

VEROTUSTIETOJENVAIHDOS SAADUN
TIEDON KÄYTTÄMINEN

Lapin yliopisto
Maisteritutkielma
Satu Torssonen
Finanssioikeus
Kevät 2018

Lapin yliopisto, oikeustieteiden tiedekunta

Työn nimi: Verotustietojenvaihdossa saadun tiedon käyttäminen

Tekijä: Satu Torssonen

Opetuskokonaisuus ja oppiaine: Oikeustiede, Finanssioikeus

Työn laji: Tutkielma Laudaturtyö Lisensiaatintyö Kirjallinen työ

Sivumäärä: XII + 66

Vuosi: 2018

Tiivistelmä:

Kansainvälinen verotustietojenvaihto on merkittävästi lisääntynyt viime vuosina. Verotukseen vaikuttavia tietoja vaihdetaan valtioiden välillä kahden- ja monenkeskisten verosopimusten ja muiden valtiosopimusten nojalla. Euroopan unionissa tietojenvaihto perustuu pitkälti virka-apudirektiiviin. Verotuksellisten syiden lisäksi valtioilla voi olla tarve käyttää näin saatuja tietoja myös muihin tarkoituksiin.

Tässä tutkimuksessa on tarkoitus selvittää, mihin muihin tarkoituksiin sellaisia tietoja voidaan käyttää, jotka on alun perin saatu kansainvälisen verotustietojenvaihdon nojalla. Tutkimuksessa tarkastellaan tietojenvaihtoa pohjoismaisen virka-apusopimuksen, EU:n virka-apudirektiivin ja OECD:n malliverosopimuksen näkökulmasta.

Verotustietojenvaihdossa saadun tiedon käyttäminen on nykyisin mahdollista myös muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin. Tiedon käyttäminen muihin tarkoituksiin edellyttää lähtökohtaisesti tiedot lähettävän valtion toimivaltaisten viranomaisten lupaa. Sen lisäksi tiedon käytön tulee perustua kansalliseen lainsäädäntöön. Tietojen käyttämisestä muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin on mahdollista sopia. Verotustietojenvaihdossa saadun tiedon lainmukainen käyttäminen muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin tulisi olla mahdollisimman pitkälle sallittua, jotta valtiot pystyisivät tosiasiallisesti vastaamaan siihen tarpeeseen ja tavoitteeseen, mikä verotustietojen vaihdolla on.

Avainsanat: kansainvälinen vero-oikeus, tietojenvaihto, virka-apu

Suostun tutkielman luovuttamiseen Rovaniemen hovioikeuden käyttöön

Suostun tutkielman luovuttamiseen kirjastossa käytettäväksi

Suostun tutkielman luovuttamiseen Lapin maakuntakirjastossa käytettäväksi

SISÄLLYS.....	III
LÄHTEET.....	V
LYHENTEET.....	XII
1 JOHDANTO.....	1
1.1. Verotustietojenvaihto laajenee.....	1
1.2. Tietojenkäsittelyn massaluonteisuus.....	2
1.3. Tietojen käyttäminen muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin.....	4
1.4. Verotustietojenvaihdon ajankohtaisuus.....	5
1.5. Tutkimusmetodi.....	6
1.6. Tutkielman rakenne.....	7
2 VEROTUSTIETOJENVAIHDON TAUSTA.....	8
2.1. Verotustietojenvaihdon kehityspolut OECD:ssä.....	8
2.2. Euroopan unionin vaikutus verotustietojenvaihtoon.....	9
2.2.1. EU:n primäärioikeuden merkitys.....	9
2.2.2. EU:n sekundäärioikeuden merkitys.....	10
2.2.3. EU:n sitomattomien lainsäädäntöinstrumenttien merkitys.....	11
2.2.4. Euroopan unionin tuomioistuimen merkitys.....	12
2.3. Verotustietojenvaihdon tavoitteet.....	14
2.4. Verotustietojenvaihdon muodot.....	15
3 VEROTUSTIETOJENVAIHTO POHJOISMAISSA.....	17
3.1 Pohjoismaiset yhteistyösopimukset verotuksen saralla.....	17
3.2 Pohjoismainen virka-apusopimus.....	18
3.3 Virka-apusopimuksen vaikutus muihin tietojenvaihtosopimuksiin.....	18
4 VEROTUSTIETOJENVAIHTO EUROOPAN UNIONISSA.....	20
4.1 Yleistä verotustietojenvaihdosta Euroopan unionissa.....	20
4.2 Virka-apudirektiivi.....	21
4.2.1 Virka-apudirektiivin taustat ja tavoitteet.....	21
4.2.2 Virka-apudirektiivin keskeisimmät artiklat.....	23
4.2.3 Virka-apudirektiivin yleiset säännökset ja soveltamisala.....	25
4.3 EU-jäsenvaltioiden sopimat kansainväliset sopimukset.....	27
5 VEROTUSTIETOJENVAIHTO MALLIVEROSOPIMUKSESSA.....	29
5.1 Yleistä verosopimuksista.....	29

5.2	OECD:n malliverosopimus	29
5.3	Malliverosopimuksen soveltaminen eräissä jäsenvaltioissa	30
5.3.1	Ranska	31
5.3.2	Ruotsi	31
5.3.3	Saksa	32
5.3.4	Suomi	33
5.3.5	Viro	34
5.4	Euroopan neuvoston ja OECD:n virka-apusopimus	35
6	TIETOJENVAIHDOS SAADUN TIEDON KÄYTTÄMINEN POHJOISMAISSA	36
6.1	Virka-apusopimuksen soveltamisala	36
6.2	Virka-apusopimuksen nojalla saadun tiedon käyttäminen	37
7	TIETOJENVAIHDOS SAADUN TIEDON KÄYTTÄMINEN EUROOPAN UNIONISSA	38
7.1	Virka-apidirektiivin nojalla saadun tiedon käyttäminen	38
7.1.1	Virka-apidirektiivin kielellinen tulkinta	41
7.1.2	Virka-apidirektiivin systeeminen ja teleologinen tulkinta	44
7.1.3	Tietojen luovuttaminen sellaisenaan muille viranomaisille	46
7.1.4	Tietojenvaihdossa saadun jalostetun tiedon luovuttaminen	49
7.2	Tietosuojan merkitys tietojenvaihdossa	49
7.2.1	Henkilötiedodirektiivi	50
7.2.2	Tietosuoja-asetus	51
8	TIETOJENVAIHDOS SAADUN TIEDON KÄYTTÄMINEN OECD:N MALLIVEROSOPIMUKSEN MUKAISESTI	53
8.1	Malliverosopimuksen artikla 26	53
8.2	Malliverosopimuksen ja sen kommentaarin oikeudellinen merkitys	56
8.3	Verosopimusten tulkinta	56
8.4	Tiedon käyttäminen vanhojen malliverosopimusten mukaisesti	58
8.5	Tiedon käyttäminen viimeisimmän malliverosopimuksen mukaisesti	61
9	JOHTOPÄÄTÖKSET	64

LÄHTEET

Kirjallisuus

Berglund, Martin: Sweden. Teoksessa: The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties, toim. Lang, Michael & Pistone, Pasquale & Schuch, Josef & Stringer, Claus, Cambridge 2012, s. 1056 – 1082.

Dahlberg, Mattias: Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modelavtal?, Festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts Juridik 2013, s. 137 – 155.

Gangemi, Bruno: General Report teoksessa International Mutual Assistance Through Exchange of Information. International Fiscal Association. Kluwer. Alankomaat 1990. Volume 75b, s. 19- 55.

Helminen, Marjaana: KHO 2013/1704 (93) ja OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin merkitys verosopimusten tulkinnassa. Teoksessa Yritys, omistaja ja verotus – juhlaulkaisu Seppo Penttilälle. Helsinki 2014.

Helminen, Marjaana: EU-vero-oikeus. Helsinki 2016a.

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen verotus. Helsinki 2016b.

Hirvonen, Ari: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Helsinki 2011.

Hurri, Samuli: Hornan musta renki, Oikeus 1/2006, s. 101–109.

Jensen, Jonas & Wöhlbier, Florian: Improving tax governance in EU Member States: Criteria for successful policies. European Economy. Occasional Papers 114. August 2012

Klauson, Inga & Uustalu, Erki: Estonia. Teoksessa: The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties, toim. Lang, Michael & Pistone, Pasquale & Schuch, Josef & Stringer, Claus, Cambridge 2012, s. 356 – 386.

Lampert, Stefan: Germany. Teoksessa: The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties, toim. Lang, Michael & Pistone, Pasquale & Schuch, Josef & Stringer, Claus, Cambridge 2012, s. 466 – 500.

Lang, Michael & Pistone, Pasquale & Schuch, Josef & Stringer, Claus: The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties. Cambridge 2012.

Malmgrén, Marianne: OECD:n ja EU:n hankkeet aggressiivisen verosuunnittelun rajoittamiseksi ja veropohjan rapautumisen estämiseksi. Teoksessa Yritys, omistaja ja verotus – juhlaulkaisu Seppo Penttilälle. Helsinki 2014.

Malmgrén, Marianne & Myrsky, Matti: Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. Helsinki 2017.

Mäenpää, Olli: Julkisuusperiaate. Helsinki 2008.

- Niskakangas, Heikki:* Johdatus Suomen verojärjestelmään. Helsinki 2014.
- Nykänen, Pekka:* Rajoitetusti verovelvollisen tulon verotus. Helsinki 2015.
- Paunio, Elina & Lindroos-Hovinheimo, Susanna:* Kielellisen tulkinnan fiktio EU-oikeudessa, *Lakimies* 2008, s. 230 – 247.
- Penttinen, Sirja-Leena & Talus, Kim:* Avaimet EU-oikeuteen. Helsinki 2017.
- Perdriel Vaissière, Hugues & Raingeard De La Blétière, Emmanuel:* France. Teoksessa: *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, toim. Lang, Michael & Pistone, Pasquale & Schuch, Josef & Stringer, Claus, Cambridge 2012, s. 421 – 465.
- Pistone, Pasquale:* General report. Teoksessa: *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, toim. Lang, Michael & Pistone, Pasquale & Schuch, Josef & Stringer, Claus, Cambridge 2012, s. 1 – 36.
- Raitio, Juha:* Euroopan unionin oikeus. Helsinki 2016.
- Tikka, Kari S.:* Tuloverosuvereniteetin kaventuminen lainsäätäjän haasteena, *Lakimies* 2003 s. 1184 – 1197.
- Vanto, Jarno:* Henkilötietolaki käytännössä. Helsinki 2011.
- Vapaavuori, Ahti:* Eurooppaoikeus ja kansainvälinen verotus. Helsinki 2003.
- Virolainen, Jyrki & Martikainen, Petri:* Tuomoin perusteleminen. Helsinki 2010.
- Vogel, Klaus:* The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, *Bulletin for International Fiscal Documentation* 12/2000, s.612 – 616.
- Vogel, Klaus:* Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Alankomaat 2015.
- Äimä, Kristiina:* Sisäiset korot lähiyhtiöiden kansainvälisessä verotuksessa. Helsinki 2009.
- Äimä, Kristiina:* 2010, s. 298. Ajankohtaista eurooppaoikeutta. *Defensor Legis* N:o 3/2010, s. 296 – 308.
- Äimä, Kristiina:* Veroprosessioikeus. Helsinki 2011.
- Äimä, Kristiina:* Automaattinen tietojenvaihto Euroopan Unionissa. Teoksessa *Yritys, omistaja ja verotus – juhlaulkaisu Seppo Penttilälle*. Helsinki 2014.
- Äimä, Kristiina:* Verotustiedot. Helsinki 2017.
- Äimä, Kristiina & Frände, Joakim & Hellsten, Kenneth:* Finland. Teoksessa: *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, toim. Lang, Michael & Pistone, Pasquale & Schuch, Josef & Stringer, Claus, Cambridge 2012, s. 387 – 420.

Elektroniset lähteet

CJEU Cases in the area of, or of particular interest for direct taxation 2017. Saatavissa: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/20171116_court_cases_direct_taxation_en.pdf. Käyty 7.1.2018

Euroopan komissio: Tax and VAT collection in the EU 2017. Saatavissa: https://ec.europa.eu/commission/news/tax-and-vat-collection-eu-2017-dec-18_fi. Käyty 7.1.2018.

Euroopan parlamentti: Euroopan unionin oikeuden lähteet ja soveltamisala 2017. Saatavissa http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/fin/displayFtu.html?ftuId=FTU_1.2.1.html. Käyty 6.1.2018.

IRS. Summary of Key FATCA Provisions. 7.11.2016. Saatavissa: <https://www.irs.gov/business/corporations/summary-of-key-fatca-provisions>. Käyty 2.3.2017

OECD 2018, Global Forum of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Saatavissa: <http://www.oecd.org/tax/transparency/>. Käyty 27.1.2018.

OECDiLibrary: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. Saatavissa: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version_20745419#. Käyty 30.1.2018.

Tietosuojavaltuutetun toimisto 2017a: EU:n tuomioistuin antoi ennakkoratkaisun henkilötietojen käsittelystä sivullisen oikeutetun intressin toteuttamiseksi. Saatavissa: <http://www.tietosuoja.fi/fin/index/ajankohtaista/tiedotteet/2017/06/euntuomioistuinantoiennakkoratkaisunhenkilotietojenkasittelystasivullisenoikeutetunintressintoteuttamiseksi.html>. Käyty 8.1.2018.

Tietosuojavaltuutetun toimisto 2017b: Tietosuojaviranomaiset haluavat nykyaikaistaa Euroopan neuvoston yleissopimuksen yksilöiden suojelusta henkilötietojen automaattisessa tietojenkäsittelyssä. Saatavissa: <http://www.tietosuoja.fi/fin/index/ajankohtaista/tiedotteet/2017/05/tietosuojaviranomaisethaluavatnykyaikaistaaeuropanneuvostonyleissopimuksenyksiloidensuojelustahenkilotietojenautomaattisessatietojenkasittelyssa.html>. Käyty 8.1.2018.

Tietosuojavaltuutetun toimisto 2017c: EU:n tietosuojauudistus. Saatavissa: <http://www.tietosuoja.fi/fin/index/euntietosuojauudistus.html>. Käyty 8.1.2018

Tietosuojavaltuutetun toimisto 2017d: Lausunto julkisen hallinnon tiedonhallinnan sääntelyn kehittämistä selvittäneen työryhmän raportista 3.11.2017, Dnro 3085/05/2017. Saatavissa: <http://www.tietosuoja.fi/fin/index/ratkaisut/tietosuojavaltuutetunlausuntojajaaloitteita/lausuntojulkisenhallinnontiedonhallinnansaantelynkehittamistaselvittaneentyoryhmanraportista.html>. Käyty 8.1.2018.

U.S. Department of the Treasury 19.12.2017. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA). Saatavissa: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>. Käyty 27.1.2018.

Valtionvarainministeriö: Suomen verosopimustilanne 2.11.2017. Saatavissa: <http://vm.fi/documents/10623/1356390/Suomen+verosopimustilanne+8.2.2017/5bf1b728-2bea-44e2-92f5-9fec1fbe26a6>. Käyty: 29.1.2018.

Verohallinto 2017a. Säännönmukaiset tietojen luovutukset 17.4.2017. Saatavissa: https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/verohallinnon_rekisteri/saannon_mukaiset_tietojen_luovutukse/. Käyty 15.1.2018.

Verohallinto 2017b. Automaattinen tietojenvaihto 3.4.2017. Saatavissa: https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/tietoa_verotuksest/verovaj/automaattinen_tietojenvaiht/. Käyty 29.1.2018.

Verohallinto. Voimassa olevat verosopimukset. Antopäivä 1.1.2018. Saatavissa: https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49062/voimassa_olevat_verosopimukse/. Käyty 27.1.2018.

Virallislähteet

HE 95/1998 Hallituksen esitys Eduskunnalle henkilötietolaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

Kansainvälinen virka-apu verojen perinnässä. 8.11.2017. Diaarinumero A175/200/2017 (*Verohallinto* 8.11.2017)

Komission kertomus Euroopan parlamentille ja neuvostolle hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla annetun direktiivin 2011/16/EU soveltamisesta, annettu 18.12.2017. [SWD(2017) 462 final]

Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle, annettu 19. joulukuuta 2006. Jäsenvaltioiden välittömän verotuksen järjestelmien koordinointi sisämarkkinoilla [KOM(2006) 823 lopullinen]

Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle, annettu 19. joulukuuta 2006. Maastapoistumisverotus (exit taxation) ja tarve koordinoita jäsenvaltioiden veropolitiikkoja [KOM(2006) 825 lopullinen]

Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle, annettu 19. joulukuuta 2006. Tappioiden verokohtelu rajatylittävissä tilanteissa [KOM(2006) 824]

Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle - Väärinkäytön vastaisten toimenpiteiden soveltaminen välittömässä verotuksessa EU:ssa sekä kolmansien maiden osalta, annettu 10. joulukuuta 2007 [KOM(2007) 785 lopullinen]

OECD and Council of Europe (2011), *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115606-en>

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version June 1998.

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version April 2000.

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version June 2005.

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version July 2008.

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version July 2010.

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version (as it read on 15 July 2014).

OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters (2014).

OECD, OECD Work on Taxation 2016–2017 (Brochure 2017).

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. December 18, 2017.

OECD, Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary 2012.

United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2011).

Lainsäädäntö

A Pohjoismaiden välillä virka-avusta veroasioissa tehdyn sopimuksen voimaansaattamisesta ja sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä annetun lain voimaantulosta 26.4.1991/772, SopS 37.

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 95/46/EY annettu 24 päivänä lokakuuta 1995, yksilöiden suojelusta henkilötietojen käsittelyssä ja näiden tietojen vapaasta liikkuvuudesta. Virallinen lehti nro L 281, 23/11/1995 s. 0031 – 0050.

Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) 2016/679, annettu 27 päivänä huhtikuuta 2016, luonnollisten henkilöiden suojelusta henkilötietojen käsittelyssä sekä näiden tietojen vapaasta liikkuvuudesta ja direktiivin 95/46/EY kumoamisesta (yleinen tietosuoja-asetus). EUVL L 119, 4.5.2016.

Council directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC

Kansaneläkelaki 11.5.2007/568

Neuvoston direktiivi 2011/16/EU, annettu 15 päivänä helmikuuta 2011, hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta.

Neuvoston direktiivi jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välitömiin verojen ja vakuutusmaksuista perittävien veroja alalla 19.12.1997 (77/799/ETY)

Richtlinie 2011/16/EU des rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG

Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG

Tuloverolaki 30.12.1992/1535

Oikeustapaukset

Euroopan unionin tuomioistuin (entinen Euroopan Yhteisöjen tuomioistuin)

Asia 6/64, *Costa v. ENEL*, Suomenk. erityispainos, s. 00211

Asia 120/78, *Rewe-Zentral AG v. Bundesverwaltung für Brantwein*, Suomenk. erityispainos, s.00403

Asia C-283/81, *CILFIT srl v. Ministero della sanità ja Lanificio di Gavardo SpA*, ECLI:EU:C:1982:335

Asia C-204/90, *Bachmann*, Suomenk. erityispainos, s. I-00001

Asia C-300/90, *komissio v. Belgia*, ECR 1992, s. I-305

Asia C-1/93, *Halliburton Services*, Suomenk. erityispainos XV 00101

Asia C-250/95, *Futura Participatio*, Kok. 1997, s. I-02471

Asia C-336/96, *Gilly*, Kok. 1998, s. I-02793

Asia C-420/98, *W.N. v. Staatssecretaris van Financiën*, Kok. 2000, s. I-02847

Asia C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, Kok. 2002, s. I-11779

Asia C-436/00, *X ja Y v. Rikstatteverket*, Kok. 2002, s.I-10829

Yhdistetyt asiat C-465/00, C-138/01 ja C-139/01, *Österreichischer Rundfunk ym.*, Kok. 2003, s. I-4989

Yhdistetyt asiat C-361/02 ja C-362/02, *Tsapalos ja Diamantakis*, Sähköinen kok. ECLI:EU:C:2004:401

Asia C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Kok. 2006, s. I-07995

Asia C-470/04, *N*, Kok. 2006, s. I-07409

Asia C-513/04, *Kerckhaert ja Morres*, Kok. 2006, s. I-10967

Asia C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Kok. 2007 s. I-02107

Asia C-170/05, *Denkavit Internationaal*, Kok. 2006, s. I-11949

Asia C-379/05, *Amurta S.G.P.S.*, Kok. 2007, s. I-09569

Asia C-451/05, *ELISA*, Kok. 2007, s. I-08251

Asia C-248/06, *komissio v. Espanja*, Kok. 2008, s. I-00047

Asia C-540/07, *komissio v. Italia*, Kok. 2009, s. I-10983

Asia C-250/08, *komissio v. Belgia*, Kok 2011 -00000

Asia C-337/08, *X Holding*, Kok. 2010, s. I-01215

Yhdistetyt asiat C-39/13, C-40/13 ja C-41/13, *SCA Group Holding BV and Others*, Sähköinen kok. 2014, ECLI:EU:C:2014:1758

Asia C-13/16, *Valsts policijas Rīgas reģiona pārvaldes Kārtības policijas pārvalde v. Rīgas pašvaldības SIA "Rīgas satiksme"*, Sähköinen kok. 2017, ECLI:EU:C:2017:336

Korkein hallinto-oikeus

KHO 1996 A 4

KHO 2002:26

KHO 2006 T 434

KHO 2016:71

LYHENTEET

CRS	Common Reporting Standard
ETA	Euroopan talousalue
EU	Euroopan unioni
EU-tuomioistuin	Euroopan unionin tuomioistuin, unionin tuomioistuin
EU-vero-oikeus	Euroopan unionin vero-oikeus
Euroopan neuvoston ja OECD:n yleissopimus	Veroasioissa annettavaa keskinäistä virka-apua koskeva yleissopimus SopS 40/2011
EY	Euroopan yhteisö
EY-tuomioistuin	Euroopan yhteisöjen tuomioistuin, jonka nimi muuttui Euroopan unionin tuomioistuimeksi, kun 13.12.2007 allekirjoitettu Lissabonin sopimus astui voimaan 1.12.2009.
HE	Hallituksen esitys
Henkilötiedodirektiivi	Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 95/46/EY annettu 24.10.1995, yksilöiden suojelusta henkilötietojen käsittelyssä ja näiden tietojen vapaasta liikkuvuudesta
Henkilötietolaki	Henkilötietolaki 523/1999
KHO	Korkein hallinto-oikeus
OECD	Organisation for Cooperation and Development
Perintädirektiivi	Neuvoston direktiivi 2010/24/EU, annettu 16.3.2010, keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnästä.
Pohjoismainen virka-apusopimus	Pohjoismaiden välillä virka-avusta veroasioissa tehty sopimus SopS 37/1991
SEU	Sopimus Euroopan unionista
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
Tietoturva-asetus	Asetus 2016/679/EU luonnollisten henkilöiden suojelusta henkilötietojen käsittelyssä sekä näiden tietojen vapaasta liikkuvuudesta ja direktiivin 95/46/EY kumoamisesta (yleinen tietosuojasetus)
Virka-apudirektiivi	Neuvoston direktiivi 2011/16/EU, annettu 15.2.2011, hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta

1 JOHDANTO

1.1. Verotustietojenvaihto laajenee

Henkilöiden ja pääomien kasvanut liikkuminen eri valtioiden välillä, on johtanut tilanteeseen, että yhä useammalla henkilöllä tai yhtiöllä on taloudellisia kytköksiä useaan valtioon. Taloudelliset kytkökset muuhun kuin asuinvaltioon voivat johtua esimerkiksi halusta muuttaa tai paremmista markkinoista. Riippumatta syystä, niillä on kuitenkin yhteys verotukseen. Yhteys verotukseen voi myös olla yksi merkittävä tekijä siirtää varoja tai toimintoja ulkomaille, sillä verotus kuuluu lähtökohtaisesti kunkin valtion suvereniteetin piiriin ja siten vaihtelee valtioiden välillä. Kansallisten verojärjestelmien erot voivat olla hyvinkin huomattavat. Erityisesti kannettavaksi tulevan veron määrä, sekä tulo- ja varallisuustietoja koskeva tietosuoja voivat verovelvollisen näkökulmasta tehdä joistakin valtioista kiinnostavampia kuin toisista valtioista. Vakaat verotustulot ovat kuitenkin merkittävä tulonlähde yksittäisen valtion taloudelle. Valtion intresseissä on kerätä kaikki sen lain mukaiset verot täysimääräisenä. Tulojen siirtäminen tai kätkeminen matalan verotason valtioihin heikentää muiden valtioiden veropohjaa ja johtaa verotulojen menetyksiin sekä veron kiristykseen muiden verovelvollisten osalta. Näistä syistä johtuen valtiot ovat halunneet tiivistää yhteistyötä verotustietojenvaihdon osalta.

Valtioiden välisiä verotustietoja on vaihdettu jo vuosikymmeniä, mutta tietojenvaihto on tiivistynyt merkittävästi 2000-luvulla. Tämä on erityisesti seurausta OECD -maiden välisestä tiivistä yhteistyöstä verosääntöjen noudattamiseksi, jonka seurauksena on perustettu myös Global Forum¹. Global Forum on 148 valtion yhteenliittymä, jonka tarkoituksena on varmistaa, että kansainvälisiä verotuksen läpinäkyvyyttä ja verotustietojenvaihtoa koskevia standardeja noudatetaan². Verotustietojenvaihdon kannalta yksi keskeisimpiä sopimuksia on OECD:n yleissopimus veroasioissa annettavasta keskinäisestä virka-avusta³, jonka tarkoituksena on edistää eri valtioiden veroviranomaisten välistä yhteistyötä.

Verotustietojenvaihdon, erityisesti automaattisen tietojenvaihdon on todettu olevan tehokkain keino veropetosten torjumiseksi ja oikean veron määräämiseksi rajat ylittävissä tilanteissa⁴. Siksi valtiot ovat usein sopineet automaattisesta tietojenvaihdosta myös verosopimuksissa,

¹ Global Forum of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes.

² OECD 2018.

³ OECD and Council of Europe 2011.

⁴ Virka-apudirektiivin 2011/16/EU esipuheen 10 kohta.

jotka ovat kahden tai useamman valtion välisiä keskinäisiä valtiosopimuksia. Verosopimukset pohjautuvat usein merkittävin osin joko OECD:n laatimaan malliverosopimukseen tai Yhdistyneiden kansakuntien laatimaan malliverosopimukseen. Malliverosopimuksissa tietojenvaihdosta säädetään artiklassa 26, jonka sisältö on uudistettu useita kertoja vuosien varrella. Kaikki valtioiden väliset verosopimukset eivät kuitenkaan sisällä määräyksiä tietojenvaihdosta. Ja toisaalta valtioilla voi olla erillisiä tietojenvaihtoa koskevia sopimuksia, kuten Pohjoismaiden välillä solmittu virka-apusopimus⁵.

Verosopimusten lisäksi Euroopan unionissa on säädetty direktiivi, joka koskee hallinnollista yhteistyötä verotuksen saralla⁶ (virka-apidirektiivi). Vuonna 2011 uudistettua virka-apidirektiiviä on sovellettu jäsenvaltioissa vuoden 2013 alusta lähtien. Virka-apidirektiivin mukainen pakollinen automaattinen tietojenvaihto on käynnistynyt vaiheittain niin, että ensimmäiset tiedot on vaihdettu vuonna 2015, jonka jälkeen tietojenvaihto laajenee vuosittain aina vuoteen 2018 saakka⁷. Virka-apidirektiivillä on merkittävä vaikutus jäsenvaltioiden väliseen verotustietojenvaihtoon, koska sen pakollista automaattista tietojenvaihtoa koskeva soveltamisala on laaja.

Soveltamisalaltaan suppeampia tietojenvaihtosopimuksia ovat Yhdysvaltojen solmivat FATCA-sopimukset, sillä ne koskettavat vain talletuksia ja sijoituksia. FATCA (The Foreign Account Tax Compliance Act) on vuonna 2010 Yhdysvalloissa voimaan tullut laki, jonka perusteella Yhdysvallat velvoittavat muissa valtioissa sijaitsevia rahoituslaitoksia toimittamaan yhdysvaltalaisten verovelvollisten tilitietoja. Jos ulkomainen rahoituslaitos ei toimita tarvittavia tietoja, heidän Yhdysvalloista välittömästi tai välillisesti saamistaan tuloista pidätetään 30 prosentin lähdevero.⁸ Kaiken kaikkiaan 113 valtiota on solminut kahdenkeskisen FATCA-sopimuksen Yhdysvaltojen kanssa⁹.

1.2. Tietojenkäsittelyn massaluonteisuus

Kuten edellisestä luvusta voidaan päätellä, verotustietojen vaihtoa koskeva sopimusten skaala on hyvin laaja ja vaihteleva. Tietojenvaihto on määritelty niin kansainvälisissä yleissopimuksissa kuin sadoissa yksittäisissäkin verosopimuksissa. Tietojenvaihdossa saadulla tiedolla on

⁵ Pohjoismaiden välillä virka-avusta veroasioissa tehty sopimus SopS 37/1991.

⁶ Neuvoston direktiivi 2011/16/EU, annettu 15 päivänä helmikuuta 2011, hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta.

