

De lege ferenda -tutkimusote vero-oikeudessa: pohdintaa teorian, käytännön ja tieteenalojen rajapinnoilla



HAKUSANAT: vero-oikeus, de lege ferenda, veropolitiikka, lainoppi, oikeusteoria

1. Aluksi

Verolainsäädäntöön kohdistuu tunnetusti monenlaisia muutospaineita ja muutostarpeita. Fiskaalisten tavoitteiden lisäksi verolainsäädännöllä voidaan vaikuttaa tulonjakoon, edistää yhteiskuntapoliittisia tavoitteita tai ajaa tiettyjen eturyhmien erityisintressejä. Verotuksella ei tulisi tarpeettomasti haitata kotimaista taloudellista kasvua ja myös kansainvälinen verokilpailuasetelma tulisi huomioida. Verolainsäädäntö on vaikeasti ratkaistavien poliittisten näkemuserojen ja kamppailujen pelikenttää. Myös sääntelytekniset haasteet ovat merkittäviä, kun verolainsäädäntöä on sopeutettava muuttuvaan kansainväliseen sääntely-ympäristöön sekä talouden muutokseen. Vero-oikeuden lohkoista yritysverotuksessa kansainvälisen verotusta koskevan sääntelykoordinaation lisääntyminen on viime vuosina ollut selkein yksittäinen verolainsäädännön nopeaa muutosta selittävä tekijä. Verolainsäädännössä olisi pystyttävä huomioimaan myös ajan myötä muuttuvat käsitykset viranomaistoiminnasta ja julkisen vallan käytön oikeudellisista reunaehdoista.

Verotus, verojärjestelmä ja niissä konkretisoituvat veropoliittiset ratkaisut ja intressiasetelmat ovat laajalti muiden tieteenalojen kuin oikeustieteen tutkimuskohteena. Taloustieteillä, yhteiskuntatieteillä ja ylipäänsä empiirisillä tieteillä on erilaiset metodologiset lähtökohdat ja erilainen suhde oikeusjärjestykseen kuin oikeustieteellä.¹ Voimassa oleva oikeus ja lakisidonnaisuus eivät rajoita näiden muiden tieteenalojen kysymyksenasettelua samalla tavalla kuin oikeustieteessä.

* *Matti Urpilainen*, OTT, dosentti, Turun yliopisto; yliopistonlehtori, Tampereen yliopisto. Kiitän nimettömäksi jääviä arvioijia käsikirjoitusta eteenpäin vieneestä referee-palautteesta. Artikkelin liittyy Verohallinnon rahoittamaan aggressiivista verosuunnittelua käsittelevään tutkimuskokonaisuuteen, johon kuuluvia tutkimushankkeita toteutetaan vuosina 2023–2025 Tampereen, Turun ja Vaasan yliopistoissa sekä VATT:ssa.

1. Ks. esim. Raimo Siltalan jäsentely lainopin ja muiden tieteenalojen välisestä suhteesta. Raimo Siltala, *Oikeustieteen tieteenteoria*. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2003, s. 159 ss.

Ne voivat arvioida verojärjestelmää ja esittää sitä koskevia muutosehdotuksia näkökulmista ja menetelmillä, joita perinteinen oikeustieteellinen tarkastelu ei tavoita. Kysymys voi olla esimerkiksi siitä, millaisia yhteiskunnallisia valtarakenteita verolainsäädäntö uusintaa, millainen verolainsäädäntö olisi taloudellisesti tehokasta tai mitä tulonjakovaikutuksia verolainsäädäntö tuottaa. Erityisesti taloustieteellä ja taloustieteilijöillä on ollut käytännössä vahva asema veropolitiikan tiedontuottajina ja verolainsäädännön vaikutusarvioinneissa.

