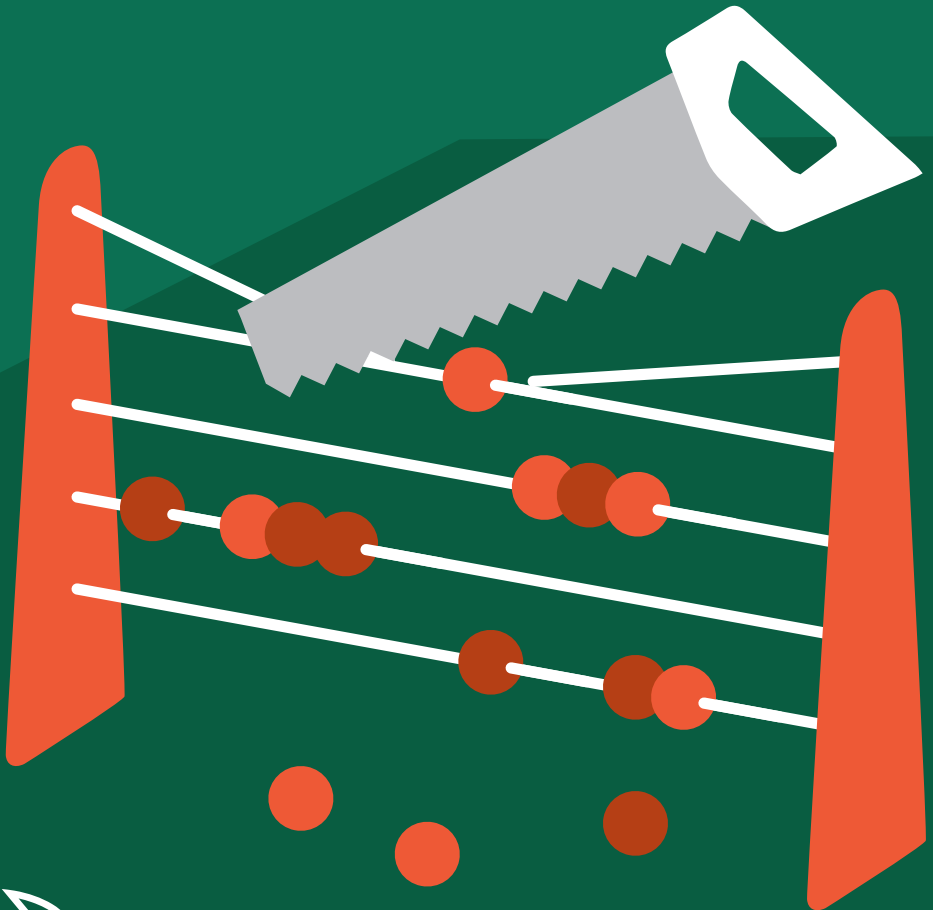


Aloite on Vasemmistofoorumin julkaisusarja,
jossa tutkijat ja muut toimijat esittävät tiiviitä
ja perusteltuja yhteiskunnallisia avauksia.



3 / 2015

Verosuunnittelun rajat uusiksi



Aggressiivinen verosuunnittelu laittomaksi

Monikansallisia suuryrityksiä on arvosteltu viime vuosina niiden harjoittamasta aggressiivisesta verosuunnittelusta. Pienet yritykset joutuvat kilpailullisesti heikompaan asemaan, koska niillä ei ole vastaavia mahdollisuuksia minimoida omaa verorasitustaan.

Aggressiivisesta verosuunnittelusta Suomelle johtuvia veromenetyksiä ei ole kokonaisuutena tutkittu, mutta yksittäisiin tapauksiin perustuvan arvion mukaan kyse on jopa sadoista miljoonista euroista vuodessa. Koko yhteisöveron tuotto oli noin 4 miljardia euroa vuonna 2014.

