

**Hallituksen esitys eduskunnalle raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä verotuksen alalla koskeväksi lainsäädännöksi**

**ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ**

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi laki raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla sekä muutettaviksi verotusmenettelystä annettua lakia ja hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annettua lakia. Veroalan palveluja tarjoaville välittäjille sekä verovelvollisille säädettäisiin velvollisuus ilmoittaa Verohallinnolle tietoja tietyistä rajat ylittävistä järjestelyistä, joissa voi olla kyse veron välttämisestä.

Ehdotetuilla säädöksillä pannaan täytäntöön direktiivi, jonka tarkoituksena on parantaa Euroopan unionin jäsenvaltioiden veroviranomaisten tiedonsaantia rajat ylittävistä verosuunnittelu- ja järjestelyistä, joissa voi olla veron kiertämisen tai välttämisen elementtejä.

Raportoitavista järjestelyistä annettavassa laissa säädettäisiin raportoitavista järjestelyistä, ilmoitettavista tiedoista, ilmoitusvelvollisista ja ilmoittamiseen liittyvistä menettelyistä. Verotusmenettelystä annetussa laissa säädettäisiin raportoitavien järjestelyjen tiedonanto- ja ilmoitusvelvollisuudesta. Ehdotetut säännökset koskisivat järjestelyjen välittäjiä eli suunnittelijoita, markkinoijia ja organisoijia ja tietyissä tilanteissa järjestelyjä hyödyntäviä verovelvollisia. Tiedot järjestelyistä olisi ilmoitettava Verohallinnolle, joka ilmoittaisi tiedot muille jäsenvaltioille direktiivin mukaisesti.

Hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annettuun lakiin ehdotetaan lisättäväksi tarpeelliset säännökset direktiivimuutoksen edellyttämän jäsenvaltioiden välisen automaattisen tietojenvaihdon mahdollistamiseksi.

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2020.

---

## SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
SISÄLLYS.....	2
YLEISPERUSTELUT.....	3
1 JOHDANTO.....	3
2 NYKYTILA.....	3
2.1 Virka-apudirektiivi.....	3
2.2 Lainsäädäntö.....	5
3 EU:N LAINSÄÄDÄNTÖ JA KANSAINVÄLINEN KEHITYS.....	6
3.1 Direktiivimuutoksen tausta, tavoitteet ja pääasiallinen sisältö.....	6
3.2 Kansainvälinen kehitys.....	9
4 ESITYKSEN TAVOITTEET JA KESKEISET EHDOTUKSET.....	12
4.1 Tavoitteet ja toteuttamisvaihtoehdot.....	12
4.2 Keskeiset ehdotukset.....	14
4.2.1 Rajat ylittävien järjestelyjen tiedonanto- ja ilmoitusvelvollisuus.....	14
4.2.2 Ammattisalassapitovelvollisuus.....	15
5 ESITYKSEN VAIKUTUKSET.....	16
6 ASIAN VALMISTELU.....	17
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT.....	18
1 LAKIEHDOTUSTEN PERUSTELUT.....	18
1.1 Laki raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla.....	18
1.2 Laki verotusmenettelystä.....	38
1.3 Laki hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta.....	40
2 VOIMAANTULO.....	41
3 SUHDE PERUSTUSLAKIIN JA SÄÄTÄMISJÄRJESTYS.....	41
LAKIEHDOTUKSET.....	46
1. Laki raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla.....	46
2. Laki verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta.....	54
3. Laki hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetun lain muuttamisesta.....	56
LIITTEET.....	58
RINNAKKAISTEKSTIT.....	58
2. Laki verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta.....	58
3. Laki hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetun lain muuttamisesta.....	60

## YLEISPERUSTELUT

### 1 Johdanto

Taloudellisen kehityksen ja yhteistyön järjestössä (OECD) ja Euroopan unionissa (EU) on viime vuosina pyritty usein erilaisin toimin vahvistamaan verotuksen avoimuutta ja rajoittamaan aggressiivista verosuunnittelua. OECD:ssä käynnistettiin vuonna 2013 BEPS-hanke (Base Erosion and Profit Shifting), jonka tarkoituksena on rajoittaa aggressiivisesta verosuunnittelusta sekä valtioiden välisestä verokilpailusta johtuvaa yhteisöveron rapautumista. Hankkeen loppuraportit julkaistiin syyskuussa 2015. Heinäkuussa 2014 OECD julkaisi finanssitiilitietojen pakollista automaattista vaihtoa koskevan CRS-standardin (Common Reporting Standard), jolla pyritään estämään kansainvälistä veron kiertoa. Standardin perusteella sopimusvaltioiden veroviranomaiset saavat tietoja verovelvollisten varoista muissa sopimusvaltioissa sijaitsevien finanssilaitosten ylläpitämällä tileillä sekä näille tileille maksetuista suorituksista. Maaliskuussa 2018 OECD julkaisi MDR-mallisäännöt (Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance and Opaque Offshore Structures) koskien sellaisten järjestelyjen pakollista raportointia, joilla pyritään kiertämään CRS-standardiin perustuvia velvoitteita tai piilottamaan tosiasiainen edunsaaja niin sanotuissa offshore-rakenteissa. Näiden mallisääntöjen taustalla on BEPS-hankkeen suositus 12, Mandatory Disclosure Rules.

Myös EU:ssa on toteutettu useita toimia aggressiivisen verosuunnittelun ja veron kiertämisen ehkäisemiseksi. Yksi näistä toiminnoista on CRS-standardin mukaisen tietojenvaihdon toteuttaminen jäsenvaltioiden välillä. Viimeisin toimenpide on mahdollisesti aggressiivisia verosuunnittelun keinoja hyödyntävien rajat ylittävien järjestelyjen pakollista ilmoittamista koskeva direktiivi, jossa on samankaltaisuuksia OECD:n MDR-mallisääntöjen kanssa. Jäsenvaltioiden veroviranomaiset tulevat direktiivin perusteella saamaan tietoja järjestelyistä, joilla mahdollisesti pyritään kiertämään tai välttämään veroja. Tässä esityksessä ehdotetaan tämän direktiivin kansallista täytäntöönpanoa.

Direktiivin sääntely on saatettava jäsenvaltioissa kansallisesti voimaan viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2019. Sääntelyä on sovellettava 1 päivästä heinäkuuta 2020.

### 2 Nykytila

#### 2.1 Virka-apudirektiivi

EU-jäsenvaltioiden välillä on 1 päivästä tammikuuta 2013 sovellettu hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annettua neuvoston direktiiviä 2011/16/EU (*virka-apudirektiivi*). Virka-apudirektiivi kattaa kaikki jäsenvaltion ja sen osa-alueiden tai paikallisviranomaisten kantamat tai niiden puolesta kannetut verot, jos ne kannetaan alueella, johon perussopimuksia Euroopan unionista tehdyn sopimuksen (SEUT) 52 artiklan nojalla sovelletaan. Soveltamisalan ulkopuolelle jäävät kuitenkin arvonlisävero, tulli ja valmistevero, joita varten on erilliset yhteistyötä koskevat EU-säännökset, sekä pakolliset sosiaaliturvamaksut ja eräät muut maksut.

Virka-apudirektiiviä on muutettu verotuksen avoimuuden parantamiseksi seuraavilla neuvoston direktiiveillä siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla:

## HE 69/2019 vp

Direktiivimuutos	Keskeinen sisältö
Neuvoston direktiivi 2014/107/EU direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla, (DAC2-direktiivi)	Finanssilitietojen pakollinen automaattinen tietojenvaihto
Neuvoston direktiivi (EU) 2015/2376 direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla (DAC3-direktiivi)	Rajat ylittäviä tilanteita varten annettavia ennakkopäätöksiä ja ennakkohinnoittelusopimuksia koskeva pakollinen automaattinen tietojenvaihto
Neuvoston direktiivi (EU) 2016/881 direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla (DAC4-direktiivi)	Verotuksen maakohtaista raportointia monikansallisen konsernin maksamista veroista ja taloudellisista tiedoista eri valtioissa koskeva pakollinen automaattinen tietojenvaihto

DAC2-direktiivillä unionissa otettiin käyttöön OECD:n kehittämä finanssilitietoja koskeva yhteinen tietojenvaihtostandardi (CRS-standardi), jossa määrätään sellaisten henkilöiden finanssilitietojen automaattisesta vaihdosta, joiden verotuksellinen kotipaikka sijaitsee muualla ja luodaan puitteet kyseiselle tietojenvaihdolle maailmanlaajuisesti. Tietojenvaihdon tavoitteena on torjua rajat ylittävää veron kiertämistä ja veropetoksia.

DAC3-direktiivissä säädetään rajat ylittäviä tilanteita varten annettavia ennakkopäätöksiä ja ennakkohinnoittelusopimuksia koskevien tietojen pakollisesta automaattisesta vaihdosta. DAC3-direktiivi pohjautuu OECD:n veropohjien rapautumista ja voitonsiirtoja koskevan BEPS-toimintasuunnitelman (Base Erosion and Profit Shifting) haitallisen verokilpailun ehkäisemistä käsittelevän toimenpiteen 5 (Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance) mukaiseen ETR-tietojenvaihtoon (Exchange of Tax Rulings). DAC3-direktiivin mukainen tietojenvaihto käsittää veroviranomaisen tai muun direktiivissä määritellyn tahon verovelvolliselle antaman ennakkopäätöksen, johon liittyy rajat ylittävää ominaisuus. DAC3-direktiivin tietojenvaihdon tavoitteena on verojärjestelmien läpinäkyvyyden parantaminen kehittämällä verotuksen ennakkopäätöksiä ja ennakkohinnoittelusopimuksia koskevien tietojen avoimuutta sekä jäsenvaltioiden hallinnollista yhteistyötä.

DAC4-direktiivissä säädetään monikansallisten yritysten maakohtaista raportointia koskevien tietojen pakollisesta automaattisesta vaihdosta veroviranomaisten välillä. DAC4-direktiivillä toteutetaan OECD:n BEPS-toimintasuunnitelman siirtohinnoitteludokumentoinnin sääntöjen päivytystä ja maakohtaista raportointia käsittelevän toimenpiteen 13 (Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting) mukainen CbC-tietojenvaihto (Country-by-Country Report) EU-jäsenvaltioiden välillä. Verotuksen maakohtaisen raportoinnin tavoitteena on lisätä monikansallisten yritysten verotusta koskevan informaation läpinäkyvyyttä. Verohallinnot pystyvät raportointivelvoitteen perusteella muun muassa arvioimaan siirtohinnoittelun riskejä.

Edellisten direktiivimuutosten lisäksi virka-apudirektiiviä on muutettu neuvoston direktiivillä (EU) 2016/2258 direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse veroviranomaisten pääsystä rahanpesun torjuntaa koskeviin tietoihin. Tällä niin sanotulla DAC5-direktiivillä jäsenvaltioille asetettiin velvollisuus antaa veroviranomaisille pääsy asiakkaan tuntemisvelvollisuutta koskeviin menettelyihin, joita rahoituslaitokset soveltavat Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin (EU) 2015/849 rahoitusjärjestelmän käytön estämisestä rahanpesuun tai terrorismin rahoitukseen, Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 648/2012 muuttamisesta sekä Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2005/60/EY ja komission direktiivin 2006/70/EY kumoamisesta mukaisesti.

Virka-apudirektiivin mukaiset yhteistyötavat ovat virkamiesten läsnäolo toisen jäsenvaltion hallintovirastossa ja osallistuminen hallinnollisiin tutkimuksiin, samanaikainen tarkastus, asiakirjojen tiedoksianto, palaute sekä tietojenvaihto, joka voi perustua pyyntöön tai olla oma-aloitte-

teista tai pakollista automaattista tietojenvaihtoa. Viimeksi mainittu kattaa viisi tulo- ja pääomalajia: työtulo, johtajanpalkkio, henkivakuutus tuotteet, joita muut tietojenvaihtoa koskevat unionin oikeudelliset välineet ja muut vastaavat toimenpiteet eivät kata, eläke ja kiinteän omaisuuden omistus ja tällaisesta omaisuudesta saatava tulo. Näiden tulo- ja pääomalajitietojen pitää olla saatavilla olevia ja koskea henkilöitä, jotka asuvat muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, joka tiedot antaa. Yhteistyötapoihin kuuluu myös raportoitavia finanssilitietoja koskeva, rajat ylittäviä tilanteita varten annettavia ennakkopäätöksiä ja ennakkohinnoittelusopimuksia koskeva sekä maakohtaista raporttia koskeva pakollinen automaattinen tiedonvaihto.

Suomen ja muiden jäsenvaltioiden välinen virka-apu veroalalla voi perustua myös Suomen ja jäsenvaltioiden välillä sovellettaviin tulo- tai perintöverosopimukseen, erillisiin virka-apusopimukseen, Pohjoismaiden välillä virka-avusta veroasioissa tehtyyn sopimukseen (SopS 37/1991) ja Euroopan neuvoston ja OECD:n laatimaan, veroasioissa annettavaa keskinäistä virka-apua koskevaan yleissopimukseen (SopS 21/1995 ja SopS 40/2011). Lisäksi virka-apua voidaan pyytää esimerkiksi keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetun lain (1526/2011) perusteella.

## 2.2 Lainsäädäntö

Virka-apudirektiivi on pantu täytäntöön hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetulla lailla (185/2013). Direktiivimuutokset on pantu täytäntöön samaan lakiin tehdyillä lakimuutoksilla 1703/2015 (DAC2-direktiivi) ja 1488/2016 (DAC3- ja DAC4-direktiivi). Lisäksi eri säädöksiin on lisätty näiden direktiivimuutosten täytäntöönpanon ja soveltamisen kannalta tarpeellisia asia-sältöisiä säännöksiä.

Verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995, *verotusmenettelylaki*) sivullisen tiedonantovelvollisuutta sääntelevän 3 luvun 17 b §:ssä säädetään DAC2-direktiivin mukaisista finanssilitietojen huolellisuusmenettely- ja raportointivelvoitteista. Pykälä velvoittaa virka-apudirektiivissä tarkoitetun raportoivan suomalaisen finanssilaitoksen antamaan Verohallinnolle direktiivin soveltamiseen tarvittavat tiedot ja noudattamaan direktiivissä näille finanssilaitoksille asetettuja velvoitteita ja niissä säädettyä huolellisuusmenettelyä raportoitavien tilien tunnistamisessa. Saman lain 17 c §:ssä säädetään vastaavista CRS-standardin mukaisista velvoitteista. Tiedonantovelvolliset finanssilaitokset antavat Verohallinnolle erillisellä CRS/DAC2-vuosi-ilmoituksella vara- ja tulotiedot niiden tilinhaltijoidensa tileistä, joiden verotuksellinen kotipaikka on muu kuin Suomi. Suomi lähettää suomalaisilta finanssilaitoksilta saamansa tiedot vuosittain muihin jäsenvaltioihin ja sopimusvaltioihin ja saa niiltä vastaavan sisältöisiä tietoja. Tiedonantovelvolliset suomalaiset finanssilaitokset antoivat Verohallinnolle CRS/DAC2-tietoja ensimmäisen kerran vuonna 2017 koskien vuoden 2016 finanssilitietoja. CRS/DAC2-tietojen lisäksi suomalaiset finanssilaitokset ovat vuodesta 2015 ilmoittaneet Verohallinnolle finanssilitietoja niin sanotun FATCA-sopimuksen (Sopimus Suomen tasavallan hallituksen ja Amerikan yhdysvaltojen hallituksen välillä verosäännösten kansainvälisen noudattamisen parantamiseksi ja FATCA:n toteuttamiseksi) nojalla säädetyn tiedonantovelvollisuuden perusteella. FATCA-sopimus on Suomen ja Amerikan yhdysvaltojen välillä tehty finanssilitietojen automaattista vaihtamista koskeva sopimus, joka vastaa sisällöllisesti hyvin pitkälle DAC2-direktiiviä ja CRS-standardia. FATCA-sopimus pantiin täytäntöön verosäännösten kansainvälisen noudattamisen parantamiseksi ja FATCA:n toteuttamiseksi Amerikan yhdysvaltojen kanssa tehdyn sopimuksen lainsäädännön alaan kuuluvien määräysten voimaansaattamisesta annetulla lailla (154/2015). CRS-standardi laadittiin OECD:ssä käyttäen perustana FATCA-mallisopimusta.

Verotusmenettelylain 14 d ja e § koskevat verotuksen maakohtaista raportointia. Niiden mukaan yleisesti verovelvollisen, monikansallisen konsernin ylimmän emoyrityksen on pykälissä mainittujen edellytysten täytyessä annettava Verohallinnolle tilikausittain laadittava maakohtainen raportti konsernin maksamista veroista ja tietyistä muista taloudellisista tiedoista eri valtioissa. Tiedonantovelvolliset antoivat maakohtaisen raportin Verohallinnolle ensimmäisen kerran vuonna 2017 vuonna 2016 alkaneelta tilikaudelta.

Sivullisen muustakin tiedonantovelvollisuudesta säädetään edellä kuvattujen verotusmenettelylain 17 a—17 c §:n tiedonantovelvollisuussäännösten lisäksi verotusmenettelylain 3 luvussa sekä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (768/2016) 29—31 §:ssä ja niiden nojalla annetuissa sivullisen yleistä tiedonantovelvollisuutta koskevissa Verohallinnon päätöksissä. Sivullisen yleisestä tiedonantovelvollisuudesta säädetään verotusmenettelylain 15, 15 a—15 e, 16, 17 ja 17 a—17 d §:ssä sekä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 29 §:ssä. Sivullisen yleisellä tiedonantovelvollisuudella tarkoitetaan pääsääntöisesti massaluonteista tietojenluovutusta, joka on säännöllistä ja usein verovuosi-kohtaista. Tällaisia tietojenluovutuksia ovat esimerkiksi tulo- ja palkkatietojen, hallintarekisteröidylle osakkeelle maksettujen osinkojen loppusajatietojen sekä finanssitilitietojen ilmoittaminen vuosi-ilmoituksina Verohallinnolle.

Sivullisen erityisestä tiedonantovelvollisuudesta säädetään verotusmenettelylain 19 §:ssä sekä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 30 §:ssä. Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden perusteista säädetään verotusmenettelylain 2 luvussa.

### **3 EU:n lainsäädäntö ja kansainvälinen kehitys**

#### **3.1 Direktiivimuutoksen tausta, tavoitteet ja pääasiallinen sisältö**

Virka-apudirektiiviä on muutettu useita kertoja, mutta tarve vahvistaa verotuksen avoimuutta on direktiivin johdanto-osan mukaan ollut edelleen olemassa, jotta veroviranomaisilla olisi paremmat keinot puuttua aggressiiviseen verosuunnitteluun. Verosuunnittelun rakenteet ovat muuttuneet yhä monimutkaisemmiksi ja niissä hyödynnetään usein sekä pääoman että henkilöiden lisääntyntä liikkuvuutta sisämarkkinoilla. Tällaiset rakenteet koostuvat usein järjestelyistä, joita kehitetään yli lainkäyttöalueiden ja joilla veronalaisia tuloja siirretään suotuisampien verojärjestelyjen piiriin tai joiden ansiosta verovelvollisen kokonaisverotaakka vähenee. Direktiivin johdanto-osan mukaan on sen vuoksi erittäin tärkeää, että jäsenvaltioiden viranomaisilla on kattavat ja asianmukaiset tiedot mahdollisista aggressiivisen verosuunnittelun järjestelyistä. Tällaisten tietojen avulla viranomaiset pystyvät varsin nopeasti reagoimaan haitallisiin verokäytäntöihin. Tietojen avulla voidaan myös tehdä asianmukaisia riskianalyyskejä ja vertokäytöksiä. Tietojen voidaan lisäksi käyttää hyödyksi lainsäädäntöä kehitettäessä.

Direktiivin johdanto-osan mukaan merkittävä osa mahdollisesti aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntävistä järjestelyistä koskee useampaa kuin yhtä valtiota tai lainkäyttöaluetta. Tämän vuoksi järjestelyjä koskevien tietojen vaihtaminen jäsenvaltioiden välillä on hyödyllistä. Erityisesti automaattinen tietojenvaihto on tärkeää veroviranomaisten välillä, jotta niillä olisi käytettävissään tiedot, joita ne tarvitsevat voidakseen ryhtyä toimiin aggressiivisia verokäytäntöjä huomatessaan.

OECD:n BEPS-toimintasuunnitelman verosuunnittelujärjestelyjen ja -rakenteiden pakollista ilmoittamista käsittelevää toimenpidettä 12 (Mandatory Disclosure Rules) koskevan raportin valmistuttua Euroopan komissiota kehoitettiin tekemään vastaava aloite mahdollisesti aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntäviä järjestelyjä koskevien tietojen pakollisesta ilmoittamisesta. Tämän katsottiin lisäävän läpinäkyvyyttä liiketoiminnan kehittämisessä, mikä voisi

edistää veron kiertämisen ja verovilpin torjuntaa sisämarkkinoilla. Tässä yhteydessä Euroopan parlamentti on vaatinut tiukempia toimia välittäjiä vastaan, jotka avustavat järjestelyissä, jotka voivat johtaa veronkiertoon ja verovilppiin. G7-ryhmän vuonna 2017 antamassa verorikosten ja muiden laittomien rahavirtojen torjuntaa koskevassa Barin julistuksessa (G7 Bari Declaration on Fighting Tax Crimes and Other Illicit Financial Flows) OECD:tä pyydettiin aloittamaan keskustelut mahdollisista tavoista sellaisten järjestelyjen käsittelemiseksi, joilla pyritään kiertämään CRS-standardin mukainen raportointivelvoite tai joiden tarkoituksena on suojata tosiasiallisia edunsaajia rakenteilla, joissa ei noudateta avoimuuden periaatetta, ottaen huomioon myös pakollista ilmoittamista koskevat mallisäännöt, joiden pohjana on BEPS-toimintasuunnitelman toimenpidettä 12 käsittelevässä raportissa kuvattu lähestymistapa veronkiertojärjestelyihin.

Direktiivin johdanto-osan mukaan tietyt rahoituksen välittäjät ja muut veroneuvontaa tarjoavat tahot vaikuttavat aktiivisesti avustaneen asiakkaitaan rahojen piilottamisessa ulkomaille. Vaikka direktiivillä 2014/107/EU vahvistettu CRS-standardi on merkittävä edistysaskel kohti verotuksellisesti läpinäkyvää lainsäädäntökehystä unionissa, sitä voidaan vielä parantaa ainakin finanssilitietojen osalta.

Vastauksena edellä kuvattuun tarpeeseen lisätä verotuksen avoimuutta ja veroviranomaisten mahdollisuuksia puuttua paremmin aggressiiviseen verosuunnitteluun Euroopan unionin neuvosto antoi 25 päivänä toukokuuta 2018 virka-apudirektiivin muuttamista koskevan direktiivin (EU) 2018/822 (direktiivi tai direktiivi (EU) 2018/822), jonka kansallista täytäntöönpanoa käsitellään tässä esityksessä.

Mahdollisesti aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntävien rajat ylittävien järjestelyjen raportointi voi direktiivin johdanto-osan mukaan edistää tehokkaasti oikeudenmukaisen verotusympäristön luomista sisämarkkinoilla. Välittäjälle asetettava velvoite ilmoittaa veroviranomaisille rajat ylittävistä järjestelyistä, joita voitaisiin mahdollisesti käyttää aggressiiviseen verosuunnitteluun, on askel tähän suuntaan. Kokonaisvaltaisempien menettelytapojen kehittämiseksi on tarpeen, että raportoinnin jälkeen veroviranomaiset jakavat tiedot muiden jäsenvaltioiden veroviranomaisten kanssa. Tällaiset menettelyt tukevat myös CRS-standardin toimintaa. Lisäksi on tärkeää, että komissiolla on pääsy riittävään, mutta rajattuun, määrään tietoja, jotta se voi valvoa, että direktiivi toimii asianmukaisesti. Mahdollisesti aggressiivisen verosuunnittelun rajat ylittävien järjestelyjen raportoinnilla on oletetusti sitä parempi ehkäisevä vaikutus, mitä varhaisemmassa vaiheessa veroviranomaiset saavat asiaa koskevat tiedot, parhaassa tapauksessa ennen kuin järjestelyt otetaan käyttöön. Se, että jäsenvaltioiden veroviranomaiset eivät reagoi raportointivelvollisuuden alaiseen järjestelyyn, ei direktiivin mukaan kuitenkaan tarkoita asianomaisen järjestelyn pätevyuden tai verokohtelun hyväksymistä.

Sisämarkkinoiden moitteettoman toiminnan varmistamiseksi ja jottei ehdotettuun säännöstöön jäisi aukkoja, raportointivelvoitteen on direktiivin johdanto-osan mukaan koskettava kaikkia toimijoita, jotka ovat yleensä mukana suunnittelemassa, markkinoimassa, organisoimassa tai hallinnoimassa raportoitavien rajat ylittävien liiketoimien tai niiden sarjan toteuttamista, ja kaikkia niitä, jotka antavat kyseisiin järjestelyihin liittyvää neuvontaa tai apua. Tietyissä tapauksissa raportointivelvoite ei koske välittäjää lakisääteisen ammattisalassapitovelvollisuuden vuoksi tai jos välittäjää ei ole käytetty esimerkiksi siitä syystä, että verovelvollinen suunnittelee ja toteuttaa järjestelyn itse. Direktiivin johdanto-osan mukaan näissä tapauksissa erityisen tärkeää on myös se, etteivät veroviranomaiset menetä mahdollisuutta saada tietoja sellaisista verotukseen liittyvistä järjestelyistä, joihin saattaa liittyä aggressiivista verosuunnittelua. Näin olleen raportointivelvoite on tarpeen siirtää verovelvolliselle, joka tällaisissa tapauksissa hyötyy kyseisestä järjestelystä.

Aggressiivisen verosuunnittelun järjestelyt ovat vuosien aikana muuttuneet yhä monimutkaisemmiksi ja ne muuttuvat ja mukautuvat edelleen veroviranomaisten vastatoimien seurauksena. Direktiivin johdanto-osassa todetaan, että tämän vuoksi on tehokkaampaa pyrkiä kokoamaan mahdollisesti aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntävät järjestelyt luetteloon sellaisista liiketoimien ominaispiirteistä ja osatekijöistä, tunnusmerkeistä, jotka viittaavat vahvasti veronkiertoon tai väärinkäyttöön, sen sijaan, että määriteltäisiin aggressiivisen verosuunnittelun käsite. Direktiivin liite sisältää tyhjentyvän luettelon tunnusmerkeistä.

Tämän mahdollisesti aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntäviä rajat ylittäviä järjestelyjä koskevan direktiivin ensisijaisena tavoitteena on sen johdanto-osan mukaan keskittyä sisämarkkinoiden moitteettoman toiminnan varmistamiseen, minkä vuoksi direktiivin johdanto-osan mukaan asiasta on tarpeen säätää unionin tasolla vain siinä määrin, että asetetut tavoitteet saavutetaan. Tästä syystä tietojen raportointia koskevat yhteiset säännöt rajataan rajat ylittäviin tilanteisiin eli tilanteisiin, jotka koskevat useampaa kuin yhtä jäsenvaltiota tai yhtä jäsenvaltiota ja kolmatta maata. Yhteisten sääntöjen laatiminen sen sijaan, että ratkaisu olisi kansallisten toimien varassa, on perusteltua tällaisissa tilanteissa, koska ne saattavat vaikuttaa sisämarkkinoiden toimintaan. Direktiivin johdanto-osassa todetaan, että jäsenvaltio voi toteuttaa lisää samankaltaisia kansallisia raportointitoimia, mutta kaikkia tämän direktiivin nojalla raportoitavien tietojen lisäksi kerättäviä tietoja ei toimiteta automaattisesti muiden jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille. Sellaisia tietoja voidaan vaihtaa pyynnöstä tai oma-aloitteisesti, sovellettavien sääntöjen mukaan.

Jotta direktiivin vaikutus aggressiiviseen verosuunnitteluun liittyvien käytäntöjen ehkäisemiseen olisi mahdollisimman tehokas, rajat ylittävien järjestelyjen asianmukaiset tiedot on direktiivin johdanto-osan mukaan tärkeää jakaa muiden jäsenvaltioiden veroviranomaisten kanssa. Rajat ylittävissä tilanteissa annettavia ennakkopäätöksiä ja ennakkohinnoittelusopimuksia koskevaa tietojenvaihdon olemassa olevaa mekanismia on käytettävä myös mahdollisesti aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntävistä rajat ylittävistä järjestelyistä raportoitujen tietojen pakollista automaattista vaihtoa varten unionin veroviranomaisten välillä.

Direktiivin johdanto-osassa todetaan, että automaattisen tietojenvaihdon helpottamiseksi ja resurssien käytön tehostamiseksi tietojenvaihdon tulee tapahtua käyttäen unionin kehittämää yhteistä tietoliikenneverkkoa Common Communication Network (CCN). Näin ollen tiedot kirjataan verotuksen alan hallinnollista yhteistyötä koskevaan turvalliseen keskusrekisteriin. Jäsenvaltioiden on myös toteutettava käytännön järjestelyjä, kuten laatia vakiolomakkeet kaikkien vaadittujen tietojen toimittamistavan yhdenmukaistamiseksi.

