



Valtiovarainministeriö
PL 28

Dnro 21/2019

00023 VALTIONEUVOSTO

13.8.2019

valtiovarainministerio@vm.fi
antti.kurikka@vm.fi

Lausuntopyyntö: VM082:00/2019, 19.6.2019

LAUSUNTO LUONNOKSESTA HALLITUKSEN ESITYKSEKSI RAPORTOITAVIA RAJATYLIITTÄVIÄ JÄRJESTELYJÄ KOSKEVASTA SÄÄNTELYSTÄ VEROTUKSEN ALALLA

Suomen Asianajajaliitolle (jäljempänä "Asianajajaliitto") on varattu mahdollisuus esittää lausuntonsa otsikkoasiassa. Asianajajaliitto kiittää mahdollisuudesta lausua hallituksen esityksen luonnoksesta (jäljempänä "Esitysluonnos") ja esittää lausuntoon seuraavaa:

Yhteenvedo

Asianajajaliitto katsoo, että Esitysluonnos ei valitettavasti sellaisenaan voi edetä jatkokesittelyyn. Esitysluonnoksessa on ilmeisen puutteellisesti esitetty, mitä asianajajista annetun lain (496/1958; jäljempänä AAL) mukainen asianajajien salassapito- ja vaitiolovelvollisuus tarkoittaa ja miten se tulisi huomioida esitettävässä uudessa laissa.

Asianajajaliitto katsoo, että tarvittaessa Esitysluonnoksesta olisi pyydettävä korkeimpien tuomioistuimien eli korkeimman oikeuden ja korkeimman hallinto-oikeuden (jäljempänä KHO) lausunnot erityisesti asianajajien salassapito- ja vaitiolovelvollisuuksien kannalta.

Välittäjästä

Asianajajaliitto katsoo, että Esitysluonnoksessa on ehdottomasti täsmennettävä sitä, kuka on välittäjä työsopimussuhdetilanteissa: veroneuvontatehtävissä oleva työntekijä vai tämän työnantajayritys. Esitysluonnoksessa ehdotetaan, että välittäjän määritelmä sisällytettäisiin raportoitavista järjestelyistä annetun lain 2 §:n 5 kohtaan. Lainkohdan mukaan välittäjä on henkilö, joka muun muassa suunnittelee, markkinoi, organisoii tai tuo saataville toteuttamista varten raportoitavan järjestelyn tai hallinnollisen toteuttamista. Henkilön määritelmä on sisällytetty saman lainkohdan 1 kohtaan, jonka mukaan henkilöllä tarkoitetaan kyseisessä laissa luonnollista henkilöä, oikeushenkilöä ja oikeudellista järjestelyä.

Henkilön määritelmää tarkennetaan Esitysluonnoksessa toteamalla, että henkilöllä tarkoitettaisiin luonnollista henkilöä, oikeushenkilöä, henkilöiden yhteenliittymää, yksikköä ja oikeudellista järjestelyä riippumatta siitä, onko sillä oikeushenkilön asema vai ei. Määritelmän todetaan vastaavan virka-apudirektiivin 3 artiklan 11 kohdan henkilön määritelmää. Esitysluonnoksesta ei kuitenkaan käy riittäväällä tavalla ilmi, kuka katsotaan välittäjäksi tilanteessa, jossa luonnollinen henkilö suunnittelee, markkinoi, organisoii tai tuo saataville toteuttamista varten raportoitavan järjestelyn tai hallinnoi sen toteuttamista ollessaan työntekijänä yrityksessä, jonka kanssa järjestelyn toimeksianto on solmittu.

Asianajajaliiton näkemyksen mukaan työnantajayritys olisi tällaisessa tilanteessa lain tarkoittama välittäjä. Esitysluonnoksen yksityiskohtaisissa perusteluissa VML 14 f §:n yhteydessä annetaan esimerkki, jossa todetaan, että välittäjäksi voidaan katsoa konsernin emoyhtiö, joka ensin itse suunnittelee ja toteuttaa järjestelyn, minkä jälkeen se tarjoaa samaa järjestelyä tytäryhtiölleen. Annettu esimerkki puoltaa Asianajajaliiton kantaa, että välittäjä olisi aina työnantajayritys, eikä sen palveluksessa oleva työntekijä.

Päinvastainen kanta olisi kohtuuton ja epätarkoituksenmukainen sanktioiden määrämisen näkökulmasta. Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi tiedonantovelvollisuuden rikkomisesta enintään 15 000 euron suuruinen laiminlyöntimaksu (VML 22 a §). Jos raportointivelvollisuus kohdistuisi työnantajayrityksen sijasta tai ohella työntekijöihin, se käytännössä tarkoittaisi sanktioiden kumuloitumista varsinkin tilanteessa, jossa järjestelyä koskevassa veroneuvonannossa on mukana monta työntekijää. Laiminlyöntimaksun ollessa suuruudeltaan näin merkittävä, maksu ei voi kohdistua työntekijään, kun toimeksiantosta kuitenkin vastaa työnantajayritys. Myös käytännön näkökulmasta ei ole muuta mahdollisuutta kuin katsoa välittäjäksi työnantajayritys. Työntekijät voivat vaihtaa työpaikkaa ja toimeksiantosopimukset jäävät työnantajayrityksen nimiin, joten on tarkoituksenmukaisinta, että mahdollinen raportointivelvollisuus on työnantajayrityksellä eikä työntekijällä. Työnantajayritys myös saa sovituksen palkkion kautta taloudellisen hyödyn järjestelyä koskevasta veroneuvonannosta, kun toimeksianto on sovittu sen toimesta. Niin ikään työnantaja päättää direktio-oikeuttaan käyttämällä, ketkä työntekijät hoitavat toimeksiantoja, joista saatetaan joutua tekemään esitetyn lain mukainen raportointi eivätkä työntekijät voi täysin vaikuttaa siihen, päätyvätkö he mukaan tällaiseen toimeksiantoon, mikä myös puoltaa raportointivelvollisuuden asettamista työnantajayritykselle.

Selvytyden vuoksi lain esitöissä tulisi todeta, että työsuhteilanteissa välittäjäksi katsotaan aina työnantajayritys, eikä sen palveluksessa oleva(t) työntekijä(t). Esitöissä voisi täsmentää tämän kuitenkin edellyttävän, että toimeksianto on sovittu työnantajana toimivan yrityksen nimissä ja luonnollinen henkilö on työ- tai toimeksiantosuhteessa kyseessä olevaan yritykseen. Raportointivelvollisuus ja sen mahdollisesta rikkomisesta määrättävät sanktiot kuuluisivat tällaisessa tilanteessa aina välittäjäksi katsottavalle työnantajana toimivalle yritykselle.

Lisäksi Esitysluonnoksessa tulisi täsmentää, ettei myöskään yrityksen sisäistä luonnollisista henkilöistä koostuvaa ryhmää katsota laissa tarkoitetuksi välittäjäksi tilanteessa, jossa kukin ryhmän jäsen on työsuhteessa yritykseen, joka on sopinut toimeksiannosta. Esimerkiksi varainhoitopalveluita tarjoavan pankin lakiosasto ei ole laissa tarkoitettu välittäjä tilanteessa, jossa jokainen lakiosaston työntekijä on työsuhteessa pankkiin, jonka nimissä varainhoitopalvelua koskeva toimeksiantosopimus on solmittu. Tällaisessakin tilanteessa välittäjäksi olisi katsottava varainhoitopalvelua tarjoava pankki. Edellä sanottu pätee myös tilanteessa, jossa raportoitava järjestely on toteutettu ilman ulkoisia neuvoja. Myös tällaisissa tilanteissa raportointivelvollisuus kohdistuu järjestelyä hyödyntävään yritykseen, ei sen palveluksessa olevaan luonnolliseen henkilöön tai ryhmään luonnollisia henkilöitä, kuten esimerkiksi pörssiyhtiön palkkalistalla olevaan veroasiantuntijaan tai pörssiyhtiön vero-osastoon.

