3.2.2022

Timo Viherkenttä
Professor of Practice

Eduskunnan talousvaliokunnalle

Lausunto hallituksen esityksestä laiksi kirjanpitolain 1 luvun muuttamisesta (221/2021 vp)

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi kirjanpitolakia (KPL) siten, että laissa säädetty kirjanpitovelvollisuus ulotetaan määrättyjen ulkomaisten oikeushenkilöiden Suomessa harjoittamaan liike- ja ammattitoimintaan. Lisäksi velvollisuus ulotettaisiin ulkomaisiin yhteisöihin, joiden tosiasiallinen johtopaikka on Suomessa.

Esityksessä todetaan sen tavoitteiden olevan fiskaaliset. Tavoitteena on mahdollistaa tiedonsaanti veroviranomaiselle tilinpäätöksestä ja muusta kirjanpitoaineistosta lain soveltamisalaan sisällytettävissä tilanteissa Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan[1] samoin kuin Suomessa tosiasiallisesti johdetun toiminnan verottamiseksi. Esityksellä on liittymä myös esitutkintaviranomaisena tullirikosasioissa toimivan Tullin rikostutkintaan. Esitys on osa harmaan talouden vastaisten toimien kokonaisuutta.

> ***Pidän hallituksen esityksen tavoitteita perusteltuina. Osalle ulkomaisista yrityksistä aiheutuvaa hallinnollista lisärasitusta ei voida pitää kovin suurena, koska yritysten on nykyisinkin annettava samoissa tilanteissa tulostaan veroilmoitus ja tarvittavat selvitykset. Ehdotettuun sääntelyyn ja myös kirjanpidon ja verotuksen suhteeseen liittyy joitakin epäselvyyksiä, jotka eivät anna kokonaisuutena aihetta kyseenalaistaa esityksen hyväksymistä. Valiokuntakäsittelyssä olisi kuitenkin hyödyllistä tehdä eräitä selvennyksiä.***

1. Eräitä seikkoja nykytilasta ja sen taustasta

Esityksessä tarkoitetut kaksi tapausta, (i) ulkomaisen yhtiön Suomessa oleva sivuliike ja (ii) Suomessa tosiasiallisesti johdettu ulkomainen yhtiö, ovat luonteeltaan erilaiset. Sivuliike on epäitsenäinen osa ulkomaista yhtiötä, kun taas jälkimmäisessä tapauksessa on kyseessä koko yhtiö. Molemmat tapaukset ovat kirjanpidon ja siihen liittyvien verotuksellisten intressien kannalta vähän hankalia. Kummassakaan tapauksessa kyseessä ei ole yhtiö[2], jonka rekisteröintivaltio ja yhtiöoikeudellinen kotivaltio olisi Suomi. Kun kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevat velvollisuudet

[1] Eri säädöksissä on erilaista terminologiaa ulkomaisten yritysten toiminnasta täällä (Suomessa harjoitettu liike ja ammatti, sivuliike, kiinteä toimipaikka). Käsitteet ovat hyvin lähellä toisiaan mutta eivät identtisiä.
[2] Jäljempänä puhutaan yhtiöistä, mutta säännösten soveltamisalaan kuuluu muitakin oikeushenkilöitä.

ovat lähtökohtaisesti yhtiön kotivaltion lainsäädännön mukaiset, tällaisten velvollisuuksien asettamista toisessa valtiossa ei ole helppo sovittaa tähän. Tämä johtuu yhtäältä siitä, että kirjanpitosääntely eri maissa ei ole identtistä, ja toisaalta siitä, että toisen, rinnakkaisen tilinpäätöksen luonteeseen ja merkitykseen voi liittyä epäselvyyttä. Myös tällä toisella valtiolla, tässä Suomella, voi kuitenkin olla perusteltu intressi omat vaatimukset täyttävää kirjanpitoa kohtaan.

Asiassa on merkitystä myös Euroopan unionin lainsäädännöllä. Ensinnäkin EU:n kirjanpitosäännöstö asettaa tiettyjä vaatimuksia. Toiseksi perustamissopimuksen määräykset rajoittavat mahdollisuuksia asettaa rajat ylittävälle toiminnalle raskaampia hallinnollisia tai aineellisia velvoitteita.

