25.9.2025 VN/18104/2024

Lausunto eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto on 17.9.2025 pyytänyt valtiovarainministeriöltä lausuntoa asiassa HE 84/2025 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi raportoivien kryptovarapalvelun tarjoajien tiedonantovelvollisuudesta verotuksen alalla ja eräiden lakien muuttamisesta. Valtiovarainministeriö kiinnittää lausunnossaan huomiota verojaostolle asiantuntijakuulemisen yhteydessä annettujen kirjallisten lausuntojen yksittäisiin kohtiin.

1. lakiehdotukseen esitetyt huomiot

Suomen Kryptovaluuttayhdistys Konsensus ry (jäljempänä Konsensus) toteaa verojaostolle antamassaan lausunnossa luovutusvoittoverotukseen liittyvän laskennan tekemisen olevan useassa tilanteessa haastavaa ja kyseenalaistaa sen, että ehdotettu kansallinen laajennus toisi kyseisiin tilanteisiin apua. Konsensus pitää verovajeen paikkaamista riittämättömänä syynä laajemmalle raportointivelvollisuudelle ja arvioi lakiehdotuksen asettavan suomalaiset kryptovarapalvelun tarjoajat heikompaan asemaan kuin toimijat EU-alueella. Konsensus esittää lisäksi lausunnossaan kysymyksen tiedonantovelvollisuuden laajuudesta raportoivan kryptovarapalvelun tarjoajan osalta.

Valtiovarainministeriö katsoo Konsensuksen tavoin, ettei kansallinen laajennus ratkaise kaikkia kryptovaratulojen laskentaan liittyviä haasteita. Valtiovarainministeriö kuitenkin katsoo hallituksen esityksessä todetusti, että verotettavan tulon laskentaan liittyvän kokonaisuuden siirtäminen verovelvollisilta itseltään tiedonantovelvollisille vastaavalla tavalla kuin arvopaperikaupan luovutusvoittojen ilmoittamisessa johtaisi merkittävästi suurempiin hyötyihin kuin haittoihin. Kansallisen laajennuksen myötä olisi mahdollista automatisoida kymmenien tuhansien verovelvollisten verotusta. Ehdotetun kansallisen laajennuksen lisäkustannukset on arvioitu hallituksen esityksessä maltillisiksi. Alan suomalaiset toimijat ovat sekä lainvalmistelun yhteydessä toteutetuissa haastatteluissa että verojaostolle antamissaan lausunnoissa pitäneet ehdotusta erittäin kannatettavana. Valtiovarainministeriö katsoo, että ehdotetun kansallisen laajennuksen pääasiallinen peruste ei ole verovajeen kaventaminen, vaan kryptovarojen verotettavan tulon laskentaan ja ilmoittamiseen liittyvän menettelyn kehittäminen.

Valtiovarainministeriö katsoo raportoivan kryptovarapalvelun tarjoajan tiedonantovelvollisuuden laajuudesta hallituksen esityksessä todetusti, ettei direktiivi eikä CARF-raportointikehys jätä sen täytäntöönpanevalle valtiolle kansallista liikkumavaraa raportointivelvollisuuden vähimmäislaajuuden osalta. Ehdotetun lain määritelmien sisältö ja tiedonantovelvollisuuden laajuus vastaavat direktiivin ja raportointikehyksen vähimmäisvaatimuksia. Verohallinto antaisi niiden soveltamisesta määräyksiä ja ohjeistusta tarvittavassa laajuudessa, mikä osaltaan auttaisi raportoivia kryptovarapalvelun tarjoajia täyttämään velvoitteensa lain edellyttämällä tavalla.

Verohallinnon määräyksenantovaltuussäännökset

Hallituksen esityksen 1. ja 2. lakiehdotuksen 1 §:t sisältävät säännökset Verohallinnon määräyksenantovaltuudesta. Niiden mukaan Verohallinto voi antaa tarkempia määräyksiä lain määritelmien ja huolellisuusvelvoitteiden soveltamisesta sekä ilmoitettavista tiedoista. Lisäksi 1. lakiehdotuksen määräyksenantovaltuussäännös sisältää Verohallinnolle valtuuden antaa määräyksiä erityisistä velvoitteista ja oikeuden rajoittaa 48 §:ssä tarkoitettua kryptovarojen luovutuksista ja tulotapahtumista ilmoitettavia tietoja.

