

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kirjanpitolain 1 luvun muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi kirjanpitolakia siten, että kirjanpitovelvollisuus ulottuisi verotukselliset ja viranomaisten muut tiedonsaantitarpeet täyttävällä tavalla yhtäältä ulkomaisen oikeushenkilön Suomessa harjoittamaan liike- ja ammattitoimintaan sekä toisaalta toiminnan tosiasialliseen johtamiseen Suomesta, vaikkei ulkomainen yritys harjoittaisi täällä liike- tai ammattitoimintaa.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan mahdollisimman pian.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
PERUSTELUT	3
1 Asian tausta ja valmistelu	3
1.1 Tausta	3
1.2 Valmistelu	3
2 Nykytila ja sen arviointi.....	3
2.1 Kirjanpito- ja tilinpäätössäännökset	3
2.2 Ulkomaisen yhteisön Suomessa sijaitseva kiinteä toimipaikka verotuksen perustana	3
2.3 Ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtaminen Suomesta käsin verotuksen perustana	4
2.4 Vero- ja tulliviranomaisen tiedonsaantioikeus.....	4
2.5 Rikosoikeudellinen rangaistusuhka.....	5
3 Tavoitteet	6
4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset	7
4.1 Keskeiset ehdotukset.....	7
4.2 Pääasialliset vaikutukset.....	7
5 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset	8
6 Lausuntopalaute.....	8
7 Säännöskohtaiset perustelut	8
8 Voimaantulo	13
9 Suhde perustuslakiin ja säätämisyjärjestys	13
LAKIEHDOTUS	15
Laki kirjanpitolain 1 luvun muuttamisesta.....	15
LIITE	17
RINNAKKAISTEKSTI.....	17
Laki kirjanpitolain 1 luvun muuttamisesta.....	17

PERUSTELUT

1 Asian tausta ja valmistelu

1.1 Tausta

Pääministeri Sanna Marinin hallituksen ohjelmassa 10.12.2019 (liite 4, kohta 9) asetetaan tavoitteeksi, että ulkomaisille yhteisöille asetetaan kirjanpitovelvollisuus, kun niillä on kiinteä toimipaikka Suomessa. Tavoite on toistettu valtioneuvoston periaatepäätöksessä 11.6.2020 harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan toimenpideohjelmasta vuosille 2020–2023 (kohta 1.2).

1.2 Valmistelu

Esitys on valmisteltu työ- ja elinkeinoministeriössä.

Asiassa järjestettiin lausuntokierros 24.8. – 18.9.2020, jonka jälkeen valmistelua on jatkettu yhteistyössä valtiovarainministeriön ja Verohallinnon asiantuntijoiden kanssa.

2 Nykytila ja sen arviointi

2.1 Kirjanpito- ja tilinpäätössäännökset

Nykyisin ulkomainen yhteisö, joka on elinkeinonharjoittajana perustanut Suomeen sivuliikkeen, on kaupparekisterilain (129/1979) 17a §:n nojalla velvollinen toimittamaan patentti- ja rekisterihallitukselle tilinpäätöksensä rekisteröitäväksi ja julkiseksi saatettavaksi. Sivuliikettä hallinnoivan ulkomaisen yhteisön tilinpäätösjulkisuus Suomessa on siten samasisältöinen kuin tällaisella yrityksellä kirjanpitolain (1336/1997) 3 luvun 9 ja 10 §:n nojalla.

Toisaalta yhteisöjen kirjanpitovelvollisuudesta säädetään kirjanpitolain 1 luvun 1 §:ssä. Lainkohdan 1 momentin 1 kohdan luettelo kirjanpitovelvollisuuden piiriin kuuluvista yksityisoikeudellisista yhteisöistä ja säätiöistä on tulkittu tarkoittavan yksinomaan sellaisia oikeushenkilöitä, jotka ovat perustettu Suomen lain mukaisesti. Siten ulkomainen yhteisö tai muu oikeushenkilö ei kuulu Suomen kirjanpitovelvollisuuden piiriin, kuten kirjanpitolain 1 luvun 1 §:n 4 momentissa erikseen todetaan.

2.2 Ulkomaisen yhteisön Suomessa sijaitseva kiinteä toimipaikka verotuksen perustana

Verotuksen osalta ulkomainen yhteisö on tuloverolain (1535/1992) 9 §:n 1 momentin 2 kohdan tarkoittamana rajoitetusti verovelvollisena velvollinen suorittamaan veroa täältä saamastaan tulosta, jota on muun ohessa mainitun lain 10 §:n 1 momentin 2 kohdan nojalla täällä harjoitetusta ”liikkeestä” saatu tulo. Liiketulon tunnistamista ohjaa mainitun lain 13a §, joka käsittää määritelmän Suomessa sijaitsevalle ”kiinteälle toimipaikalle”. Tällä tarkoitetaan muun muassa ”paikkaa, jossa elinkeinon pysyvää harjoittamista varten on erityinen liikepaikka tai jossa on ryhtytty erityisiin järjestelyihin, kuten paikkaa, jossa sijaitsee liikkeen johto, sivuliike, toimisto, teollisuuslaitos, tuotantolaitos, työpaja tai myymälä taikka muu pysyvä osto tai myyntipaikka.” Verohallinto on julkistanut tarkemman ohjeen kiinteän toimipaikan tunnistamisesta tuloverotuksessa (Rajoitetusti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa – Liiketulo ja muut Suomesta saadut tulot 1.1.2021 – dnro VH/5426/00.01.00/2020; kohta 3).

Arvonlisäverotuksellinen kiinteä toimipaikka määritellään yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 artiklassa 11. Siinä kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan pysyvää liikepaikkaa, josta liiketoimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan. Tällainen voi olla esimerkiksi huoneisto, liiketila, teollisuuslaitos ja laitteisto, jota käytetään elinkeinonharjoittajan liiketoiminnassa. Liikepaikka voi myös sijaita toisen elinkeinonharjoittajan tiloissa. Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen ei itsessään tarkoita, että arvonlisäverotuksessa muodostuu kiinteä toimipaikka (Verohallinnon ohje: Ulkomaalaisen rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa 17.12.2019 – dnro VH/3545/00.01.00/2019, kohta 2.1).

Ulkomaiset yritykset, joilla on kiinteä toimipaikka Suomessa, joutuvat näin laskemaan sen verotusta varten tilikauden tuloksen sekä erittelemään kiinteään toimipaikkaan kohdistuvat varat ja velat. Toisaalta ulkomaisen yhteisön jääminen kirjanpitolain 1 luvun 1 §:n nojalla lain soveltamisalueen ulkopuolelle tarkoittaa, ettei sen täällä sijaitsevan kiinteän toimipaikan kirjanpitoaineistoa koske kirjanpitolain 2 luvun 7–10 §:n säännökset tilikauden aikaisen kirjanpitoaineiston käsittely- ja säilyttämistavoista eikä säilytysajasta.

Edellä todetusta syystä Suomen veroviranomainen ei voi vedota tehtävänsä täyttämiseksi kirjanpitolain säännöksiin. Tämä on vaikeuttanut verovalvontaa, koska kirjanpitoaineisto saaminen tarkastettavaksi on verotettavan tulon määrän selvittämisen lisäksi erityisesti harmaan talouden toimijoiden osalta välttämätöntä sen arvioimiseksi, muodostuuko Suomeen kiinteä toimipaikka vai ei. Sama puute rasittaa myös tulliviranomaisen tiedonsaantioikeutta.

2.3 Ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtaminen Suomesta käsin verotuksen perustana

Tuloverolakia muutettiin 1.1.2021 voimaan tulleella lailla (1188/2020) siten, että yleisesti verovelvollisena pidetään ulkomaista oikeushenkilöä, jos Suomessa sijaitsee sen tosiasiallinen johtopaikka. Tosiasiallinen johtopaikka määräytyy sen mukaan, missä tärkeimmät yllintä päiviaistia johtamista koskevat päätökset tehdään hallituksen tai muun vastaavan elimen toimesta ottaen lisäksi huomioon muut toiminnan organisointiin ja liiketoimintaan liittyvät olosuhteet. Uusia säännöksiä sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2021 toimitettavassa verotuksessa.