Asianajajaliitto huomauttaa, että asianajajat voivat AAL 3 §:n 3 momentin ja Suomen Asianajajaliiton sääntöjen 5 §:n nojalla työskennellä vain omaan lukuunsa tai asianajotoimistossa. Tämän säännöksen tausta on se, etteivät asianajajat voi välttää asianajajista annetusta laista johtuvia velvollisuuksiaan tai asianajajiin kohdistuvaa valvontaa menemällä muun yrityksen palvelukseen. Jos asianajaja lopettaa työskentelyn asianajotoimistossa eikä aloita asianajotoiminnan harjoittamista omaan lukuunsa, hänen on erottava asianajajaliiton jäsenyydestä. Välittäjäksi tulisi tämänkin vuoksi ehdottomasti katsoa vain asianajotoimisto eikä sen työntekijää riippumatta siitä, onko kyseessä työntekijä, joka on asianajotoimiston osakas.

Luvan saaneista oikeudenkäyntiavustajista annetun lain (715/2011) mukaiset oikeudenkäyntiavustajat eroavat asianajajista siinä, että näiden ns. lupalakimiesten valvonta on asianajajia kevyempää ja tämän vuoksi lupalakimiesten työskentelyä muiden työnantajien lukuun ei ole rajoitettu. Lupalakimiehet voivat siten työskennellä esim. pankissa, tilintarkastusyhteisössä, verokonsultointiyrityksessä jne. Lupalakimiestenkään ei tulisi olla lain tarkoittamia välittäjiä, jos he ovat työsuhteessa yritykseen, jonka nimissä järjestelyä koskeva toimeksiantosopimus on solmittu. Tällöin lain tarkoittama välittäjä on työnantaja, kuten pankki, tilintarkastusyhteisö tai verokonsultointiyritys eikä työsuhteessa oleva lupalakimies. Jos lupalakimies ei ole työsuhteessa mihinkään yritykseen vaan harjoittaa toimintaa omaan lukuunsa, hänet voidaan katsoa laissa tarkoitetuksi välittäjäksi.

Edellä esitetystä syistä johtuen Asianajajaliitto katsoo, että Esitysluonnoksen sivulle 24 on lisättävä maininta välittäjäksi katsottavasta tahosta työ- ja toimisopimussuhdetilanteissa. Raportoitavista järjestelyistä annetun lain 2 §:n välittäjän määritelmää koskevan 5 kohdan yksityiskohtaisista perusteluista on selkeästi käytävä ilmi, että työ- ja toimisopimussuhdetilanteissa välittäjäksi katsotaan aina työnantajana toimiva yritys, jonka nimissä järjestelyä koskeva toimeksiantosopimus on solmittu. Tällaisessa tilanteessa välittäjäksi ei voida koskaan katsoa työntekijänä toimivaa yksittäistä luonnollista henkilöä tai tällaisista henkilöistä muodostuvaa ryhmää, kuten varainhoitopalveluita tarjoavan pankin lakiosastoa tai pörssiyhtiön työntekijänä toimivaa veroasiantuntijaa.¹

Esitysluonnoksen sivun 20 perusteluja on selvyden vuoksi täydennettävä siten, että laiminlyöntimaksun määrittämistä koskevan VML 22 a §:n yksityiskohtaisissa perusteluissa selvennetään laiminlyöntimaksun määräytymistä työ- ja toimisopimussuhdetilanteissa. Säännöksen yksityiskohtaisissa perusteluissa tulisi todeta, että tilanteissa, joissa lain tarkoittamaksi välittäjäksi katsotaan työnantajayritys, raportointivelvollisuuden mahdollisesta laiminlyönnistä määrättävä seuraamusmaksu voidaan ainoastaan määrätä kyseiselle työnantajayritykselle. Laiminlyöntimaksua ei täten voida koskaan kohdistaa luonnolliseen henkilöön tai ryhmään luonnollisia henkilöitä, jotka ovat työ- tai toimisuhteessa työnantajana toimivaan yritykseen, jonka nimissä raportoitavaa järjestelyä koskeva toimeksiantosopimus on solmittu.

¹ Mm. myös Hollannissa on verovälittäjädirektiivin implementoinnin yhteydessä otettu se kanta, että direktiivin tarkoittamaksi välittäjäksi katsotaan toimeksiantosopimuksen solminut veroneuvonantopalveluita tarjoava yritys eikä sen työntekijää/työntekijöitä.

Oikeudellisesta ammattisalassapitovelvollisuudesta

Asianajaliitto katsoo, että lain jatkovalmistelussa on kiinnitettävä erityistä huomiota oikeudellisen ammattisalassapitovelvollisuuden ja raportointivelvollisuuden väliseen suhteeseen. Esitysluonnoksessa on ilmeisen puutteellisesti esitetty, mitä asianajajista annetun lain mukainen asianajajien salassapito- ja vaitiolovelvollisuus tarkoittaa ja miten se tulisi huomioida esitettävässä uudessa laissa. Esitysluonnoksessa ehdotetaan aivan oikein, 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. Esitysluonnoksen mukaan 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; jäljempänä OK) 17 luvun 13 §:n 3 momentin todistamiskielto ja asianajajia lisäksi AAL 5 c §:n salassapitovelvollisuus. Tämäkin esitys on oikein ja asianajajalain sekä oikeudenkäymiskaaren mukainen. Esitysluonnoksessa edelleen todetaan, että vapautettu välittäjä olisi kuitenkin velvollinen ilmoittamaan raportoitavista järjestelyistä kaikki ne vaaditut tiedot, jotka eivät ole häntä koskevien salassapitosäännösten piirissä. Tämän jälkeen Esitysluonnoksessa esitetään kannanottoja ammattisalassapitovelvollisuuden laajuudesta ja näistä kannanotoista Asianajaliitto ei voi olla yhtä mieltä, koska esitetyt kannanotot ovat ristiriidassa voimassaolevan oikeuden kanssa ja esittävät ammattisalassapitovelvollisuuden laajuuden suppeampana kuin se oikeasti on.

Asianajajan ja päämiehen välisen suhteen luottamuksellisuudesta säädetään Suomessa AAL 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. OK 17 luvun todistamiskieltoa koskevan 13 §:n 3 momentin ensimmäisen virkkeen sanamuoto vastaa AAL 5 c §:n sanamuotoa, sillä erotuksella, että oikeudenkäymiskaaren säännöksessä todistamiskielto velvoittaa asianajajien lisäksi luvan saaneita oikeudenkäyntiavustajia ja julkisia oikeusavustajia.

Asianajajaliitto korostaa, että AAL 5 c §:ssä ja OK 17:13.3:ssa ei ole kyse asianajajien oikeudesta olla vaiti. Päinvastoin kyse on asianajajien laajasta ja ankarasta velvollisuudesta vaieta asiakkaan heille uskomista asioista ja pitää ne salassa. Salassapitovelvollisuus on rikosoikeudellisesti sanktioitu rikoslain (39/1889; jäljempänä RL) 38 luvussa. Asianajaja voidaan tuomita velvollisuuden rikkomisesta jopa vankeuteen RL 38 luvun 1 §:n nojalla. Lisäksi Asianajajaliiton valvontalautakunta voi sanktiona erottaa asianajajan Asianajajaliitosta. Ankarasti sitovat velvollisuudet ja todistamiskielto ovat selviä ja ymmärrettäviä edellytyksiä lujalle keskinäiselle luottamukselle, jota asianajotehtävien tehokas ja tulokellinen suorittaminen asianajajien ja heidän päämiesten välillä edellyttää. Kansalaisen on voitava olla varma, ettei mitään sellaista, mitä hän on luottamuksellisesti kertonut ja paljastanut asianajajalleen, pääse vuotamaan sivullisten tietoon hänen vahingokseen².

