Seppo Villa
OTT, kauppaoikeuden professori
Helsingin yliopistossa

Eduskunnan talousvaliokunnalle

Eduskunnan talousvaliokunta on pyytänyt minua lausumaan Hallituksen esityksestä HE 221/2021 vp (Hallituksen esitys) laiksi kirjanpitolain (1336/1997 muutoksineen, KPL) 1 luvun muuttamisesta.

Lausun kunnioittavasti seuraavaa.

1 Mistä asiassa on kysymys?

Hallituksen 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 Suomessa liike- tai ammattitoimintaa.

Voimassa olevan KPL 1 luvun 1 §:n (1620/2015) 1 momentin 1 kohdan luettelo kirjanpitovelvollisuuden piiriin kuuluvista yksityisoikeudellisista yhteisöistä ja säätiöistä koskee oikeushenkilöitä, jotka ovat perustettu Suomen lain mukaisesti. Siten ulkomainen yhteisö tai muu oikeushenkilö ei – toistaiseksi – kuulu Suomen kirjanpitovelvollisuuden piiriin, kuten KPL 1 luvun 1 §:n 4 momentin 1. virkkeessä (1620/2015) erikseen todetaan, vaikka se harjoittaisi liiketoimintaa Suomessa. Kaupparekisterilain (129/1979) 17 a §:ssä (1716/1995) kuitenkin edellytetään, että Suomeen sivuliikkeen perustaneen ulkomaisen elinkeinonharjoittajan tilinpäätösasiakirjat on ilmoitettava rekisteröitäviksi kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä sellaisina kuin ne on laadittu, tarkastettu ja julkistettu noudattaen sen valtion lainsäädäntöä, jonka alainen elinkeinonharjoittaja on. Siten ulkomaisen yhteisön tilinpäätöksen julkisuus vastaa suomalaisen yrityksen tilinpäätöksen julkisuutta (ks. KPL 3 luvun 9 ja 10 §, 1304/2004).

Tuloverolakia (1535/1992 muutoksineen TVL) muutettiin 1.1.2021 voimaan tulleella lailla (1188/2020) siten, että Suomessa yleisesti verovelvollisena pidetään ulkomaista oikeushenkilöä, *jos Suomessa sijaitsee sen tosiasiallinen johtopaikka.* TVL 9 §:n 1 momentin 1 kohdan (1188/2020) mukaan velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella on verovuonna Suomessa asunut henkilö, kotimainen yhteisö, *ulkomailla perustettu tai rekisteröity yhteisö, jonka tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa*, yhteisetuus ja kuolinpesä täältä ja muualta saamastaan tulosta. Suomesta saatu tulo määritetään TVL 10 §:ssä (1-14 kohdat). Sanotun pykälän 2 kohdan mukaan täällä – Suomessa – harjoitetusta liikkeestä saatu tulo – *liiketulo* – on veronalaista. TVL 13 a §:ssä[1] (1549/1995)

[1] TVL 13 a §:n (1549/1995) mukaan *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

määritetään kiinteä toimipaikka. Tästä määritelmästä saadaan apua TVL 10 §:n 2 kohdan liiketulon tunnistamisessa. Myös arvonlisävertouksessa operoidaan kiinteän toimipaikan määritelmällä.[2] Siten ulkomaiset yritykset, joilla on Suomessa kiinteä toimipaikka, joutuvat verotusta varten laskemaan tilikauden tuloksen sekä erittelemään kiinteään toimipaikkaan kohdistuvat varat ja velat. Toisaalta, kun ulkomaiseen yhteisöön ei sovelleta kirjanpitolakia (KPL 1 luvun 1 §, 1620/2015), Suomessa sijaitsevan ulkomaisen yhteisöä kiinteän toimipaikan kirjanpitoaineistoa ei koske KPL 2 luvun 7-10 §:n säännökset tilikauden aikaisen kirjanpitoaineiston käsittely- ja säilyttämistavoista, eikä säilytysajasta.

