
Raimo Lahti – Pekka Koponen (toim.)

Talousrikokset

Julkaisuvaliokunta

Pekka Vihervuori, puheenjohtaja

Markku Helin

Mika Hemmo

Raimo Lahti

Tatu Leppänen

Risto Nuolimaa

Lea Purhonen, sihteeri

Tilausosoite

Suomalainen Lakimiesyhdistys

Kasarmikatu 23 A 17

00130 Helsinki

p. (09) 603 567

f. (09) 604 668

sly@lakimies.org

www.lakimies.org

Kannen suunnittelu: Heikki Kalliomaa

Kannen kuva © William Whitehurst/CORBIS/Skoy

© Suomalainen Lakimiesyhdistys ja kirjoittajat

ISSN 1458-0446

ISBN 978-951-855-263-8

Gummerus Kirjapaino Oy, Vaajakoski 2007

Sisällys

Esipuhe	VII
---------------	-----

TALOUSRIKOSOIKEUDEN YLEISIÄ KYSYMYKSIÄ

Raimo Lahti

Talousrikosoikeuden yleisistä opeista	3
---	---

Jaakko Rautio

Menettämisseuraamusten yleiset opit – onko niitä?	29
---	----

KESKEISIÄ TALOUSRIKOSSÄÄNNÖKSIÄ

Pekka Koponen – Ritva Sahavirta

Kirjanpitorikokset	55
--------------------------	----

Pekka Koponen

Velallisen rikokset	103
---------------------------	-----

Ritva Sahavirta

Rahanpesurikokset	145
-------------------------	-----

Ritva Sahavirta

Verorikokset	177
--------------------	-----

Klaus Nyblin

Yrityssalaisuusrikokset	227
-------------------------------	-----

LIITTEET

Rikoslain talousrikossäännöksiä	285
---------------------------------------	-----

Oikeustapaushakemisto	293
-----------------------------	-----

Kirjoittajat	299
--------------------	-----

Kirjanpitorikokset¹

1 KRIMINALISOINTIPERUSTEET

Taloudellisessa rikollisuudessa kirjanpitorikoksilla ja niitä koskevilla rangaistussäännöksillä on hyvin keskeinen asema. Nykyään kirjanpitorikokset ovat talousrikosten useimmin rikosoikeudenhoidossa esiintyvä rikostyyppi, koska kirjanpitorikos liittyy varsin usein myös muihin talousrikoksiin kuten verorikoksiin ja velallisen rikoksiin.² Taloudellisissa vaikeuksissa olevissa yrityksissä kirjanpidon laiminlyönnit ja virheet ovat hyvin tavallisia.³ Kirjanpitoa koskevilla velvollisuuksilla voi olla rikoksia ennalta estävää merkitystä. Muiden taloudellisten väärinkäytösten selvittäminen on niin ikään usein voimakkaasti riippuvainen asiassa saatavissa olevasta kirjanpidollisesta selvityksestä.⁴

Näin ollen on luonnollista, että lainsäätäjä on ottanut huomioon kirjanpidon olennaisen ja jatkuvasti kasvaneen merkityksen myös kirjanpitovelvollisuuden rikkomisen kriminalisointien muotoilussa. Kirjanpitorikoksia koskevia rangaistussäännöksiä on tiukennettu useaan otteeseen. Viimeisimpänä lainmuutoksena on talousrikossäännösten 1.4.2003 voimaan tulleeseen uudistukseen sisältynyt kirjanpitorikosten uusi sääntely. Yhtenä rangaistussäännösten tiukentamisen perusteena on ollut se, että lainkäyttäjää on ollut hidas

¹ Kirjoitusta koskevista asiantuntevista kommentaiteista lausumme kiitokset KTM Eino Mikkolalle ja Kät Kalevi Julkusele.

² Kirjanpitorikosten määrä ylittää veropetosten ja velallisen rikosten määrän sekä poliisin tietoon tulleissa rikoksissa että tuomioistuinten ratkaisemissa rikosasioissa.

³ Esim. konkurssiasiamiehen toimistossa vuosina 1997–1998 tutkituissa sadassa rauenneessa konkurssissa erikoistarkastusten mukaan 64 prosentissa kirjanpitoa ei ollut laadittu lain ja hyvän kirjanpitotavan mukaisesti ja 40 prosentissa virheet olivat niin merkittäviä, että ne johtivat rikosilmoitukseen; ks. Mäkelä 2001, s. 56.

⁴ HE 66/1988 vp, s. 89–90 todetaan kirjanpidon kriminaalipoliittisesta merkityksestä, että huolellinen kirjanpito ehkäisee rikollisuutta, lisää rikosten ilmituloriskiä ja edistää rikosten selvittämistä.

soveltamaan edellä mainittuja lainsäätäjän kriminaalipoliittisia tavoitteita ja omaksumaan saman käsityksen kirjanpitorikosten moitittavuudesta.

Mainitussa viimeisessä lainmuutoksessa säädettiin kirjanpitorikokseen kokonaan uusi törkeä tekemuoto. Törkeän kirjanpitorikoksen rangaistusasteikko on rikoslaissa omaisuusrikoksissa tavanomainen neljästä kuukaudesta neljään vuotta vankeutta. Samalla luodun uuden perustekemuodon rangaistusasteikko on puolestaan sakosta kahteen vuotta vankeutta. Näin ollen aiemmasta, rikoslain yleisestä systematiikasta poikkeavasta sakosta kolmeen vuotta vankeutta ulottuneesta rangaistusasteikosta voitiin luopua. Lievä tekemuoto on edelleen kriminalisoitu kirjanpitolaissa kirjanpitorikkomuksena.

Uudistuksen esitöissä ilmenee edellä todettu tavoite ankaroida kirjanpitorikoksen rikosoikeudellista arviointia.⁵ Tämä on ollut kehityssuuntaukse-
na jo pidemmän aikaa. Kirjanpitorikoksen enimmäisrangaistusta korotettiin vuonna 1974 kuudesta kuukaudesta yhteen vuoteen vankeutta, vuonna 1991 kolmeen vuoteen vankeutta ja vuonna 2003 siis neljään vuoteen vankeutta. Hallituksen esityksessä mainituin tavoin myös tosiasiallinen rangaistuskäytäntö on ankaroitunut ja vankeusrangaistusten osuus kaikista tuomituista seuraamuksista on noussut. Rangaistuskäytäntö kirjanpitorikoksissa on silti ollut lievähkö verrattuna muihin talousrikoksia koskeviin tunnusmerkistöihin.⁶

Normaaliin kolmiportaiseen rangaistusasteikkoon siirtymistä olisi voitu perustella pelkästään lainsäädäntöteknisenä muutoksena. Esitöissä on kuitenkin arvioitu kirjanpitorikoksen rangaistuskäytäntöä laajemmin ja katsottu, että rangaistustasoa tulisi edelleen nostaa. Tätä on perusteltu erityisesti sillä, että kirjanpidon laiminlyömisellä, hävittämällä tai väärin pitämällä peitellään usein muita törkeitä rikoksia. Vaikka yksittäistapauksessa rangaistuksen mittaamista ei voida perustella toteen näyttämättömällä oletuksella muusta kirjanpitorikoksella peittelystä rikollisuudesta, ei rikoksentekijälle tulisi myöskään olla edullista ”valita” tunnusmerkistöä esimerkiksi hävittämällä kirjanpitoaineisto törkeän velallisen rikoksen selvittämisen estämiseksi.

Edellä mainittu tavoite on otettu huomioon myös tunnusmerkistöjen muo-
toiluissa. Kvalifioitujen törkeän tekemuodon kuvaus on melko lähellä aikaisemman kirjanpitorikoksen tunnusmerkistöä. Näin ollen huomattavan osan

⁵ HE 53/2002 vp, s. 5–6.

⁶ Yksittäisenä esimerkkinä voidaan mainita, että jäljempänä käsiteltävässä ratkaisussa KKO 2000:86 kirjanpidon laiminlyömisestä ja kaiken tosineiteaineiston hävittämisestä polttamalla tuomittiin rangaistukseksi 70 päiväsakkoa. Mittaamisesta ei tosin ollut kysymys ylemmissä oikeusasteissa.

teoista pitäisi tulla soveltamiskäytännössä arvioituiksi törkeinä kirjanpitorikoksina. Mikäli aikaisemmin kirjanpitorikoksen täyttäviksi katsottavat teot arvioitaisiin nyt laajamittaisesti uuden lain perustekomuodon mukaisiksi kirjanpitorikoksiksi, johtaisi tämä näissä tapauksissa enimmäisrangaistuksen laskemiseen kolmesta vuodesta kahteen vuoteen sekä syyteoikeuden vanhentumisajan lyhenemiseen kymmenestä vuodesta viiteen vuoteen. Tällöin lainmuutoksen vaikutus oikeuskäytäntöön voisi olla täysin päinvastainen lainsäätäjän tavoittelemaan lopputulokseen verrattuna eli tosiasiassa johtaa rangaistustason alenemiseen. Uusien säännösten soveltamiskäytännöstä saadut ensimmäiset kokemukset viittaavat siihen, että käytäntö on melko pitkälti ollut lainsäätäjän tavoitteiden mukainen.

2 KIRJANPITORIKOS JA LIEVEMMÄN LAIN PERIAATE

Kirjanpitorikoksissa joudutaan 1.4.2003 voimaan tulleen lainmuutoksen jälkeen usein harkitsemaan lievemmän lain periaatteen soveltamista. Samalla kun lainsäädäntöön lisättiin uusi törkeä kirjanpitorikos ja alennettiin tavallisen kirjanpitorikoksen rangaistusasteikkoa, poistettiin perustunnusmerkistöstä olennaisuusvaatimus. Arvioitaessa vanhan lain aikana tehtyä tekoa uuden lain voimassaoloaikana, on vertailussa otettava huomioon nämä molemmat muutokset ja suoritettava vertailu vanhan tunnusmerkistön ja molempien uusien tunnusmerkistöjen kesken.

Pääsääntöisesti uuden lain perustunnusmerkistö on lievemmän asteikkonsa vuoksi lievempi kuin vanhan lain mukainen tunnusmerkistö. Mikäli vanhan lain aikana tapahtunut ja vanhan kirjanpitorikoksen täyttävä menettely ei toteuta uuden törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkistöä, sovelletaan tapaukseen uuden lain mukaista kirjanpitorikosta.

Lainmuutoksen tavoitteet sekä vanhan kirjanpitorikoksen ja uuden törkeän kirjanpitorikoksen melko pitkälle yhtenevät tunnusmerkistöt huomioon ottaen on kuitenkin ilmeistä, että huomattavassa osassa tapauksia arvioinnissa päädytään siihen, että vanhan lain aikana tapahtunut menettely täyttää uuden törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkistön.

Näissä tilanteissa lievemmän lain periaatetta ei tule soveltaa siten, että sovellettavaksi rangaistussäännökseksi katsottaisiin lievimpänä uuden lain mukainen tavallinen tekomuoto, jossa rangaistusmaksimi on laskenut kolmesta kahteen vuoteen vankeutta. Uuden ja vanhan lain ankaruutta koskeva

vertailu tulee suorittaa arvioiden kumpaakin lakia kokonaisuutena. Rikoslain yleisen osan esitöissä todetaan, ettei sellainen menettely ole mahdollinen, että uudesta ja vanhasta laista valittaisiin lievimmät piirteet. Poikkeuksena tästä lausutaan ainoastaan, että rikoslainsäädännön muuttuessa sekä yleisten säännösten että tietyn rangaistussäännöksen osalta, saattaa tulla sovellettavaksi toiselta kohdin vanha ja toiselta kohdin uusi laki.⁷

Uusi laki on edellä mainituissa tilanteissa ankarampi törkeän tekemuodon käsittämän rangaistusasteikon vuoksi, joten tapaukseen tulee lievempänä sovellettavaksi vanhan lain kirjanpitorikossäännös. Kirjanpitorikosten asteikkokorotusten ja esitöiden nimenomaisten lausumien mukaisesti suhtautuminen näiden rikosten moitittavuuteen on muuttunut ankarammaksi.⁸

Syyksiluettavan menettelyn tulee aina täyttää sekä tekoaikana voimassa ollut että tuomitsemishetkellä voimassa oleva tunnusmerkistö. Uusi kirjanpitorikossäännös on tunnusmerkistöltään aiempaa rangaistussäännöstä hie-
man suppeampi. Uuden perustekomuodon osalta vanhan lain sisältämä olennaisuusvaatimus voi tietyissä poikkeuksellisissa tilanteissa merkitä sitä, että vastaajan kannalta vanha tunnusmerkistö on tosiasiallisesti lievempi kuin uuden lain kirjanpitorikos. Vertailu suoritetaan konkreettisen tapauksen olosuhteiden perusteella. Tällöin saatetaan olennaisuusvaatimuksen nojalla katsoa, ettei tietty menettely täyttänyt tekoajankohtana lainkaan kirjanpitorikoksen tunnusmerkistöä, vaikka se tuomitsemishetkellä sen täyttäisi. Lievemmän lain periaatteen mukaisesti kirjanpitorikosta ei voida tällöin syyksilukea. Olennaisuusarviointiin perustuva erotelu on siinä määrin hienojakoinen, että tämä tulkinta tullee kuitenkin kysymykseen vain harvoin.

Rangaistussäännöksen muuttamisella ankarammaksi on vaikutuksia myös rikoksen yksiköimisessä. Kirjanpitorikos on tyypillisesti teko, jossa useammalle vuodelle ajoittuva menettely voidaan yksiköidä yhdeksi rikokseksi. Törkeän kirjanpitorikoksen täyttävä tekijän toiminta tai laiminlyönnit ovat voineet tapahtua osaksi ennen uuden rangaistussäännöksen voimaantuloa 1.4.2003 ja osaksi sen jälkeen. Ehdoton edellytys törkeän tekemuodon syyksilukemiselle on, että 1.4.2003 jälkeen tapahtunut menettely täyttää uuden törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkistön. Tämän ohella on vielä ratkaistava, voidaanko ennen uuden rangaistussäännöksen voimaantuloa tapahtunut menettely syyksilukea osana uuden lain aikana toteutunutta törkeää kirjanpitorikosta.

⁷ HE 44/2002 vp, s. 37, OLJ 5/2000 s. 39, samoin HE 66/1988 vp, s. 190.

⁸ HE 53/2002 vp, s. 17.

Sinänsä on mahdollista, että eri rikoksena vain lievemmän rikosnimikkeen täyttävä menettely voi tulla laajemman kokonaisuuden osaksi yksiköitynä sisällytetyksi ankaramman rangaistussäännöksen alaisuuteen.⁹ Samoin on pääsääntöisesti tulkittava täytetyn teon ja kvalifioitun yrityksen välistä suhdetta. Myös syyteoikeuden vanhentumisessa käsitellään yhdeksi rikokseksi yksiköityjä osatekoja yhtenä kokonaisuutena, jonka vanhentumisaika alkaa viimeisestä osateosta.¹⁰ Tällöin voidaan syyksilukea sellaisia menetteilyjä, jotka olisivat itsenäisinä tekoina jo vanhentuneita.

Tästä huolimatta perustelluimmalta tulkinnalta näyttää, ettei vanhan lain aikana tapahtunutta tekoa voida tuomita osana törkeää kirjanpitorikosta. Rikoksen tekohetkeä on tulkittu eri tavalla syyteoikeuden vanhentumisessa ja lievemmän lain periaatetta sovellettaessa.¹¹ Yhden rikoskokonaisuudenkin osalta ennen lainmuutosta tapahtuneen menettelyn syyksilukeminen törkeänä kirjanpitorikoksena ei perustuisi tekohetkellä voimassa olleeseen lakiin. Sitä voitaneen pitää laillisuusperiaatteeseen sisältyvän taannehtivuuskiellon vastaisena. Näin ollen lainmuutoksen molemmille puolin ajoittuva menettely tulisi ensisijaisesti yksiköidä yhdeksi vanhan lain kirjanpitorikossäännöksen nojalla tuomittavaksi teoksi. Mahdollista on myös jakaa se kahdeksi eri rikokseksi, joista vanhan lain aikana tapahtunut tuomitaan vanhan kirjanpitorikossäännöksen mukaan ja uuden lain aikana tapahtunut törkeänä kirjanpitorikoksena. Useammaksi teoksi yksiköiminen on kuitenkin vastaajan kannalta ankarampi vaihtoehto.

Oikeuskäytäntö ei ole tämän kysymyksen osalta yhtenäinen. Edellä esitetystä tulkintasuosituksesta poiketen esimerkiksi ratkaisuisissa Kouvolan hovioikeus 27.1.2005 nro 112 ja 28.2.2006 nro 305 hovioikeus on katsonut riittäväksi, että rikos on osaksi tehty uuden lain aikana ja tuominnut koko tekoajan osalta yhdestä törkeästä kirjanpitorikoksesta.

Lievemmän lain periaatteen soveltamista kirjanpitorikoksessa koskeva tulkintakysymys on myös se, miten aineellisen kirjanpitolainsäädännön muutokset tältä osin arvioidaan. Kun kirjanpitorikos saa merkittäviltä osin sisältönsä kirjanpitolaista ja -asetuksesta, on siinä blankorangaistussäännöksen piirteitä.¹² Blankorangaistussäännöksen perusteena olevien substanssi-

⁹ Ks. esim. KKO 1996:42 maksuvälinepetoksen osalta.

¹⁰ Näin esim. verorikkomuksen osalta KKO 1995:137 ja velallisen epärehellisyyden osalta KKO 2000:108.

¹¹ Frände 2005, s. 47, HE 66/1988 vp, s. 189, HE 44/2002 vp, s. 37, Lahti 1991, s. 874.

¹² Tätä on problematisoinut mm. Pirjatanniemi 2001, s. 187.

säännösten muutoksiin ei puolestaan ole yleensä sovellettu lievemmän lain periaatetta.¹³ Kirjanpitovelvolliselta vaadittavaa menettelyä koskevat muutokset, esimerkiksi tilinpäätöksen laatimista tai kirjausten määräaikoja koskevien säännösten muuttaminen, eivät osoita muuttunutta suhtautumista tekoaikana voimassa olleen säännöksen rikkomisen rangaistavuuteen.¹⁴ Näin ollen kirjanpitorikoksen toteutuminen on arvioitava tekohetkellä voimassa olleen kirjanpitolainsäädännön mukaisesti.

3 KIRJANPITORIKOKSEN YKSIKÖINTI

Edellä on jo käsitelty kirjanpitorikoksen yksiköintiä lievemmän lain periaatteen ja taannehtivuuskiellon kannalta. Yleisemmin voidaan yksiköinnin osalta todeta, että kirjanpitovelvollisella on jatkuva ja keskeytymätön velvollisuus huolehtia toimintansa kirjaamisesta. Velvollisuus laatia määräajoin tilinpäätös ei katkaise kirjanpitovelvollisuuden jatkuvuutta. Kirjanpitovelvollisuuden sanotun kaltainen luonne vaikuttaa kirjanpitorikoksen yksiköintiin siten, että ns. luonnollisen katsantotavan¹⁵ nojalla voidaan näissä tunnusmerkistöissä päätyä usein laajojenkin kokonaisuuksien yksiköintiin yhdeksi rikokseksi.

Ajallisessa (pituussuuntaisessa) yksiköinnissä on luonnollista arvioida peräkkäisiä tilikausia yhtenä rikoksena, mikäli kysymyksessä on samantyyppinen kirjanpitovelvollisuuden rikkominen. Erityisesti kirjanpitovelvollisuuden laiminlyönti on yleensä tilikauden vaihtumisesta huolimatta luonteeltaan samankaltaista. Kirjausten ja tilinpäätösten laatimisen laiminlyönnit on syytä katsoa peräkkäisillä tilikausilla yhdeksi rikokseksi. Sama tulkinta sopii myös sellaisiin virheellisiin tai harhaanjohtaviin kirjauksiin, jotka koske-

¹³ Rikoslain 3 luvun 2 §:n 4 momentin mukaan teon rangaistavuus arvioidaan tekohetkellä voimassa olleiden säännösten tai määräysten perusteella, jos rikossäännös saa täsmällisen sisältönsä muualta laista tai sen nojalla annetuista säännöksistä tai määräyksistä, jollei laissa ole toisin säädetty tai jollei uusi sääntely osoita suhtautumisen teon rangaistavuuteen muuttuneen; ks. LaVM 28/2002 vp, s. 17.