Suomen Asianajajat pitää verojaostolle antamassaan lausunnossa määräyksenantovaltuussäännöksiä erityisesti määritelmien soveltamista koskevilta osin jännitteisinä perustuslain 80 §:n 2 momentin kannalta. Suomen Asianajajat toteaa, että määritelmät kuuluvat laista johtuvien velvollisuuksien ydinsisältöön ja siten lähtökohtaisesti lainsäätäjälle. Määritelmien soveltamisen täsmentäminen delegoidulla määräyksenantovaltuutuksella voi vaikuttaa merkittävästi lain soveltamiseen eikä se näin ollen välttämättä täytä perustuslain tarkkarajaisuusedellytystä. Suomen Asianajajat katsoo, että OECD:n CARF:ia koskevan kommentaarin mahdolliset päivitykset voivat päätyä osaksi Suomen sisäistä lainsäädäntöä viranomaistasoisella määräyksellä ilman lainsäätäjän nimenomaisia toimia, mikä johtaisi lainsäädäntövallan delegoimiseen viranomaiselle ennalta määrittämättömässä laajuudessa. OECD:n kommentaarit voidaan Suomen Asianajajien mukaan ottaa huomioon lainsäädännön tulkintalähteenä myös ilman Verohallinnolle annettua määräyksenantovaltuutusta. Suomen Asianajajat katsoo määräyksenantovaltuuden olevan tarpeeton myös viittaamalla muun muassa siirtohinnoittelua koskeviin korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuihin sekä hallituksen esitykseen HE 77/2023 vp suurten konsernien vähimmäisveroa koskevasta lainsäädännöstä, johon ei kuulu määräyksenantovaltuutusta vastaavassa laajuudessa. Suomen Asianajajien lausunnossa kiinnitetään lisäksi huomiota ehdotetun lainsäädäntövallan delegointitavan poikkeavuuteen verotusmenettelystä annetun lain (jäljempänä verotusmenettelylaki) aikaisemmin toteutetuista määräyksenantovaltuuksista sivullisen tiedonantovelvollisuussäännösten yhteydessä. Niissä tiedonantovelvollisuus on lähtökohtaisesti määritelty laissa ennakolta laajaksi, jota Verohallinnon päätöksellä rajoitetaan.

Valtiovarainministeriö viittaa määräyksenantovaltuussäännösten perustuslainmukaisuuden osalta hallituksen esityksen jaksoon 12, jossa on arvioitu säännösten suhdetta perustuslain 80 §:n 2 momenttiin. Jaksossa on arvioitu ehdotettujen määräyksenantovaltuuksien olevan soveltamisalaltaan täsmällisesti rajattuja ja yhdenmukaisia perustuslain 80 §:n 2 momentin kanssa.

Kuten Suomen Asianajajat toteaa lausunnossaan, hallituksen esityksessä ehdotetut määräyksenantovaltuussäännökset poikkeavat joistakin verotusmenettelylain 3 luvun nykyisistä määräyksenantovaltuussäännöksistä. Valtiovarainministeriö katsoo ehdotettujen määräyksenantovaltuuksien olevan mainittuja nykyisiä valtuuksia olennaisesti rajatummat ottaen huomioon, että ehdotetuissa valtuussäännöksissä säädetään tiedonantovelvollisuuden sisällöstä nykyisiä säännöksiä täsmällisemmin ja tarkkarajaisemmin. Valtiovarainministeriö katsoo määräyksenantovaltuudet perustelluiksi hallituksen esityksessä ehdotetussa muodossa ottaen huomioon ehdotetun sääntelyn kohteena olevilla toimialoilla tapahtuvan jatkuvan kehityksen. Tämän lisäksi Verohallinnon olisi otettava huomioon OECD:n kommentaarit ja muut kansainväliset tulkintaohjeet direktiivin ja kansainvälisten sopimusten edellyttämässä laajuudessa. Direktiiviin ja kansainvälisiin standardeihin tulevaisuudessa tehtävät muutokset, muun muassa niiden soveltamisalan mahdolliset laajennukset, pantaisiin kuitenkin