Veroviranomaisille ja välittäjille aiheutuvien kustannusten ja hallinnollisen taakan minimoimiseksi ja sen varmistamiseksi, että tämän direktiivin vaikutus aggressiiviseen verosuunnitteluun liittyvien käytäntöjen ehkäisemiseen olisi tehokas, direktiivin johdanto-osan mukaan raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä koskevan automaattisen tietojenvaihdon soveltamisalan olisi oltava unionissa yhdenmukainen kansainvälisen kehityksen kanssa. Tämän vuoksi direktiivi sisältää erityisen tunnusmerkin sellaisten järjestelyjen käsittelemiseksi, jotka on suunniteltu automaattista tietojenvaihtoa sisältävien raportointivelvoitteiden kiertämiseen. Tätä tunnusmerkkiä käytettäessä sopimuksia, jotka koskevat CRS-standardin mukaista finanssilitietojen automaattista vaihtoa, on pidettävä direktiivin 2014/107/EU 8 artiklan 3 a kohdassa ja sen liitteessä I säädettyjä raportointivelvoitteita vastaavina. Kun jäsenvaltiot panevat täytäntöön direktiivin (EU) 2018/822 osia, jotka koskevat CRS-standardin kiertämisjärjestelyjä sekä järjestelyjä, joissa on mukana oikeushenkilöitä tai oikeudellisia järjestelyjä taikka muita samankaltaisia rakenteita, jäsenvaltiot voivat direktiivin johdanto-osan mukaan hyödyntää havainnollistamisen tai tulkinnan lähteenä OECD:n työtä ja erityisesti sen pakollista ilmoittamista koskevia malli-



sääntöjä CRS-standardin kiertämisjärjestelyjen ja läpinäkymättömien offshore-rakenteiden käsittelemiseksi sekä mallisääntöjen kommentaareja. Tämä lisää soveltamisen johdonmukaisuutta jäsenvaltioiden välillä siinä määrin kuin sisältö on yhdenmukainen unionin oikeuden säännösten kanssa. Tämän tunnusmerkin tarkoituksena ja tavoitteena on ensisijaisesti säätää raportoitaviksi ne järjestelyt ja rakenteet, jotka ovat jääneet finanssilitietojen pakollista automaattista tietojenvaihtoa koskevien raportointivelvoitteiden ulkopuolelle, vaikka niiden on tarkoitettu olevan näiden raportointivelvoitteiden piirissä. Toisin sanoen tunnusmerkkiä sovellettaisiin lähtökohtaisesti sellaisiin järjestelyihin ja rakenteisiin, joissa on luonteeltaan finanssilitietojen raportoinnin piiriin kuuluvia finanssivaroja, niihin rinnastettavia varoja tai muita sijoitustoiminnan varoja tai niistä saatavia tuloja, jotka tämän tunnusmerkin kuvaamalla tavalla jäävät finanssilitietojen raportoinnin ulkopuolelle Suomessa tai muussa valtiossa tai lainkäyttöalueella. Raportointi tämän tunnusmerkin perusteella ei siten lähtökohtaisesti koskisi tietoja, jotka finanssilitietojen raportointia koskevat säännökset velvoittavat finanssilaitoksia ilmoittamaan Verohallinnolle tai jonkin muun valtion tai lainkäyttöalueen toimivaltaiselle viranomaiselle edellyttäen, että nämä tiedot on myös ilmoitettu.

Vaikka välitön verotus kuuluu edelleen jäsenvaltioiden toimivaltaan, on direktiivin johdanto-osan mukaan syytä nostaa esille yhteisöverokanta, joka on nolla tai lähes nolla. Tämä sen vuoksi, että voidaan määritellä selkeästi soveltamisala tunnusmerkille, joka kattaa rajat ylittäviä liiketoimia sisältävät järjestelyt, joista välittäjien ja tapauksen mukaan verovelvollisten olisi raportoitava virka-apudirektiivin nojalla ja joista toimivaltaisten viranomaisten olisi vaihdettava tietoja automaattisesti. Direktiivin johdanto-osan mukaan lisäksi on syytä muistaa, että aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntäviin rajat ylittäviin järjestelyihin, joiden pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on sovellettavan verolain tavoitteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saaminen, sovelletaan yleistä veron kiertämisen vastaista sääntöä, josta säädetään sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annetun neuvoston direktiivin (EU) 2016/1164 6 artiklassa.

Direktiivin (EU) 2018/822 vaikuttavuuden tehostamiseksi jäsenvaltioiden on säädettävä seuraamuksista, joita aiheutuu niiden kansallisten sääntöjen rikkomisesta, joilla tämä direktiivi pannaan täytäntöön. Direktiivin mukaan tällaisten seuraamusten tulee olla tehokkaita, oikeasuhteisia ja varoittavia.

Direktiivin johdanto-osan mukaan, jotta direktiivin täytäntöönpanolle ja erityisesti veroviranomaisten väliselle automaattiselle tietojenvaihdolle voitaisiin varmistaa yhdenmukaiset edellytykset, komissiolle on siirretty täytäntöönpanovalta hyväksyä vakiolomake, johon kuuluu rajattu määrä osia, mukaan lukien kielijärjestelyt. Samasta syystä komissiolle on siirretty täytäntöönpanovalta hyväksyä tarvittavat käytännön järjestelyt verotuksen alan hallinnollisen yhteistyön keskusrekisterin päivittämiseksi. Tätä valtaa komission tulee käyttää Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 182/2011 yleisistä säännöistä ja periaatteista, joiden mukaisesti jäsenvaltiot valvovat komission täytäntöönpanovallan käyttöä.

### **3.2 Kansainvälinen kehitys**

Direktiivin (EU) 2018/822 edellyttämät lait, asetukset ja hallinnolliset määräykset on annettava vuoden 2019 loppuun mennessä, minkä vuoksi direktiivin kansallinen täytäntöönpano on parhaillaan vireillä eri jäsenvaltioissa. Joissakin jäsenvaltioissa ja EU:n ulkopuolisissa valtioissa on ennestään voimassa verosuunnittelujärjestelyjen pakollista ilmoittamista koskevaa lainsäädäntöä, jossa on monilta osin merkittäviä samankaltaisuuksia direktiivin sisällön kanssa.

OECD julkaisi maaliskuussa 2018 mallisäännöt CRS-standardin kiertämisyjärjestelyjen ja läpinäkymättömien, tosiasiallisen edunsaajan piilottavien offshore-rakenteiden pakollisesta ilmoittamisesta ja niitä koskevien tietojen automaattisesta vaihtamisesta sopimusvaltioiden välillä (Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements And Opaque Offshore Structures). OECD:n mukaan moni valtio harkitsee tämän monilta osin direktiiviä (EU) 2018/822 vastaavan ilmoittamismenettelyn käyttöönottoa.

#### Alankomaat

Alankomaiden valtiovarainministeriö julkaisi joulukuussa 2018 luonnoksen ehdotukseksi implementoida direktiivi (EU) 2018/822. Ehdotus on yhdenmukainen direktiivin soveltamisalan kanssa eikä se sisällä kansallisia laajennuksia. Kansallisten ammattisalassapitosäännösten piirissä olevat välittäjät, kuten asianajajat ja notaarit, olisivat vapautettuja raportointivelvoitteista.

#### Irlanti

Irlannissa säädettiin verosuunnittelujärjestelyjen ilmoittamisvelvollisuudesta vuonna 2011. Säännöstö kattaa useita välillisiä ja välittömiä veroja, kuten tuloveron ja arvonlisäveron. Järjestelyjen raportoinnin edellytyksenä on jonkin määritellyn tunnusmerkin täytyminen ja veroedun tavoittelu. Tunnusmerkit vastaavat monilta osin direktiivin tunnusmerkkejä. Myös raportointivelvollisia ja ammattisalassapitosäännösten perusteella vapautettuja välittäjiä koskevat säännökset ovat pitkälti samankaltaisia direktiivin säännösten kanssa.

Tätä esitystä valmisteltaessa ei ole ollut mahdollisuutta perehtyä siihen, miten Irlanti implementoi direktiivin (EU) 2018/822.

#### Iso-Britannia

Isossa-Britanniassa säädettiin verosuunnittelujärjestelyjen ilmoittamisvelvollisuudesta ensimmäisen kerran vuonna 2004. Säännöstö kattaa lukuisia veroja ja maksuja, kuten tuloveron, kiinteistöveron ja perintöveron. Järjestelyjen raportoitavuudelta edellytetään jonkin määritellyn tunnusmerkin täyttymistä ja tavoiteltavaa veroetua. Tunnusmerkit vastaavat monilta osin direktiivin tunnusmerkkejä. Myös raportointivelvollisia ja ammattisalassapitosäännösten perusteella vapautettuja välittäjiä koskevat säännökset ovat pitkälti samankaltaisia direktiivin säännösten kanssa.

Tätä esitystä valmisteltaessa ei ole ollut mahdollisuutta perehtyä siihen, miten Iso-Britannia implementoi direktiivin (EU) 2018/822.

#### Puola

Puola on implementoinut direktiivin 1 päivänä tammikuuta 2019 voimaantulleilla säännöksillä. Raportoitavia järjestelyjä koskevat raportointivelvoitteet ovat direktiiviä laajemmat. Säännöksiin on otettu direktiivin mukaisten tunnusmerkkien lisäksi useita kansallisia tunnusmerkkejä. Raportoinnin piirissä on myös kansallisia järjestelyjä. Säännöksiä sovelletaan virka-apudirektiivin soveltamisalan piiriin kuuluvien verojen lisäksi esimerkiksi arvonlisäveroon.

Ilmoittamista koskevat määräajat ovat direktiivin määräaikoja huomattavasti aikaisemmat. Veroviranomaiselle on ilmoitettava tiedot niistä uusista järjestelyistä, jotka ovat raportoitavia 1 päivänä tammikuuta 2019 ja sen jälkeen. Direktiivin voimaantulon ja 31 päivänä joulukuuta 2018 välisenä aikana raportoitaviksi tulleet järjestelyt oli ilmoitettava veroviranomaiselle jo

maaliskuun loppuun 2019 mennessä. Isommille välittäjille on säädetty velvoitteet laatia ja toteuttaa sisäiset menettelyt muun muassa raportointi-, dokumentointi- ja asiakirjojen säilytysvelvoitteiden noudattamiseksi sekä työntekijöiden kouluttamiseksi täyttämään nämä velvoitteet.

Lainsäädäntö sisältää direktiivin salliman kansallisen ammattisalassapitovelvollisuuden piirissä olevien välittäjien vapautuksen raportointivelvoitteista.

#### Ruotsi

Ruotsissa julkaistiin tammikuussa 2019 hallituksen asettaman selvitysmiehen laatima selvitys mahdollisuudesta saattaa maassa voimaan verosuunnittelujärjestelyjä koskeva ilmoittamisvelvollisuus. Selvitys sisältää ehdotuksen implementoida direktiivi (EU) 2018/822 minimivaatimusten mukaisena. Lisäksi selvityksessä ehdotetaan osa direktiivin mukaisista raportoinnin aiheuttavista tunnusmerkeistä ulotettavaksi koskemaan myös tiettyjä kansallisia järjestelyjä.

Kansalliset järjestelyt ehdotetaan säädettäväksi raportoinnin piiriin siltä osin kuin järjestely täyttää jonkin direktiivin liitteen niistä tunnusmerkeistä, jotka liittyvät pääasiallista hyötyä mittaavaan testiin. Toisin sanoen ne kansalliset järjestelyt, joissa veroedun saaminen on järjestelyn pääasiallinen tavoite, olisivat raportoitavia järjestelyjä. Poikkeuksena tästä olisi direktiivin varojen kierrättämistä koskeva tunnusmerkki, jota sovellettaisiin vain rajat ylittäviin järjestelyihin. Selvityksessä ehdotetaan raportointivelvollisuus kansallisista järjestelyistä rajattavaksi vain niihin tunnusmerkit täyttäviin järjestelyihin, joissa veroedun tavoittelu liittyy tuloverolain alaisiin veroihin tai eläkerahastojen tuottoveroa koskevan lain alaisiin veroihin.

Selvityksessä ehdotetaan säädettäväksi direktiivin mahdollistama vapautus raportointivelvoitteista kansallisten oikeudellisten ammattisalassapitovelvollisuussäännösten piirissä oleville välittäjille. Vapautus koskisi asianajajia, joiden salassapitovelvollisuudesta säädetään laissa. Välittäjän roolissa toimiva asianajaja olisi kuitenkin velvollinen ilmoittamaan järjestelystä veroviranomaiselle kaikki ne raportoitavat tiedot, jotka eivät ole asianajajan salassapitovelvollisuuden piirissä. Asianajaja olisi lain nojalla estynyt ilmoittamasta lähinnä päämiehensä eli järjestelyä hyödyntävän verovelvollisen yksilöintitietoja.

#### Saksa

Saksan valtiovarainministeriö julkaisi tammikuussa 2019 luonnoksen, joka sisältää ehdotukset säännöksiksi rajat ylittävien verosuunnittelujärjestelyjen ilmoittamiselle. Säännöksiä sovellettaisiin virka-apudirektiivin mukaisiin veroihin. Ehdotetut säännökset sisältävät direktiivin tunnusmerkkien lisäksi yhden kansallisen tunnusmerkin. Luonnoksessa ehdotetaan raportoinnin piiriin kuuluviksi myös tietyt, kynnysarvon ylittävät, kansalliset järjestelyt. Kansallisten järjestelyjen raportoitavuudelta edellytettäisiin aina pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytysten täyttymistä. Kansallisissa järjestelyissä raportointivelvollisuus olisi pääsääntöisesti vain välittäjillä eikä ilmoitettavissa tiedoissa yksilöitäisi järjestelyä hyödyntäviä verovelvollisia.

Järjestelyjen raportointi tulisi Saksassa olemaan kaksiosainen. Välittäjä tai asianomainen verovelvollinen antaisi veroviranomaiselle järjestelystä ensin alustavan ilmoituksen, joka sisältää muun muassa kuvauksen järjestelystä ja sen sisältämistä tunnusmerkeistä. Toisessa ilmoittamisvaiheessa yksilöitäisiin järjestelyä hyödyntävät asianomaiset verovelvolliset.

Ehdotusluonnos sisältää säännöksen kansallisten oikeudellisten ammattisalassapitovelvollisuussäännösten piirissä olevien välittäjien, kuten asianajajien, notaarien ja veroneuvonantajien, vapautuksesta raportointivelvoitteista.

## 4 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

### 4.1 Tavoitteet ja toteuttamismahdollisuudet

Esityksen tarkoituksena on panna täytäntöön neuvoston direktiivi (EU) 2018/822 direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla. Direktiivillä otetaan unionin jäsenvaltioiden välillä käyttöön rajat ylittäviä järjestelyjä koskeva pakollinen automaattinen tiedonvaihto.

Direktiivin johdanto-osan mukaan jäsenvaltio voisi toteuttaa lisää samankaltaisia kansallisia raportointitoimia. Joissakin jäsenvaltioissa, ainakin Ruotsissa ja Saksassa, raportointivelvollisuuden piiriin on ehdotettu kuuluviksi myös tietyt kansalliset järjestelyt. Puolan vuoden 2019 alussa voimaantulleet direktiivin täytäntöönpanosäännökset kattavat myös kansalliset järjestelyt. Sitä vastoin joissakin jäsenvaltioissa, kuten Alankomaissa, Espanjassa ja Tanskassa, ei ole ehdotettu kansallisia järjestelyjä raportoitaviksi.

Esityksen valmistelun yhteydessä on tarkasteltu myös raportointivelvollisuuden mahdollista laajentamista kansallisiin järjestelyihin ja arvioitu tähän liittyviä hyötyjä ja haittoja. Raportointivelvollisuuden laajentamista kansallisiin järjestelyihin puoltaisi se, että Verohallinnon tietoon tulisi myös tilanteita, joissa ei ole rajat ylittävää elementtiä ja Verohallinto voisi hyödyntää kansallisista järjestelyistä saamiaan tietoja ennakoivassa ohjauksessa ja verovalvonnassa. Raportointivelvollisuudella voisi lisäksi olla veron kiertämistä ja aggressiivista verosuunnittelua ennaltaehkäisevä vaikutus. Toisaalta kansallisten järjestelyjen mukanaolo lisäisi tiedonanto- ja ilmoitusvelvollisten sekä Verohallinnon hallinnollista taakkaa uusien tietojen keräämisen, ilmoittamisen ja käsittelyn seurauksena.

Direktiivissä tarkoitettua raportointia ei sellaisenaan olisi tarkoituksenmukaista laajentaa kansallisiin järjestelyihin, koska kansallisten järjestelyjen sisällön ja toteuttamisen voidaan olettaa poikkeavan rajat ylittävistä järjestelyistä muun muassa rajat ylittävän ominaisuuden puuttumisen vuoksi. Osa direktiivin tunnusmerkeistä ei joko tästä syystä tai muuten olisi raportointimielessä merkityksellisiä kansallisissa järjestelyissä. Raportointivelvollisuuden ulottaminen kansallisiin järjestelyihin täysimääräisesti direktiivin mukaisena kattaen kaikki virka-apudirektiivin mukaiset verot, voisi lisäksi tuoda sääntelyn ja raportoinnin piiriin järjestelyjä ja raportointivelvollisia, jotka eivät ole kansallisten järjestelyjen raportointivelvollisuudella tavoiteltavan hyödyn mukaisia. Raportoinnin laajentaminen kansallisiin järjestelyihin edellyttäisi tämän vuoksi sen selvittämistä, mitkä direktiivin tunnusmerkeistä soveltuisivat myös puhtaasti kansallisiin järjestelyihin ja mitkä virka-apudirektiivin mukaiset verot olisivat tarkoituksenmukaisia kansallisen raportoinnin kannalta.

Direktiiviin perustuvat, rajat ylittäviin järjestelyihin rajoittuvat tiedonanto- ja ilmoitusvelvollisuudet olisivat sivullisille, verovelvollisille ja Verohallinnolle jo sellaisinaan uusia ja erilaisia kuin mitkään voimassaolevat velvollisuudet. Tämän vuoksi esityksessä ehdotetaan, että raportointivelvollisuus rajattaisiin tässä vaiheessa vain direktiivin mukaisiin rajat ylittäviin järjestelyihin.

Kansallisten järjestelyjen raportointivelvollisuuden tarvetta ja raportoinnin tarkoituksenmukaista laajuutta olisi kuitenkin perusteltua myöhemmin erikseen selvittää ja arvioida ottaen huomioon edellä mainitut kansallisten järjestelyjen raportoinnista oletettavasti saatavat hyödyt sekä aiheutuva hallinnollinen taakka ja kustannukset. Verohallinto on antamassaan lausunnossa tuonut esiin, että kansallisten järjestelyjen raportointivelvollisuus voitaisiin rajata koskemaan vain tiettyjä tunnusmerkkejä sisältäviin järjestelyihin, joissa on mukana välittäjä. Selvitystyössä voi-

taisiin hyödyntää rajat ylittävien järjestelyjen raportoinnista saatuja kokemuksia. Lisäksi voitaisiin selvittää niiden jäsenvaltioiden saamia kokemuksia kansallisten järjestelyjen raportoinnista, jotka ulottavat raportointivelvollisuuden kansallisiin järjestelyihin.

Direktiivi (EU) 2018/822 on asiasisällöltään ja käsitteistöltään varsin laaja kokonaisuus ja direktiivin täytäntöönpano edellyttää lukuisia säännöksiä. Blankettimuotoisen täytäntöönpanosäännöksen mukaan direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvat säännökset olisivat Suomessa lakisäädettävänä, jollei täytäntöönpanosäännöksestä muuta johdu. Esityksessä ehdotetaan lisäksi säädettäväksi verotusmenettelylakiin sekä raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla annettuun lakiin (*laki raportoitavista järjestelyistä*) direktiivin velvoitteiden täytäntöönpanon ja soveltamisen kannalta tarpeellisia asiasisältöisiä säännöksiä. Viimeksi mainittu laki sisältäisi kattavasti säännökset raportoitavista järjestelyistä, järjestelyjen ilmoittamisesta ja menettelyistä, koska näin laajan säännöskokonaisuuden sisällyttäminen verotusmenettelylakiin ei ole tarkoituksenmukaista.

Verotusmenettelylakiin ehdotetaan lisättäväksi uusina säännöksinä ainoastaan raportoitavia järjestelyjä koskeva välittäjän tiedonantovelvollisuus ja asianomaisen verovelvollisen ilmoitusvelvollisuus sekä välittäjän erityinen tiedonantovelvollisuus.

Direktiivi ei jätä jäsenvaltioille varsinaista kansallista liikkumavaraa direktiivin mukaisten rajat ylittävien järjestelyjen osalta. Virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 5 kohdassa säädetään kuitenkin kunkin jäsenvaltion mahdollisuudesta toteuttaa tarvittavat toimenpiteet, joilla välittäjille annetaan oikeus olla toimittamatta sellaisia järjestelyä koskevia tietoja, joiden ilmoittaminen loukkaaisi jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön mukaista oikeudellista ammattisalassapitovelvollisuutta. Esityksessä tätä mahdollisuutta ehdotetaan käytettäväksi direktiivin sallimassa laajuudessa. Suomessa direktiivin mukaisen oikeudellisen ammattisalassapitovelvollisuuden piirissä ovat asianajajista annetun lain mukaiset asianajajat, luvan saaneista oikeudenkäyntiavustajista annetun lain mukaiset oikeudenkäyntiavustajat ja valtion oikeusapu- ja edunvalvontapiireistä annetun lain mukaiset julkiset oikeusavustajat. Heitä kaikkia koskee oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 13 §:n 3 momentin todistamiskiello ja asianajajia lisäksi asianajajista annetun lain 5 c §:n salassapitokiello. Vapautuksesta säädettäisiin raportoitavista järjestelyistä annetun lain 6 §:ssä.

Lisäksi virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 11 kohdassa säädetään kunkin jäsenvaltion mahdollisuudesta toteuttaa tarvittavat toimenpiteet, joilla asianomainen verovelvollinen veloitetaan toimittamaan verohallinnolle tiedot järjestelyn käytöstään. Verovelvollisen omaan verotukseen vaikuttavia tapahtumia koskevien voimassa olevien kansallisten ilmoitusvelvollisuussäännösten katsotaan olevan tähän tarkoitukseen riittävän kattavat. Tämän vuoksi uutta erillistä ilmoitusvelvollisuutta ei katsota tarpeelliseksi.

Virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 16 kohdassa säädetään komissiolle täytäntöönpanovalta hyväksyä vakiolomake, jolla varmistetaan raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä koskevan tietojenvaihdon yhdenmukaiset edellytykset. Lisäksi komissiolla on virka-apudirektiivin 21 artiklan 5 kohdan 2 alakohdan mukaan täytäntöönpanovalta päivittää 31 päivään joulukuuta 2019 mennessä verotuksen alan hallinnollisen yhteistyön keskusrekisteri mahdollistaakseen raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä koskevan automaattisen tietojenvaihdon. Näissä molemmissa on kyse direktiivin teknisestä toteutuksesta.

Direktiivi ehdotetaan kansallisesti täytäntöön pantavaksi direktiivin tarkoituksen ja sisällön mukaisesti ilman kansallisia laajennuksia. Direktiivissä ei ole merkittävästi jäsenvaltioille valinnaisia tai vapaaehtoisia elementtejä. Tämä mahdollistaa direktiivin kansallisen täytäntöönpanon jäsenvaltioissa pitkälti samansisältöisenä. On sekä direktiivin tarkoituksen että jäsenvaltioiden

ja kansallisen raportointivelvollisuuden piirissä olevien yritysten ja henkilöiden edun mukaista, että kaikkia jäsenvaltioita samansisältöisenä velvoittavaa direktiiviä myös sovelletaan jäsenvaltioissa mahdollisimman yhdenmukaisesti. Tämän vuoksi olisi tarkoituksenmukaista, että ehdotetun säännösten soveltamisessa käytettäisiin tulkintalähteenä direktiiviä sekä direktiivin kannalta merkityksellisiä OECD:n CRS-standardia finanssilitietojen pakollisesta automaattisesta vaihdosta ja MDR-mallisääntöjä CRS-standardin kiertämisjärjestelyjen ja läpinäkymättömien, tosiasiallisen edunsaajan piilottavien offshore-rakenteiden pakollisesta ilmoittamisesta ja niitä koskevien tietojen automaattisesta vaihtamisesta sopimusvaltioiden välillä sekä niiden kommentaareja soveltuvin osin direktiivin tarkoittamalla tavalla.

Virka-apudirektiivistä ei ole esitystä valmisteltaessa ollut saatavilla kodifioitua versiota, jossa direktiivien (EU) 2018/822 ja 2011/16/EU sisällöt olisi yhdistelty. Tässä esityksessä käytetyt artiklaviittaukset viittaavat direktiivin 2011/16/EU mukaiseen artiklajärjestykseen ikään kuin kodifioidussa versiossa.

## 4.2 Keskeiset ehdotukset

### 4.2.1 Rajat ylittävien järjestelyjen tiedonanto- ja ilmoitusvelvollisuus

Esityksessä ehdotetaan, että tiedot tietyistä rajat ylittävistä järjestelyistä olisi ilmoitettava Verohallinnolle. Rajat ylittäviä järjestelyjä olisivat järjestelyt, jotka liittyvät useampaan unionin jäsenvaltioon tai yhteen unionin jäsenvaltioon ja kolmanteen maahan esimerkiksi järjestelyssä mukana olevien henkilöiden eri valtioissa olevien verotuksellisten kotipaikkojen seurauksena. Ilmoitusvelvollinen olisi ensisijaisesti välittäjä eli järjestelyn suunnittelija, markkinoija tai organisoija ja toissijaisesti järjestelyä hyödyntävä verovelvollinen.

Järjestelyjen raportoitavuus perustuisi niin sanotun tunnusmerkin täyttymiseen. Tunnusmerkillä tarkoitetaan järjestelyn ominaispiirrettä tai osatekijää, joka voisi antaa viitteitä muun muassa mahdollisesta veron kiertämisestä tai veron välttämisestä. Tunnusmerkit perustuisivat direktiivin pakottavaan sääntelyyn. Joidenkin tunnusmerkkien osalta edellytettäisiin direktiivin vaatimalla tavalla lisäksi pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytysten täyttymistä, toisin sanoen sitä, että veroetu on yksi rajat ylittävästä järjestelystä odotettavissa olevista pääasiallisista hyödyistä.

Raportoitavat järjestelyt olisi ilmoitettava 30 päivän kuluessa siitä, kun ne on asetettu saataville toteuttamista varten, ne ovat valmiita toteuttamista varten tai kun niiden ensimmäinen vaihe on toteutettu. Raportoitavista järjestelyistä ilmoitettavat tiedot ja tietojen ilmoittamista koskevat määräajat ovat samat riippumatta siitä, onko raportointivelvollisena välittäjä tai asianomainen verovelvollinen.

Välittäjän tiedonantovelvollisuuden ja asianomaisen verovelvollisen ilmoitusvelvollisuuden lisäksi verotusmenettelylaissa säädettäisiin välittäjän erityisestä tiedonantovelvollisuudesta, jotta Verohallinto voisi direktiivissä edellytetyllä tavalla tehokkaasti valvoa järjestelyjen raportointia koskevien velvoitteiden noudattamista. Erityisellä tiedonantovelvollisuudella tarkoitettaisiin tässä yhteydessä välittäjän velvollisuutta antaa ja esittää tarkastettavaksi tiedot, jotka ovat tarpeen sen varmistamiseksi, että välittäjä on suorittanut sille verotusmenettelylaissa säädetyt velvoitteet.

Velvoitteiden laiminlyönteihin ehdotetaan sovellettavan verotusmenettelylain 3 luvun tiedonantovelvollisiin sovellettavaa laiminlyöntimaksusäännöstä. Olemassa olevan sääntelyn mukaan laiminlyöntimaksun suuruus vaihtelee laiminlyönnin vakavuuden mukaan ja on enintään

15 000 euroa. Välittäjien ja asianomaisten verovelvollisten yhdenmukaisen kohtelun mahdollistamiseksi samaa sääntelyä sovellettaisiin myös asianomaisen veroverovelvollisen velvoitteiden laiminlyönteihin.

Lisäksi esityksessä ehdotetaan eräitä muita täsmennyksiä ja lisäyksiä verotusmenettelylakiin. Esimerkiksi verotusmenettelylain laiminlyöntimaksusäännöstä ehdotetaan muutettavaksi siten, että säännöksen soveltamisalan piiriin tulisivat raportoitavia järjestelyjä koskevien velvoitteiden laiminlyöntien lisäksi myös verotusmenettelylain 3 luvun finanssilitietojen tiedonantovelvollisuutta koskevien säännösten sisältämien huolellisuusmenettelyvelvoitteiden laiminlyönnit. Nämä huolellisuusmenettelyvelvoitteet ovat itsenäisiä velvoitteita eikä niiden laiminlyöntiä ole muutoin sanktioitu. Finanssilitietojen tiedonantovelvollisuussäännösten pohjana ovat DAC2-direktiivi, CRS-standardi ja FATCA-sopimus, jotka direktiivin (EU) 2018/822 tavoin edellyttävät jäsenvaltiolta tai sopimusvaltiolta tiedonantovelvollisille säädettyjen velvoitteiden tehokasta valvontaa ja sanktiointia. Voimassa olevan lain sanamuodon ei voida katsoa kokonaisuudessaan täyttävän DAC2-direktiivin tai kansainvälisten sopimusten pakottavia velvoitteita. Ehdotetuilla täsmennyksillä ja lisäyksillä parannettaisiin lain tarkkarajaisuutta, varmistettaisiin virka-apudirektiivin sekä CRS-standardin ja FATCA-sopimuksen tehokkaan täytäntöönpanovelvoitteen toteutuminen ja Verohallinnon mahdollisuus varmistaa lain tehokas täytäntöönpano.

Lisäksi verotusmenettelylain 3 luvun säännökseen tarkastusoikeudesta ehdotetaan muutosta, joka mahdollistaisi Verohallinnon valvoa tehokkaasti esityksessä sivullisille ehdotettavien velvoitteiden noudattamista. Voimassa olevan, verotarkastusta koskevan 2 luvun säännöksen katsotaan täyttävän direktiivin tehokkaan valvonnan vaatimukset tilanteissa, joissa asianomainen verovelvollinen antaa ehdotettavan ilmoitusvelvollisuussäännöksen edellyttämät omaan toimintaansa ja verotukseensa liittyvät tiedot.

Esityksessä ehdotetut säännökset eivät rajoittaisi verotusmenettelylain muiden tiedonantovelvollisia ja ilmoitusvelvollisia koskevien säännösten soveltamista.

