

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoittelua koskevien dokumentointisäännösten muuttamisesta ja laiksi hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetun lain muuttamista koskevan lain muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoitteludokumentointia koskevia säännöksiä. Lisäksi lakiin lisättäisiin velvollisuus antaa Verohallinnolle verotuksen maakohtainen raportti. Laissa määrättäisiin myös veronkorotuksesta verotuksen maakohtaisen raportin toimittamista koskevan velvollisuuden laiminlyönnin perusteella. Verohallinto valtuutettaisiin antamaan tarkentavia päätöksiä ja määräyksiä verotuksen maakohtaisen raportin toimittamisajasta ja -tavasta.

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetun lain muuttamista koskevaa lakia. Muutoksilla pantaisiin täytäntöön lain perustana olevaan direktiiviin tehdyt muutokset verotuksen maakohtaista raportointia koskien.

Ehdotettujen muutosten jälkeen siirtohinnoittelun dokumentointia ja verotuksen maakohtaista raporttia koskevissa säännöksissä huomioitaisiin Euroopan Neuvoston direktiivin sekä Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön muuttuneet ohjeet.

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2017 alusta. Verotusmenettelystä annettua lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2017 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta toimitettavassa verotuksessa. Verotuksen maakohtaisen raportin osalta lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta annettaviin tietoihin.

PERUSTELUT

1 Nykytila

Verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995), jäljempänä *verotusmenettelylaki*, 14 a §:n mukaan verovelvollisen on laadittava kirjallinen selvitys verovuoden aikana etuyhteydessä tekemistään liiketoimista. Etuyhteydessä tehdyillä toimilla tarkoitetaan verotusmenettelylain 31 §:n mukaisen ulkomaisen etuyhteysosapuolen kanssa tehtyjä liiketoimia. Siirtohinnoittelu-

dokumentoinnilla tarkoitetaan näistä liiketoimista laadittua dokumentointia. Siirtohinnoitteludokumentoinnin tarkoituksena on osoittaa, että verovelvollisen etuyhteystoimet noudattavat verotusmenettelylain 31 §:n markkinaehtoperiaatetta. Dokumentointivelvollisuus koskee myös ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisiä toimia. Pienet ja keski-suuret yritykset on vapautettu dokumentoinnin laatimisesta.

Siirtohinnoitteludokumentointiin on verotusmenettelylain 14 b §:n nojalla sisällytettävä liiketoimintaa ja etuyhteyssuhteita koskeva kuvaus sekä tiedot liiketoimista. Lisäksi siihen tulee sisällyttää toimintoarviointi, vertailuarviointi sekä kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä, jos verovelvollisen ja liiketoimen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna yli 500 000 euroa. Verotusmenettelylain 14 c §:n mukaan siirtohinnoitteludokumentointi on esitettävä Verohallinnolle veroviranomaisen pyynnöstä 60 päivän sisällä veroviranomaisen kehotuksesta. Täydentävien lisäselvitysten esittämiselle on 90 päivän määräaika. Veroviranomainen voi pyynnöstä pidentää määräaikoja.

Siirtohinnoitteludokumentoinnille määrättävästä veronkorotuksesta säädetään erikseen. Verotusmenettelylain 32 §:n 4 momentin mukaan siirtohinnoitteludokumentoinnin tai sitä täydentävän lisäselvityksen esittämisen määräajan noudattamatta jättämisestä tai niiden esittämisestä vaillinaisena tai virheellisenä voidaan määrätä enintään 25 000 euron suuruinen veronkorotus.

Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön, jäljempänä *OECD*, julkaisi vuonna 2013 selvityksen veropohjien rapautumisesta ja voittojen siirtämisestä, *BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)*. Kyse on verosuunnittelustrategioista, joissa hyödynnetään eri valtioiden verosäännösten keskinäisiä eroja siten, että voitot siirretään verotettavaksi matalan verotuksen tai nol-laverotuksen valtioihin tai oikeusalueille. Tulon verotusvaltiolla on vähän tai ei ollenkaan yhteyttä tuloa tuottavaan taloudelliseen ja arvoa luovaan toimintaan.

OECD julkaisi vuonna 2013 toimenpideohjelman (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*), johon sisältyy 15 toimenpidettä *BEPS*-tilanteiden ratkaisemiseksi. Toimenpideohjelmassa todettiin muun ohella, että informaatioasymmetria, joka vallitsee verovelvollisten ja veroviranomaisten välillä, heikentää kykyä hallita markkinaehtoperiaatetta sekä lisää mahdollisuuksia *BEPS*-ilmiöiden syntymiselle. Veroviranomaisten saattaa olla vaikeaa saada kokonaiskuvaa verovelvollisen globaalista arvoketjusta. Toimenpideohjelmassa tuotiin esiin myös, että valtioiden erilaiset dokumentointivelvoitteet aiheuttavat verovelvollisille lisääntyneitä kustannuksia.

OECD:n toimenpideohjelmaan sisällytettiin toimenpide 13 siirtohinnoitteludokumentoinnista. Sen tavoitteena on verovelvollista koskevan informaation läpinäkyvyyden lisääminen verohallintojen näkökulmasta ottaen kuitenkin samalla huomioon yrityksille aiheutuvat kustannukset. Toimenpide 13:n mukaan yritysten on annettava tarvittavat tiedot tulojen globaalista allokoinnista, taloudellisesta toiminnasta sekä eri valtioihin maksetuista veroista.

Lokakuussa 2015 *OECD* julkaisi toimenpide 13:een liittyvän ohjeistuksen siirtohinnoittelun dokumentoinnista ja maakohtaisesta raportista (*Action 13: Final Report. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*), jäljempänä *BEPS-dokumentointiohjeistus*. Raportti käsittää ohjeistuksen siirtohinnoitteludokumentoinnin ja maakohtaisen raportin tietosisällöstä sekä implementoinnista. Ohjeistus korvaa *OECD*:n julkaiseman raportin ”Siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten”, jäljempänä *OECD:n siirtohinnoitteluohjeet*, luvun V aiemman sisällön.

BEPS-dokumentointiohjeistuksen mukaan siirtohinnoitteludokumentointi koostuisi kolmesta osasta: 1) koko konsernia koskevista tiedoista (*master file*), 2) tietyssä maassa sijaitsevaa yk-

sittäistä yritystä koskevista tiedoista (*local file*) sekä 3) maakohtaisista, taloudellisiin seikkoihin liittyvistä tiedoista niistä valtioista ja oikeusalueista, joissa kansainvälisellä yrityksellä on toimintaa (*country-by-country report*). BEPS-dokumentointiohjeistuksen mukaan siirtohinnoitteludokumentoinnin tehtävänä on varmistaa, että verovelvollinen arvioi liiketoimiensa markkinaehtoisuuden toteutumista ja että tämä tapahtuu mahdollisimman ajantasaisesti. Lisäksi siirtohinnoitteludokumentoinnissa saatuja tietoja voitaisiin käyttää verohallinnoissa tukena riskianalyysissä, jotta se voitaisiin suorittaa mahdollisimman tehokkaasti. Kolmantena siirtohinnoitteludokumentoinnin tavoitteena on toimia tiedonlähteenä verotarkastuksen suorittamiseksi. BEPS-dokumentointiohjeistuksessa on kuitenkin nimenomaisesti todettu, että veroviranomaisella on oikeus saada verovelvolliselta muitakin tietoja kuin mitä siirtohinnoitteludokumentointi sisältää. OECD on erityisesti todennut, että *country-by-country report* -tietoja voitaisiin käyttää siirtohinnoittelun ylätasen riskianalyysin ohella myös muiden BEPS-ilmiöön liittyvien riskien arvioimiseen sekä taloudellisten ja tilastollisten analyysien tekemiseen.

BEPS-dokumentointiohjeistuksen mukaan kukin verohallinto pyytäisi master file -tiedot ja yksittäistä yritystä koskevat local file -tiedot kyseisessä valtiossa sijaitsevalta verovelvolliselta. Country-by-country -tiedot pyydettäisiin sen sijaan pääsääntöisesti konsernin ylimmältä emoyritykseltä sen asuinvaltiossa, joka olisi raportointivelvollinen tiettyjen ehtojen täytyessä. Ylimmän emoyrityksen asuinvaltio toimittaisi kyseiset tiedot sen jälkeen automaattisella tietojenvaihdolla valtioille ja oikeusalueille, joita country-by-country -tiedot koskettavat ja joiden kanssa ylimmän emoyrityksen asuinvaltio on solminut asiaa koskevan toimivaltaisten viranomaisten välisen sopimuksen. Country-by-country -tietoja koskeva raportointivelvollinen voisi tietyissä olosuhteissa toissijaisesti olla myös paikallinen konserniyritys, joka ei ole niin sanottu konsernin ylin emoyritys. Tiettyjen ehtojen täytyessä konserni voisi myös nimetä konserniyrityksen raportointivelvolliseksi. Valtiot vaihtaisivat raportointivelvolliselta saatuja tietoja automaattisesti. Suomi allekirjoitti 27 päivänä tammikuuta 2016 yhdessä 30 muun valtion kanssa monenkeskisen toimivaltaisten viranomaisten välisen sopimuksen country-by-country -tietojen automaattisesta vaihtamisesta. Sittemmin sopimukseen on liittynyt 6 uutta valtiota. Sopimuksen velvoitteiden voimaansaattaminen edellyttää valtioilta asiaa koskevan lainsäädännön säätämistä sekä tiettyjä muita toimia.

BEPS-dokumentointiohjeistuksessa korostetaan, että on sekä verovelvollisten että verohallintojen kannalta tärkeää implementoida ohjeet johdonmukaisesti ja mahdollisimman laajasti. Uusien master file, local file sekä country-by-country -tietoja koskevien ohjeiden implementointi on OECD:ssä jatkuvan arvioinnin kohteena. Niiden kokonaisarviointi tapahtuu vuonna 2020, jolloin on käytettävissä muutamalta vuodelta saadut kokemukset.

Myös Euroopan unionissa, jäljempänä *EU*, on jo usean vuoden ajan korostettu, että kansainväliseen liiketoimintaan liittyy verotuksellisia ongelmia, jonka vuoksi valtiot menettävät verotulojaan. EU:n eri toimielimet ovat esittäneet esimerkiksi erilaisia toimenpiteitä avoimuuden ja tietojenvaihdon osalta veropetosten, veronkierron sekä aggressiivisen verosuunnittelun torjumiseksi.

Euroopan Unioni julkisti 28 päivänä tammikuuta 2016 direktiiviehdotuksen, jonka mukaan OECD:n BEPS-raportin toimenpide 13:n mukainen country-by-country report implementoitaisiin jäsenvaltioissa. Ecofin-neuvosto hyväksyi direktiivin 25.5.2016. Direktiivi tulee voimaan xx.. Direktiivin mukaan jäsenvaltioissa asuvat verovelvolliset, jotka olisivat niin sanottuja ylimpiä emoja, raportoisivat maakohtaisen raportin tiedot asuinvaltiolleen. Raportointivelvolliseksi voisi direktiivin nojalla tulla myös jäsenvaltiossa oleva muu kuin ylin emoyritys, jos jäsenvaltio ei saisi tietoja tiettyjen edellytysten täytyessä ulkomaisen emoyrityksen valtiosta. Myös muu kuin ylin emoyritys voisi tulla nimetyksi raportointivelvolliseksi direktiivin mukaisesti. Jäsenvaltio toimittaisi raportointivelvolliselta saamansa tiedot automaattisella tie-

tojenvaihdolla niihin muihin jäsenvaltioihin, joita tiedot koskevat. Direktiivin mukaan ylimmän emoyrityksen raportointivelvollisuuden ja sitä koskevan tietojenvaihdon tulee alkaa tilikaudesta 2016 lähtien. Muiden raportointivelvollisten osalta direktiivi antaa mahdollisuuden säätää velvollisuuden alkuaikakohdaksi tilikausi 2017.