Kansainvälistä verosuunnittelua rajoitetaan Suomessa esimerkiksi siirtohinnoitteluoikaisua koskevalla säännöksellä ja väliyhteisölailla. Lainsäädäntö ei kuitenkaan yleensä anna verottajalle mahdollisuutta puuttua aggressiiviseen verosuunnitteluun. Alla esitetään neljä toimenpidettä tilanteen parantamiseksi.



LAURI FINÉR

Lauri Finér on poliittisesti sitoutumaton vero-oikeuden väitöskirjatutkija Helsingin yliopistossa

1) Veron kiertämistä koskevia lainkohtia tulisi täsmentää siten, että vähäpätöiset liiketaloudelliset perusteet eivät estäisi puuttumista verosuunnitteluun.

2) Markkinaehtoperiaatteen tulkintaa tulisi täsmentää OECD:n ohjeiden pohjalta laaditulla lailla. Samalla siirtohinnoitteluoikaisu tulisi laajentaa koskemaan oikeudellisen muodon uudelleen luokitteluja. Esimerkiksi koron verovähennyskelpoisuus tulisi voida evätä, jos markkinaehtoisissa olosuhteissa yritystä ei olisi rahoitettu velalla.

3) Väliyhteisölain tulisi soveltua ulkomaisten tytäryhtiöiden nimiin keinotekoisesti siirrettyyn toimintaan. Esimerkiksi tytäryhtiön sijoitustoiminnan tuotot tulisi voida verottaa Suomessa, jos tytäryhtiön henkilökunnalla ei ole valtuuksia sijoitusvarallisuuden hoitamiseen itsenäisesti. Väliyhteisölain tulisi soveltua kaikissa matalan verotuksen valtioissa rekisteröityihin yhtiöihin.

4) Yhteisö tulisi määrittää Suomessa yleisesti verovelvolliseksi, jos sen tosiasiallinen johtopaikka on Suomessa.

Aggressiivinen verosuunnittelu ja verokilpailu kulkevat käsi kädessä¹

Aggressiivisena voidaan pitää verosuunnittelua, jota laajasti pidetään moraalisesti vääränä. Tällöin esimerkiksi yrityksen juridinen toimintamalli suunnitellaan veron välttelyn näkökulmasta. Lopputuloksena yrityksen voitot eivät kerry sinne, missä ne ovat taloudellisesti muodostuneet.

Lainsäädäntö on aina luonteeltaan kaavamaisista. Verosuunnittelu hyödyntää lain porsaanreikiä. Kansainvälisissä tilanteissa porsaanreikien tilkitseminen onnistuu vain yhteistyöllä, koska kaikissa maissa on omat verolakinsa. Yhteistyön sijaan lukuisat valtiot houkuttelevat pääomia verokilpailulla. Kan-

“

Yhteistyön sijaan lukuisat valtiot houkuttelevat pääomia verokilpailulla.

sainväliset järjestöt, kuten EU, OECD ja YK, ovat kuitenkin esittäneet ratkaisuja verokilpailun ja verosuunnittelun hillitsemiseksi.²

Monikansallisten yritysten verosuunnittelu³

Monikansalliset yritykset ovat juridiselta rakenteeltaan emoyhtiön alle jäseneltyjä konserneja, joihin kuuluu eri maissa toimivia tytäryhtiöitä. Verotuksen kohteena ovat yksittäiset konserniyhtiöt.

Verolainsäädännössä konserniyhtiöitä pidetään toisistaan riippumattomia yrityksinä, jotka käyvät markkinaehtoisesti kauppaa keskenään. Oikeasti konserniyhtiöt eivät ole riippumattomia. Esimerkiksi Apple on yksi yritys, jolla on yksi johto.

Verotuksen ja todellisuuden ristiriita tarjoaa konsernijohdolle avaimet verosuunnitteluun. Veron määrään voidaan vaikuttaa muuttamalla konsernirakennetta ja konsernin sisällä käytävän kaupan ehtoja. Muutokset vaikuttavat siihen, missä yrityksen voitot syntyvät. Toisissa maissa samasta voitosta maksetaan vähemmän veroa.

