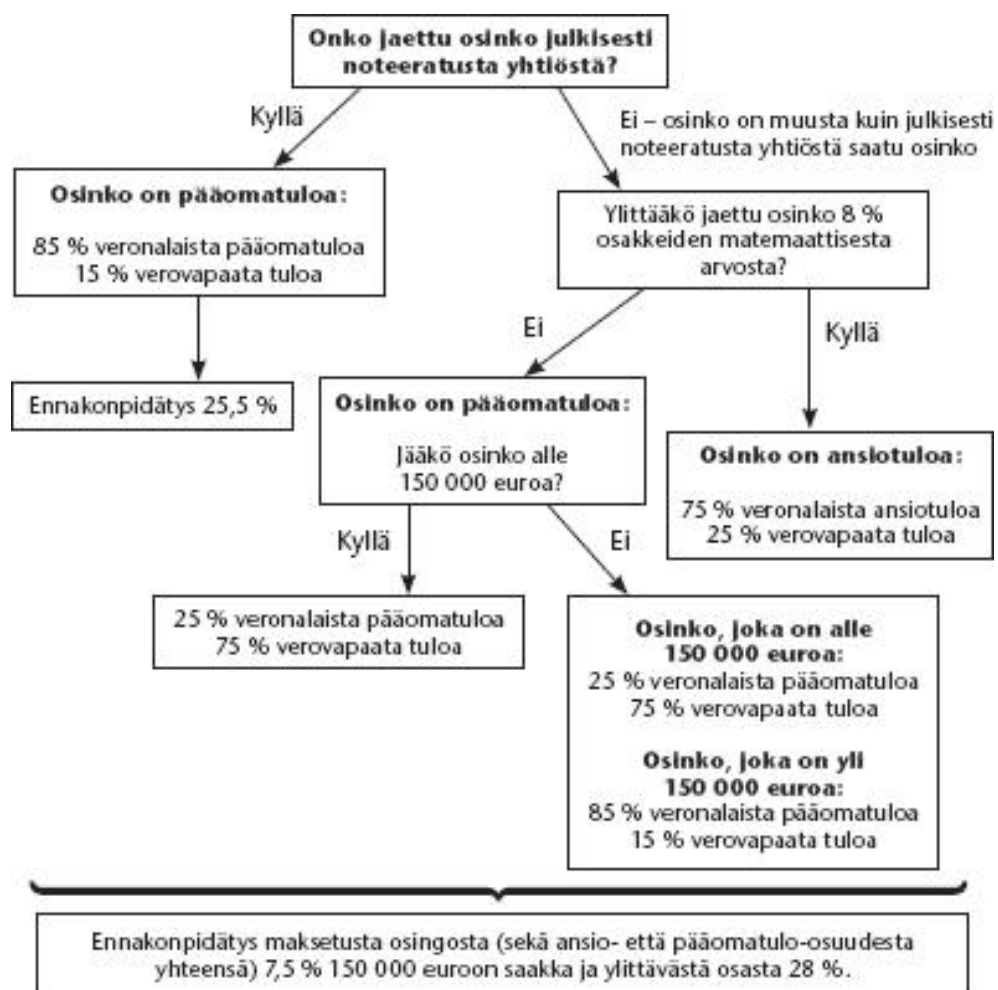
3.4 Varojen jakaminen ja verotus

Osingon maksaminen osakkeenomistajille on yleisin tapa jakaa varoja osakeyhtiöstä. Tämän lisäksi osakkailla on myös mahdollisuus nostaa yhtiöstä itselleen palkkaa. Jaettavan osingon suuruutta rajoittaa osaltaan osinkoverotusta koskevat säännökset. Osingon määrää pyritään usein mukauttamaan mahdollisimman edulliseksi veroseuraamusten kannalta. Tämän vuoksi osakeyhtiöllä on useita eri tapoja jakaa varoja osakkeenomistajille. Niitä ovat muun muassa osingon jakaminen yhtiön voitosta, varojen jakaminen oman pääoman rahastosta, osakepääoman alentaminen, omien osakkeiden lunastaminen ja hankkiminen sekä yhtiön purkaminen ja sen poistaminen rekisteristä. (Minilex 2017.)

Osakeyhtiölain yleisten periaatteiden mukaan vain tietynlainen varojen jakaminen on laillista varojen jakamista. Laitonta varojenjako on esimerkiksi yhtiön omaisuuden tai yhtiön tuottamien palveluiden myynti alihintaan sekä omaisuuden tai palveluiden ostaminen yhtiölle ylihintaan. Laiton varojenjako on kyseessä myös sellaisissa tilanteissa, jossa osakeyhtiö antaa velkaa markkinoiden yleistä korkotasoa alhaisemmalla korolla tai ottaa velkaa liian korkealla korolla. (Blomqvist & Malmivaara 2016, 208.) Osakeyhtiö ei myöskään saa jakaa varoja osakkailleen, mikäli yrityksen tiedetään olevan maksukyvytön tai varojenjako aiheuttaa maksukyvyttömyyden. Laiton varojenjako on rangaistava teko, jonka seurauksena laittomasti saadut varat tulee yleensä palauttaa yhtiölle. Tämän lisäksi tekoon syyllistynyt taho voi joutua korvausvastuuseen laittoman varojenjaon aiheuttamista vahingoista. (Immonen & Nuolimaa 2017, 196-197.)

