

19.6.2019

Luonnos hallituksen esitykseksi raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta sääntelystä verotuksen alalla

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan, että veroalan palveluja tarjoaville välittäjille sekä verovelvollisille säädettäisiin velvollisuus ilmoittaa Verohallinnolle tietoja tietyistä rajatylittävistä järjestelyistä, joissa voi olla kyse veron välttämisestä. Ilmoitusvelvollisuuden sisällöstä säädettäisiin laissa raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla. Lisäksi ehdotetaan muutoksia verotusmenettelystä annettuun lakiin.

Ehdotetuilla säädöksillä pannaan täytäntöön EU:n direktiivi, jonka tarkoituksena on parantaa jäsenvaltioiden veroviranomaisten tiedonsaantia rajatylittävistä verosuunnittelujärjestelyistä, joissa voi olla veron kiertämisen tai välttämisen elementtejä.

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

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

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2020 alusta. Lakeja sovellettaisiin ensimmäisen kerran rajoitetusti 25 päivänä kesäkuuta 2018 toteutettuihin järjestelyihin ja täysimääräisesti 1 päivänä heinäkuuta 2020 toteutettaviin järjestelyihin.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

YLEISPERUSTELUT

1 NYKYTILA

1.1 Virka-apudirektiivi

1.2 Lainsäädäntö

2 EU:n lainsäädäntö ja kansainvälinen kehitys

2.1 Direktiivimuutoksen tausta, tavoitteet ja pääasiallinen sisältö

2.2 Kansainvälinen kehitys

3 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

3.1 Tavoitteet ja toteuttamisvaihtoehdot

3.2 Keskeiset ehdotukset

3.3 Ammattisalassapitovelvollisuus

3.4 Tietosuojat

4 ESITYKSEN VAIKUTUKSET

5 ASIAN VALMISTELU

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1 LAKIEHDOTUSTEN PERUSTELUT

1.1 Laki verotusmenettelystä

1.2 Laki raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla

1.3 Laki hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY

kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta

2 VOIMAANTULO

LAKIEHDOTUKSET

LIITE

Rinnakkaistekstit

YLEISPERUSTELUT

1 Nykytila

1.1 Virka-apudirektiivi

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 myös *virka-apudirektiivi*. Virka-apudirektiivi kattaa kaikki jäsenvaltion ja sen osa-alueiden tai paikallisviranomaisten kantamat tai niiden puolesta kannetut verot, jos ne kannetaan alueella, johon perussopimuksia Euroopan unionista tehdyn sopimuksen (jäljempänä SEUT) 52 artiklan nojalla sovelletaan. Soveltamisalan ulkopuolelle jäävät kuitenkin arvonlisävero, tulli ja valmistevero, joita varten on erilliset yhteistyötä koskevat EU-säännökset, sekä pakolliset sosiaaliturvamaksut ja eräät muut maksut.

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

Direktiivimuutos	Keskeinen sisältö
Neuvoston direktiivi 2014/107/EU, annettu 9 päivänä joulukuuta 2014, direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla, jäljempänä myös DAC2-direktiivi	Finanssitilitietojen pakollinen automaattinen tietojenvaihto
Neuvoston direktiivi (EU) 2015/2376, annettu 8 päivänä joulukuuta 2015, direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla, jäljempänä myös DAC3-direktiivi	Rajatylyttäviä tilanteita varten annettavia ennakkopäätöksiä ja ennakkohinnoittelusopimuksia koskeva pakollinen automaattinen tietojenvaihto
Neuvoston direktiivi (EU) 2016/881, annettu 25 päivänä toukokuuta 2016, direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla, jäljempänä myös DAC4-direktiivi	Verotuksen maakohtaista raportointia monikansallisen konsernin maksamista veroista ja taloudellisista tiedoista eri valtioissa koskeva pakollinen automaattinen tietojenvaihto

DAC2-direktiivillä Euroopan unionissa otettiin käyttöön Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön, jäljempänä OECD, kehittämä finanssitilitietoja koskeva yhteinen tietojenvaihtostandardi, jäljempänä CRS-standardi. CRS-standardissa määrätään sellaisten henkilöiden finanssitilitietojen automaattisesta vaihdosta, joiden verotuksellinen kotipaikka sijaitsee muualla ja luodaan puitteet kyseiselle tietojenvaihdolle maailmanlaajuisesti. Tietojenvaihdon tavoitteena on torjua rajatylyttäviä veron kiertämistä ja veropetoksia.

DAC3-direktiivissä säädetään rajatylyttäviä tilanteita varten annettavia ennakkopäätöksiä ja ennakkohinnoittelusopimuksia koskevien tietojen pakollisesta automaattisesta vaihdosta. DAC3-direktiivi pohjautuu OECD:n veropohjien rapautumista ja voitonsiirtoja koskevan BEPS-toimintasuunnitelman (Base Erosion and Profit Shifting) haitallisen verokilpailun ehkäisemistä käsittelevän toimenpiteen 5 (Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance) mukaiseen ETR-tietojenvaihtoon (Exchange of Tax Rulings). DAC3-direktiivin mukai-

nen tietojenvaihto käsittää veroviranomaisen tai muun direktiivissä määritellyn tahon verovelvolliselle antaman ennakkopäätöksen, johon liittyy rajatylittävä ominaisuus. Tietojenvaihdon piirissä olevilta ennakkopäätöksiltä edellytetään muun muassa, että ne koskevat sellaisen oikeudellisen säännöksen tulkintaa tai soveltamista, jolla on liityntä jäsenvaltion verotukseen liittyvien kansallisten lakien täytäntöönpanoon, ja että ne liittyvät rajatylittävään liiketoimeen tai kysymykseen siitä, luoko henkilön toisella lainkäyttöalueella harjoittama toiminta kiinteän toimipaikan. Ennakkohinnoittelusopimukset ovat yhden tai useamman jäsenvaltion veroviranomaisen tai muun direktiivissä määritellyn tahon antamia sopimuksia, jotka on tarkoitettu tilanteisiin, joissa on tarve ratkaista tulkinnallisia, kansainvälistä toimintaa harjoittavan konsernin sisäisiin liiketoimiin liittyviä siirtohinnoittelukysymyksiä. DAC3-direktiivin tietojenvaihdon tavoitteena on verojärjestelmien läpinäkyvyyden parantaminen kehittämällä verotuksen ennakkopäätöksiä ja ennakkohinnoittelusopimuksia koskevien tietojen avoimuutta sekä jäsenvaltioiden hallinnollista yhteistyötä.

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

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

Virka-apudirektiivin mukaiset yhteistyötavat ovat virkamiesten läsnäolo toisen jäsenvaltion hallintovirastossa ja osallistuminen hallinnollisiin tutkimuksiin, samanaikainen tarkastus, asiakirjojen tiedoksianto, palaute sekä tietojenvaihto, joka voi perustua pyyntöön tai olla oma-aloitteista tai pakollista automaattista tietojenvaihtoa. Viimeksi mainittu kattaa viisi tulo- ja pääomalajia: työtulo, johtajanpalkkio, henkivakuutus tuotteet, joita muut tietojenvaihtoa koskevat unionin oikeudelliset välineet ja muut vastaavat toimenpiteet eivät kata, eläke ja kiinteän omaisuuden omistus ja tällaisesta omaisuudesta saatava tulo. Näiden tulo- ja pääomalajitietojen pitää olla saatavilla olevia ja koskea henkilöitä, jotka asuvat muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, joka tiedot antaa. Yhteistyötapoihin kuuluu myös raportoitavia finanssilitietoja koskeva, rajatylittäviä tilanteita varten annettavia ennakkopäätöksiä ja ennakkohinnoittelusopimuksia koskeva sekä maakohtaista raporttia koskeva pakollinen automaattinen tiedonvaihto.

Suomen ja muiden jäsenvaltioiden välinen virka-apu veroalalla voi perustua myös Suomen ja jäsenvaltioiden välillä sovellettaviin tulo- tai perintöverosopimuksiin, erillisiin virka-apusopimuksiin, Pohjoismaiden välillä virka-avusta veroasioissa tehtyyn sopimukseen (SopS 37/1991) ja Euroopan

neuvoston ja OECD:n laatimaan, veroasioissa annettavaa keskinäistä virka-apua koskevaan yleissopimukseen (SopS 21/1995 ja SopS 40/2011). Lisäksi virka-apua voidaan pyytää esimerkiksi keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetun lain (1526/2011) perusteella.

1.2 Lainsäädäntö

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

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

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

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

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

2 EU:n lainsäädäntö ja kansainvälinen kehitys

2.1 Direktiivimuutoksen tausta, tavoitteet ja pääasiallinen sisältö

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

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

Sen jälkeen, kun huomattiin, että läpinäkyvyys liiketoiminnan kehittämässä voi edistää veron kiertämisen ja verovilpin torjuntaa sisämarkkinoilla, Euroopan komissiota on kehoitettu tekemään aloitteita mahdollisesti aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntäviä järjestelyjä koskevien tietojen pakollisesta ilmoittamisesta OECD:n BEPS-toimintasuunnitelman verosuunnittelujärjestelyjen ja –rakenteiden pakollista ilmoittamista käsittelevän toimenpiteen 12 (Mandatory Disclosure Rules) mukaisesti. Tässä yhteydessä Euroopan parlamentti on vaatinut tiukempia toimia välittäjiä vastaan, jotka avustavat järjestelyissä, jotka voivat johtaa veronkiertoon ja verovilppiin. G7-ryhmän vuonna 2017 antamassa verorikosten ja muiden laittomien rahavirtojen torjuntaa Barin julistuksessa (G7 Bari Declaration on Fighting Tax Crimes and Other Illicit Financial Flows) OECD:tä pyydettiin aloittamaan keskustelut mahdollisista tavoista sellaisten järjestelyjen käsittelemiseksi,

joilla pyritään kiertämään CRS-standardin mukainen raportointivelvoite tai joiden tarkoituksena on suojata tosiasiallisia edunsaajia rakenteilla, joissa ei noudateta avoimuuden periaatetta, ottaen huomioon myös pakollista ilmoittamista koskevat mallisäännöt, joiden pohjana on BEPS-toimintasuunnitelman toimenpidettä 12 käsittelevässä raportissa kuvattu lähestymistapa veronkiertojärjestelyihin.

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

Vastatakseen olemassa olevaan, edellä kuvattuun tarpeeseen lisätä verotuksen avoimuutta ja veroviranomaisten mahdollisuuksiin puuttua paremmin aggressiiviseen verosuunnitteluun Euroopan unionin neuvosto antoi 25 päivänä toukokuuta 2018 direktiivin (EU) 2018/822 direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla, jäljempänä myös DAC6-direktiivi tai direktiivi (EU) 2018/822.

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

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

Aggressiivisen verosuunnittelun järjestelyt ovat vuosien aikana muuttuneet yhä monimutkaisemmiksi ja ne muuttuvat ja mukautuvat edelleen veroviranomaisten vastatoimien seurauksena. Direk-

tiivin johdanto-osassa todetaan, että tämän vuoksi on tehokkaampaa pyrkiä kokoamaan mahdollisesti aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntävät järjestelyt luetteloon sellaisista liiketoimien ominaispiirteistä ja osatekijöistä, tunnusmerkeistä, jotka viittaavat vahvasti veronkiertoon tai väärinkäyttöön, sen sijaan, että määriteltäisiin aggressiivisen verosuunnittelun käsite. Direktiivin liite sisältää tyhjentävän luettelon tunnusmerkeistä.

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

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

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

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

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

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

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

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

2.2 Kansainvälinen kehitys

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

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

Alankomaat

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

Irlanti

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

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

Iso-Britannia

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

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

Puola

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

Ilmoittamista koskevat määräajat ovat direktiivin määräaikoja huomattavasti aikaisemmat. Veroviranomaiselle on ilmoitettava tiedot niistä uusista järjestelyistä, jotka ovat raportoitavia 1 päivänä

tammikuuta 2019 ja sen jälkeen. Direktiivin voimaantulon ja 31 päivänä joulukuuta 2018 välisenä aikana raportoitaviksi tulleet järjestelyt oli ilmoitettava veroviranomaiselle jo maaliskuun loppuun 2019 mennessä. Isommille välittäjille on säädetty velvoitteet laatia ja toteuttaa sisäiset menettelyt muun muassa raportointi-, dokumentointi- ja asiakirjojen säilytysvelvoitteiden noudattamiseksi sekä työntekijöiden kouluttamiseksi täyttämään nämä velvoitteet.

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

Ruotsi

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

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

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

Saksa

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

Järjestelyjen raportointi tulisi Saksassa olemaan kaksiosainen. Välittäjä tai asianomainen verovelvollinen antaisi veroviranomaiselle järjestelystä ensin alustavan ilmoituksen, joka sisältää muun

muassa kuvauksen järjestelystä ja sen sisältämistä tunnusmerkeistä. Toisessa ilmoittamisvaiheessa yksilöitäisiin järjestelyä hyödyntävät asianomaiset verovelvolliset.

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

3 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

3.1 Tavoitteet ja toteuttamisvaihtoehdot

Esityksen tarkoituksena on panna täytäntöön 25 päivänä toukokuuta 2018 annettu neuvoston direktiivi (EU) 2018/822 direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla. Direktiivillä otetaan Euroopan unionin jäsenvaltioiden välillä käyttöön rajatylittäviä järjestelyjä koskeva pakollinen automaattinen tiedonvaihto. Direktiivin taustaa ja tavoitteita on kuvattu tarkemmin edellä jaksossa 2.1.

Direktiivin johdanto-osan mukaan jäsenvaltio voisi toteuttaa lisää samankaltaisia kansallisia raportointitoimia. Joissakin jäsenvaltioissa, ainakin Ruotsissa ja Saksassa, raportointivelvollisuuden piiriin on ehdotettu kuuluviksi myös tietyt kansalliset järjestelyt. Puolan vuoden 2019 alussa voimaantulleet direktiivin täytäntöönpanosäännökset kattavat myös kansalliset järjestelyt. Raportointivelvollisuuden laajentaminen Suomessa kansallisiin järjestelyihin toisi Verohallinnon tietoon tilanteet, joissa ei ole rajatylittävää elementtiä. Verohallinto voisi mahdollisesti hyödyntää kansallisista järjestelyistä saamia tietoja ennakoivassa ohjauksessa ja verovalvonnassa. Raportointivelvollisuudella voisi lisäksi olla ennaltaehkäisevä vaikutus. Kansallisten järjestelyjen mukanaolo lisäisi kuitenkin tiedonanto- ja ilmoitusvelvollisten sekä Verohallinnon hallinnollista taakkaa uusien tietojen keräämisen, ilmoittamisen ja käsittelyn seurauksena. Kansallisten järjestelyjen tiedonanto- ja ilmoitusvelvollisuudesta oletettavasti aiheutuvan hallinnollisen taakan voidaan arvioida olevan suuremman kuin sillä saavutettavan hyödyn. Tämän vuoksi esityksessä ehdotetaan, että raportointivelvollisuus rajattaisiin vain direktiivin mukaisiin rajatylittäviin järjestelyihin. Tarvetta ulottaa raportointivelvollisuus myöhemmin myös kansallisiin järjestelyihin arvioitaisiin uuden lainsäädännön toteuttamisen ja rajatylittävien järjestelyjen ilmoittamisesta saatavien kokemusten perusteella.

Direktiivi (EU) 2018/822 on asiasisällöltään ja käsitteistöltään varsin laaja kokonaisuus ja direktiivin täytäntöönpano edellyttää lukuisia säännöksiä. 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 lakisäädettävänä, jollei täytäntöönpanosäännöksestä muuta johdu. Tämän täytäntöönpanosäännöksen lisäksi lakiehdotus sisältää direktiivin velvoitteiden täytäntöönpanon ja soveltamisen kannalta tarpeellisia asiasisältöisiä säännöksiä.

Direktiivin täytäntöönpanon toteuttaminen säätämällä raportoitavista järjestelyistä erillisessä laissa olisi selkeämpää kuin järjestelyjen raportointia koskevien sääntösten sisällyttäminen verotusmenettelylakiin. Tämän vuoksi esityksessä ehdotetaan säädettäväksi laki raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla, jäljempänä laki raportoitavista järjestelyistä, joka sisältäisi kattavat säännökset raportoitavista järjestelyistä, järjestelyjen ilmoittamisesta ja menettelyistä.

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

3.2 Keskeiset ehdotukset

Esityksessä ehdotetaan, että tiedot tietyistä mahdollisesti veron kiertämisen tai veron välttämisen elementtejä sisältävistä rajatylittävistä verosuunnittelujärjestelyistä olisi ilmoitettava Verohallinnolle. Rajatylittäviä järjestelyjä olisivat järjestelyt, jotka liittyvät useampaan Euroopan unionin jäsenvaltioon tai yhteen Euroopan unionin jäsenvaltioon ja kolmanteen maahan esimerkiksi järjestelyssä mukana olevien henkilöiden eri valtioissa olevien verotuksellisten kotipaikkojen seurauksena. Ilmoitusvelvollinen olisi ensisijaisesti välittäjä eli järjestelyn suunnittelija, markkinoija tai organisoija ja toissijaisesti järjestelyä hyödyntävä verovelvollinen.