⁷ Ks. SWD(2017) 462 final, s. 2.

⁸ IRS 2016.

⁹ U.S. Department of the Treasury 2017.

tärkeä merkitys oikean suuruisten kansallisten verojen määräämisessä. Verotuksen toimittaminen on kuitenkin massatyötä ja tiedon tulee olla helposti koneellisesti käytettävissä, jotta verotus on tehokasta. Tästä johtuen sekä OECD:ssä että EU:ssa on sovittu tietojen toimittamisesta määrämuodossa.

Määrämuodossa toimitettava tieto parantaa tietojen käsittelyä sekä tiedot lähettävässä että vastaanottavassa valtiossa. Lisäksi määrämuodon tarkoituksena on ylläpitää tietojen salassapitoa ja suojaa. Kuitenkin joulukuussa 2017 julkaistun raportin mukaan Euroopan unionin jäsenvaltioilla on ollut vaikeuksia hyödyntää virka-apudirektiivin mukaisessa automaattisessa tietojenvaihdossa saatuja tietoja. Tämä johtuu muun muassa siitä, että resursseja ei ole tarpeeksi tai verovelvollisen automaattiset tunnistusmenetelmät puuttuvat.¹⁰ Tietojen hyödyntämisen tehottomuudelle on mielestäni havaittavissa myös muita syitä. Syitä, jotka liittyvät tietojen käyttöön verotuksen ulkopuolella.

Kuten aiemmin todettiin, verotus on massaluonteista. Jotta valtion kaikkien verovelvollisten verotus voidaan toteuttaa kustannustehokkaasti määräajassa, edellyttää se niin kansallisesti kuin kansainvälisestikin saatujen tietojen käsittelyä koneellisesti suurina, tarvittaessa luokiteltuina, massoina. Tehokas tietojenkäsittely on myös edellytys veropaon torjunnassa, jotta veroviranomaisten henkilöresurssit voidaan kohdistaa vain niihin tapauksiin, jotka ovat tarpeellisia käsitellä manuaalisesti¹¹. Verotustietoja ja veroviranomaisten hallussa olevia muita tietoja käytetään eri valtioissa myös muihin tarkoituksiin kuin veron määräämiseksi. Tietojen käyttäminen muihin tarkoituksiin määräytyy kansallisen lainsäädännön mukaan. Haasteen tämänkaltaiseen tietojen käyttämiseen tuo kansainvälisessä verotustietojenvaihdossa saatu tieto, sillä kansainvälisten sopimusten nojalla saadun tiedon käyttöala on usein rajattu pääasiallisesti vain verotuksellisiin tarkoituksiin. Kysymys kuuluu, mihin muihin tarkoituksiin tällaisia tietoja voidaan käyttää?

Tietojenvaihto perustuu vastavuoroisuudelle. Harva valtio on valmis luovuttamaan tietoja toiselle valtiolle, jollei vastavuoroisesti saa itse vastaavia tietoja käyttöönsä. Harva valtio tuskin on halukas myöskään luovuttamaan tietoja täysin avointa tarkoitusta varten. Tätä voidaan katsoa rajoittavan jo erilaiset yksityisyyttä ja henkilötietojen suojaa koskevat perus- ja ihmisoikeudet. Tietojen käytöstä on siis sovittava. Verotusta koskevissa tietojenvaihtosopimuksissa on usein tarkasti määritelty, millaisten verojen määräämiseen vaihdettuja tietoja voidaan käyt-

¹⁰ Ks. SWD(2017) 462 final, s. 3.

¹¹ Ks. myös Jensen & Wöhlbier 2012.

tää. Vaikka tietojenkäyttö verotuksellisiin tarkoituksiin voi joissakin tilanteissa vaatia tarken-
nusta valtioiden välillä, on se kuitenkin selvästi selkeämmin määritelty kuin tietojen käyttö
muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin. Tietojenkäyttö muihin kuin verotuksellisiin tarkoi-
tuksiin on korostunut viime vuosina. Esimerkiksi OECD:n malliverosopimuksen 26 artiklaan
lisättiin vuonna 2012 lause, joka koskee sen nojalla saatujen tietojen käyttöä muihin kuin ve-
rotuksellisiin tarkoituksiin¹². Myös virka-apudirektiivin 16 artiklan 2 alakohta antaa mahdolli-
suuden käyttää direktiivin nojalla saatuja tietoja muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin.

1.3. Tietojen käyttäminen muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin

Verotustietojenvaihdossa saatuja tietoja voidaan käyttää muihin kuin verotuksellisiin tarkoi-
tuksiin ainakin silloin, kun tiedot on saatu virka-apudirektiivin nojalla tai verosopimus sisältää
lauseen tietojen käytöstä muihin tarkoituksiin. Tietojenkäyttö muihin tarkoituksiin on kuiten-
kin rajoitettua. Tässä tutkimuksessa on tarkoitus tutkia tarkemmin sitä, mihin muihin tarkoi-
tuksiin tietoja voidaan käyttää, ja mitä ehtoja sekä rajoituksia tällaiselle käytölle on asetettu.

Sen selvittäminen edellyttää aluksi kysymyksen rajaamista hieman tarkemmin. Ensinnäkin
erilaisten verosopimusten skaala on hyvin laaja. Yksinomaan Suomi on solminut kahden tai
monenkeskisen verosopimuksen yli 70 valtion kanssa. Sen lisäksi Suomi on solminut 8 valti-
on kanssa tietojenvaihtoa koskevan niin sanotun suppean verosopimuksen.¹³ Vastaavasti Yh-
dysvallat on solminut verosopimusten lisäksi 113 FATCA-sopimusta. Valtioiden kahdenvälis-
ten sopimusten määrä on niin suuri, että tässä tutkimuksessa ei ole mahdollista käsitellä tieto-
jenvaihtoa yksittäisten verosopimusten valossa. Verosopimuksilla on kuitenkin keskeinen
merkitys verotustietojen vaihdossa, joten tutkimus on tältä osin rajattu kattamaan vain malli-
verosopimus. Sekä OECD että YK ovat laatineet malliverosopimukset, joissa molemmissa on
tietojenvaihtoa koskeva 26 artikla. YK:n malliverosopimus on kuitenkin tarkoitettu lähtökoh-
taisesti kehittyneiden ja kehitysmaiden välisten verosopimusten pohjaksi¹⁴, joten tässä tutki-
muksessa keskitytään malliverosopimuksista vain OECD:n malliverosopimukseen.

Jotta tutkimus ei olisi liian rajattu, eikä jäisi vain abstraktille tasolle pelkän malliverosopi-
muksen tarkastelun johdosta, on tutkimusaineisto laajennettu kattamaan virka-apudirektiivin
mukaisesti saatujen tietojenkäyttöä muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin. Tämä on sikäli-

¹² Ks. *OECD*, Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary 2012.

¹³ *Verohallinto* 2018.

¹⁴ YK:n malliverosopimuksen virallinen nimi: United Nations Model Double Tax Convention between Developed and Developing Countries.

kin perusteltua, että virka-apudirektiivissä on nimenomaisesti mahdollistettu tietojenkäyttö muihin tarkoituksiin. Lisäksi virka-apudirektiivin nojalla saatujen tietojen käyttäminen on hyvin ajankohtainen aihe, sillä direktiivin laajempi soveltaminen on vasta alkuvaiheessa, ja juuri julkaistun komission kertomuksen mukaan automaattisessa tietojenvaihdossa saadun tiedonkäyttö on vielä tehotonta jäsenvaltioissa. Raportin mukaan tulevaisuudessa jäsenvaltioiden tulee panostaa vastaanotettujen tietojen intensiivisempään käyttöön ja vaihdettujen tietojen laadulliseen parantamiseen. Sen lisäksi tarvitaan uusia yhteistyön muotoja ja parannuksia yhteistyöpuutteisiin.¹⁵

Tietojenkäyttö muihin tarkoituksiin on vielä uutta edellä mainituissa sopimuksissa. Tästä johtuen tutkimukseen on otettu lisäksi tarkasteltavaksi tietojenkäyttö Pohjoismaisen virka-apusopimuksen nojalla. Tämä lisäys on tehty siitä syystä, että Pohjoismaista virka-apusopimusta on sovellettu jo vuodesta 1991 alkaen, ja sen pohjalta on muodostunut useiden vuosien käytäntö tietojen käytöstä muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin. Pohjoismaisessa virka-apusopimuksessa on kyse viiden valtion keskinäisestä sopimuksesta, joista neljä on EU:n jäsenvaltioita, joten sopimuksella voi olla merkitystä myös virka-apudirektiivin soveltamisessa. Sillä direktiivin 19 artiklan mukaan, jos jäsenvaltio tarjoaa parempaa yhteistyötä jollekin kolmannelle valtiolle, ei se saa kieltäytyä vastaavasta yhteistyöstä jonkin toisen jäsenvaltion kanssa.

1.4. Verotustietojenvaihdon ajankohtaisuus

Virka-apudirektiivin mukainen pakollinen automaattinen tietojenvaihto on alkanut vaiheittain vasta viime vuosina ja sen soveltamisesta on vielä vähän käytäntöä. Kuten edellisessä luvussa on esitetty, EU:n jäsenvaltioissa tulee jatkossakin panostaa yhteistyön kehittämiseen verotustietojenvaihdon saralla. Tämä vaatimus on kirjattu myös virka-apudirektiiviin, jonka 15 artiklan mukaan jäsenvaltioiden tulee yhdessä komission kanssa laatia suuntaviivoja parhaista toimintatavoista ja kokemuksista. Direktiivin mukaiseen tietojenvaihtoon liittyvät käytännöt ja soveltaminen tulevat olemaan ajankohtaisia vielä usean vuoden ajan.

Tietojenvaihdosta, erityisesti virka-apudirektiivin ja OECD:n sopimusten pohjalta, on kirjoitettu paljon artikkeleita viime aikoina, tämä kuvastaa aiheen ajankohtaisuutta. Aihepiiri on myös esillä lähes poikkeuksetta tuoreessa verotusta koskevassa kirjallisuudessa. Näistä tämän tutkimuksen kannalta merkityksellisin on vuonna 2017 julkaistu *Kristiina Äimän* kirja *Vero-*

¹⁵ Ks. SWD(2017) 462 final, s. 3 & 7.

tustiedot. Verotustiedot on kattava katsaus, joka käsittelee tietojen hankkimista ja käyttöä Suomen oikeudessa sekä kansainvälistä verotustietojenvaihtoa. Tutkimukseni aihepiiri on osittain päällekkäinen Äimän teoksen kanssa. Tutkimukseni kuitenkin keskittyy verotustietojenvaihdossa saadun tiedon käyttöön muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin, jota ei ole yksityiskohtaisesti tarkasteltu Äimän kirjassa, joten tutkimukseni syventää tältä osin aihepiiriä. Joka tapauksessa Verotustiedot-kirja on tärkeä lähdeosa tässä tutkimuksessa.

Aihepiirin ajankohtaisuus näkyy myös siinä, että käytettävissä on paljon tuoreita kansainvälisiä verotustietojenvaihtoa koskevia lähteitä. Tutkimukseni lähteiden käytössä näkyy kuitenkin tietty EU ja Suomi lähtöisyys, johtuen tutkijan lähtökohdista jäsentää verotusta tutusta kansallisesta lainsäädännöstä lähtien. Laajemman jatkotutkimuksen aiheena olisi mielenkiintoista tarkastella verotustietojen käyttöä syvällisemmin muiden valtioiden näkökulmasta. Toisena hiljaisena taustavaikuttajana tutkimuksessa voi havaita tulo- ja henkilöverotus keskeisyyden. Vaikka OECD on julkaissut paljon yhtiöiden verotukseen liittyviä suosituksia, niihin ei ole tässä tutkimuksessa erityisesti keskitytty, sama koskee välillistä verotusta.

1.5. Tutkimusmetodi

Tutkimuskysymykseen vastaaminen edellyttää perehtymistä virka-apudirektiivin tulkintaan, OECD:n malliverosopimuksen sisältöön ja Pohjoismaiseen verosopimukseen. Tutkimus perustuu pitkälti näiden lähteiden tulkintaan ja systematisointiin eli pääosin tutkimuksessa käytetään oikeusdogmaattisia keinoja. Tämä on hyvin yleinen tutkimustapa erityisesti EU-vero-oikeuden jäsentämisessä. Oikeusdogmatiikka eli lainoppi tutkii sitä, mikä on voimassaolevaa oikeutta, ja mikä merkitys laista sekä muista oikeuslähteistä löytyvillä materiaaleilla on¹⁶. OECD:n malliverosopimuksen tulkinta perustuu pitkälti malliverosopimuksen kommentaareihin, sillä niissä on jokaiselle artiklalle kirjoitettu toistakymmentä sivua tulkintaohjeita. Tämän tutkimuksen ytimeksi muodostuikin virka-apudirektiivin tulkinta. Se, mikä merkitys virka-apudirektiivin sanamuodolle ja sisällölle voidaan antaa, käyttäen tulkinta-apuna direktiivin lisäksi muita oikeuslähteitä. Tulkinnan lähtökohtina ovat sanamuodon mukainen tulkinta sekä teleologinen eli tarkoituspäätäinen tulkinta, jota on korostettu EU-oikeudessa¹⁷. Monikielisessä EU-oikeudessa sanamuodon mukainen tulkinta edellyttää myös säädöksen tarkastelua eri kieliversioiden välillä.

¹⁶ Hirvonen 2011, s. 23.

¹⁷ Hirvonen 2011, s. 40.

1.6. Tutkielman rakenne

Tässä esityksen johdantoluvussa on pyritty esittelemään pääpiirteissään tutkimusaihepiiri sekä perustelut tutkimuksen tarpeelle. Lisäksi on määritelty keskeisimmät tutkimuksen rajaukset ja käyty lyhyesti läpi tutkimusmetodi. Seuraavaksi luvussa 2 perehdytään tarkemmin verotustietojenvaihtoon. Verotustietojenvaihdon taustojen ja tarkoituksen hahmottaminen on tärkeää ennen syvällisempää tutkimusaiheen tarkastelua.

Tutkimuksen kolmannessa luvussa käsitellään verotustietojenvaihtoa Pohjoismaisessa virka-
apusopimuksessa. Luvussa neljä käsitellään verotustietojenvaihtoa Euroopan unionissa. Tässä luvussa perehdytään tietojenvaihtoon yleisesti jäsenvaltioissa ja erityisesti käsitellään tietojenvaihtoa virka-apudirektiivin nojalla. Luku viisi käsittelee verotustietojenvaihtoa OECD:n malliverosopimuksessa. Lisäksi tietojenvaihtoa on käsitelty eräiden jäsenvaltioiden näkökulmasta. Luvut kuusi, seitsemän ja kahdeksan käsittelevät tietojenvaihdossa saadun tiedon käyttämistä muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin. Lopuksi lukuun yhdeksän on koottu tutkimuksen johtopäätökset.

2 VEROTUSTIETOJENVAIHDON TAUSTA

2.1. Verotustietojenvaihdon kehityspolut OECD:ssä

Valtioiden välisen verotustietojenvaihdon juuret löytyvät 1800-luvun puolivälistä, jolloin tietojenvaihtoa koskeva virka-apu mainittiin ensimmäisen kerran Belgian ja Ranskan välisessä verosopimuksessa¹⁸. Vuonna 1927 solmittiin Convention on Administrative Assistance in Tax Matters – sopimus, joka sisälsi sekä automaattista tietojenvaihtoa että pyynnöstä tapahtuvaa tietojenvaihtoa koskevia määräyksiä¹⁹. Näitä seurasi vuoden 1943 Meksikon mallisopimus ja vuoden 1946 Lontoon mallisopimus, jotka kummatkaan eivät kuitenkaan saaneet yksimielistä kansainvälistä hyväksyntää. Siitä johtuen OECD asetti vuonna 1956 työryhmän suunnittelemaan luonnosta malliverosopimukseksi, joka poistaisi kaksinkertaisen verotuksen ongelmat OECD-maiden välillä.²⁰

Tietojenvaihtoa koskeva artikla lisättiin alun perin OECD:n malliverosopimuksen vuoden 1963 luonnosversioon²¹. Tietojenvaihtoa koskevaan 26 artiklaan on tehty keskeisiä muutoksia vuoden 1977, 2000 ja 2005 malliverosopimukseen sekä niiden kommentaareihin²². Viimeisin lisäys 26 artiklaan on tehty vuonna 2012 ja kyseinen lisäys on sisällytetty vuoden 2014 malliverosopimukseen ja sen kommentaariin. Lisäys koski tietojen käyttöä muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin²³. Malliverosopimuksen tietojenvaihtoartikla sallii nykyisin tietojen käytön tietyillä ehdoilla muihinkin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin.

OECD:n malliverosopimus ja sen kommentaari eivät ole oikeudellisesti velvoittavia, mutta perustuvat kuitenkin sopimusvaltioiden yhteisymmärrykseen ja jäsenvaltiot ovat poliittisesti sitoutuneita soveltamaan niitä. OECD:n malliverosopimuksen kommentaari on yleisesti hyväksytty työkalu verosopimusten tulkinnassa, vaikkakin sen oikeudellinen merkitys vaihtelee jäsenvaltioiden välillä. Kommentaaria voidaan pitää niin sanottuna soft law -tyyppisenä oikeuslähteenä, jonka tosiallinen vaikutus näkyy siinä, että esimerkiksi Euroopan unionin tuo-

¹⁸ *Jemi* 1990, s.19.

¹⁹ *Äimä* 2017, s. 350.

²⁰ *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital* 1998, s. 7 – 8 .

²¹ Draft Convention for the Avoidance of Double Taxation with respect to Taxes on Income and Capital.

²² *Äimä* 2017, s. 351.

²³ *OECD* 2012, s. 1.

mioistuin käyttää OECD:n kommentaaria sekä malliverosopimusta apuna verosopimusten tulkinnassa.²⁴

2.2. Euroopan unionin vaikutus verotustietojenvaihtoon

2.2.1. EU:n primäärioikeuden merkitys

Euroopan unionin oikeudella on monella tavoin merkitystä jäsenvaltioiden verotustietojen vaihtoon. Verotustietojen vaihto kuuluu EU-vero-oikeuteen. EU-vero-oikeudella tarkoitetaan EU:n perussopimusten eli primäärioikeuden niitä määräyksiä, jotka ovat olennaisia verotuksen kannalta sekä EU:n verotusta koskevaa johdettua oikeutta eli sekundäärioikeutta. Tuloverotuksen kannalta perussopimusten määräyksistä tärkeimmässä roolissa ovat Euroopan Unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) kansalaisuuteen perustuvat syrjintää ja perusvapauksia koskevat määräykset.²⁵ Sekundäärioikeudella tarkoitetaan perussopimusten nojalla EU:lle siirretyn lainsäädäntövallan perusteella annettuja normeja²⁶, jotka EU-vero-oikeudessa kattavat erityisesti välittömään verotukseen liittyvät direktiivit. Välittömän verotuksen osalta EU:lla ei ole toimivaltaa antaa asetuksia, kuten välillisen verotuksen saralla on mahdollista²⁷.

Välittömän verotuksen osalta perussopimukset eivät siis sisällä nimenomaisia määräyksiä. Välittömän verotuksen kannalta merkitystä on kuitenkin perussopimusten yleisillä säännöksillä, jotka koskevat muiden oikeuden alojen ohella myös verotusta.²⁸ Perussopimusten näkökulmasta katsottuna verotus ei saa olla este tai rajoite tavaroiden, henkilöiden, palveluiden tai pääomien vapaalle liikkumiselle EU-valtioiden välillä. Tämä edellyttää sitä, että jäsenvaltioiden kansallista lainsäädäntöä on yhtenäistettävä tarvittaessa sisämarkkinoiden toimivuuden takaamiseksi. Verotuksen yhtenäistämällä tarkoitetaan sekä positiivista että negatiivista integraatiota. Positiivinen integraatio merkitsee EU:n toimielinten toimesta tapahtuvaa verolainsäädäntöjen yhdenmukaistamista. Negatiivinen integraatio puolestaan merkitsee SEUT:ssa kiellettyjen rajoitusten, syrjinnän tai muiden kiellettyjen säädösten ja käytäntöjen poistamista kansallisista verojärjestelmistä. Välittömän verotuksen osalta jäsenvaltioiden yhdentymisen on lähinnä tapahtunut EU-tuomioistuimen perussopimusten tulkintaan perustuvan oikeuskäy-

²⁴ *Äimä* 2017, s. 351 – 351. Ks. esim. asia C-336/96 Gilly, kohta 31.

²⁵ Nykänen 2015, s.49.

²⁶ *Helminen 2016a*, s.24.

²⁷ Niskakangas 2014, s. 23.

²⁸ *Helminen 2016a*, s. 31.

tännön seurauksena.²⁹ Primäärioikeudella on siis tulkintavaikutusta verotustietojenvaihdossa. Virka-apudirektiivin esipuheen 28. kohdassa nimenomaisesti mainitaan myös, että direktiivi kunnioittaa perusoikeuksia, ottaen erityisesti huomioon Euroopan unionin perusoikeuskirjassa tunnustetut periaatteet.

2.2.2. EU:n sekundäärioikeuden merkitys

Sitovia sekundäärioikeuden normeja ovat asetukset, direktiivit ja päätökset³⁰. Välittömän verotuksen osalta asetuksia ei ole mahdollista antaa, sen sijaan SEUT 115 artiklaan perustuva direktiivien antovaltuutus on ainoa keino välittömän verotuksen positiiviseen harmonisointiin³¹. Jäsenvaltioiden kansallinen verolainsäädäntö ei ole edes direktiivien kattamilta osaluilta täysin identtistä, sillä jäsenvaltiot saavat itse päättää kansallisen lainsäädännön yksityiskohdista, kunhan se täyttää direktiivin vaatimukset ja tavoitteet. Toisin sanoen direktiivin säännösten toistaminen sanasta sanaan kansallisissa säädöksissä ei välttämättä ole tarpeen. Riittävää on, että direktiivin kansallisen täytäntöönpanon jälkeen oikeustila on niin täsmällinen ja selvä, että yksityishenkilö voi ymmärtää kaikki direktiivin takaamat oikeudet ja velvollisuudet.³²

Verotustietojenvaihtoa koskeva alkuperäinen virka-apudirektiivi³³ säädettiin vuonna 1977. Direktiivin soveltamisalaan kuuluivat tulo- ja varallisuusverojen ohella myös arvonlisävero, kivennäisöljyjen valmisteverot, alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverot sekä valmistetun tupakan valmisteverot.³⁴ Alkuperäistä virka-apudirektiiviä muutettiin useamman kerran ja se oli voimassa vuoden 2012 loppuun saakka, jolloin vanha virka-apudirektiivi kumottiin uudella virka-apudirektiivillä³⁵. Uusi direktiivi paikkasi aiemman direktiivin aukkoja ja sen soveltamisala on laajempi, vaikkakin sitä on yhtäältä rajoitettu esimerkiksi arvonlisäveron osalta, siltä osin kuin se kuuluu jäsenvaltioiden välistä hallinnollista yhteistyötä koskevaan muun unionin lainsäädännön soveltamisalaan³⁶. Myös uutta virka-apudirektiiviä on uudistettu useamman kerran.

²⁹ Helminen 2016a, s. 31.

³⁰ SEUT 288.

³¹ Helminen 2016a, s. 36.

³² Helminen 2016a, s. 39.

³³ Neuvoston direktiivi jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien veroja alalla 19.12.1997 (77/799/ETY).

³⁴ Äimä 2017, s. 456 – 466.

³⁵ Neuvoston direktiivi 2011/16/EU, annettu 15 päivänä helmikuuta 2011, hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta.

³⁶ Virka-apudirektiivin 2 artikla 2 alakohta.

2.2.3. EU:n sitomattomien lainsäädäntöinstrumenttien merkitys

Direktiivien ja muiden sitovien normien lisäksi EU:lla on joustavuudesta johtuva tarve käyttää myös sitomattomia lainsäädäntöinstrumentteja, kuten suosituksia ja lausuntoja. Näiden ja muiden sitomattomien ns. soft law -oikeuslähteiden, kuten päätöslauselmien, tiedonantojen, käytännesääntöjen, suuntaviivojen ja puiteohjelmien oikeudellinen tila ei kuitenkaan ole täysin selvä, sillä EU-tuomioistuin toisinaan viittaa niihin ratkaisuisaan.³⁷ Suosituksilla ja lausunnoilla ei luoda oikeuksia tai velvollisuuksia, vaan niiden tarkoitus on selkeyttää unionin oikeuden tulkintaa ja sisältöä³⁸. Direktiivien lisäksi komissio voi antaa välitöntä verotusta koskevia suosituksia. Suositukset eivät ole direktiivien tapaan sitovia, mutta niillä on silti suuri merkitys. EU-tuomioistuin ottaa suositukset huomioon päätöksiä tehdessään. Suositukset on otettava huomioon myös kansallisissa tuomioistuimissa, kun tulkittavaksi tulee kansallinen vero-oikeus EU-oikeuden mukaisella tavalla.³⁹ Lisäksi jäsenvaltioiden verotuksen ohjaamiseen voidaan käyttää muita soft law-tyyppisiä raportteja, suuntaviivauksia, tiedoksiantoja ja käytännesääntöjä.⁴⁰

Komissio on antanut tiedoksiannon jäsenvaltioiden välittömän verotuksen järjestelmien koordinoinnista sisämarkkinoilla⁴¹. Tiedoksiannon keskeisenä tavoitteena on varmistaa, että yhdenmukaistamattomat kansalliset verojärjestelmät ovat kuitenkin asianmukaisella tavalla yhteen toimivat. Jotta tahaton aliverotus ja väärinkäytökset eivät heikentäisi jäsenvaltioiden kykyä ylläpitää yhteiskunnallisesti kestävää valtion rahoitusta, on jäsenvaltioiden välinen yhteistyö välittömän verotuksen osalta tarpeellista. Tavoitteena on, että kansalliset verojärjestelmät toimivat saumattomasti yhteen. Jäsenvaltioiden välisellä tehokkaalla yhteistyöllä verotuksen saralla parannetaan jäsenvaltioiden mahdollisuuksia saavuttaa veropoliittiset tavoitteensa ja suojata veropohjansa, mutta samanaikaisesti voidaan tarjota hyötyjä kansalaisille ehkäisemällä verosyrjintää ja kaksinkertaista verotusta. Edellä mainitun myötä kansalliset verojärjestel-

³⁷ Raitio 2016, s. 206.

³⁸ Euroopan parlamentti 2017.

³⁹ Helminen 2016a, s. 40.

⁴⁰ Helminen 2016a, s. 41.

⁴¹ Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle, annettu 19. joulukuuta 2006. Jäsenvaltioiden välittömän verotuksen järjestelmien koordinointi sisämarkkinoilla [KOM(2006) 823 lopullinen].

mät voivat tehokkaammin tukea sisämarkkinoiden menestystä, kasvun sekä työllisyyden lisäämistä ja EU:n yhtiöiden kilpailukyvyyn parantamista Lissabonin strategian mukaisesti.⁴²

Joulukuussa 2017 komissio julkaisi joukon verotusta koskevia suosituksia. Suosituksissa komissio kannustaa jäsenvaltioita jatkamaan yhä edelleen yhteistyötä tehokkaan veron keräämisen eteen sekä yhteistyötä veropetosten ja verojen välttämisen estämiseksi. Komission mukaan tulokset ovat osoittaneet, että investoinnit digitaalisiin järjestelmiin ja henkilöstöön ovat merkittävässä roolissa valtion talouden parantamisessa. Nyt julkaistut raportit korostavat, että EU:n laajuisella veroviranomaisten välisellä yhteistyöllä veronkeruun saralla on kaiken kaikkiaan positiivisia vaikutuksia. Jäsenvaltioiden tulisi kuitenkin panostaa enemmän resursseja verojen keräämisen kehittämiseksi. Myös jäsenvaltioiden välistä yhteistyötä ”menetettyjen verovarojen löytämiseksi” tulisi edelleen parantaa. Raporttien mukaan jäsenvaltioiden tulisi paremmin hyödyntää tietojenvaihdossa saatuja tietoja, sillä sovitulla tietojenvaihtokeinoilla pitäisi olla merkittävä vaikutus verojen välttämisen torjumiseksi EU:ssa. Uudet komission suositukset on lähetetty jäsenvaltioille käsiteltäviksi.⁴³

2.2.4. Euroopan unionin tuomioistuimen merkitys

Tuomioistuimella on myös merkittävä rooli EU-oikeudessa, erityisesti unionin oikeuden kehittäjänä ennakkoratkaisujen kautta. EU-oikeuden tulkitsijana tuomioistuin antaa edellytykset jäsenvaltioille EU-oikeuden yhtenäiselle tulkinnalle ja soveltamiselle. Tuomioistuimella ei kuitenkaan ole oikeutta ratkaista kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevaa asiaa vaan sen tehtävänä on ainoastaan neuvoa EU-oikeuden tulkinnassa kansallisia tuomioistuimia.⁴⁴

Unionin tuomioistuin on ratkaissut useita tuloverotusta koskevia tapauksia⁴⁵, jotka ovat käsitelleet usein kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää tai unionin vapaan liikkuvuuden rajoituksia. Kansallisen verolainsäädännön rajoittavia vaikutuksia unionin tuomioistuin arvioi suhteellisuusperiaatteen valossa. Periaatteen mukaan yleiseen etuun perustuva rajoitus voidaan oikeuttaa, jos samaan lopputulokseen ei päästä vähemmän rajoittavan toimenpiteen avulla ja jos

⁴² Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle, annettu 19. joulukuuta 2006. Jäsenvaltioiden välittömän verotuksen järjestelmien koordinointi sisämarkkinoilla [KOM(2006) 823 lopullinen].