¹⁴ Esim. ratkaisussa Itä-Suomen hovioikeus 17.5.2005 nro 555 todettiin nimenomaisesti, että muiden kuin käteismaksujen kirjaamisen määräajan pidentäminen kahdesta neljään kuukauteen ei ollut sellainen lievennys, jonka osalta olisi sovellettava tekoajan lain asemesta uutta lakia.

¹⁵ Oikeuskäytännössä sovellettu kriteeri, mm. ratkaisuissa KKO 1994:67 ja 1997:117.

vat selvästi samanlaista virhetyyppiä tai vuodesta toiseen jatkuvaa virheelistä kirjausta. Kirjanpitovelvollisen motivaatiotausta on tällöin yleensä sama. Laiminlyöntejä tai virheitä sisältävien tilikausien väliin ajoittuva virheetön tilikausi katkaisee menettelyn yksiköinnin kannalta eri kokonaisuuksiksi.

Kirjanpitoon kirjatut väärät yksittäiset tiedot voivat luonnollisesti olla myös toisistaan riippumattomia. Niillä ei välttämättä ole asiallista yhteyttä eivätkä ne tällöin myöskään yleensä nojautu yhtenäiseen motivaatioperustaan ja rikoksentekopäätökseen.¹⁶ Tällaiset virheet voidaan yksiköidä tilikausittain eri rikoksiksi. Periaatteessa ne voisivat muodostaa jokainen oman rikoksensa tilikauden sisälläkin, mutta käytännössä on useimmiten sovellettu tilikausikohtaista yksiköintiä. Luonnollisen tekokokonaisuuden on katsottu muodostuvan tilikauden aikana tehdyistä virheellisistä kirjauksista.

Tätä voi jossain määrin perustella myös sillä, että juoksevan kirjanpidon virheiden merkitys näkyy pääsääntöisesti vielä tilinpäätöksessä. Kun tunnusmerkistö on toteutunut välittömästi virheellisen kirjauksen merkitsemisellä kirjanpitoon, ei edellä sanottu ole sinänsä painava argumentti tilikausikohtaisen yksiköinnin puolesta. Ajallisesti lähekkäin saman tilikauden aikana tapahtuneissa virheellisissä kirjauksissa on kuitenkin myös motivaatiotausta usein yhtenevä.

Ratkaisussa KKO 2004:33 korostettiin kirjanpitovelvollisuuden jatkuvuutta. Kahdelle peräkkäiselle tilikaudelle ajoittunut kirjanpitovelvolliselle yhtiölle kuulumattomien palkkamenojen kirjaaminen yksiköitiin yhdeksi rikokseksi. Rikoksen vanhentumisaika alkoi jälkimmäisen tilinpäätöksen alkikirjoituspäivästä. Kirjanpitorikoksen tunnusmerkistö sinänsä täyttyy virheellisen kirjauksen tekohetkellä, kuten hovioikeuden tuomiossa eri mieltä ollut jäsen totesi, mutta virheen sisältyessä tilinpäätökseen teko jatkuu tilinpäätöksen laatimiseen saakka.¹⁷ Henkilöstökulujen kirjaamistapa oli jutussa jatkunut yhtenäisenä ja menettelyn tavoitteena oli ollut tuloksen heikentäminen.

Ajallisesti rajoitettu, saman tai samojen tekijöiden kirjanpitorikoksen täytävä toiminta saattaa tapahtua useamman yhteisön puitteissa taikka osaksi esimerkiksi ammatinharjoittamisessa. Kirjanpitorikosten (poikittaissuuntaisten) yksiköinti nojautuu tällöin kirjanpitovelvollisen käsitteeseen. Jokainen

¹⁶ Rikoksen yksiköintiperusteista yleisemmin ks. esim. Frände 2005, s. 313–316, Nuutila 1997, s. 378 ss.

¹⁷ Jos virhe korjataan tilikauden aikana, rikoksen teko aika on väärän kirjauksen tekemisen ja sen korjaamisen välinen aika; ks. Sahavirta 2004, s. 232.

oikeushenkilö muodostaa oman oikeussubjektinsa ja kirjanpitovelvollisuuden vastaiset menettelyt on perusteltua yksiköidä kirjanpitovelvollisittain.

Edellä sanottu on perusteltua silloinkin, kun kirjanpitovelvollisten kesken on kiinteä taloudellinen yhteys, joka on vaikuttanut myös niiden edustajien menettelyyn. Usein esimerkiksi läheisyhtiöiden kesken tehdyt järjestelyt edellyttävät tietyn kirjaustavan soveltamista kaikissa järjestelyyn osallistuneissa yhtiöissä. Näissä tilanteissa selkeästi yhteinen motivaatioperusta voi puoltaa yksiköintiä yhdeksi rikokseksi, mutta pääsääntöisesti lähtökohtana tulee tällöinkin pitää jokaisen kirjanpitovelvollisen toiminnassa tehdyn rikoksen yksiköintiä omaksi teokseen. Kirjanpidon perustehtävä on pitää kunkin talousyksikön liiketapahtumat erillään muiden talousyksiköiden liiketapahtumista. Oikeuskäytännössä on mm. ns. valmisyhtiöiden perustamisissa tapahtuneet kirjanpitovelvollisuuden rikkomiset yksiköity yhtiöittäin eri rikoksiksi.

4 KIRJANPITOVELVOLLISUUS JA TEKIJÄASEMA

Kirjanpitorikokseen tekijänä voi syyllistyä kirjanpitovelvollinen tai kirjanpitovelvollisen edustaja. Kirjanpitovelvollisia Suomessa ovat kaikki, jotka harjoittavat liike- tai ammattitoimintaa. Harjoitetun toiminnan luonteesta riippumatta kirjanpitovelvollisia ovat aina mm. osakeyhtiöt, avoimet ja kommandiittiyhtiöt sekä yhdistykset. Kirjanpitovelvollisuus alkaa, kun liike- tai ammattitoimintaa ryhdytään harjoittamaan. Osakeyhtiön osalta ensimmäinen tilikausi alkaa kuitenkin perustettavan yhtiön osakkeiden merkintäpäivästä ja osuuskunnan osalta perustamiskirjan allekirjoituksesta.¹⁸

Liiketoimintana pidetään jatkuvaa tuotanto- tai palvelutoimintaa, jota harjoitetaan voitontavoittelun tarkoituksessa riskillä, että suoritteiden myynti tai tuotannontekijöiden ja rahoituksen saanti eivät aina markkinatekijöiden muutoksista johtuen toteudu suunnitelluin tavoin (KILAn lausunto 1994/1275). Ratkaistavana olevissa tilanteissa harkitaan tapauskohtaisesti onko tietty toiminta liiketoimintaa ja onko toiminnan harjoittaja siitä kirjanpitovelvollinen.

Kirjanpitolautakunta on esimerkiksi katsonut, että yksityishenkilö, joka oli vuosina 1994–1997 käynyt myyntihinnoiltaan 1–6 miljoonaan markkaan nousevaa arvopaperikauppaa, ei ollut harjoittanut liiketoimintaa. Arvopape-

¹⁸ Ks. KILA 2005/1757. Jos osakeyhtiö tai osuuskunta ottaa vastatakseen sen lukuun ennen perustamista tehdyistä toimista, tulee nämä toimet kirjata syntyhetkensä mukaisesti.

rikauppa oli hänen sivutoimensa, hänellä ei ollut toimintaa varten toimitiloja tai toiminimeä eikä pörssikaupan luonteen vuoksi asiakaskuntaa. Toiminta ei ollut suuntautunut ulospäin eikä tuotantovälineiden hankkimisesta ollut aiheutunut riskiä, koska niitä ei ollut (KILA 2000/1630). Taulujen maalaa- mista ja myyntejä ei pidetty lausunnossa KILA 2003/1697 tarkemmin kuva- tuissa olosuhteissa kirjanpitovelvollisena ammatti- tai liiketoimintana, kun toiminta oli kokonaisuudessaan melko vähäistä.

Liiketoiminnaksi katsottiin kuitenkin toisaalta yksityishenkilön harjoitta- ma autokauppa, jossa henkilö osti autoliikkeistä ajoneuvoja ja myi 1–2 au- toa kuukaudessa ansaintatarkoituksessa eteenpäin. Toiminta suuntautui ulos- päin, koska henkilö aktiivisesti tavoitteli lehti-ilmoituksilla asiakkaita sekä etsi ja välitti näille autoja. Toimintaan liittyi taloudellinen riski, joka ei ollut vähäinen (KILA 2001/1663). Vastaava rikosoikeudellinen tulkinta ilmenee esimerkiksi Vaasan hovioikeuden tuomiossa 24.5.2005 nro 755. Vastaaja oli n. neljän vuoden aikana hankkinut, kunnostanut ja myynyt edelleen yhteen- sä 74 vähäarvoista käytettyä autoa. Toiminta katsottiin kirjanpitovelvolli- seksi liike- tai ammattitoiminnaksi ja vastaaja tuomittiin rangaistukseen kir- janpitorikoksesta. Käräjäoikeus totesi päätöspäätöseluissaan pitävänsä us- kottavana, ettei vastaaja ollut ymmärtänyt olevansa toiminnastaan kirjanpi- tovelvollinen. Tämä ei kuitenkaan kummankaan oikeusasteen mukaan muo- dostanut kieltoerehdystä.

Sanotut tulkinnat osoittavat osaltaan sen, että kirjanpitovelvollisuuteen ja sen nojalla kirjanpitorikoksen tunnusmerkistöön sisältyy oikeudellisesti voi- makkaasti arvostuksenvaraisia käsitteitä. Nämä voivat olla rikosoikeudelli- sessä arvioinnissa laillisuusperiaatteen kannalta ongelmallisia. Tällaiset nor- matiiviset käsitteet vaikeuttavat sen ennakoimista, millainen menettely kat- sotaan rangaistavaksi. Toisaalta oikeudellista arviointia koskeva selonotto- velvollisuus voidaan asettaa sitä korkeammaksi, mitä laajamittaisemmasta ja järjestäytyneemmästä toiminnasta on kysymys.

Kirjanpitolain 1 §:n mukaan jokainen joka harjoittaa liike- tai ammattitoi- mintaa Suomessa on kirjanpitovelvollinen. Säännös koskee myös niitä ulko- maalaisia, jotka harjoittavat jatkuvasti ko. toimintaa Suomessa olevasta kiin- teästä toimipaikasta (KILA 1994/1275). Ratkaisevaa ei näin ollen ole se, onko yhtiö rekisteröity Suomessa vai ulkomailla vaan se, onko yhtiöllä Suo- messa kiinteä toimipaikka.¹⁹ Kiinteän toimipaikan käsite on tulkinnanvarai- nen. Em. lausunnon mukaan epäitsenäinen edustaja, jolla on oikeus solmia

¹⁹ Kiinteän toimipaikan käsitteestä verotuksessa ks. TVL 13a § ja ArvonlisäveroL 11 §.

sopimuksia ulkomaisen yrityksen nimissä, muodostaa kiinteän toimipaikan. Sen sijaan lausunnossa ei katsota liiketoiminnan harjoittamisen itsenäisen edustajan välityksellä yksin synnyttävän kiinteää toimipaikkaa.

Konsernin emoyhtiö on lisäksi velvollinen laatimaan ja sisällyttämään tilinpäätökseensä konsernitalinpäätöksen kirjanpitolain 6 luvun 1 §:stä tarkemmin ilmenevin edellytyksin.²⁰ Suomalaisen emoyhtiön on siten tilinpäätöksessään otettava huomioon myös ulkomaisten tytäryhtiöidensä toiminta.

Konkurssipesän pesänhoitaja on kirjanpitovelvollinen velallisen liiketoiminnasta, jota konkurssipesä jatkaa. Uudessa konkurssilaissa on asetettu pesänhoitajalle myös rajoitettu velvollisuus saattaa velallisen kirjanpito valmiiksi konkurssin alkamiseen saakka. Lisäksi pesänhoitaja vastaa konkurssivelallisen aiempaa toimintaa koskevan kirjanpitoaineiston säilyttämisestä. Ratkaisussa KKO 1998:39 katsottiin, ettei ollut laillisuusperiaatteen vastaista ulottaa rangaistusvastuuta (tuottamuksellisesta) kirjanpitorikoksesta konkurssipesän uskottuun mieheen. Kirjanpitovelvollisuus sisältää liiketapahtumisen kirjaamisen ja tilinpäätöksen laatimisen ohella myös kirjanpitoaineiston säilyttämisen, joten uskottu mies oli rikosoikeudellisessa vastuussa hallintoaikanaan tapahtuneesta, törkeästä tuottamuksesta johtuneesta kirjanpitoaineiston katoamisesta.

Yhteisöt ovat kirjanpitolain 1 §:n mukaan aina kirjanpitovelvollisia, joten niiden toiminnan luonteella tai määrällä ei ole merkitystä arvioitaessa niiden velvollisuutta kirjata liiketapahtumia tai laatia tilinpäätöksiä.

Kirjanpitolakia ei sovelleta julkisyhteisöön eikä maatilatalouteen. Tosin kuntalain 67 §:n mukaan kunnan kirjanpitovelvollisuudesta, kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä on sen lisäksi mitä kuntalaissa säädetään, soveltuvin osin voimassa mitä kirjanpitolaissa säädetään.²¹ Maa- sekä metsätalouden harjoittaja on toiminnastaan verotusta koskevien säännösten nojalla muistiinpanovelvollinen.²² Näissä muistiinpanoissa sovelletaan mm. kassaperiaatetta, mikä mahdollistaa verotuksellisten seikkojen huomioon ottamisen jaksotuksessa. Jos maatilataloutta harjoittaa yhteisö tai säätiö, se on toiminnastaan kuitenkin kirjanpitovelvollinen.

²⁰ Konsernitalinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta ja sisällöstä esim. Havukainen 2006a, s. 335 ss., Järvinen – Prepula – Riistama – Tuokko 2002, s. 29–38.

²¹ Rikosoikeudellisena vastuuna voi tällöin tulla kysymykseen mm. virkarikos.

²² Verohallituksen päätöksessä muistiinpanovelvollisuudesta ja muistiinpanoista (22.12.1995/1807) säädetään sanotun velvollisuuden sisällöstä. Ks. Ossa 2002, s. 19–20 ja 85–86.

5 VASTUUN KOHDENTAMINEN KIRJANPITORIKOKSISSA

Kirjanpitovelvollisen edustaja on se, jolle säännösten mukaan kuuluu velvollisuus hoitaa yhteisön kirjanpitoa tai jolle kirjanpidon pitäminen on uskottu. Sääntelyn yksityiskohtaisuudessa on eroja. Osakeyhtiölain mukaan hallituksen on huolehdittava siitä, että kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty (uuden osakeyhtiölain 6 luvun 2 §:n 1 momentti ja aiemman lain 8 luvun 6 §:n 2 momentti). Jos yhtiöllä on toimitusjohtaja, on tämän huolehdittava siitä, että kirjanpito on lain mukainen ja varainhoito luotettavalla tavalla järjestetty.

Hallituksella on siten yleinen valvontavastuu ja toimitusjohtajalla vastuu juoksevan kirjanpidon yksityiskohtaisemmasta järjestämisestä ja sen valvonnasta. Vastuuta ei voi keskinäisin sopimuksin häivyttää siten, ettei sitä jäisi sanotuille orgaaneille lainkaan. Ratkaisu KKO 2001:85 koski tällaista tapausta, jossa kahdesta osakeyhtiön hallituksen jäsenestä toinen oli myös yhtiön toimitusjohtaja. Hallituksen jäsen vetosi korkeimmassa oikeudessa siihen, että hän oli sopinut toimitusjohtajana toimivan hallituksen jäsenen kanssa tämän huolehtivan yhtiön kirjanpidosta. Väitetty sopimus ei voinut vapauttaa hallituksen jäsentä vastuusta kirjanpidon laiminlyönnistä, koska hänen oli tullut valvoa toimitusjohtajan toimia kirjanpidon järjestämisessä.

Tehtävien jakamisella ja delegoimisella voi tietyin edellytyksin olla merkitystä rikosoikeudellisessa arvioinnissa, mutta nämä toimenpiteet eivät pääsääntöisesti vapauta kokonaan valvontavastuusta.²³

Ulkopuolisen tilitoimiston puolesta asiakkaiden kirjanpidon oikeellisuudesta vastaa henkilö, joka on vastuussa toimeksiannon asianmukaisesta toteuttamisesta. Tilitoimistossa työskentelevä kirjanpitäjä, joka mekaanisesti tekee vain pyydetty kirjaukset, voi yleensä olla vain avunantaja kirjanpitorikokseen. Tämäkin rikosoikeudellinen vastuu edellyttää selvää poikkeamista lainmukaisesta menettelytavasta.²⁴ Vastaavasti on arvioitava kirjanpitovelvollisen palveluksessa olevan epäitsenäisen kirjanpitäjän vastuuta. Itsenäisen toimeksiannon nojalla kirjanpitoa hoitava kirjanpitäjä vastaa sen sijaan itse omasta toiminnastaan ja voi olla tekijänvastuussa ainakin silloin, kun

²³ Tehtävien ja toimivaltuuksien delegoinnin rikosoikeudellisesta arvioinnista ks. esim. Nuutila 1997, s. 137–138.

²⁴ Vento 2005, s. 27 ja 29.

toimeksiantoon sisältyy päätösvaltaa kirjanpitovelvollisen taloushallinnosta ja kirjanpidosta.²⁵

Rikosvastuun kohdentamisen kannalta vaikeita tulkintatilanteita saattaa esiintyä mm. niissä tapauksissa, joissa kirjanpitoa koskevan toimeksiannon on vastaanottanut isompi tilitoimisto, jossa kirjaukset on puolestaan varsin itsenäisesti suorittanut tilitoimiston palveluksessa oleva ammattitaitoinen kirjanpitäjä. Tällöin tilitoimiston edustajalla on toimeksiannon vastaanottaneena valvontavelvollisuus sen asianmukaisesta suorittamisesta, muttei välttämättä tietoisuutta konkreettisesta kirjausmenettelystä. Kirjaukset suorittaneella kirjanpitäjällä on vastuu omista toimenpiteistään eikä siviilioikeudellinen esimiehen käskykään lievennä hänen rikosoikeudellista vastuutaan omasta menettelystään. Tällaisella epäitsenäisellä kirjanpitäjällä ei kuitenkaan ole tekijäasemaa, ellei hänen menettelynsä täytä suorastaan tosiasiallista toimimista kirjanpitovelvollisen puolesta.

Kirjanpitovelvolliselle kuuluu asianmukaisen aineiston toimittaminen kirjanpitäjälle ja kirjanpitovelvollisella on myös viimekädessä päätösvalta kirjausmenettelystä. Mikäli kirjanpitovelvollinen ei toimita itsenäiselle kirjanpitäjälle säännösten mukaisen kirjanpidon laatimisen edellyttämää aineistoa, tulee kirjanpitäjän laiminlyönnin jatkuessa lopettaa toimeksianto rikosoikeudellisesta vastuusta vapautuakseen. Mitä pitempään ja mahdollisesti useamman tilikauden ajan laiminlyönnit ovat kestäneet, sitä todennäköisemmin kirjanpitäjän menettelyn voidaan katsoa edistävän kirjanpitovelvollisen kirjanpitorikosta. Kirjanpitovelvollisen mahdollisesti antamien lainvastaisten kirjausohjeiden noudattaminen voi välittömästi täyttää osallisuuden kirjanpitorikokseen.

Helsingin hovioikeuden ratkaisussa 10.4.2003 nro 1069 oli kysymys laajan ja kokonaisvaltaisen toimeksiannon saaneen tilitoimiston edustajan vastuusta. Hovioikeus katsoi, ettei kirjanpitovelvollisen yhtiön edustajien tekemien huomattavien nostojen kirjaaminen osakaslainoiksi ollut kirjaamishetkellä väärä kirjaus. Tilitoimiston edustajalle syntyi kuitenkin nostojen jatkuessa erityinen syy epäillä nostojen takaisinmaksutarkoitusta. Yhtiö laiminlöi julkisoikeudellisia maksuja eikä sillä ollut todellista osingonjakokykyä osakaslainojen takaisinmaksuun. Tilitoimiston edustajan olisi tullut selvit-

²⁵ Vento 2005, s. 27–29. Ks. myös OM LaVO 5/1984, s. 157. HE 66/1988 vp, s. 90 todetaan itse kirjanpitovelvollisen saattavan jäädä kokonaankin rangaistusvastuun ulkopuolelle. Päätösvalan rajojen tarkempi selvittäminen ja arvioiminen on kuitenkin käytännössä usein vaikeaa.

tää rahanostojen todellinen luonne ja oikaista nostoista tekemänsä kirjausmerkinnät vastaamaan yhtiön edustajien todellista tarkoitusta pitää varat itsellään. Tilitoimiston edustajan syyksi luettiin kirjanpitorikos.