#### 4.2.2 Ammattisalassapitovelvollisuus

Virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 5 kohdan säännös antaa jäsenvaltioille mahdollisuuden ottaa huomioon kansallisen lainsäädännön ammattisalassapitosäännökset ja niiden vaikutukset raportoitavien järjestelyjen välittäjien velvollisuuteen ilmoittaa tietoja. Kyseisen kohdan mukaan välittäjille voidaan säätää oikeus olla toimittamatta raportoitavaa rajat ylittävää järjestelyä koskevia tietoja, jos raportointivelvoite loukkaisi kyseessä olevan jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön mukaista oikeudellista ammattisalassapitovelvollisuutta. Vapautus raportointivelvollisuudesta muodostuu direktiivin mukaan kuitenkin vain niille välittäjille, jotka harjoittavat toimintaansa sellaisten kansallisten lakien mukaisesti, joilla niiden ammattia säädelään.

Esityksessä ehdotetaan, että direktiivin tarkoittamille ammattisalassapitovelvollisuuden piirissä oleville suomalaisille välittäjille säädetään vapautus velvollisuudesta ilmoittaa tietoja raportoitavista järjestelyistä siltä osin kuin kyseisiä ammattia harjoittavia ja tehtäviä suorittavia välittäjiä koskevat salassapitosäännökset estävät heitä ilmoittamasta tietoja Verohallinnolle.

Vapautuksen piiriin kuuluisivat asianajajista annetun lain (496/1958) mukaiset asianajajat, luvan saaneista oikeudenkäyntiavustajista annetun lain (715/2011) mukaiset oikeudenkäyntiavustajat ja valtion oikeusapu- ja edunvalvontapiireistä annetun lain (477/2016) mukaiset julkiset oikeusavustajat, joita kaikkia koskee oikeudenkäymiskaaren (4/1734) 17 luvun 13 §:n 3 momentin todistamiskielto ja asianajajia lisäksi asianajajista annetun lain 5 c §:n salassapitokielto.

Vapautettu välittäjä olisi kuitenkin velvollinen ilmoittamaan raportoitavista järjestelyistä kaikki ne vaaditut tiedot, jotka eivät ole häntä koskevien salassapitosäännösten piirissä.

## 5 Esityksen vaikutukset

Esitys laajentaisi veroasioita koskevan tiedonvaihdon rajat ylittäviin järjestelyihin unionin jäsenvaltioiden välillä.

Rajat ylittäviä järjestelyjä koskeva tiedonvaihto tapahtuu jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten välillä. Verohallinto keräisi jäsenvaltioille ilmoitettavat tiedot rajat ylittävistä järjestelyistä ensisijaisesti tiedonantovelvollisilta välittäjiltä ja toissijaisesti ilmoitusvelvollisilta asianomaisilta verovelvollisilta. Esitetyt säännökset lisäävät tiedonanto- ja ilmoitusvelvollisille juridisille ja luonnollisille henkilöille verotukseen liittyviä kustannuksia ja hallinnollista taakkaa. Kustannukset aiheutuisivat direktiivin kansallisesta täytäntöönpanosta. Raportoitavien järjestelyjen määrää ei ole voitu arvioida, minkä vuoksi raportointivelvollisille aiheutuvien kustannusten arviointikaan ei ole ollut mahdollista.

Järjestelyjen raportointi Verohallinnolle ja järjestelyjä koskeva tiedonvaihto unionin jäsenvaltioiden välillä edellyttäisivät muutoksia Verohallinnon tietojärjestelmiin. Verohallinnon mukaan ehdotuksen edellyttämän resurssitarpeen arviointi on haastavaa, koska raportoitavat järjestelyt olisivat täysin uudenlainen ilmoittamisvelvollisuus ja tietovirta eikä tiedonanto- ja ilmoitusvelvollisten joukon etukäteinen yksilöinti ole mahdollista. Verohallinto arvioi toiminnon resurssitarpeeksi viidestä kymmeneen henkilötyövuotta tarpeen ollessa suurimmillaan vuoden 2020 aikana ilmoitusvelvollisuuden alkaessa ja kun Verohallinnolle raportoitaisiin järjestelyt, joiden ensimmäinen vaihe on toteutettu direktiivin voimaantulon ja direktiivin soveltamisen alkamispäivän välisenä aikana. Resurssitarve olisi ympärivuotinen, koska ilmoituksia annettaisiin läpi vuoden. Resurssit tarvittaisiin Verohallinnon mukaan muun muassa ilmoitusten käsittelyyn, ilmoitusvelvollisuuden valvontaan ja riskienhallintaan, analyysitoimintoon, sisäiseen ja ulkoiseen neuvontaan sekä koulutukseen.

Annetuissa lausunnoissa on tuotu esiin, että ehdotettu raportointivelvollisuus aiheuttaisi lisätyötä ja kustannuksia laissa tarkoitetuille välittäjille ja asianomaisille verovelvollisille, koska niiden on koulutettava ja resursoitava henkilöstöä raportointia koskevien velvoitteiden valvontaan ja täyttämiseen. Rahamääräisiä arvioita kustannuksista lausunnoissa ei ole esitetty. Suomen Asianajajaliiton lausunnossa on tuotu esiin, että yritykset ja niiden käyttämät veroasiantuntijat joutuisivat jokaisen rajat ylittävän järjestelyn yhteydessä varmistamaan, ettei tavanomaisia liiketoimia katsottaisi laissa tarkoitetuiksi raportoitaviksi järjestelyiksi. Raportointivelvollisuuden selvittämisestä ja täyttämisestä aiheutuvat kustannukset kohdistuisivat Suomen Asianajajaliiton ja Elinkeinoelämän keskusliiton mukaan viime kädessä verovelvollisiin riippumatta siitä, kohdistuisiko raportointivelvollisuus heihin vai heidän käyttämiinsä välittäjiin välittäjien laskutuksessa toimeksiantoihin käytetyn ajan asiakkailtaan.

Keskuskauppakamarin lausunnossa on tuotu esiin, että ehdotetusta raportointivelvollisuudesta aiheutuisi kustannuksia niillekin yrityksille, joilla ei ole raportoitavia järjestelyjä. Merkittävin kustannus aiheutuisi sellaisista prosesseista, kontroleista ja mekanismeista, joita jouduttaisiin konserniin erikseen luomaan ja dokumentoimaan siltä varalta, että jossakin konserniyhtiössä ilmenisi raportoitava järjestely.

Markkinoiden väärinkäytöstä sekä Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2003/6/EY ja komission direktiivien 2003/124/EY, 2003/125/EY ja 2004/72/EY kumoamisesta annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 596/2014 (*markkinoiden väärinkäyttöasetus*)



sääntelee markkinoiden väärinkäyttöä eli sisäpiirikauppoja, sisäpiiritiedon laitonta ilmaismista, markkinoiden manipulointia ja sisäpiiritiedon julkistamista. Direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin mukaiset raportoitavat järjestelyt voivat joissakin tilanteissa sisältää asetuksen tarkoittamia sisäpiiritietoja. Tämän vuoksi Verohallinnon olisi tietoja kerätessään, käsitellessään ja muille jäsenvaltioille ilmoittaessaan varmistettava, että menettely on järjestelyjen mahdollisesti sisältämien sisäpiiritietojen osalta asetuksen ja muiden asiaa koskevien säännösten mukaista.

## 6 Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä.

Lausuntonsa esitysluonnoksesta ovat antaneet oikeusministeriö, työ- ja elinkeinoministeriö, Finnwatch ry, Verohallinto, Verohallinnon Harmaan talouden selvitysyksikkö, Elinkeinoelämän keskusliitto EK, Finanssiala ry, Keskuskauppakamari, Suomen Asianajajaliitto ry, Suomen Veroasiantuntijat ry, Veronmaksajain Keskusliitto ry, professori Reijo Knuutinen, professori Juha Lindgren, professori Seppo Penttilä ja dosentti Kristiina Äimä.

Esitysluonnoksesta annetuissa lausunnoissa on toivottu, että esityksessä täsmennettäisiin ehdotetun sääntelyn soveltamisalaa ja käsitteiden määritelmiä, erityisesti pääasiallista hyötyä mittaavan testin ja tunnusmerkkien määritelmiä.

Osassa lausuntoja on esitetty tarve varmistaa ehdotettu oikeudellisen ammattisalassapitovelvollisuuden piirissä olevien välittäjien tiedonantovelvollisuuden laajuus ja suhde voimassaolevaan oikeuteen. Yhdessä lausunnossa on tuotu esiin säätämisyjärjestystä koskevien perusteluiden puuttuminen esityksestä.

Osassa lausuntoja on pidetty hyvänä ja tarkoituksenmukaisena, ettei raportointivelvollisuutta laajenneta direktiivin soveltamisalan lisäksi kansallisiin järjestelyihin ylipäätään tai täysimääräisesti direktiivin mukaisena. Osassa lausuntoja on vastaavasti katsottu, että järjestelyjen raportointivelvollisuus tulisi ulottaa myös tiettyihin kansallisiin järjestelyihin.

Esityksessä on otettu huomioon lausuntokierroksella esiin nostettuja seikkoja. Säännösten sisältöä, sanamuotoa ja rakennetta sekä käsitteiden määritelmiä ja oikeudellisen ammattisalassapitovelvollisuuden piirissä olevien välittäjien tiedonantovelvollisuutta on täsmennetty. Esitykseen on myös lisätty säätämisyjärjestystä koskeva jakso. Perusteluja kansallisten järjestelyjen jättämisestä esityksen ulkopuolelle on täsmennetty. Esityksen sanamuotoja on täsmennetty ja vaikutusten arviointia laajennettu.

## YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

### 1 Lakiehdotusten perustelut

#### 1.1 Laki raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla

##### 1 luku

**1 §.** Pykälässä säädettäisiin lain soveltamisalaan kuuluvista raportoitavista järjestelyistä. Pykälän 1 momentissa viitattaisiin verotusmenettelylain säännöksiin, joissa säädetään näitä järjestelyjä koskevista ilmoitus- ja tiedonantovelvollisuudesta ja laiminlyönneistä. Ilmoitusvelvollisuudesta säädettäisiin verotusmenettelylain 14 f §:ssä ja tiedonantovelvollisuudesta 17 e §:ssä. Tämän lain velvoitteiden laiminlyönneihin sovellettaisiin verotusmenettelylain 22 a §:n laiminlyöntimaksusäännöstä vastaavalla tavalla kuin verotusmenettelylain asiaa koskevien ilmoitus- ja tiedonantovelvollisuuksien laiminlyönneihin.

Pykälän 2 momentin mukaan lakia sovellettaisiin rajat ylittäviin järjestelyihin, joilla olisi tai voisi olla vaikutusta virka-apudirektiivin täytäntöönpanolain soveltamisalan mukaisten verojen suuruuteen tai määräytymiseen. Direktiivi ei määrittele järjestelyn käsitettä eikä järjestelyn muotoa määriteltäisi tarkemmin myöskään kansallisessa lainsäädännössä, jotta ehdotettua sääntelyä ei olisi mahdollista kiertää ainoastaan muodollisin perustein. Käytännössä lain alaan kuuluvat järjestelyt määräytyisivät tunnusmerkkien kautta. Järjestelyksi katsottaisiin myös järjestelyjen sarja ja järjestelyyn voisi sisältyä useampi kuin yksi vaihe tai osa. Virka-apudirektiiviä ja sen täytäntöönpanolakia sovelletaan kaikkiin jäsenvaltion ja sen osa-alueiden tai paikallisviranomaisten kantamiin tai niiden puolesta kannettuihin veroihin lukuun ottamatta arvonlisäveroa, tullia ja valmisteveroa sekä pakollisia sosiaaliturvamaksuja ja eräitä muita maksuja.

Järjestely olisi rajat ylittävä, jos se koskee useampaa kuin yhtä unionin jäsenvaltiota tai yhtä unionin jäsenvaltiota ja kolmatta maata tai lainkäyttöaluetta. Järjestely koskisi useampaa jäsenvaltiota tai jäsenvaltiota ja kolmatta maata tai lainkäyttöaluetta silloin, kun järjestelyyn osallistuvalla henkilöllä tai osallistuvilla henkilöillä on liittynyt useampaan valtioon tai lainkäyttöalueeseen verotuksellisen kotipaikan, kiinteän toimipaikan tai liiketoiminnan harjoittamisen muodossa. Järjestelyn ei katsottaisi olevan direktiivin tarkoittama rajat ylittävä järjestely, jos järjestelyn kaikkien osallistujien ainoa verotuksellinen kotipaikka olisi järjestelyn välittäjää lukuun ottamatta samassa valtiossa eikä järjestely muutenkaan koskisi useampaa jäsenvaltiota tai jäsenvaltiota ja kolmatta maata. Edellytyksenä olisi, että välittäjä toimisi järjestelyssä vain 2 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaisessa roolissa. Jos välittäjällä olisi järjestelyssä tämän lisäksi muu rooli, olisi järjestely olisi rajat ylittävä järjestely.

Pykälän 3 momentin mukaan lakia sovellettaisiin lisäksi järjestelyihin, joilla voi olla vaikutuksia finanssitilitietojen automaattiseen tietojenvaihtoon tai tosiasiallisen edunsaajan tunnistamiseen. Verotusmenettelylain 17 a—17 d §:ssä säädetään sivullisen yleisistä finanssitilitietoja koskevista tiedonantovelvollisuuksista, joiden perustana ovat direktiivi 2014/107/EU, CRS-standardi ja FATCA-sopimus. Momentin mukaisilla järjestelyillä tarkoitettaisiin näiden tiedonantovelvoitteiden kiertämistä, jota koskevista tunnusmerkeistä säädetään virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.D 1 kohdassa.

Lain soveltumisesta 3 momentin mukaisiin järjestelyihin olisi tarpeen säätää erikseen, koska velvoite ei käy suoraan ilmi 2 momentista, jossa säädettäisiin järjestelyistä, joilla on vaikutusta verojen suuruuteen tai määräytymiseen.

Tosiasiallisella edunsaajalla tarkoitettaisiin erityisesti rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen estämisestä annetussa laissa (444/2017) määriteltyä tosiasiallista edunsaajaa. Lainkohta soveltuisi erityisesti järjestelyihin, jotka on joko suunniteltu niin tai niitä markkinoidaan sillä, että järjestelyn tosiasiallinen edunsaaja saadaan kätettyä tai järjestely käytännössä aiheuttaa tämän. Tällaiselle järjestelylle on ominaista sellaisen henkilön mukanaolo, joka ei harjoita aktiivista liiketoimintaa ja joka on sijoittautunut muualle kuin yksi tai useampi järjestelyn tosiasiallisista edunsaajista. Tyypillisesti tällaisiin järjestelyihin liittyy muun muassa hallintarekisteröityjen osakkeenomistajien käyttämistä, välillisen määräysvallan käyttämistä jossakin järjestelyssä mukana olevassa yksikössä tai sellaisten valtioiden tai lainkäyttöalueiden hyödyntämistä, joissa on puutteellinen tai heikko sääntely tosiasiallisen edunsaajan tunnistamiseksi. Tämän kohdan mukaisten järjestelyjen tunnusmerkistä säädetään virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.D 2 kohdassa.

**2 §.** Pykälässä säädettäisiin lakiin liittyvistä keskeisistä käsitteistä, joista suurin osa on määritelty direktiivissä.

*Henkilöllä* tarkoitettaisiin luonnollista henkilöä, oikeushenkilöä, henkilöiden yhteenliittymää, yksikköä ja oikeudellista järjestelyä riippumatta siitä, onko sillä oikeushenkilön asema vai ei. Määritelmä vastaisi virka-apudirektiivin 3 artiklan 11 kohdan henkilön määritelmää.

*Tunnusmerkillä* (hallmark) tarkoitettaisiin järjestelyn ominaispiirrettä tai osatekijää, joista säädettäisiin ehdotetussa 12—22 §:ssä. Tunnusmerkin sisältyminen järjestelyyn olisi järjestelyn raportoitavuuden ehdoton edellytys. Se voisi antaa viitteitä muun muassa mahdollisesta veron kiertämisestä, veron välttämisestä tai CRS-standardin mukaisen raportoinnin kiertämisestä. Tunnusmerkki ei kuitenkaan automaattisesti tarkoittaisi, että järjestelyllä tavoitellaan jotakin näistä.

*Pääasiallista hyötyä mittaavalla testillä* (main benefit test) tarkoitettaisiin sen selvittämistä, tavoitellaanko järjestelyllä veroetua. Pykälän määritelmä vastaisi direktiivin pääasiallista hyötyä mittaavan testin määritelmää. Direktiivin mukaisesti järjestelyllä katsottaisiin tavoiteltavan veroetua, jos veroedun saaminen on kaikki asiaankuuluvat tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen se pääasiallinen hyöty tai yksi pääasiallisista hyödyistä, jonka henkilö voi odottaa järjestelystä saavansa. Ehdoton edellytys niiden järjestelyjen raportoitavuudelle, jotka sisältävät ehdotettujen 12—17 §:n tai 18 §:n 1 momentin 2 kohdan a alakohdan tai 3 tai 4 kohdan mukaisen tunnusmerkin, olisi veroedun tavoittelu pääasiallista hyötyä mittaavassa testissä tarkoitettulla tavalla. Säännöksellä rajataan direktiivin tarkoituksen mukaisesti raportoinnin ulkopuolelle tietyt järjestelyt, joista ei olisi odotettavissa ollenkaan tai vähäistä enempää veroetua.

Pääasiallista hyötyä mittaavan testin mukaisen veroedun tulisi ensisijaisesti liittyä virka-apudirektiivin soveltamisalan piiriin kuuluvaan veroon. Virka-apudirektiivi kattaa kaikki jäsenvaltion ja sen osa-alueiden tai paikallisviranomaisten kantamat tai niiden puolesta kannetut verot lukuun ottamatta arvonlisäveroa, tullia ja valmisteveroa. Direktiivin tarkoituksen mukaisesti odotettavissa olevan veroedun tarkastelu ei rajoittuisi kuitenkaan EU-jäsenvaltioiden kantamiin virka-apudirektiivin mukaisiin veroihin, vaan myös muiden valtioiden ja lainkäyttöalueiden kantamiin vastaaviin veroihin. Järjestelystä saatavan veroedun ei tämän vuoksi myöskään tarvitsisi realisoitua missään EU-jäsenvaltiossa, vaan pääasiallista hyötyä mittaavan testin kriteerit täytyisivät myös, jos odotettavissa oleva veroetu saataisiin muualla kuin EU-jäsenvaltiossa.

Direktiivin tarkoituksen mukaisesti pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytysten täyttymisen määrittäisivät objektiiviset kriteerit. Henkilön syillä ryhtyä hyödyntämään järjestelyä ei siten olisi merkitystä testin edellytysten täyttymisen kannalta.

Direktiivin tarkoituksen mukaisesti pääasiallista hyötyä mittaavalla testillä arvioitaisiin järjestelystä odotettavissa olevia hyötyjä. Toisin sanoen, testin edellytysten täyttymisen arviointi perustuisi järjestelyn suunnitteluvaiheessa välittäjän tai verovelvollisen tiedossa oleviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin. Järjestelystä lopulta mahdollisesti saatavilla veroeduilla ja muilla hyödyillä ei olisi arvioinnissa merkitystä.

Pääasiallisuuden vaatimuksen voidaan direktiivin tarkoittamalla tavalla katsoa täyttyvän tilanteessa, jossa odotettavissa oleva veroetu olisi arvoltaan merkittävä ja yksi järjestelyn pääasiallisista hyödyistä. Jos odotettavissa oleva veroetu olisi vähäinen järjestelystä odotettavissa olevaan kokonaishyötyyn verrattuna, veroedun tavoittelua koskevan testin edellytysten ei katsottaisi täyttyneen. Pääasiallisen hyödyn mittaamista koskeva testi on luonteeltaan asiaan liittyvien olosuhteiden tapauskohtainen kokonaistarkastelu, jossa veroetua tarkastellaan suhteessa olosuhteisiin ja järjestelyn vaikutukseen kokonaisuutena.

Direktiivin tarkoitus huomioon ottaen pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytysten ei katsottaisi täyttyvän, kun järjestelyssä on kyse verosuunnittelukeinoista, jotka on hyväksytty oikeus- ja verotuskäytännössä tai jotka eivät ole ristiriidassa verojärjestelmän ja järjestelyssä sovellettavan lain tai menettelyä koskevien säännösten tarkoituksen kanssa. Jos tällainen järjestely on osa suurempaa järjestelyä, jonka odotettavissa oleva pääasiallinen tai yksi pääasiallisista hyödyistä on pääasiallista hyötyä mittaavassa testissä tarkoitettu veroetu, katsottaisiin järjestely kuitenkin osaksi raportoitavaa järjestelyä.

*Välittäjä* (intermediary) on direktiivin ja ehdotetun lain velvoitteiden täyttämisen kannalta keskeinen käsite. Välittäjä olisi järjestelyjen raportoinnissa ensisijainen raportointivelvollinen.

Välittäjällä tarkoitettaisiin ensinnäkin henkilöä, joka vastaa järjestelyn suunnittelusta. Henkilön katsottaisiin olevan vastuussa järjestelyn suunnittelusta ainakin silloin, kun henkilö sisällyttää järjestelyyn ominaisuuden, joka täyttää jonkin 12—22 §:ssä säädetyn tunnusmerkin edellytyksistä.

Välittäjäksi katsottaisiin myös henkilö, joka markkinoi järjestelyä. Markkinoinniksi katsottaisiin menettely, jolla henkilö ehdottaa, suosittelee tai rohkaisee muita mukaan järjestelyyn, joka täyttää ainakin yhden tunnusmerkin edellytykset. Henkilön voitaisiin katsoa markkinoivan järjestelyä myös, vaikka järjestelyä olisi alkujaan suunniteltu sellaiseksi, johon jokin tunnusmerkeistä soveltuisi. Esimerkiksi sijoitusneuvoja katsottaisiin välittäjäksi tilanteessa, jossa sijoitusneuvoja markkinoi asiakkaalleen sijoitustuotetta verotusmenettelylain 17 a—17 d §:n mukaisen finanssilitietojen raportointia koskevien velvoitteiden välttämiseksi, vaikka tuotteen liikkeeseenlaskija ei olisi suunnitellut, markkinoinut tai tarkoittanut tuotetta kyseisten velvoitteiden kiertämiseen.

Henkilö katsottaisiin välittäjäksi myös, jos tämä vaikuttaa tavalla tai toisella aktiivisesti raportoitavan järjestelyn toteuttamiseen tai sen saataville tuomiseen, kuten tuomalla raportoitavan järjestelyn saataville toteuttamista varten, vastaamalla raportoitavan järjestelyn organisoinnista tai hallinnoimalla sen toteuttamista.

Välittäjäksi katsottaisiin myös henkilö, joka tarjoaa näihin edellä mainittuihin toimiin liittyen palveluja joko suoraan tai muiden henkilöiden välityksellä. Palvelulla tarkoitettaisiin tässä yhteydessä mitä tahansa raportoitavan järjestelyn suunnitteluun, markkinointiin, organisointiin, toteuttamisen hallinnointiin ja saataville toteuttamiseen liittyvää tukea, apua tai neuvontaa. Lisäedellytyksenä olisi, että henkilö tietää tai tämän voidaan kohtuudella olettaa tietävän ryhtyneensä tarjoamaan palveluja raportoitavaan järjestelyyn liittyen. Henkilön voitaisiin kohtuudella olettaa tietävän ryhtyneensä tarjoamaan raportoitavaan järjestelyyn liittyviä palveluja, jos

tällä on riittävä tieto järjestelyn tosiseikoista ja järjestelyn oikeudellisesta kohtelusta kyetäkseen arvioimaan, onko kyseessä raportoitava järjestely. Palveluntarjoajan pitäisi ottaa huomioon kaikki omassa tiedossaan olevat ja muut saatavilla olevat järjestelyyn liittyvät tiedot. Ehdotettu laki ei toisi palveluntarjoajille nimenomaisia uusia huolellisuusmenettelyvelvoitteita olemassa olevien velvoitteiden lisäksi.

Palveluja tarjoavia, välittäjiksi katsottavia henkilöitä voisivat olla esimerkiksi lakimiehet, tilintarkastajat, taloudelliset neuvonantajat ja konsultit, jotka osana liiketoimintaansa tarjoaisivat raportoitaviin järjestelyihin liittyviä palveluja. Esimerkiksi palveluntarjoaja voisi työskennellä läheisesti järjestelyn suunnittelijan tai markkinoijan kanssa taikka avustaisi raportoitavan järjestelyn asianomaista verovelvollista toteuttamaan järjestelyn tietäen kyseessä olevan raportoitava järjestely. Tässä yhteydessä palveluntarjoajaksi katsottaisiin myös esimerkiksi henkilö, joka tarjoaa raportoitavan järjestelyn toteuttamisvaiheeseen liittyviä hallinnollisia tai compliance-palveluja ja henkilön voidaan olettaa tietävän kyseessä olevan raportoitava järjestely sen perusteella, että järjestely ja siihen liittyvien palvelujen tarjoaminen ovat henkilölle asiantuntemuksensa ja kokemuksensa perusteella tuttuja. Järjestelyyn liittyväksi tueksi katsottaisiin myös esimerkiksi tilanne, jossa pankki tarjoaisi palvelujaan järjestelyyn liittyen, kuten avaamalla ulkomaisen tilin. Tällöin edellytettäisiin kuitenkin pankin tietoisuutta tai oletettua tietoisuutta siitä, että tilin avaaminen edesauttaa järjestelyn organisointia.

Palveluja tarjoavan tahon tietoisuus ratkaistaisiin tapauskohtaisesti ja riippuen tosiseikoista ja olosuhteista. Näitä olisivat esimerkiksi palveluntarjoajalla käytettävissään olevat tiedot sekä vaadittava asiantuntemus ja ymmärrys kyseisten palveluiden tarjoamiseksi.

On oletettavaa, että monessa tilanteessa järjestelyyn liittyvästä toimeksiannosta sovitaan työnantajana toimivan yrityksen nimissä yritykseen työ- tai toimisuhteessa olevan yhden tai useamman työntekijän suorittaessa järjestelyyn liittyvän konkreettisen työtehtävän työ- tai toimisuhteessa. Tällaisissa tilanteissa välittäjäksi ja tiedonantovelvolliseksi katsottaisiin työnantajayritys eikä sen palveluksessa oleva työntekijä.

Henkilön katsomiseksi välittäjäksi ja edellytysten täytyessä myös raportointivelvolliseksi pitäisi tällä olla edellä kuvattujen edellytysten lisäksi jokin neljästä lainkohdassa määritellystä liittynästä johonkin unionin jäsenvaltioon. Välittäjän määritelmä vastaisi direktiivin määritelmää välittäjästä.

*Suomalaisella välittäjällä* tarkoitettaisiin sellaista välittäjää, jolla on jokin lainkohdassa tarkoitettuista neljästä liittynästä Suomeen. Suomalaisen välittäjän käsite olisi keskeinen lain soveltamisen kannalta, sillä ehdotetun 5 §:n mukaisesti ainoastaan suomalaisella välittäjällä olisi laissa tarkoitettu tiedonantovelvollisuus.

*Asianomaisella verovelvollisella* tarkoitettaisiin henkilöä, jonka saataville raportoitava järjestely on asetettu toteuttamista varten tai joka on valmis toteuttamaan järjestelyn tai joka on toteuttanut tällaisen järjestelyn ensimmäisen vaiheen. Toteuttamiseen liittyviä ajankohtia on käsitelty tarkemmin jäljempänä 5 §:n perusteluissa. Määritelmä vastaisi direktiivin määritelmää asianomaisesta verovelvollisesta.

*Suomalaisella asianomaisella verovelvollisella* tarkoitettaisiin asianomaista verovelvollista, jolla olisi ainakin yksi lainkohdassa tarkoitettu liittynä Suomeen.

*Etuyhteydessä olevalla henkilöllä* tarkoitettaisiin henkilöä, joka on aseman, omistuksen tai muun määritellyn liittynän perusteella kytköksissä toiseen henkilöön. Direktiivissä käytetyn käsitteen etuyhteydessä oleva yritys sijasta laissa käytettäisiin käsitettä etuyhteydessä oleva

henkilö, koska direktiivi määrittelee etuyhteydessä olevan yrityksen tietyt edellytykset täyttäväksi henkilöksi ja virka-apudirektiivin 3 artiklan 11 kohdan mukaan henkilöllä tarkoitetaan oikeushenkilön lisäksi muun muassa luonnollista henkilöä. Etuyhteys muodostuisi, jos henkilö osallistuu toisen henkilön johtamiseen olemalla sellaisessa asemassa, jossa voi käyttää toisessa henkilössä merkittävää vaikutusvaltaa. Tällainen tosiasiallinen merkittävä vaikutusvalta voisi muodostua eri tavoin, esimerkiksi osakkeenomistajien tekemän osakassopimuksen kautta. Etuyhteys muodostuisi myös, jos henkilöllä on yli 25 prosenttia toisen henkilön ääniosuuksista, sillä on yli 25 prosentin suora tai välillinen omistus toisessa henkilössä tai oikeus vähintään 25 prosenttiin toisen henkilön voitoista. Välillinen omistusosuus määritettäisiin kertomalla henkilön hallitsemat osuudet konsernin omistusketjussa. Henkilöllä, jolla on yli 50 prosenttia äänioikeuksista, katsottaisiin olevan 100 prosenttia äänioikeuksista. Jos useampi henkilö täyttää jonkin mainituista ehdoista saman henkilön kohdalla, katsottaisiin nämä kaikki henkilöt etuyhteydessä oleviksi henkilöiksi. Jos samat henkilöt täyttävät jonkin mainituista liitynnöistä useamman henkilön kohdalla, katsottaisiin nämä kaikki henkilöt etuyhteydessä oleviksi henkilöiksi. Tilanteessa, jossa useampi henkilö toimii yhdessä saman henkilön osalta, laskettaisiin niiden ääni- tai omistusosuudet samassa henkilössä yhteen ja yhteenlaskettu osuus katsottaisiin kunkin henkilön ääni- tai pääomaosuudeksi henkilössä. Luonnollista henkilöä, hänen puolisoaan ja hänen suoraan ylenevässä tai alenevassa polvessa olevaa sukulaistaan pidettäisiin yhtenä henkilönä. Ehdotettu etuyhteydessä olevan henkilön määritelmä vastaisi direktiivin etuyhteydessä olevan yrityksen määritelmää.