2.4 Vero- ja tulliviranomaisen tiedonsaantioikeus

Kirjanpitolainsäädäntö ei ole yksinomainen perusta viranomaisen tarkastustyölle. Erityisestä tiedonsaantioikeudesta säädetään laissa verotusmenettelystä (1558/1995, verotusmenettelylaki), jonka tältä osin keskeiset säännökset ovat 11, 11a ja 14 §. Ensimmäisenä mainitun pykälän nojalla verovelvollisen, kuten ulkomaisen yhteisön Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan, on Verohallinnon kehotuksesta annettava veroilmoituksen lisäksi samoin velvoituksin ne täydentävät tiedot ja selvitykset sekä esitettävä tositteet, jotka saattavat olla tarpeen hänen verotuksessaan tai hänen verotustaan koskevaa muutoksenhakua käsiteltäessä.

Tullin tarkastusoikeudesta on puolestaan säädetty tullilain (304/2016) 8 ja 102 §:ssä sekä unionin tullikoodeksista annetun Euroopan Parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 artiklassa 48. Tarkastusoikeus kattaa muun muassa yritysten kirjanpidon ja muun tulliverotuksen kannalta olennaisen tiedon reaaliaikaisen sekä jälkikäteen tarkastamisen.

Lisäksi ulkomaisen yhteisön Suomessa sijaitseva kiinteä toimipaikka on velvoitettu tositteidensa säilyttämiseen, vaikkei se kuulu voimassaolevan kirjanpitolain tarkoittamiin kirjanpitovelvollisiin. Säilyttämisvelvoite koskee tositteita, jotka kohdistuvat veroilmoituksessa esitettyihin tuloihin, vähennyksiin, varoihin, velkoihin tai muihin tietoihin (verotusmenettelylaki 11a §).

Niin ikään kiinteä toimipaikka voi verovelvollisena joutua verotarkastuksen kohteeksi. Tällöin on Suomessa esitettävä Verohallinnolle kirjanpito, muistiinpanot samoin kuin kaikki se tulonhankkimistoimintaan liittyvä ja muu aineisto sekä omaisuus, joka saattaa olla tarpeen verotuksessa (verotusmenettelylaki 14 § 1 momentti). Ulkomailla sähköisesti säilytettävien arvonlisäveroa koskevien tositteiden ja muun aineiston suhteen kuitenkin riittää, että tietoihin saadaan täydellinen tosiaikainen tietokoneyhteys ja että tiedot ovat saatettavissa selväkieliseen kirjalliseen muotoon (laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016) 24 § 2 momentti).

Edellä mainittujen lainkohtien mukaiset velvoitteet koskevat ensisijaisesti tilannetta, jossa verottajalla ei ole epäselvyyttä kiinteän toimipaikan olemassaolosta Suomessa. Verotarkastuskäytännössä kuitenkin joudutaan usein selvittämään kiinteän toimipaikan muodostumista sekä sen verotettavan tulon määrää. Tämän tehtävän kannalta nähdessä verotusmenettelylain 11 ja 14 §:ssä tarkoitettua aineiston esittämisvelvollisuuden sisältöä ja laajuutta on pidetty epäselvänä. Toisaalta Suomen kirjanpitolain tarkoittaman kirjanpitovelvollisuuden puuttuminen ulkomaisilta yhteisöiltä Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan osalta on katsottu vaikeuttavan sitä koskevan kirjanpitoaineiston pyytämistä ja saamista verovalvontaa varten (Valtioneuvoston periaatepäätös 11.6.2020 harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan toimenpideohjelmasta vuosille 2020–2023, kohta 1.2).

Asia on merkityksellinen etenkin Suomessa asuvien henkilöiden omistuksessa oleviin ulkomaisiin yrityksiin nähden. Esimerkiksi Viron yritysrekisterin merkityistä sikkäläisen lainsäädännön mukaisesti perustetuista yrityksistä oli noin 3.000 Suomessa asuvien suomalaisten omistuksessa vuonna 2018. Näistä vain noin 400 yrityksellä oli myös suomalainen y-tunnus, jonka myötä ne ovat verovalvonnan piirissä (lähde: Verohallinto, Harmaan talouden selvitysyksikkö: Virolaiset yritykset Suomen markkinoilla – katsaus harmaan talouden riskeihin, selvitys 3/2020 s. 17). Suomalainen y-tunnus ei kuitenkaan kuvaa ulkomaisten yritysten toimintaa täällä kiinteänä toimipaikkana, vaan ulkomaisella yrityksellä voi olla y-tunnus, vaikka sillä ei olisi kiinteää toimipaikkaa. Ulkomaiselle yritykselle voidaan antaa y-tunnus viranomaisaloitteisesti verovalvontaan liittyvien syiden vuoksi. Kaiken kaikkiaan kiinteiden toimipaikkojen kirjanpitovelvollisuudella on merkitystä suhteellisen suurelle yritysjoukolle, sillä ulkomaisten yritysten kiinteitä toimipaikkoja ja sivuliikkeitä on Suomessa tuhansia, kun huomioidaan muutkin kuin virolaiset yritykset.

Kuten verottajan ohjeistuksesta ilmenee, kiinteä toimipaikka voi syntyä Suomeen muun muassa sen myötä, että ulkomaisen yrityksen johtohenkilöllä on Suomessa kotitoimisto, josta hän hoitaa pysyvästi yrityksensä toimintaa (Verohallinto: Rajoitetusti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa – Liiketulo ja muut Suomesta saadut tulot 1.1.2021, dnro VH/5426/00.01.00/2020, kohta 3.2.5). Tällaisten tilanteiden tutkinnassa Suomen veroviranomaisen on tärkeää saada tietoja ulkomaiselta yritykseltä.

2.5 Rikosoikeudellinen rangaistusuhka

Verovelvollisuuden perustavien seikkojen salaaminen on kriminalisoitu rikoslain (39/1889) 29 luvun 1 §:ssä veropetoksena. Tämän säännöksen nojalla rangaistusvastuu kohdistuu siihen, joka antamalla verotusta varten väärän tiedon veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta, salaamalla verotusta varten annetussa ilmoituksessa veron määräämiseen vaikuttavan seikan, veron välttämistarkoituksessa laiminlyömällä verotusta varten säädetyn velvollisuuden, jolla on merkitystä veron määräämiselle, tai muuten petollisesti aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa veron määräämättä jättämisen, tai sen määräämisen liian alhaiseksi, tai veron aiheettoman palauttamisen.

Toisaalta myös kirjanpitovelvollisuudella on usein merkitystä talousrikostutkinnassa. Rikoslain 30 luvun 9 §:n mukaisesta kirjanpitorikoksesta voidaan tuomita se, joka on laiminlyönyt tuossa

säännöksessä nimetyn kirjanpitolainsäännön mukaisen velvollisuuden. Törkeälle tekemuudolle säädetty rangaistusmaksimi kirjanpitorikoksesta on neljä vuotta vankeutta (rikoslaki 30 luku 9a §). Tämä on sama kuin törkeästä veropetoksesta (rikoslaki 29 luku 2 §).

Kirjanpitorikoksen kriminalisoinnin merkitystä kiinteän toimipaikan olemassaolon selvittämisen yhteydessä on käsitelty korkeimman oikeuden ratkaisussa KKO 2017:98. Syyte perustui nykyistä kirjanpitolain 1 luvun 1 §:ää edeltävään oikeustilaan, jossa kaikki liiketoiminta yleisesti – myös ulkomaisen yrityksen täällä harjoittamana – oli säädetty yleisesti kirjanpitovelvollisuuden piiriin kuuluvaksi ja siten myös rikosoikeudellisen vastuun alaiseksi.

Korkein oikeus totesi ensinnäkin, että Suomen veroviranomaiset olivat olleet tietoisia kirjanpidon asianmukaisesta säilyttämisestä yhtiön kotivaltiona olevassa Sveitsissä eikä siten syytetyn ole katsottava piilottaneen tai salanneen kirjanpidon säilytyspaikkaa. Perusteluissa kuitenkin korostetaan, että kirjanpitorikosta koskevan rangaistussäännöksen taustalla on muun muassa pyrkimys suojata sidosryhmiä, kuten veronsaajaa, muilta rikoksilta ja osaltaan turvata asianmukainen tiedonsaantioikeus kirjanpitovelvollisen toiminnasta (perustelut, kohta 66).