Sanotusta seuraa, että Suomen veroviranomainen ei saa apua verotuksen oikeudellisuuden varmistamiseksi kirjapitolain säännöksistä eikä veroviranomaisella siten ole mahdollisuutta saada tarkastettavakseen kirjanpitoaineistoa verotettavan tulon oikeellisuuden varmistamiseksi tai ylipäätään sen arvioimiseksi, onko Suomeen muodostunut kiinteä toimipaikka vai ei. Kirjanpitovelvollisuudella on suuri merkitys myös talousrikostutkinnassa. Rikoslain (39/1889 muutoksineen, RL) 9 §:n (61/2003) mukaan kirjanpitorikoksesta voidaan tuomita vain se, joka on laiminlyönyt RL 30 luvun 9 §:ssä säädetyt velvollisuudet.[3] Olennaista on myös se, että nykyinen KPL 1 luvun 1 § ei koske ratkaisun KKO 2017:98 mukaisesti RL 30 luvun 9 §:n mukaisen rangaistusuhan kohdistamista ulkomaiseen toimijaan, koska KPL 1 luvun 1 § koskee vain suomalaista oikeushenkilöä.[4]

Hallituksen ehdotus on kannatettava, eikä siihen liity muutostarpeita. Esitän kuitenkin ehdotusta koskevia seuraavia huomioita.

2 Hallituksen esityksen lähtökohdat

Hallituksen 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

---

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.

[2] Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY (28.11.2006) täytäntöönpanotoimenpiteistä annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 artiklan 11 mukaan ”kiinteä toimipaikka” on --- mikä tahansa toimipaikka, jolla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy suorittamaan tarjoamansa palvelut.

[3] RL 30 luvun 9 § kuuluu näin: ”Jos kirjanpitovelvollinen, tämän edustaja, kirjanpitovelvollisessa oikeushenkilössä tosiasiallista määräysvaltaa käyttävä tai se, jonka tehtäväksi kirjanpito on toimeksiannolla uskottu, 1) laiminlyö liiketapahtumien kirjaamista tai tilinpäätöksen laatimista vastoin kirjanpitolainsäädännön mukaisia velvollisuuksia, 2) merkitsee kirjanpitoon vääriä tai harhaanjohtavia tietoja taikka 3) hävittää, kätkee tai vahingoittaa kirjanpitoaineistoa ja siten vaikeuttaa oikean ja riittävän kuvan saamista kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta tai taloudellisesta asemasta, hänet on tuomittava kirjanpitorikoksesta sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi.”

[4] Ratkaisu KKO 2017:98 koski vuoden 1973 kirjanpitolain (655/1973) soveltamista. Sen 1 §:n 1 momentin mukaan ”[J]okainen, joka harjoittaa liike- tai ammattitoimintaa, on tästä toiminnastaan kirjanpitovelvollinen.” Ks. ratkaisun KKO 2017:98 perustelujen kohta 56: ”Tekoaikana kiinteän toimipaikan velvollisuus erilliskirjanpidon pitämiseen Suomessa perustui kirjanpitolain 1 luvun 1 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeeseen, jonka mukaan jokainen, joka harjoittaa liike- tai ammattitoimintaa, on tästä toiminnastaan kirjanpitovelvollinen. Velvollisuus kiinteän toimipaikan erilliskirjanpitoon ilmeni yksiselitteisesti myös kirjanpitolautakunnan lausunnosta 1275/1994, jossa on todettu edellä mainittuun lainkohtaan viitaten, että ulkomaalainen on Suomessa kirjanpitolain mukaan kirjanpitovelvollinen, mikäli se harjoittaa liike- tai ammattitoimintaa Suomessa Suomesta olevasta kiinteästä toimipaikasta käsin ja liike- tai ammattitoiminnan harjoittaminen on jatkuvaa. Tällaisen kirjanpidon hoidossa on soveltuvin osin noudatettava kirjanpitolain säännöksiä.”

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.

Ehdotettu lainmuutos palvelee 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 edesauttaa verotuksen kohdentumista tasavertaisella tavalla myös ulkomaisten yritysten kiinteisiin toimipaikkoihin Suomessa samoin kuin mahdollistaisi osaltaan tosialliseen johtamiseen perustuvan verotusoikeuden toteuttamisen.