Yksityisestä osakeyhtiöstä saatua osinkoa voidaan verottaa ansiotulona tai pääomatulona riippuen osakkeen suuruudesta ja matemaattisesta arvosta. Osakkeen matemaattinen arvo lasketaan jakamalla yhtiön nettovarallisuus (varat - velat) osakkeiden lukumäärällä. Osa osingosta on verotonta. Jos osingon määrä jää alle 150 000 euron, osingon maksaja joutuu tekemään osingosta 7,5 % ennakonpidätyksen. Osingon määrän ylittäessä 150 000 euroa, on maksettavan ennakonpidätyksen suuruus 28 %. Jaetusta osingosta 25 % on veronalaista pääomatuloa ja 75 % verotonta tuloa, mikäli jaettu osinko jää alle 8 %:iin osakkeen matemaattisesta arvosta. 150 000 euroa ylittävää osinkoa verotetaan niin, että ylimenevästä osasta 85 % on veronalaista pääomatuloa ja 15 % verotonta tuloa. Mikäli osingon määrä ylittää 8 % osakkeen matemaattisesta arvosta, ylimenevästä osasta 75 % on osakkeelle veronalaista ansiotuloa ja 25 % verotonta tuloa. (Verohallinto 2017a.)

Osinkojen verotusta voidaan havainnollistaa selkeämmin alla olevalla kuviolla:



Kuvio 2. Osinkotulojen verotus. (Blomqvist & Malmivaara 2016, 83.)

Kommandiittiyhtiöstä poiketen osakeyhtiö on itsenäinen verovelvollinen, joten osakeyhtiön tulo verotetaan yhtiön tulona. Osakeyhtiön verotettava tulo lasketaan vähentämällä veronalaisista tuloista vähennyskelpoiset menot. Verotettavaa tuloa syntyy, mikäli osakeyhtiölle on kertynyt enemmän tuloja kuin menoja. Jos menot ovat tuloja suuremmat, yhtiölle syntyy tappiota. Verotettava tulo perustuu yhtiön kirjanpitoon, mutta kirjanpitoon ja verotukseen mahdollisesti sisältyvien eroavaisuuksien vuoksi verotettava tulo saattaa poiketa kirjanpidosta. (Verohallinto 2017b.)

Osakeyhtiöllä voi olla erilaisia tulolähteitä. Niitä ovat elinkeinotoiminnan tulolähde, maatalouden tulolähde sekä henkilökohtainen tulolähde. Elinkeinotoiminnan tulolähteen tulot koostuvat yhtiön liiketoiminnasta kertyvistä tuloista. Henkilökohtaisen tulolähteen tuloa voi olla esimerkiksi kiinteistön vuokratulot. Verotettava tulo lasketaan erikseen jokaisesta tulolähteestä, ja niistä vähennetään mahdolliset tappiot aikaisemmilta verovuosilta. Lopuksi kaikkien tulolähteiden verotettavat tulot lasketaan yhteen, ja loppusummasta lasketaan yhteisön tulovero. Osakeyhtiön tämänhetkinen tuloveroprosentti on 20 %. (Verohallinto 2017b.)

3.5 Peitelty osingonjako

Mikäli osakeyhtiössä annetaan osakkeenomistajalle tai tämän omaiselle osakkuusasemaan perustuva rahanarvoinen etu, joka poikkeaa merkittävästi tavallisesta hinnoittelusta tai joka annetaan täysin vastikkeetta, on kyseessä peitelty osingonjako. Jos käy ilmi, että yhtiö on jakanut peiteltyä osinkoa, yhtiön verotuksessa menetellään niin kuin olisi käytetty käypää hintaa ja osakkaan veronalainen tulo lasketaan käyvän hinnan ja käytetyn hinnan erotuksesta. Peiteltyä osinkoa voi syntyä myös yhtiön ostaessa tai lunastaessa omia osakkeitaan, tai osakepääoman, vararahaston tai ylikurssirahaston alentamisen yhteydessä, mikäli varojen jakamisen katsotaan tapahtuneen osingosta menevän veron välttämiseksi. Peiteltyksi osingoksi voidaan tulkita myös sellainen osakaslaina, joka on annettu ilman takaisinmaksutarkoitusta. Lainan pääoman määrä verotetaan tällöin peiteltyinä osinkona. (Tomperi 2014, 62-63.)

Peiteltyä osinkoa koskevia säännöksiä sovelletaan pääsääntöisesti silloin, kun yhtiön maksaman ylihinnan tai sen perimän alihinnan muodossa siirretään tietty etu yhtiöltä sen omistajataholle. Tyypillisesti peitelystä osingosta verottaminen tulee esille jälkiverotuksen yhteydessä, ja se onkin yksi yleisimmistä jälkiverotusperusteista. (Blomqvist & Malmivaara 2016, 227.) Peitellyn osingon verotus on yleensä selvästi ankarampaa kuin normaalin osingon verotus. Peitelty osinko lisätään osakeyhtiön tuloon, jolloin se kuuluu normaalin tuloverotuksen piiriin. Osakkaan verotuksessa peitelystä osingosta 75 % on veronalaista ansiotuloa ja 25 % verovapaata tuloa. (Tomperi 2014, 63.)

