

**VARJOJOHTAJAT TALOUSRIKOKSISSA –
TUTKIMUS TOSIASIALLISEN MÄÄRÄYSVALLAN
KÄYTTÄJÄN TEKIJÄVASTUUSTA**

Anu Pullinen 506992

Pro gradu -tutkielma

Rikosoikeus, vastuu ja vastuuseen asettaminen

Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta

Tammikuu 2019

TIIVISTELMÄ

TURUN YLIOPISTO

Oikeustieteellinen tiedekunta

ANU PULLINEN: Varjojohtajat talousrikoksissa – Tutkimus tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän tekijävastuusta

Pro gradu, 87s. + X, 1 liite (4 sivua).

Rikosoikeus

Tammikuu 2019

Turun yliopiston laaturjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin Originality Check -järjestelmällä.

Tutkielman aiheena ovat talousrikokset tapauksissa, joissa rikoksen varsinaisena tekijänä on oikeushenkilön toimihenkilöihin kuulumaton tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä apunaan oikeushenkilön nimelliseen johtoon kuuluva bulvaani, jonka asema yhtiössä on ainoastaan muodollinen. Tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän rikosoikeudellista vastuutaan tarkastellaan tutkielmassa kolmen eri rikostunnusmerkistön kautta, jotka ovat kirjanpitorikos, velallisen epärehellisyysrikos ja veropetos. Tutkimuksessa analysoidaan lisäksi edustajanvastuuta koskevan säännöksen suhdetta näihin tunnusmerkistöihin. Tutkimus on rajattu ainoastaan kansallisiin rikostapauksiin ja sen tarkoituksena on tuottaa hyödyllistä materiaalia ennen kaikkea lainkäyttäjän tarpeisiin. Ajallisesti tutkimus keskittyy kahden edellisen vuosikymmenen aikana tapahtuneisiin lainsäädännön ja oikeuskäytännön muutoksiin ja kehitykseen.

Tutkimusmenetelmät koostuvat sekä teoreettisesta materiaalista että tuomioistuinten tapauksista. Tärkeimpiä lähteitä ovat talousrikoksia käsittelevät teokset, erityisesti Nissisen Rikosvastuun kohdentamisesta yhteisössä (1997), Tapanin ja Tolvasen Rikosoikeuden yleinen osa: Vastuuoppi (2013), Tapanin osuus kokoelmateoksesta Keskeiset rikokset (2014 ja 2018), Kuposen ja Lahden toimittama kokoelmateos Talousrikokset (2007) sekä Luodon Avunannon rangaistavuuden edellytykset (2018). Lisäksi aineisto koostuu Suomen hovioikeuksien vuosien 2015–2018 tapauksista, joissa oli arvioitavana tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän asema yhtiössä.

Tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä tuomitaan kaikissa tutkimuksessa käsitellyissä rikostunnusmerkistöissä teon tekijänä, vaikka säännöksistä kirjanpitorikosta ja velallisen epärehellisyysrikosta on oikeustieteessä usein pidetty erikoisrikoksina, joissa tekijänä voi olla ainoastaan tietty tekijäpiiriin kuuluva taho. Veropetosrikoksen avoin tunnusmerkistö ei sen sijaan ole aiheuttanut ongelmia. Tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän tekijätunnusmerkin ja määritelmän edellytykset ja rajat ovat puolestaan täsmentyneet ennen kaikkea tuomioistuimissa esitetyn näytön perusteella, joissa korostuu tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän vastuu yhtiön päivittäisestä hallinnosta ja yhtiötoiminnan järjestämisestä. Silti tekijätunnusmerkin täytyminen vaatii tuomioistuimilta tapauskohtaista harkintaa tapausten erityispiirteiden mukaisesti.

Asiasanat:

avunanto rikokseen, kirjanpitorikos, laillisuusperiaate, osallisuus rikokseen, rikoksen tekijät, rikoskumppanuus, rikoslaki, rikosoikeudellinen vastuu, rikosoikeus, rikostunnusmerkistö, talousrikokset, velallisen rikokset, veropetos

SISÄLLYS

Lähteet	IV
Lyhenteet	X
1 Johdanto	1
1.1 Johdatus aiheeseen	1
1.2 Tutkimuskysymys, tavoitteet ja rajaukset	4
1.3 Tutkimuksen metodi, rakenne ja aineisto	5
2 Talousrikosten monet tekijät	7
2.1 Rikosvastuun kohdentamisesta yhteisössä	7
2.2 Tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä, bulvaani ja käsitteiden tulkinta	13
3 Tekijävastuu ja osallisuus	20
3.1 Yleistä	20
3.2 Tekijävastuu	23
3.2.1 Välitön tekijävastuu	23
3.2.2 Rikoksumppanuus	28
3.2.3 Välillinen tekeminen	30
3.3 Osallisuusoppi	32
3.3.1 Avunanto	32
3.3.2 Yllytys	35
4 Rikostunnusmerkistöjen tekijät	37
4.1 Yleistä	37
4.2 Kirjanpitorikos	39
4.2.1 Tunnusmerkistö	39
4.2.2 Kirjanpitovelvollisuus	40
4.3 Velallisen epärehellisyys	46
4.3.1 Tunnusmerkistö	46
4.3.2 Velallinen	47
4.3.3 Oikeushenkilön puolesta toimimista koskeva säännös	50
4.4 Veropetos	58
4.4.1 Tunnusmerkistö	58
4.4.2 Verovelvollisuus	59
4.5 Johtopäätökset rikostunnusmerkistöistä	64
5 Tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä hovioikeuden ratkaisussa	67
5.1 Tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän tulkinnan rajat	67
5.2 Tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän määritelmän piirteet	70
5.2.1 Vastuu taloushallinnosta	72
5.2.2 Vastuu yhtiön kirjanpidon tai tilintarkastuksen hoitamisesta	73
5.2.3 Omistus tai toiminnan rahoittaminen	74
5.2.4 Vastuu henkilöstöhallinnosta	74
5.2.5 Bulvaanin alistettu asema	75
5.2.6 Yhtiön ulkopuolisten tahojen käsitys määräysvallasta	76
5.2.7 Asiointi viranomaisissa ja viranomaisen laatimat tarkastukset	77
5.2.8 Vastuu yhtiön perustamisesta ja siihen liittyvistä toimista	78
5.2.9 Kokemus yhtiötoiminnasta, sopiva tutkinto tai aikaisempi talousrikostausta ..	79
5.2.10 Vastuu yhtiötoiminnan jälkeisistä toimista	80
5.3 Yhteenvedo hovioikeuden ratkaisusta	81
6 Lopuksi	85
Liitteet	88

LÄHTEET

Kirjallisuus

- Aarnio, Aulis, Tulkinnan taito: Ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta. Alma Talent Oy 2006.
- Aarnio, Aulis, Laintulkinnan teoria. Werner Söderström Osakeyhtiö 1989.
- Frände, Dan, Yleinen rikosoikeus. 2. uudistettu painos. Edita 2012. Suomentanut ja seuraamusosan päivittänyt Markus Wahlberg.
- Frände, Dan – Matikkala, Jussi – Tapani, Jussi – Tolvanen, Matti – Viljanen, Pekka – Wahlberg, Markus, Keskeiset rikokset. 3. uudistettu painos. Edita 2014.
(Keskeiset rikokset/Kirjoittaja 2014).
- Frände, Dan – Matikkala, Jussi – Tapani, Jussi – Tolvanen, Matti – Viljanen, Pekka – Wahlberg, Markus, Keskeiset rikokset. 4. uudistettu painos. Edita Publishing Oy 2018.
(Keskeiset rikokset/Kirjoittaja 2018).
- Hannula, Antti – Mäki, Tia – Kari, Matti, Osakeyhtiön hallituksen ja johdon vastuu. Alma Talent Oy, 2014.
- Honkasalo, Brynolf, Suomen rikosoikeus: Yleiset opit II. 2. painos. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja, Helsinki 1967.
- Huovila, Mika, Oikeuslähdeoppi ja oikeudellinen argumentaatio, s. 13–99 teoksessa Mika Huovila – Raimo Lahti – Timo Ojala (toim.), Rikostuomion perustelevinen. Helsingin hovioikeus 2005.
- Hyttinen, Tatu, Syytön tai syyllinen: Tutkimus syyllisyyskysymyksen ratkaisemisesta. Suomalainen lakimiesyhdistys, Helsinki 2015.
- Hällström, Minna, Kirjanpitäjän ja tilintarkastajan vastuusta talousrikoksissa, s. 83–107 teoksessa Pekka Koponen – Raimo Lahti – Timo Ojala (toim.), Kirjoituksia talousrikosoikeudesta. Helsingin hovioikeus 2007.
- Jareborg, Nils, Allmän kriminalrätt. 4. painos. Iustus 2009.
- Kankaanranta, Terhi – Muttilainen, Vesa, Kuittikauppa rakennusalan talousrikollisuutena. Poliisiammattikorkeakoulu 2010.
- Koponen, Pekka, Oikeustapauskommentti KKO 2001:86, s. 166–171 teoksessa Timonen, Pekka (toim.), KKO:n ratkaisut kommentein II 2001. Lakimiesliiton kustannus 2002.
- Koponen, Pekka, Talousrikokset rikos- ja rikosprosessioikeuden yhtymäkohdassa: erityisesti tahallisuuden ja syytesidonnaisuuden kannalta tarkasteltuna. Suomalainen lakimiesyhdistys 2004a.
- Koponen, Pekka, Velallisen rikokset, s. 81–112 teoksessa Raimo Lahti – Pekka Koponen (toim.), Uudistuva talousrikosoikeus. Suomalainen lakimiesyhdistys 2004b.

- Koponen, Pekka – Sahavirta, Ritva, Kirjanpitorikokset, s.55–102 teoksessa Raimo Lahti – Pekka Koponen (toim.), Talousrikokset. Suomalainen lakimiesyhdistys 2007.
- Kukkonen, Reima, Velallisen rikokset ja rikosoikeudellinen laillisuusperiaate. Edita Publishing Oy, 2016.
- Kuusiniemi, Kari – Ekroos, Ari – Kumpula, Anne – Vihervuori, Pekka, Ympäristöoikeus. 2. uudistettu painos. Alma Talent Oy, 2013. (Ympäristöoikeus/Kirjoittaja 2013).
- Lahti, Raimo, Taloudelliseen rikollisuuteen liittyvät vastuunjako-ongelmat, s. 37–57 teoksessa Taloudellinen rikollisuus. Lakimiesliiton koulutuskeskuksen julkaisusarja. Suomen lakimiesliiton kustannus, 1981.
- Lahti, Raimo, Rikosvastuun kohdentamisesta yhteisössä ja sen sääntelystä. Lakimies 8/1998, s. 1271–1284.
- Lahti, Raimo, Om förelning av straffansvar i samfund och regleringen av den, s. 385–399 teoksessa Asp, Petter – Herlitz Carl Erik – Holmqvist Lena (toim.), Flores juris et legum : festskrift till Nils Jareborg. Iustus 2002.
- Lahti, Raimo, Rikosoikeudellisesta oikeuslähte- ja lainsoveltamisopista, s. 100–112 teoksessa Mika Huovila – Raimo Lahti – Timo Ojala (toim.), Rikostuomion perusteleminen. Helsingin hovioikeus 2005.
- Lahti, Raimo, Talousrikosoikeuden yleisistä opeista, s. 3–28 teoksessa Raimo Lahti – Pekka Koponen (toim.), Talousrikokset. Suomalainen lakimiesyhdistys 2007.
- Lappi-Seppälä, Tapio, Rikosoikeuden yleisiä oppeja koskeva uudistus III. Lakimies 3/2004, s. 422–450.
- Lappi-Seppälä, Tapio – Hakamies, Kaarlo – Helenius, Dan – Koskinen, Pekka –Majanen, Martti – Melander, Sakari – Nuotio, Kimmo – Nuutila, Ari-Matti – Ojala, Timo – Rautio, Ilkka, Rikosoikeus. 3. uudistettu painos. Alma Talent Oy 2009. (Rikosoikeus/Kirjoittaja 2009).
- Lehtonen, Asko: Veropetossäännöksen muutokset. Lakimies 8/1998, s. 1309–1324.
- Luoto, Lauri: Omakätiset rikokset ja osallisuusoppi. Lakimies 1/2014, s. 44–64.
- Luoto, Lauri: Avunannon rangaistavuuden edellytykset. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2018.
- Matikkala, Jussi, Tahallisuudesta rikosoikeudessa. Suomalainen lakimiesyhdistys 2005.
- Melander, Sakari, Rikosvastuun yleiset edellytykset. Tietosanoma 2016.
- Mähönen, Jukka – Villa, Seppo, Osakeyhtiö III, Corporate governance. 2. uudistettu painos. Alma Talent Oy 2006.
- Mäkelä, Kaisa, Talouselämän rikokset, rikosoikeus ja kriminaalipolitiikka : empiirinen ja rikosoikeusteoreettinen tutkimus rauenneista konkurseista. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2001.

- Nissinen, Matti, Rikosvastuun kohdentamisesta yhteisössä. Sisäasiainministeriö, poliisiosasto, 1997.
- Nurmi, Mirja-Leena, Punninta Korkeimman oikeuden ratkaisuihin, s. 200–220 teoksessa Mika Huovila – Raimo Lahti – Timo Ojala (toim.), Rikostuomion perusteleminen. Helsingin hovioikeus 2005.
- Nuutila, Ari-Matti, Rikoslain yleinen osa. Kauppakaari 1997.
- Pyöriä, Matti, Tosiasiallisen määräysvallan käyttäminen kirjanpitorikoksissa, s. 259–283 teoksessa Pekka Koponen – Raimo Lahti – Elina Elo (toim.), Valittuja kysymyksiä rikos- ja rikosprosessioikeudesta I. Helsingin hovioikeus 2018.
- Repo, Sanna, Tekijäkumppanuus ja avunanto, s. 264–277 teoksessa Lahti Raimo – Ojala Timo (toim.), Rikosoikeuden uudistuneet yleiset opit. Helsingin hovioikeus 2004.
- Saarnilehto Ari – Annola, Vesa – Hemmo, Mika – Karhu, Juha – Kartio, Leena – Tammi-Salminen, Eva – Tolonen, Juha – Tuomisto, Jarmo – Viljanen, Mika, Varallisuus oikeus. 2. uudistettu painos. Sanoma Pro 2012. (Varallisuus oikeus/Kirjoittaja 2012).
- Sahavirta, Ritva, Verorikokset, s. 264–277 teoksessa Lahti Raimo – Koponen Pekka (toim.), Talousrikokset. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2007.
- Saloheimo, Jorma, Työturvallisuus: Perusteet, vastuu ja oikeusturva. 3. uudistettu painos. Alma Talent Oy 2016.
- Savela, Ari, Vahingonkorvaus osakeyhtiössä. 3. uudistettu painos. Alma Talent Oy 2015.
- Tapani, Jussi, Rikosoikeudellinen laillisuusperiaate taloudellisten vaihdantasuhteiden puristuksessa. Defensor Legis 6/2002a, s. 939–965.
- Tapani, Jussi, Oikeustapauskommentti KKO 2001:87, s. 166–171 teoksessa Timonen, Pekka (toim.), KKO:n ratkaisut kommenttein II 2001. Lakimiesliiton kustannus 2002b.
- Tapani, Jussi, Petos liikesuhteessa: Talousrikosoikeudellinen tutkimus. Suomalainen lakimiesyhdistys 2004.
- Tapani, Jussi – Tolvanen, Matti, Rikosoikeuden yleinen osa: Vastuuoppi. 2. uudistettu painos. Talentum Media Oy 2013.
- Toiviainen, Heikki, Osakeyhtiön toimitusjohtajan asema: oikeusdogmaattinen tutkimus valasta ja sen sääntelystä. Lakimiesliiton kustannus, 1992.
- Tolonen, Kari, Talousrikossäännösten tulkinta: Erityisesti velallisen rikoksissa. Poliisiammatikorkeakoulu, 2000.
- Tuori, Kaarlo, Sosiaalioikeus – itsenäinen oikeudenala? Lakimies 2/1997, s. 171–181.
- Vanhanen, Teemu, Rikostuomion vai avunantoa – Onko sillä merkitystä?: tutkimus rikoksen tekemisen ja avunannon rajanvedosta varkaus- ja väkivaltarikoksissa. Turun yliopisto 2004.

Virolainen, Jyrki – Pölonen, Pasi, Rikosprosessin perusteet: Rikosprosessioikeus I. Alma Talent Oy, 2003.

Harri, Vento, Velallisen rikokset konkurssissa. Lakimiesliiton kustannus, 1992.

Viljanen, Pekka, Oikeustapauskommentti KKO 1999:79. Lakimies 8/1999, s. 1280–1288.

Vuorinen, Sami, Talousrikosten tutkinta. Oikeuspoliittinen tutkimuslaitos, 2002.

Virallislähteet

HE 23/1985 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kirjanpitolain 38 §:n muuttamisesta.

HE 66/1988 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen käsittäväksi rikoslain ja eräiden muiden lakien muutoksiksi.

HE 94/1993 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen toisen vaiheen käsittäväksi rikoslain ja eräiden muiden lakien muutoksiksi.

HE 95/1993 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle oikeushenkilön rangaistusvastuuta koskevaksi lainsäädännöksi.

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 109/2005 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi osakeyhtiölainsäädännöksi.

Muut eduskunnan lainvalmisteluasiakirjat

LaVL 7/1985 vp. Lakivaliokunnan mietintö n:o 7 hallituksen esityksen (HE 23/1985 vp) johdosta laiksi kirjanpitolain 38 §:n muuttamisesta.

Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu (OLJ) 5/2000: Rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevat säännökset. Rikoslakiprojektin ehdotus.

Oikeusministeriön Mietintöjä ja lausuntoja 7/2018: Arviomuistio rikoslain viimeaikaisesta kehityksestä ja tulevista kehitystarpeista. Eräät seksuaali-, väkivalta-, rattijuopumus- ja talousrikokset.

Muut lähteet

Harmaan talouden selvitysyksikkö: Harmaa talous 2011, Harmaan talouden tilannekuva IV/2011.

https://www.vero.fi/contentassets/54e9775a7d4a48bcbfa79590795d4e23/harmaa_talous_2011.pdf (Viitattu 29.12.2018).

Harmaan talouden selvitysyksikkö: Liiketoimintakieltoon määrätyt. Lähipiiri, yrityskytkenät ja kiellon rikkomistapaukset. 23.4.2013

https://www.vero.fi/contentassets/a7f35eeac5a74429aa2b57ede5e0a421/asiantuntijakirjoitus_liiketoimintakieltoon-maaraty.pdf (Viitattu 20.9.2018).

Harmaan talouden selvitysyksikkö: Rikostorjunta.

<https://www.vero.fi/harmaa-talous-rikollisuus/torjunta/rikostorjunta/> (Viitattu 20.9.2018).

Kirjanpitolautakunta (KILA) 1275. Päätöksen/lausunnon numero: 1275/23.5.1994.
<https://www.edilex.fi/kila/1275> (Viitattu 29.12.2018).

Kirjanpitolautakunta (KILA) 1757. Päätöksen/lausunnon numero: 1757/18.10.2005
<https://www.edilex.fi/kila/1757> (Viitattu 29.12.2018).

MTV Uutiset, artikkeli 08.10.2017: Järjestäytynyt rikollisuus painottuu yhä vahvemmin talousrikoksiin: Riskit pienempiä ja tuomiot lyhyempiä.

<https://www.mtv.fi/uutiset/kotimaa/artikkeli/jarjestaytynyt-rikollisuus-painottuu-yha-vahvemmin-talousrikoksiin-riskit-pienempia-ja-tuomiot-lyhyempia/6609720#gs.Hxd-NyWU> (Viitattu 6.7.2018).

Oikeusrekisterikeskus: Liiketoimintakiellot.

<https://www.oikeusrekisterikeskus.fi/fi/index/tietopalvelu/tilastotjaavoindata/liiketoimintakiellot.html> (Viitattu 20.9.2018).

Verohallinnon vero-ohje: Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus.

https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48999/yleinen_ja_rajoitettu_verovelvollisuus/ (Viitattu 26.9.2018).

Verohallinnon vero-ohje: Mitä verotarkastus on?

<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/verotarkastus/> (Viitattu 25.12.2018).

Oikeustapaukset

Euroopan ihmisoikeustuomioistuin

EIT Huhtamäki v. Suomi 6.3.2012

EIT Martirosyan v. Armenia 5.2.2013

Korkein oikeus

KKO:1982-II-66

KKO 1988:95

KKO 1989:9

KKO 1990:133

KKO 1999:79

KKO 2000:74

KKO 2001:86 (ään.)

KKO 2001:87

KKO 2002:11

KKO 27.3.2003 n:o 648, (Dnro R 2001/466)

KKO 2005:144

KKO 2008:37 (ään.)
KKO 2009:75 (ään.)
KKO 2009:87 (ään.)
KKO 2010:85
KKO 2010:91 (ään.)
KKO 2014:46
KKO 2015:10
KKO 2017:98 (ään.)

Hovioikeudet

Helsingin hovioikeus

Helsingin HO 28.1.2015 n:o 103603 (Dnro R 14/671)
Helsingin HO 16.6.2015 n:o 126513 (Dnro R 15/877)
Helsingin HO 4.3.2016 n:o 109814 (Dnro R 15/436)
Helsingin HO 20.5.2016 n:o 121372 (Dnro R 15/2693)
Helsingin HO 31.5.2016 n:o 122976 (Dnro R 15/490)
Helsingin HO 13.6.2016 n:o 125132 (Dnro R 15/660)
Helsingin HO 6.7.2016 n:o 128896 (Dnro R 15/1500)
Helsingin HO 7.7.2017 n:o 127458 (Dnro R 16/2645)
Helsingin HO 23.1.2018 n:o 102805 (Dnro R 16/1144) (ei lainvoimainen)

Itä-Suomen hovioikeus

Itä-Suomen HO 13.10.2016 n:o 142108 (Dnro R 15/1450)
Itä-Suomen HO 25.10.2016 n:o 143770 (Dnro R 16/321)
Itä-Suomen HO 31.5.2018 n:o 123305 (Dnro R 17/1166)
Itä-Suomen HO 24.8.2018 n:o 134152 (Dnro R 18/110) (ei lainvoimainen)

Rovaniemen hovioikeus

Rovaniemen HO 13.2.2015 n:o 106883 (Dnro R 14/516)
Rovaniemen HO 26.02.2016 n:o 108656 (Dnro R 15/369)
Rovaniemen HO 21.3.2016 n:o 112408 (Dnro R 15/764)
Rovaniemen HO 11.4.2017 n:o 115012 (Dnro R 15/130)
Rovaniemen HO 5.6.2017 n:o 122533 (Dnro R 16/622)

Turun hovioikeus

Turun HO 31.8.2016 n:o 134596 (Dnro R 15/1643)
Turun HO 4.4.2017 n:o 113829 (Dnro R 16/1966)
Turun HO 6.9.2017 n:o 134067 (Dnro R 16/1613)
Turun HO 19.9.2017 n:o 136573 (Dnro R 16/1728)
Turun HO 12.03.2018 n:o 110898 (Dnro R 17/257)
Turun HO 24.5.2018 n:o 122196 (Dnro R 17/337)
Turun HO 6.7.2018 n:o 129035 (Dnro R 17/1167)

Vaasan hovioikeus

Vaasan HO 20.4.2016 n:o 116639 (Dnro R 15/614) (ei lainvoimainen)
Vaasan HO 16.05.2016 n:o 120538 (Dnro R 15/429)
Vaasan HO 24.5.2016 n:o 121997 (Dnro R 15/994)
Vaasan HO 23.5.2018 n:o 121892 (Dnro R 17/635)

LYHENTEET

alav.	alaviite
DL	Defensor Legis (lehti)
Dnro	diaarinumero
EIT	Euroopan ihmisoikeustuomioistuin
esim.	esimerkiksi
<i>et al.</i>	ja muut
HE	hallituksen esitys
HO	hovioikeus
KILA	kirjanpitolautakunta
KKO	korkein oikeus
KonkL	konkurssilaki (120/2004)
KirjanpitoL	kirjanpitolaki (1336/1997)
kpl	kappale
Ks.	katso tarkemmin
Ky	kommandiittiyhtiö
LaVL	lakivaliokunta
LTKieltoL	laki liiketoimintakiellosta (1059/1985)
LM	Lakimies (lehti)
n:o	numero
OKL	osuuskuntalaki (421/2013)
OLJ	oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu
OM	oikeusministeriö
Oy	osakeyhtiö
OYL	osakeyhtiölaki (624/2006)
PL	Suomen perustuslaki (731/1999)
RL	rikoslaki (39/1889)
toim.	toimittanut
TTL	työturvallisuuslaki (738/2002)
TVL	tuloverolaki (1535/1992)
vp	valtiopäivät
ään.	äänestysratkaisu

1 JOHDANTO

1.1 Johdatus aiheeseen

Suomessa talousrikoksella tarkoitetaan yleisesti yrityksen, julkishallinnon tai muun yhteisön toiminnan yhteydessä tai niitä hyväksi käyttäen tapahtuvaa huomattavaan välittömään tai välilliseen taloudelliseen hyötyyn tähtäävää rangaistavaa tekoa tai laiminlyöntiä.¹ Vuonna 2017 poliisin tietoon tuli 2 069 uutta talousrikosasiaa, joihin liittyi yhteensä 4 271 rikosta. Poliisin tietojen mukaan talousrikosasiat ovat nousseet tasaisesti vuosien 2013–2017 aikana. Kansalaisten rikosilmoitusten sijaan muiden talousrikostorjuntaviranomaisten ilmoitukset muodostavat suurimman osan poliisin tietoon tulleista talousrikoksista. Näistä viranomaisista tärkeimmät ovat Verohallinto ja Tulli. Tuomioistuimissa yleisin talousrikosnimike on Harmaan talouden selvitysyksikön mukaan ollut viime vuosina rikoslain (RL, 39/1889) 30 luvun 9a §:n mukainen törkeä kirjanpitorikos. Keskimääräinen arvioitu käsittelyaika talousrikoksille on käräjäoikeuksissa vaihdellut eri rikosnimikkeiden välillä noin 60 päivästä jopa 200 päivään.² Pitkät käsittelyajat ja suuret kustannukset johtuvat talousrikosten tutkinnan sekä käsittelyn vaativuudesta ja laajuudesta. Törkeissä talousrikoksissa on lähes poikkeuksetta pisimmät käsittelyajat.³

Usein talousrikoksissa ei ole kyse ainoastaan yksittäisestä tunnusmerkistön täyttävästä teosta, vaan tapahtumasarja jakautuu useampaan rikokseen. Tyypillinen esimerkki on veron välttämiseksi tehdyt verorikostapaukset, joihin yhdistyy myös kirjanpitorikoksia tai velallisen rikoksia tietojen vääristämiseksi tai varojen piilottamiseksi. Useiden tekojen ja ajallisesti pitkänkin tapahtumasarjan seurauksena voi olla hankala todeta, kuka yrityksessä tai yhteisössä on todellisuudessa syyllistynyt rikoksiin. Tämä luonnollisesti vaikeuttaa myös tapausten selvittämistä ja tuomioistuimessa näytön hankkimista varsinkin sellaisissa tapauksissa, joissa todelliset tekijät piiloutuvat yhtiön nimellisten johtajien ja toimijoiden taakse.

Tämän tutkimuksen aiheena ovat talousrikokset niin kutsutuissa *bulvaanitapauksissa*, joissa yhtiön tosiasiallisena johtajana ja päätöksentekijänä toimii henkilö, jota ei ole nimetty tai kirjattu yhtiön hallitukseen, toimitusjohtajaksi tai muuhun vastuuasemaan. Tätä henkilöä voidaan

¹ Harmaan talouden selvitysyksikkö: Harmaan talouden tilannekuva IV/2011, s. 10. Harmaan talouden selvitysyksikön määritelmä kattaa ennen kaikkea yhteisöjen talousrikosten määritelmän, mutta ei huomioi esimerkiksi yksityisten henkilöiden talousrikoksia. Talousrikosten tarkka määritelmä on jäänyt epäselväksi ja määritelmään liittykin usein ongelmia. Tämän työn kannalta selvitysyksikön määritelmä on kuitenkin asiallinen ja toimiva.

² Harmaan talouden selvitysyksikkö: Rikostorjunta (Viitattu 20.9.2018)

³ Oikeusministeriö. Mietintöjä ja lausuntoja 7/2018, s. 113.

yleisesti kutsua *tosiasiallisen määräysvallan tai päätösvallan käyttäjäksi, tosiasialliseksi johtajaksi* taikka *varjojohtajaksi*. *Bulvaaneiksi* sen sijaan kutsutaan sellaisia henkilöitä, jotka eivät puutu yhtiön johtamiseen tai päätöksentekoon, vaikka heidät on nimetty yhtiön johtoon muodolliseen vastuuasemaan.⁴ Heillä ei ole päätösvaltaa yhtiössä, vaan he toimivat tosiasiallisten johtajien välikäsinä. Keinotekoisilla järjestelyillä tosiasialliset määräysvallan käyttäjät pyrkivät välttämään rikosoikeudellisen vastuun oikeushenkilön toiminnassa tehtävistä talousrikoksista.

Lähtökohtaisesti rikosoikeudellinen vastuu kohdennetaan aina teon todelliseen tekijään yleisten osallisuusoppien mukaisesti. Eri rikostunnusmerkistöissä tekijäpiiri on kuitenkin usein yksilöity eri sanamuodoin. Yleensä tunnusmerkistöissä ei ole rajoitettu rikoksen mahdollista tekijäpiiriä, jolloin tekijä ilmaistaan tyypillisesti sanalla ”joka”. Näitä tunnusmerkistöjä voidaan kutsua *tekijäpiiriltään avoimiksi tunnusmerkistöiksi*. Tekijänä voi tulla kyseeseen käytännössä kuka tahansa, ja tekijäpiirin rajaamiseen voidaan päätyä vain tekijäpiirin tulkinnan avulla. Avoimissa tunnusmerkistöissä teonkuvaus on pyritty kirjoittamaan tai sitä on tulkittu riittävän ahtaasti, jotta erityinen tunnusmerkistön tavoite saadaan toteutetuksi. Avoimiin tunnusmerkistöihin kuuluvat esimerkiksi RL 29 luvun 1–3 §:ssä tarkoitettujen veropetosrikosten tunnusmerkistöt, jotka eivät rajaa vastuusubjekteja.⁵

Niin sanotuissa *erikoisrikoksissa* rikoksen tekijänä voi olla vain määrätyt ehdot täyttävä taho.⁶ Varsinainen tekijänä voi olla ainoastaan sellainen henkilö, jolla on lain edellyttämä asema tai ominaisuus taikka joka täyttää muut tunnusmerkistössä tarkoitetut olosuhteet tai edellytykset. Ehtojen ulkopuolelle jäävä henkilö voi olla vakiintuneen käsityksen mukaan ainoastaan avunantaja (RL 5:6) tai yllyttäjä (RL 5:5), vaikka hänen tosiallinen osuutensa rikoksessa vastaisi rikoskumppanin asemaa.⁷ Näihin erikoisrikoksiin on katsottu kuuluvan esimerkiksi RL 39 luvun velallisen rikokset sekä RL 30 luvun 9–10 §:n kirjanpitorikokset.⁸

⁴ Keskeiset rikokset/Tapani 2014, s. 763.

⁵ HE 44/2002 vp, s. 159–160.

⁶ Hällström 2007, s. 86. Nuutila 1997, s. 361.

⁷ HE 44/2002 vp, s. 159, Rikosoikeus/Hakamies – Nuutila, 2009, s. 785.

⁸ Hallituksen esityksen mukaan kolmas vaihtoehto tunnusmerkistöjen kirjoittamiseen vastaa avointa tunnusmerkistöä. Säännökset kuitenkin tavallisesti muotoillaan siten, että rangaistavaa on hyödyn hankkiminen itselle tai toiselle. Esimerkiksi verorikkomus (RL 29:4) ja avustuspetos (RL 29:5) edellyttävät ainoastaan sitä, että teolla tai laiminlyönnillä on hankittu tai yritetään hankkia hyötyä itselle tai toiselle. Ks. tarkemmin HE 44/2002 vp, s. 160.

Kun rikokset tehdään oikeushenkilön puolesta tai sen sisällä, perinteiset osallisuutta koskevat säännökset eivät ole suoraan sovellettavissa vastuun kohdentamiseen. Oikeushenkilö ei nimittäin voi itse syyllistyä rikokseen, vaan rikoksen tekee aina luonnollinen henkilö.⁹ Tekijäpiiriltään avoimet tunnusmerkistöt eivät suoraan aiheuta tulkintaongelmia, sillä tunnusmerkistöt eivät varsinaisesti rajaa vastuusubjekteja.¹⁰ Tällöin vastuuseen voidaan periaatteessa asettaa asemasta riippumatta kuka tahansa, joka on toiminut oikeushenkilön puolesta. Sen sijaan erikoisrikoksissa erityinen tekijätunnusmerkki on sidottu henkilön muodollisjuridiseen asemaan yhteisössä.¹¹ Konkreettisesti tapauksessa rikoksen tehneen henkilön, joka on toiminut oikeushenkilön puolesta tai puitteissa, on vastuun kohdentamiseksi toimittava samojen tekijätunnusmerkistöjen sisällä kuin oikeushenkilön.

Oikeushenkilön puolesta tehtyjen rikosten osalta rikoslaissa säädettiin vuoden 2003 lakimuutoksella RL 5 luvun 8 §:n mukaisesta *edustajanvastuusta*. Säännöksessä on kyse tilanteesta, jossa rikos tapahtuu oikeushenkilön toiminnassa ja jossa rikoksen varsinainen tekijä toimii oikeushenkilön puolesta ilman, että hän täyttää rikoksen tunnusmerkistössä tekijälle asetetut erityisehdot.¹² Kun vastuuarviointi on kohdistettu ensin pykälän mukaisesti oikeushenkilössä toimiviin henkilöihin, tulisi lopullinen rikosoikeudellinen vastuuarviointi tehdä yhteisön tai yrityksen sisällä normaalisti rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevien säännösten ja kyseessä olevan rikoksen tunnusmerkistön perusteella. Kaikissa tapauksissa ei kuitenkaan ole täysin selvää, kuka on toiminut oikeushenkilössä sen puolesta. Näin on etenkin silloin, kun edellä mainittu tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä pyrkii välttämään rikosoikeudellisen vastuun piiloutumalla muodollisten johtajien taakse. Hänen toiminnastaan ei välttämättä löydy selviä todisteita, joiden avulla hänen voitaisiin todeta toimineen rikosta tehdessään oikeushenkilön puolesta.¹³

⁹ Rikoslaissa on erikseen määritelty tietyt rikokset, joista rangaistus voidaan kohdentaa oikeushenkilöön. Oikeushenkilön rangaistusvastuusta säädetään RL 9 luvussa.

¹⁰ HE 44/2002 vp, s. 160.

¹¹ HE 44/2002 vp, s. 160.

¹² HE 44/2002 vp, s. 23.

¹³ Terminologisesti on tärkeä erottaa termit yhteisön *hyväksi* ja yhteisön *puolesta*. Yhteisön hyväksi toimimisella voidaan tarkoittaa, että toimijan ja yhteisön toimintaa yhdistää tietty tavoitteellinen yhdensuuntaisuus. Yksilön toiminta tavalla tai toisella edistää yhteisön olemassaoloa ja sen tarkoituserien saavuttamista. Työnjak o on työn tekijöiden ja johdon välillä jaettu niin, että toimijoiden käyttäytyminen on tarkoitettu yhteisön kannalta järkeväksi, tuottavaksi tai hyödylliseksi. Kun vastaavasti toimitaan yhteisön puolesta, toimijan ja yhteisön välisessä suhteessa voidaan nähdä tietty yhteenkuuluvuus. Tällöin ihmiset tekevät käytännön toimet yhteisön puolesta käytännössä edustaen yhteisöä. Ks. Nissinen 1997, s. 124.

1.2 Tutkimuskysymys, tavoitteet ja rajaukset

Tutkimuskysymyksenä tässä työssä on selvittää, miten ja milloin tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä tuomitaan tekijänä eri talousrikoksissa. Tutkimuskysymystä tarkastellaan kolmen eri rikosnimikkeen eli RL 39 luvun 1 §:n velallisen epärehellisyysrikoksen, RL 30 luvun 9 §:n kirjanpitorikoksen ja RL 29 luvun 1 §:n veropetosrikoksen tunnusmerkistöjen perusteella. Rikosnimikkeet on valittu tutkimuksen kohteeksi niiden tekijätunnusmerkistöjen kautta. Ne edustavat kukin erilaista lainsäätäjän ratkaisua siitä, miten tekijä voidaan rikossäännöksen tunnusmerkistössä määritellä. Velallisen epärehellisyydessä tekijäksi määritellään velallinen, kirjanpitorikoksessa kirjanpitovelvollinen, tämän edustaja, kirjanpitovelvollisessa oikeushenkilössä tosiasiallista määräysvaltaa käyttävä tai se, jonka tehtäväksi kirjanpito on toimeksiannolla uskottu; ja veropetoksessa tekijä on puolestaan jätetty avoimeksi eli ilmaistaan sanalla ”joka”.

Tutkimuskysymys on jaettu kahteen osaan. Ensimmäisenä kysymyksenä on selvittää, miten tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä tuomitaan tekijänä eri talousrikoksia koskevien tunnusmerkistöjen mukaan. Tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän asemaa ja vastuuta tarkastellaan tällöin teon tekijänä. Toisin sanoen on selvitettävä, mikä asema tosiasiallisella määräysvallan käyttäjällä osallisuusopillisesti on, ja voidaanko hänet tuomita yrityksen puolesta tehdyn rikoksen tekijänä kaikkien kolmen rikosnimikkeen mukaan. Jos tekijänä tuomitseminen ei ole mahdollista tekijätunnusmerkin rajauksen vuoksi, on selvitettävä, voidaanko tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä vaihtoehtoisesti tuomita avunantajana tai yllyttäjänä.

Tutkimuskysymyksen toisessa osassa kysytään, milloin tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä tuomitaan tuomioistuimessa tekijänä velallisen epärehellisyydestä, kirjanpitorikoksesta ja veropetoksesta. Kysymys pohjautuu oikeuskäytännössä tapahtuvaan näytön arviointiin ja tuomitsemiskynnyksen ylittymiseen. Tutkimuksen toisessa osassa analysoidaan, millaisen näytön perusteella tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän katsotaan olleen rikosoikeudellisessa vastuussa oikeushenkilön puolesta tehdyissä rikoksissa.

Tutkimuksen rajaamiseksi tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän vastuukysymyksiä käsitellään vain kolmen rikostunnusmerkistön avulla. Perustelen tätä ratkaisua ennen kaikkea kirjoitusekonomisista syistä. Vaikka esimerkiksi velallisen rikoksia löytyy erilaisia rikostunnusmerkistöjä yhden rikoslain luvun verran, on tarkoituksena tarkastella tutkimuksessa velallisen rikoksen tekijätunnusmerkkiä eli velallista ja sen suhdetta tosiasiallisen määräysvallan käyttäjään. Tätä tarkoitusta varten katson yhden velallisen rikosta koskevan rikostunnusmerkistön riittävän, sillä

tarkoituksena ei ole tutkia erilaisia tekotapoja tai muita tunnusmerkkejä vaan ainoastaan tekijän määrittelytapaa. Rajauksen avulla myös tuomioistuimien ratkaisujen tiedustelu ja analysointi helpottuvat, kun tutkimuksen rajaus on tehty tarkasti.

Toisena merkittävänä rajauksena on oikeushenkilön rangaistusvastuun rajaaminen tutkimuksen ulkopuolelle. RL 9 luvun 2 §:n mukaan ”[o]ikeushenkilö tuomitaan yhteisöosakkoon, jos sen lakisääteiseen toimielimeen tai muuhun johtoon kuuluva taikka oikeushenkilössä tosiasiallista päätösvaltaa käyttävä on ollut osallinen rikokseen tai sallinut rikoksen tekemisen taikka jos sen toiminnassa ei ole noudatettu vaadittavaa huolellisuutta ja varovaisuutta rikoksen ehkäisemiseksi. Yhteisöosakkoon tuomitaan, vaikkei rikosentekijää saada selville tai muusta syytä tuomita rangaistukseen. Yhteisöosakkoon ei kuitenkaan tuomita sellaisen asianomistajarikoksen johdosta, jota asianomistaja ei ilmoita syytteeseen pantavaksi, ellei erittäin tärkeä yleinen etu vaadi syytteen nostamista.” Koska kyse on nimenomaan oikeushenkilölle tuomittavasta rangaistusta eikä tekijän vastuuarvioinnista, ei aiheen käsittely ole tutkimuksessa tarkoituksenmukaista.

1.3 Tutkimuksen metodi, rakenne ja aineisto

Tutkielman aihe ja kysymyksenasettelu edellyttävät tutkimukselta perinteisen rikoslainopillisten metodien yhdistämistä kriminaalipolitiikkaan. Tutkimuksen metodi on ennen kaikkea oikeusdogmaattinen, eli lainopillinen ja erityisesti rikoslainopillinen tutkimus.¹⁴ Tarkoituksena on selvittää voimassaolevan lain sisältöä sekä tulkita ja systematisoida sitä. Lisäksi tavoitteena on ymmärtää lainsäätäjän tekemiä lainsäädäntöratkaisuja sekä niiden vaikutusta oikeuskäytäntöön.

Konkreettisesti tutkimuksessa avataan rikoslain normien sisältöä, sanamuotoja ja niiden tulkintaa oikeustapauksia apuna käyttäen. Tutkimuksessa yhdistyvät rikoslain säännökset ja lainsäädäntömateriaali, yleisten oppeihin kuuluvat osallisuutta koskevat periaatteet sekä oikeuskäytäntö. Tutkimuksessa pyritään antamaan erilaisia näkemyksiä ja tulkintasuosituksia siihen, miten oikeushenkilön puitteissa tapahtuvissa talousrikoksissa tekijävastuu kohdistuu tosiasiallisen määräysvallan käyttäjään, ja miten käytäntöä tulisi mahdollisesti muuttaa tai jatkaa. Rikoslainopillisen tutkimuksen mukaisesti myös tässä tutkimuksessa käytetään lähteinä säädöstekstejä,

¹⁴ Tapani – Tolvanen 2013, s. 12–13.

lain esitöitä ja niihin liittyviä mietintöjä ja selostuksia, oikeuskäytäntöä sekä oikeuskirjallisuutta.¹⁵ Tutkimus on rajattu ainoastaan kansalliseen aineistoon, mutta joissakin kohdissa myös ruotsalainen oikeuskirjallisuus on huomioitu.

Ajallisesti tutkimus keskittyy kahden edellisen vuosikymmenen aikana tapahtuneisiin lainsäädännön ja oikeuskäytännön muutoksiin sekä kehitykseen. Tarkastelun kohteena on erityisesti se, miten talousrikoksissa rikoksen varsinainen tekijä on asetettu vastuuseen rikoslain kokonaisuudistuksen jälkeen, sekä miten lainsäädäntö ja oikeuskäytäntö ovat muokanneet toisiaan taloudellisen rikollisuuden erityispiirteiden ja muutosten pohjalta. Tavoitteena ei ole niinkään tehdä ajallisesti vertailevaa tutkimusta aiemmasta ja nykyisestä käytännöstä, vaan esittää tulkinta tekijävastuuseen asettamisen nykytilasta sekä havainnollistaa mahdollisia ongelmakohtia, joita on tuotu esiin myös jo ennen rikoslain kokonaisuudistusta.

Tutkimusta varten korkeimmasta oikeudesta ja hovioikeuksista on kerätty oikeuskäytäntöä liittyen kirjanpitorikoksiin, velallisen epärehellisyysrikoksiin ja veropetoksiin. Oikeuskäytäntöä on kerätty erityisesti tapauksista, joissa rikoksista on tuomittu tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä. Aineisto sisältää pääasiassa ylempien oikeusasteiden ratkaisuja, vaikka joissakin hovioikeuden ratkaisuissa on viitattu suoraan kärjäoikeuden perusteluihin. Korkeimman oikeuden ratkaisuja tutkimuksessa on 19 kpl. Tapaukset on valittu sen mukaan, miten ne arvioivat ratkaisuisaan tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän tekijäasemaa. Ratkaisut ovat lisäksi usein aiemmassa oikeuskirjallisuudessa saaneet merkittävää huomiota juuri kyseessä olevaan tutkimusaiheeseen liittyen, joten niiden valikoituminen tutkimukseen oli luontevaa. Hovioikeuksien osalta tutkimusaineisto koostuu yhteensä 166 ratkaisusta, jotka jakautuvat seuraavasti: Helsingin hovioikeus 18 kpl, Itä-Suomen hovioikeus 8 kpl, Rovaniemen hovioikeus 27 kpl, Turun hovioikeus 28 kpl ja Vaasan hovioikeus 85 kpl.