*Markkinakelpoisella järjestelyllä* tarkoitettaisiin suunniteltua tai markkinoitua järjestelyä ja järjestelyä, joka on valmis toteutettavaksi tai asetettu saataville toteuttamista varten ilman, että sitä olisi merkittävästi muokattava. Markkinakelpoisen järjestelyn käsitteellä on merkitystä erityisesti 5 §:n 4 momentin mukaisen raportointivelvollisuuden kannalta. Muita lain soveltamisalaan kuuluvia järjestelyjä pidettäisiin räätälöityinä järjestelyinä.

*Viitenumerolla* tarkoitettaisiin Verohallinnon tai muun unionin jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen raportoidulle järjestelylle antamaa yksilöivää tunnistetta, joka perustuu komission täytäntöönpanoasetukseen (EU) 2019/532 täytäntöönpanoasetuksen (EU) 2015/2378 muuttamisesta raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä koskevassa pakollisessa automaattisessa tietojenvaihdossa käytettävien vakiolomakkeiden osalta, mukaan lukien kielijärjestelyt. Viitenumero annettaisiin tietojen raportoinnin yhteydessä rajat ylittävän järjestelyn ensimmäiselle raportoijalle, tilanteesta riippuen välittäjälle tai asianomaiselle verovelvolliselle. Viitenumerolla samaa järjestelyä koskevat ilmoitukset voitaisiin linkittää toisiinsa.

Täytäntöönpanoasetuksen johdanto-osassa todetaan, että jos useampi kuin yksi välittäjä tai asianomainen verovelvollinen on velvollinen toimittamaan tiedot, kaikessa samaa järjestelyä koskevassa tietojenvaihdossa olisi käytettävä yhtä ainoaa viitenumeroa, jotta nämä tietojenvaihdot voidaan yhdistää keskusrekisterissä (CCN) samaan järjestelyyn. Suomessa tämä toteutettaisiin siten, että Verohallinto ilmoittaisi rajat ylittävän järjestelyn ensimmäiselle raportoijalle järjestelyn yksilöivän viitenumeron. Viitenumeron Verohallinnolta saanut välittäjä ilmoittaisi viitenumeron saman järjestelyn mahdollisille muille tiedossaan oleville raportointivelvollisille välittäjille ja asianomaisille verovelvollisille riippumatta siitä, missä unionin jäsenvaltiossa nämä olisivat. Jos samassa järjestelyssä olisi useampi raportointivelvollinen välittäjä tai asianomainen verovelvollinen, kaikkiin saman järjestelyn raportointeihin Verohallinnolle tai muiden unionin jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille sisältyisi sama viitenumero, mikä mahdollistaisi samasta järjestelystä CCN:ään lähetettyjen tietojen yhdistämisen. Verohallinto laatisi menettelyn viitenumeron antamisesta järjestelyn ensimmäiselle raportoijalle sekä ohjeet ja menettelyn siitä, miten ensimmäisen raportoijan tulisi ilmoittaa Verohallinnolle tieto viitenumeron ilmoittamisesta järjestelyn muille välittäjille ja asianomaisille verovelvollisille. Viitenumeron (refe-

rence number), josta käytetään komission järjestelyjen raportointiin laatimissa teknisissä kuvauksissa myös ilmaisua arrangement number, ei pidä sekoittaa ilmoitusnumeroa (disclosure number), jota käytettäisiin yksilöimään kukin yksittäinen ilmoitus esimerkiksi mahdollisista korjausilmoitustilanteista ja jota ei luovutettaisi eteenpäin muille välittäjille eikä asianomaisille verovelvollisille.

## 2 luku

Ehdotettu 2 luku sisältäisi tarkemmat säännökset järjestelyn ilmoittamisajankohdasta, välittäjän ja asianomaisen verovelvollisen raportointivelvollisuudesta eri tilanteissa ja ilmoitettavista tiedoista.

**3 §.** Pykälässä säädettäisiin pääsäännöstä, joka määräisi, onko kyse raportoitavasta järjestelystä vai ei. Pykälän 1 momentin mukaan järjestely olisi raportoitava, jos se täyttäisi jonkin 12—22 §:ssä säädetyn tunnusmerkin edellytykset. Lain 12—17 §:n ja 18 §:n 2 kohdan a alakohdan sekä 3 ja 4 kohdan tunnusmerkkien osalta järjestely olisi raportoitava kuitenkin vain, jos järjestely täyttää lisäksi näissä säännöksissä tarkoitetun pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset.

**4 §.** Pykälässä säädettäisiin raportoitavaa järjestelyä koskevista tiedoista, jotka olisi ilmoitettava. Ilmoitettava tietosisältö olisi sama riippumatta siitä, olisiko raportointivelvollisena suomalainen välittäjä vai suomalainen asianomainen verovelvollinen. Ilmoitusvelvollisuus koskisi ainoastaan sellaisia tietoja, jotka ovat välittäjän tai asianomaisen verovelvollisen tiedossa, hallussa tai määräysvallassa.

Virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 14 kohdassa säädetään niistä tiedoista, jotka jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on 13 kohdan mukaan toimitettava muiden jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille. Toimitettavat tiedot riippuvat 14 kohdan mukaan tapauksesta, minkä voidaan katsoa viittaavan siihen, että järjestelyn raportoivalla välittäjällä tai asianomaisella verovelvollisella ei ole välttämättä kaikkia 14 kohdan mukaisia tietoja tiedossaan, hallussaan tai määräysvallassaan. Tällaisessa tilanteessa raportoitavasta järjestelystä tulisi ilmoittaa Verohallinnolle kaikki tiedossa, hallussa tai määräysvallassa olevat tiedot.

Pykälän 1 kohta velvoittaisi ilmoittamaan välittäjien, asianomaisten verovelvollisten ja asianomaisiin verovelvollisiin etuyhteydessä olevien henkilöiden tunnistamiseen liittyvät tiedot. Kohdassa ei lueteltaisi ilmoitettavia yksilöintitietoja tyhjentävästi, vaan kaikki ne edellä mainittuihin henkilöihin liittyvät yksilöintitiedot olisi ilmoitettava, joista voisi olla hyötyä henkilön tunnistamisessa ja jotka olisivat raportoijan tiedossa, hallussa tai määräysvallassa. Ilmoitettavia tietoja olisivat esimerkiksi nimi, luonnollisen henkilön syntymäaika ja -paikka, sekä henkilön verotuksellinen kotipaikka ja verotunniste.

Pykälän 2 kohta velvoittaisi ilmoittamaan tiedot niistä 12—22 §:ssä säädetystä tunnusmerkeistä, jotka tekevät järjestelystä raportoitavan.

Pykälän 3 kohta velvoittaisi antamaan tiivistelmän raportoitavan järjestelyn sisällöstä. Tiivistelmällä tarkoitettaisiin yleistä kuvausta järjestelyn sisältämistä olennaisista liiketoimista tai järjestelyistä mukaan lukien sen mahdollinen yleisesti tunnettu nimike sillä rajoituksella, että kuvaus ei saisi johtaa liike-, elinkeino-, tai ammattisalaisuuden tai kaupallisen menettelyn paljastamiseen tai sellaiseen tietojen paljastamiseen, joka olisi vastoin yleistä järjestystä. Rajoituksesta säädetään virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 14 kohdan c alakohdassa. Rajoituksen sana-

muoto ja sisältö vastaavat virka-apudirektiivin 8 a artiklan 6 kohdan b alakohdan rajoitusta koskien rajat ylittävää tilannetta varten annettavan ennakkopäätöksen tai ennakkohinnoittelusopimuksen sisällöstä annettavaa tiivistelmää.

Pykälän 4 kohta velvoittaisi ilmoittamaan päivän, jona raportoitavan järjestelyn ensimmäinen vaihe on toteutettu tai toteutettaisiin, ja 5 kohta yksityiskohtaiset tiedot kansallisista säännöksistä, joihin raportoitava järjestely perustuu. Kansallisilla säännöksillä tarkoitettaisiin myös Suomen kansainväliseen vero-oikeuteen kuuluvia verosopimusten säännöksiä.

Pykälän 6 kohta velvoittaisi ilmoittamaan raportoitavan järjestelyn arvon. Järjestelyn arvolla tarkoitettaisiin järjestelyn arvoa kokonaisuudessaan, esimerkiksi kauppahintaa tai sijoitettua pääomaa, ei järjestelyllä saavutettavaa veroetua. Järjestelyn arvo voisi muodostua yhdestä tai useammasta järjestelyn sisältämästä liiketoimesta riippuen järjestelyn luonteesta ja rakenteesta.

Pykälän 7 kohta velvoittaisi yksilöimään ne unionin jäsenvaltiot, joissa järjestelyn asianomaisilla verovelvollisilla on verotuksellinen kotipaikka. Lisäksi se velvoittaisi yksilöimään ne unionin jäsenvaltiot, joita raportoitava järjestely todennäköisesti koskisi. Järjestely voisi koskea jäsenvaltiota esimerkiksi silloin, kun järjestelyllä olisi vaikutuksia jäsenvaltion verotuksessa.

Pykälän 8 kohta velvoittaisi yksilöimään ne henkilöt, joiden verotuksellinen kotipaikka olisi unionin jäsenvaltiossa ja joita raportoitava järjestely todennäköisesti koskisi. Lisäksi olisi yksilöitävä valtiot, joissa näillä henkilöillä on verotuksellinen kotipaikka. Tässä kohdassa tarkoitettuja henkilöitä olisivat muut kuin välittäjät, asianomaiset verovelvolliset ja etu yhteydessä olevat henkilöt, joiden yksilöintitietojen ilmoittamisesta säädetäisiin 1 kohdassa.

Pykälän 9 kohta velvoittaisi ilmoittamaan järjestelyä yksilöivän, komission täytäntöönpanoasetuksen (EU) 2019/532 mukaisen viitenumeron tilanteessa, jossa samaa järjestelyä koskevia tietoja on jo ilmoitettu jonkin jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle ja ilmoitusvelvollinen on saanut viitenumeron aiemmalta ilmoittajalta.

Pykälä vastaisi 9 kohtaa lukuun ottamatta sisällöllisesti virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 14 kohdan mukaisia tietoja.

**5 §.** Pykälässä säädetäisiin välittäjää koskevan raportointivelvollisuuden pääsäännöstä ja raportoitavien tietojen ilmoittamisajankohdasta.

Pykälän 1 momentissa säädetäisiin, että 4 §:ssä säädetty tiedot olisi ilmoitettava Verohallinnolle 30 päivän kuluessa siitä, kun järjestely on saavuttanut momentissa tarkoitetun raportointikypsyyden. Järjestely voisi saavuttaa raportointikypsyyden kolmella eri tavalla, joista säädetäisiin momentin 1—3 kohdassa. Raportointivelvollisuus muodostuisi, kun jokin kolmesta edellytyksestä täyttyy. Järjestely olisi 1 kohdan mukaan raportoitava, kun se on asetettu saataville toteuttamista varten. Järjestelyn katsottaisiin olevan asetettu saataville toteuttamista varten, kun järjestelyn ydin ja pääpiirteet ovat tunnistettavissa. Edellytyksenä ei olisi, että kaikki järjestelyn yksityiskohdat ovat valmiina. Saataville asettaminen tarkoittaisi esimerkiksi sitä, että verokonsultti on toteuttanut saamansa toimeksiannon mukaisen järjestelyn suunnittelun. Saataville asettaminen tarkoittaisi myös esimerkiksi järjestelyn markkinoimista yleisölle tai kohdennetulle henkilökunnalle. Vaikka esimerkiksi toimeksiantaja ei toteuttaisi järjestelyä, katsottaisiin tälle tarjotun järjestelyn olevan kuitenkin saataville asetettu säännöksessä tarkoitettulla tavalla. Markkinakelpoisen järjestelyn raportointikypsyys saavutettaisiin usein ennen kuin järjestelyllä olisi vielä nimenomaista hyödyntäjää eli asianomaista verovelvollista. Räätelöityyn järjestelyyn sen sijaan liittyisi yleensä yksilöity asianomainen verovelvollinen.



Momentin 2 kohdan mukaan järjestely olisi raportoitava, kun se on valmis toteuttamista varten. Käsitteet toteuttamista varten valmis ja toteuttamista varten saataville asetettu ovat sisällöllisesti hyvin samankaltaisia. Toteuttamista varten valmis voisi soveltua ainakin yhtiön itselleen suunnittelemiin järjestelyihin, joiden toteutuminen ei edellyttäisi markkinointia asiakkaille tai muita vastaavia toimia. Momentin 1 ja 2 kohdan mukaisten järjestelyjen valmiusasteet vastaisivat hyvin pitkälle toisiaan.

Momentin 3 kohdan mukaan järjestely olisi raportoitava, kun sen ensimmäinen vaihe on toteutettu. Ensimmäisellä vaiheella tarkoitettaisiin mitä tahansa toimenpidettä tai tapahtumaa, jonka voitaisiin katsoa osoittavan sen, että järjestelyn toteuttamiseen on käytännössä ryhdytty.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin raportointivelvollisuudesta tilanteissa, joissa henkilö katsottaisiin välittäjäksi sen perusteella, että se on tarjonnut järjestelyyn liittyvää tukea, apua tai neuvoja joko suoraan tai muiden henkilöiden välityksellä. Tällöin 30 päivän määräaika alkaisi siitä hetkestä, kun edellä mainittuja toimia on tapahtunut.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin välittäjän velvollisuudesta ilmoittaa viipymättä järjestelyn mahdollisille muille välittäjille ja asianomaisille verovelvollisille viitenumero, jonka välittäjä on saanut Verohallinnolta oman ilmoituksen antamisen yhteydessä.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin välittäjän velvollisuudesta ilmoittaa kolmen kuukauden välein Verohallinnolle tietyt tiedot, jotka ovat tulleet saataville edellisen ilmoituksen antamisen jälkeen. Tämä ilmoittamisvelvollisuus koskisi ainoastaan tilanteita, joissa on kyse markkinakelpoisista järjestelyistä. Ilmoitettavia tietoja olisivat ehdotetun 4 §:n 1, 4, 7 ja 8 kohdan mukaiset tiedot. Momentti vastaisi sisällöllisesti virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 1 ja 2 kohtaa.

**6 §.** Pykälässä säädettäisiin suomalaisen välittäjän vapautuksesta raportoitavia järjestelyjä koskevasta tiedonantovelvollisuudesta. Säännös perustuisi virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 5 kohtaan, jossa säädetään kunkin jäsenvaltion mahdollisuudesta toteuttaa tarvittavat toimenpiteet, joilla välittäjille annetaan oikeus olla toimittamatta raportoitavaa rajat ylittävää järjestelyä koskevia tietoja, jos raportointivelvoite loukkaisi kyseessä olevan jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön mukaista oikeudellista ammattisalassapitovelvollisuutta.

Direktiivin englanninkielisessä versiossa oikeudellisesta ammattisalassapitovelvollisuudesta käytetään käsitettä *legal professional privilege*, ruotsinkielisessä versiossa *yrkesmässig privilegier*, ranskankielisessä versiossa *secret professionnel* ja saksankielisessä versiossa *Verschwiegenheitspflicht*. Ottaen huomioon direktiivin tarkoituksen ja eri kieliversioissa käsitteelle annetun ilmaisun ei oikeudellisella ammattisalassapitovelvollisuudella katsottaisi tarkoitettavan järjestelyn välittäjän liikesalaisuuden suojaamista. Liikesalaisuuden suojaamisesta säädetään Suomessa liikesalaisuuslaissa (595/2018), jonka 4 §:ssä säädetään kiellosta oikeudettomasti käyttää tai ilmaista liikesalaisuutta. Liikesalaisuudella tarkoitetaan kyseisessä laissa myös ammattisalassapitovelvollisuudella tarkoitetaan direktiivissä avustajan eli järjestelyn välittäjän salassapitovelvollisuutta suhteessa päämieheensä eli järjestelyn asianomaiseen verovelvolliseen. Välittäjiä koskevan vapautuksen myötä direktiivissä tiedostetaan ja otetaan huomioon tätä avustajan ja päämiehen välistä luottamuksellista suhdetta koskeva sääntely eri jäsenvaltioissa.

Vapautus raportointivelvollisuudesta muodostuu direktiivin mukaan vain niille välittäjille, jotka harjoittavat toimintaansa sellaisten asiaa koskevien kansallisten lakien mukaisesti, joilla niiden ammattia säädellään. Direktiivin vapautusta koskeva säännös ja sen tarkoitus huomioon ottaen vapautusta voitaisiin Suomessa soveltaa asianajajista annetun lain mukaisiin asianajajiin, luvan saaneista oikeudenkäyntiavustajista annetun lain mukaisiin oikeudenkäyntiavustajiin ja valtion

oikeusapu- ja edunvalvontapiireistä annetun lain mukaisesti julkisiin oikeusavustajiin, joita kaikkia koskee oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 13 §:n 3 momentin todistamiskielto. Esimerkiksi muista lakimiehistä, veroasiantuntijoista ja veroneuvonantajista ei säädetä Suomessa direktiivin tarkoittamalla tavalla lailla, minkä vuoksi nämä ammatit eivät ole direktiivin vapautuksen piirissä. Vapautuksen soveltuminen eri ammatteihin vaihtelee eri jäsenvaltioissa riippuen siitä, mitä ammatteja kussakin jäsenvaltiossa säännellään lailla direktiivin tarkoittamalla tavalla.

Asianajajan ja päämiehen välisen suhteen luottamuksellisuudesta säädetään Suomessa asianajajista annetun lain 5 c §:ssä. Lainkohdan mukaan asianajaja tai hänen apulaisensa ei saa luvottomasti ilmaista sellaista yksityisen tai perheen salaisuutta taikka liikesalaisuutta, josta hän tehtävässään on saanut tiedon. Oikeudenkäymiskaaren 17 luvun todistamiskieltoa koskevan 13 §:n 3 momentin ensimmäisen virkkeen sanamuoto vastaa asianajajista annetun lain 5 c §:n sanamuotoa sillä erotuksella, että oikeudenkäymiskaaren säännöksessä todistamiskielto velvoittaa asianajajien lisäksi luvan saaneita oikeudenkäyntiavustajia ja julkisia oikeusavustajia. Molempien lakien mukaisten suojien piiriin voidaan katsoa kuuluvan päämiestä tai hänen perhettään koskevat tiedot. Asianajajista annetun lain esitöissä HE 94/1993 vp todetaan salassapitovelvollisuussäännöksestä, että siinä tarkoitettu yksilön tai perheen salaisuus voisi olla lähes mikä tahansa yksityisen henkilön tai hänen perheensä taloutta, terveydentilaa, ihmissuhteita tai muuta sellaista asiaa koskeva seikka, joka ei ole yleisesti tiedossa.

Direktiivin mukaisten järjestelyjen raportointi on luonteeltaan ennakkollista ilmoittamista. Välittäjän, ja tietyissä tilanteissa asianomaisen verovelvollisen, on ilmoitettava järjestelystä vaaditut tiedot toimivaltaiselle viranomaiselle jo siinä vaiheessa, kun järjestely on asetettu saataville toteuttamista varten tai järjestely on valmis toteuttamista varten tai viimeistään silloin, kun järjestelyn ensimmäinen vaihe on toteutettu. Direktiivin välittäjää koskeva määritelmä ja välittäjää koskevat velvoitteet eivät kata jo toteutettuun järjestelyyn jälkikäteen esimerkiksi hallinnollisessa prosessissa annettua tukea, apua eikä neuvoja. Tämän vuoksi direktiivillä ei voida katsoa olevan välitöntä liityntää oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 13 §:n 1 momenttiin, jossa on kyse tietojen antamisesta liittyen käynnissä olevaan tai uhkaavaan oikeudenkäyntiin hallinto- tai rikosprosessissa.

Lähtökohta myös tämän vapautuksen piiriin kuuluville välittäjille olisi kuitenkin se, että he olisivat velvollisia raportoimaan järjestelyistä 4 §:n mukaiset tiedot. Se, että välittäjä on asianajaja ei automaattisesti vapauttaisi häntä kaikesta raportoitavia järjestelyjä koskevasta tiedonantovelvollisuudesta. Vapautus soveltuisi ainoastaan niihin tietoihin, jotka kuuluvat välittäjiä koskevien salassapito- ja todistamiskielto-säännösten piiriin. Vapautus voisi joissakin tilanteissa koskea vain järjestelyn yksittäisiä tietoja, kuten järjestelyä hyödyntävän asiakkaan yksilöintitietoja. Muilta osin järjestelystä tulisi raportoida. Vapautuksen soveltamisalaan kuuluvat välittäjät voisivat anonymisoida ilmoitettavasta järjestelystä sellaiset tiedot, joista olisi mahdollista päätellä salassapito- ja todistamiskielto-säännösten piiriin kuuluvia tietoja. Anonymisointi olisi kuitenkin sallittua tehdä vain salassapito- ja todistamiskielto-säännöksen turvaamisen kannalta tarpeellisista tiedoista. Itse järjestelyn anonymisoidut tunnusmerkit ja muut 4 §:n mukaiset tiedot olisi aina raportoitava lain ja direktiivin tarkoituksen mukaisessa laajuudessa Verohallinnolle.

Käytännössä voisi syntyä tilanteita, joissa vapautuksen soveltamisalaan kuuluva välittäjä osallistuu raportoitavan järjestelyn suunnitteluun rajoitetussa roolissa antamalla siihen esimerkiksi lainopillista tukea, apua tai neuvoja ilman, että välittäjä itse suunnittelee, markkinoi tai organisoii järjestelyä. Tällöin on myös mahdollista, että tällä välittäjällä on raportoitavasta järjestelystä vain sellaisia tietoja, jotka ovat salassapito- ja todistamiskielto-säännöksen piirissä. Tällaisia voisivat esimerkiksi olla tilanteet, joissa asianajaja laatii testamentin, kauppakirjan tai muun asiakirjan kokonaisuudessaan asiakkaalta saamiensa tietojen pohjalta. Raportointivelvollisuus olisi

tällöin näiltä osin kokonaisuudessaan muilla välittäjillä ja asianomaisilla verovelvollisilla. Vapautuksen soveltamisalaan kuuluvan välittäjän ainoa velvollisuus olisi tällöin ilmoittaa asianomaiselle verovelvolliselle tätä koskevasta raportointivelvollisuudesta.

Asianomainen verovelvollinen voisi myös antaa vapautuksen soveltamisalaan kuuluvalla välittäjälle suostumuksensa siihen, että välittäjä ilmoittaa järjestelystä myös salassapito- ja todistamiskiellon piirissä olevia tietoja. Jos välittäjä tällaisessa tilanteessa ilmoittaa järjestelystä myös kyseiset tiedot, ei asianomaisella verovelvollisella olisi näiden tietojen osalta ilmoitusvelvollisuutta.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin asianajajista annetun lain mukaisiin asianajajiin, luvan saaneista oikeudenkäyntiavustajista annetun lain mukaisiin oikeudenkäyntiavustajiin ja valtion oikeusapu- ja edunvalvontapiireistä annetun lain mukaisiin julkisiin oikeusavustajiin sovellettavasta tiedonantovelvollisuutta koskevasta vapautuksesta. Heidän ei tarvitsisi 5 §:stä huolimatta antaa Verohallinnolle niitä 4 §:n mukaisia tietoja, jotka asianajajista annetun lain 5 c § tai oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 13 §:n 3 momentti estävät heitä antamasta.

Vapautusta koskevan direktiivin säännöksen tarkoituksena ei ole, että salassapito- ja todistamiskieltosäännösten piirissä olevat tiedot jäisivät vapautustilanteessa kokonaan ilmoittamatta. Direktiivi mahdollistaa jaetun raportoinnin, jossa vapautukseen oikeutettu välittäjä ilmoittaisi toimivaltaiselle viranomaiselle, Suomessa Verohallinnolle, järjestelystä kaikki ne tiedot, joita salassapito- ja todistamiskieltosäännökset eivät koske.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin 1 momentissa tarkoitettun välittäjän velvollisuudesta viipymättä ilmoittaa saman järjestelyn toiselle välittäjälle, tai jos toista välittäjää ei ole, asianomaiselle verovelvolliselle tätä koskevasta raportointivelvoitteesta sekä viitenumero, jonka Verohallinto on antanut välittäjän Verohallinnolle ilmoittamalle järjestelylle. Asianomaisen verovelvollisen oikeudesta olla ilmoittamatta tämän pykälän tarkoittamassa tilanteessa välittäjältä saamaansa viitenumeroa Verohallinnolle oman ilmoituksensa yhteydessä säädettäisiin 9 §:n 2 momentissa.

Asianajajista annetun lain salassapitovelvollisuus ja oikeudenkäymiskaaren todistamiskielto eivät merkitsisi sitä, ettei asianomaisella verovelvollisella olisi verotusmenettelylain 14 f §:ssä tarkoitettua ilmoitusvelvollisuutta. Toisin sanoen se, että asianajaja on esimerkiksi suunnitellut verovelvolliselle verosuunnittelujärjestelyn, jolla mahdollisesti pyritään kiertämään tai välttämään veroa, ei vapauta verovelvollista itseään direktiivin mukaisesta raportointivelvollisuudesta.

**7 §.** Pykälässä säädettäisiin tilanteista, joissa välittäjällä olisi raportointivelvollisuus useassa unionin jäsenvaltiossa. Jos välittäjällä on 2 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettu liityntä useampaan jäsenvaltioon, välittäjälle muodostuisi rajat ylittävistä järjestelystä raportointivelvollisuus kaikkiin jäsenvaltioihin, joihin sillä on liityntä.

Pykälässä säädettäisiin suomalaiselle välittäjälle oikeus olla ilmoittamatta Verohallinnolle niitä tietoja raportoitavista järjestelyistä, jotka se olisi jo raportoinut jonkin toisen unionin jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle, jos välittäjän liityntä tähän toiseen jäsenvaltioon olisi vahvempi tai yhtä vahva kuin Suomeen. Etusijajärjestys määräytyisi pykälässä säädetyn järjestyksen perusteella. Oikeus olla ilmoittamatta raportoitavia tietoja muodostuisi kuitenkin vain, jos välittäjä pystyisi todistettavasti osoittamaan Verohallinnolle ilmoittaneensa samat tiedot toisen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle. Virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 4 kohdassa edellytetään, että välittäjällä on kansallisen lainsäädännön mukaiset todisteet tietojen antamisesta

toisessa jäsenvaltiossa. Välittäjä voisi osoittaa Verohallinnolle raportoineensa järjestelyn toisessa jäsenvaltiossa raportoinnin yhteydessä saamallaan viitenumera. Viitenumeron lisäksi Verohallinnon olisi saatava välittäjältä vakuutus, että se on ilmoittanut järjestelystä toiseen jäsenvaltioon kaikki vaaditut tiedot. Verohallinto laatisi tästä menettelyohjeet. Säännökseen perustuva oikeus olla ilmoittamatta koskisi ainoastaan niitä raportoitavan järjestelyn tietoja, jotka olisi ilmoitettu toisen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle, ei automaattisesti järjestelyä kokonaisuudessaan. Jos suomalainen välittäjä olisi ilmoittanut vain osan järjestelyn tiedoista toiseen jäsenvaltioon, olisi välittäjällä raportointivelvollisuus Verohallinnolle niistä järjestelyn tiedoista, joita se ei olisi vielä ilmoittanut minkään jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle. Pykälä vastaisi sisällöllisesti virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 3 ja 4 kohtaa.

**8 §.** Pykälässä säädettäisiin tilanteista, joissa samaan raportoitavaan järjestelyyn osallistuisi useita välittäjiä. Pykälän 1 momentin mukaan kaikki järjestelyn suomalaiset välittäjät olisivat tällöin tiedonantovelvollisia.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin suomalaisen välittäjän oikeudesta 1 momentista huolimatta olla antamatta Verohallinnolle järjestelystä niitä tietoja, jotka toinen välittäjä on jo antanut Verohallinnolle tai jonkin toisen unionin jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle. Jotta välittäjälle muodostuisi oikeus olla antamatta tietoja Verohallinnolle, edellytettäisiin ehdotettua 7 §:ää vastaavalla tavalla välittäjän osoittavan Verohallinnolle jonkin toisen välittäjän jo ilmoittaneen samat tiedot. Välittäjä voisi täyttää tämän vaatimuksen toiselta välittäjältä saamansa todistuksen avulla. Todistukseen tulisi sisältyä ainakin järjestelyä yksilöivä viitenumero ja tieto siitä, mitä vaadittuja tietoja toinen välittäjä on järjestelystä antanut. Verohallinto laatisi tästä menettelyohjeet. Oikeus olla antamatta tietoja koskisi ainoastaan niitä raportoitavan järjestelyn tietoja, jotka toinen välittäjä on antamansa todistuksen mukaan ilmoittanut, ei automaattisesti järjestelyä kokonaisuudessaan. Jos toinen välittäjä on ilmoittanut vain osan järjestelyn tiedoista Verohallinnolle tai toisen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle, olisi välittäjällä raportointivelvollisuus niistä järjestelyä koskevista tiedoista, joita toinen välittäjä ei olisi vielä todistettavasti ilmoittanut minkään jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle. Pykälä vastaisi sisällöllisesti virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 9 kohtaa.

**9 §.** Pykälässä säädettäisiin suomalaista asianomaista verovelvollista koskevan ilmoitusvelvollisuuden pääsäännöstä ja raportoitavien tietojen ilmoittamisajankohdasta.