Euroopan neuvoston direktiivi XX, joka koskee verohallinnolle tehtävää maakohtaista raporttia, on sisällytetty niin sanottuun virka-apudirektiiviin. Euroopan unionin jäsenvaltioiden välillä on 1 päivästä tammikuuta 2013 alkaen sovellettu 15 päivänä helmikuuta 2011 annettua neuvoston direktiiviä 2011/16/EU hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta, jäljempänä virka-apudirektiivi, joka on implementoitu 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). Virka-apudirektiiviä on muutettu neuvoston direktiivillä 2014/107/EU direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla, joka on implementoitu 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 annetulla lailla (1703/2015). Virka-apudirektiiviä on edelleen muutettu neuvoston direktiivillä 2015/2376/EU direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla.

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 52 artiklan nojalla sovelletaan. Virka-apudirektiivi ei kuitenkaan koske arvonlisäveroa, tulleja ja valmisteveroja, joita varten on omat samanlaista yhteistyötä koskevat EU-säännökset, eikä pakollisia sosiaaliturvamaksuja ja eräitä muita maksuja. 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-aloitteista tai pakollista automaattista tietojenvaihtoa.

Useat valtiot valmistelevat parhaillaan uusien dokumentointisäännösten säätämistä tai olemassa olevien säännöstensä päivittämistä tai ovat näin jo tehneet. *Alankomaissa* hyväksyttiin joulukuussa 2015 laki (Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten Overige fiscale maatregelen 2016) sekä sitä täydentävä ohjeistus (Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 30 december 2015, nr. DB/2015/462M), joilla uudistetaan voimassa olevia dokumentointisäännöksiä OECD:n ohjeistusta vastaavaksi. Lakiin sisältyy myös hollantilaisille konsernin ylimmille emoyrityksille asetettu velvollisuus esittää maakohtainen veroraportti OECD:n mallin mukaisesti. Jos tietoja ei saada tietojenvaihdon kautta konsernin ulkomaisen emoyhtiön valtiosta, se voidaan vaatia myös hollantilaiselta konserniyritykseltä ja kiinteältä toimipaikalta, joka ei ole konsernin ylin emo. Säännöksiä sovelletaan 1 päivänä tammikuuta 2016 alkaen.

Norja julkaisi toukokuussa 2016 lakiehdotuksen (Endringer i ligningsloven (land-ofr-land-rapportering til skattemyndigheterna), Prop. 120L), jossa norjalaisille konsernin ylimmille emoyrityksille ehdotetaan velvollisuutta esittää maakohtainen veroraportti OECD:n mallin mukaisesti. Jos tietoja ei saada tietojenvaihdon kautta ulkomaisen emoyrityksen valtiosta, se voidaan vaatia myös norjalaiselta konserniyritykseltä ja kiinteältä toimipaikalta, joka ei ole konsernin ylin emo. Konserni voi myös nimetä raportin antajaksi ulkomaisen konserniyrityksen, jos tietyt edellytykset täyttyvät. Maakohtaisen veroraportoinnin on esitetty tulevan sovel-

lettavaksi 1 päivänä tammikuuta 2016 alkavilta tilikausilta kuitenkin niin, että toissijainen raportointivelvollisuus alkaisi 1 päivänä tammikuuta 2017 alkavilta tilikausilta.

Ranskan parlamentin alahuone hyväksyi marraskuussa 2015 lakimuutoksen, jonka mukaan ranskalaisilla konsernin ylimmillä emoyrityksillä on velvollisuus maakohtaiseen raportointiin. Vastaava velvollisuus on myös sellaisella Ranskassa sijaitsevalla yrityksellä, jonka konserni on osoittanut maakohtaisen raportin toimittavaksi yritykseksi tai joka ei pysty osoittamaan, että mikään muu konserniyritys täyttäisi ilmoitusvelvollisuuden erikseen määritellyissä valtioissa tai oikeusalueella. Uudet säännökset tulevat sovellettaviksi 1 päivänä tammikuuta 2016 alkavilta tilikausilta.

Ruotsi julkaisi huhtikuussa 2016 lakiehdotuksen (OECD-standard och EU-direktiv öfr dokumentation vid internprissättning och utbyte av land-för-land-rapporter, Skatteverkets promemoria Dnr 131 596173-15/113), jossa ehdotetaan uudistettavaksi siirtohinnoitteludokumentointia koskevia säännöksiä OECD:n ohjeita vastaaviksi. Lisäksi ehdotuksessa ehdotetaan säädettäväksi verotuksen maakohtaisesta raportista, jolla implementoitaisiin OECD:n ja EU:n direktiivi. Siirtohinnoitteludokumentointia koskevan sääntelyn ehdotetaan tulevan voimaan 31.12.2016 jälkeen. Maakohtaisen raportin tiedot ehdotetaan annettavaksi 31.12.2015 jälkeen alkavilta tilikausilta.

Tanskassa astui 1 päivänä tammikuuta 2016 voimaan laki (Lov om ændring af skattekontrolloven, arbejdsmarkedsbidragsloven, kildeskatteloven, ligningsloven og pensionsbeskatningsloven; Indførelse af land-for-land rapportering for store multinationale koncerner, gennemførelse af ændring af direktivet om administrativt samarbejde på beskatningsområdet m.v. nr 1884 af 29/12/2015), jonka mukaan tanskalaisilla konsernin ylimmillä emoyrityksillä on velvollisuus esittää maakohtainen veroraportti OECD:n mallin mukaisesti. Jos tietoja ei saada tietojenvaihdon kautta ulkomaiselta emoyritykseltä, se voidaan vaatia myös tanskalaiselta yritykseltä ja kiinteältä toimipaikalta, joka ei ole konsernin ylin emo. Konserni voi myös nimetä raportin antajaksi ulkomaisen konserniyrityksen, jos tietyt edellytykset täyttyvät. Säännöksiä sovelletaan 1 päivänä tammikuuta 2016 alkavilta tilivuosista lähtien kuitenkin niin, että tanskalaisien muiden kuin ylimpien emoyritysten osalta 1 päivänä tammikuuta 2017 alkaen.

Yhdistyneen kuningaskunnassa astui 18 päivänä maaliskuuta 2016 voimaan laki (*The Taxes (Base Erosion and Profit Shifting)(Country-by-Country Reporting) Regulations 2016 No 237*), joka koskee verotuksen maakohtaista raportointia. Siinä asetetaan velvollisuus Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvalle konsernin ylimmälle emoyhtiölle sekä tietyin edellytyksin myös muulta Yhdistyneessä kuningaskunnassa toimivalta yritykseltä, jolla on ulkomainen emoyritys. Myös muu Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuva yritys voi tietyin edellytyksin toimittaa ilmoituksen verohallinnolle. Maakohtainen veroraportointi koskee 1 tammikuuta 2016 alkavia tilikautia.

Myös eräät muut valtiot ovat muuttaneet lainsäädäntöään tai ovat tehneet esityksiä lainsäädäntönsä muuttamiseksi OECD:n maakohtaisen veroraportoinnin johdosta. *Espanjassa* ja *Puolassa*, *Irlannissa* ja *Australiassa* asiaa koskeva lainsäädäntö on voimassa. Myös *Yhdysvallat* on julkaissut ehdotuksen, jonka mukaan ylimpien emoyritysten antaa maakohtaisen raportin tiedot.

Esityksen tavoitteet ja ehdotukset

2.1 Esityksen tavoitteet

Esityksen tarkoituksena on muun ohella panna täytäntöön x päivänä xkuuta 2016 annettu neuvoston direktiivi 2016/X/EU direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla.

Esityksessä ehdotetaan, että direktiivi implementoidaan käyttämällä valtiosopimusten voimaansaattamisessa käytettyä niin sanottua sekamuotoisen voimaansaattamislain kaltaista sekamuotoista täytäntöönpanolakia. Blankettimuotoisen täytäntöönpanosäännöksen mukaan direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvat säännökset olisivat Suomessa lakina noudatettavia. Tämän täytäntöönpanosäännöksen lisäksi lakiehdotus sisältää direktiivin velvoitteiden täytäntöönpanon ja soveltamisen kannalta tarpeellisia asiasisältöisiä säännöksiä.

Direktiivillä asetetaan verotuksen maakohtaiseen raporttiin liittyviä velvoitteita verovelvollisille sekä otetaan käyttöön sitä koskevatietojenvaihto.

2. Ehdotetut muutokset

Verotusmenettelylaki

Lain 14 b §:ssä säädettäisiin muutoksista siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältöön. Muutoksia voimassaoleviin siirtohinnoitteludokumentointia koskeviin säännöksiin aiheuttaisi etenkin 14 b §:n 1 momentissa ehdotettu sääntely. Ehdotettu sääntely vastaisi OECD:n siirtohinnoitteluluohjeiden päivitettyä dokumentointiohjeistusta. Siirtohinnoitteludokumentointia koskevien säännösten sisältämien käsitteiden tulkintalähteenä olisivat OECD:n siirtohinnoitteluluohjeet.

Siirtohinnoitteludokumentointiin olisi sisällytettävä pykälän 1 momentissa mainitut tiedot konsernista, johon verovelvollinen kuuluu. Konsernilla tarkoitettaisiin koko kansainvälistä konsernia, josta suomalainen verovelvollinen on osa. Tarkoituksena ei siten esimerkiksi olisi esittää kuvausta ainoastaan alakonsernista, johon suomalainen verovelvollinen välittömästi kuuluu. Pykälän 1 momentin tietovaatimukset vastaisivat siirtohinnoitteludokumentointia koskevan BEPS-dokumentointiohjeistuksen liitteen I muodostamaa osakokonaisuutta (*master file*). Pykälän 1 momentin 1 kohdassa edellytettujen tietojen avulla olisi tarkoitus pystyä muodostamaan kuva konsernin kansainvälisestä liiketoiminnasta ja siirtohinnoittelua koskevista toimintaperiaatteista sen maailmanlaajuisessa taloudellisessa, juridisessä sekä rahoitukseen ja verotukseen liittyvässä ympäristössä.

Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaisesti konsernista olisi esitettävä sen organisaatorakenne. Organisaatorakenteella tarkoitettaisiin kaaviota konserniyhtiöistä ja niiden omistussuhteista sekä konsernin toiminnallisesta rakenteesta. Kaaviosta tulisi käydä ilmi myös juridisten ja liiketoimintayksiköiden sekä kiinteiden toimipaikkojen maantieteellinen sijoittuminen.