Myös vero-oikeuden tutkijat osallistuvat verojärjestelmän kehittämiseen ja parantamiseen sääntelyehdotuksilla erilaisissa asiantuntijarooleissa, siis muutenkin kuin jo tällä hetkellä olemassa olevien verolain säännösten tulkitsijoina. Vero-oikeudellisen tutkimuksen perusmetodi on lainoppi (oikeusdogmatiikka), jonka tarkoituksena on voimassa olevan verolainsäädännön systematisointi ja tulkinta.² Tietoa voimassa olevan verolainsäädännön sisällöstä tarvitaan yhteiskunnassa laajalti sekä taloudellisen toiminnan suunnitteluun että verotusta koskevien oikeusriitojen ratkaisemiseen. Keskeisen lähtökohdan verolainopille asettaa lakisidonnaisuus: veroista säätäminen ja päätöksenteko verojärjestelmän sisällöstä kuuluvat eduskunnalle.³ Verolainopin tutkimuskohde rajautuu varsin suoraviivaisesti kullakin hetkellä voimassa olevan verolainsäädännön perusteella. Voimassa olevaa verolainsäädäntöä tulkitaan ja systematisoidaan oikeuden sisäisestä näkökulmasta⁴, vaikka se olisi jostain muusta näkökulmasta hyvää tai huonoa, puutteellista tai tarpeetonta.⁵ Verolainopin tutkimuskohde on selkeä, mutta tulkintajuridiikan näkökulmasta johtuu rajoitteita sille, millaisiin verojärjestelmän kehittämistä koskeviin keskusteluihin verolainopin tutkijan on mahdollista osallistua.

Käytännöllisesti painottuneessa verolainopissa tietenkin tunnustetaan sääntelyalan läpipoliittisuus, mutta siihen pyritään pitämään etäisyyttä. Verolainsäädännön systematisoinnista ja tulkinnasta erkaantuvat kannanotot, ja siten kaikki muut kuin voimassa olevan verolainsäädännön sisältöä koskevat kannanotot, voidaan verolainopin näkökulmasta luokitella tavalla tai toisella veropoliittisiksi. Siitä ei kuitenkaan voi suoraan päätellä, tarkoittaako kannanoton ”poliittisuus”,

2. Ks. esim. Matti Myrsky, Vero-oikeuden opettamisesta ja tutkimisesta. Verotus 4/2015, s. 361–371, 368.

3. Ks. Reijo Knuutinen, Legaliiteettiperiaate vero-oikeudessa. Lakimies 6/2015, s. 811–833.

4. Ks. Kaarlo Tuori, Kriittinen oikeuspositivismi. Werner Söderström Lakitieto 2000, s. 317. Näkökulman sisäisyys syntyy muun ohella siitä, että oikeustieteilijä osallistuu oikeusjärjestyksen tuottamiseen ja uusintamiseen.

5. Raitasuon kritiikin mukaan kotimaisen vero-oikeuden vallitsevassa paradigmassa lainopilliseen tutkimukseen suhtaudutaan ”teknisenä asiantuntijatyönä”, jolloin lainopillisen tutkimuksen poliittiset implikaatiot jäävät tunnistamatta. Ks. Santtu Raitasu, Oikeustiedettä vai asianajoa? Kriittisiä näkökulmia vero-oikeuden tutkimukseen. Helsingin yliopisto 2022, s. 18–23. Kuten jäljempänä tarkemmin kuvataan, tässä artikkelissa tarkastelun lähtökohtana on, että verolainoppia ei oikeusteoreettisessa katsannossa voida pitää arvoneutraalina tai ideologiavapaana, vaikka käytännön verolainopissa tämä ulottuvuus jääkin tyypillisesti taustalle.

että se olisi ymmärrettävä pääasiassa esittäjänsä subjektiiviseksi mielipiteeksi, vai onko kyseessä kuitenkin tutkimuksellinen kannanotto, joka perustuu joko oman tai jonkin muun tieteenalan tutkimustuloksiin tai metodologian hyödyntämiseen.