Sääntelyllä kirjanpitoaineiston säilyttämisestä pyritään osaltaan suojaamaan muun muassa viranomaisten tiedonsaantioikeutta. Tähän viitaten tuomioistuimien katsoi, että kirjanpitoaineiston pysyvä säilyttäminen yksinomaan Sveitsissä osana muuta kirjanpitoa – vaikka yhtiöllä oli kiinteä toimipaikka Suomessa ja velvollisuus sitä koskevan aineiston säilyttämiseen Suomessa syytteen tekoaikana voimassa olleiden säännösten nojalla – saattoi olla rikoslain 30 luvun 9 §:ssä tarkoitettua kirjanpitoaineiston kätkemistä. Menettelyllä oli myös olennaisesti vaikeutettu oikean ja riittävän kuvan saamista kiinteän toimipaikan toiminnan tuloksesta tai taloudellisesta asemasta (perustelut, kohta 66).

Vaikka korkeimman oikeuden ratkaisun tarkoittamassa tapauksessa oli edellä kuvatulla tavalla syyllistytty kirjanpitorikokseen, arvioinnissa oli kuitenkin tuomion perustelujen mukaan merkityksellistä, ettei kyse ollut kirjanpidon laiminlyönnistä sellaisenaan vaan ainoastaan velvollisuudesta säilyttää kiinteän toimipaikan kirjanpitoaineisto Suomessa ja että Suomen ja Sveitsin välillä solmitussa verosopimuksessa säädetään tietojenvaihdosta asianomaisten valtion veroviranomaisten välillä. Nämä seikat huomioon ottaen korkein oikeus katsoi, ettei kirjanpitorikosta voitu pitää kokonaisuudessaan arvostellen törkeänä. Rikoksen tekotapa ja siitä ilmenevä syyllisyys huomioon ottaen rikosta oli pidettävä lajissaan verraten vähäisenä (perustelut, kohdat 67 ja 68).

Voimassa oleva kirjanpitolain 1 luvun 1 §, joka koskee yksinomaan suomalaisia oikeushenkilöitä, ei mahdollista edellä käsitellyn ratkaisun KKO 2017:98 mukaisen rangaistusuhan kohdistamista ulkomaiseen toimijaan, mitä on pidettävä keskeisenä perusteena esitykselle.

3 Tavoitteet

Esityksen tavoitteena on mahdollistaa tiedonsaanti veroviranomaiselle tilinpäätöksestä ja muusta kirjanpitoaineistosta yhtäältä Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan samoin kuin Suomesta tosiasiallisesti johdetun toiminnan verottamiseksi. Esityksellä on tarkastustoiminnon kautta liittymäpinta muu muassa myös Tullin rikostutkintaan, joka toimii esitutkintaviranomaisena tullirikosasioissa. Tiedonsaanti perustettaisiin kirjanpitovelvollisuuteen, jotta siitä juontuva rikosoikeudellinen vastuu aikaansaisi ennalta estävän vaikutuksen kattavalla tavalla.

4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset

4.1 Keskeiset ehdotukset

Esityksessä ehdotetaan, että Euroopan talousalueen ulkopuoliselle oikeushenkilölle, jota tosiasiallisesti johdetaan Suomesta käsin, asetettaisiin uusi velvollisuus laatia kirjanpitolain mukainen tilinpäätös siinä tapauksessa, ettei oikeushenkilöstä muutoin ole käytettävissä kattavaa tilinpäätöstä, joka antaisi oikean ja riittävän kuvan koko toiminnasta. Niin ikään siinä tapauksessa, että Euroopan talousalueen ulkopuolisella oikeushenkilöllä on Suomessa kiinteä toimipaikka, mutta siitä ei ole muutoin oikean ja riittävän kuvan antavaa tilinpäätöstä, syntyisi velvollisuus laatia täällä harjoitetusta liike- ja ammattitoiminnasta kirjanpitolain säännöksiä noudattava tilinpäätös.

Koska ehdotettujen lainmuutosten tarkoittamien velvoitteiden suhteen ulkomainen oikeushenkilö olisi kirjanpitolain tarkoittama kirjanpitovelvollinen, näiden velvoitteiden täyttämistä tehostaa rikoslain 30 luvun mukainen rangaistusuhka laiminlyönnin varalta.

Esityksellä ei ole vaikutuksia yrityksiin, jotka kirjanpitolain sijasta kuuluvat erityislainsäädännön piiriin, kuten rahoitusmarkkina- tai vakuutustoimialalla. Niitä koskevia muutoksia ei esitetä.

4.2 Pääasialliset vaikutukset

Ehdotettu lainmuutos palvelisi verotuksen samoin kuin harmaan talouden torjunnan tarpeita. Lainmuutos turvaisi verotuksellisen tuloksen laskennan samoin kuin varojen ja velkojen määrittämisen perustana olevan tilinpäätöksen sekä muun kirjanpidollisen aineiston käytettävyyden verotuksessa huolimatta siitä, että aineisto on ulkomaisen yrityksen hallinnassa. Tämä edesauttaisi verotuksen kohdentumista tasavertaisella tavalla myös ulkomaisien yritysten kiinteisiin toimipaikkoihin Suomessa samoin kuin mahdollistaisi osaltaan tosialliseen johtamiseen perustuvan verotusoikeuden toteuttamisen. Lakimuutos myös varmistaisi, että Verohallinto voi vastata kansainvälisiin verotusta koskeviin virka-apupyyntöihin ja muutoinkin täyttää verotuksen kansainvälistä tietojenvaihtoa koskevat velvoitteet.

Vastaavalla tavalla lainmuutoksella turvattaisiin myös Tullin mahdollisuudet valvontatoimensa toteuttamiseksi. Muutos edesauttaa erityisesti Tullin yritystarkastustoiminnossa jälkikäteisesti tehtäviä tarkastuksia, koska näissä toimenpiteissä tarkastuskohteen tullaustoiminnan oikeellisuutta selvitetään merkittävältä osin kirjanpitoaineistosta.

Suomen verotusta varten ulkomaisen yrityksen on jo nyky säännösten mukaan laskettava kiinteän toimipaikan tilikauden tulos sekä eriteltävä kiinteään toimipaikkaan kohdistuvat varat ja velat. Ehdotetulla lainmuutoksella ei siten olisi vähäistä merkittävimpiä toiminnallisia tai kustannuksellisia vaikutuksia sen kohteena oleville kiinteille toimipaikoille tai niitä hallinnoiville ulkomaisille yrityksille. Lainmuutos ei tarkoita, että ulkomaisen yrityksen olisi laadittava kiinteän toimipaikkansa verotuksellisesta tuloksenlaskennasta ja varojen ja velkojen määrittelystä erillisesti ja itsenäisesti kirjanpitolain 3 luvun mukainen tilinpäätös, joka olisi yleisöjulkinen.

Ehdotetulla uudella säännöksellä saatettaisiin ulkomainen oikeushenkilö kirjanpitovelvolliseksi, minkä myötä sitä koskevien velvollisuuksien laiminlyönnit tulisivat kriminalisoiduiksi rikoslain 30 luvun mukaisina kirjanpitorikoksina.

5 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset

Ehdotettu muutos perustaa tiedonsaantioikeuden verottajalle hyvään hallintoon kuuluvan suhteellisuusperiaatteen mukaisesti. Siten vaihtoehtona olisi sisällyttää säännökset verolainsäädäntöön. Tätä vaihtoehtoa on kuitenkin pidettävä toissijaisena, sillä kirjanpito-oikeudelliset velvoitteet säädetään säännönmukaisesti kirjanpitolaissa ja siihen perustuvissa alemmanasteisissa sääöksissä. Tällä järjestyksellä turvataan kansalaisten ja yritysten mahdollisuus saada kootusti tyhjentävä tieto kirjanpito-oikeudellisista velvoitteistaan.

6 Lausuntopalaute

Sisäministeriö, valtionvarainministeriö, Verohallinto ja Tulli sekä Elinkeinoelämän keskusliitto ovat antaneet asiassa lausuntonsa. Huomiota kiinnitettiin muun muassa vero- ja tulliviranomaisen tarpeeseen saada riittävät kirjanpidolliset tiedot käyttöönsä päätösten perusteeksi samoin kuin oikeusvarmuuteen kirjanpitovelvollisuuden sisällöstä. Palautteen perusteella esitystä on tarkennettu muun muassa siten, että ulkomainen oikeushenkilö saatettaisiin kirjanpitovelvolliseksi täältä käsin johdetusta liiketoiminnasta.

7 Säännöskohtaiset perustelut

1 luku Yleiset säännökset

1 §. *Oikeushenkilön kirjanpitovelvollisuus.* Pykälän 4 momentti korvattaisiin informatiivisella viittauksella ehdotettuun 1 b §:ään, jossa säädetään ulkomaisen oikeushenkilön kirjanpitovelvollisuudesta.