Lainsäädäntöhistoriassa on huomionarvoista, että ulkomaisen yhtiön Suomessa harjoittama liike oli aiemmin täällä kirjanpitovelvollisuuden alaista, mutta tästä luovuttiin lainmuutoksella 1620/2015, jonka mukaan ulkomainen oikeushenkilö ei ole kirjanpitovelvollinen (KPL 1:1.4). Säännöksessä viitataan kuitenkin samaan hengenvetoon kaupparekisterilain (129/1979) 17 a §:ään, jonka mukaan ulkomaisen yhtiön on, jolleivät määrätyt vapautusperusteet sovellu, ilmoitettava kaupparekisteriin kirjanpitolain mukaisesti laadittu ja tilintarkastuslain mukaisesti tarkastettu sivuliikkeen tilinpäätös ja tilintarkastuskertomus. Tämä velvollisuus toimittaa tilinpäätös, jota ei tarvitse laatia, näyttää kummalliselta.

Suomessa tosiasiallisesti johdettujen yhtiöiden osalta muutos liittyy verolainsäädännön tuoreeseen, vuoden 2021 verotuksessa ensimmäistä kertaa sovellettavaan muutokseen, jolla säädettiin tällaiset yhtiöt täällä yleisesti verovelvollisiksi.

Verolainsäädäntö edellyttää jo nykyisin kiinteän toimipaikan sekä täällä tosiasiallisesti johdetun yhtiön tuloksen laskemista sekä varojen ja velkojen määrittämistä. Yrityksen on huolehdittava näissä tapauksissa verotuksen normaalin ilmoitusvelvollisuuden täyttämisestä ja Verohallinto voi myös pyytää yritykseltä selvityksiä ja tositteita. Tähän nähden esitetty kirjanpitovelvollisuus on rajallinen lisätehtävä ja monien yhtiöiden nykykäytäntö täyttänee jo uudet vaatimukset.

2. Esityksen tavoitteista ja keskeisestä sisällöstä

Esityksen tavoitteena on mahdollistaa veroviranomaisille tiedonsaanti tilinpäätöksestä ja muusta kirjanpitoaineistosta verotusta varten. Esityksellä on tarkastustoiminnon kautta liittymä myös Tullin rikostutkintaan. Tiedonsaanti perustettaisiin kirjanpitovelvollisuuteen, mihin liittyy myös rikosoikeudellinen vastuu. Ajatuksena on turvata kirjanpidollisen aineiston käytettävyys verotuksessa huolimatta siitä, että aineisto on ulkomaisen yrityksen hallinnassa. Kirjanpidolla ja kirjanpitoaineistolla on merkittävä rooli vero- ja tullivalvonnassa.

Esityksen 1:1 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. Pykälän 3 momentin mukaan myös EU-direktiivin mukainen tilinpäätös luettaisiin lain tarkoittamaksi tilinpäätökseksi. Tämä ulottuisi myös britannialaisiin sekä koko ETA-

alueen yhtiöiden tilinpäätöksiin. Lisäksi hyväksyttäisiin kansainvälisen IFRS-standardin mukainen tilinpäätös sekä USA:n ja Japanin normistojen mukaiset tilinpäätökset. Myös muu tilinpäätös, jonka katsottaisiin antavan oikean ja riittävän kuvan, riittäisi.

Toisten valtioiden säännösten mukaisten tilinpäätösten hyväksyminen näyttää olevan merkittävältä osin Euroopan unionin oikeuden edellyttämää. Säännös rajaa ehdotettavan lainsäädännön mukaisia velvollisuuksia olennaisella tavalla. Kun hallituksen esityksen piirissä olevat yhtiöt laativat normaalisti tilinpäätöksen kotivaltionsa säännösten mukaan ja ylivoimainen valtaosa näistä yhtiöistä on rekisteröity jossain 3 momentissa tarkoitetuista valtioista, kirjanpito ja tilinpäätös tulisivat vain harvoin tehtäviksi Suomen kirjanpitolain mukaan.