Lainopin yhteydessä esitettyjä ja lainoppiin pohjautuvia näkemyksiä lain-säädännön muutostarpeista on vakiintuneesti kutsuttu *de lege ferenda* -kannanotoiksi.⁶ Artikkelissa pohditaan, mitä verolainopin tutkija voi lausua verolainsäädännön kehittämisestä tutkijanroolissaan ja siten oikeustieteen tutkimustulosten pohjalta. Artikkelissa pyritään avaamaan tuoreita näkökulmia verolainopin itseymmärrykseen sekä verolainopin ja taloustieteen väliseen suhteeseen. Tarkastelun näkökulmana on Suomen verojärjestelmä ja sitä koskeva kotimainen verolainoppi. Verolainopissa on useinkin korostettu monitieteisten tutkimusasetelmien ja erityisesti taloustieteen hyödyllisyyttä vero-oikeudelliselle tutkimukselle, mutta tässä artikkelissa pyritään hahmottamaan vastakkaista vaikutussuuntaa: mitä hyödyllisiä kontribuutioita verolainsäädäntöä koskeva lainopillinen tutkimus voi tuottaa verojärjestelmän kehittämisen tueksi.

Artikkelissa pyritään tarkentamaan käsitystä siitä, mitä *de lege ferenda* -tutkimusote vero-oikeudessa tarkoittaa ja mitä eroa verolainoppiin linkittyvillä ja siten perustaltaan oikeustieteellisillä *de lege ferenda* -näkökohdilla on verrattuna muista lähtökohdista tapahtuvaan veropoliittiseen argumentointiin.⁷ Tarkastelussa tuodaan esiin verolainsäädäntöä koskevien *de lege ferenda* -tarkastelujen pidäkkeitä ja erityispiirteitä sekä pohditaan esimerkkien avulla, millaisia verolainsäädännön ominaisuuksia ja sääntelytekniisiä yksityiskohtia verolainopin tutkimustuloksiin pohjautuvat *de lege ferenda* -tarkastelut voivat tyypillisesti koskea.⁸ Artikkelissa ei pyritä esittämään uusia oikeusteoreettisia jäsennyksiä *de lege ferenda* -tutkimusotteesta. Tematiikkaa tarkastellaan kotimaisen verolain-

6. De lege ferenda -tutkimusotteen määrittelyistä ks. yleisesti Minni Leskinen, De lege ferenda -tutkimuksesta metodina ja tieteenä. Lakimies 7–8/2022, s. 1158–1185, Jaakko Markus, De lege ferenda -tutkimus prosessi- ja insolvenssioikeudessa. Lakimies 6/2023, s. 895–917 sekä Siltala 2003, s. 131–132. Kaikissa edellä mainituissa määrittelyjen lähtökohdista on Tuula Linnan väitöskirja Ulosottorealisoinnista de lege ferenda. Suomalainen Lakimiesyhdistys 1987. Kansainvälisessä kirjallisuudessa on käytetty pitkälti samaa tarkoittaen myös muita nimityksiä, esimerkiksi ”reform oriented research”. Ks. Terry Hutchinson – Nigel Duncan, Defining and Describing What We Do: Doctrinal Legal Research. Deakin Law Review 17(1) 2012, s. 83–119, 101.

7. Linnan mukaan de lege ferenda -tutkimuksen tavoitteena on, samoin kuin lainopilla, argumentaation rationaalinen hyväksyttävyyys. Linna 1987, s. 50.

8. Oma tarkastelun aiheensa olisi se, millaista vero-oikeudellista de lege ferenda -tutkimusta Suomessa on käytännössä tehty (määrä, aihealueet, teoreettiset lähtökohdat) ja miten siinä esillä olleita lähestymistapoja ja argumentaatiota tulisi jäsentää. Jaakko Markus on toteuttanut tällaisen tarkastelun prosessi- ja insolvenssioikeuden osalta, ks. Markus 2023. Tutkimuskäytäntöjen tarkastelu on kuitenkin rajattu tässä artikkelissa käsitteilyn ulkopuolelle.

opillisen tutkimuksen erityispiirteiden sekä konkreettisten Suomen verolainsäädännön kehittämiseen liittyvien tiedonintressien kannalta.