Relevanttien tapausten löytämiseksi Helsingin, Itä-Suomen, Rovaniemen ja Vaasan hovioikeuksista on pyydetty ratkaisuja jokaisen tuomioistuimen järjestelmästä hakusanoilla *tosiasialli**, *määräysv** sekä rikostunnusmerkistöstä riippuen *epärehelli**, *kirjanpitor** tai *veropeto**. Turun hovioikeuden osalta rajaukseen oli lisättävä lisäksi hakusana *muodolli**, sillä ilman hakusanalla tehtävää rajausta tapauksia olisi ollut yli 200. Useissa tutkimusta varten pyydytyissä tapauksissa tarkastelun kohteena ollut tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä on rikoksen teko-

¹⁵ Tapani – Tolvanen 2013, s. 13.

hetkellä toiminut myös muodollisena johdon jäsenenä, jolloin ratkaisujen tapahtumat eivät täysin vastanneet tutkimuksen kannalta relevantteja tosiseikkoja. Tästä johtuen tutkimusmateriaaliksi saatujen ratkaisujen todellinen määrä väheni niiden tarkemman tarkastelun jälkeen. Tapausten ajallinen rajausta on tehty vuosiin 2015 – 2018. Tähän rajaukseen vaikutti ennen kaikkea tapausten suuri määrä, sillä hovioikeuksiin tehtyjen tiedustelujen perusteella ilman ajallista rajausta tapauksien määrä olisi ollut huomattavasti suurempi.

Rakenteellisesti tutkimus on jaettu kahteen suurempaan osioon tutkimuskysymyksen mukaisesti. Tutkimuksen ensimmäisessä osassa tarkastellaan aiheeseen liittyvää teoria- ja säädöspohjaa. Luvussa 2 käsitellään ensin tutkimuksen kannalta keskeisiä ongelmakohtia eli vastuun kohdentamista yhtiössä sekä tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän ja bulvaanin määritelmiä. Luvussa 3 keskitytään puolestaan osallisuusoppiin eli tekijävastuun ja varsinaisen osallisuuden erotteluun ja luvussa 4 rikoslain erityisen osan tunnusmerkistöjen tekijämääritelmiin. Luvuissa 3 ja 4 tavoitteena on peilata tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän tekijävastuuta eri tunnusmerkistöiden perusteella. Tutkimuksen toisessa osassa tarkastellaan puolestaan aiheeseen liittyvää hovioikeuden oikeuskäytäntöä. Luvussa 5 osoitetaan ne lainkäytössä todetut tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän piirteet, joiden perusteella tuomioistuimissa on näytetty toteen, että henkilö käyttää yhtiössä tosiasiallista määräysvaltaa. Vaikka luku sisältää suhteellisen monta alalukua, yhteensä 10, katson erillisten otsikoiden olevan tarpeen ennen kaikkea niiden listanomaisen luonteensa takia. Otsikoista muodostuvan listauksen avulla lukija pystyy helposti tarkistamaan tutkimuksen perusteella eritellyt tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän piirteet. Otsikoinnilla on ajateltu myös erityisesti lainkäyttäjää, joka voi soveltaa esitettyjä piirteitä ratkaisutoiminnassa. Lopuksi luvussa 6 todetaan tutkimuksen perusteella tehdyt loppupäätelmät.

2 TALOUSRIKOSTEN MONET TEKIJÄT

2.1 Rikosvastuun kohdentamisesta yhteisössä

Kun yhteisön toiminnassa syyllistytään talousrikokseen, on selvitettävä, kuka tai ketkä kantavat rikosoikeudellisen vastuun teosta. Pitkän ajanjakson talousrikoksissa sekä tunnusmerkistöjen mukaisia tekoja että tekijöitä saattaa kuitenkin olla useita ja vastuuta yritetään peitellä keino-keinoisilla järjestelyillä. Yhteisöjen toiminnassa tehdyille talousrikoksille on usein ominaista, että todelliset päätöksentekijät pyrkivät välttämään rikosvastuunsa jättäytymällä muodollisen yhtiöoikeudellisen aseman ulkopuolelle nimellisten johtajien taakse. Tällöin rikossuunnitelman taustavoimat eli suunnittelijat, rahoittajat ja tosiasialliset päätöksentekijät voivat olla vaikeammin

saatettavissa vastuuseen.¹⁶ Usean henkilön osallistuessa rikokseen on puolestaan ratkaistava, kuka on varsinainen rikoksentekijä, sekä mikä on muiden osallisten osuus rikoksessa. Edelleen on selvitettävä, kuinka vastuu jaetaan eri osallisten kesken ja mihin asti tekijävastuu ulottuu.¹⁷

Laajasti ymmärrettynä rangaistusvastuun kohdentamisella tarkoitetaan sen määrittämistä, ketä tai keitä on rangaistava tekijänä tai osallisena tehdystä rikoksesta. Kun rikokset tehdään oikeushenkilön puolesta tai sen sisällä, perinteiset osallisuutta koskevat säännökset eivät suoraan sovellu vastuun kohdentamiseen. Oikeushenkilö ei voi itse syyllistyä rikokseen, vaan rikoksen tekee aina luonnollinen henkilö, johon vastuu kohdennetaan.¹⁸ Nissinen käsittelee lisensiaatin tutkimuksessaan rangaistusvastuuta sen suppeassa merkityksessä, jolloin rikosoikeudellisen vastuun kohdentaminen rajataan yhteisön sisällä toimiviin henkilöihin. Yhteisö voidaan tällaisissa tapauksissa ajatella tietyn, rikosoikeudellisesti arvioitavan tapahtuman taustalle ikään kuin vastuupiirin rajaukseksi. Tapauksissa on toisinaan huomioitava se, ettei kyse välttämättä ole ainoastaan yhden yhteisön toimintapiiristä, vaan tekokokonaisuuteen saattaa liittyä useampi yhteisö, jotka yhdessä muodostavat vastuun kohdentamisen potentiaalisen joukon.¹⁹

Käytännössä vastuuseen asettaminen tarkoittaa talousrikoksissa yhtiöoikeuden ja rikosoikeuden yhtäaikaista, tapauskohtaista tarkastelua. Yhtiöoikeudelliset normit muodostavat sen siviilioikeudellisen perustan, jonka pohjalta yhtiötoimintaa harjoitetaan ja yhtiöoikeudelliset vastuut jaetaan. Yhtiöitä ja yhteisöjä säätelevät normit voidaan karkeasti jakaa yhtiön ulkoiseen ja sisäiseen norminmuodostukseen. *Ulkoisiin normeihin* kuuluvat tärkeimpinä lainsäädäntö ja muu virallinen tapanormisto.²⁰ Ulkoisten normien pohjalta perustetaan yhtiöoikeudellinen eli virallinen organisaatio, joka voidaan edelleen jakaa muodolliseen eli formaaliseen organisaatioon ja liiketoimintaorganisaatioon.²¹ Ulkoiset normit muodostavan lähtökohdan, jonka perusteella rikosvastuuta arvioidaan, sillä tietyille vastuuasemille on säädetty tarkat velvollisuudet, joiden laiminlyönti johtaa tyypillisesti rikokseen. *Sisäisten normien* pohjalta yhtiö perustaa omat säännöksensä itsemääräämisoikeutensa perusteella. Yhtiön omiin säännöksiin kuuluvat muun muassa yhtiöjärjestys ja muut sisäiset määräykset.²² Sisäisten normien pohjalta rakentuu yhtiön

¹⁶ OLJ 5/2000, s. 42.

¹⁷ Hällström 2007, s. 83.

¹⁸ Nuutila 1997, s. 97.

¹⁹ Nissinen 1997, s. 15.

²⁰ Toiviainen 1992, s. 48–57. Nissinen 1997, s. 133.

²¹ Toiviainen 1992, s. 110–111. Muodolliseen organisaatioon kuuluvat yhtiölainsäädännössä säädetty johdon toimielimet, kuten hallitus, ja liiketoimintaorganisaatioon kuuluvat yhtiön henkilöstö eli työntekijät ja muut yhtiön edustajat, kuten toiminimenkirjoittajat ja prokuristit. Ks. Toiviainen 1992, s. 130–140.

²² Toiviainen 1992, s. 58–68.

epävirallinen eli tosiasiallinen organisaatio, joka muotoutuu yhtiön omien tarpeiden mukaan toiminnan sujuvoittamiseksi.²³

Rikosoikeudellisen vastuun lähtökohtana on aina vastuun määräytyminen yleisten rikollisoudeudellisten periaatteiden mukaan. Siten rangaistusvastuuseen on asetettava ne yksilöt, jotka ovat teoillaan tai laiminlyönneilläään toteuttaneet rikoksen tunnusmerkistön, yllyttäneet rikoksentekijää tai avunannolla edistäneet rikoksentekijän toimintaa. Vastuun tulee määräytyä yksilön tosiasiallisten vaikutusmahdollisuuksien mukaan.²⁴ Talousrikoksissa rikosoikeudellisten aineiden lisäksi vastuun jakautumiseen vaikuttavat kuitenkin merkittäväällä tavalla edellä mainitut yhteisön lakimääräisten toimielinten laissa säädetyt toimivaltasäännökset sekä yhteisön sisällä sen itsemääräämisoikeuden nojalla annetut erilaiset ohjeet, määräykset, työsopimukseen tai vastaaviin sopimukseen liittyvät määräykset, toimenkuvat ja muut vastaavat seikat.

Oikeushenkilön toiminnassa tehdystä rikoksessa vastuun kohdentamista koskevan käsitteen alla tulee tarkastella rinnakkain erilaisia aineksia sekä rikosoikeuden yleisistä opeista että yhtiön sisällä säännöstellyistä vastuuperusteista, jotta rikoksen todellinen tekijä voidaan asettaa vastuuseen.²⁵ Jotta organisaatiosta löydetään teon todellinen tekijä, täytyy hänellä olla vähintään yllä mainitun epävirallisen organisaation mahdollistama valta-asema, jolloin tekijää ei voi määrittellä pelkästään muodollisin, osakeyhtiö- tai konkurssioikeudellisin perustein.²⁶ Yleisiä ratkaisulinjoja voikin olla vaikea määrittää lukuun ottamatta tiettyjä erityiskysymyksiä, kuten työnantajan vastuuta työturvallisuusrikoksista.²⁷

Erilaisten säännösten samanaikaisen voimassaolon ja vaikuttamisen perusteella rikosoikeustieteessä ja -kirjallisuudessa on talousrikollisuuden osalta keskusteltu yleisesti talousrikoksien ja

²³ Toiviainen 140–150. Nissinen 1997, s. 133–135. Tosiasiallinen organisaatio täydentää edellä mainittua virallista organisaatiota johtoryhmineen, toimikuntineen ja työryhmineen.

²⁴ HE 95/1993 vp, s. 5.

²⁵ Nissinen 1997, s. 17.

²⁶ Näin myös Salminen 1998, s. 313.

²⁷ HE 95/1993 vp, s. 8–9. Työturvallisuusrikoksissa vastuu kohdentuu RL 47 luvun 7 §:n mukaisesti työnantajaan tai tämän edustajaan.

yleisten oppien eriytymisestä.²⁸ Nuutilan mukaan tämä johtuu siitä, että talousrikoksissa monivaiheisen rikossuunnitelman taustavoimat ovat vaikeammin saatettavissa vastuuseen kuin yksittäisiä osatekoja tehneet apulaiset tai bulvaanit. Osallisuutta koskevien periaatteiden ulottuvuus ja soveltaminen on nähty ongelmallisena ennen kaikkea näytön osalta.²⁹ Talousrikospauksissa vastuukysymykset vaativatkin talousrikoksien erityispiirteitä huomioivaa tulkintaa, jossa yhdistyvät talouselämän ja rikosoikeuden säännökset.

Kun talousrikossäännöksiä uudistettiin, tiedostettiin oikeushenkilön toiminnassa tehtyjen rikosten vastuuseen saattamiseen liittyvät erityispiirteet, joita ei voida hallita yksin perinteisten osallisuussäännösten ja laiminlyöntivastuuopin avulla. Tämän johdosta vuonna 1995 erityiset yksilöllisen vastuun kohdentamista koskevat säännökset lisättiin työ- ja ympäristörikoslukuihin (RL 47 luku ja RL 48 luku). Lisäksi organisaatorikoksissa omaksuttiin uusi vastuumuoto koskien oikeushenkilön rangaistusvastuuta (RL 9 luku). Vasta vuonna 2003 tehtiin merkittävämpiä lainsäädäntöuudistuksia yleisten oppien uudistuksen yhteydessä, kun osallisuussäännöksiin lisättiin RL 5 luvun 8 §:n säännös oikeushenkilön puolesta toimimisesta eli edustajanvastuusta.³⁰ Oikeushenkilön piirissä tehtyjen rikosten vastuun kohdentumista koskevat periaatteet olivat ennen lainsäädännön muutosta osin täsmentyneet oikeuskäytännössä useiden vuosikymmenten ajan.³¹

Työrikoksissa rangaistavaksi säädetystä työnantajan tai tämän edustajan menettelystä tuomitaan RL 47 luvun 7 §:n mukaan rangaistukseen se, jonka velvollisuuksien vastainen teko tai laiminlyönti on. Tätä arvioitaessa on otettava huomioon asianomaisen asema, hänen tehtäviensä ja toimivaltuuksiansa laatu ja laajuus sekä muutenkin hänen osuutensa lainvastaisen tilan syntyyn ja jatkumiseen. Ympäristörikosten vastuun kohdentamisesta koskeva RL 48 luvun 7 § vastaa sanamuodoltaan pitkälti säännöstä vastuun kohdentumisesta työrikoksissa, pois lukien koh-

²⁸ Lahden mukaan talousrikosoikeuden eriytymiseen vaikuttavat talousrikosten sääntelyn erityispiirteet ja niiden heijastuminen säännösten soveltamiseen. Talousrikosten tunnusmerkistöt ovat vahvasti sidoksissa taloustieteen käsitteistöön ja käyttäytymisnormeja määrittävään aineelliseen oikeuteen, jolloin toimintaympäristön lainsäädännön tunteminen on tärkeää. Varsinaisen eriytymisen sijaan Lahden ratkaisuna on oikeusjärjestelmän joustava ja dynaaminen tulkinta talousrikossäännösten osalta. (Lahti 2007, 17–21.) Varsinaista eriytymistä vastaan ovat puhuneet ainakin Tapani ja Kukkonen. Tapanin mukaan on vaikea esittää kriteereitä, jotka erottelisivat rikosoikeuden yleiset tai talousrikosoikeuden omaksi oikeudenalakseksi. Sen sijaan hän hyväksyy talousrikosoikeuden yleisten oppien käyttämisen pedagogisessa tarkoituksessa talousrikosten tutkimuksen mahdollisesti edetessä. (Tapani 2004, s. 96–98.) Kukkonen mukaan on perustellumpaa tukeutua rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen näkökulmasta rikossäännös- ja rikostyyppikohtaiseen teleologiseen tulkintaan. (Kukkonen 2016, s. 78–81) Tarkemmin oikeudenalojen eriytymisestä ks. Tuori LM 2/1997.

²⁹ Nuutila 1997, s. 342.

³⁰ Lahti 2007, s. 9.

³¹ Lahti 2007, s. 17.

dennus oikeushenkilön työnantajaan tai tämän edustajaan. Ympäristörikoksissa vastuun kohdentamista koskeva tekijätunnusmerkki on jätetty avoimeksi. Edustajanvastuuta koskevan RL 5 luvun 8 §:n mukaan yhteisön, säätiön tai muun oikeushenkilön lakimääräisen toimielimen tai johdon jäsen sekä oikeushenkilössä tosiasiallista päätösvaltaa käyttävä taikka sen puolesta työ- tai virkasuhteessa tai toimeksiannon perusteella muutoin toimiva henkilö voidaan tuomita oikeushenkilön toiminnassa tehdystä rikoksesta rangaistukseen siitä huolimatta, ettei hän täytä rikoksen tunnusmerkistössä tekijälle asetettuja erityisehtoja, jos oikeushenkilö nuo ehdot täyttää.

Rikosoikeudellinen vastuu kohdennetaan työ- ja ympäristörikoksissa edellä esitetysti ensisijaisesti niihin, joiden vastuulla on elinkeinotoiminnan lainmukaisuuden edellyttämät toimet. Tämä asettaa lähtöoletuksen siitä, että vastuu tulee näissä rikoksissa kohdentaa yhteisöä edustaviin johtohenkilöihin.³² Tätä pääsääntöä ei ole kuitenkaan säädetty lainsäädännössä suoraan lukuun ottamatta työrikosten vastuun kohdentamista työnantajaan tai tämän edustajaan. RL 5 luvun 8 §:ssä vastuuta ei ole kohdistettu lainkaan lukuun ottamatta potentiaalisten tekijöiden rajausta, vaikka säännöksen oli tarkoitus yhdenmukaistaa vastuusubjektien määrittystä silloin, kun rikos on tehty oikeushenkilön toiminnassa. Näin ei kuitenkaan käynyt. Säännös toki siirtää rikosoikeudellisen vastuun oikeushenkilöltä rikoksen konkreettisesti tehneelle luonnolliselle henkilölle, mutta jättää täysin avoimeksi sen, miten vastuu kohdennetaan siinä lueteltujen vastuusubjektien kesken.³³ Säännöksen täydennyksenä tuleekin soveltaa osallisuutta, laiminlyöntivasuuta, tahallisuutta ja tuottamusta koskevia yleisiä periaatteita yhdistettynä rikoslain erityisen osan tunnusmerkistöihin ja niiden tekijäpiirin määrittelyyn.³⁴ Vastaavanlainen näkemys sisältyy myös työ- ja ympäristörikosten vastuun kohdentamista koskeviin perusteluihin.³⁵

Lainkäyttäjän tehtävänä on tuntea keskeiset säännökset ja käsitteet sekä yhtiö- että rikosoikeudesta, jotta tekijä voidaan tuomita relevanttien lainkohtien perusteella. Tällöin esimerkiksi osakeyhtiön hallituksen jäsen katsotaan lakimääräisen toimielimen tai johdon jäseneksi taikka

³² Lahti 2007, s. 22, Nissinen 1997, s. 112. Tapani 2002a, s. 946–953. Rikosoikeus/Hakamies – Nuutila 2009, s. 785, 1064.

³³ Lahti 2007, s. 22. Nuotio 1995, s. 976–989, 2006. Edustajanvastuuta koskevan säännöksen lainvalmistelutyössä säännöksen sisällöksi esitettiin alun perin kahta vaihtoehtoa. Hylätyssä vaihtoehdossa olisi säädetty myös vastuun kohdentamisesta tarkemmin. Ehdotetun säännöksen toisen momentin mukaan [m]illoin oikeushenkilön toiminnassa on sen puolesta tehty rikos, rangaistukseen tuomitaan tekijänä se, jonka syyksi rikoksen toteuttaminen teolla tai laiminlyönnillä on luettava. Tätä arvioitaessa on rikostunnusmerkistöstä ilmenevien edellytysten lisäksi otettava huomioon asianomaisen henkilön asema oikeushenkilössä, hänen tehtäviensä ja toimivaltuuksiensa laatu, laajuus ja selvyys sekä hänen ammatillinen pätevyytensä. Ks. Lahti LM 9/1998, s. 1272.

³⁴ Lahti LM 9/1998, s. 1281.

³⁵ HE 94/1993 vp, s. 165–166, 199.

työnantajaksi tunnusmerkistöstä riippuen. Käytännössä yhtiöiden toiminnassa ilmenee kuitenkin järjestelyjä, joissa yhtiön lakisääteiselle johdolle kuuluvia tehtäviä on delegoitu ja jaettu muille henkilöille toiminnan sujuvoittamiseksi. Kun toiminta on järjestetty yhtiöoikeudellisten sääntöjen ja vaatimusten mukaisesti, ei tehtävien jakaminen ole sinänsä kiellettyä. Vastuunjaolla on merkitystä vasta, kun yhtiön toiminnassa on syyllistytty rikokseen. Lainkäytön haasteena onkin rikosvastuuta kohdennettaessa selvittää, millainen menettely yhtiöiden toiminnassa on sinänsä laillista liiketoiminnan järjestämistä yhtiön itsemääräämisoikeuden rajoissa, ja millainen toiminta on puolestaan keinotekoista järjestelyä. Näiden keinotekoisten järjestelyjen paljastaminen perustuu liiketapahtumien osalta siihen, että arvioinnissa on kiinnitettävä huomiota niiden tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon.³⁶ Tämän pohjalta voidaan arvioida yhtiön edustajien tosiasiallista toimintaa, joka on rikosvastuun kohdentamisessa etusijalla muodolliseen vastuuasemaan nähden.³⁷ Vastaajat eivät siten voi vedota oikeudessa siihen, ettei heidän nimellinen asemansa vastaa lainsäädännössä säädettyjen johtoelinten määritelmiä, sillä myös keinotekoisten järjestelyjen tapauksissa rikosvastuu tulee voida kohdistaa teon todellisiin tekijöihin. Nimellisen aseman merkitys tuli arvioitavaksi esimerkiksi ratkaisussa KKO 2014:46.

Tapauksessa KKO 2014:46 oli kyse siitä, olivatko vastaajat voineet syyllistyä menettelyllään veropetokseen tai törkeään veropetokseen nimenkäytön osalta. Syytteen mukaan vastaajat oli jaoteltu toimistohenkilöiksi, nimenkäyttäjiksi ja välittäjiksi. Korkein oikeus totesi perusteluissaan, ettei mainittuja vastaajia ja heidän toimintaansa kuvaavia käsitteitä käytetä syytteen perustana olevassa lainsäädännössä ja etteivät ne sinänsä ole oikeudellisia käsitteitä. Käsitteet kuvasivat kuitenkin syytteessä tarkoitettuja vastaajia ja teonkuvausten kannalta keskeisiä toimintatapoja. Näiden käsitteiden avulla eri tavalla toimineiden vastaajien rikosoikeudellista vastuuta voitiin arvioida yleisellä tasolla, joten korkein oikeus tyytyi käyttämään myös kyseisiä käsitteitä arvioidessaan rikosoikeudellisen vastuun kohdentumisen perusteita. Edelleen korkein oikeus totesi, että jo aiemmin ratkaisussa KKO 2001:86 oli todettu, ettei vastuuta voi kiertää keinotekoisilla, muodollisilla järjestelyillä. Tämä kannanotto on ilmaisu siitä periaatteesta, että pelkästään verojen maksamisen välttämiseksi tehdyt keinotekoiset järjestelyt ovat hylättäviä. Tätä lähtökohtaa ei muuta se, että elinkeinotoimintaa harjoittavalla tulee sinänsä olla oikeus vapaasti valita tarkoituksenmukaisin ja hänelle sopivin muoto elinkeinon harjoittamiseen ja tulon hankkimiseen. Tekijävastuun kannalta olennaista on arvioida, mikä on tekijän tosiasiallisen toiminnan merkitys tunnusmerkistössä tarkoitettussa menettelyssä (esim. KKO 2008:37).

Kun rikokseen osallistuu sellaisia henkilöitä, joiden asema yhtiössä saattaa olla vaikeasti määriteltävissä, hankaloituu vastuun kohdentuminen oikeushenkilön puolesta tehdyissä talousrikkoksissa entisestään. Edellä mainittu Nissisen tarkastelema suppean rangaistusvastuun käsite ei

³⁶ KILA 2006/1775 ja KKO 2010:85. Keskeiset rikokset/Tapani 2018, s. 697.

³⁷ KKO 2001:86, KKO 2001:87. Keskeiset rikokset/Tapani 2018, s. 676.

toteudu silloin, kun yhtiön rikoksesta asetetaan rangaistusvastuuseen henkilö, joka ei yhtiöoikeudellisen ymmärryksen mukaan edes kuulu oikeushenkilön toimielimiin, mutta jonka todellinen asema yhtiön toiminnassa saattaa olla usein merkittävä. Näitä henkilöitä kutsutaan *tosiasiallisiksi määräysvallan käyttäjiksi*. Seuraavaksi tutkimuksessa käsitellään tarkemmin, mitä tällä talousrikosten toimijalla tarkoitetaan ja minkälaisen järjestelyjen kautta he tyypillisesti toimivat.

2.2 Tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä, bulvaani ja käsitteiden tulkinta

Tosiasiallisella määräysvallan käyttäjällä tarkoitetaan käsitteenä yleisesti yritystoiminnassa sellaisia henkilöitä, jotka käyttävät yhtiössä tosiasiallisesti valtaa ilman nimellistä vastuuasemaa. Oikeustieteellisessä kirjallisuudessa heitä on kutsuttu usein myös nimityksillä tosiasiallinen johtaja ja päätöksentekijä, tosiasiallinen omistaja, taustavaikuttaja sekä varjojohtaja.³⁸ Tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä voi toimia joko kokonaan ilman yhtiöoikeudellista vastuuasemaa tai keinotekoisien taikka monimutkaisten järjestelyjen takana. Hän voi näyttäytyä toimintaan nähden ulkopuolisena tai tavallisena työntekijänä taikka yrityksen alemman tason johtohenkilönä. Periaatteessa tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä kuitenkin lukeutuu ylimpään johtoon heidän huomattavan itsenäisen päätösvaltansa perusteella.³⁹ Toisinaan oikeustapauksissa tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä on samalla toiminut myös varsinaisen johdon jäsenenä eli hallituksen jäsenenä, puheenjohtajana tai toimitusjohtajana, jolloin heidän valtansa yhtiössä on suurempi muihin toimijoihin verrattuna. Tässä tutkielmassa tällaiset tapaukset on kuitenkin rajattu ulkopuolelle ja tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä ymmärretään muodolliseen johtoon kuulumattomana henkilönä.

Tyypiesimerkki tosiasiallisesta määräysvallan käyttäjästä on yhtiön osakkeenomistaja, joka pääasiallisesti ohjaa yhtiön toimintaa ilman, että hän olisi nimettynä yhtiön hallituksen jäseneksi tai toimitusjohtajaksi. Vastaavasti osakkeenomistaja voi käyttää välikäsien avulla päätösvaltaa, jolloin muodollinen hallitus toimii hänen tahtonsa ja määräysten mukaisesti.⁴⁰ Tosiasi-

³⁸ Mähönen– Villa 2010, s. 468–469. Keskeiset rikokset/Tapani 2014, s. 763. Hannula *et al.* s.130–131. Savela 2014, s. 234–235.

³⁹ RL 9:2:n esitöissä oikeushenkilön ylin johto jaettiin periaatteessa kahtia. Ensimmäiseen ryhmään kuuluivat oikeushenkilön lakimääräiset toimielimet ja toiseen ryhmään muu johto eli henkilöt, joilla on paljon itsenäistä päätösvaltaa. Keskijohtoon kuuluvia, esimerkiksi osastopäällikkötason esimiehiä, ei yleensä voitaisi pitää muuhun johtoon kuuluvana. Ks. HE 95/1993 vp, s. 30–31.

⁴⁰ Pyöriä 2018, s. 263–264.

allinen määräysvallan käyttäjä voi olla myös esimerkiksi yrityksen entinen toimitusjohtaja, hallituksen jäsen tai varajäsen, joka on eronnut toimestaan, mutta jatkaa toimintaansa yrityksessä kuten aikaisemmin, nyt vain ilman nimellistä asemaansa. Mahdollista on myös, että tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä on eronnut toimestaan juuri ennen kiinnijäämistään pyrkien siirtämään rikosoikeudellisen vastuun jatkajalleen.⁴¹ Lainkäytössä ongelmallisimpia ovat kuitenkin tapaukset, joissa tosiasiallinen määräysvallankäyttäjä näyttäytyy kokonaan yhtiön nähden ulkopuolisena henkilönä.⁴²

Rikoslaissa tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä on ennen kaikkea *tekijätunnusmerkki*.⁴³ Laissa ei kuitenkaan ole täsmällisiä määritelmiä, mitä tällaisella tosiasiallisella päätösvallan tai määräysvallan käyttäjällä tarkoitetaan tai miten määritelmää tulisi lainkäytössä tulkita. Tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä esiintyy rikosoikeudessa myös käsitteenä, jota vasten lainkäyttäjä arvioi osallisten toimintaa talousrikoksissa. Kun pohditaan, kuka voi tekijätunnusmerkin ja sen määritelmän mukaisesti syyllistyä rikokseen mukaan, otetaan lähtökohdaksi sanamuodon mukainen tulkinta eli kieliopillinen tulkinta, joka on rikosoikeudellisen tulkinnan lähtökohtana. Tällöin tulkinnan tavoitteena on määritellä lain sanamuodon oikea merkityssisältö ja lainsäätäjän tavoite.⁴⁴ Vasta tämän jälkeen epäselvissä tilanteissa tulkinta-apua haetaan muista tulkintameteista eli esimerkiksi loogis-systemaattisesta tulkinnasta, historiallisesta tulkinnasta ja teleologisesta tulkinnasta.⁴⁵ Koska tosiasiallista määräysvallan käyttäjä tuskin esiintyy yhtiössä

⁴¹ Esimerkin kaltaisia tapauksia löytyi ennen kaikkea tätä tutkimusta varten kerätyistä hovioikeuden tapauksista. Ks. esimerkiksi ratkaisu Rovaniemen HO 11.4.2017, Dnro R 15/130. Lisäksi eronneen toimitusjohtajan ja uuden toimitusjohtajan esimerkkiä käytettiin myös hallituksen esityksessä säädettäessä RL 5:8:stä. Ks. HE 44/2002 vp, s. 163–164.

⁴² Tähän johtopäätökseen on päädytty ennen kaikkea tätä tutkimusta varten kerättyjen hovioikeuden ratkaisujen perusteella, joita käsitellään jäljempänä. Näissä tapauksissa tuomioistuimien joutuu perustelemaan laajemmin, miksi oikeushenkilön nähden ulkopuolinen voitaisiin tuomita oikeushenkilön toiminnassa tehdystä rikoksesta oikeushenkilön lakisääteisen johdon tai eri toimielinten jäsenten sijaan. Sinänsä problematiikka ulottuu nähdäkseni jo talousrikosten esitutkintavaiheeseen. Tapauksissa esitutkintaviranomaiset joutuvat tutkimaan ja perustelemaan tarkemmin, miksi ulottavat tutkinnan oikeushenkilön piiriin kuuluvien henkilöiden ulkopuolelle.

⁴³ Talousrikoksia koskeissa rikoslain tunnusmerkistöissä tosiasiallinen määräysvallan tai päätösvallan käyttäjä esiintyy yhteensä kuudessa eri rikoslain pykälässä. Rikoslain yleisen osan säädöksissä tosiasiallinen päätösvallan käyttäjä on ensinnäkin mainittu RL 5:8:ssä, joka koskee oikeushenkilön puolesta toimimista sekä 9 luvun 2 §, 4 § ja 7 §:ssä, jotka säätelevät oikeushenkilön rangaistusvastuun edellytyksistä, oikeushenkilön tuomitsematta jättämisestä ja oikeushenkilöä vastaan tehtävän rangaistusvaatimuksen tekemättä jättämisestä. Huomionarvoista kuitenkin on, että saman luvun 3 §:ssä, jossa säädetään rikosentekijän ja oikeushenkilön välisestä suhteesta eli määritellään, milloin rikos katsotaan oikeushenkilön toiminnassa tehdyksi, ei tosiasiallista määräysvallan käyttäjää mainita. Erityisen osan tunnusmerkistöjen suhteen tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä on puolestaan mainittu kirjanpitorikoksessa (RL 30:9) sekä tuottamuksellisessa kirjanpitorikoksessa (RL 30:10). Luonnollisesti tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä tulee kyseeseen myös törkeässä kirjanpitorikoksessa (RL 30:9a). Mainittu pykälä on normaalimuotoisen kirjanpitorikoksen törkeä tekemuoto, joten mahdollinen tekijäpiiri pysyy samana.

⁴⁴ Hakamies 2012, s. 21. HE 42/2002 vp, s. 34.

⁴⁵ Hakamies 2012, s. 21. Tapani – Tolvanen 2013, s. 105–10. Jaottelu ei ole tyhjentävä, mutta kuuluu yleisimpiin tapoihin jaotella eri laintulkintametodit. Ks. muista ryhmittelytavoista esimerkiksi Jareborg 2009, s. 108–113.

tällä tehtävänimikkeellä, tulee lainkäytössä arvioida, mitä tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän termi lain tekstissä merkitsee. Yhtiöoikeudessa ja yhtiön välisissä suhteissa tosiasiallinen määräysvalta voidaan ymmärtää ensisijaisesti yhtiön sisällä eri toimihenkilöiden välisinä valtasuhteina.⁴⁶

Kun rikoksen tekijäksi epäillään yhtiöön nähden ulkopuolista henkilöä, ei sanamuodonmukainen tulkinta ole välttämättä riittävä tulkintamethodi teon todellisen tekijän vastuuseen saattamiseksi. Termi ei esimerkiksi kerro tarkemmin, voiko tosiasiallinen määräysvaltasuhde ylittää yhtiöoikeuden muodolliset rajat eli voiko tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä olla yhtiöön nähden ulkopuolinen henkilö. Hallituksen esityksessä kyseisestä käsitteestä lausuttiin varsin vähäsanaisesti, jolloin tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän määrittely on jäänyt pitkälti lainkäytön vastuulle. Oikeustieteellisessä keskustelussa onkin usein esiin nostettu myös teleologisen tulkinnan käytön mahdollisuudet talousrikosten torjunnassa. Teleologisella eli tavoitteellisella laintulkintametodilla tarkoitetaan rikosoikeustieteessä yleisesti sitä, että tulkinnassa on pyrittävä selvittämään säännöksen oikea tarkoitus eli *ratio*.⁴⁷ Lainsäätäjän tavoitteen voidaan katsoa selviävän tehokkaimmin teleologisella tulkintametodin avulla, jonka välineenä on rikosoikeudessa säännösten perus- ja ihmisoikeuksiin pohjautuva suojeluobjektiajattelu.⁴⁸ Talousrikosten taustalla vaikuttavina suojeluobjekteina on perinteisesti nähty esimerkiksi vakaa julkinen talous, terve kilpailu, taloudellisten toimijoiden oikeudet sekä yleinen luottamus talouden toimintaan. Yleensä talousrikokset aiheuttavatkin merkittäviä taloudellisia vahinkoja, heikentävät kilpailua ja vahingoittavat yhteiskunnan moraalia, joten talousrikossäätelyn odotetaan luonnollisesti toimivan tehokkaasti.⁴⁹

⁴⁶ Termi tosiasiallinen voidaan ymmärtää synonyymien todellinen, faktuaalinen ja totuudenmukainen avulla. Sen vastakohtaksi voidaan esittää esimerkiksi termit muodollinen tai keinotekoinen, jolloin tietty järjestely ei osoita sen todellista luonnetta. Termi määräysvalta sen sijaan viittaa tilanteeseen, jossa yksilöllä on kyky ja mahdollisuus kontrolloida toisen yksilön päätöksiä ja tekoja. Määräysvalta voidaan mieltää vertikaalisuhteeksi, jossa toinen henkilö käyttää toiseen henkilön vaikutusvaltaansa, jolloin alemmalla tasolla oleva henkilö ei voi käytännössä tehdä itsenäisiä päätöksiä tai tekoja ilman ylemmän tason henkilön määräystä, käskyä, hyväksyntää tai suostumusta.

⁴⁷ Tapani DL 6/2002, s. 941. Teleologinen tulkinta voidaan jakaa subjektiiviseen ja objektiiviseen teleologiaan. Subjektiivisen tulkinnan mukaan lain taakse oletetaan subjekti eli ”käskijä”, jolla on tietty tahto ja tavoitteet. Objektiivisessä tulkinnassa puolestaan pyritään selvittämään, mikä on kyseisen tulkitsijan mielestä lain tarkoitus tiettyssä soveltamistilanteessa. Lain tarkoitus selvitetään tällöin kokonaisarvostelussa, jossa otetaan huomioon yhteiskuntapoliittiset arvot ja tavoitteet sekä sosiaaliset normit. Ks. Tapani – Tolvanen 2013, s. 109–110.

⁴⁸ Kukkonen 2016, s. 80. Suojeluobjektiajattelu tarkoittaa ennen kaikkea sitä, että rikosoikeudellisten käskynormien tarkoituksena on suojata yhteiskunnan tärkeitä arvoja vaarantamisilta ja loukkauksilta. Näitä arvoja kutsutaan rikosoikeudessa suojeluobjekteiksi tai oikeushyviksi. Ks. Tapani – Tolvanen 2013, s. 79.

⁴⁹ Tapani DL 6/2002, s. 939.

Teleologisen laintulkinnan rajoitteena ja sanamuodonmukaisen tulkinnan korostajana toimii rikosoikeudellinen laillisuusperiaate eli legaliteettiperiaate, joka vahvistaa vastaajan oikeusturvavaatimusta ja lain soveltamisen ennakoitavuutta.⁵⁰ Se saa sisältönsä perustuslain (PL, 731/1999) 8 §:stä ja RL 3 luvun 1 §:stä. Rikosoikeudellinen laillisuusperiaate on vaatimus siitä, että rikoksesta rankaisemisen tulee aina perustua lain säännökseen.⁵¹ Periaate jaetaan vakiintuneesti neljään eri alaperiaatteeseen. Laillisuusperiaate sisältää ensinnäkin kirjoitetun lain vaatimuksen eli *praeter legem* -kiellon, jonka mukaan tuomari ei saa mennä lain ulkopuolelle. Analogiakiellon mukaan tuomari ei puolestaan saa soveltaa lakia analogisesti syytetyn vahingoksi. Retroaktiivisuuskiellon mukaan lainsäätjä ei saa määrätä taannehtivasti rangaistavaksi tekoja, jotka eivät olleet ennen lakia kriminalisoituja. Myöskään tuomari ei saa soveltaa lakia taannehtivasti sellaisen teon rankaisemiseksi, joka ei vielä tekohetkellä ollut rangaistava. Lopuksi epätasällisyyskiellon mukaan lainsäätjä ei saa säätää epätasällisiä rikossäännöksiä.⁵² Laillisuusperiaatteen näkökulmasta teleologisen tulkinnan käyttö onkin ongelmallinen syytetyn vahingoksi erityisesti silloin, kun yhtiöoikeudellisten rajat vaikuttavat yhtiöön nähden ulkopuolisen henkilön tuomitsemiseen talousrikoksesta. Laillisuusperiaatteen tulisi esimerkiksi estää yhtiöön nähden ulkopuolisen tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän tuomitsemisen kirjanpitorikoksessa kirjanpitovelvollisen edustajan tekijätunnusmerkin mukaan.⁵³ Tällaisissa tilanteissa lainkäytössä rikosoikeudellisen arvioinnin lähtökohtana tulisi olla yhtiöoikeudellisessa lainsäädännössä asetetut vastuuasemat ja liiketapahtuman oikeudellinen muoto. Muunlainen tulkinta ja vastuun siirtyminen muuhun kuin laissa säädettyyn toimihenkilöön voi aiheuttaa rikosoikeuden ja yhtiöoikeuden räikeää vastakkainasettelua ja rikoslain ennakoitavuuden vaarantumista. Kun vastuuseen asetetaan yhtiöön nähden ulkopuolinen henkilö, jonka asemaa yhtiöoikeus ei tunne, rikosoikeuden voidaan nähdä jopa kumoavan yhtiöoikeudellisessa lainsäädännössä asetetut säännöt ja periaatteet.

⁵⁰ Hyttinen 2015, s. 248. Oikeuskirjallisuudessa on havaittavissa osin tiettyä kahtiajakoa teleologisen tulkinnan ja laillisuusperiaatteen kannatuksen välillä. Myönteisemmin teleologiseen tulkintaan erityisesti talousrikoksissa ovat suhtautuneet Huovila 2005, s. 69–70; Lahti 2005, s. 107–108; Koponen 2004a, s. 29–30, Hakamies 2012, s. 30–33; Tapani ja Tolvanen 2013, s. 113–114; Melander 2008, s. 355–357 sekä osin myös Nuutila 1997, s. 57–58. Kriittisemmin teleologisen tulkinnan mahdollisuuksiin ovat suhtautuneet talousrikoksissa Frände 2012, 55–56; Knuts 2010, s. 77–87; Matikkala 2005, s. 15–18 sekä osin myös Hyttinen 2015, s. 206–209.

⁵¹ HE 42/2002 vp, s. 28–29. Matikkala 2005, s. 15–16.

⁵² Tapani – Tolvanen 2013, s. 102–143.

⁵³ Yhtiöön nähden ulkopuolinen toimija tuomittiin kuitenkin näin ratkaisussa KKO 2001:86. Ratkaisun jälkeen tunnusmerkistön tekijäpiiriin lisättiin tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä. Ks. erityisesti vähemmistön ja esittelijän mielipide kyseisessä ratkaisussa.

Tolosen mukaan talousrikossäännösten tulkinnan tulos riippuu lopulta rikossäännöksen tulkintatavasta sekä tosiseikaston analyysistä ja tulkinnasta. Mitä rajatumpi tunnusmerkistön määritelmä on, sitä vähemmän se jättää lainkäyttäjälle tulkintavaraa. Siten staattisessa tulkintatavassa rikossäännöstä tulkitaan lähtökohtaisesti supistavasti ja rikoslain säätämässä omaksutun systematiikan mukaisesti. Sen sijaan dynaamisessa tulkintatavassa rikosoikeudellisen arvioinnin pohjana on tapauksessa näyttäytyvä tosiasiallinen toimintaympäristö ja tilannekohtainen oikeudellinen kokonaisjärjestely. Dynaamisen tulkintatavan mukaan tekijä voidaan asettaa rikosoikeudelliseen vastuuseen sellaisestakin teosta, joka ei suoraan näyttäydy tunnusmerkistökuvaussessa. Selvästi rangaistavan ja selvästi ei-rangaistavan käyttäytymisen väliin jää harmaa alue, johon kuuluva teko voidaan katsoa *in casu* sisältyvän rikostunnusmerkistön soveltamisalueelle, jos lain tarkoituksena katsotaan olleen kriminalisoida myös kyseinen käyttäytyminen. Kyse on tällöin teleologisesta tulkinnasta.⁵⁴ Ennen edustajanvastuuta koskevan pykälän säätämistä ja kirjanpitorikoksen tekijäpiiriin laajentamista, turvauduttiin tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän tuomitsemiseksi nimenomaan teleologiseen tulkintaan. Ratkaisussa KKO 2000:74 tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä tuomittiin velallisen epärehellisyysrikoksessa velallisena, ratkaisussa KKO 2001:86 puolestaan kirjanpitorikoksesta kirjanpitovelvollisen edustajana sekä KKO 2001:87 veropetoksesta säännöksen avoimen tekijätunnusmerkistön mukaisesti. Kaikissa ratkaisussa painotettiin tunnusmerkistöjen kannalta olennaisia tekoja sekä määräysvallan käyttäjän tosiasiallista päätösvaltaa ja siitä johdettua vastuuta yhtiössä. Tuomioistuimen voidaan katsoa käyttäneen dynaamista tulkintaa vastaajien tuomitsemiseksi, sillä ratkaisujen aikaan tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä ei vielä sisältynyt tunnusmerkistöjen tekijäpiiriin, mutta lain tarkoitus ja yhteiskunnan kehitys sinänsä puhuivat rangaistavuuden puolesta. Aarnion mukaan oikeus onkin aina päämäärähakuista eli teleologista. Tällöin teleologinen argumentti on arvostuksenvarainen, jossa tavoite ei ole objektiivinen tila vaan arvostusten muokkaama seuraus.⁵⁵

Analogiakiellon mukaan tulkinta ei kuitenkaan koskaan saa mennä lain sanamuodon ulkopuolelle syytetyn vahingoksi edes silloin, kun rangaistussäännöksen tavoitteet ja tarkoitus näyttäisivät tätä edellyttävän.⁵⁶ Säännösten soveltaminen konkreettiseen tapaukseen on aina tulkintaa

⁵⁴ Tolonen 2000, s. 156–157.

⁵⁵ Aarnio 1989, s. 239–242.

