

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain sekä 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

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoitteludokumentointia koskevia säännöksiä. Lisäksi lakiin lisättäisiin velvollisuus antaa Verohallinnolle verotuksen maakohtainen raportti. Laissa säädettäisiin myös verotuksen maakohtaisen raportin veronkorotuksesta. Verohallinto valtuutettaisiin antamaan tarkempia määräyksiä verotuksen maakohtaisesta raportista.

Esityksessä ehdotetaan lisäksi muutettavaksi hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annettua lakia. Esityksellä pantaisiin täytäntöön lailla täytäntöön pantuun direktiiviin tehdyt verotuksen maakohtaista raportointia koskevat muutokset.

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

PERUSTELUT

1 Nykytila

Verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995), jäljempänä *verotusmenettelylaki*, 14 a §:n mukaan verovelvollisen on laadittava kirjallinen selvitys verovuoden aikana etuyhteydessä tekemistään liiketoimista. Etuyhteydessä tehdyillä toimilla tarkoitetaan verotusmenettelylain 31 §:n mukaisen ulkomaisen etuyhteysosapuolen kanssa tehtyjä liiketoimia. Siirtohinnoitteludokumentoinnilla tarkoitetaan näistä liiketoimista laadittua dokumentointia. Siirtohinnoitteludokumentoinnin tarkoituksena on osoittaa, että verovelvollisen etuyhteystoimet noudattavat verotusmenettelylain 31 §:n markkinaehtoperiaatetta. Dokumentointivelvollisuus koskee myös ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisiä toimia. Pienet ja keskisuuret yritykset on vapautettu dokumentoinnin laatimisesta. Verovuonna 2014 hieman yli 2 100 verovelvollista oli oman ilmoituksensa mukaan siirtohinnoitteludokumentointivelvollinen Suomessa.

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

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

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

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

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

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

BEPS-dokumentointiohjeistuksen mukaan siirtohinnoitteludokumentointi koostuisi kolmesta osasta: 1) koko konsernia koskevista tiedoista (*master file*), 2) tietyssä maassa sijaitsevaa yksittäistä yritystä koskevista tiedoista (*local file*) sekä 3) maakohtaisista, taloudellisiin seikkoihin liittyvistä tiedoista niistä valtioista ja oikeusalueista, joissa kansainvälisellä yrityksellä on toimintaa (*country-by-country report*). BEPS-dokumentointiohjeistuksen mukaan siirtohinnoitteludokumentoinnin tehtävänä on varmistaa, että verovelvollinen arvioi liiketoimiensa markkinaehtoisuuden toteutumista ja että tämä tapahtuu mahdollisimman ajantasaisesti. Lisäksi siirtohinnoitteludokumentoinnissa saatuja tietoja voitaisiin käyttää verohallinnoissa tukena riskianalyyseissä, jotta se voitaisiin suorittaa mahdollisimman tehokkaasti. Kolmantena siirtohinnoitteludokumentoinnin tavoitteena on toimia tiedonlähteenä verotarkastuksen suorittamiseksi. BEPS-dokumentointiohjeistuksessa on kuitenkin nimenomaisesti todettu, että veroviranomaisella on oikeus saada verovelvolliselta muitakin tietoja kuin mitä siirtohinnoitteludokumentointi sisältää. OECD on erityisesti todennut, että country-by-country report -tietoja voitaisiin käyttää siirtohinnoittelun ylitason riskianalyysin ohella myös muiden BEPS-ilmiöön liittyvien riskien arvioimiseen sekä taloudellisten ja tilastollisten analyysien tekemiseen.

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

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

Myös Euroopan unionissa (EU), on jo usean vuoden ajan korostettu, että kansainväliseen liiketoimintaan liittyy verotuksellisia ongelmia, jonka vuoksi valtiot menettävät verotulojaan. EU:n eri toimielimet ovat esittäneet esimerkiksi erilaisia toimenpiteitä avoimuuden ja tieto-

HE 142/2016 vp

jenvaihdon osalta veropetosten, veronkierron sekä aggressiivisen verosuunnittelun torjumiseksi.

Euroopan unioni julkisti 28 päivänä tammikuuta 2016 direktiiviehdotuksen, jonka mukaan OECD:n BEPS-raportin toimenpide 13:n mukainen country-by-country report implementoitaisiin jäsenvaltioissa. Ecofin-neuvosto hyväksyi direktiivin 25 päivänä toukokuuta 2016. Direktiivi 2016/881/EU tuli voimaan 3 päivänä kesäkuuta 2016. Direktiivin mukaan jäsenvaltioissa asuvat yritykset, jotka ovat niin sanottuja ylimpiä emoja, raportoivat maakohtaisen raportin tiedot asuinvaltiolleen. Raportointivelvolliseksi voi direktiivin nojalla tulla myös jäsenvaltiossa oleva muu kuin ylin emoyritys, jos jäsenvaltio ei saisi tietoja tiettyjen edellytysten täytyessä ulkomaisen emoyrityksen valtiosta. Myös muu kuin ylin emoyritys voi tulla nimeytyksi raportointivelvolliseksi direktiivin mukaisesti. Jäsenvaltio toimittaa raportointivelvolliselta saamansa tiedot automaattisella tietojenvaihdolla niihin muihin jäsenvaltioihin, joita tiedot koskevat. Direktiivin mukaan ylimmän emoyrityksen raportointivelvollisuuden ja sitä koskevan tietojenvaihdon tulee alkaa tilikaudesta 2016 lähtien. Muiden raportointivelvollisten osalta direktiivi antaa mahdollisuuden säätää velvollisuuden alkujankohdaksi tilikausi 2017.

Euroopan neuvoston direktiivi 2016/881/EU, joka koskee verohallinnolle tehtävää maakohtaista raporttia, on sisällytetty niin sanottuun virka-apudirektiiviin. Euroopan unionin jäsenvaltioiden välillä on 1 päivästä tammikuuta 2013 alkaen sovellettu 15 päivänä helmikuuta 2011 annettua neuvoston direktiiviä 2011/16/EU hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta, jäljempänä *virka-apudirektiivi*, joka on implementoitu hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetulla lailla (185/2013). Virka-apudirektiiviä on muutettu neuvoston direktiivillä 2014/107/EU direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla, joka on implementoitu hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetun lain muuttamisesta annetulla lailla (1703/2015). Virka-apudirektiiviä on edelleen muutettu neuvoston direktiivillä 2015/2376/EU direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla.

Virka-apudirektiivi kattaa kaikki jäsenvaltion ja sen osa-alueiden tai paikallisviranomaisien kantamat tai niiden puolesta kannetut verot, jos ne kannetaan alueella, johon perussopimuksia Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 52 artiklan nojalla sovelletaan. Virka-apudirektiivi ei kuitenkaan koske arvonlisäveroa, tulleja ja valmisteveroja, joita varten on omat samanlaista yhteistyötä koskevat EU-säännökset, eikä pakollisia sosiaaliturvamaksuja ja eräitä muita maksuja. Virka-apudirektiivin mukaiset yhteistyötävät ovat virkamiesten läsnäolo toisen jäsenvaltion hallintovirastossa ja osallistuminen hallinnollisiin tutkimuksiin, samanaikainen tarkastus, asiakirjojen tiedoksianto, palaute sekä tietojenvaihto, joka voi perustua pyyntöön tai olla omaaloitteista tai pakollista automaattista tietojenvaihtoa. Virka-apudirektiivissä on lisäksi tietojen salassapitoa koskevia määräyksiä.

Useat valtiot valmistelevat parhaillaan uusien dokumentointisäännösten säätämistä tai olemassa olevien säännöstensä päivittämistä tai ovat näin jo tehneet. *Alankomaissa* hyväksyttiin joulukuussa 2015 laki (Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten Overige fiscale maatregelen 2016) sekä sitä täydentävä ohjeistus (Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 30 december 2015, nr. DB/2015/462M), joilla uudistetaan voimassa olevia dokumentointisäännöksiä OECD:n ohjeistusta vastaavaksi. Säännöksiin sisältyvät vaatimukset koko konsernia koskevista tiedoista sekä tarkemmat tiedot paikallisesta yhtiöstä. Uusi sääntely

HE 142/2016 vp

tulee sovellettavaksi, kun konsernin liikevaihto on vähintään 50 miljoonaa euroa. Lakiin sisältyy myös hollantilaisille konsernin ylimmille emoyrityksille asetettu velvollisuus esittää maakohtainen veroraportti OECD:n mallin mukaisesti. Jos tietoja ei saada tietojenvaihdon kautta konsernin ulkomaisen emoyhtiön valtiosta, se voidaan vaatia myös hollantilaiselta konserniyritykseltä ja kiinteältä toimipaikalta, joka ei ole konsernin ylin emo. Säännökset ovat voimassa 1 päivästä tammikuuta 2016 alkaen.

Norja julkaisi toukokuussa 2016 lakiehdotuksen (Endringer i ligningsloven (land-for-land-rapportering til skattemyndigheterna), Prop. 120L), jossa norjalaisille konsernin ylimmille emoyrityksille ehdotetaan velvollisuutta esittää maakohtainen veroraportti OECD:n mallin mukaisesti. Jos tietoja ei saada tietojenvaihdon kautta ulkomaisen emoyrityksen valtiosta, se voidaan vaatia myös norjalaiselta konserniyritykseltä ja kiinteältä toimipaikalta, joka ei ole konsernin ylin emo. Konserni voi myös nimetä raportin antajaksi ulkomaisen konserniyrityksen, jos tietyt edellytykset täyttyvät. Maakohtaisen veroraportoinnin on esitetty tulevan sovellettavaksi 1 päivänä tammikuuta 2016 alkavilta tilikausilta kuitenkin niin, että toissijainen raportointivelvollisuus alkaisi 1 päivänä tammikuuta 2017 alkavilta tilikausilta.

Ranskan parlamentin alahuone hyväksyi marraskuussa 2015 lakimuutoksen (LOI n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016), jonka mukaan ranskalaisilla konsernin ylimmillä emoyrityksillä on velvollisuus maakohtaiseen raportointiin. Vastaava velvollisuus on myös sellaisella Ranskassa sijaitsevalla yrityksellä, jonka konserni on osoittanut maakohtaisen raportin toimittavaksi yritykseksi tai joka ei pysty osoittamaan, että mikään muu konserniyritys täyttäisi ilmoitusvelvollisuuden erikseen määritellyissä valtioissa tai oikeusalueella. Uudet säännökset tulevat sovellettaviksi 1 päivänä tammikuuta 2016 alkavilta tilikausilta.