Oikeudenkäymiskaaren todistamiskieltoa koskevat säännökset on vastikään vuonna 2014 muutettu siten, että todistamiskielto nimenomaan kattaa täysin AAL 5 c §:n mukaisen asianajajan salassapito- ja vaitiovelvollisuuden eikä asianajajaa voida ilman päämiehen suostumusta velvoittaa todistamaan AAL 5 c §:n kattamista asioista. Oikeudenkäymiskaaren esitöiden mukaan ihmisoikeustuomioistuin oli katsonut, ettei asianajajien salassapitovelvollisuutta ja siihen liittyviä pakkokeinoja koskeva sääntely ollut Suomessa aiemmin riittävän täsmällistä (Sallinen ym. v. Suomi 27.9.2005, Sorvisto v. Suomi 13.1.2009 ja Heino v. Suomi 15.2.2011) (HE 46/2014 vp, s. 21). Asiantilan korjanneen muutetun OK 17 luvun 13 §:n 3 momentin esitöiden mukaan momentissa tarkoitettu asianajajan tehtävä on luonteeltaan oikeudellinen avustaminen oikeudenkäynnin ulkopuolisessa asiassa, kuten testamentin laadinta tai yrityskaupan tekemisessä avustaminen sopimusneuvotteluihin osallistumalla ja laatimalla sopimus. Esitöissä korostetaan, että oikeudellista apua antavan ja päämiehen välinen luottamussuhde sekä ensiksi mainitun toiminnan riippumaton luonne luottamussuhteen ulkopuolisista tahoista on olennaista momentin kannalta. Säännöksen tarkoituksena on ennen kaikkea suojata asiakkaan ja asianajajan tai muun oikeudellisen neuvonantajan välisen suhteen luottamuksellisuutta. Säännöksellä pyritäänkin siihen, että asiakas voi tarpeen tullessa kääntyä asianajajan tai muun lainkohdassa tarkoitettujen henkilöiden puoleen ja antaa tälle kaikki tarpeelliset tiedot pelkäämättä, että ne voitaisiin kevein perustein paljastaa ulkopuolisille. (HE 46/2014 vp, s. 69)³

² *Kullervo Kemppinen*: Milloin tarvitsen asianajajaa, s. 39.

³ OK 17 luvun 13 §:n 3 momentti kieltää asianajajaa, luvan saaneista oikeudenkäyntiavustajista annetussa laissa tarkoitettua oikeudenkäyntiavustajaa ja julkista oikeusavustajaa luvattomasti todistamasta yksityisen tai perheen salaisuudesta tai liikesalaisuudesta, josta hän on muussa kuin 1 momentissa tarkoitettussa tehtävässään saanut tiedon. Säännöksen mukaan tuomioistuin voi kuitenkin velvoittaa henkilön todistamaan, jos syyttävä ajaa syyttä rikoksesta, josta säädetty ankarin rangaistus on vähintään kuusi vuotta vankeutta, tai jos erittäin tärkeät syyt otetaan huomioon asian laatu, todisteen merkitys asian ratkaisemisen kannalta ja seuraukset sen esittämisestä sekä muut olosuhteet sitä vaativat. Koska törkeästä veropetoksesta voidaan kuitenkin tuomita enintään neljäksi vuodeksi vankeuteen, tuomioistuin ei voi velvoittaa asianajajaa todistamaan veroasiassa ilman päämiehen suostumusta.

Ennen kaikkea asiassa on kyse siitä, että oikeusvaltiossa on oltava taho, jolta kansalaiset voivat pyytää oikeudellista neuvoa luottamuksellisesti ilman tietovuotojen pelkoa riippumatta siitä, kuinka monimutkainen tai hankala kansalaisen tilanne on.⁴ Juuri eettisten sääntöjen noudattamisvelvollisuuden ja valvonnan takia asianajajat ovat Suomen oikeusjärjestyksessä se taho, jolta oikeudellista neuvoa voidaan pyytää todistamiskiellon turvin täysin luottamuksellisesti. Lain asianajajista 5 §:n 1 momentin mukaan asianajajan tulee rehellisesti ja tunnollisesti täyttää hänelle uskotut tehtävät sekä kaikessa toiminnassaan noudattaa hyvää asianajajatapaa. Asianajaja ei siis saa toimia vastoin lakia ja mikäli hänen asiakkaansa tätä vaatii, on asianajajan luovutettava tehtävästä.⁵ Ajatuksena on myös ohjata kansalaiset kysymään oikeusasioiden neuvoa tällaiselta valvotulta taholta ja tältä osin pitää myös huoli siitä, että monimutkaiseen tai vaikeaan tilanteeseen joutunut kansalainen pysyy järjestäytyneen yhteiskunnan piirissä eikä lähde selvittämään tilannettaan muin keinoin. Tämän takia todistamiskiellon rajoituksiin onkin suhtauduttava torjuvasti. Olisi hyvin epätoivottavaa, että kansalaiset ajautuisivat selvittämään hankalia veroasioitaan muilta tahoilta kuin eettisiin sääntöihin sitoutuneilta ja valvonnanalaisilta asianajajilta. Asianajajien esteettömyysvaatimus ja salassapitovelvollisuus ovat äärimmäisen olennaisia kansalaisten oikeusjärjestelmää kohtaan kokeman luottamuksen kannalta. Tästä syystä asianajajia koskevalle oikeudelliselle ammattisalassapitovelvollisuudelle tulee antaa erityistä painoarvoa.⁶

⁴ Kansainvälisen oikeuden tasolla asianajajien salassapitovelvollisuus perustuu ensisijaisesti Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklaan (Oikeudenmukainen oikeudenkäynti). Ihmisoikeustuomioistuin on kuitenkin katsonut, että asianajajien salassapitovelvollisuus pohjautuu oikeudenkäyntitilanteita laajemminkin lisäksi myös yksityis- ja perhe-elämän suojaa koskevaan 8 artiklaan:

ECtHR, Michaud v. France, judgement of 6 December 2012, §§ 118–119:

“[W]hile Article 8 [of the European Convention on Human Rights] protects the confidentiality of all ‘correspondence’ between individuals, it affords strengthened protection to exchanges between lawyers and their clients. This is justified by the fact that lawyers are assigned a fundamental role in a democratic society, that of defending litigants. Yet lawyers cannot carry out this essential task if they are unable to guarantee to those they are defending that their exchanges will remain confidential. It is the relationship of trust between them, essential to the accomplishment of that mission, that is at stake. Indirectly but necessarily dependent thereupon is the right of everyone to a fair trial, including the right of accused persons not to incriminate themselves.

This additional protection conferred by Article 8 on the confidentiality of lawyer-client relations, and the grounds on which it is based, lead the [European] Court [of Human Rights] to find that, from this perspective, legal professional privilege, while primarily imposing certain obligations on lawyers, is specifically protected by that Article.”

⁵ Hyvää asianajajatapaa koskevat ohjeet – kohta 5.8 (Velvollisuus luopua tehtävästä):

”Asianajaja on velvollinen luopumaan tehtävästä, jos sen vastaanottamisen jälkeen ilmaantuu seikka, jonka perusteella asianajaja on ollut esteellinen tai tullut esteelliseksi.

Asianajaja on velvollinen luopumaan tehtävästä myös, jos

1. laillinen este tai siihen verrattava pakottava syy estää tehtävän täyttämisen; tai
2. asiakas vaatii asianajajaa menettelemään vastoin lakia tai hyvää asianajajatapaa eikä huomautuksesta huolimatta luovu vaatimuksestaan.”