4 KOMMANDIITTIYHTIÖN MUUTTAMINEN OSAKEYHTIÖKSI

Kommandiittiyhtiö voidaan muuttaa yksityiseksi tai julkiseksi osakeyhtiöksi siten, että yhtiön identiteetti säilyy, eli sitä voidaan edelleen pitää samana yrityksenä toimintamuodon muutoksesta huolimatta. Identiteetin säilyminen edellyttää, että yrityksen liiketoiminta jatkuu samanlaisena perustettavassa osakeyhtiössä. Tämän lisäksi yritystoimintaan liittyvien omaisuuden ja velkojen tulee pääpiirteissään siirtyä uudelle osakeyhtiölle. Yrityksen omistussuhteissa ei myöskään saa tapahtua merkittäviä muutoksia. Kommandiittiyhtiön Y-tunnus siirtyy toimintamuodon muutoksen yhteydessä perustettavalle osakeyhtiölle. (Verohallinto 2016c.)

Päätös kommandiittiyhtiön muuttamisesta osakeyhtiöksi tulee tehdä samassa järjestyksessä kuin yhtiösopimuksen muuttaminen. Yhtiömuodon muuttaminen edellyttää kaikkien yhtiömiesten yksimielistä päätöstä. Yhtiömiesten tulee hyväksyä osakeyhtiölain mukainen yhtiöjärjestys ja laatia samassa yhteydessä asiakirja, joka sisältää yhtiöjärjestyksen, ja jossa mainitaan jokaisen osakkeenomistajan nimi, kansalaisuus, osoitetiedot sekä hänelle kuuluvien osakkeiden määrä. (Villa & Ossa 2017, 183-184.) Yhtiön tilikausi tulee mainita asiakirjassa, tai siitä on määrättävä yhtiöjärjestyksessä. Asiakirja on päivättävä ja vastuunalaisten yhtiömiesten tulee allekirjoittaa se. (AKYL 8:3 §.)

Asiakirjan allekirjoittamisen jälkeen yhtiömiesten tulee järjestää yhtiökokoukselle kuuluvat vaalit. Vastuunalaisten yhtiömiesten tulee tehdä kaupparekisteriin ilmoitus yhtiömuodon muuttamisesta yhdessä osakeyhtiölle valitun hallituksen kanssa. Ilmoitus on tehtävä kolmen kuukauden kuluessa asiakirjan allekirjoittamisesta. Kommandiittiyhtiö muuttuu osakeyhtiöksi siinä vaiheessa, kun yhtiömuodon muuttaminen on merkitty kaupparekisteriin. (AKYL 8:4 §.)

Yhtiömuodon muutosvaiheessa osakeyhtiöön ei voida ottaa muita osakkeenomistajia kuin kommandiittiyhtiön yhtiömiehiä. Uusien osakkeenomistajien ottaminen yhtiöön on mahdollista ainoastaan ennen muodonmuutosta tai osakeyhtiön perustamisen jälkeen uusia osakkeita antamalla. Kaikkien yhtiömiesten ei kuitenkaan

tarvitse tulla osakeyhtiöön osakkeenomistajiksi. Yhtiömiehellä on oikeus erota yhtiöstä ja saada lunastus yhtiöosuudestaan, mikäli hän ei hyväksy yhtiömuodon muutosta. (Villa & Ossa 2017, 184.)

Yhtiömuodon muuttaminen osakeyhtiöksi ei poista vastuunalaisten yhtiömiesten vastuuta yhtiön aikaisemmista veloista, elleivät velkojat ole siihen suostuneet (AKYL 8:5 §). Tuloverolain 24 §:n mukaan toimintamuodon muutos ei aiheuta yhtiölle välittömiä tuloveroseuraamuksia, mikäli aikaisemmin harjoitettuun liiketoimintaan liittyvät varat ja velat siirtyvät samanarvoisina jatkavalle yritykselle (TVL 24 §). Tämä edellyttää yritykseltä jatkuvuuden periaatteen noudattamista kirjanpidossa ja verotuksessa, eli toimintamuodon muutoksen yhteydessä osakeyhtiössä ei voida kirjata uusia varoja tai velkoja (Verohallinto 2016c). Kommandiittiyhtiön tilikausi ja verovuosi päättyvät siinä vaiheessa, kun osakeyhtiöksi muuttaminen on rekisteröity. Yhtiön on laadittava tilinpäätös ja toimitettava veroilmoitus kyseiseltä verovuodelta. (Immonen 2015, 455.)