Toisaalta esimerkiksi ratkaisussa Helsingin hovioikeus 30.6.2004 nro 2581 osakeyhtiön edustaja tuomittiin kirjanpitorikoksesta, kun hän oli laiminlyönyt esittää selvityksen yhtiöstä suorittamistaan nostoista kirjanpidon hoitaneelle tilitoimistolle, jolloin nostot olivat tulleet merkityiksi tosiasioita vastaamattomasti kassatilille. Todistajana kuultu tilitoimiston edustaja oliertonut saaneensa kuulla kirjanpitäjältä puuttuneista tositteista. Hän ei ollut antanut kirjanpitäjälle kirjausohjeita, mutta oli saattanut selvittää vastaajalle, että nostot kirjataan muun selvityksen puuttuessa kassaan. Jutussa on syytteen kohdistamiseen yksinomaan kirjanpitovelvollisen edustajaan saattanut vaikuttaa edellä mainittu rikosoikeudellisen vastuun tulkinnanvaraisuus tilanteissa, joissa kirjanpidon hoitamista koskevan toimeksiannon vastaanottajana on tilitoimiston edustaja ja konkreettiset kirjaukset on tehnyt tilitoimiston palveluksessa oleva kirjanpitäjä. Ongelmalliselta silti vaikuttaa tilitoimiston edustajan kuuleminen todistajan asemassa tilanteessa, jossa kirjaukset kassaan ovat olleet selvästi vääriä ja harhaanjohtavia.

Kirjanpitorikoksen tekemiseen yllyttäneiden tai siinä avustaneiden menettely arvioidaan yleisten osallisuusoppien mukaisesti. Esimerkiksi tilintarkastaja, joka tilikauden aikana tai tilinpäätöstä laadittaessa konsultoi kirjanpitovelvollista kirjausmenettelystä, saattaa joutua vastaamaan lainvastaisista neuvoistaan yllyttäjänä. Tilintarkastajan vastuuta avunantajana rajoittaa se, että menettelyn tulee tapahtua ennen rikoksen täytäntöönpanotointa tai viimeistään sen aikana. Tiettyä tilikautta koskeva tilintarkastajan menettely saattaa kuitenkin edistää seuraavallakin tilikaudella tapahtuvaa kirjanpitorikosta.

Rikostorjunnan näkökulmasta on syytä korostaa, että asianmukaisesti hoidetulla tilintarkastuksella sekä ammattitaitoisten kirjanpitäjien suorittamalla neuvonnalla on merkittävä vaikutus kirjanpitorikosten ennalta estämisessä.²⁶

Aikaisemmin oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että kirjanpitorikos on erikoisrikos, johon voi syyllistyä ainoastaan henkilö, jolla on lain edellyttämä asema.²⁷ Kirjanpitorikoksen osalta se on käytännössä merkinnyt vaatimusta tekijän yhtiöoikeudellisesta asemasta silloin, kun kirjanpitovelvollinen on yhteisö.

²⁶ Tähän nähdn tilintarkastuslain uudistamishdotuksissa esitetty tilintarkastuspakon poistaminen pieniltä osakeyhtiöiltä olisi ongelmallista. Ks. esim. Koponen 2005, s. 19 ss. ja esityksistä tilintarkastustyöryhmän raportti, s. 85–102 sekä HE 194/2006 vp.

²⁷ Mm. Nuutila 1997, s. 361–363.

Kirjanpitorikoksissa kuten eräissä muissakin talousrikoksissa on esiintynyt pyrkimystä välttää rikosvastuu pysyttelemällä yhtiöoikeudellisen vastuuaseman ulkopuolella. Vuoden 2003 uudistuksessa on kirjanpitorikoksen ja tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen tunnusmerkistöä täsmennetty myös siltä osin, että tekijäpiiriin on lisätty oikeushenkilössä tosiasiallista määräysvaltaa käyttävä. Oikeuskäytännössä tosiasialliseen tekemiseen ja määräysvaltaan perustuva rikosoikeudellinen vastuu on hyväksytty jo ennen sanotua lainmuutosta.

Kirjanpitorikoksen osalta tämä ilmenee korkeimman oikeuden ratkaisusta 2001:86. Ratkaisussa pidettiin osakeyhtiössä tosiasiallista määräysvaltaa käytänyttä, mutta vailla muodollista asemaa yhtiön hallinnossa ollutta vastaajaa tunnusmerkistön tarkoittamana kirjanpitovelvollisen edustajana. Hänet voitiin siten tuomita kirjanpitorikoksen tekijänä. Ratkaisu oli äänestyspäättös, jossa vähemmistö katsoi laillisuusperiaatteen vastaiseksi laajentaa kirjanpitorikoksen tekijäpiiriä tosiasiallisesti yhtiön toimintaa johtaneeseen. Perusteluissa katsotaan kuitenkin, ettei kirjanpitorikosta koskevassa säännöksessä ole suoritettu kaikkia tapauksia kattavaa vastuun kohdentamista.²⁸ Rikosoikeuden yleisten periaatteiden nojalla ratkaistaan, ketkä ovat kirjanpitovelvollisen edustajia. Laajempaakin merkitystä voi olla myös sillä tuomion perusteluiden lausumalla, että rikosvastuun kohdentamisessa pyritään yleensäkin siihen, ettei vastuuta voida kiertää keinotekoisilla ja muodollisilla järjestelyillä.²⁹

Alempien oikeusasteiden oikeuskäytännössä tosiasialliseen määräysvaltaan perustuva tekijänvastuu oli hyväksytty jo ennen mainittua korkeimman oikeuden ratkaisua. Näin ollen kysymyksessä oleva lainmuutos on lähinnä vakiintuneen oikeustilan vahvistava ja rangaistussäännöksen täsmällisyysvaatimusta toteuttava.

Hallituksen esityksessä talousrikossäännösten muuttamisesta on arvioitu kirjanpitorikoksen tekijäasemaa ja vastuun kohdentamista myös ns. saattohoitotilanteita koskevien lausumien yhteydessä.³⁰ Esityksessä on pidetty ongelmallisena tapauksia, joissa varsinainen liiketoiminnan harjoittaja luovuttaa yrityksen ammattimaiselle saattohoitajalle. Mikäli saattohoitaja todistaa vastaanottaneensa kirjanpidon, mutta ilmoittaa sen tämän jälkeen kadonneen, voi olla vaikea selvittää kirjanpidon laiminlyöntejä ja puutteita luovutusta edeltävältä ajalta.

²⁸ Vastuun kohdentamisesta mm. Lahti 1998, s. 1271 ss., Nissinen 1997, s. 105 ss.

²⁹ Ks. Koponen 2002a, s. 167, Tapani 2006, s. 550.

³⁰ Ks. HE 53/2002 vp, s. 17–18.

Kuten hallituksen esityksessä todetaan, saattohoidon itsenäinen kriminalisointi ei liene perusteltua.³¹ Esitöissä lausuttua voimakkaammin on kuitenkin syytä korostaa, että sanottuihin tapauksiin voidaan puuttua kriminaalipoliittiset preventiivtavoitteet turvaavalla tavalla myös voimassa olevan lain-säädännön nojalla.

Mikäli saattohoitaja ilmoittaa kirjanpitoaineiston kadonneen omana vastuuaikanaan epäuskottavin selityksin kuten esimerkiksi tulipalon, anastuksen tai tarkemmin yksilöimättömälle taholle tapahtuneen luovutuksen vuoksi,³² hänen menettelyynsä voidaan soveltaa kirjanpidon kätkemistä tai hävittämistä koskevaa rangaistussäännöstä. Teko pääsääntöisesti toteuttanee törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkistön, joten rangaistus tällaisesta toiminnasta on varsin ankara. Rikosoikeudellinen puuttuminen saattohoidon kaltaiseen lähes ammattimaiseen talousrikosten edistämiseen on epäilemättä kriminaalipoliittisesti tarpeellista, koska näin samalla rajoitetaan mahdollisuuksia saattohoitoa edeltävien rikosten peittelyyn.

Oikeuskäytännössä on tuomiossa Itä-Suomen hovioikeus 18.5.2004 nro 633 katsottu, että yhtiön aikaisempi edustaja oli, tietäessään ettei aineiston vastaanottaja jatka liiketoimintaa eikä säilytä kirjanpitoaineistoa, luovuttamalla aineiston ja maksamalla sen vastaanottamisesta, tahallaan hävittänyt kirjanpitoaineiston. Näissä tilanteissa voitaneen yleensä katsoa sekä kirjanpitoaineiston luovuttajan että sen vastaanottavan saattohoitajan syyllistyvän kirjanpitorikokseen tekijäkumppaneina.

Rikosoikeudellisesti ongelmallisiksi saattavat silti edelleen muodostua erityisesti ne tilanteet, joissa suoritetaan useita peräkkäisiä, vajavaisesti dokumentoituja luovutuksia. Luovutuksissa on usein kirjattu vain yhtiön, osakeyhtiössä osakekannan, omistusoikeuden siirtyminen. Tällöin yhtiöoikeudellisen vastuuaseman selvittäminen voi olla sangen hankalaa. Hallituksen esityksen lausuma kirjanpitovelvollisuuden siirtymisestä myymisen yhteydessä on tältä osin epätarkka.³³ Osakeyhtiössä osakekannan omistus ei sinänsä suoraan luo vastuuta kirjanpidosta, vaikka ns. yhdenyhtiöissä päätös-jä määräysvalta yhtiössä useimmiten yhdentyy omistuksen kanssa. Mikäli

³¹ Tällaisen tunnusmerkistön luominen on sangen vaikeaa siten, että se olisi sekä kattava ja tehokas että täyttäisi laillisuusperiaatteen asettamat täsmällisyysvaatimukset. Kysymykseen liittyvistä lainsäädäntöongelmista antaa hyvän kuvan ruotsalainen lainvalmistelumatintö Bulvaner och annat, SOU 1998:47.

³² Esimerkiksi tuomiossa Helsingin hovioikeus 15.7.2005 nro 2456 ei pidetty vasta esituttu kinnassa esitettyjä väitteitä kirjanpitoaineiston tuhoutumisesta tulipalossa uskottavina.

³³ Vrt. HE 53/2002 vp, s. 18.

aikaisempi hallitus on päättänyt erota eikä uusia hallituksen jäseniä ole valittu, joudutaan yleensä turvautumaan tosiasiallisen määräysvallan selvittämiseen. Osakeyhtiölain hallituksen eroa ja valitsemista koskevista säännöksistä³⁴ on rikosoikeudellisessa arvioinnissa vain rajoitetusti apua.

Olenaisuusvaatimuksen poistaminen perustunnusmerkistöstä saattaa osaltaan selventää mm. saattohoitotapausten rikosoikeudellista arviointia niissä tilanteissa, joissa ei ole kysymys kirjanpitoaineiston hävittämisestä tai kätkemisestä. Näissä kuten eräissä muissakin tapauksissa on tulkinnanvaraista, täyttyykö kirjanpitorikoksen tunnusmerkistö kirjanpidon laiminlyönninä silloinkin, kun kirjanpitovelvollisella ei ole uusia kirjattavia liiketapahtumia. Lainmuutosta edeltäneeltä ajalta ratkaisussa Vaasan hovioikeus 31.8.2000 nro 886 katsottiin kirjanpitorikoksen toteutuneen useita yhtiöitä käsittäneessä saman vastuuhenkilön hallinnoimassa yritysrypeässä sellaisenkin yhtiöiden osalta, joiden ei ollut näytetty harjoittaneen liiketoimintaa. Niiden tosiasiallinen asema ja merkitys yrityskokonaisuudessa ei ollut pääteltävissä kirjanpidon laiminlyönnin vuoksi. Ratkaisussa Itä-Suomen hovioikeus 14.12.2004 nro 1637 hovioikeuden pysyttämässä käräjäoikeuden tuomion perusteluissa todettiin, ettei yhtiön liiketoiminnan vähenemisellä tai loppumisella luovutuksen jälkeen ollut vaikutusta rikosoikeudelliseen arviointiin. Kirjanpitolain edellyttämää kuvaa yhtiöstä ei voinut kirjanpitovelvollisuuden laiminlyönnin vuoksi saada. Menettelyn katsottiin täyttävän törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkistön.

Kirjanpitovelvollisuus jatkuu keskeytyksittä eikä katkea omistusoikeuden siirroissa. Kirjanpitovelvollisen aikaisempaan toimintaan perustuvasta taloudellisesta asemasta on saatava asianmukainen kirjanpidollinen selvitys ja sen todentava tilinpäätös on laadittava määräaikana. Menettelyn moitittavuuden arvioimiseksi on kuitenkin tärkeää yksilöidä kirjanpidon laiminlyönnissä ainakin suuruusluokaltaan myös liiketapahtumien määrä.

Kirjanpitolain 8 luvun 4 §:n mukaan kirjanpitorikkomuksen tekijätunnusmerkki on avoin, joten kuka tahansa voi syllistyä säännöksessä rangaistavaksi säädettyyn tekoon. Avoimen tekijätunnusmerkin vastapainoksi tekotavat on säännöksessä rajattu vain tiettyjen kirjanpitolain säännösten rikkomiseen. Säännös on lisäksi toissijainen muualla lainsäädännössä ankarammin rangaistaviin tekoihin nähden.

³⁴ Ks. uusi OyL 6 luku 12.3 § ja vanha OyL 8 luku 2.3 §. Säännöksillä olisi merkitystä, jos soveltamiskäytännössä viimeisen jäsenen ei katsota voivan saada eroaan voimaan, kun hän ei voi saattaa eroaan toisen hallituksen jäsenen tietoon ja erohetki olisi siten vasta uusien hallituksen jäsenten valinta yhtiökokouksessa; ks. Kyläkallio – Iirola – Kyläkallio 2002, s. 584–585.

6 KIRJANPIDON VALVONTA JA ASIANOMISTAJUUS KIRJANPITORIKOKSESSA

Kirjanpitolain noudattamista valvoo kauppa- ja teollisuusministeriö. Kirjanpitolautakunta antaa neuvoja ja ohjeita kirjanpitolain soveltamisesta ja kirjanpidon pitämisestä.³⁵ Kirjanpitolautakunta antaa sekä yleisohjeita että lausuntoja. Käytännössä kirjanpitorikosta koskevat rikosilmoitukset tekee usein verohallinto, koska teot yleisimmin paljastuvat verotarkastuksilla.³⁶ Verohallintolaissa mainittu verohallinnon virkamiehen oikeus käyttää valtion puhevaltaa kirjanpitorikosta koskevassa asiassa ei kuitenkaan luo verohallinnolle asianomistajan asemaa kirjanpitorikoksen osalta.

Myös konkurssimenettelyssä on pesänhoitajalle asetettu velvoitteita, jotka osaltaan tuovat esille kirjanpitovelvollisuuden rikkomisia. Pesänhoitajan on laadittava velallisesta ja velallisen konkurssista selvitys, josta tulee ilmetä mm. se, miten velallisen kirjanpito on hoidettu, läheisille tehty merkittävät suoritukset sekä velallisen toiminnan ja tilien tarkastukset sekä niiden tarve.³⁷

Kirjanpitorikoksen suojeluobjekti on kirjanpidon luotettavuus sinänsä, vaikka säännöksessä kuvatus menettelyn rangaistavaksi säätämisen kriminaalipoliittisena tavoitteena onkin myös muun talousrikollisuuden torjuminen. Yritysten, luotonantajien ja veronsaajien kannalta on tärkeää, että elinkeinonharjoittajan kirjanpito antaa oikean kuvan kirjanpitovelvollisen taloudellisesta tuloksesta ja asemasta, jotta ko. tahot voivat perustaa omat ratkaisunsa tosiasioita vastaavaan tietoon. Heille ei kuitenkaan kirjanpitorikoksen seurauksena synny kuin välillistä vahinkoa. Ulkopuolisille kirjanpitovelvollisen menettelystä aiheutuva vahinko syntyy jonkun muun talousrikoksen kuten veropetoksen tai velallisen rikoksen seurauksena.³⁸

Oikeuskäytännössä on ratkaisussa KKO 1999:2 todettu, että kirjanpitorikoksella pyritään suojaamaan kirjanpidon luotettavuutta sellaisenaan eikä kirjanpitorikoksen tekijältä edellytetä hyötymis- tai vahingoittamistarkoitusta. Kirjanpitorikos ei aiheuta kenellekään välitöntä vahinkoa. Tämän vuoksi konkurssipesällä ei katsottu olevan asianomistajan asemaa. Vastaavasti todettiin ratkaisussa KKO 2000:86, ettei konkurssivelkojalla ollut asianomis-

³⁵ Asetus kirjanpitolautakunnasta 19.10.1973/784.

³⁶ Verohallintolaki 7 § 2 (27.6.1997/637).

³⁷ Konkurssilaki 9 luku 2 §.

³⁸ HE 66/1998 vp, s. 95–96, Rautio 2002, s. 1054–1055.

tajan asemaa. Tässä jutussa hovioikeus viittasi korkeimman oikeuden pysytämässä perusteluissaan myös siihen, että mikäli asianomistaja-asema määrytyisi suoraan kirjanpidon suojatarkoituksen perusteella, jouduttaisiin tällainen asema antamaan huomattavan laajalle ja epämääräiselle joukolle, mikä ei olisi tarkoituksenmukaista asian oikeuskäsittelynkään kannalta. Hovioikeustasolla on mm. ratkaisussa Itä-Suomen hovioikeus 16.6.1998 nro 715 niin ikään todettu, ettei veronsaaja ollut kirjanpitorikoksen asianomistaja.

Vaikka edellä lausutun mukaisesti soveltamiskäytännössä on katsottu, ettei kirjanpitorikoksessa ole rangaistusvaatimuksen esittämiseen oikeutettua asianomistajaa, voi kirjanpidon laiminlyöminen aiheuttaa vahingonkorvausvastuun. Korvattavaa vahinkoa voi aiheutua kirjanpitovelvolliselle itselleen silloin, kun kirjanpitovelvollisella on tekijästä erillinen edustus ja intressit. Konkurssilain 9 luvun 5 §:n nojalla kirjanpidon laiminlyönnistä vastuussa olevat voivat joutua korvaamaan konkurssipesälle kirjanpidon loppuun saatamisesta aiheutuneet kohtuulliset kustannukset. Oikeuskäytännössä on myös katsottu kirjanpidon laiminlyömisestä saadun hyödyn voivan tulla tuomituksi menetetyksi valtiolle rikoksen tuottamana taloudellisena hyötynä. Ratkaisussa Vaasan hovioikeus 26.6.2006 nro 896 menetetyksi tuomittu määrä oli jopa 10 000 euroa.

7 TUNNUSMERKISTÖT

7.1 Yleistä kirjanpitorikoksista

Vuoden 2003 uudistuksessa säännöksen 1-kohdan tekemuotoon lisättiin liiketapahtumien kirjaamista ja tilinpäätöksen laatimista koskevan velvollisuuden laiminlyöntiin tarkennus ”vastoin kirjanpitolainsäädännön mukaisia velvollisuuksia”. Tämän lisäyksen tarkoituksen on hallituksen esityksen mukaan vain kielellisesti selventää säännöstä muuttamatta sen vakiintunutta tulkintaa.³⁹ Tällaisena selvennyksenä mainitaan tilinpäätöksen liitetietojen ilmoittamatta jättäminen. Tarkoitettuja liitetietoja voivat esitöiden mukaan olla mm. merkittävät poikkeamiset suunnitelman mukaisista poistoista tai liiketoiminnan laajuuteen nähden merkittävät omaisuuden panttaamiset.⁴⁰

³⁹ HE 53/2002 vp, s. 32.

