LAUSUNTO

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 b §:n muuttamisesta, HE 202/2022 vp

Kiitän valtiovarainvaliokunnan verojaostoa mahdollisuudesta antaa lausuntoni hallituksen esityksestä HE 202/2022 vp.

Lausunnossa esitän eräitä ehdotetun uudistuksen lähtökohtiin liittyviä huomiota sekä kommentteja luonnoksessa esitettyihin sääntelyä koskeviin muutoksiin. Lisäksi huomioni kohdistuvat ehdotettujen muutosten vaikutusarviointiin ja seurantaan.

Toivon valtiovarainvaliokunnan verojaoston ottavan kommenttini huomioon tarpeelliseksi katsomassaan laajuudessa.

Yhteenveto

Sääntelyn poikkeuksellisen laajan muutoshistorian ja valmistelun monipolvisuuden vuoksi esitän poikkeuksellisesti heti lausuntoni alussa yhteenvedon lausuntoni sisällöstä. Näin toimien toivon, että arvoisat valtiovarainvaliokunnan verojaoston jäsenet ennättävät paremmin tutustua lausuntoni pääkohtiin. Niitä koskevat perustelut esitetään jäljempänä.

Hallituksen esityksessä (HE 202/2022) positiivisia seikkoja ovat

- veron kiertämisen estäminen direktiivin ja sääntelyn tavoitteena,
- tilintarkastusta ja tilinpäätöstä koskevan EVL 18 b.1 § 4 kohdan käsitteiden selkiyttäminen luonnoksesta annettujen lausuntojen ja Torkkelin artikkelin johdosta,
- pyrkimys lieventää 1.1.2022 voimaan tulleen sekä
- VM:n vero-osaston hyvä ja osaava valmistelutyö lainsäädännön muutospaineesta sekä poikkeuksellisesta lobbauksesta ja poliittisesta ohjauksesta huolimatta (tästä ks. Finnwatchin aihepiiriä, veromenetyksiä ja erityisesti Carunan verovälttelyä koskevat lehdistötiedotteet (viimeisimpänä 25.8.2022 ” Carunan harjoittamaan verovälttelyyn puututaan vihdoin – lakimuutos voi tuoda valtion kassaan kymmeniä miljoonia euroja vuodessa”) ja muut kannanotot, Lauri Finérin artikkeli ”Who generated the loopholes?” Nordic Tax Journal -julkaisussa (2021) sekä sen johdosta VM:n 19.10.2021 julkaisema kolumni ”Verolainsäädännön valmistelu perustuu avoimuuteen ja vuorovaikutukseen”; olen poikkeuksellisesti liittänyt viitattujen lähteiden internet-osoitteet tämän lausunnon loppuun).

Hallituksen esitykseen ja siinä esitetyn muutokseen liittyen kielteisiä tekijöitä ovat

- muutosten lukuisuus, yritysverotuksen heikentyvä ennakoitavuus sekä näin syntymässä oleva poukkoilevan lainsäädännön Suomen ennätys aiheutuen muutosten lukumäärästä sääntelyn voimassaoloaikana ja mainitusta tulevasta muutostarpeesta,
- vaikutusarvioinnin puute, jota heikentää VM:n virkavastuulla laatimia fiskaalia verotuotto-odotuksia kyseenalaistavat Finnwatchin osin pelkästään yhtä verovelvollista koskevat väitteet (”naming and shaming”),
- tasevapautusta koskeva valinta on ollut perusteltu direktiiviä implementoitaessa, mutta sen jälkeisillä kansallisílla toimilla ollaan sääntelyä monimutkaistamassa ja minimoimassa tasevapautuksen merkitys,
- edellä mainituin tavoin verojärjestelmämme ennakoitavuuden ja siten Suomen aseman heikentäminen investointien kohdemaana,
- infrastruktuurihankkeita koskevan, 1.1.2022 voimaan tulleen sääntelyn korjaamiseen liittyvä julkisen ja yksityisen omistuksen erilainen sääntely verotuksessa; tämä tulee nimenomaisesti näkyväksi nyt sääntelyä esityksen mukaisesti korjattaessa,
- sääntelyn muutoksiin liittyy myös lausuntoja pyynnöstä antaneiden asiantuntijoiden sekä koko lainvalmisteluprosessin uskottavuuden kyseenalaistava kirjoittelu (ks. Finér) sekä
- muut jäljempänä esille tulevat seikat.