Ruotsi julkaisi huhtikuussa 2016 lakiehdotuksen (OECD-standard och EU-direktiv för dokumentation vid internprissättning och utbyte av land-för-land-rapporter, Skatteverkets promemoria Dnr 131 596173-15/113), jossa ehdotetaan uudistettavaksi siirtohinnoitteludokumentointia koskevia säännöksiä OECD:n ohjeita vastaaviksi. Siirtohinnoitteludokumentointiin tulisi sisällyttää koko konsernia koskevat tiedot sekä tarkemmat tiedot paikallisesta yhtiöstä. Pienillä ja keskisuurilla yrityksillä (enintään 250 työntekijää ja liikevaihto enintään 450 miljoonaa Ruotsin kruunua tai taseen loppusumma enintään 400 miljoonaa Ruotsin kruunua) ei edellytetä dokumentointia. Jos transaktiot liiketoimen toisen osapuolen kanssa ovat määrältään yhteensä vähäiset, alle 5 miljoonaa Ruotsin kruunua, paikallisyhtiötä koskevia tietoja ei tarvitsisi antaa. Aineetonta omaisuutta koskevat luovutukset eivät olisi koskaan kevennetyn dokumentoinnin piirissä, elleivät luovutukset ole merkityksettömiä liiketoiminnan kannalta. Lisäksi ehdotuksessa ehdotetaan säädettäväksi verotuksen maakohtaisesta raportista, jolla implementoitaisiin asiaa koskeva OECD:n ohjeistus ja EU:n direktiivi. Maakohtaisen raportin antaisivat Ruotsissa monikansallisen yrityksen ruotsalaiset emoyritykset. Tietyissä tilanteissa myös muut monikansalliseen yritykseen kuuluvat yksiköt, jotka ovat Ruotsissa ja jotka eivät ole emoyrityksiä. Tällaisia muita yksiköitä olisivat Ruotsissa rajoituksetta verovelvolliset tai Ruotsin lain mukaan perustetut toimijat. Myös kauppayhtiön ja kiinteän toimipaikan muodossa harjoitettu toiminta kuuluisi raportointivelvollisuuden piiriin. Siirtohinnoitteludokumentointia koskevan sääntelyn ehdotetaan tulevan voimaan 31 päivän joulukuuta 2016 jälkeen. Maakohtaisen raportin tiedot ehdotetaan annettavaksi 31 päivän joulukuuta 2015 jälkeen alkavilta tilikausilta.

Saksa julkaisi 1 päivänä kesäkuuta 2016 lakiehdotuksen (Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Massnahmen gegen Gewinnkürzungen und – verlagerungen), jossa muun ohella ehdotetaan siirtohinnoitteludokumentoinnin osalta sääntelyä konsernia koskevista tiedoista sekä yksittäistä verovelvollista koskevista tiedoista. Konsernia koskevien tietojen laatimisvelvoitteeseen ehdotetaan liitettä-

väksi 100 miljoonan euron liikevaihtoraja. Lisäksi lakiehdotukseen sisältyy maakohtaista raporttia koskeva sääntelyehdotus, joita sovellettaisiin 31 päivänä joulukuuta 2015 jälkeen alkavista tilivuosista lähtien kuitenkin niin, että saksalaisten muiden kuin ylimpien emoyritysten osalta 31 päivänä joulukuuta 2016 alkavista tilikausista lähtien.

Tanska julkaisi 28 päivänä huhtikuuta 2016 uuden siirtohinnoitteludokumentointia koskevan ohjeistuksen. Sen mukaan siirtohinnoitteludokumentointi koostuu kahdesta osasta, konsernia koskevista tiedoista sekä jokaista verovelvollista koskevat tiedoista OECD-ohjeiden mukaisina. Pienet ja keskisuuret yritykset (henkilöstöä alle 250 ja konsolidoitu tase on alle 125 miljoonaa Tanskan kruunua tai konsolidoitu liikevaihto alle 250 miljoonaa Tanskan kruunua) ovat kokonaan vapautettuja siirtohinnoitteludokumentoinnista, jos liiketoimen osapuoli on Euroopan ulkopuolella verosopimuksettomassa maassa. Vähäisten liiketoimien osalta voi laatia kevennetyn dokumentoinnin. Lisäksi 1 päivänä tammikuuta 2016 astui voimaan laki (Lov om ændring af skattekontrolloven, arbejdsmarkedsbidragsloven, kildeskatteloven, ligningsloven og pensionsbeskatningsloven; Indførelse af land-for-land rapportering for store multinationale koncerner, gennemførelse af ændring af direktivet om administrativt samarbejde på beskatningsområdet m.v. nr 1884 af 29/12/2015), jonka mukaan tanskalaisilla konsernin ylimmillä emoyrityksillä on velvollisuus esittää maakohtainen veroraportti OECD:n mallin mukaisesti. Jos tietoja ei saada tietojenvaihdon kautta ulkomaiselta emoyritykseltä, se voidaan vaatia myös tanskalaiselta yritykseltä ja kiinteältä toimipaikalta, joka ei ole konsernin ylin emo. Konserni voi myös nimetä raportin antajaksi ulkomaisen konserniyrityksen, jos tietyt edellytykset täyttyvät. Säännöksiä sovelletaan 1 päivänä tammikuuta 2016 alkavista tilivuosista lähtien kuitenkin niin, että tanskalaisten muiden kuin ylimpien emoyritysten osalta 1 päivänä tammikuuta 2017 alkaen.

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

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

2 Ehdotetut muutokset

2.1 Esityksen tavoitteet

Esityksen tarkoituksena on muun ohella panna täytäntöön 25 päivänä toukokuuta 2016 annettu neuvoston direktiivi 2016/881/EU direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla.

Esityksessä ehdotetaan, että direktiivi implementoidaan käyttämällä valtiosopimusten voimaansaattamisessa käytettyä niin sanottua sekamuotoisen voimaansaattamislain kaltaista sekamuotoista täytäntöönpanolakia. Blankettimuotoisen täytäntöönpanosäännöksen mukaan direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvat säännökset olisivat Suomessa lakina noudatettavia.

HE 142/2016 vp

Tämän täytäntöönpanosäännöksen lisäksi lakiehdotus sisältää direktiivin velvoitteiden täytäntöönpanon ja soveltamisen kannalta tarpeellisia asiasisältöisiä säännöksiä.

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

Ehdotettujen muutosten jälkeen siirtohinnoittelun dokumentointia ja verotuksen maakohtaista raporttia koskevissa säännöksissä huomioitaisiin hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna neuvoston direktiivillä (EU) 2016/881/EU sekä OECD:n muuttuneet ohjeet.

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

2.2 Verotusmenettelylaki

Lain 14 b §:ssä säädettäisiin muutoksista siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältöön. Muutoksia voimassaoleviin siirtohinnoitteludokumentointia koskeviin säännöksiin aiheuttaisi etenkin 14 b §:n 1 momentissa ehdotettu sääntely. Ehdotettu sääntely vastaisi OECD:n siirtohinnoitteluluohjeiden päivitettyä dokumentointiohjeistusta. Siirtohinnoitteludokumentointia koskevien säännösten sisältämien käsitteiden tulkintalähteenä olisivat OECD:n siirtohinnoitteluluohjeet. Veroviranomaisen tulisi mahdollisuuksien mukaan hyväksyä ehdotettu siirtohinnoitteludokumentointi myös englanninkielisenä, ja suomennosta tai ruotsinnosta tulisi vaatia vain, kun se on verotuksen toimittamiseksi välttämätöntä. Tältä osin oikeustilassa ei tapahtuisi muutosta voimassaolevaan lainsäädäntöön nähden. Siirtohinnoitteludokumentointiin olisi sisällytettävä pykälän 1 momentissa mainitut tiedot konsernista, johon verovelvollinen kuuluu. Konsernilla tarkoitettaisiin koko kansainvälistä konsernia, josta suomalainen verovelvollinen on osa. Tarkoituksena ei siten esimerkiksi olisi esittää kuvausta ainoastaan alakonsernista, johon suomalainen verovelvollinen välittömästi kuuluu. Pykälän 1 momentin tietovaatimukset vastaisivat siirtohinnoitteludokumentointia koskevan BEPS-dokumentointiohjeistuksen liitteen I muodostamaa osakokonaisuutta (*master file*). Pykälän 1 momentissa edellytettujen tietojen avulla olisi tarkoitus pystyä muodostamaan kuva konsernin kansainvälisestä liiketoiminnasta ja siirtohinnoittelua koskevista toimintaperiaatteista sen maailmanlaajuisessa taloudellisessa, juridisessä sekä rahoitukseen ja verotukseen liittyvässä ympäristössä.

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

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

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

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

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

Siirtohinnoitteludokumentointi sisältäisi pykälän 1 momentin 5 kohdan mukaisesti konsernin konsolidoidun tilinpäätöksen verovuotta koskevalta tilikaudelta. Se olisi sisällytettävä dokumentointiin kuitenkin ainoastaan, jos se tai sitä vastaavat tiedot muutoin on laadittu taloudellista raportointia, sääntelyvaatimuksia, sisäistä johtamista, verotusta tai jotain muuta tarkoitusta varten. Jos tilinpäätöstä tai vastaavia tietoja ei olisi olemassa, 5 kohdan mukaista tietojenantovelvoitetta ei olisi. Asiakirjat voisi toimittaa sillä alkuperäisellä kielellä, jolla ne on laadittu. Tällöin kuitenkin edellytettäisiin, että liitettynä olisi tiivistelmä asiakirjan sisällöstä suomeksi, ruotsiksi tai englanniksi.

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

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

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

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

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

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

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

Pykälän 2 momentin 5 kohdassa edellytettäisiin toimintoarviointia etuyhteudessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista. Toimintoarvioinnilla tarkoitetaan OECD:n siirtohinnoitteluoehjeiden mukaista kuvausta ja arviointia osapuolten toiminnoista ottaen huomioon käytetty omaisuus ja otetut riskit. Toimintoarviointi olisi esitettävä dokumentointivelvollisena olevan verovelvollisen liiketoimien osalta. Siten se olisi laadittava tarkemmalla tasolla kuin mitä edellytettäisiin pykälän 1 momentin 2 kohdassa konsernin toimintojen, käytettyjen varojen ja riskien kuvauksesta. Toimintoarviointi olisi esitettävä etuyhteysliiketoimen molemmista osapuolista. Dokumentoinnista olisi myös käytävä ilmi muutokset, joita toimintoarvioinnin osalta on tapahtunut edelliseen verovuoteen nähden. Verovelvollisen olisi esitettävä, mitkä etuyhteysosapuolet on toimintoarvioinnin tekemisen jälkeen valittu testattavaksi osapuoleksi ja perusteet sille.