⁴⁰ Poistoja koskevina liitetietoina ilmoitetaan poistosuunnitelman ja sen muuttamisen pe-

Yleisesti kirjanpitovelvollisia koskevista liitetiedoista säädetään kirjanpitoasetuksen 2 luvun 3–9 §:ssä. Säännökset sisältävät huomattavan määrän yksityiskohtaisia velvollisuuksia. Ehdotuksessa uudeksi osakeyhtiölainsäädännön tilinpäätöksen liitetietoja siirrettäisiin osakeyhtiön toimintakertomuksessa ilmoitettaviksi.⁴¹

Kirjanpitolain 8 luvun 5 §:ään sisältyy säännös siitä, että kirjanpitovelvollisuudesta ja kirjanpidosta on voimassa, mitä niistä erikseen muualla laissa säädetään. Yhtiölainsäädännössä olevat kirjanpitoa koskevat säännökset ovat kirjanpitolakiin verrattuna ensisijaisia ja kirjanpitolaki toissijainen. Tämä näkyy mm. siinä sääntelyssä, jolla annettiin pienille osakeyhtiöille mahdollisuus jättää toimintakertomus laatimatta ja esittää vaaditut tiedot tilinpäätöksen liitetietoina. Kirjanpitolain 8 luvun 5 §:ään lisättiin (lailla 28.12.2001/1495) erityinen maininta siitä, että kirjanpitolain mainitusta toissijaisuudesta poiketen osakeyhtiön toimintakertomuksen esittämistapaan sovelletaan kirjanpitolain 3 luvun 1 §:n 4–5 momenttia.⁴²

Tilinpäätökseen liitettävän toimintakertomuksen laatimiseen kirjanpitolain 3 luvun 1 §:n 4 momentti velvoittaa vain pörssiyhtiöt ja lain 3 luvun 9 §:n 2 momentin tarkoittamat suuret yhtiöt. Osakeyhtiölain 8 luvun 5 §:n mukaan toimintakertomusta vastaavat tiedot saadaan antaa liitetietoina. Tätä koskeva velvoite siirrettiin vuoden 2004 lopun lainmuutoksessa (L 30.12.2004/1304 kirjanpitolain muuttamisesta ja L 30.12.2004/1306 osakeyhtiölain muuttamisesta) kirjanpitolaista 3 luvun 1 §:n 4 momentista (ja 8 luvun 5 §:stä) yhteisöläinsäädäntöön.⁴³

Substanssilainsäädännössä on siis katsottu, että tietty sääntely voi sisältyä yhtä hyvin kirjanpitolakiin tai -asetukseen kuin yhtiölainsäädäntöönkin ilman että oikeustila tästä sinänsä muuttuu. Tämä ei kuitenkaan vielä sisällä kannanottoa rikosoikeudelliseen vastuuseen.

rusteet, poistoajat ja -menetelmä muutoksineen sekä suunnitelman muuttamisesta mahdollisesti aiheutuneet kertaluonteiset poistot; ks. Kirjanpitolautakunnan yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista 27.9.1999 kohta 9.3. ja esim. Vuorio 2006, s. 251. Liitetiedoista laajemmin mm. Alhola – Koivikko – Rätty – Tuominen 1999, s. 240 ss., Laitinen 2006, s. 143 ss., Leppiniemi 2000, s. 318 ss. Panttausten esittäminen liitetietoina perustuu kirjanpitoasetuksen 2 luvun 7 §:n säännökseen, jonka mukaan liitetietoina on esitettävä vakuudet ja vastuositoumukset. Lisäksi kirjanpitoasetuksen 5 luvun 2 §:n nojalla näin esitetyistä tiedoista on laadittava liitetietojen erittelyt.

⁴¹ Ks. HE 109/2005 vp, s. 94–97.

⁴² Ks. HE 189/2000 vp, s. 8 ja 11.

⁴³ Ks. HE 126/2004 vp, s. 18 ja 41.

Siirrettäessä rangaistussäännökset kirjanpitoalaista rikoslakiin katsottiin, että myös muualla lainsäädännössä olevien kirjanpitoa koskevien velvollisuuksien rikkominen voi tulla rangaistavaksi kirjanpitorikoksena.⁴⁴ Tähän taustaan nähden vuonna 2003 toteutettu tunnusmerkistön sanamuodon täsmennys on merkitykseltään epäselvä. Toisaalta tarkoituksena ilmoitetaan olleen selvittää vallitsevaa tulkintaa (siis ilmeisesti edellä mainittua laajaa soveltamisalaa), toisaalta hallituksen esityksen perusteluissa käytetään lakitekstistä poiketen jopa sanamuotoa ”vastoin kirjanpitolain mukaisia velvollisuuksia”,⁴⁵ jota ei mitenkään voida tulkita yhtä laajaksi käsitteeksi.

Laillisuusperiaatteen sisältämän täsmällisyysvaatimuksen täyttävä kirjanpitorikoksen rangaistussäännöksen sanamuodon tulkinta näyttäisi kirjanpitolain toissijaisuudesta huolimatta edellyttävän rangaistussäännöksen soveltamisalan suppeaa tulkintaa niin, että siihen kuuluisivat vain kirjanpitolaissa ja -asetuksessa säädetyt velvoitteet. Lain tarkoituksen voidaan puolestaan katsoa puoltavan laajempaa soveltamisalaa mm. yhtiölainsäädännön asettamien keskeisimpien kirjanpitoa koskevien velvollisuuksien osalta.⁴⁶ Sen sijaan kaiken kirjanpitoa koskevan kirjanpitolain ja -asetuksen ulkopuolisen lainsäädännön asettaminen yleisesti rangaistussäännöksen alaisuuteen olisi laillisuusperiaatteen kannalta ongelmallista. Näin ollen tämän kirjoittajat päätyvät tulkintasuositukseen suppeasta soveltamisalasta.⁴⁷

Yhtiöoikeudellinen ja kirjanpitoa koskeva sääntely ovat sinänsä asiallisesti kiinteässä vuorovaikutuksessa keskenään.⁴⁸ Vastaavasti kirjanpitoa kos-

⁴⁴ Lahti 1991a, s. 1198, Lehtonen 2006, s. 5–9, OM LaVO 5/1984, s. 159. Samoin Airaksinen – Jauhiainen 1997, s. 595, Kyläkallio – Iirola – Kyläkallio 2002, s. 878, af Schulten 2004, s. 720. Vrt. HE 66/1988 vp, s. 75 todetaan vain aiempaan yhteisöläinsäädäntöön sisältyneen yhteisöjen kirjanpitoa koskevia rangaistussäännöksiä ja s. 91 lausutaan, että kirjanpidon antaman kuvan oikeellisuus ja riittävyys arvioidaan kirjanpitolain ja -asetuksen sekä hyvän kirjanpitotavan pohjalta.

⁴⁵ Ks. HE 53/2002 vp, s. 32.

⁴⁶ Mm. osakeyhtiölaikiin sisältyvien tilinpäätöstä koskevien säännösten rikkomisen rankaisemiseen ankarammin kuin osakeyhtiölain 25 luvun 2 §:n mukaisena osakeyhtiörikkomuksena voidaan katsoa olevan kriminaalipoliittista tarvetta.

⁴⁷ Samoin HE 26/2003 vp s. 104 konkurssilainsäädännön uudistamiseksi, jossa todetaan, ettei pesänhoitajaa voida rangaista kirjanpitorikoksesta siltä osin, kuin velvollisuus konkurssipesän kirjanpidon loppuun saattamiseen perustuu vain konkurssilakiin eikä kirjanpitolakiin. Ilmeisesti samalla kannalla myös Tapani 2006, s. 551.

⁴⁸ Esim. Airaksinen – Jauhiainen 2000, s. 285 todetaan, että osakeyhtiölain säännösten toimivuus riippuu suurelta osin tilinpäätössääntelyn tasosta ja tilinpäätösten luotettavuudesta. Mm. voitonjakoa ja pakkoselvitystilaa koskevat säännökset eivät toimi tarkoitettulla tavalla, jos kirjanpitoa ei ole hoidettu luotettavasti tai tilinpäätös ei anna oikeaa kuvaa yhtiön taloudellisesta asemasta.

kevalla sääntelyllä on läheinen yhteys verotukseen. Tiettyjen poistojen ja varausten hyväksyminen verotuksessa edellyttää vastaavaa kirjausta kirjanpidossa.⁴⁹ Kirjanpidossa voi olla velvollisuus kirjata kuluksi oletettavia menetyksiä, joita ei vielä hyväksytä vähennyskelpoisiksi verotuksessa ja toisaalta tilinpäätökseen ei ehkä hyväksytä kirjattavaksi sellaista saamista, jota ei verotuksessa hyväksytä luottotappioksi.⁵⁰ Verolainsäädännössä asetetaan myös tiukempia velvoitteita kuin kirjanpitolainsäädännössä. Arvonlisäverovelvollisesta toiminnasta tulee tehdä kuukausi-ilmoitukset kultakin kuukaudesta sanottua kuukautta seuraavan toisen kuukauden 15. päivään mennessä, vaikka kirjanpitolaki sallii muiden kuin käteisellä rahalla suoritettujen maksujen kirjaamisen neljän kuukauden kuluessa kalenterikuukauden tai muun vastaavan jakson päättymisestä. Käytännössä nämä arvonlisäverolainsäädännön asettamat velvoitteet joudutaan ottamaan huomioon myös kirjanpidossa, mutta pelkästään niiden rikkomista ei tulisi pitää kirjanpitorikoksena rangaistavana.⁵¹

Edellä esitettyä rangaistavan menettelyn suppeampaa, vain kirjanpitolain ja -asetuksen säännösten rikkomiseen rajoittuvaa tulkintaa, voidaan siis perustella laillisuusperiaatteen analogiakiellon ja täsmällisyysvaatimuksen nojalla. Kirjanpitovelvollisen noudatettavien velvollisuuksien tarkkarajaiseen määrittämiseen kirjanpitorikoksen tunnusmerkistössä on kiinnitetty laillisuusperiaatteen kannalta huomiota jo aiemminkin. Oikeuskirjallisuudessa on mm. viitattu hyvän kirjanpitotavan käsitteen ongelmallisuuteen laillisuusperiaatteen kannalta.⁵²

Korkeimman oikeuden kannanotto edellä käsiteltyyn kirjanpitorikoksen rangaistussäännöksen soveltamisalan laajuutta koskevaan tulkintaongelmaan olisi tarpeen. Oikeuskäytännössä on sinänsä useissa ratkaisuissa kirjanpitorikoksena luettu syyksi mm. vain ennakoperintälaissa säännellyn palkka-kirjanpidon laiminlyöminen.⁵³ Tästä tulkinnasta ei voitane tehdä kovin pit-

⁴⁹ Ks. EVL 54 §.

⁵⁰ Leppiniemi 2004, s. 371.

⁵¹ Ks. myös Ilkka – Luoma 2006, s. 40 lausuttu siitä, ettei ole perusteltua katsoa arvonlisäveroasetuksen 10 §:n velvoittavan sellaisten kirjaussuunnitelmien ja menetelmäkuvausten laatimiseen, joita kirjanpitolainsäädäntö ei edellytä.

⁵² Ks. mm. Frände 1989, s. 203–206 ja Ruotsin osalta esim. Asp 1999, s. 21–25, Dahlqvist – Elofsson 2002, s. 54–55. Talousrikoksissa tosin yleisestikin tunnusmerkistöissä käytetään normatiivisia käsitteitä, jotka ovat vahvasti sidoksissa toimintaympäristöä säätelevään ai-neelliseen lainsäädäntöön ja taloustieteelliseen käsitteistöön; ks. Lahti 2006, s. 53.

⁵³ Mm. Itä-Suomen hovioikeus 17.6.2004 nro 856 ja Turun hovioikeus 18.8.2004 nro 2219.

källe meneviä johtopäätöksiä, kun näissä jutuissa on kirjanpidossa samalla joka tapauksessa laiminlyöty ao. palkkoja koskevat kirjaukset. Kirjanpitorikos ei perustu tällöin yksinomaan palkkakirjanpidon pitämistä koskevan velvollisuuden rikkomiseen.

Edellä esitetty tulkintasuositus ei kuitenkaan tarkoita, etteikö esimerkiksi osakeyhtiölain säännöksiä voitaisi käyttää apuna kirjanpitovelvollisuuden tarkemman sisällön määrittämisessä. Nämä säännökset ovat sisällöltään paljon tarkempia kuin kirjanpitolain 1 luvun 3 §:ssä mainittu hyvä kirjanpitotapa. Kirjanpitolaissa ja -asetuksessa säädettyjen velvollisuuksien sisältöä joudataan joka tapauksessa aina tulkitsemaan.

Viimeisessä uudistuksessa toistunut tavoite kirjanpitorikoksen rangaistuskäytännön ankaroittamisesta on hallituksen esityksessä kirjoitettu lainkäyttäjää varten varsin selvästi näkyviin. Melkoisen yksityiskohtaisena kannanottona voidaan pitää lausumaa, jonka mukaan uuden perustekomuodon mukaisena pidettävästä teosta olisi uuden asteikon nojalla tuomittava samansuuruisia rangaistuksia kuin vastaavanlaisista teoista olisi tuomittu aiemman ankaramman asteikon mukaan.⁵⁴

Pelkkinä esitöiden lausumina näillä näkemyksillä voisi olla tulkinta-argumentteina vain rajoitettu merkitys, jos ne eivät saisi tukea säännösten sanamuodosta. Uudet kirjanpitorikosta koskevat säännökset osoittavat kuitenkin tämän tulkinnan lain tarkoituksen mukaiseksi.

Erotettaessa kvalifioitu ja perustekomuoto on jälkimmäisestä samalla jätetty pois olennaisuusvaatimus. Kirjanpitorikoksen tunnusmerkistö edellyttää siten tältä osin vain, että teko vaikeuttaa oikean ja riittävän kuvan saamista kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta tai taloudellisesta asemasta. Kysymys on ulkopuolisen tarkastelijan objektiivisesta arvioinnista. Kirjausten perusteet ja niiden liittyminen tositteisiin on oltava todettavissa kirjausten ja kirjanpitoaineiston perusteella, eivätkä kirjanpitovelvollisella itsellään mahdolliset olevat erityistiedot kirjausten perusteista vaikuta arviointiin.

Olennaisuusvaatimuksen ei ole esitöissä katsottu rajaavan rangaistavan menettelyn alaa huomattavasti siitä, mikä se on perustunnusmerkistössä. Uusi törkeä tekemuoto ei muutoinkaan poikkea kovin paljon aikaisemmasta kirjanpitorikoksen tunnusmerkistöstä. Näin ollen uuden perustunnusmerkistön soveltamisala on laajentunut jonkin verran kirjanpitorikkomuksen suuntaan ja ehkä merkittäväkin osa aikaisemman lain kirjanpitorikossäännöksen alaisuuteen kuuluneista teoista täyttää uuden törkeän kirjanpitorikoksen.

⁵⁴ HE 53/2002 vp, s. 33.

Kirjanpitorikoksen tekotavat vastaavat aiempaa sääntelyä. Rangaistussäännöksen 1-kohdan mukaisessa menettelyssä on kysymys kirjausten tai tilinpäätöksen laatimisen laiminlyömisestä. Laiminlyönnin luonnetta ei ole nimenomaisesti rajattu määrällisesti taikka laadullisesti muutoin kuin että sen tulee täyttää säännöksen loppuosan seuraustunnusmerkki. Säännöksen taivutusmuoto osoittaa, että säännös tarkoittaa lähtökohtaisesti rajoitetumpia laiminlyöntejä kuin kirjanpitovelvollisuuden laiminlyömistä kokonaan.

Perustunnusmerkistön 2-kohdassa säädetään rangaistavaksi entiseen tapaan väärrien tai harhaanjohtavien tietojen merkitseminen kirjanpitoon. Tunnusmerkistön viimeinen 3-kohta koskee kirjanpitoaineiston hävittämistä, kätkemistä tai vahingoittamista. Kun törkeän kirjanpitorikoksen tekotavat ovat samansisältöiset, on erottelukriteeri kokonaisarvostelun ohella lähinnä kvantitatiivinen.

7.2 RL 39 luvun 1 §:n 1 kohta

Arvioitaessa kirjanpidon kirjausten tai tilinpäätöksen laatimisen laiminlyöntiä koskevaa tunnusmerkistökäsitteitä keskeisintä on laiminlyönnille annettava yksityiskohtaisempi sisältö. Kirjausten laiminlyöminen voi ilmetä niiden puuttumisena kokonaan tai osittain. Jos esimerkiksi kirjanpitovelvollisen kirjanpitoaineistossa on ainoastaan tositteet aikajärjestyksessä ja tilioityna, mutta varsinaiset kirjaukset on jätetty tekemättä, ei kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ole mahdollista saada oikeaa ja riittävää kuvaa. Tilinpäätöksen laiminlyöminen saattaa puolestaan kohdistua esimerkiksi konsernitilinpäätöksen laatimatta jättämiseen tai tase-erittelyjen ja liitetietojen erittelyn puuttumiseen.

Laiminlyönti voi normaalin kielellisen tulkinnan nojalla kattaa myös sellaisen menettelyn, joka on sittemmin korjattu. Säännökseen sisältyvän seuraustunnusmerkin eli oikean ja riittävän kuvan saamisen vaikeutuminen ei puolestaan edellytä konkreettista vahinkoseurausta taikka ulkopuolisen tosiasiallista erehtymistä. Kirjanpitorikoksen ensisijainen suojeluobjekti on luottamus kirjanpidon oikeellisuuteen sinänsä.

Näiden argumenttien perusteella voidaan päätellä, että rangaistavaa on laiminlyödä suorittaa kirjaukset taikka laatia tilinpäätös kirjanpitolainsäädännön säätämässä määräajassa.⁵⁵ Oikeuskäytännössä Vaasan hovioikeuden tuo-

⁵⁵ Samoin HE 53/2002 vp, s. 33.

miossa 19.3.1998 nro 341 todettiin, että teonkuvauksen mukainen lainaa koskevien kirjausten laiminlyönti oli koskenut rajoitettua aikaa tilikauden keskellä eikä ulkopuolisilla ollut tuolloin mahdollisuutta saada tietoa kirjanpidosta. Tunnusmerkistö ei kuitenkaan edellyttänyt puutteellisten tietojen antamista ulkopuolisille, vaan täyttyi kirjanpitolain 7 §:n 2 momentin ja 9 §:n 3 momentin mukaisten määräaikojen kuluttua umpeen.⁵⁶

Jos virheellistä kirjanpitoa käytetään ulkopuolisen tahon erehdyttämiseen, tämä voi tulla erikseen rangaistavaksi. Kirjanpitorikoksen tunnusmerkistön täyttymiseen ei ole merkitystä sillä, koskeeko kirjanpidon virheellisyys esimerkiksi julkistettavaa tilinpäätösaineistoa vai ei julkisia tase-erittelyjä ja liitetietojen erittelyjä.

Vaasan hovioikeuden tuomiossa 19.5.1999 nro 504 lausutaan puolestaan mm., ettei sillä seikalla, voiko vastaaja jälkeensä näyttää mistä kirjanpidossa perusteeltaan selvittämätön poisto on muodostunut, ollut rikosoikeudellisen arvioinnin kannalta merkitystä. Kirjanpitorikoksen suojeluobjektina on kirjanpidon luotettavuus sinänsä.

Se, että laiminlyönti on sittemmin korjattu, ei poista jo tunnusmerkistön täyttäneen menettelyn rangaistavuutta. Rangaistavan menettelyn alaa rajoittaa yleisedellytys siitä, että laiminlyönnin tulee vaikeuttaa oikean ja riittävän kuvan saamista kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta tai taloudellisesta asemasta. Sanottu tarkoittaa arviointia tekohekellä, ei teon jälkeistä mahdollisesti jälkikäteen korjattua tilannetta. Lisäksi tapauskohtaisesti on harkittava, mikä merkitys laiminlyönnin myöhemmin tapahtuneella korjaamisella mahdollisesti on menettelyn subjektiivisen puolen arvioinnissa. Kirjausten oma-aloitteinen suorittaminen myöhästyneenä voi olla tahallisuuden puuttumista osoittava seikka, jolloin vastuu tuottamuksellisesta teosta voi silti täyttyä. Sen sijaan laiminlyönnin korjaamisella vasta esitutkinnan käynnistymisen jälkeen tai rikosoikeudenkäyntiä varten ei ole merkitystä.⁵⁷

7.3 RL 30 luvun 1 §:n 2 kohta

Väärin tai harhaanjohtavien tietojen kirjaaminen kirjanpitoon on tekotapa, jossa tulee korostetusti esille talousrikoksissa yleinen normatiivisten tun-

⁵⁶ Nykyään vastaavista määräajoista säädetään kirjanpitolain 2 luvun 4 §:n 2 momentissa.