Uudistuksen lähtökohdat

Kansainvälisen verokiertämisen estämistä koskevat toimet ovat tärkeitä ja kannatettavia. Fiskaalinen tuotto ja sen merkitys verolainsäädännön muutosten taustalla on kuitenkin oltava yksiselitteinen ja kiistaton kaikissa verolainsäädännön uudistamista koskevissa toimissa. Muutoksen ajureina esitettyjä ideologisia tavoitteita on pohdittava tarkoin niiden toteutettavuuden ja vaikutusten sekä verojärjestelmän kokonaisuuden, selkeyden ja jatkuvuuden näkökulmasta. Näin esitetyt tuottoarviot ja poikkeukselliset toimet on arvioitava ja kyseenalaistettava suhteessa virkavastuulla laadittuihin valtiovarainministeriön laskelmiin sekä eri tahojen HE-luonnoksesta pyynnöstä antamiin lausuntoihin.

Olen antanut vuoden kuluessa VM:lle kaksi lausuntoa nyt tarkastelun kohteena olevaa sääntelyä koskien. 20.10.2021 antamani lausunto koski edellistä sittemmin 1.1.2022 voimaantullutta muutosta. Nimenomaisten sääntelyn (EVL 18 b §) muutosten lisäksi viisi viikkoa sitten (13.9.2022) verojaoston kuulemisessa käsitelty Valtioneuvoston kirjelmä (U 58/2022) koski direktiiviehdotusta, joka rajoittaisi myös yritysten korkojen vähennysoikeutta. Nyt lausunnon kohteena olevan hallituksen esityksen luonnosta koskien lausumani on päivätty 14.9.2022. Valtiovarainministeriön vero-osastolle on esitettävä tässä yhteydessä erillinen kiitos siitä, että syksyn muutoskiireen keskellä lausunnot ja niissä esitetty on ennätetty ottaa osin huomioon esityksen esillä olevassa versiossa.

Jo mainitussa lausunnossani (20.10.2021) totesin aihepiiriin kohdistuvaa lainsäädäntömuutosta koskien seuraavaa:

”Luonnoksessa esitetty keskeinen tasevapautussäännöstä koskeva muutos perustuu pääministeri Sanna Marinin hallituksen ohjelmaan, jonka liitteessä esitetyn maininnan mukaan arvioidaan, onko nykyinen korkorajoitus- ja veronkiertosäännöstö riittävän tehokas keino estämään verotettavan tulon siirtäminen Suomen verotusvallan ulkopuolelle esimerkiksi pääomasijoitusrakenteissa. Tavoite täsmentyi syksyllä 2021 vuoden 2022 budjetin käsittelyn yhteydessä.

Nyt tarkasteltavassa luonnoksessa kysymys koskee sitä, millä tavoin erilaisissa pääomasijoitusrakenteissa voidaan hyödyntää korkorajoituksen tasevapautussäännöstä. Lisäksi luonnos sisältää muutosesitykset koskien infrastruktuurihankkeita koskevaa poikkeusta sekä tulolähdejaon poistamisen johdosta käyttämättä jääneitä muun toiminnan tulolähteen vähentämättä jääneitä nettokorkomenoja.

Kokonaisuutena muutettavaksi ehdotettu sääntely perustuu sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta annettuun direktiiviin (EU) 2016/1164. Voimassa olevalla sääntelyllä on siten vahva kytkentä myös OECD:n BEPS-toimenpidesuunnitelmaan. Ennen direktiivin implementointia voimassa olleet korkojen vähentämisrajoitussäännökset tulivat voimaan 1.1.2014. Siten esimerkiksi nyt ehdotettu niin sanottua tasevapautusta koskevan säännöksen on määrä muuttua jo kolmannen kerran alle kymmenen vuoden aikana. Vaikka veronkiertämistä ja aggressiivista verosuunnittelua koskeva sääntely on tarpeen ja kannatettava, hyvän verojärjestelmän ja verotuksen ennakoitavuuden näkökulmasta tilanne ei ole toivottava.