⁵⁶ Nuutila 1997, s. 58. Koponen 2002, s. 166.

kielletyn ja sallitun analogian välillä, jolloin rajatapauksia ratkaistaessa lähtökohtana ovat lailisuusperiaatteen tausta-arvot oikeusturvan ja ennakoitavuuden vaatimuksista.⁵⁷ Mitä tarkemmin rajaa kuitenkin yritetään tarkastella, sen hämärämmäksi se muuttuu, jolloin tuomioistuimen on tehtävä konkreettisesti tapauksessa oma ratkaisunsa peilattaessa tapauksen tosiseikastoa sovellettavaan normiin. Sanottu koskee myös tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän määritelmän rajoja ja niiden hahmottamista. Ratkaisutilanteessa tärkeässä asemassa oikeudenmukaisen tuomion aikaansaamiseksi ovat tuolloin eri oikeuslähteet⁵⁸ ja ratkaisun selkeä perusteleminen, jotta yhtiöön nähden ulkopuolisen tosiallisen määräysvallan käyttäjän tuomitseminen yhtiön puolesta tehdystä talousrikoksesta voidaan ymmärtää oikeutetuksi.⁵⁹

Tosiasiallisen määräysvallan käyttöä voidaan laajasti ymmärtää tapahtuvan myös niin sanoituissa kuittikauppatapauksissa. Kyse on tällöin siitä, että toimiva tai toimimaton yhtiö myy harmaan talouden yrittäjälle vääränsisältöisiä laskuja tai antaa oman yhtiönsä harmaan talouden yrittäjälle käyttöön väärin kuittien laatimista varten. Tällöin tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä ei periaatteessa ole muodollisesti mukana yhtiön toiminnassa vaan käyttää sitä hyväksi oman yhtiönsä toiminnan peittelemiseksi. Kuittien avulla ostajayritys kattaa kirjanpidossaan esimerkiksi palkkoja, joista ei ole suoritettu ennakonpidätystä tai käyttää väärää laskua osoittamaan perusteettoman verovähennyksen.⁶⁰ Tyypillisesti kuittikauppaa ilmenee erityisesti rakennusalalla. Tutkimuksen kannalta kuittikauppatapauksiin ei kuitenkaan syvennyttä esitettyä tarkemmin, sillä kyse on tietyn tyyppisestä talousrikollisuuden ilmiöstä eikä niinkään tutkimuksen kannalta relevantista tekijävastuun tarkastelemisesta.⁶¹

Varjojohtajat piiloutuvat usein niin kutsuttujen *bulvaanien* taakse. Bulvaaneiksi kutsutaan sellaisia toimijoita, jotka eivät puutu yhtiön johtamiseen tai päätöksentekoon, vaikka heidät on

⁵⁷ OLJ 5/2000, s. 34.

⁵⁸ Oikeuslähteillä tarkoitetaan ennen kaikkea Aarniolta peräisin olevaa oikeuslähteiden velvoittavuusperusteista jakoa vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin, heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin sekä sallittuihin oikeuslähteisiin. Ks. Aarnio 2006, s. 292–293.

⁵⁹ Tapausten avoimiksi jättäminen ei luonnollisesti ole mahdollista tuomareiden ratkaisupakon takia. Tuomareiden on päädyttävä tulkinnassaan ratkaisuun, joka on perusteltava. Oikeudellista harkintaa on luonnehdittu hermeneuttiseksi, jossa tuomarin tehtävänä on käydä jatkuvaa keskustelua ratkaisuperusteiden kanssa. Hermeneuttinen kehä muodostuu silloin, kun aikaisempi esiymmärrys vaikuttaa tulkintaprosessiin. Tällöin puhtaasti objektiivista tulkintaa ei ole mahdollista löytää, jolloin on tyydyttävä sen subjektiivisuuteen, myös tuomioistuinten ratkaisuisissa. Tämä osaltaan selittää sitä, miten tietty tulkinta on muotoutunut ja miten ymmärrämme vastuun syntymisen uudessa, aiempaan ymmärrykseen kiinnittyneessä ratkaisussa. Aarnio 1989, s. 141–142, Aarnio 2006, s. 248–249, Hyttinen 2015, s. 323–324.

⁶⁰ Sahavirta 2007, s. 197–198. Keskeiset rikokset/Tapani 2018, s. 665.

⁶¹ Tarkemmin kuittikaupasta ja sen tutkimuksesta erityisesti rakennusalalla, ks. Kankaanranta – Muttilainen 2010.

nimetty yhtiön johtoon muodolliseen vastuuasemaan esimerkiksi hallituksen jäseneksi tai toimitusjohtajaksi.⁶² Bulvaanijärjestelyissä tosiasiallisen määräysvallan käyttäjä tekee yhtiön toiminnassa konkreettiset päätökset ja määräykset. Bulvaaneilla ei sen sijaan ole itsenäistä päätösvaltaa, vaan he toimivat tosiasiallisten johtajien ohjeiden mukaan ja välikäsinä heidän muodolliselle vastuualueelleen kuuluvissa tehtävissä. Bulvaanien käyttö voi johtua esimerkiksi tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän liiketoimintakiellosta tai luottotietojen menetyksestä taikka pyrkimyksestä välttää rikosoikeudellinen vastuu.⁶³ Tyypillisesti bulvaanien tietämys yritystoiminnan järjestämisestä on vähäistä tai lähes olematonta.⁶⁴

Bulvaanien käyttö perustuu siihen, että heitä on helppo käyttää hyväksi yritystoiminnan järjestämisessä, koska heidän rikostaustansa ja luottotietonsa on yleensä kunnossa. Eräs yleinen syy, miksi tosiasiallisen määräysvallan käyttäjä käyttää bulvaania rikoksen toteuttamiseksi, onkin aikaisemmasta rikollisuudesta johtuva ja sen johdosta tuomittu liiketoimintakielto. Liiketoimintakiellosta säädetään yleisesti laissa liiketoimintakiellosta (LTKieltoL, 1059/1985), jonka 3 §:n mukaan liiketoimintakieltoon määrätään henkilö, joka on liiketoiminnassa muusta kuin maksukyvyttömyydestä johtuvasta syystä olennaisesti laiminlyönyt siihen liittyviä lakisääteisiä velvollisuuksia tai joka on liiketoiminnassa syyllistynyt menettelyyn, jota ei voida pitää vähäisenä. Lisäksi kyseisen henkilön toimintaa on kokonaisuutena arvioiden pidettävä velkojien, sopimus-kumppaneiden, julkisen talouden taikka terveen ja toimivan taloudellisen kilpailun kannalta vahingollisena. Liiketoimintakiellon tarkoitus onkin LTKieltoL 1 §:n mukaisesti sopimattoman ja vahingollisen liiketoiminnan estäminen sekä liiketoimintaankohdistuvan luottamuksen ylläpitäminen.

Vuoden 2017 lopussa liiketoimintakieltoon määrättyjä oli oikeusrekisterikeskuksen tietojen mukaan yhteensä 1238 henkilöä.⁶⁵ Harmaan talouden selvitysyksikön vuonna 2013 tekemän tutkimuksen mukaan monella liiketoimintakieltoon määrättyllä on edelleen kiellosta huolimatta yhteyksiä yritystoimintaan. Lisäksi heidän lähipiirillään todettiin olevan yritysyhteyksiä.⁶⁶ Verohallinnon määrittelyn mukaisesti tällainen lähipiiri on käsittänyt ainakin kyseisen henkilön lapset sekä avo- ja aviopuolisot.⁶⁷ Selvitysyksikön tutkimuksen mukaan lähipiirillä näyttäisi

⁶² Keskeiset rikokset/Tapani 2014, s. 763

⁶³ Hannula *et al.* 2014, s. 131.

⁶⁴ Ks. esimerkiksi Turun HO 19.09.2017, Dnro R 16/1728 ja Vaasan HO 23.05.2018, Dnro R 17/635.

⁶⁵ Oikeusrekisterikeskus: Liiketoimintakiellot (Viitattu 20.9.2018).

⁶⁶ Harmaan talouden selvitysyksikkö 23.4.2013, s. 2.

⁶⁷ Harmaan talouden selvitysyksikkö 23.4.2013, s. 3.

olevan olennainen osuus liiketoimintakiellon rikkomistapauksissa. He ovat toimineet liiketoimintakiellossa olevan henkilön välikätenä joka kolmannessa tapauksessa. Selvitysyksikön mukaan ei kuitenkaan voida tehdä johtopäätöksiä siitä, kuka tyypillisimmin on liiketoimintakiellon rikkojien välikätenä, koska epäillyt henkilöt ovat suurimmaksi osaksi käyttäneet muita kuin lähipiiriin kuuluvia henkilöitä.⁶⁸ Näkemykseni mukaan selvitysyksikön kanta on oikea.

Niin kutsutuissa saattohoitotilanteissa aiheutuu toisinaan myös ongelmia rikosvastuun kohdentamisessa. Kyseisissä tapauksissa maksuvaikeuksiin ajautunut yhtiö myydään ammattimaiselle saattohoitajalle, joka toimii muodollisessa vastuuasemassa silloin, kun yhtiö asetetaan konkurssiin. Rikoksesta vastuuseen joutuva taho saattaa siten olla yrityksen muodollisesti ostanut bulvaaninkaltainen saattohoitaja, vaikka kirjanpito olisi hävitetty tai laiminlyöty ennen kuin yritys on siirretty saattohoitajalle. Tällöin varsinainen kirjanpitovelvollinen jäi rikosoikeudellisen vastuun ulottumattomiin, jos saattohoitaja antaa yrityskaupan yhteydessä virheellisen todistuksen siitä, että hän on vastaanottanut kirjanpidon. Hallituksen esityksessä saattohoitojen suora kriminalisointi ei kuitenkaan katsottu olevan kriminaalipoliittisesti perusteltavissa. Lisäksi mahdollisen säännöksen muotoilu ja huomattavat näyttöongelmat olisivat tuottaneet ongelmia.⁶⁹ Jos saattohoitajan ja todellisen omistajan välillä vallitsee yhteisymmärrys, saattohoitaja voi joutua aiheutuneesta talousrikoksesta rikosoikeudelliseen vastuuseen rikoskumppanina.⁷⁰ Tässä tutkimuksessa saattohoitoa koskevat rikokset on rajattu aineiston ulkopuolelle.

3 TEKIJÄVASTUU JA OSALLISUUS

3.1 Yleistä

Rikosoikeudellisten yleisten oppien mukainen vastuunjako voidaan toteuttaa joko yhtenäisvastuuperiaatteen tai osallisten erillisvastuun perusteella. Yhtenäisvastuulle rakentuvassa järjestelmässä jokainen rikokseen myötävaikuttanut henkilö tuomitaan tekijänä ja osallisten toiminnan erot otetaan huomioon rangaistusta mitattaessa. Järjestelmä on käytössä esimerkiksi Norjassa ja Itävallassa.⁷¹ Suomen rikosoikeudessa omaksutun erillisvastuujärjestelmän mukaan rikoksen tekemisen muotoina erotetaan tekijävastuun perustavat osallisuusmuodot ja varsinaisen osallisuuden perustavat osallisuusmuodot. Suomen lisäksi erillisvastuulle perustuva järjestelmä on käytössä myös Saksassa. Pohjoismaista Ruotsi ja Tanska sijoittuvat myös erillisvastuun järjestelmän ryhmään, mutta osallisuusmuotojen erottelua ei näissä maissa ole toteutettu yhtä tarkasti.⁷²

⁶⁸ Harmaan talouden selvitysyksikkö 23.4.2013, s. 8.

⁶⁹ HE 53/2002 vp, s. 18.

⁷⁰ Koponen – Sahavirta 2007, s. 69. Keskeiset rikokset/Tapani 2018, s. 696.

⁷¹ HE 44/2002 vp, s. 146. Ks. myös Repo 2004, s. 264.

⁷² HE 44/2002 vp, s. 146. Ks. myös Repo 2004, s. 264.

Suomessa käytössä olevan erillisvastuujärjestelmän mukaan lähtökohta on, että jo lain tasolla säädetään niistä erilaisista tavoista, joilla rikoksen toteuttamiseen voi osallistua. Lähtökohtaisesti rikoksen tekijä on se, joka toteuttaa yhtä tai useampaa rikostunnusmerkistöä vastaavan teon. Muiden osallisten vastuu arvioidaan osallisuutta koskevien yleisten sääntöjen ja periaatteiden mukaisesti. Osallisuusmuodot eivät ole keskenään samanarvoisia, vaan niillä on erilaisia edellytyksiä ja oikeusvaikutuksia.⁷³ Erillisvastuun mukaiseen tekijävastuuseen kuuluvat välitön eli varsinainen yksin tekeminen, rikoskumppanuus ja välillinen tekeminen. Tekijävastuun välittömässä eli varsinaisessa yksin tekemisessä vastuu kohdentuu luonnollisesti henkilöön, joka on menetellyt rikostunnusmerkistössä rangaistavaksi määrättyllä tavalla. Rikoskumppanuudessa jokainen osallinen tuomitaan tekijänä. Välillisessä tekemisessä tekijävastuu kohdennetaan siihen henkilöön, joka käyttää toista henkilöä välikappaleena rikoksen tekemiseen.⁷⁴ Varsinainen osallisuus kattaa puolestaan kaksi tilannetta, yllytyksen ja avunannon. Yllytys ja avunanto ovat tahallista myötävaikuttamista toisen henkilön tahalliseen rikokseen.⁷⁵ Osallisuutta koskevat säännökset on kirjattu RL 5 lukuun, ja niitä käsitellään tarkemmin tässä tutkimuksessa luvuissa 3.2 ja 3.3.

Erillisvastuuseen perustuvaa järjestelmä voidaan ymmärtää dualistisena osallisuusjärjestelmänä, jossa tekijävastuu ja varsinaisen osallisuuden muodot on erotettu. Tekijävastuussa on kyse nimenomaisesti rikoksen tekemisestä, kun taas varsinaisen osallisuuden muodot ovat tahallista myötävaikuttamista rikoksen toteutumiseen. Erillisvastuun ominaispiirteenä onkin, että varsinaisen osallisuuden rangaistavuus on kytketty päätekoon, jolloin puhutaan vastuun aksessorisuudesta.⁷⁶ Erottelu voidaan katsoa myös kriminaalipoliittiseksi ratkaisuksi, kun tekoon osallistuneita henkilöitä halutaan jo lainsäädännön perusteella moittia eri tavalla. Tällöin tuomioistuimen harkintavaltaa ohjaavat sekä osallisuusmuodon valinnassa että rangaistuksen mittaamisessa jo lain asettamat edellytykset.⁷⁷

Toisinaan perinteisten osallisuusoppien soveltuminen etenkin suunnitelmallisiin talousrikoksiin on nähty oikeuskirjallisuudessa ongelmallisena. Tämä johtuu ennen kaikkea oikeushenkilön puolesta tehtyjen rikosten erityispiirteistä, jotka asettavat edellytyksiä vastuun rajaukselle

⁷³ Luoto 2018, s. 5.

⁷⁴ Tapani – Tolvanen 2013, s. 413. Luoto 2018, s. 5.

⁷⁵ Rikosoikeus/Koskinen 2009, s. 183.

⁷⁶ Tapani – Tolvanen 2013, s. 414–415.

⁷⁷ Luoto 2018, s. 5.

ja osallisten vastuuasemille.⁷⁸ Vaikka rikosoikeudellisessa kirjallisuudessa onkin keskusteltu edellä mainitusti talousrikosten ja yleisten oppien eriytymisestä, vastuu määräytyy edelleen oikeushenkilön toiminnassa tehdystä rikoksesta yleisten rikosoikeudellisten periaatteiden mukaan. Vastuujärjestelmäämme voidaan jopa luonnehtia kumulatiiviseksi, sillä se mahdollistaa sekä yksilön että oikeushenkilön rankaisemisen samanaikaisesti samasta tapauksesta.⁷⁹ Lähtökohtana on, että vastuun tulee määräytyä yksilön tosiasiallisten vaikutusmahdollisuuksien mukaan, jolloin vastuun kohdentamiseen liittyvä harkinta tapahtuu tunnusmerkistöstä ilmenevien edellytysten ja yleisten rikosvastuun perusteiden pohjalta.⁸⁰ Tästä pääsäännöstä huolimatta vastuun kohdistaminen on usein koitunut ongelmalliseksi oikeushenkilön toiminnassa tehdyissä rikoksissa. Yhtiön muodolliseen johtoon kuulumattoman tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän vastuukysymykset ovat aiheuttaneet oikeustieteessä pulmia erityisesti silloin, kun kyse on ollut erikoisrikoksista, joissa tekijäpiiri ja vastuuasema on tarkasti rajattu. Tällöin herääkin kysymys, voidaanko tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä tuomita tekijävastuuseen, kun tekijätunnusmerkistö ja rikosvastuun toteuttaminen ovat ristiriidassa. Vanhemmassa oikeuskäytännössä erikoisrikosten tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä tuomittiinkin ensisijaisesti avunantajana tai yllyttäjänä.⁸¹

Osallisuusopin lähtökohtana on, että tekijävastuun muodot ovat ensisijaisia varsinaisen osallisuusmuotoihin nähden. Ensin tulee arvioida, täyttääkö osallisten menettely jonkin tekijävastuun muodon edellytykset ja vasta tämän jälkeen tulee siirtyä arvioimaan varsinaisen osallisuuden edellytysten täyttymistä. Käytännön ratkaisutoiminnassa ei yleensä synny ongelmia sen määrittämiseksi, onko menettelyssä ollut kyse jostain tekijävastuun muodosta.⁸² Sen sijaan oikeustieteessä on viime aikoina keskitytty varsinaisten osallisuuden muotoja koskeviin rajanvetoihin.⁸³ Erillisvastuujärjestelmässä on vahvistettava ne perusteet, joiden nojalla tehdään ero eri osallisuusmuotojen välillä. Tätä edellyttää erityisesti rikosoikeudellinen laillisuusperiaate. Kun rikokseen osallisia ei rangaista teosta tekijöinä, tulee henkilöiden rankaisemisen perustua laillisuusperiaatteen mukaisesti nimenomaiseen lainsäädännökseen oikeusturvan ja ennustettavuuden toteutumiseksi. Vastaavasti myös oikeushyvien tehokas suojeleminen ja moraaliset näkökohdat vaativat lain tasolla sääntelyä eri osallisuusmuodoista.⁸⁴

⁷⁸ Lahti 2007, s. 9.

⁷⁹ Nissinen 1997, s. 31.

⁸⁰ HE 95/1993 vp, s. 5. Lahti LM 8/1998, s. 1277.

⁸¹ Ks. jäljempänä luvut 3.3.1 ja 3.3.2.

⁸² Honkasalo 1967, s. 229, Luoto 2018, s. 16.

⁸³ Avunannon rajanvedosta erityisesti Luoto 2018 ja Vanhanen 2004.

⁸⁴ Frände 2012, s. 241.

Tutkimuksessa tarkastellaan seuraavaksi tekijävastuun ja varsinaisen osallisuuden välistä erottelua, jotta vastuuaseman erottelua voidaan hahmottaa paremmin. Jaksossa 3.2 käsitellään ensin tekijävastuuta ja sen eri muotoja tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän vastuu huomioiden. Jaksossa 3.3 sen sijaan tarkastellaan osallisuuden muotoja avunantoa ja yllytystä sekä vastaavasti niiden suhdetta tutkimuksen kohteena olevan rikostyyppin erityispiirteisiin. Kappaleiden perusteella olen pyrkinyt tekemään erilaisia ratkaisuvaihtoehtoja siitä, miten tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä soveltuu rikokseen tekijän ja osallisten käsitteisiin.

3.2 Tekijävastuu

3.2.1 Välitön tekijävastuu

Rikoslaisissa ei ole yleistä säännöstä, joka määrittäisi, kuka on rikoksen yksittäinen tekijä. Tekijäkäsitemäärittelyä ja sen sisältö voidaan katsoa määräytyvän osallisuutta koskevien säännösten ja eri tunnusmerkistöjen perusteella. Yleensä rikoksen tekijä voi olla kuka tahansa luonnollinen henkilö. Myös mannereurooppalaisen käsityksen sekä niiden rikosoikeusjärjestelmien mukaan rikoksen rangaistusuhka suunnataankin ainoastaan inhimillisiin tekoihin.⁸⁵ Yksittäiset rangaistussäännökset on puolestaan lähtökohtaisesti kirjoitettu yhtä tekijää silmällä pitäen.⁸⁶

Luoto on väitöskirjassaan käsitellyt tekijäkäsitetä laajan ja suppean tekijäkäsitteen avulla. Laajan tekijävastuun lähtökohtana on, että jokainen teko, joka on kausaalisesti johtanut rikosoikeudellisesti merkityksellisen seurauksen syntymiseen, voi perustaa tekijävastuun. Sen ominaispiirteinä on, että varsinaisen osallisuuden muodot nähdään rikosoikeudellisen vastuun rajoitusperusteina. Laaja tekijäkäsitemäärittely onkin liitetty usein yhtenäisvastuujärjestelmään ja soveltuu siksi varsin huonosti suomalaiseen järjestelmään. Sen sijaan suppeassa tekijäkäsitemäärittelyssä on lähtökohtana tunnusmerkistössä kuvatun menettelyn toteuttaminen. Se korostaa nimenomaan erityisen osan tunnusmerkistön sisältöä tekijävastuun määrittävänä tekijänä, jolloin kausaalisuus on vain yksi tunnusmerkistötekijä, joka otetaan arvioinnissa huomioon. Tämän mukaisesti ainoastaan tunnusmerkistön henkilökohtaisesti ja omakätisesti toteuttanut henkilö voidaan tuomita tekijänä. Varsinaista yksin tekemistä voidaan suppean tekijäkäsitteen mukaan edelleen laajentaa välillisellä tekemisellä ja rikoskumppanuudella tilanteisiin, jossa tunnusmerkistön henkilökohtainen ja omakätinen toteuttaminen ei toteudu täysin. Osallisuusopin mukaiset yllytys ja

⁸⁵ Nuutila 1997, s. 88.

⁸⁶ Frände 2012, s. 242. Luoto 2018, s. 29.

avunanto voivat puolestaan laajentaa rikosoikeudellisen vastuun kattamaan myös varsinaisen osallisuuden. Suppeaa tekijäkäsitettä voidaankin Luodon mukaan helpommin soveltaa suomalaisessa erillisvastuujärjestelmässä, sillä se vastaa rikoslaissa asetettuja lähtökohtia tekijävastuun ja varsinaisen osallisuuden erottamiselle.⁸⁷ Näkökulma on mielestäni perusteltu.

Vaikka yksin tekemisestä ei rikoslaissa ole erillistä säännöstä, on jokaisessa rikostunnusmerkistössä tekijää koskeva tekijätunnusmerkki. Monet talousrikokset kuuluvat *erikoisrikoksiin* (*delicta propria*), joissa rikoksen tekijänä voi olla vain määrätyt ehdot täyttävä taho.⁸⁸ Varsinaisena tekijänä voi olla ainoastaan sellainen henkilö, jolla on lain edellyttämä asema tai ominaisuus taikka joka täyttää muut tunnusmerkistössä tarkoitetut olosuhteet tai edellytykset. Ulkopuolinen henkilö voi sen sijaan olla vakiintuneen käsityksen ja osallisuusopin mukaan ainoastaan yllyttäjä tai avunantaja, vaikka hänen tosiallinen osuutensa rikoksessa vastaisi rikokumppanin asemaa. Perinteisiä erikoisrikoksia ovat esimerkiksi RL 40 luvun virkarikokset ja RL 45 luvun sotilasrikokset.⁸⁹ Uudempaa sääntelyä edustavat esimerkiksi RL 47 luvun työrikkokset, RL 39 luvun 9–10 §:n kirjanpitorikokset sekä RL 39 luvun velallisen rikokset.⁹⁰

Toisena sääntelyvaihtoehtona on, että tekijäpiiriä ei ole rajattu ja tekijätunnusmerkki ilmaistaan avoimella termillä ”joka”.⁹¹ Näitä rikostunnusmerkistöjä kutsutaan *avoimiksi rikostunnusmerkistöiksi*. Tyypillinen esimerkki tällaisesta tekijätunnusmerkistä on RL 21 luvun 1 §:n tappo, jonka tunnusmerkistön mukaan: ”*Joka* tappaa toisen, on tuomittava taposta vankeuteen määräjäksi, vähintään kahdeksaksi vuodeksi.” Avointen tunnusmerkistöjen vastuusubjekteja ei ole rajattu, jolloin tekijä voi olla periaatteessa kuka tahansa.⁹²

Sytä sille, miksi lainsäätäjät ovat päättäneet säännellä tunnusmerkistöjen tekijätunnusmerkkejä eri tavalla, ei lainsäädäntövaiheessa ole kerrottu. Rikoslain yleisten oppien uudistuksen jälkeen talousrikosten tekijämääritelmät vaihtelivat huomattavasti, vaikka kokonaisuudistuksessa omaksuman syntetisointitavoitteen mukaisesti rikossäännökset pyrittiin kokoamaan johdonmu-

⁸⁷ Luoto 2018, s. 29–32. Ennen Luodon väitöskirjaa varsinaista tekijävastuun käsitettä ei oltu käsitetty yhtä tarkasti tai jaettu sen laajaan ja suppeaan osaan. Usein oikeuskirjallisuudessa tekijävastuu esitettiin yksinkertaisemmin, jolloin tekijänä vastuuseen tuomitaan se, joka on toteuttanut rikostunnusmerkistössä kuvatun teonkuvauksen itse kokonaisuudessaan. Asiaan liittyvää aineistoa ks. myös Luoto LM 1/2014.

⁸⁸ Hällström 2007, s. 86. Nuutila 1997, s. 361.

⁸⁹ Keskeiset rikokset/Tapani 2014, s. 629. Nuutila 1997, s. 361.

⁹⁰ Lappi-Seppälä LM 3/2004, s. 433.

⁹¹ Nuutila 1997, s. 88.

⁹² Tapani – Tolvanen 2013, s. 454.

kaiseksi kokonaisuudeksi ja kirjoittamaan yhtenäisten periaatteiden mukaisesti. Kirjanpitorikoksille jäi kuitenkin huomattavasti rajatumpi tekijäpiiri kuin velallisen rikoksissa. Veropetoksessa tekijäpiiri sen sijaan jätettiin kokonaan avoimeksi. Hallituksen esityksessä myöskään tälle ratkaisulle ei annettu perusteluja. Rikoslakiprojektin ehdotuksessa asiaa perusteltiin lyhyesti siten, ettei kysymystä voida ratkaista rikoslain yleisiä oppeja uudistettaessa.⁹³ Lainsäätäjän kirjoitusasuratkaisut eivät sinänsä tunnu onnistuneilta. Hallituksen esityksessä nimenomaan korostettiin, että epäyhtenäinen lainkirjoitustapa saattaa johtaa jopa erilaisiin tulkintavirheisiin, jos rikostunnusmerkistöjä ei kirjoiteta yhtenäisten periaatteiden mukaisesti.⁹⁴ Yhtenäinen kirjoitustapa turvaakin tehokkaammin yksilön oikeusturvan ja tapausten ennustettavuuden toteutumista sekä tukee laillisuusperiaatteen asettamia vaatimuksia.

Vaikka talousrikosten tunnusmerkistöt on laadittu erilaisin sanamuodoin tai jätetty avoimiksi, voidaan oikeushenkilön puolesta tehdyille rikoksille löytää tietty tunnusomainen tekijäpiirin rajaus. Tekijävastuun kohdentamiseen voidaan ensinnäkin hakea tulkinta-apua elinkeinotoimintaa säätelevästä lainsäädännöstä, joka määrää yhteisöjen ja yrityksen laillisen toiminnan rajat, jakaa vastuut ja velvollisuudet yhteisön toimijoiden kesken sekä määrittelee keskeiset käsitteet. Kun rikosvastuun kohdentamisessa nojaututaan yhtiöoikeudellisiin normeihin, voidaan yhtiöoikeuden ajatella asettavan lähtöoletukset tekijäpiirin rajaukselle, jolloin rikoslaissa määritellyt tekijätunnusmerkit ymmärretään yhtiöoikeudellisen lainsäädännön kautta. Talousrikosten rangaistavuuden alaa ei siten voida määritellä ilman elinkeinoelämää säätelevän lainsäädännön tuntemusta. Esimerkiksi RL 5 luvun 8 §:ssä lakimääräisen toimielimen tai johdon jäsen tarkoittaa vakiintuneen käsityksen mukaan muun muassa osakeyhtiölain (OYL, 624/2006) ja osuuskuntalain (OKL, 421/2013) mukaista hallitusta ja toimitusjohtajaa, joilla on laeissa säädetty päävastuu yhtiön asiallisesta hoitamisesta.⁹⁵ Ajatus palautuukin Nissisen tarkastelemaan suppean rangaistusvastuun käsitteeseen.⁹⁶

Yritystoimintaan liittyvillä taloudellisilla rikoksilla on toiseksi katsottu oikeuskäytännössä olevan sellaisia vastuun kohdentamiseen liittyviä erityispiirteitä, jotka edellyttivät myös edustajanvastuuta koskevan RL 5 luvun 8 §:n säätämistä.⁹⁷ Vastuun kohdentamiseen vaikuttaa ainakin asianomaisen asema, hänen tehtäviensä ja toimivaltuuksiensa laatu, laajuus ja selvyys, hänen

⁹³ OJL 5/2000, s. 229. Ks. myös Hällström 2007, alav. s. 88.

⁹⁴ HE 66/1998 vp, s. 16, HE 94/1993 vp, s. 13–14. Ks. myös Melander 2016, s. 95.

⁹⁵ HE 44/2002 vp, s. 163. Ks. tarkemmin jäljempänä luvussa 4.3.3.

⁹⁶ Nissinen 1997, s. 15.

⁹⁷ Lahti 2007, s. 22.

ammattillinen pätevyytensä sekä muutenkin hänen osuutensa lainvastaisen tilan syntyyn ja jatkumiseen.⁹⁸ Yhtiöoikeus ja talousrikosten erityispiirteet huomioiden vastuu kohdentuu yhtiön sisällä ensisijaisesti niihin, joiden vastuulla on elinkeinotoiminnan laissa edellytettyjen toimien hoitaminen. Kun elinkeinonharjoittaja toimii yksin, tulee vastuu kohdentaa suoraan häneen itseensä, ja milloin rikos tapahtuu oikeushenkilön piirissä, vastuu tulee voida kohdentaa yhteisöä edustaviin johtohenkilöihin. Tätä ajatusta tukee edelleen näkemys siitä, että oikeushenkilön johdolla on velvollisuus estää rikoksen tekeminen silloin, kun johto tietää, että lakia tullaan rikkomaan tai sitä parhaillaan rikotaan.⁹⁹ Edelleen yhtiölainsäädännössä säädettyjen tehtävien jakamisella ja delegoimisella voi ainoastaan tietyin edellytyksin olla merkitystä rikosoikeudellisessa arvioinnissa. Nämä toimenpiteet eivät kuitenkaan pääsääntöisesti voi vapauttaa kokonaan laissa säädettyistä valvontavastuista.¹⁰⁰

Vaikka osakeyhtiölaki, osuuskuntalaki ja muut yhtiöoikeudelliset lait määrittelevät tietyt lakisäätteiset johdon jäsenet, täysin tarkkarajaisia johdon määritelmiä on kuitenkin mahdotonta antaa. Käytännössä organisaatiot ja niiden sisäinen toimivallanjako voidaan järjestää eri tavoin oikeushenkilöiden sisäisen itsemääräämisoikeuden nojalla, jolloin oikeushenkilön johdon käsite laajenee muihin päätöksentekijöihin.¹⁰¹ Kriminaalipoliittisesti on kuitenkin järkevää kohdentaa vastuu talousrikoksista ensisijaisesti niihin yhtiön johtohenkilöihin, joilla on yleensä tosiasiallinen mahdollisuus vaikuttaa yhtiön toimintaan.¹⁰² Myös osakeyhtiölain muutosta koskevan lainsäädännön esitöissä katsottiin, että kysymys siitä, ketä on pidettävä pykälässä tarkoitettuna johtoon kuuluvana henkilönä, ratkaistaan viime kädessä sen perusteella, kuka tosiasiallisesti on valittu hoitamaan kyseistä tehtävää, eikä asiaa koskevien muodollisten seikkojen perusteella. Esimerkiksi kaupparekisterimerkinnällä on hallituksen esityksen mukaan tässä suhteessa ainoastaan todisteluvaikutus.¹⁰³ Organisatorisella asemalla ei tule olla ratkaisevaa merkitystä vastuun kohdentamisessa. Muodollisen aseman sijaan vastuu tulee ensi sijaisesti kohdentaa todellisten valta- ja vastuusuhteiden mukaisesti.¹⁰⁴

⁹⁸ Nuutila 1997, 135. Vrt. myös RL 47:7:n ja RL 48:7:n säännökset vastuun kohdentamisesta työ- ja ympäristörikoksista.

⁹⁹ HE 95/1993 vp, s. 31. Ks. myös Vento 1992, s. 87–88.

¹⁰⁰ Koponen/Sahavirta 2007, s. 65. Nuutila 1997, s. 135. Hällström 2007, s. 100.

¹⁰¹ HE 44/2002 vp, s. 163, HE 95/1993 vp, s. 30–31.

¹⁰² Näin myös esimerkiksi Salminen 1998, s. 314 ja Viljanen LM 8/1999, s. 1285.

¹⁰³ HE 109/2005 vp, s. 194.

¹⁰⁴ Nuutila 1997, 135.

Kun rikosvastuu puolestaan kohdennetaan oikeushenkilön henkilöstön ulkopuolelle, ohittaa rikosoikeus käytännössä yhtiöoikeudelliset normit sekä oikeushenkilön rajaaman nimellisen tekijäpiirin. Vastuuseen asetetaan tällöin tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä, jolloin vastuuseenmääräytyminen on lähtökohtaisesti ymmärretty keinoitekoisena järjestelyinä.¹⁰⁵ Tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän tuomitseminen perustuu siihen, että henkilöllä on sellainen todellinen asema oikeushenkilössä, että tekoja ja päätöksiä voidaan realistisesti pitää yhtiön puolesta ja sen päättävältä sitoutuen tehtyinä. Sen sijaan jos teon olisi tehnyt aidosti sivullinen, tulisi teko arvioida vahingontekona, varkautena tai kavalluksena.¹⁰⁶ Keinoitekoisten järjestelyjen taustalla päättävällä jakautuminen voidaan nähdä käytännössä siten, että vain todellinen johtaja tietää pystyvänsä antamaan oikeat ja riittävät tiedot kätkeystä tai luovutetusta varallisuudesta, oikeasta kirjanpidosta tai verotiedoista, koska lain vastainen menettely on tapahtunut hänen intressissään.¹⁰⁷ Tällöin esitutkintaviranomaisten, syyttäjien ja erityisesti tuomioistuimen haastavana tehtävänä on paljastaa tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän rakentama keinoitekoisen järjestely ja asettaa vastuuseen teon todelliset tekijät. Järjestelyjen perusteella tehtyjen talousrikosten vastuuseen asettaminen on tasapainoilua laillisuusperiaatteen, erikoisrikosopin, osallisuusopin ja laiminlyöntivastuuopin kanssa.¹⁰⁸ Vastuuarvioinnissa on pohdittava, kenen yhtiössä olisi pitänyt toimia huolellisemmin, mikä hänen tosiasiallinen asemansa yhtiössä on ja vastaako hänen asemansa yhtiössä tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän tekijätunnusmerkkiä. Koska tosiasialliselle määräysvallan käyttäjälle ei ole laissa tai lain esitöissä annettu virallista määritelmää, on käsitteen sisältö jäänyt lainkäytön määritettäväksi.¹⁰⁹ Tulkintaa tukevat lisäksi oikeuskirjallisuudessa vastuun kohdentamisesta esitetyt kannanotot työ- ja ympäristöringkoksissa.¹¹⁰

¹⁰⁵ Koponen 2004b, s. 103–104. Keinoitekoista järjestelyä voidaan verrata konkurssilain (KonkL, 120/2004) mukaiseen keinoitekoiseen varallisuusjärjestelyyn. KonkL 5:11 mukaan ”[o]maisuuksien, jonka väitetään kuuluvan sivulliselle, kuuluu konkurssipesään, jos sivullisen asema perustuu sellaiseen varallisuus- tai muuhun järjestelyyn, jolle annettu oikeudellinen muoto ei vastaa järjestelyn tosiasiallista sisältöä tai tarkoitusta, ja jos sellaista muotoa ilmeisesti käytetään täytäntöönpanon välttämiseksi tai omaisuuden pitämiseksi velkojien ulottumattomissa. Mitä edellä säädetään omaisuudesta, koskee myös velallisen mainittuun järjestelyyn ohjaamaa tuloa. Edellä 1 momentissa tarkoitettujen järjestelyjen tosiasiallista sisältöä tai tarkoitusta arvioitaessa on otettava huomioon velallisen käytettävissä oleva, omistajan määräysvaltaan verrattava valta, omistajan toimiin verrattavat toimet sekä velallisen järjestelystä saamat edut ja muut vastaavat seikat.”

¹⁰⁶ Salminen 1998, s. 314.

¹⁰⁷ Salminen 1998, s. 310.

¹⁰⁸ Lahti 2002, s. 386. Tapani DL 6/2002, s. 949.

¹⁰⁹ Merkittävimpiä korkeimman oikeuden tapauksia ovat esimerkiksi KKO 2000:74, 2001:86, 2001:87, 2002:11, 2005:144, 2014:46 ja 2018:20. Tarkemmin hovioikeuden ratkaisukäytännöstä luvussa 5.

¹¹⁰ Lahti 2007, s. 22. Nissinen 1997, s. 112. Tapani 2002a, s. 946–953. Lisää aiheeseen liittyvää materiaalia työrikkosten osalta erityisesti Saloheimo 2016, s. 204–214 ja ympäristöringkosten osalta Ympäristöoikeus/Kumpula 2013, s. 1771–1772.

3.2.2 Rikoksumppanuus

Rikoksumppanuudesta on säädetty RL 5 luvun 3 §:ssä, jonka mukaan ”[j]os kaksi tai useammat ovat yhdessä tehneet tahallisen rikoksen, rangaistaan kutakin rikoksen tekijänä.” Rikosoikeudellisesti on perusteltua ulottaa vastuu tilanteisiin, jossa kaksi tai useampi henkilö yhdessä täyttää toiminnallaan tunnusmerkistössä asetetut rangaistavuuden edellytykset. Säännöksestä seuraa, että jokainen tekoon osallistunut voi joutua vastuuseen koko teosta, vaikka henkilö olisi osallistunut tekoon vain osittain.¹¹¹ Rikoksumppanuutta koskeva problematiikka ilmenee bulvaanirikostapauksissa silloin, kun sekä yhtiön nimellisen johdon jäsenen että tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän epäillään syylistyneen talousrikokseen, ja silloin, kun tosiasiallisia määräysvallan käyttäjiä on mahdollisesti useampia. Rikoksumppanuutta koskeva säännös merkitsee ennen kaikkea sitä, että tekoon osalliset voidaan tuomita tekijöinä siitä huolimatta, etteivät he kaikki ole täyttäneet omalla toiminnallaan tunnusmerkistössä asetettuja edellytyksiä, jos heidän toimintansa yhdessä sen kokonaisuudessaan täyttää. Itsenäisen tekijävastuun ja rikoksumppanuuden välinen ero voidaan hahmottaa nimenomaan yhteisen täytäntöönpanotoimen kautta. Itsenäinen tekijä on henkilö, joka täyttää yksin ja itsenäisesti kaikki tunnusmerkistön edellytykset, kun taas rikoksumppanuudessa kaksi tai useampi henkilö tekee tahallaan yhtenäisen täytäntöönpanotoimen, joka saa aikaan rikoslain tunnusmerkistössä kuvatun seurauksen.¹¹²

Tekijävastuun kohdentuminen kahteen tai useampaan henkilöön edellyttää rikoksumppanuudessa yhdessä toimimista, joka sisältää sekä objektiiviset että subjektiiviset seikat.¹¹³ Objektiiviset seikat tarkoittavat sitä, että henkilö suorittaa täytäntöönpanotoimen, osallistuu täytäntöönpanotoimeen tai on ollut ainakin riittävän suurella kokonaispanoksella mukana toteuttamassa rikossuunnitelmaa. Objektiivisesti arvioituna tekijäkumppaneiden suorituksista muodostuu kokonaisuus. Tällöin osallisen työnjaon mukaisen osuuden on oltava olennainen ja osuuden täyttämistä on pidettävä kokonaisuuden kannalta merkityksellisenä.¹¹⁴ Konkreettisesti objektiivisuuden vaatimuksen voi täyttää toimimalla joko aktiivisesti tai passiivisesti. Vastaavasti tekeminen voi olla luonteeltaan sekä fyysistä että psyykkistä.¹¹⁵

Tosiasiallisen määräysvallan käyttäjien rikoksumppanuutta havainnollistaa esimerkiksi Helsingin hovioikeuden ratkaisu 28.01.2015, Dnro R 14/671, jossa oli kysymys muun muassa törkeästä velallisen epärehellisyydestä. Yhtiön omistajan E:n joutuessa olemaan sairautensa vuoksi osan

¹¹¹ Nuutila 1997, s. 340.

¹¹² Frände 2012, s. 242–243.

¹¹³ Tapani – Tolvanen 2013, s. 416–417. Frände 2012, s. 243.

¹¹⁴ Nuutila 1997, s. 339. Tapani – Tolvanen 2013, s. 417–418.

¹¹⁵ Vanhanen 2004, s. 19.

ajasta sairaalahoidossa K oli E:n sijasta käytännössä johtanut yhtiön päivittäistä toimintaa. Asiassa esitetyn selvityksen valossa K:n mukanaolo yhtiön hallinnossa oli ollut välttämätöntä, jotta yhtiön toiminta oli voinut syytteessä tarkoitettuna aikana jatkua. Hän oli esimerkiksi laatimalla laskuja ja myymällä niitä rahoitusyhtiölle varmistanut sen, että yhtiölle oli E:n poissaolosta huolimatta kertynyt tuloja. Hänen toimintansa on siten tehnyt mahdolliseksi sen, että yhtiön varoja on voitu luovuttaa J:lle ja N Ky:lle syytteessä tarkoitettulla tavalla. K:n ja E:n yhteisymmärryksen ja yhteisen suunnitelman puolesta puhuivat myös K:n hallussa olevat verkkopankkitunnukset ja siirrettyjen varojen suuri määrä, josta K:n oli täytynyt olla tietoinen. Hovioikeus katsoi, että K oli toiminnallaan osallistunut varojen luovuttamiseen kokonaisuuden kannalta merkityksellisellä tavalla. Hänen katsottiin osallistuneen varojen luovutukseen yksissä tuumin E:n kanssa ja heidät tuomittiin rikoksesta tekijäkumppaneina.

Subjektiiiviset seikat puolestaan tarkoittavat yhteisymmärryksen vaatimusta. Yhteisymmärrys merkitsee tietoisuutta siitä, että oma toiminta yhdessä muiden toiminnan kanssa toteuttaa rikoksen tunnusmerkistön. Rikoskumppanit voivat esimerkiksi suunnitella etukäteen rikoksen ja jakaa toisilleen tehtäviä. Mahdollista on myös, että yhteisymmärrys syntyy vasta rikosta toteutettaessa.¹¹⁶ Yhteisymmärryksen vaatimuksesta seuraa, että rikoskumppani vastaa oman toimintansa seurausten lisäksi myös niistä seurauksista, joihin yhteisymmärrys ulottuu. Siten yhteisymmärrys sekä perustaa että rajaa vastuun koskemaan vain yhteisymmärryksessä suoritettuja tekoja ja teon osia.¹¹⁷ Tällöin vastuu muiden tekemisistä ei ulotu niihin tekoihin, joita ei ole tehty yhteisymmärryksessä. Ajallisesti rikoskumppanuutta ja tekijävastuuta ei perusta se, että henkilö myöhemmin hyväksyy kumppanin teon tai käyttää tekoa jälkikäteen hyväkseen. Samoin ensimmäinen toimija ei vastaa niistä teoista, jotka tehdään hänen ensimmäisen tekonsa jälkeen ilman yhteisymmärrystä.¹¹⁸ Subjektiiivisen ja objektiivisen vaatimuksen lisäksi on huomattava se, että rikoskumppanuus on mahdollista ainoastaan tahallisissa rikoksissa.¹¹⁹

Helsingin hovioikeuden tapauksessa 31.05.2016, Dnro R 15/490 oli kyse törkeästä velallisen epärehellisydestä ja törkeästä kirjanpitorikoksesta. Tapauksessa vastaajat olivat perustaneet yhdessä S Oy:n, joka harjoitti rakennusliike- ja kuljetusliiketoimintaa. Yhtiössä P:n oli todettu käyttäneen määräysvaltaa kuljetusliiketoiminnassa ja L:n vastaavasti rakennusliiketoiminnassa. K oli puolestaan toiminut osan ajasta hallituksen jäsenenä muodollisessa vastuuasemassa ja hoitanut tarvittaessa asemaansa liittyviä tehtäviä. R oli sen sijaan toiminut tosiasiallisena määräysvallan käyttäjänä. Heidän kaikkien katsottiin käyttäneen yhtiössä määräysvaltaa. Hovioikeudessa vastuun arviointi koski L:n, K:n ja R:n vastuuta, sillä P ei valittanut käräjäoikeuden tuomiosta sen perustelujen osalta. Velallisen epärehellisuuden osalta hovioikeus totesi, että R:n, K:n sekä L:n toiminta oli ollut välttämätöntä rikoksen täyttymisen kannalta. Kukin heistä oli osallistunut merkittäväällä tavalla keskenään yhteisymmärryksessä liiketoimintaan, jossa muun muassa pimeitä palkkoja ja palkkioita oli maksettu kuittikaupan välityksellä, että heitä oli pidettävä tekijöinä törkeässä velallisen epärehellisydessä. Kirjanpitorikoksen osalta hovioikeus tuomitsi kaikki vastaajat tekijöinä. K oli ollut osan ajasta yhtiön hallituksessa ja hän oli jo tämän ja tosiasiallisen määräysvallan

¹¹⁶ Tapani – Tolvanen 2013, s. 417.