Esityksessä ei nimenomaisesti avata yhtä hyvin keskeistä seikkaa toisen valtion säännösten mukaisen tilinpäätöksen soveltamisesta *Suomessa olevan sivuliikkeen* tilanteessa. Kysymys on siitä, riittääkö *yhtiön koko toimintaa* koskeva kirjanpito ja tilinpäätös täyttämään lain vaatimuksen ”ulkomainen oikeushenkilö on kirjanpitovelvollinen Suomessa harjoittamastaan liike- ja ammattitoiminnasta”. Toisin sanoen: onko Suomessa harjoitetusta toiminnasta pidettävä erilliskirjanpitoa tai onko toisen valtion säännösten mukaisesta kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä muuten ilmettävä, *miltä osin tulot, menot, varat ja velat ja muut kirjaukset kohdistuvat Suomessa harjoitettuun toimintaan*? Monet yhtiöt tekevät tällaisen erittelyn, mutta käsitykseni mukaan se ei nykyisin ole kirjanpito-oikeudellinen velvollisuus. Esitys jättää mielestäni epäselväksi sen, vaatiiko laki jatkossa tällaiseen erotteluun perustuvaa *erilliskirjanpitoa ja -tilinpäätöstä*. Tällaiseen mahdolliseen velvollisuuteen voi liittyä myös EU-oikeudellisia kysymyksiä.

> ***Esityksen valossa voi jäädä epäselväksi se olennainen kysymys, onko Suomessa harjoitetusta toiminnasta laadittava erillinen kirjanpito ja tilinpäätös silloinkin, kun yhtiön koko kirjanpito ja tilinpäätös täyttävät lain vaatimukset. Valiokunnan olisi hyvä arvioida, tulisiko säännöksiä tältä osin selventää, tai ainakin selkeyttää mietinnössään tulkintaa tältä osin.***

Se, että *Suomen kirjanpitolain mukaista kirjanpitoa* edellytettäisiin vain harvoissa tapauksissa, ei välity havainnollisesti esityksestä, jonka perustelut on pääosin kirjoitettu yleisemmin. Esimerkiksi Virossa rekisteröidyt yhtiöt, joihin tekstissä viitataan, eivät lähtökohtaisesti olisi velvollisia pitämään KPL:n mukaista kirjanpitoa. Monista maista, joiden säännösten mukainen kirjanpito riittäisi täyttämään vaatimukset, voidaan nykyisinkin (joskin usein raskain ja aikaa vievin menettelyin) saada tietoja verotusta varten myös virka-apua koskevien säännösten ja sopimusten perusteella. Sellaisten valtioiden, joiden tilinpäätössäännöstöjen ei voida suoraan olettaa antavan oikeaa ja riittävää kuvaa, kanssa ei ole yhtä laajasti käytettävissä virka-apumenettelyjä.

Ellei toisen valtion säännösten mukainen kirjanpito täytä vaatimuksia, yhtiön tulisi laatia Suomessa harjoittamastaan liike- ja ammattitoiminnasta erillinen tilinpäätös noudattaen soveltuvin osin KPL:n säännöksiä. Tällainen osaa yhtiön toiminnasta koskeva erillistilinpäätös poikkeaa

luonteeltaan normaalista tilinpäätöksestä. Tällaisen osittaistilinpäätöksen luonne ja suhde yhtiön sen kotivaltiossa laatimaan varsinaiseen tilinpäätökseen eivät ole aivan selvät.[3]

Myös tilanteeseen, jossa ulkomainen yhtiö, jonka tosiasiallinen johtopaikka on Suomessa, liittyisi vähän outo asetelma kahdesta tilinpäätöksestä. Kun Suomenkin tilinpäätös koskisi yhtiön koko toimintaa, osittaistilinpäätöskysymyksiä ei olisi kuitenkaan käsillä.

3. Verotuksen ja kirjanpidon suhteesta

Esityksessä ei ehdoteta muutoksia verolakeihin. Esitystä on kuitenkin perusteltu keskeisesti verovalvonnan tarpeilla, joiden lisäksi ehdotuksilla on muitakin olennaisia yhtymäkohtia verotukseen. Esityksessä on selostettu näistä lähinnä kansainvälisen verotuksen alaan liittyviä kysymyksiä muun muassa yhtiöiden verotukselliseen asuinvaltioon ja kiinteisiin toimipaikkoihin liittyen.