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

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

Välittäjän tiedonantovelvollisuuden ja asianomaisen verovelvollisen ilmoitusvelvollisuuden lisäksi verotusmenettelylaissa säädettäisiin välittäjän erityisestä tiedonantovelvollisuudesta, jotta Verohallinto voisi direktiivissä edellytetyllä tavalla tehokkaasti valvoa järjestelyjen raportointia koskevien velvoitteiden noudattamista.

Velvoitteiden laiminlyönteihin ehdotetaan sovellettavan verotusmenettelylain 3 luvun tiedonantovelvollisiin sovellettavaa laiminlyöntimaksusäännöstä. Olemassa olevan sääntelyn mukaan laiminlyöntimaksun suuruus vaihtelee laiminlyönnin vakavuuden mukaan ja on enintään 15 000 euroa. Välittäjien ja asianomaisten verovelvollisten yhdenmukaisen kohtelun mahdollistamiseksi samaa sääntelyä sovellettaisiin myös asianomaisen veroverovelvollisen velvoitteiden laiminlyönteihin.

Lisäksi esityksessä ehdotetaan eräitä muita täsmennyksiä ja lisäyksiä verotusmenettelylakiin. Esimerkiksi verotusmenettelylain laiminlyöntimaksusäännöstä ehdotetaan muutettavaksi siten, että säännöksen soveltamisalan piiriin tulisivat raportoitavia järjestelyjä koskevien velvoitteiden laiminlyöntien lisäksi myös verotusmenettelylain 3 luvun finanssitilitietojen tiedonantovelvollisuutta koskevien säännösten sisältämien huolellisuusmenettelyvelvoitteiden laiminlyönnit. Finanssitilitietojen tiedonantovelvollisuussäännösten pohjana ovat DAC2-direktiivi, CRS-standardi ja FATCA-sopimus, jotka direktiivin (EU) 2018/822 tavoin edellyttävät jäsenvaltiolta tai sopimusvaltiolta tiedonantovelvollisille säädettyjen velvoitteiden tehokasta valvontaa ja sanktiointia.

Esityksessä ehdotetut säännökset eivät rajoittaisi verotusmenettelylain muiden tiedonantovelvollisia ja ilmoitusvelvollisia koskevien säännösten soveltamista esityksen piirissä oleviin velvoitteisiin.

3.3 Ammattisalassapitovelvollisuus

Direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 5 kohdan säännös antaa jäsenvaltioille mahdollisuuden ottaa huomioon kansallisen lainsäädännön ammattisalassapitosäännökset ja niiden vaikutukset raportoitavien järjestelyjen välittäjien velvollisuuteen ilmoittaa tietoja. Kyseisen kohdan mukaan välittäjille voidaan säätää oikeus olla toimittamatta raportoitavaa rajatylittävää järjestelyä koskevia tietoja, jos raportointivelvoite loukkaisi kyseessä olevan jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön mukaista oikeudellista ammattisalassapitovelvollisuutta. Vapautus raportointivelvollisuudesta muodostuu direktiivin mukaan kuitenkin vain niille välittäjille, jotka harjoittavat toimintaansa sellaisten asiaa koskevien kansallisten lakien mukaisesti, joilla niiden ammattia säädelään.

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

Vapautuksen piiriin säädettäisiin kuuluviksi asianajajista annetun lain (496/1958) mukaiset asianajajat, luvan saaneista oikeudenkäyntiavustajista annetun lain (715/2011) mukaiset oikeudenkäyntiavustajat ja valtion oikeusapu- ja edunvalvontapiireistä annetun lain (477/2016) mukaiset julkiset oikeusavustajat, joita kaikkia koskee oikeudenkäymiskaaren (4/1734) 17 luvun 13 §:n 3 momentin todistamiskielto ja asianajajia lisäksi asianajajista annetun lain 5 c §:n salassapitokielto. Vapautettu välittäjä olisi kuitenkin velvollinen ilmoittamaan raportoitavista järjestelyistä kaikki ne vaaditut tiedot, jotka eivät ole häntä koskevien salassapitosäännösten piirissä.

3.4 Tietosuoja

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

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

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

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

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

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

Yleisen tietosuojasetuksen 6 artiklan 3 kohta edellyttää sääntelyltä yleisen edun mukaisuutta ja oikeasuhtaisuutta. Direktiivin järjestelyjen raportointia koskevien raportointivelvoitteiden sekä tiedonanto- ja ilmoitusvelvollisuudeksi ehdotettujen säännösten on katsottava olevan yleisen edun mukaisia verotuksen oikeellisuuden valvomiseksi niin kansallisesti kuin koko Euroopan unionin tasolla. Ehdotetut säännökset ottavat myös huomioon yleisen tietosuojasetuksen 5 artiklan mukaiset vaatimukset tietojen minimoinnin suhteen, koska tiedonanto- ja ilmoitusvelvollisuuden ja tietojen

käsittely Verohallinnossa koskee vain direktiivin vaatimia jäsenvaltioiden välillä vaihdettavia tietoja.

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

Tietojen luovuttamisesta säädetään muun muassa viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetussa laissa (621/1999) ja verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetussa laissa (1346/1999). Hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetun lain (185/2013) ehdotetussa säännöksessä säädettäisiin raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevien tietojen ilmoittamisesta virka-apudirektiivin mukaisesti muiden jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille ja Euroopan komissiolle. Tietojen säilytysaika määräytyisi verotustietojen säilytysaikojen mukaisesti.

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

4 Esityksen vaikutukset

Esitys laajentaisi veroasioita koskevan tiedonvaihdon rajatylittäviin järjestelyihin Euroopan unionin jäsenvaltioiden välillä.

Rajatylittäviä järjestelyjä koskeva tiedonvaihto tapahtuu jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten välillä. Verohallinto keräisi jäsenvaltioille ilmoitettavat tiedot rajatylittävistä järjestelyistä ensisijaisesti tiedonantovelvollisilta välittäjiltä ja toissijaisesti ilmoitusvelvollisilta asianomaisilta verovelvollisilta. Esitetyt säännökset aiheuttaisivat tiedonanto- ja ilmoitusvelvollisille juridisille ja luonnollisille henkilöille lisääntyneitä verotukseen liittyviä kustannuksia ja lisää työtä. Kustannukset aiheutuisivat direktiivin kansallisesta täytäntöönpanosta. Raportoitavien järjestelyjen määrää ei voida arvioida, minkä vuoksi raportointivelvollisille aiheutuvien kustannusten arviointi ei ole mahdollista.

Järjestelyjen raportointi Verohallinnolle ja järjestelyjä koskeva tiedonvaihto Euroopan unionin jäsenvaltioiden välillä edellyttäisivät muutoksia Verohallinnon tietojärjestelmiin. Ottaen huomioon direktiivin sisällön ja runsaan käsitteistön on oletettavaa, että esitys aiheuttaisi Verohallinnossa myös tarpeen kouluttaa ja resursoida henkilöstöä raportointia koskevien velvoitteiden valvontaan sekä neuvontaan ja ohjaukseen. Raportoitavien järjestelyjen määrää ei voida arvioida, minkä vuoksi Verohallinnolle aiheutuvien kustannusten täsmällinen arviointi ei ole mahdollista.

Markkinoiden väärinkäytöstä sekä Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2003/6/EY ja komission direktiivien 2003/124/EY, 2003/125/EY ja 2004/72/EY kumoamisesta annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 596/2014 (markkinoiden väärinkäyttöasetus) sääntelee markkinoiden väärinkäyttöä eli sisäpiirikauppoja, sisäpiiritiedon laitonta ilmaisemista, markkinoiden manipulointia ja sisäpiiritiedon julkistamista. Direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apu-direktiivin mukaiset raportoitavat järjestelyt voivat joissakin tilanteissa sisältää asetuksen tarkoittamia sisäpiiritietoja. Tämän vuoksi Verohallinnon olisi tietoja kerätessään, käsitellessään ja muille jäsenvaltioille ilmoittaessaan varmistettava, että menettely on järjestelyjen mahdollisesti sisältämien sisäpiiritietojen osalta asetuksen ja muiden asiaa koskevien säännösten mukaista.

[esityksen vaikutusten kuvausta täydennetään lausuntokierroksella vaikutuksista saadun palautteen perusteella]

5 Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä.

[Täydennetään lausuntojen perusteella.]

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1 Lakiehdotusten perustelut

1.1 Laki verotusmenettelystä

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

Ensimmäisessä tilanteessa ensisijainen raportointivelvollinen olisi vapautettu raportointivelvollisuudesta ja se olisi ilmoittanut vapautuksestaan asianomaiselle verovelvolliselle. Toisessa tilanteessa järjestelyllä ei olisi lainkaan välittäjää, jolloin asianomainen verovelvollinen olisi järjestelystä ilmoitusvelvollinen. Pykälän 1 ja 2 momentin sisältö ja velvoitteet vastaisivat muilta osin 17 e §:n 1 momentin 1 kohdan sisältöä ja velvoitteita.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönteihin sovellettavista säännöksistä. Ilmoitettavat tiedot raportoitavista järjestelyistä ja tietojen ilmoittamista koskevat määräajat ovat samat riippumatta siitä, onko raportointivelvollisena ehdotetun 17 e §:n mukainen välittäjä vai 14 f §:n mukainen asianomainen verovelvollinen. Tämän vuoksi myös ilmoituslaiminlyöntien sanktioinnin olisi perusteltua ja tarkoituksenmukaista olla yhdenmukaista. Verotusmenettelylain 17 e §:n tiedonantovelvollisuuden laiminlyönteihin sovellettavia saman lain 22 a §:n tiedonantovelvollisen laiminlyöntimaksusäännöksiä sovellettaisiin täten myös verovelvollisia koskevan 14 f §:n ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönteihin.

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

17 e §. Pykälässä säädettäisiin sivullisen yleisestä tiedonantovelvollisuudesta koskien raportoitavia järjestelyjä. Tämä pykälä yhdessä raportoitavista järjestelyistä annetun lain kanssa täyttäisi direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 1 kohdan vaatimuksen siitä, että jäsenvaltion on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, joilla välittäjät veloitetaan toimittamaan toimivaltaiselle viranomaiselle tiedossaan, hallussaan tai määräysvallassaan olevat raportoitavia rajoittavia järjestelyjä koskevat tiedot.

Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan välittäjän olisi annettava Verohallinnolle tiedot raportoitavista järjestelyistä annetun lain mukaisista raportoitavista järjestelyistä.

Saman momentin 2 kohdassa säädettäisiin tiedonantovelvollisuudesta kokonaan tai osittain vapautetun välittäjän velvollisuudesta ilmoittaa Verohallinnolle tieto siitä, että se on ilmoittanut raportoita-

van järjestelyn toiselle välittäjälle tai toisen välittäjän puuttuessa järjestelyn asianomaiselle verovelvolliselle sitä koskevista raportointivelvoitteista. Direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 5 kohta edellyttää jäsenvaltion toteuttavan tarvittavat toimenpiteet, joilla vapautetut välittäjät velvoitetaan ilmoittamaan viipymättä toiselle välittäjälle, tai jos toista välittäjää ei ole, asianomaiselle verovelvolliselle niitä koskevista raportointivelvoitteista. Direktiivi ei rajoita tätä vapautetun välittäjän ilmoitusvelvollisuutta välittäjän oman asuinvaltion välittäjiin ja asianomaisiin verovelvollisiin, vaan vapautetun välittäjän on ilmoitettava järjestelyä koskevista raportointivelvoitteista myös muissa jäsenvaltioissa oleville välittäjille ja asianomaisille verovelvollisille. Verohallinto voisi antaa tarkempia määräyksiä ja laatisi menettelyt tämän tiedon ilmoittamisesta Verohallinnolle sen varmistamiseksi, että vapautettu välittäjä ilmoittaa vapautuksestaan toiselle välittäjälle tai asianomaiselle verovelvolliselle. Vapautuksesta ja sen edellytyksistä säädettäisiin raportoitavista järjestelyistä annetun lain 6 §:ssä.

Saman momentin 3 kohdassa säädettäisiin välittäjän velvollisuudesta ilmoittaa Verohallinnolle tieto siitä, että välittäjä on ilmoittanut Verohallinnolle raportoimaansa rajatylittävään järjestelyyn liittyvän, järjestelyn yksilöivän viitenumeron tiedossaan oleville saman järjestelyn muille raportointivelvollisille välittäjille tai asianomaisille verovelvollisille.

Euroopan komissio on 28 päivänä maaliskuuta 2019 antanut 18 päivänä huhtikuuta 2019 voimaan tulleen täytäntöönpanoasetuksen (EU) 2019/532 täytäntöönpanoasetuksen (EU) 2015/2378 muuttamisesta raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevassa pakollisessa automaattisessa tietojenvaihdossa käytettävien vakiolomakkeiden osalta, mukaan lukien kielijärjestelyt. Täytäntöönpanoasetuksen johdanto-osassa todetaan, että jos useampi kuin yksi välittäjä tai asianomainen verovelvollinen on velvollinen toimittamaan tiedot, kaikessa samaa järjestelyä koskevassa tietojenvaihdossa olisi käytettävä yhtä ainoaa viitenumeroa, jotta nämä tietojenvaihdot voidaan yhdistää keskusrekisterissä (CCN) yhteen järjestelyyn. Suomessa tämä toteutettaisiin siten, että Verohallinto ilmoittaisi rajatylittävän järjestelyn ensimmäiselle raportoijalle, tilanteesta riippuen välittäjälle tai asianomaiselle verovelvolliselle, tietojen raportoinnin yhteydessä järjestelyn yksilöivän viitenumeron. Viitenumeron Verohallinnolta saanut välittäjä tai asianomainen verovelvollinen ilmoittaisi viitenumeron saman järjestelyn mahdollisille muille tiedossaan oleville raportointivelvollisille välittäjille ja asianomaisille verovelvollisille, riippumatta siitä, missä Euroopan unionin jäsenvaltiossa nämä olisivat. Järjestelystä CCN:ään lähetettäviin tietoihin sisältyisi myös viitenumero. Jos samassa järjestelyssä olisi useampi raportointivelvollinen välittäjä tai asianomainen verovelvollinen, kaikkiin samaa järjestelyä koskeviin raportointeihin Verohallinnolle tai muiden Euroopan unionin jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille sisältyisi sama viitenumero, mikä mahdollistaisi samasta järjestelystä CCN:ään lähetettyjen tietojen yhdistämisen. Verohallinto laatisi menettelyn viitenumeron antamisesta järjestelyn ensimmäiselle raportoijalle sekä ohjeet ja menettelyn siitä, miten ensimmäisen raportoijan tulisi ilmoittaa Verohallinnolle tieto viitenumeron ilmoittamisesta järjestelyn muille välittäjille ja asianomaisille verovelvollisille.

Pykälän 2 momentin mukaan tiedonantovelvollisista, raportoitavista järjestelyistä ja ilmoitettavista tiedoista säädettäisiin tarkemmin raportoitavista järjestelyistä annetussa laissa.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin Verohallinnolle oikeus antaa tarkempia määräyksiä annettavista tiedoista sekä tietojen antamisen tavasta. Verohallinnolla olisi oikeus lainsäädännön mahdollistamalla tavalla toteuttaa raportoitavien tietojen ilmoittamisen menettely tarkoituksenmukaisella tavalla.

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

Direktiivi (EU) 2018/822 asettaa raportointivelvollisille tiedonantovelvollisuuden lisäksi myös muita velvoitteita. Direktiivi edellyttää esimerkiksi, että raportoinnista vapautetut välittäjät ilmoittavat saman järjestelyn toiselle välittäjälle tai asianomaiselle verovelvolliselle tätä koskevasta raportointivelvoitteesta. Direktiivi edellyttää myös, että jäsenvaltiot säätävät seuraamukset, jotka määräävät direktiivin nojalla säädettyjen velvoitteiden laiminlyönneistä. Pykälän sanamuotoa muutettaisiin niin, että se selkeästi kattaa 3 luvussa tarkoitettut velvoitteet mukaan lukien direktiivin nojalla säädettyt velvoitteet.

Verotusmenettelylain 3 lukuun on viime vuosina tullut useita muita sellaisia velvoitteita, joiden vuoksi ehdotettu lain täsmennys on tarpeen, kuten 17 a-d §:n huolellisuusmenettelyvelvoitteet. Voimassa olevan lain sanamuodon ei voida näitä velvoitteita koskevien virheiden ja laiminlyöntien osalta katsoa kokonaisuudessaan täyttävän DAC2-direktiivin tai kansainvälisten sopimusten, kuten CRS-standardin ja FATCA-sopimuksen, pakottavia velvoitteita.

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

Pykälän 2 ja 3 momenttiin lisättäisiin vastaavat täsmennykset liittyen edellä mainittujen muiden velvoitteiden laiminlyönteihin.

Ehdotetulla muutoksella lisättäisiin lain täsmällisyyttä ja tarkkarajaisuutta, varmistettaisiin virka-apudirektiivin sekä CRS-standardin ja FATCA-sopimuksen tehokkaan täytäntöönpanovelvoitteen täyttyminen riittävällä täsmällisyydellä ja tehostettaisiin Verohallinnon mahdollisuutta varmistaa lain tehokasta täytäntöönpanoa.