Pykälän 1 momentin mukaan järjestelyn suomalaisella asianomaisella verovelvollisella olisi toissijainen velvollisuus ilmoittaa Verohallinnolle tiedot raportoitavasta järjestelystä ensisijaisen velvollisuuden ollessa järjestelyn suomalaisella välittäjällä tai välittäjillä. Verotusmenettelylain 14 f §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan suomalaisen asianomaisen verovelvollisen olisi annettava Verohallinnolle tiedot raportoitavasta järjestelystä, jos mikään välittäjä ei ole saman lain ehdotetun 17 e §:n mukaan velvollinen raportoimaan järjestelyä eikä tällaista velvollisuutta olisi millään välittäjällä muussakaan unionin jäsenvaltiossa. Tilanne olisi tällainen esimerkiksi silloin, kun asianomainen verovelvollinen saa järjestelyyn liittyen neuvoja, apua tai tukea toimijalta, jolla ei olisi välittäjältä edellytettävää liityntää mihinkään unionin jäsenvaltioon, tai jos järjestely suunniteltaisiin ja toteutettaisiin kokonaan itse ilman välittäjää. Ilmoitusvelvollisuus olisi asianomaisella verovelvollisella myös, jos järjestelyn välittäjä olisi vapautettu tiedonantovelvollisuudestaan lain 6 §:n tai jonkin toisen jäsenvaltion vastaavanlaisen vapautuksen perusteella eikä järjestelyssä olisi toista välittäjää. Tällöin asianomaisen verovelvollisen tietoisuus omasta ilmoitusvelvollisuudestaan edellyttäisi, että tiedonantovelvollisuudesta vapautettu välittäjä ilmoittaisi asianomaiselle verovelvolliselle tätä koskevasta raportointivelvollisuudesta. Vaaditut tiedot, joista säädettäisiin 4 §:ssä, olisi ilmoitettava Verohallinnolle 30 päivän kuluessa

siitä, kun järjestely olisi saavuttanut raportointikypsyyden. Ilmoitettavat tiedot ja ilmoittamisaika vastaisivat sitä, mitä säädettäisiin välittäjien osalta 5 §:n 1 momentissa. Pykälä vastaisi sisällöllisesti virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 7 kohdan 1 alakohtaa.

Asianomaisen verovelvollisen olisi 4 §:n nojalla ilmoitettava muiden tietojen lisäksi järjestelyyn liittyvä välittäjältä saamansa viitenumero. Viitenumeron ilmoittaminen olisi kuitenkin asianomaiselle verovelvolliselle vapaaehtoista, jos järjestelyn Verohallinnolle ilmoittaneeseen välittäjään sovelletaan 6 §:ssä säädettyä vapautusta ja järjestelyyn liittyy salassapito- ja todistamiskiellon piiriin kuuluvia tietoja. Viitenumeron ilmoittamisen vapaaehtoisuudella varmistettaisiin se, etteivät ehdotettu säännös ja menettely loukkaisi asianajajista annetun lain eikä oikeudenkäymiskaaren salassapito- ja todistamiskieltosäännöksiä.

Lain 2 §:n viitenumeron määritelmää koskevien yksityiskohtaisten perustelujen yhteydessä kuvatuun komission täytäntöönpanoasetuksen (EU) 2019/532 tavoite saada samaa järjestelyä koskevat erikseen raportoidut tiedot yhdistettyä viitenumerolla toisiinsa johtaa tarkoituksensa mukaisesti siihen, että Verohallinto pystyy yhdistämään samasta järjestelystä eri aikaan tai eri tahojen toimesta ilmoitetut tiedot toisiinsa. Asianomaisen verovelvollisen velvollisuus ilmoittaa välittäjältä saamansa viitenumero oman ilmoituksensa yhteydessä Verohallinnolle olisi kuitenkin joissakin tilanteissa ongelmallinen salassapito- ja todistamiskieltosäännösten kannalta. Jos asianomaisella verovelvollisella olisi velvollisuus ilmoittaa Verohallinnolle välittäjältä saamansa viitenumero salassapito- ja todistamiskieltosäännösten piiriin kuuluvia tietoja sisältävän järjestelyn tietojen ilmoittamisen yhteydessä, voisi se vaarantaa salassapito- ja todistamiskieltosäännösten asianmukaisen soveltamisen, kun Verohallinto voisi yhdistää välittäjän ja asianomaisen verovelvollisen ilmoittamat tiedot viitenumeron avulla toisiinsa. Tämän vuoksi asianomaiselle verovelvolliselle ei asetettaisi velvollisuutta käyttää omassa ilmoituksessaan välittäjältä saamaansa viitenumeroa niissä järjestelyissä, jotka sisältävät salassapito- ja todistamiskieltosäännösten piiriin kuuluvia tietoja. Tällöin asianomaisen verovelvollisen olisi ilmoitettava Verohallinnolle järjestelystä kaikki 4 §:n mukaiset tiedot viitenumeroa lukuun ottamatta, riippumatta siitä, mitä tietoja välittäjä olisi samasta järjestelystä mahdollisesti jo Verohallinnolle ilmoittanut.

Asianomaisella verovelvollisella olisi vaihtoehtoisesti niin halutessaan mahdollisuus käyttää ilmoituksessaan välittäjältä saamaansa viitenumeroa, jolloin asianomaisen verovelvollisen olisi ilmoitettava Verohallinnolle viitenumeron lisäksi vain ne 4 §:n mukaiset tiedot, joita välittäjä ei olisi jo ilmoittanut. Käyttämällä viitenumeroa asianomainen verovelvollinen antaisi suostumuksen siihen, että välittäjän aiemmin Verohallinnolle järjestelystä ilmoittamat tiedot ja verovelvollisen samasta järjestelystä myöhemmin Verohallinnolle ilmoittamat tiedot voitaisiin yhdistää toisiinsa salassapito- ja todistamiskieltosäännöksistä huolimatta.

Ehdotettu menettely, jossa viitenumeron ilmoittaminen olisi säädetty asianomaiselle verovelvolliselle vapaaehtoiseksi edellä kuvatuissa tilanteissa, ei vastaa komission täytäntöönpanoasetusta (EU) 2019/53. Täytäntöönpanoasetus edellyttää, että samaa järjestelyä koskevat ilmoitukset pitäisi pystyä yhdistämään toisiinsa viitenumeron avulla. Ehdotetun menettelyn voidaan kuitenkin katsoa olevan direktiivin sallima poikkeus ja siten ehdotus täyttäisi näiltä osin direktiivin vaatimukset. Direktiivi sallii, että sen kansallisessa täytäntöönpanossa turvataan lainsäädännön mukaisen oikeudellisen ammattisalassapitovelvollisuuden noudattaminen. Viitenumeron ilmoittamisen vapaaehtoisuudella varmistettaisiin tämän velvollisuuden noudattaminen.

**10 §.** Pykälässä säädettäisiin tilanteista, joissa suomalaisella asianomaisella verovelvollisella olisi raportointivelvollisuus useassa unionin jäsenvaltiossa. Jos asianomaisella verovelvollisella

on 2 §:n 7 kohdassa tarkoitettu liityntä useampaan jäsenvaltioon, asianomaiselle verovelvolliselle muodostuisi rajat ylittävistä järjestelystä raportointivelvollisuus kaikkiin jäsenvaltioihin, joihin sillä on liityntä.

Pykälässä säädettäisiin suomalaiselle asianomaiselle verovelvolliselle oikeudesta olla ilmoittamatta tietoja raportoitavasta järjestelystä Verohallinnolle, jos sillä olisi raportointivelvollisuus samasta järjestelystä toisessa unionin jäsenvaltiossa, johon liityntä olisi vahvempi kuin Suomeen ja verovelvollinen olisi raportoinut tiedot tähän toiseen jäsenvaltioon. Etusijajärjestys määräytyisi pykälässä säädetyn järjestyksen perusteella. Oikeus olla ilmoittamatta raportoitavia tietoja muodostuisi kuitenkin vain, jos asianomainen verovelvollinen pystyisi todistettavasti osoittamaan Verohallinnolle ilmoittaneensa samat tiedot toisen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle. Verohallinto laatisi ohjeet ja menettelyn tämän mahdollistamiseksi. Säännökseen perustuva oikeus olla ilmoittamatta koskisi ainoastaan niitä raportoitavan järjestelyn tietoja, jotka olisi ilmoitettu toisen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle, ei automaattisesti järjestelyä kokonaisuudessaan. Jos asianomainen verovelvollinen olisi ilmoittanut vain osan järjestelyn vaadituista tiedoista toiseen jäsenvaltioon, sillä olisi raportointivelvollisuus Verohallinnolle niistä järjestelyn tiedoista, joita se ei olisi minkään jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle vielä ilmoittanut. Pykälä vastaisi sisällöllisesti virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 7 kohdan 2 alakohtaa ja 8 kohtaa.

**11 §.** Pykälässä säädettäisiin tilanteista, joissa samassa raportoitavassa järjestelyssä olisi useita asianomaisia verovelvollisia. Pykälän 1 momentin mukaan kaikki järjestelyn suomalaiset asianomaiset verovelvolliset olisivat tällöin ilmoitusvelvollisia.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin suomalaisen asianomaisen verovelvollisen oikeudesta 1 momentista huolimatta olla antamatta Verohallinnolle järjestelystä niitä tietoja, jotka toinen asianomainen verovelvollinen on jo ilmoittanut Verohallinnolle tai jonkin toisen unionin jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle. Lisäedellytyksenä olisi, että tämä toinen asianomainen verovelvollinen olisi 2 momentin kaksikohtaisessa luettelossa ennen suomalaista asianomaista verovelvollista. Luettelon ensimmäinen kohta olisi asianomainen verovelvollinen, joka olisi sopinut raportoitavasta järjestelystä välittäjän kanssa. Toinen kohta olisi asianomainen verovelvollinen, joka hallinnoisi järjestelyn toteuttamista. Jotta suomalaiselle asianomaiselle verovelvolliselle muodostuisi näiden edellytysten täytyessä oikeus olla ilmoittamatta tietoja Verohallinnolle, edellytettäisiin ehdotettua 10 §:ää vastaavalla tavalla suomalaisen asianomaisen verovelvollisen osoittavan Verohallinnolle jonkin toisen asianomaisen verovelvollisen jo ilmoittaneen samat tiedot. Verohallinto laatisi ohjeet ja menettelyn tämän mahdollistamiseksi. Pykälä vastaisi sisällöllisesti virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 10 kohtaa.

### 3 luku

Järjestelyjen tunnusmerkeistä säädetään virka-apudirektiivin liitteessä IV. Järjestelyt olisivat raportoitavia, jos niiden elementit tai ominaisuudet vastaavat yhtä tai useampaa tässä luvussa säädettyä tunnusmerkkiä.

Tunnusmerkit jaetaan yleisiin ja erityisiin tunnusmerkkeihin. Yleiset tunnusmerkit ovat piirteitä, jotka usein sisältyvät laajalti markkinoitaviin ja hyödynnettäviin järjestelyihin tai uusiin ja innovatiivisiin verosuunnittelujärjestelyihin. Erityisillä tunnusmerkeillä pyritään ensisijaisesti puuttumaan verojärjestelmissä olevien tunnettujen puutteiden ja haavoittuvuuksien sekä yleisesti käytettyjen menettelyjen hyödyntämiseen verosuunnittelujärjestelyissä. Tunnusmerkeistä säädettäisiin 3 luvussa; yleisistä tunnusmerkeistä 12—14 §:ssä ja erityisistä tunnusmerkeistä 15—22 §:ssä. Direktiivin ja 12—22 §:n tunnusmerkkiluettelo on tyhjentävä.

**12 §.** Pykälässä säädettäisiin luottamuksellisuusehdosta raportoitavan järjestelyn tunnusmerkkinä. Järjestely olisi pykälän 1 kohdan mukaan raportoitava, jos järjestelyssä on sitouduttu noudattamaan luottamuksellisuusehtoa.

Luottamuksellisuusehdolla eli velvoitteella olla kertomatta järjestelystä tai sen tietyistä piirteistä tarkoitettaisiin tässä laissa asianomaiseen verovelvolliseen tai muuhun järjestelyyn osallistuvaan henkilöön, mutta ei välittäjään, kohdistuvaa velvoitetta. Ehtoa käytetään yleensä sen vuoksi, että järjestely tai sen tietty ominaisuus saadaan pidettyä salassa muilta välittäjiltä tai veroviranomaisilta ja näin voidaan suojata välittäjää ja esimerkiksi järjestelyn välittäjälle tuomaa arvoa. Järjestely voi tällöin pitää sisällään uusia ja innovatiivisia piirteitä, joita välittäjä ei halua saattaa kilpailijoiden tietoon säilyttääkseen kilpailuedun ja mahdollisuuden tarjota järjestelyä edelleen. Luottamuksellisuusehdon sisältyminen järjestelyyn voi olla myös merkki siitä, että järjestelyllä pyritään veron kiertämiseen tai veron välttämiseen.

Pykälän 2 kohdassa säädettäisiin, että järjestely olisi raportoitava tämän tunnusmerkin perusteella vain, jos järjestely täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset. Tästä johtuen esimerkiksi pelkästään kilpailullisista syistä laaditut luottamuksellisuusehdot järjestelyissä, joihin ei sisälly lainkaan verotuksellista elementtiä, eivät täyttäisi tämän tunnusmerkin edellytyksiä. Pykälä vastaisi sisällöllisesti virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.A 1 kohtaa.

**13 §.** Pykälässä säädettäisiin järjestelystä saatavaan veroetuun kytkettyyn palkkioon perustuvasta tunnusmerkistä. Välittäjän saamana palkkiona pidettäisiin maksua, korkoa sekä korvausta rahoituskuluista ja muista maksuista. Järjestely olisi raportoitava tämän tunnusmerkin perusteella vain, jos järjestely täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset. Pykälä vastaisi sisällöllisesti virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.A. 2 kohtaa.

Pykälän 1 kohdan mukaan tunnusmerkillä tarkoitettaisiin ensinnäkin sitä, että välittäjällä olisi sopimuksen mukaan oikeus saada järjestelyä hyödyntävältä henkilöltä maksu, joka määräytyisi järjestelystä saatavan veroedun määrän perusteella. Veroedun määrästä riippuvainen maksu voisi olla osa järjestelystä maksettavaa korvausta kiinteän korvauksen rinnalla, mutta maksu voisi olla myös kokonaisuudessaan veroedun määrästä riippuvainen. Tunnusmerkillä tarkoitettaisiin myös tilannetta, jossa välittäjän saama maksu olisi riippuvainen järjestelyn suunnitellun veroedun tosiasiallisesta toteutumisesta. Välittäjän saaman maksun katsottaisiin olevan riippuvainen veroedun tosiasiallisesta toteutumisesta, kun välittäjä on velvollinen palauttamaan saamansa maksun joko kokonaan tai osittain, jos mikään tai osa suunnitelluista veroeduista ei toteudu.

**14 §.** Pykälässä säädettäisiin tunnusmerkistä, joka perustuisi siihen, että järjestelyssä käytetään vakiomuotoisia asiakirjoja tai rakenteita. Lisäksi edellytettäisiin, että sama järjestely olisi useamman henkilön saatavilla ilman, että sitä olisi merkittävästi muutettava ollakseen eri henkilöille toteuttamiskelpoinen. Tunnusmerkki soveltuisi näin ollen lähinnä markkinakelpoiisiin järjestelyihin eli järjestelyihin, joita on markkinoitu ja jotka on suunniteltu, ovat valmiita toteutettavaksi tai asetettu saataville toteuttamista varten ilman, että niitä olisi merkittävästi muokattava. Järjestely olisi raportoitava tämän tunnusmerkin perusteella vain, jos järjestely täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset. Järjestelyt, joissa käytetään vakiomuotoisia asiakirjoja, täyttäisivät tämän pykälän tunnusmerkin edellytykset näin ollen vain, jos veroetu olisi järjestelyjen odotettavissa oleva pääasiallinen tai yksi pääasiallisista hyödyistä. Esimerkiksi finanssialalla tyypillisesti käytettävien, pitkälti vakiomuotoisten asiakkaan ja pankin välisten sopimusten, kuten asuntolainasopimusten, ei yleensä katsottaisi täyttävän testin edellytyksiä, koska kyseisistä sopimuksista mahdollisesti saatava veroetu on yleensä merkityksetön verrat-

tuna muihin sopimuksilla saavutettaviin hyötyihin, kuten asuntolainasopimustilanteissa asumistarpeiden tyydyttämiseen. Pykälä vastaisi sisällöllisesti virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.A 3 kohtaa.

**15 §.** Pykälässä säädettäisiin tunnusmerkistä, joka perustuisi hankitun tappiollisen yhtiön tappioiden hyödyntämiseen järjestelyyn osallistuvan henkilön verotettavan tulon pienentämiseksi.

Tunnusmerkillä tarkoitettaisiin tilannetta, jossa järjestelyyn osallistuva henkilö hankkii tappiollisen yhtiön ja lopettaa sen pääasiallisen toiminnan tarkoituksenaan käyttää yhtiön tappioita pienentääkseen omaa verotettavaa tuloaan. Verotettavaa tuloa pienentäviksi toimiksi katsottaisiin tässä yhteydessä myös tappioiden siirtäminen käytettäväksi toisessa valtiossa tai lainkäyttöalueella ja tappioiden käyttäminen nopeutetussa tahdissa. Tunnusmerkillä tarkoitettaisiin keinotekoisluonteista liiketoimea, jonka tavoite olisi yksinomaan tai lähes yksinomaan veroedun saaminen.

Direktiivissä ei ole säädetty aikarajasta, minkä sisällä hankittu toiminta olisi lopetettava, jotta tunnusmerkin kriteerit täyttyisivät. Ottaen huomioon asiayhteyden voidaan katsoa, ettei tunnusmerkki soveltuisi ainakaan, jos hankitun yhtiön toiminta jatkuisi vielä useita vuosia hankinnan jälkeen. Ottaen huomioon tunnusmerkin käyttötarkoituksen ja jottei tunnusmerkkiä voisi helpposti kiertää, sen voitaisiin katsoa olosuhteista ja tapauksesta riippuen soveltuvan myös tilanteisiin, joissa tappiollisen yhtiön pääasiallinen toiminta lopetettaisiin ennen tulevaa hankintatahtumaa.

Järjestely olisi raportoitava tämän tunnusmerkin perusteella vain, jos järjestely täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset. Pykälä vastaisi sisällöllisesti virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.B 1 kohtaa.

**16 §.** Pykälässä säädettäisiin tunnusmerkistä, joka perustuisi siihen, että järjestelyllä muunnetaan tuloa pääomaksi, lahjaksi tai alemman verotuksen kohteena olevaksi tuloksi tai kokonaan verovapaaksi tuloksi. Tunnusmerkin edellytysten täyttymistä tarkasteltaisiin siitä näkökulmasta, muuntuuko tulo järjestelyn seurauksena toiseen, verokohtelultaan suotuisampaan muotoon. Tunnusmerkki voisi soveltua esimerkiksi järjestelyihin, joilla ansiotulona verotettava palkkatulo muunnettaisiin pääomatuloksi. Järjestelyjä, jotka verolainsäädäntö ja sen tarkoitus sallivat toteuttaa kahdella tai useammalla vaihtoehtoisella tavalla jonkin vaihtoehtoista johtaessa verotuksellisesti toisia vaihtoehtoja edullisempaan lopputulokseen, ei yleensä pidettäisi raportoitavina järjestelyinä tämän tunnusmerkin perusteella. Esimerkiksi, jos pankin asiakkaana oleva henkilö päättää sijoittaa suoran osakesijoittamisen sijaan osakesäästötillille tai vakuutukseen näiden edullisemman verokohtelun vuoksi, ei kyse olisi tämän tunnusmerkin perusteella raportoitavasta järjestelystä, vaikka siihen osallistuisi toisessa valtiossa oleva välittäjä. Jos esimerkiksi jonkin järjestelyn verotus on henkilön verotuksellisessa asuinvaltiossa säädetty nimenomaisesti siten, että sille myönnetään verotukea, ei tällaista järjestelyä pidettäisi raportoitavana järjestelynä. Pykälän mukaisen tunnusmerkin perusteella järjestely olisi raportoitava vain, jos järjestely täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset. Pykälä vastaisi sisällöllisesti virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.B 2 kohtaa.

**17 §.** Pykälässä säädettäisiin tunnusmerkistä, joka perustuisi veroetujen saamiseksi tehtyyn varojen kierrättämiseen. Pykälän 1 kohdan mukaan tunnusmerkillä tarkoitettaisiin ensinnäkin järjestelyjä, jotka sisältävät kehämäisiä liiketoimia, jos näissä on mukana yksiköitä ilman muuta pääasiallista liiketoiminnallista tarkoitusta. Tällä tarkoitettaisiin tilanteita, joissa kierrätetään varoja toisen valtion kautta tarkoituksena saada varat ulkomaisiin sijoituksiin sovellettavan edullisemman verotuskohtelun piiriin. Varojen kierrättäminen voisi tapahtua esimerkiksi siten, että valtiossa 1 sijaitseva konserniyhtiö D siirtäisi varoja valtiossa 2 sijaitsevalle emoyhtiölle E,



joka lainaisi varat takaisin yhtiölle D, jolloin valtiossa 1 kierrätettyjä varoja pidettäisiin verotuksessa ulkomaisena sijoituksena. Tunnusmerkkiä ei yleensä sovellettaisi tavanomaisiin osinjonjakotilanteisiin tytäryhtiöltä emoyhtiölle. Tunnusmerkillä tarkoitettaisiin myös sellaisia liiketoimia sisältäviä järjestelyjä, jotka mitätöivät tai peruuttavat toisensa tai joilla on muita vastaavia piirteitä. Järjestely olisi raportoitava tämän tunnusmerkin perusteella vain, jos järjestely täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset. Pykälä vastaisi sisällöllisesti virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.B 3 kohtaa.

**18 §.** Pykälässä säädettäisiin niin sanottuihin verokohtelun eroavuuksiin perustuvasta tunnusmerkistä. Verokohtelun eroavuudella tarkoitettaisiin pykälässä sitä, että suorituksenmaksaja voi vähentää suorituksen verotuksessaan yhdellä lainkäyttöalueella, mutta suorituksensaajan lainkäyttöalueella ei mahdollisesti veroteta vähennystä vastaavaa tuloa. Tunnusmerkin soveltamisalaan voisi kuulua niin sanottuja hybridijärjestelyjä, joita tarkoitetaan neuvoston direktiivissä (EU) 2017/952 direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuuksista kolmansien maiden kanssa. Verokohtelun eroavuutta tarkastellaan pykälässä kuitenkin laajemmin kuin mainitussa direktiivissä ja tunnusmerkillä tarkoitettaisiin myös muita toimia kuin hybridijärjestelyjä.

Tunnusmerkin mukaan kyse olisi raportoitavasta järjestelystä, jos tilanteessa on vähintään kaksi toisiinsa etuyhteydessä olevaa henkilöä ja niiden välillä tehdään verotuksessa vähennyskelpoinen suoritus. Lisäksi edellytettäisiin vähintään yhden 1—4 kohdassa säädetyn edellytyksen täyttymistä.

Momentin 1 kohdan mukaan lisäedellytyksenä olisi, että maksun vastaanottajalla ei ole verotuksellista kotipaikkaa missään valtiossa tai lainkäyttöalueella. Momentin 2 kohdan a) kohdan mukaan lisäedellytyksenä olisi, että maksun vastaanottajalla on verotuksellinen kotipaikka josakin valtiossa tai lainkäyttöalueella, mutta kyseisessä valtiossa tai lainkäyttöalueella ei kanneta yhteisöveroa tai yhteisöverokanta on nolla tai lähes nolla, käytännössä alle yksi prosenttia. Raportoitavuus edellyttäisi tällöin lisäksi, että järjestely täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset. Pelkkä tunnusmerkin täytyminen ei kuitenkaan täyttäisi testin edellytyksiä, vaan järjestelyssä tulisi olla myös muita piirteitä, jotka osoittavat järjestelyllä tavoiteltavan veroetua. Momentin 2 kohdan b) kohdan mukaan lisäedellytyksenä olisi, että kyseinen valtio tai lainkäyttöalue on unionin jäsenvaltioiden tai OECD:n luettelolla yhteistyöhaluttomista lainkäyttöalueista. Yhteistyöhaluttomien lainkäyttöalueiden luettelolla tarkoitetaan veroasioissa yhteistyöhaluttomia lainkäyttöalueita koskevaa Euroopan unionin luetteloa ja OECD:n luetteloa List of Unco-operative Tax Havens. EU:n luettelon tavoitteena on edistää maailmanlaajuisesti veroalan hyvää hallintotapaa. Neuvosto hyväksyi 5 päivänä joulukuuta 2017 luettelon, jolla on unionin ulkopuolisia valtioita ja lainkäyttöalueita, jotka eivät ole sitoutuneet muuttamaan verotustaan hyvän hallintotavan mukaiseksi. OECD:n luetteloon listataan valtioita ja lainkäyttöalueita, jotka eivät ole sitoutuneet veroasioiden kansainväliseen läpinäkyvyyteen ja tietojenvaihtoon.

Momentin 3 kohdan mukaan lisäedellytyksenä olisi, että suoritus on kokonaan verovapaa suorituksensaajan verotuksellisen kotipaikan valtiossa tai lainkäyttöalueella. Momentin 4 kohdan mukaan lisäedellytyksenä olisi, että suoritukseen voisi soveltua erityisiä veronhuojennuksia siinä valtiossa tai lainkäyttöalueella, jolla suorituksensaajan verotuksellinen kotipaikka sijaitsee. Tällä tarkoitettaisiin samaa kuin OECD:n BEPS-toimintasuunnitelman haitallisen verokilpailun arviointia sekä verojärjestelmien ja verotuksen avoimuuden parantamista käsittelevän toimenpiteen 5 (Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance) käsitteellä preferential tax regime. Erityisellä veronhuojennuksella tarkoitettaisiin kyseisen valtion yleisestä verojärjestelmästä poikkeavaa sääntelyä, johon

perustuva verokohtelu on yleistä verojärjestelmää edullisempi. Erityiset veronhuojennukset voisivat olla esimerkiksi erityisiä toimialakohtaisia tai tiettyihin tuloihin kohdistuvia veronhuojennuksia, kuten niin sanottu patent box -tyyppinen järjestelmä tai ulkomaisille sijoituksille säädetty huojennukset.

Momentin 3 ja 4 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa edellytettäisiin lisäksi, että järjestely täyttäisi pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset. Pelkkä tunnusmerkki ei kuitenkaan täyttäisi testin edellytyksiä, vaan järjestelyssä tulisi olla myös muita piirteitä, jotka osoittavat järjestelyllä tavoiteltavan veroetua. Pykälä vastaisi sisällöllisesti virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.C 1 kohtaa.

**19 §.** Pykälässä säädettäisiin tunnusmerkeistä, jotka perustuisivat moninkertaisiin vähennyksiin tai kaksinkertaista verotusta koskevan vapautuksen hakemiseen useassa valtiossa tai lainkäyttöalueella, tai siihen, että useampi kuin yksi valtio tai lainkäyttöalue arvostaa verotuksessa varojen siirtotilanteissa samat varallisuuserät eri tavalla.

Pykälän 1 kohdan nojalla järjestely olisi raportoitava, jos siihen liittyen vaaditaan samaa menoa vähennettäväksi verotuksessa useammassa valtiossa tai lainkäyttöalueella. Tunnusmerkillä tarkoitettaisiin esimerkiksi järjestelyjä, joihin liittyvien varallisuuserien arvon tai hankintamenon vähentämistä koskevilla säännöksissä olisi eroja järjestelyyn kytkeytyvien valtioiden välillä, mikä voisi johtaa saman vähennyksen tekemiseen kahteen tai useampaan kertaan. Tällä viitattaisiin verokohtelun eroavuuteen ja myös tämän tunnusmerkin soveltamisalaan voisi kuulua niin sanottuja hybridijärjestelyjä, joita tarkoitetaan neuvoston direktiivissä (EU) 2017/952 direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuuksista kolmansien maiden kanssa. Myös tässä pykälässä verokohtelun eroavuutta tarkastellaan kuitenkin laajemmin kuin mainitussa direktiivissä ja tunnusmerkillä tarkoitettaisiin myös muita toimia kuin hybridijärjestelyjä.

Tunnusmerkki voisi soveltua esimerkiksi silloin, kun tietyn varallisuuserän leasingtilanteessa vähennysoikeus on yhden valtion säännösten mukaan varallisuuserän omistajalla ja toisen valtion säännösten mukaan varallisuuserän haltijalla eli vuokralle ottajalla. Pykälän 1 kohdan tunnusmerkki ei soveltuisi tilanteeseen, jossa sama vähennys tehdään sekä yhtiön kiinteän toimipaikan että pääliikkeen sijaintivaltiossa, jos pääliikkeen sijaintivaltio verottaa kiinteän toimipaikan tuloa ja poistaa kaksinkertaisen verotuksen hyvitysmenetelmällä.

Pykälän 2 kohdan nojalla järjestely olisi raportoitava, kun siihen liittyen haetaan kaksinkertaisen verotuksen poistamista useammassa kuin yhdessä valtiossa tai lainkäyttöalueella. Tunnusmerkki soveltuisi esimerkiksi neuvoston direktiivissä (EU) 2017/952 direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuuksista kolmansien maiden kanssa tarkoitettuihin niin sanottuihin hybridisiirtoihin, joissa voi olla mahdollista vaatia useampikertaisia lähdeveron hyvityksiä.

Pykälän 3 kohdan nojalla järjestely olisi raportoitava, kun kyse on varojen siirrosta ja useampi kuin yksi valtio tai lainkäyttöalue arvostaa siirrettävät varat toisistaan poikkeavalla tavalla. Järjestely voi johtaa joko kaksinkertaiseen verotukseen tai siihen, ettei tapahtumaa veroteta missään valtiossa tai lainkäyttöalueella, jos järjestelyyn kytkeytyvät valtiot ja lainkäyttöalueet eivät yhteistyössä sovi siirrettävien varallisuuserien arvosta. Esimerkiksi varoja luovutettaessa varojen alkuperäinen sijaintivaltio ja valtio, johon varat siirretään, voivat käyttää toisistaan poikkeavaa menetelmää laskiessaan varoista saatavien tuottojen nettonykyarvoa. Pykälä vastaisi sisällöllisesti virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.C 2—4 kohtaa.

**20 §.** Pykälässä säädettäisiin tunnusmerkeistä, jotka perustuisivat automaattista tietojenvaihtoa koskevan sääntelyn asettamien velvoitteiden välttämiseen. Automaattisella tietojenvaihdolla tarkoitettaisiin tässä pykälässä neuvoston direktiivin 2014/107/EU, CRS-standardin sekä vastaavan sisältöisten sopimusten, kuten FATCA-sopimuksen, mukaista finanssilitietojen pakollista automaattista tietojenvaihtoa. Näihin liittyvistä kansallisista tiedonantovelvollisuuksista säädetään verotusmenettelylain 17 a—17 d §:ssä.