5 YHTIÖMUODON MUUTOS KOHDEYRITYKSESSÄ

Tässä luvussa käsitellään yhtiömuodon muutosta toimeksiantajayrityksen näkökulmasta, ja laaditaan yritykselle lyhyt ohjeistus varsinaisesta muutosprosessista. Toimeksiantajalle pyritään näin tuomaan tarvittavaa lisätietoa yhtiömuotojen ominaispiirteistä ja eroavaisuuksista sekä yhtiömuodon muuttamiseen liittyvistä käytännön toimenpiteistä. Opinnäytetyön toimeksiantajana on kainuulainen kahden hengen kommandiittiyhtiö, jonka pääasiallisena liikeideana on luontoretkeilyyn liittyvien palveluiden tuottaminen Puolangalla ja sen lähialueilla. Yrityksen harjoittamaan liiketoimintaan kuuluu myös luontoon liittyvien ohjelmapalveluiden tuottaminen ja kehittäminen yhteistyössä samalla alalla olevien yrittäjien ja järjestöjen kanssa. Yritys on ollut aloittanut toimintansa tammikuussa 2017, ja liiketoiminta on toistaiseksi pysynyt melko pienimuotoisena.

5.1 Yhtiömuotojen vertailu

Opinnäytetyön teoriaosuudessa käytiin läpi kommandiittiyhtiön ja yksityisen osakeyhtiön yhtiöoikeudellisia piirteitä. Alla olevan taulukon avulla voidaan helpommin vertailla näiden yhtiömuotojen merkittävimpiä eroavaisuuksia.

	Kommandiittiyhtiö	Yksityinen osakeyhtiö
Yhtiömuoto	Henkilöyhtiö	Pääomayhtiö
Perustajien minimimäärä	Yksi vastuunalainen ja yksi äänetön yhtiömies	Yksi osakkeenomistaja
Perustamisasiakirjat	Yhtiösopimus	Perustamissopimus ja yhtiöjärjestys
Minimipääoma	Ei pakollinen	2 500 euroa

Hallinto	Ei pakollisia hallintoelimiä, laaja sopimusvapaus	Hallitus ja yhtiökokous pakollisia
Edustamisoikeus	Vastuunalainen yhtiömies	Hallitus ja toimitusjohtaja
Vastuu	Vastuunalaisella yhtiömiehellä rajaton vastuu, äänettömän yhtiömiehen vastuu rajoittuu yhtiöön sijoitettuun pääomaan	Osakkeenomistajien vastuu rajoittuu yhtiöön sijoitettuun pääomaan
Varojen jakaminen	Palkka, voitonjako ja yksityisotot	Palkka ja osinko, lisäksi muitakin OYL:n säätelemiä varojenjakotapoja
Verovelvollisuus	Elinkeinoyhtymä ei ole erillinen verovelvollinen	Erillinen verovelvollinen

Taulukko 2. Kommandiittiyhtiön ja osakeyhtiön vertailua.

Suurimmat erot näiden kahden yhtiömuodon välillä liittyvät hallintorakenteeseen, vastuisiin, varojen jakamiseen ja verotukseen. Kommandiittiyhtiöihin ei kohdistu erityisiä rajoituksia voiton jakamisesta, koska vastuunalaiset yhtiömiehet ovat henkilökohtaisesti vastuussa kaikista yhtiön velvoitteista. Vastuunalaiset yhtiömiehet voivat milloin tahansa nostaa haluamansa määrän varoja kommandiittiyhtiöstä, ja kaikki yksityisnostot ovat heille verovapaata tuloa. (Villa & Ossa 2017, 105.) Osakeyhtiössä osakkeenomistajien vastuu yhtiön velvoitteista rajoittuu ainoastaan heidän sijoittamaansa pääomapanokseen, ja varojen jakaminen on tarkemmin säädeltyä. (Immonen & Nuolimaa 2017, 7.)

Kommandiittiyhtiöt ovat niin sanottuja elinkeinoyhtymiä. Elinkeinoyhtymät eivät ole erillisiä verovelvollisia, vaan niiden tulo jaetaan verotettavaksi yhtiömiesten tulona. (Kukkonen & Walden 2015.) Osakeyhtiöt ovat itsenäisiä verovelvollisia, joten niiden saama tulo verotetaan osakeyhtiön tulona. Näin ollen osakeyhtiön verotus ei vaikuta yksittäisen osakkeenomistajan verotukseen. Osakeyhtiötä verotetaan 20 prosentin yhteisöverokannan mukaan. (Verohallinto 2017b.)

Yhtiön hallinnointi ja päätösten tekeminen ovat selvästi sujuvampaa kommandiittiyhtiössä kuin osakeyhtiössä, koska kommandiittiyhtiössä vallitsee laaja sopimusvapaus yhtiömiesten välillä. Laaja sopimusvapaus mahdollistaa yhtiön hallinnon ja toiminnan järjestämisen juuri yhtiömiesten haluamalla tavalla. (Villa ym. 2007, 31-32.) Osakeyhtiön hallinnoimisessa ei ole samanlaisia vapauksia, koska hallitus ja yhtiökokous ovat pakollisia toimielimiä, ja niillä on omat osakeyhtiölaissa määrättyt vastuualueensa. Kaikkein pienimmissä osakeyhtiöissä tällä ei ole niinkään suurta vaikutusta päätöksentekoon, koska yksi henkilö vastaa silloin kaikesta yhtiön toiminnasta.