¹¹⁷ HE 44/2002 vp, s. 152.

¹¹⁸ Nuutila 1997, s. 341.

¹¹⁹ Vanhanen 2004, s. 19.

käyttäjän aseman perusteella ollut vastuussa kirjanpidosta. R:n oli näytetty tosiasiaa hallinnoineen yhtiön toimintaa ja L oli ollut tosiasiallisen päätösvallan käyttäjä rakennusliiketoiminnassa. Näin ollen hovioikeus katsoi kukin vastaajan olleen osaltaan vastuussa kirjanpidon hoitamisesta ja tuomitsi kaikki myös kirjanpitorikoksesta.

Nuutila on katsonut, että perinteiset osallisuusopilliset käsitteet soveltuvat toisinaan vaikeasti suunnitelmallisiin talousrikoksiin. Ongelmat eivät niinkään koske suoraan osallisuusoppia vaan pikemminkin näytön hankkimista, sillä talousrikosten taustavoimien todellisesta merkityksestä voi olla vaikea saada riittävää näyttöä. Talousrikokset ovat Nuutilan mukaan monissa tapauksissa sellaisia, jotka suorastaan edellyttävät tekijäkumppanuuden olemassaoloa, koska ainoastaan useiden osallisten yhteistoiminta voi aiheuttaa rikoksen. Jos rikos on tehty yhteistuumin, on kyseessä rikoskumppanuus.¹²⁰ Tapauksessa on osoitettava, että osallisilla on ollut sellainen tosiasiallinen valta- ja vastuuasema yhtiössä, jolloin osalliset ovat voineet tehdä rikoksen oikeushenkilön puolesta. Vastuuaseman arvioinnin osalta tämä edellyttää arviointia myös siitä, voidaanko kaikki rikokseen osalliset laskea kuuluvaksi tunnusmerkistössä kuvattuun tekijäpiirin rajaukseen. Jos osallisten asema tai osuus rikoksesta ei vastaa rikoskumppanuutta, saattaa oikeudessa tulla arvioitavaksi avunantovastuun edellytykset.

3.2.3 *Välillinen tekeminen*

RL 5 luvun 4 §:n mukaan ”[t]ekijänä tuomitaan se, joka on tehnyt tahallisen rikoksen käyttäen välikappaleena toista, jota ei voida rangaista siitä rikoksesta syyntakeettomuuden tai tahallisuuden puuttumisen vuoksi taikka muusta rikosoikeudellisen vastuun edellytyksiin liittyvästä syystä.” Käytännössä välillisessä tekemisessä on kyse siitä, että välitön tekijä suorittaa täytäntöönpanotoimen välillistä tekijää välikappaleena käyttäen.¹²¹

Tosiasiallista määräysvallan käyttäjää ja bulvaania koskevissa rikostapauksissa välillinen tekeminen ei ole oikeuskäytännössä aktualisoitunut, sillä tekoon osallisten vastuu on arvioitu muina tekijävastuun tai osallisuusvastuun muotoina. Tämä johtuu siitä, ettei tosiasiallista määräysvallan käyttäjää voida yleisen rikosoikeudellisen käsityksen mukaan tuomita puhtaasti välillisenä tekijänä. Välillisen tekemisen edellytyksenä on, että välikappaleetta ei voida tuomita rangaistukseen rikoksesta syyntakeettomuuden tai tahallisuuden puuttumisen vuoksi taikka muusta rikosoikeudellisen vastuun edellytyksiin liittyvästä syystä. Käytännössä tuomitseminen olisi mahdollista ainoastaan silloin, kun bulvaanina toimiva henkilö välttäisi rikosvastuun tahallisuuden

¹²⁰ Nuutila 1997, s. 342.

¹²¹ Tapani – Tolvanen 2013, s. 424.

puuttumisen vuoksi.¹²² Tahallisuuden puute voi ilmetä esimerkiksi pakottamisen tai erehdytyksen perusteella.

Oikeuskäytännössä on toisinaan saattanut esiintyä tapauksia, joissa bulvaani vetoaa jonkun muun pakottaneen hänet tekemään laissa kielletyn toimen esimerkiksi uhkailemalla, pelottelemalla tai kiristämällä. Tapauksiin on voinut liittyä myös järjestäytyneen rikollisryhmän toimintaa ja osallisuutta.¹²³ Vaihtoehtoisesti bulvaanina toiminut saattaa oikeuskäsittelyssä väittää, että tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä on erehdyttänyt häntä ja vetoaa siksi RL 4 luvun 2 §:n mukaiseen kieltoerehdykseen eli siihen, ettei hän ole tiennyt toimivansa oikeusjärjestyksen vastaisesti. Tällöin varjojohtaja, joka kehottaa tai pakottaa bulvaania ryhtymään rikoksen tunnusmerkistön mukaiseen toimeen, voitaisiin tuomita välillisenä tekijänä.¹²⁴

Edellä olevista esimerkkitapauksista huolimatta välillinen tekeminen ei kuitenkaan ole aktualisoitunut bulvaanirikoksia koskevissa tapauksissa. Välillisen tekemisen kautta voidaan nähdäkseeni kuitenkin tuomita myös tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä suoraan tekijänä, jos hänen syyllisyytensä tueksi on osoitettavissa tarpeeksi näyttöä. Myöskään bulvaania ei ole toistaiseksi katsottu välillisen tekijän välikappaleeksi, sillä tutkinnan jälkeen hänen on yleensä todettu olleen yhtiössä sellaisessa asemassa tai tehneen sellaisia toimenpiteitä, joiden perusteella syyttäjän syytekynnys myös bulvaania vastaan on ylittynyt. Tällöin hänen on nähty käyttäytyneen yhtiössä siten, ettei kyseessä ole ollut puhdas bulvaanisuhde vaan vähintään avunanto tai jopa rikoskumppanuus. Tässä tutkimuksessa bulvaanin vastuukysymyksiä ei valitettavasti voida selvittää tarkemmin, koska tutkimusta rajoittavat ennen kaikkea aiheen rajaukset ja laajuus. Bul-

¹²² Jäljelle jäävät vaihtoehdot, eli syntyakeettomuus ja muut rikosoikeudellisen vastuun edellytysten puuttuminen, eivät tule arvioinnissa kysymykseen. RL 3:4:n mukaan tekijä on syntyakeeton, jos hän ei tekoahetkellä kykene mielisairauden, syvän vajaamielisyyden taikka vakavan mielenterveyden tai tajunnan häiriön vuoksi ymmärtämään tekonsa tosiasiallista luonnetta tai oikeudenvastaisuutta taikka hänen kykynsä säädellä käyttäytymistään on sellaisesta syystä ratkaisevasti heikentynyt. Syntyakeettomuus ei tule kysymykseen, sillä syntyakeeton henkilö ei lähtökohtaisesti voi toimia OYL 6:10:n mukaan hallituksen jäsenenä. Kyseisen pykälän mukaan hallituksen jäsenenä ei voi olla oikeushenkilö eikä alaikäinen tai se, jolle on määrätty edunvalvoja, jonka toimintakelpoisuutta on rajoitettu tai joka on konkurssissa. Saman pykälä rajoittaa myös muita välillisen tekemisen konstruktion kuuluvia henkilöitä pääsemästä osakeyhtiön hallituksen jäseneksi. Esimerkiksi alle 15 vuotiaat, jotka eivät joudu rikosoikeudelliseen vastuuseen, eivät voi myöskään toimia osakeyhtiön hallituksen jäsenenä, sillä he ovat alaikäisiä.

¹²³ Ks. esimerkiksi myös MTV Uutiset, artikkeli 08.10.2017 (Viitattu 6.7.2018). Artikkelin mukaan useilla järjestäytyneillä rikollisryhmillä on poliisin tietojen mukaan laajaa liiketoimintaa, jota hyödynnetään talousrikoksissa. Aiemmin järjestäytyneet rikollisryhmät on usein linkitetty esimerkiksi huumausainerikoksiin ja väkivaltarikoksiin, mutta nykyisin rikollisryhmien jäsenet syyllistyvät yhä useammin myös talousrikoksiin.

¹²⁴ Frände 2012, s. 249.

vaanin vastuukysymyksistä tarvitaan kuitenkin ehdottomasti jatkotutkimusta sen selvittämiseksi, miten pakottamista tai erehdyttämistä koskevilla talousrikostapauksissa bulvaanin rikosoikeudellista vastuuta tulisi arvioida.

3.3 Osallisuusoppi

3.3.1 *Avunanto*

Avunannosta tuomitaan RL 5 luvun 6 §:n mukaan se, ”[j]oka ennen rikosta tai sen aikana neuvoin, toimin tai muilla tavoin tahallaan auttaa toista tahallisen rikoksen tai sen rangaistavan yrityksen tekemisessä.” RL 5 luvun 6 §:n 2 momentin mukaan yllytyksestä rangaistavaan avunantoon rangaistaan avunantona.¹²⁵ Laajoissa talousrikoksissa, joissa eri tekoja ja tekijöitä voi olla useita, ei vastuu välttämättä kaikkien kohdalla konkretisoidu tekijävastuuna. Avunannossa on kyse tilanteesta, jossa rikokseen osallisen vastuu ei täytä tekijävastuun edellytyksiä, mutta osallisen teon tai laiminlyönnin voidaan katsoa täyttäneen kielletyn myötävaikuttamisen edellytykset. Rikoskumppanuuden ja avunannon välistä rajanvetoa on tarpeen arvioida bulvaanirikoksissa yleensä silloin, kun selvitetään rikokseen osallisten tosiasiallista asemaa yhtiössä. Jos tekoon osallisten ja yhtiön nimelliseen johtoon kuulumattomien katsotaan täyttäneen tekijävastuun edellytykset, tuomitaan heidät tekijöinä tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän käsitteen ja tekijätunnusmerkin mukaisesti. Tällöin hänen vastuutaan ei ole tarpeellista arvioida enää uudelleen avunantajan vastuuna. Avunannosta voidaan tuomita vain, jos päätekijän teko täyttää kaikki rikosvastuun edellytykset. Tämä johtuu aksessorisuuden eli liitännäisyyden vaatimuksesta. Jos jokin päätekijän teko ei täytä kaikkia rikosvastuun yleisiä edellytyksiä, ei kyse ole myöskään rangaistavasta avunannosta.¹²⁶

Kun tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä katsotaan rikoksen tekijäksi, arvioidaan bulvaaniin vastuu yleensä avunantajan vastuuna. Avunannosta tuomitaan ainoastaan tahallisissa rikoksissa tai niiden rangaistavissa yrityksissä.¹²⁷ Avunanto on tahallista myötävaikuttamista päätekijän tahalliseen rikokseen, jota bulvaani saattaa usein teoillaan osoittaa. Avunantajalla tulee olla tie-

¹²⁵ HE 44/2002 vp, s. 156.

¹²⁶ Tapani – Tolvanen 2013, s. 436. Aksessorisuudesta tarkemmin ks. Luoto 2018, s. 47–66.

¹²⁷ HE 42/2002 vp, s. 156.

toisuus tekijän teosta, omasta toiminnastaan ja oman toiminnan päätekoa edistävästä merkityksestä.¹²⁸ Avunantajan tahallisuuden tulee kattaa kolme eri kohdetta eli odotettavissa tai meneillään olevan rikoksen, oman teon ja oman teon merkityksen rikoksen toteutumiseksi.¹²⁹

Avunannon ei tarvitse olla rikoksen seurauksen syntymisen välttämätön edellytys. Syy-yhteyden kannalta riittää, että avunantotoimi on lisännyt, edistänyt tai helpottanut rikoksen tekemisen mahdollisuutta.¹³⁰ Konkreettisesti tapauksessa tuomioistuimen on tapauskohtaisesti arvioitava, kuinka paljon avunannon on täytynyt lisätä rikoksen toteutumisen todennäköisyyttä, sillä yleisiä yksiselitteisiä vaatimuksia on käytännössä mahdoton esittää.¹³¹ Avunantoa koskevissa tapauksissa korkein oikeus on painottanut sitä, että päätekoa edistävää vaikutusta arvioitaessa onkin aina kiinnitettävä huomiota sovellettavaan tunnusmerkistöön. Arviointiin vaikuttavat tällöin tunnusmerkistön rakenne eli kielletyn toiminnan kuvaus sekä oikeudellinen konteksti, johon teko sijoittuu. Avunannon rangaistavuus on pystyttävä perustamaan tunnusmerkistössä kuvattuun toimintaan.¹³²

Tapauksessa KKO 2015:10 A oli käyttänyt K Oy:ssä tosiasiallista määräysvaltaa ja ilman hyväksyttävää syytä luovuttanut yhtiön omaisuutta siirtämällä varoja yhtiön pankkitililtä yhtiössä työkennelleiden puolisonsa B:n ja poikansa, yhtiön ainoan osakkeenomistajan ja hallituksen jäsenen C:n pankkitileille. A:n menettely oli aiheuttanut yhtiön maksukyvyttömäksi tulemisen ja oleellisesti pahentanut maksukyvyttömyyttä. B ja C olivat suostuneet siihen, että A sai käyttää heidän tilejään. Korkeimman oikeuden mukaan B:n ja C:n menettely ei ollut ainoastaan passiivista A:n toiminnan sallimista, vaan se oli sisältänyt myös aktiivisia toimia, jotka olivat edistäneet A:n mahdollisuutta siirtää yhtiön tililtä varoja velallisen epärehellisyys tunnusmerkistön toteuttavalla tavalla. He olivat myös tienneet tai ainakin pitäneet varsin todennäköisenä, että heidän pankkitileilleen tehdyillä tilisiirroilla ei ollut yhtiön kannalta hyväksyttävää syytä ja että nämä siirrot aiheuttavat yhtiön tulemisen maksukyvyttömäksi tai oleellisesti pahentavat sen maksukyvyttömyyttä. B ja C olivat siten syyllistyneet törkeään velallisen epärehellisyysrikoksen avunantoon.

Ajallisesti avunannon tulee tapahtua ennen rikosta tai sen aikana. Jälkikäteen tehdyt toimet eivät ole enää avunantoa rikokseen, vaan ne katsotaan esimerkiksi toimiksi rikosentekijän suojelemiseksi.¹³³ Tällöin avunantajan avuksi kuvitteleva teko voi jopa täyttää kokonaan uuden rikostunnusmerkistön edellytykset kuten esimerkiksi talousrikoksissa RL 32 luvun 1 §:n kätke misrikoksen tai RL 32 luvun 6 §:n rahanpesurikoksen edellytykset. Konkreettisesti avunantona voidaan tuomita sekä fyysiset että psyykkiset toimet kunhan ne edistävät rikoksen tekemistä. Vaikka säännöksessä luetellut termit ”neuvoin, toimin tai muilla tavoin” viittaavat aktiiviseen

¹²⁸ HE 44/2002 vp, s. 156.

¹²⁹ Frände 2012, s. 258–259. KKO 2009:75, KKO 2009:87.

¹³⁰ Tapani – Tolvanen 2013, s. 440.

¹³¹ Frände 2012, s. 257.

¹³² Tapani – Tolvanen 2013, s. 441.

¹³³ Vanhanen 2004, s. 24.

tekemiseen, on avunantaminen hallituksen esityksen mukaan mahdollista myös laiminlyön-
nillä, jolloin laiminlyönti merkitsee vain täytäntöönpanon edistämistä tavalla, joka voidaan rin-
nastaa positiivisella toimella tapahtuvaan täytäntöönpanon edistämiseen. Jos avunantajalla on
sen sijaan erityinen oikeudellinen velvollisuus seurauksen estämiseksi, velvollisuuden laimin-
lyönti synnyttää tekijävastuun.¹³⁴

Rikoskumppanuuden ja avunannon väliseen rajanvetoon tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän
vastuun arvioinnissa ovat osaltaan vaikuttaneet erikoisrikosten ja avointen tunnusmerkistöjen
eroavaisuudet. Vakiintuneen käsityksen mukaan ulkopuolista henkilöä ei voida tuomita erikois-
rikoksesta tekijänä, vaikka hänen osallisuutensa vastaisi rikoskumppanuutta. Hänet voidaan
tuomita ainoastaan avunantajana tai yllyttäjänä.¹³⁵ Esimerkiksi virkarikoksiin ei toisin sanoen
voi syyllistyä tekijänä kukaan muu kuin RL 40 luvun 11 §:ssä määritelty virkamies. Oikeus-
henkilön puolesta tehtyjen talousrikosten osalta tämän katsottiin aikaisemmin vaikuttaneen si-
ten, että tekijänä tulee voida tuomita vain henkilö, joka toimivaltansa rajoissa voi siviilioikeu-
dellisella pätevyydellään ja kyvykkyydellään tehdä rikostunnusmerkistössä kuvatut oikeustoi-
met.¹³⁶

Erikoisrikoksesta tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä on tuomittu avunantajana esimerkiksi rat-
kaisussa KKO 1999:79. Tapauksessa tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä A oli yhdessä puoli-
sonsa kanssa harjoittanut kommandiittiyhtiössä parturi- ja kampaamotoimintaa. A oli ilmoittanut
johtaneensa operatiivista toimintaa. Hän oli niin ikään hoitanut raha-asiat ja B oli toiminut lähinnä
työntekijänä. A oli neuvotellut pankin kanssa asunto-osakkeiden kaupan rahoittamisen, jonka tu-
loksena pankki oli antanut puolisoiden pojalle lainaa osakkeiden ostamista varten. Tämän jälkeen
pojan maksettua B:n pankkitilille osan kauppahinnasta, B oli palauttanut sanotun rahamäärän
kahdella allekirjoittamallaan pankkisiirrolla pojalle ja tämän kommandiittiyhtiölle. Koska järjes-
telyyn ei oltu ryhdytty B:n tietämättä, vaan hän on itse osallistunut toimenpiteisiin ja allekirjoit-
tanut kauppakirjan ja pankkisiirtotositteet. A:ta ei näin ollen voida tekijänä tuomita B:n velkojien
taloudellisia etuja loukkaavasta velallisen epärehellisyydestä. Hänet tuomittiin teosta avunanta-
jana.

¹³⁴ HE 44/2002 vp, s. 157.

¹³⁵ Tapani – Tolvanen 2013, s. 453. Syy sille, miksi muita osallisia ei voitaisi erikoisrikosopin mukaan tuomita
tekijänä vaan ainoastaan avunantajina tai yllyttäjinä, voidaan selittää Luodon mukaan välillistä oikeushyvää louk-
kaavan teorian avulla. Vaikka avunantaja tai yllyttäjä ei erikoisrikoksissa täytä tunnusmerkistöön liittyvää erityistä
tekijää tai tekotapaa koskevaa tunnusmerkkiä, voidaan avunantajan tai yllyttäjän päätekoa edistävä toiminta katsoa
välilliseksi oikeushyvän loukkaukseksi. Osallisten toiminta muodostaa näin uhan tunnusmerkistön suojaamalle
oikeushyvälle päätekijän toiminnan kautta. (Luoto 2018, s. 37–38.) Erikoisrikosten ja osallisuusopin suhteesta
säädetään nimenomaisesti RL 5:7.2:ssa, jonka mukaan yllyttäjää tai avunantajaa ei vapauta rangaistusvastuusta se,
ettei häntä koske sellainen erityinen henkilöön liittyvä olosuhde, joka perustaa tekijän teon rangaistavuuden. Täten
säännöksessä ei luonnollisesti edellytetä, että erikoisrikoksen yllyttäjä tai avunantaja tulisi itse täyttää ne vaati-
mukset, jotka erikoisrikoksen osalta asetetaan tekijälle. (Frände 2012, s. 267.) Tuomioistuin voi siten arvioida
varsinaisen tekijän lisäksi myös muiden rikokseen osallisten henkilöiden osallisuusopin mukaisia vastuukysymyk-
siä normaalisti.

¹³⁶ Vento 1992, s. 87–88. Viljanen LM 8/1999, s. 1284.

Avoimen tunnusmerkistön osalta tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä tuomittiin avunantajana ratkaisussa KKO 1989:9. Tapauksessa yhtiö oli antanut väärään kirjanpitoon perustuvan veroilmoituksen. A oli yhtiön hallituksen jäsenenä määräävästi vaikuttanut yhtiön asioiden hoitamiseen ja myös ollut tietoinen siitä, että kirjanpitoon tehtiin vääriä merkintöjä. Sen sijaan A ei enää ollut kuulunut yhtiön hallitukseen, kun virheelliseksi laadittu veroilmoitus tilikaudelta oli annettu verolautakunnalle seuraavana vuonna. Kun hänellä ei tuolloin ollut velvollisuutta antaa veroilmoitusta yhtiön puolesta, ei hän tämän veroilmoituksen osalta ole syyllistynyt veropetokseen tekijänä. Myötävaikuttamalla yhtiön kirjanpidon perusteena olevien asioiden hoitamiseen A oli kuitenkin toimellaan edistänyt B:n yhtiön puolesta virheellistä kirjanpitoa käyttäen tekemää törkeää veropetosta ja siten syyllistynyt avunantoon.

Erikoisrikosten tosiasiallinen merkitys on kuitenkin vähentynyt RL 5 luvun 8 §:n säätämisen myötä, joka mahdollistaa rikoksesta rankaisemisen siitä huolimatta, ettei teon tekijä täytä rikoksen tunnusmerkistössä tekijälle asetettuja erityisehtoja, jos oikeushenkilö nuo ehdot täyttää.¹³⁷ Avoimissa tunnusmerkistöissä tekijäpiirin rajausta ei ole, jolloin osalliset voidaan tuomita normaalien osallisuusoppien mukaan.

3.3.2 Yllytys

Yllytyksestä tuomitaan RL 5 luvun 5 §:n mukaan se, ”[j]oka tahallaan taivuttaa toisen tahalliseen rikokseen tai sen rangaistavaan yritykseen.” Yllyttäjä voidaan ymmärtää rikoksen henkisenä alkuunpanijana, sillä yllytys saa päätekijässä rikoksentekopäätöksen.¹³⁸ Toisin kuin avunantovastuussa, yllytysvastuussa yllyttäjä ei saa lievennystä rangaistuksen mittaamisessa. Yllyttäjän saattaminen rikosoikeudelliseen vastuuseen edellyttää, että rikoksen päätekijä on syyllistynyt ainakin rikoksen rangaistavaan yritykseen. Sen sijaan yritetty yllytys, jossa päätekijä ei reagoi yllytykseen, ei pääsääntöisesti johda rikosoikeudelliseen vastuuseen tiettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta. Vastaavasti yllyttäjän vastuu rajautuu siihen, mitä hän on yllyttänyt eli hän ei joudu vastuuseen yllytyksen ylimenevästä osasta. Kuten avunantajan vastuuta, myös yllyttäjän vastuuta rajoittaa aksessorisuusvaatimus.¹³⁹

Yllytysvastuun perustaminen edellyttää tekijän tekopäätöstä yllyttäjän toiminnan seurauksena. Hallituksen esityksessä tekopäätöksen syntyminen ymmärrettiin psyykkisenä kausalisuutena, joka voidaan todeta luonnonlakien sijaan nojautumalla kokemussääntöihin.¹⁴⁰ Tapani ja Tolvanen ovat nähneet yllytyksen psyykkisenä vaikuttamisena. Tällöin yllyttäjä antaa rikoksen teki-

¹³⁷ HE 44/2002, s. 159–165. Tapani – Tolvanen 2013, s. 453–454.

¹³⁸ Rikosoikeus/Koskinen 2009, s. 183.

¹³⁹ HE 42/2002 vp, s. 155. Tapani – Tolvanen 2013, s. 430.

¹⁴⁰ HE 42/2002 vp, s.154–155. Frände 2012, s. 260. Jareborg 2009, s. 161.

jälle syyn tai perusteen tehdä tietyn päätöksen, jonka tekijä tekee yllyttäjän antamien perusteiden pohjalta. Koska rikoksentekijän päätökseen voi lisäksi vaikuttaa useita eri syitä, tulisi yllyttäjän antaman perusteen olla se pääasiallinen peruste, joka on vaikuttanut rikoksentekopäätöksen syntyyn. Jos yllytys on sen sijaan vain vahvistanut jo aiemmin tehtyä tekopäätöstä, tulisi yllyttäjän toiminta rangaista avunantona.¹⁴¹

Bulvaanirikoksissa rikoksen taustavoimien eli suunnittelijoiden, rahoittajien ja tosiasiallisten johtajien vastuuseen asettaminen on edellä todetusti usein vaikeampaa. Nuutilan mukaan rikoksen rahoittajan vastuu tulisi arvioida kuitenkin yllyttäjän vastuuna. Samoin neuvon antaminen voi toisinaan johtaa yllyttäjän vastuuseen, vaikka yleensä neuvon antaminen merkitsee avunantoa. Neuvoin toteutetun yllytyksestä rankaisemisen edellytyksenä kuitenkin on, että tekijä ei olisi ilman neuvoa tehnyt rikoksentekopäätöstä. Edelleen Nuutilan mukaan myös organisoitujen talousrikosten suunnittelijat voidaan arvioida yllyttäjinä tai avunantajina riippuen siitä, tehtiinkö rikoksentekopäätös suunnitelman johdosta vai oliko suunnitelma rikoksen toteuttamisen apuna.¹⁴²

Yllyttäjän toiminta on säännöksen mukaisesti rangaistavaa ainoastaan silloin, kun yllyttäjä on toiminut tahallisesti. Vastaavasti teon, johon on yllytetty, tulee olla tahallinen.¹⁴³ Yllyttäjän tahallisuuden piiriin kuuluu yleisesti tieto tunnusmerkistöön liittyvistä seikoista eli rikoksen tekoajasta, -paikasta ja -tavasta sekä oman toiminnan merkityksestä seurauksen syntymiselle ja tietoa siitä, että hänen toimintansa saa aikaan rikoksentekopäätöksen. Käytännössä voidaan siis katsoa, että melkein millainen toiminta tahansa käy yllytyssäännöksessä olevasta taivuttamisesta. Tyypillisiä taivuttamisen tapoja ovat hallituksen esityksen mukaan käskeminen, palkkaaminen, erehdyttäminen; siltä osin kuin se ei poista tekijän tahallisuutta; sekä uhkaaminen ja väkivalta niin kauan, kun ne eivät poista tekijän toisintoimimismahdollisuutta.¹⁴⁴

Rangaistavuudeltaan yllyttäjän vastuu vastaa tekijän vastuuta. Hallituksen esityksen mukaan sanonnan merkitys on ainoastaan muodollinen. Yllyttäjään tulee soveltaa samaa rikossäännöstä ja vastuun tulee olla yhtä ankaraa. Edelleen perustelujen mukaan säännöksellä ei tarkoiteta, että yllyttäjälle tuomitaan sellainen rangaistus, joka hänelle olisi seurannut, jos hän olisi ollut tekijä. Tällöin erikoisrikokseen yllyttänyt, jota ei voida tuomita rangaistukseen kyseisestä rikoksesta,

¹⁴¹ HE 42/2002 vp, s. 148. Tapani – Tolvanen 2013, s. 430. Jareborg 2009, s. 161.

¹⁴² Nuutila 1997, s. 349–350.

¹⁴³ HE 42/2002 vp, s. 148.

¹⁴⁴ HE 42/2002 vp, s. 155.

jäisi vastuusta vapaaksi. Yllyttäjä on perustelujen mukaan tuomittava soveltaen samaa lainpaikkaa kuin tekijään ja mittaamalla vastuu yhtä ankaraksi kuin tekijälle.¹⁴⁵ Yllyttäjä voidaan siten edellä mainitusti tuomita yllytysvastuuseen erikoisrikoksesta RL 5 luvun 7 §:n 2 momentin mukaisesti.

Nähdäkseni yllytysvastuun merkitys tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän talousrikoksissa on kuitenkin vähentynyt, koska nykyinen oikeuskäytäntö ja RL 5 luvun 8 § mahdollistavat yhtiön taustalla toimivien tosiasiallisten johtajien tuomitsemisen suoraan rikoksen tekijöinä, jolloin yllytysvastuun arvioinnille ei enää ole ollut tarvetta. Myöskään tutkimusta varten kerätyistä hovioikeuden tapauksista yllytysvastuu ei konkretisoitunut. Tosiasiallisia määräysvallan käyttäjiä avustavien bulvaanien vastuu konkretisoituu puolestaan rikoskumppanien tai avunantajien vastuuna. Talousrikoksissa yllyttäjänvastuu saattaa useammin kohdistua muihin osallisiin, jotka yllyttävät tosiasiallista määräysvallan käyttäjää tai bulvaania rikoksen tekemiseen. Yllyttäjiä voivat olla esimerkiksi edellä mainitut toiminnan rahoittajat ja muut taustavoimat, joiden vastuuta ei voida arvioida tekijävastuuna tai avunantovastuuna. Tällaisten yllyttäjänä toimivien taustavoimien vastuuseen asettaminen saattaa kuitenkin olla hankalaa, sillä heidän teoistaan tai edes olemassaolostaan voi olla vaikea saada tietoa tai näyttöä.

4 RIKOSTUNNUSMERKISTÖJEN TEKIJÄT

4.1 Yleistä

Kuten edellä on todettu ei rikoslaissa ole yleistä säännöstä, joka määrittelee yksittäisen rikoksen tekijän. Tekijäkäsité ja sen sisältö voidaan katsoa määräytyvän yhdessä osallisuutta koskevien säännösten ja eri tunnusmerkistöjen perusteella. Tietyissä talousrikoksissa tekijän vastuuseen asettaminen tapahtuu suoraan kyseistä rikosta koskevan tunnusmerkistön perusteella. Sen sijaan joissakin talousrikoksissa vastuun asettamiseksi on tarpeellista nojautua edustajanvastuuta koskevaan RL 5 luvun 8 §:ään, jonka katsotaan siirtävän vastuun oikeushenkilöltä luonnolliselle henkilölle. Näin on myös silloin, kun kyseisissä rikoksissa tekijänä epäillään tosiasiallista määräysvallan käyttäjää. Kun eri tunnusmerkistöissä vastuuseen asettaminen tapahtuu erilaisin säännöksin, voidaan lainsäädäntö nähdä sekavana ja jopa oikeusturvaa vaarantavana, kun vastuun asettamisesta talousrikoksissa ei ole yhtä yhdenmukaista ja selkeää säännöstöä. Erilaisten tekijätunnusmerkistöjen seurauksena myös tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän asettaminen

¹⁴⁵ HE 42/2002 vp, s. 156.

tekijävastuuseen saattaa koitua ongelmalliseksi erityisesti silloin, jos oikeudenkäynnissä esitetään väite siitä, ettei vastuuta ole kohdennettu epäiltyyn oikein.

Nykyinen lainsäädäntömme mahdollistaa lähtökohtaisesti tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän tuomitsemisen tekijänä eri talousrikosten tunnusmerkistöjen mukaan, vaikka vastuuseen asettaminen tapahtuukin erilaisten säännösten perusteella. Sen sijaan vanhemmassa oikeuskäytännössä ja -kirjallisuudessa etenkin erikoisrikosten suhteen on havaittavissa epäselvyyksiä siitä, miten yhtiön muodolliseen johtoon kuulumaton tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä voitaisiin tuomita rikoksesta.¹⁴⁶ Oikeuskäytännössä tapahtui kuitenkin muutos vuonna 2001, kun korkeimman oikeuden ratkaisussa KKO 2001:86 yhtiön muodolliseen johtoon kuulumaton tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä A, joka ei omistanut edes yhtiön osakkeita, tuomittiin kirjanpitovelvollisen edustajana kirjanpitorikoksesta tekijänä. Tapauksessa A oli käytännössä hoi- tanut yhtiön koko liiketoiminnan ja käyttänyt siinä tosiasiallista määräysvaltaa. Hän oli yhtiön tosiasiallisena johtajana tullut vastuunalaiseksi yhtiön hallitukselle ja toimitusjohtajalle lain mukaan kuuluvista velvollisuuksista, joihin oli luettava myös velvollisuus yhtiön edustajana huolehtia sen kirjanpidosta. Ratkaisu oli äänestyspäätös, jossa vähemmistö katsoi tekijävastuuseen tuomitsemisen laillisuusperiaatteen vastaiseksi.

Ennen vuoden 2001 ratkaisua oikeuskäytännössä esiintyi sekä tapauksia, joissa tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä tuomittiin talousrikoksesta tekijänä, että tapauksia, joissa hänen vastuunsa jäi vain avunantajan vastuuksi.¹⁴⁷ Ratkaisun KKO 2001:86 voidaankin nähdä vahvistaneen uutta vallitsevaa oikeustilaa sekä vaatineen rangaistussäännösten muuttamista täsmällisemmiksi.¹⁴⁸ Tunnusmerkistöjen osalta avoimissa tunnusmerkistöissä vastuun kohdentaminen ei muutoksen johdosta lähtökohtaisesti aiheuta ongelmia, sillä tunnusmerkistön tekijäpiiriä ei ole määritelty. Tällöin myös tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä voidaan tuomita suoraan tekijänä ottamatta kantaa hänen keinotekoiseen asemaansa. Sen sijaan erikoisrikoksissa tulee

¹⁴⁶ Vastuuseen asettamisen puolesta ovat kirjoittaneen Viljanen LM 8/1999, s. 1283–1285 ja Salminen 1998, s. 314–315. Heitä aikaisemmin Lahti 1981, s. 43–45 ja Vento 1992, s. 87–88 olivat katsoneet, ettei yhtiön ulkopuolista määräysvallan käyttäjää voitaisi tuomita yhtiön puolesta tehdystä rikoksesta, jos tietty tehtävä on yritysga- nisaatiossa yksiselitteisesti säädetty kuuluvaksi määrätulle toimielimelle. Tekijänä voidaan tuomita se, joka toimi- valtansa rajoissa voi siviilioikeudellisesti myös tehdä tunnusmerkistöissä kuvatut oikeustoimet.

¹⁴⁷ Tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä tuomittu tekijänä ratkaisuihin KKO 1988:95, KKO 1990:133 ja KKO 2000:74 sekä avunantajana puolestaan ratkaisuihin KKO 1989:9. Tekijävastuun rajauksen problematiikkaa ja to- siasiallisen määräysvallan käyttäjän avunantovastuuta edustaa myös ratkaisu KKO 1999:79, vaikka kyse ei ollut varsinaisesti oikeushenkilön toiminnassa tehdystä rikoksesta, sillä velallinen oli ollut luonnollinen henkilö. Ks. Viljanen LM 8/1999. KKO 2001:86 ratkaisun jälkeen vastuuasemaa pohdittiin uudelleen myös tapauksessa KKO 27.3.2003 tuomio nro 648, Dnro R 2001/466.

¹⁴⁸ Koponen – Sahavirta 2007, s. 68.

kiinnittää huomiota tapauskohtaisesti siihen, miten tekijäpiiri on rajattu ja miten rajausta vaikuttaa oikeushenkilön puolesta toimiviin henkilöihin sekä tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän asemaan.

Seuraavaksi tutkimuksessa tarkastellaan, miten eri tunnusmerkistöjen tekijätunnusmerkki sopii yhteen tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän kanssa. Luvussa käsitellään ensin kirjanpitorikoksia, jonka jälkeen siirrytään velallisen epärehellisyysrikokseen. Lopuksi luvussa käsitellään vielä veropetosrikosta ennen johtopäätösten esittämistä. Kirjanpitorikoksissa tosiasiallisen määräysvallan käyttäjä esiintyy suoraan tunnusmerkistössä, joten vastuun arviointi tapahtuu lähtökohtaisesti myös suoraan tunnusmerkistön perusteella. Sen sijaan velallisen epärehellisyysrikoksessa tekijänä voi olla ainoastaan velallinen, jolloin vastuun asettamiseksi teon tekijään tulee nojautua edustajanvastuuta koskevaan RL 5 luvun 8 §:ään. Tästä yhteydestä johtuen myös tässä tutkimuksessa edustajanvastuuta tarkastellaan lähemmin alaluvussa 4.3.3 velallisen epärehellisyysrikoksen yhteydessä. Veropetoksissa, joissa tekijätunnusmerkistö on jätetty avoimeksi, kysytään, voiko tekijänä tosiaan tulla kyseeseen kuka tahansa avoimia tekijätunnusmerkistöjä koskevan lähtökohdan mukaisesti.

4.2 Kirjanpitorikos

4.2.1 Tunnusmerkistö

Kirjanpitorikoksesta säädetään RL 30 luvun 9 §:ssä. Säännöksen mukaan

”[j]os kirjanpitovelvollinen, tämän edustaja, kirjanpitovelvollisessa oikeushenkilössä tosiasiallista määräysvaltaa käyttävä tai se, jonka tehtäväksi kirjanpito on toimeksiannolla uskottu,

- 1) laiminlyö liiketapahtumien kirjaamista tai tilinpäätöksen laatimista vastoin kirjanpitolainsäädännön mukaisia velvollisuuksia,
- 2) merkitsee kirjanpitoon vääriä tai harhaanjohtavia tietoja taikka
- 3) hävittää, kätkee tai vahingoittaa kirjanpitoaineistoa

ja siten vaikeuttaa oikean ja riittävän kuvan saamista kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta tai taloudellisesta asemasta, hänet on tuomittava kirjanpitorikoksesta sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi.”

Kirjanpitorikoksia koskevilla säännöksillä pyritään suojaamaan kirjanpidon oikeellisuutta ja luotettavuutta, sillä kirjanpito kuuluu taloudellisen toiminnan dokumentoinnin keskeisiin

välineisiin.¹⁴⁹ Kirjanpitorikos on määritelty oikeustieteessä yleisesti erikoisrikokseksi. Tällöin tekijänä voidaan tuomita ainoastaan säännöksen tekijätunnusmerkistön edellytykset täyttävä henkilö. Muut osalliset voidaan tuomita vain avunantajina tai yllyttäjinä. Nykyisen tunnusmerkistön muotonsa kirjanpitorikokset saivat talousrikossäännösten 1.4.2003 voimaan tulleen lainsäädäntöuudistuksen yhteydessä. Silloin tekijätunnusmerkistöön lisättiin tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä täydentämään aiempaa tunnusmerkistöä.

Kirjanpitorikosten vastuupiiri ratkaistaan suoraan sen oman tunnusmerkistön perusteella. Kirjanpitorikoksissa ei huomioida RL 5 luvun 8 §:n edustajanvastuuta koskevaa säännöstä. Kirjanpitorikosten tekijäpiiri oli muutosten jälkeen selvästi rajatumpi kuin esimerkiksi velallisen rikoksissa, vaikka sekä velallisen rikosten että kirjanpitorikosten on katsottu olevan yleisesti oikeushenkilön toiminnassa tehtyjä erikoisrikoksia. Ratkaisua voidaan pitää kriminaalipoliittisesti mielenkiintoisena, sillä kirjanpitorikoksia pidetään usein välivaiheena muissa talousrikoksissa, jolloin rikoksiin syyllistyisivät samat tekijät samanaikaisesti.¹⁵⁰ Näkemykseni mukaan on siis mahdollista ajautua tilanteeseen, jossa tekijä voidaan tuomita velallisen rikoksesta, mutta ei kirjanpitorikoksesta, jos tekijäpiirin rajausta ei mahdollista saman tekijän tuomitsemista molemmista rikoksista. Mielestäni tämä tuskin palvelee tehokasta rikosvastuun toteutumista tai oikeuskäytännön ennakoitavuutta. Edelleen kirjanpitorikoksen tekijäpiirin rajausta voidaan verrata myös kirjanpitolaain (KirjanpitoL, 1336/1997) mukaiseen kirjanpitorikkomukseen, jossa tekijäpiiri on siinäkin määritelty huomattavasti laajemmin. KirjanpitoL 8 luvun 4 §:n kirjanpitorikkomuksessa tekijäpiiriä ei ole rajattu, ja tekijä ilmaistaan sanalla ”joka”. Tällöin kirjanpitorikkomukseen voi käytännössä syyllistyä kuka tahansa, kun taas kirjanpitorikokseen ainoastaan säädetyt tunnusmerkit täyttävä taho.

4.2.2 Kirjanpitovelvollisuus

Kirjanpitorikoksen tekijäpiiri on jaettu neljään mahdolliseen tekijän määritelmään. Rikokseen voi syyllistyä ensinnäkin *kirjanpitovelvollinen*. Kirjanpitovelvollisuudesta säädetään suoraan kirjanpitolaissa, jonka 1 luvun 1a §:n mukaan ”[l]uonnollinen henkilö, maatilatalouden ja kalastuksen harjoittajaa lukuunottamatta, on kirjanpitovelvollinen harjoittamastaan liike- ja ammattitoiminnasta. Kirjanpitovelvollisuus koskee myös ammatin- ja liikkeenharjoittajan toimin-

¹⁴⁹ Oikeusministeriö. Mietintöjä ja lausuntoja 7/2018, s. 119. HE 66/1988 vp, s. 89–90.

¹⁵⁰ OLJ 5/2000, s. 229, Lahti 2002, s. 395.

taa jatkavaa kuolinpesää ja konkurssipesää.” Oikeushenkilön kirjanpitovelvollisuudesta säädetään puolestaan KirjanpitoL 1 luvun 1 §:ssä. Säännöksen mukaan ”[s]en lisäksi, mitä muualla laissa säädetään kirjanpitovelvollisia ovat ainakin avoin yhtiö, kommandiittiyhtiö, osakeyhtiö, osuuskunta, yhdistys, säätiö ja muu yksityisoikeudellinen oikeushenkilö, rekisteröity uskonnollinen yhdyskunta ja sen rekisteröity paikallisyhteisö.” KirjanpitoL 1 luvun 1 §:n 4 momentin mukaan ulkomainen oikeushenkilö ei ole laissa tarkoitettu kirjanpitovelvollinen, vaan kirjanpitovelvollisuus koskee vain Suomessa rekisteröityjä yhteisöjä ja säätiöitä.¹⁵¹

Kirjanpitovelvollisuus syntyy välittömästi, kun liikkeen tai ammatin harjoittamiseen on ryhdytty. Velvollisuuteen ei vaikuta se, syntyykö elinkeinonharjoittajan oikeushenkilöllisyys vasta rekisteröinnillä eikä se, onko kaupparekisterille tehty elinkeinosta perusilmoitus. KirjanpitoL 1 luvun 1 §:n 2 momentissa todetaankin, että jos oikeushenkilön oikeuskelpoisuus edellyttää kaupparekisteriin tai muuhun rekisteriin merkitsemistä, se on kirjanpitovelvollinen myös rekisteröintiä edeltävästä toiminnastaan. Sanottu koskee ennen kaikkea yksityisliikettä ja henkilöyhtiöitä. Osakeyhtiön kannalta tämä kuitenkin tarkoittaa sitä, että ensimmäinen tilikausi alkaa viimeistään perustettavan yhtiön osakkeiden merkintähetkestä. Vastaavasti osuuskunnan kirjanpitovelvollisuus alkaa viimeistään silloin, kun osuuskunnan perustajat laativat perustamiskirjan. Jos perustettavan osakeyhtiön tai osuuskunnan puolesta on tehty aiemmin liiketoimia, jotka yhtiö ottaa myöhemmin vastatakseen, alkaa osakeyhtiön ja osuuskunnan ensimmäinen tilikausi ja kirjanpitovelvollisuus ensimmäisestä liiketapahtumasta.¹⁵²

Koska aiemmin todetuin tavoin oikeushenkilöä ei voi suoraan syyttää sen toiminnassa tai sen puolesta tehdystä kirjanpitorikoksesta, voi kirjanpitorikokseen syyllistyä säännöksen listauksen mukaan toiseksi *kirjanpitovelvollisen edustaja*. Kirjanpitovelvollisen edustajalla tarkoitetaan nähdäkseni yleisesti niitä henkilöitä, jotka vastaavat kirjanpidon oikeellisuudesta ja toimivat kirjanpitovelvollisen puolesta, jos kirjanpitovelvollinen ei itse pysty edustamaan itseään. Aikaisemmin hallituksen esityksessä esitettiinkin, että kirjanpitovelvollisen ja sen edustajan ero voidaan havainnollistaa oikeushenkilön avulla. Kun kirjanpitovelvollinen on oikeushenkilö, rikosoikeudellinen vastuu kohdistuu siihen kirjanpitovelvollisen edustajana toimivaan luonnolli-

¹⁵¹ Keskeiset rikokset/Tapani 2018, s. 690. Ks. myös KKO 2017:98 (ään.) sekä KILA 1994/1275, joka koskee aiemmin voimassa olleen kirjanpitolain 1 luvun 1 §:n kiinteän toimipaikan kirjanpitovelvollisuutta.