Säännöksessä tarkoitettujen tunnusmerkkien mukaan järjestelyt olisivat raportoitava, jos ne johtavat tai niiden voidaan olettaa johtavan verotusmenettelylain 17 a—17 d §:n mukaisen tai jonkin muun valtion tai lainkäyttöalueen vastaavien säännösten mukaisen tiedonantovelvollisuuden välttämiseen tai kiertämiseen, tai joilla voidaan olettaa tavoiteltavan tämän tiedonantovelvollisuuden välttämistä tai kiertämistä, tai jotka hyödyntävät tällaisten säännösten puutetta. Direktiivi sisältää luettelon tällaisista järjestelyistä. Luettelo ei ole tyhjentävä.

Tunnusmerkin edellytykset täyttävänä raportoitavana järjestelynä pidettäisiin sellaisen tilin, tuotteen tai investoinnin käyttämistä, joka ei ole tai jonka tarkoituksena ei ole olla finanssili, mutta jolla on olennaisesti samankaltaisia ominaisuuksia kuin finanssiliillä. Finanssiliillä tarkoitettaisiin automaattista tietojenvaihtoa koskevassa edellä mainitussa sääntelyssä tarkemmin määriteltyä finanssilaitoksen ylläpitämää tilia.

Tunnusmerkin edellytykset täyttävänä raportoitavana järjestelynä pidettäisiin myös finanssiliin tai varojen siirtämistä lainkäyttöalueille, joita ei sido vaatimus finanssiliä koskevien tietojen automaattisesta vaihdosta asianomaisen verovelvollisen asuinvaltion kanssa, tai tällaisten lainkäyttöalueiden käyttämistä muutoin tässä pykälässä tarkoitettavan automaattista tietojenvaihtoa koskevan sääntelyn asettamien velvoitteiden välttämiseksi. Esimerkki tämänkaltaisesta järjestelystä voisi olla pääoman siirtäminen säilytystilille lainkäyttöalueelle, joka ei ole mukana automaattisessa tietojenvaihdossa. Tällöin tilinhaltijan verotuksellisen asuinvaltion viranomaiset eivät saisi säilytystilistä tietoa.

Tunnusmerkin edellytykset täyttävänä raportoitavana järjestelynä pidettäisiin myös toimia, joilla tuloja ja pääomaa uudelleen luokitellaan sellaisiksi tuotteiksi tai maksuiksi, joita finanssiliä koskevien tietojen automaattinen tietojenvaihto ei koske. Raportoitavana järjestelynä ei pidettäisi tilannetta, jossa maksut tai esimerkiksi sijoittamiseen tai rahoitukseen liittyvät tuotteet pidettäisiin CRS- ja FATCA-raportointivelvollisen finanssilaitoksen raportoitavalla finanssiliillä tai maksettaisiin tällaisten tilillä olevien varojen perusteella. Esimerkki tunnusmerkissä tarkoitettua järjestelystä voisi olla yhtiön, joka ei ole finanssilaitos, työntekijöilleen suorittama palkanmaksu osaksi yhtiön osakkeina. Tällöin osakkeet tulisivat työntekijöiden suoraan omistukseen ilman säilytysyhteisön mukanaoloa, minkä vuoksi työntekijöiden verotuksellisten asuinvaltioiden viranomaiset eivät saisi näistä varoista tietoa.

Tunnusmerkin edellytykset täyttävänä raportoitavana järjestelynä pidettäisiin myös finanssilaitoksen, finanssiliin tai näiden varojen siirtämistä sellaiseen finanssilaitokseen, sellaiselle finanssiliille tai sellaisiin varoihin tai muuntamista sellaiseksi finanssilaitokseksi, finanssiliiksi tai varoiksi, joita finanssiliä koskevien tietojen automaattisen vaihdon mukainen raportointi ei koske.

Tunnusmerkin edellytykset täyttävänä raportoitavana järjestelynä pidettäisiin myös sellaisten oikeussubjektien, järjestelyjen tai rakenteiden käyttämistä, jotka poistavat tai joiden tarkoituksena on poistaa yhden tai useamman tilinhaltijan tai kontrolloivan henkilön osalta raportointi finanssiliä koskevien tietojen automaattisen vaihdon perusteella. Esimerkki järjestelystä voisi olla seuraava tilanne. Unionin jäsenvaltiossa A asuva henkilö perustaa unionin ulkopuolisessa

valtiossa B ammattimaisesti johdetun trustin, joka katsotaan CRS-standardin mukaiseksi finanssilaitokseksi, täsmällisemmin sijoitusyksiköksi, jonka kautta sijoitustoimintaa muiden henkilöiden puolesta harjoittava yksikkö tai muu finanssilaitos hallinnoi. Trusti avaa finanssitilin jäsenvaltiossa C. Valtio B olisi jäsenvaltio A:n näkökulmasta CRS-standardin mukainen niin sanottu ei-osallistuva valtio, mutta C:n näkökulmasta osallistuva valtio, koska valtioiden B ja C välillä on kahdenvälinen sopimus CRS-tietojen automaattisesta vaihtamisesta. Kahdenvälinen sopimus valtioiden B ja C välillä tarkoittaisi sitä, että valtion C ei tarvitsisi tutkia, tunnistaa eikä raportoida valtiossa B sijaitsevan trustin tosiasiallisia edunsaajia. Tämä johtaa siihen, että järjestelyä ei raportoitaisi unionin jäsenvaltioon A eikä jäsenvaltio A saisi tietoa siellä asuvan henkilön trustista eikä siihen liittyvästä finanssitilistä.

Tunnusmerkin edellytykset täyttävänä raportoitavana järjestelynä pidettäisiin myös finanssilaitosten asiakkaan tuntemisvelvollisuutta koskevia menettelyjä heikentäviä toimia. Säännöksessä tarkoitettaisiin menettelyjä, joita käytetään finanssitiliä koskevien tietojen raportoimiseen liittyvien velvoitteiden täyttämässä. Raportoitavana järjestelynä pidettäisiin myös toimia, jotka hyödyntävät näissä menettelyissä olevia puutteita. Tällä tarkoitettaisiin esimerkiksi sellaisten lainkäyttöalueiden käyttämistä, joilla rahanpesun vastaisen lainsäädännön toimeenpanojärjestelmä on riittämätön tai heikko tai joilla oikeushenkilöitä tai oikeudellisia järjestelyjä koskevat avoimuusvaatimukset ovat riittämättömiä.

Pykälä vastaisi sisällöllisesti virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.D 1 kohtaa.

**21 §.** Pykälässä säädettäisiin tunnusmerkistä, joka perustuisi toimiin, joiden johdosta järjestelyn tosiasiallista edunsaajaa ei tunnistettaisi tai joilla tunnistaminen olisi tehty vaikeaksi. Tosiasiallisella edunsaajalla tarkoitettaisiin tässä pykälässä ainakin rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen estämisestä annetussa laissa tarkoitettua tosiasiallista edunsaajaa.

Tunnusmerkin edellytykset täyttävä raportoitava järjestely sisältäisi muodollisjuridisten tai tosiasiallisten edunsaajien läpinäkymättömän ketjun. Lisäksi järjestelyssä käytettäisiin henkilöitä, oikeudellisia järjestelyjä tai rakenteita, joihin liittyisi tunnusmerkissä tarkoitettuja tyypillisiä piirteitä. Tällainen piirre olisi se, että nämä eivät harjoittaisi merkittävää taloudellista toimintaa eikä niissä olisi asianmukaista henkilöstöä, laitteita, varoja eikä tiloja. Lisäksi niiden perustamis-, johtamis-, koti-, valvonta- tai sijoittautumispaikka olisi jokin muu valtio tai lainkäyttöalue kuin yhden tai useamman tosiasiallisen edunsaajan sijaintivaltio tai -lainkäyttöalue, ja yhden tai useamman tosiasiallisen edunsaajan varat olisivat tällaisten henkilöiden, oikeudellisten järjestelyjen tai rakenteiden hallussa. Näiden tyypillisten piirteiden lisäksi tunnusmerkin edellytysten täytyminen edellyttäisi, että tällaisten henkilöiden, oikeudellisten järjestelyjen tai rakenteiden tosiasialliset edunsaajat olisi tehty tunnistamattomiksi. Pykälä vastaisi sisällöllisesti virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.D 2 kohtaa.

**22 §.** Pykälässä säädettäisiin eräisiin siirtohinnoittelutilanteisiin perustuvista tunnusmerkeistä.

Pykälän 1 kohdassa tarkoitetun tunnusmerkin mukaan järjestely olisi raportoitava, jos siinä käytetään yhden valtion tai lainkäyttöalueen antamia erityisiä siirtohinnoittelusäännöksiä. Tässä tarkoitettaisiin niin sanottuja safe harbour -sääntöjä, jotka antavat verovelvolliselle mahdollisuuden soveltaa etukäteen sovittuja ehtoja konserninsisäisten liiketoimien hinnoittelussa yleisten siirtohinnoittelusääntöjen asemesta. Valtioiden yksipuoliset safe harbour -säännöt ovat ainoastaan yhden valtion hyväksymiä sääntöjä ja ne lisäävät verosuunnittelun riskiä sekä mahdollisuutta useampikertaiselle verovapaudelle. Yleisillä siirtohinnoittelusäännöillä tarkoitettaisiin OECD:n siirtohinnoitteluohjeita (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) ja niiden mukaisia sääntöjä.

Pykälän 2 kohdan mukaan järjestely olisi raportoitava, jos siinä on kyse vaikeasti arvostettavien aineettomien hyödykkeiden tai niitä koskevia oikeuksien siirtämisestä. Vaikeasti arvostettavien aineettomien hyödykkeiden käsitteellä tarkoitettaisiin samaa kuin OECD:n siirtohinnoittelua koskeviin ohjeisiin sisältyvällä käsitteellä hard-to-value intangibles. Järjestely olisi raportoitava kuitenkin vain, jos siirretyille hyödykkeille tai oikeuksille ei ole olemassa luotettavia vertailuarvoja. Aineettoman hyödykkeen siirtoa koskevan järjestelyn osalta edellytettäisiin lisäksi, että hyödykkeen siirtämisestä aiheutuvaa lopullista menetystä on toimenpiteen toteuttamisen hetkellä vaikea arvioida.

Pykälän 3 kohdan mukaan järjestely olisi raportoitava, jos siinä on kyse konserninsisäisten toimintojen, riskien tai varojen rajan yli tapahtuvasta siirtämisestä. Järjestely olisi kuitenkin raportoitava vain, jos siirtäjän tai siirtäjien ennakoitut vuotuiset tulokset ennen korkoja ja veroja olisivat kolmen vuoden ajan siirron jälkeen alle 50 prosenttia tällaisen siirtäjän tai tällaisten siirtäjien niistä ennakoituista vuotuisista tuloksista ennen korkoja ja veroja, jotka olisi voitu saada, jos siirtoa ei olisi tehty.

Tämän tunnusmerkin perusteella raportoitavia järjestelyjä olisivat rajat ylittävät liiketoimintojen uudelleenjärjestelyt, joiden seurauksena liiketoiminnan siirtävä verovelvollinen menettäisi merkittävän osan ansaintamahdollisuuksistaan. Esimerkkinä voisi olla tilanne, jossa suomalaisen yhtiön, joka kehittää, valmistaa ja myy tuotetta omilla nimissään ja omaan lukuunsa, toiminnot uudelleen järjestellään. Tämä voi tapahtua niin, että suomalaisen yhtiön tietyt toiminnot, riskit ja varat siirretään toisessa valtiossa sijaitsevaan konserniyhtiöön. Siirron jälkeen suomalaisen yhtiön vuotuisen tuloksen ennen korkoja ja veroja ennakoidaan seuraavan kolmen vuoden ajan olevan kymmenen miljoonaa euroa. Jos siirtoa ei olisi tehty ja liiketoimintaa olisi jatkettu aiempaan tapaan, olisi arvioitu vuotuinen tulos ennen korkoja ja veroja ollut 25 miljoonaa euroa. Ennakoitu vuotuinen tulos siirron jälkeisenä kolmena vuotena olisi alle 50 prosenttia ennakoitusta tuloksesta ilman siirtoa, jolloin järjestely täyttäisi tunnusmerkin edellytykset ja olisi raportoitava järjestely. Pykälä vastaisi sisällöllisesti virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.E kohtaa.

#### 4 luku

**23 §.** Laki olisi tarkoitettu tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2020. Direktiivin (EU) 2018/822 2 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on sovellettava direktiivin säännöksiä 1 päivästä heinäkuuta 2020. Lakia sovellettaisiin järjestelyihin, jotka asetetaan saataville toteuttamista varten tai jotka ovat valmiita toteuttamista varten 1 päivänä heinäkuuta 2020 tai sen jälkeen. Lisäksi lakia sovellettaisiin järjestelyihin, joiden ensimmäinen vaihe on toteutettu tai toteutetaan 25 päivänä kesäkuuta 2018 tai sen jälkeen.

**24 §.** Pykälässä säädettäisiin välittäjän ja asianomaisen verovelvollisen velvollisuudesta antaa Verohallinnolle viimeistään 31 päivänä elokuuta 2020 4 §:ssä tarkoitettut tiedot järjestelystä, jonka ensimmäinen vaihe on toteutettu tai toteutetaan 25 päivänä kesäkuuta 2018 ja 30 päivänä kesäkuuta 2020 välisenä aikana. Virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 12 kohta edellyttää jäsenvaltioita toteuttamaan tarvittavat toimenpiteet, joilla välittäjät ja asianomaiset verovelvolliset veloitetaan viimeistään 31 päivänä elokuuta 2020 ilmoittamaan tiedot niistä raportoitavista rajat ylittävistä järjestelyistä, joiden ensimmäinen vaihe toteutetaan direktiivin voimaantulopäivän ja soveltamispäivän välisenä aikana.

## 1.2 Laki verotusmenettelystä

**14 f §.** Pykälässä säädettäisiin raportoitavien järjestelyjen toissijaisesta raportointivelvollisuudesta. Toissijaisuus tarkoittaisi tässä yhteydessä sitä, että järjestelyjen ensisijainen raportointivelvollinen olisi lain 17 e §:n tarkoittama välittäjä ja raportointivelvollisuus siirtyisi järjestelyn asianomaiselle verovelvolliselle mainitun pykälän ja raportoitavista järjestelyistä annetun lain mukaisesti ainoastaan kahdessa tilanteessa.

Ensimmäisessä tilanteessa ensisijainen raportointivelvollinen olisi vapautettu raportointivelvollisuudestaan ja se olisi ilmoittanut vapautuksestaan asianomaiselle verovelvolliselle. Toisessa tilanteessa järjestelyllä ei olisi lainkaan välittäjää, jolloin asianomainen verovelvollinen olisi järjestelystä ilmoitusvelvollinen. Pykälän 1 ja 2 momentin sisältö ja velvoitteet vastaisivat muilta osin 17 e §:n 1 momentin 1 kohdan sisältöä ja velvoitteita. Ilmoitettavat tiedot raportoitavista järjestelyistä ja tietojen ilmoittamista koskevat määräajat olisivat samat riippumatta siitä, onko raportointivelvollisena ehdotetun 17 e §:n mukainen välittäjä vai 14 f §:n mukainen asianomainen verovelvollinen.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönteihin sovellettavista säännöksistä. Verotusmenettelylain 17 e §:n tiedonantovelvollisuuden laiminlyönteihin sovellettavia saman lain 22 a §:n tiedonantovelvollisen laiminlyöntimaksusäännöksiä sovellettaisiin myös verovelvollisia koskevan 14 f §:n ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönteihin. Tämä tarkoittaisi sitä, että verovelvollisella olisi 14 f §:n perusteella vain ilmoitusvelvollisuus eikä 22 a §:n 1—3 momentissa tarkoitettuja muita, laiminlyöntimaksun piiriin kuuluvia velvoitteita.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin Verohallinnon oikeudesta antaa tarkempia määräyksiä annettavista tiedoista sekä tietojen antamisen tavasta. Verohallinnolla olisi oikeus lainsäädännön mahdollistamalla tavalla toteuttaa raportoitavien tietojen ilmoittamisenmenettely tarkoituksenmukaisesti.

Tilanteessa, jossa asianomainen verovelvollinen olisi ilmoittanut Verohallinnolle tiedot raportoitavasta järjestelystä 14 f §:n perusteella ja ryhtyisi sen jälkeen samassa järjestelyssä 17 e §:n tarkoittamaksi välittäjäksi, olisi asianomaisella verovelvollisella 17 e §:n mukainen välittäjän tiedonantovelvollisuus ja sen olisi noudatettava välittäjää koskevia velvoitteita. Tilanne voisi olla tällainen esimerkiksi silloin, kun konsernin emoyhtiö ensin itse suunnittelee ja toteuttaa järjestelyn, minkä jälkeen se tarjoaa samaa järjestelyä tytäryhtiönsä toteutettavaksi.

**17 e §.** Pykälässä säädettäisiin sivullisen yleisestä tiedonantovelvollisuudesta koskien raportoitavia järjestelyjä. Pykälä perustuu yhdessä raportoitavista järjestelyistä annetun lain kanssa virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 1 kohtaan, jonka mukaan jäsenvaltion on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, joilla välittäjät veloitetaan toimittamaan toimivaltaiselle viranomaiselle tiedossaan, hallussaan tai määräysvallassaan olevat raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä koskevat tiedot.

Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan välittäjän olisi annettava Verohallinnolle raportoitavista järjestelyistä annetussa laissa tarkoitettut tiedot järjestelyistä.

Momentin 2 kohdassa säädettäisiin tiedonantovelvollisuudesta kokonaan tai osittain vapautetun välittäjän velvollisuudesta ilmoittaa Verohallinnolle tieto raportointivelvoitteen ilmoittamisesta saman raportoitavan järjestelyn toiselle välittäjälle tai toisen välittäjän puuttuessa järjestelyn asianomaiselle verovelvolliselle. Säännös perustuu virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 5 kohtaan, joka edellyttää jäsenvaltion toteuttavan tarvittavat toimenpiteet, joilla vapautetut välittäjät vel-

voitetaan ilmoittamaan viipymättä toiselle välittäjälle, tai jos toista välittäjää ei ole, asianomaiselle verovelvolliselle niitä koskevista raportointivelvoitteista. Direktiivin mukaisesti vapautetun välittäjän ilmoitusvelvollisuus ei rajoittuisi välittäjän oman asuinvaltion välittäjiin ja asianomaisiin verovelvollisiin, vaan vapautetun välittäjän olisi ilmoitettava järjestelyä koskevista raportointivelvoitteista myös muissa jäsenvaltioissa oleville välittäjille ja asianomaisille verovelvollisille. Verohallinto voisi antaa tarkempia määräyksiä ja laatisi menettelyt tämän tiedon ilmoittamisesta.

Momentin 3 kohdassa säädettäisiin välittäjän velvollisuudesta ilmoittaa Verohallinnolle tieto järjestelyn yksilöivän viitenumeron ilmoittamisesta tiedossaan oleville saman järjestelyn muille raportointivelvollisille välittäjille tai asianomaisille verovelvollisille. Viitenumeron käyttäminen perustuisi komission täytäntöönpanoasetukseen (EU) 2019/532.

Pykälän 2 momentin mukaan välittäjän olisi ilmoitettava saman järjestelyn mahdollisille muille välittäjille ja asianomaisille verovelvollisille raportoitavista järjestelyistä annetussa laissa säädettyt tiedot. Näitä tietoja olisivat järjestelyn viitenumero ja kyseisen lain 6 §:n mukaisessa tilanteessa ilmoitus toista välittäjää tai asianomaista verovelvollista koskevasta raportointivelvollisuudesta.

Pykälän 3 momentin mukaan tiedonantovelvollisista, raportoitavista järjestelyistä ja ilmoitettavista tiedoista säädettäisiin tarkemmin raportoitavista järjestelyistä annetussa laissa.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin Verohallinnon oikeudesta antaa tarkempia määräyksiä annettavista tiedoista sekä tietojen antamisen tavasta. Verohallinnolla olisi oikeus lainsäädännön mahdollistamalla tavalla toteuttaa raportoitavien tietojen ilmoittamisen menettely tarkoituksenmukaisesti. Verohallinto voisi lisäksi rajoittaa 1 momentin 2 ja 3 kohtien tiedonantovelvollisuutta.

**22 a §.** Pykälää muutettaisiin säännöksen soveltamisalan selkeyttämiseksi siten, että se koskisi myös muita 3 luvussa tarkoitettuja velvoitteita kuin tiedonantovelvollisuuksia. Pykälän tarkoituksena on varmistaa 3 luvun mukaisten velvoitteiden täyttäminen, mutta voimassa olevassa pykälässä säädetään kattavasti vain lain tiedonantovelvollisuuksien eli Verohallinnolle ilmoittamisen laiminlyöntien vuoksi määrättävistä laiminlyöntimaksuista.

Direktiivi asettaa raportointivelvollisille tiedonantovelvollisuuden lisäksi myös muita velvoitteita. Direktiiviin perustuen 17 e §:n 2 momentissa edellytetään esimerkiksi, että raportoinnista vapautetut välittäjät ilmoittavat saman järjestelyn toiselle välittäjälle tai asianomaiselle verovelvolliselle tätä koskevasta raportointivelvoitteesta. Direktiivi edellyttää, että jäsenvaltiot säätävät seuraamukset, jotka määrätään direktiivin nojalla säädettyjen velvoitteiden laiminlyönneistä. Ehdotettu pykälän sanamuoto kattaisi selkeästi 3 luvussa tarkoitettut velvoitteet mukaan lukien direktiivin nojalla säädettyt velvoitteet sekä 17 a—17 d §:n huolellisuusmenettelyvelvoitteet.

Pykälän 1 momentin 1 kohtaan lisättäisiin sanktioinnin piiriin kuuluvaksi myös muu 3 luvun mukaisen velvoitteen ja 3 luvussa säädettävän menettelyvelvoitteen laiminlyönti.

Pykälän 2 ja 3 momenttiin lisättäisiin sanktioinnin piiriin kuuluvaksi myös muu 3 luvun mukaisen velvoitteen ja 3 luvussa säädettävän menettelyvelvoitteen laiminlyönti.

Pykälän 6 momenttiin lisättäisiin oikeus määrätä laiminlyöntimaksu luonnolliselle henkilölle ja kuolinpesälle, jos kyse olisi 14 f §:ssä tarkoitettujen velvoitteiden laiminlyönneistä.

**23 §.** Pykälää muutettaisiin siten, että tarkastusoikeuden piiriin kuuluisivat myös ehdotetun 17 e §:n ja muiden tässä luvussa tarkoitettujen raportoitavista järjestelyistä annetun lain asettamien velvoitteiden valvonnassa tarvittavat asiakirjat ja tiedot.

Säännös perustuisi virka-apudirektiivin 25 a artiklaan, joka edellyttää, että jäsenvaltiot toteuttavat kaikki tarvittavat toimenpiteet direktiivin nojalla säädettyjen kansallisten säännösten täytäntöönpanon varmistamiseksi. Verohallinnon on tällöin voitava tehokkaasti valvoa ehdotetun 17 e §:n mukaisten velvoitteiden noudattamista.

**23 c §.** Pykälässä säädettäisiin ehdotetun 17 e §:ssä tarkoitettun välittäjän velvollisuudesta antaa ja esittää tarkastettavaksi tiedot, jotka ovat tarpeen sen varmistamiseksi, että välittäjä on suorittanut 17 e §:ssä tarkoitettut velvoitteet.

Verohallinnolla olisi pykälän nojalla mahdollisuus saada tiedonantovelvolliselta esimerkiksi ilmoitettuun järjestelyyn liittyvät asiakirjat ja muut tiedot, joita tarvitaan joko Suomen tai, kansainvälisen virka-avun perusteella, jonkun muun sopimusvaltion verotusta varten. Verohallinto voisi pykälän nojalla lisäksi varmistaa direktiivin edellyttämällä tavalla, että tiedonantovelvollinen on noudattanut 17 e §:n mukaista tiedonantovelvollisuutta. Verohallinnolle olisi siten toimitettava tai esitettävä 23 §:n mukaista tarkastusta varten kaikki ne menettelyt, asiakirjat ja muut tiedot, jotka ovat tarpeen sen varmistamiseksi, että kaikki raportoitavat järjestelyt on ilmoitettu ja annetut ilmoitukset ovat vaatimusten mukaiset. Siinä laajuudessa kuin on tarpeen tiedonantovelvollisuuden noudattamisen varmistamiseksi, tiedonanto- ja esittämisvelvollisuuden piiriin kuuluisivat myös ne järjestelyt, jotka tiedonantovelvollinen katsoisi olevan tiedonantovelvollisuuden ulkopuolella.

Pykälä ei koskisi raportoitavista järjestelyistä annetun lain 6 §:ssä tarkoitettuja tietoja. Esimerkiksi asianajajan ei tarvitsisi antaa 23 c §:n nojalla sellaisia tietoja, jotka ovat asianajajista annetun lain 5 c:n § tai oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 13 §:n 3 momentin tarkoittamia tietoja.

Pykälällä ei olisi vaikutusta muihin verotusmenettelylain tiedonantovelvollisuutta koskevien säännösten soveltamiseen. Verohallinto voisi jatkossakin soveltaa esimerkiksi 19 §:n mukaista yksityisen erityistä tiedonantovelvollisuutta aina silloin, kun kysymys on yksittäisestä liiketapahtumasta ja tiedot ovat tarpeen muun verovelvollisen verotusta tai muutoksenhakua koskevan asian käsittelyä varten.

### **1.3 Laki hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta**

**1 §.** Pykälässä säädetään direktiivin (EU) 2018/822 täytäntöönpanosta. Pykälään lisättäisiin viittaus direktiiviin (EU) 2018/822. Direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvat säännökset olisivat Suomessa lakina noudatettavia, jollei tästä laista muuta johdu. Tällä tarkoitetaan sitä, että direktiiviä käytettäisiin sen täytäntöönpanolain tulkintalähteenä, ellei täytäntöönpanolaissa ole muuta säädetty. Esimerkiksi tunnusmerkkien ja raportoitavien tietojen osalta direktiiviä ja direktiivin tarkoittamia OECD:n mallisopimuksia ja kommentaareja käytettäisiin lain tulkintalähteenä.

**2 §.** Pykälän soveltamisalaa muutettaisiin siten, että soveltamisalaa lisättäisiin raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä koskevien tietojen ilmoittaminen jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille ja Euroopan komissiolle. Direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 13 kohdan mukaan sen jäsenvaltion, jossa tiedot oli toimitettu artiklan 1—



12 kohdan mukaisesti, toimivaltaisen viranomaisen on 21 artiklan nojalla hyväksytyjen käytännön järjestelyjen mukaisesti ilmoitettava artiklan 14 kohdassa tarkoitettut tiedot kaikkien muiden jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille automaattista tietojenvaihtoa käyttäen.

**3 §.** Pykälän yhteistyömuotoihin lisättäisiin uutena yhteistyömuotona raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä koskevien tietojen ilmoittaminen automaattisella tietojenvaihdolla, josta säädetään virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 12 kohdassa.

**5 e §.** Pykälässä säädettäisiin, että rajat ylittävien järjestelyjen raportoinnin kansallisesta täytäntöpanosta säädettäisiin raportointivelvollisia välittäjiä ja asianomaisia verovelvollisia koskevien velvoitteiden osalta verotusmenettelylaissa sekä raportoitavista järjestelyistä annetussa laissa.

## **2 Voimaantulo**

Ehdotetaan, että lait tulevat voimaan 1 päivänä tammikuuta 2020.

## **3 Suhde perustuslakiin ja säätämisyjärjestys**

Esitystä valmisteltaessa on pidetty tarpeellisena arvioida eräitä esitykseen sisältyviä ehdotuksia myös perustuslain 10 ja 21 §:n kannalta. Arvioinnin perustelut kuvataan seuraavassa.

Verotusmenettelylain laiminlyöntimaksua koskeva säännös

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi, että verotusmenettelylain 3 luvun laiminlyöntimaksusäännöksen eli 22 a §:n soveltamisalaan kuuluisivat raportoitavia järjestelyjä koskevan välittäjän ja asianomaisen verovelvollisen ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnit. Lisäksi säädettäväksi ehdotetaan myös muiden 3 luvussa säädettyjen velvoitteiden kuin ilmoitusvelvoitteiden laiminlyönnit. Näitä muita velvoitteita ovat 17 a—17 d §:ssä tarkoitettut virka-apudirektiiviin ja Suomea sitoviin kansainvälisiin sopimuksiin perustuvat finanssilitietojen ilmoittamiseen liittyvät, oikeushenkilöihin ja oikeudellisiin järjestelyihin, kuten trusteihin, kohdistuvat huolellisuusmenettelyvelvoitteet. Lisäksi ehdotetaan, että säännöksen soveltamisalaan kuuluisi välittäjän tiedonantovelvoitteiden laiminlyönti, kun kyse on 17 e §:n 2 momentissa tarkoitettusta viitenumeron ja järjestelyä koskevan ilmoitus- tai tiedonantovelvollisuuden ilmoittamisesta saman järjestelyn toisille välittäjille ja asianomaisille verovelvollisille. Ehdotetuilla lisäyksillä, jotka vastaisivat sivullisen muiden 3 luvussa jo nykyisin säädettyjen velvoitteiden laiminlyöntien sanktiointia, kansallinen sääntely saatettaisiin vastaamaan virka-apudirektiivin ja kansainvälisten sopimusten edellyttämää sääntelyä sekä tehostettaisiin velvoitteiden noudattamista. Kyseisiä laiminlyöntejä ei sanktioida muualla lainsäädännössä. Velvoitteet ovat luonteeltaan sellaisia, ettei niiden laiminlyönteihin sovellu rikosoikeudelliset eivätkä muut rangaistusluonteiset hallinnolliset seuraamukset.