5.2 Muutosprosessissa huomioitavat asiat

Mikäli toimeksiantajayritys haluaa muuttaa yhtiömuotoa, tulee yhtiömiesten aivan ensimmäiseksi järjestää kokous, jossa päätetään yhtiömuodon muutoksesta osakeyhtiöksi. Yhtiömuodon muutos edellyttää kaikkien yhtiömiesten yksimielistä päätöstä asiasta. Yhtiömuodon muutoksesta tehdään erillinen sopimusasiakirja, ja samalla laaditaan yhtiöjärjestys osakeyhtiölle. Yhtiömiesten järjestämän kokouksen yhteydessä valitaan myös uudelle osakeyhtiölle hallitus ja tarvittaessa tilintarkastaja. (Villa & Ossa 2017, 183-184.)

Yhtiömuodon muutosta käsittelevässä sopimuksessa tulee mainita seuraavat asiat ja selvitykset:

- kaikki osakkeenomistajat ja heille tulevat osakkeet
- yhtiön tilikausi
- osakepääomaa koskeva selvitys, jossa yksilöidään omaisuus ja sillä suoritettava maksu
- selvitys omaisuuden arvostamiseen vaikuttavista seikoista ja omaisuuden arvostamisessa noudatetuista menetelmistä
- selvitys yhtiön taloudellisesta asemasta

- osakeyhtiön yhtiöjärjestys. (Patentti- ja rekisterihallitus 2017.)

Yhtiömuodon muutos kaupparekisteriin ilmoitetaan Patentti- ja rekisterihallituksen Internet-sivustolta löytyvällä Y5-lomakkeella. Vastuunalaiset yhtiömiehet tekevät ilmoituksen yhdessä osakeyhtiölle valitun hallituksen kanssa. Lomakkeen tulee allekirjoittaa joku yhtiön hallituksen jäsenistä tai hänen valtakirjalla valtuuttamansa henkilö. Muutosilmoitukseen liitetään alkuperäinen yhtiömuodon muutosta koskeva sopimusasiakirja ja siihen liittyvät selvitysliitteet sekä yhtiöjärjestys. Ilmoitukseen tulee myös sisällyttää tai liittää osakeyhtiön hallituksen jäsenten sekä mahdollisen toimitusjohtajan vakuutus siitä, että yhtiötä perustettaessa on noudatettu osakeyhtiölain säännöksiä. Ilmoituksen käsittelymaksu on 380 euroa, joka maksetaan etukäteen PRH:lle. Kaupparekisteri-ilmoitus tulee tehdä kolmen kuukauden kuluessa muutosasiakirjan allekirjoittamisesta, tai muuten yhtiömuodon muuttaminen raukeaa. Kommandiittiyhtiö muuttuu virallisesti osakeyhtiöksi, kun yhtiömuodon muutos on merkitty kaupparekisteriin. (Patentti- ja rekisterihallitus 2017.)

Yhtiömuodon muutosvaiheessa toimeksiantajan on huolehdittava kirjanpidon jatkuvuudesta ja yhtiön identtisuuden säilymisestä. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että yhtiön liiketoiminnan tulee pääpiirteissään pysyä samanlaisena, eikä yhtiön varallisuudessa tai omistussuhteissa saa tapahtua merkittäviä muutoksia. Liiketoimintaa jatkavaan osakeyhtiöön ei voida ottaa uusia osakkeenomistajia muutosprosessin aikana, vaan vasta yhtiön rekisteröinnin jälkeen. (Verohallinto 2016c.)

Toimeksiantajan on myös tärkeää muistaa, että yksityinen osakeyhtiö tarvitsee muutoksen rekisteröintiä varten vähintään 2 500 euron osakepääoman. Yhtiömuotoa ei ole mahdollista muuttaa osakeyhtiöksi, mikäli kommandiittiyhtiön oma pääoma on muutosvaiheessa negatiivinen. Tämän vuoksi yhtiömiesten tulee ensin varmistua siitä, että kommandiittiyhtiön varat riittävät kattamaan vaadittavan minimipääoman sekä mahdolliset velat. Mikäli yhtiön oma pääoma ei ole riittävä, voidaan taseen varat arvostaa käypään arvoon ja arvioida oman pääoman riittävyyttä tämän perusteella. (Immonen 2015, 450.)

5.3 Muistilista yhtiömuodon muutosta varten

Alla olevaan muistilistaan on koottu toimeksiantajaa varten selkeä ja yksinkertainen ohjeistus yhtiömuodon muutosprosessin yhteydessä huomioitavista asioista.

Muistilista toimeksiantajalle yhtiömuodon muutosta varten

1. Yhtiömiesten tulee tehdä yksimielinen päätös yhtiömuodon muutoksesta.
2. Yksityinen osakeyhtiö tarvitsee osakepääomaa vähintään 2 500 euroa, joka siirretään kommandiittiyhtiön varoista. Yhtiömiesten tulee varmistua siitä, että yrityksen varat riittävät kattamaan osakeyhtiön minimipääoman.
3. Laaditaan osakeyhtiön perustamissopimus lomakkeella Y1. Osakeyhtiön perustamispaketista löytyy tarvittavien lomakkeiden lisäksi hyödyllistä lisäohjeistusta yhtiömuodon muutoksesta.