⁶ Suomessa todistamiskiellon merkitystä on hyvin tuoreeltaan käsitelty eduskunnassa ns. tiedustelulakien yhteydessä. (HE 202/2017, s. 212–213 ja HaVM 30/2018, s. 36). ”[T]elekuuntelua, telekuuntelun sijasta toimitettavaa tietojen hankkimista, teknistä kuuntelua ja teknistä katselua ei saisi kohdistaa sellaiseen viestintään, josta viestintän osapuoli ei saisi todistaa oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 13, 14, 16, 20 tai 22 §:n 2 momentin nojalla. Oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 13 §:ssä säädetään oikeudenkäyntiasiamiehen ja -avustajan sekä tulkin velvollisuudesta olla luvattomasti todistamatta siitä, mitä hän on saanut tietää hoitaessaan oikeudenkäyntiin liittyvää tehtävää, antaessaan oikeudellista neuvontaa päämiehen oikeudellisesta asemasta esitutkinnassa tai muussa oikeudenkäyntiä edeltävässä käsittelyvaiheessa ja antaessaan oikeudellista neuvontaa oikeudenkäynnin käynnistämiseksi tai sen

Esitysluonnoksessa tämä asianajajien tehtävä oikeudenhuollon osana ja siihen liittyvä ammattisalakassapitovelvollisuus on käsitetty Suomen voimassa olevaa oikeutta kaavammin.

Esitysluonnoksen sivulla 28 todetaan: ”Direktiivi mahdollistaa jaetun raportoinnin, jossa vapautukseen oikeutettu välittäjä ilmoittaisi ... Suomen Verohallinnolle järjestelystä kaikki ne tiedot, joista ei selviä järjestelyn asianomaisia verovelvollisia eli järjestelyä hyödyntäviä henkilöitä. Lisäksi välittäjän tulisi ... ilmoittaa viipymättä toiselle välittäjälle, tai jos toista välittäjää ei ole, asianomaiselle verovelvolliselle tämän raportointivelvoitteesta *sekä välittäjän oman raportointinsa yhteydessä toimivaltaiselta viranomaiselta saamansa viitenumeron, joka mahdollistaa samaa järjestelyä koskevien raportointien yhdistämisen toisiinsa.*”

Esitysluonnos on epämääräinen sen osalta, mitä ”raportoinnista vapautetun välittäjän oman raportoinnin” esitetään kattavan, mutta todettua ei voine ymmärtää muuten kuin siten, että siinä aidosti esitettäisiin, että asianajajan täytyisi raportoida asiakkaalleen antamansa neuvon sisältö Verohallinnolle ja pyytää veroviranomaisilta tälle raportille viitenumero, jonka sitten päämies olisi velvollinen ilmoittamaan veroviranomaisille siten, että viranomaiset saavat selville sekä oikeudellisen neuvon sisällön että päämiehen henkilöllisyyden. Lyhyesti sanottuna Esitysluonnos siis esittää asianajajan vaitiolovelvollisuuden murtamista raportoinnin kattamissa veroasioissa.

välttämiseksi. Lisäksi pykälässä säädetään asianajajista ja luvan saaneista oikeudenkäyntiavustajista annetuissa laeissa tarkoitetun oikeudenkäyntiavustajan sekä julkisen oikeusavustajan velvollisuudesta olla luvattomasti todistamatta yksityisen tai perheen salaisuudesta tai liike- tai ammattisalaisuudesta, josta hän on muussa kuin edellä tarkoitetussa tehtävässään saanut tiedon. [...] Pykälän 1 momentissa tarkoitettua tiedustelumenetelmää ei myöskään saisi asentaa (16 §) käytettäväksi sellaisessa paikassa, jossa tiedustelun kohteeksi voitaisiin olettaa joutuvan 1 momentissa tarkoitettua tietoa, josta on momentissa tarkoitettu velvollisuus tai oikeus kieltäytyä todistamasta ja kyseinen kieltäytymisvelvollisuus tai -oikeus nauttisi Suomen perustuslaissa säädettyä perusoikeuksien suojaa. Tällaisia paikkoja olisivat esimerkiksi lääkärin vastaanotot, asianajo- ja lakiasiaintuimistot, mediatilat ja lehtien toimitukset, uskonnonvapauslaissa (453/2003) tarkoitetun rekisteröidyn uskonnollisen yhdyskunnan papin tilat ja sellaiset palvelinkeskukset, joiden voidaan olettaa siirtävän lainkohdassa tarkoitettua vaitiolovelvollisuuden tai -oikeuden alaista tietoa. [...] Mainitun pykälän mukaan tietoliikennetiedustelulla ei saa hankkia toimittajan lähdesuojan, asianajosalaisuuden, lääkärin vaitiolovelvollisuuden eikä papin rippisalaisuuden piiriin kuuluvaa tietoa. Jos kyseisen kaltainen tieto kiellosta huolimatta tulee tiedusteluviranomaisen haltuun, tulee se lain 15 §:n nojalla viipymättä hävittää sitä millään tavalla hyväksikäyttämättä. Mikäli tiedusteluviranomainen toimii toisin eli jollakin tavoin käyttää tietoa, hän syyllistyy vakavaan virkarikokseen. Lainsäädännön rikkomista ei voida normeilla estää. Lähtökohta kuitenkin on, että viranomainen noudattaa lainsäädäntöä ja toimii toimivaltuuksien puitteissa, ja virkarikos johtaa rikosoikeudelliseen vastuuseen. Mainitut tiedustelukielto, hävittämisvelvollisuus ja hyväksikäyttökielto ovat lakiehdotuksen mukaan ehdottomia, mikä merkitsee sitä, ettei niitä voida tiedustelussa millään perusteella murtaa (vrt. poliisilain 5 luku ja pakkokeinolaki).”

Asianajajaliitto katsoo, että tällainen lähestymistapa on selvästi ristiriidassa asianajajien salassapitovelvollisuuden kanssa ja johtaisi tilanteeseen, jossa asianajaja velvoitettaisiin antamaan tietoja, joiden antaminen on samalla sanktioitu AAL 5 c §:n rikkomuksena RL 38 luvun 1 ja 2 §:ssä.⁷ Asianajajaliitto korostaa, että edellä esitetystä asianajajan oikeudellinen ammattisalassapitovelvollisuus on nähtävä laajana velvollisuutena, joka koskee tuomioistuimen menettelyn lisäksi asianajajan kaikessa muussakin toiminnassaan, esimerkiksi oikeudellisen neuvonnan yhteydessä, saamia tietoja⁸. Asianajajista annetun lain esitöissä on todettu, että säännöksessä 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 (HE 94/1993 vp, s. 243).⁹ Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että tieto on salaista, kun salaisuutena käsiteltävä seikka ei ole yleisesti tunnettu ja että salaisuuden säilyttämisellä on salaisuuden ”omistajalle” etua¹⁰. On myös huomioitava, että oikeudenkäymiskaaren todistamiskiello nimenomaan säädettiin vuonna 2014 yhtä kattavaksi AAL 5 c §:n kanssa ihmisoikeustuomioistuimen Suomea koskevien toistuvien huomautusten seurauksena.¹¹ Viimeaikaisesta lainvalmistelusta voidaan mainita laki pankki- ja maksutilien valvontajärjestelmästä, jonka eduskuntakäsittelyssä säädettiin, että asianajajien asiakasvaratilejä ei saa tulla haku-toiminnoilla esiin eikä niihin liittyviä tietoja saa luovuttaa tiedonhakuprosessin kautta (TaVM 43/2018 vp). Veroasioissa asianajajan päämiehen suoja on niin kattava, ettei edes VML 3 luvun 19 §:n taloudellisia seikkoja koskevalla ehdottomalla velvollisuudella luovuttaa tietoja ole tarkoitettu vaikuttaa asianajajan salassapitovelvollisuuteen¹². Näin ollen asianajajalla on oikeus ja – nimenomaan – velvollisuus pitää verotajalta salassa yksilöintitietojen lisäksi myös asiakkaansa verotukseen vaikuttavia taloudellisia tietoja, jos hän on niiden osalta todistamiskiellon piirissä¹³.