jatkossakin täytäntöön lakimuutoksilla. Valtiovarainministeriö katsoo määräyksenantovaltuuden olevan edellä mainituilla perusteilla rajattua myös perustuslain edellyttämällä tavalla.

Valtiovarainministeriön näkemyksen mukaan Suomen Asianajajien lausunnossaan mainitsemissa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuissa ja hallituksen esityksessä on kyse verovelvollisen oman tai verovelvollisen intressitahon veron määräämiseen liittyvistä ilmoituksista ja tilanteista, mukaan lukien verosopimusten tulkinnat. Valtiovarainministeriö katsoo, että nyt käsillä olevan hallituksen esityksen määräyksenantovaltuudet liittyvät, Suomen Asianajajien lausunnossaan esiin nostamista tilanteista poiketen, sellaisten sivullisen tietojen ilmoittamiseen, joita Verohallinto voi hyödyntää menettelyissään. Krypto- ja finanssivaroista saatujen tulojen verotus perustuisi jatkossakin verovelvollisen omaan erilliseen ilmoitukseen ja Verohallinnon valvontatoimenpiteisiin.

Valtiovarainministeriö katsoo määräyksenantovaltuuden myös parantavan oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta tiedonantovelvollisten näkökulmasta. Verohallinnon määräyksillä voitaisiin varmistaa lainsäädännön pysyminen tarkkarajaisena ja täsmällisenä. Esimerkiksi kryptovaratuotteiden, kryptovarapalvelujen tarjonnan ja alan toimintatapojen voidaan arvioida kehittyvän ja monipuolistuvan tulevaisuudessa eikä niiden kattava ennakoiminen hallituksen esityksessä ole mahdollista. Verohallinto voisi sille säädetyn määräyksenantovaltuuden nojalla antaa näihin tilanteisiin lakia täsmentäviä määräyksiä. Verohallinto ei voisi hallituksen esityksessä todetusti kuitenkaan missään tilanteessa määräyksillään laventaa eikä rajoittaa laissa säädettyä soveltamisalaa.

1. ja 2. lakiehdotuksen määritelmäsäännökset

Oikeusministeriö (jäljempänä OM) kiinnittää verojaostolle antamassaan lausunnossa huomiota 1. ja 2. lakiehdotuksen määritelmäsäännösten Lainkirjoittajan oppaan ohjeistuksesta poikkeavaan kirjoitustapaan. OM kiinnittää lisäksi huomiota 1. lakiehdotuksen 20 §:ssä tarkoitetun asuinlainkäyttöalueen ja 2. lakiehdotuksen 54 §:ssä tarkoitetun raportoitavan lainkäyttöalueen ja 55 §:ssä tarkoitetun raportoitavalla lainkäyttöalueella asuvan henkilön määritelmien poikkeavuuteen virka-apudirektiivin sekä OECD:n raportointikehyksen ja tietojenvaihtostandardin määritelmistä. OM:n mukaan säännöskohtaisten perustelujen nojalla vaikuttaa siltä, että edellä mainitut määritelmäsäännökset sisältäisivät 1. ja 2. lakiehdotuksen soveltamisalaa koskevaa aineellista sääntelyä. OM katsoo tältä osin jäävän epäselväksi, tulisivatko verotusmenettelylain 17 c ja 17 g §:ssä säädetyt tiedonantovelvollisuudet sovellettavaksi näihin 1. ja 2. lakiehdotuksen varsinaista soveltamisalaa laajempiin tietoihin.