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa olisi pykälän 1 momentin 2 kohdan mukaisesti esitettävä kuvaus konsernin liiketoiminnasta. Tällä tarkoitettaisiin yleiskuvausta konsernin liiketoiminnasta. Siihen olisi sisällytettävä selostus konsernin liiketoiminnan kannalta tärkeitä, tuloa tuottavista ja arvoa luovista tekijöistä (*drivers of business profit*). Lisäksi kuvaukseen olisi sisällytettävä selostus konsernin liikevaihdolla mitattuna viiden suurimman tuotteen ja tarjotun palvelun tuotanto- ja toimitusketjusta. Vastaava kuvaus olisi sisällytettävä myös sellaisista tuotteista ja tarjotuista palveluista, joiden osuus liikevaihdosta on enemmän kuin viisi prosenttia. Selostukseen olisi sisällytettävä tieto kyseisten tuotteiden ja palveluiden pääasiallisista maantieteellisistä markkinoista. Kuvaus voitaisiin esittää esimerkiksi taulukon tai diagrammin muodossa. Liiketoiminnan kuvaukseen olisi liitettävä myös listaus ja lyhyt selostus niistä järjestelyistä, jotka koskevat keskeisiä konsernin sisäisiä palveluja ja jotka liittyvät muuhun kuin tut-

kimukseen ja kehitykseen. Kuvaukseen olisi sisällytettävä lisäksi tiedot keskeisten palveluntarjoajien toiminnoista ja kyvykkyydestä. Myös siirtohinnoitteluperiaatteet, jotka koskevat palveluiden tuottamisesta aiheutuneiden kustannusten jakoa ja palveluveloituksista perittävän hinnan määrittelyä, olisi esitettävä osana konsernin liiketoimintaa koskevaa kuvausta. Liiketoiminnan kuvaukseen sisältyisi myös lyhyt toimintoarviointi, joka kuvaisi merkittävimpiä liiketoiminnan arvomuodostukseen liittyviä panostuksia, joita yksittäiset konserniyritykset tekevät. Näillä tarkoitettaisiin esimerkiksi avaintoimintojen, merkittävien riskien ja tärkeiden varojen kuvausta. Liiketoiminnan kuvaus kattaisi lisäksi selostuksen tilikaudella tapahtuneista tärkeistä liiketoiminnan uudelleenjärjestelyistä etuyhteysosapuolten välillä sekä konserniin liittyneistä yrityskaupoista.

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa olisi pykälän 1 momentin 3 kohdan mukaisesti esitettävä kuvaus aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta. Aineettomalla omaisuudella tarkoitettaisiin OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaista arvoa tuottavaa muuta kuin fyysistä tai rahoitukseen liittyvää aineetonta omaisuutta. Aineetonta omaisuutta koskevan käsitteen tulkin-
talähteenä olisivat OECD:n siirtohinnoitteluohjeet. Aineettoman omaisuuden kuvaus kattaisi selostuksen konsernin kokonaisstrategiasta, joka liittyy aineettoman kehittämiseen, omistamiseen ja hyödyntämiseen. Kuvaus sisältäisi myös tiedot keskeisen tutkimus- ja kehitystoiminnan sijainnista. Lisäksi dokumentointi sisältäisi tiedot siitä, missä tutkimus- ja kehitystoimintoja koskeva johto ja ohjaus tapahtuvat. Aineettoman omaisuuden kuvauksen olisi sisällettävä lista siirtohinnoittelun kannalta tärkeästä aineettomasta omaisuudesta tai aineettoman omaisuuden ryhmistä. Lisäksi dokumentoinnissa olisi oltava tieto siitä, mikä yhtiö ne juridisesti omistaa. Aineettoman omaisuuden kuvaus käsittäisi myös listan tärkeistä aineetonta koskevista sopimuksista sekä tiedon, minkä konserniyritysten välillä ne on tehty. Tämä kattaisi muun muassa kustannustenjakosopimukset, merkittävät tutkimustoimintaa koskevat sopimukset sekä lisenssisopimukset. Aineettoman omaisuuden kuvaus sisältäisi myös yleisen kuvauksen konsernin siirtohinnoitteluperiaatteista, jotka koskevat tutkimus- ja kehitystoimintaa ja aineetonta omaisuutta. Aineettoman omaisuuden kuvauksessa olisi oltava myös yleisluontoiset tiedot tärkeistä tilikaudella tapahtuneista aineettoman omaisuuden siirroista, mukaan lukien tiedot niihin liittyneistä osapuolista, valtioista ja oikeusalueista sekä korvauksen suuruudesta.

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa olisi pykälän 1 momentin 4 kohdan mukaisesti esitettävä kuvaus rahoitustoiminnasta. Tämä kattaisi tiedot siitä, miten konsernin rahoitus on järjestetty. Tältä osin olisi esitettävä myös, mitä rahoitusjärjestelyjä konserniyrityksillä on riippumattomien, konsernin ulkopuolisten lainanantajien kanssa. Rahoitustoimintaa koskevan kuvauksen olisi sisällettävä myös tiedot konserniyrityksistä, jotka tarjoavat konsernissa keskitettyjä rahoitustoimintoja. Tämä kuvaus kattaisi muun ohella tiedot valtioista ja oikeusalueista, joiden lakien mukaan kyseiset konserniyhtiöt on organisoitu ja joissa niiden tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee. Rahoitustoiminnan kuvauksessa olisi esitettävä myös yleisluontoinen kuvaus konserniyhtiöiden välisistä rahoitusjärjestelyistä ja niihin sovellettavista siirtohinnoitteluperiaatteista.

Siirtohinnoitteludokumentointi sisältäisi pykälän 1 momentin 5 kohdan mukaisesti konsernin konsolidoidun tilinpäätöksen verovuotta koskevalta tilikaudelta. Se olisi sisällytettävä dokumentointiin kuitenkin ainoastaan, jos se muutoin on laadittu taloudellista raportointia, sääntelyvaatimuksia, sisäistä johtamista, verotusta tai jotain muuta tarkoitusta varten.

Siirtohinnoitteludokumentointi sisältäisi pykälän 1 momentin 6 kohdan mukaisesti luettelon sekä lyhyen kuvauksen konsernin olemassa olevista, ennakollisista hinnoittelua koskevista sopimuksista, jotka ovat yksipuolisia (*unilateral advance pricing agreements*). Myös muista verotukseen liittyvistä ennakollisista kannanotoista, jotka koskevat tulon allokointia rajat ylittävissä tilanteissa ja jotka ovat voimassa kyseisenä verovuotena, olisi esitettävä listaus sekä lyhyt kuvaus.

Siirtohinnoitteludokumentointiin olisi sisällytettävä pykälän 2 momentissa mainitut tiedot yksittäisestä verovelvollisesta, joka on dokumentointivelvollinen 14 a §:n nojalla. Pykälän 2 momentin verovelvollista koskevat tiedot vastaisivat siirtohinnoitteludokumentointia koskevan BEPS-dokumentointiohjeistuksen liitteen II muodostamaa osakokonaisuutta (*local file*).

Yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välillä ei tehdä varsinaisia liiketoimia, koska kiinteä toimipaikka on osa yritystä. Kiinteän toimipaikan tulon määrittämisessä on noudatettava markkinaehtoperiaatetta ja siinä tulee muun ohella ottaa huomioon ulkomaisen yrityksen ja kiinteän toimipaikan väliset toimet. Siirtohinnoittelun dokumentointivelvoite koskee soveltuvin osin myös ulkomaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisiä toimia, jotka on dokumentoitava samalla tavalla kuin kiinteän toimipaikan muut rajat ylittävät liiketoimet etuyhteyssyritysten kanssa. Mitä pykälässä esitetään liiketoimista, koskisi soveltuvin osin myös ulkomaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisiä toimia.

Siirtohinnoitteludokumentoinnissa olisi pykälän 2 momentin 1 kohdan mukainen kuvaus verovelvollisen organisaatio- ja hallintorakenteesta.

Pykälän 2 momentin 2 kohdan mukaan siirtohinnoitteludokumentoinnin olisi sisällettävä yksityiskohtaiset tiedot liiketoiminnasta. Tällä tarkoitettaisiin yksityiskohtaista kuvausta verovelvollisen liiketoiminnasta ja sitä koskevasta strategiasta. Tämä sisältäisi myös selostuksen viimeksi kuluneen vuoden aikana mahdollisesti tapahtuneista liiketoiminnan uudelleen järjestelyistä tai aineettoman omaisuuden siirroista, joissa verovelvollinen on ollut osallisena tai joilla on ollut vaikutusta verovelvolliseen. Dokumentoinnin olisi sisällettävä myös kuvaus edellä mainittujen muutosten vaikutuksista verovelvolliseen. Liiketoiminnan kuvaus kattaisi myös tiedot verovelvollisen pääasiallisista kilpailijoista.

Siirtohinnoitteludokumentointiin olisi sisällytettävä pykälän 2 momentin 3 kohdan mukaisesti kuvaus verovelvollisen etuyhteyssuhteista. Verovelvollisen etuyhteyssuhteiden kuvauksessa olisi esitettävä tiedot verovelvolliseen etuyhteydessä olevista yrityksistä, joiden kanssa verovelvollisella on verovuonna ollut liiketoimia tai joiden liiketoimet vaikuttavat suoraan tai välillisesti verovelvollisen etuyhteyssuhteessa tekemän liiketoimen hinnoitteluun. Kuvauksessa olisi esitettävä, mihin etuyhteyssuhde perustuu ja mihin liiketoimeen kukin etuyhteyssuhde liittyy.

Pykälän 2 momentin 4 kohdassa edellytettäisiin selvitystä etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista. Liiketoimia ovat esimerkiksi tavaroiden osto- ja myynti, palvelu, kustannusten jakaminen sekä rahoitus. Etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista olisi selvitettävä liiketoimen tyyppi, osapuolet, euromääräinen arvo, laskutus, sopimusehdot ja liiketoimen suhde muihin etuyhteydessä tehtyihin liiketoimiin. Samanlaisista liiketoimista voitaisiin esittää yhdistetty selvitys, jos liiketoimet on tehty samojen osapuolten välillä samanlaisin ehdoin. Selvityksessä olisi oltava luettelo verovelvollisen etuyhteydessä tekemistä sopimuksista. Olennaisimmista sopimuksista olisi liitettävä jäljennökset selvitykseen.

Pykälän 2 momentin 5 kohdassa edellytettäisiin toimintoarviointia etuyhteydessä tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista. Toimintoarvioinnilla tarkoitetaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaista kuvausta ja arviointia osapuolten toiminnoista ottaen huomioon käytetty omaisuus ja otetut riskit. Toimintoarviointi olisi esitettävä dokumentointivelvollisena olevan verovelvollisen liiketoimien osalta. Siten se olisi laadittava tarkemmalla tasolla kuin mitä edellytettäisiin pykälän 1 momentin 2 kohdassa konsernin toimintojen, käytettyjen varojen ja riskien kuvauksesta. Toimintoarviointi olisi esitettävä

etuyhteysliiketoimen molemmista osapuolista. Dokumentoinnista olisi myös käytävä ilmi muutokset, joita toimintoarvioinnin osalta on tapahtunut edelliseen verovuoteen nähden. Verovelvollisen olisi esitettävä, mitkä etuyhteysosapuolet on toimintoarvioinnin tekemisen jälkeen valittu testattavaksi osapuoleksi ja perusteet sille.

Pykälän 2 momentin 6 kohdassa edellytettäisiin vertailuarviointia. Lisäksi siirtohinnoitteludokumentointiin olisi liitettävä käytettävissä oleva tieto vertailukohteista. Siirtohinnoitteludokumentoinnin olisi myös sisällettävä selvitys vertailukohteiden hakua koskevasta menettelystä ja tiedonhaussa käytetystä lähteistä. Verovelvollisen olisi lisäksi esitettävä selvitys myös mahdollisista oikaisuista, jotka on tehty testattavaa osapuolta tai riippumatonta vertailukohdetta koskeviin tietoihin.