Ehdotetut muutokset myös varmistavat, että Verohallinto voi vastata kansainvälisiin verotusta koskeviin virka-apupyyntöihin ja muutoinkin täyttää verotuksen kansainvälistä tietojenvaihtoa koskevat velvoitteet. Ehdotetuilla muutoksilla turvataan myös Tullin mahdollisuudet valvontatoimensa toteuttamiseksi. Ehdotetut muutokset edesauttavat Tullin mahdollisuutta tehdä yritystarkastustoiminnossa jälkikäteisesti tehtäviä tarkastuksia, koska näissä toimenpiteissä tarkastuskohteen tullaustoiminnan oikeellisuutta selvitetään merkittävältä osin nimenomaa yritysten kirjanpitoaineistosta.

Suomen verotusta varten ulkomaisen yrityksen on jo nykysäännösten mukaan laskettava kiinteän toimipaikan tilikauden tulos sekä eriteltävä kiinteään toimipaikkaan kohdistuvat varat ja velat. Ehdotetulla muutoksilla ei siten olisi juurikaan toiminnallisia tai kustannuksellisia vaikutuksia sen kohteena oleville kiinteille toimipaikoille tai niitä hallinnoiville ulkomaisille yrityksille. Ehdotetut muutokset eivät myöskään tarkoita, että ulkomaisen yrityksen olisi laadittava kiinteän toimipaikkansa verotuksellisesta tuloksenlaskennasta ja varojen ja velkojen määrittelystä erillisesti ja itsenäisesti KPL 3 luvun mukainen tilinpäätös, joka olisi yleisöjulkinen. Ehdotuksen tavoitteet ovat muunlaisia.

Ehdotetuilla uusilla säännöksillä saatetaan ulkomainen oikeushenkilö kirjanpitovelvolliseksi, minkä myötä sitä koskevien velvollisuuksien laiminlyönnit tulisivat kriminalisoiduiksi RL 30 luvun mukaisina kirjanpitorikoksina.

3 Ehdotus KPL 1 luvun 1 §:n 4 momentiksi ja uudeksi KPL 1 luvun 1 b §:si

Ehdotettu KPL 1 luvun 1 §:n 4 momentin muutos on informatiivinen. Sen mukaan ulkomaisen oikeushenkilön kirjanpitovelvollisuudesta säädetään ehdotetussa uudessa KPL 1 luvun 1 b §:ssä.

Ehdotetussa KPL 1 luvun 1 b §:ssä ulkomaisen oikeushenkilön kirjanpitovelvollisuus perustetaan liike- tai ammattitoiminnan harjoittamiseen. Tältä osin Hallituksen esityksessä viitataan kirjanpitolautakunnan lausuntoon 23.5.1994 (nro 1275).[5] Lausunnon

[5] Kirjanpitolautakunta 23.5.1994, numero 1275: Ulkomaalaisen kirjanpitovelvollisuus Suomessa. Lausunnon perusteluissa todetaan muun muassa että: ”Jotta ulkomaisen yhtiön Suomessa harjoittama taloudellinen toiminta olisi Suomessa kirjanpitolain 1 §:n 1 momentin mukaan kirjanpitovelvollista, tulee sen edellä lueteltujen liike- ja ammattitoiminnan yleisten kriteerien lisäksi olla luonteeltaan jatkuvaa sekä tapahtua pysyvästä liikepaikasta käsin. Jatkuvuuden ja pysyvyyden arvioimisen kriteereihin voidaan pääsääntöisesti soveltaa verolainsäädännössä omaksuttua ns. kiinteän toimipaikan käsitettä. Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan pysyvää liikepaikkaa, josta yrityksen liiketoimintaa ja kokonaan tai osaksi harjoitetaan. Tällöin liikepaikalla tarkoitetaan esimerkiksi laitosta, huoneistoa tai laitteistoa, jota käytetään yrityksen liiketoiminnassa. Liikepaikasta voisi olla kyse myös silloin, kun yritys ainoastaan hallitsee pysyvästi tiettyä tilaa.

sisältöä olisi voitu avata Hallituksen esityksessä enemmän liike- tai ammattitoiminnan käsitteen hahmottamiseksi.