⁷ Samoin Ruotsin Advokatsamfundet on verovälittäjädirektiivin implementoinnista antamassaan lausunnossa katsonut, että asianajajille asetettava raportointivelvollisuus olisi ristiriidassa Ruotsin oikeudessa vakiintuneen asianajajien salassapitovelvollisuuden ja todistamiskiellon kanssa. Advokatsamfundet katsoo lausunnossaan, että asianajajien salassapitovelvollisuus on ruotsalaisen oikeusyhteiskunnan kulmakivi eikä verovälittäjille säädettävien raportointivelvollisuuksien tule koskea lainkaan ruotsalaisia asianajajia (s. 3-5). https://www.advokatsamfundet.se/globalassets/advokatsamfundet_sv/remissvar/676293_20190424165515.pdf

⁸ *Markku Ylönen*: Asianajajaoikeus – Laki, säännöt ja tapaohjeet, s. 84

⁹ Samoin Ruotsin Advokatsamfundet kommentoi lausunnossaan (s. 3), että Ruotsin oikeudessakaan asianajosalaisuuden ei katsota rajoittuvan pelkästään asiakkaan henkilöllisyystietoon vaan salassapitovelvollisuus kattaa kaikki asianajotoiminnan yhteydessä asiakkaasta ja asiakkaan asioista saadut tiedot.

¹⁰ *Markku Ylönen*: Asianajajaoikeus – Laki, säännöt ja tapaohjeet, s. 83; *Esko, Timo – Könkkölä, Justus*: Asianajajan salassapito- ja vaihtovelvollisuuden viimeaikaisesta kehityksestä, s. 358.

¹¹ Oikeusneuvokset Häyhä ja Tulokas kommentoivat jo OK 17:13:n päivittämistä edeltävältä ajalta olleen ratkaisun KKO 2003:119 lausunnossa asianajajan salassapitovelvollisuudesta seuraavasti:

”Päämiehen ja asianajajan välinen suhde perustuu luottamukseen ja luottamuksellisten tietojen salassapitovelvollisuuteen. Sitä suojataan myös viranomaisia vastaan. Asianajosalaisuus turvaa osaltaan päämiehen yksityiselämän suojaa ja edistää muidenkin perusoikeuksien, erityisesti oikeusturvan toteutumista. Asianajon ja myös yleisen oikeudenhoidon kannalta on tärkeätä, että päämies voi mahdollisimman avoimesti ja luottamuksellisesti asianajajalleen selvittää oikeudelliset ongelmansa ja niiden taustan. Tämä edellyttää asianajajan salassapitovelvollisuutta, mutta myös todistamiskielloa sekä takavarikkosuoja.”

¹² *Timo Esko*: Asianajajan salassapitovelvollisuudesta ja sen rajoista erityisesti takavarikkomenettelyä silmällä pitäen

¹³ *Timo Esko ja Justus Könkkölä*: Asianajajan salassapito- ja vaihtovelvollisuuden viimeaikaisesta kehityksestä, s. 366.

Asianajajan salassapitovelvollisuuden piirin laajuutta on vastikään linjattu myös KHO:n oikeuskäytännössä. KHO:n vuosikirjapäätös KHO 2019:83 käsitteli valtioneuvoston tarkastusvirastolle osoitettuja tietopyyntöjä ns. Finavian johdannaisjupakassa. Tietopyynnöt olivat koskeneet muiden tietojen ohella myös asianajajien Finavian johdolle laatimaa laillisuustarkastusmuistiota. Tarkastusmuistiosta ilmeni tietoja Finavia Oyj:n oikeudellisina neuvonantajina toimineiden asianajajien johdannaisvastuun eräiden käsittelyvaiheiden yhteydessä laatimista selvityksistä ja esittämistä näkemyksistä. **KHO katsoi, että tällaisen oikeudellisen neuvonnan yhteydessä esitetyt selvitykset ja näkemykset kuuluivat AAL 5 c §:n 1 momentissa tarkoitetun asianajajan salassapitovelvollisuuden piiriin, ellei hänen päämiehensä halunnut tästä omaksi suojakseen säädetyistä velvoitteista luopua.** KHO totesi, että kun otettiin huomioon Finavia Oyj:n halu pitää kysymyksessä olevat tiedot salassa sekä se, että asianajajan ja hänen päämiehensä välisen tietojenvaihdon luottamuksellisuudella on merkitystä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin yleisten toteutumisedellytysten kannalta, tiedot olivat salassa pidettäviä.

Asianajajaliitto katsoo, että Esitysluonnos on ristiriidassa Suomen voimassaolevan oikeuden mukaisen asianajajien salassapito- ja vaitiolovelvollisuuden, oikeudenkäymiskaaren todistamiskiellon sekä Suomea velvoittavien ihmisoikeussopimusten kanssa. Verovälittäjädirektiivi nimenomaisesti sallii kansallisen asianajajien salassapitovelvollisuuden säilyttämisen koskemattomana eikä ole aihetta säätää Suomen oikeudessa vakiintuneen asianajajien salassapitovelvollisuuden kanssa ristiriidassa olevia raportointivelvollisuuksia. Esitysluonnosta tulee muokata siten, että ehdotetun lain 6.2 § muutetaan kuulumaan:

*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 14 f §:n mukaisesta ilmoitusvelvollisuudesta sekä viitenumero, jonka Verohallinto on antanut *muun kuin 1 momentissa tarkoitetun* välittäjän Verohallinnolle ilmoittamalle järjestelylle, jos tämä viitenumero on 1 momentissa tarkoitetun välittäjän tiedossa.*

Esitysluonnoksen sivun 28 perusteluja olisi myös muokattava siten, että niistä käy selkeämmin ilmi ettei 6.1 §:ssä vapautetun välittäjän tule raportoida Verohallinnolle mitään sellaisia tietoja, jotka kuuluvat AAL 5 c §:n salassapitovelvollisuuden piiriin ja joiden ilmoittaminen olisi sanktioitu RL 38 luvun 1 §:ssä salassapitorikoksena tai 2 §:ssä salassapitorikkomuksena ja että nämä salassa pidettävät tiedot kattavat päämiehen henkilöllisyyden lisäksi kaikki toimeksianto suorittaessa tietoon saadut salaisuudet, joilla on päämiehelle etua sekä niin ikään päämiehelle annetun oikeudellisen neuvon ja sen sisällön. Käytännössä tämä tarkoittaa asianajajien täyttää kieltoa raportoida toimeksiantotietoja Verohallinnolle ilman päämiehen suostumusta.

Raportointivelvollisuuden syntymisajankohdasta

Asianajajaliitto katsoo, että Esitysluonnosta on täsmennettävä myös raportointivelvollisuuden syntymisajankohdan suhteen. Raportointivelvollisuuden syntymisajankohdan tarkkarajainen määrittely on erityisen tärkeää, koska 1. heinäkuuta 2020 jälkeen raportoitavat järjestelyt on ilmoitettava 30 päivän kuluessa siitä, kun ne on asetettu saataville toteuttamista varten, ne ovat valmiita toteuttamista varten tai kun niiden ensimmäinen vaihe on toteutettu. Esityksessä tulisi tehdä selkeä ero markkinakelpoisten järjestelyjen ja räätälöityjen järjestelyjen välillä.

Esitysluonnoksen sivulla 22 todetaan: ”Direktiivi ei määrittele erikseen järjestelyn käsitettä, mutta määrittelee markkinakelpoisen järjestelyn ja räätälöidyn järjestelyn käsitteet ja näitä käsitteitä koskevat pykälän määritelmät vastaisivat direktiivin määritelmiä.” Markkinakelpoinen järjestely määritellään DAC6-direktiivin 1 artiklan 24 kohdassa, jonka mukaan ”markkinakelpoisella järjestelyllä [tarkoitetaan] rajatylittävää järjestelyä, joka on suunniteltu, jota on markkinoitu, joka on valmis toteutettavaksi tai asetettu saataville toteuttamista varten, ilman että sitä olisi merkittävästi muokattava”. Räätälöity järjestely määritellään saman artiklan 25 kohdassa, jonka mukaan ”räätälöidyllä järjestelyllä [tarkoitetaan] mitä tahansa rajatylittävää järjestelyä, joka ei ole markkinakelpoinen järjestely”.