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

Direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin 25 a artikla edellyttää, että jäsenvaltiot toteuttavat kaikki tarvittavat toimenpiteet direktiivin nojalla säädettyjen kansallisten säännösten täytäntöönpanon varmistamiseksi. Tämä edellyttää, että Verohallinnon on voitava tehokkaasti valvoa ehdotetun 17 e §:n mukaisten velvoitteiden noudattamista. Direktiivi asettaa tiedonantovelvollisuuden lisäksi muita velvoitteita. Ehdotetun muutoksen tarkoitus on lisätä täsmällisyyttä ja tarkkarajaisuutta ja varmistaa, että Suomi täyttää direktiivin asettamat velvoitteet.

Verotusmenettelylain 14 §:n verotarkastussäännöksen voidaan katsoa täyttävän direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin 25 a artiklan vaatimukset tilanteissa, joissa asianomainen verovelvollinen ilmoittaa ehdotetun 14 f §:n edellyttämät omaan toimintaansa ja verotukseensa liittyvät tiedot.

23 c §. Pykälässä säädettäisiin ehdotetun 17 e §:ssä tarkoitetun välittäjän velvollisuudesta Verohallinnon kehotuksesta viitenumeron, nimen, järjestelyn tai muun vastaavan yksilöinnin perusteella antaa ja esittää tarkastettavaksi hallussaan olevat tiedot menettelyistä, asiakirjoista sekä muista tiedoista, jotka ovat tarpeen sen varmistamiseksi, että välittäjä on suorittanut 17 e §:ssä tarkoitetut velvoitteet.

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

Pykälän tiedonantovelvollisuus ei koskisi niitä tietoja, jotka olisivat raportoitavista järjestelyistä annetun lain 6 §:n tarkoittamia tietoja. Toisin sanoen, esimerkiksi asianajajan ei tarvitsisi antaa 23 c §:n nojalla sellaisia tietoja, jotka olisivat asianajajista annetun lain 5 c § tai oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 13 §:n 3 momentin tarkoittamia tietoja.

Pykälällä varmistettaisiin, että Verohallinto voi tehokkaasti valvoa 17 e §:n velvoitteiden noudattamista. Lisäksi pykälällä katsottaisiin täytettävän direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin 25 a artiklan ja kansainvälisten sopimusten asettamat virka-apua koskevat velvoitteet. Pykälällä ei olisi vaikutusta muihin verotusmenettelylain tiedonantovelvollisuutta koskevien säännösten soveltamiseen. Verohallinto voisi jatkossakin soveltaa esimerkiksi 19 §:n mukaista yksityisen erityistä tiedonantovelvollisuutta aina silloin, kun kysymys on yksittäisestä liiketapahtumasta ja tiedot ovat tarpeen muun verovelvollisen verotusta tai muutoksenhakua koskevan asian käsittelyä varten.

1.2 Laki raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla

1 luku

1 §. Pykälässä säädettäisiin lain soveltamisalaan kuuluvista raportoitavista järjestelyistä. Pykälän 1 momentissa viitattaisiin verotusmenettelylain säännöksiin, joissa säädetään näitä järjestelyjä koskevista ilmoitus- ja tiedonantovelvollisuudesta ja laiminlyönneistä.

Pykälän 2 momentin mukaan lakia sovellettaisiin rajatylittäviin järjestelyihin, joilla olisi tai voisi olla vaikutusta virka-apudirektiivin täytäntöönpanolain soveltamisalan mukaisten verojen suuruuteen tai määräytymiseen. Virka-apudirektiiviä ja sen täytäntöönpanolakia sovelletaan kaikkiin jäsenvaltion ja sen osa-alueiden tai paikallisviranomaisten kantamiin tai niiden puolesta kannettuihin veroihin lukuun ottamatta arvonnlisäveroa, tullia ja valmisteveroa sekä pakollisia sosiaaliturvamaksuja ja eräitä muita maksuja.

Pykälän 3 momentin 1 kohdan mukaan lakia sovellettaisiin myös sellaisiin rajatylittäviin järjestelyihin, jotka voisivat vaikuttaa verotusmenettelylain 17 a-d §:n mukaisiin velvoitteisiin. Verotusmenettelylain 17 a-d §:ssä säädetään sivullisen yleisestä finanssitilitietoja koskevista tiedonantovelvollisuuksista, joiden perustana ovat direktiivi 2014/107/EU, CRS-standardi ja FATCA-sopimus. Tämän kohdan mukaisilla järjestelyillä tarkoitettaisiin edellä mainittujen raportointivelvoitteiden kiertämistä, jota koskevista tunnusmerkeistä säädetään direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.D 1 kohdassa.

Pykälän 3 momentin 2 kohdan mukaan lakia sovellettaisiin myös sellaisiin rajatylittäviin järjestelyihin, jotka voisivat vaikeuttaa tosiasiallisen edunsaajan tunnistamista. Tosiasiallisella edunsaajalla tarkoitettaisiin erityisesti rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen estämisestä annetussa laissa (444/2017) määriteltyä tosiasiallista edunsaajaa. Lainkohta soveltuisi erityisesti järjestelyihin, jotka on joko suunniteltu niin, että järjestelyn tosiasiallinen edunsaaja saataisiin kätkettyä, tai sitä markkinoitaisiin tällä tai se käytännössä aiheuttaisi tämän. Järjestelylle olisi ominaista sellaisen henkilön mukanaolo, joka ei harjoittaisi aktiivista liiketoimintaa ja joka olisi sijoittautunut muualle kuin yksi tai useampi järjestelyn tosiasiallisista edunsaajista. Tyypillisesti tällaisiin järjestelyihin liittyy muun muassa hallintarekisteröityjen osakkeenomistajien käyttämistä, välillisen määräysvallan käyttämistä jossakin järjestelyssä mukana olevassa yksikössä tai sellaisten valtioiden tai lainkäyttöalueiden hyödyntämistä, joissa on puutteellinen tai heikko sääntely tosiasiallisen edunsaajan tunnistamiseksi. Tämän kohdan mukaisten järjestelyjen tunnusmerkistä säädetään direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.D 2 kohdassa. Lain soveltumisesta kyseisiin järjestelyihin on tarpeen säätää erikseen, koska velvoite ei käy suoraan ilmi 2 momentista, jossa säädetäisiin järjestelyistä, joilla on vaikutusta verojen suuruuteen tai määräytymiseen.

2 §. Pykälässä säädetäisiin lakiin liittyvistä keskeisistä käsitteistä, joista suurin osa on määritelty direktiivissä (EU) 2018/822.

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

Järjestelyllä tarkoitettaisiin direktiivin (EU) 2018/822 mukaista rajatylittävää järjestelyä eli järjestelyä, joka koskee useampaa kuin yhtä Euroopan unionin jäsenvaltiota tai yhtä Euroopan unionin jäsenvaltiota ja kolmatta maata tai lainkäyttöaluetta. Järjestelyn koskeminen useampaa jäsenvaltiota tai jäsenvaltiota ja kolmatta maata tai lainkäyttöaluetta tarkoittaisi sitä, että järjestelyyn osallistuvalla henkilöllä tai osallistuvilla henkilöillä on liittynyt useampaan valtioon tai lainkäyttöalueeseen verotuksellisen kotipaikan, kiinteän toimipaikan tai liiketoiminnan harjoittamisen muodossa. Järjestely koskisi useampaa valtiota myös, jos järjestelyllä voi olla vaikutuksia ehdotetun 1 §:n 3 momentin mukaiseen automaattiseen tietojenvaihtoon tai tosiasiallisen edunsaajan tunnistamiseen. Direktiivi ei määrittele erikseen järjestelyn käsitettä, mutta määrittelee markkinakelpoisen järjestelyn ja räätälöidyn järjestelyn käsitteet ja näitä käsitteitä koskevat pykälän määritelmät vastaisivat direktiivin määritelmiä. Jotta ehdotettua sääntelyä ei olisi mahdollista kiertää ainoastaan muodollisin perustein, järjestelyn tarkempaa muotoa ei määriteltäisi tarkemmin myöskään kansallisessa lainsäädännössä. Käytännössä lain soveltamisalan piiriin kuuluvat järjestelyt määräytyisivät tunnusmerkkien kautta.

Tunnusmerkillä (hallmark) tarkoitettaisiin järjestelyn ominaispiirrettä tai osatekijää, joista säädetäisiin ehdotetuissa 12-22 §:ssä. Tunnusmerkin sisältyminen järjestelyyn olisi järjestelyn raportoituuden ehdoton edellytys. Se voisi antaa viitteitä muun muassa mahdollisesta veron kiertämisestä, veron välttämisestä tai CRS-standardin mukaisen raportoinnin kiertämisestä. Tunnusmerkki ei kuitenkaan automaattisesti tarkoittaisi järjestelyllä tavoiteltavan jotakin näistä. Tunnusmerkkejä, jotka vastaavat direktiivin (EU) 2018/822 tunnusmerkkejä, käsitellään yksityiskohtaisemmin ehdotettujen 12-22 §:n perustelujen yhteydessä.

Pääasiallista hyötyä mittaavalla testillä (main benefit test) tarkoitettaisiin testiä, jolla selvitetäisiin, tavoitellaanko järjestelyllä veroetua. Pykälän ehdotettu määritelmä vastaisi direktiivin (EU) 2018/822 pääasiallista hyötyä mittaavan testin määritelmää. Testin täyttämisen kriteereinä pidettäisiin sitä, että veroedun saaminen on kaikki asiaankuuluvat tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen se pääasiallinen hyöty tai yksi pääasiallisista hyödyistä, jonka henkilö voi odottaa järjestelystä saavansa. Pääasiallista hyötyä mittaavan testin kriteerien täyttäminen olisi ehdoton edellytys niiden järjestelyjen raportoituudelle, jotka sisältäisivät ehdotettujen 12-17 §:n tai 18 §:n 2 kohdan a alakohdan tai 3 tai 4 kohdan mukaisen tunnusmerkin.

Välittäjä (intermediary) on direktiivin (EU) 2018/822 ja ehdotetun lain velvoitteiden täyttämisen kannalta keskeinen käsite. Välittäjä olisi järjestelyjen raportoinnissa ensisijainen raportointivelvollinen.

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

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

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

Välittäjäksi katsottaisiin myös henkilö, joka tarjoaa näihin edellä mainittuihin toimiin liittyen palveluja joko suoraan tai muiden henkilöiden välityksellä. Palvelulla tarkoitettaisiin tässä yhteydessä mitä tahansa raportoitavan järjestelyn suunnitteluun, markkinointiin, organisointiin, toteuttamisen hallinnointiin ja saataville toteuttamiseen liittyvää tukea, apua tai neuvontaa. Lisäedellytyksenä olisi, että henkilö tietää tai sen voidaan kohtuudella olettaa tietävän ryhtyneensä tarjoamaan palveluja raportoitavaan järjestelyyn liittyen. Henkilön voitaisiin kohtuudella olettaa tietävän ryhtyneensä tarjoamaan raportoitavaan järjestelyyn liittyviä palveluja, jos sillä on riittävä tieto järjestelyn tosi-seikoista ja järjestelyn oikeudellisesta kohtelusta kyetäkseen arvioimaan, onko kyseessä raportoitava järjestely. Palveluntarjoajan pitäisi ottaa huomioon kaikki omassa tiedossaan olevat ja muut

saatavilla olevat järjestelyyn liittyvät tiedot. Ehdotettu laki ei toisi palveluntarjoajille uusia huolellisuusmenettelyvelvoitteita olemassa olevien velvoitteiden lisäksi.

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

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

Jotta henkilö katsottaisiin välittäjäksi ja täten edellytysten täytyessä myös raportointivelvolliseksi, pitäisi sillä edellä kuvattujen edellytysten lisäksi olla jokin neljästä lainkohdassa määritellystä liittynästä johonkin Euroopan unionin jäsenvaltioon. Välittäjän määritelmä vastaisi direktiivin (EU) 2018/822 määritelmää välittäjästä.

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

Asianomaisella verovelvollisella tarkoitettaisiin henkilöä, jonka saataville raportoitava järjestely on asetettu toteuttamista varten tai joka on valmis toteuttamaan järjestelyn tai joka on toteuttanut tällaisen järjestelyn ensimmäisen vaiheen. Toteuttamiseen liittyviä ajankohtia on käsitelty tarkemmin jäljempänä 5 §:n perusteluissa. Määritelmä vastaisi direktiivin (EU) 2018/822 määritelmää asianomaisesta verovelvollisesta.

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

Etuyhteydessä olevalla henkilöllä tarkoitettaisiin henkilöä, joka on aseman, omistuksen tai muun määrittelyyn liittynän myötä kytköksissä toiseen henkilöön. Direktiivin (EU) 2018/822 käsite on etuyhteydessä oleva yritys. Ottaen huomioon direktiivin tarkoituksen, sen että direktiivi määrittelee etuyhteydessä olevan yrityksen tietyt edellytykset täyttäväksi henkilöksi ja sen, että virka-apudirektiivin 3 artiklan 11 kohdan mukaan henkilöllä tarkoitetaan oikeushenkilön lisäksi muun muassa luonnollista henkilöä, voidaan etuyhteydessä olevan henkilön katsoa olevan etuyhteydessä olevaa yritystä tarkoituksenmukaisempi käsite. Etuyhteys muodostuisi, jos henkilö osallistuu toisen henkilön johtamiseen olemalla sellaisessa asemassa, jossa voi käyttää toisessa henkilössä merkittävää

vaikutusvaltaa. Tällainen tosiasiallinen merkittävä vaikutusvalta voisi muodostua eri tavoin, esimerkiksi osakkeenomistajien tekemän osakassopimuksen kautta. Etuyhteys muodostuisi myös, jos henkilöllä on yli 25 prosenttia toisen henkilön ääniosuuksista, sillä on yli 25 prosentin suora tai välillinen omistus toisessa henkilössä tai oikeus vähintään 25 prosenttiin toisen henkilön voitoista. Välillinen omistusosuus määritettäisiin kertomalla henkilön hallitsemat osuudet konsernin omistusketjussa. Henkilöllä, jolla on yli 50 prosenttia äänioikeuksista, katsottaisiin olevan 100 prosenttia äänioikeuksista. Jos useampi henkilö täyttää jonkin mainituista ehdoista samassa henkilössä, katsottaisiin nämä kaikki henkilöt etuyhteydessä oleviksi henkilöiksi. Jos samat henkilöt täyttävät jonkin mainituista liittynnöistä useammassa henkilössä, katsottaisiin nämä kaikki henkilöt etuyhteydessä oleviksi henkilöiksi. Tilanteessa, jossa useampi henkilö toimii yhdessä samassa henkilössä, laskettaisiin niiden ääni- tai omistusosuudet samassa henkilössä yhteen ja yhteenlaskettu osuus katsottaisiin kunkin henkilön ääni- tai pääomaosuudeksi henkilössä. Luonnollista henkilöä, hänen puolisoaan ja hänen suoraan ylenevässä tai alenevassa polvessa olevaa sukulaistaan pidettäisiin yhtenä henkilönä. Ehdotettu etuyhteydessä olevan henkilön määritelmä vastaisi direktiivin etuyhteydessä olevan yrityksen määritelmää.

Viitenumerala tarkoitettaisiin Verohallinnon tai muun Euroopan unionin jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen raportoidulle järjestelylle antamaa yksilöivää tunnustetta, joka perustuu komission täytäntöönpanoasetukseen (EU) 2019/532 ja jonka avulla samaa järjestelyä koskevat ilmoitukset voidaan linkittää toisiinsa. Viitenumeroa käsitellään tarkemmin verotusmenettelylakiin ehdotetun 17 e §:n perusteluissa.

2 luku

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

3 §. Pykälässä säädettäisiin järjestelyjen raportoitavuudesta. Pykälän 1 momentin mukaan järjestelyn raportoitavuuden ensimmäinen ehdoton edellytys olisi jonkin 12-22 §:n tunnusmerkin edellytysten täyttäminen. Lain 12-17 §:n ja 18 §:n 2 kohdan a alakohdan sekä 3 ja 4 kohdan tunnusmerkkien osalta järjestely olisi raportoitava kuitenkin vain, jos järjestely täyttää lisäksi pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset.

4 §. Pykälässä säädettäisiin järjestelystä ilmoitettavista tiedoista. Ilmoitettava tietosisältö olisi sama riippumatta siitä, olisiko raportointivelvollisena suomalainen välittäjä vai suomalainen asianomainen verovelvollinen. Kuten edellä verotusmenettelylakiin ehdotettujen 14 f ja 17 e §:n kohdalla on todettu, ilmoitusvelvollisuus koskisi ainoastaan sellaisia tietoja, jotka ovat välittäjän tai asianomaisen verovelvollisen tiedossa, hallussa tai määräysvallassa.

Direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 14 kohdassa säädetään niistä tiedoista, jotka jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on 13 kohdan mukaan toimitettava muiden jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille. Toimitettavat tiedot riippuvat 14 kohdan mukaan tapauksesta, minkä voidaan katsoa viittaavan siihen, että järjestelyn raportoivalla välittäjällä tai asianomaisella verovelvollisella ei ole välttämättä kaikkia 14 kohdan mukaisia tietoja tiedossaan, hallussaan tai määräysvallassaan. Pykälällä velvoitettaisiin välittäjät ja verovelvolliset toimittamaan kyseessä olevat tiedot Verohallinnolle ja siten täytettäisiin 8 ab artiklan 1 ja 6 kohtien Suomea koskevat velvoitteet siltä osin kuin ne koskevat järjestelyistä ilmoitettavaa tietosisältöä.

Lain 4 §:n 1 kohta velvoittaisi ilmoittamaan välittäjien, asianomaisten verovelvollisten ja asianomaisiin verovelvollisiin etuyhteydessä olevien henkilöiden tunnistamiseen liittyvät tiedot. Kohdassa ei lueteltaisi ilmoitettavia yksilöintitietoja tyhjentävästi, vaan kaikki ne edellä mainittuihin henkilöihin liittyvät yksilöintitiedot olisi ilmoitettava, joista voisi olla hyötyä henkilön tunnistamisessa ja jotka olisivat raportoijan tiedossa, hallussa tai määräysvallassa. Ilmoitettavia tietoja olisivat esimerkiksi nimi, luonnollisen henkilön syntymäaika ja -paikka, sekä henkilön verotuksellinen kotipaikka ja verotunniste.

Saman pykälän 2 kohta velvoittaisi ilmoittamaan ne 12-22 §:ssä säädettävät tunnusmerkit, jotka tekisivät järjestelystä raportoitavan.

Pykälän 3 kohta velvoittaisi ilmoittamaan tiivistelmän raportoitavan järjestelyn sisällöstä. Tiivistelmä olisi yleinen kuvaus järjestelyn sisältämistä olennaisista liiketoimista tai järjestelyistä mukaan lukien sen mahdollinen yleisesti tunnettu nimi, sillä rajoituksella, että kuvaus ei johtaisi liike-, elinkeino-, tai ammattisalaisuuden tai kaupallisen menettelyn paljastamiseen tai sellaisten tietojen paljastamiseen, joiden paljastaminen olisi vastoin yleistä järjestystä. Rajoituksesta säädetään direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin direktiivin 8 ab artiklan 14 kohdan c alakohdassa. Rajoituksen sanamuoto ja sisältö vastaavat virka-apudirektiivin 8 a artiklan 6 kohdan b alakohdan rajoitusta koskien rajatylittävää tilannetta varten annettavan ennakkopäätöksen tai ennakkohinnoittelusopimuksen sisällöstä annettavaa tiivistelmää.

Pykälän 4 kohta velvoittaisi ilmoittamaan päivän, jona raportoitavan järjestelyn ensimmäinen vaihe olisi toteutettu tai toteutettaisiin ja 5 kohta ilmoittamaan yksityiskohtaiset tiedot kansallisista säännöksistä, joihin raportoitava järjestely perustuu. Kansallisilla säännöksillä tarkoitettaisiin sekä suomalaisia että ulkomaisia säännöksiä mukaan lukien esimerkiksi verosopimusten säännökset.

Pykälän 6 kohta velvoittaisi ilmoittamaan raportoitavan järjestelyn arvon. Järjestelyn arvolla tarkoitettaisiin järjestelyn arvoa kokonaisuudessaan, ei järjestelyllä saavutettavaa veroetua. Järjestelyn arvo voisi muodostua yhdestä tai useammasta järjestelyn sisältämästä liiketoimesta riippuen järjestelyn luonteesta ja rakenteesta. Pykälän 7 kohta velvoittaisi yksilöimään järjestelyn asianomaisten verovelvollisten verotukselliset kotipaikkavaltiot, jos ne olisivat Euroopan unionissa. Lisäksi se velvoittaisi yksilöimään ne Euroopan unionin jäsenvaltiot, joita raportoitava järjestely todennäköisesti koskisi. Järjestely voisi koskea jäsenvaltiota esimerkiksi silloin, kun järjestelyllä olisi vaikutuksia jäsenvaltion verotuksessa. Pykälän 8 kohta velvoittaisi yksilöimään ne henkilöt, joiden verotuksellinen kotipaikka olisi Euroopan unionin jäsenvaltiossa ja joita raportoitava järjestely todennäköisesti koskisi. Lisäksi olisi yksilöitävä näiden henkilöiden kotipaikkavaltiot. Kohdassa tarkoitettuja henkilöitä olisivat muut kuin välittäjät, asianomaiset henkilöt ja etuyhteydessä olevat henkilöt, joiden yksilöintitietojen ilmoittamisesta säädettäisiin 1 kohdassa. Ilmoitettavat yksilöintitiedot vastaisivat 1 kohdan yksilöintitietoja. Pykälä vastaisi sisällöllisesti direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 14 kohdan mukaisia tietoja.

5 §. Pykälässä säädettäisiin välittäjää koskevan raportointivelvollisuuden pääsäännöstä ja raportoitavien tietojen ilmoittamisajankohdasta. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin, että 4 §:n mukaiset tiedot olisi ilmoitettava Verohallinnolle 30 päivän kuluessa siitä, kun järjestely olisi saavuttanut lainkohdassa tarkemmin määritellyn raportointikypsyyden. Järjestely voisi saavuttaa raportointikypsyyden kolmella eri tavalla. Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan järjestely olisi raportoitava, kun se on asetettu saataville toteuttamista varten. Saataville asettaminen tarkoittaisi esimerkiksi järjestelyn markkinoimista. Saman momentin 2 kohdan mukaan järjestely olisi raportoitava, kun se on valmis

toteuttamista varten. Käsitteet ”toteuttamista varten valmis” ja ”toteuttamista varten saataville asetettu” ovat sisällöllisesti hyvin samankaltaisia. Toteuttamista varten valmis voisi soveltua ainakin yhtiön itselleen suunnittelemiin järjestelyihin, joiden toteutuminen ei edellyttäisi markkinointia asiakkaille tai muita vastaavia toimia. Kohdan 1 ja 2 mukaisten järjestelyjen valmiusasteet vastaisivat hyvin pitkälle toisiaan. Momentin 3 kohdan mukaan järjestely olisi raportoitava, kun sen ensimmäinen vaihe on toteutettu. Ensimmäisellä vaiheella tarkoitettaisiin mitä tahansa toimenpidettä tai tapahtumaa, jonka voitaisiin katsoa johtaneen suunnitellun järjestelyn toteuttamiseen ryhtymiseen käytännössä.

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

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin välittäjän velvollisuudesta ilmoittaa kolmen kuukauden välein Verohallinnolle tietyt järjestelyn tiedot, jotka olisivat tulleet saataville edellisen ilmoituksen antamisen jälkeen. Ilmoittamisvelvollisuus koskisi ainoastaan markkinakelpoisia järjestelyjä. Ilmoitettavia tietoja olisivat ehdotetun 4 §:n 1, 4, 7 ja 8 kohdan mukaiset tiedot. Näitä tietoja olisivat välittäjien, asianomaisten verovelvollisten ja niihin etuyhteydessä olevien henkilöiden yksilöintitiedot, järjestelyn ensimmäisen vaiheen toteuttamispäivä, niiden Euroopan unionin jäsenvaltioiden yksilöinti, joita järjestely todennäköisesti koskee sekä niiden muiden henkilöiden yksilöintitiedot, joiden verotuksellinen kotipaikka on Euroopan unionin jäsenvaltiossa ja joita raportoitava järjestely todennäköisesti koskee sekä näiden kotipaikkavaltioiden yksilöinti. Pykälä vastaisi sisällöllisesti direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 1 ja 2 kohtaa.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin välittäjän velvollisuudesta ilmoittaa tiedot järjestelyistä, joiden ensimmäinen vaihe toteutetaan 25 päivänä kesäkuuta 2018 ja 30 päivänä kesäkuuta 2020 välisenä aikana. Tiedot olisi ilmoitettava Verohallinnolle viimeistään 31 päivänä elokuuta 2020. Direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 12 kohta edellyttää jäsenvaltioita toteuttamaan tarvittavat toimenpiteet, joilla välittäjät ja asianomaiset verovelvolliset veloitetaan ilmoittamaan tiedot niistä raportoitavista rajatylittävistä järjestelyistä, joiden ensimmäinen vaihe toteutetaan direktiivin voimaantulopäivän ja soveltamispäivän välisenä aikana.

6 §. Pykälässä säädettäisiin suomalaisen välittäjän vapautuksesta raportoitavia järjestelyjä koskevista tiedonantovelvollisuudesta. Direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 5 kohdassa säädetään kunkin jäsenvaltion mahdollisuudesta toteuttaa tarvittavat toimenpiteet, joilla välittäjille annetaan oikeus olla toimittamatta raportoitavaa rajatylittävää järjestelyä koskevia tietoja, jos raportointivelvoite loukkaisi kyseessä olevan jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön mukaista oikeudellista ammattisalassapitovelvollisuutta. Direktiivin englanninkielisessä versiossa oikeudellisesta ammattisalassapitovelvollisuudesta käytetään käsitettä *legal professional privilege*, ruotsinkielisessä versiossa *yrkesmässig privilegier*, ranskan- ja saksankielisessä versiossa *secret professionnel* ja *Verschwiegenheitspflicht*. Ottaen huomioon direktiivin tarkoituksen ja eri kieliversioissa käsitteelle annetun ilmaisun, ei oikeudellisella ammattisalassapitovelvollisuudella voida katsoa tarkoitettavan järjestelyn välittäjän liikesalaisuuden suojaamista. Liikesalaisuuden suojaamisesta säädetään Suomessa liikesalaisuuslaissa (595/2018), jonka 4 §:ssä säädetään kiellosta oikeudettomasti käyttää tai ilmaista liikesalaisuutta. Liikesalaisuudella tarkoitetaan kyseisessä laissa myös ammattisalassapitovelvollisuutta. Sen sijaan, oikeudellisella ammattisalassapitovelvollisuudella tarkoitetaan

suudella tarkoitetaan direktiivissä avustajan eli järjestelyn välittäjän salassapitovelvollisuutta suhteessa päämieheensä eli järjestelyn asianomaiseen verovelvolliseen. Välittäjiä koskevan vapautuksen myötä direktiivissä tiedostetaan ja otetaan huomioon tätä avustajan ja päämiehen välistä luottamuksellista suhdetta koskeva sääntely eri jäsenvaltioissa.

Vapautus raportointivelvollisuudesta muodostuu direktiivin mukaan kuitenkin vain niille välittäjille, jotka harjoittavat toimintaansa sellaisten asiaa koskevien kansallisten lakien mukaisesti, joilla niiden ammattia säädellään. Kun tätä ehtoa tarkastellaan yhdessä direktiivin oikeudellisen ammattisalassapitovelvollisuuden tarkoituksen kanssa, rajautuvat direktiivin vapautuksen piirissä olevat välittäjät Suomessa asianajajista annetun lain mukaisiin asianajajiin, luvan saaneista oikeudenkäyntiavustajista annetun lain mukaisiin oikeudenkäyntiavustajiin ja valtion oikeusapu- ja edunvalvontapiireistä annetun lain mukaisiin julkisiin oikeusavustajiin, joita kaikkia koskee oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 13 §:n 3 momentin todistamiskielto. Esimerkiksi muista lakimiehistä, veroasiantuntijoista ja veroneuvonantajista ei säädetä direktiivin tarkoittamalla tavalla lailla, minkä vuoksi nämä ammatit eivät ole direktiivin vapautuksen piirissä. Vapautuksen soveltuminen eri ammatteihin vaihtelee eri jäsenvaltioissa riippuen siitä, mitä ammatteja kussakin jäsenvaltiossa säännellään lailla direktiivin tarkoittamalla tavalla.

Asianajajan ja päämiehen välisen suhteen luottamuksellisuudesta säädetään Suomessa asianajajista annetun lain 5 c §:ssä. Lainkohdan mukaan asianajaja tai hänen apulaisensa ei saa luvattomasti ilmaista sellaista yksityisen tai perheen salaisuutta taikka liikesalaisuutta, josta hän tehtävässään on saanut tiedon. Oikeudenkäymiskaaren 17 luvun todistamiskieltoa koskevan 13 §:n 3 momentin ensimmäisen virkkeen sanamuoto vastaa asianajajista annetun lain 5 c §:n sanamuotoa sillä erotuksella, että oikeudenkäymiskaaren säännöksessä todistamiskielto velvoittaa asianajajien lisäksi luvan saaneita oikeudenkäyntiavustajia ja julkisia oikeusavustajia. Molempien lakien mukaisten suojien piiriin voidaan katsoa kuuluvan päämiestä nimenomaisesti koskevat tiedot. Kun välittäjä suunnittelee järjestelyn tai markkinoi järjestelyä, eivät järjestelyn tiedot kuulu säännösten salassapidon tai todistamiskielton piiriin siltä osin kuin tiedoista ei selviä yksityisen tai perheen salaisuus tai liikesalaisuus. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin välittäjänä toimivan asianajajan, luvan saaneen oikeudenkäyntiavustajan ja julkisen oikeusavustajan vapautuksesta velvollisuudesta ilmoittaa niitä raportoitavan järjestelyn tietoja, jotka asianajajista annetun lain 5 c § tai oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 13 §:n 3 momentti estää heitä ilmoittamasta.

Direktiivin välittäjien vapautusta koskevan kohdan tarkoitus ei ole, että tiedot jäisivät vapautustilanteessa kokonaan ilmoittamatta. Direktiivi mahdollistaa jaetun raportoinnin, jossa vapautukseen oikeutettu välittäjä ilmoittaisi toimivaltaiselle viranomaiselle, Suomessa Verohallinnolle, järjestelystä kaikki ne tiedossaan olevat tiedot, joista ei selviä järjestelyn asianomaisia verovelvollisia eli järjestelyä hyödyntäviä henkilöitä. Lisäksi välittäjän tulisi edellä verotusmenettelylakiin ehdotetun 17 e §:n perustelujen yhteydessä kuvatulla tavalla ilmoittaa viipymättä toiselle välittäjälle, tai jos toista välittäjää ei ole, asianomaiselle verovelvolliselle tämän raportointivelvoitteista sekä välittäjän oman raportointinsa yhteydessä toimivaltaiselta viranomaiselta saamansa viitenumeron, joka yksilöi raportoidun järjestelyn ja mahdollistaa samaa järjestelyä koskevien raportointien yhdistämisen toisiinsa. Asianajajista annetun lain salassapitovelvollisuus ja oikeudenkäymiskaaren todistamiskielto eivät tarkoita sitä, että asianajajan, luvan saaneen oikeudenkäyntiavustajan tai julkisen oikeusavustajan asiakkaana olevan verovelvollisen ei tarvitsisi ilmoittaa Verohallinnolle omia verotukseen vaikuttavia tapahtumia. Toisin sanoen se, että asianajaja on suunnitellut verovelvolliselle verosuunnittelujärjestelyn, jolla mahdollisesti pyritään kiertämään tai välttämään veroa, ei vapauta verovel-

lista direktiivin mukaisesta ilmoitusvelvollisuudesta. Pykälän 2 momentissa säädettäisiin 1 momentissa tarkoitetun vapautetun välittäjän velvollisuudesta ilman aiheutonta viivästystä ilmoittaa, tilanteesta riippuen saman järjestelyn toiselle välittäjälle tai asianomaiselle verovelvolliselle tätä koskevasta tiedonanto- tai ilmoitusvelvollisuudesta sekä järjestelyn yksilöivä viitenumero, jonka välittäjä on saanut Verohallinnolta ilmoittaessaan sille tiedot raportoitavasta järjestelystä.

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

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

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin 1 momentissa vapautetun välittäjän velvollisuudesta viipymättä ilmoittaa saman järjestelyn toiselle välittäjälle, tai jos toista välittäjää ei ole, asianomaiselle verovelvolliselle tätä koskevasta raportointivelvoitteesta ja viitenumero, jonka Verohallinto on antanut välittäjän Verohallinnolle ilmoittamalle järjestelylle.