Valtiovarainministeriö viittaa 1. ja 2. lakiehdotuksen määritelmäsäännösten kirjoitustavan osalta hallituksen esityksessä todettuun. Direktiivin määritelmien kattava sisällyttäminen ehdotettuihin lakeihin pitkälti direktiivin sanamuodon mukaisesti on perusteltua sen varmistamiseksi ja osoittamiseksi, että Suomi panee direktiivin täytäntöön vaaditun sisältöisenä ja kattavasti. Määritelmistä säätäminen esityksessä ehdotetulla tavalla on perusteltua myös ottaen huomioon OECD:n raportointikehykseen ja tietojenvaihtostandardiin sisältyvän edellytyksen siitä, että lainkäyttöalueiden tulee osoittaa käyttävänsä lainsäädännössään määritelmiä, jotka ovat sisällöllisesti raportointikehyksen tai tietojenvaihtostandardin määritelmiä vastaavia. Valtiovarainministeriö katsoo, että yksityiskohtaisista ja osin hyvin pitkistä määritelmistä säätäminen direktiivistä poikkeavalla tavalla sisältäisi riskin siitä, ettei määritelmien katsottaisi vastaavan sisällöllisesti direktiivin määritelmiä. Se olisi myös lakiteknisestä näkökulmasta hyvin haastavaa.

Hallituksen esityksen 1. ja 2. lakiehdotuksen 1 §:ssä säädetään kyseisten lakiehdotusten soveltamisalasta. Pykälien 2 momentin mukaan lakia sovelletaan tietoihin, joilla voi olla vaikutusta virka-apudirektiivissä tarkoitettujen verojen suuruuteen ja määräytymiseen. Direktiivi edellyttää, että kaikki kryptovarakäyttäjät ja tilinhaltijat on tutkittava ja tunnistettava riippumatta siitä, onko käyttäjä tai tilinhaltija EU-alueelta vai sen ulkopuolelta. Osana direktiivin tehokkaan täytäntöönpanon vaatimusta Verohallinnon on hallituksen esityksessä kuvatulla tavalla myös varmistettava, että kaikki raportoitavat liiketoimet ja finanssitilit on raportoitu kattavasti ja oikein. Valtiovarainministeriö katsoo edellä mainituin perustein, että verotusmenettelylain 17 c ja 17 g §:n tiedonantovelvollisuudet tulisivat sovellettaviksi koko 1. ja 2. lakiehdotuksen soveltamisalalta, mukaan lukien niiden OM:n lausunnossaan mainitsemat yksittäiset määritelmäsäännökset.

Tiedonantovelvollisuuteen liittyvien velvoitteiden kiertäminen

Hallituksen esitys sisältää ehdotuksen uudesta, verotusmenettelylain 3 luvun velvoitteiden kiertämissäännöksestä (28 a §).

Professori Pekka Nykänen toteaa verojaostolle antamassaan lausunnossa, että verotusmenettelylain 3 luku sisältää huomattavan määrän erilaisia tiedonantovelvollisuutta koskevia säännöksiä, joista suurin osa on puhtaasti kansallista sääntelyä. Professori Nykänen pitää 28 a §:ää välttämättömänä tai tarpeellisena kansainvälistä automaattista tietojenvaihtoa koskevien direktiivien ja sopimusten vuoksi, mutta ei pidä välttämättömänä eikä erityisen tarpeellisena ulottaa soveltamisalaa koskemaan kaikkia verotusmenettelylain 3 luvun mukaisia tiedonantovelvoitteita, koska esityksessä ei tuoda esiin tosiasiallista tarvetta kyseiselle sääntelylle. Professori Nykänen kiinnittää huomiota myös siihen, että erityisesti 28 a §:n 2 momentin soveltamisalalla sivullisen tiedonantovelvollisen voi olla vaikea arvioida sitä, mikä on asiassa käytettävä oikea muoto. Hänen mukaansa säännöksen soveltamisen kannalta ongelmallinen on myös sen soveltamisalan kynnykseksi asetettu edellytys siitä, että järjestelyn yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on välttää lain 3 luvun mukaiset velvoitteet. Lausunnossa todetaan lisäksi, että 28 a §:n 1 momentti edellyttää tiedonantovelvollisen antavan tiedot oikein, vaikka se pyrkisi jollakin järjestelyllä välttämään tämän velvollisuuden. Professori Nykäsen mukaan tiedonantovelvollisella on velvollisuus tietojen oikeasisältöiseen antamiseen ilman 1 momenttiakin. Professori Nykänen pitää mahdollisena, että kaikissa 1 momentin soveltamistilanteissa tiedonantovelvollisella ei ole ilmoitettavia tietoja esimerkiksi silloin, kun tiedonantovelvollisuus on järjestelyn suunnitelleella henkilöllä, joka on riippumaton suhteessa varsinaiseen tiedonantovelvolliseen ja siihen, jonka tietoja ollaan raportoimassa. Hän pitää 2 momenttia lähinnä selventävänä, koska lähtökohtana on muutenkin, että tiedonantovelvollinen on velvollinen antamaan tiedot joka tapauksessa oikein, jos tiedot ovat tiedonantovelvollisen tiedossa.