Pykälän 2 momentin 7 kohdan mukaisesti edellytettäisiin kuvausta siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta. Siirtohinnoitteludokumentointi sisältäisi tiedot etuyhteystoimeen parhaiten soveltuvasta menetelmästä ja perusteet menetelmän valinnalle. Lisäksi dokumentoinnissa olisi esitettävä siirtohinnoittelumenetelmän soveltamisessa käytetyt oletukset. Siirtohinnoitteludokumentointi sisältäisi myös selostuksen, miten valittua siirtohinnoittelumenetelmää käyttäen saatuun hintaan on päädytty ja perusteet, joiden nojalla lopputulos on markkinaehtoperiaatteen mukainen.

Pykälän 2 momentin 8 kohdan mukaan siirtohinnoitteludokumentoinnissa esitettäisiin verovelvollisen verovuoden tilinpäätös tai tilinpäätökset, jotka koskevat verovuoden aikana päättyneitä tilikaudia. Jos verovelvollisella on käytettävissään tilintarkastettu tilinpäätös, se olisi liitettävä dokumentointiin. Muussa tapauksessa olisi toimitettava tilintarkastamaton tilinpäätös.

Pykälän 2 momentin 9 kohdan mukaisesti edellytettäisiin jäljennökset verovelvollisen etuyhteyssuhteissa tekemiä liiketoimia koskevista verotuksen ennakollisista kannanotoista ja sopimuksista. Näillä tarkoitettaisiin kyseisenä verovuonna voimassaolevia, yksipuolisia, kahdenvälisiä tai monenvälisiä siirtohinnoittelun ennakollisia sopimuksia (*advance pricing agreements*) sekä muita verotuksen ennakollisia kannanottoja, jotka koskevat verovelvollisen etuyhteystoimia ja joita Suomi ei ole antanut tai joissa Suomi ei ole sopimusosapuolena.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin, että konsernilla tarkoitettaisiin kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 6 §:ssä tai vastaavissa ulkomaisissa säännöksissä kuvatun kaltaista konsernia, johon verovelvollinen kuuluu. [Esityksessä ehdotetut muutokset perustuvat voimassaolevaan kirjanpitolakiin (1336/1997). Kyseisen lain mahdollisten muutosten vaikutukset esitykseen arvioidaan erikseen.] Siten esimerkiksi suomalaisen yhtiön, joka kuuluu yhdysvaltalaiseen konserniin, olisi esitettävä pykälän 1 momentissa edellytetyt tiedot US GAAP:n mukaisesti määritellystä konsernista. Pykälän mukaisissa konsernitiedoissa olisi esitettävä maailmanlaajuisen konsernin tiedot. Pykälässä tarkoitetuilla konsernitiedoilla ei siten tarkoitettaisi esitettäväksi pelkästään esimerkiksi Suomessa sijaitsevan alakonsernin tietoja, vaan myös niiden konsernin osien tiedot, jotka eivät sijaitse Suomessa ja jotka eivät ole suomalaisen verovelvollisen välittömässä tai välillisessä omistuksessa. Tarkoituksena ei olisi myöskään, että esitettäisiin kuvaus ainoastaan siitä alakonsernista, johon suomalainen verovelvollinen välittömästi kuuluu.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin myös, että 1 momentissa edellytetyt tiedot olisi sisällytettävä siirtohinnoitteludokumentointiin sellaisesta ulkomaisesta yrityksestä, joka ei toimi konsernirakenteessa mutta jonka toiminta on siirtohinnoitteludokumentointisäännösten alaista Suomessa. Siten vaikka kansainvälinen yritys ei toimisi konsernin muodossa mutta yrityksellä olisi Suomessa kiinteä toimipaikka, pykälän 1 momentissa edellytetyt tiedot olisi esittävä ulkomaisesta yrityksestä.

Pykälän 4 momentin mukaan 2 momentin 5—9 kohdassa tarkoitettuja tietoja ei tarvitsisi esittää määrältään vähäisten liiketoimien osalta. Tietoja ei edellytettäisi, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien markkinaehtoinen yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa. Säännös vastaisi nykytilaa, jossa siirtohinnoitteludokumentointivelvoite on ollut kevyempi vähäisten liiketoimien osalta.

Ehdotetussa 14 d §:ssä säädettäisiin verotuksen maakohtaisesta raportista. Säädöksellä määritettäisiin Euroopan Neuvoston direktiivin XX mukaisesta maakohtaisesta raportista. Direktiivin tarkoituksena on saavuttaa yhdenmukaisuutta, kun Euroopan Unionin jäsenvaltiot implementoivat OECD:n BEPS-dokumentointisuosituksen mukaisen, verohallinnolle toimitettavan raportin (country-by-country report). Maakohtainen raportti sisältää tietoa monikansallisen yrityksen veroista ja tietyistä muista taloudellisista seikoista sekä toiminnan luonteesta eri valtioissa ja oikeusalueilla.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin siitä, kuka olisi velvollinen antamaan Verohallinnolle maakohtaisen raportin. Jokaiselta tilikaudelta laadittavan maakohtaisen raportin olisi velvollinen laatimaan ja toimittamaan Verohallinnolle pykälässä tarkoitettu selvitysvelvollinen. Selvitysvelvollisella tarkoitettaisiin verovelvollista, joka on konsernin ylin emoyritys. Selvitysvelvollinen olisi Suomessa yleisesti verovelvollinen.

Selvityksen antamisvelvollisuuden edellytyksenä olisi lisäksi ensinnäkin se, että konserniin kuuluisi vähintään yksi ulkomainen osapuoli. Selvitysvelvollisuutta ei siten olisi puhtaasti kotimaisella konsernilla. Osapuolella tarkoitettaisiin laajasti erilaisia kansainvälisiä yritysmuotoja, kuten esimerkiksi osakeyhtiön ja henkilöyhtiöiden kaltaisia toimijoita. Sillä, että osapuoli olisi ulkomainen, tarkoitettaisiin toimijoita, joilla on verotuksellinen kotipaikka ulkomailla. Lisäksi ulkomailla sijaitseva kiinteä olisi pykälässä tarkoitettu ulkomainen osapuoli. Konsernilla tarkoitettaisiin kirjanpitolaissa tai vastaavissa ulkomaisissa säännöksissä kuvattua konsernia, joka on velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen tai jonka olisi se tehtävä, jos jonkin siihen kuuluvan yrityksen oman pääoman ehtoisilla osuuksilla käytäisiin kauppaa arvopaperipörssissä.

Selvityksen antamisvelvollisuuden edellytykset sidottaisiin myös liikevaihtoa koskevan rajan ylittymiseen. Pykälän 1 momentin mukaan maakohtaisen raportin antamisen toisena edellytyksenä olisi, että konsernituloslaskelman mukainen liikevaihto olisi vähintään 750 miljoonaa euroa. Ehdotetussa pykälässä tarkoitettu liikevaihto sisältäisi myös esimerkiksi Finanssivalvonnan kirjanpitoa, tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevassa 13 päivänä joulukuuta 2012 annetussa määräyksessä ja ohjeessa Dnro FIVA 7/01.00/2012 todetun määritelmän henki- ja vahinkovakuutusyhtiöiden liikevaihdosta. Ohjeen mukaan henkivakuutusyhtiöiden liikevaihdolla tarkoitetaan yleensä seuraavien erien summaa: vakuutusmaksutuotot ennen jälleenvakuuttajien osuutta + sijoitustoiminnan nettotuotto tuloslaskelmassa + muut tuotot. Vahinkovakuutusyhtiöiden liikevaihdolla tarkoitetaan ohjeen mukaan seuraavien erien summaa: vakuutusmaksutulo ennen jälleenvakuuttajien osuutta + sijoitustoiminnan nettotuotto tuloslaskelmassa + muut tuotot. Luottolaitokset ja sijoituspalveluyritykset eivät tyypillisesti raportoi tilinpäätöksessään toimintansa osalta liikevaihtoa. Ehdotetussa säännöksessä liikevaihdolla tarkoitettaisiin luottolaitosten ja sijoituspalveluyritysten osalta samaa kuin niiden tilinpäätöksissä raportoidut liiketoiminnan tuotot. Liikevaihdon määrittäminen sisällöltään laajaksi vastaisi BEPS-dokumentointiohjeistusta, jonka mukaan ilmoitusvelvollisuudesta ei olisi mitään, kuten esimerkiksi toimialaan perustuvia poikkeuksia.

Pykälässä tarkoitettua liikevaihtoa koskevan vähimmäisrajan tulisi ylittyä tilikaudella, joka edeltää sitä tilikautta, jolta verotuksen maakohtainen selvitys laaditaan. Vähimmäisrajan sitominen edeltävän tilikauden liikevaihtoon helpottaisi selvitysvelvollisen mahdollisuutta varau-

tua selvityksen tekemiseen jo selvitettävän tilikauden aikana sen sijaan, että vähimmäisrajan ylittyminen selviäisi vasta selvitettävän tilikauden lopuksi laaditun konsernitilinpäätöksen liikevaihdosta.

Pykälän 2 momentissa määriteltäisiin konsernin ylin emoyritys. Ylimmällä emoyrityksellä tarkoitettaisiin konserniin kuuluvaa yritystä, joka on kirjanpitolain tai muiden vastaavien säännösten mukaan velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen tai sen olisi tehtävä, jos sen oman pääoman ehtoisilla osuuksilla käytäisiin kauppaa sen kotipaikan arvopaperipörssissä. Kotipaikalla tarkoitettaisiin valtiota tai oikeusaluetta, jossa se verotuksellisesti asuu. Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta koskevan edellytyksen lisäksi konsernin ylin emoyritys olisi yritys, joka ei olisi sellaisen osapuolen välittömässä tai välillisessä määräysvallassa, jolla olisi velvollisuus laatia konsernitilinpäätös.

Pykälän 3 momentissa määriteltäisiin pykälässä tarkoitettu konsernituloslaskelma. Konsernituloslaskelmalla tarkoitettaisiin kirjanpitolain 7 a luvun 1 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien tai vastaavien standardien mukaan laadittua konsernituloslaskelmaa. Jos kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaista konsernitilinpäätöstä ei ole laadittu, käytettäisiin konsernitilinpäätöstä, joka on EU:n jäsenvaltion tai Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion kirjanpitolainsäädännön ja näiden puuttuessa vastaavien säännösten mukainen. Konsernitilinpäätöksen tuloslaskelmalla tarkoitettaisiin koko konsernin tuloslaskelmaa, johon sisältyvät kaikki konserniyritykset. Konsernituloslaskelman liikevaihtoa koskevalla rajalla ei siten tarkoitettaisi ainoastaan esimerkiksi suomalaisen emoyrityksen ja sen suorassa omistuksessa olevien suomalaisten tytäryritysten konsolidoitua liikevaihtoa, vaan koko maailmanlaajuisuista konsolidoitua lukua.