⁴³ Euroopan komissio 2017.

⁴⁴ Penttinen & Talus 2017, s. 11.

⁴⁵ CJEU Cases in the area of, or of particular interest for direct taxation 2017. Luettelo EU-tuomioistuimen oikeuskäytännöstä välittömän verotuksen osalta löytyy osoitteesta: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/20171116_court_cases_direct_taxation_en.pdf. Luettelo on yli 20-sivuinen 16.11.2017.

rajoitus on saman aikaisesti oikeassa suhteessa saavutettuun etuun nähden. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tällaisina oikeuttamisperusteina tietyin edellytyksin on hyväksytty⁴⁶ alueperiaate⁴⁷, kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus⁴⁸, verovalvonnan tehokkuus⁴⁹, veronkiertämisen estäminen⁵⁰, verotusvallan tasapainoinen jakautuminen⁵¹ ja syrjinnän neutralisointi toisen valtion verotuksessa⁵².

Unionin tuomioistuimen ratkaisutoiminta pohjautuu perussopimusten yleisten ja abstraktien määräysten tulkitsemiseen. Niinpä perusvapauksien avulla ratkaistaan konkreettisia tuloverotuksen kysymyksiä. Tuomioistuin joutuu ratkaisuisaan tasapainoilemaan jäsenvaltioiden verosuvereniteetin ja perussopimuksissa asetetun sisämarkkinoiden toteuttamistavoitteiden välillä⁵³. Unionin tuomioistuinta onkin pidetty epävirallisena unionin tuloverolain säätäjänä⁵⁴.

Tuomioistuimen ratkaisulla on merkitystä virka-apudirektiivin tulkinnassa. Myös vanhaa virka-apudirektiiviä koskevaa unionin tuomioistuimen käytäntöä käytetään soveltuvin osin nykyisen virka-apudirektiivin tulkinnassa⁵⁵. Vanhan virka-apudirektiivin voimassaolon aikana unionin tuomioistuin on ottanut kantaa muun muassa siihen, että virka-apudirektiivin mukainen tietojenvaihtojärjestelmä koskee kaikkia tietoja joiden avulla jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat määrätä direktiivissä tarkoitetut verot oikein⁵⁶. Tuomion W.N.⁵⁷ mukaan virka-apudirektiivissä säädetään jäsenvaltioiden veroviranomaisten oikeuksista ja velvollisuuksista, muttei verovelvollisen oikeuksista. Samassa tapauksessa tuomioistuin tulkitsi virka-apudirektiiviä myös vertaamalla eri kieliversioita keskenään. Ratkaisun mukaan silloin, kun eri kieliversiot poikkeavat toisistaan, on yhdenmukaisen tulkinnan kannalta tärkeää määrittellä direktiivin tavoite ja säännöstä on tulkittava sen systematiikan ja tarkoituksen mukaisesti⁵⁸.

⁴⁶ *Äimä* 2011, s. 59.

⁴⁷ Asia C-250/95, *Futura Participation*.

⁴⁸ Asia C-204/90, *Bachmann*, asia C-300/90, *komissio v. Belgia* ja asia C-250/08 *komissio v. Belgia*.

⁴⁹ Asia 120/78, *Rewe-Zentral AG v. Bundesverwaltung für Brantwein*, kohta 8.

⁵⁰ Asia C-436/00, *X ja Y v. Rikstatteverket*, kohta 41-42; asia C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, kohta 37 ja asia C-196/04, *Cadbury Schweppes*, kohta 51 ja 55.

⁵¹ Asia C-337/08, *X Holding*, kohta 31 – 33.

⁵² Asia C-170/05, *Denkavit Internationaal*, asia C-379/05, *Amurta* ja C-540/07, *komissio v. Italia*.

⁵³ *Äimä* 2011, s. 60 – 61.

⁵⁴ Ks. *Tikka* 2003, s. 1196.

⁵⁵ Ks. *Vogel* 2015, s. 1879.

⁵⁶ Tuomio asiassa C-1/93, *Halliburton Sevices*, kohta 22. Ks. myös tuomio asiassa C-248/06, *komissio v. Espanja*, kohta 38 ja C-527/06, *Rennberg*, kohta 78.

⁵⁷ Asia C-420/98, *W.N. v. Staatssecretaris van Financiën*.

⁵⁸ Asia C-420/98, *W.N. v. Staatssecretaris van Financiën*, kohta 24.

2.3. Verotustietojenvaihdon tavoitteet

Tehokas ja toimiva verovarojen kerääminen on yksi keskeisimpiä edellytyksiä hyvinvointivaltioiden rahoituksen turvaamiseksi. Tämä edellyttää valtion veropohjan turvaamista.⁵⁹ Veropohjanturvaamisesta puhuttaessa käytetään usein ilmaisuja veron välttäminen, veronkierto, verosuunnittelu ja aggressiivinen verosuunnittelu. Esimerkiksi harmaa talous, veronkiertäminen ja eriasteinen verosuunnittelu voivat pienentää veropohjaa ja verotuottoja. Veron välttämällä tarkoitetaan tarkkaan ottaen lainmukaisia toimia, jotka kuitenkin ovat ristiriidassa lain perimmäisen tarkoituksen kanssa ja joilla verovelvolliset pienentävät valtioiden veropohjaa ja verotuottoja. Veron kiertäminen tarkoittaa verolainsäädännön tarkoitusten vastaista järjestelyä. Veron kiertämissäännöksen soveltamisedellytykset on yleensä määritelty verolainsäädännössä ja ne vaihtelevat eri valtioiden välillä. (Suomessa VML 28 §). Verosuunnittelu on lainmukaista toimintaa, jolla verovelvollinen pyrkii pienentämään maksettavaa veron määrää, kun taas aggressiivisella verosuunnittelulla tarkoitetaan usein sinänsä laillista järjestelyä, mutta järjestely on kuitenkin ristiriidassa lain perimmäisen tarkoituksen kanssa.⁶⁰

Sekä OECD:llä että EU:lla on useita hankkeita aggressiivisen verosuunnittelun rajoittamiseksi ja veropohjan rapautumisen estämiseksi. Euroopan komissio on muun muassa laatinut toimintasuunnitelman veropetosten ja veronkierron torjunnan tehostamiseksi⁶¹ sekä antanut jäsenvaltioille suositukset aggressiivisesta verosuunnittelusta⁶² ja toimenpiteistä, joilla kannustetaan kolmansiä maita soveltamaan hyvän hallintotavan vähimmäisvaatimuksia verotusosalalla⁶³.

Komission julkistama toimintasuunnitelma veropetosten ja veronkierron torjunnan tehostamiseksi sisältää listan käytännön toimista, joilla jäsenvaltiot voivat turvata veropohjansa. Näitä toimenpide-ehdotuksia on yhteensä 34 ja ne liittyvä muun muassa tietojenvaihtoon, hallinnollisen yhteistyön parantamiseen, säästötulojen verotukseen, tietotekniikkaan sekä yritysverotuksen käytänneäntöihin.⁶⁴ Komission tiedonannossa jäsenvaltioita kehoitetaan myös tarkastelemaan verosopimustilanteitaan ja puuttumaan ns. nollaverotilanteisiin, joissa jäsenvaltion kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi luopunut verosopimuksella verotusoikeudesta,

⁵⁹ Ks. Jensen & Wöhlbier 2012, s. 2.

⁶⁰ Malmgrén 2014, s. 225 – 226.

⁶¹ KOM(2012) 722 lopullinen. Tiedonanto Toimintasuunnitelma veropetosten ja veronkierron torjunnan tehostamiseksi ja siihen liittyvät suositukset on informoitu eduskunnalle valtionvarainministeriön perusmuistiolla EU/2012/1768.

⁶² Komission suositus, annettu 6.12.2012, aggressiivisesta verosuunnittelusta, C(2012) 8806 final.

⁶³ Komission suositus, annettu 6.12.2012, toimenpiteistä, joilla kannustetaan kolmansiä maita soveltamaan hyvän hallintotavan vähimmäisvaatimuksia verotusosalalla, C(2012) 8805 final.

⁶⁴ Malmgrén 2014, s. 226.

mutta verotusoikeuden saanut valtio ei verotakaan tuloa. Näitä tilanteita varten komissio kehottaa jäsenvaltioita ottamaan verosopimukseen ns. subject to tax-määräyksen, jonka mukaan jäsenvaltio luopuisi verotusoikeudesta vain, jos tulo verotetaan siinä valtiossa, jolle verosopimuksen mukaan on verotusoikeusannettu.⁶⁵

OECD:n BEPS-toimintasuunnitelmassa⁶⁶ on 15 toimenpidettä, jotka sisältävät suosituksia veropohjan rapautumisen ja voiton siirtojen estämiseksi. OECD:n suositusten osalta on tärkeää, että ne ovat yhteensopivia myös EU-oikeuden ja SEUT:n vapaa-oikeuksien kanssa, jotta EU:n jäsenvaltiot voivat toteuttaa niitä käytännössä.⁶⁷ Lisäksi EU-jäsenvaltiot ovat poliittisella tasolla sitoutuneet verotusta koskevaan käytännesääntöön (Code of Conduct of Business Taxation), joka tarkoittaa, että valtio pidättäytyy haitallisesta verokilpailusta ja purkaa haitallisena verokilpailuna pidettävää sääntelyä. Käytännesääntöryhmän päätöksillä ei kuitenkaan ole oikeudellista sitovuutta.⁶⁸

Myös verotustietojen vaihdolla on olennainen merkitys veropohjan turvaamisessa, sillä toimivalla valtioiden välisellä verotustietojen vaihdolla voidaan estää verotettavien tulojen piilottaminen.⁶⁹ Kansainvälisen verotuksen keskeinen ongelma on ollut, että viranomaiset eivät ole välttämättä saaneet toisista valtioista käyttöönsä kaikkia tarvittavia tietoja oikean määrällisen verotuksen toimittamiseksi. Tästä johtuen viranomaisten välistä yhteistyötä ja virka-apua veroasioissa on pyritty tehostamaan. Tietojen vaihtaminen on nykyisin merkittävin kansainvälisen virka-apun muoto. Erityisesti automaattisen tietojenvaihdon merkitys on kasvanut huomattavasti.

2.4. Verotustietojenvaihdon muodot

Tietoja voidaan vaihtaa viranomaisten välillä pyynnöstä, automaattisesti ja oma-aloitteisesti. Käytettävissä olevat tietojenvaihtomuodot ja niiden yksityiskohtaisempi sisältö määritellään kussakin tietojenvaihtoa koskevassa sopimuksessa erikseen. Tietojenvaihdon edellytyksenä on, että kansallisessa lainsäädännössä on velvoitettu jokin taho toimittamaan tarvittavat tiedot

⁶⁵ Malmgrén 2014, s. 227.

⁶⁶ Base erosion and profit shifting.

⁶⁷ Malmgrén 2014, s. 229 – 203.

⁶⁸ Malmgrén 2014, s. 231.

⁶⁹ Malmgrén 2014, s. 232 – 233.

kotivaltionsa viranomaiselle, joka sitten toimittaa tarvittavat tiedot tietojenvaihtosopimuksen mukaisesti eteenpäin.⁷⁰

Pyynnöstä tapahtuvalla tietojenvaihdolla tarkoitetaan tietojen antamista toisen valtion viranomaiselle niiden esittämän yksittäisen pyynnön perusteella. Yksittäinen tietopyyntö on siten yksilöity koskemaan jotakin tiettyä henkilöä tai liiketoimea. Pyynnöstä tapahtuvan tietojenvaihdon edellytyksenä yleensä on, että pyynnön vastaanottaneen viranomaisen tulee toimittaa pyydettyt tiedot, jos ne ovat sen hallussa tai se voi käyttää kansallisen lainmukaisia hallinnollisia keinoja pyydettyjen tietojen keräämiseksi. Tietoja ei kuitenkaan saa pyytää kalastelutarcoituksessa⁷¹ ja tietojen toimittamisesta voi kieltäytyä sopimuksen mukaisista erityisistä syistä, kuten tilanteissa, joissa tietojen luovuttaminen johtaisi ammattisalaisuuden paljastumiseen⁷². Pyynnöstä tapahtuvan tietojenvaihdon käsittely on hidasta eikä siten sovellu kuin yksittäisiin tapauksiin.

Pakollinen automaattinen tietojenvaihto on osoittautunut tehokkaimmaksi tavaksi parantaa verojen määräämistä oikein rajat ylittävissä tilanteissa ja torjua petoksia⁷³. Automaattisella tietojenvaihdolla tarkoitetaan verotusta koskevan informaation systemaattista ja säännönmukaista toimittamista toiselle valtiolle tai oikeusalueelle. Automaattinen tietojenvaihto koskee verohallintojen hallussa olevia tietoja, ja se on vastavuoroista. Verohallinnot vaihtavat suoritusten maksajien välityksellä syntyviä massaluonteisia tietoja, kuten osinkoja, korkoja, rojalteja, palkkoja ja eläkkeitä. Automaattinen tietojenvaihto edellyttää ylikansallista raportointistandardia, jotta tietojen lähettäminen ja vastaanottaminen on tehokasta. Tietojenvaihdon taustalla on OECD:n kehittämä raportointistandardi CRS (*Common Reporting Standard*). Myös hallinnollisilta kustannuksiltaan automaattinen tietojenvaihto on suhteellisen edullista.⁷⁴

Omaaloitteisella eli spontaanilla tietojenvaihdolla tarkoitetaan sitä, että toiseen valtioon lähetetään esimerkiksi verotuksen toimittamisen tai verotarkastuksen yhteydessä esiin tullutta tietoa. Tietoja on yleensä lähetettävä silloin, kun niillä arvellaan olevan merkitystä toisessa valtiossa toimitettavassa verotuksessa.⁷⁵ Spontaani tietojenvaihto voi sopimuksesta riippuen olla joko vapaaehtoista tai pakollista.

⁷⁰ Malmgrén & Myrsky 2017, s. 474.

⁷¹ Ks. Virka-apudirektiivin esipuheen 9 kohta ja OECD, Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary 2012.

⁷² Virka-apudirektiivin art. 17 ja OECD 2012.

⁷³ Virka-apudirektiivin 2011/16/EU esipuheen 10 kohta.

⁷⁴ Ks. Malmgrén & Myrsky 2017, s. 474 ja Äimä 2014, s. 454 sekä Verohallinto 2017b.

⁷⁵ Malmgrén & Myrsky 2017, s. 475.

3 VEROTUSTIETOJENVAIHTO POHJOISMAISSA

3.1 Pohjoismaiset yhteistyösopimukset verotuksen saralla

Pohjoismainen verosopimus⁷⁶ on hyvä esimerkki OECD:n malliverosopimukseen pohjautuvasta monenkeskisestä verosopimuksesta. Verosopimuksen osapuolia ovat Tanska yhdessä Färseiden maakuntahallituksen kanssa sekä Suomi, Islanti, Norja ja Ruotsi. Alun perin pohjoismainen verosopimus on solmittu vuonna 1983 ja se on uudistettu vuosina 1987 ja 1989.⁷⁷ Nykyinen pohjoismainen verosopimus on astunut voimaan vuonna 1997 ja siihen tehtyä muutospöytäkirjaa on sovellettu pääosin vuoden 2009 alusta alkaen⁷⁸.

Pohjoismaisessa verosopimuksessa ei kuitenkaan ole tietojenvaihtoa koskevaa 26 artiklaa, sillä Pohjoismaiden välillä on solmittu erillinen veroasioita koskeva virka-apusopimus. Alkuperäinen Pohjoismainen virka-apusopimus solmittiin vuonna 1972 ja sitä muutettiin vuosina 1976 ja 1981 solmituilla lisäsopimuksilla. Vuonna 1982 Pohjoismaat solmivat erityissopimuksen veronperimisestä ja vuonna 1987 solmittiin vielä lisäsopimus virka-avusta veroasioissa.⁷⁹ Nykyisin voimassa oleva Pohjoismainen virka-apusopimus⁸⁰ on solmittu 7.12.1989 ja se on astunut voimaan 8.5.1991. Uudesta virka-apusopimuksesta on neuvoteltu vuosina 2006 – 2009⁸¹, mutta uutta virka-apusopimusta ei ole solmittu. Pohjoismainen virka-apusopimus koskee Islantia, Norjaa, Ruotsia, Suomea, Tanskaa, Färseitä ja Grönlantia.

Virka-apusopimuksen lisäksi Pohjoismaat ovat solmineet erityisen sopimuksen veronkannosta ja siirrosta⁸². Sopimuksen tarkoitus on varmistaa, että palkasta joudutaan maksamaan ennakkovero vain yhdessä valtiossa, joten viranomaisien on vaihdettava tietoja jo ennakkoperintävaiheessa. Lisäksi sopimuksella säännellään verovarojen siirtoa sopimusvaltioiden välillä sekä ennakkoperintävaiheessa että lopullisen verotuksen toimittamisen jälkeen. Sopimuksen perusteella verohallinnot voivat siirtää ennakkoja ja muita verovaroja toiselle sopimusvaltiolle.⁸³

⁷⁶ Pohjoismaiden välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus, SopS 26/1997.

⁷⁷ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version June 2005, s. 17.

⁷⁸ Ks. Valtionvarainministeriö, Suomen verosopimustilanne 2.11.2017.

⁷⁹ Äimä 2017, 426 – 427.

⁸⁰ Sopimus Pohjoismaiden välillä virka-avusta veroasioissa, SopS 37/1991.

⁸¹ Ks. Valtionvarainministeriö, Suomen verosopimustilanne 2.11.2017.

⁸² SopS 97/1997.

⁸³ Helminen 2016b, s. 577.

Kuten pohjoismaiset sopimukset osoittavat, kaiken kaikkiaan Pohjoismaiden välinen yhteistyö verotuksen alalla on hyvin tiivistä ja yhteistyöllä on monivuotinen historia. Edellä esitellyistä sopimuksista Pohjoismaiden virka-apusopimus on merkityksellisin, kun tarkastellaan verotustietojenvaihdossa saadun tiedon käyttöä muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin.

3.2 Pohjoismaiden virka-apusopimus

Pohjoismaiden virka-apusopimuksen soveltamisala on merkittävästi laajempi kuin OECD:n malliverosopimukseen perustuvan tietojenvaihdon soveltamisala. Sen automaattista tietojenvaihtoa koskevat säännökset ovat velvoittavia.⁸⁴ Tietojenvaihdon lisäksi sopimus sisältää verojen perintää ja asiakirjojen tiedoksiantoa koskevaa sääntelyä. Lisäksi sopimus mahdollistaa eri valtioissa toteutettavat samanaikaiset selvitykset, ns. simultaanitarkastukset, sekä toisen valtion viranomaisen läsnäolon toisen valtion alueella tapahtuvassa tarkastuksessa.⁸⁵

Virka-apusopimuksen tehokkuutta varmistetaan sillä, että Pohjoismaiden verohallintojen ja valtionvarainministeriöiden edustajat kokoontuvat säännöllisesti keskustelemaan muun muassa virka-apusopimuksen kehittämistarpeista. Yhteistapaamisten lisäksi sopimusvaltiot voivat järjestää kahden valtion välisiä tapaamisia ja voivat solmia kahdenvälisiä sopimuksia. Pohjoismaat ovat neuvotelleet virka-apusopimuksen uudistamisesta, jotta sopimus olisi yhtenäisempi muun verotusta koskevan hallinnollisen yhteistyön kanssa. Nykyiselläänkin virka-apusopimus on soveltamisalaltaan huomattavasti kattavampi kuin OECD:n malliverosopimuksen tietojenvaihtoon perustuvan artiklan soveltamisala.⁸⁶

3.3 Virka-apusopimuksen vaikutus muihin tietojenvaihtosopimuksiin

Pohjoismaista virka-apusopimusta voidaan pitää veroasioissa annettavan kansainvälisen virka-apun edelläkävijänä. Sopimus mahdollisti jo 1970-luvulla pyynnöstä tapahtuvan tietojenvaihdon sekä automaattisen tietojenvaihdon muun muassa pääomatulojen osalta.⁸⁷ Pohjoismaista virka-apusopimusta on käytetty OECD:n ja Euroopan neuvoston yleissopimuksen⁸⁸ mallina. Kyseisen yleissopimuksen taustalla onkin Ruotsin vuonna 1979 tekemä aloite, joka

⁸⁴ *Äimä* 2014, s. 457.

⁸⁵ *Helminen* 2016b, s. 576 – 577.

⁸⁶ *Äimä* 2017, s. 427.

⁸⁷ *Äimä* 2017, s. 10.

⁸⁸ Veroasioissa annettavaa keskinäistä virka-apua koskeva yleissopimus SopS 40/2011.

perustui myönteisiin kokemuksiin pohjoismaisesta virka-apusopimuksesta. Ruotsin aloitteen tavoitteena oli edistää yhteistyötä veroasioissa myös muiden valtioiden kanssa.⁸⁹

Sopimusvaltioista Ruotsi, Suomi ja Tanska ovat EU:n jäsenvaltioita, joten näiden valtioiden välillä virka-apuun sovelletaan pohjoismaisen virka-apusopimuksen lisäksi EU:n virka-apudirektiiviä. EU-oikeudella voi olla vaikutusta myös virka-apusopimuksen soveltamiseen Norjan ja Islannin kanssa, jotka ovat ETA-valtioita. Virka-apudirektiivin ja jäsenvaltioiden solmimien muiden sopimusten suhteesta tarkimmin luvussa 4.3.

⁸⁹ Äimä 2017, s. 439.

4 VEROTUSTIETOJENVAIHTO EUROOPAN UNIONISSA

4.1 Yleistä verotustietojenvaihdosta Euroopan unionissa

Verotustietojenvaihto Euroopan Unionissa perustuu virka-apudirektiivin lisäksi valtioiden välisiin kahden ja monenkeskisiin sopimuksiin. Useissa jäsenvaltioiden välisissä kahdenkeskisissä verosopimuksissa on tietojenvaihtoa koskeva artikla. Sen lisäksi jäsenvaltioilla voi olla muita keskinäisiä sopimuksia virka-avusta, kuten edellisessä luvussa esitelty Pohjoismainen virka-apusopimus. Myös jäsenvaltioiden kansallinen lainsäädäntö voi sisältää säännöksiä kansainvälisestä virka-avusta. Useat jäsenvaltioiden keskinäiset verosopimukset on solmittu jo useita vuosia sitten, eikä niitä välttämättä ole ehditty päivittää vastaamaan nyky maailman tarpeita. Tästä johtuen EU:n virka-apudirektiivillä on keskeisin merkitys jäsenvaltioiden välisen tietojenvaihdon kannalta.

Jäsenvaltioiden välisistä virka-apusopimuksista ja verosopimuksista huolimatta Euroopan Unionissa nähtiin tarpeelliseksi antaa erillinen virka-apua koskeva direktiivi. Verojen välttäminen yli jäsenvaltioiden rajojen aiheuttaa jäsenvaltioille taloudellisia menetyksiä ja estää verotuksen asianmukaisen toteutumisen ja voi siten haitata unionin sisämarkkinoiden toimintaa.⁹⁰ Koska eri valtioiden sisäisten verojärjestelmien sallittujen eroavaisuuksien hallinta rajat ylittävissä tilanteissa edellyttää laajaa hallinnollista yhteistyötä, ja se on paremmin saavutettavissa unionin tasolla, on virka-apu direktiivin laatiminen ollut aiheellista. Virka-apudirektiivillä pystyttiin vastaamaan tietojenvaihtoa koskevaan tarpeeseen, sillä erääksi tehokkaimmista keinoista verojen välttämisen estämiseksi kansainvälisissä tilanteissa on osoittautunut tehokas tietojenvaihto valtioiden välillä.

Virka-apudirektiivi ei kuitenkaan rajoita muiden laaja-alaisemman tietojenvaihdon sallivien oikeussäännösten soveltamista.⁹¹ Euroopan neuvoston ja OECD:n virka-apusopimusta sovelletaan EU-valtioiden välillä vain siltä osin kuin se sisältää virka-apudirektiiviä laajemman mahdollisuuden yhteistyöhön.⁹² Virka-apudirektiivi ei vaikuta rikosasioissa annettavaa keskinäistä oikeusapua koskevien sääntöjen soveltamiseen jäsenvaltioissa.⁹³

⁹⁰ Helminen 2016a, s. 274.

⁹¹ Virka-apudirektiivin johdannon 21 kohta ja Virka-apudirektiivin 1.3 artikla.

⁹² Sopimuksen 27.2 artikla.

⁹³ Virka-apudirektiivin 1.3 artikla.

Jäsenvaltioiden solmimien virka-apusopimusten osalta on myös otettava huomioon, että virka-apudirektiivi oikeuttaa kaikki jäsenvaltiot sopimaan yhtä laajasta virka-avusta sellaisen jäsenvaltion kanssa, joka sopii direktiiviä laajemmasta yhteistyöstä jonkun valtion kanssa. Jos jäsenvaltio tarjoaa kolmannelle valtiolle laajempaa yhteistyötä kuin, mitä virka-apudirektiivissä edellytetään, kyseinen jäsenvaltio ei saa kieltäytyä tällaisen laajemman yhteistyön tarjoamisesta myös sellaiselle toiselle jäsenvaltiolle, joka haluaa aloittaa tällaisen keskinäisen laajemman yhteistyön kyseisen jäsenvaltion kanssa.⁹⁴ Tiedettävästi kukaan jäsenvaltio ei ole vedonnut tähän.

4.2 Virka-apudirektiivi

4.2.1 Virka-apudirektiivin taustat ja tavoitteet

Vuonna 2011 hallinnollista yhteistyötä verotuksen alalla tiivistettiin ja parannettiin merkittävästi entisestä uudistuneella virka-apudirektiivillä⁹⁵, joka on Suomessa saatettu täytäntöön lailla⁹⁶. Vanha vuoden 1977 direktiivi jäsenvaltioiden viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla ei vastannut enää edes muutoksineen 2010-luvun tarpeita. Globalisaation myötä veronmaksajien liikkuvuus, rajojen ylittävien liiketoimien määrä ja rahoitusvälineiden kansainvälistyminen ovat lisääntyneet merkittävästi. Tästä johtuen jäsenvaltioiden on yhä vaikeampi määritellä maksettavan veron määrä oikein, joka vaikuttaa kansallisten verojärjestelmien toimintaan ja on omiaan aiheuttamaan kaksinkertaista verotusta. Riski kaksinkertaisesta verotuksesta saattaa taas houkuttaa veronkiertoon ja veropetoksiin, varsinkin, kun tarkastusvaltuudet ovat edelleen kansallisella tasolla. Näistä syistä johtuen jäsenvaltiot tarvitsevat yhä useammin keskinäistä avunantoa verotuksen alalla. Jäsenvaltion on vaikea hallita sisäistä verojärjestelmäänsä, jollei se saa tietoja muista jäsenvaltioista.

Virka-apudirektiiviä on sovellettu uudistetussa muodossaan 1.1.2013 lähtien.⁹⁷ Vuoden 2014 muutoksen jälkeen (2014/107/EU), virka-apudirektiivi on ollut täysin linjassa OECD:n tieto-

⁹⁴ Virka-apudirektiivin johdannon 22 kohta ja Virka-apudirektiivin 19 artikla.

⁹⁵ Neuvoston direktiivi 2011/16/EU hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta.

⁹⁶ Laki 185/2013 hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiiviin soveltamisesta.

⁹⁷ Neuvoston direktiivi 2011/16/EU hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta sekä muutosdirektiivi 2014/107/EU ja direktiivi 8.12.2015. Virka-apudirektiivin soveltamisesta annettu komission asetus (The Commission implementing regulation (EU) No 1156/2012 of 6 December 2012

jenvaihtoa koskevan Global Standardin kanssa. Päivitettyä direktiiviä on sovellettu jäsenvaltioissa vuoden 2016 alusta, ja sen mukainen tietojenvaihto on aloitettu vuonna 2017. Maaliskuussa 2015 komissio esitti jälleen direktiivin laajentamista. Laajennuksen jälkeen direktiivi koskettaisi myös verotusta koskevia ennakkotietoja.⁹⁸ Kyseinen direktiivimuutos hyväksyttiin virallisesti joulukuussa 2015. Vuonna 2017 komissio esitti kertomuksen, joka sisälsi yleiskatsauksen ja arvion automaattisesta tietojenvaihdosta aiheutuvista hallinnollisista ja muista kustannuksista ja hyödyistä sekä käytännön näkökohdista. Raportin perusteella Euroopan neuvostolle annetaan tarvittaessa direktiiviehdotus automaattisen tietojenvaihdon laajentamisesta. Komission ehdotusta arvioidessaan neuvoston on arvioiva mahdollisuutta vahvistaa automaattisen tietojenvaihdon tehokkuutta ja toimivuutta sekä nostaa sen tasoa.⁹⁹

Virka-apusopimuksista ja verosopimuksista poiketen virka-apudirektiivi sitoo kaikkia EU-valtioita.¹⁰⁰ Uuden direktiivin myötä hallinnollisen yhteistyön tulisi olla aiempaa suuremmin jäsenvaltioiden paikallisten tai kansallisten virastojen välistä, sillä suorien yhteyksien puuttuminen johtaisi tehottomuuteen ja viivästyksiin. Direktiivin myötä jäsenvaltioiden tulisi vaihtaa yksittäisiä tapauksia koskevia tietoja, toisen jäsenvaltion sitä pyytäessä, sekä tehdä tarvittavat tutkimukset tällaisten tietojen saamiseksi. Tarkoituksena on sallia veroasioissa mahdollisimman laaja tietojenvaihto, kuitenkin niin, että jäsenvaltioilla ei ole oikeutta pyytää tietoja, joilla todennäköisesti ei ole merkitystä veroasioissa. Direktiivin menettelyllisiä vaatimuksia on tulkittava väljästi, jotta tehokas tietojenvaihto ei vaarannu. Pakollinen automaattinen tietojenvaihto, ilman ennakkoehtoja, on havaittu tehokkaimmaksi tavaksi parantaa verojen määräämistä oikein sekä torjua veropetoksia.