Suomen Asianajajat toteaa verojaostolle antamassaan lausunnossa, että ehdotettu 28 a § ei sisällä verotusmenettelylain 28 §:n 2 momenttia vastaavia menettelysäännöksiä tiedonantovelvollisen kuulemisesta. Ehdotetun 28 a §:n perusteella tiedonantovelvolliseksi katsotulle taholle ei näin ollen anneta 28 §:n 2 momenttia vastaavaa oikeussuojaa, koska verotusmenettelylain 26 §:n 3 momentissa säädetty yleinen oikeus tulla kuulluksi koskee vain verovelvollisia eikä tiedonantovelvollisia. Suomen Asianajajien mukaan myös ilmoitusvelvollisella olisi perusteltua olla oikeus tulla kuulluksi, ettei ainoaksi oikeussuojakeinoksi jäisi valitustie mahdollisesta laiminlyöntimaksusta.

Valtiovarainministeriö katsoo professori Nykäsen tavoin tiedonantovelvollisuuden kiertämistä koskevan säännöksen välttämättömäksi direktiivin ja kansainvälisten sopimusten asettamien velvoitteiden täyttämisen varmistamiseksi. Säännöksen soveltamisalan rajaaminen ainoastaan kansainväliseen tietojenvaihtoon liittyvien tiedonantovelvoitteiden kiertämiseen voisi jättää epäselväksi, miten tiedonantovelvollisen tulisi toimia muissa kuin kansainväliseen tietojenvaihtoon liittyvissä tilanteissa. Valtiovarainministeriö katsoo tämän vuoksi perustelluksi, että säännöstä sovellettaisiin myös sellaisiin puhtaasti kansallisiin tilanteisiin, joissa tiedonantovelvollinen olisi tehnyt 28 a §:n 1 momentin mukaisen kiertojärjestelyn tai havaitsisi pykälän 2 momentissa tarkoitetun järjestelyn. Tällöin niihin puuttuminen ei jäisi vain professori Nykäsen mainitseman yleisen lähtökohdan varaan siitä, että tiedonantovelvollisen tulisi ilmoittaa oikeat tiedot ilman erillistä kiertosäännöstäkin.

Kuten professori Nykänen toteaa lausunnossaan, erityisesti 28 a §:n 2 momentin osalta voisi tulla eteen tilanteita, joissa sivullisen tiedonantovelvollisen voisi olla vaikea arvioida, mikä on asiassa käytettävä oikea muoto. Valtiovarainministeriö katsoo, että momentin ensisijainen tavoite on ennaltaehkäistä sitä, etteivät verovelvolliset ryhtyisi järjestelyihin, joilla vältettäisiin niitä koskevien tietojen ilmoittaminen Verohallinnolle. Pykälän 2 momentin mukaisten tilanteiden voidaan arvioida olevan luonteeltaan sellaisia, että Verohallinto voisi ohjeistuksellaan neuvoa, miten tiedonantovelvollisen tulisi näissä tilanteissa toimia. Valtiovarainministeriö pitää mahdollisina sellaisia tilanteita, joiden osalta tiedonantovelvollisen olisi otettava yhteys Verohallintoon tarkempien ohjeiden saamiseksi. Valtiovarainministeriö arvioi tällaisten epäselvien tilanteiden määrän vähäiseksi.