¹⁵² KILA 2005/1757. Pyöriä 2018, s. 260.

seen henkilöön, joka organisaation sisällä vastaa kirjanpidosta. Kun taas liike- tai ammattitoimintaa harjoittava kirjanpitovelvollinen on luonnollinen henkilö, jolloin rikosoikeudellinen vastuu kohdistuu yleensä suoraan häneen.¹⁵³

Edustajan määritelmän on vahvistanut korkein oikeus jo aikaisemmin mainitussa tapauksessa KKO 2001:86. Kyseisessä tapauksessa korkein oikeus viittasi aiemmin kumotun kirjanpitolain (904/1985) 38 §:n 2 momentin esitöihin ja katsoi, että kirjanpitovelvollisen edustajana on pidettävä sitä, joka vastaa kirjanpidon oikeellisuudesta. Tällöin kysymys siitä, kuka tai ketkä vastaavat kirjanpidon oikeellisuudesta kirjanpitovelvollisena olevan yhtiön sisällä, tulisi ratkaista esimerkiksi asianomaisen lainsäännöksen tai kyseistä yritystä koskevien määräysten, kuten yhtiöjärjestyksen, perusteella. Edelleen kumottua säännöstä koskevan eduskunnan lakivaliokunnan mietinnön mukaan kirjanpitovelvollisen varsinaiset edustajat ratkaistaan rikosoikeuden yleisten periaatteiden nojalla.¹⁵⁴

Kun kirjanpitovelvollinen on osakeyhtiö tai muu yhteisö, rikosoikeudelliseen vastuuseen asetetaan edustajana henkilö, jonka velvollisuutena on lain mukaisesti huolehtia kirjanpidosta tai sen valvonnasta.¹⁵⁵ OYL 6 luvun 2 §:n mukaan hallitus huolehtii yhtiön hallinnosta ja sen toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä yleistoi-mivallan perusteella. Edelleen hallitus vastaa siitä, että yhtiön kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty. Jos yhtiöön on valittu toimitusjohtaja vastaa hän OYL 6 luvun 17 §:n mukaan siitä, että yhtiön kirjanpito on lain mukainen ja varainhoito luotettavalla tavalla järjestetty. Ensisijainen vastuu ja yksityiskohtaiset järjestelyt kuuluvat säännöksen perusteella hallitukselle ja toimitusjohtajalle. Poikkeuksellisesti, jos perustettavan, muttei vielä rekisteröidyn osakeyhtiön tai osuuskunnan lukuun on tehty toimia, vastaavat tekijät kirjanpitolain nojalla toimia koskevasta kirjanpidosta ennen kuin asianomainen osakeyhtiö tai osuuskunta ottaa toimista vastatakseen.¹⁵⁶

Vuonna 2003 rikoslain kirjanpitorikoksen tekijätunnusmerkistöä täydennettiin siten, että kirjanpitorikokseen voi kolmanneksi syyllistyä tunnusmerkistön mukaan *kirjanpitovelvollisessa oikeushenkilössä tosiasiallisesti määräysvaltaa käyttävä*. Hallituksen esityksessä korostettiin lainmuutoksen yhteydessä, ettei aiempi sanamuoto sisällyttänyt oikeushenkilössä tosiasiallista päätösvaltaa käyttäviä tahoja tekijäpiiriin kuuluviksi, vaikka nämä käytännössä oli rinnastettu

¹⁵³ HE 66/1988 vp, s. 90. Hällström 2007, s. 100.

¹⁵⁴ LaVL 7/1985 vp, s. 1.

¹⁵⁵ Keskeiset rikokset/Tapani 2014, s. 645.

¹⁵⁶ KILA 2005/1757.

kirjanpitovelvollisen edustajiin.¹⁵⁷ Samanlainen ratkaisu oli tehty aiemmin myöskin erikoisrikisiin lukeutuvien, työrikosten kohdalla niin oikeuskäytännössä kuin lainsäädännössä. Rikoslain kokonaisuudistuksen toisessa vaiheessa hallituksen esityksessä todettiin, että työnantajan edustajaksi katsottaisiin oikeushenkilön lakimääräisen elimen jäsenten lisäksi myös ne, jotka johtavat ja valvovat työtä. Tärkeimpänä vastuuaseman tunnusmerkkinä olisi jonkinasteinen esimiesasema. Tämä puolestaan ratkaistaisiin henkilön tosiasiallisten tehtävien ja päätäntävaltuuksien eikä esimerkiksi ammattinimikkeen perusteella.¹⁵⁸ Lähtökohtaisesti tutkimuksen pääasiallisena aiheena oleva tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä ei siten voi kirjanpitorikoksessa välttää vastuuta ainakaan lain sanamuodon takia. Vallitsevan oikeustilan kirjaaminen lakiin oli esityksen mukaan kuitenkin selvyuden vuoksi tarpeen.¹⁵⁹ Tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän rikosoikeudellinen vastuu oli oikeuskäytännössä joka tapauksessa ratkaistu jo ennen lainmuutosta kirjanpitovelvollisen edustajan tekijätunnusmerkin kautta.¹⁶⁰

Tutkimuksen aiheen kannalta keskeisenä tapauksena pidetään yleisesti ratkaisua KKO 2001:86, jossa tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä tuomittiin ennen lainmuutosta vastuuseen kirjanpitorikoksesta. Kyseisessä ratkaisussa A oli käyttänyt osakeyhtiössä tosiasiallista määräysvaltaa, vaikka hän ei ollut omistanut yhtiön osakkeita eikä hänellä ollut muodollista asemaa yhtiön hallinnossa. Tapauksessa oli arvioitava, voitiinko A:ta kuitenkin pitää kirjanpitovelvollisen edustajana määräysvaltansa perusteella. Korkein oikeus katsoi, että yhtiön sisäisestä organisoinnista tai tosiasiallisista olosuhteista voi seurata, että myös joku muu henkilö kuin osakeyhtiön hallitus tai toimitusjohtaja voi olla velvollinen huolehtimaan kirjanpitoon kuuluvista tehtävistä. Lisäksi rikoslain säännöksessä ei ole suoritettu yksityiskohtaista, kaikkia tapauksia kattavaa kohdentamista niiden luonnollisten henkilöiden osalta, jotka yhtiössä vastaavat kirjanpidosta. Lain esitöiden mukaan kohdentaminen tapahtuu sen perusteella, miten vastuu kirjanpidosta on yhtiön sisällä järjestetty. Tämän perusteella korkein oikeus totesi, että säännöksessä mainittu kirjanpitovelvollisen edustaja voi määräytyä myös yhtiön tosiasiallisen organisaation ja toiminnan mukaan. Tätä johtopäätöstä tuki se, että rikosvastuun kohdentamisessa yleensäkin pyritään siihen, ettei vastuuta voi kiertää keinotekoisilla, muodollisilla järjestelyillä.

¹⁵⁷ Ratkaisussa KKO 2001:86 korkein oikeus katsoi tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän kirjanpitovelvollisen edustajaksi.

¹⁵⁸ HE 94/1993 vp, s. 177. Nissinen 1997, s. 111.

¹⁵⁹ HE 53/2002 vp, s. 18.

¹⁶⁰ Ks. myös ratkaisu KKO:1982-II-66, jossa työnjohtaja oli esimiehenään toimineelta insinööriltä saamiensa ohjeiden mukaisesti purkanut rautanippuja rekka-auton lavalta purkamistyöhön soveltumattomalla trukilla seurauksin, että yksi nippu oli pudonnut trukin haarukasta. Työnjohtaja katsottiin sellaiseksi työnantajan edustajaksi, joka voitiin tuomita rangaistukseen työturvallisuusmääräysten rikkomisesta.

Kirjanpitorikoksen vastuun kohdentaminen tapahtui jo ennen lainmuutosta todellisten valta- ja vastuusuhteiden mukaisesti ja keinotekoiset järjestelyt ohittaen. Tällöin organisatorinen asema yhtiössä tai jättäytyminen muodollisesti kokonaan yhtiön ulkopuolelle ei vaikuttanut vastuun kohdentumiseen.¹⁶¹ Lainmuutos kuitenkin osoittaa kriminaalipoliittista ratkaisua kohdentaa rikosoikeudellinen vastuu kirjanpitorikoksesta suoraan teon todellisiin tekijöihin ohi erilaisten keinotekoisien järjestelyjen. Sen voitiin katsoa vahvistavan vakiintunutta oikeustilaa ja toteut-tavan tehokkaammin rangaistussäännöksen täsmällisyysvaatimusta. Lainsäädännön muutoksen taustalla voidaan katsoa olleen myös aiemmin mainitut saattohoitotilanteet, joissa varsinainen liiketoiminnan harjoittaja luovuttaa yrityksen ammattimaiselle saattohoitajalle, jonka tehtävänä on asettaa yhtiö konkurssiin ja peittää aikaisempi rikollinen toiminta yhtiössä.¹⁶²

Lopuksi vastuuseen kirjanpitorikoksesta voi vielä joutua *se, jonka tehtäväksi kirjanpito on toimeksiannolla uskottu* eli yleensä kirjanpito- tai tilitoimiston edustaja. Kun ulkopuolinen toimeksiannon saaja laatii kirjanpidon ja tilinpäätöksen, rikosoikeudellinen vastuu hänen ja kirjanpitovelvollisen välillä jakautuu sen mukaan, mikä osuus toimeksiannon saajalla käytännössä on ollut.¹⁶³ Oikeuskäytännössä toimeksiannolla kirjanpitoa hoitava kirjanpitäjä on asetettu tekijävastuuseen silloin, kun kirjanpitäjällä on ollut mahdollisuus vaikuttaa kirjausten tekemiseen ja hän on myös tosiasiallisesti vaikuttanut tilinpäätösratkaisuihin.¹⁶⁴ Jos kirjanpitovelvollinen on ainoastaan toimittanut kirjanpitoaineiston kirjanpito- tai tilitoimistolle, saattaa kirjanpitäjä joutua rangaistusvastuuseen kirjanpitorikoksesta. Jos taas ulkopuolinen toimeksiannon saaja tekee ainoastaan mekaanisen työn kirjanpitovelvollisen antamien täsmällisten ohjeiden mukaan, rikosoikeudellisen vastuun kirjanpitorikoksesta kantaa kirjanpitovelvollinen yksin.¹⁶⁵ Kirjanpitovelvollisen hallintohenkilöä ei siten vapauta vastuusta se seikka, että kirjanpito on uskottu kolmannelle, jos kolmannelle ei tosiasiaassa ole kykyä tai mahdollisuutta laatia kirjanpitoa.¹⁶⁶ Toisaalta kirjanpitovelvollisen antamien lainvastaisten kirjaamisohjeiden noudattaminen saattaa täyttää myös kirjanpitäjän osallisuusvastuun kirjanpitorikokseen.¹⁶⁷

Sen sijaan toimeksiannolla kirjanpitoa tarkastavan tilintarkastajan vastuuta on arvioitu yleensä yllättäjän tai avunantajan vastuuna. Tilintarkastajan tilintarkastusta koskevaa työtä voidaan

¹⁶¹ Nuutila 1997, s. 135. Keskeiset rikokset/Tapani 2014, s. 645.

¹⁶² HE 53/2002 vp, s. 18. Koponen – Sahavirta 2007, s. 68.

¹⁶³ HE 66/1998 vp, s. 90.

¹⁶⁴ Ks. vastuun jakautumisesta KKO 2010:91.

¹⁶⁵ HE 66/1988 vp, s. 90. Myös Vento 1992, s. 89.

¹⁶⁶ Mäkelä 2001, s. 137.

¹⁶⁷ Koponen – Sahavirta 2007, s. 66.

luonnehtia valvovaksi toimeksi, sillä kirjanpitovelvollinen on jo aiemmin hoitanut liiketapah-
tumien kirjauksen. Tilintarkastaja ei siten voi varsinaisesti käyttää päätösvaltaa yhtiössä. Jos
hän kuitenkin neuvoin, toimin tai muin avuin taikka yllyttämällä edesauttaa kirjanpitovelvollisen
virheellisten kirjausten tekemistä, voidaan tilintarkastaja tuomita kirjanpitorikoksesta
avunantajana tai yllyttäjänä.¹⁶⁸ Tilintarkastajan vastuuta avunantajana kuitenkin rajoittaa se,
että menettelyn tulee tapahtua ennen rikosta tai viimeistään sen aikana, jolloin osallisuuden
aika-rajana on rajattu. Tiettyä tilikautta koskeva tilintarkastajan menettely saattaa kuitenkin edistää
myös seuraavalla tilikaudella tapahtuvaa kirjanpitorikosta, joten vastuukysymys jää tapauskoh-
teisesti arvioitavaksi.¹⁶⁹

Kirjanpitorikoksen tekijäpiiri voidaan nähdäkseni jakaa edellä kuvatuin perustein kahteen.
Kahden ensimmäisen tekijätunnusmerkin mukaan kirjanpitorikoksesta voidaan vastuuseen
asettaa kirjanpitovelvollinen ja tämän edustaja. Näillä määritelmillä viitataan ennen kaikkea
lakisääteisiin tehtäviin ja muodolliseen asemaan yhtiössä. Kahden jälkimmäisen tekijätunnus-
merkin mukaan kirjanpitorikoksesta vastuuseen sen sijaan asetetaan oikeushenkilössä tosiasia-
allisesti määräysvaltaa käyttävä henkilö tai se, jolle kirjanpito on toimeksiannolla uskottu. Näi-
den kahden tekijätunnusmerkin voidaan ajatella kohdistavan vastuun tosiasiallisten toimien
mukaisesti, jolloin tekijän ei tarvitse olla yhtiössä muodollisessa vastuuasemassa vaan voi näyt-
täytyä jopa ulkopuolisena. Kirjanpitorikokseen yllyttäneen tai siinä avustaneen menettely arvi-
oidaan puolestaan normaalisti yleisten osallisuusoppien mukaisesti.¹⁷⁰

Yhteenvetona voidaan todeta, että kirjanpitorikoksesta on mahdollista tuomita yhtiöön nähden
muodollisesti ulkopuolinen tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä, jos hänen määräysvallastaan
ja teoistaan on osoitettavissa riittävää näyttöä. Kirjanpitorikoksen tekijäpiirissä on pyritty jo
ennen edustajanvastuuta koskevan säännöksen voimaantuloa kattamaan kaikki potentiaaliset
kirjanpitorikokseen syyllistyvät henkilöt, jolloin vastuuta ei tarvitsisi erikseen kohdentaa RL 5
luvun 8 §:n avulla. Tämä näyttäytyy sinänsä epäjohdonmukaisena suhteessa seuraavaksi käsi-
teltävään velallisen epärehellisyysrikokseen.

¹⁶⁸ Hällström 2007, s. 94. Pyöriä 2018, s. 262.

¹⁶⁹ Koponen – Sahavirta 2007, s. 67. Ks. tarkemmin kirjanpitäjän ja tilintarkastajan vastuusta talousrikoksissa
Hällström 2007, s. 83–108.

¹⁷⁰ Koponen – Sahavirta 2007, s. 67.

4.3 Velallisen epärehellisyys

4.3.1 Tunnusmerkistö

Velallisen epärehellisyydestä on säädetty RL 39 luvun 1 §:ssä. Kyseisen säännöksen mukaan

”[v]elallinen, joka

- 1) hävittää omaisuuttaan,
- 2) ilman hyväksyttävää syytä lahjoittaa tai muuten luovuttaa omaisuuttaan,
- 3) siirtää omaisuuttaan ulkomaille saattaakseen sen velkojensa ulottumattomiin taikka
- 4) lisää perusteettomasti velvoitteitaan

ja siten aiheuttaa maksukyvyttömäksi tulemisensa tai oleellisesti pahentaa maksukyvyttömyytään, on tuomittava velallisen epärehellisyydestä sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi.”

Velallisen rikoksia koskevilla säännöksillä suojellaan ennen kaikkea taloudellisen toiminnan asianmukaisuutta ja velkojien asemaa velallisen aiheuttamilta väärinkäytöksiltä.¹⁷¹ Velallisen rikokset kuuluvat kirjanpitorikosten tavoin erikoisrikoksiin, joissa varsinaisena rikosentekijänä voi edellä mainitusti olla vain sellainen henkilö, jolla on lain edellyttämä asema tai lain edellyttämät ominaisuudet taikka joka täyttää muut tunnusmerkistöissä tarkoitetut olosuhteet. Velallisen epärehellisyyteen voi tunnusmerkistön mukaan syyllistyä ainoastaan *velallinen*. Ulkopuolinen henkilö voi tulla tuomituksi avunantajana tai yllyttäjänä.¹⁷²

Ennen 1.2.2004 uudistusta velallisen rikoksia koskevissa tunnusmerkistöissä tekijä ja velallinen määriteltiin eri oikeussubjekteiksi. Velallisen epärehellisyyteen syyllistyi tekijätunnuksen mukaan velallinen, mutta velallisen rikoksen tekijäksi määriteltiin kumotun RL 39 luvun 7 §:n mukaan ”[j]oka velallisen puolesta on tehnyt 1–6 §:ssä tarkoitetun rikoksen.” Valintaa perusteltiin yksinkertaisuuden ja johdonmukaisuuden vaatimuksilla.¹⁷³ Uudistuksen myötä pykälä kuitenkin kumottiin ja jatkossa velallisen rikosten tekijä määrittyi hallituksen esityksen mukaan edustajanvastuuta koskevan RL 5 luvun 8 §:n mukaan. Seuraavaksi tutkimuksessa siirrytään tutkimaan ensin velallisen määritelmää, jonka jälkeen siirrytään edustajanvastuupykälään.

¹⁷¹ Oikeusministeriö. Mietintöjä ja lausuntoja 7/2018, s. 125.

¹⁷² HE 44/2002 vp, s. 159.

¹⁷³ HE 66/1988 vp, s. 167.

4.3.2 Velallinen

Rikoslaissa ei ole velallisen legaalimääritelmää. Hallituksen esityksessä velallisella tarkoitettiin velallisen rikoksissa sekä henkilöä että yhteisöä, jolla on jokin saaminen suoritettavana. Vastaavasti velkoja-asema voi perustua velallisen antamaan velkasitoumukseen tai muuhun nimenomaiseen velvoittautumiseen.¹⁷⁴ Suomen rikosoikeudessa velalliskäsitettä onkin tulkittu laajasti siten, että jo yhden velan olemassaolo riittää muodostamaan velallisaseman.¹⁷⁵ Vaikka hallituksen esityksessä ilmaistua velallisen määritelmää voidaan nykyisin pitää arvioinnin lähtökohtana, jää velallisen määritelmä varsin suppeaksi ja sitä voidaan pitää myös kielellisesti epätarkkana.¹⁷⁶ Toisaalta hallituksen esityksessä korostettiin alun perin, että velallisen rikoksia koskevat säännökset on syytä ulottaa koskemaan kaikkia velallisia, sillä velallisen asema voi vaihdella tapauksissa suuresti. Tämän takia hallituksen esityksessä ei luultavasti edes nähty olevan tarpeellista määritellä velallista sen tarkemmin.¹⁷⁷ Rikosoikeudellisesti määriteltävän velallisen käsitteen tulkintaan voidaan hakea apua myös siviilioikeuden puolelta. Määritelmään on kuitenkin suhtauduttava erityisen varovaisesti, vaikka laintulkinnassa on sallittua lähteä siitä, että eri oikeudenaloilla käsitteitä voidaan käyttää niiden samassa merkityksessä. Rikosoikeudellinen velallisen vastuuasema ei kuitenkaan ole suoraan sidoksissa siviilioikeuden velallisen asemaan.¹⁷⁸ Itse suhtaudun kriittisesti hallituksen esityksen ratkaisuun siitä, ettei velallisen määritelmää kuvattu sen tarkemmin. Toisaalta avoin velalliskäsite mahdollistaa säännöksen laajan soveltamisen sekä luonnollisiin henkilöihin että oikeushenkilöihin.

Velallisen aseman arviointia oikeuskäytännössä havainnollistaa hyvin korkeimman oikeuden tapaus KKO 2002:11. Kyseisessä ratkaisussa osakeyhtiön hallituksen puheenjohtaja ja toimitusjohtaja A sekä C, joka toimi yhtiön hallituksen varsinaisena jäsenenä, tuomittiin velallisen epärehellisydestä. Kyseisessä tapauksessa he olivat antaneet omavelkaisen takauksen¹⁷⁹ yh-

¹⁷⁴ HE 66/1988 vp, s. 158.

¹⁷⁵ Mäkelä 2001, s. 205. Vento 1992, s. 39.

¹⁷⁶ Keskeiset rikokset/Tapani 2014, s. 765.

¹⁷⁷ HE 66/1988 vp, s. 158.

¹⁷⁸ Tapanin mukaan laintulkinnassa eri käsitteet voidaan lähtökohtaisesti ymmärtää niiden samassa merkityksessä eri oikeudenalojen välillä. Tämä johtuu ennen kaikkea oikeusjärjestyksen ristiriidattomuuden ja johdonmukaisuuden pyrkimyksistä. Tapani onkin arvioinut velallisen määritelmää ennen kaikkea takauksen ja vekselin antajan näkökulmasta tapausta KKO 2002:11 silmällä pitäen. Ks. Tapani DL 6/2002a, s. 951–952.

¹⁷⁹ Takauslain (361/1999) 2 §:n mukaan takauksella tarkoitetaan sitoumusta, jolla sitoumuksen antaja (takaaja) ottaa vastatakseen velkojalle toisen henkilön (velallisen) velvoitteesta (päävelasta).

tiön veloista ja olleet kirjoittautuneet joko asettajaksi tai siirtäjäksi yhtiön puolesta hyväksytyihin vekseleihin¹⁸⁰. Myöhemmin A ja C olivat tietoisina yhtiön taloudellisista vaikeuksista lahjoittaneet omaisuuttaan, A vaimolleen ja C tyttärelleen. Yhtiö oli asetettu noin puoli vuotta myöhemmin konkurssiin. A ja C oli todettu varattomiksi ja heidät oli asetettu myöhemmin konkurssiin. Tapauksessa korkeimman oikeuden tuli ratkaista, voitiinko syytettyjä pitää RL 39 luvun 1 §:ssä mainittuina velallisina velvoitteidensa perusteella.

Korkein oikeus totesi, että velvoitteiden erilaisista perusteluista johtuen yhtenäistä sääntöä siitä, milloin näiden rikosten kannalta merkityksellinen velallisen asema syntyy, on vaikea asettaa. Sen perustelujen mukaan RL 39 luvun velallisen rikosta koskevien säännösten tarkoituksena on suojata rahoittajien ja muiden velkojien taloudellista etua samoin kuin luotonannon perustana olevaa luottamusta velallisen rehellisyyteen tämän jouduttua taloudellisiin vaikeuksiin. Velkojajahojen suojan tarve ei riipu velvoitteen perusteesta. Maksukyvyttömyystilanteita koskevassa lainsäädännössä velallisen käsitettä käytetään yleisesti laajassa merkityksessä. Tapauksessa korkein oikeus totesi, että huomioon ottaen A:n ja C:n merkittävä asema yhtiössä, heidän oli täytynyt olla tietoisia myös yhtiön taloudellisesta tilasta. Lisäksi heidän on täytynyt ymmärtää, että yhtiön puolesta annetun omavelkaisen takauksen perusteella takauksen piiriin kuuluvat yhtiön velat tulevat heidän maksettavikseen. Koska A ja C olivat vielä riippuvaisia yhtiön taloudellisesta tilasta, heidän oli lahjusten ajankohtana täytynyt olla tietoisia myös olemassa olevasta tai odotettavasta taloudellisesta kriisistä. Siten he olivat tietäen tekonsa voivan vahingoittaa velkojiensa taloudellisia etuja aiheuttaneet maksukyvyttömäksi tulemisensa lahjoittamalla omaisuuttaan. Tämän johdosta A ja C tuomittiin velallisen epärehellisyydestä.

Tapauksen perusteella velallisen käsitteen voidaan katsoa olevan suhteellisen laaja. Päävelallisen lisäksi myös omavelkaista takaajaa tai toissijaista vekselivelallista voidaan pitää rikosoikeudellisessa mielessä velallisina siitä hetkestä alkaen, kun he tulevat tietoisiksi päävelallisen tai vekselin hyväksyjän taloudellisesta tilanteesta ja joutuvat tämän johdosta varautumaan siihen, että he tulevat täyttämään velvoitteensa. Edellä mainittu huomioon ottaen velallisen käsitettä ei kuitenkaan ole pidettävä rikosoikeudellisessa mielessä yhtä laajana kuin siviilioikeudessa, jossa takaajan ja vekselin antajan katsotaan olevan velallisia heti sitoumuksen tekohet-

¹⁸⁰ Vekselillä tarkoitetaan määrämuotoista velkasitoumusta, jotka voidaan jakaa asetteisiin ja omiin vekseleihin. (Varallisuus oikeus/Saarnilehto 2012, s. 1178–1179). Vekselilain (242/1932) 9 §:n mukaan asettaja on vastuussa vekselin hyväksymisestä ja maksamisesta. Saman lain 15 §:n mukaan siirtäjä on, ellei hän ole tehnyt erityistä varausta, vastuussa vekselin hyväksymisestä ja maksamisesta.

kestä alkaen. Rikosoikeudellisessa vastuuarvioinnissa tulee lisäksi tilannetta lähestyä tietyn tekijätunnusmerkistön näkökulmasta.¹⁸¹ Korkeimman oikeuden ratkaisua voidaan kuitenkin pitää jonkinlaisena takarajana sille, milloin velallisen asema syntyy rikosoikeudellisessa mielessä. Kyseisessä tapauksessa korkein oikeus tulkitsi velallisen käsitettä teleologisesti, jolloin määritelmä oli tekijöille kohtuudella ennalta-arvattavissa ja sopusoinnussa rangaistussäännöksen uhalla suojellun oikeushyvän eli velkojan suojan kanssa. Määritelmää tulisikin siten aina arvioida tapauskohtaisesti rikoslain rikostunnusmerkistön sekä suojeltavan oikeushyvän näkökulmasta.¹⁸² Nähdäkseni korkeimman oikeuden näkökanta on oikea.

Velallisen rikoksen tekijän määrittely vaikeutuu silloin, kun rikos on tehty oikeushenkilön toiminnassa. Oikeushenkilö ei luonnollisesti itse pysty suoraan velallisena syylistymään velallisen rikokseen, vaan rikoksen tekijänä on aina rikoksen velallisen puolesta tehnyt luonnollinen henkilö. Lähtökohtaisesti vastuu kohdentuu niihin henkilöihin, jotka velkojien vahingoittamistarkoituksessa ja tietoisina yhtiön olemassa olevista tai odotettavissa olevista maksuvaikeuksista hävittävät, lahjoittavat tai muuten luovuttavat yhtiön omaisuutta edellyttäen, että luovuttaminen on yhtiön johtamisen näkökulmasta luonteeltaan yhtiön johdon toimintaa, eikä esimerkiksi yksittäisen toimihenkilön tekemä kavallus tai varkaus. Tällöin esimerkiksi osakeyhtiössä tai muussa yhteisössä rikoslain tarkoittama tekijä on yleensä yhtiön vastuuhenkilö eli toimitusjohtaja, hallituksen jäsen tai muu näihin rinnastettavassa asemassa oleva henkilö.¹⁸³

Aiemmin velallisen puolesta tehdyn rikoksen vastuuta arvioitiin sittemmin kumotun RL 39 luvun 7 §:n nojalla. Hallituksen esityksen mukaan erityiset tekijätunnusmerkit ja erikoisrikokset aiheuttivat kuitenkin ongelmia niissä tilanteissa, joissa tekijäasema oli oikeushenkilöllä. Jos osakeyhtiö on esimerkiksi velallinen, kirjanpitovelvollinen tai työnantaja, sen edustajaa ei voitaisi tuomita näihin asemiin liittyvistä rikoksista pelkkien osallisuusopillisten säännösten perusteella, koska osakeyhtiö ei ole rikoksen tekijä sanan varsinaisessa merkityksessä.¹⁸⁴ Edelleen ongelmia aiheuttivat ne tilanteet, joissa tekijänä oli toiminut yhtiön nimelliseen johtoon kuulu-

¹⁸¹ Tapani DL 6/2002a, s. 951–953. Koska aiemmassa tunnusmerkistössä velallisen epärehellisyysrikoksessa oli tunnusmerkistön edellytyksenä, että velallinen tietää jo olemassa olevien tai odotettavien taloudellisten vaikeuksien perusteella tekonsa voivan aiheuttaa velkojien taloudellista etua, tuli Venton mukaan velallisen käsitteen määrittelyssä nojautua velallisen tietoisuuteen velan olemassaolosta. Tällöin tietoisuus velallisen ominaisuudesta kuuluisi tahallisuuteen. Tekijän tulisi pitää velallisen ominaisuutta vähintään mahdollisena edellytyksen täyttämiseksi. Ks. Vento 1992, s. 39–45.

¹⁸² Tapani DL 6/2002a, s. 952. Kukkonen 2016, s. 76–77. Koponen 2004b, s. 100–103.

¹⁸³ Salminen 1998, s. 310. Mäkelä 2001, s. 205.

¹⁸⁴ HE 44/2002 vp, s. 159.

maton tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä, jota ei voisi tekijäpiirin rajauksen perusteella katsoa oikeushenkilön virallisiin edustajiin. Ratkaisuna tähän ongelmaan hyväksyttiin uusi säännös oikeushenkilön puolesta toimimisesta eli edustajanvastuusta, josta säädetään RL 5 luvun 8 §:ssä. Säännöksen soveltaminen rajoittuu vain osaan talousrikosten tunnusmerkistöjä, joissa tekijäpiiri ei ole rajattu yksityiskohtaisesti oikeushenkilön toimintaan kuuluviin henkilöihin. Tässä tutkimuksessa edustajanvastuuta koskevaa pykälää voidaan soveltaa ainoastaan velallisen epärehellisyysrikoksessa, sillä kirjanpitorikoksissa tekijäpiiri on edellisessä luvussa esitellyn tavoin rajattu suoraan sen omassa tunnusmerkistössä. Veropetoksessa tekijäpiiri on puolestaan jätetty avoimeksi, jolloin edustajanvastuuta koskevaa säännöstä ei vastuuseen asettamiseksi tarvita. Säännöksen soveltuvuuden takia sen tarkempi sisältö on tarkoituksenmukaista selvittää nimenomaisesti tässä alaluvussa velallisen epärehellisyysrikoksen yhteydessä.

4.3.3 Oikeushenkilön puolesta toimimista koskeva säännös

Rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevassa lainsäädännön uudistuksessa säädettiin RL 5 luvun 8 §:n yleissäännös. Pykälässä säännellään edustajanvastuusta, jonka perusteella erityinen tekijätunnusmerkki voidaan sivuuttaa, milloin kyse on oikeushenkilön tai vastaavan yhteenliittymän puolesta tehdystä rikoksesta.¹⁸⁵ Säännös koskee toisin sanoen tilannetta, jossa rikos tapahtuu oikeushenkilön toiminnassa ja jossa rikoksen varsinainen tekijä toimii oikeushenkilön puolesta ilman, että hän täyttää rikoksen tunnusmerkistössä tekijälle asetetut erityisehdot.¹⁸⁶ Kun oikeushenkilön puolesta toimivalta tai oikeushenkilöä johtavalta tietty tunnusmerkistön mukainen asema puuttuu, oli hallituksen esityksen mukaan tarkoituksenmukaista, että vastuu ulotetaan koskemaan myös sitä, joka edustaa oikeushenkilöä ja toimii tämän puolesta, vaikka hänellä ei olekaan lain edellyttämää erityistä tekijäasemaa.¹⁸⁷ Saman pykälän nojalla vastuuseen voidaan asettaa myös tutkimuksen kohteena oleva tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä.

Kyseisen RL 5 luvun 8 §:n mukaan

”[y]hteisön, säätiön tai muun oikeushenkilön lakimääräisen toimielimen tai johdon jäsen sekä oikeushenkilössä tosiasiallista päätösvaltaa käyttävä taikka sen puolesta työ- tai virkasuhteessa tai toimeksiannon perusteella muutoin toimiva henkilö voidaan tuomita oikeushenkilön toiminnassa tehdystä rikoksesta rangaistukseen siitä huolimatta, ettei hän täytä rikoksen tunnusmerkistössä tekijälle asetettuja erityisehtoja, jos oikeushenkilö nuo ehdot täyttää.

¹⁸⁵ HE 44/2002 vp, s. 161–162.

¹⁸⁶ HE 44/2002 vp, s. 23.

¹⁸⁷ HE 44/2002 vp, s. 162.

Jos rikos on tehty elinkeinonharjoittajan liikkeeseen kuuluvassa tai muussa oikeushenkilön toimintaan rinnastettavassa järjestäytyneessä toiminnassa, sovelletaan vastaavasti, mitä 1 momentissa säädetään oikeushenkilön toiminnassa tehdystä rikoksesta.

Mitä tässä pykälässä säädetään, ei sovelleta, jos asiasta muualla laissa säädetään toisin.”

Säännös koskee käytännössä kaikkia yhteisömuotoja. Pykälän ensimmäisen momentti koskee yhteisöjä ja säätiöitä. Näiden toimintamuotojen lisäksi oikeushenkilöillä tarkoitetaan hallituksen esityksen mukaan myös oikeushenkilöitä samalla tavalla kuin oikeushenkilön rangaistusvastuun soveltamisalassa oikeuskelpoista ja oikeudellisesti toimintakykyistä itsenäistä oikeuksien ja velvollisuuksien haltijaa. Säännös koskee hallituksen esityksen mukaan sekä julkisoikeudellisia että yksityisoikeudellisia oikeushenkilöitä.¹⁸⁸ Pykälän toisen momentin mukaan oikeushenkilön toimintaan rinnastetaan puolestaan elinkeinonharjoittajan liikkeeseen kuuluva tai muu oikeushenkilön toimintaan rinnastettava järjestäytynyt toiminta. Tällainen vaatimus sisältää sen, että mukana on enemmän kuin yksi henkilö. Momentti soveltuu esimerkiksi rekisteröimättömiin yhdistyksiin, epäitsenäisiin rahastoihin ja säätiöihin sekä niin sanottuihin verotusyhitymiin. Yhden elinkeinonharjoittajan toimintaan ei sen sijaan sinänsä liity tekijätunnusmerkien tulkintaongelmia.¹⁸⁹

Pykälän ensimmäisen momentin mukaan tekijävastuuasema voi perustua kolmeen seikkaan:

- 1) lakimääräisen toimielimen tai johdon jäsenyyteen,
- 2) tosiasiallisen päätösvallan käyttöön, tai
- 3) oikeushenkilön puolesta toimimiseen työ- tai virkasuhteen taikka toimeksiannon perusteella.

Ensimmäisen kohdan mukaisella lakimääräisellä toimielimellä tarkoitetaan yhdistyksen tai säätiön hallitusta, avoimen yhtiön osakkaita, kommandiittiyhtiön vastuunalaisia yhtiömiehiä, osakeyhtiön hallintoneuvostoa, toimitusjohtajaa, yhtiökokouksen osanottajia ja tilintarkastajia, kunnanhallitusta ja kunnallisia lautakuntia sekä muissa erilaisissa oikeushenkilöitä koskevissa säädöksissä mainittuja vastaavia toimielimiä. Tämän lisäksi oikeushenkilön johtoon kuuluu myös muita päätöksentekijöitä, joiden toimivalta on määrätty oikeushenkilön sisäisin päätöksin. Hallituksen esityksessä tällaisia henkilöitä voivat olla esimerkiksi konsernijohtaja, toimialajohtaja tai tuotantolaitoksen vastaava paikallisjohtaja. Saman kohdan mukaan vastuuseen

¹⁸⁸ HE 44/2002 vp, s. 163.

¹⁸⁹ HE 44/2002 vp, s. 165.

voidaan asettaa myös kollektiiviset päätöksentekuelimet, kuten lautakunnat, toimikunnat ja neuvostot, joita esiintyy etenkin julkisyhteisöissä.¹⁹⁰

Tekijävastuu voi kohdistua säännöksen listauksen toisen kohdan mukaan myös tutkimuksen kohteena olevaan, oikeushenkilössä tosiasiallista päätösvaltaa käyttävään henkilöön. Hallituksen esityksen mukaan säännöstä on tarpeen voida soveltaa oikeuskäytännössä silloin, kun rikokseen on syyllistynyt oikeushenkilöä tosiasiallisesti johtava henkilö, vaikka hän ei kuuluisikaan johtoon tai lakimääräiseen toimielimeen. Esimerkkinä hallituksen esityksessä käytettiin osakeyhtiön veroilmoituksen täyttäneitä ja tämän jälkeen eronnutta toimitusjohtajaa, joka voitaisiin asettaa vastuuseen veropetoksesta, vaikka uusi asiaan perehtymätön toimitusjohtaja olisikin antanut veroilmoituksen edelleen verottajalle. Tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän asemaa verrattiin hallituksen esityksessä myös konkurssimenettelyyn, jossa tuomioistuimien voi velvoittaa entisen toimitusjohtajan vannomaan pesäluettelo oikeaksi. Lopuksi vastuuseen asettamista argumentoidaan vielä siten, että tällaisissa tilanteissa yhtiötä tosiasiallisesti johtava henkilö on voitava tuomita velallisen rikoksesta, kirjanpitorikoksesta tai verorikoksesta.¹⁹¹

Mielestäni tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän lisääminen edustajanvastuuta koskevan säännöksen tekijäpiiriin on kriminaalipoliittisesti kiinnostava ratkaisu. Ensinnäkin tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä on erotettu tekijäpiirin lakimääräisistä toimielimistä ja johdon jäsenistä, mikä laajensi tekijäpiiriä aikaisemmasta lainsäädännöstä. Samalla tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä erotettiin käytännössä omaksi tekijämääritelmäkseen silloin, kun hän ei enää lainsäätäjän näkökulmasta kuulu varsinaisen johdon jäseniin, vaikka varjojohtaja voidaan useissa tapauksissa todeta jopa ylimmäksi päätöksentekijäksi. Lainsäädännöllisen tekijäaseman luominen oli tärkeää siksi, että aikaisemmin oikeuskäytännössä tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä oli hallituksen esityksen mukaan voitu tuomita velallisen rikoksesta, kirjanpitorikoksesta tai veropetoksesta vain joko välillisenä tekijänä tai avunantaja toimiessaan yhtiön puolesta.¹⁹² Toiseksi tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän lisääminen säännöksen tekijäpiiriin merkitsi uuden talousrikoksen tekemuodon täsmällistä kriminalisointia, jolloin rikoslain tasolla haluttiin osoittaa menettelyn haitallisuus taloudelliselle toiminnalle. Toisin sanoen oikeuskäytännössä oli tunnistettu uusi talousrikollisuuden ilmiö, jossa rikosvastuuta pyrittiin välttämään keinotekoisilla järjestelyillä. Lisäyksellä lainsäätäjät toteutti entistä paremmin laillisuusperiaatteesta

¹⁹⁰ HE 44/2002 vp, s. 163.

¹⁹¹ HE 44/2002 vp, s. 163–164.

¹⁹² HE 44/2002 vp, s. 164.

seuraavaa vaatimusta siitä, että rikosoikeudellisen vastuun ja siitä seuraavan rangaistuksen on perustuttava lakiin.

Kolmanneksi tekijävastuuseen voidaan asettaa myös oikeushenkilön puolesta työ- tai virkasuhteessa tai toimeksiannon perusteella muutoin toimiva henkilö. Oikeushenkilön puolesta voi toimia se, joka on oikeutettu edustamaan oikeushenkilöä tai käyttämään jossain asiassa oikeushenkilön päätösvaltaa. Hallituksen esityksen mukaan puolesta voi toimia lisäksi sellainen henkilö, jolle on annettu tehtäväksi jokin rikollinen teko tai jonka on annettu ainakin ymmärtää, että teko hyväksytään. Henkilön muodollisen aseman ei tarvitse olla korkea. Oikeushenkilön puolesta toimiva henkilö kuuluu yleensä joko sen johtoon tai on siihen työ- tai virkasuhteessa. Mahdollista on myös asettaa henkilö vastuuseen oikeushenkilön puolesta tehdyn teon perusteella, kun tekijä on toiminut toimeksiannon perusteella. Toimeksiannon saaja pysyy muodollisesti itsenäisenä eikä kuulu oikeushenkilön organisaatioon. Tällainen henkilö voi hallituksen esityksen mukaan olla esimerkiksi kauppakaaren (3/1734) 18 luvun mukainen asiamies, kauppaedustajista ja myyntimiehistä annetussa laissa (417/1992) tarkoitettu kauppaedustaja, konkurssipesän väliaikainen pesähoitaja tai uskottu mies taikka kuolinpesän selvittäjä.¹⁹³ Edelleen toimeksiantona on pidettävä myös kertaluonteista toimenpidettä, jossa tehtäväksi annetaan yrityksen kirjanpidon tuhoaminen. Toimeksiantona on pidettävä myös suoranaista sopimusta rikoksen tekemisestä.¹⁹⁴ Nähdäkseni tämä asettaa kuitenkin tuomioistuimessa oman ongelmansa näytön suhteen, sillä sopimuksen luonteesta riippumatta sen olemassaolo voi olla vaikea näyttää toteen.

Pykälän kolmannessa momentissa on säännöstä koskeva toissijaisuuslauseke. Toissijaisuuslausekkeesta johtuu, ettei pykälää sovelleta, jos asiasta on muualla laissa säädetty toisin. Hallituksen esityksen mukaan säännöksellä ei tarkoitettu laajentaa tai supistaa tekijänvastuuta rikoksissa, joissa joko teonkuvauksella tai tekijätunnusmerkillä on annettu asiasta erityissäännös tai erilaisia täsmennyksiä.¹⁹⁵ Tämä johtuu ennen kaikkea siitä, että tiettyjen erityissäännösten ongelmiin on lainsäädäntötyössä tietoisesti pyritty reagoimaan jo aiemmin oikeus- ja kriminaalipoliittisessa ratkaisutyössä, jolloin säännöksiin tulee puuttua vain kyseisen alan sääntelyn yhteydessä.¹⁹⁶ Lainsäädäntöpäätöksen seurauksena eri talousrikosten tunnusmerkistöissä tekijä-

¹⁹³ HE 44/2002 vp. s. 164.

¹⁹⁴ Hällström 2007, s. 88.

¹⁹⁵ HE 44/2002 vp. s. 165.

¹⁹⁶ HE 44/2002 vp. s. 162. Lappi-Seppälä LM 3/2004, s. 436.

piiri määräytyy edelleen eri tavalla, mikä luonnollisesti heikensi säännöksen uudistusvaikutusta.¹⁹⁷ Esimerkkinä on usein käytetty tutkimuksen kohteenakin olevia velallisen rikoksia, kirjanpitorikoksia ja verorikoksia, joissa tekijäpiiri on määritelty jokaisessa tunnusmerkistössä eri tavalla. Lainsäätäjän ratkaisua on sinänsä vaikea ymmärtää, kun sekä velallisen rikoksiin että kirjanpitorikoksiin syyllistyvät usein samat henkilöt samanaikaisesti.¹⁹⁸

Sinänsä tekijäpiirin ulottaminen tunnusmerkistöstä riippumatta RL 5 luvun 8 §:n nojalla tosiasiallisiin johtajiin ei kuitenkaan merkinnyt olennaista muutosta oikeuskäytäntöön, sillä pykälä vastasi jo aiemmin omaksuttua tulkintaa tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän tekijävastuusta talousrikoksissa. Hallituksen esityksessä säännöksen tavoitteena oli nimenomaisesti erityisten tekijätunnusmerkkien ohittaminen tilanteissa, joissa vastuu ei muuten ulottuisi henkilöön, joka edustaa oikeushenkilöä ja toimii tämän puolesta, vaikka hänellä ei ole lain edellyttämää erityistä tekijäasemaa.¹⁹⁹ Oikeuskirjallisuudessa on esitetty huoli siitä, että velallisen rikosten vastuu on nykyisin ulotettu laajemmalle kuin mitä lain esitöissä tätä tarvetta on perusteltu.²⁰⁰ Hallituksen esityksessä problematiikkaa ei käsitelty, mutta rikoslakiprojektin ehdotuksessa asiaa käsiteltiin osittain.

Ehdotuksen mukaan

”[m]yös yleisemmin oikeushenkilön puolesta toimivaan on syytä ulottaa rangaistusvastuu rikoksesta, jonka tarkoittaman tekijätunnusmerkin oikeushenkilö täyttää. Kumottavan rikoslain 39 luvun 7 §:n mukaan velallisen rikoksesta voidaan tuomita se, joka on tehnyt rikoksen velallisen puolesta. Vastuu velallisen rikoksesta on siis ulotettu varsinaisten velallisen johtoon kuuluvien henkilöiden ohella myös niihin, jotka toimivat *velallisen puolesta* [Korostus A.P] velallisen johdon jättäytyessä rikollisen toiminnan ulkopuolelle.”²⁰¹

Ehdotuksen perusteella uusi edustajanvastuuta koskeva säännös kattaa kaikki tilanteet, joissa henkilö on tehnyt rikoksen velallisen eli oikeushenkilön puolesta. Puolesta toimivan henkilön muodollisen aseman ei tarvitse olla organisatorisesti korkea ja rikokseen voi syyllistyä myös henkilö, jolla ei ole minkäänlaista päätäntävaltaa yhtiössä.²⁰² Tämän johdosta myös aiempi RL 39 luvun 7 §:n säännös voitiin kumota tarpeettomana, sillä nykyisin RL 5 luvun 8 § vastaa sen sanamuotoa.²⁰³ Samanlaista tekijäpiirin rajausta ei kuitenkaan tehty kaikkien talousrikosten

¹⁹⁷ Hällström 2007, s. 88.