1 Ks. lisää esim. Reijo Knuutinen (2015): Mitä on ns. aggressiivinen verosuunnittelu? Verotus 1/2015.

2 Ks. OECD:n BEPS-hanke: www.oecd.org/ctp/beps.htm. Euroopan Komission haitallista verokilpailua koskevat sivut: hec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm YK:n veroyhteistyö: www.un.org/esa/ffd/topics/tax-cooperation.html.

3 Ks. lisää esim. Lauri Finér (2013): Siirtolinnoittelun järjestäminen ja suunnittelu suomalaisissa yrityksissä. Verotus 5/2013.

Aloite 1: Veron kiertämistä koskevan lainkohdan muuttaminen

Ongelma

Puhtaasti keinotekoiset järjestelyt veron välttämiseksi on kielletty. Lakitermein puhutaan veron kiertämisestä. VML⁴ 28 §:llä rajoitetaan kaikkea veron kiertämistä. Yleinen lainkohta on tarpeen, koska erityislaeissa ei voida ottaa huomioon kaikkia yksittäistilanteita. VML 28 §:n soveltuessa verottaja laittaa järjestelyllä kierretyt verot maksuun.

VML 28 § ei tällä hetkellä rajoita aggressiivista verosuunnittelua riittävästi. Järjestelyä ei pidetä puhtaasti keinotekoisena, jos sille on esitettävissä liiketaloudellisia perusteita. Objektiiivisesti katsoen vähäpätöiset liiketaloudelliset perusteet voivat olla riittäviä.

Muutosesitys

VML 28 §:ää tulisi muuttaa siten, että järjestelyn objektiiivisesti havaittavat taloudelliset seuraukset otettaisiin huomioon kokonaisvaltaisemmin. Tällöin ei annettaisi merkitystä vähäpätöisille liiketaloudellisille perusteille.

Lisäksi lainkohdan tulkinnassa tulisi paremmin huomioida taloudelliset realiteetit. Yri-

tysjärjestelyjä tulisi tarkastella koko konsernin näkökulmasta sen sijaan, että tarkastellaan yksittäistä tytäryhtiötä yhdessä maassa.

Verosuunnittelulla saatavia taloudellisia hyötyjä tulisi suhteuttaa muihin taloudellisiin seuraamuksiin. Liiketaloudellisiin perusteisiin tulisi suhtautua kriittisesti silloin, jos ne mitataan tuhansissa ja veroseuraamukset miljoonissa. Erityisen kriittinen tulisi olla, kun taloudelliset seuraukset ovat konsernin sisäisiä, eivätkä esimerkiksi kasvata konsernin myyntiä ulkopuolisille.

Muutos voitaisiin toteuttaa muuttamalla VML 28 §:ä ohessa esitetyllä tavalla. Lainkohdan kirjoittaminen kokonaan uudelleen esimerkiksi Euroopan Komission ehdotusten pohjalta olisi aiheellista.⁵ Tällöin voidaan ottaa paremmin huomioon EU-oikeuden asettamat vaatimukset. Vastaavat muutokset tulisi toteuttaa soveltaen myös yritysjärjestelyjä koskevaan EVL⁶ 52 h §:n.

Lakiin tai sen julkaistaviin esitöihin tulisi lisäksi sisällyttää kriteereitä, joilla taloudellisia seurauksia arvioidaan. Esimerkeillä voitaisiin täsmentää sitä, millaisia liiketaloudellisia perusteita pidetään vähäpätöisinä ja millaisiin tilanteisiin lainkohtaa on tarkoitus soveltaa. Tapauskohtaiselle tarkastelulle on kuitenkin jätettävä sijaa.

4 Laki verotusmenettelystä.

5 Euroopan Komissio on antanut 6.12.2012 Suosituksen aggressiivisesta verosuunnittelusta (2012/772/EU), joka sisältää saman tyyppisen ehdotuksen.