Virka-apudirektiivin johdannon 18 kohdan mukaan hallinnollisen yhteistyön tehokkuuden kannalta on tärkeää, että tämän direktiivin nojalla tietoja ja asiakirjoja saanut jäsenvaltio voisi tässä direktiivissä säädetyin rajoituksin käyttää niitä myös muihin tarkoituksiin. Lisäksi on tärkeää, että jäsenvaltiot voisivat tietyin edellytyksin toimittaa kyseiset tiedot kolmannelle maalle. Johdannon 19 kohdan mukaan sellaiset tilanteet, joissa jäsenvaltiolla on oikeus kieltäytyä tietojen antamisesta, on määriteltävä tarkasti, ottaen huomioon eräät suojaamista edellyttävät yksityiset edut ja yleisen edun. Direktiivin sisältö onkin tarkoitettu vähimmäissäännökseksi, eikä sen tule vaikuttaa tai estää jäsenvaltioiden oikeutta tehdä laajempaa yhteistyötä

laying down detailed rules for implementing certain provisions of the Assistance Directive (2011/16/EU). Asetusta muutettiin 15.12.2014 ja se korvattiin kokonaan uudella asetuksella 15.12.2015.

⁹⁸ COM (2015) 135 final.

⁹⁹ *Äimä* 2014, s. 461.

¹⁰⁰ *Helminen 2016a*, s. 274.

muiden jäsenvaltioiden kanssa kansallisen lainsäädännön tai kahden- taikka monenvälisen sopimusten mukaisesti. Kuitenkin huomioiden sen, että jos jäsenvaltio tekee kolmannen maan kanssa tätä direktiiviä laajempaa yhteistyötä, sen ei silloin pitäisi kieltäytyä vastaavasta yhteistyöstä muiden jäsenvaltioiden kanssa, jotka ovat halukkaita aloittamaan keskinäisen laajemman yhteistyön.

Tehokkuustavoitteesta kertoo myös se, että direktiivin mukaan tietojenvaihdon tulisi olla vaihtoehtoisista ja hallinnollisen yhteistyön tehokkuutta tulisi arvioida erityisesti tilastotietojen pohjalta. Myös jäsenvaltioiden ja komission välistä yhteistyötä tarvitaan menettelyiden jatkuvaa tarkastelua varten sekä parhaiden toimintatapojen vaihtoa varten.

Sekä perusoikeuksien kunnioittaminen että tietosuojaa on huomioitu direktiivissä. Direktiivin mukaan Euroopan Unionin tietojensuojaa koskevat direktiivit on huomioitava tietojen käsittelyssä, kuitenkin asianmukaista harkintaa käyttäen sen osalta, että voidaanko tietojen suoja rajoittaa jäsenvaltiolle mahdollisesti aiheutuvien tulonmenetysten estämiseksi ja petosten tehokkaan torjunnan takaamiseksi, edellyttäen kuitenkin rajoitusten tarpeellisuutta ja oikeasuhteisuutta.

4.2.2 Virka-apudirektiivin keskeisimmät artiklat

Direktiivin 2 artiklan 1. kohdan mukaan direktiiviä sovelletaan kaiken tyyppisiin jäsenvaltion tai jäsenvaltion alueellisten tai hallinnollisten osa-alueiden, paikallisviranomaiset mukaan lukien, kantamiin tai niiden puolesta kannettuihin veroihin. 2. kohdan mukaan direktiiviä ei kuitenkaan sovelleta arvonlisäveroon, tulleihin, valmisteveroihin, eikä sosiaaliturvamaksuihin.¹⁰¹ Direktiivin soveltamisala on siten suhteellisen laaja.

Tietojenvaihto jakautuu kolmeen eri lajiin: pyyntöön perustuva tietojenvaihto, pakollinen automaattinen tietojenvaihto ja oma-aloitteinen tietojenvaihto. Pyyntöön perustuvalla tietojenvaihdoilla tarkoitetaan sitä, että pyynnön vastaanottavan viranomaisen on pyynnön esittävän viranomaisen pyynnöstä ilmoitettava pyynnön esittäville viranomaiselle kaikki tiedot, jotka ovat ennalta arvioiden olennaisia direktiivissä tarkoitettujen verojen hallinnoimiseksi ja täytäntöön panemiseksi. Tiedot ovat annettava mahdollisimman nopeasti, viimeistään kahden kuukauden kuluttua pyynnöstä, jos tiedot ovat jo viranomaisen hallussa ja viimeistään kuuden

¹⁰¹ Virka-apudirektiivi 2 artikla

kuukauden kuluttua, jos tietojen hankkiminen vaatii hallinnollisen tutkimisen suorittamista.¹⁰² Pakollisella automaattisella tietojenvaihdolla tarkoitetaan sitä, että kunkin jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on automaattista tietojenvaihtoa noudattaen ilmoitettava toisen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa asuvia henkilöitä koskevat saatavilla olevat tiedot työtuloista, johtajanpalkkioista, henkivakuutus tuotteista, eläkkeistä, kiinteän omaisuuden omistamisesta ja siitä saatavasta tulosta. Automaattinen tietojenvaihto edellä mainittujen ja muiden tietojen osalta laajenee vaiheittain. Myöhemmin on tavoitteena laajentaa automaattista tietojenvaihtoa koskemaan myös osinkoja, luovutusvoittoja ja rojalteja. Toimitettavaksi sovitut tiedot tulee toimittaa vähintään kerran vuodessa, kuuden kuukauden kuluessa verovuoden päättymisestä.¹⁰³

Oma-aloitteisella tietojenvaihdolla tarkoitetaan sitä, että toiseen jäsenvaltioon on ilmoitettava verotusta koskevat olennaiset tiedot silloin, kun a.) on syytä otaksua, että toisessa jäsenvaltiossa ehkä menetetään verotuloja, b.) verovelvollinen saa veronalennuksen tai -vapautuksen, josta aiheutuisi toisessa valtiossa veron lisäys tai verovelvollisuus, c.) verovelvollisten välisiä liiketoimia suoritetaan eri maiden kautta siten, että veroja voi säästyä jommassakummassa tai kummassakin jäsenvaltiossa, d.) on syytä otaksua, että veroja säästyy yritysryhmän sisäisten keinoitekoisten voitonsiirtojen tuloksena, e.) toisesta jäsenvaltiossa saatujen tietojen avulla on kyetty saavuttamaan tietoja, joilla voi olla merkitystä verovelvollisuutta määrittäessä myös tietoja luovuttavassa valtiossa. Myös muissa tilanteissa on sallittua ilmoittaa oma-aloitteista tietojenvaihtoa noudattaen tietoja, joista voi olla hyötyä muiden jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille.¹⁰⁴

Virka-apudirektiivin 15 artiklassa on erikseen määritelty parhaiden toimintatapojen ja kokemusten vaihto. Sen mukaan jäsenvaltioiden tulisi yhteistyössä komission kanssa arvioida hallinnollista yhteistyötä, vaihtaa kokemuksia yhteistyön parantamiseksi ja tarvittaessa sääntöjen laatimiseksi. Yhteistyössä komission kanssa jäsenvaltiot voivat laatia suuntaviivoja, joita pidetään parhaiden toimintatapojen ja kokemusten vaihdon kannalta tarpeellisina.

Virka-apudirektiivin 19 artiklan mukaan, jos jäsenvaltio tarjoaa kolmannelle maalle tätä direktiiviä laajempaa yhteistyötä, jäsenvaltio ei silloin saa kieltäytyä vastaavan laajemman yh-

¹⁰² Virka-apudirektiivin 5 ja 7 artiklat.

¹⁰³ Virka-apudirektiivin 8 artikla.

¹⁰⁴ Virka-apudirektiivin 9 artikla.

teistyön tarjoamisesta sellaiselle toiselle jäsenvaltiolle, joka haluaa aloittaa vastaavan laajemman yhteistyön.

Virka-apudirektiivi ottaa huomioon, että EU-valtiot vaihtavat verotietoja myös EU:n ulkopuolisten valtioiden kanssa. Jos jäsenvaltio saa kolmannelta maalta tietoja, jotka ovat olennaisia direktiivin piiriin kuuluvia veroja koskevien tämän jäsenvaltion kansallisten lakien hallinnoimiseksi ja täytäntöönpanemiseksi, kyseinen viranomaisvoima antaa nämä tiedot niille jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille, joille tiedoista voi olla hyötyä. Tiedot voidaan antaa kaikille pyynnön esittäville viranomaisille, mikäli se on sallittua kyseisen kolmannen maan kanssa solmitun sopimuksen nojalla.¹⁰⁵ Vastaavasti virka-apudirektiivin nojalla saatuja tietoja voidaan toimittaa kolmannelle maalle kansallisen lainsäädännön sallimissa rajoissa.¹⁰⁶ Tietojen toimittamisen edellytyksenä on kuitenkin, että tietojen lähtömaan toimivaltainen viranomaisvoima on suostunut tietojen toimittamiseen ja, että kyseinen kolmas maa on sitoutunut tekemään yhteistyötä, jota tarvitaan näytön keräämiseksi sellaisten liiketoimien sääntöjenvastaisuudesta tai laittomuudesta, jotka vaikuttavat olevan ristiriidassa verolainsäädännön kanssa tai rikkovan sitä.¹⁰⁷

4.2.3 Virka-apudirektiivin yleiset säännökset ja soveltamisala

Virka-apudirektiivissä vahvistetaan säännöt ja menettelyt, joiden mukaan jäsenvaltiot tekevät toistensa kanssa yhteistyötä vaihtaakseen tietoja, jotka ovat ennalta arvioiden olennaisia veroja koskevien jäsenvaltioiden kansallisten lakien hallinnoimiseksi ja täytäntöönpanemiseksi jäsenvaltioissa.¹⁰⁸ Oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioilla ei kuitenkaan ole velvollisuutta käyttää virka-apudirektiivin takaamia mahdollisuuksia.¹⁰⁹

Kuten edellisessä luvussa todettiin, virka-apudirektiivissä verokäsitys on laaja. Direktiiviä sovelletaan kaikentyypisiin jäsenvaltion tai jäsenvaltion alueellisten tai hallinnollisten osaluokkien (paikallisviranomaiset mukaan lukien) kantamiin tai niiden puolesta kannettuihin veroihin, joita kannetaan EU:n alueella.¹¹⁰ Direktiivin piiriin kuuluvat kaikki sekä välittömät

¹⁰⁵ Virka-apudirektiivin 24.1 artikla.

¹⁰⁶ Virka-apudirektiivin 24.2 artikla.

¹⁰⁷ Virka-apudirektiivin 24.2 artikla. Ks. *Helminen 2016a*, s. 276.

¹⁰⁸ Virka-apudirektiivin 1.1 artikla.

¹⁰⁹ Ks. *Helminen 2016a*, s. 276. Oikeuskäytäntö koskee vanhaa direktiiviä, mutta uusi direktiivi ei poikkea tässä suhteessa vanhasta.

¹¹⁰ Virka-apudirektiivin 2.1 artikla. Direktiivin 2.4 artiklan mukaan direktiiviä sovelletaan veroihin, jotka kannetaan alueella, johon perussopimuksia sovelletaan SEU 52 artiklan nojalla

että välilliset verot lukuun ottamatta veroja, jotka kuuluvat unionin muun lainsäädännön soveltamisalaan.¹¹¹ Direktiivin piiriin kuuluvat esim. tulo- ja varallisuusverot sekä vakuutusmaksuverot.¹¹² Tällaisia veroja ovat myös esimerkiksi irtaimen tai kiinteän omaisuuden luovutusvoitoista ja yritysten maksamien palkkojen kokonaismääristä kannettavat verot sekä pääoman arvonnoususta perittävät verot.¹¹³ Myös perintö- ja lahjaverot kuuluvat direktiivin piiriin.¹¹⁴ Arvonlisävero, tullit ja valmisteverot jäävät virka-apudirektiivin soveltamisalan ulkopuolelle, koska niitä koskee erillislainsäädäntö. Direktiiviä ei myöskään sovelleta jäsenvaltiolle, jäsenvaltion osa-alueelle tai julkisoikeudellisille sosiaaliturvalaitoksille maksettaviin pakollisiin sosiaaliturvamaksuihin.¹¹⁵ Lisäksi direktiivin ulkopuolelle jäävät erilaiset maksut, kuten maksut viranomaisten antamista todistuksista ja muista asiakirjoista sekä sopimusluonteiset maksut, kuten vastike julkisista palveluista.¹¹⁶

Virka-apudirektiivi koskee kaikkia EU:n jäsenvaltioita. Esimerkiksi ETA-valtiot eivät sen sijaan kuulu virka-apudirektiivin piiriin. EU- ja ETA-valtioiden välinen tietojenvaihto tapahtuu erillisten vero- ja virka-apusopimusten nojalla.¹¹⁷ Virka-apudirektiivissä ei rajoiteta mitenkään sen ajallista soveltamisalaa. Näin ollen on yhdentekevää, mihin verovuoteen virka-apupyynnö liittyvät. Virka-apupyynnö voi siten koskettaa myös direktiivin voimaantuloa edeltäviä verovuosia.¹¹⁸

Automaattista tietojenvaihtoa varten jäsenvaltioiden on ilmoitettava komissiolle, mistä automaattisen tietojenvaihdon piiriin kuuluvista tulotyypeistä tai omaisuudesta niillä on tietoja saatavilla. Valtioilla on myös velvollisuus ilmoittaa kaikista tulotyyppeihin liittyvistä myö-

¹¹¹ Virka-apudirektiivin johdannon 6 kohta. Uuden direktiivin sanamuoto on laajempi kuin vanhan, jossa eri valtioiden osalta direktiivin piiriin kuuluvat verot luettiin direktiivissä erikseen. Ks. vanhan virka-apudirektiivin 1.3 artikla. Vanhan direktiivin osaltakaan luettelo ei kuitenkaan ollut tyhjentävä, vaan muutkin verot voivat kuulua sen piiriin.

¹¹² Vakuutusmaksuverot kuuluivat jo vanhankin direktiivin piiriin. Ks. vanhan virka-apudirektiivin 1.1 artikla.

¹¹³ Ks. myös vanhan virka-apudirektiivin 1.2 artikla. Ks. vanhan virka-apudirektiivin verokäsittelyn tulkinnasta C-451/05 ELISA, kohdat 20-37 ja C-1/93 Halliburton, kohta 22.

¹¹⁴ Vanhan direktiivin osalta oli epäselvää kuuluvatko perintö- ja lahjaverot direktiivin piiriin. Vaikka direktiivi ei nimenomaisesti mainitse tämän tyyppisiä veroja, voidaan ajatella, että perintö- ja lahjaverot ovat varallisuuden perusteella perittäviä veroja. Koska direktiivin 1.3 artiklaan sisältyvä verojen esimerkkiluettelo ei kuitenkaan kata lainkaan perintö- ja lahjaveroja, voidaan ajatella, että tämän tyyppisiä veroja ei ole tarkoitettu direktiivin piiriin. Tapauksessa C-1/93 Halliburton EU-tuomioistuin kuitenkin tulkitsi direktiiviä laajasti ja katsoi, että myös esim. varainsiirtoveron tyyppinen vero kuuluu direktiivin piiriin. Ks. tuomion 22 kohta. Ks. Helminen 2016a, s. 276.

¹¹⁵ Virka-apudirektiivin 2.2 artikla.

¹¹⁶ Virka-apudirektiivin 2.3 artikla.

¹¹⁷ Helminen 2016a, s. 277.

¹¹⁸ Tämä johtopäätös voidaan tehdä yhdistetyistä tapauksista C-361/02 ja C-362/02 *Tsapalos ja Diamantakis*. Ks. Helminen 2016a, s. 277.

hemmistä muutoksista ¹¹⁹ Se mitä kuhunkin tulotyyppiin tai omaisuuslajiin kuuluu, ratkaistaan tiedot ilmoittavan jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön mukaan. ¹²⁰

Virka-apudirektiiviin 8 artiklan mukaan automaattinen tietojenvaihto koskee toisessa jäsenvaltiossa olevia henkilöitä koskevia tietoja. Direktiivissä ei kuitenkaan määritellä asuinvaltion käsitettä. Lähtökohtana kuitenkin lienee kyseisen toisen valtion kansallisen verolainsäädännön asumiskäsite. Käytännössä tämä siis merkitsee kyseisessä valtiossa globaalin tai yleisen verovelvollisuuden alaisuuteen kuuluvia henkilöitä. ¹²¹ Direktiivissä ei myöskään aseteta minkäänlaisia rajoituksia niiden henkilöiden kansalaisuudelle tai oikeudelliselle luonteelle, joiden verojen määräämisestä on kyse. Riittää kunhan kysymyksessä ovat jonkun jäsenvaltion lainsäädännön mukaiset virka-apudirektiivin piiriin kuuluvat verot. ¹²²

4.3 EU-jäsenvaltioiden sopimat kansainväliset sopimukset

EU-jäsenvaltioiden sopimat kansainväliset sopimukset eivät suppeassa mielessä kuulu EU-oikeuteen, mutta esimerkiksi kahden- ja monenkeskisillä verosopimuksilla on suuri merkitys jäsenvaltioiden verotukseen. Myös niiden on oltava EU-vero-oikeuden mukaisia. EU:n perussopimukset sallivat jäsenvaltioiden solmia kahden- tai monenkeskisiä verosopimuksia kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi, eikä verotusoikeuden jakaminen jäsenvaltioiden välillä ole kiellettyä. Pikemminkin verosopimusten solmiminen moninkertaisen verotuksen poistamiseksi on toivottavaa. ¹²³

Unionin oikeuskäytännössä on todettu, että jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi käyttämällä erityisesti kansainvälisessä verokäytännössä noudatettuja jakoperusteita, jollaisiksi katsotaan muun muassa OECD:n malliverosopimukseen perustuvat periaatteet. ¹²⁴ SEUT:n vastaisesta syrjinnästä voi olla kyse silloin, jos yhden valtion verojärjestelmä, mukaan lukien sen solmimat verosopimukset, kohtelee eri tavalla omia ja muiden EU-valtioiden kansalaisia. ¹²⁵

¹¹⁹ Virka-apudirektiivin 8.2 artikla.

¹²⁰ Helminen 2016a, s. 279.

¹²¹ Helminen 2016a, s. 279.

¹²² Helminen 2016a, s. 277.

¹²³ Helminen 2016a, s. 41 – 42.

¹²⁴ Asia C-336/96 *Gilly*, kohta 31, asia C-470/04 *N*, kohdat 45 ja 49, asia C-513/04 *Kerckhaert ja Morres*, kohta 23 ja asia C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, kohta 49.

¹²⁵ Helminen 2016a, s. 42.

EU-oikeuden etusijaisuus¹²⁶ koskee myös kunkin jäsenvaltion solmimia verosopimuksia. Jäsenvaltiot eivät saa verosopimuksissa sopia keskenään menettelyistä, jotka ovat EU:n perussopimusten vastaisia. Verosopimusten soveltamisessa ja tulkinnassa on otettava huomioon EU-oikeudelliset vaatimukset. SEU 4 artiklan lojaalisuusvelvoite edellyttää jäsenvaltiot neuvotteleman uudelleen keskinäiset sopimuksensa, jotka ovat EU-oikeuden kanssa ristiriidassa tai soveltamaan niitä EU-oikeuden mukaisesti.¹²⁷

Niin sanotun *Most Favoured Nation* –periaatteen oikeustila on hieman epäselvä. Perustamisopimukset eivät sisällä siitä nimenomaista velvoitetta, jonka mukaan jäsenvaltion tulisi myöntää kahdenkeskisen verosopimuksen etuja muille jäsenvaltioille. Useiden asiantuntijoiden mukaan on SEUT:n syrjintäkieltojen vastaista, että jonkin EU-valtion tietyissä valtioissa asuvat kansalaiset ovat¹²⁸ oikeutettuja parempiin veroetuihin, kuin jossakin toisessa EU-valtiossa asuvat. EU-tuomioistuimen käytäntö on tähänastisten tuomioiden perusteella sillä kannalla, että *most favoured nation* –periaate ei estäisi EU-valtiota solmimasta eri sisältöisiä kahdenkeskisiä verosopimuksia toistensa kanssa. EU-tuomioistuin näyttää kuitenkin soveltaneet *most favoured nation* –periaatetta muissa oikeustapauksissa kuin välitöntä verotusta koskevissa tapauksissa.¹²⁹

EU:n jäsenvaltioiden solmimat verosopimukset EU:n ulkopuolisten valtioiden kanssa ovat sallittuja siltä osin, kun ne eivät estä tai rajoita EU:n perussopimusten välittömästä verotuksesta annettujen direktiivien ja muiden EU-oikeudellisten säännösten tavoitteiden toteutumista. EU-oikeuden etusijaisuus koskee myös EU:n ulkopuolisten valtioiden kanssa solmittuja verosopimuksia. Ne sopimukset, jotka on solmittu ennen kyseisen valtion liittymistä EU:n jäseneksi, voivat olla päteviä siltäkin osin kuin ne ovat ristiriidassa EU-oikeuden säännösten kanssa. EU:n ulkopuolisille valtioille EU-oikeus ei luonnollisesti voi asettaa velvoitteita. Jäsenvaltion on kuitenkin pyrittävä muuttamaan ne EU-oikeuden mukaisiksi.¹³⁰

¹²⁶ Ks. Asia 6/64, *Costa v. ENEL*

¹²⁷ *Helminen 2016a*, s. 43.

¹²⁸ *Helminen 2016a*, s. 43.

¹²⁹ *Helminen 2016a*, s. 44.

¹³⁰ *Helminen 2016a*, s. 45 – 46.

5 VEROTUSTIETOJENVAIHTO MALLIVEROSOPIMUKSESSA

5.1 Yleistä verosopimuksista

Verosopimus on kahden tai useamman valtion välinen valtiosopimus, jossa sovitaan muun muassa verotusvallan jaosta valtioiden välillä. Verosopimusten avulla poistetaan kaksinkertaista verotusta, joten niiden nojalla saatetaan luopua kansallisen lainsäädännön mukaisesta verotusoikeudesta. Lisäksi verosopimuksilla pyritään estämään nollaverotusta, veron välttämistä ja veronkiertoa. Suomessa verosopimukset ovat osa kansallista lainsäädäntöä sen jälkeen, kun sopimusvaltiot ovat omien kansallisten säännösten mukaan saattaneet ne voimaan ja sopimukset ovat tulleet sovellettaviksi¹³¹. Suomen hallituksen oikeudesta tehdä verosopimuksia ja verosopimusten mukaan toimitetun verotuksen laillisuudesta on säädetty tuloverolaissa¹³².

Sopimusten rakenteen, sisällön ja soveltamisen yhdenmukaisuus on tärkeää verosopimusoi-
keudessa. Verosopimusten harmonisoinnissa keskeinen merkitys on yleisesti sopimusneuvot-
telujen pohjana käytetyllä OECD:n malliverosopimuksella¹³³. Kehitysmaiden verosopimus-
neuvotteluiden pohjana käytetään sen sijaan usein YK:n malliverosopimusta¹³⁴. Sopimusval-
tiot kuitenkin muokkaavat malliverosopimuksien määräyksiä siten, että valtion kansallisen
verolainsäädännön erityispiirteet otetaan huomioon.¹³⁵

5.2 OECD:n malliverosopimus

OECD:n ensimmäinen tulo- ja varallisuusveroja koskeva mallisverosopimus on julkaistu vuonna 1963, jonka jälkeen siihen on tehty useita päivityksiä ja muutoksia. Malliverosopi-
muksen tietojenvaihtoa koskevan artiklan 26 ja sen kommentaarin keskeisimmät muutokset
on tehty vuosina 1977, 2000, 2005, 2010 ja 2014¹³⁶. Viimeisin versio malliverosopimuksesta
ja siihen liittyvästä kommentaarista on julkaistu joulukuussa 2017. Huomattavaa malliveroso-
pimuksen uudistuksissa on, että malliverosopimus ei ole valtiosopimus, vaan sen pohjalta
laaditaan valtiosopimuksia, jolloin malliverosopimuksen muutokset eivät vaikuta suoraan

¹³¹ *Malmgrén & Myrsky 2017, s. 30.*

¹³² Tuloverolaki 135 §.

¹³³ Ks. OECD:n malliverosopimuksesta OECD Model (2014) ja OECD Model (2017).

¹³⁴ Ks. YK:n malliverosopimuksesta United Nations (2011).

¹³⁵ *Malmgrén & Myrsky 2017, s. 31.*

¹³⁶ Vrt. *Äimä 2017, s. 351.*

valtioiden välisiin verosopimuksiin, vaan muutoksista on valtioiden niin halutessaan sovittava erikseen.¹³⁷ Käytännössä voimassa olevien verosopimusten uudistaminen on hidasta ja uudistus lähtee muista kansallisista tarpeista tai laajemmasta kansainvälisestä paineesta kuin malliverosopimuksen uudistumisesta. Tästä johtuen sopimusvaltioiden tiedonsaantioikeuden laajuus sekä niiden velvollisuus luovuttaa tietoja riippuvat olennaisesti siitä, minkä malliverosopimuksen pohjalta voimassa oleva kahdenvälinen verosopimus on laadittu.

Malliverosopimuksen kommentaarilla on merkitystä erityisesti OECD:n maaliverosopimuksen systematiikkaa noudattavien verosopimusten tulkinnassa. Kommentaarin kannanotot osoittavat OECD:n jäsenvaltioissa vallitsevan näkemyksen siitä, miten sopimuksen määräyksiä tulisi tulkita. Kommentaarin mukaan kansallista verolainsäädäntöä olisi sovellettava verosopimusten hengessä. Malliverosopimusten eri versioiden kommentaarit ovat tärkeitä, vaikka niillä ei olekaan juridista sitovuutta. Painoarvoa on erityisesti niillä kommentaarien kannanotoilla, jotka olivat jo olemassa ennen yksittäisen verosopimuksen määräyksistä neuvoteltaessa ja solmittaessa.¹³⁸ Suomessa korkein hallinto-oikeus on oikeuskäytännössään viitannut OECD:n malliverosopimukseen, esimerkiksi päätöksessä KHO 2016:71:

Korkein hallinto-oikeus on jo aiemmassa oikeuskäytännössään todennut, että vaikka malliverosopimuksen kommentaari ei ole muodollisesti sitova tulkintalähde, sillä on merkitystä tulkintatapana erityisesti silloin, kun on kysymys OECD:n malliverosopimuksen systematiikkaa noudattavan verosopimuksen tulkinnasta (KHO 2002:26).

EU-tuomioistuin on myös antanut pitkään merkitystä OECD:n malliverosopimukselle. Tuomioistuin on todennut, että malliverosopimuksesta ilmeneviä periaatteita voidaan pitää kansainvälisesti tunnustettuina. Lisäksi tuomioistuin on aikoinaan pitänyt järkevänä, että unionin jäsenvaltiot noudattavat verosopimuksia solmiessaan kansainvälisiä käytäntöjä sekä OECD:n malliverosopimusta keskinäisen verotustoimivaltansa jakamiseksi.¹³⁹

5.3 Malliverosopimuksen soveltaminen eräissä jäsenvaltioissa

OECD:n tehokkaista toimista johtuen, tietojenvaihtoa koskevat ehdot verosopimuksissa ympäri maailman ovat kokeneet kautta aikojen dramaattisimman muutoksen 2010-luvun taitteessa. Valtioiden sitoutuminen tehokkaaseen tietojenvaihtoon OECD:n verotuksen läpinäkyvyyt-

¹³⁷ *Malmgrén & Myrsky 2017, s. 31.*

¹³⁸ *Malmgrén & Myrsky 2017, s. 32.*

¹³⁹ Ks. esim. asia C-336/96, *Gilly*, kohta 31.

tä korostavan mallin mukaisesti, on selvästi havaittavissa vuonna 2012. Useat valtiot ovat poistaneet tietojenvaihtoa koskevia rajoituksia ja laajentaneet tietojenvaihtoa koskemaan tilanteita, joissa tietojenvaihto kattaa myös sellaiset tiedot, jotka voivat ennalta arvioiden olla olennaisia verosopimuksen määräysten soveltamiseksi tai sopimusvaltion kaiken laatuista veroja koskevan sisäisen lainsäädännön hallinnoimiseksi tai toimeenpanemiseksi. Uudistuneet säännökset tulevat varmasti lisäämään ja parantamaan monin kerroin tarvittavaa tietojenvaihtoa. Mahdollinen epäsymmetria tietojenvaihdossa saattaa kuitenkin johtaa epäilyksiin tietojen kalasteluyritysten osalta.¹⁴⁰ Vuonna 2012 julkaistussa raportissa¹⁴¹ on koottu yhteen useiden eri valtioiden tietojenvaihtoa koskevat käytänteet valtioiden kahdenvälisissä verosopimuksissa. Seuraaviin kappaleisiin on koottu lyhyet yhteenvedot verosopimusten mukaisesta tietojenvaihdosta Ranskan, Ruotsin, Saksan, Suomen ja Viron osalta.