¹⁹⁸ Lahti 2002, s. 395. Hällström 2007, s. 88.

¹⁹⁹ HE 44/2002 vp, s. 162.

²⁰⁰ Näin ainakin Hällström 2007, s. 88.

²⁰¹ OLJ 5/2000, s. 230–231.

²⁰² HE 44/2002 vp, s. 164.

²⁰³ HE 44/2002 vp, s.162.

kohdalla, jolloin esimerkiksi kirjanpitorikoksen tekijäpiiri määräytyy yllä kuvatuin tavoin edelleen sen oman tunnusmerkistön mukaisesti. Miksi lainsäätävä ei sitten muuttanut kaikkia talousrikossäännöksiä yhdenmukaisiksi? Vastausta on etsittävä tarkemmin lainsäädännön esitöistä.

RL 5 luvun 8 §:ää koskevan rikoslakiprojektin ehdotuksen mukaan edustajanvastuuta koskevalla säännöksellä ei ole tarkoitettu laajentaa tai supistaa tekijävastuuta rikoksissa, joissa joko teonkuvauksella tai tekijätunnusmerkillä on annettu asiasta erityissäännös. Näillä säännöksillä haluttiin tietoisesti siirtää vastuuta oikeushenkilön organisaatiossa ylemmille tasolle alijohdon sijasta. Tyypillisimmäksi esimerkiksi mainitaan työrikkokset kokonaisuudessaan, joissa tekijäpiiri on rajattu siten, että työrikkoksiin voi yleensä syyllistyä vain työnantaja tai tämän edustaja. Edustajan määritelmän avulla pystyttiin rajaamaan ne henkilöt, jotka voidaan asettaa rangaistusvastuuseen yhteisötyönantajan toiminnassa sattuneesta rikoksesta. Edustaja voi olla esimerkiksi oikeushenkilön tai sitä vastaavan yhteisön päättävän elimen jäsen. Työnantajan edustajia voivat olla myös ne, jotka työnantajan sijasta johtavat tai valvovat työtä. Tärkein vastuuaseman tunnusmerkki on jonkinasteinen esimiesasema, jolla viitataan asemiin toimitusjohtajasta aina alityönjohtajaan. Sen sijaan esimerkiksi taloudellisissa vaikeuksissa olevan yhtiön suoritusportaan työntekijää, joka aiheuttaa määräysten vastaisen tilan ja tekee yhtiön puolesta työturvallisuutta rikkovan teon, ei tuomita muusta kuin työturvallisuuslain (TTL, 738/2002) 63 §²⁰⁴ tarkoitetusta työturvallisuusrikkomuksesta. Vastaavanlainen kriminalisointipäätös on tehty myös kirjanpitorikosten ja kirjanpitorikkomuksen osalta. KirjanpitoL 8 luvun 4 §:ssä säädetty kirjanpitorikkomus on tekijäpiiriltään avoin tunnusmerkistö, jonka nojalla voidaan tuomita sellainenkin suoritusportaan työntekijä, jota ei tuomita kirjanpitorikoksesta. Sen sijaan vakavammin rangaistavaan RL 30 luvun 9–10 §:ssä tarkoitettuun kirjanpitorikokseen ei voi syyllistyä jokainen oikeushenkilön puolesta rikokseen syyllistynyt henkilö, joka voisi muutoin syyllistyä muunlaiseen rikokseen oikeushenkilön puolesta toimineena.²⁰⁵

Rikoslakiprojektin ehdotuksessa katsottiin, ettei RL 5 luvun 8 § tulisi suoraan sovellettavaksi kirjanpitorikosten tekijäpiirin määrittelemisessä, sillä sen vastuupiiri oli määritelty jo aiemmin suoraan kirjanpitorikoksen omassa tunnusmerkistössä. Kirjanpitorikoksen säännöksessä rajattiin vastuu ainoastaan kirjanpitovelvolliseen ja muihin nimettyihin henkilöihin eli käytännössä

²⁰⁴ Hallituksen esityksessä viitattiin alun perin jo kumottuun työturvallisuuslain (299/1958) 49 §. Tässä tutkimuksessa viitataan nykyisin voimassa olevaan lakiin.

²⁰⁵ OLJ 5/2000, s. 232. Lopullisessa hallituksen esityksessä kirjanpitorikoksia koskevat esimerkit oli rajattu pois. Esimerkkinä erityissäännöksistä mainittiin ainoastaan työturvallisuusrikos ja työrikkokset kokonaisuudessaan. Ks. HE 42/2002 vp. s. 165.

johtoon, edustajiin ja kirjanpidosta tosiasiallisesti vastaaviin henkilöihin. Muut oikeushenkilön puolesta rikoksen tehneet henkilöt eli esimerkiksi tavalliset työntekijät voivat syyllistyä ainoastaan kirjanpitolain kirjanpitorikkomukseen. Tämä ajatus vastaa periaatetta, jonka mukaan rikosvastuun kohdentaminen kirjanpitorikoksissa edellyttää, että henkilöllä on itsenäisen päätösvalan perusteella mahdollisuus hoitaa kirjanpitoon liittyvät tehtävät.²⁰⁶ Vastuun kohdentamista koskevissa kysymyksissä onkin näkemykseni mukaan tapauskohtaisesti tarkoin selvitettävä yhteisössä toimivien henkilöiden työnjako ja tehty teko, jonka perusteella rikoksen tehnyt henkilö voidaan tuomita joko kirjanpitorikkomukseen tai kirjanpitorikokseen.

Edellä esitetyn valossa voidaan uudelleen pohtia lainsäätäjän ratkaisuja vastuun kohdentamisen erilaisesta sääntelystä velallisen rikosten ja kirjanpitorikosten osalta. Nähdäkseni perusteena on pidettävä sitä, että velallisen rikosten tekijävastuu tulisi edustajanvastuuta koskevan pykälän nojalla ulottaa kaikkiin niihin henkilöihin, jotka voivat toimia oikeushenkilön *puolesta* vahingoittaen velkojien etuja. Tämän mukaisesti henkilön muodollisella asemalla tai toimenkuvalla ei ole merkitystä. Pääasia on, että rikos on tehty oikeushenkilön puolesta, jolloin tekijöinä voivat tulla kyseeseen niin työntekijät kuin oikeushenkilön johtajat. Sen sijaan kirjanpitorikoksissa tekijävastuuseen voidaan asettaa henkilöt, jotka sisältyvät tunnusmerkistön mukaiseen tekijäpiiriin. Säännöksen mukaisesti vastuuseen asetettaisiin ainoastaan henkilöt, joilla olisi tosiasiallinen mahdollisuus vaikuttaa kirjanpitoon, mikä viittaa ennen kaikkea oikeushenkilön johtajiin, edustajiin ja toimeksiannon saaneisiin kirjanpitäjiin, mutta myös tosiasialliseen määräysvallan käyttäjään.

Ajatusketjun selkeyttämiseksi kirjanpitorikoksia tulee verrata vielä hallituksen esityksessä ja rikoslakiprojektin ehdotuksessa mainittuihin työrikoksiin. Kuten velallisen rikosten ja kirjanpitorikosten, myös työrikosten on katsottu olevan erikoisrikoksia, joista tuomitaan vain tietyssä vastuuasemassa olevat subjektit.²⁰⁷ Työrikosten vastuun kohdentumista koskevan RL 47 luvun 7 §:n mukaan rikoksesta tuomitaan työnantaja tai tämän edustaja, jonka velvollisuuksien vastainen teko tai laiminlyönti on. Tätä arvioitaessa on otettava huomioon asianomaisen asema, hänen tehtäviensä ja toimivaltuuksiensa laatu ja laajuus sekä muutenkin hänen osuutensa lainvastaisen tilan syntyyn ja jatkumiseen. RL 47 luvun 8 §:n mukaan työnantajalla tarkoitetaan sitä, joka työsuhteessa taikka virka- tai siihen rinnastettavassa julkisoikeudellisessa palvelus-

²⁰⁶ Keskeiset rikokset/Tapani 2014, s. 646.

²⁰⁷ Saloheimo 2016, s. 204.

suhteessa teettää työtä, sekä sitä, joka tosiasiallisesti käyttää työnantajalle kuuluvaa päätösvaltaa, ja työnantajan edustajalla työnantajana olevan oikeushenkilön lakimääräisen tai muun päättävän elimen jäsentä sekä sitä, joka työnantajan sijasta johtaa ja valvoo työtä.

RL 47 luvun 7 §:n säädetyllä vastuuhenkilön asemalla, tehtävillä ja toimivaltuuksilla viitataan asemaan kyseisen yrityksen organisaatiossa. Koska lainsäädännössä ei ole tarkemmin ilmaistu, kenelle organisaatiossa työnantajan määräysten noudattaminen kuuluu, kohdentuu työturvallisuusvastuu pääosin organisaatioiden sisäisten päätöksenteko- ja toimivaltasuhteiden mukaisesti. Yksittäisissä tapauksissa vastuun kohdentuminen onkin ratkaistava tapauskohtaisesti työyhteisön olosuhteiden pohjalta.²⁰⁸ Sen sijaan tavallisella työntekijällä ei ole työrikosluvussa tarkoitettua vastuuasemaa. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että työntekijä ei olisi vailla rikosoikeudellista vastuuta. Kuten edellä on mainittu, työntekijä saattaa joutua vastuuseen työturvallisuusrikkomuksesta TTL 63 §:n nojalla.²⁰⁹ Työntekijän vastuuerottelu työrikoksessa ja työturvallisuusrikkomuksessa vastaa siten käytännössä samaa erottelua kuin työntekijän vastuu kirjanpitorikoksesta ja kirjanpitorikkomuksesta. Käytännössä rikoslain mukaiseen vastuuseen voidaan asettaa erottelun mukaisesti kummassakin tapauksessa henkilö, joka aseman, päätösvallan ja toimivaltasuhteiden perusteella pystyy tosiasiallisesti vaikuttamaan rikoksen tekemiseen.

Edustajanvastuuta koskevan säännöksen suhde rikoslain avoimiin tunnusmerkistöihin osoittautui hallituksen esityksen perustelujen mukaan suhteellisen yksinkertaiseksi. Esityksen mukaan säännös ei vaikuta suoranaisesti sellaisten tekijäpiiriltään avointen tunnusmerkistöjen kuten veropetoskriminalisoinnin tulkintaan. Vaikka toissijaisuuslauseke otettaisiin pykälään, tällaisten tunnusmerkistöjen tulkintaongelmat eivät poistuisi. Tekijäpiiriltään avoimet tunnusmerkistöt ovat saaneet esityksen mukaan oikeuskäytännössä sisällön, jota pykälän ensimmäinen momentti ei täysin vastaa. Ehdotettua säännöstä voidaan käyttää myös avoimien tunnusmerkistöjen tulkinnan tukena.²¹⁰

Yhteenvetona todettakoon, että myös velallisen epärehellisyysrikoksissa ja muissa velallisen rikoksissa voidaan yhtiön nimelliseen johtoon kuulumaton tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä tuomita tekijänä tehdystä rikoksesta. Tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän tekijävastuuseen kiinnitettiin huomiota rikoslain kokonaisuudistuksessa, jolloin edustajanvastuuta koskevaan säännökseen lisättiin tosiasiallista määräysvallan käyttäjää koskeva tekijäpiirin laajennus.

²⁰⁸ Saloheimo 2016, s. 211–212.

²⁰⁹ Saloheimo 2016, s. 209.

²¹⁰ HE 44/2002 vp, s. 162.

Vastuuseen asettaminen tapahtuu siten nimenomaisen rikossäännöksen tunnusmerkistön ja oikeushenkilön toiminnassa tehdyssä rikoksessa edustajanvastuuta koskevan RL 5 luvun 8 §:n perusteella. Suhtaudun kuitenkin kriittisesti kyseisen pykälän toimivuuteen. Vaikka RL 5 luvun 8 § siirtää vastuun oikeushenkilöltä sen toiminnasta vastaaviin luonnollisiin henkilöihin, jättää säännös kuitenkin täysin avoimeksi sen, miten vastuu kohdennetaan pykälässä lueteltujen vastuusubjektien kesken.²¹¹ Säännöksen alkuperäinen tarkoitus ei tunnu täysin toteutuneen lainkäytössä, ja mielestäni sitä voidaan pitää jopa pelkästään muodollisena pykälänä. Se ei anna lainkäyttäjälle kohdentamisharkintaan ohjeistusta konkreettisessa tapauksessa, vaan ainoastaan siirtää vastuukeskustelun oikeushenkilöstä, jota ei muutoinkaan voida tuomita rikoksesta, sen puolesta toimiviin luonnollisiin henkilöihin.²¹² Oikeuskäytännössä pykälään vetoaminen on jopa jäänyt huolestuttavan vähälle. Käsittelen aihetta ja problematiikkaa jäljempänä luvussa 5.2.

4.4 Veropetos

4.4.1 Tunnusmerkistö

Verorikoksia koskevien säännösten tarkoituksena on suojata veronsaajien, kuten valtion, oikeutta verotuloihin ja yhteiskunnan taloudellisen toimintakyvyn perustaa.²¹³ Veropetosäännöksen taustalla vaikuttaa erityisesti PL 15 §:ssä turvatun varallisuuden suoja.²¹⁴ Edelleen PL 81 §:n mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

Veropetoksesta on säädetty RL 29 luvun 1 §:ssä seuraavasti:

”Joka

- 1) antamalla viranomaiselle verotusta varten väärän tiedon veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta,
- 2) salaamalla verotusta varten annetussa ilmoituksessa veron määräämiseen vaikuttavan seikan,

²¹¹ Lahti 2007, s. 22. Nuotio 1995, s. 976–989, 2006.

²¹² Pykälän sisältöä voi verrata esimerkiksi aiemmin mainittuihin työ- ja ympäristörikosten vastuun kohdentamista koskeviin säännöksiin (RL 47:7 ja 48:7), joissa vastuun kohdentamisesta on säädetty tarkemmin. Toisaalta talousrikoksilla on tietyt ominaispiirteensä, jotka saattavat estää täsmällisemmän vastuun kohdentamista koskevan sääntelyn. Lainkäyttäjän näkökulmasta säännösten tulee olla soveltuvia erilaisiin tilanteisiin, sillä talousrikosten erilaiset tekotavat kehittyvät nopeasti. Tällöin kuitenkin tulee kiinnittää erityistä huomiota lainkäytön ennakoitavuuteen ja yhdenmukaisuuteen sekä laillisuusperiaatteen ja epätäsmällisyyskiellon vaatimuksiin.

²¹³ Oikeusministeriö. Mietintöjä ja lausuntoja 7/2018, s. 116.

²¹⁴ Keskeiset rikokset/Tapani 2018, s. 663.

3) veron välttämistarkoituksessa laiminlyömällä verotusta varten säädetyn velvollisuuden, jolla on merkitystä veron määräämiselle, tai

4) muuten petollisesti,

aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa veron määräämättä jättämisen tai sen määräämisen liian alhaiseksi taikka veron aiheettoman palauttamisen, on tuomittava veropetoksesta sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi.”

Toisin kuin velallisen epärehellisyydessä ja kirjanpitorikoksessa, on veropetoksen tekijätunnusmerkki jätetty avoimeksi. Tekijä voi siis periaatteessa olla tunnusmerkistön mukaan kuka tahansa.²¹⁵ Vaikka veropetosta ei perinteisesti nähdä erikoisrikoksena, pidän tekijäpiiriä jossain määrin oikeuskäytännön rajaamana. Ottaen huomioon veropetosrikoksen tekotapatunnusmerkit voi veropetokseen syyllistyä käytännössä ainoastaan verovelvollinen tai tämän edustaja.

4.4.2 Verovelvollisuus

Kuten edellä on todettu, talousrikoksia koskevan rikoslainsäädännön menestyksekkäs soveltaminen edellyttää myös rikosoikeuden ulkopuolisten normirakenteiden tuntemusta. Näin myös veropetoksen rangaistavuuden alaa ei käytännössä voida määrittää ilman verolainsäädännön tuntemusta. Verolainsäädäntö määrittelee eri verolajit, veron määräämisen ja verottomuuden perusteet sekä verovähennysten perusteet. Samoin verolainsäädäntö määrittää, kuka veron määrää sekä, miten vero määrätään, tilitetään, ilmoitetaan ja maksetaan.²¹⁶ Tämän perusteella veropetoksen tekijäasema ei määräydy pelkästään verovelvollisuuden käsitteen nojalla vaan asianomaisessa verolaissa säädettyjen velvollisuuksien perustella.²¹⁷ Verovelvollisuus voi koskea esimerkiksi tuloveroa, yhteisöveroa, arvonlisäveroa tai perintö- ja lahjaveroa. Yleistä verovelvollisuuden säännöstä ei lainsäädännössä kuitenkaan ole, mutta sitä voidaan havainnollistaa esimerkiksi tuloverolain (TVL, 1992/1535) avulla. TVL 9 §:n mukaan verovelvollisuus jakautuu yleiseen ja rajoitettuun verovelvollisuuteen. Yleisesti verovelvollinen on verovuonna Suo-

²¹⁵ Keskeiset rikokset/Tapani 2014, s. 676. Rikosoikeus/Nuutila – Hakamies 2009, s. 784–785. Sahavirta 2007, s. 216.

²¹⁶ Keskeiset rikokset/Tapani 2014, s. 615–616.

²¹⁷ Lehtonen LM 8/1998, s. 1317–1318.

messa asunut henkilö, kotimainen yhteisö, yhteisö ja kuolinpesä täältä ja muualta saamastaan tulosta.²¹⁸ Rajoitetusti verovelvollinen on puolestaan henkilö, joka verovuonna ei ole asunut Suomessa, sekä ulkomainen yhteisö täältä saamastaan tulosta. Rajoitetusti verovelvollinen on velvoitettu suorittamaan Suomeen veroa vain Suomesta saamistaan tuloista.²¹⁹

Verorikosten avointa kirjoitusasua perusteltiin osaksi hallituksen esityksessä. Siinä katsottiin, että avointen tekijätunnusmerkkien tapauksissa teonkuvaukset on kirjoitettu tai sitä on tulkittu riittävän ahtaasti, jotta erityisen tekijätunnusmerkin tavoite saadaan toteutetuksi. Esimerkkinä käytettiin nimenomaan veropetosrikoksia. Edelleen hallituksen esityksen mukaan tunnusmerkkiset eivät varsinaisesti rajaa vastuusubjekteja, mutta käytännössä tekijänä tulee kysymykseen verovelvollinen ja vuonna 1997 tehdyn lainmuutoksen jälkeen myös ennakonpidätyksen laininlyönyt palkanmaksaja.²²⁰ Oikeuskirjallisuuden mukaan oikeuskäytännössä veropetoksen tekijänä on tuomittu verovelvollinen tai verovelvollisen puolesta tosiasiallisesti toiminut henkilö.²²¹ Vastuukysymyksissä ratkaisevaa on henkilön tosiasiallinen toiminta verotukseen liittyvän väärän tiedon antamisessa. Korkeimman oikeuden ratkaisussa KKO 2005:144 todettiin nimenomaisesti, ettei veropetoksen tekijän asemaa ole rajoitettu tietyssä muodollisessa asemassa olevaan henkilöön. Tekijän asemaa arvioidaan henkilön tosiasiallisen toiminnan perusteella. Täten tekijän asema ja vastuu edellyttävät mahdollisuutta vaikuttaa veroviranomaiselle annettaviin tietoihin sekä tosiasiallista vaikuttamista niihin. Muiden tekoon osallistuneiden toiminta arvioidaan yleisten osallisuusoppien mukaan.²²² Hallituksen esityksessä todettiin lisäksi, että vaikka RL 5 luvun 8 § säännös ei suoranaisesti vaikuta sellaisten tekijäpiiriltään avointen tunnusmerkistöjen kuin veropetoskriminalisoinnin tulkintaan, voi se kuitenkin toimia näitä rikostunnusmerkistöjä koskevissa tapauksissa tulkinnan tukena.²²³ Tavoitteena voidaan katsoa olevan yhdenmukainen ratkaisu- ja tulkintaoppi eri talousrikosten tapausten välillä, kun rikoksiin yhtiön sisällä syyllistyvät usein samat henkilöt. Tämän mukaisesti oikeushenkilössä rikosvas-

²¹⁸ TVL 11 §:n mukaan henkilön katsotaan lähtökohtaisesti asuvan Suomessa, jos hänellä on täällä varsinainen asunto ja koti tai jos hän jatkuvasti oleskelee täällä yli kuuden kuukauden ajan, jolloin tilapäinen poissaolo ei estä pitämästä oleskelua jatkuvana. Edelleen TVL 17 §:n mukaan kuolinpesä on kotimainen, jos perittävää kuolinhetkellään oli pidettävä tämän lain mukaan Suomessa asuvana. Sen sijaan yhteisö, yhteisö ja kuolinpesä ovat Suomessa yleisesti verovelvollisia, jos on rekisteröity Suomessa tai perustettu Suomen lainsäädännön mukaan. Lisäksi on syytä huomata, ettei yhtymä ole itsenäinen verovelvollinen, ja sen saamat tulot jaetaan verotettavaksi osakkaiden tulona. Ks. Verohallinnon vero-ohje: Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus (Viitattu 26.9.2018)

²¹⁹ Verohallinnon vero-ohje: Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus (Viitattu 26.9.2018)

²²⁰ HE 44/2002 vp, s. 160.

²²¹ Hällström 2007, s. 96. Rikosoikeus/Hakamies – Nuutila 2009, s. 784–785.

²²² Keskeiset rikokset/Tapani 2014, s. 630. Hällström 2007, s. 95. Sahavirta 2007, s. 216.

²²³ HE 44/2002 vp, s. 162.

tuu kohdentuu siten edelleen tekijänä lakimääräisen toimielimen tai johdon jäsenen sekä oikeushenkilössä tosiasiallista päätösvaltaa käyttävään henkilöön taikka sen puolesta työ- tai virkasuhteessa tai toimeksiannon perusteella muutoin toimiva henkilöön. Toisin sanoen, jotta verorikoksen tekijä voidaan asettaa veropetoksesta rikosoikeudelliseen vastuuseen, on hänen pitänyt velallisen rikoksen tavoin toimia verovelvollisena olleen oikeushenkilön puolesta, hänellä on täytynyt olla mahdollisuus vaikuttaa veroviranomaiselle annettaviin tietoihin ja hänen on tullut lisäksi tosiasiallisesti vaikuttaa niihin siten, että verotusta koskeva päätös perustuu virheellisiin tietoihin.²²⁴

Tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän asettamisessa rikosoikeudelliseen vastuuseen tehdystä verorikoksesta ei veropetostapauksissa vaikuttaisi olevan ongelmia. Korkein oikeus on kuitenkin arvioinut tarkemmin myös tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän vastuuta verorikkomuksessa ratkaisussa KKO 2001:87. Kyseisessä tapauksessa korkein oikeus arvioi, oliko A johtaessaan tosiasiallisesti X Oy:n liiketoimintaa ollut velvollinen huolehtimaan yhtiön ennakonpidätysten ja työnantajan sosiaaliturvamaksujen suorittamisessa. A ei ollut osakeyhtiön hallituksen jäsen tai toimitusjohtaja. Ratkaisussa tuomioistuin ensinnäkin totesi, että ennakkoperintälain ja työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain mukaan pidätys- ja suoritusvelvollisuus kuuluvat palkan maksaneelle työnantajalle. Työnantajan ollessa osakeyhtiö se, kenen on huolehdittava maksuista, määräytyy ensisijaisesti osakeyhtiölain perusteella. OYL 8 luvun 6 § 1 momentin mukaan hallitus huolehtii yhtiön hallinnosta ja toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä. Jos yhtiöllä on toimitusjohtaja, tulee tämän hoitaa yhtiön juoksevaa hallintoa hallituksen antamien ohjeiden ja määräysten mukaisesti. Verojen ja maksujen suorittaminen kuuluu juoksevaan hallintoon, josta toimitusjohtajan on huolehdittava. Myös osakeyhtiön hallitus saattaa olla vastuullinen, jos se ei ole valvonut, että toimitusjohtaja huolehtii maksusuorituksista. Osakeyhtiön sisäisestä organisoinnista tai tosiasiallisista olosuhteista voi kuitenkin johtua, että myös joku muu on velvollinen huolehtimaan maksujen suorittamisesta. Verorikkomuksen tekijäpiiriä ei ole rajattu, jolloin rikosvastuu voi kohdistua myös sellaiseen henkilöön, joka tosiasiallisen asemansa tai toimintansa perusteella on yhtiössä vastuussa kyseisten verojen ja maksujen suorittamisesta. Korkeimman oikeuden mukaan edellytyksenä tällöin kuitenkin on, että hänellä on sellainen itsenäinen taloudellinen päätösvalta yhtiössä, että hänellä on mahdollisuus määrätä yhtiön varojen käytöstä tähän tarkoitukseen. Tämän johdosta korkein oikeus katsoi,

²²⁴ Keskeiset rikokset/Tapani 2014, s. 630.

että A:lla oli ollut yhtiössä tosiasiallisesti sellainen asema ja päätösvalta, että hän oli ollut vastuussa sanottujen verojen ja maksujen suorittamisesta ja siten hänet tuomittiin muiden rikosten ohella verorikkomuksesta.²²⁵ Nähdäkseni ratkaisu noudatti myös edellä esitettyjä hallituksen esityksen tulkintasuosituksia. Tapauksessa A:lla oli ollut mahdollisuus oikeushenkilön puolesta vaikuttaa veroviranomaiselle annettaviin tietoihin ja hän oli lisäksi tosiasiallisesti vaikuttanut niihin siten, että verotusta koskeva päätös perustui virheellisiin tietoihin.

Tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän tekijävastuu oli tiedostettu verorikoksissa jo aiemmin ennen rikoslain kokonaisuudistusta ja sen vaikutuksia. Tapauksessa KKO 1990:133 yhtiö oli antanut väärään kirjanpitoon perustuvan veroilmoituksen. A, joka oli verovuonna toiminut yhtiön toimitusjohtajana ja hallituksen ainoana jäsenenä, oli jättänyt yhtiön kirjanpitoon tulouttamatta myyntituloja. A oli ennen veroilmoituksen antamista eronnut toimitusjohtajan toimesta ja hallituksen jäsenyydestä tullen veroilmoituksen antamisen jälkeen vielä saman vuoden aikana uudelleen valituksi yhtiön toimitusjohtajaksi. Vaikka A ei enää hallituksesta eroamisensa jälkeen ole ollut velvollinen antamaan veroilmoitusta aikaisemmalta verovuodelta yhtiön puolesta, hän oli hoitamalla yhtiön asioita mainituin tavoin virheellisesti tahallaan toiminut siten, että viranomaisille veron määräämistä varten annettuun ilmoitukseen, jonka on tehnyt asiaan perehtymätön yhtiön uusi edustaja, oli sisältynyt väärä tieto yhtiön myyntituloista. A oli siten menettelyllään tekijänä syyllistynyt veropetokseen.²²⁶ Ottaen huomioon sen, että tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä tuomittiin jo vuonna 1990 veropetoksesta tekijänä, säädettiin edustajan vastuuta koskeva säännös suhteellisen myöhään, yli 10 vuotta myöhemmin. Kiinnostava yksityiskohta on mielestäni se, että hallituksen esityksessä käytettiin esimerkkinä ratkaisua KKO 1990:133 vastaavaa tapahtumasarjaa selvitettyä, miksi edustajan vastuuta koskeva säännös olisi tärkeä kirjata rikoslakiin.²²⁷ Hallituksen esityksessä ei kuitenkaan viitattu suoraan kyseiseen ratkaisuun.

Vuonna 1989 annetussa verorikostapauksessa korkeimman oikeuden tuomiossa tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä tuomittiin sen sijaan avunantajana. Tapauksessa KKO 1989:9 yhtiö oli antanut väärään kirjanpitoon perustuvan veroilmoituksen. A oli yhtiön hallituksen jäsenenä

²²⁵ Tapani on huomauttanut oikeustapauskomentaarissa KKO 2001:87, että vaikka verorikkomuksessa ja veropetoksessa molemmissa tekijäpiiri on jätetty avoimeksi, ainoastaan veropetosta voidaan pitää erikoisrikoksena. Verorikkomuksen tunnusmerkistö on muotoiltu siten, että teolla pyritään hankkimaan hyötyä itselle tai toiselle. Sen sijaan verorikoksen tekijäpiiriin voidaan nähdä poikkeavan verorikkomuksen tekijäpiiristä, jolloin sen erikoisrikosluonnetta tulee arvioida tarkemmin. Tapani 2002b, s. 172–173.

²²⁶ Ks. Rikosoikeus/Hakamies – Nuutila 2009, s. 785.

²²⁷ Ks. HE 42/2002 vp, s. 163–163.

määräävästi vaikuttanut yhtiön asioiden hoitamiseen ja myös ollut tietoinen siitä, että kirjanpitoon tehtiin vääriä merkintöjä. Kun hänellä ei veroilmoituksen antamisen ajankohtana ole ollut velvollisuutta antaa veroilmoitusta yhtiön puolesta, ei hän tämän veroilmoituksen osalta ollut syyllistynyt veropetokseen tekijänä. Myötävaikuttamalla yhtiön kirjanpidon perusteena olevien asioiden hoitamiseen A:n katsottiin toimellaan edistäneen B:n yhtiön puolesta virheellistä kirjanpitoa ja siten syyllistynyt avunantoon.²²⁸

Korkeimman oikeuden ratkaisuihin on panotettu luonnollisen henkilön itsenäistä taloudellista päätösvaltaa yhtiössä ja mahdollisuudesta määrätä varojen käytöstä. Lähtökohtana on pidettävä oikeuskäytännössä sitä, että verovelvollisen edustajat ja tosiasiallisen määräysvallan käyttäjät asetetaan verorikoksesta tekijävastuuseen. Sen sijaan muut henkilöt tuomitaan yleensä vain avunannosta. Tämä saattaa johtua siitä, että yhtiö- ja verolainsäädännössä erilaiset ilmoitusvelvollisuudet on sidottu henkilön asemaan ja mahdollisuuksiin yhteisössä.²²⁹ Vaikka verorikoksia ei ole nähty oikeuskirjallisuudessa erikoisrikoksina, myös veropetoksella ja muilla verorikoksilla voidaan kuitenkin katsoa olevan erikoisrikoksen piirteitä erityisesti oikeushenkilön puolesta tehdyissä tapauksissa. Tekijänä tuomitaan verovelvollinen, ja tämän ollessa oikeushenkilö, sen puolesta toimineet luonnolliset henkilöt eli verovelvollisen edustajat.²³⁰ Vastuuseen asettamisen kannalta ratkaisevaa on se, onko henkilöllä sellainen itsenäinen taloudellinen päätösvalta yhtiössä, että hänellä on mahdollisuus määrätä yhtiön varojen käytöstä. Muiden tekoon osallisten vastuu arvioidaan osallisuusopin mukaisesti. Yhteenvetona voidaan siksi todeta, ettei tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän tuomitseminen veropetoksesta vaadi tunnusmerkistön tekijäpiirin suhteen huomattavia erityistoimenpiteitä. Hänet voidaan asettaa tekijävastuuseen suoraan tunnusmerkistön avoimen tekijätunnusmerkistön avulla. Vastuuseen asettaminen vaatii kuitenkin näytön osalta sen selvittämistä, onko määräysvallan käyttäjällä ollut oikeushenkilössä

²²⁸ Esittelijäneuvos Lahden mietinnön mukaan todistajana kuultu prokuristi oli kertonut, että A oli yhtiön koko toiminnan ajan ollut siinä mukana niin, että hän oli viime kädessä ratkaissut yhtiön asiat. A:n olisi katsottava kysymyksessä olevien tilikausien aikana tosiasiallisesti johtaneen yhtiön toimintaa vaikuttamalla määräävästi sen raha-asioiden ja kirjanpidon hoitamiseen. A:lla oli tosiasiallisen johtajuutensa vuoksi ja myös aikaisemman hallituksen jäsenyyden perusteella ollut velvollisuus huolehtia siitä, että mainituilta tilikausilta annetaan verotusta varten oikeat tiedot. A on tuon velvollisuuden tahallaan laiminlyömällä tekijänä rikosoikeudellisessa vastuussa virheelliseen kirjanpitoon perustuvien vääränsisältöisten veroilmoitusten antamisesta verolautakunnalle. A on tekijänvastuussa myös jälkimmäistä tilikautta koskevan veroilmoituksen antamisesta, vaikkei hän sitä annettaessa enää ollut hallituksen jäsen.

²²⁹ Rikosoikeus/Nuutila – Hakamies 2009, s. 785.

²³⁰ Näin myös Nissinen 1997, s. 107–108.

sellainen asema, valta ja vaikutus, että hänen voidaan katsoa olleen vastuussa verojen ja maksujen suorittamisesta.²³¹

4.5 Johtopäätökset rikostunnusmerkistöistä

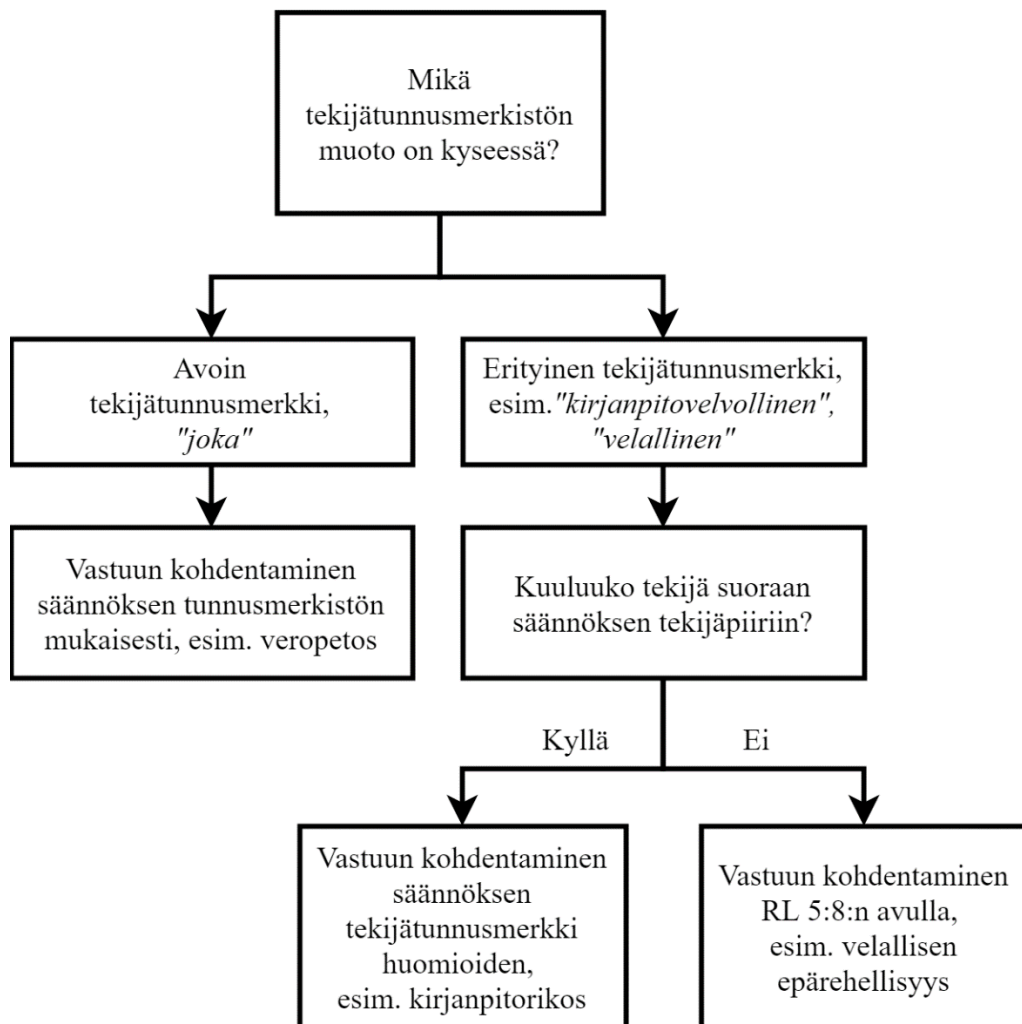
Edellä esitetty huomioiden on todettava, että tutkimuksen kohteena olevissa rikostunnusmerkistöissä eli kirjanpitorikoksessa, velallisen epärehellisyydessä ja veropetoksessa rikoksen tekijäpiiri määräytyy kussakin säännöksessä eri tavalla. Oikeushenkilön toiminnassa tehdystä rikoksesta tulisi mielestäni kiinnittää erityistä huomiota tuomion kirjoitusasuun, jotta rikosoikeudellinen vastuu asetetaan tuomittuihin oikeaoppisesti. Kirjanpitorikoksessa potentiaalisten tekijöiden vastuupiiri määräytyy suoraan tunnusmerkistöstä, jolloin vastuuseen asettaminen tehdään myös saman pykälän nojalla. Syyksilukevassa tuomiossa tulee määritellä, mitä kirjanpitorikoksen listauksen tekijätunnusmerkkiä tekijä vastaa. Toisin sanoen tuomiosta tulee käydä ilmi, onko rikoksentekijä esimerkiksi kirjanpitovelvollisen edustaja vai tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä. Velallisen epärehellisyysrikoksessa syyksilukevassa tuomiossa tulee ilmetä sekä RL 39 luvun 1 §, jossa tekijänä on velallinen, että edustajanvastuuta koskeva RL 5 luvun 8 §, jossa vastuu kumuloidaan varsinaisesta velallisesta eli oikeushenkilöstä sen toiminnasta vastaavalle luonnolliselle henkilölle. Veropetoksessa, jossa tekijää ei ole määritelty rikoksen tunnusmerkistössä, vaan ilmaistaan sanalla ”joka”, ei tuomiossa tarvitse kiinnittää erityistä huomiota tekijän määrittämiseen. Tekijä voi avoimissa rikostunnusmerkistöissä olla periaatteessa kuka tahansa, eikä vastuuta ole rajattu tekijäpiirin rajauksella. Huomiota tulee kuitenkin kiinnittää oikeushenkilön puolesta tehdyissä rikoksissa siihen, että tekijä on ollut tosiasiallisesti vastuussa verottajalle oikeushenkilön veroilmoituksista eli hänen katsotaan olleen verovelvollinen tai tämän edustaja.

Tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän osalta tunnusmerkistöjen eroavaisuus tarkoittaa vastaavanlaista arviointia. Kun tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä tuomitaan kirjanpitorikoksesta, tulee tuomiossa vedota tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän erityiseen tekijätunnusmerkkiin, joka on suoraan RL 30 luvun 9 §:ssä. Sen sijaan velallisen epärehellisyysrikoksen osalta tuomiossa tulee RL 39 luvun 1 §:n lisäksi vedota myös edustajanvastuuta koskevaan RL 5 luvun 8 §:än, jossa vastuu siirretään varsinaisesta velallisesta eli oikeushenkilöstä sen toiminnasta

²³¹ Ratkaisussa KKO 2001:87 korkein oikeus katsoi päätösvallan täyttyneen sillä, että A oli hoitanut yksin koko yhtiön liiketoiminnan, kun toimitusjohtaja ja hallituksen jäsenet olivat pysyneet passiivisina, mikä kertoi merkittävästä tosiasiallisesta asemasta. A:lla oli lisäksi pankkitilin käyttöoikeus, mikä puolestaan kertoi päätäntävällästä yhtiön asioista. Ks. myös Tapani 2002b.

vastaavalle luonnolliselle henkilölle eli tosiasialliselle määräysvallan käyttäjälle. Veropetoksen osalta vastuuseen asettaminen ei aiheuta ongelmia tekijäpiirin rajauksen suhteen ja tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä voidaan tuomita suoraan RL 29 luvun 1 §:n nojalla.

Olen koonnut edellä esitetyn pohjalta rikostunnusmerkistöjä koskevan kaavion tekijävastuun kohdentamisesta. Kaavio on sovellettavissa erityisesti silloin, kun rikos on tehty oikeushenkilön toiminnassa. Kaavio havainnollistaa ennen kaikkea sitä, voidaanko tekijä tuomita yksittäisen tunnusmerkistön mukaan vai tarvitaanko vastuun kohdistamiseksi edustajanvastuuta koskeva RL 5 luvun 8 §. Kaavion tarkoituksena ei ole kohdistaa vastuuta oikeushenkilön puolesta toimineeseen rikoksen tekijään, sillä vastuun arvioinnissa on nojaututtava tunnusmerkistöjen lisäksi myös rikosoikeuden yleisiin oppeihin ja erityisesti osallisuusoppia koskeviin sääntöihin ja periaatteisiin. Kaavio kuitenkin auttaa silloin, kun tuomioissa on ilmoitettava rikosoikeudellisen vastuun perustavat säännökset rikosentekijän vastuuseen asettamiseksi.



Kuvio 1. Kaavio vastuun kohdentamisesta tekijäpiirin määritelmän mukaan.

Kaaviossa avoimella tekijätunnusmerkillä tarkoitetaan tunnusmerkistöjä, joissa tekijäpiiriä ei ole rajattu, vaan tekijä ilmaistaan sanalla ”joka”. Erityinen tekijätunnusmerkki tarkoittaa puolestaan sitä, että rikossäännöksen tekijäpiiriin kuuluvat ainoastaan tietyt määritellyt tahot. Kun vastuu kohdennetaan kaavion vasemmalla puolella olevan polun mukaisesti avoimen tekijätunnusmerkin mukaan, on kyseessä esimerkiksi veropetos. Tällöin vastuuseen asettamisen ei perustu tiettyihin tekijäpiirin rajauksiin tai edustajanvastuuta koskevaan säännökseen vaan pelkästään kyseessä olevaan rikossäännökseen. Kun kyseessä on kaavion oikealla puolella olevan polun mukaan erityinen tekijätunnusmerkki eli erikoisrikos, tulee vastuuseen asettamisessa kiinnittää huomiota tekijäpiirin rajaukseen. Jos tekijä kuuluu suoraan tunnusmerkistön tekijäpiirin rajaukseen, voidaan hänet asettaa vastuuseen rikoksesta suoraan oman rikostunnusmerkistönsä perusteella. Sekä syytteessä että tuomiossa on kuitenkin kiinnitettävä huomiota siihen, että tekijän vastuuasema on yksilöity kuten rikostunnusmerkistössä on esitetty. Tällaista esimerkkiä edustaa kirjanpitorikos sekä säännöksen neljän kohdan tekijäpiirin listaus. Jos erityinen tekijätunnusmerkki ei sen sijaan ole rajannut luonnollisten henkilöiden tekijäpiiriä, tulee vastuuseen asettamisen tapahtua edustajanvastuuta koskevan RL 5 luvun 8 §:n avulla. Esimerkiksi velallisen epärehellisyysrikoksessa, jossa tekijänä tuomitaan velallinen, on vastuuseen asettaminen tehtävä sen oman tunnusmerkistön ja edustajanvastuuta koskevan pykälän nojalla. Vastuu ikään kuin siirretään säännöksen avulla rikoksen tosiasiallisesti toteuttaneisiin luonnollisiin henkilöihin, sillä erityinen tekijätunnusmerkki koskee kyseisessä rikoksessa velallista eli oikeushenkilöä, jonka puolesta rikos on tehty. Kaavion mukaan myös yhtiön muodolliseen johtoon kuulumaton tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä voidaan tuomita edellä mainitusti eri talousrikoksista. Oikeuskäytännössä on kuitenkin kiinnitettävä erityistä huomiota tekijäpiirin erilaisiin rajauksiin ja sanamuotoihin myös tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän kohdalla.

Lopuksi todettakoon, että rikoslakimme on suhteellisen kaukana tavoitteestaan, jonka mukaan rikoslain tulisi noudattaa yhtä yhtenäistä kirjoitustapaa. Hallituksen esityksessä nimenomaan korostettiin, että epäyhtenäinen lainkirjoitustapa saattaa johtaa erilaisiin tulkintavirheisiin, jos rikostunnusmerkistöjä ei kirjoiteta yhtenäisten periaatteiden mukaisesti. Yhtenäinen kirjoitustapa turvaa paremmin myös yksilön oikeusturvan toteutumisen ja lisää tapausten ennustettavuutta sekä tukisi etenkin laillisuusperiaatteen asettamia vaatimuksia.²³² Nykyisellään talousrikosten kirjoitusasu ei nähdäkseni palvele kovinkaan hyvin lainsäätäjän tavoitetta, saati lain helppolukuisuutta ja kansalaisten oikeusturvaa. Mikäli talousrikokset kuitenkin pyrittäisiin

²³² HE 66/1998 vp, s. 16, HE 94/1993 vp, s. 13–14. Ks. myös Melander 2016, s. 95.

muuttamaan yhtenäiseen kirjoitusasuun, vaatisi rikoslain säännökset kokonaisvaltaista uudistusta ainakin tekijäpiirin määrittelyn osalta. Nähdäkseni etenkin erikoisrikoksissa paras ratkaisu voisi olla säätää tekijätunnusmerkit velallisen rikosten kaltaisesti, jos vastuun kohdentamista halutaan vastedeskin rajata. Esimerkiksi kirjanpitorikoksissa tekijäksi määriteltäisiin kirjanpitovelvollinen²³³ ja verorikoksissa verovelvollinen. Tällöin vastuu kohdistetaan edelleen suoraan erikoisrikosten luonteen mukaisesti tiettyihin luonnollisiin henkilöihin sekä oikeushenkilön puolesta toimineisiin luonnollisiin henkilöihin edustajanvastuuta koskevan pykälän mukaisesti. Samalla yhdenmukainen kirjoitustapa osoittaisi selkeästi talousrikosten tekijäpiirin rajauksen eikä aiheuttaisi vastuun rajausten vastakkainasettelua, kuten erityisesti velallisen rikoksissa ja kirjanpitorikoksissa on aiemmin havaittu.