Pykälän 2 momentin 6 kohdassa edellytettäisiin vertailuarviointia. Lisäksi siirtohinnoitteludokumentointiin olisi liitettävä käytävissä oleva tieto vertailukohteista. Siirtohinnoitteludokumentoinnin olisi myös sisällettävä selvitys vertailukohteiden hakua koskevasta menettelystä ja tiedonhaussa käytetystä lähteistä. Vertailukohteista esitettäviä tietoja olisivat valikointikriteerit, perusteet valituista ja hylätyistä vertailukohteista, vertailukelpoisuuteen valitut tekijät. Verovelvollisen olisi lisäksi esitettävä selvitys myös mahdollisista oikaisuista, jotka on tehty testattavaa osapuolta tai riippumatonta vertailukohtetta koskeviin tietoihin. Siirtohinnoitteludokumentointiin ei edellytettäisi sisällytettäväksi vertailukohteita, jos vertailukohteita ei OECD:n siirtohinnoitteluoehjeiden sisältämä ohjeistus huomioon ottaen ole löydettävissä tai jos vertailukohteiden etsiminen vaatisi verovelvolliselta kohtuuttomia kustannuksia. Dokumentointia ei siis voisi pitää vertailukohteiden puuttumisen johdosta olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä, kun arvioidaan dokumentoinnin laiminlyönnin perusteella määrättävän 32 §:n 4 momentin mukaisen veronkorotuksen edellytyksiä. Siirtohinnoitteludokumentoinnissa olisi kuitenkin esitettävä perustelut, miksi vertailukohteita ei ole käytävissä. Verovelvollisen olisi lisäksi esitettävä, mihin muihin taloudellisiin arvioihin markkinaehtoisuuden toteutuminen perustuu.

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

Pykälän 2 momentin 8 kohdan mukaan siirtohinnoitteludokumentoinnissa esitettäisiin verovelvollisen verovuoden tilinpäätös tai tilinpäätökset, jotka koskevat verovuoden aikana päättyneitä tilikausia. Jos verovelvollisella on käytävissään tilintarkastettu tilinpäätös, se olisi liitettävä dokumentointiin. Muussa tapauksessa olisi toimitettava tilintarkastamaton tilinpäätös. Tilinpäätöksen puuttuessa olisi toimitettava vastaavat olemassa olevat tiedot.

Pykälän 2 momentin 9 kohdan mukaisesti edellytettäisiin jäljennökset verovelvollisen etuyhteysuhteissa tekemiä liiketoimia koskevasta verotuksen ennakollisista kannanotoista ja sopimuksista. Näillä tarkoitettaisiin kyseisenä verovuonna voimassaolevia, yksipuolisia, kahdenvälisiä tai monenvälisiä siirtohinnoittelun ennakollisia sopimuksia (*advance pricing agreements*) sekä muita verotuksen ennakollisia kannanottoja, jotka koskevat verovelvollisen etuyhteystoimia ja joita Suomi ei ole antanut tai joissa Suomi ei ole sopimusosapuolena. Verovelvollisen ei tarvitsisi kääntää suomeksi, ruotsiksi tai englanniksi kohdassa tarkoitettuja kannan-

ottoja tai sopimuksia vaan ne voidaan toimittaa alkuperäisellä kielellä edellyttäen, että mukaan olisi liitettynä tiivistelmä asiakirjan sisällöstä olennaisilta osin.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin, että konsernilla tarkoitettaisiin kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 6 §:ssä tai vastaavissa ulkomaisissa säännöksissä tarkoitettua konsernia, johon verovelvollinen kuuluu. Siten esimerkiksi suomalaisen yhtiön, joka kuuluu yhdysvaltalaiseen US GAAP-sääntelyn piirissä olevaan konserniin, olisi esitettävä pykälän 1 momentissa edellytetyt tiedot US GAAP:n mukaisesti määritellystä konsernista. Pykälän mukaisissa konsernitiedoissa olisi esitettävä maailmanlaajuisen konsernin tiedot. Pykälässä tarkoitetuilla konsernitiedoilla ei siten tarkoitettaisi esitettäväksi pelkästään esimerkiksi Suomessa sijaitsevan alakonsernin tietoja, vaan myös niiden konsernin osien tiedot, jotka eivät sijaitse Suomessa ja jotka eivät ole suomalaisen verovelvollisen välittömässä tai välillisessä omistuksessa. Tarkoituksena ei olisi myöskään, että esitettäisiin kuvaus ainoastaan siitä alakonsernista, johon suomalainen verovelvollinen välittömästi kuuluu.

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

Pykälän 4 momentin mukaan konsernia koskevat pykälän 1 momentin tiedot voitaisiin vaihtoehtoisesti esittää vain sen liiketoiminta-alueen osalta, johon verovelvollinen kuuluu. Edellytyksenä kuitenkin olisi tällöin, että konsernin rakenteen johdosta liiketoiminta-alue toimii muuhun yritykseen nähden itsenäisenä ja eroteltavissa olevana kokonaisuutena. Pykälän 4 momentin sisältämä poikkeus konsernia koskevien tietojen esittämiseen ei koskisi verovelvollista, joka on koko konsernin emoyritys vaan sen olisi aina esitettävä kaikki liiketoiminta-alueet sisältävä siirtohinnoitteludokumentointi. Pykälän 4 momentin mukaan konsernia koskevissa tiedoissa olisi kuitenkin aina esitettävä ne koko konsernissa keskitetyt toiminnot ja liiketoimet, jotka koskevat kyseisen liiketoiminta-alueen lisäksi muita liiketoiminta-alueita ja konsernin muita osia. Vaikka konserni olisi valinnut esittää konsernia koskevat tiedot vain sen liiketoiminta-alueen osalta, johon verovelvollinen kuuluu, verovelvollisen olisi esitettävä Verohallinnon kehotuksesta vastaavat tiedot myös muiden liiketoiminta-alueiden osalta. Tämä on välttämätöntä, jotta Verohallinto voi saada asianmukaisen käsityksen konsernin koko globaalista toiminnasta. Tämä on myös BEPS-dokumentointiohjeistuksen mukaista.

Pykälän 5 momentin mukaan pykälän 1 momentin tietoja ei edellytettäisi, jos verovelvollisen ja jokaisen liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien markkinaehtoinen yhteismäärä olisi verovuonna enintään 500 000 euroa. Säännöksellä kevennettäisiin verovelvollisen dokumentointivelvoitetta toimittaa konsernia koskevia tietoja tilanteessa, jossa verovelvollisen liiketoimien määrä jokaisen etuyhteisyhtiön kanssa olisi vähäinen. Jos verovelvollisen liiketoimet yhdenkin osapuolen kanssa ylittäisivät 500 000 euron rajan, 1 momentin mukainen velvoite konsernia koskevien tietojen sisällyttämiseen siirtohinnoitteludokumentointiin syntyisi. Pykälän 5 momentin mukaan 2 momentin 5—7 kohdassa tarkoitettuja tietoja ei tarvitsisi esittää määrältään vähäisten liiketoimien osalta. Tietoja ei edellytettäisi, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien markkinaehtoinen yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa. Myös edellä tarkoitettujen vähäisten liiketoimien osalta siirtohinnoitteludokumentointiin olisi sisällytettävä 2 momentissa edellytetyt muut tiedot. Näiden tietojen perusteella veroviranomaisen olisi mahdollista arvioida, olisiko liiketoimista mahdollisesti tarvetta pyytää lisätietoja. Tältä osin säännös vastaisi nykytilaa, jossa siirtohinnoitteludokumentointivelvoite on ollut kevyempi vähäisten liiketoimien osalta.

Ehdotetussa 14 d §:ssä säädettäisiin verotuksen maakohtaisesta raportista. Sädöksellä määrättäisiin Euroopan neuvoston hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna neuvoston direktiivillä (EU) 2016/881, mukaisesta maakohtaisesta raportista. Direktiivin tarkoituksena on saavuttaa yhdenmukaisuutta, kun Euroopan unionin jäsenvaltiot implementoivat OECD:n BEPS-dokumentointisuosituksen mukaisen, verohallinnolle toimitettavan raportin (*country-by-country report*). Maakohtainen raportti sisältää tietoa monikansallisen yrityksen veroista ja tietyistä muista taloudellisista seikoista sekä toiminnan luonteesta eri valtioissa ja oikeusalueilla.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin siitä, kuka olisi velvollinen antamaan Verohallinnolle maakohtaisen raportin. Jokaiselta tilikaudelta laadittavan maakohtaisen raportin olisi velvollinen laatimaan ja toimittamaan Verohallinnolle pykälässä tarkoitettu selvitysvelvollinen. Selvitysvelvollisella tarkoitettaisiin verovelvollista, joka on konsernin ylin emoyritys. Selvitysvelvollinen olisi Suomessa yleisesti verovelvollinen. Raportin antamisvelvollisuuden edellytyksenä olisi lisäksi ensinnäkin se, että konserniin kuuluisi vähintään yksi ulkomainen osapuoli. Selvitysvelvollisuutta ei siten olisi puhtaasti kotimaisella konsernilla. Osapuolella tarkoitettaisiin laajasti erilaisia kansainvälisiä yritysmuotoja, kuten esimerkiksi osakeyhtiön ja henkilöyhtiöiden kaltaisia toimijoita. Sillä, että osapuoli olisi ulkomainen, tarkoitettaisiin toimijoita, joilla on verotuksellinen kotipaikka ulkomailla. Lisäksi ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka olisi pykälässä tarkoitettu ulkomainen osapuoli. Konsernilla tarkoitettaisiin kirjanpito-laissa tai vastaavissa ulkomaisissa säännöksissä kuvattua konsernia, joka on velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen tai jonka olisi se tehtävä, jos jonkin siihen kuuluvan yrityksen oman pääoman ehtoisilla osuuksilla käytäisiin kauppaa arvopaperipörssissä.

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

Pykälässä tarkoitettua liikevaihtoa koskevan vähimmäisrajan tulisi ylittyä tilikaudella, joka edeltää sitä tilikautta, jolta verotuksen maakohtainen selvitys laaditaan. Vähimmäisrajan sitominen edeltävän tilikauden liikevaihtoon helpottaisi selvitysvelvollisen mahdollisuutta varautua selvityksen tekemiseen jo selvitettävän tilikauden aikana sen sijaan, että vähimmäisrajan ylittyminen selviäisi vasta selvitettävän tilikauden lopuksi laaditun konsernitilinpäätöksen liikevaihdosta.