Räätälöidyn järjestelyn määritelmä on siten niin löyhä, että se voi tarkoittaa mitä tahansa neuvonantoa liittyen välittäjän asiakkaan toimintaan. Räätälöidyksi järjestelyksi voidaan ilmeisesti katsoa myös sellaiset tapaukset, joissa asiakas on lähestynyt lain tarkoittamaa välittäjää vaikkapa yrityskauppatoimeksiannolla, jossa pääasiana on yrityskaupan toteuttaminen ja siihen liittyvät juridiset palvelut, kuten kauppakirjan neuvottelu ja laadinta, mutta sen ohessa kommentoidaan myös yrityskaupan veroaikutuksia. Kyseessä ei ole siis tilanne, jossa välittäjä olisi ollut aloitteellinen ja markkinoinut järjestelyä. Esitysluonnoksessa olisi tehtävä selvä ero näiden tilanteiden ja markkinakelpoisten järjestelyjen välillä ja sillä olisi myös oltava vaikutus siihen, miten raportointiaika lasketaan. Yrityskauppaneuvonannon tai muun toimeksiannon, joissa pääasiassa asiakas haluaa muuta kuin veroneuvon (eli esimerkiksi toteuttaa yrityskaupan), kohdalla tulisi aina kyse olla räätälöidystä järjestelystä (silloin kun niihin liittyy raportoitava järjestely). Räätälöidyksi järjestelyksi pitää katsoa edellä kuvatun kaltainen yrityskauppatilanne myös silloin, kun pääsuoritteen (yrityskaupan neuvottelu) tekee asianajotoimisto ja sivusuoritteen (yrityskaupan verotuksen kommentointi) tekee toinen taho, esimerkiksi tilintarkastaja. Tällöinkin asiakas pääasiallisesti tahtoo tehdä yrityskaupan eikä hankkia veroneuvoa. Markkinakelpoinen järjestely puolestaan edellyttää välittäjältä suunnitelmallisuutta ja ponnisteluja sen eteen, että asiakkaat haluaisivat ostaa palvelun nimenomaan raportoitavan verotusta koskevan järjestelyn toteuttamiseksi ja raportoitava järjestely on tällöin välittäjän pääsuorite. Esitysluonnoksessa on hyvä myös täsmentää, että yleinen luennointi vero-oikeudesta ja esitelmien tai seminaaripuheiden pitäminen – vaikkakin valikoidulle seminaariosallistujajoukolla – ei ole markkinointia, vaikka vero-oikeudesta esitelmöidessä kommentoitaisiin myös vero-oikeudellisia kysymyksiä, jotka voivat liittyä raportoitavaan järjestelyyn.

Esitysluonnoksen sivuilla 26 ja 27 esitetään yksityiskohtaiset perustelut koskien raportoitavista järjestelyistä annetun lain 5 §:ää, jossa säädettäisiin välittäjää koskevan raportointivelvollisuuden pääsäännöstä ja raportoitavien tietojen ilmoittamisajankohdasta. Lain 5 §:n 1 momentin mukaan "[s]uomalaisen välittäjän on ilmoitettava 4 §:n mukaiset tiedot Verohallinnolle 30 päivän kuluessa siitä, kun: 1) raportoitava järjestely asetetaan saataville toteuttamista varten; 2) raportoitava järjestely on valmis toteuttamista varten; tai 3) raportoitavan järjestelyn ensimmäinen vaihe on toteutettu." Momentin 1 kohtaa koskevien yksityiskohtaisten perustelujen mukaan saataville asettaminen tarkoittaisi esimerkiksi järjestelyn markkinoimista. Esitysluonnoksessa todetaan, että 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. Kohdan 1 ja 2 mukaisten järjestelyjen valmiusasteet vastaisivat hyvin pitkälle toisiaan. Esitysluonnoksen mukaan momentin 3 mukaisella ensimmäisellä vaiheella tarkoitettaisiin mitä tahansa toimenpidettä tai tapahtumaa, jonka voitaisiin katsoa johtaneen suunnitellun järjestelyn toteuttamiseen ryhtymiseen käytännössä.

Asianajajaliitto katsoo, että raportoitavista järjestelyistä annetun lain 5 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdat koskevat yksinomaan markkinakelpoisia järjestelyjä ja 3 kohta räätälöityjä järjestelyjä. Näin ollen markkinakelpoisten järjestelyjen osalta raportointivelvollisuus syntyy joko siitä päivästä, jona raportoitava rajatylittävä järjestely asetetaan saataville toteuttamista varten tai on valmis toteutettavaksi, riippuen siitä, kumpi näistä tapahtuu ensin. Puolestaan räätälöityjen järjestelyjen osalta raportointivelvollisuus syntyy siitä päivästä, jona raportoitava raportoitavan rajatylittävän järjestelyn ensimmäinen vaihe on toteutettu. Asianajajaliitto perustelee tätä jakoa edellä esitetyillä eroilla markkinakelpoisten ja räätälöityjen järjestelyjen välillä. Esitysluonnoksen tarkoittama räätälöity järjestely voi liittyä sivusuoritteena esimerkiksi yrityskauppaan, joka itsessään voi olla sisäpiirintietoa. Osakemarkkinoiden tehokas toiminta ja luottamus osakemarkkinoihin edellyttävät, että sisäpiirihankkeita käsitellään mahdollisimman suppeassa piirissä, kunnes ne ovat julkistamiskypsiä. On myös useita sisäpiirinhankkeita, joita ei lopulta toteuteta. Asianajajaliitto katsoo, että yrityskauppa-asioiden ja muiden asiakkaiden asioiden, joissa pääsuorite on muu kuin raportoitava verojärjestely, mutta joihin sisältyy raportoitava järjestely, 30 vuorokauden ilmoitusaika tulisi laskea siitä, kun järjestelyn ensimmäinen vaihe on toteutettu (eli esimerkiksi yrityskaupan toteutus eli ns. closing). Epäselvyys ilmoitusajan laskeamisesta tai liian aikainen ilmoitusaika olisivat omiaan aiheuttamaan sekaannusta, lisää transaktiokustannuksia ja tehottomuutta muun muassa osakemarkkinoille, mikä ei voi olla esitetyn lain tarkoitus.

Esitysluonnoksessa voitaisiin edelleen täsmentää, että verovelvolliselle räätälöityä järjestelyä ei tarvitse raportoida, jos järjestely ei saavuta vaihetta, jossa se oltaisiin implementoimassa nimenomaan kyseistä verovelvollista varten sillä tavoin, että päätös järjestelyn toteuttamisesta voitaisiin tosiasiallisesti tehdä. Samoin on esitetty mm. Hollannissa veroväittäjädirektiivin implementoinnin yhteydessä.