5 TOSIASIALLINEN MÄÄRÄYSVALLAN KÄYTTÄJÄ HOVIOIKEUDEN RATKAISUISSA

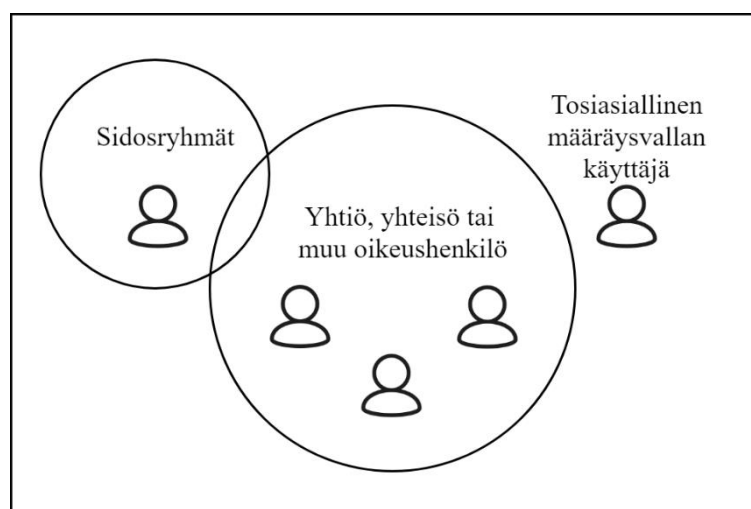
5.1 Tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän tulkinnan rajat

Tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä esiintyy rikosoikeudessa tekijätunnusmerkkinä ja käsitteenä, jota vasten lainkäyttäjä arvioi osallisten toimintaa talousrikoksissa. Käsitteen määrittely on jäänyt pitkälti lainkäytön vastuulle, sillä rikoslaissa tai lain esitöissä tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän sisältöä ei ole avattu tarkemmin. Tämän pääluvun tarkoituksena on löytää tosiasiallisen määräysvallan käsitteen tulkinnan rajat ja ehdot, joiden täytyttyä rikokseen osallisen on katsottu täyttävän lainkäytössä tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän tekijätunnusmerkin.

Tosiasiallisen määräysvallan käyttäjää koskevat tulkinnan rajat liittyvät ennen kaikkea siihen, miten potentiaalisten tekijätunnusmerkin täyttävien henkilöiden piiri hahmotetaan. Toisin sanoen problematiikka liittyy siihen, miten yhtiöön nähden ulkopuolisia osallisia tulisi kohdella, kun heitä epäillään tosiasiallisiksi määräysvallan käyttäjiksi. Koska sanamuodonmukainen tulkinta ei edellä todetusti ole välttämättä riittävä tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän käsitteen ymmärtämiseen, on tulkinta-apua mahdollista hakea ennen kaikkea teleologisesta tulkintatavasta. Teleologisen tulkinnan avulla pyritään selvittämään säännöksen oikea tarkoitus eli *ratio*, kun pelkkä sanamuodonmukainen tulkintatapa ei riitä. Teleologinen tulkintatapa antaa kin lainkäyttäjälle lisää työkaluja sen arvioimiseksi, millainen toimija tosiasiallinen määräysvallan

²³³ Kirjoitusasua pohdittiin jo aiemmin lain esitöissä, kun edustajanvastuuta säädettiin. Ks. O LJ 5/2000, s. 229.

käyttäjä yhtiössä on, eli onko hän aidosti yhtiöön nähden ulkopuolinen vai kuuluuko hän sitenkin yhtiön sisäisiin toimihenkilöihin.



Kuvio 2. Oikeushenkilön vastuupiirin raja, jossa tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä näyttäytyy ulkopuolisena toimijana.

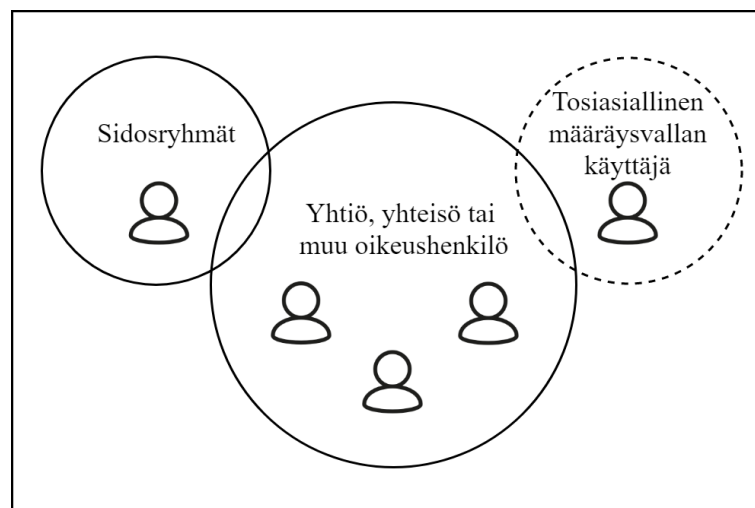
Vaikka tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän käsite sinänsä on yllä todetuin tavoin yleinen ja jopa aavistuksen epäselvä, voidaan vastuuseen asettamisen kannalta ratkaisevana kannanottona nähdä ratkaisut KKO 2000:74, KKO 2001:86, KKO 2001:87 ja niiden jälkeen tehdyt lainmuutostoinimet, joiden myötä käsite on saanut oikeuskäytännössä tietyn juridis-teknisen sisältötyimen.²³⁴ Korkein oikeus oli jo tuominnut yhtiöön nähden ulkopuolisen tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän vastuuseen, kun tekijäpiiriä laajennettiin RL 30 luvun 9 §:n mukaisissa kirjanpitorikoksissa ja edustajanvastuuta koskeva RL 5 luvun 8 § lisättiin rikoslakiin. Hallituksen esityksessä tosiasiallisella määräysvallan käyttäjällä viitattiin nimenomaisesti yhtiötä tosiasiallisesti johtaviin henkilöihin, jotka eivät kuulu yhtiön lakimääräiseen toimeen tai johtoon. He voivat edustaa yhtiötä ja toimia tämän puolesta ilman laissa edellytettyä erityistä tekijäasemaa.²³⁵ Hallituksen esityksessä heitä luonnehdittiin myös rikossuunnitelman taustavoimiksi, kuten suunnittelijoiksi, rahoittajiksi tai tosiasiallisiksi johtajiksi, joita avustavat näennäisesti itsenäiset välikappaleet eli bulvaanit tai muut apulaiset.²³⁶ Lainsäätäjä on näin jo hyväksynyt lainkäytössä esitetyn kannanoton siitä, ettei rikosoikeudellista vastuuta voida välttää keino-

²³⁴ Juridis-teknisestä kielestä ks. Matikkala 2005, s. 18–20.

²³⁵ HE 42/2002 vp, s. 162–163.

²³⁶ HE 42/2002 vp, s. 40. Esimerkkien sanamuodot sinänsä viittaavat siihen, ettei rikossuunnitelman taustavoimien tarvitse muodollisesti kuulua yhtiöön, mikä vahvistaa käsitystä myös yhtiöön nähden ulkopuolisten vastuuseen asettamisen mahdollisuudesta. Hallituksen esityksessä mainittiin nimenomaisesti myös bulvaani, jonka määrittely on käsitelty edellä.

koisilla järjestelyillä, ja painottaneen lainmuutoksella sitä, että myös jatkossa tällaiset tosiasialliset määräysvallan käyttäjät eli varjojohtajat tulee voida tuomita rikoksen tekijöinä. Tämä vastaa mielestäni hyvin myös oikeushyvien suojaamisen tarvetta. Tällöin lainkäyttäjän on tarkasteltava oikeushenkilön organisaatiota sellaisesta näkökulmasta, että se voi paljastaa oikeushenkilön sisältä käsin luodun keinotekoinen järjestelyn, jossa yhtiötä tosiasiallisesti johtava henkilö toimii muodollisesti yhtiön rajojen ulkopuolella, mutta tosiasiallisesti yhtiön sisällä. Kun erilaiset keinotekoiset järjestelyt ohitetaan ja tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä ymmärretään käytännössä yhtiön sisäiseksi toimijaksi, rikosoikeuden ja yhtiöoikeuden vastakkainasettelu poistuu ja tarkastelun kohde palautuu oikeudenalojen muodostamaan kokonaisuuteen, jonka tehtävänä on varmistaa laillinen elinkeinotoiminta. Lopulta lainkäyttäjän tehtävä kulminoituu näytön arviointiin ja keinotekoisien järjestelyjen purkamiseen todellisen asiointilan ympäriltä, jotta varjojohtajan rooli rikoksen tekemisessä kyetään osoittamaan syyksilukevan tuomion edellyttämällä todennäköisyydellä.



Kuvio 3. Oikeushenkilön vastuupiirin rajausta, kun tuomioistuin tulkitsee organisaation järjestelyjä toisesta näkökulmasta, jolloin tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä näyttäytyy yhtiön sisäisenä toimijana.

Siten rikosvastuuta ei voi vältellä talousrikoksissa erilaisilla keinotekoisilla ja muodollisilla järjestelyillä, joissa henkilöiden nimellinen vastuuasema ei vastaa tosiasiallista asemaa yhtiössä. Rikosoikeudellisen vastuun lähtökohtana on tosiasiallinen toiminta, joka voi perustua myös yhtiön itse määrittämään epäviralliseen organisaatioon²³⁷, jos sen rakenne ei vastaa yhtiöoikeudellisessa lainsäädännössä, kuten osakeyhtiölaissa, säädettyjä vastuita ja velvollisuuksia. Lain-

²³⁷ Ks. edellä luku 2.1.

käytössä termit tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä ja keinotekoiset järjestelyt ovat näin kehittyneet talousrikostapauksissa sellaiseen juridis-tekniseen merkityssisältöön, jota voidaan pitää selvissä bulvaanitapauksissa tulkinnan lähtökohtana. Tämän kaltaisten käsitteiden ja muiden tunnusmerkistötekijöiden kehittämisen on hyväksynyt myös Euroopan ihmisoikeustuomioistuimien ratkaisukäytännössään. Ihmisoikeustuomioistuin edellyttää kuitenkin, että oikeuskäytännön on oltava yhteensopivaa asianomaisen rikoksen olennaisen sisällön kanssa ja lopputulos on kohtuudella ennakoitavissa silloin, jos rikoslakia tulkitaan tapauskohtaisesti vastaajan vahingoksi.²³⁸

5.2 Tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän määritelmän piirteet

Vaikka yhtiöön nähden ulkopuolisen tekijän tuomitseminen on lainsäädännön mukaan mahdollista, tulee tuomioistuimen osoittaa tuomiossaan, että tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän tekijätunnusmerkki ja rikossäännöksen muut tunnusmerkistötekijät ovat täyttyneet. Rangaistusvastuuseen asettaminen edellyttää sitä, että tuomioistuimessa on pystyttävä osoittamaan riittävällä todennäköisyydellä näyttökynnyksen ylittyneen. Näyttökynnyksellä tarkoitetaan oikeusnormia, joka ilmaisee rikosasiassa langettavan tuomion edellyttämän näytön tason. Näytön kokonaisarvioinnissa tuomarin tehtävänä on ottaa kantaa siihen, osoittaako kokonaisnäyttö oikeustositseikan olemassaolosta riittävällä todennäköisyydellä, jotta epäilty voidaan tuomita rangaistukseen.²³⁹ Näyttökynnys bulvaanirikoksissa edellyttää ensinnäkin sitä, että asiassa on osoitettava tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän käyttäneen yhtiössä sellaista valtaa ja hänen olleen sellaisessa asemassa, että hänet voidaan tuomita tekijänä. Toiseksi on osoitettava, että hänen tekonsa tai laiminlyöntinsä ovat aiheuttaneet rikoksen.

Talousrikostapauksissa keskeisin näyttö perustuu erilaisiin asiakirjoihin sekä kuulusteluihin. Tutkinnassa merkitys on todettu painottuvan asiakirjanäyttöön, joka voi koostua yrityksen kirjjanpidosta, verotarkastuskertomuksesta, kauppakirjoista ja sopimuksista, pankkitiedusteluista, ulkopuolisten toimijoiden asiakirja-aineistosta sekä yleisesti yrityksen toimintaan liittyvästä aineistosta.²⁴⁰ Talousrikosten tutkinta suhteessa perinteiseen rikollisuuteen, kuten henkirikoksiin, kestää usein kauan. Erot talousrikosten ja perinteisten rikosten tutkinnassa voivat johtua useista

²³⁸ Martirosyan v. Armenia (5.2.2013, kohta 57) ja Huhtamäki v. Suomi (6.3.2012, kohta 51). Hyttinen 2015, s. 152, Kukkonen 2016, s. 77.

²³⁹ Virolainen – Pölönen 2003, s. 427.

²⁴⁰ Vuorinen 2002, s. 50–51.

tekijöistä, kuten rikollisesta teosta, teon osallisista, tutkintamenetelmistä, muodollisista vaatimuksista ja sidosryhmien panoksesta. Lisäksi talousrikoksissa rikosta vasta usein vasta etsitään, kun taas perinteisen rikollisuuden tutkinnassa rikos on jo paljastunut ja tutkinnassa selvitetään tarkemmin teon tekijää.²⁴¹

Tutkimusta varten Suomen eri hovioikeuksilta on kerätty erilaisilla hakusanoilla yhteensä 166 tapausta, joissa termi tosiasiallinen määräysvallan käyttäjän esiintyi. Tutkimus keskittyi kirjantorikoksen, velallisen epärehellisyysrikoksen ja veropetoksen tunnusmerkistöihin huomioiden rikosten lievät ja törkeät tekemuodot. Tutkimuksen edetessä tarkastelu saatiin rajattua 29 relevanteimpaan tapaukseen, joissa tekijävastuun kysymystä arvioitiin hovioikeuden tasolla ja joissa tapahtuma- ja tosiasiakuvaus vastasi parhaiten tutkimuksen rajoituksia. Osassa tapauksia tarkasteltiin myös kärjäoikeuden perusteluja, jos hovioikeus oli nimenomaisesti hyväksynyt kärjäoikeuden perustelut vastuukysymysten osalta. Näistä 29 tapauksesta erittelin luetteloksi tuomioistuimessa esitetyn näytön, jonka perusteella tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä oli nimenomaisesti tuomittu talousrikoksesta tekijänä. Kerätty materiaali on listattu tutkimuksen liitteeseen 1.

Alla olevissa luvuissa on analysoitu sellaisia piirteitä, jotka usein toistuiivat tutkiessani hovioikeudesta saatuja ratkaisuja ja joiden perusteella vastaajan katsottiin olleen yhtiössä tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä. Erilaisia piirteitä ei ole esitetty tärkeysjärjestyksessä, vaan luvut etenevät aihepiirin mukaan luontaisessa järjestyksessä. Esitetyt väitteet ja piirteet eivät kuvaile vastaanotettujen ratkaisujen sisältöä tyhjentävästi, vaan pikemminkin erittelevät sellaisia ominaisuuksia, joiden on katsottu hovioikeudessa osoittavan henkilön tosiasiallista määräysvaltaa. Tutkimuksessa ei ole myöskään huomioitu tapauksia, joissa tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä nimenomaisesti tunnusti tai myönsi asemansa yhtiössä. Edelleen tutkimuksessa ei ole perehdytty kaikkiin ratkaisuihin listattuihin suullisiin tai kirjallisiin todisteisiin, vaan ainoastaan niihin, jotka hovioikeus tai aiemmin kärjäoikeus viittasi perusteluissaan vaikuttaneen tosiasiallisen määräysvallan käyttämiseen. Tämä tutkimuksen rajoitusta koskeva päätös liittyy osaltaan siihen, että esitetyt todisteet ovat joko syyttäjän, asianomaisen tai vastaajan nimeämiä todisteita, jotka eivät vielä ratkaise näyttökynnyksen ylittymistä. Vapaan todisteiden harkinnan periaatteen mukaisesti tuomioistuimen tehtävänä on itse ratkaista esitetyn näytön todistusarvo juuri kyseessä olevan kysymyksen osalta ja perusteltava niistä johdetut päätelmät. Alaluvuissa

²⁴¹ Vuorinen 2002, s. 63, 66.

esitetty tapaukset ovat puolestaan esimerkinluonteisia poimintoja aineistosta, mutta ne havainnollistavat vastaanotetuista ratkaisuksista selkeimmin kyseessä olevaa tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän piirteitä. Tapaukset eivät sisällä kaikkea kyseisessä ratkaisussa esitettyä näyttöä tai niistä tehtyjä johtopäätöksiä. Aineistosta on kuitenkin yleisesti todettavissa, että samat tai samankaltaiset seikat toistuivat varsin useissa ratkaisuissa. Tästä syystä olen kyennyt aineiston pohjalta koostamaan suuntaviivoja sille, miten toisen asteen tuomioistuimet ovat Suomessa arvioineet tosiasiallisen toimimisen viitekehyksiä.

5.2.1 Vastuu taloushallinnosta

Tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän määritelmään kuului selkeimmin valta yhtiön rahavaroihin ja niiden käyttöön, mikä kertoi varjojohtajan asemasta ja vastuusta yhtiön taloushallinnossa. Hovioikeuden ratkaisuihin esitetyn näytön mukaan tosiasiallisella määräysvallan käyttäjällä oli ainakin 16 eri tapauksessa ollut yhtiön tilinkäyttöoikeus ja hän oli myös maksanut yhtiön laskut tai työntekijöiden palkat. Edelleen tosiasiallisen määräysvallan käyttäjä laati ja lähetti yhtiön asiakkaille laskuja ja sopi tuotteiden tai palveluiden hinnoista. Esitetyn näytön perusteella tuomioistuimissa tehtiin se johtopäätös, että henkilöllä, joka vastasi yhtiön rahavaroista, oli kyky ja mahdollisuus vaikuttaa yhtiön rahaliikenteeseen ja seurata sen maksukykyä, jolloin hänen voitiin katsoa käyttäneen yhtiössä tosiasiallista määräysvaltaa.

Helsingin hovioikeuden ratkaisussa 28.01.2015, Dnro R 14/671 tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän K:n aseman puolesta puhuivat monet seikat. Hovioikeus katsoi, että K:n tosiasiallista määräysvaltaa yhtiössä osoitti erityisesti se, että hän oli tultuaan esitellyksi yhtiön työntekijä W:lle yhtiön uutena omistajana ryhtynyt käytännössä johtamaan yhtiön päivittäistä toimintaa sekä tällöin muun muassa käyttänyt yhtiön tiliä, päättänyt yhtiön laskujen maksamisesta, myynyt yhtiön asiakkaiden lähettämiä laskuja rahoitusyhtiölle sekä asioinut yhtiön kirjanpitäjän kanssa yhtiön kirjanpitoon liittyvissä kysymyksissä. Ratkaisussa K tuomittiin sekä törkeästä kirjanpitorikoksesta että törkeästä velallisen epärehellisyydestä.

Vaasan hovioikeuden ratkaisussa 20.04.2016, Dnro R 15/614 hovioikeus katsoi näytetyksi, että tosiasiallisen määräysvallan käyttäjä H oli tilitoimistonsa S Oy:n puitteissa vastannut yhtiön R Oy:n taloushallinnosta, maksuliikenteestä, palkanmaksuista ja vuokratyövoiman hankinnasta. H ei ollut omistanut yhtiön osakkeita eikä hänellä ollut muodollista asemaa yhtiön hallinnossa. Hän oli kuitenkin verotarkastuksesta ilmenevin tavoin käytännössä hoitanut yhtiön koko liiketoiminnan ja käyttänyt siinä tosiasiallista määräysvaltaa. R Oy:n varoja oli siirretty H:n pankkitilille ja ainakin yksi yhtiön myyntisaatavasuoritus oli ohjattu hänen tililleen. Hovioikeus katsoi näiden seikkojen johdosta, että H oli voinut päättää yhtiön varojen käytöstä. Ratkaisussa H tuomittiin törkeistä kirjanpitorikoksista, törkeästä velallisen epärehellisyydestä ja törkeästä veropetoksesta.

5.2.2 Vastuu yhtiön kirjanpidon tai tilintarkastuksen hoitamisesta

Yhtiön taloushallinnon tehtäviin liittyy olennaisesti myös kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä huolehtiminen. Kirjanpidon hoitamisen tärkeyttä yhtiön toiminnassa korostavat myös OYL 6 luvun 2 § ja 17 §, jotka asettavat osakeyhtiön hallitukselle ja toimitusjohtajalle tietyt kirjanpidon lailisuuteen ja valvontaan liittyvät tehtävät. Kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä huolehtiminen korostui myös hovioikeuden ratkaisuisissa. Esitetyn todistelun mukaan tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä oli usein asioinut kirjanpitäjän tai tilintarkastajan kanssa ja vaikuttanut merkittävästi virheellisiin kirjauksiin. Hovioikeudessa esitetyn suullisen todistelun mukaan yhtiön kirjanpitäjät usein kertoivat, että juuri tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä oli toimittanut heille tarvittavan aineiston, tai että he olivat luovuttaneet kirjanpitoaineiston takaisin tosiasialliselle määräysvallan käyttäjälle. Edelleen tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä oli toisinaan antanut kirjanpitäjälle kirjaamisohjeita, mikä on vaikuttanut negatiivisesti kirjanpitäjän itsenäisyyteen.

Helsingin hovioikeuden ratkaisussa 28.01.2015, Dnro R 14/671 yhtiön kirjanpitäjänä olleen V:n mukaan tosiasiallisella määräysvallan käyttäjä K:lla oli ollut yhtiön tilinkäyttöoikeus. Edelleen V:n mukaan yhtiön omistaja E oli ilmoittanut hänelle, että K tulee E:n sairastuttua tämän tilalle hoitamaan yhtiön asioita ja että V:n tulee tarvittaessa neuvotella yhtiön kirjanpitoon liittyvistä asioista K:n kanssa. K oli toimittanut V:lle kirjanpitoaineistoa yhtiön yrityssaneeraushakemusta varten, mikä ilmeni myös K:n omasta kertomuksesta hovioikeuden pääkäsitellyssä. Ratkaisussa K tuomittiin sekä törkeästi kirjanpitorikoksesta että törkeästi velallisen epärehellisyydestä.

Helsingin hovioikeuden ratkaisussa 13.06.2016, Dnro R 15/660 K oli käyttänyt yhtiössä tosiasiallista määräysvaltaa yhdessä M:n kanssa L:n toimiessa bulvaanina. Hovioikeuden perustelujen mukaan K oli jo ennen syyteen tekoaikaa tuntenut lähes kaikki asiaan liittyvät henkilöt ja tiennyt yhtiön perusteettomasta alihankintalaskutuksesta. K:n oli näytetty hoitaneen yhtiön koko taloushallinnon, sillä hän oli esitetyn näytön perusteella hoitanut laskutuksen, maksanut yhtiön laskut ja työntekijöiden palkat, laskenut arvonlisäverot ja lähettänyt verottajalle ilmoitukset. K oli tekeillä päätöksillä ja toiminnallaan vaikuttanut siihen, minkälaisia tositteita tilitoimistolle on kirjanpitoa varten toimitettu ja mitä tietoja verottaja on yhtiön toiminnasta saanut. K:n oli pitänyt tietää, että hänen kirjanpitäjälle antamansa tiedot tulevat johtamaan virheellisiin kirjauksiin kirjanpidossa ja että myöskään verottajalle annettaviin ilmoituksiin sisältyvät tiedot eivät sen vuoksi vastaa todellisuutta. K oli siten tietoisesti osallistunut järjestelyyn, jolla oli myös pyritty välttämään veroja ja muita julkisoikeudellisia maksuja. Myös M:n oli näytetty tienneen yhtiön ja toisen yhtiön välisestä alihankintasuhteesta ja yhtiöiden työntekijöille maksetuista pimeistä palkoista, sillä hänen vastuullaan oli työntekijöiden palkkaaminen, heidän vuokraaminen sekä hinnoista ja palkoista sopiminen. M:n olisi siten pitänyt tietää, että hänen K:lle antamat tiedot tulevat johtamaan virheellisiin kirjauksiin kirjanpidossa, ja että myöskään verottajalle annettaviin ilmoituksiin sisältyvät tiedot eivät vastaa todellisuutta. M oli siten myös tietoisesti osallistunut järjestelyyn, jolla oli pyritty välttämään veroja ja muita julkisoikeudellisia maksuja. Ratkaisussa sekä K että M tuomittiin törkeästi kirjanpitorikoksesta ja törkeästi veropetoksesta.

5.2.3 Omistus tai toiminnan rahoittaminen

Ainakin 11 hovioikeuden tapauksessa määräysvallan puolesta esitettiin näyttönä varjojohtajan yhtiöosuutta ja omistusta. Varsinaisena kirjallisena todisteena esitettiin esimerkiksi osakasluettelo. Mahdollista oli myös se, että tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä oli rahoittanut yhtiön toimintaa yhtiötä perustettaessa tai sen toiminnan aikana. Hän oli esitetyn näytön perusteella esimerkiksi rahoittanut yhtiön alkupääoman yhtiön perustamiseksi tai ottanut yhtiön vakuutukset omalla nimellään. Omistuksesta ja toiminnan rahoituksesta kertova näyttö oli ennen kaikkea kirjallista.

Helsingin hovioikeuden ratkaisussa 07.07.2017, Dnro R 16/2645 hyväksyttiin kärjäoikeuden näytöstä tehdyt johtopäätökset. Kärjäoikeuden kirjallisena todisteena olevasta yhtiön alkupääoman maksua koskevasta tiliotteesta oli todettavissa, että osa pääomasta, 2 000,00 euroa, oli maksettu tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän S:n tililtä. Ratkaisussa S tuomittiin törkeästä velallisen epärehellisydestä ja kirjanpitorikoksesta.

Itä-Suomen hovioikeuden ratkaisussa 31.05.2018, Dnro R 17/1166 tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä V oli hovioikeudessa esitetyn näytön perusteella maksanut toiminimen perustamismaksun omalta tililtään ja ottanut yrityksen vastuuvakuutuksen omalla nimellään. Ratkaisussa V tuomittiin törkeästä kirjanpitorikoksesta ja törkeistä veropetoksista.

Turun hovioikeuden ratkaisussa 31.08.2016, Dnro R 15/1643 jo kärjäoikeudessa osoitettiin verottajan osakasluettelon mukaan, että tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä V oli omistanut 70 prosenttia yhtiön osakkeista. Ratkaisussa V tuomittiin kirjanpitorikoksesta ja törkeästä velallisen epärehellisydestä.

Rovaniemen hovioikeuden ratkaisun 26.02.2016, Dnro R 15/369 mukaan kärjäoikeuden aiemmasta asiakirjanäytöstä ilmeni, että ylimääräisen yhtiökokouksen pöytäkirjasta oli selvitetty tosiasiallisen määräysvallan käyttäjä U:n saaneen omistukseensa 961 yhtiön osaketta eli lähes puolet yhtiön osakekannasta. Ratkaisussa U tuomittiin törkeästä velallisen epärehellisydestä ja kirjanpitorikoksesta.

5.2.4 Vastuu henkilöstöhallinnosta

Yhtiön toimintaan liittyvä yleisesti henkilöstöhallinnosta huolehtiminen. Hovioikeudessa esitetyn todistelun perusteella tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä vastasi erilaisten työntekijöihin liittyvistä asioista. Hän muun muassa palkkasi ja irtisanoi heidät sekä vuokrasi heitä muille yhtiöille. Tuomioistuimessa saadun henkilötodistelun perusteella yhtiön työntekijät kertoivat usein, että tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä oli ohjannut heidän työntekoaan ja näyttäytynyt heille yhtiön johtajana. Toisinaan työntekijät eivät edes osanneet nimetä muita yhtiön johtohenkilöitä kuin varjojohtajan.²⁴² Häntä luultiin joissakin tapauksissa yhtiön omistajaksi tai

²⁴² Näin esimerkiksi ratkaisussa Helsingin HO 16.6.2015, Dnro R 15/877.

toimitusjohtajiksi. Kun työntekijöitä kysyttiin, olivatko he tavanneet hallituksessa tai toimitusjohtajana toimivaa bulvaania, oli vastaus usein kieltävä. Vaihtoehtoisesti he olivat tavanneet bulvaanin vain muutaman kerran, mutta eivät silti mieltäneet häntä yhtiön varsinaiseksi johtohenkilöksi.

Itä-Suomen hovioikeuden ratkaisussa 24.08.2018, Dnro R 18/110 todistaja K oli kertonut aiemmin käräjäoikeudessa aloittaneensa työt RM Oy:ssä. Työhönottohaastattelun oli tehnyt tosiasiallisena määräysvallan käyttäjänä toiminut M erään toisen miehen kanssa. Kun K oli toiminut työmaalla työnjohtajana, hän oli asioinut M:n kanssa ja erittäin harvoin M:n puolison, bulvaanina toimineen N:n kanssa. N ei ollut puuttunut yhtiön toimialana olleeseen rakennustyöhön, ainoastaan loppusiivouksia hän oli toisinaan tehnyt. Hovioikeudessa esitetyn todistelun mukaan K oli kertonut, että erään työmaan aikana hän oli asioinut työmaahan liittyvissä asioissa M:n kanssa pelkästään puhelimitse. K:lle oli syntynyt käsitys, ettei M:n ollut sallittu tulla kyseiselle työmaalle. Ratkaisussa M tuomittiin veropetoksesta ja törkeästä velallisen epärehellisydestä.

Rovaniemen ratkaisussa 26.02.2016, Dnro R 15/369 yhtiö oli jäänyt ilman toimivaa johtoa, kun yhtiön toimitusjohtaja oli irtisanottu ja yhtiön omistaja E oli sairastunut. Tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä U oli tuolloin kertomansa mukaan yhtiön työntekijänä ja E:n valtuuttamana pyrkinyt toimimaan niin, että yhtiön toiminta saadaan käyntiin ja että yhtiö välttyy suuremmilta vahingoilta ja menetyksiltä. Käräjäoikeudessa todistajana ollut P oli aiemmin kertonut, että oli ollut yhtiössä töissä loppuvuodesta 2007 alkuvuoteen 2008. P oli tehnyt asiakaspalvelutyötä ja uskonnansa toimitusjohtajan, U:n kirjallisesti antamia tehtäviä. P:n mukaan U oli lisäksi palkannut hänet. Ratkaisussa U tuomittiin törkeästä velallisen epärehellisydestä ja kirjanpitorikoksesta.

5.2.5 *Bulvaanin alistettu asema*

Tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän vallasta ja asemasta kertoi myös yhtiön nimellisenä johtajana toiminut ja tuomioistuimessa joko vastaajana syytetty tai todistajana kuultu bulvaani. Tyypillisesti bulvaani kertoi, että hänet oli pyydetty yhtiöön ainoastaan nimelliseksi jäseneksi eikä hänellä ollut yhtiössä lainkaan päätösvaltaa. Tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä oli huolehtinut kaikesta yhtiön hoitamiseen liittyvistä tehtävistä, jolloin bulvaanin tehtäväksi saattoi toisinaan jäädä ainoastaan määräysvallan käyttäjän laatimien asiakirjojen allekirjoittaminen tai muut tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän nimeämät tehtävät.

Helsingin hovioikeuden ratkaisussa 04.03.2016, Dnro R 15/436 bulvaanina toiminut N oli esituskinnassa kertonut, että tosiasialliset määräysvallan käyttäjät V ja S molemmat halusivat N:n bulvaaniksi yritykseen. V ja S lupasivat N:lle paremman palkan, kun hän suostui ottamaan yrityksen nimiinsä. V ja S olivat molemmat tuoneet N:lle asiakirjoja allekirjoitettavaksi. N oli lisäksi V:n pyynnöstä käynyt avaamassa pankkitilin ja antanut saamansa luottokortin V:lle. S oli kertonut, ettei N ollut yhtiössä sen tosiasiallinen johtaja. Ratkaisussa V ja S tuomittiin törkeästä veropetoksesta ja törkeästä kirjanpitorikoksesta. N puolestaan tuomittiin käräjäoikeudessa rekisterimerkin-tärikoksesta.

Itä-Suomen hovioikeuden ratkaisussa 31.05.2018, Dnro R 17/1166 bulvaanina olleen E:n näkemys yhtiön toiminnasta välittyi verotarkastajana olleen todistaja P:n kertomuksessa. Bulvaani E, joka oli noin 85-vuotias ja asunut yli puolet ajasta ulkomailla, oli vuoden 2010 loppupuolella

sairastunut Alzheimerin tautiin. E oli 15.10.2012 ilmoittanut todistaja P:lle, ettei hän tiedä yrityksen asioista mitään, ja kyse oli tosiasiallisena määräysvallan käyttäjänä olleen V:n ja hänen veljensä harjoittamasta toiminnasta. Ratkaisussa V tuomittiin törkeästä kirjanpitorikoksesta ja törkeistä veropetoksista. Sen sijaan bulvaani E:tä ei syytetty rikoksista.

Itä-Suomen hovioikeuden ratkaisussa 24.08.2018, Dnro R 18/110 bulvaanina ollut N oli hovioikeudessa kertonut, että tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä M:llä oli ollut hallussaan sekä yhtiön että N:n henkilökohtaisen pankkitilin verkkopankkitunnukset. Käräjäoikeudessa hän oli puolestaan kertonut, että yhtiötä perustettaessa vuonna 2010 hän oli tiennyt, että M:n entinen yritys oli mennyt konkurssiin ja että M oli liiketoimintakiellossa. N oli siksi suostunut uuden yhtiön hallituksen varsinaiseksi jäseneksi ja tässä asemassa allekirjoittanut yhtiön puolesta asiakirjoja, jotka M oli tuonut allekirjoitettavaksi. N:n mukaan M oli sopinut yhtiön työurakat ja hoitanut kaikki yhtiön raha-asiat ja laskujen maksut. Pankkitilin automaattikortti oli ollut pääasiassa M:n hallussa, vasta maaliskuusta 2014 lähtien kortti oli ollut N:llä. Omasta osuudestaan N kertoi, että oli ainoastaan mapittanut kuitit kirjanpitäjälle vientiä varten ja tehnyt työmailloja myös loppusiivouksia. Muuten hän ei ollut osallistunut yhtiön toimintaan. N:n mukaan M oli siirtänyt hänen tililleen yli 65.000 euroa, ainoastaan 4.000 euroa N oli siirtänyt itse toukokuussa 2014. M oli myös ottanut yhtiön kassakaapissa olleista rahoista 28.500 euroa Suomessa käydessään. N:n mukaan hän oli allekirjoittanut yhtiön koneita koskevan osamaksusopimuksen, mutta hän ei ollut ollut tietoinen niiden myynnistä eteenpäin muutoin kuin, että ne olivat hävinneet talon pihasta. Ratkaisussa M tuomittiin veropetoksesta ja törkeästä velallisen epärehellisyydestä. Myös N tuomittiin rikosten tekijänä.

Tuomioistuimista saatujen ratkaisujen perusteella voitiin havaita, että bulvaanit kertoivat tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän vallasta ja yhtiön toiminnasta suhteellisen avoimesti. Muutamissa tapauksissa oli kuitenkin rivien välistä luettavissa, että bulvaani osin suojeli tosiasiallista määräysvallan käyttäjää joko heidän välisensä suhteen tai muiden mahdollisten syiden, kuten painostuksen, perusteella. Näkemykseni mukaan bulvaanien avoimuus saattoi yleisesti johtua siitä, että he pyrkivät alentamaan omaa rangaistusvastuutaan osoittamalla, ettei heillä ollut toimivaltuuksia yrityksissä tai osuutta rikoksen tekemiseen.

5.2.6 Yhtiön ulkopuolisten tahojen käsitys määräysvallasta

Tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän päätösvalta yhtiöön näkyi myös yhtiöön nähden ulkopuolisiin, kolmansiin osapuoliin. Näitä kolmansia osapuolia olivat esimerkiksi yhtiön asiakkaat tai sopimuskumppanit, jotka toisinaan oli kutsuttu tuomioistuimeen todistajiksi. Esitetyn näytön perusteella tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä oli esimerkiksi allekirjoittanut tai irtisanoanut yhtiön sopimuksia, kuten vuokrasopimuksia tai kauppakirjoja, sekä ollut yhteydessä kolmansiin osapuoliin, esimerkiksi sähköpostitse, puhelimitse tai henkilökohtaisesti. Esitetyn näytön perusteella tosiasiallisella määräysvallan käyttäjällä oli toisinaan ollut myös yhtiön prokura tai muu valtakirja asioiden hoitamiseksi. Kaikissa tapauksissa hän ei kuitenkaan ollut edes esittänyt valtakirjaa tai prokuraa sopimuskumppaneilleen toimiessaan yhtiön puolesta.

Helsingin hovioikeuden ratkaisussa 06.07.2016, Dnro R 15/1500 hovioikeus hyväksyi kärjäoikeuden tuomion perustelut siltä osin kuin siinä arvioitiin tosiasiallisena määräysvallan käyttäjänä olleen K:n ja bulvaanina olleen V:n asemaa. Kärjäoikeuden mukaan kirjallisena todisteena olleen laskun mukaan K oli sopinut yhtiön puolesta paikallisesta mainosajasta radiossa neljän kuukauden kestoiselle ajalle. Ratkaisussa K tuomittiin törkeästä velallisen epärehellisyydestä ja törkeästä kirjanpitorikoksesta.

Itä-Suomen hovioikeuden ratkaisussa 31.05.2018, Dnro R 17/1166 hovioikeuden saaman selvityksen mukaan tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä V oli allekirjoittanut yhtiön urakkasopimukset valtakirjalla ja toiminut yhtiön lukuun ulkopuolisiin tahoihin nähden. Ratkaisussa V tuomittiin törkeästä kirjanpitorikoksesta ja törkeistä veropetoksista.

Itä-Suomen hovioikeuden ratkaisussa 24.08.2018, Dnro R 18/110 todistajana ollut yhtiön kaupakumppani E oli kärjäoikeudessa kertonut soittaneensa yhtiön myynti-ilmoituksessa olleeseen puhelinnumeroon, josta oli vastannut yhtiön tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä M. Puhelin oli ollut bulvaanina olleen puolison N nimellä. M oli esitellyt E:lle myytävänä olleita tuotteita ja kaupat oli sovittu myös E:n ja M:n välillä. E ei ollut asioinut ollenkaan N:n kanssa. Hovioikeudessa E oli edelleen kertonut, että hänen käsityksensä mukaan M oli esiintynyt myyjäyhteyksen omistajana. Ratkaisussa M tuomittiin veropetoksesta ja törkeästä velallisen epärehellisyydestä.

Rovaniemen hovioikeuden ratkaisussa 26.02.2016, Dnro R 15/369 hovioikeus katsoi kärjäoikeudessa osoitetuksi, että tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä U oli kauppakirjan mukaisesti ostanut yhtiön lukuun kalustoa 20 000 euron kauppahintaan ja myynyt vastaavasti yhtiön lukuun yhtiön kalustoa kolmen eri kauppakirjan perusteella. Kauppahinnat olivat olleet noin 10 000 – 30 000 euroa kussakin kaupassa. Edelleen U oli irtisanonut yhtiön vuokrasopimuksen. Ratkaisussa U tuomittiin törkeästä velallisen epärehellisyydestä ja kirjanpitorikoksesta.

5.2.7 Asiointi viranomaisissa ja viranomaisen laatimat tarkastukset

Erityisesti veropetoksia koskevissa tapauksissa hovioikeudet painottivat usein sen merkitystä, oliko tosiasiallisella määräysvallan käyttäjällä ollut mahdollisuus vaikuttaa yhtiön viranomaiselle antamiin asiakirjoihin, erityisesti veroilmoituksiin. Näissä tapauksissa tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä oli laatinut veroilmoituksia ja joko itse lähettänyt ne verottajalle tai kehoittanut bulvaania ensin allekirjoittamaan ja myöhemmin lähettämään ilmoitukset eteenpäin. Tämän johdosta tuomioistuimissa esitetty näyttö on ollut sekä kirjallista että suullista sen mukaisesti, onko saatavilla ollut täytettyjä asiakirjoja tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän nimellä vai onko näytön osalta nojaututtu yhtiössä toimivien henkilöiden lausuntoihin. Veroilmoitusten osalta tapauksissa oli edelleen huomioitava, että usein veropetotapauksissa veroilmoitusten lähettäminen oli kokonaan laiminlyöty, jolloin tuomioistuin joutui arvioimaan, kenen vastuulla niiden lähettäminen oli ollut.

Helsingin hovioikeuden ratkaisussa 04.03.2016, Dnro R 15/436 tosiasiallisena määräysvallan käyttäjänä toiminut V oli esitutkinnassa kertonut käyneensä tekemässä verottajan kanssa sopimuksen verojen maksamisesta, kun yhtiötä oli vuonna 2009 haettu konkurssiin. Ratkaisussa V tuomittiin törkeästä veropetoksesta ja törkeästä kirjanpitorikoksesta.

Helsingin hovioikeuden ratkaisussa 20.05.2016, Dnro R 15/2693 tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä N oli sen jälkeen, kun oli näennäisesti myynyt yhtiön eteenpäin, kertomansa mukaan työsuhteen perusteella yhdessä yhtiön kirjanpitäjän avustuksella tehnyt yhtiön arvonlisäveroilmoitukset. Ratkaisussa N tuomittiin törkeästä veropetoksesta ja törkeästä kirjanpitorikoksesta.

Sen lisäksi, että tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä oli asioinut viranomaisen kanssa, esitettiin tuomioistuimissa todisteina yhtiön talousrikoksista ja tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän asemasta myös viranomaisten yhtiöstä tehtyjen tarkastusten lausuntoja sekä kirjallisia kertomuksia. Näitä olivat ennen kaikkea Verohallinnon verotarkastajien laatimat verotarkastukset ja niistä laaditut kertomukset, joiden tarkoituksena on selvittää, onko Verohallinnolle annettu oikeat ja riittävät tiedot lainmukaisen verotuksen toimittamiseksi.²⁴³ Kirjallisena näyttönä toimivat myös talousrikosepäilyjen johdosta suoritettujen rikosperusteisten erityistarkastusten kertomukset, jotka tuomioistuinten mukaan laadittiin rikostutkijoita varten selvitykseksi yhtiön taloudellisesta tilasta. Hovioikeuksien ratkaisuista tehtyjen päätelmien mukaan erilaisissa tarkastuskertomuksissa oli kuitenkin ainoastaan harvoin viranomaisten tai muiden tahojen näkemys yhtiön tosiasiallisesta johdosta. Tarkastukset keskittyivätkin pääasiassa yhtiön liiketoimintaan ja taloudelliseen tilan arviointiin, ei niinkään eri henkilöiden aseman selvittämiseen.

Vaasan hovioikeuden ratkaisussa 20.04.2016, Dnro R 15/614 verotarkastuskertomuksesta ilmeni, että tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä H oli tilitoimistonsa S Oy:n puitteissa vastannut muun muassa verovelvollisyhtiön R Oy:n taloushallinnosta, maksuliikenteestä, palkanmaksuista ja vuokratyövoiman hankinnasta. Hovioikeuden mukaan verotarkastuksesta ilmenevin tavoin H oli käytännössä hoitanut yhtiön koko liiketoiminnan ja käyttänyt siinä tosiasiallista määräysvaltaa. Ratkaisussa H tuomittiin törkeistä kirjanpitorikoksista, törkeästä velallisen epärehellisyydestä ja törkeästä veropetoksesta.

Vaasan hovioikeuden ratkaisussa 23.05.2018, Dnro R 17/635 hovioikeus hyväksyi kärjäoikeuden tuomion perustelut ja johtopäätökset yhtiön tosiasiallisesta päätäntävällän käyttämisestä. Kirjallisena todisteena esitetyn rikosperusteisen erityistarkastuskertomuksen ja sen laatineen todistaja K mukaan yhtiön tosiasiallinen toimija oli ollut V, koska hänen yhteystietonsa olivat yhtiön yhteystietoina. Lisäksi tarkastuksessa esitetyn selvityksen mukaan V:llä oli ollut hallussaan yhtiön pankkitilin käyttöoikeudet ja kirjanpitoaineisto. Ratkaisussa V tuomittiin törkeästä velallisen epärehellisyydestä ja kirjanpitorikoksesta.