7 §. Pykälässä säädettäisiin tilanteista, joissa välittäjällä olisi raportointivelvollisuus useassa Euroopan unionin jäsenvaltiossa. Ehdotetun lain 2 §:n välittäjää koskevassa määritelmässä on lisäedellytys henkilön katsomiseksi välittäjäksi. Nämä lisäedellytykset ovat henkilön liityntöjä johonkin tai joihinkin Euroopan unionin jäsenvaltioihin. Joissakin tilanteissa henkilöllä voi olla liityntä useampaan jäsenvaltioon. Tällöin välittäjälle muodostuisi rajatylittävästä järjestelystä raportointivelvollisuus kaikkiin jäsenvaltioihin, joihin sillä on liityntä.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin suomalaiselle välittäjälle oikeus olla ilmoittamatta Verohallinnolle niitä tietoja raportoitavista järjestelyistä, jotka se olisi jo raportoinut jonkin toisen Euroopan unionin jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle, jos välittäjän liityntä tähän toiseen jäsenvaltioon olisi Suomea koskevaa liityntää vahvempi. Liitynnät, jotka olisivat 2 §:n välittäjää koskevan määritelmän lisäedellytykset, listattaisiin 1 momentissa etusijajärjestyksessä. Oikeus olla ilmoittamatta raportoitavia tietoja muodostuisi kuitenkin vain, jos välittäjä pystyisi todistettavasti osoittamaan Verohallinnolle ilmoittaneensa samat tiedot toisen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle. Direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 4 kohdassa edellytetään vapautukselta ilmoittaa tietoja, että välittäjällä on kansallisen lainsäädännön mukaiset todisteet tietojen toimittamisesta toisessa jäsenvaltiossa. Verohallinto laatisi ohjeet ja menettelyn tämän mahdollistamiseksi. Oikeus olla ilmoittamatta koskisi ainoastaan niitä raportoitavan järjestelyn tietoja, jotka olisi ilmoitettu toisen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle, ei automaattisesti järjestelyä kokonaisuudessaan. Jos suomalainen välittäjä olisi ilmoittanut järjestelystä vain osan vaadituista

tiedossaan, hallussaan tai määräysvallassaan olevista tiedoista toiseen jäsenvaltioon, olisi välittäjällä raportointivelvollisuus Verohallinnolle niistä järjestelyä koskevista tiedoista, joita se ei olisi vielä todistetusti ilmoittanut minkään jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin tilanteesta, jossa suomalaisella välittäjällä olisi yhtä vahva liityntä Suomeen ja johonkin toiseen jäsenvaltioon. Tällöinkin välittäjällä olisi oikeus olla ilmoittamatta Verohallinnolle järjestelystä niitä tietoja, jotka se olisi jo todistetusti ilmoittanut toisen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle. Pykälä vastaisi sisällöllisesti direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 3 ja 4 kohtaa.

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

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin suomalaisen välittäjän oikeudesta 1 momentista huolimatta olla ilmoittamatta Verohallinnolle järjestelystä niitä tietoja, jotka toinen välittäjä olisi jo ilmoittanut Verohallinnolle tai jonkin toisen Euroopan unionin jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle. Jotta välittäjälle muodostuisi oikeus olla ilmoittamatta tietoja Verohallinnolle, edellytettäisiin ehdotettua 7 §:ää vastaavalla tavalla välittäjän osoittavan Verohallinnolle jonkin toisen välittäjän jo ilmoittaneen samat tiedot. Verohallinto laatisi ohjeet ja menettelyn tämän mahdollistamiseksi. Pykälä vastaisi sisällöllisesti direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 9 kohtaa.

9 §. Pykälässä säädettäisiin suomalaista asianomaista verovelvollista koskevan ilmoitusvelvollisuuden pääsäännöstä ja raportoitavien tietojen ilmoittamisajankohdasta. Pykälän 1 momentin mukaan järjestelyn suomalaisella asianomaisella verovelvollisella olisi toissijainen velvollisuus ilmoittaa Verohallinnolle tiedot raportoitavasta järjestelystä ensisijaisen velvollisuuden ollessa järjestelyn suomalaisella välittäjällä tai välittäjillä. Verotusmenettelylakiin ehdotetun 14 f §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan suomalaisen asianomaisen verovelvollisen olisi annettava Verohallinnolle tiedot raportoitavasta järjestelystä, jos mikään välittäjä ei ole saman lain ehdotetun 17 e §:n mukaan velvollinen raportoimaan järjestelyä eikä tällaista velvollisuutta olisi millään välittäjällä muussakaan Euroopan unionin jäsenvaltiossa. Tilanne olisi tällainen esimerkiksi, jos asianomainen verovelvollinen saa järjestelyyn liittyen neuvoja, apua tai tukea toimijalta, jolla ei olisi välittäjältä edellytettävää liityntää mihinkään Euroopan unionin jäsenvaltioon, tai jos järjestely suunniteltaisiin ja toteutettaisiin kokonaan itse ilman välittäjiä. Ilmoitusvelvollisuus olisi asianomaisella verovelvollisella myös, jos järjestelyn välittäjä olisi vapautettu tiedonantovelvollisuudestaan ehdotetun 6 §:n tai jonkin toisen jäsenvaltion vastaavanlaisen vapautuksen perusteella eikä järjestelyssä olisi toista välittäjiä. Tällöin asianomaisen verovelvollisen tietoisuus omasta ilmoitusvelvollisuudestaan edellyttäisi, että tiedonantovelvollisuudesta vapautettu välittäjä ilmoittaisi asianomaiselle verovelvolliselle tätä koskevasta raportointivelvollisuudesta. Vaaditut tiedot, joista säädettäisiin 4 §:ssä, olisi ilmoitettava Verohallinnolle 30 päivän kuluessa siitä, kun järjestely olisi saavuttanut raportointikypsyyden. Ilmoitettavat tiedot ja ilmoittamisaika vastaisivat sitä, mitä säädettäisiin välittäjistä ehdotetussa 5 §:n 1 momentissa. Pykälä vastaisi sisällöllisesti direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 7 kohdan 1 alakohtaa.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin 5 §:n 4 momenttia vastaavalla tavalla asianomaisen verovelvollisen velvollisuudesta ilmoittaa tiedot järjestelyistä, joiden ensimmäinen vaihe toteutetaan 25 päivänä kesäkuuta 2018 ja 30 päivänä kesäkuuta 2020 välisenä aikana. Tiedot olisi ilmoitettava Verohallinnolle viimeistään 31 päivänä elokuuta 2020.

10 §. Pykälässä säädettäisiin tilanteista, joissa suomalaisella asianomaisella verovelvollisella olisi raportointivelvollisuus useassa Euroopan unionin jäsenvaltiossa. Ehdotetun lain 2 §:n suomalaista asianomaista verovelvollista koskevassa määritelmässä asianomaiselta verovelvolliselta edellytettäisiin ainakin yhtä neljästä liittynästä Suomeen, jotta se katsottaisiin suomalaiseksi ja täten raportointivelvolliseksi Suomessa. Joissakin tilanteissa henkilöllä voisi olla Suomen lisäksi liittynä johonkin toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon. Pykälässä säädettäisiin suomalaiselle verovelvolliselle oikeudesta olla ilmoittamatta tietoja raportoitavasta järjestelystä Verohallinnolle, jos sillä olisi raportointivelvollisuus samasta järjestelystä toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa, johon liittynä olisi Suomea koskevaa liittynä vahvempi ja verovelvollinen olisi raportoinut tiedot tähän toiseen jäsenvaltioon. Liittynät, jotka vastaisivat 2 §:n suomalaista asianomaista verovelvollista koskevan määritelmän neljää liittynä, listattaisiin 1 momentissa etusijajärjestyksessä. Oikeus olla ilmoittamatta raportoitavia tietoja muodostuisi kuitenkin vain, jos asianomainen verovelvollinen pystyisi todistettavasti osoittamaan Verohallinnolle ilmoittaneensa samat tiedot toisen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle. Verohallinto laatisi ohjeet ja menettelyn tämän mahdollistamiseksi. Oikeus olla ilmoittamatta koskisi ainoastaan niitä raportoitavan järjestelyn tietoja, jotka olisi ilmoitettu toisen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle, ei automaattisesti järjestelyä kokonaisuudessaan. Jos asianomainen verovelvollinen olisi ilmoittanut järjestelystä vain osan vaadituista tiedoista toiseen jäsenvaltioon, olisi sillä raportointivelvollisuus Verohallinnolle niistä järjestelyä koskevista tiedoista, joita se ei olisi minkään jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle vielä todistettavasti ilmoittanut. Pykälä vastaisi sisällöllisesti direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 7 kohdan 2 alakohtaa ja 8 kohtaa.

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

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin suomalaisen asianomaisen verovelvollisen oikeudesta 1 momentista huolimatta olla ilmoittamatta Verohallinnolle järjestelystä niitä tietoja, jotka toinen asianomainen verovelvollinen olisi jo ilmoittanut Verohallinnolle tai jonkin toisen Euroopan unionin jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle. Lisäedellytyksenä olisi, että tämä toinen asianomainen verovelvollinen olisi 2 momentin kaksikohtaisessa luettelossa ennen suomalaista asianomaista verovelvollista. Luettelon ensimmäinen kohta olisi asianomainen verovelvollinen, joka olisi sopinut raportoitavasta järjestelystä välittäjän kanssa. Toinen kohta olisi asianomainen verovelvollinen, joka hallinnoisi järjestelyn toteuttamista. Jotta suomalaiselle asianomaiselle verovelvolliselle muodostuisi näiden edellytysten täytyessä oikeus olla ilmoittamatta tietoja Verohallinnolle, edellytettäisiin ehdotettua 10 §:ää vastaavalla tavalla suomalaisen asianomaisen verovelvollisen osoittavan Verohallinnolle jonkin toisen asianomaisen verovelvollisen jo ilmoittaneen samat tiedot. Verohallinto laatisi ohjeet ja menettelyn tämän mahdollistamiseksi. Pykälä vastaisi sisällöllisesti direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 10 kohtaa.

3 luku

Järjestelyjen tunnusmerkeistä säädetään direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin liitteessä IV, jossa tunnusmerkit jaetaan yleisiin ja erityisiin tunnusmerkkeihin. Yleiset tunnusmerkit ovat piirteitä, jotka usein sisältyvät laajalti markkinoitaviin ja hyödynnettäviin järjestelyihin tai uusiin ja innovatiivisiin verosuunnittelujärjestelyihin. Erityisillä tunnusmerkeillä pyritään puoles-

taan ensisijaisesti puuttumaan verojärjestelmissä olevien tunnettujen puutteiden ja haavoittuvuuksien sekä yleisesti käytettyjen menettelyjen hyödyntämiseen verosuunnittelujärjestelyissä. Tunnuksmerkeistä säädettäisiin 3 luvussa; yleisistä tunnuksmerkeistä 12-14 §:ssä ja erityisistä tunnuksmerkeistä 15-22 §:ssä. Direktiivin ja 12-22 §:n tunnuksmerkkiluettelo on tyhjentävä.

12 §. Pykälässä säädettäisiin luottamuksellisuusehdosta tunnuksmerkinä. Luottamuksellisuusehto eli velvoite olla kertomatta järjestelystä tai sen tietyistä piirteistä kohdistuisi asianomaiseen verovelvolliseen tai muuhun järjestelyyn osallistuvaan henkilöön, ei välittäjään. Ehdon sisällyttämisellä järjestelyyn pyrittäisiin pitämään järjestely tai sen tietty ominaisuus salassa muilta välittäjiltä tai veroviranomaisilta ja näin suojaamaan välittäjää ja esimerkiksi järjestelyn välittäjälle arvoa tuovaa ominaisuutta. Järjestely voisi pitää sisällään uusia ja innovatiivisia piirteitä, joita välittäjä ei haluaisi saattaa kilpailijoiden tietoon säilyttääkseen kilpailuedun ja mahdollisuuden tarjota järjestelyä edelleen. Luottamuksellisuusehdon sisältyminen järjestelyyn voisi olla myös merkki siitä, että järjestelyllä pyritään veron kiertämiseen tai veron välttämiseen. Järjestely olisi raportoitava tämän tunnuksmerkin perusteella vain, jos järjestely täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset. Pykälä vastaisi sisällöllisesti direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.A 1 kohtaa.

13 §. Pykälässä säädettäisiin järjestelystä saatavan veroedun tunnuksmerkistä. Pykälän 1 kohdan mukaan välittäjällä olisi sopimuksen mukaan oikeus saada järjestelyä hyödyntävältä henkilöltä maksu, joka määräytyisi järjestelyn ansiosta saatavan veroedun määrän perusteella. Saatavan veroedun määrästä riippuvainen maksu voisi olla osa järjestelystä maksettavaa korvausta kiinteän korvauksen rinnalla, mutta maksu voisi olla myös kokonaisuudessaan veroedun määrästä riippuvainen. Pykälän 2 kohdan mukaan välittäjän saama maksu olisi riippuvainen järjestelyllä suunnitellun veroedun tosiasiallisesta toteutumisesta. Jos mikään tai osa tavoitelluista veroeduista ei toteutuisi, välittäjä olisi velvollinen palauttamaan saamansa maksun joko kokonaan tai osittain riippuen siitä, mikä olisi järjestelyllä saavutettu lopullinen veroetu. Välittäjän saamana korvauksena pidettäisiin maksun lisäksi korkoa sekä korvausta rahoituskuluista ja muista maksuista. Järjestely olisi raportoitava tämän tunnuksmerkin perusteella vain, jos järjestely täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset. Pykälä vastaisi sisällöllisesti direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.A. 2 kohtaa.

14 §. Pykälässä säädettäisiin tunnuksmerkistä, joka perustuisi olennaisilta osiltaan järjestelyn vakio- muotoisiin asiakirjoihin ja rakenteisiin ja sama järjestely olisi useamman henkilön saatavilla ilman, että sitä olisi kunkin henkilön osalta merkittävästi muutettava ollakseen toteuttamiskelpoinen. Tunnuksmerkki soveltuisi näin ollen lähinnä markkinakelpoisiin järjestelyihin eli järjestelyihin, jotka on suunniteltu, joita on markkinoitu, jotka ovat valmiita toteuttavaksi tai jotka on asetettu saataville toteuttamista varten ilman, että niitä olisi merkittävästi muokattava. Pitkälti vakio- muotoisten asiakkaiden ja pankin välisten sopimusten, kuten asuntolainasopimusten, ei yleensä katsottaisi täyttävän testin edellytyksiä, koska kyseisistä sopimuksista saatava veroetu olisi merkityksetön verrattuna muihin sopimuksilla saavutettaviin hyötyihin, kuten asuntolainasopimustilanteissa asumistarpeiden tyydyttämiseen. Järjestely olisi raportoitava tämän tunnuksmerkin perusteella vain, jos järjestely täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset. Pykälä vastaisi sisällöllisesti direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.A 3 kohtaa.

15 §. Pykälässä säädettäisiin tunnuksmerkistä, joka sisältäisi tappiollisen yhtiön hankkimisen ja sen tappioiden käyttämisen järjestelyyn osallistuvan henkilön verotettavan tulon pienentämiseksi.

Tunnusmerkin kriteerit täyttyisivät, jos järjestelyyn osallistuva henkilö hankkisi tappiollisen yhtiön ja lopettaisi sen pääasiallisen toiminnan tarkoituksenaan käyttää lopetetun yhtiön tappioita pienentääkseen omaa verotettavaa tuloaan. Verotettavaa tuloa pienentäviksi toimiksi katsottaisiin myös tappioiden siirtäminen toiseen valtioon tai lainkäyttöalueelle ja tappioiden käyttäminen nopeuteissa tahdissa. Kyse olisi keinotekoisluonteisesta liiketoimesta, jonka tavoite olisi yksinomaan tai lähes yksinomaan veroedun saaminen.

Direktiivi ei sisällä aikarajaa, minkä sisällä hankinnasta toiminta olisi lopetettava, jotta tunnusmerkin kriteerit täyttyisivät. Ottaen huomioon asiayhteyden voidaan direktiivin katsoa tarkoittavan, ettei tunnusmerkki soveltuisi ainakaan, jos hankitun yhtiön toiminta jatkuisi vielä useita vuosia hankinnan jälkeen. Direktiivin sanajärjestys antaisi ymmärtää, että henkilön tulisi ensin hankkia tappiollinen yhtiö ja lopettaa sen toiminta vasta hankkimisen jälkeen. Ottaen huomioon tunnusmerkin käyttötarkoituksen, ja jottei tunnusmerkkiä voisi helposti kiertää, tunnusmerkin voitaisiin katsoa olosuhteista ja tapauksesta riippuen soveltuvan myös tilanteisiin, joissa tappiollisen yhtiön pääasiallinen toiminta lopetettaisiin ennen tulevaa hankintatapahtumaa.

Tunnusmerkin suomenkielinen direktiivikäännös alkaa sanoilla ”Järjestely, jossa järjestelyn osallistuja toteuttaa keinotekoisia toimia, kuten hankkii tappiollisen yhtiön”. Vastaava englanninkielinen versio alkaa sanoilla ”An arrangement whereby a participant in the arrangement takes contrived steps which consist in acquiring a lossmaking company”, ranskankielinen versio ”Un dispositif dans lequel un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes”, ruotsinkielinen versio ”Ett arrangemang genom vilket en deltagare i arrangemanget vidtar överlagda åtgärder genom att förvärva ett företag som går med förlust” ja saksankielinen versio ”Eine Gestaltung, bei der ein an der Gestaltung Beteiligter künstlich Schritte unternimmt, um ein verlustbringendes Unternehmen zu erwerben”. Muiden kieliversioiden keskinäisen sisällöllisen samanlaisuuden perusteella voidaan katsoa, että suomenkielinen käännös on tämän tunnusmerkin osalta puutteellinen. Tappiollisen yhtiön hankkimista voidaan pitää tunnusmerkin soveltamisen ehdottomana edellytyksenä, kuten muut direktiivikäännökset toteavat. Suomenkielinen käännös on siltä osin puutteellinen, kun se toteaa tappiollisen yhtiön hankkimisen olevan yksi esimerkki, eikä ehdoton edellytys, keinotekoisesta toimesta.