Perustuslain 21 §:n 2 momentissa säädetään yksilön oikeusturvasta ja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeista, jotka on turvattava lailla. Säännökseen katsotaan sisältyvän Euroopan ihmisoikeussopimuksen ja EU:n perusoikeuskirjan (2012/C 326/02) sisältämä niin sanottu ne bis in idem -kielto, jonka mukaan ketään ei saa saman valtion tuomiovallan nojalla tutkia uudelleen tai rangaista oikeudenkäynnissä rikoksesta, josta hänet on jo lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi kyseisen valtion lakien ja oikeudenkäyntimenettelyn mukaisesti. Perustuslakivaliokunta on rinnastanut rangaistusluonteiset hallinnolliset seuraamukset asiallisesti rikosoikeudellisiin seuraamuksiin (esimerkiksi PeVL 61/2014 vp s. 2, PeVL 28/2014 vp s. 2, PeVL 14/2013 s. 2 ja PeVL 32/2005 vp s. 3). Edellä tarkoitettu laiminlyöntimaksu on eräs hallinnollisen seu-

raamuksen ilmenemismuoto. Esityksessä on kyse laiminlyöntimaksun soveltamisalan laajentamisesta siten, että se kattaisi kaikki verotusmenettelylain 3 luvussa säädetty velvoitteet, jotka ovat toisiinsa nähden yhtä tärkeitä ja välttämättömiä niille asetettujen tavoitteiden kannalta. Esityksessä ei ole kyse laiminlyöntimaksun soveltamisesta velvoitteisiin, joita voisi koskea ne bis in idem -kielto. Esityksen on näistä syistä arvioitu olevan perustuslain, Euroopan ihmisoikeussopimuksen ja EU:n perusoikeuskirjan sekä perustuslakivaliokunnan käytännön mukainen.

#### Tiedonanto- ja ilmoitusvelvollisuus

Perustuslain 21 §:ssä säädettyyn turvattu oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeisiin sisältyy itsekriminointisuoja eli oikeus olla rikosasiassa todistamatta itseään vastaan ja oikeus olla myötävaikuttamatta oman syyllisyyden toteamiseen. Perustuslakivaliokunta on käytännössään korostanut, että itsekriminointisuoja ei Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen käytännön mukaan estä säättämistä hallinnollista ilmoitusvelvollisuutta koskevia säännöksiä tai muutoinkaan rajoita sellaisia lakiin perustuvia hallinnollisia valvontamenettelyjä, joissa henkilön edellytetään antavan tietoja tai selvityksiä esimerkiksi verotusta, elinkeinovalvontaa tai ympäristönsuojelua varten. Tällaisia tiedonantovelvoitteita voidaan oikeudenkäynnin oikeudenmukaisuutta loukkaamatta siten tehostaa rangaistuksen tai siihen rinnastettavan seuraamuksen tai uhkasakon tai muun pakkokeinon uhalla (PeVL 39/2014 vp, s. 4).

Esityksessä ehdotetaan, että raportoitavasta järjestelystä annettaisiin Verohallinnolle verotusta varten tarvittavia tietoja. Raportoitava järjestely olisi ilmoitettava Verohallinnolle jo suunnitteluvaiheessa ja viimeistään silloin, kun järjestelyn ensimmäinen vaihe on toteutettu. Tiedonanto- ja ilmoitusvelvollisuus olisivat siten luonteeltaan ennakkollista ilmoittamista. Ennakollisuudesta johtuen tämän hallinnollisen ilmoitusvelvollisuuden kanssa ei olisi samanaikaisesti vireillä samaa asiaa koskevaa rikostutkintaa.

Raportoitavien järjestelyjen ilmoittajat eli välittäjät olisivat pääasiallisesti oikeushenkilöitä, joiden olisi ilmoitettava Verohallinnolle sivullista koskevia tietoja. Tietoja ei ilmoitettaisi tiedonantovelvollisen oman verotuksen toimittamista varten. Oikeushenkilöiden itsekriminointisuoja on katsottu hallinnollisten sanktioiden sääntelyperiaatteita koskevassa mietinnössä voivan poiketa siitä, mitä se on yksityishenkilöiden kohdalla (Oikeusministeriö, Mietintöjä ja lausuntoja 52:2018 s.35). Myöskään asianomaisen verovelvollisen ilmoitus ei olisi veron määräämistä varten annettava ilmoitus eivätkä sillä annettavat tiedot tai tietojen ilmoittamatta jättäminen voisi sellaisenaan johtaa rikosprosessiin. Verovelvollisen olisi nykyiseen tapaan edelleen ilmoitettava verotuksensa toimittamista varten tarvittavat tiedot omalla veroilmoituksellaan.

Esityksessä ehdotetun välittäjän tiedonantovelvollisuuden ja asianomaisen verovelvollisen ilmoitusvelvollisuuden perusteella ei edellä todetun mukaisesti lähtökohtaisesti ilmoitettaisi sellaisia tietoja, joihin voisi soveltua itsekriminointisuoja koskeva sääntely. Lisäksi on otettava huomioon, että laiminlyöntimaksusäännös antaa seuraamuksen määrääjälle oikeuden, mutta ei aseta sille velvollisuutta, laiminlyöntimaksun määräämiseen. Säännös täten jo lähtökohtaisesti mahdollistaa itsekriminointisuojaan huomioon ottamisen. Esityksen on näistä syistä johtuen arvioitu olevan ehdotettavien tiedonanto- ja ilmoitusvelvollisuus- sekä laiminlyöntimaksusäännösten osalta perustuslain mukainen.

#### Oikeudellisen ammattisalassapitovelvollisuuden piirissä olevan välittäjän tiedonantovelvollisuus

Esityksessä ehdotetaan, että raportoitavasta järjestelystä tiedonantovelvollinen välittäjä voisi olla myös henkilö, jota koskevat oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 13 §:n 3 momentin todista-

miskieltosäännökset ja asianajajista annetun lain 5 c §:n salassapitosäännökset. Kyseisiä välittäjiä ei velvoitettaisi antamaan Verohallinnolle järjestelystä näiden säännösten piirissä olevia tietoja. Muilta osin tiedonantovelvollisuus vastaisi muiden välittäjien tiedonantovelvollisuutta. Lisäksi esityksessä ehdotetaan, ettei järjestelyn asianomaisen verovelvollisen tarvitsisi tällaisissa tilanteissa ilmoittaa välittäjältä saamaansa järjestelyä yksilöivää viitenumeroa omassa ilmoituksessaan Verohallinnolle. Tällä varmistettaisiin, ettei Verohallinto voisi samalla viitenumerolla yhdistää välittäjän ja asianomaisen samaa järjestelyä koskevia tietoja toisiinsa. Ehdotetun sääntelyn ja menettelyn on tämän vuoksi arvioitu olevan yhdenmukaisia oikeudellista ammattisalassapitoa ja asianajosalaisuutta sekä perustuslain 10 §:n 1 ja 2 momentin yksityiselämän turvaa ja viestinnän luottamuksellisuuden suojaa koskevan ja näitä vastaavien Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 ja 8 artiklan sekä EU:n perusoikeuskirjan 7, 47 ja 48 artiklan sääntelyn kanssa.

### Tietosuojaja

Henkilötietojen suojasta säädetään Euroopan unionin primaarioikeudessa SEUT:n 16 artiklassa. Artiklan 1 kohdan mukaan jokaisella on oikeus henkilötietojensa suojaan. Artiklan 2 kohdan mukaan Euroopan parlamentti ja neuvosto antavat tavallista lainsäätämisyjärjestystä noudattaen luonnollisten henkilöiden suojaa koskevat säännöt, jotka koskevat unionin toimielinten, elinten ja laitosten sekä jäsenvaltioiden suorittamaa henkilötietojen käsittelyä silloin, kun viimeksi mainitut toteuttavat unionin oikeuden soveltamisalaan kuuluvaa toimintaa, sekä säännöt, jotka koskevat näiden tietojen vapaata liikkuvuutta.

Luonnollisten henkilöiden suojelusta henkilötietojen käsittelyssä sekä näiden tietojen vapaasta liikkuvuudesta ja direktiivin 95/46/EY kumoamisesta annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetusta (EU) 2016/679, General Data Protection Regulation, GDPR (*yleinen tietosuojasetus*), tuli voimaan 24 päivänä toukokuuta 2016 ja sen soveltaminen alkoi 25 päivänä toukokuuta 2018, mistä lähtien asetusta on sovellettu kaikissa unionin jäsenvaltioissa. Tietosuojasetuksella kumotaan vuonna 1995 annettu henkilötietodirektiivi. Yleistä tietosuojasetusta sovelletaan lähtökohtaisesti kaikkeen henkilötietojen käsittelyyn. Sovellettavaksi tulee myös tietosuojalaki (1050/2018), jolla täsmennetään ja täydennetään yleistä tietosuojasetusta ja sen kansallista soveltamista.

Yleisen tietosuojasetuksen soveltamisala on laaja ja sitä sovelletaan henkilötietojen käsittelyyn, joka on kokonaan tai osittain automaattista. Jos henkilötietoja käsitellään muussa kuin automaattisessa muodossa, ratkaisevaa asetuksen soveltamisen kannalta on se, muodostuuko tiedoista rekisteri tai onko niistä tarkoitus muodostaa rekisteri tai sen osa. Asetusta sovelletaan yksityisellä ja julkisella sektorilla.

Keskeisiä henkilötietojen käsittelyä koskevia periaatteita ovat käyttötarkoitussidonnaisuus; tietojen minimoinnin periaate; täsmällisyys, lainmukaisuuden, kohtuullisuuden ja läpinäkyvyyden periaate; säilytyksen rajoittaminen sekä eheys ja luottamuksellisuus. Käyttötarkoitussidonnaisuudella tarkoitetaan sitä, että henkilötiedot on kerättävä tiettyä, nimenomaista ja laillista tarkoitusta varten, eikä henkilötietoja saa käsitellä myöhemmin näiden käyttötarkoitusten kanssa yhteensopimattomalla tavalla. Tietojen minimointia koskevan periaatteen mukaan kerättävien henkilötietojen tulee olla asianmukaisia, olennaisia ja tarpeellisia niiden käsittelytarkoituksen kannalta. Henkilötietoja ei siten voi kerätä esimerkiksi ainoastaan siltä varalta, että niiden käyttö voisi myöhemmin osoittautua hyödylliseksi. Tietojen täsmällisyyttä koskeva periaate tarkoittaa, että rekisterinpitäjän on huolehdittava tietojen täsmällisyydestä. Epätarkat ja virheelliset tiedot on oikaistava tai poistettava viipymättä.

Tässä esityksessä ehdotettavat Verohallinnolle raportoitavista järjestelyistä ilmoitettavat tiedot sisältävät yleisen tietosuoja-asetuksen mukaisia henkilötietoja. Tällaisia tietoja ovat välittäjien, asianomaisten verovelvollisten, asianomaiseen verovelvolliseen etuyhteydessä olevien henkilöiden sekä muiden raportoitavaan järjestelyyn todennäköisesti liittyvien henkilöiden tunnistamiseen liittyvät tiedot, mukaan lukien nimi, syntymäaika ja -paikka sekä verotunniste. Mainitut henkilöt voivat olla sekä luonnollisia henkilöitä että oikeushenkilöitä. Tiedonantovelvolliset välittäjät ja ilmoitusvelvolliset asianomaiset verovelvolliset ilmoittavat tiedot raportoitavista järjestelyistä Verohallinnolle muille jäsenvaltioille ja komissiolle lähettämistä sekä verovalvontaa varten.

Henkilötietojen käsittelylle tulee olla oikeudellinen perusta. Henkilötietojen käsittelyn oikeusperusteesta säädetään yleisen tietosuoja-asetuksen 6 artiklassa ja tietosuojalain 4 §:ssä. Raportoitavia järjestelyjä koskevien tietojen käsittelyn oikeudellisena perustana on yleisen tietosuoja-asetuksen 6 artiklan 1 kohdan c alakohta, jonka mukaan käsittely on lainmukaista, jos se on tarpeen rekisterinpitäjän lakisääteisen velvoitteen noudattamiseksi. Yleisen tietosuoja-asetuksen 6 artiklan 3 kohdan a ja b alakohtien mukaan 6 artiklan 1 kohdan c alakohdan perustasta on säädettävä joko unionin oikeudessa tai rekisterinpitäjään sovellettavassa jäsenvaltion lainsäädännössä. Henkilötietojen käsittely on tarpeen Verohallinnon lakisääteisen velvoitteen noudattamiseksi. Verohallinnon tehtävänä on Verohallinnosta annetun lain (503/2010) 1 §:n mukaan verotuksen toimittaminen, verovalvonta, verojen ja maksujen kanto, perintä ja tilitys sekä veronsaajien oikeudenvallonta. Raportoitavia järjestelyjä koskevien tietojen käsittelyn perustana ovat sekä direktiivin (EU) 2018/822 vaatimusten velvoittavuus että kansallinen lainsäädäntö. Raportoitavien järjestelyjen välittäjiä, asianomaisia verovelvollisia ja muita raportoitaviin järjestelyihin todennäköisesti liittyviä henkilöitä koskevat tiedot ovat tarpeellisia raportoitavien järjestelyjen direktiivin edellyttämän tietojenvaihdon varmistamiseksi sekä Verohallinnolle kuuluvan lakisääteisen verovalvontatehtävän täyttämiseksi.

Yleisen tietosuoja-asetuksen 6 artiklan 3 kohta edellyttää sääntelyltä yleisen edun mukaisuutta ja oikeasuhtaisuutta. Direktiivin järjestelyjen raportointia koskevien raportointivelvoitteiden sekä tiedonanto- ja ilmoitusvelvollisuudeksi ehdotettujen säännösten on katsottava olevan yleisen edun mukaisia verotuksen oikeellisuuden valvomiseksi niin kansallisesti kuin koko unionin tasolla. Ehdotetut säännökset ottavat myös huomioon yleisen tietosuoja-asetuksen 5 artiklan mukaiset vaatimukset tietojen minimoinnin suhteen, koska tiedonanto- ja ilmoitusvelvollisuuden ja tietojen käsittely Verohallinnossa koskee vain direktiivin vaatimia jäsenvaltioiden välillä vaihdettavia tietoja.

Tietojen käyttötarkoituksena on direktiivin Suomea velvoittavien vaatimusten täyttäminen ja verovalvonta. Tiedot tarvitaan direktiivin mukaiseen jäsenvaltioiden väliseen tietojenvaihtoon raportoitavista rajat ylittävistä järjestelyistä. Tiedoista säädettäisiin lailla. Välittäjän ja asianomaisten verovelvollisten velvollisuus ilmoittaa Verohallinnolle raportoitavia järjestelyjä koskevat tiedot perustuisi verotusmenettelylain ehdotettuihin säännöksiin välittäjän tiedonantovelvollisuudesta ja asianomaisten verovelvollisten ilmoitusvelvollisuudesta sekä ehdotettuun lakiin raportoitavista järjestelyistä. Sääntelyssä täsmennetään tietosisältö ja säädetään tietojen antamis- menettelystä sekä Verohallinnon oikeudesta antaa tarkempia menettelyjä koskevia määräyksiä esimerkiksi annettavista tiedoista ja tietojen antamistavasta. Ottaen huomioon direktiivissä järjestelyjen raportoinnille asetetut tavoitteet ja kansalliset tarpeet tietojen voidaan myös katsoa olevan oikeassa suhteessa niiden merkitykseen verotuksen oikeellisuuden valvonnassa kansallisesti ja koko unionin tasolla.

Tietojen luovuttamisesta säädetään muun muassa viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetussa laissa (621/1999) ja verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetussa laissa

(1346/1999). Hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetun lain (185/2013) ehdotetussa säännöksessä säädettäisiin raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä koskevien tietojen ilmoittamisesta virka-apudirektiivin mukaisesti muiden jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille ja komissiolle. Tietojen säilytysaika määräytyisi verotustietojen säilytysaikojen mukaisesti.

Direktiivi edellyttää, että jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen ilmoittaa raportoitavista rajat ylittävistä järjestelyistä direktiivin vaatimat tiedot muiden jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille. Jäsenvaltiot toimittavat tiedot komission verotuksen alan hallinnollista yhteistyötä koskevaan jäsenvaltioiden keskusrekisteriin käyttäen unionin kehittämää yhteistä tietoliikenneverkkoa (CCN). Direktiivillä tehdyssä lisäyksessä virka-apudirektiivin 21 artiklan 5 kohtaan säädetään, että komissio kehittää 31 joulukuuta 2019 mennessä verotuksen alan hallinnollista yhteistyötä koskevan turvallisen keskusrekisterin, johon virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 13, 14 ja 16 mukaisesti toimitettavat tiedot kirjataan mainittujen kohtien mukaisen automaattisen tiedonvaihdon toteuttamiseksi, ja antaa teknistä ja logistista tukea. 14 kohta sisältää raportoitavien järjestelyjen välittäjiä, asianomaisia verovelvollisia ja muita raportoitaviin järjestelyihin todennäköisesti liittyviä henkilöitä koskevia henkilötietoja.

Perustuslain 10 §:n 1 momentin mukaan henkilötietojen suojasta on säädettävä lailla. Perustuslakivaliokunnan käytännön mukaan lainsäätäjän liikkumavaraa rajoittaa lisäksi se, että henkilötietojen suoja osittain sisältyy samassa säännöksessä turvatus yksityiselämän suojan piiriin (esimerkiksi PeVL 71/2014 vp, s. 2). Perustuslakivaliokunta on vakiintuneesti katsonut, että lainsäätäjän on turvattava henkilötietojen suoja tavalla, jota voidaan pitää hyväksyttävänä perusoikeusjärjestelmän kokonaisuudessa (esimerkiksi PeVL 18/2012 vp, s. 2 ja PeVL 71/2014, s. 2). Perustuslakivaliokunta on myös vakiintuneesti katsonut, että erityisesti rekisteröinnin tavoitteista, rekisteröitävien henkilötietojen sisällöstä, henkilötietojen sallituista käyttötarkoituksista, henkilötietojen luovutettavuudesta ja erityisesti teknisellä käyttöyhteydellä luovuttamisesta, henkilötietojen säilytysajoista sekä rekisteröidyn oikeusturvasta tulee säätää lain tasolla kattavasti ja yksityiskohtaisesti (esimerkiksi PeVL 12/2002 vp, s. 5, 19/2012 vp, s. 2, PeVL 71/2014 vp, s. 2 ja PeVL 14/2018 vp s. 2).

Esityksessä ehdotetulla tavalla toteutettavassa sääntelyssä henkilötietojen käsittelyn on edellä kuvatuilla perusteilla arvioitu olevan yhdenmukainen perustuslain 10 §:n 1 momentin, yleisen tietosuojasetuksen henkilötietojen käsittelyä koskevien periaatteiden, tietosuojalain, viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain ja verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain sekä perustuslakivaliokunnan käytännön kanssa.

Arvioinnin perusteella lakiehdotukset ehdotetaan hyväksyttäväksi tavallisen lain säätämisyksessä.

Koska direktiivissä (EU) 2018/822 on säännöksiä, jotka ehdotetaan pantaviksi täytäntöön lailla, annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

## Laki

### raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 luku

#### Yleiset säännökset

1 §

#### *Lain soveltamisala*

Tässä laissa säädetään raportoitavista järjestelyistä, joita koskevat tiedot on annettava verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 14 f ja 17 e §:n mukaisesti.

Lakia sovelletaan sellaisiin järjestelyihin, joilla voi olla vaikutusta hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetun lain (185/2013) 4 §:n mukaisten verojen suuruuteen tai määräytymiseen. Lisäksi edellytyksenä on, että järjestely koskee useampaa kuin yhtä Euroopan unionin jäsenvaltiota tai yhtä Euroopan unionin jäsenvaltiota ja kolmatta valtiota tai lainkäyttöaluetta ja järjestely täyttää ainakin yhden seuraavista edellytyksistä:

1) kaikkien järjestelyyn osallistuvien henkilöiden verotuksellinen kotipaikka ei ole samassa valtiossa tai lainkäyttöalueella;

2) vähintään yhden järjestelyyn osallistuvan henkilön verotuksellinen kotipaikka on samanlaisesti useammassa kuin yhdessä valtiossa tai lainkäyttöalueella;

3) vähintään yksi järjestelyyn osallistuvista henkilöistä harjoittaa liiketoimintaa toisessa valtiossa tai lainkäyttöalueella siellä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta ja järjestely muodostaa vähintään osan kiinteän toimipaikan liiketoiminnasta;

4) vähintään yksi järjestelyyn osallistuvista henkilöistä harjoittaa toimintaa toisessa valtiossa tai lainkäyttöalueella ilman, että sillä on verotuksellista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa siellä;

Lakia sovelletaan myös järjestelyihin, jotka voivat:

1) vaikuttaa verotusmenettelystä annetun lain 17 a—17 d §:n mukaisiin tai vastaaviin toisen valtion tai lainkäyttöalueen velvoitteisiin, tai

2) vaikeuttaa tosiasiallisen edunsaajan tunnistamista.

2 §

#### *Määritelmät*

Tässä laissa tarkoitetaan:

1) *henkilöllä* luonnollista henkilöä, oikeushenkilöä ja oikeudellista järjestelyä;

2) *tunnusmerkillä* 3 luvussa tarkoitettua järjestelyn ominaispiirrettä tai osatekijää;

3) *pääasiallista hyötyä mittaavalla testillä* sen arvioimista, onko veroedun saaminen kaikki asiaankuuluvat tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen se pääasiallinen hyöty tai yksi pääasiallisista hyödyistä, jonka henkilö voi odottaa järjestelystä saavansa;

4) *välittäjällä* henkilöä, joka suunnittelee, markkinoi, organisoii tai tuo saataville toteuttamista varten raportoitavan järjestelyn tai hallinnoi sen toteuttamista, tai joka tietää tai jonka voidaan kohtuudella olettaa tietävän ryhtyneensä tarjoamaan suoraan tai muiden henkilöiden välityksellä tukea, apua tai neuvoja, jotka koskevat raportoitavan järjestelyn suunnittelua, markkinointia tai organisointia tai sen asettamista saataville toteuttamista varten, tai sen toteuttamisen hallinnointia; ja:

a) jonka verotuksellinen kotipaikka on jossakin Euroopan unionin jäsenvaltiossa;

b) jolla on jossakin Euroopan unionin jäsenvaltiossa kiinteä toimipaikka, josta järjestelyyn liittyviä palveluja tarjotaan;

c) joka on muodostettu Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai henkilöön sovelletaan Euroopan unionin jäsenvaltion lainsäädäntöä; tai

d) joka on rekisteröity oikeudellisiin, verotuksellisiin tai konsulttipalveluihin liittyvään ammatilliseen järjestöön tai yhteenliittymään jossakin Euroopan unionin jäsenvaltiossa;

5) *suomalaisella välittäjällä* välittäjää, jolla on 4 kohdassa tarkoitettu yhteys Suomeen;

6) *asianomaisella verovelvollisella* henkilöä, jonka saataville raportoitava järjestely on asetettu toteuttamista varten tai joka on valmis toteuttamaan raportoitavan järjestelyn tai joka on toteuttanut tällaisen järjestelyn ensimmäisen vaiheen;

7) *suomalaisella asianomaisella verovelvollisella* asianomaista verovelvollista, joka täyttää ainakin yhden seuraavista ehdoista:

a) sen verotuksellinen kotipaikka on Suomessa;

b) sillä on Suomessa kiinteä toimipaikka, joka hyödyntää järjestelyä eikä sillä ole verotuksellista kotipaikkaa toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa;

c) se saa tuloja Suomesta eikä sillä ole verotuksellista kotipaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa;

d) se harjoittaa liiketoimintaa Suomessa eikä sillä ole verotuksellista kotipaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa eikä tuloja toisesta Euroopan unionin jäsenvaltiosta;

8) *etuyhteydessä olevalla henkilöllä* henkilöä:

a) joka osallistuu toisen henkilön johtamiseen olemalla asemassa, jossa voi käyttää merkittävää vaikutusvaltaa tähän toiseen henkilöön;

b) jolla on yli 25 prosenttia toisen henkilön ääniosuuksista;

c) jolla on yli 25 prosentin suora tai välillinen omistus toisessa henkilössä; tai

d) jolla on oikeus vähintään 25 prosenttiin toisen henkilön voitoista;

9) *markkinakelpoisella järjestelyllä* sellaista tämän lain soveltamisalaan kuuluvaa järjestelyä, joka on suunniteltu, sitä on markkinoitu, se on valmis toteutettavaksi tai se on asetettu saataville toteuttamista varten, ilman että sitä olisi merkittävästi muokattava;

10) *viitenumerolla* Verohallinnon tai muun Euroopan unionin jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen raportoidulle järjestelylle antamaa yksilöivää tunnistetta.

Kaikki ne henkilöt, jotka ovat 1 momentin 8 kohdan a—d kohdassa tarkoitettussa suhteessa samaan henkilöön, katsotaan etuyhteydessä oleviksi henkilöiksi. Henkilö, joka on mainittujen kohtien tarkoittamassa suhteessa useampaan henkilöön, katsotaan etuyhteydessä olevaksi henkilöksi kaikkien näiden osalta. Jos henkilö toimii yhdessä toisen henkilön kanssa jonkin yksikön ääniosuuksien tai pääomaomistuksen suhteen, katsotaan henkilöllä olevan osuus kaikista toisen henkilön hallitsemista ääniosuuksista tai koko pääomaomistuksesta kyseisessä yksikössä. Henkilöllä, jolla on yli 50 prosentin ääniosuus, on katsottava olevan 100 prosenttia ääniosuuksista. Luonnollinen henkilö, hänen puolisonsa ja hänen suoraan ylenevässä tai alenevässä polvessa oleva sukulaisensa katsotaan yhdeksi henkilöksi.

2 luku

**Tietojen ilmoittaminen**

3 §

*Raportoitavat järjestelyt*

Järjestely on raportoitava, jos se täyttää 3 luvussa säädetyt edellytykset jonkin mainitun luvun pykälän osalta.

4 §

*Ilmoitettavat tiedot*

Raportoitavasta järjestelystä on annettava seuraavat tiedot:

- 1) välittäjien, asianomaisten verovelvollisten ja asianomaisiin verovelvollisiin etuyhteydessä olevien henkilöiden nimi, verotuksellinen kotipaikka ja verotunniste, luonnollisen henkilön syntymäaika ja -paikka sekä muut tunnistamiseen liittyvät tiedot;
- 2) yksityiskohtaiset tiedot tunnusmerkeistä, jotka tekevät järjestelystä raportoitavan;
- 3) tiivistelmä raportoitavan järjestelyn sisällöstä, mahdollinen nimike, jolla järjestely yleisesti tunnetaan, ja yleinen kuvaus olennaisista liiketoimista tai järjestelyistä;
- 4) päivä, jona raportoitavan järjestelyn ensimmäinen vaihe on toteutettu tai toteutetaan;
- 5) yksityiskohtaiset tiedot kansallisista säännöksistä, joihin raportoitava järjestely perustuu;
- 6) raportoitavan järjestelyn arvo;
- 7) tieto valtiosta, jossa asianomaisella verovelvollisella on verotuksellinen kotipaikka, jos tämä valtio on Euroopan unionin jäsenvaltio sekä yksilöintitieto muista Euroopan unionin jäsenvaltioista, joita raportoitava järjestely todennäköisesti koskee;
- 8) niiden muiden henkilöiden tunnistamiseen liittyvät tiedot, joita raportoitava järjestely todennäköisesti koskee, jos henkilöiden verotuksellinen kotipaikka on Euroopan unionin jäsenvaltiossa sekä tieto valtioista, joissa näiden henkilöiden verotukselliset kotipaikat sijaitsevat;
- 9) viitenumero, jos raportoitavaan järjestelyyn liittyy sellainen.

5 §

*Välittäjän tiedonantovelvollisuus*

Suomalaisen välittäjän on annettava 4 §:ssä säädetyt tiedot Verohallinnolle 30 päivän kuluessa siitä, kun jokin seuraavista toteutuu:

- 1) järjestely asetetaan saataville toteuttamista varten;
- 2) järjestely on valmis toteuttamista varten;
- 3) järjestelyn ensimmäinen vaihe on toteutettu.

Suomalaisen välittäjän on kuitenkin annettava tiedot Verohallinnolle 30 päivän kuluessa siitä, kun se on suoraan tai muiden henkilöiden välityksellä tarjonnut järjestelyyn liittyvää tukea, apua tai neuvoja.

Suomalaisen välittäjän on ilmoitettava ilman aiheetonta viivästystä saman järjestelyn muille välittäjille sekä asianomaisille verovelvollisille Verohallinnon antama viitenumero.

Lisäksi suomalaisen välittäjän on kolmen kuukauden välein annettava Verohallinnolle aiemmin ilmoittamastaan markkinakelpoisesta järjestelystä ne 4 §:n 1, 4, 7 ja 8 kohdassa tarkoitetut tiedot, jotka ovat tulleet saataville edellisen ilmoituksen antamisen jälkeen.



6 §

*Välittäjän vapautus tiedonantovelvollisuudesta*

Siltä osin kuin kyse on tiedoista, joita tarkoitetaan asianajajista annetun lain (496/1958) 5 c §:ssä tai oikeudenkäymiskaaren (4/1734) 17 luvun 13 §:n 3 momentissa, 4 ja 5 §:n säännöksiä ei sovelleta suomalaisen välittäjään, joka on:

- 1) asianajajista annetun lain mukainen asianajaja;
- 2) luvan saaneista oikeudenkäyntiavustajista annetun lain (715/2011) mukainen luvan saanut oikeudenkäyntiavustaja; tai
- 3) valtion oikeusapu- ja edunvalvontapiireistä annetun lain (477/2016) mukainen julkinen oikeusavustaja.

Edellä 1 momentissa tarkoitetun välittäjän on ilmoitettava ilman aiheetonta viivästystä saman järjestelyn toiselle välittäjälle, tai jos toista välittäjää ei ole, asianomaiselle verovelvolliselle tätä koskevasta verotusmenettelystä annetun lain 17 e §:n mukaisesta tiedonantovelvollisuudesta tai mainitun lain 14 f §:n mukaisesta ilmoitusvelvollisuudesta sekä Verohallinnon antama viitenumero.