1 b §. *Ulkomaisten oikeushenkilön kirjanpitovelvollisuus.* Ulkomailla perustetun tai rekisteröidyn oikeushenkilön kirjanpitovelvollisuus johdettaisiin ehdotetussa 1 momentissa ”liike- tai ammattitoiminnan” harjoittamisesta”. Käsite on sama kuin luonnollista henkilöä koskevassa 1 a §:ssä. Sen sisältöä pidetään kirjanpitokäytännössä hyvin vakiintuneena kirjanpitolautakunnan – aiemman, vuoden 1973 kirjanpitolain (655/1973) perusteella – 23.5.1994 antaman lausunnon (nro 1275) nojalla. Ehdotetun momentin tulkinta perustettaisiin oikeusvarmuuden turvaamiseksi edellä siteerattuun lautakuntakannanottoon, ottaen kuitenkin huomioon Euroopan unioniin liittymisestä sittemmin seuranneet vaikutukset oikeustilaan. Tarvittaessa niin ulkomainen oikeushenkilö itse kuin viranomainen voisi kuitenkin pyytää tietystä toiminnasta kirjanpitolautakunnan lausunnon 8 luvun 2 §:n nojalla.

Kirjanpitovelvollisuuden ulottuvuus määräytyy momenttiin ehdotetussa ensimmäisessä virkkeessä siitä, johdetaanko ulkomaista oikeushenkilöä tosiasiallisesti Suomessa käsin. Tämä vastaa tuloverolain 9 §:n 1 momentin 1 kohtaa ja 8 momenttia, joiden nojalla täällä perustettujen ja rekisteröityjen yhteisöjen ohella yleisesti verovelvollinen on myös sellainen yhteisö, jonka tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa.

Tulkinta seuraisi mainitun lain mukaista määritelmää tosiasiallisesta johtopaikasta. Tarkoituksena on varmistaa, että säännöksen soveltamisala kattaa vähintään tilanteet, joissa ulkomaisella oikeushenkilöllä on tuloverolaissa tarkoitettu tosiasiallinen johtopaikka Suomessa. Tuloverolain 9 §:n 8 momentin mukaisesti ”*tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee paikassa, jossa [ulkomaisten] yhteisön hallitus tai muu päätöksentekoeelin tekee yhteisön tärkeimmät ylintä päivitettäviä johtamista koskevat päätökset*”, mutta ”*sijaintia arvioitaessa otetaan kuitenkin huomioon myös muut yhteisön organisointiin ja liiketoimintaan liittyvät olosuhteet.*” Tarkoitus näin on, että kirjanpito-oikeudellisesti tosiasiallinen johtopaikka määrittyy samalla tavalla vero-oikeu-

den kanssa, mikä on ehdotettavan lakimuutoksen keskeinen tavoite: varmistaa verotuksen perustana olevaa aineistoa koskemaan yhtäläinen kirjanpitovelvollisuus. Verosäännökset ja verotuskäytäntö olisivat siten merkityksellisiä tulkittaessa tätä säännöstä kirjanpitokäytännössä, esimerkiksi kirjanpitolautakunnan lausueissa hyvästä kirjanpitotavasta.

Sen lisäksi, että laissa säädettäisiin kaiken toiminnan tosiasiallisesta johtamisesta Suomesta käsin, on momentin *toisen virkkeen* säännöksen mukaan muunlaisen ulkomaisen yrityksen kirjanpitovelvollisuuden kohteena yksinomaan Suomessa harjoitettu liike- ja ammattitoiminta. Tämä säännös kattaisi verotuksen tarpeita varten tuloverolain 13a §:n mukaisen kiinteän toimipaikan käsitteen: *”Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa elinkeinon pysyvää harjoittamista varten on erityinen liikepaikka tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin, kuten paikkaa, jossa sijaitsee liikkeen johto, sivuliike, toimisto, teollisuuslaitos, tuotantolaitos, työpaja tai myymälä taikka muu pysyvä osto tai myyntipaikka. Kiinteäksi toimipaikaksi luetaan myös käytössä oleva kaivos tai muu löydös, kivilouhos, turvesuo, soranotto- tai muu siihen verrattava paikka taikka palstoitettujen tai palstoitettaviksi tarkoitettujen kiinteistöjen elinkeinotoimintaan kuuluvassa myynnissä nämä kiinteistöt ja rakennusurakoinnissa paikka, jossa sellaista urakointia on huomattavassa määrässä harjoitettu, sekä linjaliikenteen harjoittamisessa myös liikkeen huoltopaikka tai muu erityinen, liikennettä palveleva pysyvä liikepaikka.”*

Niin ikään säännös mahdollistaisi yhtä lailla arvonlisäverolain (1993/1503) valvontatarpeiden toteuttamisen, koska virkkeessä tarkoitettu kiinteän toimipaikka on käsitteellisesti avoin ja siten ulottuu myös arvonlisävero-oikeudelliseen neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 määritelmään. Täytäntöönpanoasetuksen 11 artiklan mukaan kiinteä toimipaikka on palvelukaupassa liiketoiminnan kotipaikkaa lukuun ottamatta mikä tahansa toimipaikka, jolla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan ja käyttämään sen omia tarpeita varten suoritettavia palveluja tai jonka avulla se pystyy suorittamaan tarjoamansa palvelut. Myös yksinomaan tavara kauppaa harjoittavalle elinkeinonharjoittajalle voi muodostua kiinteä toimipaikka Suomessa, jos sillä on riittävä pysyvyysaste sekä riittävät henkilöstö- ja tekniset resurssit palvelujen vastaanottamiseen ja käyttämiseen tai suorittamiseen. Momentin kirjanpito-oikeudellisessa soveltamisessa tulliviranomainen voisi siten valvontatoimissaan tukeutua arvonlisävero-oikeudelliseen kiinteän toimipaikan käsitteeseen. Koska Suomessa harjoitettu liike- ja ammattitoiminta käsittää näin kiinteän toimipaikan vero-oikeudellisen sisällön, kuten edellä mainitusta lautakuntaratkaisusta ilmenee, kirjanpitovelvollisuus kattaisi verotukselliset tarpeet. Tämän varmistamiseksi – samalla tavalla kuin ensimmäisen virkkeen kohdalla – verosäännökset ja -käytäntö olisivat ensisijaisen merkityksellisiä kirjanpito-oikeudellisessa tulkinnassa.

Oikeushenkilöllisyys määräytyy sen ulkomaisen lain mukaan, jonka nojalla oikeushenkilö on rekisteröity tai muutoin perustettu. Jotta ehdotettu säännös täyttäisi kattavasti verotuksen tarpeita, 2 momentissa ulotetaan kirjanpitovelvollisuus tuloverolain 3 §:n 6 ja 7 kohtia vastaavasti sellaiseen ulkomaiseen kuolinpesään tai erityiseen tarkoitukseen varattuun ulkomaiseen varallisuuskokonaisuuteen. Tällaisena varallisuuskokonaisuutena pidettäisiin tuloverolain 3 §:n 5 kohtaa vastaavasti muun muassa sijoitusrahastoa ja erityissijoitusrahastoa sekä rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen estämisestä annetun lain (444/2017) 4 §:n 1 momentin 9 kohdassa tarkoitettua ulkomaista trustia, joka on Common law -maissa kolmen osapuolen eli perustajan (*settlor*), edunvalvojan (*trustee*) ja edunsaajan (*beneficiary*) välinen taloudellinen rakenne. Trustissa perustajan ja edunsaajan välille on edunvalvojan suostumuksella perustettu yksipuolisella oikeustoimella järjestely, jossa perustaja siirtää trustin kohteena olevan omaisuuden täysin omistusoikeuksin ja määräysvaltuuksin edunvalvojalle (hallituksen esitys 228/2016 vp s. 18). Niin ikään varallisuuskokonaisuuden käsitettä on määritelty muun muassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2015:9 ja FCP-rahaston klassifiointia koskevassa tapauksessa KHO 2004:116. Oikeuskirjallisuudessa käsitteellä on tarkoitettu esimerkiksi hankkeisiin

kerättyjä varoja, sekä varoja, joista on määrätty testamentilla, mutta joiden lopullisesta saajasta ei ole vielä tietoa.