Järjestely olisi raportoitava tämän tunnusmerkin perusteella vain, jos järjestely täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset. Pykälä vastaisi sisällöllisesti direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.B 1 kohtaa.

16 §. Pykälässä säädettäisiin tunnusmerkistä, jonka mukaan järjestelyllä muunnettaisiin tuloa pääomaksi, lahjaksi tai alhaisemman tulolajin tuloksi tai kokonaan verovapaaksi tuloksi. Tunnusmerkki soveltuisi esimerkiksi järjestelyihin, joilla ansiotulona verotettava palkkatulo muunnettaisiin pääomatuloksi. Tämän pykälän mukaisen tunnusmerkin perusteella järjestely olisi raportoitava vain, jos järjestely täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset. Pykälä vastaisi sisällöllisesti direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.B 2 kohtaa.

17 §. Pykälässä säädettäisiin tunnusmerkistä, joka liittyisi varojen kierrättämiseen. Pykälän 1 kohta kattaisi järjestelyt, jotka sisältävät peräkkäisiä liiketoimia, joissa on mukana yksiköitä ilman muuta pääasiallista liiketoiminnallista tarkoitusta. Direktiivi pyrkii tällä tunnusmerkillä saamaan raportoinnin piiriin lähinnä sellaiset järjestelyt, joilla kierrätetään varoja toisen valtion kautta tarkoituksena saada varat ulkomaisiin sijoituksiin sovellettavan edullisemman verotuskohtelun piiriin. Varojen kierrättäminen voisi tapahtua esimerkiksi siten, että valtiossa 1 sijaitseva konserniyhtiö D siirtäisi

varoja valtiossa 2 sijaitsevalle emoyhtiölle E, joka lainaisi varat takaisin yhtiölle D. Pykälän 2 kohta kattaisi sellaisia liiketoimia sisältävät järjestelyt, jotka mitätöisivät tai peruuttaisivat toisensa tai joilla olisi muita vastaavia piirteitä. Järjestely olisi raportoitava tämän tunnusmerkin perusteella vain, jos järjestely täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset. Pykälä vastaisi sisällöllisesti direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.B 3 kohtaa.

18 §. Pykälässä säädettäisiin vähennyskelpoisiin maksuihin liittyvästä tunnusmerkistä. Kyse olisi järjestelystä, jossa olisi mukana vähintään kaksi toisiinsa etuyhteydessä olevaa henkilöä ja niiden välillä suoritettaisiin vähennyskelpoisia rajatylittäviä maksuja. Jotta järjestely olisi tämän tunnusmerkin perusteella raportoitava, edellytettäisiin vähintään yhden lisäedellytyksen täyttymistä. Pykälän 1 momentin 1 ja 2 kohtien mukaiset lisäedellytykset liittyvät maksun vastaanottajan verokohteluun, 3 ja 4 kohdan mukaiset lisäedellytykset puolestaan maksun verotukselliseen kohteluun vastaanottavassa valtiossa.

Momentin 1 kohdan lisäedellytys olisi, että maksun vastaanottajalla ei olisi verotuksellista kotipaikkaa missään valtiossa tai lainkäyttöalueella. Momentin 2 kohdan lisäedellytys olisi, että maksun vastaanottajalla olisi verotuksellinen kotipaikka jossakin valtiossa tai lainkäyttöalueella, mutta kyseisessä valtiossa tai lainkäyttöalueella ei kanneta minkäänlaista yhteisöveroa tai yhteisöverokanta on nolla tai lähes nolla, tai kyseinen valtio tai lainkäyttöalue on Euroopan unionin jäsenvaltioiden tai OECD:n luettelossa yhteistyöhaluttomista lainkäyttöalueista. Yhteisöveron suuruutta koskevan lisäehdon kohdalla raportoitavuudelta edellytettäisiin lisäksi, että järjestely täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset. Pelkkä tunnusmerkki ei kuitenkaan täyttäisi testin edellytyksiä, vaan järjestelyssä tulisi olla myös muita piirteitä, jotka osoittavat järjestelyllä tavoiteltavan veroetua. Yhteistyöhaluttomien lainkäyttöalueiden luettelolla tarkoitetaan Veroasioissa yhteistyöhaluttomia lainkäyttöalueita koskevaa Euroopan unionin luetteloa ja OECD:n luetteloa List of Unco-operative Tax Havens. Euroopan unionin luettelo on laadittu osana pyrkimystä veroalan hyvään hallintotapaan maailmanlaajuisesti. Neuvosto hyväksyi 5.12.2017 päätelmät luettelosta, jonka tarkoituksena on osaltaan edistää veropetosten, verovilpin ja veron kiertämisen vastaista toimintaa. Luetteloon kuuluu Euroopan unionin ulkopuolisia valtioita ja lainkäyttöalueita, jotka eivät ole antaneet riittäviä sitoumuksia Euroopan unionin huolenaiheisiin vastaamiseksi. OECD:n luetteloon listataan valtioita ja lainkäyttöalueita, jotka eivät ole sitoutuneet veroasioiden kansainväliseen läpinäkyvyyteen ja tietojenvaihtoon. Momentin 3 kohdan lisäedellytys olisi, että maksu on kokonaan verovapaa maksun vastaanottajan verotuksellisen kotipaikan valtiossa tai lainkäyttöalueella. Momentin 4 kohdan lisäedellytys olisi, että maksu hyötyisi suotuisasta verojärjestelmästä siinä valtiossa tai lainkäyttöalueella, jolla maksun vastaanottajan verotuksellinen kotipaikka sijaitsee. Edellä mainituilta 3 ja 4 kohdan lisäehdolta edellytettäisiin lisäksi, että järjestely täyttäisi pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset. Pelkkä tunnusmerkki ei kuitenkaan täyttäisi testin edellytyksiä, vaan järjestelyssä tulisi olla myös muita piirteitä, jotka osoittavat järjestelyllä tavoiteltavan veroetua. Direktiivissä ei määritellä suotuisan verojärjestelmän käsitettä. Sillä voidaan katsoa tarkoitettavan esimerkiksi erityisiä toimialakohtaisia tai tiettyihin tuloihin kohdistuvia veronhuojennuksia. Pykälä vastaisi sisällöllisesti direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.C 1 kohtaa.

19 §. Pykälässä säädettäisiin tunnusmerkeistä, jotka liittyisivät moninkertaisiin vähennyksiin tai kaksinkertaista verotusta koskevan vapautuksen hakemiseen useassa valtiossa tai lainkäyttöalueella, sekä järjestelyihin, joissa kaksi tai useampi valtiota tai lainkäyttöaluetta arvostaa saman varan eri tavalla.

Pykälän 1 kohta kattaisi järjestelyt, joissa samaa vähennystä vaaditaan verotuksessa useammassa kuin yhdessä valtiossa tai lainkäyttöalueella. Tunnuksimerkki soveltuisi muun muassa järjestelyihin, joihin sisältyvien varojen vähentämistä koskevilla säännöksillä olisi eroja järjestelyyn kytkeytyvien valtioiden välillä. Tämä voisi johtaa saman vähennyksen tekemiseen kahteen tai useampaan kertaan. Esimerkiksi tietyn varallisuuserän leasingtilanteessa vähennysoikeus olisi yhden valtion säännösten mukaan varallisuuserän omistajalla ja toisen valtion säännösten mukaan varallisuuserän haltijalla eli vuokralle ottajalla. Pykälän 1 kohdan tunnuksimerkki ei soveltuisi tilanteeseen, jossa sama vähennys tehdään sekä yhtiön kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa että pääliikkeen sijaintivaltiossa, jos pääliikkeen sijaintivaltio verottaa kiinteän toimipaikan tuloa ja poistaa kaksinkertaisen verotuksen hyvitysmenettelmällä. 2 kohdan tunnuksimerkkiä sovellettaisiin tilanteisiin, joissa haettaisiin kaksinkertaisen verotuksen poistamista useammassa kuin yhdessä valtiossa tai lainkäyttöalueella. Tunnuksimerkki soveltuisi esimerkiksi neuvoston direktiivin (EU) 2016/1164 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse verokohtelun eroavuuksista kolmansien maiden kanssa antamassa direktiivissä (EU) 2017/952 tarkoitettuihin niin sanottuihin hybridisiirtoihin, joissa järjestelyyn perustuvan suorituksen perusteella voi olla mahdollista vaatia useampikertaisia lähdeveron hyvityksiä. Pykälän 3 kohdan tunnuksimerkkiä sovellettaisiin tilanteisiin, joissa kaksi tai useampi valtio tai lainkäyttöalue arvostaisi siirrettävät varat toisistaan poikkeavalla tavalla. Tämä voisi johtaa joko kaksinkertaiseen verotukseen tai siihen, ettei tapahtumaa verotettaisi missään valtiossa tai lainkäyttöalueella, jos järjestelyyn kytkeytyvät valtiot ja lainkäyttöalueet eivät tekisi asiassa yhteistyötä sopiakseen siirrettävän varan maksettavasta määrästä. Esimerkiksi varojen myynnissä toiseen valtioon voisi olla mahdollista, että varojen alkuperäinen sijaintivaltio ja valtio, johon varat siirrettäisiin, käyttävät toisistaan poikkeavaa diskonttauskorkoa laskiessaan varoista saatavien tuottojen nettohyötyä. Pykälä vastaisi sisällöllisesti direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.C 2-4 kohtaa.

20 §. Pykälässä säädettäisiin tunnuksimerkeistä, jotka liittyvät automaattiseen tietojenvaihtoon. Automaattisella tietojenvaihdolla tarkoitetaan tässä yhteydessä neuvoston direktiivin 2014/107/EU, CRS-standardin sekä vastaavansisältöisten sopimusten, kuten FATCA-sopimus, mukaista finanssilitietojen pakollista automaattista tietojenvaihtoa. Näihin liittyvistä kansallisista tiedonantovelvollisuuksista säädetään verotusmenettelylain 17 a-d §:ssä.

Tunnuksimerkkejä sovellettaisiin sellaisiin järjestelyihin, jotka johtavat tai joiden voidaan olettaa johtavan verotusmenettelylain 17 a-d §:n mukaisen tai jonkin muun valtion tai lainkäyttöalueen vastaavien säännösten mukaisen tiedonantovelvollisuuden välttämiseen tai kiertämiseen, tai joilla voidaan olettaa tavoiteltavan tämän tiedonantovelvollisuuden välttämistä tai kiertämistä, tai jotka hyödyntävät tällaisten säännösten puutetta. Direktiivi sisältää luettelon tällaisista järjestelyistä. Luettelo ei ole tyhjentävä.

Ensimmäisenä tällaisena järjestelynä pidetään sellaisen tilin, tuotteen tai investoinnin käyttämistä, joka ei ole tai jonka tarkoituksena ei ole olla finanssiliti, mutta jolla on merkittävän samankaltaisia ominaisuuksia kuin finanssilitillä. Finanssilitillä tarkoitetaan automaattisessa tietojenvaihdossa tarkemmin määriteltyä finanssilaitoksen ylläpitämää tiliä. Toisena tällaisena järjestelynä pidetään finanssilitien tai varojen siirtämistä lainkäyttöalueille, joita ei sido vaatimus finanssilitiä koskevien tietojen automaattisesta vaihdosta asianomaisen verovelvollisen asuinvaltion kanssa, tai tällaisten lainkäyttöalueiden käyttämistä. Esimerkki tämänkaltaisesta järjestelystä voisi olla pääoman siirtäminen säilytystilille lainkäyttöalueelle, joka ei ole mukana automaattisessa tietojenvaihdossa. Tällöin tilinhaltijan verotuksellisen asuinvaltion viranomaiset eivät saisi säilytystilistä tietoa. Kolmantena tällaisena järjestelynä pidetään tulojen ja pääoman uudelleenluokittelua sellaisiksi tuotteiksi tai

maksuiksi, joita finanssitiliä koskevien tietojen automaattinen vaihtaminen ei koske. Esimerkki tällaisesta järjestelystä voisi olla yhtiön, joka ei ole finanssilaitos, työntekijöilleen suorittama palkanmaksu osaksi yhtiön osakkeina. Osakkeet tulisivat työntekijöiden suoraan omistukseen ilman säilytysyhteisön mukanaoloa, minkä vuoksi työntekijöiden verotuksellisten asuinvaltioiden viranomaiset eivät saisi näistä varoista tietoa. Neljäntenä tällaisena järjestelynä pidetään finanssilaitoksen, finanssitilin tai niiden varojen siirtämistä sellaiseen finanssilaitokseen, sellaiselle finanssitilille tai sellaisiin varoihin tai muuntamista sellaiseksi finanssilaitokseksi, sellaiseksi finanssitiliksi tai sellaisiksi varoiksi, joita finanssitiliä koskevien tietojen automaattisen vaihdon mukainen raportointi ei koske. Viidentenä tällaisena järjestelynä pidetään sellaisten oikeussubjektien, järjestelyjen tai rakenteiden käyttämistä, jotka poistavat tai joiden tarkoituksena on poistaa raportointi yhdestä tai useammasta tilinhaltijasta tai kontrolloivasta henkilöstä finanssitiliä koskevien tietojen automaattisen vaihdon perusteella. Esimerkki tällaisesta järjestelystä voisi olla seuraavanlainen tilanne. Euroopan unionin jäsenvaltiossa A asuva henkilö perustaisi Euroopan unionin ulkopuolisessa valtiossa B ammattimaisesti johdetun trustin, joka katsotaan CRS-standardin mukaiseksi finanssilaitokseksi, täsmällisemmin sijoitusyksiköksi, jota sijoitustoimintaa muiden henkilöiden puolesta harjoitettava yksikkö tai muu finanssilaitos hallinnoi. Trusti avaisi finanssitilin jäsenvaltiossa C. Valtio B olisi jäsenvaltio A:n näkökulmasta CRS-standardin mukainen ei-osallistuva valtio, mutta C:n näkökulmasta osallistuva valtio, koska valtioiden B ja C välillä on kahdenvälinen sopimus CRS-tietojen automaattisesta vaihtamisesta. Kahdenvälinen sopimus valtioiden B ja C välillä tarkoittaisi sitä, että valtion C ei tarvitsisi tutkia, tunnistaa eikä raportoida valtiossa B sijaitsevan trustin tosiasiallisia edunsaajia. Tämä johtaisi siihen, että järjestelyä ei raportoitaisi Euroopan unionin jäsenvaltioon A eikä jäsenvaltio A saisi tietoa siellä asuvan henkilön trustista eikä siihen liittyvästä finanssitilistä. Kuudentena tällaisena järjestelynä pidetään järjestelyjä, jotka heikentävät finanssilaitosten finanssitiliä koskevista tiedoista raportointiin liittyvien velvoitteidensa noudattamiseen käyttämiä asiakkaan tuntemisvelvollisuutta koskevia menettelyjä tai hyödyntävät niiden puutteita, mukaan lukien sellaisten lainkäyttöalueiden käyttäminen, joilla rahanpesun vastaisen lainsäädännön toimeenpanojärjestelmä on riittämätön tai heikko tai joilla oikeushenkilöitä tai oikeudellisia järjestelyjä koskevat avoimuusvaatimukset ovat riittämättömiä. Verohallinto voisi käyttää tämän pykälän soveltamisessa tulkintaohjeena soveltuvin osin OECD:n pakollista ilmoittamista koskevia mallisääntöjä CRS-standardin kiertämisjärjestelyjen ja offshore-rakenteiden käsittelemiseksi (Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements And Opaque Offshore Structures) sekä näihin liittyviä OECD:n kommentaareja. Pykälä vastaisi sisällöllisesti direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.D 1 kohtaa. Yllä kuvattu direktiivin ei-tyhjentävä esimerkkiluettelo järjestelyistä, joiden katsottaisiin täyttävän jonkin tämän pykälän mukaisen tunnusmerkin, ei sisältyisi pykälätekstiin, mutta pykälän sanamuoto kattaisi myös nämä direktiivissä luetellut järjestelyt.

21 §. Pykälässä säädettäisiin tunnusmerkistä, joka liittyisi järjestelyn tosiasiallisiin edunsaajiin ja niiden tunnistamiseen. Tosiasiallisen edunsaajan määritelmä kattaisi ainakin rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen estämisestä annetussa laissa tarkoitetun tosiasiallisen edunsaajan. Järjestelyssä olisi oikeudellinen tai tosiasiallisten edunsaajien läpinäkymätön ketju ja siinä käytettäisiin henkilöitä, oikeudellisia järjestelyjä tai rakenteita, joilta edellytettäisiin tiettyjä ominaisuuksia. Ensinnäkin, ne eivät harjoittaisi merkittävää taloudellista toimintaa eikä niissä olisi asianmukaista henkilöstöä, laitteita, varoja eikä tiloja. Toiseksi, niiden perustamis-, johtamis-, koti-, valvonta- tai sijoittautumispaikka olisi jokin muu valtio tai lainkäyttöalue kuin yhden tai useamman tosiasiallisen edunsaajan kotivaltio tai -lainkäyttöalue, ja yhden tai useamman tosiasiallisen edunsaajan varat olisivat tällaisten henkilöiden, oikeudellisten järjestelyjen tai rakenteiden hallussa. Kolmanneksi edellytettäisiin, että tällaisten henkilöiden, oikeudellisten järjestelyjen tai rakenteiden tosiasialliset edunsaajat

jat olisi tehty tunnistamattomiksi. Verohallinto voisi käyttää tämän pykälän soveltamisessa tulkinta-ohjeena soveltuvin osin OECD:n pakollista ilmoittamista koskevia mallisääntöjä CRS-standardin kiertämisjärjestelyjen ja offshore-rakenteiden käsittelemiseksi sekä näihin liittyviä OECD:n kommentaareja. Pykälä vastaisi sisällöllisesti direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.D 2 kohtaa.