Pykälän 2 momentissa määriteltäisiin konsernin ylin emoyritys. Ylimmällä emoyrityksellä tarkoitettaisiin konserniin kuuluvaa yritystä, joka on kirjanpitolain tai vastaavien ulkomaisten

säännösten mukaan velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen tai sen olisi tehtävä, jos sen oman pääoman ehtoisilla osuuksilla käytäisiin kauppaa sen verotuksellisen kotipaikan mukaisen lainkäyttöalueen arvopaperipörssissä. Kotipaikalla tarkoitettaisiin lainkäyttöaluetta, jossa se verotuksellisesti asuu ja joka on valtiollinen tai ei-valtiollinen lainkäyttöalue, jolla on itsenäinen veronkanto-oikeus. Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta koskevan edellytyksen lisäksi konsernin ylin emoyritys olisi yritys, joka ei olisi sellaisen osapuolen välittömässä tai välillisessä määräysvallassa, jolla olisi velvollisuus laatia konsernitilinpäätös.

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

Pykälän 4 momentin mukaan maakohtaisen raportin antamisvelvollisuus koskisi 1 momentissa tarkoitettua selvitysvelvollisen lisäksi sellaista Suomessa yleisesti verovelvollista, joka ei kuulu mihinkään konserniin mutta jolla on hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna neuvoston direktiivillä (EU) 2016/881, liitteessä III tarkoitettu kiinteä toimipaikka ulkomailla. Direktiivin Liitteen III I Jakson 5 kohdassa on määritelty, että maakohtaiseen raporttiin sisällytettäisiin tiedot kiinteästä toimipaikasta, jos sille laaditaan erillinen tilinpäätös taloudellista raportointia, sääntelyä, verojen ilmoittamista tai sisäisen johtamisen valvontaa varten. Pykälän 4 momenttiin sisältyisi lisäksi edellytys, että kyseisen yleisesti verovelvollisen liikevaihto tilikaudella, joka edeltää selvitettävää tilikautta, olisi vähintään 750 miljoonaa euroa. Maakohtaisen raportin laatimisvelvollisuus ei koskisi siten ainoastaan konsernin muodossa harjoitettavaa liiketoimintaa vaan se velvoitettaisiin laatimaan myös silloin, kun liiketoiminta olisi rajat ylittävää toisella lainkäyttöalueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan vuoksi.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin maakohtaisen raportin antamiseen velvoitettujen piirin laajentamisesta koskemaan ensisijaisten raportojien lisäksi niin sanottuja toissijaisia raportoijia. Laajennus merkitsisi, että Verohallinto saisi maakohtaisen raportin käyttöönsä, vaikka konsernin ulkomaisen ylimmän emonyrityksen asuinvaltiossa ei olisi maakohtaista raporttia koskevaa lainsäädäntöä tai maakohtaista raporttia ei saataisi tietojenvaihdon kautta. Maakohtaisen raportin antaisi Verohallinnolle pykälässä tarkoitettu niin sanottu toissijainen selvitysvelvollinen. Toissijainen selvitysvelvollisuus syntyisi verovelvolliselle, joka ei olisi konsernin ylin emoyritys ja jos tietyt edellytykset täytyisivät. Velvollisuus koskisi yleisesti verovelvollisia sekä konserniin kuuluvia, hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna neuvoston direktiivillä (EU) 2016/881, liitteessä III tarkoitettuja kiinteitä toimipaikkoja. Edellytyksenä olisi, että maailmanlaajuista liiketoimintaa koskevan konsernituloslaskelman liikevaihto olisi vähintään 750 miljoonaa euroa. Jos konsernituloslaskelma olisi laadittu jossakin muussa valuutassa kuin euroissa, liikevaihdon olisi vastattava paikallisessa valuutassa noin 750 miljoonaa euroa tammikuussa 2015. Liikevaihtoa koskevan euromääräisen rajan olisi ylityttävä tilikaudella, joka edeltää tilikautta, jolta maakohtainen raportti laaditaan.

Pykälän 5 momentin velvollisuus maakohtaisen raportin antamiseen edellyttäisi lisäksi, että joku kolmesta vaihtoehdoisesta lisäedellytyksestä täyttyisi. Edellytyksenä 1 kohdan mukaisesti olisi, että konsernin ulkomainen ylin emoyritys ei olisi velvoitettu laatimaan verotuksellisen kotipaikan mukaisella lainkäyttöalueella maakohtaista raporttia. Velvollisuus maakohtaisen raportin antamiseen voisi 2 kohdan mukaisesti syntyä silloin, jos direktiivin mukainen kansainvälinen sopimus olisi voimassa mutta ei maakohtaista raporttia koskevaa tietojenvaihtosopimusta sen lainkäyttöalueen kanssa, jossa konsernin ylimmällä emoyrityksellä on verotuksellinen kotipaikka. Kyse olisi Euroopan unionin ulkopuolella sijaitsevasta lainkäyttöalueesta. Maakohtaista raporttia koskevalla tietojenvaihtosopimuksella tarkoitettaisiin toimivaltaisten viranomaisten välistä sopimusta maakohtaista raporttia koskevien tietojen vaihtamisesta. Sopimuksen olemassaoloa koskevan edellytyksen rajaaminen vain Euroopan unionin ulkopuolisiin alueisiin olisi perusteltua, koska sopimusta vastaavat asiat sisältyvät Euroopan unionin jäsenvaltioita velvoittavaan virka-apudirektiiviin. Jos toimivaltaisten viranomaisten välinen, maakohtaista raporttia koskeva sopimus olisi voimassa viimeistään siinä määräajassa, jona selvityksen kohteena olevaa tilikautta koskeva maakohtainen raportti on annettava, toissijaista selvitysvelvollisuutta ei 2 kohdan mukaisesti syntyisi. Direktiivin mukaisella kansainvälisellä sopimuksella tarkoitettaisiin Suomessa lailla voimaan saatetusta yleissopimuksesta veroasioissa annettavasta virka-avusta (21/1995), mitä tahansa kahden- tai monenvälistä verosopimusta tai mitä tahansa verotietojen vaihtamista koskevaa sopimusta, jonka osapuoli Suomi on ja jonka ehdoissa määrätään oikeudellinen toimivalta verotietojen vaihtamiselle, myös tällaisten tietojen automaattiselle vaihtamiselle, lainkäyttöalueiden välillä. Toissijainen velvoite maakohtaisen raportin antamiseen olisi 3 kohdan mukaan silloin, jos konsernin ylimmän emoyrityksen verotuksellisen kotipaikan mukainen lainkäyttöalue olisi syyllistynyt direktiivin 2016/881/EU mukaiseen järjestelmälliseen laiminlyöntiin ja Verohallinto olisi antanut tästä tiedon. Säännöksen 3 kohdan tilanteessa Verohallinto antaisi siten tiedon siitä, että maakohtaista raporttia ei ole saatu konsernin ylimmän emoyrityksen valtiosta. Ilmoituksen johdosta säännöksessä määritellylle yleisesti verovelvolliselle tai kiinteälle toimipaikalle syntyisi velvollisuus antaa raportti Suomessa. Direktiivin liitteen III Jakson I kohdan 14 mukaisella termillä järjestelmällinen laiminlyönti tarkoitettaisiin, että lainkäyttöalueella on Suomen jäsenvaltion kanssa tehty voimassa oleva toimivaltaisten viranomaisten välinen sopimus verotuksen maakohtaisesta sopimuksesta, mutta se on keskeyttänyt automaattisen tietojenvaihdon ja keskeyttämisen syy ei ole kyseisen sopimuksen ehtojen mukainen. Järjestelmällisellä laiminlyöntillä tarkoitettaisiin myös tilannetta, jossa ylimmän emoyrityksen verotuksellisen kotipaikan mukainen lainkäyttöalue muutoin jättää toistuvasti antamatta Suomelle hallussaan olevia sellaisten maakohtaisia raportteja, joilla on Suomessa olevia osapuolia.

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

Pykälän 7 momentissa säädettäisiin poikkeuksesta pykälän 5 ja 6 momentissa säädettyyn toissijaisen selvitysvelvollisen velvollisuuteen antaa maakohtainen raportti. Poikkeussäännöllä ei kuitenkaan olisi vaikutusta pykälän 5 momentissa asetettuun velvollisuuteen ilmoittaa ulkomaisen ylimmän emoyrityksen kieltäytymisestä Verohallinnolle. Pykälän 7 momentin mukaan 5 ja 6 momentissa esitettyä maakohtaisen raportin sisältämien tietojen antamisvelvollisuutta ei olisi, jos ulkomaisen konsernin ylin emoyritys olisi osoittanut konserniin kuuluvan toisen osapuolen, jolla on verotuksellinen kotipaikka Euroopan unionissa, antamaan raportin. Tämä voi-

si myös olla suomalainen konserniin kuuluva osapuoli. Poikkeussäännöksen nojalla olisi mahdollista keventää konsernin raportointivelvollisten lukumäärää. Tietojen antamisvelvollisuutta ei olisi myöskään, jos ulkomainen konsernin ylin emoyritys olisi nimennyt toisen konserniin kuuluvan osapuolen toimittamaan maakohtaisen raportin tämän verotuksellisen kotipaikan mukaisen lainkäyttöalueen veroviranomaiselle, joka on Euroopan unionin ulkopuolella. Kyse olisi niin sanotusta nimitystä selvitysvelvollisesta, josta hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivissä 2011/16/EU sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna neuvoston direktiivillä (EU) 2016/881 käytetään nimitystä sijaisemoyksikkö. Lisäksi edellytettäisiin, että nimetyn selvitysvelvollisen verotuksellisen kotipaikan mukaisella lainkäyttöalueella edellytettäisiin 1 kohdan mukaisesti maakohtaisen raportin antamista. Edellytyksenä olisi 2 kohdan mukaan myös, että Suomen sekä nimetyn selvitysvelvollisen verotuksellisen kotipaikan mukaisen lainkäyttöalueen välillä olisi tietojenvaihtosopimus maakohtaisesta raportista. Suomen tulisi olla liittynyt sopimukseen maakohtaisen raportin antamista koskevaan määräpäivään mennessä. Edellytyksenä 3 kohdan mukaan olisi lisäksi, että nimetyn selvitysvelvollisen verotuksellisen kotipaikan mukainen lainkäyttöalue ei olisi ilmoittanut Suomelle järjestelmällisestä laiminlyönnistä. Nimetyn selvitysvelvollisen olisi 4 kohdan mukaan ollut tehtävä raportointivuoden viimeisenä päivänä ilmoituksen verotuksellisen kotipaikan mukaiselle lainkäyttöalueelle siitä, että se on maakohtaisen raportin antava nimetty selvitysvelvollinen. Nimitystä selvitysvelvollisesta olisi 5 kohdan mukaan oltava tehty ilmoitus Verohallinnolle. Ilmoituksen antamisesta säädettäisiin tarkemmin pykälän 9 momentissa.