<https://www.ytj.fi/stc/ytjliitteet/osakeyhtio-perustamispaketti.pdf>

4. Yhtiömiesten tulee järjestää yhtiökokoukselle kuuluvat vaalit, jossa valitaan osakeyhtiölle hallitus ja tarvittaessa tilintarkastaja.
5. Kaupparekisteri-ilmoitus yhtiömuodon muutoksesta on tehtävä kolmen kuukauden kuluessa perustamisasiakirjan allekirjoittamisesta. Muutosilmoitus tehdään lomakkeella Y5, ja siihen tulee liittää yhtiösopimus alkuperäisenä sekä yhtiöjärjestys. Tarvittavat liitteet löytyvät alla olevasta linkistä.

https://www.ytj.fi/stc/ytjliitteet/avoin_tai_kommandiittiyhtio_osakeyhtioksi.pdf

6. Maksetaan 380 euron käsittelymaksu PRH:n pankkitilille. Perustamisilmoitus on mahdollista tehdä myös sähköisenä, jolloin käsittelymaksu on 330 euroa.
7. Kommandiittiyhtiön tilikausi ja verovuosi päättyvät osakeyhtiön kaupparekisterimerkintää edeltävään päivään. Yhtiön on laadittava tilinpäätös ja toimitettava veroilmoitus kyseiseltä verovuodelta.

5.4 Muutoksen tuomat edut ja haitat

Yhtenä opinnäytetyön tavoitteista oli pohtia, onko yhtiömuodon muutosta järkevää toteuttaa toimeksiantajayrityksessä. Muutosprosessia ei tulisi koskaan käynnistää ilman perusteellista harkintaa ja suunnittelua. Liian hätäisesti tehdystä muutoksesta voi seurata yritykselle enemmän haittaa kuin hyötyä.

Yksi kommandiittiyhtiön eduista on sen hallinnoimisen keveys ja helppous. Pakollisia toimielimiä ei ole, ja yhtiömiehet voivat vapaasti sopia yrityksen hallinnon ja toiminnan järjestämisestä. Osakeyhtiössä on selvästi raskaampi hallinto, joka omalta osaltaan lisää osakkaiden työmäärää. Toisaalta toimeksiantajayrityksen kaltaisessa pienessä yhtiössä hallinnon järjestäminen olisi melko yksinkertaista.

Kommandiittiyhtiön vastuunalaiset yhtiömiehet vastaavat henkilökohtaisesti yhtiön kaikista velvoitteista niiden täyteen määrään asti. Osakeyhtiö mahdollistaa suuremman taloudellisen riskinoton yritystoiminnassa, koska osakkeenomistajat ovat vastuussa yrityksen velvoitteista ainoastaan sijoittamallaan pääomalla. Mikäli liiketoiminta on pienimuotoista, ei vastuilla ole niinkään suurta merkitystä.

Usein yhtiömuodon muutoksen perusteena on verotuksellisen hyödyn hakeminen. Kommandiittiyhtiön tulo jaetaan verotettavaksi yhtiömiesten tulona, mikä tarkoittaa käytännössä sitä, että yhtiömiehillä ei ole juurikaan mahdollisuuksia vaikuttaa maksettavien verojen määrään. Yhtiömiesten ansiotulo-osuutta verotetaan progressiivisen veroasteikon mukaisesti, eli yhtiön tuloksen kasvaessa myös veroprosentti nousee. Toisaalta kommandiittiyhtiön etuna on se, että osakkailla on mahdollisuus tehdä verovapaita yksityisnostoja ilman rajoituksia. Osakeyhtiössä varojen jakaminen on tarkasti säädeltyä, eikä yksityisnostoja ole mahdollista tehdä.

Osakeyhtiötä verotetaan 20 prosentin yhteisöverokannan mukaan. Kiinteä verotusprosentti mahdollistaa yritystoiminnan ja tuloksen kasvun ilman että siitä koituisi samanlaista verorasitusta kuin kommandiittiyhtiölle. Osakeyhtiössä on myös mahdollista jättää osa voitosta jakamatta osakkeenomistajille, mikä kasvattaa yhtiön nettovarallisuutta. Mikäli yhtiön liiketoiminta ja tulos kasvavat vuosittain, on toden-

näköisesti järkevää muuttaa yhtiömuoto osakeyhtiöksi juuri verotuksellisen hyödyn saavuttamiseksi. Jos yritystoiminta tulee jatkossakin pysymään pienimuotoisena, ei yhtiömuodon muutokseen ole tarvetta.

Yhteenvetona voidaan todeta, että toimeksiantajan ei ole järkevää muuttaa yhtiömuotoa kommandiittiyhtiöstä osakeyhtiöksi ainakaan lähiaikoina. Toimeksiantajayritys on ollut toiminnassa vasta tämän vuoden alusta lähtien. Yhtiömuodon muutos voi tulla ajankohtaiseksi siinä vaiheessa, mikäli yrityksen liiketoiminta laajentuu tai yhtiöön otetaan mukaan uusia osakkaita. Yrityksen liikevaihdon tulisi myös kasvaa seuraavien vuosien aikana riittävän suureksi, jotta muutoksesta voisi olla verotuksellista hyötyä toimeksiantajalle.