Pykälän 4 momentin mukaan maakohtaisen raportin antamisvelvollisuus koskisi 1 momentissa tarkoitettua selvitysvelvollisen lisäksi sellaista Suomessa yleisesti verovelvollista, joka ei kuulu mihinkään konserniin mutta jolla on direktiivin XX Liitteessä III tarkoitettu kiinteä toimipaikka ulkomailla. Direktiivin Liitteen III I Jakson 5 kohdassa on määritelty, että maakohtaiseen raporttiin sisällytettäisiin tiedot kiinteästä toimipaikasta, jos sille laaditaan erillinen tilinpäätös taloudellista raportointia, sääntelyä, verojen ilmoittamista tai sisäisen johtamisen verovontaa varten. Pykälän 4 momenttiin sisältyisi lisäksi edellytys, että kyseisen yleisesti verovelvollisen liikevaihto tilikaudella, joka edeltää selvitettävää tilikautta, olisi vähintään 750 miljoonaa euroa. Maakohtaisen raportin laatimisvelvollisuus ei koskisi siten ainoastaan konsernin muodossa harjoitettavaa liiketoimintaa vaan se velvoitettaisiin laatimaan myös silloin, kun liiketoiminta olisi rajat ylittävää toisessa valtiossa tai oikeusalueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan vuoksi.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin maakohtaisen raportin antamiseen velvoitettujen piirin laajentamisesta koskemaan ensisijaisten raporttien lisäksi niin sanottuja toissijaisia raportteja. Laajennus merkitsisi, että Verohallinto saisi maakohtaisen raportin käyttöönsä, vaikka konsernin ulkomaisen ylimmän emonyrityksen asuinvaltiossa ei olisi maakohtaista raporttia koskevaa lainsäädäntöä tai maakohtaista raporttia ei saataisi tietojenvaihdon kautta. Maakohtaisen raportin antaisi Verohallinnolle pykälässä tarkoitettu niin sanottu toissijainen selvitysvelvollinen. Toissijainen selvitysvelvollisuus syntyisi verovelvolliselle, joka ei olisi konsernin ylin emoyritys ja jos tietyt edellytykset täyttyisivät. Velvollisuus koskisi yleisesti verovelvollisia sekä konserniin kuuluvia, direktiivin mukaisia kiinteitä toimipaikkoja. Edellytyksenä olisi, että maailmanlaajuisuista liiketoimintaa koskevan konsernituloslaskelman liikevaihto olisi vähintään 750 miljoonaa euroa. Jos konsernituloslaskelma olisi laadittu jossakin muussa valuutassa kuin euroissa, liikevaihdon olisi vastattava paikallisessa valuutassa näin 750 000 miljoonaa euroa tammikuussa 2015. Liikevaihtoa koskevan euromääräisen rajan olisi ylityttävä tilikaudella, joka edeltää tilikautta, jolta maakohtainen raportti laaditaan. Velvollisuus maakohtaisen

raportin antamiseen edellyttäisi lisäksi, että joku kolmesta vaihtoehtoisesta lisäedellytyksestä täyttyisi. Edellytyksenä 1 kohdan mukaisesti olisi, että konsernin ulkomainen ylin emoyritys ei olisi velvoitettu laatimaan asuinvaltiossaan tai -oikeusalueellaan maakohtaista raporttia. Velvollisuus maakohtainen raportin antamiseen voisi 2 kohdan mukaisesti syntyä silloin, jos direktiivin mukainen kansainvälinen sopimus olisi voimassa mutta ei maakohtaista raporttia koskevaa tietojenvaihtosopimusta sen valtion tai oikeusalueen kanssa, jossa konsernin ylin emoyritys sijaitsee. Kyse olisi Euroopan Unionin ulkopuolella sijaitsevasta valtiosta tai oikeusalueesta. Maakohtaista raporttia koskevalla tietojenvaihtosopimuksella tarkoitettaisiin toimivaltaisten viranomaisten välistä sopimusta maakohtaista raporttia koskevien tietojen vaihtamisesta. Sopimuksen olemassaoloa koskevan edellytyksen rajaaminen vain Euroopan Unionin ulkopuolisiin valtioihin olisi perusteltua, koska sopimusta vastaavat asiat sisältyvät Euroopan Unionin jäsenvaltioita velvoittavaan virka-apudirektiiviin. Jos toimivaltaisten viranomaisten välinen, maakohtaista raporttia koskeva sopimus olisi voimassa viimeistään siinä määräajassa, jona selvityksen kohteena olevaa tilikautta koskeva maakohtainen raportti on annettava, toissijaista selvitysvelvollisuutta ei 2 kohdan mukaisesti syntyisi. Direktiivin mukaisella kansainvälisellä sopimuksella tarkoitettaisiin Suomessa lailla voimaan saatetusta yleissopimuksesta veroasioissa annettavasta virka-avusta (21/1995), mitä tahansa kahden- tai monenvälistä verosopimusta tai mitä tahansa verotietojen vaihtamista koskevaa sopimusta, jonka osapuoli Suomi on ja jonka ehdoin määrätään oikeudellinen toimivalta verotietojen vaihtamiselle, myös tällaisten tietojen automaattiselle vaihtamiselle, valtioiden ja oikeusalueiden välillä. Toissijainen velvoite maakohtaisen raportin antamiseen olisi 3 kohdan mukaan silloin, jos konsernin ylin emoyritys sijaitsi valtiossa tai oikeusalueella, jo joka olisi syyllistynyt direktiivin mukaiseen järjestelmälliseen laiminlyöntiin ja Verohallinto olisi antanut tästä tiedon. Säännöksen 3 kohdan tilanteessa Verohallinto antaisi siten tiedon siitä, että maakohtaista raporttia ei ole saatu konsernin ylimmän emoyrityksen valtiosta. Ilmoituksen johdosta säännöksessä määritellylle yleisesti verovelvolliselle tai kiinteälle toimipaikalle syntyisi velvollisuus antaa raportti Suomessa. Direktiivin Liitteen III Jakson I kohdan 14 mukaisella termillä järjestelmällinen laiminlyönti tarkoitettaisiin, että valtiolla tai oikeusalueella on Suomen jäsenvaltion kanssa tehty voimassa oleva toimivaltaisten viranomaisten välinen sopimus verotuksen maakohtaisesta sopimuksesta, mutta se on keskeyttänyt automaattisen tietojenvaihdon ja keskeyttämisen syy ei ole kyseisen sopimuksen ehtojen mukainen. Järjestelmällisellä laiminlyönnillä tarkoitettaisiin myös tilannetta, jossa ylimmän emoyrityksen asuinvaltio tai oikeusalue muutoin jättää toistuvasti antamatta Suomelle hallussaan olevia sellaisten maakohtaisia raportteja, joilla on Suomessa olevia osapuolia.

Pykälän 6 momentissa säädettäisiin toissijaista selvitysvelvollista koskevasta tietojen antamisvelvollisuudesta tilanteessa, jossa toissijainen selvitysvelvollinen olisi pyytänyt tietoja ulkomaiselta konsernin ylimmältä emoyritykseltä 5 momentissa säädetyn maakohtaisen raportin antamisvelvollisuutta koskevan velvoitteensa täyttämiseksi mutta jossa ulkomainen konsernin ylin emoyritys kieltäytyisi niitä antamasta. Tällöin toissijaisen selvitysvelvollisen olisi annettava Verohallinnolle maakohtainen raportti, joka sisältäisi kaikki sen hallussa olevat saadut tai hankitut tiedot. Lisäksi sen olisi ilmoitettava Verohallinnolle ulkomaisen konsernin ylimmän emoyrityksen kieltäytymisestä antaa tiedot.

Pykälän 7 momentissa säädettäisiin poikkeuksesta pykälän 5 ja 6 momentissa säädettyyn toissijaisen selvitysvelvollisen velvollisuuteen antaa maakohtainen raportti. Poikkeussäännöllä ei kuitenkaan olisi vaikutusta pykälän 5 momentissa asetettuun velvollisuuteen ilmoittaa ulkomaisen ylimmän emoyrityksen kieltäytymisestä Verohallinnolle. Pykälän 7 momentin mukaan 5 ja 6 momentissa esitettyä maakohtaisen raportin sisältämien tietojen antamisvelvollisuutta ei olisi, jos ulkomaisen konsernin ylin emoyritys olisi osoittanut konserniin kuuluvan toisen osapuolen, jolla on asuinpaikka Euroopan Unionissa, antamaan raportin. Tämä voisi myös olla suomalainen konserniin kuuluva osapuoli. Poikkeussäännöksen nojalla olisi mahdollista ke-

ventää konsernin raportointivelvollisten lukumäärää. Tietojen antamisvelvollisuutta ei olisi myöskään, jos ulkomainen konsernin ylin emoyritys olisi nimennyt toisen konserniin kuuluvan osapuolen toimittamaan maakohtaisen raportin tämän asuinvaltioon, joka on Euroopan Unionin ulkopuolella. Kyse olisi niin sanotusta nimetystä selvitysvelvollisesta, josta direktiivissä XX käytetään nimitystä sijaisemoyksikkö. Lisäksi edellytettäisiin, että nimetyn selvitysvelvollisen asuinvaltiossa edellytettäisiin 1 kohdan mukaisesti maakohtaisen raportin antamista. Edellytyksenä olisi 2 kohdan mukaan myös, että Suomen sekä nimetyn selvitysvelvollisen asuinvaltion välillä olisi tietojenvaihtosopimus maakohtaisesta raportista. Suomen tulisi olla liittynyt sopimukseen maakohtaisen raportin antamista koskevaan määräpäivään mennessä. Edellytyksenä 3 kohdan mukaan olisi lisäksi, että nimetyn selvitysvelvollisen asuinvaltio ei olisi ilmoittanut Suomelle järjestelmällisestä laiminlyönnistä. Nimetyn selvitysvelvollisen olisi 4 kohdan mukaan ollut tehtävä raportointivuoden viimeisenä päivänä ilmoituksen asuinvaltiollensa siitä, että se on maakohtaisen raportin antava nimetty selvitysvelvollinen. Nimetystä selvitysvelvollisesta olisi 5 kohdan mukaan oltava tehty ilmoitus Verohallinnolle. Ilmoituksen antamisesta säädettäisiin tarkemmin pykälän 8 momentissa. Sen mukaan asetetussa määräajassa tehty ilmoitus Verohallinnolle sisältäisi tiedot maakohtaisen raportin antajan tunnistetiedot sekä tiedon sen verotuksellisesta kotipaikasta.

Pykälän 8 momentissa säädettäisiin, että 5, 6 ja 7 momentin poikkeussäännöstä voitaisiin soveltaa vastaavasti myös tilanteessa, jossa ulkomainen yritys ei kuulu mihinkään konserniin mutta sillä on direktiivin mukainen kiinteä toimipaikka Suomessa. Lisäksi edellytettäisiin, että ulkomaisen yrityksen liikevaihto selvitettävää tilikautta edeltävällä tilikaudella olisi kokonaisuudessaan vähintään 750 miljoonaa euroa. Jos tuloslaskelma olisi laadittu jossakin muussa valuutassa kuin euroissa, liikevaihdon olisi vastattava paikallisessa valuutassa näin 750 000 miljoonaa euroa tammikuussa 2015. Säännöksen johdosta Suomessa sijaitseva kiinteä toimipaikka olisi velvollinen antamaan verotuksen maakohtaisen raportin 5 momentissa esitetyssä kolmessa erityistilanteessa, jossa Suomi ei saisi tietoja ulkomaisen yrityksen asuinvaltiosta ja jossa ulkomainen yritys ei olisi 7 momentin mukaisesti ilmoittanut niin sanottua nimettyä selvitysvelvollista raportin antajaksi.