5.3.1 Ranska

Ranskan politiikka on hyvin selvä tietojenvaihdon sekä veroparatiisien ja veropaon vastaisen taistelun osalta: Ranska haluaa yhä edelleen vahvistaa kansainvälistä yhteistyötä verotuksen saralla. Ranska osallistuu aktiivisesti Global Forumin toimintaan verotuksen läpinäkyvyyden ja tietojenvaihdon parantamiseksi sekä julkaisee vuosittain listan yhteistyöhaluttomista veroparatiiseista. Lisäksi Ranska on 2009 – 2010 solminut yli kaksikymmentä tietojenvaihtosopimusta, jotka sisältävät OECD:n malliverosopimuksen tietojenvaihtoa koskevan artiklan 26. Uusissa sopimus neuvotteluissa Ranska edellyttää malliverosopimuksen mukaisia säännöksiä tietojenvaihtoa koskien.¹⁴²

5.3.2 Ruotsi

Ruotsin verosopimusten mallipohjassa artikla 25 on sanamuodoltaan identtinen OECD:n malliverosopimuksen tietojenvaihtoa koskevan 26 artiklan kanssa. Myös vuonna 2005 OECD:n malliverosopimuksen kyseiseen artiklaan tehdyt muutokset on sulautettu Ruotsin malliverosopimukseen. Lisäksi uudet ilmaisut, kuten ”ennalta arvioiden olennaiset tiedot” on sisällytetty Ruotsin viimeisimpään sopimusmalliin. Suurin osa Ruotsin sopimuksista sisältää säännökset tietojenvaihdosta, mutta sen yksityiskohdat vaihtelevat sopimuksittain. Jotkin sopimukset sisältävät yleisen säännöksen pyynnöstä tapahtuvasta tietojenvaihdosta, jota täydentää sään-

¹⁴⁰ Pistone 2012, s. 35 – 36.

¹⁴¹ ks. Lang & Pistone & Schuch & Stringer 2012.

¹⁴² Perdriel Vaissière & Raingard De La Blétière 2012, s. 464 – 465.

nökset spontaanista tietojenvaihdosta. Pohjoismainen verosopimus ei sisällä ollenkaan tietojenvaihtoa koskevia säännöksiä, sillä Pohjoismaiden välillä on sovittu erillinen tietojenvaihtoa koskeva sopimus, joka kattaa verotustiedot ja niiden automaattisen tietojenvaihdon. Pohjoismaat ovat viime vuosina tehneet paljon yhteistyötä tietojenvaihdon saralla ja neuvotelleet muun muassa yhteiset tietojenvaihtosopimukset veroparatiisien kanssa. Verosopimusten lisäksi Ruotsi on sitoutunut tietojenvaihtoa koskevaan direktiiviin¹⁴³ sekä Euroopan neuvoston ja OECD:n virka-apusopimukseen¹⁴⁴. Näiden lisäksi Ruotsissa on oma kansallinen laki avunannosta veroasioissa¹⁴⁵.¹⁴⁶

5.3.3 Saksa

Kaikki Saksan verosopimukset, lukuun ottamatta entisen Neuvostoliiton kanssa tehtyä sopimusta, joka on vielä voimassa joidenkin entisten neuvostovaltioiden kanssa, sisältävät tietojenvaihtoa koskevia säännöksiä. Valtaosa näistä sopimuksista mukailee OECD:n malliverosopimusta, pois lukien Saksan ja Yhdysvaltojen verosopimus. Tämän säännösten mukaan Saksan tulee toimittaa tietoja samassa laajuudessa kuin EU:n jäsenvaltioille ja saman kansallisen säännöksen¹⁴⁷ nojalla, jonka perusteella Saksa on voimaannanut vanhan virka-apua koskevan direktiivin. Koska OECD:n malliverosopimusta on monelta osin päivitetty vuosien varrella, useat Saksan verosopimukset poikkeavat siitä. Esimerkiksi malliverosopimuksen artiklan 26 nykyisen sanamuodon mukaan tietojenvaihto kattaa kaikki verolajit, kun taas useimmissa Saksan sopimuksissa tietojenvaihto kattaa verosopimuksen mukaiset verolajit, mutta ei muita verolajeja. Useat sopimukset, erityisesti muiden kuin OECD:n jäsenvaltioiden kanssa solmitut, kattavat tietojenvaihdon niiden tietojen osalta, joita tarvitaan verosopimuksen toteuttamiseksi, mutta ne eivät kata tietojenvaihtoja jonka tarkoitukset ylittävät verosopimuksen toteuttamisen. Malliverosopimuksen 26 artiklan vuoden 2005 ilmaisun muutosta ”tarpeellisten tietojen vaihdosta” ”ennalta arvioiden olennaisten tietojenvaihtoon”, ei vielä vuonna 2012 ole sisällytetty yhteenkään Saksan verosopimukseen. Kuitenkin tietojenvaihtosopimukset veroparatiisien kanssa sisältävät kyseisen ilmaisun. Monet Saksan verosopimukset vastaavat vuoden 1963 OECD:n malliverosopimusta tietojenvaihdon osalta ja siten kattavat tietojenvaihdon

¹⁴³ Directive 77/799/EEC.

¹⁴⁴ The 1987 Council of Europe and OECD Convention on Mutual Assistance in Tax Matters.

¹⁴⁵ Statute no. 1990:314.

¹⁴⁶ *Berglund, Martin* 2012, s. 1081 – 1082.

¹⁴⁷ EG-Amtshilfe-Gesetz, säännös, jonka nojalla on implementoitu the Directive concerning mutual assistance by the competent authorities of the member states in the field of direct taxation (Council Directive 77/ 799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, OJ L 336 of 27 December 1977, pp. 15–20).

vain maassa asuvien¹⁴⁸ osalta. Salassapidon osalta useimmat Saksan verosopimukset kuitenkin vastaavat malliverosopimuksen 26 artiklaa. Tosin useat verosopimukset, jotka ovat vuoden 1963 malliverosopimuksen mukaisia sisältävät rajoituksia koskien tietojen julkistamista tuomioistuimissa. Malliverosopimuksen 26 artikla sisältää joitakin kirjattuja poikkeuksia tietojenvaihtovelvollisuuteen, huomattavaa on, että osa Saksan verosopimuksista sisältää useita samankaltaisia poikkeuksia.¹⁴⁹

2010-luvun alussa Saksa on solminut useita tietojenvaihtosopimuksia veroparatiisien kanssa, jotka mukailevat vuoden 2005 OECD:n mallia ja kattavat tietojen vaihdon vain pyynnöstä. Saksan ja Liechtensteinin tietojenvaihtosopimus on herättänyt paljon julkista keskustelua, koska sopimus poisti huomattavasti jännitteitä valtioiden välillä. Jännitteet olivat aiheutuneet siitä, että Saksan veroviranomaiset olivat ostaneet cd-levyn, joka sisälsi tietoja Saksan kansalaisista, jotka eivät ilmoittaneet Saksan veroviranomaisille Liechtensteinissa olleista sijoituksista saatuja tuloja. Koska tietojen myyjä oli kerännyt tiedot laittomasti, valtaosa saksalaisista tutkijoista tuomitsi hankinnan ja tietojen käyttämisen vero- tai rikosprosesseissa. Saksan ja Liechtensteinin verosopimuksen mukaan Liechtenstein kieltäytyy vastaamasta Saksan viranomaisten tietojenvaihtopyyntöön, jos tietojen julkistaminen on yleisen järjestyksen vastaista. Esimerkiksi, jos pyyntö edellyttää tietoja, jotka johtuvat Liechtensteinissa aiheutetusta rikoksesta.¹⁵⁰

5.3.4 Suomi

Suomen verosopimukset ovat yleensä OECD:n malliverosopimuksen mukaisia ja lähes kaikki Suomen verosopimukset sisältävät osion virka-avusta. Useita vanhempia sopimuksia on uudistettu malliverosopimuksen tietojenvaihtoa koskevan 26 artiklan mukaisesti. Pääsäännön mukaan veroviranomaiset voivat vaihtaa tietoja niihin veroihin liittyen, jotka verosopimus kattaa. Pohjoismaiden välillä on solmittu erityinen virka-apua koskeva sopimus, jonka lisäksi Pohjoismaat ovat yhdessä solmineet verotietojenvaihtoa koskevat sopimukset noin neljäkymmenen veroparatiisin kanssa. Nämä sopimukset pohjautuvat OECD:n verotietojen vaihtoa koskevaan mallisopimukseen. Suomi on myös ratifioinut OECD:n ja Euroopan neuvoston virka-apusopimuksen. Suomella on käytännössä kaikkien EU- ja ETA-valtioiden (Liechtensteinina lukuun ottamatta) sopimus virka-avusta, joka perustuu joko verosopimukseen tai

¹⁴⁸ "Resident persons".

¹⁴⁹ Lampert, Stefen 2012, s. 498 – 499.

¹⁵⁰ Lampert, Stefen 2012, s. 499.

EU:n virka-apudirektiiviin. Kaiken kaikkiaan tietojenvaihto EU jäsenvaltioiden välillä toimii erittäin hyvin.¹⁵¹

Kansainvälistä tietojenvaihtoa koskevaa oikeuskäytäntöä Suomessa on vain vähän¹⁵². Kahdessa korkeimman oikeuden ratkaisussa tuomioistuin velvoitti toimittamaan tietoja verosopimusten tietojenvaihtoa koskevien artiklojen nojalla.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 1996 A 4, suomalainen pankki velvoitettiin luovuttamaan usalaisen yrityksen pankkitilitietoja Suomen ja Viron välisen verosopimuksen 26 artiklan perusteella. Tietoja tarvittiin verojen määräämiseksi Virossa, Virossa sijaitsevan yrityksen osalta.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 2006/434 suomalainen yritys velvoitettiin luovuttamaan suomen veroviranomaisille tietoja välitettäväksi Venäjän veroviranomaisille. Venäjän veroviranomaisten vaatimus perustui Suomen ja Venäjän välisen verosopimuksen 26 artiklaan. Yrityssalaisuuksien paljastuminen ei ollut tapauksessa peruste tietojen luovuttamatta jättämiselle, sillä Venäjän veroviranomaiset olivat velvollisia pitämään tiedot luottamuksellisina.

5.3.5 Viro

Kaikki Viron verosopimukset sisältävät tietojenvaihtoa koskevan artiklan ja niistä valtaosa mukailee Yhdistyneiden Kansakuntien mallia, tosin ilman viittausta asianmukaisten menetelmien kehittämiseen tietojenvaihdossa. Useimmissa sopimuksissa tietojenvaihto lauseketta sovelletaan sopimuksen mukaisiin säännöksiin tai sopimuksen kattamiin kansallisiin verosäännöksiin, eikä sitä rajoita 1 artiklan henkilökohtainen soveltamisala. Azerbaidžanin, Bulgarian, Latvian, Liettuan ja Yhdysvaltojen sopimuksissa tietojenvaihtojen ala on laajennettu koskemaan kaikkia sopimusvaltiossa perittäviä veroja, eikä sitä rajoita verosopimuksen 1 tai 2 artikla. Sveitsin ja Viron välisen tietojenvaihtolauseen soveltamisala on kuitenkin muita sopimuksia suppeampi. Se kattaa vain verosopimuksen mukaiset verolajit verosopimuksen tavoitteiden toteuttamiseksi. Sen sijaan, jos tietoja tarvitaan kansallisen lain toimeenpanemiseksi, sopimus ei velvoita tietojenvaihtoon.¹⁵³

OECD:n vuoden 2005 malliverosopimukseen sisältyvät tietojenvaihtoartiklan 26 alakohdat 4 ja 5 sisältyivät vuonna 2012 ainoastaan Viron ja Bulgarian sekä Viron ja Isle of Manin verosopimukseen. Osa Viron sopimuksista sisältää eräitä erityissäännöksiä, joita ei ole valtaosassa muita sopimuksia. Esimerkiksi Armenian ja Azerbaidžanin sopimuksen mukaan sopimusvalti-

¹⁵¹ *Äimä & Frände & Hellsten* 2012, s. 417 – 420.

¹⁵² *Äimä & Frände & Hellsten* 2012, s. 417 – 420.

¹⁵³ *Klauson & Uustalu* 2012, s. 384 – 385.

oiden toimivaltaiset viranomaiset voivat erillisellä lisäsopimuksella sopia tarvittavista toimenpiteistä tietojenvaihtoartiklan säännösten toimeenpanemiseksi. Samoin Itävallan sopimuksen mukaan tietojenvaihdosta tulee erikseen sopia toimivaltaisten viranomaisten kesken. Viron ja Alankomaiden välinen sopimus ei sisällä säännöksiä YK:n mallisopimuksen 26 artiklan mukaisia säännöksiä. Alankomaiden sopimuksessa on sen sijaan sovittu sovittelumenettelystä. Sovittelumenettelyn jäseniä sitoo sopimuksen tietojenvaihtoa koskevan säännöksen rajoitteet. Viron ja Yhdysvaltojen sopimuksessa todetaan erityisesti, että pyynnön vastaanottavan valtion toimivaltaisen viranomaisen täytyy sallia pyynnön esittäneen valtion edustajien osallistua pyynnön vastaanottaneessa valtiossa henkilöiden haastatteluihin, asiakirjojen tutkimiseen kyseessä olevan henkilön ja pyynnön vastaanottaneen viranomaisen suostumuksella. Viron veroviranomaiset vaihtavat tietoja pyynnöstä, automaattisesti ja spontaanisti. Yhteiset verotarkastukset ovat myös mahdollisia, vaikka tätä mahdollisuutta on käytetty vain muutama kerran.¹⁵⁴

5.4 Euroopan neuvoston ja OECD:n virka-apusopimus

Euroopan neuvosto on solminut OECD:n kanssa yleissopimuksen veroasioissa annettavasta keskinäisestä virka-avusta¹⁵⁵. Sopimus astui voimaan 1.4.1995 ja se on Suomessa saatettu voimaan asetuksella veroasioissa annettavaa keskinäistä virka-apua koskevan yleissopimuksen voimaansaattamisesta ja yleissopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä annetun lain voimaantulosta¹⁵⁶. Alkuperäistä sopimusta muutettiin 27.5.2010 allekirjoitetulla lisäpöytäkirjalla. Muutoksen tarkoituksena oli sopeuttaa virka-apusopimus tietojenvaihtoa ja läpinäkyvyyttä veroasioissa koskevaan uuteen kansainväliseen standardiin. Euroopan neuvoston ja OECD:n ulkopuolisilla valtioilla on myös oikeus liittyä tähän virka-apusopimukseen.¹⁵⁷

Yleissopimuksen on allekirjoittanut jo yli 100 valtiota. Sopimukseen liittyneet valtiot voivat vaihtaa tietoja ja toimia muutoin yhteistyössä keskenään sekä antaa toiselleen perinnän virka-apua¹⁵⁸. Yleissopimuksen mukainen automaattinen tietojenvaihto edellyttää erillistä valtioiden välistä sopimusta sekä toimivaltaisten viranomaisten välistä sopimusta. Sopimuksessa sovietaan vaihdettavista tiedoista ja menettelyistä sekä soveltamisalaan kuuluvista veroista. Auto-

¹⁵⁴ *Klauson & Uustalu* 2012, s. 384 – 385.

¹⁵⁵ Euroopan neuvoston ja OECD:n yleissopimus veroasioissa annettavasta keskinäisestä virka-avusta, SopS 21/1995

¹⁵⁶ Asetus 17.3.1995/359 Ks. SopS 21/1995 ja muutospöytäkirja SopS 40/2011.

¹⁵⁷ *Äimä* 2014, s. 458.

¹⁵⁸ *Verohallinto* 8.11.2017, kohta 1.2 3.

maattinen tietojenvaihto perustuu siten tosiasiallisesti kahdenväliseen sopimukseen, jonka oikeusperustana sopijavaltiot voivat käyttää yleissopimuksen 24 artiklan 1 kappaletta.¹⁵⁹

6 TIETOJENVAIHDOSSA SAADUN TIEDON KÄYTTÄMINEN POHJOISMAISSA

6.1 Virka-apusopimuksen soveltamisala

Pohjoismailla on pitkät perinteet keskinäisestä tietojenvaihdosta, jonka lisäksi Pohjoismaat tekevät jatkuvaa tiivistä yhteistyötä tietojenvaihdon saralla. Pohjoismaisen virka-apusopimuksen soveltamisalaan kuuluvat virka-apu asiakirjojen tiedoksiannossa, selvitykset veroasioissa, kuten veroilmoitusten tai muiden ilmoitusten hankkimista ja tietojen vaihtamista ilman erityistä pyyntöä taikka tehdystä esityksestä yksittäistapauksessa, veroilmoitus- ja muiden verolomakkeiden saatavana pitämistä, toimenpiteitä sen välttämiseksi, että veron ennakkoa suoritetaan useassa valtiossa, veron kantoa, veron siirtoa ja perintää sekä verosaamisten maksamisen turvaamista.¹⁶⁰ Soveltamisala on huomattavan laaja verrattuna esimerkiksi OECD:n malliverosopimuksen mukaiseen virka-apuun.

Pohjoismaisen virka-apusopimuksen 4 artiklan mukaan sopimusvaltio on velvollinen antamaan virka-apua kaikissa niissä veroasioissa, jotka ovat syntyneet toisessa sopimusvaltiossa sen lainsäädännön mukaan ja jotka koskettavat sopimuksen 2 artiklan piiriin kuuluvia veroja ja maksuja. Virka-avun soveltamisalaan kuuluvat verot kattavat lähes kaikki sopimusvaltioiden välittömät verot. Suomessa soveltamisalaan kuuluvat valtionvero, kunnallisvero, kirkollisvero ja lähdevero sekä näiden verojen ja maksujen ennakot. Lisäksi kaikkien sopimusvaltioiden osalta soveltamisalaan kuuluvat perintöä ja lahjaa koskevat verot, moottoriajoneuvoverot, lisäarvonverot ja muut yleiset liikevaihtoverot, pisteverot, sosiaaliturvamaksut ja muut julkiset maksut siinä laajuudessa, kun ne määrätään 20 artiklan mukaisessa sopimuksessa. Huomattavaa on, että sopimusta sovelletaan 2 artiklan 3 kohdan mukaan myös kaikkiin samanlaisiin tai pääasiallisesti saman luonteisiin veroihin, jotka tulevat sopimuksen allekirjoittamisen jälkeen suoritettavaksi edellä mainittujen verojen ohella tai asemasta.

¹⁵⁹ *Äimä* 2014, s. 459.

¹⁶⁰ 1 artikla A Pohjoismaiden välillä virka-avusta veroasioissa tehdyn sopimuksen voimaansaattamisesta ja sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä annetun lain voimaantulosta (26.4.1991/772, SopS 37).

Automaattista tietojenvaihtoa koskevat säännökset ovat virka-apusopimuksessa velvoittavia ja automaattinen tietojen vaihto Pohjoismaiden välillä toimii kitkattomasti. Sopimusvaltioiden tulee mahdollisimman pian kalenterivuoden päättymisen jälkeen toimittaa muiden Pohjoismaiden toimivaltaisille viranomaisille tiedot kyseisessä valtiossa asuvista luonnollisista henkilöistä sekä siellä toimipaikan omaavista oikeushenkilöistä. Tiedot toimitetaan oikeushenkilöiden jakamasta voitosta, korosta, kiinteän omaisuuden omistuksista, rojalteista, muista aineettoman omaisuuden käytöstä maksettavista suorituksista, palkoista, palkkioista, eläkkeistä, elinkorosta sekä elinkeinotoiminnan yhteydessä saaduista vahingonkorvauksista ja vakuutuskorvauksista. Lisäksi tietoa toimitetaan toistuvaissuorituksista. Tietojenvaihto voi kattaa myös muita tuloja ja varoja, jos niistä on sovittu virka-apusopimuksen 20 artiklan mukaisesti erikseen. Esimerkiksi arvopaperikauppojen lunastuksia ja merkintöjä koskevasta tietojenvaihdosta on sovittu verohallintojen kesken ilman varsinaista kirjallista sopimusta.¹⁶¹

Automaattisen tietojenvaihdon lisäksi virka-apusopimus kattaa spontaanin ja pyynnöstä tapahtuvan tietojenvaihdon. Sopimusvaltion on toimitettava mahdollisimman pian toisen sopimusvaltioon toimivaltaiselle viranomaiselle tiedot, jotka tulevat esiin valtiossa suoritettavassa veroasianselvityksessä ja joiden voidaan olettaa kiinnostavan toista sopimusvaltiota. Pyyntöä tapahtuva tietojenvaihto voi koskea myös muuta kuin veroviranomaisen hallussa olevaa informaatioita, toisin kuin spontaani ja automaattinen tietojenvaihto.¹⁶²

6.2 Virka-apusopimuksen nojalla saadun tiedon käyttäminen

Pohjoismainen virka-apusopimus ei sisällä erillisiä määräyksiä tietojenvaihdossa saadun tiedon käytöstä tai käytön rajoituksista. Sopimuksessa kuitenkin mainitaan tilanteet, joissa virka-apua koskeva esitys on mahdollista hylätä. Nämä syyt ovat 6 artiklan mukaan yleisen edun vastaisuus ja 10 artiklan mukaan tilanne, jossa tietopyyntöön suostuminen johtaisi liike-, valmistus- tai ammattisalaisuuden paljastumiseen.

Sen sijaan sopimuksessa on vahva neuvotteluelvoite. 20 artiklan 2 kohdan mukaan silloin, jos sopimusvaltioiden välille syntyy vaikeuksia tai epätietoisuutta sopimuksen tulkinnasta tai soveltamisesta, on valtioiden toimivaltaisten viranomaisten neuvoteltava kysymysten ratkaisemiseksi erityisin sopimuksin. Jokaisella sopimusvaltiolla on myös oikeus vaatia sopimus-

¹⁶¹ *Äimä* 2017, s. 429 – 431.

¹⁶² *Äimä* 2017, s. 431.

neuvotteluja kaikkien sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten kesken yhdessä, jos tämä on tarpeen. Hyvä esimerkki Pohjoismaiden verohallintojen tiivistä yhteistyöstä ovat verohallintojen yhteiset ennalta suunnitellut verontarkastusprojektit, joihin kootaan edustajia eri maiden verohallinnoista¹⁶³. Virka-apusopimuksen 20 artiklan 3 kohta myös valtuuttaa sopimusvaltiot solmimaan erillisiä sopimuksia.

7 TIETOJENVAIHDOSSA SAADUN TIEDON KÄYTTÄMINEN EUROOPAN UNIONISSA

7.1 Virka-apidirektiivin nojalla saadun tiedon käyttäminen

Virka-apidirektiivin 17 artikla käsittelee direktiivin rajoituksia. Artiklassa luetellaan ne syyt, joiden perusteella pyynnön vastaanottanut viranomainen voi kieltäytyä tietojen antamisesta:

1. pyynnön esittänyt viranomainen ei ole käyttänyt kaikkia tavanomaisia tietolähteitä pyydettyjen tietojen saamiseksi, joita hän olisi kyseisessä tilanteessa voinut käyttää vaarantamatta tavoitteidensa saavuttamista tai
2. tietojen luovuttaminen edellyttäisi pyynnön vastaanottavaa valtiota suorittamaan tutkimuksia tai ilmoittamaan tietoja, jotka ovat kiellettyjä pyynnön vastaanottaneen tahon omiin tarkoituksiin sen valtion sisäisessä lainsäädännössä tai
3. pyynnön esittänyt jäsenvaltio ei oikeudellista syistä voi antaa samanlaisia tietoja tai
4. tietojen luovuttaminen johtaisi liike-, elinkeino- tai ammattisalaisuuden tai kaupallisen menettelyn tai sellaisen tiedon paljastamiseen, jonka paljastaminen olisi yleisen oikeusjärjestyksen perusteiden vastaista.

Tietojen toimittamisesta ei kuitenkaan voi kieltäytyä vain siitä syystä, että pyynnön vastaanottanut valtio ei itse tarvitse kyseisiä tietoja verotuksellisiin tarkoituksiin. Valtion on siitä huolimatta käytettävä tietojen keräämiseen tarkoitettuja toimenpiteitä, jos toinen jäsenvaltio perustellusta syystä esittää tietopyynnön.¹⁶⁴ Nykyisin tietojen toimittamisesta ei myöskään voi kieltäytyä siitä syystä, että pyydetty tiedot ovat pankin, rahoituslaitoksen, asiamiehen, edusta-

¹⁶³ *Äimä* 2010, s. 298.

¹⁶⁴ Virka-apidirektiivin 18.1 artikla.

jan tai uskotun miehen hallussa¹⁶⁵. Pyynnön vastaanottavan viranomaisen on kuitenkin aina ilmoitettava pyynnön esittäneelle viranomaiselle ne perusteet, joiden nojalla tietopyyntö on evätty¹⁶⁶.

Virka-apudirektiivin 16 artiklassa säädetään tietojen ja asiakirjojen sisällön paljastumisesta. Salassapito koskee kaikkea virka-apudirektiiviin perustuvaa tietojenvaihtoa. Vaihduuihin tietoihin on sovellettava tiedot vastaanottaneen jäsenvaltion kansallisessa lainsäädännössä samanlaisille tiedoille säädettyä suojaa¹⁶⁷. Tietojenvaihdossa saatuihin tietoihin ja muihin asiakirjoihin voidaan vedota samoin perustein kuin ne olisi saatu oman valtion viranomaisilta¹⁶⁸.

Tietojen vaihdossa saatuja tietoja voidaan käyttää kolmella direktiivissä määrättyllä tavalla:

1. direktiivin mukaisia veroja koskevien kansallisten lakien hallintoa ja täytäntöönpanoa varten
2. perintädirektiivin piiriin kuuluvien verojen ja tullien määräämiseen ja täytäntöönpanoon tai pakollisten sosiaaliturvamaksujen määräämiseen ja täytäntöönpanoon
3. verolainsäädännöstä johtuvan, mahdollisesti rangaistuksiin johtavan oikeudellisen ja hallinnollisen menettelyn yhteydessä.¹⁶⁹

Lisäksi tietoja voidaan käyttää muihin kuin edellä mainittuihin tarkoituksiin tiedot ilmoittaneen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen luvalla. Lupa on myönnettävä, jos tietoja voidaan käyttää samanlaisiin tarkoituksiin molemmissa jäsenvaltioissa.¹⁷⁰ Virka-apudirektiivissä on myös määräykset tietojen luovuttamisesta kolmannelle jäsenvaltiolle. Lähtökohtana on, että direktiivin nojalla nimenomaisesti saatuja tietoja voi luovuttaa kolmannelle jäsenvaltiolle, jos tiedoista on todennäköisesti hyötyä tämän kolmannen valtion toimivaltaisille viranomaisille. Aikomuksesta luovuttaa tällaisia tietoja on kuitenkin ilmoitettava alkuperäiselle tietojen luovuttajalle, sillä heillä on oikeus vastustaa tietojen luovuttamista.¹⁷¹ Näin toimitettujen tieto-

¹⁶⁵ Virka-apudirektiivin 18.2 ja 18.3 artiklat.

¹⁶⁶ Virka-apudirektiivin 17.5 artikla.

¹⁶⁷ Virka-apudirektiivin 16.1 artikla.

¹⁶⁸ Virka-apudirektiivin 16.5 artikla.

¹⁶⁹ Virka-apudirektiivin 16.1 artikla.

¹⁷⁰ Virka-apudirektiivin 16.2 artikla.

¹⁷¹ Virka-apudirektiivin 16.3 artikla.

jen käyttäminen muihin kuin edellä nimenomaisesti mainittuihin tarkoituksiin on sallittua vain tiedot alun perin toimittaneen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen luvalla¹⁷².