Edellä esitetysti Asianajajaliitto katsoo, että raportoitavista järjestelyistä annetun lain 5 §:n 1 momentin yksityiskohtaisia perusteluja on täydennettävä. Esitysluonnoksen sivuilla 26 ja 27 tulisi todeta, että markkinakelpoisten järjestelyjen osalta raportointivelvollisuus syntyy joko siitä päivästä, jona raportoitava rajatylittävä järjestely asetetaan saataville toteuttamista varten tai on valmis toteutettavaksi, riippuen siitä, kumpi näistä tapahtuu ensin. Räättälöityjen järjestelyjen osalta raportointivelvollisuus syntyy puolestaan siitä päivästä, jona raportoitavan rajatylittävän järjestelyn ensimmäinen vaihe on toteutettu. Esityksessä tulisi myös täsmentää, että markkinointikelpoisella järjestelyllä tarkoitetaan tilannetta, jossa välittäjä on ollut aloitteellinen ja raportoitava järjestely on palvelun pääsuorite. Markkinoinniksi ei tule katsoa vero-oikeudellista esitelmöintiä tai seminaaripuheita myöskään silloin, kun se tapahtuu kutsutuille osallistujille. Esimerkiksi yrityskaupan ohessa annettava veroneuvonta, jos se sisältää raportoitavan järjestelyn kommentoinnin, ei ole markkinakelpoinen vaan aina räättälöity järjestely. Yrityskauppatilanteissa 30 vuorokauden ilmoitusaika tulisi laskea kaupan toteutushetkestä eli ns. closingista.

Pääasiallista hyötyä mittaavasta testistä

Asianajajaliitto katsoo, että Esitysluonnoksessa tulisi ehdottomasti täsmentää, milloin pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset täyttyvät. Tämä on erityisen tärkeää siitä syystä, että raportoitavien järjestelyiden suunnitellussa voi olla mukana henkilöitä, jotka eivät ole veroasiantuntijoita (myös järjestelyn toteutuksessa avustaminen riittää "välittäjäksi" katsomiseen). Pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytysten täytyminen tulisi sitoa järjestelyn arvoon kokonaisuudessaan eli järjestelystä odotettavissa olevaan euromääräiseen kokonaishyötyyn. Veroedun voidaan katsoa olevan järjestelyn pääasiallinen hyöty, jos veroetu vastaa yli 50 % järjestelystä odotettavissa olevasta kokonaishyödystä. Järjestely täyttäisi pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset myös tilanteessa, jossa veroetu on euromääräisesti yhtä suuri kuin järjestelystä odotettavissa oleva suurin hyöty. Tällöin veroetu olisi yksi järjestelystä odotettavissa olevista pääasiallisista hyödyistä. Pääasiallisen edun sitomista järjestelystä odotettavissa olevaan euromääräiseen hyötyyn voitaisiin selvittää seuraavien esimerkkien avulla:

Esimerkki 1:

Järjestelystä odotetaan saavan yhteensä 100 000 euron arvoinen hyöty. Järjestelystä odotettavissa oleva veroetu on yhteensä 51 000 euroa. Odotettavissa olevan veroedun ollessa yli 50 % järjestelystä saatavasta kokonaishyödystä, veroetu on järjestelyn pääasiallinen hyöty. Tässä tapauksessa pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset täyttyvät. Jos järjestelystä odotettavissa oleva kokonaishyöty on jaettavissa esimerkiksi neljään 25 000 euron arvoiseen hyötyyn, joista yksi on veroetu, veroetu on yksi järjestelystä saatavista pääasiallisista hyödyistä yhdessä kolmen muun hyödyn kanssa. Myös tässä tapauksessa pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset täyttyvät. Jos järjestelystä odotettavissa olevasta euromääräisestä kokonaishyödystä suurin hyöty on muu kuin veroetu, pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset eivät täyty.

Esimerkki 2:

Rajoitetusti verovelvollinen A suunnittelee sijoitusta suomalaiseen yhtiöön B. Sijoitusta harkitaan osin oman pääoman ja osin lainan muodossa ja lainalle maksetaan Suomessa vähennyskelpoista korkoa. Yhtiö B käyttää lainaksi saadun pääoman tuotekehitykseen. Lainalle vuosittain maksettava korko on 100 000 euroa ja A:n osakeomistuksen perusteella saama varojenjakoa B:stä on 20 000 euroa vuodessa. A on kotimaansa verolakien nojalla verovapaa korkotulosta. Järjestelyssä A:n saama taloudellinen kokonaishyöty on 120 000 euroa vuodessa. B:n saama taloudellinen hyöty on sijoitettu pääoma, jonka B käyttää tuotekehitykseen. Lisäksi B saa A:lle maksettujen korkojen vähennysoikeudesta vuosittain verohyödyn (100 000 euroa x yhteisöverokanta 20 %) 20 000 euroa ja A:lle korkotulo on verovapaa. Veroetu ei ole yksi järjestelyn pääasiallisista hyödyistä.

Esimerkki 3:

Suomalainen yhtiö A on tehnyt vuosia sitten 100 000 euron sijoituksen arvopaperiin X. Arvopaperin X nykyarvo on 10 000 euroa. Rajoitetusti verovelvollinen B tarjoutuu ostamaan arvopaperin X hintaan 10 000 euroa myydäkseen sen myöhemmin takaisin A:lle hintaan 15 000 euroa. B:n saama luovutusvoitto arvopaperista on B:lle kotimaassaan verovapaa. Järjestelyssä B:n saama taloudellinen hyöty on 5 000 euron luovutusvoitto arvopaperista X. A:n saama kokonaishyöty on verovähennys 20 % yhteisöverokannalla arvopaperin luovutustappiosta (100 000–10 000) eli 18 000 euroa vähennettynä A:n edestakaisista kaupoista saaman luovutusvoiton määrällä 5 000 euroa. A:n saama veroetu on yksi järjestelyn pääasiallisista hyödyistä.

Asianajajaliitto korostaa, että pääasiallista hyötyä mittaavassa testissä arvioidaan järjestelystä odotettavissa olevia hyötyä, ei realisoituneita hyötyjä. Näin ollen esityksessä tulisi mainita, että pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytysten täyttymistä on arvioitava järjestelyn suunnitteluhetkellä raportointivelvollisen välittäjän tai verovelvollisen tiedossa olevien asiaankuuluvien tosiseikkojen ja olosuhteiden pohjalta. Toisin sanoen pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytysten täyttymisen arviointiin ei vaikuta se, että järjestelystä odotettavissa olevaa hyötyä ei jostain syystä saadakaan. Tämä koskee yhtä lailla järjestelystä odotettavissa olevaa veroetua kuin muutakin järjestelystä odotettavissa olevaa etua.

Esitysluonnoksessa on täsmennettävä myös pääasiallista hyötyä mittaavan testin määritelmässä mainittua veroetua. DAC6-direktiivin johdanto-osan mukaan sen tavoitteena on sisämarkkinoiden toiminnan parantaminen ehkäisemällä aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntävien rajatylittävien järjestelyjen käyttöä. Näin ollen ainoastaan aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntävät rajatylittävät järjestelyt on katsottava täyttävän pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset. Tästä johtuen Asianajajaliitto katsoo, että järjestelyt, jotka on suunniteltu vain kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi eivät täytä pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytyksiä, koska niissä ei hyödynnetä aggressiivisen verosuunnittelun keinoja. Esitysluonnoksessa tulisikin julkilausua, että järjestelyt, joiden tavoitteena on ainoastaan kaksinkertaisen verotuksen ehkäiseminen eivät täytä pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytyksiä. Näin on siitäkin huolimatta, vaikka odotettavissa oleva veroetu olisi järjestelyn pääasiallinen hyöty tai yksi pääasiallisista hyödyistä. Asianajajaliiton näkemyksen mukaan tämä olisi johdonmukaista DAC6-direktiivin tavoitteiden toteutumisen kannalta.