Luonnoksessa ehdotetaan korkojen vähentämistä koskevan rajoituksen soveltamisalaa muuttamista eri tavoin. Muutosten keskeiset ongelmat liittyvät verotuksen ennakoitavuuteen. Yhtenä luonnoksen lähtökohtana voidaan pitää käytyä julkista keskustelua, jonka yhteydessä esitetyt arviot ovat ongelmallisia ja vaikeasti todennettavia. Esillä olleet väitteet kymmenien tai jopa satojen miljoonien menetettyjen yhteisöverotuottojen määristä ovat esimerkiksi kansanedustajille poliittisesti varsin vaikeasti käsiteltäviä sekä niiden kohtaannon että relevanssin näkökulmasta. Väitteiden arvioiminen, saati kyseenalaistaminen voi johtaa pohtijan kannalta ei-toivottuun leimaan, jos ei sen perusteeksi ole virallisia, yleisesti hyväksyttyjä arvioita käytettävissä. Sen vuoksi lainmuutosta koskevan luonnoksen yhteydessä esitettävän vaikutusarvioinnin merkitys korostuu. Se tulisi perustella mahdollisimman laajoin laskelmin sekä ottaen huomioon niin staattiset kuin dynaamiset ja käyttäytymisvaikutukset. Vain VM:n puolueettomiin laskelmiin perustuen myös poliittinen jatkokeskustelu voi pysyä oikealla perustalla eikä poliittisten päättäjien tarvitse pohtia tapauskohtaisesti heille esitettyjen kysymysten perusteena olevien laskelmien oikeellisuutta.”

Lausunnossani ja kuulemisessa (13.9.2022) esitin valtiovarainvaliokunnan verojaostolle koskien Valtioneuvoston kirjelmää (U 58/2022) muun muassa seuraavaa (esitetty käsitteiden täsmennys on otettu hallituksen esityksessä EVL 18 b.1 §:n 4 kohdassa huomioon):

> ”Vuoden 2014 alusta sovellettua korkovähennyksen rajoittamista koskevaa sääntelyä on muutettu sekä ATAD:in implementoinnin sekä kansallisten lähtökohtien vuoksi. Uuteen, juuri annettuun hallituksen esitykseen odotetaan parhaillaan lausuntoja. Lisäksi on esitetty muutosten myötä syntyneen käsitteiden täsmennystarpeesta johtuva muutostarve (Timo Torkkel, Korkovähennysrajoitukset – EVL 18b.1 §:n 4 kohdan edellyttämästä tilintarkastuksesta, Verotus 2/2022 s. 201-207). Kun otetaan huomioon tässä tarkasteltava direktiiviehdotuksen implementoinnista aiheutuva muutos, voitaneen kehitystä noin kymmenen vuoden ajanjaksolla pitää ei-toivottuna tempoilevan sääntelyn ennätyksenä.”

Jo edellä mainitun HE:n yhteydessä todettiin seuraavan muutokseen olleen suunnitteilla. Nyt esillä olevassa hallituksen esityksessä (HE 202/2022) esitetään infrastruktuurihankkeiden kehittyessä sääntelyä mahdollisesti edelleen täsmennettäväksi.

Hallituksen esityksessä ehdotetaan korkovähennysrajoitussäännöstä muutettavaksi tasevertailuun perustuvan poikkeuksen osalta. Ehdotuksen mukaan voimassa olevan lain tasevertailuun perustuvan poikkeuksen soveltamiseen vaikuttaisi myös maksettujen korkojen määrä. Ehdotuksen mukaan tasevapautusta ei sovellettaisi, jos konsernista merkittävän omistusosuuden omistaville tahoille maksettujen korkojen määrä on vähintään 20 prosenttia kaikista konsernin ulkopuolelle maksetuista koroista.

Lisäksi HE:ssä esitetään korkovähennysrajoitussäännöstä muutettavaksi siten, että julkisyhteisön tilaamaa pitkän aikavälin julkista infrastruktuurihanketta toteuttava osittain tai kokonaan yksityisomisteinen yhteisö saisi eräin edellytyksin vähentää muutoin vähennyskelvottomia nettokorkomenoja.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2023 ja tasevertailuun perustuvaa poikkeusta sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2023 toimitettavassa verotuksessa. Julkisia infrastruktuurihankkeita koskevaa poikkeusta sovellettaisiin takautuvasti vuodelta 2019 toimitettavasta verotuksesta alkaen.