⁵⁷ Esimerkiksi Helsingin hovioikeuden tuomiossa 12.10.1999 nro 2971 lausutaan, että kirjanpidon toimittaminen ja tilinpäätöksen laatiminen vasta sen jälkeen kun esitutkinta asiaa oli jo alkanut, ei enää voinut korjata kirjanpidossa olleita puutteita.

nummerkistötekijöiden keskeinen merkitys. Sen ratkaiseminen, mitkä tiedot ovat itse asiassa kirjanpidollisesti ”väärä” tai ”harhaanjohtavia” on vahvasti oikeudellista arviointia. Kirjausten oikeellisuus voi olla tulkinnanvarainen ja hyvää kirjanpidon tuntemusta edellyttävä arviointikysymys. Tämä on ongelmallista erityisesti tunnusmerkistön subjektiivisten edellytysten täyttymisen kannalta. Arvioinnissa tulisi tasapainottaa toisaalta rangaistussäännöksen kriminaalipoliittiset preventiotavoitteet ja toisaalta syyksilukemisen edellytyksenä tekijän yksilöllistä syyllisyyttä vaativat seikat.

Yleisesti voidaan todeta, että mitä laajemmasta liiketoiminnasta on kysymys, sitä laajemmaksi on katsottava myös kirjanpitovelvolliselle asetettava velvollisuus selvittää kirjanpidollisesti oikea tulkinta. Menettelyn oikeudenvastaisuutta ja kiellettyä luonnetta koskeva oikeuserehdys voi olla tehokas vastuuvapausperuste vain hyvin rajoitetusti. Muutoin tietämättömänä pysyttelemineen olisi rikosoikeudellisesti edullista tai jopa vain väitteen esittäminen siitä voisi riittää puolustukseksi. Tämä olisi rangaistussäännösten yleisestävyyden kannalta kestävätkö tulkintalähtökohta. Toisaalta rangaistussäännösten tulkinta ei saa kokonaan objektivisoitua, vaan tapauskohtaiset ja tekijää koskevat yksilölliset olosuhteet on otettava huomioon.

Subjektiivisten tunnusmerkkien täytyminen on osaltaan riippuvainen näyttöharkinnasta. Virheiden luonteesta ja esiintymistavasta voidaan tehdä päätelmiä subjektiivisten tunnusmerkistötekijöiden toteutumisesta. Kirjanpitorikokseen voidaan vastaavin tavoin soveltaa esiintyneiden virheiden luonteen taulukointia kuin verorikoksissa ja velallisen rikoksissa.⁵⁸ Tällaisia huomioon otettavia seikkoja ovat mm. virheiden suuruus ja niistä hyötyjä, menettelyn kesto ja toistuvuus, menettelyn poikkeuksellisuus ja sen edellyttämä suunnittelu, annettujen tietojen sekä dokumentaation avoimuus ja kattavuus, säännöspohjan ja oikeuskäytännön selkeys ja tekijän asiantuntemus.

Oikeuskäytännössä esimerkiksi ratkaisussa Vaasan hovioikeus 28.12.1998 nro 1506 todettiin tahallista virheellisten ja harhaanjohtavien tietojen kirjaamista osoittavan virheellisten kirjausten merkityksellisyys ja lukumäärä, useat korjausviennit ja kirjauksista seuraava lopputulos. Erityisesti huomiota kiinnitettiin siihen, että tietty huomattava suoritus oli kahden eri intressiyhtiön kirjanpidossa kirjattu samana päivänä saman henkilön toimesta kahdella toisistaan täysin poikkeavalla tavalla.

Tunnusmerkkien väärä taikka harhaanjohtava tieto erottaminen toisistaan on tulkinnanvaraista ja usein ne esiintyvät päätöspäätöseläluissa yhdessä. Tyy-

⁵⁸ Ks. näistä Lehtonen 1986, s. 457 ja Salminen 1998, s. 82–83.

pillinen väärä tieto on esimerkiksi kokonaan vailla tosiasiaperustetta oleva kirjaus. Harhaanjohtavan tiedon todetaan vuoden 1991 lainmuutosta koskeudessa hallituksen esityksessä olevan kysymyksessä, kun sinänsä totuudenmukainen tieto asiayhteytensä vuoksi tai muusta syystä antaa tapahtumista todellisuutta vastaamattoman kuvan.⁵⁹ Määritelmä on asian luonteesta johtuen jossain määrin epämääräinen. Ainoina esimerkkeinä esitöissä mainitaan harhaanjohtavien tietojen antamista saattavan liittyä mm. virheelliseen jaksottamiseen tai arvostamiseen.⁶⁰

Sanotusta määrittelystä saadaan joka tapauksessa tukea sille, että tunnusmerkistön tarkoittamia harhaanjohtavia tietoja voivat olla tiedot, joiden oikeellisuutta on mahdotonta todentaa asianmukaisen dokumentaation puuttuessa. Edellä mainitussa hallituksen esityksessä todetaan sinänsä totuudenmukaisenkin tiedon voivan täyttää tämän tunnusmerkin. Käytännössä usein esiintyviä tilanteita ovat sisällöltään täysin puutteellisiin tositteisiin perustuvat kirjaukset. Tällöin voi olla mahdotonta selvittää kirjauksen oikeellisuutta, mutta kirjaus antaa kuvan siitä, että se perustuisi asianmukaiseen tositteeseen. Tositteesta saattaa esimerkiksi puuttua kokonaan yksilöinti liiketapahtuman kohteena olevasta tuotannontekijästä, taikka se saattaa olla itse tehty muistiotosite liiketapahtumasta, josta olisi ollut saatavissa ulkopuolisen antama selvitys.

Vaasan hovioikeuden tuomiossa 18.6.1999 nro 680 katsottiin kirjanpitoon tehtyt kirjaukset harhaanjohtaviksi siltä osin kuin ne perustuivat tositteisiin, joissa luovutettua tuotannontekijää ei ollut yksilöity riittävästi. Menettely syyksiluettiin kirjanpitorikoksena. Vaikka tositteita ei voitu osoittaa sisällöltään vääriksi, ei kahden intressiyhtiön välisten liiketapahtumien todellista sisältöä voitu arvioida tositteiden puutteellisuuden vuoksi.

Jos kirjanpitoaineistossa ei ole kirjausta todentamassa tositetta lainkaan kyse voi olla harhaanjohtavasta kirjauksesta. Kirjauksenhan tulisi aina perustua tositteeseen, joka todentaa väitettyä liiketapahtumaa. Kirjaus ”harhauttaa” luottamaan siihen, että tosite on olemassa ja kirjaus perustuu tosiasioihin. Mikäli tositteen ilmentämää liiketapahtumaa ei ole ollut lainkaan, kirjaus on väärä. Vaikka kirjanpitoaineistoon sisältyvä tosite olisi asianmukainen, sen perusteella tehty kirjaus voi olla virheellinen ja antaa harhaan-

⁵⁹ HE 66/1988 vp, s. 90. Ks. Myös HE 23/1985 vp, s. 6.

⁶⁰ Lehtonen 2006, s. 35 huomauttaa, että esimerkiksi jaksottamissäännösten soveltaminen voi olla hyvin tulkinnanvaraista ja että tällaisissa tilanteissa jaksottamis- ja arvostamisvirheiden luokitteluun harhaanjohtaviksi tai vääriksi tulisi suhtautua pidättyvästi.

johtavan kuvan liiketapahtumasta. Tämä voidaan aikaansaada esimerkiksi tiliöimällä ja kirjaamalla tositemiten, että se antaa harhaanjohtavan kuvan tositemiten perusteena olevasta liiketapahtumasta. Myös itse laadittujen tositemiten tulee todentaa liiketapahtuma tarpeellisten sanallisten selvitysten avulla.⁶¹

Tosittemiten vääryyttä tai harhaanjohtavuutta koskeva arviointi tulisi perustaa kirjanpitolain 2 luvun 5 §:ssä säädetuille tositemiten asetetuille yleisvaatimuksille ja tositemiten koskeville erityisvaatimuksille sekä niiden vaikiintuneelle tulkinnalle. Kirjanpitolain tositemiten asettamat yleisvaatimukset koskevat tositemiten päiväämistä, numerointia, liiketapahtuman todentamista, tiliöintimerkintöjä ja säilyttämistä. Yleisin tositemiteisiin liittyvä virhe lienee se, ettemiten ne ylipäättään todenna liiketapahtumaa. Edellä mainittujen muidenkin vaatimusten vastainen tositemiten tai menettely voi aiheuttaa ulkopuolisen kirjanpidon tarkastelijan kannalta vääran tai harhaanjohtavan kirjauksen.

Kirjanpitolaki asettaa erityisvaatimuksia myös tositemitenlajeittain. Menotositemiteesta tulee ilmetä vastaanotettu tuotannontekijä, myyjä, vastaanottoajan kohta ja tositemiten laatija. Tulotositemiteesta tulee olla selvitys luovutetusta suoritteesta, suoritteen vastaanottajasta, luovutusajankohdasta. Käteistulot tulee tosittaa esimerkiksi kassakonenauhalla, käteiskuitin jäljennöksellä tai allekirjoitetulla muistiotositteella ellei muuta ole saatavissa (KILA 1974/6). Maksutositemiten tulee olla, mikäli mahdollista, maksun saajan tai maksun välittäneen rahalaitoksen antama. Kirjanpitovelvollisen itse laatimat oikaisu- ja siirtotositemitet eli muistiotositteet on aina varmennettava. Varmennus on osoitus siitä, kuka on kirjanpitovelvollisen organisaatiossa vastuussa tositemiten oikeellisuudesta.⁶² Korjausmerkintä saadaan tehdä ilman erillistä tositemitettä, jos alkuperäisen kirjauksen ja korjausmerkinnän yhteys on vaikeuksitta todennettavissa. Myös alkuperäisen merkinnän on säilyttävä korjausmerkinnän jälkeen.⁶³

Korkein oikeus on tilintarkastajan vahingonkorvausvastuuta koskevassa ratkaisussa KKO 1997:188 katsonut korvausvastuun syntyneen, kun tilintarkastaja oli jättänyt vaatimatta tarkempaa selvitystä muistiotosittemiten perusteella kirjatusta maksusta vesi- ja viemäriiliittymästä. Ratkaisun perusteissa todetaan, että suoritettun maksun todentavan tositemiten tulee olla mikäli

⁶¹ Ks. myös Ilkka – Luoma 2006, s. 45.

⁶² Järvinen – Prepula – Riistama – Tuokko 2000, s. 146.

⁶³ Ilkka – Luoma 2006, s. 45.

mahdollista maksun saajan tai maksun välittäneen rahalaitoksen antama. Edelleen perusteluissa viitataan hallituksen esitykseen kirjanpitolainsäädännön uudistamiseksi 120/1972 vp, jossa on lausuttu, että kirjanpitovelvollisen tai hänen palveluksessaan olevan henkilön laatimaa tositetta saadaan käyttää vain silloin, kun kirjauksen perusteeksi ei saada yrityksen ulkopuolisen henkilön antamaa tositetta.

KILAn lausuntojen 1114–1115/1990 ja 1565/1999 täsmentämien edellytysten mukaisesti rahalaitoksen antama tiliote täyttää kirjanpitolain maksutositteelle asettamat vaatimukset ilman alkuperäisiä tositteita. Siihenkin tulee kuitenkin sisältyä tuotannontekijän tai suoritteen yksilöivä tieto. Hankintamenon suuruuden määrittämisessä ja aktivoinnissa voidaan tositteina käyttää mm. inventaareja ja lähetyslistoja. Oikaisu- ja siirtokirjausten perusteena olevat tositteet on tällöinkin varmennettava.

7.4 RL 30 luku 1 § 3 kohta

Kirjanpitoaineiston hävittämistä, kätkemistä tai vahingoittamista koskevassa tekomuodossa korostuvat näyttökysymykset. Säännöksessä luetelluista tekotavoista kirjanpitoaineiston vahingoittaminen on selvästi erotettavissa muista tekotavoista. Sen sijaan kirjanpitoaineiston hävittäminen tai kätkeminen esiintyy yleensä vaihtoehtoina, koska usein asiassa ei saada luotettavaa selvitystä kirjanpitoaineiston todellisesta kohtalosta.

Myös kirjanpidon kokonaislainlyönnin erottaminen kirjanpitoaineiston hävittämisestä tai kätkemisestä voi olla tulkinnanvarainen näyttökysymys. Toisin kuin hävittämisen ja kätkemisen keskinäisellä rajanvedolla, näiden tekumuotojen erottelulla on olennainen merkitys myös väittämistaakan kannalta. Oikeuskäytännössä tiukasti noudatettu syytesidonnaisuus edellyttää, ettei vastaajan syyksi lueta mitään muuta menettelyä kuin mikä sisältyy syytteen teonkuvaukseen. Vetoaminen kirjanpidon laiminlyömiseen ei ole riittävää, mikäli tuomioistuimien katsoo selvitetyn, että kirjanpito on itse asiassa hävitetty tai kätetty. Päinvastaisessa tilanteessa vastaavasti ainoastaan kirjanpitoaineiston hävittämiseen tai kätkemiseen vetoaminen ei ole syyksiluokemiseen riittävää.

Kirjanpitoaineiston hävittämistä tai kätkemistä koskevassa näyttöehdoksessa ei toisaalta pelkkä vastaajan väite ulkopuolisesta kirjanpitoaineiston katoamiseen johtaneesta syystä ole riittävä. Vaikka näyttötaakka on rikosasiassa syyttäjällä, ei negatiivisista seikoista (eli siitä, ettei kirjanpitoaineiston huk-

kaan joutuminen johtunut kirjanpitovelvollisesta riippumattomasta syystä) voida asettaa yhtä korkeaa näyttövelvollisuutta kuin yleensä tunnusmerkistötekijöistä. Kirjanpitoaineiston katoaminen muusta syystä kuin kirjanpitovelvollisen toimenpiteiden johdosta on mahdollista, mutta tällöin siitä on yleensä olemassa myös jotakin selvitystä. Myös sovellettaessa näyttöharkinnassa vaihtoehtoisten tapahtumainkulkujen poissuljentametodia, on tällaisen tapahtuman uskottavuuden tueksi oltava asiassa jotakin konkreettista selvitystä, jotta se tulisi arvioinnissa huomioon otetuksi. Tällaisen uskottavan selvityksen kysymyksessä ollessakin voi vastuu tuottamuksellisesta teosta toteutua.

7.5 Törkeä kirjanpitorikos (RL 30:9a)

Vuoden 2003 lainmuutoksessa merkittävin kirjanpitorikoksia koskeva uudistus oli edellä lausutuin tavoin uuden törkeän tekemuodon säätäminen. Tekotavat kvalifioidussa tekemuodossa vastaavat perustunnusmerkistöä ja rajanveto perustuu lähinnä laiminlyöntien, virheiden tai kohteena olevan kirjanpitoaineiston määrällisiin eroihin perustunnusmerkistön mukaisiin tekoihin verrattuna.

Uuden sääntelyn lähtökohtana on, että kirjausten tekemisen tai tilinpäätöksen laatimisen täydellinen laiminlyöminen ja koko kirjanpitoaineistoon kohdistuva aineiston hävittäminen, kätkeminen tai vahingoittaminen täyttää törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkistön. Tämän osoittavat kirjanpitorikoksen sanamuoto ja törkeän kirjanpitorikoksen 1- ja 3-kohtien muotoilu. Viimeksi mainituissa lainkohdissa törkeän tekemuodon täyttymisen edellytyksenä on pelkästään teon kohdistuminen kirjanpitoon kokonaisuudessaan tai olennaisilta osiltaan.

Kvalifioidun teon tunnusmerkiksi siirretty olennaisuusvaatimus edelleen laskee soveltamiskynnystä rinnastaessaan kokonaislaiminlyöntiin tai -hävittämiseen myös kirjanpitoon olennaisilta osin kohdistuvan teon. Olennaisuusvaatimus ei esiinny täysin samassa muodossa törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkistössä kuin aiemmin perustunnusmerkistössä. Aiemmin se sisältyi koko menettelyä arvottavaan seuraustunnusmerkkiin, kun taas törkeässä tekemuodossa se kuuluu tekotavan kuvaukseen. Tällä on merkitystä mm. tahallisuusarvioinnissa, jossa vain seuraustunnusmerkkejä koskee legaalimääritelmän mukainen yksinomainen todennäköisyystahallisuus.

Väärien tai harhaanjohtavien tietojen kirjaamista koskevassa 2-kohdassa kvalifiointiperusteet on kirjoitettu hieman toisin. Teon arvioiminen törkeäk-

si voi perustua vastaavin tavoin kuin 1- ja 3-kohdissa tietojen huomattavan suureen määrään tai niiden sisältämiin suuriin summiin. Selvää on, että huomattavia virheitä voidaan aikaansaada yksittäisilläkin kirjauksilla. Toisaalta usein toistuvat lukuisat virheet osoittavat usein systemaattista tarkoitusta poiketa kirjanpitoa koskevista velvollisuuksista. Virheellisten tietojen määrää arvioitaessa voidaan huomioon ottaa sekä niiden absoluuttinen määrä että niiden suhteellinen osuus kaikista kirjauksista.⁶⁴

Kirjausten perustuminen sisällöltään vääriin tositteisiin on ainoa kvalifointiperuste, johon ei ole liitetty nimenomaista olennaisuusvaatimusta. Tätä on perusteltu sillä, että tällaisten tositteiden käyttäminen on yksi ulottuvuus menettelyn suunnitelmallisuudesta. Kvalifointiperusteena tämä on sisällöltään yksilöidympi kuin suunnitelmallisuus sinänsä. Tunnusmerkistöstä ilmenee myös nimenomaisesti, että edellytyksenä on sisältövirhe eikä säännös edellytä väärennysrikoksen tavoin oikeaperäisyysvirhettä.

Säännös kattaa siten myös ns. kirjallisen valehtelemisen ja ylipäätään sisällöltään tekaistut tositteet, jotka ovat kyllä niihin merkityn laatijan tietoisesti ja aidosti antamia. Tämä on säännöksen soveltamisalan kannalta merkittävä rajanveto, koska käytännössä usein esiintyvät kuittikauppatilanteet täyttävät siten tältä osin törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkistön.⁶⁵ Hallituksen esityksen lausuma siitä, ettei väärennysrikoksen täyttävien asiakirjojen käyttäminen kirjanpidossa itsessään voisi tehdä kirjanpitorikosta törkeäksi, on epätasällinen ja osin harhaanjohtava.⁶⁶ Tällainen tosite on toki myös sisällöltään väärä, vaikka väärennysrikoksen tunnusmerkistön täyttyminen ei vielä sinänsä tee kirjanpitorikosta törkeäksi.

Lisärajoituksena törkeässä tekemuodossa toimii normaaliin tapaan kokonaisarvostelu. Kirjanpitorikoksen kohdalla kokonaisarvostelun merkitys tulee useimmin esille kirjanpidon kokonaislaininlyönnin yhteydessä. Edellä lausutuvin tavoin pääsääntö on, että kirjausten tai tilinpäätösten laatimisen laiminlyöminen kokonaan täyttää kirjanpitorikoksen törkeän tekemuodon. Tällaiset laiminlyönnit koskevat käytännössä usein myös kirjanpitovelvollisia, joilla ei ole ollut lainkaan tai ainoastaan muutamia liiketapahtumia. Esimerkiksi ns. pöytälaatikoyhtiöiden perustamisesta on oltava selvitys ja nii-

⁶⁴ Tästä on hallituksen esityksessä nimenomainenkin lausuma; ks. HE 53/2002 vp, s. 33.

⁶⁵ Edellisen, vuoden 1991 lainmuutoksen esitöissä todettiin silloisen kirjanpitorikoksen osalta, että tyypillisiä vääriä tietoja olisivat tekaistuihin, väärennettyihin tai muuten tosiasioita vastaamattomiin tositteisiin perustuvat kirjatukset; HE 66/1988 vp, s. 90.