Pykälän 8 momentissa säädettäisiin, että 5—7 momentin poikkeussäännöstä voitaisiin soveltaa vastaavasti myös tilanteessa, jossa ulkomainen yritys ei kuulu mihinkään konserniin mutta sillä on hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivissä 2011/16/EU sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna neuvoston direktiivissä (EU) 2016/881 tarkoitettu kiinteä toimipaikka Suomessa. Lisäksi edellytettäisiin, että ulkomaisen yrityksen liikevaihto selvitettävää tilikautta edeltävällä tilikaudella olisi kokonaisuudessaan vähintään 750 miljoonaa euroa. Jos tuloslaskelma olisi laadittu jossakin muussa valuutassa kuin euroissa, liikevaihdon olisi vastattava paikallisessa valuutassa noin 750 miljoonaa euroa tammikuussa 2015. Säännöksen johdosta Suomessa sijaitseva kiinteä toimipaikka olisi velvollinen antamaan verotuksen maakohtaisen raportin 5 momentissa esitetyssä kolmessa erityistilanteessa, jossa Suomi ei saisi tietoja ulkomaisen yrityksen verotuksellisen kotipaikan lainkäyttöalueelta ja jossa ulkomainen yritys ei olisi 7 momentin mukaisesti ilmoittanut niin sanottua nimettyä selvitysvelvollista raportin antajaksi.

Pykälän 9 momentin mukaan Verohallinnolle olisi annettava ilmoitus verotuksen maakohtaisen raportin antajasta. Ilmoituksen tekijä voisi itse olla selvitysvelvollinen tai se voisi olla joku toinen, ja ilmoitus pitäisi antaa riippumatta siitä, toimitetaanko verotuksen maakohtainen raportti Verohallinnolle vai johonkin toiselle verotukselliselle lainkäyttöalueelle. Pykälän 9 momentin mukaan ilmoituksen selvitysvelvollisesta antaisi yleisesti verovelvollinen ja hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna neuvoston direktiivissä (EU) 2016/881 Liitteen III jaksossa tarkoitettu kiinteä toimipaikka tiettyjen edellytysten täyttyessä. Edellytyksenä olisi ensinnäkin, että yleisesti verovelvollinen tai direktiivin mukainen kiinteä toimipaikka kuuluisi konserniin, jonka konsernituloslaskelman liikevaihto selvitettävää tilikautta edeltävällä edellä tilikaudella olisi vähintään 750 miljoonaa euroa ja johon kuuluisi vähintään yksi ulkomainen osapuoli. Yleisesti verovelvollisen tai kiinteän toimipaikka olisi mukana konsernin tilinpäätöksessä tilinpäätösraportointia varten tai olisi mukana, jos sen oman pääoman ehtoisilla osuuksilla käytäisiin kauppaa arvopaperipörssissä. Ilmoitusvelvollisia olisivat myös sellaiset yleisesti verovelvolliset ja kiinteät toimipaikat, jotka eivät ole mukana konsernin tilinpäätöksessä pelkästään niiden koon tai olennaisuuden vuoksi. Vaihto-

ehtoisesti yleisesti verovelvollinen tai kiinteä toimipaikka olisi 2 kohdan mukaisesti ilmoitusvelvollinen, jos se kuuluisi yritykseen, jonka liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa selvittävää tilikautta edeltävällä tilikaudella ja johon kuuluu vähintään yksi ulkomainen osapuoli. Ilmoitusvelvollinen olisi siten suomalainen yritys, jolla olisi vähintään yksi kiinteä toimipaikka ulkomailla. Ilmoitusvelvollinen olisi myös ulkomaisen yrityksen Suomessa sijaitseva kiinteä toimipaikka.

Pykälän 10 momentin mukaan pykälän 1—9 momenteissa yleisesti verovelvollisesta säädettyä sovellettaisiin myös avoimeen yhtiöön ja kommandiittiyhtiöön. Pykälässä säädettäisiin avointa yhtiötä ja kommandiittiyhtiötä koskevan täsmennyksen lisäksi yleisemminkin, että 1—9 momenttia sovellettaisiin osapuoliin, jotka on organisoitu Suomen lakien mukaan mutta joilla ei ole verotuksellista kotipaikkaa Suomessa tai ulkomailla.

Pykälän 11 momentin mukaan 9 momentin mukainen ilmoitus olisi annettava Verohallinnolle selvittävän tilikauden viimeisenä päivänä. Verotuksen maakohtainen raportti ja 6 momentin mukainen ilmoitus kieltäytymisestä olisi annettava 12 kuukauden kuluessa selvittävän tilikauden viimeisestä päivästä. Selvittävällä tilikaudella tarkoitettaisiin sitä hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna neuvoston direktiivissä (EU) 2016/881 mukaista tilivuotta, jonka taloudelliset ja operatiiviset tulokset otetaan huomioon maakohtaisessa raportissa. Verohallinto voisi antaa tarkempia määräyksiä 9 momentissa tarkoitettua ilmoituksen sekä verotuksen maakohtaisen raportin sisällöstä ja toimittamistavasta.

Ehdotetussa *14 e §:ssä* säädettäisiin verotuksen maakohtaisen raportin sisällöstä. Raporttiin sisällytettäisiin tiedot konserniin tai yritykseen kuuluvista osapuolista. Selvitykseen sisällytettäisiin konsernin maailmanlaajuiset tiedot konsernia koskevista osapuolista. Tarkoituksena ei siten olisi, että esitettäisiin selvitys esimerkiksi ainoastaan sen alakonsernin tiedoista, johon suomalainen verovelvollinen välittömästi kuuluu. Jos kyse olisi yrityksestä, jonka toiminta muodostaisi kiinteän toimipaikan vähintään yhteen valtioon ja jonka liikevaihto tilikautta selvittävää tilikautta edeltävällä tilikaudella olisi vähintään 750 miljoonaa euroa, maakohtainen raportti sisältäisi tiedot myös hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivissä 2011/16/EU sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna neuvoston direktiivissä (EU) 2016/881 tarkoitettua kiinteästä toimipaikasta. Osapuolilla tarkoitettaisiin laajasti erilaisia kansainvälisiä yritysmuotoja, kuten esimerkiksi osakeyhtiön ja henkilöyhtiöiden kaltaisia toimijoita. Direktiivin Liitteen III jakson I kohdan 5 mukaisesti raporttiin sisällytettäväksi osapuoleksi katsottaisiin toimija, joka on mukana konsernin konsernitilinpäätöksessä tilinpäätösraportointia varten, tai joka olisi mukana, jos kyseisen toimijan oman pääoman ehtoisilla osuuksilla käytäisiin kauppaa arvopaperipörsissä. Lisäksi osapuoli olisi sellainen toimija, joka ei olisi mukana konsernin konsernitilinpäätöksessä pelkästään sen koon tai olennaisuuden vuoksi. Raporttiin sisällytettäisiin tiedot myös kiinteistä toimipaikoista, jos sille laaditaan erillinen tilinpäätös taloudellista tilinpäätösraportointia, sääntelyä, verojen ilmoittamista tai sisäisen johtamisen valvontaa varten.

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

HE 142/2016 vp

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

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

Pykälän 1 momentin 4 kohdan mukaan verotuksen maakohtaisessa raportissa ilmoitettaisiin oman pääoman kirjanpidollinen arvo. Kiinteiden toimipaikkojen osalta oman pääoman kirjanpidollisen arvon raportointi se oikeushenkilö, jonka kiinteästä toimipaikasta on kyse. Poikkeuksena olisi tilanne, jos kiinteän toimipaikan verotuksellisella lainkäyttöalueella on voimassa määritelty pääomavaatimus sääntelytarkoituksia varten.

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

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

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

Pykälän 2 momentin mukaan maakohtaiseen raporttiin edellytettäisiin myös tiedot konserniin ja yritykseen kuuluvista osapuolista jokaisen verotuksellisen lainkäyttöalueen osalta sekä tiedot niiden harjoittaman toiminnan luonteesta. Kiinteät toimipaikat olisi lueteltava sen verotuk-

sellisen lainkäyttöalueen osalta, jolla ne sijaitsevat. Se oikeushenkilö, jonka kiinteästä toimipaikasta on kyse, olisi ilmoitettava. Raportissa olisi ilmoitettava myös sen verotuksellisen lainkäyttöalueen nimi, jonka lainsäädännön mukaan osapuoli on organisoitu tai perustettu, jos se on eri kuin verotuksellinen lainkäyttöalue. Harjoitettavan toiminnan luonne ilmoitettaisiin rastittamalla yksi tai useammista vaihtoehdoista, jotka vastaavat osapuolen asianomaisella lainkäyttöalueella harjoittamaa pääasiallista liiketoimintaa. Maakohtaisessa raportissa edellytettäisiin lisäksi muita selvityksen kannalta tarpeellisia lisätietoja. Lisätietoja olisivat muun muassa tieto käytetystä keskivaluuttakurssista, kun eri maiden tiedot on ollut muunnettava selvitystä varten yhdenmukaiseksi tiettyyn valuuttaan. Muita lisätietoja olisivat myös esimerkiksi tiedot selvityksen tekemiseen käytetyn tiedon lähteistä. Kohdassa voisi myös ilmoittaa mahdollisia muita tietoja tai selvityksiä, joita raportointia pitää tarpeellisina tai jotka helpottavat raportissa olevien tietojen ymmärtämistä. Lisätietoja koskevassa lomakkeen kohdassa olisi lyhyt kuvaus lomakkeen laatimisessa käytetyistä tiedoista. Jos vuodesta toiseen käytetty tietolähde vaihdetaan, tämän syyt ja seuraukset on ilmoitettava lisätietoja koskevassa lomakkeen kohdassa.

Verotuksen maakohtaisen raportin tiedot voitaisiin antaa Verohallinnolle suomen ja ruotsin ohella englannin kielellä. Tiedon toimittaminen Verohallinnolle englannin kielellä olisi tiedon toimittavan yrityksen etu, koska tietoja käsitellään useassa eri valtiossa.