Ehdotetun KPL 1 luvun 1 b §:n 1 momentin mukaan:

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

Ehdotetun säännöksen 1. virkkeen mukainen ulkomaisen oikeushenkilön kirjanpitovelvollisuus harjoittamastaan liike- ja ammattitoiminnasta – riippumatta siitä, missä liiketoimintaa harjoitetaan – perustetaan siihen, johdetaanko ulkomaista oikeushenkilöä tosiasiallisesti Suomessa käsin. Säännöksen tavoitteena on varmistaa, että säännöksen soveltamisala kattaa vähintään ne tilanteet, joissa ulkomaisella oikeushenkilöllä on tuloverolaissa tarkoitettu tosiasiallinen johtopaikka Suomessa. Siten ehdotetun säännöksen tulkinnan tulee olla yhtenevä tuloverolain 1535/1992 muutoksineen, TVL) 9 §:n 8 momentin[6] (1188/2020) tulkinnan kanssa. Tämä on Hallituksen esityksen keskeinen tavoite: ”Tarkoitus näin on, että kirjanpito-oikeudellisesti tosiasiallinen johtopaikka määrittyy samalla tavalla vero-oikeuden kanssa, mikä on ehdotettavan lakimuutoksen keskeinen tavoite: varmistaa verotuksen perustana olevaa aineistoa koskemaan yhtäläinen kirjanpitovelvollisuus. Verosäännökset ja verotuskäytäntö olisivat siten

---

Liikepaikka voisi myös sijaita toisen yrityksen liiketiloissa. Liikepaikan tulee olla pysyvä eli sen tulisi yleensä sijaita maantieteellisesti tietyllä paikalla. Sen laitoksen, laitteiston tai muun vastaavan, joka muodostaa liikepaikan, ei kuitenkaan tarvitse olla kiinteästi maahan kiinnitetty. Yrityksellä katsotaan olevan kiinteä toimipaikka esimerkiksi silloin, kun se myy kuljetuspalveluita Suomessa noudattaen tiettyä aikataulua ja reittiä. Vastaavasti kiinteä toimipaikka katsotaan olevan yrityksellä, joka harjoittaa vähittäiskauppaa myymäläautoista tiettyinä aikoina määrätyssä myyntipaikoissa. Kiinteän toimipaikan edellytyksenä on myös se, ettei liikepaikka ole tilapäinen. Jos liikepaikka on alun perin tarkoitettu pysyväksi, voisi se muodostaa kiinteän toimipaikan, vaikka toimintaa tosiasiassa harjoitettaisiin siellä vain lyhyen aikaa, jos toiminnan päättyminen johtuu erityisistä ennalta arvaamattomista syistä. Vastaavasti, jos alunperin tilapäiseksi tarkoitettu liikepaikka muodostuu pysyväksi, sen katsotaan muodostavan kiinteän toimipaikan toiminnan alusta alkaen.” --- ”Jotta pysyvä liikepaikka muodostaisi kiinteän toimipaikan, tulee yrityksen harjoittaa liiketoimintaansa kokonaan tai osittain siitä käsin. Käytännössä tämä merkitsee sitä, että yrityksellä tulisi olla henkilökuntaa tai muuta yrityksen määräysvallan alaisia henkilöitä kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa hoitamassa pysyvässä liikepaikassa harjoitettavaa toimintaa. Kyseisten henkilöiden toimivaltuuksilla ei lähtökohtaisesti olisi merkitystä. Kiinteä toimipaikka olisi olemassa, vaikka toiminta olisi pitkälle automatisoitu, jos sijaintivaltiossa olisi henkilökuntaa huolehtimassa laitteistojen ylläpidosta, valvonnasta tai muusta vastaavasta.” --- ” Pysyvästä liikepaikasta harjoitettavan toiminnan ei tarvitse olla keskeytymätöntä, kunhan se on säännöllistä. Kiinteän toimipaikan toiminnan laajuudelle ei voi asettaa määrärajoja, mutta ainakin tapauksessa, jossa sijaintivaltiossa oleva toiminta muodostaa pääosan koko ulkomaisen yrityksen toiminnasta, on kysymyksessä aina kiinteä toimipaikka. Kiinteitä toimipaikkoja ovat esimerkiksi liikkeen johdon sijaintipaikat, sivuliikkeet, toimistot, teollisuuslaitokset, työpajat, myymälät, osto- tai myyntipaikat sekä kaivokset, louhokset, turpeenottopaikat ja muut sellaiset luonnonvarojen talteenottopaikat. Myös varasto voi muodostaa kiinteän toimipaikan. Pelkästään yrityksen toimintaa valmisteleva tai avustava toiminta ei kuitenkaan muodosta kiinteää toimipaikkaa. Kiinteänä toimipaikkana ei siten pidetä tavallisesti tavaravaraston pitämistä ainoastaan varastoimista, näytteille pitämistä tai luovuttamista varten. Myöskään liikepaikan pitäminen tavaroiden ostamiseksi tai tietojen keräämiseksi yritykselle ei tavallisesti muodosta kiinteää toimipaikkaa. Sen sijaan ulkomaisen yrityksen epäitsenäinen edustaja, jolla on valtuutus solmia sopimuksia yrityksen nimissä ja joka tätä valtuuttaan sijaintimaassa tavanomaisesti käyttää, muodostaa kiinteän toimipaikan. Edustajana voi olla fyysinen henkilö tai yritys. Mikäli edustajan toiminta rajoittuu vain edellä mainittuun valmistelevaan tai avustavaan toimintaan, ei kiinteää toimipaikkaa tässä tapauksessa synny.”