Kaikessa virka-apudirektiivin mukaisessa tietojenvaihdossa on kunnioitettava EU:n perusoikeuskirjan mukaisia periaatteita¹⁷³. Ja kaikkeen virka-apudirektiivin mukaiseen tietojen vaihtoon sovelletaan henkilötietodirektiivin täytäntöönpanosäännöksiä¹⁷⁴. Henkilötietodirektiivin soveltamisesta virka-apudirektiivien tietojen osalta on kuitenkin muutama poikkeus: jäsenvaltioiden on rajoitettava henkilötietodirektiivin 10, 11.1, 12 ja 21 artikloissa säädettyjen oikeuksien ja velvollisuuksien soveltamisalaa siinä määrin kuin se on tarpeen direktiivin 13.1.e mukaisten etujen turvaamiseksi. Näillä välttämättömillä rajoituksilla varmistetaan Euroopan unionille tärkeää taloudellista etua. Edellä mainitut rajoitukset on katsottu tarpeellisiksi sekä oikeasuhteisiksi, kun otetaan huomioon jäsenvaltioille mahdollisesti aiheutuvat tulonmenetykset verojen välttämisen johdosta sekä direktiivin nojalla vaihdettujen tietojen tärkeys veropetosten tehokkaassa torjunnassa¹⁷⁵. Henkilötietodirektiivi on korvattu EU:n yleisellä tietosuojasetuksella, ja sen soveltaminen alkaa jäsenvaltioissa toukokuussa 2018. Tästä tarkemmin alaluvussa 7.2.

Jäsenvaltion kansallisesta lainsäädännöstä johtuen, joissakin jäsenvaltioissa on velvollisuus ilmoittaa verovelvolliselle hänen verovelvollisuuttaan koskevista asiakirjoista ja päätöksistä. Rajat ylittävässä tilanteessa virka-apudirektiivin 13 artiklan mukaan veroviranomainen voi pyytää apua sen jäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta, jonka alueelle verovelvollinen on muuttanut.¹⁷⁶

Virka-apudirektiivi on dynaaminen, sen 15 artiklassa on säädetty parhaiden käytänteiden ja kokemusten jakamisesta jäsenvaltioiden ja komission kesken. Tavoitteena on vaihtaa kokemuksia yhteistyön parantamiseksi ja tarvittaessa sääntöjen laatimiseksi. Jäsenvaltiot voivatkin yhdessä komission kanssa laatia suuntaviivoja kaikista seikoista, joita pidetään parhaiden toimintatapojen ja kokemusten vaihdon kannalta tarpeellisina. Tämän lisäksi direktiivi sisältää erilliset säännökset sen toimivuuden arvioinnista. Jäsenvaltioiden on sen nojalla muun muassa

¹⁷² Virka-apudirektiivin 16.4 artikla.

¹⁷³ Virka-apudirektiivin johdannon 28 kohta.

¹⁷⁴ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 95/46/EY annettu 24 päivänä lokakuuta 1995, yksilöiden suojelusta henkilötietojen käsittelyssä ja näiden tietojen vapaasta liikkuvuudesta.

¹⁷⁵ Virka-apudirektiivin johdannon 27 kohta.

¹⁷⁶ *Helminen 2016a*, s. 289.

vuosittain toimitettava komissiolle arviointi automaattisen tietojenvaihdon tehokkuudesta ja saavutetuista käytännön tuloksista¹⁷⁷.

7.1.1 Virka-apudirektiivin kielellinen tulkinta

Tässä luvussa tarkastelen virka-apudirektiivin nojalla saatujen tietojen käyttöä ja käytön rajoituksia muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin kielellisen tulkintaperiaatteen mukaisesti eli tarkastelemalla säännösten sanamuotoa. Tällainen tarkastelu on perusteltua, sillä EU-oikeudellisessa tulkinnassa eri kieliversioille tulee antaa painoarvoa. Tunnetussa CLIFIT -tapauksessa¹⁷⁸ vuonna 1981, silloinen EY:n tuomioistuin otti kantaa kielelliseen tulkintaan unionin tuomioistuin käytännössä. Ratkaisun perusteluiden mukaan:

On ensiksi huomattava, että yhteisön oikeuden säädökset laaditaan usealla kielellä ja että kaikki kieliversiot ovat todistusvoimaisia; yhteisön oikeuden säännöksen tai määräyksen tulkinta edellyttää näin ollen kieliversioiden vertailua.¹⁷⁹

On lisäksi todettava, että vaikka eri kieliversiot vastaisivat täysin toisiaan, yhteisön oikeudessa käytetään sille ominaista terminologiaa. Sitä paitsi on vielä korostettava, että oikeudellisilla käsitteillä ei välttämättä ole samaa sisältöä yhteisön oikeudessa ja eri kansallisissa oikeuksissa.¹⁸⁰

EU-tuomioistuin vetoaakin usein ratkaisujensa perusteluissa kieleen, kuten termin yleiskielen mukaiseen merkitykseen. Tuomioistuin tekee näin siitä huolimatta, että Euroopan Unionissa on yli kaksikymmentä virallista kieltä, joiden sanojen merkityssisällöt saattavat vaihdella. Kieleen liittyvä perustelu tapa on siinä mielessä ongelmallinen, että sanojen määrittäykset näin monessa kielessä ovat kovin avoimia.¹⁸¹

Keskityn tarkastelussa virka-apudirektiivin tietojen käyttöä koskevaan 16 artiklan 2 kohtaan ja tarvittaessa siihen liittyviin säännöksiin. Kieliversioista olen valinnut vertailun kohteeksi suomen, englannin, ruotsin ja saksan kielet.

¹⁷⁷ Virka-apudirektiivin 23 artikla.

¹⁷⁸ Asia C-283/81 *CILFIT srl*.

¹⁷⁹ Asia C-283/81 *CILFIT srl*, kohta 18.

¹⁸⁰ Asia C-283/81 *CILFIT srl*, kohta 19.

¹⁸¹ Ks. Paunio & Lindroos-Hovinheimo 2008, s. 230.

Tietojenkäyttö muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin:

Tämän direktiivin nojalla vastaanotettuja tietoja ja asiakirjoja saa käyttää **muihin kuin** 1 kohdassa tarkoitettuihin **tarkoituksiin** sen jäsenvaltion, joka ilmoittaa tiedot tämän direktiivin nojalla, toimivaltaisen viranomaisen luvalla ja vain siltä osin, mikä on sallittua tiedot vastaanottavan toimivaltaisen viranomaisen jäsenvaltion lainsäädännön nojalla. Tällainen lupa on myönnettävä, **jos tietoja voidaan käyttää samanlaisiin tarkoituksiin tiedot ilmoittavan toimivaltaisen viranomaisen jäsenvaltiossa.**¹⁸² (Virka-apudirektiivi art. 16.2 FI)

With the permission of the competent authority of the Member State communicating information pursuant to this Directive, and only in so far as this is allowed under the legislation of the Member State of the competent authority receiving the information, information and documents received pursuant to this Directive may be used **for other purposes than** those referred to in paragraph 1. Such permission shall be granted **if the information can be used for similar purposes in the Member State of the competent authority communicating the information.**¹⁸³ (Virka-apudirektiivi art. 16.2 EN)

Upplysningar och dokument som tagits emot i enlighet med detta direktiv får med tillstånd av den behöriga myndighet i den medlemsstat som lämnade upplysningar i enlighet med detta direktiv, användas **för andra ändamål än** dem som avses i punkt 1, dock endast i den utsträckning som detta är tillåtet enligt lagstiftningen i den medlemsstat vars behöriga myndighet tagit emot upplysningarna. Ett sådant tillstånd ska beviljas **om informationen kan användas för liknande ändamål i den medlemsstat vars behöriga myndighet lämnade dem.**¹⁸⁴ (Virka-apudirektiivi art. 16.2 SV)

Mit Zustimmung der zuständigen Behörde des Mitgliedstaats, die im Rahmen dieser Richtlinie Informationen übermittelt, und nur insoweit, als dies gemäß den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats der zuständigen Behörde, die die Informationen erhält, zulässig ist, können die im Rahmen dieser Richtlinie erhaltenen Informationen und Schriftstücke **für andere als** in Absatz 1 genannte **Zwecke** verwendet werden. Diese Zustimmung wird erteilt, **wenn die Informationen in dem Mitgliedstaat der zuständigen Behörde, die die Informationen übermittelt, für ähnliche Zwecke verwendet werden können.**¹⁸⁵ (Virka-apudirektiivi art. 16.2 DE)

Artiklan 16 alakohdan 2 mukaan tietoja voidaan käyttää muihin kuin 1 kohdassa tarkoitettuihin tarkoituksiin. Sananmukaisesti tämä kattaa siis tietojen käytön kaikkeen muuhun tarkoitukseen. Käsitettä ”muihin tarkoituksiin” ei ole rajoitettu tai tarkennettu kyseisessä artiklassa tai direktiivin muissa kohdissa. Eri kieliversioiden välillä ei ole eroavaisuutta. Ainoa rajoite on, että tietoja saa käyttää vain siltä osin, mikä on sallittua tiedot vastaanottavan toimivaltaisen viranomaisen jäsenvaltion lainsäädännön nojalla. Tämä lause jättää käyttöalan myös hyvin laajaksi, sillä se kattaa kunkin jäsenvaltion osalta koko kyseisen valtion kansallisen lainsäädännön.

¹⁸² Neuvoston direktiivi 2011/16/EU, annettu 15 päivänä helmikuuta 2011, hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta.

¹⁸³ Council directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC.

¹⁸⁴ Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG.

¹⁸⁵ Richtlinie 2011/16/EU des rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG.

Artiklassa puhutaan tämän direktiivin nojalla saaduista tiedoista eli tiedoista, jotka on ensisijaisesti saatu verotuksellisia tarkoituksia varten, ja ovat siten virka-apudirektiivin nojalla jo vastaanottavan valtion toimivaltaisten viranomaisten hallussa. Näiden jo hallussa olevien tietojen käyttö muihin tarkoituksiin edellyttää lupaa tiedot ilmoittaneen valtion toimivaltaisilta viranomaisilta. Direktiivissä ei määritellä luvan pyytämistä tai siihen liittyviä määräaikoja. Eikä direktiivissä oteta kantaa siihen, että tulisiko luvan olla yksittäinen ja tapauskohtainen vai voiko lupa olla esimerkiksi yhteisesti sovittu linjaus tai muu yhteisymmärrys. Tämänkään osalta kieliversiossa ei ole havaittavissa merkityksellisiä eroja.

Artiklan mukaan lupa tietojen käyttämiseen muihin tarkoituksiin on myönnettävä, jos tietoja voidaan käyttää samanlaisiin tarkoituksiin tiedot ilmoittavan toimivaltaisen viranomaisen jäsenvaltiossa. Tietojen käyttöä muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin ei voi siis estää, jos tietoja voidaan käyttää näihin samoihin tarkoituksiin tiedot luovuttavassa jäsenvaltiossa. Vastaavasti taas lupaa tietojen käyttämiseen muihin tarkoituksiin ei tarvitse myöntää, jos tietoja ei voida käyttää samoihin tarkoituksiin tiedot luovuttavassa jäsenvaltiossa. Sanamuoto ei kuitenkaan estä antamasta lupaa tietojen käyttöön myös tällaisissa tilanteissa. Artikla tai direktiivi muutoinkaan ei estä missään tilanteessa antamasta lupaa tietojen käyttämiseen muihin tarkoituksiin, sillä kyseessä olevat tiedot on jo alun perin saatettu vastaanottavan jäsenvaltion tietoon direktiivin mukaisesti. Tästä syystä esimerkiksi 17 artiklan mukaisia rajoituksia, joiden perusteella tietojen luovuttamisesta voidaan direktiivin mukaan kieltäytyä, ei ole tarpeen analysoida.

Kielellisille argumenteille ei monikielisyyden johdosta voida EU-oikeudessa kuitenkaan antaa samanlaista merkitystä kuin kansallisissa tuomioistuimissa. Usein monikielisyyden haaste näkyy siinä, että eri kieliversiot saattavat toisinaan erota huomattavastikin toisistaan pelkäänsä siksi, että eri kielet käsitteistävät samaa toimintaa eri tavoin. EU-oikeuden tulkinta lähtee siksi säännöksen päämäärästä käsin. Tulkinnassaan tuomioistuin pyrkii lähtemään lain tarkoituksesta. Jolloin yksittäisen säännöksen tulkinnassa käytetään EU:n perustamissopimuksista ilmenevää tavoitteiden kokonaisuutta.¹⁸⁶

¹⁸⁶ Paunio & Lindroos-Hovinheimo 2008, s. 234.

7.1.2 Virka-apudirektiivin systeeminen ja teleologinen tulkinta

Edellisessä luvussa tarkasteltiin tietojen käyttöä ja käytön rajoituksia muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin kielellisen tulkinnan avulla. EU-oikeudessa kielellisen tulkinnan ohella on korostunut merkitys systeemisellä ja teleologisella tulkinnalla. Jo vuonna 1982 CLIFIT-tapauksessa EY-tuomioistuin esitti linjauksen, jonka mukaan jokainen yhteisön oikeuden säännös tai määräys on sijoitettava asiayhteyteensä ja sitä on tulkittava siten, että huomioon otetaan yhteisön oikeus kokonaisuudessaan, sen tavoitteet sekä sen kehitysaste tulkittavana olevan säännöksen tai määräyksen soveltamisajankohtana.¹⁸⁷ Tämä linjaus kuvastaa sitä, että unionin oikeuden tulkinnassa on kielellisten argumenttien lisäksi otettava huomioon systeemin kokonaisuus ja oikeuskehityksen dynaamisuus.¹⁸⁸

EU-perussopimukset ja muut primäärioikeuden normit ovat EU-oikeuden tulkinnassa ensisijaisia muihin unionin oikeuslähteisiin nähden. Tästä hierarkiasta seuraa, että johdettua oikeutta tulee tulkita yhdenmukaisesti primäärioikeuden sekä unionin oikeuden yleisten periaatteiden kanssa, ja että johdetun oikeuden pätevyyttä arvioidaan primäärioikeuden säännösten suhteen.¹⁸⁹ Unionin tuomioistuimen keskeinen rooli unionin oikeuden tulkinnassa ja tuomioistuinikäytännöstä johdetut oikeudelliset periaatteet johtavat siihen, että oikeuskäytäntö on sijoitettava asiayhteyteen kirjoitetun EU-normiston ja aikaisemman unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa. EU-oikeudessa usein vedotaankin yleisiin oikeusperiaatteisiin tulkinta-argumentteina¹⁹⁰.

Teleologisella eli tarkoituspärisellä tulkinnalla tarkoitetaan lausekkeen tulkintaa sen päämäärästä käsin. Toisin sanoen selvitetään ensin ne tavoitteet, joita sääntelyllä pyritään edistämään. Sen jälkeen arvioidaan näin saatujen tulkintavaihtoehtojen tosialliset seuraukset ja lopulta valitaan se tulkintavaihtoehto, joka parhaiten edistää sääntelyn tavoitteita.¹⁹¹ Unionin oikeudessa teleologinen tulkinta tarkoittaa, että tuomioistuin tulkitsee tulkittavan oikeussäännön tarkoituksen lisäksi tapausta perustamissopimusten tavoitteiden mukaisesti. Teleologinen tulkinta on välttämätöntä, sillä unionin tuomioistuimen tehtävä on tulkinnoillaan kehittää oikeutta¹⁹². Tulkinnalla pyritään löytämään EU:n perussopimusten alkuperäinen tavoite ja tarkoitus.

¹⁸⁷ Asia C-283/81 *CLIFIT srl*, kohta 20.

¹⁸⁸ Raitio 2016, s. 186.

¹⁸⁹ Raitio 2016, s. 186.

¹⁹⁰ Raitio 2016, s. 188.

¹⁹¹ Hirvonen 2011, s. 40. Ks. myös Hurri 2006, s. 101–109, joka hahmottelee oikeuden sisäistä ja ulkoista teleologiaa.

¹⁹² Virolainen & Martikainen 2010, s. 211.

Teleologisen tulkinnan merkitys korostuu erityisesti silloin, kun säännöksen sanamuodon mukainen tulkinta on haastavaa. Unionin tuomioistuimen käyttämä teleologinen tulkinta yhdessä systeemisen tulkinnan kanssa syventää jäsenvaltioiden välistä integraatiota.¹⁹³

Tarkastelen seuraavaksi virka-apudirektiivin nojalla saatujen tietojen käyttöä muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin EU-oikeudellisten tavoitteiden näkökulmasta. Tällä tarkoitan direktiivin säännösten tulkintaa direktiivin tavoitteista käsin sekä unionin perustamissopimusten mukaista tulkintaa. Lisäksi huomioon on otettava tilannesidonnainen tulkinta.

Virka-apudirektiivin johdannon mukaan jäsenvaltiot tarvitsevat globalisaation aikakaudella yhä enemmän keskinäistä avunantoa verotuksen alalla. Oikean määräisen verotuksen toimitaminen yksittäisessä jäsenvaltiossa on nykyisin vaikeampaa veronmaksajien liikkuvuudesta johtuen ja tästä aiheutuu kaksikertaista verotusta, joka houkuttelee veropetoksiin ja veronkiertoon, joka taas vaarantaa sisämarkkinoiden toimintaa. Jotta tällaiset kielteiset vaikutukset voitaisiin estää, on kehitettävä uudenlainen hallinnollinen yhteistyö jäsenvaltioiden verohallintojen välillä, sekä välineet, joilla voidaan aikaan saada jäsenvaltioiden välinen luottamus.¹⁹⁴ Kauttalinjan direktiivin tärkein tarkoitus on sisämarkkinoiden toiminnan turvaaminen pyrkimällä vähentämään mahdollisuuksia verojen välttämiseen, -kiertämiseen ja veropetoksiin.

Tietojenvaihdon lähtökohtana on siten verotukselliset syyt, joka on myös lähtökohta tietojen käyttöön muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin. Sillä muihin tarkoituksiin tietoja käytettäessä, tietojen tulee olla alun perin toimitettu vastaanottavaan valtioon direktiivissä määriteltujen verotuksellisten syiden johdosta. Joten vaikka virka-apudirektiivin johdannon 8 kohdan mukaan jäsenvaltioilla ei ole oikeutta urkkia tietoja tai pyytää tietoja, joilla ei todennäköisesti ole merkitystä tietyn veronmaksajan veroasioissa, ei tämä rajoita 16 artiklan 2 kohdan mukaan tietojen käyttämistä muihin tarkoituksiin. Vaikkakin kohta korostaa sitä, että tietoja ei voi pyytää pelkästään muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin.

Virka-apudirektiivin johdannon 18 kohdassa on kuitenkin maininta tietojen käytöstä muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin:

Hallinnollisen yhteistyön tehokkuuden kannalta on tärkeää, että tämän direktiivin nojalla tietoja ja asiakirjoja saanut jäsenvaltio voisi tässä direktiivissä säädetyin rajoituksin käyttää niitä myös muihin tarkoituksiin.

¹⁹³ *Äimä* 2009, s. 62.

¹⁹⁴ Virka-apudirektiivin johdannon 1 ja 2 kohdat.

Tässä kohdassa viitataan hallinnollisen yhteistyön tehokkuuteen, jonka tavoitetta pyritään saavuttamaan sillä, että tietoja voi käyttää myös muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin.

Virka-apudirektiivin johdannon 21 kohdan mukaan direktiivi sisältää vähimmäissäännöt. Eikä sen pitäisi estää jäsenvaltioiden oikeutta tehdä laajempaa yhteistyötä muiden jäsenvaltioiden kanssa kansallisen lainsäädäntönsä tai muiden jäsenvaltioiden kanssa tehtyjen kahden- tai monenvälisen sopimusten mukaisesti. Johdannon mukaisilla tavoitteilla ei selkeästi ole tarkoitus estää tai rajoittaa tietojen käyttöä muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin, pikemminkin jäsenvaltioita kannustetaan tiiviiseen yhteistyöhön, ottamatta kantaa sen sisältöön tai muotoihin. Kuitenkin niin, että jäsenvaltion tehdessä virka-apudirektiiviä tiiviimpää yhteistyötä kolmannen maan kanssa, ei sen pitäisi kieltäytyä vastaavasta yhteistyöstä muiden jäsenvaltioiden kanssa, jotka haluavat aloittaa tällaisen keskinäisen laajemman yhteistyön¹⁹⁵. Esimerkiksi Yhdysvaltojen kanssa sovitut FATCA-sopimukset tai Pohjoismaisen virka-apusopimuksen nojalla tehtävä yhteistyö voivat estää kieltäytymästä vastaavasta keskinäisestä yhteistyöstä jonkin muun jäsenvaltion kanssa. Tässä johdannon tavoitteessa puhutaan vain laajemmasta yhteistyöstä eikä sitä rajata koskemaan pelkästään verotusta. Tästä voisi tehdä johtopäätöksen, että laajempi yhteistyö voisi kattaa myös muuhun kuin verotuksellisiin tarpeisiin kuuluvan yhteistyön.

Direktiivit ovat osa unionin johdettua oikeutta ja niitä tulee tulkita perussopimusten ja siitä johdettujen periaatteiden valossa. Virka-apudirektiivin johdannon 28 kohdassa myös erikseen mainitaan, että tässä direktiivissä kunnioitetaan perusoikeuksia ja noudatetaan periaatteita, jotka tunnustetaan erityisesti Euroopan Unionin perusoikeuskirjassa.

7.1.3 Tietojen luovuttaminen sellaisenaan muille viranomaisille

Kansallisen lainsäädännön perusteella veroviranomaisilla voi olla velvollisuus luovuttaa hallussaan olevia tietoja muille viranomaisille. Esimerkiksi Suomessa verohallinto luovuttaa säännöllisesti tietoja muille viranomaisille. Nämä säännönmukaiset tietojen luovutukset on koottu verohallinnon verkkosivuille¹⁹⁶. Verohallinto luovuttaa muun muassa kansaneläkelain (568/2007) 85 §:n nojalla henkilöasiakkaiden tulo- ja varallisuustiedot vuosittain Kansanelä-

¹⁹⁵ Virka-apudirektiivin johdannon 22 kohta.

¹⁹⁶ Verohallinto 2017a.

kelaitokselle. Nämä kattavat muun muassa luonnollisen henkilön ansio- ja pääomattulotiedot eriteltyinä, salassapitosäännösten tai muiden tiedon saantia koskevien rajoitusten estämättä.

Tietojen luovuttaminen Verohallinnon ulkopuolelle, muun kansallisen lain mukaisesti toisen viranomaisten käyttöön tarkoittaa, että tietoja käytetään muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin. Virka-apudirektiivin 16 artiklan 2 alakohdan mukaan tietojen käyttö tällaisiin tarkoituksiin edellyttää tiedot lähettävän valtion antamaa lupaa. Direktiivissä ei määritellä luvan pyytämisen muotoa tai luvan antamisen muotoa, eikä anneta määräaikaa tällaisen luvan käsittelylle.

Edellä kuvattujen tietojen luovuttaminen Verohallinnon ulkopuolelle edellyttäisi siis erillistä lupaa jokaiselta jäsenvaltiolta. Samoin erillinen lupa tarvittaisiin jokaista eri käyttötarkoitusta varten. Yksityiskohtaisten säännösten puuttuessa direktiivin sananmukainen tulkinta jää avoimeksi ja tulkintaa täytyy jatkaa direktiivin tavoitteista käsin. Direktiivin esipuheen 18 kohdan mukaan hallinnollisen yhteistyön tehokkuuden kannalta on tärkeää, että tämän direktiivin nojalla tietoja ja asiakirjoja saanut jäsenvaltio voisi tässä direktiivissä säädetyin rajoituksin käyttää niitä myös muihin tarkoituksiin. Toisin sanoen, tehokkuus on tärkeä arvo, jonka johdosta tietoja voidaan käyttää muihin tarkoituksiin. Kuitenkin esipuhekin rajoittaa käytön muihin tarkoituksiin vain direktiivin säännösten mukaisesti, joten tämän tavoitteen mukainen tulkinta ei supista eikä laajenna artiklan 16 alakohdan 2 mukaista tietojen käyttöä muihin tarkoituksiin.

Virka-apudirektiivin esipuheen 21 kohdan mukaan direktiivi sisältää vähimmäissäännöt, ja sen ei pitäisi näin ollen vaikuttaa jäsenvaltioiden oikeuteen tehdä laajempaa yhteistyötä muiden jäsenvaltioiden kanssa kansallisen lainsäädäntönsä tai muiden jäsenvaltioiden kanssa tehtyjen kahden- tai monenvälisten sopimusten mukaisesti. Tämä tarkoittaa siis sitä, että jäsenvaltiot voivat sopia tätä direktiiviä laajemmasta yhteistyöstä. Josta esimerkkinä voidaan pitää laajaa tietojenvaihtoa pohjoismaisen virka-apusopimuksen nojalla. Tämäkään esipuheen tavoite ei kuitenkaan mielestäni vaikuta direktiivin 16 artiklan 2 alakohdan tulkintaan, sillä laajemmalla yhteistyöllä tarkoitetaan tässä erillisiä valtioiden välisiä sopimuksia tai kansallista lainsäädäntöä. Tämä kohta ei anna tulkinta-apua kysymykseen, mihin kaikkeen muuhun tietojen käyttöön lupa voidaan antaa, missä muodossa lupa tulisi pyytää tai antaa, missä määräajassa lupa tulisi käsitellä ja kuinka pitkään tällainen lupa on voimassa.

Kuten aiemmin on todettu, direkttiivin tietojen luovuttamista koskevia rajoituksia ei ole tarpeen tarkastella silloin, kun kyse on tietojen käyttämisestä muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin. Tämä siksi, että tietoja voidaan luovuttaa vain verotuksellisiin tarkoituksiin ja vasta sitä tarkoitusta varten direkttiivin mukaisesti saatuja tietoja voidaan mahdollisesti käyttää muihin tarkoituksiin. Direkttiivin mukaiset rajoitukset on siten otettu jo huomioon sitä ennen. Näin ollen myöskään esipuheen 19 ja 20 kohtien mukaiset taustatavoitteet rajoituksia koskien eivät vaikuta tietojen käyttämiseen muihin tarkoituksiin.

Virka-apudirektiivin esipuheen 8 kohdan mukaan hallinnollisesta yhteistyöstä vastaavien, jäsenvaltioiden paikallisten tai kansallisten viranomaisten välillä olisi oltava enemmän yhteyksiä, sillä niiden puuttuminen johtaa tehottomuuteen, hallinnollisten yhteistyöjärjestelyiden vajaakäyttöön ja viivästyksiin. Lisäksi esipuheen 18 alakohdan mukaan jäsenvaltioiden ja komission välistä yhteistyötä tarvitaan yhteistyömenettelyjen jatkuvaa tarkastelua varten sekä kokemusten ja parhaiden toimintatapojen vaihtoa varten kyseisillä aloilla. Tämä on nimenomaisesti todettu myös 15 artiklassa, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat yhdessä komission kanssa laatia suuntaviivoja kaikista seikoista, joita pidetään parhaiden toimintatapojen kannalta tarpeellisina. Toisin sanoen tämä mahdollistaa sen, että jäsenvaltiot voivat yhdessä komission kanssa sopia direkttiivin soveltamisesta tarvittavalla tavalla. Koska direkttiivissä ei ole säännöksiä, jotka kieltäisivät jäsenvaltioita antamasta lupaa tietojen käytölle muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin, voidaan tällaisesta muusta käytöstä sopia yhdessä jäsenvaltioiden kesken, antamalla yhteinen suuntaviiva tietojen käytölle. Tällöin ainoa direkttiivin mukainen rajoite on se, että tietojen käytön tulee olla sallittua kyseisiin tarkoituksiin tiedot vastaanottavan jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön nojalla. Koska direkttiivi ei myöskään aseta määrämuotoa tällaisen luvan pyytämiseksi tai antamiselle eikä aseta sille määräaikaa eikä voimassaoloaikaa, on tällaisesta asiasta mahdollista sopia jäsenvaltioiden ja komission yhteisymmärryksessä.

Direktiivi on säädetty parantamaan jäsenvaltioiden välistä yhteistyötä veropetosten ja veronkierron estämiseksi ja sen esipuheessa toistuu hyvin vahvasti tehokkuuden tarve ja vaatimus. Jotta direkttiivin mukaisia tietoja voidaan käyttää muihinkin kansallisten lainsäädäntöjen vaatimiin tarkoituksiin, on tehokkuuden kannalta välttämätöntä sopia tarkempia yhteisiä suuntaviivoja tietojen käytöstä muihin tarkoituksiin. Unionissa on 28 jäsenvaltiota, joilla jokaisella voi olla useita eri tarpeita tietojen käyttämiseksi, joten syntyy melkoinen lupien viidakko, jos jokainen valtio joutuu pyytämään jokaiseen asiaan erillisen luvan jokaiselta jäsenvaltiolta ja pahimmassa tapauksessa luvan katsottaisiin olevan voimassa vain yhden vuoden tai tapauksen

kerrallaan. Haasteeksi voi muodostua löytää yhteisymmärrys suuntaviivojen laatimiseksi. Tästä voidaankin johtaa seuraava kysymys: milloin tietojenvaihdossa saatu tieto muuttuu niin sanotusti omaksi tiedoksi. Eli vaikka tieto olisi alun perin saapunut vastaanottavaan valtioon virka-apudirektiivin nojalla, on sitä saatettu jatko käsitellä vastaanottavassa valtiossa, jolloin se on yhdistetty osaksi kansallisia tietoja. Muuttuko tieto tällöin osaksi kansallista tietoa, jota käsitellään vain kansallisen lainsäädön mukaan vai tulisiko se pitää aina erillisenä alkuperäisestä tietojensaantilähteestä johtuen.