6 Laki elinkeinotulon verottamisesta.

Yksityiskohtainen lakiesitys: laki verotusmenettelystä 28 § 3 ja 4 momentti (uuden lakitekstin osuus on lihavoitu)

Veron kiertäminen

Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa. Jos kauppahinta, muu vastike tai suoritusaike on kauppa- tai muussa sopimuksessa määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, voidaan verotettava tulo ja omaisuus arvioida.

Jos on ilmeistä, että verotusta toimitettaessa olisi meneteltävä 1 momentissa tarkoitettulla tavalla, on verotusta toimitettaessa huolellisesti tutkittava kaikki ne seikat, jotka voivat vaikuttaa arvoastelemiseen, sekä annettava verovelvolliselle tilaisuus esittää selvitys havaituista seikoista. Mikäli verovelvollinen ei tällöin esitä selvitystä siitä, että olosuhteelle tai toimenpiteelle annettu oikeudellinen muoto vastaa asian varsinaista

luonnetta tai tarkoitusta taikka ettei toimenpiteeseen ole ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, verotusta toimitettaessa on meneteltävä 1 momentissa tarkoitettulla tavalla.

Arvioitaessa 1 ja 2 momenttien soveltumista on otettava huomioon järjestelystä aiheutuvat verotukselliset ja muut taloudelliset seuraamukset kaikissa maissa. Silloin, kun järjestelyyn on ryhdytty 29 §:n 1 momentissa tai 31 §:n 2 momentissa tarkoitettujen osapuolten välillä, voidaan ottaa huomioon kaikkien osapuolten veroseuraamukset kokonaisuutena.

Arvioitaessa 2 momentissa tarkoitettua asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta on annettava merkitystä taloudellisten seuraamusten mittasuhteille. Yksinään ei voida pitää riittävänä sellaista selvitystä asian varsinaisesta luonteesta tai tarkoituksesta, joka on taloudellisesti vähäpätöinen suhteessa veroseuraamuksiin.

Aloite 2: Markkinaehtoperiaatteen tulkinnan täsmentäminen

Ongelma

Markkinaehtoperiaate on kansainvälisen yritysverotuksen keskeinen taustaperiaate. Sen tavoitteena on, että yrityskonsernin voitot kertyvät maihin, joissa taloudellinen lisäarvo syntyy. Suomen laissa periaate sisältyy siirtohinnoitteluokaisua koskevaan VML 31 §:n.

Perustuslain 81 §:n mukaan verosta säädetään lailla. Lainkohdasta johdettu *lakisidonnaisuuden periaate* merkitsee, että veronlainsäädännön tulisi olla yksiselitteistä. Markkinaehtoperiaatteesta on kuitenkin säädetty laissa ylimalkaisesti. Lisäksi OECD:n kommentaarin, siirtohinnoitteluohjeiden ja kohdentamisraportin asema on epäselvä, vaikka käytännössä niitä käytetään markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa keskeisimpinä oikeuslähteinä.⁷ Tämä heikentää verotuksen ennustettavuutta ja vaikeuttaa verottajan puuttumista markkinaehtoisesta poikkeavaan siirtohinnoitteluun.

VML 31 §:n ylimalkaisuudesta johtuvia ongelmia kuvaa korkeimman hallinto-oikeuden kesällä 2014 tekemä ratkai-

su KHO:2014:119.⁸ Tapauksessa verottaja katsoi, että yrityksen saama laina olisi ollut *markkinaehtoisissa* olosuhteissa omaa pääomaa. Sen vuoksi lainasta maksetut korot lisättiin yrityksen verotettavaan tuloon. Tämä ei kuitenkaan ollut KHO:n näkemyksen mukaan VML 31 §:n mukaista. Verottajan vaihtoehtoinen tulkinta perustui OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, joita käytetään markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa.

Käytännössä KHO:n ratkaisu tarkoittaa, että oikeudellisen muodon uudelleenluokittelu on tehtävä yleisen veron kiertämistä

“

Markkinaehtoperiaate tarkoittaa, että yrityskonsernin voitot kertyvät maihin, joissa taloudellinen lisäarvo syntyy.