[6] TVL 9 §:n 8 momentti tuli voimaan 1.1.2021 ja kuuluu näin: ”Edellä 1 momentissa tarkoitetun ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee paikassa, jossa yhteisön hallitus tai muu päätöksentekoelin tekee yhteisön tärkeimmät ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset. Tosiasiallisen johtopaikan sijaintia arvioitaessa otetaan kuitenkin huomioon myös muut yhteisön organisointiin ja liiketoimintaan liittyvät olosuhteet. Yleisesti verovelvollista ulkomaista yhteisöä pidetään yleisesti verovelvollisena perustamis- tai rekisteröitymishetkestä tai tosiasiallisen johtopaikan muodostumishetkestä.”

merkityksellisiä tulkittaessa tätä säännöstä kirjanpitokäytännössä, esimerkiksi kirjanpitolautakunnan lausuessa hyvästä kirjanpitotavasta.” Perustelu on mielenkiintoinen – mutta kontekstissaan sinänsä ymmärrettävä – koska yleensä argumentaatio kirjanpito- ja vero-oikeuden välisestä suhteesta menee toisin päin. Toivottavaa on, että tämän tyyppinen vero-oikeuteen perustuva muun lain säännöksen sisällön määrittämistapa ja tulkinta ei yleistyisi esimerkiksi osakeyhtiöoikeudessa vaikkapa konserniavustusta koskevassa sääntelyssä tai sen muuttamisessa.

Käsillä olevaa tuloverolain säännöstä on avattu tarkemmin hallituksen esityksessä (Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain sekä konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 2 ja 7 §:n muuttamisesta) HE 136/2020 vp, s. 47 ss[7]. Sanotun esityksen perusteluista saa hyvin käsityksen, mistä asiassa on kysymys. Tosiasiallisen johtopaikan arviointia on lisäksi avattu tarkemmin vero-ohjeessa Yhteisön yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus: VH/8343/00.01.00/2020, antopäivä 1.4.2021, kohta 5. Nyt käsillä olevassa hallituksen esityksessä (221/2021vp) olisi kenties voitu laajemmin avata tosiasiallisen johtopaikan (ehdotusta KPL 1 luvun 1 b §:n 1 momentin 1 virkkeeksi) määrittymistä koskevaa oikeustilaa.

Nyt käsillä olevassa Hallituksen esityksessä on varsin ansiokkaasti analysoitu ehdotetun KPL 1 luvun 1 b §:n 1 momentin 2. virkkeen – ”Muu ulkomainen oikeushenkilö on kirjanpitovelvollinen Suomessa harjoittamastaan liike- ja ammattitoiminnasta – ” sekä siihen liittyen ehdotettujen KPL 1 luvun 1 b §:n 2-7 momenttien sisältöjä. KPL 1 luvun 1 b §:n 1 momentin 2. virkkeen säännöksen kohteena on yksinomaan Suomessa harjoitettu liike- ja ammattitoiminta. Ehdotettu säännös kattaa verotuksen tarpeita varten suhteessa TVL 13a §:n (1549/1995) mukaisen kiinteän toimipaikan käsitteeseen. Ehdotetut KPL 1 luvun 1 b §:n 2-7 momentit muun muassa määrittävät ja täsmentävät ulkomaisen oikeushenkilön käsitettä, mitä ulkomaisen oikeushenkilön tilinpäätöstä pidetään KPL 3 luvussa tarkoitettuna tilinpäätöksenä, miten arvioidaan Euroopan talousalueen ulkopuolelta olevan oikeushenkilön velvollisuutta laatia tilinpäätös ja miten sanotun