Pykälän 9 momentin mukaan Verohallinnolle olisi annettava ilmoitus maakohtaisen raportin antajasta. Raportin antajasta olisi ilmoitettava raportin antajan tunnistetiedot ja verotuksellinen kotipaikka. Ilmoituksen tekijä voisi itse olla selvitysvelvollinen tai se voisi olla joku toinen, ja ilmoitus pitäisi antaa riippumatta siitä, toimitetaanko maakohtainen raportti Verohallinnolle vai johonkin toiseen valtioon tai oikeusalueelle. Pykälän 8 momentin mukaan ilmoituksen selvitysvelvollisesta antaisi yleisesti verovelvollinen ja direktiivin XX Liitteen III jakson mukainen kiinteä toimipaikka tiettyjen edellytysten täytyessä. Edellytyksenä olisi ensinnäkin, että yleisesti verovelvollinen tai direktiivin mukainen kiinteä toimipaikka kuuluisi konserniin, jonka konsernituloslaskelman liikevaihto selvitettävää tilikautta edeltävällä edellä tilikaudella olisi vähintään 750 miljoonaa euroa ja johon kuuluisi vähintään yksi ulkomainen osapuoli. Yleisesti verovelvollisen tai kiinteän toimipaikka olisi mukana konsernin tilinpäätöksessä tilinpäätösraportointia varten tai olisi mukana, jos sen oman pääoman ehtoisilla osuuksilla käytäisiin kauppaa arvopaperipörssissä. Ilmoitusvelvollisia olisivat myös sellaiset yleisesti verovelvolliset ja kiinteät toimipaikat, jotka eivät ole mukana konsernin tilinpäätöksessä pelkästään niiden koon tai olennaisuuden vuoksi. Vaihtoehtoisesti yleisesti verovelvollinen tai kiinteä toimipaikka olisi 2 kohdan mukaisesti ilmoitusvelvollinen, jos se kuuluisi yritykseen, jonka liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa selvitettävää tilikautta edeltävällä tilikaudella ja johon kuuluu vähintään yksi ulkomainen osapuoli. Ilmoitusvelvollinen olisi siten suomalainen yritys, jolla olisi vähintään yksi kiinteä toimipaikka ulkomailla. Ilmoitusvelvollinen olisi myös ulkomaisen yrityksen Suomessa sijaitseva kiinteä toimipaikka.

Pykälän 10 momentin mukaan Verohallinto antaisi tarkemmat määräykset 8 momentissa tarkoitetun ilmoituksen sekä maakohtaisen raportin toimittamisen ajankohdasta ja toimittamisavasta.

Ehdotetussa 14 e §:ssä säädettäisiin verotuksen maakohtaisen raportin sisällöstä. Raporttiin sisällytettäisiin tiedot konserniin kuuluvista osapuolista, jos konserniin kuuluisi 14 d §:n mukaisesti vähintään yksi ulkomainen osapuoli ja jos konserniliikevaihto olisi selvitettävää tilikautta edeltävällä tilikaudella vähintään 750 miljoonaa euroa. Selvitykseen sisällytettäisiin konsernin maailmanlaajuiset tiedot konsernia koskevista osapuolista. Tarkoituksena ei siten olisi, että esitettäisiin selvitys esimerkiksi ainoastaan sen alakonsernin tiedoista, johon suomalainen verovelvollinen välittömästi kuuluu. Jos kyse olisi yrityksestä, jonka toiminta muodostaisi kiinteän toimipaikan vähintään yhteen valtioon ja jonka liikevaihto tilikautta selvitettävää tilikautta edeltävällä tilikaudella olisi vähintään 750 miljoonaa euroa, maakohtainen raportti sisältäisi tiedot myös direktiivin mukaisesta kiinteästä toimipaikasta. Osapuolilla tarkoitettaisiin laajasti erilaisia kansainvälisiä yritysmuotoja, kuten esimerkiksi osakeyhtiön ja henkilöyhtiöiden kaltaisia toimijoita Direktiivin Liitteen III jakson I kohdan 5 mukaisesti raporttiin sisällytettäväksi osapuoleksi katsottaisiin toimija, joka on mukana konsernin konsernitilinpäätöksessä tilinpäätösraportointia varten, tai joka olisi mukana, jos kyseisen toimijan oman pääoman ehtoosilla osuuksilla käytäisiin kauppaa arvopaperipörssissä. Lisäksi osapuoli olisi sellainen toimija, joka ei olisi mukana konsernin konsernitilinpäätöksessä pelkästään sen koon tai olennaisuuden vuoksi. Raporttiin sisällytettäisiin tiedot myös kiinteistä toimipaikoista, jos sille laaditaan erillinen tilinpäätös taloudellista tilinpäätösraportointia, sääntelyä, verojen ilmoittamista tai sisäisen johtamisen valvontaa varten.

Pykälän 1 momentissa edellytetyt tiedot esitettäisiin raportoitavista osapuolista maakohtaisesti eli kunkin valtion ja oikeusalueen osalta erikseen. Esitettävät tiedot sisältäisivät ensinnäkin tulot eriteltyinä etuyhteyssuhteessa ja riippumattomien kanssa tehdyistä liiketoimista syntyneiden osalta sekä näiden yhteismäärän Tuloilla tarkoitettaisiin vaihto-omaisuuden ja omaisuuden myynnistä saatuja tuottoja sekä palvelu-, rojalti-, korko- ja preemiotuloja sekä mahdollisia muita määriä. Tuloihin eivät kuulu muilta maakohtaiseen raporttiin sisällytettäviltä osapuolilta saadut maksut, joita kohdellaan osinkoina valtiossa tai oikeusalueella, jossa maksaja asuu.

Pykälän 1 momentin 2 kohdan mukaan maakohtaiseen raporttiin sisällytettäisiin tiedot voitosta tai tappiosta ennen veroja. Voittoon tai tappioon ennen tuloveroja sisältyisivät myös kaikki satunnaiset tulot ja menot.

Pykälän 1 momentin 3 kohdan mukaan maakohtaisessa raportissa olisi ilmoitettava maksetut ja kertyneet tuloverot sekä lähdeverot. Maksetuilla tuloveroilla tarkoitettaisiin niiden osapuolten, jotka asuvat kyseissä valtiossa tai oikeusalueella, raportointia koskevana tilivuonna tosiasiallisesti maksamien tuloverojen määrää. Maksettuihin tuloveroihin sisällytettäisiin osapuolen sekä kyseiselle valtiolle tai oikeusalueelle että muihin valtioihin tai oikeusalueille maksumat verot. Maksettujen verojen osalta raportoitaisiin myös sellaiset lähdeverot, jotka muut yksiköt (etuyhteydessä olevat yritykset ja riippumattomat yritykset) ovat maksaneet kyseiselle osapuolelle suoritettujen maksujen osalta. Kertyneillä tuloveroilla tarkoitettaisiin raportointivuonna verotettavaan voittoon tai tappioon perustuvaa veroa niiden osapuolten osalta, joilla on asuinpaikka kyseisessä valtiossa tai oikeusalueella. Kauden verotettavaan tuloon perustuvissa veroissa otettaisiin huomioon ainoastaan kuluva vuosi eivätkä niihin kuuluisi lykätyt verot tai varaukset epävarmoja verovelkoja varten.

Pykälän 1 momentin 4 kohdan mukaan maakohtaisessa raportissa ilmoitettaisiin oman pääoman kirjanpidollisen summa. Kiinteiden toimipaikkojen osalta oman pääoman kirjanpidollisen arvon raportoisi se oikeushenkilö, jonka kiinteästä toimipaikasta on kyse. Poikkeuksena

olisi tilanne, jos kiinteän toimipaikan verotuksellisella lainkäyttöalueella on voimassa määritely pääomavaatimus sääntelytarkoituksia varten.

Pykälän 1 momentin 5 kohdan mukaisissa kertyneissä voittovaroissa ilmoitettaisiin kertyneiden voittovarojen kokonaissumma vuoden lopussa niiden osapuolten osalta, jotka asuvat kyseisessä valtiossa tai oikeusalueella. Kiinteiden toimipaikkojen osalta kertyneet voittovarot raportoisivat se oikeushenkilö, jonka kiinteästä toimipaikasta olisi kyse.

Pykälän 1 momentin 6 kohdan mukaan maakohtaisessa raportissa olisi esitettävä työntekijöiden lukumäärä kaikkien niiden osapuolten osalta, jotka asuvat kyseisessä valtiossa tai oikeusalueella. Tämä tarkoittaisi työntekijöiden kokonaismäärää kokoaikaiseksi muutettuna. Työntekijöiden lukumäärä voitaisiin raportoida vuoden lopussa olevana määränä, asianomaisen vuoden keskiarvona tai jollakin muulla perusteella, jota sovelletaan vuodesta toiseen johdonmukaisesti eri verotuksellisilla lainkäyttöalueilla. Tätä varten osapuolen tavanomaisiin toimintoihin osallistuvat riippumattomat sopimuskumppanit voitaisiin ilmaista raportissa työntekijöinä. Työntekijöiden lukumäärän kohtuullinen pyöristäminen tai ilmaiseminen likiarvona olisi sallittua, edellyttäen että tällainen pyöristäminen tai likiarvona ilmaiseminen ei olennaisesti vääristäisi työntekijöiden suhteellista jakautumista eri verotuksellisten lainkäyttöalueiden kesken. Lähestymistavan olisi oltava johdonmukainen vuodesta toiseen kaikkien raportissa raportoitavien osapuolten osalta.

Pykälän 1 momentin 7 kohdan mukaan maakohtaiseen raporttiin olisi sisällytettävä muut aineelliset hyödykkeet kuin käteinen tai muut rahavarat niiden osapuolten osalta, jotka asuvat kyseisessä valtiossa tai oikeusalueella. Tällä tarkoitettaisiin aineellisten hyödykkeiden nettokirjanpitoarvojen summaa. Kiinteiden toimipaikkojen osalta aineelliset hyödykkeet merkittäisiin sen valtion tai oikeusalueen osalta, jolla asianomainen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Aineellisilla hyödykkeillä ei tarkoitettaisi tässä käteistä eikä muita rahavaroja, aineettomia hyödykkeitä tai rahoitusvaroja.

Pykälän 2 momentin mukaan maakohtaiseen raporttiin edellytettäisiin myös tiedot konserniin ja yritykseen kuuluvista osapuolista valtioittain ja oikeusalueittain sekä tiedot niiden harjoittaman toiminnan luonteesta. Kiinteät toimipaikat olisi luettelava sen verotuksellisen lainkäyttöalueen osalta, jolla ne sijaitsevat. Se oikeushenkilö, jonka kiinteästä toimipaikasta on kyse, olisi ilmoitettava. Raportissa olisi ilmoitettava myös sen valtion tai oikeusalueen nimi, jonka lainsäädännön mukaan osapuoli on organisoitu tai perustettu, jos se on eri kuin verotuksellinen asuinvaltio tai -oikeusalue. Harjoitettavan toiminnan luonne ilmoitettaisiin rastittamalla yksi tai useammista vaihtoehdoista, jotka vastaavat osapuolen asianomaisessa valtiossa tai oikeusalueella harjoittamaa pääasiallista liiketoimintaa. Maakohtaisessa raportissa edellytettäisiin lisäksi muita selvityksen kannalta tarpeellisia lisätietoja. Lisätietoja olisivat muun muassa tieto käytetystä keskivaluuttakurssista, kun eri maiden tiedot on ollut muunnettava selvitystä varten yhdenmukaiseksi tiettyyn valuuttaan. Muita lisätietoja olisivat myös esimerkiksi tiedot selvityksen tekemiseen käytetyn tiedon lähteistä. Kohdassa voisi myös ilmoittaa mahdollisia muita tietoja tai selvityksiä, joita raportointia pitää tarpeellisina tai jotka helpottavat raportissa olevien tietojen ymmärtämistä. Lisätietoja koskevassa lomakkeen kohdassa lyhyt kuvaus lomakkeen laatimisessa käytetyistä tiedoista. Jos vuodesta toiseen käytetty tietolähde vaihdetaan, tämän syyt ja seuraukset on ilmoitettava lisätietoja koskevassa lomakkeen kohdassa.