22 §. Pykälässä säädettäisiin siirtohinnoittelutilanteita koskevista tunnusmerkeistä. Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden välisten liiketoimien hinnoittelua. Pykälän 1 kohdan mukaan järjestely olisi raportoitava, jos siinä käytettäisiin yhden valtion tai lainkäyttöalueen antamia erityisiä siirtohinnoittelusäännöksiä. Nämä niin sanotut safe harbour –säännöt antavat verovelvolliselle mahdollisuuden soveltaa etukäteen sovittuja ehtoja konserninsisäisten liiketoimien hinnoittelussa yleisten siirtohinnoittelusääntöjen asemesta. Yksipuoliset safe harbour –säännöt ovat ainoastaan yhden valtion hyväksymiä sääntöjä ja ne lisäävät verosuunnittelun riskiä sekä mahdollisuutta useampikertaiselle verovapaudelle. Pykälän 2 kohdan mukaan järjestely olisi raportoitava, jos siinä siirrettäisiin vaikeasti arvostettavia aineettomia hyödykkeitä tai niitä koskevia oikeuksia. Vaikeasti arvostettavien aineettomien hyödykkeiden määritelmä vastaisi OECD:n siirtohinnoittelua koskevien ohjeiden, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, mukaista määritelmää käsitteestä hard-to-value intangibles. Haaste ja mahdollinen ongelma vaikeasti arvostettavien aineettomien hyödykkeiden kohdalla liittyisi esimerkiksi siihen, että verovelvollisen ja veroviranomaisen käyttämät tiedot liiketoimen kohteena olevan hyödykkeen hinnoittelussa poikkeaisivat toisistaan. Pykälän 3 kohdan mukaan järjestely olisi raportoitava, jos siihen liittyy konserninsisäinen toimintojen, riskien tai varojen rajatylittävä siirtäminen, jos siirtäjän tai siirtäjien ennakoitua vuotuiset tulokset ennen korkoja ja veroja olisivat kolmen vuoden ajan siirron jälkeen alle 50 prosenttia tällaisen siirtäjän tai tällaisten siirtäjien niistä ennakoituista vuotuisista tuloksista ennen korkoja ja veroja, jotka olisi saatu, jos siirtoa ei olisi tehty. Tämä tunnusmerkki soveltuisi pääasiassa konserniyhtiöiden välillä toteutettaviin liiketoimintojen rajatylittäviin uudelleenjärjestelytilanteisiin, joiden seurauksena verovelvollinen menettäisi pääosan ansaintamahdollisuuksistaan. Esimerkiksi suomalainen yhtiö kehittäisi, valmistaisi ja myisi tuotteen omissa nimissään ja omaan lukuunsa. Konsernissa päädyttäisiin uudelleenjärjestelemään liiketoimintoja siten, että suomalaisen yhtiön tietyt toiminnot, riskit ja varat siirrettäisiin toisessa valtiossa sijaitsevaan konserniyhtiöön. Siirron jälkeen suomalaisen yhtiön vuotuisen tuloksen ennen korkoja ja veroja ennakoitaisiin seuraavan kolmen vuoden ajan olevan 10 miljoonaa euroa. Jos siirtoa ei olisi tehty ja liiketoimintaa olisi jatkettu aiempaan tapaan, olisi arvioitu vuotuinen tulos ennen korkoja ja veroja ollut 25 miljoonaa euroa. Ennakoitu vuotuinen tulos siirron jälkeisenä kolmena vuotena olisi alle 50 prosenttia ennakoitusta tuloksesta ilman siirtoa. Järjestely täyttäisi tunnusmerkin edellytykset ja olisi näin ollen raportoitava järjestely. Pykälä vastaisi sisällöllisesti direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin liitteen IV osan II.E kohtaa.

4 luku

4 luvussa säädettäisiin lain voimaantulosta ja siitä, mistä lähtien tiedot raportoitavista järjestelyistä on ilmoitettava Verohallinnolle. Direktiivin (EU) 2018/822 2 artikla edellyttää, että jäsenvaltiot antavat ja julkaisevat direktiivin edellyttämät lait viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2019.

23 §. Laki olisi tarkoitettu tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2020. Direktiivin (EU) 2018/822 2 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on sovellettava direktiivin säännöksiä 1 päivästä heinäkuuta 2020.

24 §. Pykälässä säädettäisiin lakia sovellettavan järjestelyihin, jotka ovat raportoitavia 1 päivänä heinäkuuta 2020 tai sen jälkeen. Lisäksi lakia sovellettaisiin järjestelyihin, joiden ensimmäinen vaihe toteutetaan 25 päivänä kesäkuuta 2018 ja 30 päivänä kesäkuuta 2020 välisenä aikana.

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

1 §. Pykälässä säädetään direktiivin (EU) 2018/822 täytäntöönpanosta. Pykälään lisättäisiin viittaus direktiiviin (EU) 2018/822. Direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvat säännökset olisivat Suomessa lakina noudatettavia, jollei tästä laista muuta johdu.

2 §. Pykälän soveltamisalaa muutettaisiin siten, että soveltamisalaan lisättäisiin raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevien tietojen ilmoittaminen jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille ja Euroopan komissiolle. Direktiivillä (EU) 2018/822 muutetun virka-apudirektiivin 8 ab artiklan 13 kohdan mukaan sen jäsenvaltion, jossa tiedot oli toimitettu artiklan 1-12 kohdan mukaisesti, toimivaltaisen viranomaisen on 21 artiklan nojalla hyväksyttävien käytännön järjestelyjen mukaisesti ilmoitettava artiklan 14 kohdassa tarkoitetut tiedot kaikkien muiden jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille automaattista tietojenvaihtoa käyttäen.

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

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

2 Voimaantulo

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2020 alusta.

1.

Laki

verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 22 a §:n 1 momentin 1 kohta, sellaisena kuin se on laissa 55201/8, 22 a §:n 2 ja 3 momentti, sellaisina kuin ne ovat laissa 565/2004 ja 23 §:n 1 momentti, sellaisena kuin se on laissa 1127/2017 sekä *lisätään* lakiin uusi 14 f, 17 e § ja 23 c § seuraavasti:

14 f §

Raportoitavia järjestelyjä koskeva ilmoitusvelvollisuus

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

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

Tämän pykälän mukaisten velvoitteiden laiminlyönteihin sovelletaan 22 a §:n laiminlyöntimaksua koskevia säännöksiä.

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

17 e §

Välittäjän tiedonantovelvollisuus raportoitavista järjestelyistä

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

- 1) tiedossaan, hallussaan tai määräysvallassaan olevat mainitussa laissa säädetty tiedot laissa tarkoitetuista raportoitavista järjestelyistä;
- 2) tieto lain 6 §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa toiselle välittäjälle tai järjestelyn asianomaiselle verovelvolliselle tehdystä raportointivelvollisuutta koskevasta ilmoituksesta; ja
- 3) tieto lain 2 §:ssä tarkoitetun rajatylittävää järjestelyä yksilöivän viitenumeron tiedoksi antamisesta saman järjestelyn mahdollisille muille välittäjille ja asianomaisille verovelvollisille.

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

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

22 a §

Laiminlyöntimaksu

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

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

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

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

23 §

Tarkastusoikeus

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

23 c §

Raportoitavan järjestelyn välittäjän erityinen tiedonantovelvollisuus

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

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä _____ kuuta 20 ____ .

2.

Laki

raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 luku

Yleiset säännökset

1 §

Lain soveltamisala

Tässä laissa säädetään raportoitavista järjestelyistä, joita koskevat tiedot on annettava Verohallinnolle verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 14 f ja 17 e §:n mukaisesti. Tiedonantovelvollisuuden ja ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönteihin sekä tämän lain mukaisten muiden velvoitteiden laiminlyönteihin sovelletaan verotusmenettelylain 22 a §:ää.

Lakia sovelletaan 2 §:ssä tarkoitettuihin järjestelyihin, jos niillä voi olla vaikutusta hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetun lain (185/2013) 4 §:n mukaisten verojen suuruuteen tai määrätymiseen.

Lakia sovelletaan myös järjestelyihin, jotka voivat:

- 1) vaikuttaa verotusmenettelystä annetun lain 17 a-d §:n mukaisiin tai vastaaviin toisen valtion tai lainkäyttöalueen velvoitteisiin; tai
- 2) vaikeuttaa tosiasiallisen edunsaajan tunnistamista.

2 §

Määritelmät

Tässä laissa tarkoitetaan:

- 1) *henkilöllä* luonnollista henkilöä, oikeushenkilöä ja oikeudellista järjestelyä;
- 2) *järjestelyllä* rajatylittävää järjestelyä, joka koskee useampaa kuin yhtä Euroopan unionin jäsenvaltiota tai yhtä Euroopan unionin jäsenvaltiota ja kolmatta valtiota tai lainkäyttöaluetta edellyttäen, että järjestely täyttää ainakin yhden seuraavista edellytyksistä:
 - a) kaikkien järjestelyyn osallistuvien henkilöiden verotuksellinen kotipaikka ei ole samassa valtiossa tai lainkäyttöalueella;
 - b) yhden tai useamman järjestelyyn osallistuvan henkilön verotuksellinen kotipaikka on samanaikaisesti useammassa kuin yhdessä valtiossa tai lainkäyttöalueella;
 - c) yksi tai useampi järjestelyyn osallistuvista henkilöistä harjoittaa liiketoimintaa toisessa valtiossa tai lainkäyttöalueella kyseisessä valtiossa tai lainkäyttöalueella sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, ja kyseinen järjestely muodostaa vähintään osan kiinteän toimipaikan liiketoiminnasta;

- d) yksi tai useampi järjestelyyn osallistuvista henkilöistä harjoittaa toimintaa toisessa valtiossa tai lainkäyttöalueella ilman, että sillä on verotuksellista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa tässä valtiossa tai lainkäyttöalueella;
- e) järjestelyllä voi olla vaikutuksia 1 §:n 3 momentin mukaiseen automaattiseen tietojenvaihtoon tai tosiasiallisen edunsaajan tunnistamiseen.

Järjestelyksi katsotaan lisäksi järjestelyjen sarja ja järjestelyyn voi sisältyä useampi kuin yksi vaihe tai osa. Järjestelyä pidetään markkinakelpoisena järjestelynä, jos se on suunniteltu, sitä on markkinoitu, se on valmis toteutettavaksi tai se on asetettu saataville toteuttamista varten, ilman että sitä olisi merkittävästi muokattava. Muita järjestelyjä pidetään räätälöityinä järjestelyinä;

- 3) *tunnusmerkillä* järjestelyn ominaispiirrettä tai osatekijää, jotka on kuvattu 3 luvussa;
- 4) *pääasiallista hyötyä mittaavalla testillä* testiä, jolla osoitetaan, onko veroedun saaminen kaikki asiaankuuluvat tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen se pääasiallinen hyöty tai yksi pääasiallisista hyödyistä, jonka henkilö voi odottaa järjestelystä saavansa;
- 5) *välittäjällä* henkilöä, joka
 - a) suunnittelee, markkinoi, organisoii tai tuo saataville toteuttamista varten raportoitavan järjestelyn tai hallinnoi sen toteuttamista; tai
 - b) tietää tai jonka voidaan kohtuudella olettaa tietävän ryhtyneensä tarjoamaan suoraan tai muiden henkilöiden välityksellä tukea, apua tai neuvoja, jotka koskevat raportoitavan järjestelyn suunnittelua, markkinointia tai organisointia tai sen asettamista saataville toteuttamista varten, tai sen toteuttamisen hallinnointia;
 jos se täyttää ainakin yhden seuraavista lisäehdoista:
 - i. henkilön verotuksellinen kotipaikka on jossakin Euroopan unionin jäsenvaltiossa;
 - ii. henkilöllä on jossakin Euroopan unionin jäsenvaltiossa kiinteä toimipaikka, josta järjestelyyn liittyviä palveluja tarjotaan;
 - iii. henkilö on perustettu jossakin Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai henkilöön sovelletaan Euroopan unionin jäsenvaltion lainsäädäntöä;
 - iv. henkilö kuuluu jossakin Euroopan unionin jäsenvaltiossa oikeudelliseen, verotukselliseen tai konsulttipalveluihin liittyvään ammatilliseen järjestöön tai yhteenliittymään;
- 6) *suomalaisella välittäjällä* välittäjää, jolla on välittäjää koskevan määritelmän lisäehdon mukainen yhteys Suomeen;
- 7) *asianomaisella verovelvollisella* henkilöä, jonka saataville raportoitava järjestely on asetettu toteuttamista varten tai joka on valmis toteuttamaan raportoitavan järjestelyn tai joka on toteuttanut tällaisen järjestelyn ensimmäisen vaiheen;
- 8) *suomalaisella asianomaisella verovelvollisella* asianomaista verovelvollista, joka täyttää ainakin yhden seuraavista ehdoista:
 - a) sen verotuksellinen kotipaikka on Suomessa;
 - b) sillä on Suomessa kiinteä toimipaikka, joka hyödyntää järjestelyä eikä asianomaisella verovelvollisella ole verotuksellista kotipaikkaa toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa
 - c) se saa tuloja Suomesta eikä sillä ole verotuksellista kotipaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa;
 - d) se harjoittaa liiketoimintaa Suomessa eikä sillä ole verotuksellista kotipaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa eikä tuloja toisesta Euroopan unionin jäsenvaltiosta;
- 9) *etuyhteydessä olevalla henkilöllä* henkilöä,
 - a) joka osallistuu toisen henkilön johtamiseen olemalla asemassa, jossa voi käyttää merkittävää vaikutusvaltaa tähän toiseen henkilöön;
 - b) jolla on yli 25 prosenttia toisen henkilön ääniosuuksista;
 - c) jolla on yli 25 prosentin suora tai välillinen omistus toisessa henkilössä; tai

- d) jolla on oikeus vähintään 25 prosenttiin toisen henkilön voitoista; jos useampi henkilö osallistuu jollakin a-d kohdassa tarkoitettulla tavalla saman henkilön johtotehtäviin, määräysvaltaan, pääomaan tai voittoihin, kaikki nämä henkilöt katsotaan etuyhteydessä oleviksi henkilöiksi. Jos samat henkilöt täyttävät jonkin a-d kohdan edellytyksistä useamassa henkilössä, katsotaan kaikki nämä henkilöt etuyhteydessä oleviksi henkilöiksi; jos henkilö toimii yhdessä toisen henkilön kanssa jonkin yksikön ääniosuuksien tai pääomaomistuksen suhteen, katsotaan henkilöllä olevan osuus kaikista toisen henkilön hallitsemista ääniosuuksista tai koko pääomaomistuksesta kyseisessä yksikössä. c kohdan edellytysten täyttyminen määritetään välillisen omistuksen tilanteessa kertomalla omistuksen määrä omistustasojen määrällä. Henkilöllä, jolla on yli 50 prosentin ääniosuus, on katsottava olevan 100 prosenttia ääniosuuksista. Luonnollinen henkilö, hänen puolisonsa ja hänen suoraan ylenevässä tai alenevassa polvessa oleva sukulaisensa katsotaan yhdeksi henkilöksi;
- 10) viitenumerolla Verohallinnon tai muun Euroopan unionin jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen raportoidulle järjestelylle antamaa yksilöivää tunnistetta.

2 luku

Tietojen ilmoittaminen

3 §

Raportoitavat järjestelyt

Järjestely on raportoitava, jos se sisältää ainakin yhden 3 luvun tunnusmerkeistä. Järjestely on 12-17 §:n ja 18 §:n 2 kohdan a alakohdan sekä 3 ja 4 kohdan tunnusmerkkien osalta raportoitava kuitenkin vain, jos järjestely täyttää lisäksi pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset.

4 §

Ilmoitettavat tiedot

Raportoitavasta järjestelystä on ilmoitettava seuraavat tiedot:

- 1) välittäjien, asianomaisten verovelvollisten ja asianomaisiin verovelvollisiin etuyhteydessä olevien henkilöiden tunnistamiseen liittyvät tiedot, mukaan lukien nimi, luonnollisen henkilön syntymäaika ja -paikka, verotuksellinen kotipaikka ja verotunniste;
- 2) yksityiskohtaiset tiedot 12-22 §:n tunnusmerkeistä, jotka tekevät järjestelystä raportoitavan;
- 3) tiivistelmä raportoitavan järjestelyn sisällöstä, mukaan lukien mahdollinen nimi, jolla järjestely yleisesti tunnetaan, ja yleinen kuvaus olennaisista liiketoimista tai järjestelyistä;
- 4) päivä, jona raportoitavan järjestelyn ensimmäinen vaihe on toteutettu tai toteutetaan;
- 5) yksityiskohtaiset tiedot kansallisista säännöksistä, joihin raportoitava järjestely perustuu;
- 6) raportoitavan järjestelyn arvo;
- 7) asianomaisten verovelvollisten Euroopan unionissa sijaitsevien verotuksellisten kotipaikkavaltioiden yksilöinti sekä muiden Euroopan unionin jäsenvaltioiden yksilöinti, joita raportoitava järjestely todennäköisesti koskee;
- 8) niiden muiden henkilöiden tunnistamiseen liittyvät tiedot, joiden verotuksellinen kotipaikka on Euroopan unionin jäsenvaltiossa ja joita raportoitava järjestely todennäköisesti koskee sekä näiden henkilöiden kotipaikkavaltioiden yksilöinti.