[7] HE 136/2020 vp, s. 47: ” TVL:n 9 §:n 1 momentin 1 kohdassa ja 8 momentissa tarkoitettuna ulkomaisena yhteisönä pidettäisiin sellaista ulkomaista yhteisöä tai muuta varallisuuskokonaisuutta, joka rinnastuu 3 §:ssä tarkoitettuihin yhteisömuotoihin. Käytännössä tältä osin kyseeseen tulevat pääsääntöisesti TVL:n 3 §:n 4 kohdassa tarkoitettuihin yhteisöihin rinnastuvat ulkomaiset yhteisöt. Tulkittaessa sitä, onko ulkomainen yhteisö tai varallisuusmassa rinnastettavissa TVL:n 3 §:ssä lueteltuihin yhteisöihin lähtökohtana pääsääntöisesti olisi se, vastaako ulkomaisen yhteisön siviilioikeudellinen asema pääosin kotimaisen yhtiömuodon asemaa. Esimerkiksi ulkomainen yhtiö voitaisiin rinnastaa osakeyhtiöön, jos se vastaa yhtiöoikeudellisesti suomalaista osakeyhtiötä. Niin kutsuttujen trustien osalta tarkastelu perustuisi oikeuskäytännössä omaksuttuun rinnastusteoriaan, jonka mukaan tarkastellaan sitä, vastaako ulkomaisen yhteisön siviilioikeudellinen asema pääosin kotimaisen yhtiömuodon asemaa. Ulkomaisten trustien rinnastettavuuden osalta aiemmin voimassa ollutta VYL:ia koskeneessa hallituksen esityksessä HE 155/1994 vp on todettu seuraavasti: ”Ulkomainen yksikkö ei välttämättä ole oikeudelliselta rakenteeltaan yhtiömuotoinen, vaan se voi olla myös esimerkiksi rahasto, säätiö, laitos tai trusti. Ulkomaisen väliyhteisön määritelmä kattaisi muun ohella myös nämä oikeudellisesti erilliset varallisuusmassat.” Edellä todetun johdosta trusteja on mahdollista pitää TVL:n 3 §:n 7 kohdassa mainittuina erilliseen tarkoitukseen varattuina varallisuuskokonaisuuksina. Oikeuskäytännössä esimerkiksi ratkaisussa KHO 2015:9 trusti on myös rinnastettu kotimaiseen julkiseen osakeyhtiöön. Uudessa 8 momentissa tarkoitettuna tosiasiallisena johtopaikkana pidettäisiin paikkaa, jossa yhteisön tärkeimmät ylintä päivittäistä johtamista koskevat päätökset tehdään yhteisön hallituksen tai muun vastaavan päätöksentekoelimen toimesta ottaen huomioon muut yhteisön organisoin-tiin ja liiketoimintaan liittyvät olosuhteet. Arvioissa voitaisiin kuitenkin ottaa huomioon muut yhteisön organisointiin ja liiketoimintaan liittyvät olosuhteet, joilla tässä yhteydessä tarkoitettaisiin pääkonttorin sijaintia tai paikkaa, jossa yhteisön toimeenpaneva johto toimii. Pääkonttorilla tarkoitetaan vakiintuneesti fyysistä rakennusta, jossa yhteisön keskushallintopaikka tai muu vastaava tosiasiallinen hallintopaikka sijaitsee. Toimeenpanevana johtona pidetään vakiintuneesti toimitusjohtajaa tai muuta vastaavaa johtajaa sekä toimitusjohtajan tai muun vastaavan johtajan välittömässä alaisuudessa toimivia henkilöitä, jotka toimivat yhteisön ylimmissä johtotehtävissä.”

oikeushenkilön tilinpäätös tulee laatia, kenelle tilinpäätös pitää missäkin tilanteessa toimittaa ja milloin tilinpäätös on valmis.

Minulla ei ole huomauttamista ehdotetuista KPL 1 luvun 1 b §:n 2-7 momenteista.

Helsingissä, 2. päivänä joulukuuta 2021



Seppo Villa
OTT, Kauppaoikeuden professori
Helsingin yliopistossa