7 Ks. OECD (2008): 2008 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD (2010): Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations ja OECD (2014): Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version.

8 Ks. lisää esim. Anita Isomaa-Myllymäki (2014): Konsernin sisäisen rahoituksen markkinaehtoisuus – oikeustapauskommentti ratkaisusta KHO 2014:119. Verotus 5/2014.



“

Suomessa olisi syytä laatia lain tai asetuksen tasoinen ohjeistus markkinaehtoperiaatteen tulkintaan.

koskevan lainkohdan (VML 28 §) perusteella. Yleisen luonteensa vuoksi VML 28 § ei anna yhtä hyvää lähtökohtaa markkinaehtoperiaatteeseen perustuviin oikaisuihin.

Muutosesitys

Lakisdonnaisuuden periaatteen vuoksi Suomessa olisi syytä laatia lain tai asetuksen tasoinen ohjeistus markkinaehtoperiaatteen tulkintaan. Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ohjeistuksen olisi perustuttava OECD:n ohjeisiin. Ne jättävät kuitenkin sijaa tulkinnalle, joten Suomessa olisi syytä laatia täsmällisempi ohjeistus.

Samalla VML 31 §:ää tulisi muuttaa siten, että oikeudellinen muoto voidaan luokitella uudelleen, jos se ei ole markkinaehtoinen. Muutos voidaan toteuttaa esimerkiksi tekemällä valtiovarainministeriön tammikuussa 2015 ehdottama lisäys VML 31 §:n 1 momenttiin.⁹

⁹ VM on pyytänyt 7.1.2015 lausuntoja ehdotuksesta. VM:n ehdotus ja siitä annetut lausunnot ovat valtioneuvoston hankerekisterissä (www.hare.vn.fi) hankenumera VM161:00/2014.

Aloite 3: Väilyhteisölain muuttaminen¹⁰

Ongelma

Väilyhteisölain¹¹ (VYL) tarkoituksena on torjua Suomen verotuksen välttämistä matalan verotuksen valtioihin perustettujen yhtiöiden avulla. VYL ei estä väilyhtiöiden käyttöä käytännössä lainkaan, jos väilyhtiö on rekisteröity EU-valtiossa tai Suomen verosopimuskompaniavaltiossa.

VYL ei sovellu, jos matala verotus ei johdu erityisistä veronhuojennuksista. Erityisillä veronhuojennuksilla tarkoitetaan huojennuksia, jotka eivät ole yleisesti kaikkien kyseisessä maassa toimivien yritysten saatavilla. Lisäksi VYL ei sovellu, jos väilyhtiö on *sijoittautunut* rekisteröintivaltioonsa.

Sijoittautuminen tarkoittaa, että väilyhtiöllä on rekisteröintivaltioonsaan toimintansa varten muun muassa toimitilat ja henkilökunta.¹² Vakiintuneen tulkinnan mukaan VYL ei sovellu, jos väilyhtiö vuokraa toimitilan ja palkkaa työntekijän, joka osallistuu yhtiön toimintaan.

Siten kymmenien miljoonien verohyödyn

voi saada palkkaamalla yhden toimistotyöntekijän¹³, jolla ei välttämättä ole valtuuksia tehdä väilyhtiön liiketoimintaa koskevia laajoja päätöksiä. Lopputulosta voidaan pitää *markkinaehtoperiaatteen* vastaisena: konsernin voitot kertyvät väilyhtiöön, jossa ei tehdä voittoja synnyttäviä päätöksiä.

VYL soveltuu laajasti ulkomaisiin tytäryhtiöihin, jos ne on rekisteröity valtioon, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta. Tällöin VYL:n perusteella saatetaan verottaa tytäryhtiön sijaintivaltioonsaan harjoittamaa toimintaa, mikä laajentaa Suomen verotusvaltaa tarpeettomasti. Tämä voi vähentää sijoituksia kehitysmaihin, koska Suomella ei ole verosopimuksia useimpien kehitysmaiden kanssa.