Asianajajaliitto katsoo, että Esitysluonnoksen sivun 23 perusteluja on ehdottomasti täydennettävä raportoitavista järjestelyistä annetun lain 2 §:n 5 kohdassa esitetyn pääasiallista hyötyä mittaavan testin määritelmän osalta. Määritelmän yksityiskohtaisten perustelujen yhteyteen tulisi lisätä, että pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytysten täytyminen on sidottu järjestelystä odotettavissa olevaan euromääräiseen kokonaishyötyyn. Veroedun voidaan katsoa olevan järjestelyn pääasiallinen hyöty, jos veroetu vastaa yli 50 % järjestelystä odotettavissa olevasta kokonaishyödyistä. Järjestely täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset myös tilanteessa, jossa veroetu on euromääräisesti yhtä suuri kuin järjestelystä odotettavissa oleva suurin muu hyöty. Tällöin veroetu on yksi järjestelystä odotettavissa olevista pääasiallisista hyödyistä. Pääasiallisen edun sitomista järjestelystä odotettavissa olevaan euromääräiseen kokonaishyötyyn voisi selventää edellä esitetyillä kolmella käytännön esimerkillä. Lisäksi perusteluita tulisi täydentää lisäämällä maininta, että järjestelyt, joiden ainoana tavoitteena on kaksinkertaisen verotuksen ehkäiseminen eivät täytä pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytyksiä.

Esityksen vaikutukset

Asianajajaliitto huomauttaa, että Esitysluonnoksessa tulisi myös huomioida raportointivelvollisuuden aiheuttama hallinnollinen taakka välittäjille ja asianomaisille verovelvollisille. Esitysluonnoksen sivuilla 15 ja 16 käsitellään esityksen vaikutuksia, ja tällä hetkellä huomiota on lähinnä kiinnitetty Verohallinnolle aiheutuviin lisätöihin ja kustannuksiin. Asianajajaliitto toteaa olevan ilmeistä, että raportointivelvollisuus aiheuttaa lisätöitä ja kustannuksia laissa tarkoitetuilla välittäjille ja asianosaisille verovelvollisille. Verohallinnon tavoin myös välittäjien ja asianosaisten verovelvollisten on koulutettava ja resursoitava henkilöstöä raportointia koskevien veloitteiden valvontaan ja täyttämiseen.

Jatkossa yritykset ja niiden käyttämät veroasiantuntijat joutuvat jokaisen rajatyöttävän järjestelyn yhteydessä näkemään huomattavasti vaivaa varmistaakseen, ettei heidän tavanomaisia liiketoimiaan katsota laissa tarkoitetuiksi raportoitaviksi järjestelyiksi. Viime kädessä raportointivelvollisuuden selvittämisestä ja täyttämisestä aiheutuvat kustannukset kohdistuvat verovelvollisiin riippumatta siitä, kohdistuuko raportointivelvollisuus heihin vai heidän käyttämiin välittäjiin, koska välittäjät laskuttavat toimeksiantoihin käytetyn ajan asiakkailtaan. Kyse on siten täysin uuden yritystoimintaa rasittavan kustannuserän luomisesta.

Jotta yrityksille aiheutuvasta hallinnollisesta taakasta ei tulisi tarpeettoman suurta tavoiteltuihin hyötyihin nähden, raportoitavat järjestelyt on määriteltävä lain esitöissä niin tarkkarajaisesti, ettei välittäjille ja asianosaisille verovelvollisille jää epäselvyyttä raportointivelvollisuuden sisällöstä ja laajuudesta. Muutoin raportointivelvolliset välittäjät ja asianosaiset verovelvolliset saattavat varmuuden vuoksi raportoida liiketoimia, jotka olisi mahdollisesti katsottavissa raportoitaviksi järjestelyiksi. Näin ollen tulokinnanvaraiset säännökset aiheuttaisivat sekä välittäjille ja asianosaisille verovelvollisille että Verohallinnolle tarpeettomia ja ylimääräisiä kustannuksia turhista ilmoituksista. Asianajajaliitto katsoo, että lain jatkovalmistelussa tulisi kiinnittää erityistä huomiota sekä pääasiallista hyötyä mittaavan testin että tunnusmerkkien edellytysten täyttymisen tarkkarajaiseen määrittelyyn toimijoiden hallinnollisen taakan minimoimiseksi.

Koonti Asianajajaliiton esittämistä muutoksista

Asianajajaliitto on tässä lausunnossa esittänyt, että:

- Lopullisessa esityksessä on tarkasti käsiteltävä tilanteet, joissa veroneuvot annetaan työ- tai toimisuhteessa. Lain tarkoittamaksi välittäjäksi olisi aina katsottava työnantajayritys, jos toimeksianto veroneuvonannosta on työnantajayrityksen sopima. Myös sanktiot laiminlyönnistä on kohdennettava tällaiseen työnantajayritykseen eikä jokaiseen työntekijään henkilökohtaisesti.
- Lopullisessa lakiluonnoksessa on korjattava raportointivelvollisuutta siten, että se vastaa voimassa olevan oikeuden säännöksiä asianajajan salassapitovelvollisuudesta ja todistamiskiellosta. Ehdotetun lain 6 §:n 2 momenttia on muutettava siten, että asianajajan on ilmoitettava viitenumero vain, mikäli asianajaja on saanut viitenumeron välittäjältä, joka ei ole vapautettu raportoinnista. Asianajajien ei tule raportoida asiakkaansa veroasioista mitään tietoa, mikä kuuluu AAL 5 c §:n tai OK 17:13.3:n salassapidon ja todistamiskiellon piiriin siten kuin niitä on Suomessa vakiintuneesti tulkittu. Salassapito kattaa vakiintuneen tulokinnan mukaan kaiken toimeksiantoon sisältyvän ei-julkisen tiedon, josta on asianajajan päämiehelle etua sekä myös asianajajan antaman oikeudellisen neuvon ja sen sisällön.

- Jos valtiovarainministeriö ei suoraan muuta lakiesitystä yllä vaaditulla tavalla, asianajosalaisuuden ja todistamiskiellon vaikutuksesta esitettyyn lakiin on pyydettyä korkeimpien tuomioistuinten, korkeimman oikeuden ja korkeimman hallinto-oikeuden, lausunnot.
- Raportointiin sovellettavan 30 vuorokauden ilmoitusajan alkuajankohtaa on täsmennettävä. Silloin, kun kyse ei ole markkinakelpoisesta järjestelystä vaan tilanteesta, jossa pääasiallisesti asiakas tarvitsee neuvoa muuhun kuin veroasiiaan, mutta sen ohella välittäjä kommentoi raportoitavaa järjestelyä, ilmoitusaika on laskettava järjestelyn ensimmäisen vaiheen toteutuksesta (yrityskaupassa toteutuksesta eli closingista). Jos tällaista räätälöityä järjestelyä ei lopulta toteuteta (esim. asiakas häviää huutokaupan yrityskauppakohteesta toiselle ostajalle), raportointia ei tulisi tehdä lainkaan.
- Järjestelystä saatavan pääasiallisen hyödyn määrittely on ehdottomasti sisällytettävä lopullisen lain esitöihin. Muuten vaarana on ylisuuren hallinnollisen kustannuksen aiheuttaminen yrityksille. Pääasiallisen hyödyn arviointi on perustettava kokonaisjärjestelystä odotettavissa olevaan euromääräiseen hyötyyn. Pääasiallisen hyödyn testi täyttyy, jos raportoitavasta järjestelystä saatava verohyöty on yli puolet kokonaisjärjestelyn taloudellisesta hyödystä tai yhtä suuri kuin suurin kokonaisjärjestelystä saatava muu kuin verohyöty. Järjestelyt, joiden ainoana tavoitteena on kaksinkertaisen verotuksen ehkäiseminen eivät täytä pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytyksiä.

Helsingissä 13. päivänä elokuuta 2019

SUOMEN ASIANAJAJALIITTO



Jarkko Ruohola
Suomen Asianajajaliiton puheenjohtaja, asianajaja

LAATI

Asianajaja Heikki Vesikansa, Hannes Snellman Asianajotoimisto Oy, Helsinki

Suomen Asianajajaliiton lausunnot valmistellaan oikeudellisissa asiantuntijaryhmissä, joiden toiminnassa on mukana noin 120 asianajajaa. Tämä lausunto on valmisteltu vero-oikeuden asiantuntijaryhmässä.