Suomen kirjanpitolaki perustuu tilinpäätöksen laadinnan osalta Euroopan unionin yhtiöoikeudelliseen tilinpäätösdirektiiviin (2013/34/EU), joka on pakottavaa oikeutta ”pienien” yritysten osalta. Pienessä yrityksessä yksi seuraavista kriteereistä saa jäädä täyttymättä: tase 6 miljoonaa euroa, liikevaihto 12 miljoonaa euroa, työntekijöitä 50 (3.2 art.). Pakottavuus tarkoittaa, ettei jäsenvaltio saa kansallisessa lainsäädännössään asettaa osakeyhtiölle ankarampia vaatimuksia kuin mitä direktiivi edellyttää säädettäväksi. Tätä koskeva artikla 4.5 kuuluu: ”*Jäsenvaltiot voivat vaatia muita yrityksiä kuin pieniä yrityksiä esittämään vuositilinpäätöksessään muita tietoja niiden tietojen lisäksi, jotka on esitettävä tämän direktiivin nojalla.*” Lisäksi on erikseen säädetty sivuliikkeistä neuvoston yhdennessätoista yhtiöoikeudellisessa direktiivissä 89/666/ETY. Mainitun direktiivin 2.1.g ja 3 artiklan nojalla ETA-valtiosta olevan yhtiön täällä sijaitsevalta sivuliikkeen informaationa julkistetaan yhtiön tilinpäätös, joka on laadittu sen oman kotivaltion säännösten mukaisesti. Koska säännös on tyhjentävä, ei ole mahdollista vaatia Suomen lain noudattamista tilinpäätösinformaatiossa, joka tulee julkistettavaksi ulkomaisesta sivuliikkeestä. Tyhjentävyys ilmenee mainitun 2 artiklan johdantolauseesta: ”*julkistamisvelvollisuus koskee vain seuraavia asiakirjoja ja tietoja*”.

Edellä todettuun perustuen *3 momentin ensimmäisessä virkkeessä* säädettäisiin EU-direktiivin mukaisen tilinpäätöksen lukemisesta tämän lain tarkoittamaksi tilinpäätökseksi. Siten ETA-alueeseen kuuluvan valtion lain mukaan laadittu tilinpäätös olisi riittävä. Sanottu koskisi niin ikään isobritannialaista tilinpäätöstä edellyttäen, että sen laatimisesta ei säädetä myöhemmin tavalla, joka purkaa yhdenmukaisuuden. Direktiiviperustaisen tilinpäätöksen ohella hyväksyttäisiin myös Euroopan unionin IAS-asetuksen edellyttämällä tavalla kansainvälisen IFRS-standardiston mukainen tilinpäätös. Niin ikään rinnastuvaksi voidaan katsoa myös Amerikan yhdysvaltain tilinpäätösnormisto (*Generally Accepted Accounting Principles of the United States of America*) ja Japanin tilinpäätösnormisto (*Generally Accepted Accounting Principles of Japan*) vastaavalla tavalla kuin on tehty komission päätöksessä 12.12.2008 tiettyjen kolmansien maiden kansallisten tilinpäätösstandardien ja kansainvälisten tilinpäätösstandardien käytöstä kolmansien maiden arvopapereiden liikkeeseenlaskijoiden laatiessa konsolidoituja tilinpäätöksiään (2008/961/EY; 1 art.).

Vaikka Suomessa olisi jollakin kiinteä toimipaikka tai tosiasiallinen johtopaikka, saataisiin kirjanpito laatia edellä tarkoitettujen rajoitusten mukaisesti kotivaltion sääntelyyn perustuen ja säilyttää siellä. Eli se, että on Suomessa kirjanpitovelvollinen, ei tarkoittaisi velvoitetta laatia kirjanpito kahteen kertaan.

Kysymys siitä, onko ulkomainen oikeushenkilö yleisesti verovelvollinen tosiasiallisen johtopaikan perusteella, ratkaistaan kansallisen lainsäädännön perusteella. Tällainen oikeushenkilö on useimmiten yleisesti verovelvollinen myös perustamis- ja rekisteröitymisvaltiossaan. Se, kumpaa valtiota pidetään verosopimuksen mukaisena asuinvaltiona, ratkaistaan asianomaisten valtioiden välisen verosopimuksen perusteella. Oikeushenkilön kirjanpitovelvollisuuden näkökulmasta ei kuitenkaan ole merkitystä sillä, mikä valtio katsotaan verosopimuksen perusteella asuinvaltioksi. Silloin, kun kyse on ETA-valtiosta tai noudatettavana tilinpäätösnormistona on IFRS, US GAAP tai Japan GAAP, riittäisi, että kirjanpito laaditaan asianomaisten perustamis- ja rekisteröitymisvaltion sääntelyn mukaisesti ja säilytetään siellä.

EU-oikeuden ensisijaisuusperiaatteesta eli etusijaperiaatteesta johtuu, että EU-oikeudellinen säännös saa etusijan soveltamistilanteessa jäsenvaltioiden ja yhteisön oikeuden ollessa ristiriidassa. Näin ollen kansallisesti ei voida säätää EU:n direktiiveihin sisältyvistä kotipaikkasään-

nöksistä poikkeavasti. EU:n yhtiöoikeudelliset kotipaikkasäännökset ulottuvat myös tilinpäätösoikeuteen pakottavina ja ensisijaisina. Yhtiöoikeudellisena normistona tilinpäätösdirektiivi asettaa velvollisuuden tilinpäätöksen laadintaan kaikille sen soveltamisalaan kuuluville yhteisöille eli Suomessa osakeyhtiöille sekä sellaisille henkilöyhtiöille, joissa vastuunalainen yhtiömies on osakeyhtiö (1.1.a art. ja liite I sekä 1.1.b art. ja liite II). Tilinpäätösoikeudellinen kotipaikka määräytyy näin EU:n yhtiöoikeudellisen kotipaikkasäännösten mukaisesti.

Tilinpäätösdirektiivi ei tunne mahdollisuutta sille, että esimerkiksi täällä osakeyhtiölain nojalla rekisteröity yhtiö jättäisi Suomen kirjanpitolain mukaisen tilinpäätöksen ja sen perustana olevan kirjanpidon laatimatta siitä syystä, että toisessa ETA-valtiossa tätä yhtiötä pidettäisiin siellä yleisesti verovelvollisena perustuen samankaltaiseen kriteeristöön tosiasiallisesta johtamisesta kuin mistä tuloverolain 9 §:ssä säädetään, minkä johdosta tilinpäätös olisi erikseen laadittava tuon toisen ETA-valtion lain mukaisesti. Toisin sanoen tilinpäätösdirektiivi ei sisällä ekvivalenssimekanismia, joka sallisi yrityksen sivuuttavan kotivaltionsa tilinpäätössäännökset, jotka perustuvat tähän direktiiviin, ja laativan tilinpäätöksensä toisen jäsenvaltion kansallisten säännösten mukaisena, vaikka nekin perustuvat yhtä lailla samaan direktiiviin.

Verotuksellisesti kaksoisasumistilanteet ratkaistaan verosopimuksen mukaisesti, mikäli verosopimus on maiden välillä tehty. Verosopimuksissa yhteisöjen kaksoisasumistilanteet ratkaistaan pääsääntöisesti tosiasiallisen johtopaikan perusteella tai toimivaltaisten viranomaisten neuvotteluilla. Kun verosopimuksen mukainen asuinpaikka on ratkaistu, verotusoikeus jaetaan verosopimuksen mukaisesti asuinvaltion ja tulon lähdevaltion kesken. Jos verosopimuksen mukainen verotusoikeus tuloon on yhdellä valtiolla ja tyypillisesti toinen valtio luopuu tämän tulon verottamisesta tai hyvittää toiseen valtioon maksetun veron. Yleinen verotusoikeus ei kuitenkaan tällöin pääty siinä valtiossa, jonka ei katsota olevan yhteisön verosopimuksen mukainen asuinpaikka.