5 §

Välittäjän tiedonantovelvollisuus

Suomalaisen 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.

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, suomalaisen välittäjän, joka täyttää jonkin 2 §:n välittäjää koskevan määritelmän lisäehdon, on toimitettava tiedot Verohallinnolle 30 päivän kuluessa siitä, kun se on suoraan tai muiden henkilöiden välityksellä tarjonnut järjestelyyn liittyvää tukea, apua tai neuvoja.

Sen lisäksi, mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, suomalaisen välittäjän on kolmen kuukauden välein ilmoitettava Verohallinnolle aiemmin ilmoittamastaan markkinakelpoisesta järjestelystä ne 4 §:n 1, 4, 7 ja 8 kohdan tiedot, jotka ovat tulleet saataville edellisen ilmoituksen antamisen jälkeen.

Tiedot järjestelystä, jonka ensimmäinen vaihe toteutetaan 25 päivänä kesäkuuta 2018 ja 30 päivänä kesäkuuta 2020 välisenä aikana, on toimitettava Verohallinnolle 31 päivänä elokuuta 2020 mennessä.

6 §

Välittäjän vapautus tiedonantovelvollisuudesta

Mitä edellä 4 ja 5 §:ssä säädetään, ei sovelleta suomalaisen välittäjään, joka on

- 1) asianajajista annetun lain (496/1958) mukainen asianajaja;
- 2) luvan saaneista oikeudenkäyntiavustajista annetun lain (715/2011) mukainen oikeudenkäyntiavustaja; tai
- 3) valtion oikeusapu- ja edunvalvontapiireistä annetun lain (477/2016) mukainen julkinen oikeusavustaja,

siltä osin kuin kyse on tiedoista, joita tarkoitetaan asianajajista annetun lain 5 c §:ssä tai oikeudenkäymiskaaren (4/1734) 17 luvun 13 §:n 3 momentissa.

Edellä 1 momentissa tarkoitetun välittäjän on ilmoitettava ilman aiheutonta 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 välittäjän Verohallinnolle ilmoittamalle järjestelylle.

7 §

Välittäjän tiedonantovelvollisuus useassa Euroopan unionin jäsenvaltiossa

Suomalaisen välittäjän ei ole ilmoitettava tietoja raportoitavasta järjestelystä Verohallinnolle, jos suomalainen välittäjä on velvollinen raportoimaan ja se on todistetusti raportoinut tiedot jonkin toisen Euroopan unionin jäsenvaltion viranomaiselle, ja tämä toinen jäsenvaltio on seuraavassa luettelossa ennen Suomea:

- 1) jäsenvaltio, jossa välittäjän verotuksellinen kotipaikka sijaitsee;

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

Jos Suomi on 1 momentin luettelossa ensimmäisenä yhdessä toisen jäsenvaltion kanssa ja suomalainen välittäjä on jo todistetusti raportoinut tiedot tämän toisen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle, ei suomalaisen välittäjän ole ilmoitettava näitä tietoja Verohallinnolle.

8 §

Välittäjän tiedonantovelvollisuus, kun raportoitavalla järjestelyllä on useita raportointivelvollisia välittäjiä

Jos raportoitavassa järjestelyssä on useita välittäjiä, ovat kaikki suomalaiset välittäjät tiedonantovelvollisia.

Suomalaisen välittäjän ei 1 momentista huolimatta ole ilmoitettava Verohallinnolle niitä tietoja raportoitavasta järjestelystä, jotka toinen välittäjä on todistetusti ilmoittanut Verohallinnolle tai jonkin toisen Euroopan unionin jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle.

9 §

Asianomaisen verovelvollisen ilmoitusvelvollisuus

Verotusmenettelystä annetun lain 14 f §:n nojalla ilmoitusvelvollisen suomalaisen asianomaisen verovelvollisen on ilmoitettava 4 §:n mukaiset tiedot Verohallinnolle 30 päivän kuluessa siitä kun:

- 1) raportoitava järjestely asetetaan asianomaisen verovelvollisen saataville toteuttamista varten;
- 2) raportoitava järjestely on valmis asianomaisen verovelvollisen toimesta tapahtuvaa toteuttamista varten; tai
- 3) asianomaiseen verovelvolliseen liittyvä järjestelyn ensimmäinen vaihe on toteutettu.

Tiedot järjestelystä, jonka ensimmäinen vaihe toteutetaan 25 päivänä kesäkuuta 2018 ja 30 päivänä kesäkuuta 2020 välisenä aikana, on toimitettava Verohallinnolle 31 päivänä elokuuta 2020 mennessä.

10 §

Asianomaisen verovelvollisen ilmoitusvelvollisuus useassa Euroopan unionin jäsenvaltiossa

Suomalaisen asianomaisen verovelvollisen ei ole ilmoitettava tietoja raportoitavasta järjestelystä Verohallinnolle, jos se on velvollinen raportoimaan ja se on todistetusti raportoinut järjestelyn jonkin toisen Euroopan unionin jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle, ja tämä toinen jäsenvaltio on seuraavassa luettelossa ennen Suomea:

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

- 4) jäsenvaltio, jossa asianomainen verovelvollinen harjoittaa toimintaa, vaikka asianomaisella verovelvollisella ei ole verotuksellista kotipaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa missään jäsenvaltiossa.

11 §

Asianomaisen verovelvollisen ilmoitusvelvollisuus, kun raportoitavalla järjestelyllä on useita asianomaisia verovelvollisia

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

Suomalaisen asianomaisen verovelvollisen ei 1 momentista huolimatta ole ilmoitettava Verohallinnolle niitä tietoja raportoitavasta järjestelystä, jotka toinen asianomainen verovelvollinen on todistusti ilmoittanut Verohallinnolle tai jonkin toisen Euroopan unionin jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle ja tämä toinen asianomainen verovelvollinen on seuraavassa luettelossa ensimmäinen:

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

3 luku

Tunnusmerkit

12 §

Luottamuksellisuusehto

Järjestely on raportoitava, jos

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

13 §

Järjestelystä saatava veroetu

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

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

14 §

Järjestelyn vakiomuotoiset asiakirjat ja rakenteet

Järjestely on raportoitava, jos

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

15 §

Hankitun yhtiön tappioiden käyttäminen

Järjestely on raportoitava, jos

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

16 §

Tulon muuntaminen

Järjestely on raportoitava, jos

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

17 §

Varojen kierrättäminen

Järjestely on raportoitava, jos järjestely sisältää

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

18 §

Vähennyskelpoiset maksut

Järjestely on raportoitava, jos järjestelyyn liittyy vähennyskelpoisia rajatylittäviä maksuja kahden tai useamman toisiinsa etuyhteydessä olevan henkilön välillä ja ainakin yksi seuraavista ehdoista täyttyy:

- 1) maksun vastaanottajalla ei ole verotuksellista kotipaikkaa missään valtiossa tai lainkäyttöalueella;

- 2) maksun vastaanottajalla on verotuksellinen kotipaikka jossakin valtiossa tai lainkäyttöalueella, mutta
 - a) kyseisessä valtiossa tai lainkäyttöalueella ei kanneta minkäänlaista yhteisöveroa tai yhteisöverokanta on nolla tai lähes nolla; tai
 - b) kyseinen valtio tai lainkäyttöalue on luettelossa kolmansien maiden lainkäyttöalueista, jotka Euroopan unionin jäsenvaltiot ovat yhdessä arvioineet tai jotka Taloudellisen kehityksen ja yhteistyön järjestön (OECD) puitteissa on arvioitu yhteistyöhaluttomiksi;
- 3) maksu on kokonaan verovapaa maksun vastaanottajan verotuksellisen kotipaikan valtiossa tai lainkäyttöalueella;
- 4) maksu hyötyy suotuisasta verojärjestelmästä siinä valtiossa tai lainkäyttöalueella, jolla vastaanottajan verotuksellinen kotipaikka sijaitsee.

Järjestely on raportoitava 1 momentin 2 kohdan a alakohdan sekä 3 ja 4 kohdan tunnusmerkkien perusteella kuitenkin vain, jos järjestely täyttää pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytykset. Testin edellytykset eivät näiden tunnusmerkkien kohdalla täyty pelkästään tunnusmerkin edellytysten täyttymisellä.

19 §

Vähennykset ja vapautus kaksinkertaisesta verotuksesta useammassa valtiossa tai lainkäyttöalueella

Järjestely on raportoitava, jos

- 1) samoista varoista yritetään tehdä vähennyksiä useammassa valtiossa tai lainkäyttöalueella;
- 2) samalle tulolle tai pääomalle haetaan vapautusta kaksinkertaisesta verotuksesta useammassa valtiossa tai lainkäyttöalueella; tai
- 3) järjestelyyn sisältyy varojen siirtoa ja kun kyseisissä valtioissa tai lainkäyttöalueilla varoista vastikkeena maksettavissa summissa on olennaisia eroja.

20 §

Automaattiseen tietojenvaihtoon liittyvät tunnusmerkit

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

21 §

Tosiasiallinen edunsaaja

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

- 1) jotka eivät harjoita merkittävää taloudellista toimintaa eikä niissä ole asianmukaista henkilöstöä, laitteita, varoja ja tiloja;
- 2) joiden perustamis-, johtamis-, koti-, valvonta- tai sijoittautumispaikka on jokin muu valtio tai lainkäyttöalue kuin yhden tai useamman tosiasiallisen edunsaajan kotivaltio tai -lainkäyttöalue,

- ja yhden tai useamman tosiasiallisen edunsaajan varat ovat tällaisten henkilöiden, oikeudellisten järjestelyjen tai rakenteiden hallussa; ja
- 3) joissa tällaisten henkilöiden, oikeudellisten järjestelyjen tai rakenteiden tosiasialliset edunsaajat on tehty tunnistamattomiksi.

22 §

Siirtohinnoittelua koskevat tunnusmerkit

Järjestely on raportoitava, jos

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

4 luku

Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset

23 §

Lain voimaantulo

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20.

24 §

Lain soveltaminen

Tätä lakia sovelletaan järjestelyihin, jotka ovat raportoitavia 1 päivänä heinäkuuta 2020 tai sen jälkeen sekä järjestelyihin, joiden ensimmäinen vaihe toteutetaan 25 päivänä kesäkuuta 2018 ja 30 päivänä kesäkuuta 2020 välisenä aikana.

3.

Laki

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

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

1 §

Direktiivin täytäntöönpano

Hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU, jäljempänä virka-apudirektiivi, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2016/881 2018/822, lainsäädännön alaan kuuluvat säännökset ovat lakina noudatettavia, jollei tästä laista muuta johdu.

2 §

Soveltamisala

Tämän lain ja virka-apudirektiivin mukaisesti:

-
- 7) ilmoitetaan muiden Euroopan unionin jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille ja Euroopan komissiolle tiedot raportoitavista rajatylittävistä järjestelyistä.

3 §

Yhteistyömuodot

Yhteistyö käsittää:

-
- 8) raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevien tietojen ilmoittamisen automaattisella tietojenvaihdolla;

5 e §

Rajatyöttävien järjestelyjen raportointia koskevat välittäjän ja asianomaisen verovelvollisen velvollisuudet

Virka-apudirektiivin raportoitavien rajatyöttävien järjestelyjen lainsäädännön alaan kuuluvista välittäjiä ja asianomaisia verovelvollisia koskevista säännöksistä säädetään verotusmenettelystä annetussa laissa (1558/1995) ja raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla annetussa laissa (/).

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä _____ kuuta 20 ____ .

1.

Laki

verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 22 a §:n 1 momentin 1 kohta, sellaisena kuin se on laissa 55/2018, 22 a §:n 2 ja 3 momentti, sellaisina kuin ne ovat laissa 565/2004 ja 23 §:n 1 momentti, sellaisena kuin se on laissa 1127/2017 sekä *lisätään* lakiin uusi 14 f, 17 e § ja 23 c § seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

14 f §

Raportoitavia järjestelyjä koskeva ilmoitusvelvollisuus

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

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

Tämän pykälän mukaisten velvoitteiden laiminlyönteihin sovelletaan 22 a §:n laiminlyöntimaksua koskevia säännöksiä.

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

17 e §

*Välittäjän tiedonantovelvollisuus raportoita-
vista järjestelyistä*

*Raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla
annetussa laissa tarkoitetun suomalaisen välit-
täjän on annettava Verohallinnolle*

- 1) tiedossaan, hallussaan tai määräysvallas-
saan olevat mainitussa laissa säädetyt tie-
dot laissa tarkoitetuista raportoitavista jär-
jestelyistä;*
- 2) tieto lain 6 §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa
toiselle välittäjälle tai järjestelyn asian-
omaiselle verovelvolliselle tehdystä rapor-
tointivelvollisuutta koskevasta ilmoituk-
sesta; ja*
- 3) tieto lain 2 §:ssä tarkoitetun järjestelyä yk-
silöivän viitenumeron tiedoksi antamisesta
saman järjestelyn mahdollisille muille välit-
täjille ja asianomaisille verovelvollisille.*

*Tiedonantovelvollisista, raportoitavista järjes-
telyistä, ilmoittamisajankohdasta ja ilmoitetta-
vista tiedoista säädetään tarkemmin raportoita-
vista järjestelyistä verotuksen alalla annetussa
laissa.*

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

22 a §

Laiminlyöntimaksu

Tiedonantovelvolliselle voidaan määrätä enin-
tään 2 000 euron suuruinen laiminlyöntimaksu,
jos:

- 1) tiedonantovelvollisuuden täyttämiseksi an-
nettavassa ilmoituksessa, muussa tiedossa
tai asiakirjassa on vähäinen puutteellisuus
tai virhe eikä tiedonantovelvollinen ole
noudattanut todistettavasti lähetettyä keho-
tusta sen korjaamiseksi;

22 a §

Laiminlyöntimaksu

Tiedonantovelvolliselle voidaan määrätä enin-
tään 2 000 euron suuruinen laiminlyöntimaksu,
jos:

- 1) tiedonantovelvollisuuden *tai muun tämän
luvun mukaisen velvoitteen* täyttämiseksi
annettavassa ilmoituksessa, muussa tie-
dossa tai asiakirjassa *taikka noudatetta-
vassa menettelyssä* on vähäinen puutteelli-
suus tai virhe eikä tiedonantovelvollinen
ole noudattanut todistettavasti lähetettyä ke-
hotusta sen korjaamiseksi;

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

Jos tiedonantovelvollinen on tiedonantovelvollisuuden täyttämiseksi tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän ilmoituksen, muun tiedon tai asiakirjan taikka ei ole lainkaan antanut ilmoitusta, tiedonantovelvolliselle voidaan määrätä enintään 15 000 euron suuruinen laiminlyöntimaksu.

23 §

Tarkastusoikeus

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

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

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

23 §

Tarkastusoikeus

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

23 c §

Raportoitavan järjestelyn välittäjän erityinen tiedonantovelvollisuus

17 e §:ssä tarkoitettun välittäjän on Verohallinnon kehotuksesta viitenumeron, nimen, järjestelyn tai muun vastaavan yksilöinnin perusteella annettava ja esitettävä tarkastettavaksi hallussaan olevat tiedot menettelyistä, asiakirjoista

*sekä muista tiedoista, jotka ovat tarpeen sen
varmistamiseksi, että välittäjä on suorittanut
17 e §:ssä tarkoitetut velvoitteet.*

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

2.

Laki

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

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

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

Voimassa oleva laki

Ehdotus

1 §

1 §

Direktiivin täytäntöönpano

Direktiivin täytäntöönpano

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

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

2 §

2 §

Soveltamisala

Soveltamisala

Tämän lain ja virka-apudirektiivin mukaisesti:

- 7) *ilmoitetaan muiden Euroopan unionin jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille ja Euroopan komissiolle tiedot raportoitavista rajatylittävistä järjestelyistä.*

3 §

Yhteistyömuodot

3 §

Yhteistyömuodot

Yhteistyö käsittää:

-
- 8) *raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevien tietojen ilmoittamisen automaattisella tietojenvaihdolla;*

5 e §

Rajatylittävien järjestelyjen raportointia koskevat välittäjän ja asianomaisen verovelvollisen velvollisuudet

Virka-apudirektiivin raportoitavien rajatylittävien järjestelyjen lainsäädännön alaan kuuluvista välittäjiä ja asianomaisia verovelvollisia koskevista säännöksistä säädetään verotusmenettelystä annetussa laissa (1558/1995) ja raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla annetussa laissa (/).

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