2. Tarkastelun lähtökohtien tarkennusta

Verolainopin yhteydessä on sinänsä tavanomaista esittää erilaisia verolainsäädännön muutos- ja parannusehdotuksia⁹, mutta tällaisen tutkimusotteen teoreettinen asemointi verolainopin sisällä saattikka verolainopin ja muiden tieteenalojen rajapinnalla on ollut harvinaisempaa. Verolainoppi tuottaa tietoa verolainsäädännön tulkinnasta, verojärjestelmän systematiikasta ja sääntelyteknisistä ominaisuuksista. Voidaan ajatella, että verolainsäädäntöä koskevien *de lege ferenda* -tarkastelujen tutkimuksellinen lisäarvo muodostuu juuri tästä ominaispiirteestä: verojärjestelmän kehittämistä koskevaa oikeustieteellistä *de lege ferenda* -tietoa ei tuoteta muilla tieteenaloilla.¹⁰

Kysymykset siitä, mitä lainoppi on ja mitä *de lege ferenda* -tutkimus on, kuuluvat yleisen oikeusteorian alaan. Ne ovat yleisoikeudellisia eivätkä ole sidoksissa pelkästään Suomen oikeusjärjestykseen tai vain suomalaisen oikeustieteeseen.¹¹ Myös vero-oikeudellista *de lege ferenda* -tutkimusta koskevat tarkastelut liittyvät tähän laajempaan viitekehykseen.¹² Verolainsäädännöllä on huomionarvoisia erityispiirteitä, mutta sitä koskeva lainopillinen tai *de lege ferenda* -tutkimus

9. Myös tällainen tutkimus on nähty tärkeänä. Esim. Tikka on aikanaan kehottanut siirtämään vero-oikeudellisen tutkimuksen painopistettä ”jonkin verran” kriittisen analyysin ja lainsäädännön kehittämisvaihtoehtojen suuntaan. Kari S. Tikka, Oikeustieteen tehtävistä verotutkimuksessa. Lakimies 7–8/1983, s. 1079–1093, 1092.

10. Leskinen 2022, s. 1183 ja Markus 2023, s. 895 toteavat, että kotimaisessa oikeustieteessä *de lege ferenda* -tutkimuksesta on käyty yllättävän vähän keskustelua sen merkittävyyteen nähden. Markuksen mukaan laajempi keskustelu on omiaan kiinnittämään huomiota tutkimuksellisiin mahdollisuuksiin sekä tarjoamaan opastusta ja inspiaraatiota myös väitöskirjatutkijoille ja opinnäytteitä laativille opiskelijoille.

11. Laajasti ymmärrettynä kysymys on siitä, mihin perinteinen oikeusdogmaattinen lainoppi riittää ja miten sen näkökulmia tulisi laajentaa. Ks. esim. Rob van Gestel – Hans-Wolfgang Micklitz, Why Methods Matter in European Legal Scholarship. *European Law Journal* 20(3) 2014, s. 292–316.

12. Vero-oikeudellisen tutkimuksen eristäytyneisyys muusta oikeus- ja yhteiskuntatutkimuksesta on ollut esillä varsinkin yhdysvaltalaisessa keskustelussa. Ks. Michael A. Livingston, Reinventing Tax Scholarship: Lawyers, Economists, and the Role of the Legal Academy. *Cornell Law Review* 83(2) 1998, s. 365–436, 366–367 sekä Erik M. Jensen, Critical Theory and the Loneliness of the Tax Prof. *North Carolina Law Review* 76(5) 1998. Tutkimussuuntaus nimeltä Critical Tax Theory tarkastelee vero-oikeudellisen sääntelyn roolia taloudellisen eriarvoisuuden ylläpitäjänä, ks. yhteenvetona Diane Kemker, Teaching Critical Tax: What, Why, & How. *Pittsburgh Tax Review* 19(2) 2022, s. 143–181.