⁶⁶ Ks. HE 53/2002 vp, s. 34.

den taloudellinen asema on selvitettävä tilinpäätöksellä, mutta tämän velvollisuuden laiminlyönnillä ei ole yhtä olennaista merkitystä kuin toimivien yhtiöiden kohdalla. Tällainen laiminlyönti tulee kokonaisarvostelun nojalla yleensä arvioitavaksi perustunnusmerkistön mukaisena kirjanpitorikoksena.

Vasta oikeuskäytäntö tulee viime kädessä osoittamaan, missä määrin lain-säättäjän tarkoitus kirjanpitorikosten rangaistuskäytännön ankaroittamisesta toteutuu. Merkittäviltä osin kysymys on siitä, kuinka suuressa osassa syyksilukevista ratkaisuksista päädytään uuden ankaramman törkeää tekemuotoa koskevan asteikon soveltamiseen.

7.6 Tuottamuksellinen kirjanpitorikos (RL 30:10)

Tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen osalta ei vuoden 2003 uudistuksessa tehty muita muutoksia kuin lisättiin tekijäpiiriin tahallista perustekomuotoa vastaavasti kirjanpitovelvollisessa oikeushenkilössä tosiasiallista määräysvaltaa käyttävä.⁶⁷ Tuottamuksellisena rangaistavaa on liiketapahtumien kirjaamisen ja tilinpäätöksen laatimisen laiminlyöminen sekä kirjanpitoaineiston hävittäminen, hukkaaminen tai vahingoittaminen, ei sen sijaan väärrien tai harhaanjohtavien tietojen merkitseminen kirjanpitoon. Tunnusmerkistössä on myös säilytetty olennaisuusvaatimus oikean ja riittävän kuvan saamisen vaikeutumisen osalta.

Tuottamuksellisen rikoksen syyksilukeminen edellyttää, että tekijä on rikkonut huolellisuusvelvollisuutta, jota tuolloisessa tekotilanteessa olisi objektiivisesti arvioiden tullut noudattaa. Lisäksi hänellä on tullut olla subjektiivisesti tekijän kannalta arvioituna kyky ja mahdollisuus noudattaa sanotua huolellisuusvelvollisuuttaan.⁶⁸

Kirjanpitorikoksen osalta huolellisuusvelvollisuuden määrittämisessä voidaan apua saada kirjanpitolain ja -asetuksen säännöksistä, muiden lakien kirjanpitovelvollisuutta koskevista säännöksistä ja hyvästä kirjanpitotavasta. Edellä on jo todettu esimerkiksi osakeyhtiölain säännösten ja hyvän kirjanpitotavan ongelmallisuus laillisuusperiaatteen kannalta määritettäessä sitä,

⁶⁷ Ks. LaVM 18/2002 vp, s. 5.

⁶⁸ Tuottamuksen objektiivista puolta vastaa oikeuskirjallisuudessa käytetty käsite teon huolimattomuus ja subjektiivista puolta käsite tekijän huolimattomuus; ks. tarkemmin Frände 2005, s. 213 ss., Lappi-Seppälä 2003, s. 785–787, Nuutila 1996, s. 272 ss. ja 525 ss. Ks. myös rikoslain yleisten oppien uudistuksen osalta HE 44/2002 vp, s. 88 ss.

minkä säännösten vastainen menettely on kirjanpitorikoksena rangaistavaa. Samalla kuitenkin todettiin, että näillä seikoilla on väistämättä merkitystä arvioitaessa kirjanpitovelvolliselle asetettavien velvoitteiden ja niihin liittyvien normatiivisten käsitteiden tarkempaa sisältöä. Näiden säännösten nojalla voidaan arvioida kuinka normaali huolellinen henkilö olisi tilanteessa toiminut ja täyttänyt kirjanpitovelvollisuutensa. Tästä poiketessaan tekijä pääsääntöisesti ottaa kielletyn riskin tunnusmerkistön mukaisesta seurauksesta eli kirjanpidollisesti oikean ja riittävän kuvan saamisen vaikeutumisesta.

Syylisyyssperiaatteen ja toisintoimimisen mahdollisuuden edellyttämä yksilöllisyys sisältyy harkintaan lähinnä subjektiivisen kyvyn ja tilaisuuden vaatimuksen kautta.⁶⁹ Kyky viittaa enemmänkin teon vapaaehtoisuuteen ja fyysisiin havainnointi- tai toimimismahdollisuuksiin, joten tämä edellytys ei kirjanpitorikoksen kohdalla merkittävästi rajaa tekijän vastuuta. Kirjanpitorikoksissa keskeisempi kysymys koskee tekijän tiedollisiin seikkoihin perustuvaa tilaisuutta ja mahdollisuutta toimia oikein. Kirjanpitovelvollisuuden täyttäminen edellyttää usein erikoistietoja, joita keskivertoihminen ei omaa. Tuottamus voi tällöin täytyä, vaikkei tekijä olisi mieltänyt tietystä menettelystä tai laiminlyönnistä aiheutuvan, että oikean ja riittävän kuvan saaminen kirjanpitovelvollisesta toiminnasta vaikeutuu.

Syylisyyssmoite tunnusmerkistön täyttävästä teosta voi perustua näissä tilanteissa siihen, että tekijä on itse ryhtynyt toimeen, jota hän ei pysty asianmukaisesti hoitamaan. Valvontavelvollisuuden täyttämisen osalta kysymys saattaa olla siitä, ettei tekijä ole antanut kirjanpidon laatimista siihen kyvykkään henkilön tehtäväksi tai järjestänyt kirjanpitoaineiston säilyttämistä asianmukaisesti. Mikäli henkilö on suostunut kirjanpitovelvollisen edustajaksi tosiasialla vain muodollisessa asemassa, jo tämä sanottuun toimeen ryhtyminen ilman tarkoitusta sen edellyttämään toimintaan voi täyttää tuottamuksen edellyttämän tekijän huolimattomuuden.⁷⁰

Rangaistussäännös edellyttää törkeää huolimattomuutta. Törkeänä pidettävä tuottamukseen ei edellytä tietoista tuottamusta, vaan tunnusmerkistön täyttäväksi riittää myös tiedoton tuottamus. Tuottamuksen astetta koskevassa arvioinnissa otetaan kuitenkin huomioon se, kuinka tietoisesta riskinotos-

⁶⁹ Arviointi ei kuitenkaan ole tässä suhteessa täysin subjektiivista. Ks. esim. Nuutila 1996, s. 540–554 lausuttu, jossa Nuutila asettuu puoltamaan heikkokykäisten osalta yleistävää ja kyvykkäiden osalta yksilöllistävää huolellisuusvelvoitteen määrittelyä.

⁷⁰ Ryhtymistuottamuksesta mm. Frände 2005, s. 227–229, Nuutila 1996, s. 565 ss.

ta on kysymys. Muita tässä arvioinnissa vaikuttavia perusteita ovat mm. rikotun huolellisuusvelvollisuuden sekä vaarannettujen tai loukattujen oikeushyvien luonne ja merkittävyys. Yleisten tulkintaperiaatteiden mukaisesti huomioon otettava seikka on myös oikeudenloukkauksen todennäköisyys, mutta tämä peruste on olennaisempi perinteisten rikoslakirikosten mukaisessa seurausvastuussa kuin kirjanpitorikoksessa.⁷¹ Viime kädessä tuottamuksen astetta arvioitaessa kysymyksessä on aina kokonaisharkinta.

8 TAHALLISUUDEN JA TUOTTAMUKSEN RAJANVETO SEKÄ TAHALLISUUSARVIOINTI

Tahallisen ja tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen välisen rajanvedon merkitys korostuu törkeää kirjanpitorikosta koskevassa ankarammassa rangaistussäännöksessä.⁷² Kun kvalifioitu teko edellyttää tahallisuutta, on rangaistuskäytännössä entistä suurempi merkitys sillä, katsotaanko teko tahalliseksi vai törkeästä huolimattomuudesta tehdyksi. Törkeästä kirjanpitorikoksesta on seuraamuksena säädetty ainoastaan vankeusrangaistus, kun taas tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen asteikko sisältää sakkomahdollisuuden ja tätä tekemuotoa koskeva rangaistuskäytäntö on selvästi lievempi. Lisäksi edellä todetuin tavoin perustunnusmerkistön 2-kohdan mukainen menettely eli väärrien tai harhaanjohtavien tietojen kirjaaminen ei ole lainkaan rangaistavaa tuottamuksellisena.

Syytesidonnaisuuden periaate pääsääntöisesti edellyttää, että rangaistusvaatimuksen esittäjän on nimenomaisesti vedottava tunnusmerkistön täyttäviin oikeustositseikkoihin. Tahallista tekoa koskeva teonkuvaus ei tällöin yleensä ole riittävä tuottamuksellisen menettelyn syyksilukemiseen.⁷³ Kirjanpitorikoksessa menettelyn kuvaus saattaa kuitenkin mm. yhteisön kirjanpitovelvollisuuden täyttämisestä valvontavastuussa olevan osalta olla hyvin tarkasti yhdenmukainen kummassakin tekemuodossa. Tällöin tahallisen teon teonkuvaus voi pääsäännöstä poiketen täyttää myös tuottamuksellisen menettelyn perustana olevat oikeustositseikat. Oikeuskäytännössä on mm.

⁷¹ Tuottamuksen törkeysarvioinnista rikoslain yleisten oppien nojalla HE 44/2002 vp, s. 97–98. Ks. myös Frände 2005, s. 229–231.

⁷² Sanotusta rajanvedosta ks. myös Tapani 2006, s. 558–559.

⁷³ HE 82/1995 vp, s. 126.

Turun hovioikeuden tuomiossa 12.4.2001 nro 885 katsottu, että tuottamuksellinen kirjanpitorikos voitiin syyksilukea tahallista kirjanpitorikosta koskevan syytteen nojalla.

Tahallisuuden ja tuottamuksen väliseen rajanvetoon vaikuttaa välillisesti myös rikoslain yleisen osan uudistus. Tahallisuuden alimmassa asteessa ehdollisessa tahallisuudessa seuraustahallisuus määritettiin uudistuksessa todennäköisyystahallisuuden avulla. Sen sijaan olosuhdetahallisuuden osalta ei tehty muutosta aiempaan oikeustilaan, joten tältä osin on käytettävissä edelleen myös tahtotahallisuus.⁷⁴ Kirjanpitorikoksessa tahallisuuden alin aste on kaikilta osin riittävä eikä tunnusmerkistö edellytä erehdyttämisen-, hyöty- tai vahingoittamistarkoitusta.

Kirjanpitorikoksessa tulee tahallisuusarvioinnissa tehdä edellä lausutun mukaisesti ero seuraustahallisuutta ja olosuhdetahallisuutta edellyttävien tunnusmerkistökäytännöiden kesken. Kirjanpitorikoksessa vaatimus, että tekijän menettely vaikeuttaa oikean ja riittävän kuvan saamista kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta on teon seuraus. Siihen tulee siten soveltaa todennäköisyystahallisuutta.

Sanottu tunnusmerkistökäytäntö ei kuitenkaan ole kirjanpitorikoksen tahallisuusarvioinnissa keskeinen. Pääosin tahallisuutta koskevat tulkintaongelmat kohdistuvat siihen, mielsikö tekijä kirjanpitoon kirjatut tiedot vääriksi tai harhaanjohtaviksi. Nämä seikat kuuluvat puolestaan olosuhdetahallisuuden piiriin. Tällä on soveltamiskäytännölle se huomattava merkitys, että tietojen oikeellisuuden osalta voidaan kirjanpitovelvolliselle asettaa laajahko selonottovelvollisuus. Selonottovelvollisuus on puolestaan luontevammin ja laaja-alaisemmin liitettävissä tahtotahallisuuteen kuin todennäköisyystahallisuuteen.⁷⁵

Tahallisuuden arvioinnissa on merkitystä myös tietojen vääryyttä tai harhaanjohtavuutta koskevien käsitteiden normatiivisuudella kuten edellä on jo todettu. Sanottu oikeudellinen arviointi on viime kädessä tuomioistuimen tehtävä. Vaikka kirjanpitovelvollinen olisi ollut eri mieltä kirjanpitoon merkittyjen kirjausten oikeellisuudesta, ei tämä pääsääntöisesti poista menettelyn tahallisuutta, jos hän on ollut tietoinen kirjauksen perusteista. Tahalli-

⁷⁴ Ks. perusteluista tältä osin LaVM 28/2002 vp, s. 9–10 ja laajemmin tahto- ja todennäköisyystahallisuuden eroista erityisesti olosuhdetahallisuudessa Koponen 2002, s. 262 ss. Olosuhdetahallisuudesta ja tahtotahallisuudesta myös mm. Matikkala 2005, s. 181 ss. ja 469–473.

⁷⁵ Selonottovelvollisuudesta kirjanpitorikoksissa mm. Koponen 2004, s. 247 ja 295 (yleisemmin s. 118–122 ja 250–255), Nuutila 1997, s. 253.

suuden kohteena ovat kirjausten perusteena olevat tosiasiat. Mikäli kirjanpitovelvollinen erehtyy näiden tosiseikkojen oikeudellisessa arvioinnissa, tällainen kielto- tai soveltamiserehdys on vastuuvapausperuste vain poikkeuksellisesti ollessaan ilmeisen anteeksiannettava. Kirjanpitovelvollisen velvollisuuksiin kuuluu varmistautua kirjanpitoon merkittävien liiketapahtumien oikeasta kirjaustavasta. Arviointi on kuitenkin tehtävä aina tapauskohtaisesti ja esimerkiksi säännösten tulkinnanvaraisuus voi olla kokonaisvaltaisessa harkinnassa yksi tahallisuutta vastaan puhuva seikka.

9 TYYPPITAPAUKSIA

Tyypillisimmin kirjanpitovelvollisuutta rikotaan laiminlyömällä kirjausten tekeminen. Laiminlyönnit voivat koskea kirjanpitoa kokonaisuudessaan koko toiminta-ajalta taikka joltakin rajoitetulta ajalta, tiettyjen kirjausten laiminlyöntiä taikka tilinpäätöksen laatimisen laiminlyöntiä kokonaan tai osittain. Esimerkiksi konkurssiasiamiehen toimistossa vuosina 1997–1998 tutkituissa sadassa rauenneessa konkurssissa kirjanpidon laiminlyönnit olivat erittäin tavallisia.⁷⁶ Laiminlyönnin muodossa tapahtuvaa tekotapaa on edellä tunnusmerkistökohtaisessa tarkastelussa jo olennaisimmilta osin käsitelty.

Tavanomaisia virheitä kirjanpidossa ovat myös kirjanpidon erilläänpitotehtävää koskevat tapaukset, joissa kirjanpitovelvollisen varallisuuspiiriä ja liiketapahtumia ei ole joltain osin erotettu läheistahoista. Tämä tarkoittaa usein pienyhtiöissä yhtiön muodostaman talousyksikön ja yksityistalouden sekoittamista mm. niin, että yksityistalouden menoja on kirjattu yhtiön menoiksi. Myös useampien samaan lähipiiriin kuuluvien yhtiöiden keskinäisten liiketoimien erilläänpito saatetaan osittain laiminlyödä. Tuloja tai menoja voidaan kirjata väärälle kirjanpitovelvolliselle, taikka tilinpäätöksen yhteydessä saatetaan yhtiöiden välillä tehdä todellisuutta vastaamattomia kirjauksia sen mukaan, millaiseksi kunkin yhtiön tulosta ja tasetta kulloinkin halutaan muokata.

Edellä mainitut virhetilanteet liittyvät yleensä läheisesti aikaisemmin käsiteltyihin kirjanpidossa hyväksyttävälle tositteelle asetettaviin vaatimuksiin. Tavanomaista on, ettei näissä tilanteissa varojen käytöstä tai muista liiketapahtumista ole asianmukaista liiketapahtuman todentavaa tositetta. Tositteen tulee edellä todetuin tavoin olla mikäli mahdollista ulkopuolisen tahon anta-

⁷⁶ Mäkelä 2001, s. 51–53.

ma, taikka mikäli tämä ei esimerkiksi liiketapahtuman luonteen vuoksi tule kysymykseen, asianmukaisesti varmennettu liiketapahtuman sisällön todentava muistiotosite. Itse laaditut tositteet ovat luotettavuutensa osalta erityisen kriittisiä ja merkittävien rahasuoritusten tulisi aina perustua pankin tai ulkopuolisen antamaan tositteeseen. Esimerkiksi edellä mainitussa ratkaisussa KKO 1997:188 todettiin, ettei tuossa asiassa pelkkä rakennusyhtiön laatima muistiotosite ollut riittävä todentamaan vesi- ja viemäriliittymämaksun maksamista.

9.1 Osakaslainat osakeyhtiöstä

Korkein oikeus on ratkaisuisaan 2005:68 ja 2005:119 ottanut varsin tiukan kannan osakeyhtiöstä osakslainan nimellä ennen yhtiön konkurssia tapahtuneiden varojen nostojen rikosoikeudelliseen arviointiin. Pienyhtiöissä, joissa omistajajohtaja työskentelee yhtiössä, on ollut sangen tavanomaista tehdä yhtiöstä yksityisnostoja ja kirjata nämä nostot osakkaan osakslainaksi yhtiöltä. Taloudellisessa ahdinkotilassa näin on voitu pyrkiä mahdollistamaan varojen nosto elantokustannuksiin, vaikkei yhtiön taloudellinen tilanne ole sallinut osingonjakoa. Samalla on vältetty niiden sivukulujen maksaminen, jotka olisi jouduttu suorittamaan palkanmaksusta. Yhtiöoikeudellisesti tämä on vanhan osakeyhtiölain 12 luvun 2 §:n voitonjakosäännösten ja 12 luvun 7 §:n lähipiirilainasäännösten vastaista laitonta voitonjakoa ja vero-oikeudellisesti tällainen tulo tulisi verottaa omistajajohtajan ansiotulona.

Sanotuissa ratkaisuisa nostojen katsottiin toteuttavan velallisen epärehellisyyden myös siltä osin, kuin vastaajat olivat tehneet yhtiön hyväksi työtä, koska nostoja ei ollut käsitelty asianmukaisesti palkkana. Kirjanpidon kannalta tällaisissa tilanteissa keskeisintä on se, sisältävätkö osakslainakirjaukset väärän tai harhaanjohtavan tiedon kirjanpidossa. Sinänsä on selvää, että osakeyhtiölain vastainenkin varainkäyttö tulee kirjata kirjanpitoon.⁷⁷ Jos lainanannosta on tehty yhtiössä asianmukaiset päätökset, merkinnät ja velkakirjat,⁷⁸ on kirjausperuste tältä osin selvä. Jos kysymys on tarkemmin sel-

⁷⁷ KILA 2005/1749, 2005/1762, 2005/1770.

⁷⁸ Vanhan osakeyhtiölain 8 luvun 6 §:n 3 momentin säännöksen mukaan yhtiön ja sen ainoan osakkeenomistajan väliset sopimukset ja sitoumukset, jotka eivät kuulu yhtiön tavanomaiseen liiketoimintaan, on merkittävä tai liitettävä myös hallituksen kokouksen pöytäkirjaan. OYL 12 luvun 7 §:n 4 momentin mukaan lähipiirilainat oli merkittävä hallituksen pöytäkirjaan taikka tase-erittelyihin sisällytettävään luetteloon. Ks. af Schulten 2004, s. 366.

vittämättömästä omistajajohtajan varainkäytöstä, jonka ei ole selvitetty tapahtuneen yhtiön hyväksi, on tästäkin muodostunut yhtiölle saatava omistajalta. Tilikauden aikana tällaiset nostot on siis kirjattava osakaslainaksi. Toisinaan esiintyvä menettely kirjata ne kassaan panoiksi on selvästi virheellinen, koska tällainen kassa ei ole todellinen.

Ongelmallisemmaksi lainvastaisten osakaslainojen kirjanpidollinen käsittely muuttuu tilinpäätösvaiheessa, jossa lainasaaminen tulee arvostaa. Lähipiirilainoista on esitettävä KPL 3 luvun 2 §:n ja KPA 2 luvun 8 §:n 2 momentin 2–3 kohtien (sekä OYL 11 luvun 7 §:n) asettamat vaatimukset täyttävä selvitys tilinpäätöksessä taseessa ja liitetietoina. Pienyhtiöt eivät ole aiemmin todetu tavoin velvollisia toimintakertomuksen laatimiseen kirjanpitolain, vaan osakeyhtiölain nojalla. Toimintakertomuksessa voidaan joka tapauksessa arvioida kirjanpitovelvollisen toimintaan liittyviä merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä. Lähipiirilainoja koskevaa lisäinformaatiota voidaan siten antaa myös toimintakertomuksessa.