7.1.4 Tietojenvaihdossa saadun jalostetun tiedon luovuttaminen

Edellisessä luvussa käsiteltiin virka-apudirektiivin nojalla saatujen tietojen luovuttamista ja käyttämistä sellaisenaan muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin. Päädyttiin siihen, että virka-apudirektiivi ei estä jäsenvaltioita ja komissiota solmimasta yhteisiä suuntaviivoja tällaiselle tietojen käytölle. Pikemminkin tällaisten suuntaviivojen solmiminen vastaa direktiivin tehokkuusvaatimuksen, joka on tullut myös ilmi joulukuussa 2017 julkaistussa komission raportissa¹⁹⁷, jonka mukaan jäsenvaltioiden tulisi tehostaa virka-apudirektiivin nojalla saatujen tietojen hyödyntämistä. Koska yhteisymmärryksen saaminen jäsenvaltioiden välillä voi olla haastavaa, eikä siten pystytä välttämättä huomioimaan kaikkia jäsenvaltioiden kansallisia tarpeita, on hyvä myös pohtia, muuttuuko tietojenvaihdossa saatu tieto jossakin vaiheessa kansalliseksi tiedoksi, jolloin tiedon alkuperä menettää merkityksensä, eikä veroviranomaisen ole tarpeen enää huomioida direktiivin säännöksiä tietojen käytössä myöskään muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin. Virka-apudirektiivin säännökset eivät kuitenkaan mene niin pitkälle, että käsittelevät millään tavoin direktiivin nojalla saatujen tietojen mahdollista muuttumista kansalliseksi tiedoksi. Näkemykseni mukaan tästä voidaan myös sopia jäsenvaltioiden ja komission laatimilla suuntaviivoilla.

7.2 Tietosuojan merkitys tietojenvaihdossa

Euroopan neuvoston yleissopimus yksilöiden suojelusta henkilötietojen automaattisessa tietojen käsittelyssä (yleissopimus) astui voimaan vuonna 1981. Yleissopimus oli ensimmäinen ja edelleen voimassa oleva¹⁹⁸ merkittävä kansainvälisoikeudellisesti sitova henkilötietojen suo-

¹⁹⁷ Ks. SWD(2017) 462 final.

¹⁹⁸ Yleissopimuksen modernisointi on aloitettu vuonna 2011 ja sen on määrä tulla voimaan toukokuussa 2018. Modernisointi koskee erityisesti yksilöiden suojelua henkilötietojen automaattisessa tietojen käsittelyssä. Ks. myös Tietosuojavaltuutetun toimisto 2017b.

jaa koskeva oikeudellinen instrumentti. Yleissopimuksen jälkeen useat maat Suomi mukaan lukien säätivät kansallisen henkilötietojen käsittelyä koskevan lain. Kansalliset lait poikkesivat kuitenkin sen verran toisistaan, että Euroopan neuvostoon kuuluvien maiden kansalaiset joutuivat eriarvoiseen asemaan perusoikeuksien ja -vapauksien näkökulmasta. Näiden oikeuksien ja vapauksien turvaamiseksi ja jäsenvaltioiden integraation edistämiseksi säädettiin vuonna 1995 voimaan astunut henkilötietodirektiivi¹⁹⁹.²⁰⁰

7.2.1 Henkilötietodirektiivi

Henkilötietodirektiivin tavoitteena on turvata yksilöiden perusoikeudet ja -vapaudet. Erityisesti turvata oikeus yksityisyyteen henkilötietojen käsittelyssä ja henkilötietojen vapaa liikkuminen EU:n jäsenvaltioiden välillä. Yksityisyyteen liittyvä syy ei saa estää jäsenvaltioita siirtämästä henkilötietoja jäsenvaltioista toiseen. Jäsenvaltioiden tehtävänä on myös huolehtia, että sen lainsäädäntöä sovelletaan direktiivin osoittamalla tavalla. Direktiiviä sovelletaan sekä automaattisesti että manuaalisesti toteutettavaan tietojen käsittelyyn ja se kattaa myös tietojen luovuttamisen. Henkilötietodirektiivi mahdollistaa myös julkisuusperiaatteen huomioon ottamisen kansallisessa lainsäädännössä. Julkisuusperiaate ja yksityisyyden suoja henkilötietojen käsittelyssä ovat laintasolla sopeutettava toisiinsa.²⁰¹ Henkilötietojen suojan ja julkisuuden suhdetta on arvioitu muun muassa EY-tuomioistuimen tapauksessa *Österreichischer Rundfunk*²⁰². Tapauksessa oli kyse kansallisesta lainsäädännöstä, jonka mukaan viranomaisella oli velvollisuus koota julkiseen selvitykseen sellaisten henkilöiden ansiotulot, jotka ylittivät tietyn euromäärän. Tuomioistuimen ennakkoratkaisun mukaan tällaista nimien laajaa julkistamista ei pidetty henkilötietodirektiivin vastaisena, mikäli se oli välttämätöntä sekä tarkoituksenmukaista julkisten varojen asianmukaisen hoidon valvomiseksi.²⁰³

Henkilötietodirektiivin 7 artiklan mukaan jäsenvaltion on säädettävä siitä, että henkilötietoja voidaan käsitellä ainoastaan direktiivin määrittämillä tavoilla. Näistä verotuksen kannalta merkityksellisimpiä ovat tilanteet, joissa rekisteröity on antanut suostumuksensa (kohta a), tilanteet joissa käsittely on tarpeen rekisterinpitäjän laillisen veloitteen noudattamiseksi (kohta c), ja tilanteet, joissa käsittely on tarpeen yleistä etua koskevan tehtävän suorittamiseksi tai sellaisen julkisen vallan käyttämiseksi, joka kuuluu rekisterinpitäjälle tai sivulliselle,

¹⁹⁹ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 95/46/EY annettu 24 päivänä lokakuuta 1995, yksilöiden suojelusta henkilötietojen käsittelyssä ja näiden tietojen vapaasta liikkuvuudesta.

²⁰⁰ *Vanto* 2011, s. 15 – 16.

²⁰¹ HE 95/1998 Hallituksen esitys Eduskunnalle henkilötietolaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

²⁰² Yhdistyt asiat C-465/00, C-138/01 ja C-139/01, *Österreichischer Rundfunk ym.*, Kok. 2003, s. I-4989.

²⁰³ *Mäenpää* 2008, s. 48.

jolle tiedot luovutetaan (kohta e). Lisäksi merkitystä voi olla 7 artiklan f kohdalla, jonka mukaan jäsenvaltion on säädettävä myös henkilötietojen käsittelystä tilanteissa, joissa käsittely on tarpeen rekisterinpitäjän tai tiedot saavan sivullisen oikeutetun intressin toteuttamiseksi. Tätä kohtaa kuitenkin rajoittaa jäsenvaltion velvollisuus turvata yksilöille heidän perusoikeutensa ja -vapautensa sekä oikeus yksityisyyteen.

EU:n tuomioistuin on ennakkoratkaisussa C-13/16²⁰⁴ ottanut kantaa henkilötietojen käsittelyyn sivullisen oikeutetun intressin toteuttamiseksi. Ratkaisun mukaan henkilötietodirektiivin 7 artiklan f kohtaa on tulkittava siten, ettei siinä aseteta velvollisuutta luovuttaa tietoja sivulliselle. Kyseinen direktiivin alakohta ei kuitenkaan ole este tietojen luovuttamiselle kansallisen oikeuden nojalla. Tapauksessa oli kyse siitä, onko Latvian poliisin luovutettava vahingon aiheuttaneen henkilön tietoja sivulliselle siviilisoikeudellisen vahingonkorvauskanteen nostamiseksi.²⁰⁵ Tietojen luovuttaminen henkilötietodirektiivin 7 artiklan f kohdan mukaan edellyttää siten ensinnäkin joko rekisterinpitäjän tai tiedot saavan sivullisen oikeutettua intressiä tietojen käsittelyyn, toiseksi käsittelyn on oltava tarpeen kyseisen oikeutetun intressin toteuttamiseksi ja kolmanneksi sen henkilön, jonka tietoja luovutetaan, nauttimat perusoikeudet ja -vapaudet eivät saa syrjäyttää edellä mainittua oikeutettua intressiä.

Henkilötietodirektiivi ei siten näyttäisi rajoittavan virka-apudirektiivin nojalla saatujen verotustietojen tarpeenmukaista ja tehokasta käsittelyä. Henkilötietodirektiivi määrittää ne suunta-
viivat, joista kansallisessa lainsäädännössä on säädettävä henkilötietojen käsittelystä, jättäen kuitenkin tilaa myös erilaisille kansallisille julkisuusperiaatteille. Henkilötietodirektiivi ei lähtökohtaisesti rajoita tietojen luovuttamista julkisen vallan käyttämiseksi, eikä myöskään sivullisille, kun siihen on oikeutettu intressi, joka ei ole perusoikeuksien ja -vapauksien kanssa ristiriidassa.

7.2.2 Tietosuoja-asetus

EU:n yleinen tietosuoja-asetus²⁰⁶ kumoaa henkilötietodirektiivin ja sitä sovelletaan kaikissa jäsenvaltioissa 25.5.2018 alkaen. Tietosuoja-asetusta sovelletaan jatkossa lähtökohtaisesti kaikkeen henkilötietojen käsittelyyn ja sitä täydennetään ja täsmennetään kansallisella lain-

²⁰⁴ Asia C-13/16, *Valsts policijas Rīgas reģiona pārvaldes Kārtības policijas pārvalde v. Rīgas pašvaldības SIA "Rīgas satiksme"*, kohdat 27 ja 34

²⁰⁵ *Tietosuojavaltuutetun toimisto* 2017a.

²⁰⁶ Euroopan parlamentin ja neuvoston asetusta (EU) 2016/679, annettu 27 päivänä huhtikuuta 2016, luonnollisten henkilöiden suojelusta henkilötietojen käsittelyssä sekä näiden tietojen vapaasta liikkuvuudesta ja direktiivin 95/46/EY kumoamisesta (yleinen tietosuoja-asetus)

säädännöllä. Uudistuvan lainsäädännön tavoitteena on parantaa henkilötietojen suojaa sekä rekisteröityjen oikeuksia, vastata uusiin globalisaatioon ja digitalisaation liittyviin tietosuoja-kysymyksiin, yhtenäistää edelleen tietosuojansäätelyä kaikissa EU-maissa sekä edistää digitaalisten sisämarkkinoiden kehittymistä.²⁰⁷

Tietosuoja-asetuksen johdannon mukaan henkilötietodirektiivin mukaiset tavoitteet ja periaatteet ovat edelleen päteviä, mutta sen avulla ei pystytty estämään tietosuojan hajanaisuutta, oikeudellista epävarmuutta ja verkkoympäristössä toimimiseen liittyviä henkilötietoriskejä. Jäsenvaltioiden eroavaisuudet henkilötietojen suojassa saattavat estää henkilötietojen vapaan liikkuvuuden unionin alueella, vääristää kilpailua ja estää viranomaisia suorittamasta unionin oikeuden mukaisia velvollisuuksiaan. Edellä mainitut ovat keskeisiä tietosuojauudistuksen tarpeita ja tavoitteita.

Tulevan tietosuoja-asetuksen soveltamista valmistellaan useilla forumeilla niin kansallisesti kuin jäsenvaltioiden välilläkin. Yksi näistä on julkisen hallinnon tietohallinnon kehittämistyöryhmä, jonka tavoitteena on informaatio-oikeudellisten säännösten yhteensovittaminen uuteen tiedonhallintaa koskevaan lakiin. Tähän työhön kuuluu esimerkiksi nykyisen julkisuuslain henkilötietojen suojaa koskevien säännösten sovittaminen tietosuoja-asetuksen kanssa.²⁰⁸

Henkilötietojen käsittely ja virallisten asiakirjojen julkisuus on kirjattu asetuksen 86 artiklaan, artiklan sisältö mukaillee henkilötietodirektiivin aikaista unionin tuomioistuin käytäntöä julkisuuden suhteen. Tietosuoja-asetuksen 6 artiklan alakohdat vastaa pitkälti sisällöltään henkilötietodirektiivin 7 artiklan alakohtia, alakohdan 1f sanamuotoa on kuitenkin tarkennettu seuraavasti: 1. Käsittely on lain mukaista ainoastaan jos ja vain siltä osin kuin vähintään yksi seuraavista edellytyksistä täyttyy f) käsittely on tarpeen rekisterinpitäjän tai kolmannen osapuolen oikeutettujen etujen toteuttamiseksi, paitsi milloin henkilötietojen suojaa edellyttävät rekisteröidyn edut tai perusoikeudet ja – vapaudet syrjäyttävät tällaiset edut, erityisesti jos rekisteröity on lapsi. Ensimmäisen alakohdan f alakohtaa ei sovelleta tietojen käsittelyyn, jota viranomaiset suorittavat tehtäviensä yhteydessä. Myöskään tietosuoja-asetus ei vaikuttaisi rajoittavan virka-apudirektiivin tietojen käyttöä, vaikka se tulee ottaa huomioon tietojen käsittelyssä. Nähtäväksi jää, miten tietosuoja-asetus käytännössä tulee vaikuttamaan.

²⁰⁷ *Tietosuojavaltautetun toimisto 2017c.*

²⁰⁸ *Tietosuojavaltautetun toimisto 2017d.*

8 TIETOJENVAIHDOSSA SAADUN TIEDON KÄYTTÄMINEN OECD:N MALLIVEROSOPIMUKSEN MUKAISESTI

OECD:n malliverosopimuksen 26 artikla koskee tietojen vaihtamista. Malliverosopimus ja sen kommentaari julkaistaan englanniksi ja ranskaksi ja ne ovat luettavissa sähköisesti vuoden 1998 versiosta alkaen²⁰⁹. Vuoden 2008 malliverosopimuksesta on saatavilla *Anders Collianderin* laatima suomennos²¹⁰. Malliverosopimuksen kommentaaria ei ole käännetty suomen kielelle. Käyn tässä luvussa aluksi läpi pääpiirteissään tietojenvaihtoa koskevan artiklan 26, vuoden 2008 suomenkielisen version mukaan. Tämä antaa hyvän yleiskuvan tietojen käytöstä malliverosopimuksen mukaan. Lisäksi tarkastelen malliverosopimuksen ja sen kommentaarin oikeudellista merkitystä, jonka hahmottaminen on olennaista verosopimusten tulkinnan kannalta. Viimeisissä alaluvuissa käsittelen tarkemmin tietojen käyttämistä malliverosopimuksen mukaisesti. Tämän tarkastelun pohjana on käytetty malliverosopimuksen alkuperäisversioita eri vuosilta. Vuoden 1963 ja 1977 versioiden kommentit perustuvat *Kritiina Äimän Verotustiedot* kirjaan. Eri vuosiversioiden tarkastelu on tärkeää, sillä useat voimassa olevat kahdenkeskiset verosopimukset perustuvat vanhempiin mallisopimusversioihin, kuten luvun viisi maakohtaisesta vertailusta voidaan huomata. Uudemmissa versioissa, erityisesti uusimmalla kommentaarilla voi kuitenkin olla merkitystä myös vanhojen voimassaolevien verosopimusten tulkinnassa ja soveltamisessa.

8.1 Malliverosopimuksen artikla 26

Tietojenvaihtoartikla sijoittuu malliverosopimuksen toiseksi viimeiseen erityisiä määräyksiä koskevaan alalukuun, jossa käsitellään myös syrjäntäkieltoa, keskinäistä sopimusmenettelyä, virka-apuaverojen perinnässä, diplomaattisen edustuston ja konsuliedustuston jäseniä sekä alueellista laajentamista. Artikla 26 jakautuu viiteen eri kappaleeseen, joista ensimmäinen käsittelee mitä tietoja tulee vaihtaa, toinen kappale käsittelee tietojen salassapitoa, kolmas kappale sisältää tietojenvaihdon rajoitukset, neljännessä ja viidennessä kappaleessa käsitellään tietojenvaihtopyyntöä koskevia velvollisuuksia.

²⁰⁹ OECD iLibrary

²¹⁰ Käännös on luettavissa mm. suomenlaki.com palvelussa.

Tietojenvaihtoartiklan ensimmäisen kappaleen mukaan sopimusvaltioiden tulee vaihtaa keskenään sellaisia tietoja, jotka ovat ennalta arvioiden olennaisia kaikenlaisia veroja koskevan lainsäädännön hallinnoimiseksi ja toimeenpanemiseksi. Lähtökohtana on siis, että kaikkia tietoja voidaan vaihtaa, kunhan ne ovat ennalta arvioiden olennaisia verotuksen kannalta. Tietoja voidaan siten vaihtaa vain verotuksellisiin tarkoituksiin. Ennalta ei kuitenkaan tarvitse olla varmaa, että tiedot ovat olennaisia juuri kyseisen verotuksen kannalta. Riittää, että lähtötilanteessa ne vaikuttavat olennaisilta.

Tietoja ei myöskään ole rajoitettu koskemaan mitään tiettyjä veroja, vaan kappaleessa todetaan, että tietojen tulee olla olennaisia tämän sopimuksen määräysten soveltamiseksi tai sopimusvaltioiden tai niiden valtiollisten osien tai paikallisviranomaisten lukuun määrättäviä kaiken laatuista veroja koskevan sisäisen lainsäädännön hallinnoimiseksi tai toimeenpanemiseksi. Kappaleessa erityisesti todetaan, että verosopimuksen 1 ja 2 artikla eivät rajoita tietojenvaihtamista. Sopimuksen 1 artikla käsittelee sopimuksen piiriin kuuluvia henkilöitä ja 2 artikla sopimuksen piiriin kuuluvia veroja. Toisin sanoen, riippumatta siitä, että malliverosopimuksen piiriin kuuluvat verot on rajattu koskemaan tulo- ja varallisuusveroja, tietojenvaihto voi koskea myös muita verolajeja. Myöskään sopimuksen soveltamisalaan kuuluva henkilöpiiri ei rajoita tietojenvaihtoa. Henkilöpiiri on malliverosopimuksessa määritelty seuraavasti: tätä sopimusta sovelletaan yhdessä sopimusvaltiossa tai kummassakin sopimusvaltiossa asuviin henkilöihin. Toisin sanoen tietojenvaihdon osalta ei ole merkitystä henkilön asuinvaltiolla. Tällä kohdalla voisi olla merkitystä esimerkiksi tilanteissa, joissa henkilö ei ole kummasakaan valtiossa asuva, mutta on saanut sellaisia tuloja molemmista maista, joilla on merkitystä molempien maiden veroja määrättäessä.

Tietojenvaihtoartiklan toisen kappaleen mukaan tietojenvaihdossa saatuja tietoja on käsiteltävä salaisina kuten vastaavia kansallisen lainsäädännön nojalla saatuja tietoja. Tietoja voidaan ilmaista vain henkilöille tai viranomaisille mukaan lukien tuomioistuimet ja hallintoelimet, jotka käsittelevät verotukseen liittyviä asioita. Tietoja on käytettävä vain tällaisiin tarkoituksiin. Tietojen käyttö on siten hyvin tarkasti rajattu koskemaan vain verotuksellisia tarkoituksia. Verotukselliset tarkoitukset tarkoittavat tässä verojen määräämistä, kantamista, perimistä, veroja koskevien syytteiden tai valitusten käsittelyä taikka edellä mainittujen toimien valvontaa. Tietojen käyttö on siten tämän mukaisesti kiellettyä muihin tarkoituksiin. Tietojen ilmaiseminen ja julkaiseminen on sallittua julkisessa oikeudenkäynnissä tai tuomioistuimessa.

Tietojenvaihtoartiklan kolmannessa kappaleessa käsitellään tilanteita, joissa sopimusvaltio voi olla luovuttamatta tietoja. Kappaleen a-kohdan mukaan tietojenvaihto ei velvoita ryhtymään hallintotoimiin, jotka poikkeavat jommankumman sopimusvaltion lainsäädännöstä tai hallintokäytännöstä. Kappaleen b-kohdan mukaan sellaisia tietoja ei tarvitse luovuttaa, joita jommankumman sopimusvaltion lainsäädännön tai hallintomenettelyn puitteissa ei voida hankkia. Eli tietopyynnön vastaanottanut valtio voi kieltäytyä lähettämästä tietoja, jos kyseisten tietojen kerääminen ei ole sallittua kansallisen lainsäädännön puitteissa tai tietojen kerääminen tai käsittely edellyttäisi toimia, jotka eivät ole kansallisen lain mukaan mahdollisia. Kolmas peruste, jolla tietojen lähettämisestä voidaan kieltäytyä, jos tietojen luovuttaminen paljastaisi liikesalaisuuden, teollisen, kaupallisen tai ammatillisen salaisuuden tai elinkeinotoiminnassa käytetyn menettelytavan taikka tietojen ilmaiseminen olisi vastoin yleistä järjestystä (*ordre public*). Aiemmin virka-apudirektiiviä koskevassa luvussa todettiin, että automaattinen tietojenvaihto sisältää harvoin tietoja, jotka voisivat paljastaa jonkin edellä mainituista tiedoista. Automaattisen tietojenvaihdon kannalta kolmoskappaleen c-kohdalla tuskin on paljoa merkitystä. Malliverosopimuksen tietojenvaihtoartikla ei kuitenkaan ota kantaa tietojenvaihdon muotoon, kyseeseen voi siten tulla myös pyynnöstä tapahtuva tai oma-aloitteinen tietojenvaihto. Tällöin varsinkin pyynnöstä tapahtuvassa tietojen vaihdossa voi tulla kysymykseen ammattisalaisuuden tai vastaan sekä *ordre publicin* perusteella tapahtuvan kieltäytyminen. Toisaalta tietojenvaihtoartiklassa ei myöskään määritellä mitä tietoja tai missä muodossa tietoja tulisi toimittaa, joten ammattisalaisuuden perusteella kieltäytymistä tuskin tulee tulkita kovin laajasti siten, että sen perusteella voi kieltäytyä kokonaan tietojenvaihtopyyntöön vastaamisesta, vaan asiaa tulisi tulkita pikemminkin suppeasti niin, että siltä osin voisi tietojenvaihtopyyntöön olla vastaamatta.

Tietojenvaihtoartiklan neljännen kappaleen mukaan sopimusvaltion tulee käyttää tiedonhankkimiskeinojaan pyydettyjen tietojen hankkimiseksi, vaikka tietoja ei tarvittaisikaan omiin verotuksellisiin tarkoituksiin. Valtio ei koskaan saa kieltäytyä tietojen luovuttamisesta vain siitä syystä, että ne eivät koske sen kansallista etua. Viidennen kappaleen mukaan tietoja ei saa jättää luovuttamatta vain sen takia, että ne ovat pankin, muun rahoituslaitoksen, välittäjän, edustajan tai uskotun miehen hallussa taikka ne koskevat omistussuosuuksia henkilöissä. Neljännen ja viidennen kappaleen tarkoituksena on supistaa ja tarkentaa tilanteita, jolloin tietoja ei luovuteta. Erityisesti pankkisalaisuutta on haluttu kaventaa 5 kappaleen määräyksillä.

8.2 Malliverosopimuksen ja sen kommentaarin oikeudellinen merkitys

Malliverosopimus on OECD:n luoma malli, joka nauttii yleistä hyväksyntää valtioiden välisen verosopimusten pohjana. Mallin pohjalta valtiot laativat omia malliverosopimuksia tai neuvottelevat kahden tai monenkeskisiä verosopimuksia, joiden sisältö voi jonkin verran vaihdella valtioiden yksilöllisistä tarpeista johtuen. Näin solmitut verosopimukset ovat kansainvälisoikeudellisia valtiosopimuksia, jotka on laadittu vastavuoroisuusperiaatteen hengessä. Jollei valtio noudata tekemänsä sopimuksen määräyksiä, syyllistyy se kansainvälisen oikeuden rikkomiseen suhteessa toiseen sopimusvaltioon²¹¹. Valtiosopimusten kuten verosopimusten tulkintaa koskee Wienin yleissopimus²¹².

Malliverosopimukselle ja kommentaarille voidaan antaa suuri arvo silloin, jos verosopimuksen sanamuoto ei täysin vastaa malliverosopimuksen sanamuotoa, jos sopimusvaltiot eivät ole tehneet varauksia malliverosopimukseen ja kun malli on ollut tosiasiallisesti sopimusneuvottelujen pohjana. Tällöin voidaan katsoa, että sopimusosapuolten odotukset vastaavat kommentaarin mukaista tulkintaa.²¹³ Joka tapauksessa OECD suosittelee, että verosopimusten tulkinta tapahtuisi niin pitkälle kuin mahdollista OECD:n malliverosopimuksen viimeisimmän kommentaarin hengen mukaisesti²¹⁴. Silloin, kun kommentaarin muutoksessa ei ole kyse asiamuutoksesta vaan ainoastaan selvennyksestä, uusimpaan kommentaariin tulisi OECD:n mukaan tukeutua, koska kommentaari heijastelee jäsenvaltioiden yhteistä kantaa verosopimusten tulkinnasta²¹⁵. Ja useat kommentaarin muutoksen vain selventävät verosopimuksen artiklojen tai kommentaarin merkitystä, eivät muuta niitä²¹⁶.

8.3 Verosopimusten tulkinta

Verosopimusten tulkinnan lähtökohtana ovat sopimuksen termit koko sopimustekstin muodostavassa kontekstissa. Verosopimusta tulkittaessa tulee sopimusosapuolten yhteinen tarkoitus ottaa huomioon niin pitkälle kuin mahdollista. Lähtökohtana on siis sopimusteksti sekä tekstissä käytettyjen termien alkuperäinen merkitys sopimuskontekstissa. Sen lisäksi sekä

²¹¹ *Vapaavuori* 2003, s. 14.

²¹² The Vienna Convention on the Law of Treaties, 23.5.1969

²¹³ *Helminen* 2014, s. 22.

²¹⁴ Ks. OECD:n malliverosopimuksen johdannon 33-34 kohdat.

²¹⁵ Ks. OECD:n malliverosopimuksen johdannon 35 kohta.

²¹⁶ Ks. OECD:n malliverosopimuksen johdannon 36 kohta.

sopimuksen tarkoitus että tulkittavana olevan sopimusartiklan tarkoitus tulee ottaa tulkinnassa huomioon. Tämä käy ilmi Wienin sopimuksen 31 artiklasta, jonka mukaan sopimustulkinnan lähtökohtana on sopimuksen termien alkuperäinen merkitys sopimuksen muodostamassa kontekstissa ja tulkinnan on tapahduttava hyvässä tarkoituksessa koko käsiteltävänä olevan sopimuksen tarkoitus huomioon ottaen. Alkuperäisestä merkityksestä poikkeavien merkitysten antamisesta pitäisi pidättäytyä, ellei sopimusosapuolet ole muuta tarkoittaneet. Lähtökohta on, että sopimusteksti on sellaisenaan sopimusosapuolten tarkoitusten autenttinen ilmaus. Sopimuksen tarkoituksella tarkoitetaan tässä sekä koko sopimuksen tarkoitusta että yksittäisten artiklojen tarkoitusta. Verosopimuksissa tarkoitus on pääsääntöisesti kaksinkertaisen verotuksen poistaminen, mutta sopimuksen yksittäisillä artikloilla voi olla myös muita tarkoituksia.²¹⁷

Wienin sopimuksen mukaan sopimuksen kontekstin lisäksi sopimuksen tulkinnassa voidaan ottaa huomioon myös muita lähteitä. Tällaisia muita lähteitä ovat sopimusosapuolten solmitut sopimuksen tulkintaa koskevat myöhemmät sopimukset, sopimusosapuolten myöhempi sopimuskäytäntö ja kansainvälisen oikeuden soveltuvat normit. Verosopimusten osalta esimerkiksi keskinäisissä sopimusmenettelyissä tehtyjä sopimuksia voidaan pitää tällaisina tulkintalähteinä. Sopimusosapuolten tarkoituksen tulkintaan käytetään myös sopimustekstiä, sopimuksen kontekstia tai muuta materiaalia, jota voidaan käyttää tulkinnan apuna. Wienin sopimuksen 32 artikla sallii 31 artiklan perusteella tehdyn tulkinnan vahvistamisen sitä täydentävillä tulkintakeinoilla. Esimerkiksi verosopimuksen valmistelumateriaali ja sopimuksen teko-olosuhteet saattavat vahvistaa varsinaisilla menetelmillä saadun tulkinnan, jos vain sellainen materiaali on saatavilla. Tähän voi sisältyä myös OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin käyttäminen²¹⁸ ja joissakin tapauksissa jopa sopimuksen tekohetkeä myöhempien OECD:n malliverosopimusten kommentaarien käyttäminen²¹⁹.

OECD:n malliverosopimusta ja sen kommentaaria käytetäänkin käytännössä laajasti apuna verosopimusten tulkinnassa. Erityisesti verohallinnot eri puolilla maailmaa antavat OECD:n malliverosopimukselle ja sen kommentaarille merkitystä verosopimuksia tulkitessaan. Myös tuomioistuimet ovat hyödyntäneet malliverosopimusta ja sen kommentaaria verosopimusten tulkinnassa.²²⁰ Siitä huolimatta on hyvä muistaa, että OECD:n malliverosopimus ja sen kommentaarit eivät ole sitovia oikeuslähteitä, vaan ainoastaan OECD:n suosituksia.²²¹ Kysymyk-

²¹⁷ Ks. *Helminen* 2014.