Lain 32 §:ään lisättäisiin uusi 5 momentti, jossa säädettäisiin verotuksen maakohtaiseen raporttiin liittyvästä veronkorotuksesta. Jos 14 d §:ssä tarkoitettu ilmoituksen tai verotuksen maakohtaisen raportin antaja ei olisi täyttänyt velvoitettaan säädetyssä määräajassa tai olisi antanut sen säädettyyn velvoitteeseen nähden olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä, voitaisiin määrätä enintään 25 000 euron veronkorotus. Veronkorotus olisi asetettava määrältään suuremmaksi kuin 2 momentin ilmoitusvelvollisuutta koskeva veronkorotus, jotta sen vaikutavuus olisi riittävä. Verotuksen maakohtainen raportti on osa siirtohinnoitteludokumentointia koskevaa kokonaisuutta, joten myös siihen liittyvän veronkorotuksen määrää koskevan sääntelyn olisi oltava yhdenmukainen. Verotuksen maakohtaista raporttia koskeva veronkorotus määrättäisiin kuitenkin käytännössä muun kuin asiaa koskevan verotuspäätöksen yhteydessä. Verotuksen maakohtainen raportti olisi määrämudossa säännöllisin väliajoin Verohallinnolle tehtävä selvitys. Sen toimittaminen ei liittyisi esimerkiksi veroilmoituksen antamiseen tai välittömästi verotarkastuksen suorittamisajankohtaan, joten myöskään sitä koskevaa veronkorotusta ei olisi tarkoituksenmukaista sijoittaa verotuspäätöksen tekemisen yhteyteen.

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

Lain 1 §:ssä säädettäisiin direktiivin täytäntöönpanosta. Pykälään lisättäisiin viittaus direktiiviin (EU) 2016/881. Direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvat säännökset olisivat Suomessa lakina noudatettavia.

Lain 2 §:n soveltamisalaa muutettaisiin siten, että soveltamisalaa lisättäisiin verotuksen maakohtaista raporttia koskevien tietojen ilmoittaminen asianomaiselle toiselle jäsenvaltioille, josta säädetään direktiivin 2016/881/EU 8 aa artiklan 2 kohdassa. 8 aa artiklan 2 kohdan mukaan sen jäsenvaltion, joka vastaanotti raportin raportointivelvolliselta omassa jäsenvaltiossaan maakohtaisen raportin 8 aa artiklan 1 kohdan mukaisesti, on automaattista tietojenvaihtoa käyttäen toimitettava maakohtainen raportti säädetyssä määräajassa niille muille jäsenvaltioille, joita raportin tiedot koskevat. Soveltamisalaa lisättäisiin myös, että verotuksen maakoht-

taisen raportin antamisesta koskevasta kieltäytymisestä olisi ilmoitettava kaikille jäsenvaltioille direktiivin Liitteen III Jakson II kohdan 1 alakohdan 3 mukaisesti. Kieltäytyminen liittyisi tilanteeseen, jossa jäsenvaltio ei saisi tietoja tietojenvaihdon avulla ja jossa omassa jäsenvaltiossa sen johdosta raportointivelvolliseksi tuleva ei saisi tietoja ylimmältä emoyritykseltä, koska tämä kieltäytyisi asettamasta tarvittavia tietoja saataville. Jäsenvaltion olisi ilmoitettava kaikille jäsenvaltioille tästä kieltäytymisestä.

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

2.4 Verotuksen maakohtaisen raportin tietolähteet ja tietojen hyödyntäminen direktiivin nojalla

Direktiivin mukaisesti verotuksen maakohtaisessa raportissa olisi johdonmukaisesti käytettävä samoja tietolähteitä vuodesta toiseen lomaketta täyttäessä. Raporttiin voisi valintansa mukaisesti käyttää tietoja konsernitilinpäätöksen raportointipaketeista, erillisten raportoitavien osapuolten lakisääteisistä tilinpäätöksistä, määräysten mukaisista tilinpäätöksistä tai sisäisestä laskentatoimesta. Raportoitavia tuloja, voittoja ja veroja ei olisi tarpeen täsmäyttää konsernitilinpäätöksen tietoihin. Jos raportoinnin perustana käytettäisiin lakisääteisiä tilinpäätöksiä, kaikki määrät olisi muunnettava raportissa ilmoitetuksi toimintavaluutaksi käyttäen kyseisen vuoden keskimääräistä valuuttakurssia, joka ilmoitettaisiin lisätietoja koskevassa lomakkeen kohdassa. Raportin kattamalla lainkäyttöalueilla sovellettujen kirjanpitoperiaatteiden eroja ei tarvitse kuitenkaan oikaista. Direktiivi vastaa tältä osin OECD:n BEPS-ohjeistusta.

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

3 Esityksen vaikutukset

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

Verotuksen maakohtainen selvitysvelvollisuus olisi pääsäännön mukaan rajattu koskemaan ainoastaan yrityksiä, joilla on vähintään yksi ulkomainen osapuoli tai kiinteä toimipaikka ulkomailla ja jotka eivät ole minkään toisen osapuolen määräysvallassa eli käytännössä ne ovat konsernin ylimpiä emoja. Lisäksi edellytettäisiin, että maailmanlaajuinen liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa raportoitavaa kautta edeltävällä tilikaudella. Karkeiden arvioiden mukaan kyseiset ehdot täyttäviä yrityksiä olisi Suomessa alle 100. Säännöksessä ehdotettu niin sanottu toissijaisten selvitysvelvollisten velvollisuus toimittaa maakohtaisen raportin tiedot laajentaisi raportointivelvollisten määrää, jos tietoja ei saataisi niiden ylimpien emoyritysten valtiosta tai oikeusalueelta automaattisen tietojenvaihdon kautta. Verohallinnon alustavien arvioiden mukaan mahdollisia toissijaisia raportointivelvollisia olisi alle 2 000. Myös maakohtaista raporttia koskevat säännösethdotukset perustuvat OECD:n suosituksiin sekä Euroopan neuvoston direktiiviin. Sen johdosta edellä mainitut yritykset ja konsernit joutunevat joka tapauksessa laatimaan ja toimittamaan kyseisen selvityksen muiden valtioiden verohallintoja varten. Ehdotettujen säännösten ei siten tulisi aiheuttaa yrityksille kohtuuttomia uusia kustannuksia suhteessa muiden valtioiden asettamiin velvoitteisiin nähden.

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

On arvioitu, että kaksi kolmasosaa maailmankaupasta on konsernien sisäistä kauppaa. Edellä esitettyjen tilastotietojen perusteella voidaan siten arvioida, että suomalaisten yritysten vuosittain käymä tavara- ja palvelukauppa etuyhteisyriyten kanssa ovat arvoltaan useita kymmeniä miljardeja euroja. Kun konsernin sisäisen tavara- ja palvelukaupan ohella otetaan huomioon muut etuyhteydessä tehdyt liiketoimet, on vaikutus yhteisöveron kertymään näin ollen erittäin merkittävä. Tehokkaalla verovalvonnalla on merkittävä vaikutus yhteisöverokertymään. Tehokkaan verovalvonnan ohella yhteisöverokertymään vaikuttaa se, miten hyvin yritykset omatoimisesti määrittävät etuyhteydessä tekemiensä liiketoimien markkinaehtoisuuden. Ehdotettu siirtohinnoitteludokumentointisääntely sekä verotuksen maakohtainen raportti huolellisesti laadittuina omalta osaltaan auttavat yritystä havaitsemaan poikkeamat markkinaehtoisuudesta. Tällöin veroilmoituksen verotettavaa tuloa ei ole tarpeen oikaista Verohallinnon valvontatoimenpiteillä ja yhteisöverokertymä on tältä osin lähtökohtaisesti oikealla tasolla.

Siirtohinnoittelua koskevan lainsäädännön muuttaminen ei aiheuttaisi välittömiä henkilöstötarpeita Verohallinnossa, mutta edellyttäisi muutoksia Verohallinnon tietojärjestelmiin. Verohallinnon arvion mukaan maakohtaista raportointia koskevat muutokset edellyttäisivät ainakin noin 500 000 euron suuruista investointimäärärahaa. Asiaa koskevaa koulutusta henkilöstölle samoin kuin tiedottamista verovelvollisille olisi myös lisättävä.

4 Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Esityksestä on ollut lausuntokierros joulukuussa 2015. Lisäksi toukokuussa 2016 järjestettiin toinen lausuntokierros verotuksen maakohtaisen raportin osalta. Ensimmäisellä lausuntokierroksella lausuntonsa ovat pyynnön johdosta antaneet työ- ja elinkeinoministeriö, Verohallinto, Elinkeinoelämän keskusliitto ry, Finanssialan Keskusliitto, Keskuskauppakamari, Perheyriyten liitto, Suomen Asianajajaliitto, Suomen Tilintarkastajat ry, Suomen Veroasiantuntijat ry, Veronmaksajain Keskusliitto ry, professori Reijo Knuutinen sekä professori Seppo Penttilä. Lausunnot on lisäksi saatu Ammat-

HE 142/2016 vp

tiliitto Prota, Suomen pääomasijoitusyhdistykseltä, Teknologiateollisuus ry:ltä sekä Toimihenkilökeskusjärjestö STTK ry:ltä. Toisella lausuntokierroksella lausuntonsa ovat antaneet Verohallinto, Elinkeinoelämän keskusliitto ry, Finanssialan Keskusliitto, Keskuskauppakamari, Suomen Asianajajaliitto, Suomen Tilintarkastajat ry ja Veronmaksajain Keskusliitto ry.

Esityksessä on otettu huomioon lausuntokierroksilla esitettyjä kannanottoja muun muassa siten, että siirtohinnoitteludokumentoinnin konsernia koskevien tietojen osalta on ehdotettu, että kyseiset tiedot on mahdollista tietyin edellytyksin antaa vain siltä liiketoiminta-alueelta, johon verovelvollinen kuuluu. Lisäksi konsernia koskevien tietojen antamisvelvollisuutta ei esityksen mukaan olisi tilanteessa, jossa verovelvollisella on vain vähäisiä liiketoimia etuyhteysosapuolten kanssa. Näillä muutoksilla pyritään ottamaan huomioon siirtohinnoitteludokumentointivaatimusten aiheuttamia hallinnollisia vaikutuksia verovelvollisille kuitenkin siten, että Verohallinnon viranomaistoiminta ei hankaloituisi. Verotuksen maakohtaisen raportin osalta lausunnoissa esitettyjä kannanottoja on huomioitu muun muassa raporttia koskevien tiedonantovelvoitteiden ajankohdasta säätämiseen liittyen.

5 Voimaantulo

Lait ehdotetaan tulevan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2017.