Muutosesitys

VYL:a tulisi muuttaa siten, että lain perusteella voidaan verottaa yksittäisen väilyhteisön *toiminnon* tulo silloin, kun väilyhteisön henkilöstö ei todellisuudessa vastaa toimintoa koskevista keskeisistä päätöksistä.¹⁴

10 Ks. lisää esim. Verohallinto (2014): Väilyhteisötulon verotus Suomessa.

11 Laki ulkomaisten väilyhteisöjen osakkaiden verotuksesta.

12 Ks. EUT:n ratkaisu 12.9.2006 C-196/04 Cadbury Schweppes plc.

13 Ks. esim. Lauri Finér – Matias Laine – Matti Ylönen (2012): Verosuunnittelu vauhdittaa Stora Enson sellusampoa. Talouselämä 8.6.2012.

14 Saman yhtiön nimissä voidaan tarjota esimerkiksi taloushallintopalvelua ja harjoittaa arvopaperikauppaa. Tällöin yhtiöllä on kaksi erillistä toimintoa, joiden hoitamisesta voivat vastata aivan eri henkilöt.

Laissa tulisi määrittää kriteereitä, joilla arvioidaan, kuka vastaa toimintoa koskevista keskeisistä päätöksistä. Arvioinnissa tulisi ottaa huomioon päätösten mittaluokka ja henkilöiden asema konsernissa. Tapauskohtaiselle tarkastelulle on kuitenkin jätettävä sijaa, koska yritysten johtamisjärjestelmä riippuu esimerkiksi yrityksen koosta.

Samalla tulisi korjata muut VYL:n puutteet. Lain tulisi soveltua rekisteröintivaltiosta riippumatta kaikkiin väliyhtiöihin, jotka ovat todellisuudessa matalan verotuksen piirissä.

“

Kymmenien miljoonien verohyödyn voi saada palkkaamalla yhden toimistotyöntekijän, jolla ei välttämättä ole valtuuksia tehdä väliyhtiön liiketoimintaa koskevia laajoja päätöksiä.

”

Aloite 4: Yhteisöjen yleisen verovelvollisuuden määrittäminen

Ongelma

Yleisesti verovelvolliset maksavat Suomessa veroa kaikista tuloistaan, mutta rajoitettusti verovelvolliset vain Suomesta saamastaan tulosta ja Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tulosta. Suomessa yleisesti verovelvollisina pidetään suomalaisia yhteisöjä. Laissa ei ole määritelty, milloin yhteisö on suomalainen. Verotuskäytännössä Suomessa perustetut yhteisöt on katsottu suomalaisiksi ja muut ulkomaisiksi. Esimerkiksi Suomessa perustettu Oy on suomalainen ja Ruotsissa perustettu AB ulkomainen.¹⁵

Tulokseen vuoksi Suomessa asuva voi välttää maksamasta veroa ulkomaan tuloistaan perustamalla yhtiön vaikkapa Viroon. Lisäksi ulkomaisten yhtiöiden verovalvonta on hankalaa, koska niillä ei ole samanlaisia raportointivelvoitteita kuin suomalaisilla yhtiöillä. Ongelman laajuutta voidaan arvioida esimerkiksi sillä, että yksistään Virossa toimii noin 30 000 yhtiötä, joiden vastuuhenkilöillä on kytkentöjä Suomeen.¹⁶

Muutosesitys

Laissa tulisi määrittää, että yhteisö on Suomessa yleisesti verovelvollinen, jos yhteisö on perustettu Suomen lainsäädännön mukaan, sen kotipaikaksi on rekisteröity Suomi tai sen *tosiasiallinen johtopaikka* on Suomessa.¹⁷ Muutos voitaisiin toteuttaa esimerkiksi lisäämällä tuloverolakiin uusi 11 a §.