Professori Nykänen pitää 28 a §:n osalta ongelmallisena soveltamisen kynnykseksi asetettua edellytystä siitä, että verotusmenettelylain 3 luvun velvoitteiden kiertäminen on yksi järjestelyn pääasiallisista tarkoituksista. Hän pitää pykälän soveltamiskynnystä tältä osin alhaisena. Pääasiallisen tarkoituksen nimenomainen edellytys sisältyy pykälän 1 momenttiin, jonka osalta valtiovarainministeriö katsoo perustelluksi edellyttää tiedonantovelvollisen olevan tietoinen järjestelyn tarkoituksista. Tiedonantovelvollisuutta ei tulisi voida kiertää tilanteissa, joissa järjestelyn yksi pääasiallisista tarkoituksista olisi nimenomaan tiedonantovelvollisuuden kiertäminen. Valtiovarainministeriö katsoo edellä mainituin perustein, ettei soveltamiskynnystä voida pitää liian matalana.

Professori Nykänen katsoo, että ehdotetun kiertosäännöksen seurauksena voisi tulla tilanteita, joissa esimerkiksi järjestelyn suunnitellut kolmas osapuoli tulisi velvolliseksi ilmoittamaan tietoja, joita sillä ei olisi hallussaan. Valtiovarainministeriö katsoo, että säännöksessä on nimenomaisesti rajattu tiedonantovelvollisuus vain niihin toimijoihin, jotka oikeaa muotoa käytettäessä täyttäisivät tiedonantovelvollisen määritelmän. Siten esimerkiksi tilanteessa, jossa yhtiö A suunnittelisi yhtiölle B raportoinnin kiertojärjestelyn, jonka avulla yhtiö B pyrkii välttämään tiedonantovelvollisuutensa, järjestelyn toteuttavasta yhtiöstä B tulisi tiedonantovelvollinen. Yhtiöstä A tulisi tiedonantovelvollinen vain, jos se täyttäisi jonkin verotusmenettelylain 3 luvun mukaisen tiedonantovelvollisen määritelmän tilanteessa, jossa asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa.

Valtiovarainministeriö toteaa seuraavaa Suomen Asianajajien lausunnossaan esittämään huomioon siitä, että on oikeusturvan näkökulmasta ongelmallista, jos verovelvollinen kuuleminen toteutuu ainoastaan laiminlyöntimaksun määräämisen yhteydessä. Laiminlyöntimaksu määrätään tilanteissa, joissa Verohallinto on havainnut tiedonantovelvollisen laiminlyöneen verotusmenettelylain 3 luvun mukaisen velvoitteensa. Verohallinto tekee päätöksen siitä, miten tiedonantovelvollisuutta on

mahdollisesti laiminlyöty. Verohallinto kuulee tässä yhteydessä tiedonantovelvollista. Sama päätös voi sisältää myös päätöksen laiminlyöntimaksun määräämisestä. Verotusmenettelylain 65 a §:n 7 momentin mukaan tiedonantovelvollisella on oikeus valittaa sekä tiedonantovelvollisuuden laiminlyöntiä koskevasta että laiminlyöntimaksun määräämistä koskevasta päätöksestä. Valtiovarainministeriö katsoo, että kuuleminen ja valitusoikeus eivät näin ollen koskisi ainoastaan laiminlyöntimaksupäätöstä, vaan myös Verohallinnon päätöstä verotusmenettelylain 28 a §:n soveltamisesta.