Luonnoksessa ehdotettuihin muutoksiin liittyviä havaintoja

<u>Tasevapautus</u>

Viittaan asiassa vajaa vuosi sitten (20.10.2021) antamaani lausuntoon, kun nyt tasevertailuun perustuvan poikkeuksen soveltamisedellytyksiä ehdotetaan tiukennettavaksi edelleen. Jatkuvat muutokset ovat johtaneet tasevapautuksen valintaa koskevaan uudelleen pohdintaan esitetyllä tavalla. Käsitykseni mukaan nyt tulee keskittyä esillä olevien muutosehdotusten kriittiseen tarkasteluun.

Julkiset infrastruktuurihankkeet

Viittaan asiassa vajaa vuosi sitten (20.10.2021) antamaani lausuntoon, kun nyt infrastruktuurihankkeita koskien sääntelyä ehdotetaan muutettavaksi edelleen.

Huomio kiinnittyy esityksessä käytettyihin käsitteisiin, joista osa on määritelty.

Esityksen mukaan “Yksityisomistajalla tarkoitettaisiin osuuden yhteisön pääomasta omistavaa tahoa, tai tähän tahoon 18 a §:n 6 momentissa tarkoitetussa konserniyhteydessä olevaa osapuolta, joista kumpikaan ei ole 4 momentin 2 a kohdassa tarkoitettu julkisyhteisö, ja joka ei ole välittömästi tai välillisesti kokonaan 4 momentin 2 a kohdassa tarkoitettujen julkisyhteisöjen omistuksessa.”

Se, että yksityisomistajan / yksityisomistajille suoritettuja korkomenoja on määrä kohdella säännöstä sovellettaessa muista poikkeavalla tavalla, herättää verotuksen neutraalisuutta koskevia kysymyksiä, jotka nousivat esiin jo edellisessä 1.1.2022 voimaan tulleessa muutoksessa. Näitä seikkoja ja niiden myötä syntyvää kokonaisuutta olisi syytä pohtia ja avata lainvalmisteluvaiheessa enemmän.

Esityksessä muutosta perustellaan muun muassa seuraavasti:

”Vaihtoehtona olisi siten lähinnä olla laajentamatta poikkeusta yksityisomisteisiin yhteisöihin, mikä asettaisi elinkaarihankkeet sekä julkisyhteisöjen ja yksityisten toimijoiden yhteishankkeet tarpeettomasti epäedullisempaan asemaan kuin pelkästään julkisyhteisöomisteiset hankkeet.”

Olen kiinnittänyt asiaan huomiota em. lausunnossani (20.10.2021). Nyt vuosittaiset uudistukset ja ”paikka paikan päälle” -tyyppinen sääntely on poikkeuksellisen ongelmallinen verotuksen ennakoitavuuden näkökulmasta. Tätä ongelmaa pyritään esityksessä ilmeisesti paikkaamaan ehdotettujen muutosten takautuvuudella, mikä on omiaan synnyttämään lisää muita oikeudellisia ja menettelyllisiä ongelmia.

Julkisia infrastruktuurihankkeita koskevasta osasta on vastaavasti perusteltua nostaa esiin esityksessä käytetty mutta siinä tarkemmin määrittelemättä jäävä käsite ”kaupallisen lainsäädännön mukainen konsernitase”. Kun yksi epäloogisuus on saatu korjattua (ks. Timo Torkkel, Korkovähennysrajoitukset – EVL 18b.1 §:n 4 kohdan edellyttämästä tilintarkastuksesta, Verotus 2/2022 s. 201-207), tulisi kielelliseen ja terminologiseen selkeyteen ja yksiselitteisyyteen kiinnittää valmistelussa erityistä huomiota.

Hallituksen esityksen lausuntopalautetta koskevassa kohdin on jouduttu jättämään optio tulevalle muutokselle:

> ”Suunnitteilla olevien ratahankkeiden toteuttamismalleista päätetään vasta usean vuoden päästä, eikä esitystä annettaessa ole tiedossa, miten hankeyhtiöt lopulta organisoidaan ja miten ne tulevat toimimaan. Lausunnoissa esitettyä tarvetta laajentaa poikkeus myös muihin kuin julkisyhteisöjen tilaamiin hankkeisiin tarkastellaan myöhemmin uudelleen hankesuunnitelmien kehittyessä.”

Vaikka näin arvioitua tulevaa muutosta koskeva optio olisikin verovelvollisten näkökulmasta myönteinen, tukee tämäkin arvio sitä, että jatkuvien kiristysten sarjaa ei ole perusteltua jatkaa nyt tarkastelun kohteena olevassa HE:ssä esitetyllä tavalla.

Sääntelyn ennakoitavuuteen, takautuvuuteen, neutraalisuuteen ja vaikeaselkoisuuteen liittyvät ongelmat

Kun otetaan huomioon tässä tarkasteltavasta esityksestä aiheutuva muutos, voitaneen kehitystä noin kymmenen vuoden ajanjaksolla pitää ei-toivottuna tempoilevan sääntelyn ennätyksenä, joka heikentää edelleen jo aiemmin heikkoa ennakoitavuutta. Lisäksi on valtiovarainvaliokunnan verojaoston ollut käsittelyssä valtioneuvoston kirjelmä (U 58/2022) koskien direktiiviehdotusta, jonka implementointi tulisi osaltaan vaikuttamaan korkojen vähentämiseen rajoittavasti.

Tässä tarkasteltavassa esityksessä ehdotettu tasevapautusta koskeva muutos olisi takautuva ainakin niiden yhtiöiden osalta, joiden verovuosi 2023 perustuu murrettuun tai jatkettuun tilikauteen. Vastaavasti infrastruktuurihankkeita koskevan muutoksen esitetään tulevan takautuvasti voimaan. Jälkimmäisen takautuvuuden perustetta on arvioitu edellä.

Yksityisomisteisen ja julkisomisteisen yhtiön statukseen liittyvät erot ja kysymykset olen nostanut esille jo edellä ja aiemmassa lausunnossani.

Sääntelyn vaikeaselkoisuus ollut ongelmallinen jo ennen jatkuvia muutoksia. Osaltaan sitä on selittänyt direktiiviin ja sen implementointiin perustuva sääntelytekniikka ja -perinne. Valitettavasti esityksen sanamuoto johtaa vielä suurempiin ongelmiin, kun siinä päädytään käyttämään edellä mainitulla tavoin uusia käsitteitä ja lukuisia sisäisiä viittauksia.

Esitettyjen muutosten vaikutusarviointi

Edellä esitetyistä uudistuksen lähtökohdista johtuen HE:ssä esitetyn vaikutusarvioinnin merkitys korostuu.

Esityksen mukaan ”nyt ehdotettavan tasevapautuksen lisäkiristyksen tarkoituksena on varmistaa ja tehostaa HE 211/2021 vp mukaisten säännösten toteutumista. Tällä muutoksella ei siten arvioida olevan itsenäistä vaikutusta verotuottoon.”

Edelleen esityksen mukaan tiedossa olevien hankkeiden (4) perusteella arvioidaan, että ”infrastruktuurihankkeita koskevan muutoksen yhteisöverokertymää alentava vaikutus olisi vähäinen, vuositasolla alle puoli miljoonaa euroa”.

Lisäksi esityksessä arvioidaan muun muassa sääntelyn monimutkaistumista, verovelvollisen hallinnollisen taakan lisääntymistä, investointien vähenemistä sekä asiaa koskevan verosuunnittelun estymistä. Muiden vaikutusten arvioidaan liittyvän Verohallinnon työn ja hallinnollisten kustannusten lisääntymiseen.

Esitetyn perusteella lienee perusteltua esittää kysymys siitä, pitääkö lainsäädäntö muutosta tehdä ensinkään tai voitaisiinko sille asetetut tavoitteet saavuttaa paremmin ja tehokkaammin jollain muulla keinolla!

Lopuksi

Julkisessa keskustelussa on luotu mielikuva aktiivisesta veron välttelystä korkojen vähennysrajoituksen, tasevapautuksen sekä kansainvälisten omistusjärjestelyjen avulla. Tämän osoittava tieto on ennen kaikkea viranomaisen ja siten lainsäätäjän saatavissa.

Vuonna 2014 voimaan tulleen sääntelyn osalta Valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen (VATT) tutkimuksen ”Responses to an Interest Barrier: Empirical Evidence VATT Working Papers 90” tekijöiden mukaan yritysten ei havaittu muuttaneen korkovähennysrajoituksen vuoksi käyttäytymistään rajoituksen kiertämismielessä eivätkä tekijät havainneet uudistuksella olleen mitään haitallisia vaikutuksia (tiedote 27.6.2017).

Tutkittua todennettua tietoa päinvastaisista muutoksista ei liene esitetty. Sen vuoksi HE:ssä esitetty, VM:n virkamiesten virkavastuulla kokoama informaatio on keskeisellä sijalla. Veron kiertämiseen tulee puuttua riittävin lainsäädännöllisin keinoin. Toisaalta muutosten tulee olla oikeassa suhteessa ja oikein kohdennettuja näin todennettuiin ilmiöihin nähden.

Edellä esitetyllä tavalla ongelmallisena voidaan pitää julkisessa keskustelussa poikkeuksellisen lobbauksen ja poliittiseen ohjauksen sekä toisaalta viranomaistietoon perustuvan oikeudellisen analyysin välille syntynyttä ristiriitaa. Myös lausuntojen antajat voivat luottaa Valtiovarainministeriön virkamiesten virkavastuulla laatiman hallituksen esityksen tietoihin ja antaa julkinen asiantuntijalausuntonsa parhaan kykynsä ja arvionsa mukaan ilman, että heidän uskottavuuttaan pyritään poliittisin perustein luokittelemaan tai kyseenalaistamaan.

Olen edellä pyrkinyt nostamaan esiin kriittisiä näkökohtia esitetyn muutoksen lähtökohtiin ja valittuun muotoiluun liittyen (olen sivunnut aihepiiriä myös artikkelissani ”Veron kiertämisestä – oikeudellista tulkintaa ja poliittista keskustelua” teoksessa ”Veron kiertäminen tutkimuskohteena – 50 vuotta Kari S. Tikan väitöskirjasta” (Toim. Timo Viherkenttä, Katriina Pankakoski, Moritz Scherleitner, Marja Hokkanen & Heikki Niskakangas) Aalto-yliopiston julkaisusarja, KAUPPA + TALOUS 1/2022).

Lopuksi voidaan tarkastella asiaa myös mahdollisen jatkokehityksen näkökulmasta. Lienee selvää, että myöhemmin lainsäädännön muuttaminen sallivampaan suuntaan – ehkä infrastruktuurihankkeita koskevaa sääntelyä lukuun ottamatta – on käytännössä mahdotonta nykyisenkaltaisessa poliittisessa ilmapiirissä. Yksikään poliittinen taho ei voi eikä halua leimautua poliittisen vastapuolen avauksissa ja median vastakkain asettelevissa otsikoissa ”veronkiertäjien tukijaksi”. Sen sijaan seurantaan ja sen perusteella tehtäviin johtopäätöksiin perustuen verotuksen kiristäminen on edelleen jatkossa mahdollista.

Edellä esitetyn nojalla ei liene perusteltua kulkea kansainvälisesti veronkiristysten eturintamassa ja viestiä siitä vähimmäistasoa kireämmin jatkuvin muutoksin, jos ne eivät ole tarkoin kohdennettuja ja selkeästi perusteltuja. Muutosten vaikutuksia on tärkeää seurata edelleen, jolloin lainsäätäjälle voi syntyä valmius ja peruste tehdä muutoksia myös verotusta huojentavaan suuntaan. Näin on toimittu myös alkuperäisen EVL 18 a §:n säätämisvaiheessa (HE 146/2012).

Tampereella 17.10.2022

Juha Lindgren
professori, yritysverotus
Vaasan yliopisto

Internet lähteet:

Finnwatchin lehdistötietote:

https://www.epressi.com/tiedotteet/hallitus-ja-valtio/finnwatch-carunan-harjoittamaan-verovalttelyyn-puututaan-vihdoin-lakimuutos-voi-tuoda-valtion-kassaan-kymmenia-miljoonia-euroja-vuodessa.html

Lauri Finérin artikkeli:

https://sciendo.com/article/10.2478/ntaxj-2021-0005

VM:n kolumni:

https://vm.fi/-/verolainsaadannon-valmistelu-perustuu-avoimuuteen-ja-vuorovaikutukseen