6 POHDINTA

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli tarkastella lähemmin kommandiittiyhtiön ja osakeyhtiön merkittävimpiä eroavaisuuksia sekä yhtiömuodon muuttamiseen liittyvää käytännön prosessia ja vaadittavia toimenpiteitä toimeksiantajayrityksen kannalta. Työn tuloksena valmistui eräänlainen tietopaketti edellä mainittujen yhtiömuotojen eroista ja muutosprosessista, jota toimeksiantaja voi hyödyntää tulevaisuudessa, mikäli yhtiömuodon muutos tulee jossain vaiheessa ajankohtaisemmaksi. Toimeksiantajan tulee kuitenkin ottaa huomioon mahdolliset muutokset lainsäädännössä. Muutaman vuoden kuluttua ohjeistus saattaa sisältää osittain jo vanhentunutta tietoa.

Opinnäytetyön aiheen rajaaminen ei tuottanut mitään suurempia vaikeuksia. Mietin aluksi, pitäisikö työn teoriaosuudessa käsitellä lyhyesti muitakin yhtiömuotoja kuin kommandiittiyhtiötä ja osakeyhtiötä. Tulin siihen lopputulokseen, että toimeksiantajan kannalta olisi parasta keskittyä pelkästään näihin kahteen yhtiömuotoon. Työn teoriapohjan kirjoittaminen sujui minulta ongelmitta, koska aiheeseen liittyvää ajantasaista lainsäädäntöä ja yhtiöoikeudellista kirjallisuutta oli helposti saatavilla. Ammattikorkeakoulun kirjaston tarjoamien tietokantojen kautta löysin suurimman osan siitä kirjallisuudesta, jota käytin tämän työn lähteenä. Lähes kaikki tämän tutkimuksen apuna käytetystä kirjallisesta lähdemateriaalista on julkaistu viimeisen kahden vuoden aikana, joten opinnäytetyön teoriaosuutta varten keräämäni tietoa voidaan pitää suhteellisen luotettavana.

Kun työn teoriatausta oli saatu suurelta osin valmiiksi, aloin suunnitella toimeksiantajaa varten muistilistaa yhtiömuodon muutoksesta. Pyrin tekemään muistilistasta mahdollisimman selkeän ja tiiviin kokonaisuuden. Sainkin lopulta koottua yhdelle sivulle kaikki tärkeimmät asiat, jotka toimeksiantajan tulee ottaa huomioon yhtiömuodon muutosprosessin yhteydessä. Patenti- ja rekisterihallituksen internet-sivustolta löytyy kattavasti tietoa muutosprosessissa tarvittavista asiakirjoista ja liitteistä. Sivustolla olevia tietoja päivitetään säännöllisin väliajoin, joten niitä voidaan pitää luotettavina. Verohallinnon sivustolta on myös saatavilla paljon hyödyllistä ja ajantasaista tietoa yhtiömuodon muutokseen liittyen.

Empiirisen osuuden toteuttaminen vaati jonkin verran ylimääräistä pohdintaa, ja se olikin tämän työn haasteellisin osa. Työn ohjaajan ehdotuksesta päädyin tekemään toimeksiantajalle lyhyen muistilistan yhtiömuodon muutosprosessista. Opinnäytetyöstä olisi mielestäni saanut paremman kokonaisuuden, jos yhtiömuodon muutoksen kannattavuutta olisi ollut mahdollista tutkia tarkemmin verotuksellisesta näkökulmasta. Valitettavasti toimeksiantajayritys on ollut toiminnassa vasta sen verran vähän aikaa, että tilinpäätöstietoja ei ollut käytettävissä yrityksen verolaskelmien laatimista varten. Yhtiömuodon muutoksen vaikutusta yrityksen kokonaisverorasitukseen olisi ollut mahdollista havainnollistaa myös esimerkkilaskelmien avulla, mutta päätin silti rajata ne työn ulkopuolelle. Toimeksiantajan teema- haastattelu olisi mahdollisesti voinut toimia laadullista tutkimusta täydentävänä tiedonkeruumenetelmänä. Tällaisenaan työn varsinainen tutkimusosuus jäi melko lyhyeksi, ja näin jälkikäteen pohdittuna olisin voinut panostaa siihen enemmänkin.

Kokonaisuutena opinnäytetyö onnistui melko hyvin. Työlle asetettuihin tavoitteisiin päästiin, ja olen itsekäin tyytyväinen lopputulokseen. Kommandiittiyhtiöstä ja osakeyhtiöstä löytyi selkeitä eroja, ja sain laadittua toimeksiantajaa varten sopivan tiiviin tietopaketin yhtiömuodon muutoksesta. Työn aloittaminen tuotti pitkään vaikeuksia, koska minulla oli samaan aikaan muitakin opintoja suoritettavana. Aikataulussa pysyminen aiheutti myös hieman ylimääräisiä suorituspaineita. Lähdekirjallisuuden helppo saatavuus ja luotettavuus mahdollistivat kuitenkin sen, että pääsin kirjoittamisessa kunnolla vauhtiin ja työ valmistuikin lopulta hieman suunniteltua nopeammassa aikataulussa.