Näiden lisäksi ehdotuksilla on liityntä myös siihen, että yritysten verotettavan tulon laskenta on Suomessa osittain kirjanpitosidonnaista.[4] Käsitykseni mukaan verotuksen kirjanpitosidonnaisuuden soveltaminen on nykyisin jossain määrin epäselvää niissä tapauksissa, joissa kirjanpito ja tilinpäätös on tehty vieraan valtion säännösten mukaan.[5] Tämä epäselvyys säilyisi tilanteissa, joissa ulkomaisen yrityksen tilinpäätös olisi ehdotetun 1:1 b §:n 3 momentin mukaisesti toisen valtion säännösten mukainen. Verotuksen kirjanpitosidonnaisuus ei voine ainakaan täysimääräisesti liittyä muuhun kuin Suomen säännösten mukaiseen kirjanpitoon ja on mahdollista, ettei kirjanpitosidonnaisuutta voida sellaisissa tilanteissa soveltaa lainkaan.

Silloin kun ulkomaisen yhtiön olisi jatkossa tehtävä Suomen kirjanpitolain mukainen tilinpäätös, yhtiöllä olisi lähtökohtaisesti sekä rekisteröintivaltion säännösten että KPL:n mukaan laaditut tilinpäätökset. Tällöin voidaan ajatella, että verotuksen kirjanpitosidonnaisuutta tarkoittavat säännökset viittaisivat KPL:n mukaan laadittuun osittais- tai kokonaiskirjanpitoon. Tämä on tosin vähän puolivillainen asetelma, koska esimerkiksi ulkomaisen yhtiön jakokelpoinen voitto ei riipu Suomessa tehdystä rinnakkaistilinpäätöksestä. Ideaali yritysten tasapuolisesta verokohtelusta ei täysin täyty sen enempää nykyisin kuin esitettyjen muutosten jälkeenkään, jos osalla yrityksiä verotus on kirjanpidonnaista. Sikäli kuin esitys auttaisi varmistamaan lainmukaisen verotuksen toteutumista myös verotuksen tasapuolisuus kuitenkin kohenisi.

Kaikkiaan tilanteissa, joissa ulkomaisia yrityksiä verotetaan niiden nettotulosta Suomessa, verotuksen kirjanpitosidonnaisuuteen liittyy epäselviä kysymyksiä sekä nykyisen lainsäädännön aikana että ehdotettujen muutosten jälkeen. Näiden kysymysten tyydyttävä lainsäädännöllinen ratkaiseminen ei tässä yhteydessä ole käsitykseni mukaan realistista. Olisi toivottavaa, että val-

[3] 1:1 b §:n 7 momentin mukaan tietyt KPL:n menettelysäännökset eivät koskisi ulkomaisten yhtiöiden tilinpäätöksiä.
[4] Kirjanpitosidonnaisuus koskee muun muassa merkittäviä jaksotuskysymyksiä (EVL 54 §) ja konserniavustusta (KonsAvL 5 §).
[5] Esimerkiksi konserniavustuksen kirjanpitosidonnaisuus on vaikea ajatus erityisesti tilanteessa, jossa vähennyksen edellyttämä kirjanpitokäsittely ei välttämättä ole ylipäänsä mahdollinen toisessa valtiossa.

tiovarainministeriössä selvitettäisiin asiaa tulevaisuudessa joko erilliskysymyksenä tai osana laajempaa kirjanpidon ja verotuksen suhteen arviointia. On kuitenkin tiedossa, että ministeriön yritysveroresurssit ovat lähiajat ahtaalla muun muassa ajankohtaisten EU-direktiivien vuoksi.

Valtiovarainministeriön olisi hyvä, kun työtilanne sen mahdollistaa, arvioida ulkomaisten yritysten verotuksen kirjanpitosidonnaisuutta koskevat verolainsäädännön muutostarpeet.