Tilintarkastajan tulee puolestaan tehdä tilintarkastuskertomuksessa osakaslainojen lainvastaisuudesta muistutus, jos lainananto ei ole tapahtunut voitonjakokelpoisten varojen puitteissa ja turvaavaa vakuutta vastaan. Osakeyhtiölain säännösten noudattaminen kuuluu yhtiön hallinnon tarkastukseen ja yhtiölainasaamisen arvostus tilinpäätöksen tarkastukseen, jossa arvioidaan ensisijaisesti kirjanpitolain säännösten noudattamista.⁷⁹ Tilintarkastajan muistutus ei kuitenkaan korvaa kirjanpidossa esitettäviä edellä mainittuja tietoja.⁸⁰

Mikäli tilinpäätökseen sisältyvät sanotut tiedot, antaa kirjanpito tältä osin ulkopuoliselle tarkastelijalle merkittävästi lisätietoa lainanannon luonteesta. Ongelmaksi jää kuitenkin vielä osakaslainan arvostus tilinpäätöksessä. Jos omistaja varat nostaessaan on mieltänyt ne korvaukseksi yhtiössä tekemästään työstä, hänellä tuskin on tarkoitus maksaa niitä takaisin yhtiölle siitä huolimatta, että ne on kirjanpidollisesti käsitelty osakaslainana. Käytännössä saatetaan jälkikäteen esimerkiksi väittää, että tarkoituksena on ollut kirjata nostot palkaksi yhtiön taloudellisen tilanteen sen salliessa. Mikäli takaisinmaksutarkoitusta ei ole ja osakkaalla on täysi päätösvalta yhtiössäänkin, saatava on jo tällä perusteella arvoton.

Omistajalta voi puuttua maksuhalun ohella myös maksukyky. Pienyhtiön taloudelliset vaikeudet tarkoittavat tavallisesti sitä, että myös omistajajohta-

⁷⁹ Aho – Vänskä 1996, s. 72, Suomela – Palvi – Karhu 1995, s. 118–120.

⁸⁰ KILA 2005/1749.

jan henkilökohtainen taloudellinen tilanne on huono. Kirjanpitolain 5 luvun 2 §:n 1 kohdan mukaan saamiset merkitään taseeseen nimellisarvoonsa, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoonsa. Takaisinmaksutarkoituksen tai -halun puuttuessa yhtiön osakaslainasaaminen on siten kokonaan arvoton.

Jos osakaslainasaaminen tilinpäätöksessä poistetaan arvottomana, tulee se samalla lopullisena menetyksenä kirjatuksi tilikauden kuluksi. Siten se vaikuttaa myös tilikauden tulokseen sitä heikentävästi ja osakslainan sisällyttäminen tilinpäätökseen vastaavasti antaa liian hyvän kuvan yhtiön toiminnan tuloksesta.

Yhteenvetona voidaan todeta, että parhaan kirjanpidollisen kuvan nostoista antaa kirjaus, joka osoittaa nostojen todellisen luonteen eli lopullisen varallisuuden siirron omistajan varallisuuspiiriin, silloin kun takaisinmaksutarkoitusta ei ole. Tulkinnanvaraisemmaksi jää, antavatko liitetiedoissa tai toimintakertomuksessa yksilöidyt lisätiedot osakslainoista riittävän kuvan kirjanpitovelvollisen taloudellisesta asemasta ja taloudellisesta tuloksesta.⁸¹ Ratkaisuihin KKO 2005:68 ja 2005:119 kirjanpitorikoksen täyttymiseen ei otettu kantaa, joten niistä ei tähän ole oikeusohjetta saatavissa. Tapauskohtaisessa arvioinnissa voidaan huomiota kiinnittää ainakin menettelyn keston. Mitä useamman tilikauden menettely jatkuu ja mitä huonommaksi yhtiön sekä sen edustajan taloudellinen asema muodostuu, sitä epäuskottavampi lainan takaisinmaksutarkoitus on. Useimmiten myös tilinpäätös vääristyy yhä enemmän.

Ratkaisuihin on velallisen rikosten arvioinnissa perustellusti otettu huomioon yhtiö-oikeudellisten, vero-oikeudellisten ja kirjanpitoa koskevien säännösten muodostama kokonaisuus. Verotuksellisesti ei yleensä ole kannattavaa nostaa osakeyhtiöstä varoja osakslainana, jos yhtiöllä on varaa osingonjakoon. Kun osakslainan takaisin maksamatta oleva määrä verotetaan TVL 53a §:n nojalla pääomatulona, kohdistuu näihin varoihin kahdenkertainen verotus.⁸² Osakslaina vaikuttaa epäedullisesti myös laskettaessa

⁸¹ Ensimmäisessä lisätiedot lienee annettava liitetietoina. Esittämistä toimintakertomuksessa puoltaisi se, että sen luonteeseen kuuluu, että siinä annetaan oikean kuvan saamiseen tarvittavat lisätiedot kaikista toimintaan olennaisesti vaikuttavista edellytyksistä tai uhkatekijöistä; ks. esim. Laitinen 2006, s. 80–91. Tilintarkastajan tulee hyvän tilintarkastustavan mukaisesti tarkastaa myös toimintakertomus; ks. VALA 1/2006 ja Blumme 2006, s. 38. Toisaalta pieniyhtiöiden velvollisuuksia toimintakertomuksen laatimisessa on merkittävästi rajattu.

⁸² Yksityishenkilön muusta kuin julkisesti noteeratusta yhtiöstä saamat osingot ovat vuoden 2004 verouudistuksen jälkeen 9 prosentin tuoton ja 90 000 euron rajan saakka verovapaita (9 prosentin tuoton ylittävästä osuudesta 70 % on ansiotulua ja 90 000 euron rajan ylittävästä osuudesta 70 % on pääomatulua); ks. tarkemmin mm. Andersson – Linnakangas

verotuksessa osakkaan ansio- ja pääomatulo-osuuksia.⁸³ Tämä varojen käyttöä osakeyhtiössä ohjaava sääntely ei kuitenkaan toimi tarkoituksensa mukaisella tavalla taloudellisissa vaikeuksissa olevalla yhtiöllä.

Osakeyhtiömuodon verotuksellinen edullisuus liiketoiminnan harjoittamisessa verrattuna henkilöyhtiöön taikka yksityisliikkeeseen edellyttää riittävän suurta nettovarallisuutta, jotta osinkotuloihin ei kohdistuisi kahdenkertainen verotus.⁸⁴ Taloudellisissa vaikeuksissa olevalla osakeyhtiöllä ei kuitenkaan ole riittävää nettovarallisuutta eikä usein ylipäättään mahdollisuuksia avoimeen osingonjakoon. Palkkana maksettu suoritus puolestaan aiheuttaa yhtiölle työnantajasisivukuja ja verotetaan saajan ansiotulona. Myös yhtiön kirjanpidon osoittama tulos saattaa muodostua tällöin ”liian” huonoksi mm. luotonsaantimahdollisuuksien kannalta. Tällöin voidaan voitonjaon ja palkan asemesta päätyä käsittelemään varallisuudensiirtoa omistajalle mieluummin osakaslainana.

Jos varainkäytön kirjaaminen osakaslainaksi on johtunut taloudellisista vaikeuksista ja pyrkimyksestä välttää palkan sivukulut ja saadun edun verotus ansiotulona, menettely on selvästi vero- ja kirjanpitosäännösten tavoitteiden vastainen. Tulevan oikeuskäytännön varaan jää, katsotaanko menettelyssä toteutuvan myös veropetos osakkaan henkilökohtaisessa verotuksessa. Osakaslaina saatetaan katsoa verotuksessa ansiotuloksi nimenomaan niissä tilanteissa, joissa takaisinmaksutarkoitusta ei ole ollut tai siitä on luovuttu.⁸⁵ Verotuksessa peitellyn osingonjaon verokohtelun systemaattisena perusajatuksena voidaan pitää peitellyn voitonjaon saattamista vähintään yhtä ankaran arvioinnin kohteeksi kuin avoin voitonjako. Peiteltyyn osingonjakoon usein sisältyvä menettelyllinen moitittavuus voitaisiin tällöin ottaa erikseen huomioon veronkorotuksen avulla.⁸⁶ Peitelty osinko käsitellään verotuksellisesti ansiotulona, mutta 30 prosenttia siitä on verovapaata.⁸⁷ Peitel-

2006, s. 144 ss., Juusela 2004, s. 66–77, Myrsky – Linnakangas 2006, s. 327–328, Penttilä 2005, s. 121–124, Tikka 2004, s. 46–49.

⁸³ Myrsky – Linnakangas 2006, s. 330, Penttilä 2003, s. 300–304.

⁸⁴ Järvenoja 2005, s. 229, Penttilä 2005, s. 124.

⁸⁵ Penttilä 2003, s. 385.

⁸⁶ Ks. Rynänen 2005, s. 48–53, jossa arvioidaan mm. hallituksen esityksen 92/2004 vp ja valtiovarainvaliokunnan mietinnön 12/2004 vp tältä osin toisistaan poikkeavaa argumentaatiota. Vrt. Juusela 2004, s. 124–127 painottaa asiaa hieman toisin todeten mm. yhteisön saaman peitellyn osingon verotuksen selvästi kiristyneen verouudistuksessa.

⁸⁷ TVL 33d.1 § (30.7.2004/716), Myrsky – Linnakangas 2006, s. 359, Rynänen 2005, s. 44–46. Vuosina 1999–2004 vallinneesta käytännöstä ks. esim. Penttilä 2003, s. 30, Rynänen 2000, s. 127–128.

tyä osinkoa paremmin tällaisiin varallisuudensiirtoihin soveltuu niiden katsominen kokonaisuudessaan ansiotuloksi, jos ne eivät tosiasiaassa ole lainkaan voitonjakoa, vaan ansiotuloa yhtiöstä.

Kirjanpitorikoksen osalta on hovioikeuskäytännössä edellä mainitun Helsingin hovioikeuden tuomion 10.4.2003 nro 1069 ohella esimerkiksi ratkaisussa Rovaniemen hovioikeus 8.7.2005 nro 560 katsottu osakeyhtiön edustajien syyllistyneen velallisen epärehellisyden lisäksi myös kirjanpitorikokseen osakaslainoja koskevilla kirjauksilla. Yhtiössä oli kolmen tilikauden aikana kirjattu yhtiöstä tehtyjä varojen nostoja osakaslainoiksi. Asiassa katsottiin selvitetyn, ettei osakaslainaa ollut tarkoitus maksaa takaisin. Kirjauksia pidettiin tunnusmerkistön edellyttämin tavoin väärinä ja harhaanjohtavina. Tuomio poikkeaa kuitenkin mainitusta Helsingin hovioikeuden ratkaisusta vastuun kohdentamisen osalta, koska vastuussa osakaslainakirjauksista olivat vain yhtiön edustajat.

9.2 Kassatilin virheet

Kirjanpitovelvollisen on pidettävä kassakirjanpitoa käteisellä rahalla suoritetuista maksuista. Käteismaksut on kirjattava aikajärjestykseen viipymättä päiväkohtaisesti (KPL 2 luvun 4 §:n 2 momentti). Myös pankki- ja luottokorteilla suoritettut maksut on katsottu tämän velvoitteen mukaisesti viivytystä kirjattaviksi.⁸⁸

Kassatilin virheellisyydet tai kassakirjanpidon laiminlyönti kokonaan ovat varsin tavanomaisia virheitä taloudellisissa vaikeuksissa olevilla kirjanpitovelvollisilla. Kassakirjanpidon laiminlyönnin ja muistiotositteiden laadinnan avulla voidaan haluttaessa helposti mahdollistaa yhtiömuotoisen kirjanpitovelvollisen varojen käyttö yhtiön edustajan omaksi hyväksi.

KILAn lausunnon 1991/1136 mukaan on mahdollista, että kohtuullinen määrä kassavaroja voidaan lyhytaikaisesti ja tilapäisesti uskoa yhtiön johdolle yhtiön maksuja varten. Lisäksi henkilöyhtiöissä yhtiön ja osakkaan erillisuus ei ole yhtä selvää ja kategorista kuin osakeyhtiöissä. Yhtiömiehen suorittamat varojen nostot ovat yhtiölle liiketapahtuma, joka on kirjattava oman pääoman nostona. Lausunnossa KILA 2002/1673 on silti katsottu, että kirjanpidon erilläänpitovelvoitteen täyttävästi voidaan henkilöyhtiön

⁸⁸ Esim. Havukainen 2006, s. 42, Järvinen – Prepula – Riistama – Tuokko 2000, s. 129, korttimaksujen yksilöinti tiliotteella aikajärjestyksessä on riittävää.

rahaliikennettä hoitaa myös yhtiömiesten henkilökohtaisten pankkitilien kautta, kunhan tositteiden sisältöön ja dokumentointiin kiinnitetään erityistä huomiota. Jos omistaja on tehnyt tarkemmin selvittämättömiä nostoja yhtiöstä, varat eivät kuitenkaan ole enää yhtiön varallisuuspiirissä eivätkä kuulu sen nopeasti realisoitaviin likvideihin varoihin.

Edellä on todettu, että kassatili antaa virheellisen kuvan kirjanpitovelvollisen rahoitusomaisuudesta, jos sille kirjataan omistajan selvittämätöntä varainkäyttöä. Tällaista yksityiskäyttöä (yksityisnostot ja yksityisten menojen makset, siirrot läheistahoille jne.) ei tule kirjata yhtiön menoksi. Tällöin usein käytetty kirjanpidollinen ratkaisu on kirjata nostot kassatilille, mikä voi johtaa ns. pulleaan kassaan. Kassatili osoittaa siis varoja, joita ei todellisuudessa ole.

Tällöin saatetaan yhtiön ollessa taloudellisissa vaikeuksissa yrittää häivyttää kassatilin epätodellista ja liiallista saldoa kirjaamalla ylihintoisia tai totuudenvastaisia käteishankintoja taikka muita tekaistuja menoja. Esimerkiksi tuomiossa Helsingin hovioikeus 18.6.2004 nro 2346 kysymyksessä olleessa tapauksessa käteiskassaa vähennettiin yhtiön toimintaan nähden hyvin suurella, käteisellä maksetuksi väitetyllä epäkurantilla kalustohankinnalla ja ratkaisussa Helsingin hovioikeus 29.6.2005 nro 2282 katsottiin neljässä yhtiössä kirjatun kirjanpitoon epätodellisia lainoja ja niiden takaisinmaksuja.

Käytännössä usein esiintyvä rahankäytön kirjaamisen laiminlyönteihin liittyvä ilmiö on ns. kuittikauppa. Erityisesti rakennuslalla nk. pimeää työvoimaa käytettäessä palkat maksetaan nettomääräisinä niitä kirjanpitoon kirjaamatta. Tämä vääristää luonnollisesti kirjanpidollista tulosta todellista edullisemmaksi, kun toiminnan kustannuksia jää kirjaamatta. Vähennyskelpoisten menojen osoittamiseksi saatetaan tällöin hankkia ns. kuittikauppiailta jonkin yrityksen nimissä annettuja tositteita epätodellisista hankinnoista tai muista menoista kirjanpitovelvollisen kirjanpitoon liitettäväksi. Tällöin kirjanpitoon merkitään kirjanpitorikoksen täyttävän tavoin vääriä tietoja ja usein menettely täyttää myös kvalifioidun tekemuodon.

Jos sen sijaan rahan käytön asemasta kirjanpidosta puuttuu rahan lähteitä osoittavia kirjauksia, voi tämä aiheuttaa kirjanpidollisesti negatiivisen kassan. Tällainen kreditsaldoinen kassa on luonnollisesti epätodellinen ja osoittaa kirjanpidon epäluotettavuutta. Menettely voi jo sellaisenaan täyttää kirjanpitorikoksen, mutta mahdollisten muiden rikosten selvittämiseksi olisi tarpeen tietää kreditsaldoisuuden syy.

Kassatilin negatiivisuus voi johtua todellisuutta vastaamattomien kassasta maksujen kirjaamisesta, mutta käytännössä kysymys on yleensä tulojen

puuttumisesta kirjanpidosta. Tämä voi olla säännöllistä kirjanpidon ulkopuolista myyntiä ja käteisellä saatujen maksujen kirjaamatta jättämistä, mutta myös yksittäisten satunnaisten tuloerien kirjaamatta jäämistä. Tällainen kirjausten laiminlyönti täyttää kirjanpitorikoksen tunnusmerkistön, mutta kassan negatiivisuudella voi olla muutakin merkitystä näytön arvioinnissa. Ratkaisussa Turun hovioikeus 17.1.2000 nro 84 katsottiin velallisen rikosta koskevassa näyttöharkinnassa, ettei väite kaluston myynnistä velallisyhtiöstä intressiyhtiölle käteismaksua vastaan ollut epäuskottava yksin sen nojalla, että ostajayhtiön kassatili oli negatiivinen.

9.3 Tilinpäätöskirjaukset

Huomattava osa kirjanpitorikoksen täyttävistä kirjanpitolainsäädännön vastaisista menettelyistä kohdistuu tilinpäätökseen joko virheellisinä kirjauksina tai tilinpäätöksen määrääjassa laatimisen laiminlyöntinä. Kirjanpidossa joudutaan suorittamaan paljon tulojen ja menojen jaksoista sekä omaisuuden arvostusta koskevia ratkaisuja. Kirjanpitolainsäädännön lähtökohtana on, että tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja harhaanjohtamaton käsitys silloinkin, kun useampi kirjaustapa on mahdollinen. Kirjanpitovelvollisen tulee noudattaa KPL 3 luvun 3 §:ssä lueteltuja oikeaa kuvaa, johdonmukaisuutta ja varovaisuutta korostavia yleisiä tilinpäätösperiaatteita.

Kirjanpitolautakunta on omaehtoisessa lausunnossaan sisältöpainotteisuuden periaatteen soveltamisesta tilinpäätöksessä (KILA 2006/1775) todennut mm., että liiketapahtuman oikeaa kirjaamistapaa harkittaessa tulee havaituissa selkeissä ristiriitatilanteissa noudattaa kolmiportaista päättelytapaa: sopimuksen tai muun asiakirjan nimikkeen sijasta on määräävää sen sisältö, joka puolestaan on alisteinen sopimusehtojen tosiasialliselle soveltamiselle.

KPA 2 luvun 2 §:n 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan käytetyt arvostus- ja jakotusperiaatteet sekä -menetelmät on esitettävä tilinpäätöksen liitetietona.⁸⁹ Erityisesti tilinpäätöskirjausten yhteydessä näillä ratkaisuilla voidaan pyrkiä muokkaamaan kuvaa tilikauden toiminnan tuloksesta ja kirjanpitovelvollisen taloudellisesta asemasta haluttuun suuntaan. Oikean kuvan antamista pyrkivät turvaamaan myös mm. KPA 1 luvun 8 §:n ja 1 luvun 9 §:n säännökset siitä, että tuloslaskelman ja taseen esittämistapaa ei saa ilman

⁸⁹ IAS-standardien mukaisesta tilinpäätöksen laadintaperiaatteiden selostamisesta tilinpäätöksen liitetiedoissa esim. Rätty – Virkkunen 2002, s. 86–88.

erityistä syytä muuttaa ja että tuloslaskelma sekä tase on laadittava asetuksen kaavoja yksityiskohtaisempina, jos se on tarpeen tulokseen vaikuttaneiden tekijöiden tai tase-erien selventämiseksi.