7 §

*Välittäjän tiedonantovelvollisuus useassa Euroopan unionin jäsenvaltiossa*

Poiketen siitä, mitä 4 ja 5 §:ssä säädetään, suomalainen välittäjä ei ole velvollinen antamaan tietoja raportoitavasta järjestelystä Verohallinnolle, jos suomalainen välittäjä on velvollinen antamaan ja on todistettavasti antanut tiedot jonkin toisen Euroopan unionin jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle, ja tämä jäsenvaltio sijoittuu seuraavassa luettelossa Suomen kanssa samaan kohtaan tai edelle:

- 1) jäsenvaltio, jossa välittäjän verotuksellinen kotipaikka sijaitsee;
- 2) jäsenvaltio, jossa välittäjällä on kiinteä toimipaikka, josta järjestelyyn liittyviä palveluja on tarjottu tai tarjotaan;
- 3) jäsenvaltio, jossa välittäjä on perustettu tai jonka lakeja välittäjään sovelletaan;
- 4) jäsenvaltio, jossa välittäjä kuuluu oikeudellisiin, verotuksellisiin tai konsulttipalveluihin liittyvään ammatilliseen järjestöön tai yhteenliittymään.

8 §

*Usean välittäjän tiedonantovelvollisuus*

Jos raportoitavassa järjestelyssä on useita välittäjiä, kaikilla suomalaisilla välittäjillä on tiedonantovelvollisuus järjestelystä.

Suomalainen välittäjä ei kuitenkaan ole velvollinen antamaan Verohallinnolle raportoitavasta järjestelystä niitä tietoja, jotka toinen välittäjä on todistettavasti antanut Verohallinnolle tai jonkin toisen Euroopan unionin jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle.

9 §

*Asianomaisen verovelvollisen ilmoitusvelvollisuus*

Suomalaisen asianomaisen verovelvollisen on ilmoitettava 4 §:n mukaiset tiedot Verohallinnolle 30 päivän kuluessa siitä, kun jokin seuraavista toteutuu:

- 1) järjestely asetetaan asianomaisen verovelvollisen saataville toteuttamista varten;
- 2) järjestely on valmis asianomaisen verovelvollisen toteutettavaksi; tai

3) asianomaiseen verovelvolliseen liittyvä järjestelyn ensimmäinen vaihe on toteutettu.  
Poiketen siitä, mitä 4 §:ssä säädetään, suomalaisella asianomaisella verovelvollisella ei ole kuitenkaan velvollisuutta ilmoittaa 4 §:n 9 kohdassa tarkoitettua viitenumeroa, jos tämä on saanut sen välittäjältä, johon sovelletaan 6 §:ssä tarkoitettua vapautusta.

10 §

*Asianomaisen verovelvollisen ilmoitusvelvollisuus useassa Euroopan unionin jäsenvaltiossa*

Poiketen siitä, mitä 4 ja 9 §:ssä säädetään, suomalainen asianomainen verovelvollinen ei ole velvollinen antamaan tietoja raportoitavasta järjestelystä Verohallinnolle, jos se on velvollinen antamaan ja se on todistettavasti antanut tiedot jonkin toisen Euroopan unionin jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle, ja tämä jäsenvaltio sijoittuu seuraavassa luettelossa Suomen edelle:

- 1) jäsenvaltio, jossa asianomaisen verovelvollisen verotuksellinen kotipaikka sijaitsee;
- 2) jäsenvaltio, jossa asianomaisella verovelvollisella on kiinteä toimipaikka, joka hyöttyy järjestelystä;
- 3) jäsenvaltio, jossa asianomainen verovelvollinen saa tuloja tai voittoja, vaikka asianomaisella verovelvollisella ei ole verotuksellista kotipaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa missään jäsenvaltiossa;
- 4) jäsenvaltio, jossa asianomainen verovelvollinen harjoittaa toimintaa, vaikka asianomaisella verovelvollisella ei ole verotuksellista kotipaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa missään jäsenvaltiossa.

11 §

*Usean asianomaisen verovelvollisen ilmoitusvelvollisuus*

Suomalainen asianomainen verovelvollinen on ilmoitusvelvollinen raportoitavasta järjestelystä riippumatta siitä, onko järjestelyssä muita asianomaisia verovelvollisia.

Suomalainen asianomainen verovelvollinen ei kuitenkaan ole velvollinen antamaan Verohallinnolle raportoitavasta järjestelystä niitä tietoja, jotka toinen asianomainen verovelvollinen on todistettavasti antanut Verohallinnolle tai jonkin toisen Euroopan unionin jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle, ja tämä sijoittuu seuraavassa luettelossa suomalaisen asianomaisen verovelvollisen edelle:

- 1) asianomainen verovelvollinen, joka sopi raportoitavasta järjestelystä välittäjän kanssa;
- 2) asianomainen verovelvollinen, joka hallinnoi järjestelyn toteuttamista.

3 luku

**Järjestelyn tunnusmerkit**

12 §

*Luottamuksellisuusehto*

Järjestely on raportoitava, jos:

- 1) asianomainen verovelvollinen tai järjestelyyn osallistuva henkilö sitoutuu noudattamaan luottamuksellisuusehtoa, joka voi edellyttää, että tämä ei paljasta muille välittäjille, Verohallinnolle tai muiden valtioiden tai lainkäyttöalueiden toimivaltaisille viranomaisille, kuinka järjestelyllä voi saavuttaa veroedun; ja
- 2) järjestely täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset.

## HE 69/2019 vp

### 13 §

#### *Veroetuun kytketty palkkio*

Järjestely on raportoitava, jos välittäjän saama maksu, korko, korvaus rahoituskuluista tai muista maksuista:

- 1) määräytyy järjestelystä saatavan veroedun määrän perusteella tai on riippuvainen siitä, saadaanko järjestelyllä tosiasiallisesti veroetua; ja
- 2) järjestely täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset.

### 14 §

#### *Vakiomuotoiset asiakirjat ja rakenteet*

Järjestely on raportoitava, jos:

- 1) siihen liittyvät asiakirjat tai rakenteet ovat olennaisilta osiltaan vakimuotoisia ja järjestely on useamman asianomaisen verovelvollisen saatavilla ilman, että sitä on olennaisesti muokattava toteuttamista varten; ja
- 2) järjestely täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset.

### 15 §

#### *Tappioiden käyttäminen*

Järjestely on raportoitava, jos:

- 1) järjestelyyn osallistuva henkilö hankkii tappiollisen yhtiön, lopettaa sen pääasiallisen toiminnan ja käyttää sen tappioita pienentääkseen verotettavaa tuloaan, mukaan lukien siirtämällä tappiot toiseen valtioon tai lainkäyttöalueelle tai nopeuttamalla kyseisten tappioiden käyttöä; ja
- 2) järjestely täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset.

### 16 §

#### *Tulon muuntaminen*

Järjestely on raportoitava, jos:

- 1) järjestelyn avulla muunnetaan tuloa pääomaksi tai lahjaksi taikka tuloa muunnetaan sellaiseksi tuloksi, jonka verotus on kevyempää tai joka on verovapaata; ja
- 2) järjestely täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset.

### 17 §

#### *Varojen kierrättäminen*

Järjestely on raportoitava, jos järjestely:

- 1) sisältää varojen kierrättämiseen johtavia kehämäisiä liiketoimia, joissa on osallisina yksiköitä, joilla ei ole muuta ensisijaista liiketoiminnallista tarkoitusta tai liiketoimia, jotka mitätöivät tai peruuttavat toisensa tai joilla on muita vastaavia piirteitä; ja
- 2) täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset.

## HE 69/2019 vp

### 18 §

#### *Verokohtelun eroavuus*

Järjestely on raportoitava, jos järjestelyyn liittyy vähennyskelpoinen rajat ylittävä suoritus kahden tai useamman toisiinsa etuyhteydessä olevan henkilön välillä ja ainakin yksi seuraavista ehdoista täyttyy:

1) suorituksensaajalla ei ole verotuksellista kotipaikkaa missään valtiossa tai lainkäyttöalueella;

2) suorituksensaajalla on verotuksellinen kotipaikka jossakin valtiossa tai lainkäyttöalueella, mutta:

a) kyseisessä valtiossa tai lainkäyttöalueella ei kanneta yhteisöveroa tai yhteisöverokanta on nolla tai lähes nolla; tai

b) kyseinen valtio tai lainkäyttöalue on Euroopan unionin neuvoston hyväksymissä päätelmissä lueteltuna veroasioissa yhteistyöhaluttomaksi lainkäyttöalueeksi tai arvioitu Taloudellisen kehityksen ja yhteistyön järjestössä yhteistyöhaluttomaksi;

3) suoritus on kokonaan verovapaa suorituksensaajan verotuksellisen kotipaikan valtiossa tai lainkäyttöalueella;

4) suorituksensaaja voi tämän suorituksen osalta hyötyä erityisestä veronhuojennuksesta siinä valtiossa tai lainkäyttöalueella, jolla suorituksensaajan verotuksellinen kotipaikka sijaitsee.

Järjestely on raportoitava 1 momentin 2 kohdan a alakohdan sekä 3 ja 4 kohdan tunnusmerkien perusteella kuitenkin vain, jos järjestely täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset.

### 19 §

#### *Vähennykset ja vapautus kaksinkertaisesta verotuksesta useammassa valtiossa tai lainkäyttöalueella*

Järjestely on raportoitava, jos:

1) samoista varoista yritetään tehdä vähennyksiä useammassa valtiossa tai lainkäyttöalueella;

2) samalle tulolle tai pääomalle haetaan vapautusta kaksinkertaisesta verotuksesta useammassa valtiossa tai lainkäyttöalueella; tai

3) järjestelyyn sisältyy varojen siirtoa ja jos kyseisissä valtioissa tai lainkäyttöalueilla varoista vastikkeena maksettavissa summissa on olennaisia eroja.

### 20 §

#### *Automaattiseen tietojenvaihtoon liittyvät tunnusmerkit*

Järjestely on raportoitava, jos se johtaa tai sen voidaan olettaa johtavan verotusmenettelystä annetun lain 17 a—17 d §:n mukaisen tai sitä vastaavan toisen valtion tai lainkäyttöalueen lainsäädännön mukaisen, finanssilaitosten finanssitlejä koskevan tiedonantovelvollisuuden välttämiseen tai kiertämiseen tai jos sillä voidaan olettaa tavoiteltavan kyseisen tiedonantovelvollisuuden välttämistä tai kiertämistä tai jos se hyödyntää tällaisen velvollisuuden puutetta.

### 21 §

#### *Tosiasiallinen edunsaaja*

Järjestely on raportoitava, jos siihen sisältyy läpinäkymätön omistusketju ja siinä käytetään henkilöitä tai rakenteita:

## HE 69/2019 vp

- 1) jotka eivät harjoita merkittävää taloudellista toimintaa ja joissa ei ole asianmukaista henkilöstöä, laitteita, varoja ja tiloja;
- 2) joiden perustamis-, johtamis-, koti-, valvonta- tai sijoittautumispaikka on jokin muu valtio tai lainkäyttöalue kuin yhden tai useamman tosiasiallisen edunsaajan kotivaltio tai -lainkäyttöalue, ja joiden hallussa ovat yhden tai useamman tosiasiallisen edunsaajan varat; ja
- 3) joissa näiden tosiasialliset edunsaajat on tehty tunnistamattomiksi.

### 22 §

#### *Siirtohinnoittelua koskevat tunnusmerkit*

Järjestely on raportoitava, jos:

- 1) siinä käytetään valtio- tai lainkäyttöaluekohtaisia erityisiä yksipuolisia siirtohinnoittelusäännöksiä yleisten siirtohinnoittelusäännösten sijaan;
- 2) siinä siirretään toisiinsa etuyhteydessä olevien henkilöiden välillä vaikeasti arvostettavia aineettomia hyödykkeitä tai niitä koskevia oikeuksia, joiden siirtämisajankohtana:
  - a) niille ei ole olemassa luotettavia vertailuarvoja; ja
  - b) toimenpiteen toteuttamisajankohtana aineettoman hyödykkeen siirtämisestä odotettavissa olevia tulevia kassavirtoja tai tuloja koskevat ennusteet tai aineettoman hyödykkeen arvioinnissa käytetyt olettamukset ovat hyvin epävarmoja; tai
- 3) järjestelyyn liittyy konserninsisäinen toimintojen, riskien tai varojen rajat ylittävä siirtäminen ja siirtäjän tai siirtäjien ennakoitujen vuotuiset tulokset ennen korkoja ja veroja ovat kolmen vuoden ajan siirron jälkeen alle 50 prosenttia siirtäjän tai siirtäjien niistä ennakoituista vuotuisista tuloksista ennen korkoja ja veroja, jotka olisi saatu, jos siirtoa ei olisi tehty.

### 4 luku

## **Voimaantulo**

### 23 §

#### *Voimaantulo*

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan järjestelyihin, jotka asetetaan saataville toteuttamista varten tai jotka ovat valmiita toteuttamista varten 1 päivänä heinäkuuta 2020 tai sen jälkeen. Lisäksi lakia sovelletaan järjestelyihin, joiden ensimmäinen vaihe on toteutettu tai toteutetaan 25 päivänä kesäkuuta 2018 tai sen jälkeen.

### 24 §

#### *Siirtymäsäännökset*

Järjestelystä, jonka ensimmäinen vaihe on toteutettu tai toteutetaan aikaisintaan 25 päivänä kesäkuuta 2018 ja viimeistään 30 päivänä kesäkuuta 2020, on suomalaisen välittäjän ja asianomaisen verovelvollisen toimitettava 4 §:ssä tarkoitettut tiedot Verohallinnolle viimeistään 31 päivänä elokuuta 2020.

2.

## Laki

### verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
muutetaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 22 a §:n 1 momentin 1 kohta sekä 2, 3 ja 6 momentti ja 23 §:n 1 momentti,  
sellaisina kuin ne ovat, 22 a §:n 1 momentin 1 kohta laissa 55/2018, 22 a §:n 2 ja 3 momentti laissa 565/2004, 22 a §:n 6 momentti laissa 897/2018 ja 23 §:n 1 momentti laissa 1127/2017,  
sekä

lisätään lakiin uusi 14 f, 17 e ja 23 c § seuraavasti:

#### 2 luku

### Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus

#### 14 f §

#### *Raportoitavia järjestelyjä koskeva ilmoitusvelvollisuus*

Raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla annetussa laissa ( / ) tarkoitetun suomalaisen asianomaisen verovelvollisen on annettava Verohallinnolle tiedossaan, hallussaan tai määräysvallassaan olevat tiedot mainitun lain mukaisista raportoitavista järjestelyistä, jos mikään välittäjä ei ole 17 e §:n mukaan velvollinen raportoimaan näitä tietoja.

Ilmoitusvelvollisista, raportoitavista järjestelyistä, ilmoittamisajankohdasta ja ilmoitettavista tiedoista säädetään raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla annetussa laissa.

Raportoitavia järjestelyjä koskevan ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönteihin sovelletaan, mitä 22 a §:ssä säädetään tiedonantovelvollisen laiminlyöntimaksusta.

Verohallinto voi antaa tarkempia määräyksiä annettavista tiedoista sekä tietojen antamisen tavasta.

#### 17 e §

#### *Välittäjän tiedonantovelvollisuus raportoitavista järjestelyistä*

Raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla annetussa laissa tarkoitetun suomalaisen välittäjän on annettava Verohallinnolle:

1) tiedossaan, hallussaan tai määräysvallassaan olevat mainitussa laissa säädetyt tiedot raportoitavista järjestelyistä;

2) tieto mainitun lain 6 §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa toiselle välittäjälle tai järjestelyn asianomaiselle verovelvolliselle tehdystä raportointivelvollisuutta koskevasta ilmoituksesta;

3) tieto mainitun lain 2 §:n 1 momentin 10 kohdassa tarkoitetun viitenumeron tiedoksi antamisesta saman järjestelyn mahdollisille muille välittäjille ja asianomaisille verovelvollisille.

Lisäksi välittäjän on ilmoitettava järjestelyn muille välittäjille ja asianomaisille verovelvollisille raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla annetussa laissa säädetyt tiedot.

Tiedonantovelvollisista, raportoitavista järjestelyistä, ilmoittamisajankohdasta ja ilmoitettavista tiedoista säädetään raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla annetussa laissa.

Verohallinto voi antaa tarkempia määräyksiä annettavista tiedoista sekä tietojen antamisen tavasta ja rajoittaa 1 momentin 2 ja 3 kohdassa tarkoitettua tiedonantovelvollisuutta.

## HE 69/2019 vp

### 22 a §

#### *Laiminlyöntimaksu*

Tiedonantovelvolliselle voidaan määrätä enintään 2 000 euron suuruinen laiminlyöntimaksu, jos:

1) tiedonantovelvollisuuden tai muun tämän luvun mukaisen velvoitteen täyttämiseksi annettavassa ilmoituksessa, muussa tiedossa tai asiakirjassa taikka noudatettavassa menettelyssä on vähäinen puutteellisuus tai virhe eikä tiedonantovelvollinen ole noudattanut todistettavasti lähetettyä kehotusta sen korjaamiseksi;

Jos tiedonantovelvollinen on antanut tiedonantovelvollisuuden tai muun tämän luvun mukaisen velvoitteen täyttämiseksi annettavan ilmoituksen, muun tiedon tai asiakirjan taikka suorittanut vaaditun menettelyn olennaisesti puutteellisena tai virheellisenä taikka antanut tai suorittanut ne vasta todistettavasti lähetetyn kehotuksen jälkeen, tiedonantovelvolliselle voidaan määrätä enintään 5 000 euron suuruinen laiminlyöntimaksu.

Jos tiedonantovelvollinen on tiedonantovelvollisuuden täyttämiseksi tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta antanut olennaisesti vääran ilmoituksen, muun tiedon tai asiakirjan taikka ei ole lainkaan antanut ilmoitusta tai on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta laiminlyönyt olennaisesti muun tämän luvun mukaisen velvoitteen osittain tai kokonaan, tiedonantovelvolliselle voidaan määrätä enintään 15 000 euron suuruinen laiminlyöntimaksu.

Laiminlyöntimaksua ei määrätä luonnolliselle henkilölle tai kuolinpesälle, ellei kyse ole elinkeinotoimintaan taikka maa- tai metsätalouteen liittyvästä tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnistä. Laiminlyöntimaksu voidaan kuitenkin aina määrätä työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:ssä tarkoitetulle edustajalle. Laiminlyöntimaksu voidaan määrätä myös rakennuttajana olevalle luonnolliselle henkilölle, joka laiminlyö tämän lain 15 d §:ssä säädetyn tiedonantovelvollisuuden. Luonnolliselle henkilölle ja kuolinpesälle voidaan lisäksi määrätä laiminlyöntimaksu, jos tämä on laiminlyönyt 14 f §:ssä säädetyt velvoitteet.

### 23 §

#### *Tarkastusoikeus*

Verohallinnolla on oikeus tarkastaa kaikki ne asiakirjat, joista edellä tässä luvussa tarkoitettuja tietoja voi olla saatavissa ja jotka ovat tarpeen tässä luvussa säädettyjen ilmoittamis-, huolellisuus- tai muiden velvoitteiden valvomiseksi.

### 23 c §

#### *Raportoitavan järjestelyn välittäjän erityinen tiedonantovelvollisuus*

Edellä 17 e §:ssä tarkoitetun välittäjän on Verohallinnon kehotuksesta viitenumeron, nimen, järjestelyn tai muun vastaavan yksilöinnin perusteella annettava ja esitettävä tarkastettavaksi hallussaan tai määräysvallassaan olevat tiedot menettelyistä, asiakirjoista sekä muista tiedoista, jotka ovat tarpeen sen varmistamiseksi, että välittäjä on suorittanut 17 e §:ssä tarkoitettut velvoitteet.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

3.

## Laki

### **hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetun lain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

*muutetaan* hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetun lain (185/2013) 1 §:n 1 momentti, 2 §:n 6 kohta ja 3 §:n 7 kohta,

sellaisina kuin ne ovat laissa 1488/2016, sekä

*lisätään* 2 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laeissa 1703/2015 ja 1488/2016, uusi 7 kohta ja 3 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1488/2016, uusi 8 kohta sekä lakiin uusi 5 e § seuraavasti:

#### 1 §

##### *Direktiivin täytäntöönpano*

Hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU, jäljempänä virka-apudirektiivi, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2018/822, lainsäädännön alaan kuuluvat säännökset ovat lakina noudatettavia, jollei tästä laista muuta johdu.

---

#### 2 §

##### *Soveltamisala*

Tämän lain ja virka-apudirektiivin mukaisesti:

6) ilmoitetaan asianomaiselle toiselle jäsenvaltiolle verotuksen maakohtaisen raportin tiedot ja kaikille jäsenvaltioille tieto verotuksen maakohtaisen raportin antamista koskevasta kieltäytymisestä;

7) ilmoitetaan muiden Euroopan unionin jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille ja Euroopan komissiolle tiedot raportoitavista rajat ylittävistä järjestelyistä.

#### 3 §

##### *Yhteistyömuodot*

Yhteistyö käsittää:

7) toisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen valtuuttamien virkamiesten läsnäolon virastoissa ja osallistumisen hallinnollisiin tutkimuksiin toisessa jäsenvaltiossa, samanaikaiset tarkastukset, tiedoksiannon ja palautteen lähettämisen;



**HE 69/2019 vp**

8) raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä koskevien tietojen ilmoittamisen automaattisella tietojenvaihdolla.

5 e §

*Rajat ylittävien järjestelyjen raportointia koskevat välittäjän ja asianomaisen verovelvollisen velvollisuudet*

Virka-apudirektiivissä tarkoitetuista raportoitavista rajat ylittävistä järjestelyistä sekä välittäjistä ja asianomaisista verovelvollisista säädetään verotusmenettelystä annetussa laissa (1558/1995) ja raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla annetussa laissa ( / ).

Tämä laki tulee voimaan päivänä            kuuta 20       .

Helsingissä 31 päivänä lokakuuta 2019

**Pääministeri**

**Antti Rinne**

Valtiovarainministeri Mika Lintilä

2.

**Laki**

**verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 22 a §:n 1 momentin 1 kohta sekä 2, 3 ja 6 momentti ja 23 §:n 1 momentti,  
sellaisina kuin ne ovat, 22 a §:n 1 momentin 1 kohta laissa 55/2018, 22 a §:n 2 ja 3 momentti laissa 565/2004, 22 a §:n 6 momentti laissa 897/2018 ja 23 §:n 1 momentti laissa 1127/2017,  
sekä

*lisätään* lakiin uusi 14 f, 17 e ja 23 c § seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

22 a §

22 a §

*Laiminlyöntimaksu.*

*Laiminlyöntimaksu*

Tiedonantovelvolliselle voidaan määrätä enintään 2 000 euron suuruinen laiminlyöntimaksu, jos:

1) tiedonantovelvollisuuden täyttämiseksi annettavassa ilmoituksessa, muussa tiedossa tai asiakirjassa on vähäinen puutteellisuus tai virhe eikä tiedonantovelvollinen ole noudattanut todistettavasti lähetettyä kehotusta sen korjaamiseksi;

Tiedonantovelvolliselle voidaan määrätä enintään 2 000 euron suuruinen laiminlyöntimaksu, jos:

1) tiedonantovelvollisuuden *tai muun tämän luvun mukaisen velvoitteen* täyttämiseksi annettavassa ilmoituksessa, muussa tiedossa tai asiakirjassa *taikka noudatettavassa menettelyssä* on vähäinen puutteellisuus tai virhe eikä tiedonantovelvollinen ole noudattanut todistettavasti lähetettyä kehotusta sen korjaamiseksi;

-----  
Jos tiedonantovelvollinen on antanut tiedonantovelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen, muun tiedon tai asiakirjan olennaisesti puutteellisena tai virheellisenä taikka antanut ne vasta todistettavasti lähetetyn kehotuksen jälkeen, tiedonantovelvolliselle voidaan määrätä enintään 5 000 euron suuruinen laiminlyöntimaksu.

-----  
Jos tiedonantovelvollinen on antanut tiedonantovelvollisuuden *tai muun tämän luvun mukaisen velvoitteen* täyttämiseksi annettavan ilmoituksen, muun tiedon tai asiakirjan *taikka suorittanut vaaditun menettelyn* olennaisesti puutteellisena tai virheellisenä taikka antanut *tai suorittanut* ne vasta todistettavasti lähetetyn kehotuksen jälkeen, tiedonantovelvolliselle voidaan määrätä enintään 5 000 euron suuruinen laiminlyöntimaksu.

Jos tiedonantovelvollinen on tiedonantovelvollisuuden täyttämiseksi tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän ilmoituksen, muun tiedon tai

Jos tiedonantovelvollinen on tiedonantovelvollisuuden täyttämiseksi tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän ilmoituksen, muun tiedon tai

*Voimassa oleva laki*

asiakirjan taikka ei ole lainkaan antanut ilmoitusta, tiedonantovelvolliselle voidaan määrätä enintään 15 000 euron suuruinen laiminlyöntimaksu.

Laiminlyöntimaksua ei määrätä luonnolliselle henkilölle tai kuolinpesälle, ellei kyse ole elinkeinotoimintaan taikka maa- tai metsätalouteen liittyvästä tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnistä. Laiminlyöntimaksu voidaan kuitenkin aina määrätä työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:ssä tarkoitettulle edustajalle. Laiminlyöntimaksu voidaan määrätä myös rakennuttajana olevalle luonnolliselle henkilölle, joka laiminlyö tämän lain 15 d §:ssä säädetyn tiedonantovelvollisuuden tai ei esitä 15 d §:ssä tarkoitettua todistusta rakennusvalvontaviranomaiselle.

## 23 §

*Tarkastusoikeus.*

Verohallinnolla on oikeus tarkastaa kaikki ne asiakirjat, joista edellä tässä luvussa tarkoitettuja tietoja voi olla saatavissa ja jotka ovat tarpeen tässä luvussa säädettyjen ilmoittamis- ja huolellisuusvelvoitteiden valvomiseksi.

*Ehdotus*

asiakirjan taikka ei ole lainkaan antanut ilmoitusta *tai on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta laiminlyönyt olennaisesti muun tämän luvun mukaisen velvoitteen osittain tai kokonaan*, tiedonantovelvolliselle voidaan määrätä enintään 15 000 euron suuruinen laiminlyöntimaksu.

Laiminlyöntimaksua ei määrätä luonnolliselle henkilölle tai kuolinpesälle, ellei kyse ole elinkeinotoimintaan taikka maa- tai metsätalouteen liittyvästä tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnistä. Laiminlyöntimaksu voidaan kuitenkin aina määrätä työntekijöiden lähettämisestä annetun lain 8 §:ssä tarkoitettulle edustajalle. Laiminlyöntimaksu voidaan määrätä myös rakennuttajana olevalle luonnolliselle henkilölle, joka laiminlyö tämän lain 15 d §:ssä säädetyn tiedonantovelvollisuuden. *Luonnolliselle henkilölle ja kuolinpesälle voidaan lisäksi määrätä laiminlyöntimaksu, jos tämä on laiminlyönyt 14 f §:ssä säädetyt velvoitteet.*

## 23 §

*Tarkastusoikeus*

Verohallinnolla on oikeus tarkastaa kaikki ne asiakirjat, joista edellä tässä luvussa tarkoitettuja tietoja voi olla saatavissa ja jotka ovat tarpeen tässä luvussa säädettyjen ilmoittamis-, *huolellisuus- tai muiden velvoitteiden* valvomiseksi.

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .*

3.

**Laki**

**hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetun lain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetun lain (185/2013) 1 §:n 1 momentti, 2 §:n 6 kohta ja 3 §:n 7 kohta,  
 sellaisina kuin ne ovat laissa 1488/2016, sekä  
*lisätään* 2 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laeissa 1703/2015 ja 1488/2016, uusi 7 kohta ja 3 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1488/2016, uusi 8 kohta sekä lakiin uusi 5 e § seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

1 §

1 §

*Direktiivin täytäntöönpano*

*Direktiivin täytäntöönpano*

Hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU, jäljempänä virka-apudirektiivi, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2016/881, lainsäädännön alaan kuuluvat säännökset ovat lakina noudatettavia, jollei tästä laista muuta johdu.

Hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU, jäljempänä virka-apudirektiivi, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse *raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta* pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2018/822, lainsäädännön alaan kuuluvat säännökset ovat lakina noudatettavia, jollei tästä laista muuta johdu.

2 §

2 §

*Soveltamisala*

*Soveltamisala*

Tämän lain ja virka-apudirektiivin mukaisesti:

Tämän lain ja virka-apudirektiivin mukaisesti:

6) ilmoitetaan asianomaiselle toiselle jäsenvaltiolle verotuksen maakohtaisen raportin tiedot ja kaikille jäsenvaltioille tieto verotuksen maakohtaisen raportin antamista koskevasta kieltäytymisestä.

6) ilmoitetaan asianomaiselle toiselle jäsenvaltiolle verotuksen maakohtaisen raportin tiedot ja kaikille jäsenvaltioille tieto verotuksen maakohtaisen raportin antamista koskevasta kieltäytymisestä;

**HE 69/2019 vp**

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

3 §

*Yhteistyömuodot*

Yhteistyö käsittää:

---

7) toisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen valtuuttamien virkamiesten läsnäolon virastoissa ja osallistumisen hallinnollisiin tutkimuksiin toisessa jäsenvaltiossa, samanaikaiset tarkastukset, tiedoksiannon ja palautteen lähettämisen.

3 §

*Yhteistyömuodot*

Yhteistyö käsittää:

---

7) toisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen valtuuttamien virkamiesten läsnäolon virastoissa ja osallistumisen hallinnollisiin tutkimuksiin toisessa jäsenvaltiossa, samanaikaiset tarkastukset, tiedoksiannon ja palautteen lähettämisen;

8) *raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä koskevien tietojen ilmoittamisen automaattisella tietojenvaihdolla.*

---

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .*

---