5.2.8 Vastuu yhtiön perustamisesta ja siihen liittyvistä toimista

Hovioikeuksien ratkaisuissa tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä oli ainakin 10 tapauksessa vaikuttanut myös yhtiön perustamiseen. Joissakin tapauksissa oli jopa selvästi nähtävissä, että yhtiön perustaminen oli tapahtunut suoraan hänen intresseissään. Tuomioistuimissa esitetyn

²⁴³ Verohallinnon ohje: Mitä verotarkastus on? (Viitattu 25.12.2018).

toistelun mukaan tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä oli esimerkiksi neuvotellut muiden yhtiömiesten kanssa yhtiön perustamisesta ja hankkinut yhtiölle bulvaanin. Lisäksi hän oli huolehtinut kaikista yhtiön perustamiseen tarvittavista asiakirjoista, kaupparekisteri-ilmoituksesta ja muista asiaan kuuluvista ilmoituksista. Perustamiseen liittyvät toimet olivat lisäksi kiinteässä yhteydessä yhtiön alkupääoman hankkimiseen.

Itä-Suomen hovioikeuden ratkaisussa 13.10.2016, Dnro R 15/1450 asiassa todettiin olevan riidatonta, että tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä H oli päätettyään perustaa K Oy:n arvonlisäveropalausten hakemiseksi, sopinut bulvaani A:n kanssa tämän ryhtymisestä hallituksen jäseneksi. H oli laatinut yhtiön perustamista koskevat asiakirjat ja antanut A:lle rahat osakepääoman maksamiseksi. H oli laatinut Verohallinnolle syytteessä tarkoitetut ilmoitukset arvonlisäveron palautuksia varten. H ja A olivat kertoneet menettelystä jo kärjäoikeudessa. Ratkaisussa H tuomittiin törkeistä kirjanpitorikoksista ja törkeistä veropetoksista.

Itä-Suomen hovioikeuden ratkaisussa 31.05.2018, Dnro R 17/1166 kaupparekisteriin merkitty toiminimi EH oli perustettu ulkopuolisen tahon vaatimuksesta rakennusalalle tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän V:n vuosina 2009 ja 2010 harjoittaman rakennustoiminnan jatkeena. Kärjäoikeudessa V oli kertomansa mukaan valtakirjalla allekirjoittanut yrityksen paperit eli kaupparekisteri-ilmoituksen ja muut ilmoitukset. Ratkaisussa V tuomittiin törkeästä kirjanpitorikoksesta ja törkeistä veropetoksista.

Rovaniemen hovioikeuden ratkaisussa 05.06.2017, Dnro R 16/622 hovioikeus hyväksyi kärjäoikeuden tuomion perustelut. Kärjäoikeuden mukaan tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän P:n merkitys ja toimet olivat keskeisiä yhtiötä perustettaessa. Yhtiön perustaminen ja sen liiketoiminta olivat perustuneet P:n liikeideaan. Todistaja V:n kertomalla tavalla P oli aktiivisesti hakenut yhtiöön yhtiökumppania, mitä kautta myös V oli tullut mukaan yhtiöön. Ratkaisussa P tuomittiin törkeästä velallisen epärehellisydestä.

Turun hovioikeuden ratkaisussa 04.04.2017, Dnro R 16/1966 hovioikeus hyväksyi kärjäoikeuden johtopäätökset V:n asemasta yhtiön tosiasiallisena päätösvallan käyttäjänä. Kärjäoikeudessa esitetyn näytön mukaan tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä V oli ollut selvästi kokeneempi yrittäjänä kuin bulvaanina toiminut O. V oli osannut perustaa yhtiön netissä ja täyttänyt tarpeelliset asiakirjat O:n seurattessa sivusta ja allekirjoittaen tarpeelliset asiakirjat. Ratkaisussa V tuomittiin kirjanpitorikoksesta.

5.2.9 Kokemus yhtiötoiminnasta, sopiva tutkinto tai aikaisempi talousrikostausta

Hovioikeuden ratkaisuissa määräysvallan puolesta puhui toisinaan myös tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän aiempi kokemus yhtiötoiminnasta, sopiva tutkinto tai aikaisempi talousrikostausta. Kokemus yhtiötoiminnasta tai siihen sopiva tutkinto kertoi ennen kaikkea tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän tiedosta ja osaamisesta. Hänen olisi tuomioistuimen mukaan pitänyt tietää, miten yhtiötoimintaa harjoitetaan laillisesti. Aikaisemman rikostaustan nähtiin puolestaan vaikuttaneen kyseisessä tapauksessa olevan talousrikoksen motiiveihin, sillä tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä ei esimerkiksi itse pystynyt harjoittamaan yhtiötoimintaa liiketoimintakiellosta johtuen. Pääosin asiaa koskeva näyttö oli kirjallista, mutta myös suullista, jos

asiaan osalliset osasivat kertoa tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän aikaisemmasta yhtiötoiminnasta tai rikostaustasta.

Turun hovioikeuden ratkaisussa 06.09.2017, Dnro R 16/1613 hovioikeus hyväksyi käräjäoikeuden perustelut ja lopputuloksen syyksilukemisen osalta. Käräjäoikeuden mukaan tosiasiallisella määräysvallan käyttäjä M:llä oli ollut tarvittava koulutus ja kokemus. Yhtiön taloushallintoon liittyvät tehtävät ja kirjanpidon tekeminen olivat olleet lisäksi huomattavasti vähemmän vaativia tehtäviä kuin M:n aikaisempaan yhtiötoimintaan liittyvien asioiden ja kirjanpidon hoitaminen. Edelleen M:llä oli esitetyn näytön mukaan ollut kaupallinen koulutus. Rikosrekisterin mukaan M oli tuomittu vuonna 2014 ehdolliseen vankeusrangaistukseen törkeistä kavalluksista ja kirjanpitorikoksista, joiden tekoajat ovat olleet vuosien 2009 ja 2013 välisenä aikana. Kyseiset rikokset olivat käräjäoikeuden näkemyksen mukaan riidattomasti tapahtuneet M:n aikaisemman yhtiötoiminnan yhteydessä. Näin ollen M:n päätös lopettaa aikaisempi yritystoimintansa saattoi perustua suureksi osaksi siihen, että hän ei ollut ilmi tulleiden rikosten takia voinut yritystoimintaa jatkaa. Ratkaisussa M tuomittiin törkeästä velallisen epärehellisyydestä ja törkeästä kirjanpitorikoksesta.

5.2.10 Vastuu yhtiötoiminnan jälkeisistä toimista

Tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän valta ja asema oli tuomioistuinten ratkaisujen perusteella havaittavissa myös yhtiötoiminnan siirtymis- ja lopettamistilanteissa. Yhtiön myymistä koskevissa tapauksissa esiintyi tilanteita, joissa tosiasiallisena määräysvallan käyttäjänä tuomittiin yhtiön aikaisempi omistaja. Näissä ratkaisuissa ilmeni tiettyjä samankaltaisia piirteitä, joiden mukaan omistajuuden siirryttyä edellinen omistaja pysyi edelleen yhtiön tosiasiallisena määräysvallan käyttäjänä. Esitetyn näytön mukaan yrityskaupan kauppahinta oli epäuskottavan alhainen tai sitä ei oltu maksettu ollenkaan. Harvinaista ei ollut myöskään se, ettei yrityskaupan kauppakirjaa oltu laadittu lainkaan tai se oli kadonnut. Edelleen yhtiön aikaisempi omistaja oli saattanut jäädä yhtiön nimelliseksi työntekijäksi, vaikka todellisuudessa hän jatkoi edelleen yhtiön johtamista.

Helsingin hovioikeuden ratkaisussa 20.05.2016, Dnro R 15/2693 yhtiön aikaisempi omistaja P oli myynyt osakekannan H:lle 2.5.2009, joka oli edelleen myynyt yhtiön eteenpäin 1.9.2009. Kirjallisena todisteena esitetyn kauppakirjan mukaan P oli 2.5.2009 myynyt yhtiön H:lle 600 euron kauppahinnalla. P oli kertonut, ettei hän ollut nähnyt H:ta eikä ollut osallistunut kaupasta sopimiseen, vaan tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä N oli hoitanut kaiken. N oli lisäksi jäänyt kaupanteon jälkeen yhtiöön töihin. Hovioikeus totesi, että asiassa esitetyt seikat yhdessä antoivat aiheutta epäillä, etteivät 2.5.2009 tehty kauppa ja sen jälkeiset kaupat olleet todellisia tai vaikuttaneet yhtiön tosiasiallisen määräysvallan käyttöön. Kaupan ajankohtana yhtiön tilillä oli ollut merkittävä summa varoja, joiden osalta selvitys kaupan osapuolten tarkoituksesta jäi epäselväksi. Edelleen H ei ollut valinnut yhtiölle uutta hallitusta ja merkinnyt sitä kaupparekisteriin. Hovioikeuden mukaan asiassa esitetty näyttö ei muutoinkaan tukenut H:n väitettyä asemaa. Vielä H:n omistusaikana N oli ollut ainoa, joka oli toiminut yhtiöstä näkyvästi ulospäin, asioinut kirjanpitäjän kanssa ja toimittanut arvonlisäveroilmoitukset. Lisäksi kauppahinta oli ollut yhtiön toiminnan laajuuteen ja taloudelliseen asemaan nähden pieni. Sekä N että P tuomittiin törkeästä veropetoksesta ja törkeästä kirjanpitorikoksesta tekijöinä.

Helsingin hovioikeuden ratkaisussa 06.07.2016, Dnro R 15/1500 hovioikeus hyväksyi kärjäoikeuden tuomion perustelut siltä osin kuin siinä arvioitiin tosiasiallisena määräysvallan käyttäjänä olleen K:n ja bulvaanina olleen V:n asemaa. Tapauksessa K:n väitettiin myyneen M Oy:n V:lle vuonna 2008, joka oli syyskuusta 2008 alkaen toiminut yhtiön ainoana varsinaisena jäsenenä. K ei ollut häntä kärjäoikeudessa kuultaessa muistanut hänen ja V:n välillä tehdyn yrityskaupan syytä tai sitä, miksi hän oli halunnut luopua yrityksestään. K:n mukaan kauppahinta oli maksettu, muttei muistanut sen määrää. Ratkaisussa K tuomittiin törkeästä velallisen epärehellisyydestä ja törkeästä kirjanpitorikoksesta.

Kun yhtiön toiminta oli puolestaan päättynyt konkurssiin, on tuomioistuimissa usein kuultu konkurssipesänhoitajaa. Heidän kertomuksistaan ilmenee, että he olivat asioineet pelkästään tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän kanssa tai he olivat työssään saaneet muuten sen käsityksen, että juuri tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä oli ollut yhtiön todellinen johtaja yhtiön hallituksen jäseneksi tai toimitusjohtajaksi nimitetyn bulvaanin sijaan. Bulvaanit eivät esimerkiksi olleet heidän näkemyksensä mukaan tienneet yhtiöiden asioista riittävästi ollakseen nimitetyssä asemassaan. Tuomioistuimessa esitettiin näyttönä pesänhoitajan todistelun lisäksi usein velallisselvitys tai pesäluettelo, joihin tosiasiallinen määräysvallan käyttö tai siitä kertovat toimet oli kirjattu.

Myös äsken mainitussa tapauksessa Helsingin hovioikeus 06.07.2016, Dnro R 15/1500 kärjäoikeudessa todistajana kuultu lakimies N oli avustanut yhtiön konkurssipesän pesänhoitajaa velallisselvityksen laatimisessa. N:n mukaan yhtiön hallituksen ainoa jäsen V kertoi ostaneensa yhtiön osakekannan, mutta mitään kauppakirjaa tai osakasluetteloa N:lle ei esitetty. V oli tuntenut yhtiön asioita poikkeuksellisen huonosti ja N:n käsitys oli, että henkilö, joka oli harjoittanut liiketoimintaa, ei voinut olla niin tietämätön yhtiönsä omaisuudesta. Edelleen velallisselvitykseen oli kirjattu konkurssihallinnon epäily siitä, että tosiasiallista määräysvaltaa yhtiössä oli käyttänyt K myös sen jälkeen, kun V oli kirjattu hallituksen varsinaiseksi jäseneksi. Ratkaisussa K tuomittiin törkeästä velallisen epärehellisyydestä ja törkeästä kirjanpitorikoksesta.

Rovaniemen hovioikeuden ratkaisussa 26.02.2016, Dnro R 15/369, jossa hovioikeus hyväksyi kärjäoikeuden johtopäätökset tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän vastuuasemasta, oli kärjäoikeudessa todistajana yhtiön konkurssipesän hoitaja asianajaja L. Hän ei kertomansa mukaan ollut tekemisissä muiden henkilöiden kuin U:n kanssa. L ei muistanut, oliko hän keskustellut U:n kanssa hänen asemastaan yhtiössä. L:n käsitys siitä, että U oli ollut yhtiön väliaikainen toimitusjohtaja, oli perustunut yhtiön pöytäkirjaan. U ei ollut missään vaiheessa ilmoittanut, että hän ei olisi ollut yhtiön johtohenkilö. L oli nähnyt yhtiön omistajan E:n ainoastaan silloin, kun E oli allekirjoittanut pesäluettelon. E ei ollut juurikaan tutustunut pesäluetteloon sisällöllisesti. L:n tuolloisen käsityksen mukaan E oli kyennyt allekirjoittamaan pesäluettelon, mutta ei ollut välttämättä ymmärtänyt pesäluettelon sisältöä. L oli kertonut E:lle, että hän voi tehdä pesäluetteloön varauksia, mutta L ei ollut varma, oliko E ymmärtänyt tämän keskustelun sisällön. Ratkaisussa U tuomittiin törkeästä velallisen epärehellisyydestä ja kirjanpitorikoksesta.

5.3 Yhteenveto hovioikeuden ratkaisuista

Hovioikeuden ratkaisujen perusteella tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä on oikeuskäytännössä saanut tietyn tunnusomaisen juridis-teknisen määritelmän, jota arvioidaan tuomioistui-

messa tapauskohtaisesti oikeushenkilön toimielinten valtasuhteet ja muut tapauksen erityispiirteet huomioiden. Huomionarvoista on, että hovioikeuksien ratkaisuisa tosiasiallinen määräysvalta ymmärrettiin kirjanpitorikoksissa, velallisen epärehellisyysrikoksissa ja veropetoksissa tunnusmerkistöstä riippumatta samalla tavalla. Tosiasiallinen määräysvallan tai päätösvallan käyttäjä on tällöin lainkäytön ratkaisujen perusteella oikeushenkilössä sama henkilö tunnusmerkistöstä riippumatta. Määritelmän yhtenäisyyttä korostivat myös ratkaisut, joissa oli käsiteltävänä useampi eri tunnusmerkistö. Näissä tapauksissa tosiasiallista määräysvaltaa ei perusteltu useaan kertaan, vaan tuomiossa vedottiin aiempiin kohtiin, jossa määräysvalta oli jo kertaalleen perusteltu. Rikosvastuu ei kuitenkaan luonnollisesti kohdistunut pelkästään varjojohtajan tosiasiallisen määräysvallan perusteella. Tekijätunnusmerkin toteamisen jälkeen tuomioistuinten oli vielä perusteltava, miten tekijä oli syyllistynyt juuri kyseessä olevien tunnusmerkistöjen kiellettyihin tekoihin. Tuomiossa arvioitiin kirjanpitorikoksen, velallisen epärehellisyysrikoksen ja veropetoksen kaikkien tunnusmerkistötekijöiden täyttymistä, mikä asetti omat edellytyksensä tekijätunnusmerkin täyttymiselle. Tällöin varsinainen tekijän määritelmä voitiin katsoa muotoutuneen sekä tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän piirteiden että rikossäännöksen muiden tunnusmerkistötekijöiden avulla.

Hovioikeuksista kerättyjen ratkaisujen perusteella todettakoon, ettei tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän määritelmään kuulu tiettyjä aikaa tai tekoihin sidottuja erityispiirteitä. Tämä tarkoittaa sitä, ettei tosiasiallisen määräysvallan käytön määrittelyyn vaikuta se, kuinka kauan varjojohtaja on asemassaan toiminut, kun hänet voidaan tuomita lyhyenkin ajan perusteella tosiasiallisena määräysvallan käyttäjänä erilaisten tekojen ja laiminlyöntien perusteella. Hovioikeuksista vastaanotetuissa ratkaisuisa tosiasiallista määräysvaltaa koskeva näyttö keskittyi tapauskohtaisesti osoittamaan, että tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä vastasi yksin tai yhdessä yhtiön muun johdon kanssa yhtiön päivittäisestä hallinnosta ja yhtiötoiminnan järjestämisestä. Tämä vastuuasema pystytään osoittamaan lukuisilla erilaisilla tavoilla, joiden perusteella tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä vastaa yleensä yhtiön varainhoidosta, työntekijöistä ja resursseista sekä edustaa yhtiötä myös sidosryhmiin, kuten kirjanpitäjiin, ja ulkopuolisiin nähden. Täsmällisiä edellytyksiä tai piirteitä hovioikeuksien ratkaisuisa ei ollut huomattavissa, vaikka tapauksissa esiintyikin huomattavia samankaltaisuuksia. Tämän perusteella tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän tekijätunnusmerkin täyttymistä tulee arvioida tapauskohtaisesti kuitenkin tietyt yleisimmät piirteet huomioiden. Tosiasiallisen määräysvallan käyttö tuli lisäksi todistaa

usean erilaisen kirjallisen tai suullisen todisteen avulla. Ainoastaan yhden tai muutaman määräysvallasta kertovan seikan olemassaolo ei riittänyt, vaan varjojohtajan asema yhtiössä tuli osoittaa laajemmin.

Esimerkiksi Turun hovioikeuden ratkaisussa 12.03.2018, Dnro R 17/257 tuomioistuimen mukaan kirjallisina todisteina olevista pankkitiedusteluista ja tiliotteista ilmeni, että vain J:llä oli eroamisensa jälkeen säilynyt tilinkäyttöoikeus yhtiön tileihin ja että tileillä oli ollut tapahtumia vuosina 2010 ja 2012, mikä viittasi siihen, että J olisi eroamisensa jälkeenkin osallistunut yhtiön asioiden hoitamiseen ja käyttänyt siinä siten tosiasiallista määräysvaltaa. Yhtiön asiat olivat kuitenkin todistajien kertomusten perusteella jääneet J:n eron jälkeen pitkälti hoitamatta. Hovioikeus totesi, ettei esitetty selvitys osoita, että J olisi eronsa jälkeen käyttänyt yhtiössä tosiasiallista määräysvaltaa.

Tuomittaessa tosiasiallista määräysvallan käyttäjää oli hovioikeuksien ratkaisuihin RL 5 luvun 8 §:än vetoaminen jäänyt hämmästyttävän vähälle, vaikka säännökseen olisi tullut vedota ainakin kaikissa velallisen epärehellisyysrikoksissa. Analysoitavana olevissa 29 tapauksessa RL 5 luvun 8 §:än vedottiin tuomion perusteluissa ainoastaan yhdeksässä tapauksessa. Ymmärrykseni mukaan pykälään olisi tullut vedota ainakin kuudessa muussakin tuomiossa, joissa oli arvioitavana vastuu velallisen epärehellisyysrikoksesta. Tuomiolauselmaan kyseinen säännös oli kirjattu ainoastaan yhden kerran. Edelleen hallituksen esityksessä katsottiin alun perin edustajanvastuusta säädettäessä, että säännöstä voidaan käyttää myös ainakin avointen tunnusmerkkien tulkinnassa.²⁴⁴ Nähdäkseni RL 5 luvun 8 §:ä olisi siten voitu käyttää tehokkaammin perustelemaan myös veropetosten osalta vastuun kohdistamista koskevia sääntöjä ja periaatteita siitä, miksi vastuu voidaan kohdentaa yhtiöön nähden ulkopuoliseen henkilöön.

Bulvaanin vastuu yhtiön puolesta tehdyistä talousrikoksista vaihteli. Vastuuseen asettaminen riippui bulvaanin omasta vallasta, asemasta ja tietämyksestä yhtiön asioista. Jos bulvaanin asema oli ainoastaan nimellinen, eikä hänellä ollut käytännössä ollenkaan valtaa yhtiön asioissa, saatettiin hänet tuomita ainoastaan avunantajana. Jos sen sijaan bulvaani toimi yhtiössä itsekin aktiivisesti, luettiin teko hänen syykseen rikoskumppanussäännöksen kautta yhdessä tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän kanssa. Tutkimuksessa en kuitenkaan pystynyt paneutumaan tarkemmin bulvaanin rikosoikeudelliseen vastuuseen, joten bulvaanin osalta oikeustieteessä tarvitaankin jatkotutkimusta myös bulvaanin rikosvastuun selkeyttämiseksi.

Bulvaanin avunantovastuuta arvioitiin esimerkiksi Helsingin hovioikeuden ratkaisussa 28.01.2015, Dnro R 14/671. Hovioikeuden mukaan bulvaani J:n oli hovioikeuden perusteluissa ja käräjäoikeuden tuomioissa ilmenevien olosuhteiden sekä yhtiön omistajan E:n toiminnan pe-

²⁴⁴ HE 42/2002 vp, s. 162.

rusteella täytynyt nuoruudestaan ja kokemattomuudestaan huolimatta ymmärtää, että hänen toimintansa edesauttaa rikoksen toteutumista. J oli itsekin kertonut N Ky:n vastuuhenkilöksi tullessaan tienneensä E:n luottokelvottomuudesta. J oli lisäksi kertonut, ettei hän tiennyt N Ky:llä olleen mitään omaa liiketoimintaa. Näin ollen J:n oli täytynyt tietää, että yhtiöstä N Ky:lle tehdyt rahansiirrot olivat olleet perusteettomia. Yhtiöstä N Ky:n ja J:n tileille perusteettomasti siirrettyjen varojen määrä oli ollut suuri, joten J:n oli täytynyt käsittää, että menettelyn tarkoituksena oli siirtää varallisuutta pois yhtiöstä. Nämä seikat huomioon ottaen hovioikeus katsoi, että J:n oli täytynyt pitää varsin todennäköisenä, että hänen syytteessä kerrotulla toiminnallaan edesautetaan menettelyä, joka aiheuttaa yhtiön maksukyvyttömyyden tai sitä olennaisesti pahentaa. Asiaa ei ollut aihetta arvioida toisin, vaikka J oli kertonut, että N Ky:n tilillä oli ollut runsaasti varoja ja E oli vaikuttanut varakkaalta liikemieheltä.

Lisäksi todettakoon, että tutkimuksen kohteena olevien talousrikosten tunnusmerkistöjen lisäksi syyttäjän syytteessä ja hovioikeuden tuomiossa oli huomioitu usein myös kaksi muuta talousrikokseen liittyvää tunnusmerkistöä. Koska tosiasiallista määräysvallan käyttäjää ei oltu merkitty kaupparekisteriin johdon toimihenkilöksi, ja kaupparekisteriin oli kirjattu virheellisesti bulvaani yhtiön edustajaksi, syytettiin sekä tosiasiallista määräysvallan käyttäjää että bulvaania usein rekisterimerkintärikoksesta (RL 16:7)²⁴⁵. Lisäksi tosiasiallista määräysvallan käyttäjää saatettiin tuomita myös liiketoimintakiellon rikkomisesta (RL 16:11)²⁴⁶, jos hänet oli aikaisemmasta talousrikoksesta liiketoimintakieltoon määrätty.

Tosiasiallista määräysvallan käyttäjän vastuuasemaa koskevat ratkaisut jäivät tutkimusta varten kerättyjen tapausten perusteella usein käräjäoikeuden tasolle. Näkemykseni mukaan on hyvin mahdollista, että käräjäoikeuksissa käsitellyistä tapauksista ainoastaan osa päättyy muutoksenhaun kautta hovioikeuksiin, sillä tutkimusta varten kerättyjä tapauksia oli suhteellisen vähän verrattuna talousrikosten yleisesti tunnettuun suureen määrään. Monissa tapauksissa hovioikeus myös hyväksyi käräjäoikeuden perustelut tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän vastuuaseman ja syyksilukemisen osalta. Osassa tutkimusta varten saaduissa tapauksissa hovioikeus ei puolestaan edes myöntänyt tosiasialliselle määräysvallan käyttäjälle jatkokäsittelylupaa, sillä käräjäoikeuden ratkaisua ei hovioikeuden mukaan ollut tarpeellista arvioida toisin. Sinänsä hovioikeuksista saatujen tapausten määrä saattaa kertoa myös siitä, että käräjäoikeudella on kyky täsmällisesti selvittää jo alimpana oikeusasteena henkilöiden todelliset valtasuhteet yhtiön sisällä.

²⁴⁵ RL 16:7:n mukaan ”[j]oka 1) aiheuttaakseen oikeudellisesti merkityksellisen virheen viranomaisen pitämään yleiseen rekisteriin antaa rekisteriä pitävälle viranomaiselle väärän tiedon tai 2) hankkiakseen itselleen tai toiselle hyötyä taikka toista vahingoittaakseen käyttää hyväkseen 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla aiheutettua virhettä, on tuomittava rekisterimerkintärikoksesta sakkoon tai vankeuteen enintään kolmeksi vuodeksi. Yritys on rangaistava.”

²⁴⁶ RL 16:11:n mukaan ”[j]oka rikkoo liiketoimintakiellon tai väliaikaisen liiketoimintakiellon, on tuomittava liiketoimintakiellon rikkomisesta sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi. Liiketoimintakiellon rikkomisesta tuomitaan myös se, joka toimii toisen välikätenä liiketoimintakiellon tai väliaikaisen liiketoimintakiellon kiertämiseksi.”

6 LOPUKSI

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, miten ja milloin yhtiön ulkopuolella liiketoimintaa johdava tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä tuomitaan tekijävastuuseen eri talousrikosten tunnusmerkistöjen perusteella. Tarkastelu tapahtui kolmen eri tunnusmerkistön avulla, jotka olivat kirjanpitorikos, velallisen epärehellisyysrikos ja veropetos. Näistä rikoksista kirjanpitorikosta ja velallisen epärehellisyysrikosta on yleisesti pidetty erikoisrikoksina, sillä rikosten mahdollinen tekijäpiiri on rajattu. Veropetos puolestaan kuuluu avoimiin tunnusmerkistöihin, joissa tekijäpiiriä ei ole rajattu. Tutkimuksen perusteella voidaan kuitenkin todeta, että vaikka tunnusmerkistöjen tekijäpiirin määritelmässä on huomattaviakin eroja, voidaan tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä tuomita tekijänä kaikkien rikosten osalta. Kirjanpitorikoksessa ja veropetoksessa tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä tuomitaan suoraan rikosten omien tunnusmerkistöjen perusteella. Kirjanpitorikoksen tekijäpiiri sisältää tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän rajauksen, ja veropetosten osalta avoin tunnusmerkistö mahdollistaa tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän tuomitsemisen ilman tekijäpiirin rajauksia. Sen sijaan velallisen epärehellisyysrikoksessa vastuuseen asettaminen tulee tehdä sen oman rikostunnusmerkistönsä lisäksi myös edustajanvastuuta koskevan RL 5 luvun 8 §:n avulla. Säännös mahdollistaa henkilön rankaisemisen myös silloin, kun rikoksen on tehnyt oikeushenkilön puolesta yhtiöön nähden ulkopuolinen tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä.

Tutkimuksen perusteella näyttää siltä, että osallisuusopillisesti tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä tuomitaan lähtökohtaisesti rikoksen tekijänä, vaikka hänen vastuunsa on saatettu arvioida myös avunantajan vastuuna. Tekijävastuuseen asettamisen yhtenäinen tulkintatapa vakiintui ennen kaikkea korkeimman oikeuden ratkaisun KKO 2001:86 sekä rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevan lainsäädännön uudistuksen jälkeen, kun bulvaanirikollisuuteen liittyvät vastuuseen asettamisen ongelmat tiedostettiin laajemmin lainkäytössä. Lainsäädännössä ja lainkäytössä tapahtuneiden muutosten myötä tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä ei enää näyttyädy laintulkinnassa yhtiöön nähden ulkopuolisena toimijana, vaan oikeuskäytännössä hänet voidaan arvioida yhtiön sisäiseksi toimihenkilöksi, jonka todellinen vastuuasema pyritään piilottamaan keinotekoisilla järjestelyillä. Kun tuomioistuin pystyy ohittamaan erilaiset keinotekoiset järjestelyt, voidaan tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä tuomita rikoksista tekijänä. Sen sijaan välillisen tekijän tai yllyttäjän vastuuarviointi ei tutkimuksen perusteella ole bulvaanirikoksissa konkretisoitunut, mutta nähdäkseni molemmista vastuunudoista tarvitaan kuitenkin

tutkimuksen aihepiiriin liittyvää jatkotutkimusta, jotta rikosvastuu voidaan toteuttaa talousrikosten erilaisten tekotapojen edelleen kehittyessä ja laajentuessa.

Tutkimuksen toisena tavoitteena oli selvittää, milloin tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä tuomitaan talousrikoksista, mikä tarkoitti ennen kaikkea tuomioistuimissa vastaanotetun näytön analysointia. Tutkimusta varten Suomen kaikista hovioikeuksista on kerätty tapauksia, joissa oli arvioitu tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän vastuuta oikeushenkilön puolesta tehdyssä rikoksessa. Esitetyn näytön perusteella tutkimuksessa voitiin hahmottaa usein toistuvia piirteitä, jotka osoittavat yhtiöön nähden ulkopuolisen henkilön käyttävän sellaista valtaa ja hänen olevan sellaisessa asemassa oikeushenkilössä, että hänen voidaan katsoa täyttäneen tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän tekijätunnusmerkin. Esitetyn näytön perusteella tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän määritelmässä korostui ennen kaikkea vastuu yhtiön päivittäisestä hallinnosta ja yhtiötoiminnan järjestämisestä. Yleensä tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä vastasi yhtiön varainhoidosta, työntekijöistä ja resursseista sekä edusti yhtiötä myös sidosryhmiin, kuten kirjanpitäjiin, ja ulkopuolisiin nähden. Tuomioistuinten on kuitenkin arvioitava vastuuseen tapauskohtaisesti tapauksen erityispiirteiden mukaan, sillä yhtä yhdenmukaista tosiasiallisen määräysvallan käyttäjän määritelmää ja sen edellytyksiä tuskin voidaan löytää. Tämä johtuu ennen kaikkea siitä, että yhtiötoiminta voidaan järjestää usealla eri tavalla, jolloin myös tosiasiallinen määräysvallan käyttäjä voi olla yhtiössä vastuussa erilaisista tehtävistä. Tällöin hänen asemaansa tulee arvioida nimenomaan kyseisen tapauksen erityispiirteet huomioiden. Huomionarvoista kuitenkin on, että tosiasiallinen määräysvalta ja sen tekijätunnusmerkki voidaan arvioida eri talousrikostunnusmerkistöjen mukaan samalla tavalla, kuitenkin säännösten tunnusmerkistötekijät huomioiden.

Lopuksi tutkimuksen perusteella voidaan vielä todeta, että vaikka eri talousrikosten tunnusmerkistöjen tekijäpiirin määrittely pyrittiin muokkaamaan yleisten oppien uudistuksen yhteydessä yhdenmukaiseksi, ei siinä ole onnistuttu. RL 5 luvun 8 §:n tavoitteena oli selkeyttää talousrikosten vastuuseen asettamisen yleisiä sääntöjä ja periaatteita, mutta säännöksessä ei kuitenkaan puututtu varsinaiseen ongelmaan, vaan ainoastaan määriteltiin mahdollinen tekijäpiiri tietyissä, mutta ei kaikissa, erikoisrikoksissa kuten velallisen rikoksissa. Suhtaudun säännöksen toimivuuteen kriittisesti. Myös tutkimusta varten vastaanotettujen tapauksien osalta totean, ettei säännös ole saanut yhtä vahvaa asemaa verrattuna esimerkiksi muihin samassa luvussa oleviin säännöksiin, joihin tuomioistuimessa viitataan huomattavasti useammin. Oikeusturvan toteutumisi-

sen, lainkäytön ennakoitavuuden ja kansalaisten lainkäyttöön liittyvän ymmärryksen varmistamiseksi talousrikossäännösten kirjoitusasuun tulisikin kiinnittää huomiota uudelleen ja siten varmistaa rikoslain säännösten yhtenäisyys ja toimivuus.

LIITTEET

Liite 1 – Taulukko hovioikeuden ratkaisujen perusteella kerätystä näytöstä

Vastuu taloushallinnosta	
Yhtiön tilinkäyttöoikeudet	Helsingin HO 28.01.2015, Dnro R 14/671 Helsingin HO 16.06.2015, Dnro R 15/877 Helsingin HO 20.05.2016, Dnro R 15/2693 Helsingin HO 06.07.2016, Dnro R 15/1500 Helsingin HO 07.07.2017, Dnro R 16/2645 Helsingin HO 23.1.2018, Dnro R 16/1144 Itä-Suomen HO 25.10.2016, Dnro R 16/321 Itä-Suomen HO 31.05.2018, Dnro R 17/1166 Itä-Suomen HO 24.08.2018, Dnro R 18/110 Rovaniemen HO 13.02.2015, Dnro R 14/516 Rovaniemen HO 26.02.2016, Dnro R 15/369 Rovaniemen HO 11.04.2017, Dnro R 15/130 Turun HO 31.08.2016, Dnro R 15/1643 Turun HO 04.04.2017, Dnro R 16/1966 Turun HO 06.07.2018, Dnro R 17/1167 Vaasan HO 20.04.2016, Dnro R 15/614
Laskujen maksaminen	Helsingin HO 28.01.2015, Dnro R 14/671 Helsingin HO 16.06.2015, Dnro R 15/877 Helsingin HO 13.06.2016, Dnro R 15/660 Rovaniemen HO 11.04.2017, Dnro R 15/130 Turun HO 31.08.2016, Dnro R 15/1643 Turun HO 06.09.2017, Dnro R 16/1613 Turun HO 24.05.2018, Dnro R 17/337
Hinnoittelu-oikeus, laskujen laatiminen tai lähettäminen	Helsingin HO 28.01.2015, Dnro R 14/671 Helsingin HO 04.03.2016, Dnro R 15/436 Helsingin HO 31.05.2016, Dnro R 15/490 Helsingin HO 13.06.2016, Dnro R 15/660 Itä-Suomen HO 24.08.2018, Dnro R 18/110 Rovaniemen HO 11.04.2017, Dnro R 15/130 Rovaniemen HO 05.06.2017, Dnro R 16/622 Turun HO 31.08.2016, Dnro R 15/1643 Turun HO 06.09.2017, Dnro R 16/1613 Turun HO 19.09.2017, Dnro R 16/1728
Vastuu palkanmaksusta	Helsingin HO 31.05.2016, Dnro R 15/490 Helsingin HO 13.06.2016, Dnro R 15/660 Itä-Suomen HO 31.05.2018, Dnro R 17/1166 Vaasan HO 20.04.2016, Dnro R 15/614
Vastuu yhtiön kirjanpidon tai tilintarkastuksen hoitamisesta	
Asioinut kirjanpitäjän tai tilintarkastajan kanssa	Helsingin HO 28.01.2015, Dnro R 14/671 Helsingin HO 20.05.2016, Dnro R 15/2693 Helsingin HO 16.06.2015, Dnro R 15/877 Helsingin HO 13.06.2016, Dnro R 15/660 Helsingin HO 06.07.2016, Dnro R 15/1500 Helsingin HO 07.07.2017, Dnro R 16/2645 Itä-Suomen HO 31.05.2018, Dnro R 17/1166 Itä-Suomen HO 24.08.2018, Dnro R 18/110

	Rovaniemen HO 26.02.2016, Dnro R 15/369 Rovaniemen HO 21.03.2016, Dnro R 15/764 Rovaniemen HO 11.04.2017, Dnro R 15/130 Turun HO 31.08.2016, Dnro R 15/1643 Turun HO 04.04.2017, Dnro R 16/1966 Turun HO 19.09.2017, Dnro R 16/1728 Turun HO 06.07.2018, Dnro R 17/1167 Vaasan HO 23.05.2018, Dnro R 17/635
Vastuu kirjanpidosta	Rovaniemen HO 11.04.2017, Dnro R 15/130 Turun HO 06.09.2017, Dnro R 16/1613 Turun HO 19.09.2017, Dnro R 16/1728
Omistus tai toiminnan rahoittaminen	
Omistus tai toiminnan rahoittaminen	Helsingin HO 06.07.2016, Dnro R 15/1500 Helsingin HO 07.07.2017, Dnro R 16/2645 Itä-Suomen HO 13.10.2016, Dnro R 15/1450 Itä-Suomen HO 31.05.2018, Dnro R 17/1166 Rovaniemen HO 13.02.2015, Dnro R 14/516 Rovaniemen HO 26.02.2016, Dnro R 15/369 Rovaniemen HO 21.03.2016, Dnro R 15/764 Rovaniemen 11.04.2017, Dnro R 15/130 Turun HO 31.08.2016, Dnro R 15/1643 Turun HO 04.04.2017, Dnro R 16/1966 Vaasan HO 24.05.2016, Dnro R 15/994
Vastuu henkilöstöhallinnosta	
Todistajana työntekijä	Helsingin HO 28.1.2015, Dnro R 14/671 Helsingin HO 04.03.2016, Dnro R 15/436 Helsingin HO 13.06.2016, Dnro R 15/660 Helsingin HO 16.06.2015, Dnro R 15/877 Itä-Suomen HO 24.08.2018, Dnro R 18/110 Rovaniemen HO 26.02.2016, Dnro R 15/369 Rovaniemen HO 21.03.2016, Dnro R 15/764
Palkannut tai irtisanonut työntekijöitä	Helsingin HO 28.01.2015, Dnro R 14/671 Helsingin HO 16.06.2015, Dnro R 15/877 Helsingin HO 13.06.2016, Dnro R 15/660 Rovaniemen HO 26.02.2016, Dnro R 15/369 Vaasan HO 20.04.2016, Dnro R 15/614
Bulvaanin alistettu asema	
Todistajana bulvaani	Helsingin HO 16.06.2015, Dnro R 15/877 Helsingin HO 04.03.2016, Dnro R 15/436 Helsingin HO 31.05.2016, Dnro R 15/490 Helsingin HO 20.05.2016, Dnro R 15/2693 Itä-Suomen HO 13.10.2016, Dnro R 15/1450 Itä-Suomen HO 24.08.2018, Dnro R 18/110 Itä-Suomen HO 31.05.2018, Dnro R 17/1166 Rovaniemen HO 13.02.2015, Dnro R 14/516 Rovaniemen HO 21.03.2016, Dnro R 15/764 Rovaniemen HO 05.06.2017, Dnro R 16/622 Turun HO 06.09.2017, Dnro R 16/1613 Turun HO 19.09.2017, Dnro R 16/1728 Turun HO 04.04.2017, Dnro R 16/1966 Turun HO 24.05.2018, Dnro R 17/337 Vaasan HO 23.05.2018, Dnro R 17/635

Täyttänyt bulvaanille asiakirjoja valmiiksi	Helsingin HO 16.06.2015, Dnro R 15/877 Helsingin HO 04.03.2016, Dnro R 15/436 Helsingin HO 13.06.2016, Dnro R 15/660 Itä-Suomen HO 13.10.2016, Dnro R 15/1450 Itä-Suomen HO 24.08.2018, Dnro R 18/110 Rovaniemen HO 13.02.2015, Dnro R 14/516 Rovaniemen HO 26.02.2016, Dnro R 15/369 Turun HO 04.04.2017, Dnro R 16/1966
Yhtiön ulkopuolisten tahojen käsitys määräysvallasta	
Prokura tai muu valtakirja	Helsingin HO 28.01.2015, Dnro R 14/671 Helsingin HO 07.07.2017, Dnro R 16/2645 Helsingin HO 23.1.2018, Dnro R 16/1144 Itä-Suomen HO 31.05.2018, Dnro R 17/1166 Turun HO 31.08.2016, Dnro R 15/1643
Allekirjoittanut tai irtisanonut sopimuksia	Helsingin HO 06.07.2016, Dnro R 15/1500 Itä-Suomen HO 13.10.2016, Dnro R 15/1450 Itä-Suomen HO 31.05.2018, Dnro R 17/1166 Itä-Suomen HO 24.08.2018, Dnro R 18/110 Rovaniemen HO 26.02.2016, Dnro R 15/369 Turun HO 31.08.2016, Dnro R 15/1643 Turun HO 24.05.2018, Dnro R 17/337 Turun HO 06.07.2018, Dnro R 17/1167
Yhtiön ulkopuoliset todistajat, esim. asiakkaat ja sopimusikumppanit	Helsingin HO 13.06.2016, Dnro R 15/660 Itä-Suomen HO 31.05.2018, Dnro R 17/1166 Itä-Suomen HO 24.08.2018, Dnro R 18/110 Rovaniemen HO 26.02.2016, Dnro R 15/369 Rovaniemen HO 05.06.2017, Dnro R 16/622 Turun HO 24.05.2018, Dnro R 17/337
Sähköpostiviestit kolmansille osapuolille	Turun HO 19.09.2017, Dnro R 16/1728 Turun HO 06.07.2018, Dnro R 17/1167
Asiointi viranomaisissa ja viranomaisen laatimat tarkastukset	
Toimittanut veroilmoitukset tai muut asiakirjat viranomaiselle	Helsingin HO 04.03.2016, Dnro R 15/436 Helsingin HO 20.05.2016, Dnro R 15/2693 Helsingin HO 13.06.2016, Dnro R 15/660 Itä-Suomen HO 13.10.2016, Dnro R 15/1450 Itä-Suomen HO 25.10.2016, Dnro R 16/321 Itä-Suomen HO 13.10.2016, Dnro R 15/1450 Rovaniemen HO 13.02.2015, Dnro R 14/516 Turun HO 06.09.2017, Dnro R 16/1613 Turun HO 19.09.2017, Dnro R 16/1728
Verotarkastuskertomus tai erityistarkastuskertomus todisteena	Helsingin HO 20.05.2016, Dnro R 15/2693 Itä-Suomen HO 13.10.2016, Dnro R 15/1450 Itä-Suomen HO 24.08.2018, Dnro R 18/110 Rovaniemen HO 11.04.2017, Dnro R 15/130 Turun HO 04.04.2017, Dnro R 16/1966 Turun HO 24.05.2018, Dnro R 17/337 Vaasan HO 20.04.2016, Dnro R 15/614 Vaasan HO 23.05.2018, Dnro R 17/635
Vastuu yhtiön perustamisesta ja siihen liittyvistä toimista	

Yhtiön perustamiseen liittyvät toimet	Helsingin HO 16.06.2015, Dnro R 15/877 Helsingin HO 31.05.2016, Dnro R 15/490 Helsingin HO 07.07.2017, Dnro R 16/2645 Itä-Suomen HO 13.10.2016, Dnro R 15/1450 Itä-Suomen HO 31.05.2018, Dnro R 17/1166 Rovaniemen HO 13.02.2015, Dnro R 14/516 Rovaniemen HO 05.06.2017, Dnro R 16/622 Turun HO 04.04.2017, Dnro R 16/1966 Turun HO 24.05.2018, Dnro R 17/337 Vaasan HO 23.05.2018, Dnro R 17/635
Neuvotellut perustamisesta muiden osallisten kanssa	Itä-Suomen HO 13.10.2016, Dnro R 15/1450 Itä-Suomen HO 31.05.2018, Dnro R 17/1166 Rovaniemen HO 05.06.2017, Dnro R 16/622 Turun HO 24.05.2018, Dnro R 17/337
Kokemus yhtiötoiminnasta, sopiva tutkinto tai aikaisempi talousrikostausta	
Kokemus yhtiötoiminnasta tai sopiva tutkinto	Turun HO 04.04.2017, Dnro R 16/1966 Turun HO 06.09.2017, Dnro R 16/1613 Helsingin HO 16.06.2015, Dnro R 15/877
Aikaisempi talousrikostausta	Itä-Suomen HO 24.08.2018, Dnro R 18/110 Turun HO 06.09.2017, Dnro R 16/1613
Vastuu yhtiötoiminnan jälkeisistä toimista	
Myynyt yhtiön	Helsingin HO 20.05.2016, Dnro R 15/2693 Helsingin HO 13.06.2016, Dnro R 15/660 Helsingin HO 06.07.2016, Dnro R 15/1500 Itä-Suomen HO 25.10.2016, Dnro R 16/321 Turun HO 24.05.2018, Dnro R 17/337
Todistajana pesänselvittäjä tai määräysvalta ilmenee velallisselvityksestä tai pesäluettelosta	Helsingin HO 31.05.2016, Dnro R 15/490 Helsingin HO 06.07.2016, Dnro R 15/1500 Itä-Suomen HO 24.08.2018, Dnro R 18/110 Rovaniemen HO 26.02.2016, Dnro R 15/369 Rovaniemen HO 11.04.2017, Dnro R 15/130 Rovaniemen HO 05.06.2017, Dnro R 16/622