Tosiasiallinen johtopaikka on verosopimustermi, jolla tarkoitetaan yhtiön ylimmän johdon sijaintipaikkaa. Se on Suomessa esimerkiksi silloin, kun ulkomaisen yhtiön omistaja johtaja asuu ja työskentelee vakituisesti Suomessa.

“

Yksistään Virossa toimii noin 30 000 yhtiötä, joiden vastuuhenkilöillä on kytkentöjä Suomeen.

15 Ks. Verohallinto (2014): Ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa – Liiketulo ja muut ulkomaisen yhteisön Suomesta saamat tulot.

16 Ks. Verohallinto (2014): Suomalaisen yrityskytkenä Viroon.

17 Samaa ehdotti myös valtiovarainministeriön elinkeinoverotuksen asiantuntijaryhmä vuonna 2013. Ks. VM (2013): Elinkeino-
verotuksen asiantuntijaryhmän muistio. Valtiovarainministeriön julkaisu 16/2013.

“

Laissa tulisi määrittää, että yhteisö on Suomessa yleisesti verovelvollinen, jos yhteisö on perustettu Suomen lainsäädännön mukaan, sen kotipaikaksi on rekisteröity Suomi tai sen tosiasiallinen johtopaikka on Suomessa.

Yksityiskohtainen lakiesitys: tuloverolaki 11 a § (uusi lainkohta)

Yhteisön asuminen Suomessa

Yhteisön katsotaan asuvan Suomessa, jos

- 1) yhteisö on perustettu Suomen lainsäädännön mukaan;
 - 2) yhteisön kotipaikaksi on rekisteröity Suomi;
- tai
- 3) sen tosiasiallinen johtopaikka on Suomessa.



Aloitteiden hyvät puolet

1) Verolainsäädäntö saataisiin vastaamaan paremmin yleistä oikeuskäsitystä ja lainsäätäjän tahtotilaa.

2) Lakimuutokset rajoittaisivat aggressiivista verosuunnittelua.

→ Pienyritysten kilpailuasema paranis.

→ Markkinoiden toiminta tehostuisi.

→ Valtion ja kuntien yhteisöverotulot kasvaisivat jopa sadoilla miljoonilla euroilla vuodessa.

3) VML 28 §, VML 31 § ja väliyhteisölaki ovat sanamuodoltaan ylimalkaisia. Lainkohtia voitaisiin muuttaessa täsmentää siten, että lakisidonnaisuuden vaatimukset otettaisiin paremmin huomioon.

→ Yritysten oikeusvarmuus ja verotuksen ennustettavuus paranisivat.

4) Lakimuutokset voitaisiin toteuttaa nopealla aikataululla, koska ne eivät vaikuttaisi merkittävästi verojärjestelmän systematiikkaan eivätkä ne edellytä sopimista kansainvälisesti. Muutokset vaikuttaisivat suoraan muutamiin kymmeneen aggressiivista ve-

rosuunnittelua harjoittaviin yrityksiin, joiden veromenot kasvaisivat. Yrityksille ei aiheutuisi kohtuuttoman korkeita veroja, koska Suomen lainsäädäntö ja verosopimukset poistavat yleensä kaksinkertaisen verotuksen. Yksittäistilanteissa kohtuuttomat seuraukset voitaisiin estää siirtymäsäännöksellä.

5) Muut valtiot voisivat hyödyntää Suomen kokemuksia kehittäessään omaa lainsäädäntöään.

6) EU-oikeus ja Suomen verosopimukset eivät estä lakimuutosten tekemistä. Lissabonin sopimuksen¹⁸ takaamat oikeudet tulisi kuitenkin ottaa huomioon lain valmistelussa. Niihin kuuluu muun muassa sijoittautumisvapaus.



Verolainsäädäntö saataisiin vastaamaan paremmin yleistä oikeuskäsitystä ja lainsäätäjän tahtotilaa.

¹⁸ Lissabonin sopimus Euroopan unionista tehdyn sopimuksen ja Euroopan yhteisön perustamissopimuksen muuttamisesta.