Vaikka verotuksellinen kaksoisasuja-problematiikka ratkeaisi siten, että verotuksellinen asuinpaikka verosopimuksen nojalla ei olisi Suomessa, tästä ei EU:n yhtiöoikeuden kannalta seuraa, että täällä rekisteröidyltä osakeyhtiöltä raukeaisi velvollisuus laatia Suomen kirjanpitolain mukainen tilinpäätös ja kirjanpito. Tilinpäätösdirektiivi ei tätä salli, koska EU:n oikeusjärjestyksessä tilinpäätös kuuluu yhtiöoikeudellisen kotipaikkasäädännön alaisuuteen. Suomalaisen yhtiön on siten aina tehtävä tilinpäätöksensä ja pidettävä kirjaa liiketapahtumistaan Suomen lain mukaisesti. Jos taas esimerkissä tarkoitettulle suomalaiselle yhtiölle, joka laatii tilinpäätöksen kirjanpitolain mukaisesti, asetettaisiin toisessa EU-valtiossa myös sikäläisen säädännön mukainen tilinpäätösvelvoite, tarkoittaisi se tosiasiallisesti hallinnollisen taakan kaksinkertaistamista tavalla, joka on tuntematon tilinpäätösdirektiiville ja jota voidaan pitää edellä mainitun 4.5 artiklan vastaisena pienyritysten osalta.

Kuvattu vaatimus ”kaksinkertaisesta” tilinpäätösinformaatiosta ei myöskään tuottaisi sisällöllistä lisäarvoa. Koska molemmat tilinpäätökset – niin Suomen kuin toisen jäsenvaltion säännösten mukaan laadittu – kattaisivat universaalisesti yrityksen kaiken liiketoiminnan, kyse olisi kahdesta EU:n tilinpäätösdirektiivin vaatimukset täyttävästä asiakirjasta. Siitä, että kumpikin tilinpäätös on tilinpäätösdirektiivin mukainen seuraa, ettei yhden niistä informaatioarvo saata olla yliverlainen toiseen nähden; tämä koskee etenkin pienyrityksiä, koska kansalliset, direktiiviin vaatimukset ylittävät, informaatiovaatimukset eivät ole sallittuja jäsenvaltioissa (4.5 art.).

Edellä todettu rajoittaa käänteisesti myös Suomen lainsäätäjää. Siten yleisesti verovelvolliselle yhtiölle, jonka yhtiöoikeudellinen kotipaikka on muussa jäsenvaltiossa, ei ole mahdollista asettaa kuvattua kaltaisia lisävaatimuksia Suomen kansallisessa laissa rikkomatta EU-oikeuden etusijaisuutta. Tiedossa ei myöskään ole, että tällaisista vaatimuksista olisi säädetty ETA-valtioissa.

Momentin *toisen virkkeen* nojalla olisi mahdollista rinnastaa lain 3 luvun mukaiseen tilinpäätökseen myös sellainen ulkomainen tilinpäätös, joka perustumatta välittömästi EU-sääntelyyn turvaa oikean ja riittävän kuvan saamisen asianomaisen oikeushenkilön tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Arviointinsa tueksi ulkomainen oikeushenkilö tai viranomainen voisi pyytää vastaavuudesta kirjanpitolausannon lausunnon; momentin *kolmas virke* sisältäisi tätä koskevan informatiivisen viittauksen.

Ehdotettu 4 momentin ensimmäinen virke täydentää edeltävää momenttia velvoittamalla ETA-alueen ulkopuolisen oikeushenkilön laatimaan Suomen lain mukaisen tilinpäätöksen, jollei sen omaa tilinpäätöstä voida pitää riittävänä oikean ja riittävän kuvan saamiseksi sen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Momentissa tarkoitettu tilinpäätös laadittaisiin momentin *toisen virkkeen* mukaan neljän kuukauden kuluessa oikeushenkilön tilikauden päättymisestä. Määräajasta säättäminen on tarpeen, sillä ulkomaisen oikeushenkilön kotivaltion säännökset tilinpäätöksen laatimisajasta eivät koske tätä tilannetta.

Sen poikkeuksellisen tilanteen varalta, ettei oikeushenkilö muutoin laadi tilinpäätöstä, momentin *kolmas virkkeen* nojalla tilikautena pidettäisiin kalenterivuotta.

Pykälän 5 momentti täydentäisi edeltävää 4 momenttia. Ehdotetun säännöksen nojalla Suomesta tosiasiallisesti johdettava ulkomainen oikeushenkilö olisi velvollinen laatimaan tilinpäätöksen kaikesta liiketoiminnastaan siinäkin tapauksessa, että sitä ei harjoitettaisi miltei osin täällä. Velvoite kohdentuisi yksinomaaisesti ETA-alueen ulkopuolisiin oikeushenkilöihin, jotka eivät ole EU-oikeuden tilinpäätösvelvoitteiden alaisia. Erityinen tilinpäätös tulisi laadittavaksi kuitenkin vain siinä tapauksessa, että kotivaltiossa ei ole laadittu lainkaan tilinpäätöstä tai se ei muutoin käsittäisi asianomaisen oikeushenkilön liike- ja ammattitoimintaa kokonaisuudessaan.

Ehdotettu 6 momentti oikeuttaisi Suomen viranomaisen saamaan ETA-alueen ulkopuoliseltakin oikeushenkilöltä tämän tilinpäätöksen samoin kuin muut sellaiset kirjanpitotiedot, jotka ovat tarpeen verotuksessa tai muussa viranomaistehtävän hoitamisessa. Ehdotuksella varmistetaan, että Verohallinto saa verotusmenettelylain 14 §:n edellyttämällä tavalla kirjanpidon tarkastettavaksi ja verotusmenettelylain 11 §:n edellyttämällä tavalla veroilmoitusta täydentävät tiedot ja selvitykset sekä tositteet, jotka saattavat olla tarpeen verotusta varten. Vastaavalla tavalla ehdotus varmistaa Tullin tullilain 8 ja 102 §:ään sekä EU:n tullikoodeksin 48 artiklaan perustuvan tiedonsaannin toteutumisen kirjanpidon osalta.

Sen tilanteen varalta, jossa pyyntöä ei täytettäisi, oikeushenkilön edustajaan kohdistuisi rikoslain 30 luvun 9, 9 a ja 10 §:n mukainen sanktiouhka, mikäli laiminlyönti vaikeuttaa edellä mainituissa lainkohdissa tarkoitettulla tavalla oikean ja riittävän kuvan saamista toiminnan tuloksesta tai taloudellisesta asemasta. Tämä seuraamus kohdentuisi nykyisen oikeuskäytännön mukaisesti myös hallitusjäsenyyteen ja muuhun tosiasialliseen johtajuuteen tai muutoin aktiiviseen toimijuuteen. Esimerkiksi Helsingin hovioikeuden tuomiossa 16.5.2008 (1362 – dnro R 07/2960) katsottiin näytetyksi, että syytetty toimi ulkomaisessa yrityksessä tosiasiallisena johtajana ja käytti siinä tosiasiallista määräysvaltaa ja siten oli vastuussa kirjanpidosta. Vastaavasti Helsingin hovioikeus tuomitsi 18.2.2014 (356 – R 13/583) yrityksen tosiasialliset toimijat kirjanpitorikoksesta.

Oikeuteen ei vaikuttaisi se, onko tilinpäätös toimitettu oikeushenkilön kotivaltion viranomaiselle rekisteröitäväksi ja mahdollisesti julkistettavaksi vai ei. Merkitystä ei myöskään olisi sillä, onko tilinpäätös vahvistettu yhtiökokouksessa tai muussa vastavaltiossa oikeushenkilön ylintä

päätösvaltaa käyttävässä toimielimessä. Niin ikään mahdollinen tilintarkastus jää tässä suhteessa merkitystä vaille.

Tiedot olisi toimitettava ilman aiheetonta viivytystä. Tilinpäätöstä olisi pidettävä valmiina, kun se on asianmukaisesti allekirjoitettu 3 luvun 7 §:ssä säädetyllä tavalla tai muutoin tosiasiallisesti laadittu. Siten allekirjoittamisen keinotekoinen lykkääminen ei estäisi viranomaisen oikeutta. Edeltävään 4 momenttiin ehdotetun säännöksen mukaisesti määräaika tilinpäätöksen laatimiseksi olisi neljä kuukautta tilikauden päättymisestä.

Toimittaminen voidaan toteuttaa sähköisesti edellyttäen, että 2 luvun 7 §:n vaatimukset vaikeudettomasta tarkastelusta ja selväkielisestä tulostettavuudesta täyttyvät. Ehdotus vastaa saksalaista oikeustilaa: Bundesfinanzhof on ylimpänä vero-oikeudellisena oikeusasteena katsonut, ettei liechtensteinilaista yhtiötä – joka oli kotimaassaan täysin kirjanpitovelvollinen – voitu velvoittaa erillisen kirjanpidon pitämiseen Saksassa harjoitetusta toiminnasta saksalaisten säännösten mukaisesti (14.11.2018 – I R 81/16).