Opinnäytetyön aihe oli riittävän haastava, ja mielestäni ammatillinen osaamiseni on selkeästi kehittynyt tämän opinnäytetyöprosessin aikana. Valitsemani aiheen ansiosta minulla oli viimein mahdollisuus hyödyntää yhtiöoikeuden ja yritysverotuksen kursseilla opiskeltuja asioita, ja opin itsekäin samalla paljon uusia asioita kommandiittiyhtiöstä ja osakeyhtiöstä sekä niiden eroavaisuuksista. Opinnäytetyötä tehdessä pääsin tutustumaan syvällisemmin alan kirjallisuuteen ja lainsäädäntöön. Pidän erityisesti opinnäytetyöhön liittyvästä itsenäisestä työskentelytavasta. Tarvittaessa olen saanut ohjaavalta opettajalta neuvoja, ja niistä onkin ollut hyötyä varsinkin työn viimeistelyvaiheessa.

Kommandiittiyhtiö ja osakeyhtiö eroavat selkeästi toisistaan ja molemmissa yhtiömuodoissa on omat etunsa ja haittansa. Tämän vuoksi yhtiömuodon muutosta on syytä harkita ja suunnitella huolellisesti etukäteen. Sopivimman yhtiömuodon valitseminen on aina tapauskohtaista. Osakeyhtiö on yleensä paras vaihtoehto yhtiömuodoksi sellaisissa tilanteissa, jolloin yrityksen liiketoiminta kehittyy ja laajenee merkittävästi vuosittain.

LÄHTEET

Kirjalliset lähteet

Blomqvist, A. & Malmivaara, T. 2016. Osakeyhtiön varojenjakko ja verotus. [Alma Talent Verkkokirjahylly]. Helsinki: Talentum Media Oy.

Holopainen, T. 2016. Yrityksen perustamisopas - käytännön perustamistoimet. Asiatieto Oy.

Immonen, R. 2015. Yritysjärjestelyt. [Alma Talent Verkkokirjahylly]. Helsinki: Talentum Media Oy.

Immonen, R. & Nuolimaa, R. 2017. Osakeyhtiöoikeuden perusteet. [Alma Talent Verkkokirjahylly]. Helsinki: Talentum Media Oy.

Koski, P. & Sillanpää, M. 2017. Yhtiöoikeus. [Alma Talent Fokus]. Helsinki: Talentum Media Oy.

Kukkonen, M. & Walden, R. 2015. [Alma Talent Verkkokirjahylly]. Elinkeinoverolaki käytännössä. Helsinki: Talentum Media Oy.

Laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä 29.4.1988/389.

Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624.

Tomperi, S. 2014. Yritysverotus ja tilinpäätössuunnittelu. Sanoma Pro Oy.

Tuloverolaki 30.12.1992/1535.

Villa, S., Ossa, J. & Saarnilehto, A. 2007. Yritysmuodot - toiminta, rahoitus ja verotus. Helsinki: WSOYpro Oy.

Villa, S. & Ossa, J. 2017. Henkilöyhtiöt ja verotus. [Alma Talent Verkkokirjahylly]. Helsinki: Talentum Media Oy.

Sähköiset lähteet

Minilex. 2017. Varojen jakaminen osakeyhtiössä. Viitattu 11.4.2017.

<https://www.minilex.fi/a/varojen-jakaminen-osakeyhti%C3%B6ss%C3%A4>

Patentti- ja rekisterihallitus. 2016. Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön perustamisilmoitus. Viitattu 9.4.2017. <https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/avoinyhtiojaky/perustaminen.html>

Patentti- ja rekisterihallitus. 2017. Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön muuttaminen osakeyhtiöksi. Viitattu 24.4.2017. <https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/avoinyhtiojaky/muutokset/muutosoyksi.html>

Verohallinto. 2016a. Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön tulolähteen tuloksen laskeminen. Viitattu 10.5.2017. [http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ ja_ yhteisoasiakkaat/Avoin_yhtio_ ja_ kommandiittiyhtio/Tuloverotus/Avoimen_yhtion_ tai_ kommandiittiyhtion_ tu\(9451\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ ja_ yhteisoasiakkaat/Avoin_yhtio_ ja_ kommandiittiyhtio/Tuloverotus/Avoimen_yhtion_ tai_ kommandiittiyhtion_ tu(9451))

Verohallinto. 2016b. Tuloverotus – avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö. Viitattu 22.4.2017. https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ ja_ yhteisoasiakkaat/Avoin_yhtio_ ja_ kommandiittiyhtio/Tuloverotus

Verohallinto. 2016c. Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi. Viitattu 12.4.2017. https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Toimintamuodon_muutos_osakeyhtioksi

Verohallinto. 2017a. Osingot listaamattomasta yhtiöstä. Viitattu 19.4.2017. [https://www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Sijoitukset/Osakkeet_ ja_ osingot/Osingot_listaaamattomasta_yhtiosta\(11937\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Sijoitukset/Osakkeet_ ja_ osingot/Osingot_listaaamattomasta_yhtiosta(11937))

Verohallinto. 2017b. Tuloverotus – osakeyhtiö ja osuuskunta. Viitattu 11.4.2017. https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ ja_ yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ ja_ osuuskunta/Tuloverotus