KPA 2 luvun 2 §:n 1 momentin 2 ja 4 kohtien mukaan on puolestaan liitetietoina esitettävä perustelu, jos tilinpäätöksen esittämistapaa on muutettu ja muutoksen vaikutukset sekä selvitys siitä, jos edellistä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia päättyneen tilikauden tietojen kanssa. Lausunnon KILA 2005/1750 mukaan, jos toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa on esitetty tilinpäätöksiä tai tunnuslukuja useammalta tilikaudelta, nämä on saatettava mahdollisuuksien mukaan vertailukelpoisiksi tai ainakin selkeästi mainittava niiden vertailukelvottomuus. Jos tuloslaskelma ja tase eivät sellaisenaan anna oikeaa ja riittävää kuvaa, tämä on yleensäkin varmistettava liitetietoja antamalla.⁹⁰

Edellä on käsitelty osakaslainojen kirjauksiin osakeyhtiössä liittyviä virheitilanteita. Henkilöyhtiö ei puolestaan ole erillinen verosubjekti, vaan las-kentayksikkö. TVL 16 §:n 1 momentin nojalla tällaisen elinkeinoyhtymän tulos jaetaan verotettavaksi osakkaiden tulona heidän osuuksiensa mukaan.⁹¹ Yhtiömies voi varsin vapaasti päättää nostaako yhtiöstä varoja palkkana vai voitto-osuutena, mutta yhtiön verotuksessa vähennyskelpoisia menoja ovat vain tehtyyn työhön nähden kohtuulliset palkkakustannukset. Yksityisnostoihin henkilöyhtiöstä ei sisälly samanlaista problematiikkaa kuin osakaslainoihin osakeyhtiöstä.⁹²

Kaikki saamiset merkitään taseeseen todetuin tavoin enintään todennäköiseen arvoonsa. Jos saaminen on lähipiiriin kuulualta taholta, kirjanpito-velvollinen voi mahdollisesti itse vaikuttaa saamisen perintämahdollisuuksiin. Ensisijaisesti saamisen arvon ratkaisee kuitenkin velallisen maksukyky. Saamisen arvo tulee arvioida objektiivisesti sen mukaan, minkä arvoisen ulkopuolinen taho pitäisi saamista.

Vaihto-omaisuus muodostaa tilinpäätöksessä yleensä hyvin merkittävän kirjanpitovelvollisen taseasemaan vaikuttavan erän. Tilikauden päättyessä jäljellä olevan, luovuttamattoman tai tuotannossa hyödyntämättömän vaih-

⁹⁰ Leppiniemi 2005, s. 9.

⁹¹ Henkilöyhtiön yhtiömiesten yhtiöpanosten kirjanpidollisesta käsittelystä KILA 2002/1681.

⁹² Yksityisnostomahdollisuuden vuoksi lainan nostaminen henkilöyhtiöstä ei ole yhtiömiehelle kiinnostava vaihtoehto. TVL 41 §:n 3 momentin säännöksellä siitä, ettei nettovarallisuutta laskettaessa pidetä elinkeinoyhtymän varoina saamia osakkailta on estetty se, että tällaisilla lainasaamisilla pyritäisiin lisäämään yhtiömiehen pääomatulo-osuutta.

to-omaisuuden hankintameno aktivoidaan, koska se kerryttää tuloa tulevaisuudessa. Jos sen todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on mainittua hankintamenoa alhaisempi, tulee KPL 5 luvun 6 §:n mukaan erotus kirjata kuluksi eli vain sanottu todennäköinen arvo aktivoidaan.

Taloudellisissa vaikeuksissa tämä velvoite saattaa jäädä noudattamatta, jolloin tilanteen jatkuessa ehkä useamman tilikauden ajan vaihto-omaisuuden kirjanpidollinen arvo vääristyy yhä enemmän. Käytännössä esiintyy usein puutteita myös vaihto-omaisuuden yksilöinnissä. Tiedon vaihto-omaisuuden määrästä ja laadusta tulisi mahdollisuuksien mukaan perustua (fyysiseen) inventaariin, mikä saatetaan niin ikään laiminlyödä tai suorittaa epäluotettavasti.⁹³ Asianmukaisten tase-erittelyjen merkitys kirjausten luotettavuuden arvioinnissa on niin ikään keskeinen.

Ratkaisussa Rovaniemen hovioikeus 17.6.2005 nro 921 syyksiluettiin kirjanpitorikoksena inventoinnissa syntyneiden inventointilaskelmien hävittäminen. Mikäli inventoinnista ei ole olemassa selvitystä, konkurssitilanteessa voi olla hyvin vaikea vakuuttavasti osoittaa, onko kirjanpitovelvollisen omaisuutta luovutettu sen varallisuuspiiristä velkojien oikeuksia loukaten vai onko kysymyksessä ollut taseen ja tuloksen parantelu esimerkiksi luotonantajia varten.

Tapauksessa Kouvolan hovioikeus 12.8.2004 nro 965 syyte koski käyttö- ja vaihto-omaisuuden hävittämistä ennen konkurssia ohi kirjanpidon tapahtuneen myynnin avulla. Omaisuu- den arvo oli konkurssihetkellä enää murto-osa viimeisen tilinpäätöksen osoittamasta. Kun ostovelat olivat tällä aikavälillä hieman lisääntyneet, katsottiin tuomiossa, ettei ero voinut johtua kokonaan vaihto-omaisuusvaraston vähenemisestä.

Ratkaisussa Vaasan hovioikeus 9.9.2003 nro 1112 puolestaan syyte vaihto-omaisuuden vastikkeettomista luovutuksista hylättiin. Perusteena on mahdollisesti ollut se, että myyntikatteen muuttuminen negatiiviseksi oli voinut johtua muistakin syistä kuin kirjaamattomista myynneistä tai luovutuksista. Myös vaihtoehtoiset syytteet kirjanpitorikoksesta joko kirjaamalla vaihto-omaisuus tilinpäätöksessä liian suureen arvoon tai laiminlyömällä kirjata vaihto-omaisuuden myyntiä hylättiin. Vastaa- jan taholta esitettiin, että myyntien ja ostojen keskinäinen suhde oli edelleen suurin piirtein samanlainen kuin aiemminkin, mutta palkkakustannusten osuus oli noussut myynnin vähenemisen vuoksi. Kiinteät kulut eivät kuitenkaan vaikuta myyntikatteeseen.

⁹³ Vaihto-omaisuuden arvostuksesta ja epäkuranttiusvähennyksestä esim. Leppiniemi 1999, s. 138–139.

Tuomiossa Turun hovioikeus 30.10.2003 nro 2808 syyksiluettiin kirjanpitorikoksena vaihto-omaisuuden kirjaaminen tilinpäätökseen todellista arvoa korkeampaan arvoon. Vaihto-omaisuuden inventaari oli asiassa laiminlyöty. Sen sijaan syyte vaihto-omaisuuden vastikkeettomiin luovutuksiin perustuneesta velallisen epärehellisyydestä hylättiin ja tässä näytön arvioinnissa otettiin huomioon se, että vaihto-omaisuus katsottiin merkityn kirjanpitoon todellista suurempaan arvoon.

Samantyyppistä virheellistä menettelyä kuin vaihto-omaisuuden kohdalla saattaa esiintyä myös pitkävaikutteisten menojen aktivoinnissa. Tärkeimpiä tällaisten menojen ryhmiä ovat aineettomat oikeudet (KPL 5:5a), perustamismenot (KPL 5:7), tutkimus- ja kehittämismenot (KPL 5:8), liikearvo (KPL 5:9) ja muut pitkävaikutteiset menot (KPL 5:11). Kirjanpitolain muutoksella 30.12.2004/1304 perustamis- ja tutkimusmenot on säädetty kirjatavaksi tilikauden kuluksi.⁹⁴

Tällaisilla varsin arvostuksenvaraisilla erillä voidaan pyrkiä muokkaamaan kirjanpidollista tulosta. Ennen sanottua lainmuutostakin hyvä kirjanpitolapa on kuitenkin edellyttänyt erityistä varovaisuutta juuri tämän tyyppisissä kirjauksissa. Esim. lausunnossa KILA 1998/1534 on todettu, että pitkävaikutteisten menojen aktivoinnin ehdoton edellytys on niihin perustuva vastainen tulonodotus, joka kirjanpitovelvollisen on tilinpäätöstä laatiessaan selvitettävä.⁹⁵ Lisäksi pitkävaikutteisten menojen aktivointi oli sellainen osakeyhtiön taloudellisen tilan arvostelemista koskeva tärkeä seikka, josta oli annettava tieto tilinpäätöksen liitetietona ja toimintakertomuksessa.

Aktivoituja perustamismenoja, tutkimusmenoja ja muita kuin KPL 5 luvun 8 §:ssä tarkoitettuja kehittämismenoja ei myöskään saanut OYL 12 luvun 2 §:n mukaan ottaa huomioon voitonjakokelpoisia varoja laskettaessa.⁹⁶ Velvollisuutta tilinpäätöshetkellä eräänntyneiden, mutta tilinpäätöksen valmistumisvaiheessa vielä maksamatta olevien verojen esittämiseen tilinpäätöksessä perusteltiin puolestaan esitöissä nimenomaisesti harmaan talouden torjumisella.⁹⁷ Kirjanpito-

⁹⁴ Ks. HE 126/2004 vp, s. 21.

⁹⁵ Sama kannanotto ilmenee myös mm. lausunnossa KILA 1999/1579, jossa lisäksi todetaan, että tilikauden kuluksi kirjaamista on aina pidettävä hyvän kirjanpitotavan ja varovaisuuden periaatteen mukaisena.

⁹⁶ Nämä menot eivät osoittaneet nettovarallisuutta, vaan ne oli jo menetetty; Koski – af Schulten 2000, s. 301–302.

⁹⁷ Ks. HE 189/2000 vp, s. 5. Talousvaliokunnan mietinnössä kuitenkin epäiltiin harmaan talouden harjoittajien manipuloivan kirjanpitoa taikka laiminlyövän sen ja katsottiin tiedoilla olevan merkitystä lähinnä yleisenä luottotietoinformaationa; ks. TaVM 10/2001 vp.

asetuksen 2 luvun 6 §:n mukaan liitetietoina on esitettävä kirjanpitolain 5 luvun 18 §:ssä tarkoitetut laskennalliset verovelat, jos ne ovat olennaisia eikä niitä ole merkitty taseeseen.⁹⁸ Tämän säännöksen rikosoikeudellista merkitystä vähentää se, ettei se koske pienyhtiöitä eikä muita pieniä kirjanpitovelvollisia.

LÄHTEET

- Aho, Tuomas – Vänskä, Hannu 1996: *Tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa*. 2. p. Helsinki 1996.
- Airaksinen, Manne – Jauhiainen, Jyrki 1997: *Osakeyhtiölaki*. Helsinki 1997.
- Airaksinen, Manne – Jauhiainen, Jyrki 2000: *Suomen yhtiöoikeus*. Helsinki 2000.
- Alhola, Kari – Koivikko, Aarne – Rätty, Päivi – Tuominen, Olavi 1999: *Tilinpäätös ja yritysverotus*. Porvoo 1999.
- Andersson, Edward – Linnakangas, Esko 2006: *Tuloverotus*. Helsinki 2006.
- Asp, Petter 1999: Bokföringsbrott och legalitet. *Svensk Juristtidning (SvJT)* 1999, s. 16 ss.
- Blumme, Nils 2006: Toimintakertomuksen tarkastamisesta vielä. *Tilintarkastus* 2/2006, s. 38.
- Dahlqvist, Anna-Lena – Elofsson, Sigurd 2002: *Bokföringsbrott och bokföringslagen*. Stockholm 2002.
- Frände, Dan 1989: *Den straffrättsliga legalitetsprincipen*. Ekenäs 1989.
- Frände, Dan 2005: *Yleinen rikosoikeus*. Helsinki 2005.
- Havukainen, Jari 2006: Konsernitilinpäätös, osa V. Teoksessa *Uudistunut kirjanpitolaki* (Ernst & Young). Helsinki 2006, s. 331 ss.
- HE 23/1985 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle kirjanpitolain 38 §:n muuttamisesta.
- HE 66/1988 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen käsittäväksi rikoslain ja eräiden muiden lakien muutoksiksi.
- HE 82/1995 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle rikosasiain oikeudenkäyntimenettelyn uudistamista alioikeuksissa koskevaksi lainsäädännöksi.
- HE 189/2000 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain muuttamisesta.
- HE 44/2002 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevan lainsäädännön uudistamiseksi.
- HE 53/2002 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle eräiden rikoslain talousrikossäännösten ja eräiden niihin liittyvien lakien muuttamiseksi.
- HE 26/2003 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle konkurssilainsäädännön uudistamiseksi.
- HE 126/2004 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kirjanpitolain muuttamiseksi sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

⁹⁸ Laskennallisten verovelkojen kirjanpidollisesta käsittelystä ks. Leppiniemi 2004, s. 378–379, Nevalainen 2006, s. 303 ss.

- HE 109/2005 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi osakeyhtiölainsäädännöksi.
- HE 109/2005 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.
- Ilkka, Heikki – Luoma, Jukka 2006: Liiketapahtumien kirjaaminen ja kirjanpitoaineisto, osa II. Teoksessa *Uudistunut kirjanpitolaki* (Ernst & Young). Helsinki 2006, s. 39 ss.
- Juusela, Janne 2004: *Osinkojen ja osakeluovutusten verotus*. Helsinki 2004.
- Järvenoja, Markku 2005: *Yritysmuodot ja verouudistus*. Verotus 2005, s. 228 ss.
- Järvinen, Risto – Prepula, Eero – Riistama, Veijo – Tuokko, Yrjö 2002: *Kirjanpito ja tilinpäätös – uuden kirjanpitolain mukaan*. 2. p. Porvoo 2002.
- Koski, Pauli – af Schulten, Gerhard 2000: *Osakeyhtiölaki selityksin II*. 4. p. Helsinki 2000.
- Koponen, Pekka 2000: Tahallisuudesta talousrikoksissa. *Oikeustiede–Jurisprudentia* XXXV:2002, s. 239 ss.
- Koponen, Pekka 2002a: Oikeustapauskommentari KKO 2001:86. Teoksessa Timonen, Pekka (toim): *KKO:n ratkaisut kommentein 2001:II*. Helsinki 2002, s. 166 ss.
- Koponen, Pekka 2005: Talousrikokset, tilintarkastus ja rikosvastuu. *Tilintarkastus* 6/2005, s. 19 ss.
- Kyläkallio, Juhani – Iirola, Olli – Kyläkallio, Kalle 2002: *Osakeyhtiö*. 3. p. Helsinki 2002.
- Lahti, Raimo 1991: Rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäinen vaihe: varallisuus- ja talousrikossäännökset, II. *Lakimies (LM)* 1991, s. 873 ss.
- Lahti, Raimo 1991a: Rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäinen vaihe: varallisuus- ja talousrikossäännökset, III. *LM* 1991, s. 1168 ss.
- Lahti, Raimo 1998: Rikosvastuun kohdentamisesta yhteisössä ja sen sääntelystä. *LM* 1998, s. 1271.
- Lahti, Raimo 2006: Talousrikosoikeuden uudistamisen erityispiirteistä ja ongelmista. Teoksessa *Huojuva talous, juhlahajalkaisu Markku Hirvonen 60 vuotta*. 2. p. Helsinki 2006, s. 47 ss.
- Laitinen, Elina 2006: Tilinpäätös, osa III luvut 1–5. Teoksessa *Uudistunut kirjanpitolaki* (Ernst & Young). Helsinki 2006, s. 73 ss.
- LaVM 18/2002: Lakivaliokunnan mietintö hallituksen esityksen (HE 53/2002) johdosta eräiden rikoslain talousrikossäännösten ja eräiden niihin liittyvien lakien muuttamiseksi.
- LaVM 28/2002: Lakivaliokunnan mietintö hallituksen esityksen (HE 44/2002) johdosta rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevan lainsäädännön uudistamiseksi.
- Lehtonen, Asko 1986: *Veropetoksesta*. Helsinki 1986.
- Lehtonen, Asko 2006: Kirjanpitorikokset. Luentomoniste Tampereen yliopisto 2006.
- Leppiniemi, Jarmo 1999: *Omaisuuden arvo. Arvonmääritys – tilinpäätös – verotus*. Helsinki 1999.
- Leppiniemi, Jarmo 2000: *Hyvä kirjanpitotapa*. 8. p. Helsinki 2000.
- Leppiniemi, Jarmo 2004: Verotuksen, kirjanpidon ja yhtiöoikeuden yhteensovittaminen. Teoksessa *Verouudistus 2005*. 2. p. Helsinki 2004, s. 371 ss.
- Leppiniemi, Jarmo 2005: Muuttuneet lait, kirjanpidon ja verotuksen kytkeytyminen. *Verotus* 2005, s. 4 ss.
- Matikkala, Jussi 2005: *Tahallisuudesta rikosoikeudessa*. Helsinki 2005.
- Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko 2006: *Elinkeinotulon verotus*. 2. p. Helsinki 2006.
- Mäkelä, Kaisa 2001: *Talouselämän rikokset, rikosoikeus ja kriminaalipolitiikka*. Helsinki 2001.

- Nevalainen, Rabbe 2006: Laskennalliset verovelat ja saamiset, osa IV luku 10. Teoksessa *Uudistunut kirjanpitolaki* (Ernst & Young). Helsinki 2006, s. 303 ss.
- Nissinen, Matti 1997: *Rikosvastuun kohdentamisesta yhteisössä*. Helsinki 1997.
- Nuutila, Ari-Matti 1996: *Rikosoikeudellinen huolimattomuus*. Helsinki 1996.
- Nuutila, Ari-Matti 1997: *Rikoslain yleinen osa*. Helsinki 1997.
- OM LaVO 5/1984: Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu 5/1984: Rikoslain kokonaisuudistus I. Rikoslakiprojektin ehdotus.
- Ossa, Jaakko 2002: *Maa- ja metsätalousverotus*. Helsinki 2002.
- Penttilä, Simo 2003: *Yrityksen omistajan tuloverotus*. 2. p. Helsinki 2003.
- Penttilä, Seppo 2005: Uudistunut osinkoverotus – omistajayrittäjän verosuunnittelu. *Verotus* 2005, s. 120 ss.
- Pirjatanieniemi, Elina 2001: Lievemmän lain periaatteen soveltamisalasta. Teoksessa *Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 40 vuotta*. Turku 2001, s. 181 ss.
- Rautio, Ilkka 2002: RL 30: Elinkeinorikokset. Teoksessa Heinonen, Olavi ym. (toim.): *Rikosoikeus*, Oikeuden perusteokset. 2. p. Helsinki 2002, s. 1035 ss.
- Ryynänen, Olli 2000: Peitellyn osingon verotuksen edellytyksistä erityisesti silmällä pitäen veron kiertämisen yleislauseketta. *Defensor Legis (DL)* 2000, s. 108 ss.
- Ryynänen, Olli 2005: Peitellyn osingon uudesta verokohtelusta etenkin ketjuverotusta silmällä pitäen. *Verotus* 2005, s. 41 ss.
- Räty, Päivi – Virkkunen, Virpi 2002: *Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö*. Helsinki 2002.
- Sahavirta, Ritva 2004: Oikeustapauskommentaari KKO 2004:33. Teoksessa Timonen, Pekka (toim.): *Korkeimman oikeuden ratkaisut kommentein 2004 I*. Helsinki 2004, s. 230 ss.
- Salminen, Markku 1998: *Velallisen rikos: tutkimus velallisen rikosten selvittämisestä erityisesti osakeyhtiöihin kohdistuneiden tekotapojen ja osakeyhtiöitä koskevan oikeuskäytännön valossa*. Helsinki 1998.
- af Schulten, Gerhard 2004: *Osakeyhtiölain kommentaari II*. Helsinki 2004.
- SOU 1998:47: Bulvaner och annat. Betänkande av Bulvanutredningen, Stockholm.
- Suomela, Eero – Palvi, Mauri – Karhu, Kim 1995: *Tilintarkastuslaki*. Porvoo 1995.
- Tapani, Jussi 2006: Jakso 7.5. Kirjanpitorikokset. Teoksessa Frände, Dan et. al.: *Keskeiset rikokset*. Helsinki 2006, s. 542 ss.
- TaVM 10/2001 vp: Talousvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä HE 189/2000 vp.
- Tikka, Kari S. 2004: Uusi osinkoverotus. Teoksessa *Verouudistus 2005*. 2. p. Helsinki 2004, s. 37 ss.
- Tilintarkastustyöryhmän raportti: Kauppa- ja teollisuusministeriön työryhmä- ja toimikuntaraportteja 12/2003.
- Vento, Harri 2005: Kirjanpitäjien riskit. Kirjanpitorikos tunnusmerkistöjen valossa. *Tilisanomat* 2005, s. 25 ss.
- Verohallituksen päätös muistiinpanovelvollisuudesta ja muistiinpanoista, 22.12.1995/1807
- Vuorio, Anne 2006: Pysyvien vastaavien hankintamenon ja pitkävaikutteisten menojen jakottaminen sekä arvonalennukset. Teoksessa *Uudistunut kirjanpitolaki* (Ernst & Young). Helsinki 2006, s. 245 ss.