Hallintolain (434/2003) 9 §:n 2 momentin nojalla ”oikeudesta käyttää omaa kieltään viranomaisessa asioidessaan on voimassa, mitä siitä erikseen säädetään tai mitä johtuu Suomea sitovista kansainvälisistä sopimuksista.” Verotuksessa ja muussa hallintoasiassa sekä hallintolainkäyttöasiassa käsittelykielenä on joko suomi tai ruotsi sen mukaisesti, mitä kielilain (423/2003) 12 ja 13 §:ssä säädetään. Tätä vastaavasti säädettäisiin selvennyksenä, että tieto on annettava viranomaiselle tarvittaessa käännöksenä. Käytännössä tämä tarkoittaisi, että ainakin englanninkielisyys olisi mahdollinen asiointissa.

Siltä osin kuin ulkomainen tilinpäätös, joka on laadittu asianomaisen oikeushenkilön rekisteröinti- tai perustamisvaltion säännösten mukaisesti ja tämä tilinpäätös täyttää 2 momentissa säädetyt edellytykset, myös 3 luvun tilinpäätöstä koskevat menettelylliset säännökset väistyisivät 7 momentin nojalla ja tuon valtion vastaavat säännökset tulisivat yksinomaan sovellettaviksi. Tämä ei kuitenkaan estä viranomaisen tiedonsaantia lakisääteisen tehtävänsä täyttämiseksi.

Ehdotettu momentti tarkoittaa muun muassa, ettei ulkomaisen oikeushenkilön tilinpäätös voisi tulla Suomessa rekisteröitäväksi patenti- ja rekisterihallitukseen tämän pykälän nojalla. Niin ikään tällaisella ulkomaisella oikeushenkilöllä ei olisi velvollisuutta kääntää tilinpäätöstään suomen tai ruotsin kielelle eikä muuntaa euroiksi muussa valuutassa esitettyjä lukuja. Kirjanpito-laissa ei myöskään säädetä tilikauden aikaisen kirjanpidon kielestä ei valuutasta.

Toisin kuitenkin olisi edellä ehdotetuissa 4 ja 5 momenteissa tarkoitettuna erillisen tilinpäätöksen osalta. Tällainen tilinpäätöshän ei tulisi esimerkiksi rekisteröitäväksi oikeushenkilön kotivaltiossa eikä siihen muutoinkaan voine kohdistua kotivaltion lainsäädännöstä vaatimuksia, jotka olisivat ristiriidassa tai muutoin päällekkäisiä Suomen kirjanpitolain kanssa.

8 Voimaantulo

Esityksessä ehdotetaan, että laki tulee voimaan mahdollisimman pian sen jälkeen, kun se on eduskunnassa hyväksytty. Laki koskee tilikausia, jotka alkavat lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Kirjanpitoon tilikausilta, jotka ovat alkaneet ennen tämän lain voimaantuloa, sovelletaan tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

9 Suhde perustuslakiin ja säätämisjärjestys

Tilinpäätösasiakirjojen julkisuuden ja kirjanpito-oikeudellisen avoimuuden periaatteen keskeinen tarkoitus on turvata velkojien – verottaja ja muut julkisoikeudelliset velkojat mukaan lukien

– varallisuus oikeuksien toteutumisesta, minkä myötä kyse on perustuslain (731/1999) 15 §:ssä tarkoitetun omaisuuden suojan piiriin kuuluvasta sääntelystä. Toisaalta kirjanpidollisen avoimuuden vaatimus ei saa vaarantaa ilman asianmukaisia perusteita yritystoiminnallisen omaisuuden suojan toteutumista.

Perustuslain 15 §:n 1 momentissa turvattuun omaisuuden suojaan kohdistuvan sääntelyn on oltava riittävän tarkkarajainen ja täsmällinen. Sääntelyn on lisäksi otettava eri osapuolten oikeudet ja velvollisuudet oikeasuhteisesti huomioon esimerkiksi niin, ettei se muodostu jonkun osapuolen kannalta kohtuuttomaksi taikka perusteettomasti jotakuta syrjiväksi tai suosivaksi (esim. PeVL 69/2018 vp, s. 2).

Ehdotuksella ei ole vähäistä merkittävimpiä vaikutuksia sen kohteena oleville ulkomaisille oikeushenkilöille, sillä niiden on voimassa olevien verosäännösten velvoittamana laskettava Suomen verotusta varten verovuoden tulos täällä sijaitsevastaan kiinteästä toimipaikastaan samoin kuin siihen kohdistuvat varat ja velat. Kirjanpidollisten tietojen hyödyntäminen tämän velvoitteen mahdollisen käsittelyn todentamiseksi olisi Verohallinnon ja Tullin oikeutetun intressin mukaista. Suhteellisuusperiaatteen mukaisesti vastaavanlaisia tiedonsaantioikeutta ei ehdoteta muille sidosryhmille, koska esitys palvelee yksinomaan fiskaalista intressiä. Suojeltava oikeushyvä on siten viranomaisen tiedonsaantioikeus mainitussa tehtävässä. Ehdotettua muutosta voidaan siten pitää sellaisena, ettei se ole kohtuuton ulkomaisille oikeushenkilöille eikä niiden Suomessa hallinnoimien kiinteiden toimipaikkojen kannalta.

Esityksellä ole myöskään ole merkittävää vaikutusta tavaroiden ja palveluiden tarjoamiseen EU-alueella. Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 54 artiklan nojalla kauppa-oikeudellinen yhtiö, joka on perustettu jonkin jäsenvaltion lain mukaisesti, voi harjoittaa vakinaisesti ja jatkuvasti taloudellista toimintaa toisessa jäsenvaltiossa (49 art.). Tähän sijoittautumisvapauteen kuuluu oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia. Samassa tarkoituksessa mainittu artikla kieltää rajoitukset, jotka estävät jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita jäsenvaltion kansalaisia perustamasta kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä. Koska tähän esitykseen sisältyvät ehdotukset eivät aseta toisessa jäsenvaltiossa perustetulle oikeushenkilölle ankarampia vaatimuksia kuin mitkä koskevat suomalaista yritystä, ei ehdotusta voida pitää sijoittautumisvapauden vastaisena. Ehdotus nimenomaisesti tunnustaa toisen jäsenvaltion säännösten mukaisesti laaditun tilinpäätöksen riittävyyden, koska jäsenvaltioiden säännökset tältä osin perustuvat Suomen kirjanpitolain tavoin joko EU:n tilinpäätösdirektiiviin tai IAS-asetuksella hyväksyttyihin kansainvälisiin IFRS-standardeihin.

Suomen kirjanpitolaki ei myöskään edellytä tilikauden aikaiselta kirjanpidolta suomen tai ruotsinkielisyyttä, joten sitä ei esitetä ulkomaiselle oikeushenkilöllekään. Esityksen ei voida myöskään katsoa rajoittavan EU:n sisämarkkinoilla vallitsevaa vapautta tarjota palveluja rajan yli tilapäisesti, koska tilapäisen luonteensa johdosta tällaisessa toiminnassa ei yleensä olisi kyse Suomessa harjoitettavasta liike- tai ammattitoiminnasta, jolloin Suomen lain mukaista kirjanpito-velvollisuutta ei tällöin syntyisi.

Edellä mainituilla perusteilla lakiehdotus voidaan käsitellä tavallisessa lainsäätämisyksityksessä.

Ponsi

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Lakiehdotus

Laki

kirjanpitolain 1 luvun muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 1 §:n 4 momentti, sellaisena kuin se on laissa
1620/2015, ja
lisätään 1 lukuun uusi 1 b § seuraavasti:

1 luku

Yleiset säännökset

1 §

Oikeushenkilön kirjanpitovelvollisuus

Ulkomaisten oikeushenkilön kirjanpitovelvollisuudesta säädetään 1 b §:ssä.

1 b §

Ulkomaisten oikeushenkilön kirjanpitovelvollisuus

Ulkomainen oikeushenkilö, jonka tosiasiallinen johtopaikka on Suomessa, on kirjanpitovelvollinen harjoittamastaan liike- ja ammattitoiminnasta. Muu ulkomainen oikeushenkilö on kirjanpitovelvollinen Suomessa harjoittamastaan liike- ja ammattitoiminnasta.