Verotusmenettelylain 23 c §:n muutos

Oikeusministeriö kiinnittää huomiota esityksessä muutettavaksi ehdotettavan verotusmenettelylain 23 c §:n täsmällisyyteen ja tarkkarajaisuuteen. OM pitää pykälää koskevia perusteluja osin ristiriitaisina todeten, että yhtäältä perustelujen mukaan kyse ei olisi uudesta velvoitteesta, vaan lainsäädännön täsmentämisestä ja että pykälässä on täsmällisesti yksilöity, kenen tiedonantovelvollisuudesta on kyse ja miten Verohallinnon on yksilöitävä kehotus. Toisaalta esityksen säännöskohtaisissa perusteluissa väljää säännöstä on perusteltu sillä, että samalla vältyttäisiin siltä, että jokaista uutta tulevaisuudessa säädettävää tiedonantovelvollisuutta varten olisi säädettävä uusi juuri kyseiseen tiedonantovelvollisuuteen kohdistuva erityinen tiedonantovelvollisuus. OM kiinnittää huomiota siihen, että tulevia tietotarpeita koskevan sääntelyn tarve tulee arvioida kulloisessakin sääntely-yhteydessä erikseen. Sääntelyn täsmällisyydellä on merkitystä, koska ehdotettava erityinen tiedonantovelvollisuus voi kohdistua myös luonnollisiin henkilöihin ja sen laiminlyönnistä voi seurata verotusmenettelylain 22 a §:n mukainen laiminlyöntimaksu. Tiedonantovelvollisen on voitava sääntelyn perusteella arvioida, mitä tarkoitusta varten ja mitä tietoja Verohallinnolla on lain mukaan oikeus kehottaa toimittamaan. Perustuslakivaliokunta on edellyttänyt, että sääntelyn kohderyhmän tulee kyetä ilman vaikeuksia soveltamaan säännöksiä (PeVL 25/2021 vp, kappale 12). OM katsoo, ettei ehdotettavan säännöksen ja sen perusteluiden nojalla ole selvää, mitä olisivat ne verotusmenettelylain 3 luvussa tarkoitetut tiedonantovelvollisen ilmoittamis-, huolellisuus- tai muut velvoitteet, joiden suorittamisen varmistamiseksi 3 luvussa tarkoitetun tiedonantovelvollisen olisi annettava Verohallinnolle hallussaan tai määräysvallassaan olevat tarpeelliset tiedot menettelyistä, asiakirjoista sekä muista tiedoista. OM kiinnittää tältä osin huomiota myös siihen, että verotusmenettelylain 3 luvussa ei nimenomaisesti säädetä ilmoittamisvelvollisuuksista, mikä tulisi huomioida myös verotusmenettelylain 23 §:n sanamuodossa. Ehdotettavan 23 c §:n väljyyttä lisää OM:n nukaan myös se, että tiedonantovelvollisuus ulotettaisiin koskemaan kaikkia verotusmenettelylain 3 luvussa tarkoitettuja tiedonantovelvollisia. Ehdotettu säännös poikkeaa siten täsmällisyydeltään verotusmenettelylain 23 a ja 23 b §:ssä säädetyistä muista erityisistä tiedonantovelvollisuuksista.

Verotusmenettelylain 3 luvussa säädetään erityisestä ja yleisestä sivullisen tiedonantovelvollisuudesta. Erityisessä tiedonantovelvollisuudessa, mukaan lukien muutettavaksi ehdotettu 23 c §, tiedonantovelvollisuus muodostuu Verohallinnon yksilöidystä kehotuksesta. Kehotuksesta on ilmettävä, kenen on annettava tietoja, mitä tietoja on annettava sekä perusteet tiedonantovelvollisuudelle. Yleinen tiedonantovelvollisuus on puolestaan oma-aloitteista. Tiedonantovelvollisuuden edellytykset täyttäessään sivullisen on siten oma-aloitteisesti annettava tiedot Verohallinnolle. Verotusmenettelylain 3 luvussa säädetään, kenellä ja mistä on yleinen tiedonantovelvollisuus. Osasta yleisiä tiedonantovelvollisuuksia säädetään varsinaisen tiedonantovelvollisuussäännöksen lisäksi täsmällisillä ja tarkkarajaisilla erillislaeilla, kuten hallituksen esityksen 1. ja 2. lakiehdotus. Verohallinto on