Lain 32 §:ään lisättäisiin uusi 5 momentti, jossa säädettäisiin verotuksen maakohtaiseen raporttiin liittyvästä veronkorotuksesta. Jos 14 d §:ssä tarkoitettua verotuksen maakohtaista raporttia ei olisi annettu säädetyssä määräajassa tai se olisi annettu olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä, voitaisiin määrätä enintään 25 000 euron veronkorotus. Veronkorotus määritettäisiin kyseisessä pykälässä tarkoitettulle yleisesti verovelvolliselle tai direktiivin XX Liitteen III

mukaiselle kiinteälle toimipaikalle. Veronkorotus olisi asetettava määrältään suuremmaksi kuin 2 momentin ilmoitusvelvollisuutta koskeva veronkorotus, jotta sen vaikuttavuus olisi riittävä. Verotuksen maakohtainen raportti on osa siirtohinnoitteludokumentointia koskevaa kokonaisuutta, joten myös siihen liittyvän veronkorotuksen määrää koskevan sääntelyn olisi oltava yhdenmukainen. Verotuksen maakohtaista raporttia koskeva veronkorotus määrättäisiin kuitenkin käytännössä muun kuin asiaa koskevan verotuspäätöksen yhteydessä. Verotuksen maakohtainen raportti olisi määrämuodossa säännöllisin väliajoin Verohallinnolle tehtävä selvitys. Sen toimittaminen ei liittyisi esimerkiksi veroilmoituksen antamiseen tai välittömästi verotarkastuksen suorittamisajankohtaan, joten myöskään sitä koskevaa veronkorotusta ei olisi tarkoituksenmukaista sitoa verotuspäätöksen tekemisen yhteyteen.

Tarkoituksena on, että Verohallinto antaisi säännösten tultua voimaan ohjeistuksen niiden yhdenmukaisen soveltamisen varmistamiseksi.

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 annetun lain muuttamisesta

Lain 1 §:ssä säädettäisiin direktiivin täytäntöönpanosta. Pykälään lisättäisiin viittaus direktiiviin 2016/X/EU.

Lain 2 §:n soveltamisalaa muutettaisiin siten, että soveltamisalaan lisättäisiin verotuksen maakohtaista raporttia koskevien tietojen ilmoittaminen asianomaiselle toiselle jäsenvaltiolle, josta säädetään direktiivin 8 aa artiklan 2 kohdassa. 8 aa artiklan 2 kohdan mukaan sen jäsenvaltion, joka vastaanotti raportin raportointivelvolliselta omassa jäsenvaltiossaan maakohtaisen raportin 8 aa artiklan 1 kohdan mukaisesti, on automaattista tietojenvaihtoa käyttäen toimitettava maakohtainen raportti säädetyssä määräajassa niille muille jäsenvaltioille, joita raportin tiedot koskettavat. Soveltamisalaan lisättäisiin myös, että verotuksen maakohtaisen raportin antamisesta koskevasta kieltäytymisestä olisi ilmoitettava kaikille jäsenvaltioille direktiivin Liitteen III Jakson II kohdan 1 alakohdan 3 mukaisesti. Kieltäytyminen liittyisi tilanteeseen, jossa jäsenvaltio ei saisi tietoja tietojenvaihdon avulla ja jossa omassa jäsenvaltiossa sen johdosta raportointivelvolliseksi tuleva ei saisi tietoja ylimmältä emoyritykseltä, koska tämä kieltäytyisi asettamasta tarvittavia tietoja saataville. Jäsenvaltion olisi ilmoitettava kaikille jäsenvaltioille tästä kieltäytymisestä.

Lain 3 §:n yhteistyömuotoihin lisättäisiin uutena yhteistyömuotona verotuksen maakohtaista raporttia koskevien tietojen ilmoittaminen automaattisella tietojenvaihdolla, josta säädetään direktiivin 8 aa artiklan 2 kohdassa ja Liitteen III Jakson II kohdan 1 alakohdassa 3.

Maakohtaisen raportin tiedot

OECD:n ohjeiden sekä Direktiivin mukaisesti verotuksen maakohtaisessa raportissa olisi johdonmukaisesti käytettävä samoja tietolähteitä vuodesta toiseen lomaketta täyttäessä. Raporttiin voisi valintansa mukaisesti käyttää tietoja konsernitilinpäätöksen raportointipaketeista, erillisten raportoitavien osapuolten lakisääteisistä tilinpäätöksistä, määräysten mukaisista tilinpäätöksistä tai sisäisestä laskentatoimesta. Raportoitavia tuloja, voittoa ja veroja ei olisi tar-

peen täsmäyttää konsernitilinpäätöksen tietoihin. Jos raportoinnin perustana käytettäisiin lakisääteisiä tilinpäätöksiä, kaikki määrät olisi muunnettava raportissa ilmoitetuksi toimintavaluutaksi käyttäen kyseisen vuoden keskimääräistä valuuttakurssia, joka ilmoitettaisiin lisätietoja koskevassa lomakkeen kohdassa. Raportin kattamissa valtioissa ja oikeusalueilla sovellettujen kirjanpitoperiaatteiden eroja ei tarvitse kuitenkaan oikaista.

Maakohtaisen raportin tietoja voitaisiin OECD:n ohjeistuksen mukaisesti käyttää verotuksen riskianalyysiin ja tarvittaessa myös muuhun taloudelliseen ja tilastolliseen analyysiin. Verotuksen riskianalyysillä tarkoitettaisiin kaikkia niitä toimenpiteitä, joilla viranomaiset pyrkivät arvioimaan verovelvollisten verotukseen liittyviä riskejä. Verotuksen riskianalyysi on osa Verohallinnon riskien hallintaan liittyvää toimintaa. Maakohtaisen raportin tietoja käytettäisiin riskien arviointivaiheessa muiden käytettävissä olevien tietojen lisäksi. Arvioinnin jälkeen Verohallinto valitsee kullekin tunnistetulla riskillä asianmukaisen toimenpiteen. Toimenpiteitä voivat olla muun muassa verovelvollisen ohjaus, neuvonta, valvontakäynti ja verotarkastus. Maakohtaista raporttia voitaisiin käyttää perustana Verohallinnon lisäselvityksille. Veron määrääminen siirtohinnoittelua koskevissa tapauksissa tapahtuisi jatkossakin lain 31 §:n soveltamisedellytysten mukaisesti. Siten maakohtaisen raportin lisäksi olisi käytettävä muita tietolähteitä ja tarvittaessa pyydettävä verovelvolliselta lisätietoja ennen kuin siirtohinnoittelua koskeva lisäys tehtäisiin verotettavaan tuloon. Direktiivi ei poikkea OECD:n ohjeistuksesta maakohtaisen raportin sisältämien tietojen käytön osalta.

2 Esityksen vaikutukset

Siirtohinnoitteludokumentointia koskevien säännösten muuttaminen vastaamaan ehdotettuja säännöksiä aiheuttaisi dokumentointivelvollisille yrityksille lisääntyneitä verotukseen liittyviä kustannuksia. Kyse olisi kuitenkin ainoastaan nykyisten velvoitteiden päivittämisestä eikä kokonaisuudessaan täysin uusien velvoitteiden säätämisestä, mikä osaltaan rajoittaisi säädösmuutoksista aiheutuvien kustannusten määrää. Erityisesti konsernitietojen osalta yritykset ja konsernit joutunevat laatimaan vastaavan sisällön joka tapauksessa muutoinkin, koska OECD:n suositusten mukaan kyseiset tiedot annettaisiin verohallinnolle siirtohinnoitteludokumentoinnin osana kaikissa valtioissa, joissa yrityksellä on toimintaa.

Verotuksen maakohtainen selvitysvelvollisuus olisi pääsäännön mukaan rajattu koskemaan ainoastaan yrityksiä, joilla on vähintään yksi ulkomainen osapuoli tai kiinteä toimipaikka ulkomailla ja jotka eivät ole minkään toisen osapuolen määräysvallassa eli käytännössä ne ovat konsernin ylimpiä emoja. Lisäksi edellytettäisiin, että maailmanlaajuinen liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa raportoitavaa kautta edeltävällä tilikaudella. Alustavien arvioiden mukaan kyseiset ehdot täyttäviä yrityksiä olisi Suomessa ainoastaan noin 50–60. Myös maakohtaista selvitystä koskevat säännösehdotukset perustuvat OECD:n suosituksiin. Siten edellä mainitut yritykset ja konsernit joutunevat joka tapauksessa laatimaan ja toimittamaan kyseisen selvityksen muiden valtioiden verohallintoja varten. Ehdotettujen säännösten ei siten tulisi aiheuttaa yrityksille kohtuuttomia uusia kustannuksia.

Verotuottovaikutusten osalta voidaan todeta, että yhteisöveron tuotto oli verovuonna 2013 noin 4,6 miljardia euroa. Verotulojen turvaamisessa siirtohinnoittelun ja rajat ylittävän liiketoiminnan valvonnalla yleisemminkin on keskeinen asema. Tullin tavarakauppaa koskevien tilastojen mukaan viennin ja tuonnin yhteismäärä vuonna 2013 oli yli 114 miljardia euroa. Suurten yritysten osuus oli viennistä yli 85 prosenttia ja tuonnista yli 70 prosenttia. Tämän lisäksi palvelujen vienti ja tuonti olivat Tilastokeskuksen tietojen mukaan yhteenlasketulta arvoltaan yli 27 miljardia euroa.

On arvioitu, että kaksi kolmasosaa maailmankaupasta on konsernien sisäistä kauppaa. Edellä esitettyjen tilastotietojen perusteella voidaan siten arvioida, että suomalaisten yritysten vuosittain käymä tavara- ja palvelukauppa etuyhteisyriyten kanssa ovat arvoltaan useita kymmeniä miljardeja euroja. Kun konsernin sisäisen tavara- ja palvelukaupan ohella otetaan huomioon muut etuyhteydessä tehdyt liiketoimet, on vaikutus yhteisöveron kertymään näin ollen erittäin merkittävä. Tehokkaalla verovalvonnalla on merkittävä vaikutus yhteisöverokertymään.

Siirtohinnoittelua koskevan lainsäädännön muuttaminen ei aiheuttaisi välittömiä henkilöstötarpeita Verohallinnossa, mutta edellyttäisi muutoksia Verohallinnon tietojärjestelmiin. Asiaa koskevaa koulutusta henkilöstölle samoin kuin tiedottamista verovelvollisille olisi myös lisättävä.