Mitä tässä pykälässä säädetään ulkomaisesta oikeushenkilöstä, koskee myös:

- 1) ulkomaista kuolinpesää;
- 2) ulkomaista sijoitusrahastoa ja erikoissijoitusrahastoa;
- 3) ulkomaista trustia ja sen kaltaista oikeudellista järjestelyä;
- 4) muuta erityiseen tarkoitukseen varattua ulkomaista varallisuuskokonaisuutta kuin mitä tarkoitetaan 1–3 kohdassa.

Ulkomaisten oikeushenkilön tilinpäätöstä, joka on laadittu tiettyntyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta ja neuvoston direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY kumoamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/34/EU tai kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti, pidetään 3 luvussa tarkoitettuna tilinpäätöksenä. Sama koskee tilinpäätöstä, joka 3 luvun 2 §:ssä tarkoitetun oikean ja riittävän kuvan saamisen kannalta muutoin vastaa tässä momentissa tarkoitettua tilinpäätöstä. Ulkomainen oikeushenkilö tai vero-, tulli-, poliisi- ja syyttäjäviranomainen sekä tuomioistuimien voi pyytää vastaavuudesta kirjanpitolautakunnalta 8 luvun 2 §:ssä tarkoitetun lausunnon.

Ellei Euroopan talousalueen ulkopuolelta oleva oikeushenkilö ole laatinut tilinpäätöstä tai sen tilinpäätös ei täytä 3 momentissa säädettyjä edellytyksiä, sen tulee laatia Suomessa harjoittamastaan liike- ja ammattitoiminnasta erillinen tilinpäätös noudattaen soveltuvien osin, mitä 3 luvussa säädetään. Tällainen tilinpäätös on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden

päättymisestä. Jos ulkomainen oikeushenkilö ei muutoin laadi tilinpäätöstä, sen tilikautena pidetään kalenterivuotta.

Jollei Euroopan talousalueen ulkopuolelta olevan oikeushenkilön, jonka tosiasiallinen johtopaikka on Suomessa, tilinpäätöstä ei ole laadittu tai se ei käsitä oikeushenkilön liike- tai ammatitoimintaa kokonaisuudessaan, oikeushenkilön tulee laatia siitä erillinen tilinpäätös noudattaen, mitä 4 momentissa säädetään.

Kun 4 ja 5 momentissa tarkoitettu tilinpäätös on valmis, se on toimitettava 3 momentissa tarkoitettulle viranomaiselle tämän pyynnöstä ilman aiheetonta viivytystä. Tilinpäätös on valmis, kun se on allekirjoitettu 3 luvun 7 §:ssä säädetyllä tavalla tai se on muutoin tosiasiallisesti laadittu. Viranomaisen pyynnöstä on myös toimitettava ilman aiheetonta viivytystä sellaiset tilinpäätöstä täydentävät tiedot, joita viranomainen tarvitsee lakisääteisen tehtävänsä hoitamisessa. Jollei tieto ole suomeksi tai ruotsiksi, se on toimitettava käännöksenä, jos viranomainen näin pyytää.

Mitä 3 luvun 5–7, 7 a ja 9–11 §:ssä säädetään menettelyistä, ei koske 3 momentissa tarkoitettua tilinpäätöstä. Tällaiseen tilinpäätökseen sovelletaan, mitä mainituissa lainkohdissa tarkoitettua menettelyistä säädetään oikeushenkilön rekisteröinti- tai perustamisvaltion lainsäädännössä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Kirjanpitoon tilikausilta, jotka ovat alkaneet ennen tämän lain voimaantuloa, sovelletaan tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

Helsingissä 18.11.2021

Pääministeri

Sanna Marin

Työministeri Tuula Haatainen

*Liite
Rinnakkaisteksti*

Laki

kirjanpitolain 1 luvun muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 1 § 4 momentti, sellaisena kuin se on laissa
1620/2015, ja
lisätään 1 lukuun uusi 1 b §, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

1 luku

1 luku

Yleiset säännökset

Yleiset säännökset

1 §

1 §

Oikeushenkilön kirjanpitovelvollisuus

Oikeushenkilön kirjanpitovelvollisuus

Ulkomainen oikeushenkilö ei ole tässä laissa tarkoitettu kirjanpitovelvollinen. Ulkomaisen elinkeinonharjoittajan Suomessa sijaitsevan sivuliikkeen tilinpäätösasiakirjojen rekisteröimisestä säädetään kaupparekisterilain (129/1979) 17 a §:ssä.

Ulkomaisen oikeushenkilön kirjanpitovelvollisuudesta säädetään 1 b §:ssä.

1 b §

Ulkomaisen oikeushenkilön kirjanpitovelvollisuus

Ulkomainen oikeushenkilö, jonka tosiasiallinen johtopaikka on Suomessa, on kirjanpitovelvollinen harjoittamastaan liike- ja ammattitoiminnasta. Muu ulkomainen oikeushenkilö on kirjanpitovelvollinen Suomessa harjoittamastaan liike- tai ammattitoiminnasta.

Mitä tässä pykälässä säädetään ulkomaisesta oikeushenkilöstä, koskee myös:

- 1) ulkomaista kuolinpesää;*
- 2) ulkomaista sijoitusrahastoa ja erikoissijoitusrahastoa;*
- 3) ulkomaista trustia ja sen kaltaista oikeudellista järjestelyä;*

Voimassa oleva laki

Ehdotus

4) muuta erityiseen tarkoitukseen varattua ulkomaista varallisuuskokonaisuutta kuin mitä tarkoitetaan 1–3 kohdassa.

Ulkomaisen oikeushenkilön tilinpäätöstä, joka on laadittu tietyntyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta ja neuvoston direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY kumoamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/34/EU tai kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti, pidetään 3 luvussa tarkoitettuna tilinpäätöksenä. Sama koskee tilinpäätöstä, joka 3 luvun 2 §:ssä tarkoitetun oikean ja riittävän kuvan saamisen kannalta muutoin vastaa tässä momentissa tarkoitettua tilinpäätöstä. Ulkomainen oikeushenkilö tai vero-, tulli-, poliisi- ja syyttäjäviranomaislainen sekä tuomioistuimen voi pyytää vastaavuudesta kirjanpitolautakunnalta 8 luvun 2 §:ssä tarkoitetun lausunnon.

Ellei Euroopan talousalueen ulkopuolelta oleva oikeushenkilö ole laatinut tilinpäätöstä tai sen tilinpäätös ei täytä 3 momentissa säädettyjä edellytyksiä, sen tulee laatia Suomessa harjoittamastaan liike- ja ammattitoiminnasta erillinen tilinpäätös noudattaen soveltuvin osin, mitä 3 luvussa säädetään. Tällainen tilinpäätös on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Jos ulkomainen oikeushenkilö ei muutoin laadi tilinpäätöstä, sen tilikautena pidetään kalenterivuotta.

Jollei Euroopan talousalueen ulkopuolelta olevan oikeushenkilön, jonka tosiasiallinen johtopaikka on Suomessa, tilinpäätöstä ei ole laadittu tai se ei käsitä oikeushenkilön liike- tai ammattitoimintaa kokonaisuudessaan, oikeushenkilön tulee laatia siitä erillinen tilinpäätös noudattaen, mitä 4 momentissa säädetään.

Kun 4 ja 5 momentissa tarkoitettu tilinpäätös on valmis, se on toimitettava 3 momentissa tarkoitettulle viranomaiselle tämän pyynnöstä ilman aiheetonta viivytystä. Tilinpäätös on valmis, kun se on allekirjoitettu 3 luvun 7 §:ssä säädetyllä tavalla tai se on muutoin to-

Voimassa oleva laki

Ehdotus

siasiallisesti laadittu. Viranomaisen pyynnöstä on myös toimitettava ilman aiheetonta viivytystä sellaiset tilinpäätöstä täydentävät tiedot, joita viranomainen tarvitsee lakisääteisen tehtävänsä hoitamisessa. Jollei tieto ole suomeksi tai ruotsiksi, se on toimitettava käännöksenä, jos viranomainen näin pyytää.

Mitä 3 luvun 5–7, 7 a ja 9–11 §:ssä säädetään menettelyistä, ei koske 3 momentissa tarkoitettua tilinpäätöstä. Tällaiseen tilinpäätökseen sovelletaan, mitä mainituissa lainkohdissa tarkoitetuista menettelyistä säädetään oikeushenkilön rekisteröinti- tai perustamisvaltion lainsäädännössä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20

..