Verotusmenettelystä annettua lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2017 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta toimitettavassa verotuksessa. Lain 14 d ja 14 e §:ää ja 32 §:n 5 momenttia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta annettaviin tietoihin. Tilikautta 2016 koskeva lain 14 d §:n 9 momentin mukainen ilmoitus annetaan kuitenkin 1 päivänä kesäkuuta 2017 mennessä, jos tilikausi on päättynyt sitä ennen.

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäviksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki

verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 14 b §, sellaisena kuin se on laissa 1041/2006, sekä

lisätään lakiin uusi 14 d ja 14 e § sekä 32 §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 907/2001, 565/2004, 1079/2005 ja 1041/2006, uusi 5 momentti, jolloin nykyinen 5 ja 6 momentti siirtyvät 6 ja 7 momentiksi, seuraavasti:

2 luku

Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus

14 b §

Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö

Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot konsernista:

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

Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot verovelvollisesta:

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

Konsernilla tarkoitetaan kirjanpitolain 1 luvun 6 §:ssä tai vastaavissa ulkomaisissa säännöksissä tarkoitettua konsernia. Edellä olevaa 1 momenttia sovelletaan myös sellaiseen konserniin kuulumattomaan ulkomaiseen yritykseen, jolla on Suomessa kiinteä toimipaikka.

Edellä 1 momentissa tarkoitettut tiedot voidaan esittää vain sen itsenäisesti toimivan ja eroteltavissa olevan liiketoiminta-alueen osalta, johon verovelvollinen kuuluu. Koko konsernin keskitetyt toiminnot ja liiketoimet on kuitenkin aina sisällytettävä 1 momentin mukaisesti konsernia koskeviin tietoihin. Verovelvollisen on Verohallinnon kehotuksesta esitettävä 1 momentissa tarkoitettut tiedot myös muiden liiketoiminta-alueiden osalta.

Edellä 1 momentissa tarkoitettuja tietoja ei edellytetä, jos verovelvollisen ja jokaisen liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa. Edellä 2 momentin 5—7 kohdassa tarkoitettuja tietoja ei edellytetä, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa.

14 d §

Verotuksen maakohtainen raportti

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

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

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

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

Maakohtaisen raportin on velvollinen antamaan myös konserniin kuulumaton yleisesti verovelvollinen, jolla on ulkomailla sijaitseva, hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna neuvoston direktiivillä (EU) 2016/881, liitteessä III tarkoitettu kiinteä toimipaikka ja jonka liikevaihto selvitettävää tilikautta edeltävällä tilikaudella on vähintään 750 miljoonaa euroa.

Yleisesti verovelvollisen, joka ei ole konsernin ylin emoyritys, ja konserniin kuuluvan, hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna neuvoston direktiivillä (EU) 2016/881/EU, liitteessä III tarkoitettua kiinteän toimipaikan (*toissijainen selvitysvelvollinen*) on annettava tilikausittain Verohallinnolle maakohtainen raportti, jos konsernituloslaskelman liikevaihto selvitettävää tilikautta edeltävällä tilikaudella on vähintään 750 miljoonaa euroa tilikaudella. Lisäksi edellytyksenä on, että ulkomainen konsernin ylin emoyritys:

- 1) ei ole velvoitettu laatimaan maakohtaista raporttia;
- 2) verotuksellisesti asuu sellaisella Euroopan unionin ulkopuolella sijaitsevalla lainkäyttöalueella, jonka kanssa Suomella on direktiivissä määritelty kansainvälinen sopimus mutta ei tietojenvaihtosopimusta verotuksen maakohtaisesta raportista maakohtaisen raportin antamista koskevaan määräaikaan mennessä; tai

3) verotuksellisesti asuu sellaisella lainkäyttöalueella, joka on syyllistynyt direktiivin liitteen III kohdan 14 mukaiseen järjestelmälliseen laiminlyöntiin, ja Verohallinto on antanut tästä tiedon.

Toissijainen selvitysvelvollinen on ainoastaan velvollinen antamaan sen saamat tai hankkimat hallussa olevat tiedot, jos ulkomainen konsernin ylin emoyritys on kieltäytynyt antamasta tietoja ja kieltäytymisestä on annettu ilmoitus.

Edellä 5 ja 6 momentissa esitettyä toissijaista maakohtaisen raportin tietojen antamisvelvollisuutta ei ole, jos ulkomainen konsernin ylin emoyritys on osoittanut konserniin kuuluvan osapuolen, jolla on verotuksellinen kotipaikka Euroopan unionissa, antamaan vaatimusten mukaisen maakohtaisen raportin. Tietojen antamisvelvollisuutta ei ole myöskään, jos ulkomainen konsernin ylin emoyritys on nimennyt toisen konserniin kuuluvan osapuolen (*nimetty selvitysvelvollinen*) toimittamaan maakohtaisen raportin tämän sellaisen verotuksellisen kotipaikan veroviranomaiselle, joka on Euroopan unionin ulkopuolella. Lisäksi edellytyksenä on, että:

1) nimetyn selvitysvelvollisen verotuksellisen kotipaikan lainkäyttöalue edellyttää maakohtaisen raportin antamista;

2) Suomen sekä nimetyn selvitysvelvollisen verotuksellisen kotipaikan mukaisen lainkäyttöalueen välillä on tietojenvaihtosopimus maakohtaisesta raportista maakohtaisen raportin antamista koskevaan määräaikaan mennessä;

3) nimetyn selvitysvelvollisen verotuksellisen kotipaikan mukainen lainkäyttöalue ei ole ilmoittanut Verohallinnolle järjestelmällisestä laiminlyönnistä;

4) nimetyn selvitysvelvollisen verotuksellisen kotipaikan mukaiselle lainkäyttöalueelle on tehty ilmoitus maakohtaisen raportin antajasta; ja

5) Verohallinnolle on tehty ilmoitus nimetystä selvitysvelvollisesta.

Edellä olevaa 5—7 momenttia sovelletaan myös konserniin kuulumattomaan ulkomaiseen yritykseen, jolla on Suomessa hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna neuvoston direktiivillä (EU) 2016/881/EU, liitteessä III tarkoitettu kiinteä toimipaikka.

Verohallinnolle on annettava ilmoitus maakohtaisen raportin antajasta. Ilmoituksen antaa yleisesti verovelvollinen ja hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna neuvoston direktiivillä (EU) 2016/881/EU, liitteessä III tarkoitettu kiinteä toimipaikka, joka:

1) kuuluu konserniin, jonka konsernituloslaskelman liikevaihto selvitettävää tilikautta edeltävällä tilikaudella on vähintään 750 miljoonaa euroa ja johon kuuluu vähintään yksi ulkomainen osapuoli; tai

2) kuuluu yritykseen, jonka liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa selvitettävää tilikautta edeltävällä tilikaudella ja johon kuuluu vähintään yksi ulkomailta sijaitseva direktiivin liitteessä III tarkoitettu kiinteä toimipaikka tai ulkomainen yritys, jolla on Suomessa sijaitseva direktiivin liitteessä III tarkoitettu kiinteä toimipaikka.

Mitä 1—9 momentissa säädetään yleisesti verovelvollisesta, sovelletaan myös avoimeen yhtiöön ja kommandiittiyhtiöön sekä sellaiseen osapuoleen, joka on organisoitu Suomen lakien mukaan mutta jolla ei ole verotuksellista kotipaikkaa Suomessa tai ulkomailla.

Edellä 9 momentin mukainen ilmoitus on annettava Verohallinnolle selvitettävän tilikauden viimeisenä päivänä. Maakohtainen raportti ja 6 momentin mukainen ilmoitus kieltäytymisestä on annettava 12 kuukauden kuluessa selvitettävän tilikauden viimeisestä päivästä. Verohallinto voi antaa tarkempia määräyksiä 9 momentissa säädetyn ilmoituksen sekä maakohtaisen raportin sisällöstä ja toimittamistavasta.

14 e §

Verotuksen maakohtaisen raportin sisältö

Maakohtaiseen raporttiin on sisällytettävä seuraavat maakohtaiset tiedot konserniin tai yritykseen kuuluvista osapuolista:

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

Maakohtaiseen raporttiin on sisällytettävä myös tiedot konserniin tai yritykseen kuuluvista osapuolista, niiden toiminnan luonteesta, käytetyistä tietolähteistä ja valuutasta.

32 §

Veronkorotus

Jos 14 d §:ssä tarkoitettu ilmoituksen ja verotuksen maakohtaisen raportin antaja ei ole täyttänyt velvoitettaan säädetyssä määräajassa tai on täyttänyt sen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä, sille voidaan määrätä enintään 25 000 euron suuruinen veronkorotus.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2017 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta toimitettavassa verotuksessa.

Lain 14 d ja 14 e §:ää ja 32 §:n 5 momenttia sovelletaan ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta annettaviin tietoihin. Tilikautta 2016 koskeva lain 14 d §:n 9 momentin mukainen ilmoitus annetaan kuitenkin 1 päivänä kesäkuuta 2017 mennessä, jos tilikausi on päättynyt sitä ennen.

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 muuttamisesta annetun lain (185/2013) 1 §:n 1 momentti, 2 §:n 4 kohta ja 3 §, sellaisina kuin ne ovat laissa 1703/2015, sekä

lisätään 2 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laissa 1703/2015, uusi 5 kohta seuraavasti:

1 §

Direktiivin täytäntöönpano

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

2 §

Soveltamisala

Tämän lain ja virka-apudirektiivin mukaisesti:

- 4) ilmoitetaan toisen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle tiedot raportoitavista tileistä;
- 5) ilmoitetaan asianomaiselle toiselle jäsenvaltiolle verotuksen maakohtaisen raportin tiedot ja kaikille jäsenvaltioille tieto verotuksen maakohtaisen raportin antamista koskevasta kieltäytymisestä.

3 §

Yhteistyömuodot

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

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

HE 142/2016 vp

Helsingissä 15 päivänä syyskuuta 2016

Pääministeri

Juha Sipilä

Valtiovarainministeri Petteri Orpo

1.

Laki**verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 14 b §, sellaisena kuin se on laissa 1041/2006, sekä

lisätään lakiin uusi 14 d ja 14 e § sekä 32 §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 907/2001, 565/2004, 1079/2005 ja 1041/2006, uusi 5 momentti, jolloin nykyinen 5 ja 6 momentti siirtyvät 6 ja 7 momentiksi, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

2 luku

2 luku

Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus**Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus**

14 b §

14 b §

*Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö**Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö*

Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot:

- 1) kuvaus liiketoiminnasta;
- 2) kuvaus etuyhteyssuhteista;
- 3) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 4) toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 5) vertailuarviointi käytettävissä oleva tieto vertailukohteista mukaan lukien;
- 6) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta.

Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot konsernista:

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

Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot verovelvollisesta:

- 1) organisaatio- ja hallintorakenteen kuvaus;
- 2) tiedot liiketoiminnasta;
- 3) kuvaus etuyhteyssuhteista;
- 4) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 5) toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen

Voimassa oleva laki

Ehdotus

kiinteän toimipaikan välisistä toimista;

6) vertailuarviointi ja käytettävissä oleva tieto vertailukohteista;

7) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta;

8) tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaavat olemassa olevat tiedot;

9) sellaiset verovelvollisen etuyhteyssuhteissa tekemiä liiketoimia koskevat verotuksen ennakkolliset kannanotot ja sopimukset, joita Suomi ei ole antanut tai joissa Suomi ei ole sopimusosapuolena.

Konsernilla tarkoitetaan kirjanpitolain 1 luvun 6 §:ssä tai vastaavissa ulkomaisissa säännöksissä tarkoitettua konsernia. Edellä olevaa 1 momenttia sovelletaan myös sellaiseen konserniin kuulumattomaan ulkomaiseen yritykseen, jolla on Suomessa kiinteä toimipaikka.

Edellä 1 momentissa tarkoitettut tiedot voidaan esittää vain sen itsenäisesti toimivan ja eroteltavissa olevan liiketoiminta-alueen osalta, johon verovelvollinen kuuluu. Koko konsernin keskitetyt toiminnot ja liiketoimet on kuitenkin aina sisällytettävä 1 momentin mukaisesti konsernia koskeviin tietoihin. Verovelvollisen on Verohallinnon kehotuksesta esitettävä 1 momentissa tarkoitettut tiedot myös muiden liiketoiminta-alueiden osalta.

Edellä 1 momentissa tarkoitettuja tietoja ei edellytetä, jos verovelvollisen ja jokaisen liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa. Edellä 2 momentin 5—7 kohdassa tarkoitettuja tietoja ei edellytetä, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa.

Edellä 1 momentin 4—6 kohdassa tarkoitettuja tietoja ei edellytetä, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa.

14 d §

Verotuksen maakohtainen raportti

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

1) konserniin kuuluu selvitysvelvollisen lisäksi vähintään yksi ulkomainen osapuoli; ja

2) konsernituloslaskelman liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa selvitettävää

tilikautta edeltävällä tilikaudella.

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

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

Maakohtaisen raportin on velvollinen antamaan myös konserniin kuulumaton yleisesti verovelvollinen, jolla on ulkomailla sijaitseva, hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna neuvoston direktiivillä (EU) 2016/881, liitteessä III tarkoitettu kiinteä toimipaikka ja jonka liikevaihto selvitetävää tilikautta edeltävällä tilikaudella on vähintään 750 miljoonaa euroa.

Yleisesti verovelvollisen, joka ei ole konsernin ylin emoyritys, ja konserniin kuuluvan, hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna neuvoston direktiivillä (EU) 2016/881/EU, liitteessä III tarkoitettuna kiinteän toimipaikan **(toissijainen selvitysvelvollinen)** on annettava tilikausittain Verohallinnolle maakohtainen raportti, jos konsernituloslaskelman liikevaihto selvitetävää tilikautta edeltävällä tilikaudella on vähintään 750 miljoonaa euroa tilikaudella. Lisäksi edellytyksenä on, että ulkomainen konsernin ylin emoyritys:

1) ei ole velvoitettu laatimaan maakohtaista raporttia;

2) verotuksellisesti asuu sellaisella Euroopan unionin ulkopuolella sijaitsevalla lainkäyttöalueella, jonka kanssa Suomella on direktiivissä määritelty kansainvälinen sopimus mutta ei tietojenvaihtosopimusta verotuksen maakohtaisesta raportista maakohtaisen raportin antamista koskevaan määräaikaan mennessä; tai

3) verotuksellisesti asuu sellaisella lainkäyttöalueella, joka on syyllistynyt direktiivin liitteen III kohdan 14 mukaiseen järjestelmälliseen laiminlyöntiin, ja Verohallinto on antanut tästä tiedon.

Toissijainen selvitysvelvollinen on ainoastaan velvollinen antamaan sen saamat tai hankkimat hallussa olevat tiedot, jos ulkomainen konsernin ylin emoyritys on kieltäytynyt antamasta tietoja ja kieltäytymisestä on annettu ilmoitus.

Edellä 5 ja 6 momentissa esitettyä toissijaista maakohtaisen raportin tietojen antamisvelvollisuutta ei ole, jos ulkomainen konsernin ylin emoyritys on osoittanut konserniin kuuluvan osapuolen, jolla on verotuksellinen kotipaikka Euroopan unionissa, antamaan vaatimusten mukaisen maakohtaisen raportin. Tietojen antamisvelvollisuutta ei ole myöskään, jos ulkomainen konsernin ylin emoyritys on nimennyt toisen konserniin kuuluvan osapuolen (**nimetty selvitysvelvollinen**) toimittamaan maakohtaisen raportin tämän sellaisen verotuksellisen kotipaikan veroviranomaiselle, joka on Euroopan unionin ulkopuolella. Lisäksi edellytyksenä on, että:

1) nimetyn selvitysvelvollisen verotuksellisen kotipaikan lainkäyttöalue edellyttää maakohtaisen raportin antamista;

2) Suomen sekä nimetyn selvitysvelvollisen verotuksellisen kotipaikan mukaisen lainkäyttöalueen välillä on tietojenvaihtosopimus maakohtaisesta raportista maakohtaisen raportin antamista koskevaan määräaikaan mennessä;

3) nimetyn selvitysvelvollisen verotuksellisen kotipaikan mukainen lainkäyttöalue ei ole ilmoittanut Verohallinnolle järjestelmällisestä laiminlyönnistä;

4) nimetyn selvitysvelvollisen verotuksellisen kotipaikan mukaiselle lainkäyttöalueelle on tehty ilmoitus maakohtaisen raportin an-

Voimassa oleva laki

Ehdotus

tajasta; ja

5) Verohallinnolle on tehty ilmoitus nimestä selvitysvelvollisesta.

Edellä olevaa 5—7 momenttia sovelletaan myös konserniin kuulumattomaan ulkomaiseen yritykseen, jolla on Suomessa hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna neuvoston direktiivillä (EU) 2016/881/EU, liitteessä III tarkoitettu kiinteä toimipaikka.

Verohallinnolle on annettava ilmoitus maakohtaisen raportin antajasta. Ilmoituksen antaa yleisesti verovelvollinen ja hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna neuvoston direktiivillä (EU) 2016/881/EU, liitteessä III tarkoitettu kiinteä toimipaikka, joka:

1) kuuluu konserniin, jonka konsernituloslaskelman liikevaihto selvittävää tilikautta edeltävällä tilikaudella on vähintään 750 miljoonaa euroa ja johon kuuluu vähintään yksi ulkomainen osapuoli; tai

2) kuuluu yritykseen, jonka liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa selvittävää tilikautta edeltävällä tilikaudella ja johon kuuluu vähintään yksi ulkomailta sijaitseva direktiivin liitteessä III tarkoitettu kiinteä toimipaikka tai ulkomainen yritys, jolla on Suomessa sijaitseva direktiivin liitteessä III tarkoitettu kiinteä toimipaikka.

Mitä 1—9 momentissa säädetään yleisesti verovelvollisesta, sovelletaan myös avoimeen yhtiöön ja kommandiittiyhtiöön sekä sellaiseen osapuoleen, joka on organisoitu Suomen lakien mukaan mutta jolla ei ole verotuksellista kotipaikkaa Suomessa tai ulkomailla.

Edellä 9 momentin mukainen ilmoitus on annettava Verohallinnolle selvittävän tilikauden viimeisenä päivänä. Maakohtainen raportti ja 6 momentin mukainen ilmoitus kieltäytymisestä on annettava 12 kuukauden kuluessa selvittävän tilikauden viimeisestä päivästä. Verohallinto voi antaa tarkempia määräyksiä 9 momentissa säädetyn ilmoituksen sekä maakohtaisen raportin sisällöstä ja toimittamistavasta.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

14 e §

Verotuksen maakohtaisen raportin sisältö

Maakohtaiseen raporttiin on sisällytettävä seuraavat maakohtaiset tiedot konserniin tai yritykseen kuuluvista osapuolista:

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

Maakohtaiseen raporttiin on sisällytettävä myös tiedot konserniin tai yritykseen kuuluvista osapuolista, niiden toiminnan luonteesta, käytetyistä tietolähteistä ja valuutasta.

32 §

Veronkorotus

32 §

Veronkorotus

Jos 14 d §:ssä tarkoitettu ilmoituksen ja verotuksen maakohtaisen raportin antaja ei ole täyttänyt velvoitettaan säädetyssä määräajassa tai on täyttänyt sen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä, sille voidaan määrätä enintään 25 000 euron suuruinen veronkorotus.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2017 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta toimitettavassa verotuksessa.

Lain 14 d ja 14 e §:ää ja 32 §:n 5 momenttia sovelletaan ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta annettaviin tietoihin. Tilikautta 2016 koskeva lain 14 d §:n 9 momentin mukainen ilmoitus annetaan kuitenkin 1 päivänä kesäkuuta 2017 mennessä, jos tilikausi on päättynyt sitä ennen.

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 muuttamisesta annetun lain (185/2013) 1 §:n 1 momentti, 2 §:n 4 kohta ja 3 §, sellaisina kuin ne ovat laissa 1703/2015, sekä

lisätään 2 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laissa 1703/2015, uusi 5 kohta 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 muutettuna neuvoston direktiivillä 2014/107/EU *direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla*, lainsäädännön alaan kuuluvat säännökset ovat lakina noudatettavia, jollei tästä laista muuta johdu.

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 neuvoston direktiivillä (EU) 2016/881, lainsäädännön alaan kuuluvat säännökset ovat lakina noudatettavia, jollei tästä laista muuta johdu.

2 §

2 §

Soveltamisala

Soveltamisala

Tämän lain ja virka-apudirektiivin mukaisesti:

Tämän lain ja virka-apudirektiivin mukaisesti:

4) ilmoitetaan toisen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle tiedot raportoitavista tileistä.

4) ilmoitetaan toisen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle tiedot raportoitavista tileistä;

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

Voimassa oleva laki

Ehdotus

3 §

Yhteistyömuodot

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

3 §

Yhteistyömuodot

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

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .