

Oikeustiedettä vai asianajoa? Kriittisiä näkökulmia vero-oikeuden tutkimukseen

1. Johdanto

Aggressiivinen verosuunnittelu on noussut viime aikoina vahvasti julkisuuteen. Viimeisen kymmenen vuoden aikana uutisiin on noussut useita tapauksia Suomessa toimivien suurten yritysten verosuunnittelusta. Artikkeleissa on kerrottu yrityksistä, jotka ovat onnistuneet painamaan suomeen maksamansa yhteisöveronsa lähelle nollaa siirtämällä voittonsa verotettavaksi kevyemmän verotuksen maihin. Myös kansainvälisissä medioissa on ollut lukuisia juttuja esimerkiksi monikansallisten teknologiayritysten käyttämistä veroja tehokkaasti minimoivista oikeudellisista järjestelyistä. Tietovuodot veroparatiiseista ovat nostaneet verotukseen liittyvät oikeudenmukaisuusongelmat laajasti tiedostetuksi yhteiskunnalliseksi kysymykseksi. Tietovuotojen myötä on tullut esiin niin lain vastaisia verojärjestelyjä, kuin myös lain rajoissa toteutettua verosuunnittelua.

Vaikka verosuunnitteluun liittyvät kysymykset ovat jatkuvasti esillä julkisessa keskustelussa, vero-oikeuden asiantuntijat pitävät aggressiivista verosuunnittelua melko vähäisenä ongelmana Suomessa. Ongelman syynä on pidetty ennen kaikkea lainsäädännön sisältöä, mutta ei niinkään laintulkintaa. Omassa tutkimuksessa keskityn sen sijaan laintulkintaan. Tutkimuksessa kysyn, miten tietystä tulkinnasta tulee vallitseva tai jopa itsestään selvä ja miten toinen tulkinta jää taas vähäisemmälle huomiolle. Oma tutkimukseni keskittyy näihin kysymyksiin, ja erityisesti oikeustieteen merkitykseen verolain tulkinnassa ja oikeuskäytännön muodostumisessa.

Verosuunnittelu on perinteisesti ollut tärkeä teema oikeustieteelliselle tutkimukselle. Vero-oikeudessa keskeinen kysymys on, minkälainen verosuunnittelu on lain mukaan hyväksyttävää ja minkälainen ei ole. Tällaista normatiivista tutkimusta nimitetään lainopiksi, ja sillä on vahva jalansija vero-oikeustieteessä. Suomessa ei ole käyty kovinkaan laajaa keskustelua lainopillisen verotutkimuksen arvopohjasta. Alalla tavallisesti nähdään vero-oikeustiede toimintana, josta on käytännöllistä hyötyä yhteiskunnalle ja myös erilaisille oikeudellisille toimijoille kuten tuomareille ja veroviranomaisille.

* Santhu Raitasuo, OTT. *Lectio praecursoria* Helsingin yliopiston oikeustieteellisessä tiedekunnassa 28.1.2022 pidetyssä väitöstilaisuudessa, jossa kirjoittaja puolusti väitöskirjaansa Oikeustiedettä vai asianajoa? Kriittisiä näkökulmia vero-oikeuden tutkimukseen.

Oma väitöskirjani sijoittuu kriittisen oikeustieteen perinteeseen. Tässä tutkimusperinteessä painotetaan lain tulkintaan väistämättä sisältyviä ideologisia konflikteja ja arvoriitioita. Tutkimuksessani otan kriittisen näkökulman verotutkimukseen ja kysyn, minkälaista taloudellista ja poliittista valtaa siinä käytetään. Lisäksi arvioin, miten verotutkimus voi mahdollistaa verosuunnittelua ja miten verotutkimus vaikuttaa verorasituksen jakautumiseen eri veronmaksajaryhmien kesken.

2. Verotutkimuksen intressiristiiriidat

Väitöskirjani keskeisen argumentin mukaan verotutkimusta vaivaavat intressiristiiriidat, joilla on merkittäviä vaikutuksia koko tieteenalan tutkimustehtävien kannalta. Intressiristiiriidat aiheutuvat siitä, että samat juristit osallistuvat erilaisissa rooleissa käytännön veroriitioihin, ja toisaalta tutkimuksessaan esittävät suosituksia siitä, miten verolakeja tulisi käytännössä tulkita.

Väitettä verotutkimuksen intressiristiiriidoista voi perustella verolakien tulkinnan taloudellisella dynamiikalla. On yleisesti tiedossa, että veronmaksajilla on taloudellinen kannustin minimoida verojaan. Tätä tavoitetta palvelee kokonainen toimiala konsulttiyrityksiä, tilintarkastusyhteisöjä ja asianajotoimistoja. Nämä yritykset esimerkiksi kehittelevät erilaisia oikeudellisia järjestelyjä, joiden avulla ne auttavat asiakkaitaan minimoimaan veroja. Näiden verojärjestelyiden hyväksyttävyydestä käydään jatkuvasti rajanvetoa oikeusriidoissa tuomioistuimissa.

Merkittävä osa Suomessa verotutkimusta tekevästä juristeista työskentelee verokonsulttialalla. Myös päätoimisesti yliopistolla työskentelevät tutkijat kirjoittavat veroriidoissa konsulttiyhtiöille maksullisia asiantuntijalausuntoja. Näissä lausunnoissa otetaan kantaa verolainsäädännön tulkintaan ja käsitellään esimerkiksi sitä, minkälainen verosuunnittelu on lain rajoissa mahdollista. Kaiken kaikkiaan yliopistolla toimivien verotutkijoiden ja verokonsultointitoimialan välillä on tiiviit yhteydet, jotka näkyvät myös alan tieteellisessä julkaisutoiminnassa ja esimerkiksi erilaisten vero-oikeudellisten konferenssien järjestämisessä.

Väitöskirjassani esitän, että verotutkimuksessa painottuvat konsulttiyhtiöiden ja näiden asiakkaiden intressit, koska merkittävä osa tutkijoista työskentelee verokonsulttialalla. Oikeustieteellisen verotutkimuksen eturistiiriitoja voi syntyä toki monenlaisissa tilanteissa. Harvinaisempi tilanne on, että veroviranomaisella työskentelevä tutkija tekee lainopillista verotutkimusta.

Vero-oikeudessa ei tyypillisesti tunnisteta erilaisten taloudellisten intressien merkitystä laintulkinnan kannalta. Alalla tyypillisesti ajatellaan kaikkien vero-

asiantuntijoiden puhaltavan yhteen hiileen ja tavoittelevan yhdessä oikeudenmukaisempaa verojärjestelmää.

Oman tutkimukseni teoreettisen perustan muodostaa kriittinen lainoppi, jossa painotetaan oikeuden perustavaa monitulkintaisuutta ja lain tulkinnan väistämätöntä arvosidonnaisuutta. Monissa oikeuskysymyksissä on monta hyvin perusteltua tulkintaratkaisua, ja näiden välillä lakia soveltavat tuomarit joutuvat lopulta tekemään jonkinlaisen arvovalinnan. Kriittisessä lainopissa ajatellaan, että lakia soveltavilla tuomareilla on usein enemmän harkintavaltaa, kuin yleisesti myönnetään. Kriittisen lainopin teoreettiset lähtökohdat auttavat ymmärtämään myös, miksi oikeustieteen eturistiriidat voivat olla niin ongelmallisia.

3. Mitä intressiristiriidoista seuraa?

Mitä merkitystä eturistiriidoilla sitten on? Tuomarit käyttävät lainopillista verotutkimusta jatkuvasti laintulkinnan apuna. Myös oikeudenkäyntien eri osapuolet vetoavat oikeustieteeseen, kun ne puolustavat itselleen edullisia laintulkintoja. Tutkimus toimiikin usein argumenttina yhden hyvin perustellun tulkinnan valitsemisessa jonkin toisen sijasta.

Väitöskirjassa olen käsitellyt oikeustieteen eturistiriitoja ainakin kahdella tavalla. Ensinnäkin suurena koko oikeusjärjestelmän legitimizeettiä heikentävänä rakenteellisenä ongelmana. Toisaalta väitöskirjassa arvioin eturistiriitoja myös konkreettisemmin erilaisten oikeudellisten tulkintakiistojen tasolla.

Lainopin eturistiriitoja ja niiden merkitystä voidaan yksityiskohtaisemmin arvioida tutkimalla erilaisista tutkijapositioista toimivien juristien esittämiä tulkintakantoja. Väitöskirjassani käytän termiä lainopin positionaalisuus tämän asian käsitteellistämiseksi. Positionaalisuudella tarkoitetaan yhteiskuntatieteissä näkökulmaa, joka tutkijalla on tutkimaansa ilmiöön esimerkiksi kokemustensa tai oman yhteiskunnallisen asemansa perusteella. Väitöskirjassa esitänkin, miten lainopillista tutkimusta voidaan analysoida sen positionaalisuus tunnistaen. Tällaisessa luentatavassa hahmotetaan tutkijalle tietty positio ja arvioidaan mitä institutionaalisia tavoitteita siihen liittyy. Toisekseen voidaan kysyä mitä taloudellisia sidonnaisuuksia tutkijalla on tutkimuksen kohteeseen liittyen.

Vero-oikeudessa lainopillista tutkimusta tekevät juristit työskentelevät usein verotuskäytännön parissa yksityisellä tai julkisella puolella. Tyypillisesti verotutkimusta tekevät juristit työskentelevät verokonsulttialalla, asianajotoimistoissa, valtion verohallinnossa tai tuomioistuimissa. Näillä kaikilla yhteisöillä on erilaisia ja keskenään ristiriidassa olevia tavoitteita verolain tulkinnan suhteen. Väitöskirjassa argumentoin, että tutkijoiden taustayhteisöjen laintulkinnalliset

tavoitteet eri tavoin vuotavat niille työskentelevien tutkijoiden tutkimustyöhön ja ovat merkityksellisiä siinä, mitä tulkintoja tutkijat puolustavat julkaisuissaan.

Väitöskirjassa olen arvioinut vero-oikeuden yleisiä oppeja koskevia tulkintakiistoja positionaalisuuden huomioivasta näkökulmasta. Yleisillä opeilla tarkoitetaan tietyllä oikeuden aloilla toistuvia oikeudellisia argumentteja, jotka eivät palaudu suoraan lainsäädäntöön tai oikeuskäytännön sisältöön, vaikkakin nämä toimivat yleisten oppien rakennusaineiksina.

Väitöskirjassa olen arvioinut veronkiertolausekkeen soveltamisalaa koskevaa tulkintakiistaa tutkimuksen positionaalisuuden huomioiden. Olen lukenut konsulttialalla työskentelevien tutkijoiden artikkeleita siitä näkökulmasta, miten heidän puolustamansa tulkinnat toteuttavat kyseisen liiketoiminta-alan taloudellisia tavoitteita. Toisaalta olen arvioinut myös lakisidonnaisuuden periaatetta koskevaa tulkintakiistaa. Sen osalta arvioin, miten eri tulkintakannat vastaavat veroriitojen prosessiasapuolten tavoitteita.

Vaikka väitöskirjassa painotan positionaalisuuden merkitystä, en väitä, että tutkijan positio tai taloudelliset sidonnaisuudet mekaanisesti määrittäisivät hänen puoltamansa laintulkinnat. Väitöskirjassa en myöskään väitä, että olisi olemassa jokin arvovapaa tutkijapositio, josta käsin olisi mahdollista tuottaa objektiivisia laintulkintoja. Sen sijaan esitän, että positionaalisuus on uusi tapa selittää sitä, mitä tapahtuu verotutkimuksessa ja minkälaiset laintulkinnat muodostavat alalla suosituiksi. Tutkimuksen tavoitteena on tehdä alalla toimivat juristit tietoisemmiksi siitä, minkälaisia arvostuksia sisältyy verotutkimukseen ja miten nämä arvostukset mahdollisesti suodattuvat lainkäyttöön.

Uskon, että yhtenä syynä alalta puuttuvaan arvokeskusteluun saattaa olla oikeustieteen merkityksen vähättely. Kun tuomarit ja asianajat käyttävät tutkimusta ja nojaavat tulkinnoissaan oikeustieteeseen, esimerkiksi tutkijat itse eivät saa tästä tietoa. Vaikka yleisellä tasolla tiedetään, että oikeustiede vaikuttaa laintulkintaan, vaikkapa yksittäisessä tuomioistuimen päätöksessä tämä jää useimmiten piiloon.

4. Lopuksi

Tutkimuksessa esittämäni väitteet oikeustieteen eturistiriitojen aiheuttamista ongelmista ovat jossain mielessä hyvin yksinkertaisia ja ehkä vastaansanomattomiaakin. Niiden merkityksen ymmärtämiseen ei välttämättä edes tarvita mitään vaikeita teorioita tai uusia käsitteitä. Sen lisäksi, että eturistiriidat ovat yleisiä vero-oikeustieteessä, niitä ilmenee myös muilla oikeuden aloilla.

Vaikka eturistiriidoista on oikeustieteen kontekstissa hyvin vähän tutkimusta, väittäisin kuitenkin, että juristikunta on jossain mielessä tiedostanut eturisti-

riitojen ongelmallisuuden ja kielteiset vaikutukset laintulkintaan jo nyt. Tämä ilmenee esimerkiksi tuomarien esteellisyyttä koskevissa säännöksissä. Vanhan säännön mukaan kukaan ei voi toimia tuomarina omassa asiassaan. Tuomari ei myöskään voi tuomita asiassa, jos jutun lopputuloksella on hänelle taloudellista merkitystä. Jos taloudellisten sidonnaisuuksien vaikutus laintulkintaan on ongelma tuomarin osalta, niin voi kysyä miksi se ei voisi olla ongelma myös tutkijoiden osalta.

Koska oikeustiede kuitenkin välillisesti vaikuttaa tuomarien ja viranomais-ten laintulkintoihin, tulisi intressiristiriitojen vaikutuksiin kiinnittää enemmän huomiota. Oikeustieteen intressiristiriitoihin liittyvät ongelmat eivät kuitenkaan ole yksittäisen väitöskirjan tekijän ratkaistavissa. Jos asiaan haluttaan aidosti muutosta, koko tiedeyhteisön tulisi osallistua ilmiön käsittelemiseen ja etsiä yhdessä ratkaisuja eturistiriitojen aiheuttamiin ongelmiin.