²¹⁸ Ks. esim. *Vogel* 2000 s.616.

²¹⁹ Ks. esim. *Dahlberg* 2003 s.154.

²²⁰ Ks. OECD:n malliverosopimuksen johdannon 15 ja 29 – 29.3 kohdat.

²²¹ *Helminen* 2014, s. 21.

sessä oleva tulkintatilanne vaikuttaa siihen mikä merkitys kommentaarille voidaan antaa. Useimmiten OECD:n malliverosopimus ja sen kommentaari ovat jollakin tavalla liittyneet verosopimuksen solmimisprosessiin. Periaatteessa tämä tarkoittaa vain sitä malliverosopimusta ja sitä kommentaarin versiota, jotka olivat käytössä silloin, kun sopimusneuvotteluja käytiin ja sopimus allekirjoitettiin. Kuitenkin, jos malliverosopimukseen tai sen kommentaariin tehdyt myöhemmät muutokset vain selventävät aikaisempia versioita, niitä varsinaisesti muuttamatta, ei ole poissuljettua, etteikö myös uudempia versioita voitaisi käyttää tulkinta-apuvälineenä.²²²

8.4 Tiedon käyttäminen vanhojen malliverosopimusten mukaisesti

Kuten aiemmissa luvuissa todettiin, malliverosopimuksen eri versioilla voi olla edelleen merkitystä verosopimusten tulkinnassa. Esimerkiksi vuoden 1963 malliverosopimuksen luonnos-versiota, joka sisälsi tietojenvaihtoartiklan, on käytetty useiden kahdenvälisen verosopimusten pohjana. Tietojenvaihtoa koskevan artiklan soveltamisala oli tuolloin melko laaja. Viranomaiset saattoivat vaihtaa tietoa, jos tietojenvaihto oli tarpeen verosopimuksen soveltamista varten tai kansallista verolainsäädäntöä varten. Verolainsäädännön tuli kuitenkin koskea verosopimuksen piiriin kuuluvia veroja ja tietojenvaihto kattoi vain sellaisen verotuksen, joka oli toimitettu malliverosopimuksen mukaisesti. Tietojenvaihto siis rajoittui siten solmitun verosopimuksen soveltamisalaan kuuluviin veroihin ja henkilöihin. Tietojenvaihdolla tarkoitettiin vuonna 1963 pyynnöstä tapahtuvaa ja automaattista tietojenvaihtoa. Haastavaksi tietojenvaihtoartiklan tulkinnan malliverosopimuksen mukaan tekee se, että kyseistä luonnos-versiota on tulkittu eri tavoin. Tämä näkyy myös siinä, että sen pohjalta solmittujen kahdenkeskisten verosopimusten tietojenvaihtoartiklan samamuodot eivät ole yhdenmukaisia.²²³

Vuoden 1977 malliverosopimuksessa tietojenvaihtoa koskevaa artiklaa laajennettiin. Ensimmäinen laajennus oli tietojenvaihtoa koskevan henkilöpiirin laajentaminen. Tietojenvaihto ei ollut enää sidottu sopimuksen 1 artiklan mukaiseen henkilöpiiriin, vaan kattoi myös sellaiset henkilöt, jotka eivät asuneet kummassakaan sopimusvaltiossa. Toisin sanoen rajoitetusti verovelvolliset henkilöt tulivat tietojenvaihtoartiklan soveltamisalan piiriin. Toiseksi tietojenvaihdon kohteena olevan verotuksen soveltamisalaa laajennettiin. Aiemmin tietoja pystyi pyytämään sisäisen lainsäädännön soveltamista varten vain, jos kansallinen säännöstö oli veroso-

²²² Helminen 2014, s. 22.

²²³ Ks. Äimä 2017, s. 352.

pimuksen mukainen. Vuoden 1977 uudistuksen jälkeen tätä säännöstä lievennettiin siten, että tietojenvaihdon kohteena oleva verotus ei saanut olla verosopimuksen vastainen, toisin sanoen sen ei enää tarvinnut olla suoraan verosopimuksen mukainen. Tietojenvaihtomuotoihin lisättiin pyynnöstä tapahtuvan ja automaattisen tietojenvaihdon rinnalle myös spontaani tietojenvaihto.²²⁴

Vuoden 1977 malliverosopimuksen merkittävin muutos oli kuitenkin tietojen ilmaisemista ja salassapitoa koskeva lisäys. Salassapidolla tarkoitettiin, että tietoja tulee käsitellä kuin vastavia kansallisen lainsäädön perusteella saatuja tietoja. Lisäksi tietoja sai ilmaista vain henkilöille tai viranomaisille, jotka määräävät, kantavat tai perivät sopimuksen piiriin kuuluvia veroja tai käsittelevät näitä veroja koskevia syytteitä tai valituksia. Tietoja sai ilmaista myös tuomioistuimille ja hallintoelimille, myös julkisessa oikeudenkäynnissä tai tuomioistuimen ratkaisussa. Tietojenvaihtoartiklan nojalla saatuja tietoja sai käyttää vain siinä mainittuihin tarkoituksiin. Tietoja ei siten voinut käyttää muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin.²²⁵

Edellä kuvatusta voidaan huomata, että OECD:n malliverosopimuksen mukainen tietojenvaihtoartikla sai hyvin pitkälle nykyisen muotonsa jo vuonna 1977. Senkin jälkeen tietojenvaihtoartiklaa on muutettu useamman kerran. Muutosten tarkoituksena on ollut tietojenvaihtoartiklan tulkinnan yhdenmukaistaminen jäsenvaltioissa.

Vuoden 2000 malliverosopimuksen tietojenvaihtoartiklaan lisättiin mahdollisuus tietojenvaihtoon kaikkien niiden verojen osalta, jotka määrätään sopimusvaltion, sen valtiollisen osan tai paikallisten viranomaisten lukuun. Tietojenvaihdon lisäksi vaihdettuja tietoja voidaan käyttää edellä mainittujen verojen edellyttämiin tarkoituksiin tiedot vastaanottavassa valtiossa. Tietojenvaihto ei siten enää ollut sidoksissa malliverosopimuksen 2 artiklan soveltamisalaan.²²⁶ Soveltamisalan laajentumisen katsottiin ehkäisevän haitallista verokilpailua ja useiden nykyisten kahdenkeskisten verosopimusten soveltamisala onkin laajennettu koskemaan myös verosopimuksen soveltamisalan ulkopuolisia veroja ja maksuja²²⁷.

Vuoden 2005 malliverosopimuksen 26 artikla on jo nykyisen artiklan tavoin jaettu viiteen kappaleeseen, kun sitä edeltävässä versiossa kappaleita oli vain kaksi. Selkeyden vuoksi van-

²²⁴ Ks. *Äimä* 2017, s. 352.

²²⁵ Ks. *Äimä* 2017, s. 353.

²²⁶ Ks. OECD 2000, art. 26.

²²⁷ *Äimä* 2017, s. 353.

ha kappale 1 on jaettu kahdeksi kappaleeksi ja entinen 2 kappale on samansisältöisenä uudessa versiossa kappale numero 3. Kappaleet 4 ja 5 ovat uusia. Tietojenvaihdon alaa laajennettiin edelleen ja samalla tehtiin artiklan tulkintaa selkeyttäviä muutoksia.

Yksi näistä muutoksista oli, että ensimmäisen kappaleen sanamuotoa muutettiin siten, että sopimusvaltioiden tulee vaihtaa tietoja, jotka ovat ”ennalta arvioiden olennaisia (forseeably relevant)”, kun aiempi sanamuoto oli ”tarpeellisia (necessary)”.²²⁸ Vaikka sinällään tarkoitus ei muuttunut, on tätä sanavalintaa selvennetty useita kertoja. Ennalta arvioiden olennainen ilmaisu jättää tietoja pyytävältä valtiolta pois riskin siitä, että pyydetty tiedot eivät lopputuloksissa olleetkaan olennaisia verotuksen kannalta. Tämä madaltaa tietopyynnön tekemistä. Vuoden 2005 kommentaarin mukaan tällä muutoksella on tarkoitus laajentaa tietojenvaihdon mahdollisuutta mahdollisimman laajalle, mutta kuitenkin selventää, että tietoja ei saa pyytää kalastelutarkoituksiin²²⁹.

Vuoden 2005 malliverosopimuksen uusi kappale 4 sisältää säännökset, jonka perusteella tietopyynnön vastaanottanut valtio ei voi kieltäytyä tietojen toimittamisesta vain siitä syystä, etteivät he itse tarvitse kyseisiä tietoja verotuksellisiin tarkoituksiin. Kappaleessa veloitetaan sopimusvaltio keräämään siitä huolimatta tietoja omia hallinnollisia keinoja käyttäen toisen valtion tietopyyntöä varten. Kappaleessa viisi on ensimmäisen kerran kirjattu pankkisalaisuuttarikkova säännös, jonka mukaan tietojenvaihdosta ei voi kieltäytyä vain siksi, että tiedot ovat pankin tai vastaavan hallussa.²³⁰

Vuonna 2008 ja 2010 tehdyissä malliverosopimuksen uudistuksissa ei ole muutettu artiklan 26 sisältöä²³¹. Sen sijaan vuonna 2012 OECD laati erillisen päivityksen tietojenvaihtoartikklaan ja sen kommentaariin. Muutokset hyväksyttiin OECD:n neuvostossa 17.7.2012 ja sisällytettiin vuoden 2014 malliverosopimuksen ja sen kommentaarin päivitykseen. Vuoden 2012 uudistuksia käsitellään tarkemmin seuraavassa alaluvussa.

²²⁸ Ks. OECD 2005, art. 26.

²²⁹ Ks. OECD 2005, s. 314.

²³⁰ Ks. OECD 2005, art. 26.

²³¹ Ks. OECD 2008, art. 26 ja OECD 2010, art.26. Vrt. *Äimä* 2017, s. 355.

8.5 Tiedon käyttäminen viimeisimmän malliverosopimuksen mukaisesti

Malliverosopimuksen viimeisin päivitetty versio on julkaistu joulukuussa 2017. Uusimman version tietojenvaihtoa koskevaan artiklaan 26 tai sen kommentaariin ei ole tehty muutoksia. Tietojenvaihtoartikla on päivitetty edellisen kerran vuonna 2012, ja samassa yhteydessä sen kommentaariin on tehty huomattava määrä lisäyksiä. Tässä luvussa käsitellään siksi vuonna 2012 tehtyjä muutoksia.

Vuoden 2012 päivityksen tarkoituksena on lisätä läpinäkyvyyttä verotuksessa. Itse tietojenvaihtoartiklaan on tehty vain yksi lisäys, muilta osin artiklan sisältöä tai sanamuotoa ei ole muutettu. Artiklan 2 kappaleeseen on ensimmäisen kerran sisällytetty mahdollisuus käyttää tietoja muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin:

Notwithstanding the foregoing, information received by s Contracting State may be **used for other purposes** when such information may be used for such other purposes under the laws of both States and the competent authority of the supplying State authorizes such use²³².

Artiklan 2 lähtökohta on edelleen, että tietoja saa käyttää verotuksellisiin tarkoituksiin. Yllä esitetty lisäys tuo kuitenkin huomattavan laajennuksen tietojen käyttöön, sillä jatkossa siitä poiketen, mitä tietojenkäytöstä verotuksellisiin tarkoituksiin säädetään, voidaan tietoja käyttää muihin tarkoituksiin silloin, kun kyseisiä tietoja voidaan käyttää näihin samoihin tarkoituksiin molempien valtioiden lain mukaan ja tiedot toimittavan valtion toimivaltainen viranomaisen antaa luvan tällaiselle tietojen käytölle. Artiklassa ei ole määritelty mitä nämä muut tarkoitukset ovat, joten sanamuodon mukaan muut tarkoitukset voivat olla mitä vain, kunhan ne ovat lain mukaisia. Ei kuitenkaan riitä, että tietojen käyttö muihin tarkoituksiin on tietoja pyytävän valtion kansallisen lain mukaista. Käyttö muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin edellyttää, että kyseisiä tietoja voidaan käyttää näihin samoihin tarkoituksiin molempien valtioiden kansallisen lainsäädännön mukaan. Tämä velvoite on siinä mielessä ongelmallinen, että se saattaa jättää käyttöalan ulkopuolelle monia kansallisen lainmukaisia velvoitteita, vain siitä syystä, että tiedot lähettävän valtion lainsäädäntö on erilainen. Toisaalta rajoite on ymmärrettävä tiedot lähettävän valtion näkökulmasta, sillä se rajaa suoraan säännöksen ulkopuolelle sellaiset vastaanottavan valtion kansallisen lain säännökset, jotka ovat vieraita tietoja lähettävässä valtiossa. Näin muotoiltuna on todennäköisempää, että valtiot ottavat lauseen sellaisenaan käyttöön solmimissaan verosopimuksissa kuin tilanteessa, jossa vastaavaa rajoitusta ei ole. Tiedot vastaanottava valtio ei kuitenkaan voi käyttää tietoja muihin kuin verotuksellisiin tarkoituk-

²³² OECD 2012, art. 26.

siin pelkän lakien samankaltaisuuden perusteella, vaan lisäksi tietojen käytölle edellytetään tietopyynnön vastaanottaneen toimivaltaisen viranomaisen lupaa.

Artiklan 26 kommentaarin esipuheen mukaan uudistuneen artiklan tarkoituksena on ottaa huomioon viimeaikainen kehitys ja kehittää edelleen tiettyjen säännöksen kohtien tulkintaa. Kappaleeseen 2 lisätty mahdollisuus käyttää tietoja muihinkin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin on jo aiemmin ollut sisällytettynä vaihtoehtoisena 2 kappaleen versiona kommentaariin. Kommentaarin tarkoituksena on edelleen tarkentaa käsitteitä ”ennalta arvioiden olennaisia” sekä ”kalastelutarkoituksessa”. Lisäksi kommentaari tarjoaa vapaaehtoiset ja vaihtoehtoiset säädökset tietojenvaihdossa käytettävistä aikarajoista.²³³

Kuten aiemmin jo käsiteltiin, pyynnöstä tapahtuvassa tietojenvaihdossa on merkitystä sillä missä tilanteissa tietoja voidaan pyytää. OECD:n malliartikla edellyttää, että pyydettävien tietojen tulee olla ennalta arvioiden olennaisia. Kommentaarin mukaan tämä tarkoittaa, että riittää se mahdollisuus, että tiedot ovat olennaisia, eikä haittaa, vaikka tiedot eivät lopulta oleetkaan olennaisia. Tietojen olennaisuuden arvio perustuu tietoja pyytävän valtion arvioon, tietopyynnön vastaanottanut valtio voi kuitenkin pyytää tarkennusta siitä, miksi näiden tietojen arvellaan olevan olennaisia. Kaikenlainen kalastelutarkoitus on kuitenkin kielletty, tällä tarkoitetaan esimerkiksi spekulatiivista tietojen pyytämistä, jolla ei ole mitään yhteyttä avoimena olevaan tapaukseen tai tutkimukseen. Kalastelutarkoituksena ei kuitenkaan pidetä tietopyyntöä pelkästään sen johdosta, että tietopyyntö ei sisällä verovelvollisen nimeä tai osoitetta tai kumpaakaan niistä. Kalasteluna ei myöskään tule pitää tilanteita joissa verovelvollisen nimi on kirjoitettu väärin tai eri muodossa. Kuitenkin tilanteissa, joissa verovelvollisen nimeä tai osoitetta ei ole tiedossa, tulisi pystyä toimittamaan jokin muu verovelvollisen yksilöitä seikka. Malliverosopimuksen mukaan myös sellaisissa tilanteissa, että tietoja pyydetään ihmisjoukosta, voidaan soveltaa edellytystä, että pyydettävien tietojen tulee olla ennalta arvioiden olennaisia. Näissä tilanteissa valtion tulee kuitenkin toimittaa tarkempi selvitys tietopyynnön tarkoituksesta ja niistä perusteista, miksi arvelee juuri tämän ihmisjoukon tietojen olevan olennaisia.²³⁴

Uuden malliverosopimuksen mukaan edellä mainitulla tavalla verotusta varten saatuja tietoja, voidaan jatkossa yhä selkeämmin ehdoin käyttää myös muihin tarkoituksiin, sillä on ha-

²³³ Ks. OECD 2012, s. 3.

²³⁴ Ks. OECD 2012, s. 3. – 4.

vaittu, että tiedoilla voi olla arvoa muussakin merkityksessä kuin vain verotuksellisessa merkityksessä. Tietoja voidaan käyttää esimerkiksi taistelussa rahanpesua, korruptiota tai terrorismia vastaan. Jos tietoja pyytävä valtio haluaa käyttää tietoja muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin, tulisi sen antaa tiedot lähettävälle valtiolle selvitys, josta käy ilmi mihin tarkoituksiin tietoja tullaan käyttämään ja vahvistus siitä, että tällainen käyttö on sallittua tietoja pyytävän valtion kansallisen lain mukaan. Jos tietoja voidaan käyttää vastaaviin tarkoituksiin tiedot lähettävässä valtiossa, tämän valtion tulisi lähtökohtaisesti hyväksyä tietopyyntö ja sallia tietojen käytön kyseisiin muihin tarkoituksiin. Tietojenvaihtoartiklan salassapitosäännökset koskettavat samalla tavoin myös näitä tietoja.²³⁵

Malliverosopimuksen mukaan verotustietojenvaihdossa saatuja tietoja voidaan käyttää siten muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin. Tietojenvaihtoartikla ei erikseen määrittele, eikä siten rajoita sitä, missä muodossa näitä tietoja tulisi vaihtaa. Tiedot voivat siten olla vastaanottava valtion viranomaisten hallussa automaattisen, spontaanin tai pyynnöstä tapahtuvan tietojenvaihdon seurauksena. Edellytyksenä on kuitenkin tiedot lähettävän valtion lupa. Luvan antamisen käsittelyajalle tai luvan voimassaololle ei ole määrittelyä kommentaarissa. Luvan myöntämiseen voisi mahdollisesti soveltaa vuonna 2012 kommentaariin lisättyjä vaihtoehtoisia aikarajoja, jonka mukaan tiedot tulisi luovuttaa 2 kuukauden määräajassa, jos tiedot ovat jo tietopyynnön vastaanottaneen viranomaisen hallussa ja 6 kuukauden määräajassa, jos tiedot eivät vielä ole tietopyynnön vastaanottaneen viranomaisen hallussa²³⁶. Mielestäni hieman tulkinnan varaiseksi jää, missä muussa tilanteissa kuin tilanteessa, jossa tietojen käyttö ei ole lain mukaan sallittua kyseisiin muihin tarkoituksiin, tietopyynnön vastaanottanut valtio voi kieltää tietojen käytön muihin tarkoituksiin. Samoin tulkinnanvaraa jää siihen, että voidaanko jatkossa vastaavassa tilanteessa, johon kertaalleen on jo lupa saatu, esimerkiksi eri verovuoden tai eri verovelvollisten kohdalla, tietoja käyttää näihin vastaaviin muihin tarkoituksiin, koska on jo selvää, että tietoja voidaan käyttää näihin kyseisiin tarkoituksiin molemmissa valtioissa.

²³⁵ Ks. OECD 2012, s. 11.

²³⁶ Ks. OECD 2012, s. 9.

9 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuksen luvussa 5 tarkasteltiin viiden eri valtion verosopimustilannetta tietojenvaihdon näkökulmasta. Kaikki valtiot ovat sekä EU:n jäsenvaltioita että OECD:n jäsenvaltioita. Kat-saus osoitti, että kaikki valtiot pitävät verotustietojenvaihtoa tärkeänä ja ovat halukkaita kehittä-mään yhteistyötä. Valtioiden nykyinen sopimustilanne oli monelta osin kuitenkin vanhan sääntelyn mukaista tietojenvaihdon osalta. Kyseiset alkuperäisraportit oli koottu vuonna 2012 eli juuri ennen uuden virka-apudirektiivin voimaantuloa. Monelta osin virka-apudirektiivi vaikuttaa vastaavaan valtioiden tarpeeseen tiiviimmästä yhteistyöstä verotustietojenvaihdon suhteen. Koska valtioiden keskinäisten verosopimusten tilanne on malliverosopimuksista huolimatta ehdoiltaan hyvin kirjava, antaa direktiivi selkeämmät yhteiset pelisäännöt verotustieto- jen vaihtoon. Jos jäsenvaltion jokin muu velvoite sallii direktiiviä laajemman tietojenvaihdon tai näin saatujen tietojen käytön, ei virka-apudirektiivi sitä rajoita. Direktiivin on tarkoitus taata vähimmäistaso tietojenvaihdolle.

Tässä tutkimuksessa oli tavoitteena tutkia sitä, mihin muuhun kuin verotuksellisiin tarkoituk- siin verotustietojenvaihdossa saatuja tietoja voidaan käyttää ja mitä ehtoja sekä rajoituksia tällaiselle käytölle on asetettu. Tutkimuksessa tarkasteltiin tietojen käyttöä muihin kuin vero- tuksellisiin tarkoituksiin pohjoismaisen virka-apusopimuksen, virka-apudirektiivin ja OECD:n malliverosopimuksen nojalla. Lähtötilanteessa oletuksena oli, että tietoja voidaan käyttää muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin tietyissä tilanteissa.

Ensiksi tietojen käyttämistä muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin tarkasteltiin pohjois- maisen verosopimuksen nojalla, koska tämän sopimuksen soveltamisesta on olemassa käytän- töä useiden vuosien ajalta. Tutkimus kuitenkin osoitti, että virka-apusopimuksen pitkästä his- toriasta huolimatta, sen tosiallisesta käytöstä on saatavissa vain vähän kirjoitettua tietoa. Tä- hän luultavasti vaikuttaa se, että virka-apusopimuksen yksi keskeinen velvoite on tiivis yhteis- työ sopimusvaltioiden välillä. Sopimuksen mukaan, jos sopimusvaltioilla syntyy epätietoi- suutta sopimuksen tulkinnasta, on heillä velvollisuus neuvotella kysymysten ratkaisemiseksi erityisin sopimuksin. Tällöin on kysymys matalan kynnyksen yhteistyöstä, jonka tarkoitukse- na on vain selventää ja saattaa kaikki sopimusosapuolet yhteisymmärrykseen sopimuksen sisällöstä. Näiden neuvotteluiden tulokset eivät välttämättä siten ole julkisia tai edes kirjalli- sia. Tästä johtuen tämän tutkimuksen perusteella ei ole selvää, mihin kaikkiin tarkoituksiin pohjoismaisen virka-apusopimuksen nojalla saatua tietoa voidaan käyttää. Oikeusvarmuuden

näkökulmasta edellä mainitun kaltainen julkaisemattomien lisäsopimusten laatiminen voi olla ongelmallista. Joten näkemykseni mukaan liian laajalle menevistä keskinäisistä sopimustulkinnoista olisi syytä pidättäytyä.

Toiseksi tietojenvaihdossa saatujen tietojen käyttämistä muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin tarkasteltiin virka-apudirektiivin nojalla. Virka-apudirektiivi on kaikista tutkimuksen tarkastelukohteista siinä mielessä vaikuttavin, että se asettaa kaikki 28 EU:n jäsenvaltiota saman sääntelyn alle. Virka-apudirektiivi on alun perin säädetty jo vuonna 1977, mutta se uudistettiin kokonaan uudella direktiivillä vuonna 2011. Virka-apudirektiivin selkeä tavoite on sisämarkkinoiden toiminnan turvaaminen jäsenvaltioiden välisellä tiiviillä ja tehokkaalla yhteistyöllä, jolla pyritään estämään veron välttämistä. Direktiivin mukaisesti jäsenvaltioissa on vaiheittain otettu käyttöön pakollinen automaattinen tietojenvaihto, joka tarkoittaa huomattavasti suurempaa vaihdettavan tiedon määrää kuin ennen uuden direktiivin voimaantuloa. Direktiivin tehokkuuden esteenä on viimeisimmän komission selvityksen mukaan tietojen tehottomat käyttö tiedot vastaanottavassa valtiossa. Komissio peräänkuuluttaakin tietojenkäytön tehostamista.

Tutkimuksen 7.1.3 alaluvusta käy ilmi, että yksi merkittävä tietojen jatkokäsittelyn tehostumukseen vaikuttava asia on virka-apudirektiivin nojalla saatujen tietojen käyttäminen muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin. Direktiivin sanamuodon mukaan, tietojen käyttäminen muihin tarkoituksiin edellyttää tiedot lähettävän valtion toimivaltaisen viranomaisen lupaa. Koska jäsenvaltioilla voi olla useita kansallisesta lainsäädännöstä johtuvia velvoitteita käyttää tietoja muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin, on täysin tehotonta, että jokainen jäsenvaltio pyytää jokaisen tietojenvaihdon yhteydessä jokaiselta tietoja toimittavalta valtiolta luvan tietojen käyttöön, jokaista erikseen määrättyä kansallista velvoitettaan varten. Silloin, kun tietojenvaihto tapahtuu pyynnöstä, tällaisen luvan pyytäminen samassa yhteydessä ei pitäisi vaikuttaa tietojen käsittelyn tehokkuuteen. Virka-apudirektiivin pakollisen automaattisen tietojenvaihdon osalta tilanne on kuitenkin toinen. Massatietoja toimitetaan kuhunkin jäsenvaltioon kaikista muista jäsenvaltioista vuosittain, jolloin käsiteltävien tietojen määrä on valtava. Tietojen tehokas käsittely edellyttää mahdollisimman pitkälle vietyä automatisointia, joten näihin liittyviä yksittäisiä valtiokohtaisia ehtoja tai manuaalisia lisäpyyntöjä tulisi välttää. Jotta tietoja voitaisiin hyödyntää mahdollisimman tehokkaasti jäsenvaltioissa, tulisi jäsenvaltioiden ja komission yhteistyössä tarkemmin määritellä mihin muuhun kuin verotukselliseen tarkoitukseen tietoja voidaan käyttää. Virka-apudirektiivi nimittäin sallii tietojen käytön myös muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin ja sallii jäsenvaltioiden sopia tämän kaltaisia suun-

taviivoja. Toisin kuin OECD:n malliverosopimuksessa, tietojen käyttö muihin tarkoituksiin ei edellytä, että tietoja voisi käyttää kyseisiin tarkoituksiin kansallisen lainsäädännön mukaan molemmissa valtioissa. Direktiivissä lähtökohta on käännetty toisinpäin: lupa on myönnettävä, jos tietoja voidaan käyttää samanlaisiin tarkoituksiin tiedot lähettävässä valtiossa. Tehokkuuden kannalta suuntaviivoilla määritelty käyttöala olisi tärkeää myös asettaa mahdollisimman laajaksi. Vain näin direktiivin tarkoitus voi toteutua käytännössä.

OECD:n malliverosopimuksessa tietojen käyttäminen muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin on myös sallittu. Tietojen käyttäminen muihin tarkoituksiin kohtaa virka-apudirektiivin kaltaisia haasteita. Malliverosopimus eroa kuitenkin sovellettavuudeltaan merkittävästi direktiivistä, sillä kyseessä on vain malli, jonka pohjalta useat valtiot solmivat kahdenkeskisiä verosopimuksia. Monenkeskiset verosopimukset ovat selvästi harvinaisempia, joten myös tietojenvaihtoartiklan soveltamisalasta joudutaan käytännössä sopimaan erikseen jokaisen sopimusvaltion kanssa. Malliverosopimus ei myöskään sisällä virka-apudirektiivin kaltaista pakollista automaattista tietojenvaihtoa, vaikkakin automaattinen tietojenvaihto on mahdollista. Tästä johtuen ei samalla tavalla ole ongelmallista, vaikka malliverosopimus edellyttääkin siinä mielessä tiukempia ehtoja tietojenkäytölle muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin, sillä artiklan mukaan tällaisen käytön tulee olla sallittua molempien valtioiden lainsäädännön mukaan. Ja kommentaari tarkentaa tätä siten, että lupa tietojen käytölle muihin tarkoituksiin tulisi lähtökohtaisesti antaa silloin, kun samankaltainen tietojen käyttö on sallittua tiedot lähettävässä valtiossa. Toisin sanoen lupaa ei silloinkaan ole välttämätöntä antaa.

Pohjoismainen virka-apusopimus, virka-apudirektiivi ja OECD:n viimeisin malliverosopimus antavat kaikki mahdollisuuden verotustietojenvaihdossa saadun tiedon käyttämiseen myös muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin. Historiallisen tarkastelun valossa suunta on mennyt kohti sallivampaa ja laajempaa näin saatujen tietojen hyödyntämistä. Verotustietojenvaihdon määrä on kaiken kaikkiaan merkittävästi lisääntynyt viime vuosina. Pakollinen automaattinen tietojenvaihto on nostanut esiin merkittävän tietojenkäsittelyä koskevan tehokkuustarpeen. Valtioiden verotuksen erillisyydestä ja kansallisten lakien muista velvoitteista johtuen, myös verotustietojenvaihdossa saadun tiedon lainmukainen käyttäminen muihin kuin verotuksellisiin tarkoituksiin tulisi olla mahdollisimman pitkälle sallittua, jotta valtiot pystyvät tosiasiallisesti vastaamaan siihen tarpeeseen ja tavoitteeseen, mikä verotustietojen vaihdolla on.