täsmentänyt määräyksenantovaltuussäännöksen nojalla antamallaan määräyksellä joitakin tiedonantovelvollisuuksia, esimerkkinä Verohallinnon päätös yleisestä tiedonantovelvollisuudesta (VH/5908/00.01.00/2024). Valtiovarainministeriö katsoo edellä mainituin perustein, että 3 luvun mukaisilla tiedonantovelvollisilla on tieto siitä, mitä tietoja ja mitä tarkoitusta varten niitä on Verohallinnolle kulloinkin ilmoitettava, ja että verotusmenettelylain 3 luku siten täyttää OM:n mainitsemassa perustuslakivaliokunnan lausunnossa esitetyt edellytykset. Muutettavaksi ehdotetussa 23 c §:ssä on kyse erityisen tiedonantovelvollisuuden säännöksestä, jonka soveltaminen edellyttää Verohallinnolta aina kohdennettua ja yksilöityä kehotusta.

Muutettavaksi ehdotetun 23 c §:n tarkoitus on mahdollistaa, että Verohallinto voi valvoa verotusmenettelylain 3 luvun mukaisten tiedonantovelvollisten noudattaneen kyseisen luvun velvoitteitaan lähettämällä tiedonantovelvolliselle yksilöidyn kehotuksen. Valtiovarainministeriö katsoo myös ehdotetun 23 c §:n velvoitteiden olevan täsmällisiä ja rajattuja ja niiden täyttävän perustuslakivaliokunnan lausunnossaan asettamat edellytyksen siitä, että sääntelyn kohderyhmä kykenee, tässä tilanteessa Verohallinnon kehotuksen perusteella, ilman vaikeuksia soveltamaan säännöstä.

Elinkeinoverolain 14 §:n 3 momentin soveltamisalan laajennus

Professori Pekka Nykänen toteaa lausunnossaan, että elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (jäljempänä elinkeinoverolaki) 14 §:n 3 momentin soveltamisalaa voisi tässä yhteydessä laajentaa vastaavalla tavalla kuin hallituksen esityksessä ehdotetaan laajennettavaksi tuloverolain 47 §:n 4 momentin soveltamisalaa ottamalla huomioon ehdotettu raportoivien kryptovarapalvelun tarjoajien tiedonantovelvollisuuteen liittyvä kansallinen laajennus.

Valtiovarainministeriö katsoo hyväksi professorin Nykäsen havainnon siitä, että voisi olla tarpeen arvioida myös elinkeinoverolainsäädännön muutostarpeita kryptovarojen verotusta koskevien säännösten osalta. Hallituksen esityksessä on arvioitu ja ehdotettu muutoksia tuloverolainsäädäntöön ainoastaan niiltä osin kuin ne liittyvät välittömästi hallituksen esityksessä ehdotettuihin varsinaisiin lakimuutoksiin. Kuten hallituksen esityksessä todetaan, ehdotettu tuloverolain täsmennys on tarpeen kryptovarapalvelun tarjoajille säädettävän uuden kansallisen tiedonantovelvollisuuden täyttämiseksi. Ehdotettu uusi tiedonantovelvollisuus koskee näiltä osin tietoja luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien esitäytettyä veroilmoitusta varten tarvittavasta verotettavan tulon määrästä. Uuteen tiedonantovelvollisuuteen ei liittyisi velvollisuutta ilmoittaa yhteisöjen tietoja. Tämän vuoksi elinkeinoverolakiin ei esitetä muutoksia. Valtiovarainministeriö katsoo edellä mainituista syistä, että mahdolliset muutostarpeet olisi arvioitava erikseen.

Osastopäällikkö, ylijohtaja Terhi Järvikare

Neuvotteleva virkamies Antti Kurikka