3 Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Esitysluonnoksesta on pyydetty lausunnot [Lisätään teksti...]

4 Voimaantulo

Lait ehdotetaan tulevan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2017. Verotusmenettelystä annettua lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2017 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta toimitettavassa verotuksessa. Lain 14 d ja 14 e §:ää ja 32 §:n 5 momenttia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta annettaviin tietoihin.

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Laki

verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 14 b §, sellaisena kuin se on laissa 1041/2006, sekä
lisätään lakiin uusi 14 d ja 14 e § sekä 32 §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 907/2001, 565/2004, 1079/2005 ja 1041/2006, uusi 5 momentti, jolloin nykyinen 5 ja 6 momentti siirtyvät 6 ja 7 momentiksi, seuraavasti:

14 b §

Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö

Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot konsernista:

- 1) organisaatorakenne;
- 2) kuvaus liiketoiminnasta;
- 3) kuvaus aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta;
- 4) kuvaus rahoitustoiminnasta;
- 5) tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaavat olemassa olevat tiedot; ja
- 6) tiedot rajat ylittävistä tulon allokointia koskevista verotuksen ennakollisista kannanotoista ja sopimuksista.

Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot verovelvollisesta:

- 1) organisaatio- ja hallintorakenteen kuvaus;
- 2) tiedot liiketoiminnasta;
- 3) kuvaus etuyhteyssuhteista;
- 4) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 5) toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 6) vertailuarviointi käytettävissä oleva tieto vertailukohteista mukaan lukien;
- 7) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta;
- 8) tilinpäätös; ja
- 9) verovelvollisen etuyhteyssuhteissa tekemiä liiketoimia koskevat verotuksen ennakolliset kannanotot ja sopimukset, joita Suomi ei ole antanut tai joissa Suomi ei ole sopimusosapuolena.

Konsernilla tarkoitetaan kirjanpitolain 1 luvun 6 §:ssä tai vastaavissa ulkomaisissa säännöksissä kuvattua konsernia. Edellä 1 momentin säännöstä konsernia koskevista tiedoista sovelletaan myös ulkomaiseen yritykseen silloin, kun konserniin kuulumattomalla ulkomaisella yrityksellä on Suomessa kiinteä toimipaikka.

Edellä 2 momentin 5—9 kohdassa tarkoitettuja tietoja ei edellytetä, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa.

Verotuksen maakohtainen raportti

Yleisesti verovelvollisen, joka on konsernin ylin emoyritys (selvitysvelvollinen), on annettava Verohallinnolle tilikausittain laadittava maakohtainen raportti, jos

- 1) konserniin kuuluu selvitysvelvollisen lisäksi vähintään yksi ulkomainen osapuoli; ja
- 2) konsernituloslaskelman liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa tilikaudella, joka edeltää selvitettävää tilikautta.

Konsernin ylimmällä emoyrityksellä tarkoitetaan yritystä, joka kirjanpitolain tai muiden vastaavien säännösten mukaan on velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen tai sen olisi tehtävä näin, jos sen oman pääoman ehtoisilla osuuksilla käytäisiin kauppaa kotipaikan arvopaperipörssissä. Lisäksi edellytetään, että se ei ole sellaisen osapuolen välittömässä tai välillisessä määräysvallassa, jolla olisi velvollisuus laatia konsernitilinpäätös.

Konsernituloslaskelmalla tarkoitetaan kirjanpitolain 7 a luvun 1 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien tai vastaavien standardien mukaan laadittua konsernituloslaskelmaa. Jos kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaista konsernitilinpäätöstä ei ole laadittu, käytetään konsernitilinpäätöstä, joka on Euroopan unionin jäsenvaltion tai Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion kirjanpitolainsäädännön ja näiden puuttuessa vastaavien säännösten mukainen.

Maakohtaisen raportin on velvollinen antamaan myös konserniin kuulumaton yleisesti verovelvollinen, jolla on ulkomailla sijaitseva, direktiivin XX Liitteen III mukainen kiinteä toimipaikka ja jonka liikevaihto tilikaudella, joka edeltää selvitettävää tilikautta, on vähintään 750 miljoonaa euroa.

Yleisesti verovelvollisen, joka ei ole konsernin ylin emoyritys, ja konserniin kuuluvan, direktiivin XX Liitteen III mukaisen kiinteän toimipaikan (toissijainen selvitysvelvollinen) on annettava tilikausittain Verohallinnolle maakohtainen raportti, jos konsernituloslaskelman liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa tilikaudella, joka edeltää selvitettävää tilikautta. Lisäksi edellytetään, että ulkomainen konsernin ylin emoyritys

- 1) ei ole velvoitettu laatimaan maakohtaista raporttia;
- 2) asuu Euroopan Unionin ulkopuolella sijaitsevassa valtiossa tai oikeusalueella, jonka kanssa Suomella on direktiivissä XX määritelty kansainvälinen sopimus mutta ei tietojenvaihtosopimusta verotuksen maakohtaisesta raportista maakohtaisen raportin antamista koskevaan määräaikaan mennessä; tai
- 3) asuu valtiossa tai oikeusalueella, joka on syylistynyt direktiivin XX Liitteen III mukaiseen järjestelmälliseen laiminlyöntiin, ja Verohallinto on antanut tästä tiedon.

Toissijaisen selvitysvelvollisen on annettava tiedot kuitenkin vain sen saadut tai hankitut hallussa olevat tiedot, jos ulkomainen konsernin ylin emoyritys on kieltäytynyt antamasta tietoja ja kieltäytymisestä on annettu ilmoitus.

Edellä 5 ja 6 momentissa esitettyä toissijaista maakohtaisen raportin tietojen antamisvelvollisuutta ei kuitenkaan ole, jos ulkomaisen konsernin ylin emoyritys on osoittanut konserniin kuuluvan osapuolen, jolla on asuinpaikka Euroopan Unionissa, antamaan vaatimusten mukaisen maakohtaisen raportin. Tietojen antamisvelvollisuutta ei ole myöskään, jos ulkomainen konsernin ylin emoyritys on nimennyt toisen konserniin kuuluvan osapuolen (nimetty selvitysvelvollinen) toimittamaan verotuksen maakohtaisen raportin tämän asuinvaltioon, joka on Euroopan Unionin ulkopuolella. Lisäksi edellytetään, että

- 1) nimetyn selvitysvelvollisen asuinvaltio edellyttää maakohtaisen raportin antamista;
- 2) Suomen sekä nimetyn selvitysvelvollisen asuinvaltion välillä on tietojenvaihtosopimus verotuksen maakohtaisesta raportista maakohtaisen raportin antamista koskevaan määräaikaan mennessä;
- 3) nimetyn selvitysvelvollisen asuinvaltio ei ole ilmoittanut Verohallinnolle järjestelmällisestä laiminlyönnistä;

4) nimetyn selvitysvelvollisen asuinvaltioon on tehty ilmoitus maakohtaisen raportin antajasta; ja

5) Verohallinnolle on tehty ilmoitus nimetystä selvitysvelvollisesta.

Mitä 5 – 7 momentissa säädetään, sovelletaan soveltuvin osin myös konserniin kuulumatto-
maan ulkomaiseen yritykseen, jolla on Suomessa direktiivin XX Liitteen III mukainen kiinteä
toimipaikka.

Verohallinnolle on annettava ilmoitus maakohtaisen raportin antajasta. Ilmoituksen antaa
yleisesti verovelvollinen ja direktiivin XX Liitteen III mukaisen kiinteä toimipaikka, joka

- 1) kuuluu konserniin, jonka konsernituloslaskelman liikevaihto selvitettävää tilikautta edel-
tävällä edellä tilikaudella on vähintään 750 miljoonaa euroa ja johon kuuluu vähintään
yksi ulkomainen osapuoli; tai
- 2) kuuluu yritykseen, jonka liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa selvitettävää tili-
kautta edeltävällä tilikaudella ja johon kuuluu vähintään yksi ulkomainen osapuoli. Ul-
komainen osapuoli olisi joko ulkomailla sijaitseva direktiivin XX Liitteen III mukainen
kiinteä toimipaikka tai ulkomainen yritys, jolla on Suomessa sijaitseva direktiivin XX
Liitteen III mukainen kiinteä toimipaikka.

Verohallinto antaa tarkemmat määräykset 8 momentissa säädetyn ilmoituksen sekä maakoh-
taisen raportin toimittamisen ajankohdasta ja toimittamistavasta.

14 e §

Verotuksen maakohtaisen raportin sisältö

Maakohtaiseen raporttiin on sisällytettävä seuraavat maakohtaiset tiedot konserniin tai yri-
tykseen kuuluvista osapuolista:

- 1) tulot;
- 2) voitto tai tappio ennen veroja;
- 3) maksetut ja kertyneet tuloverot sekä lähdeverot;
- 4) oman pääoman kirjanpidollinen arvo;
- 5) kertyneet voittovarot;
- 6) työntekijöiden lukumäärä; ja
- 7) muu aineellinen omaisuus kuin käteinen tai muut rahavarat.

Verotuksen maakohtaiseen selvitykseen on sisällytettävä myös tiedot konserniin tai yrityk-
seen kuuluvista osapuolista, niiden toiminnan luonteesta, käytetyistä tietolähteistä ja valuutas-
ta.

32 §

Veronkorotus

Jos 14 d §:ssä tarkoitettu yleisesti verovelvollinen tai direktiivin XX Liitteen III mukainen
kiinteä toimipaikka ei ole antanut verotuksen maakohtaista raporttia säädetyssä määräajassa
tai on antanut sen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä, sille voidaan määrätä enintään
25 000 euron suuruinen veronkorotus.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2017 tai sen jälkeen alkavalta
verovuodelta toimitettavassa verotuksessa. Lain 14 d ja 14 e §:ää ja 32 §:n 5 momenttia sovel-

letaan ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta annettaviin tietoihin.

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 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 muuttamisesta (1703/2015) 1 §:n 1 momentti, 2 §:n 4 kohta ja 3 § sekä

lisätään 2 §:ään uusi 5 kohta 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 muutettuna neuvoston direktiivillä 2016/XX/EU direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla, lainsäädännön alaan kuuluvat säännökset ovat lakina noudatettavia, jollei tästä laista muuta johdu.

2 §

Soveltamisala

Tämän lain ja virka-apudirektiivin mukaisesti:

4) ilmoitetaan toisen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle tiedot raportoitavista tileistä;

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

3 §

Yhteistyömuodot

Yhteistyö käsittää oma-aloitteisen tietojenvaihdon, pyyntöön perustuvan tietojenvaihdon, erityisiä tulo- ja pääomalajeja koskevan automaattisen tietojenvaihdon, raportoitavia tilejä koskevien tietojen ilmoittamisen automaattisella tietojenvaihdolla, verotuksen maakohtaista raporttia koskevien tietojen ilmoittamisen automaattisella tietojenvaihdolla, toisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen valtuuttamien virkamiesten läsnäolon virastoissa ja osallistumisen hallinnollisiin tutkimuksiin toisessa jäsenvaltiossa, samanaikaiset tarkastukset, tiedoksianto ja palautteen lähettämisen siten kuin virka-apudirektiivissä säädetään.

Tämä laki tulee voimaan x päivänä kuuta 20. Tätä lakia sovelletaan ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2017.

Helsingissä päivänä kuuta 20

Pääministeri

Juha Sipilä

Valtiovarainministeri Alexander Stubb