ei oikeusteoreettisilta lähtökohdiltaan voi juuri poiketa muilla oikeudenaloilla harjoitettavasta tutkimuksesta. Tässä artikkelissa siis katsotaan, että verolainsäädännön tarkastelussa esiin nousevat lopulta samanlaiset oikeusteoreettiset pulmat kuin muutakin lainsäädäntöä tarkasteltaessa: miten meidän tulisi ymmärtää lainopillisen tutkimuksen ja siihen liittyvän *de lege ferenda* argumentoinnin luonne – mikä tekee siitä oikeusjärjestykseen sidottua tieteellistä argumentointia.¹³

De lege ferenda -tutkimuksen yhteydessä nousee esiin myös kysymys tutkimuksen ja argumentoinnin arvosidonnaisuudesta. Verolainsäädäntöä koskevaan tulkintajuridiikkaan liittyy ainakin implisiittisesti oletus sen neutraalisuudesta: tulkinnan lopputulos johdetaan oikeuslähteistä eikä tulkitsijan arvomaailmasta. Käytännöllisesti orientoituneen verolainopin yhteydessä tutkimuksen arvosidonnaisuutta ei ole yleensä tarvetta pohtia. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että verolainoppi on oikeusteoreettisesti tarkasteltuna arvoneutraalia. Tässä artikkelissa lähdetään siitä, että oikeusteoreettisessa katsannossa verolainoppi ja verolainsäädäntöä koskevat *de lege ferenda* -kannanotot ovat arvosidonnaisia samalla tavalla kuin millä tahansa muullakin sääntelyalalla.

Artikkelissa kiinnitetään kuitenkin huomiota verolainopin käytännöllisiin erityispiirteisiin, jotka näyttävät heijastuvan myös verolainsäädäntöä koskevaan *de lege ferenda* -argumentointiin.¹⁴ Perustuslaista (731/1999) johtuvan lailla säätämisen vaatimuksen takia verolainopissa ei tyypillisesti operoida yleisillä oikeudellisilla periaatteilla tai kirjoitusasultaan avoimilla normeilla vaan oikeudellinen tulkinta ja systematisointi kohdistuvat yksityiskohtaiseen ja usein teknisluonteiseenkin verolainsäädäntöön.¹⁵ Tämä on myös omiaan korosta-

13. Näitä syvällisempi kysymys liittyy oikeuden voimassaoloon. Kuten Tuori toteaa, modernin oikeustyyppin normeilta edellytetään muodollisen pätevyyden lisäksi myös sisällöllistä hyväksyttävyyttä, ks. Tuori 2000, s. 297. Tämä voidaan nähdä keskeisenä oikeusteoreettisena haasteena vero-oikeudessa, jossa sääntely on pitkälle erikoistunutta ja oikeudenalasisidonnaista ja jossa verolainsäädännön muodolliset pätevyyskriteerit vaikuttavat huomattavasti selväpiirteisemmiltä kuin legitiimisyyskriteerit. Asia konkretisoituu erityisesti pohdittaessa verotuksen ja perusoikeussuojan välistä suhdetta. Ks. tarkemmin Matti Urpilainen, Vapaa liikkuvuus ja verosuvereniteetti Euroopan unionin sisämarkkinoilla. Lakimiesliiton Kustannus 2012, s. 203–220.

14. Wikströmin mukaan vero-oikeudellisen tutkimuksen erityispiirteitä ovat legalismi sekä se, että taloutta sääntelevänä alana vero-oikeuteen liittyy muutos- ja jouston tarpeita. Wikströmin mukaan tutkimuksessa on haasteena näiden kahden erityispiirteen yhdistäminen. Kauko Wikström, Vero-oikeudellisen tutkimuksen erityispiirteitä, s. 330–338 teoksessa Juha Häyhä (toim.), Minun metodini. WSOY 1997, s. 330.

15. Wilhelmsson on siviilioikeuden näkökulmasta korostanut lainopin roolia systeemin rakentamisessa ja yleisten oppien luomisessa. Wilhelmssonin mukaan oikeussäännösten yhdenlainen systematisointi saattaa vaikuttaa yhden tahon eduksi, toisenlainen systematisointi voi olla muiden tahojen intressissä eikä valintaa näiden välillä voida tehdä irrallaan poliittis-moraalisista valinnoista. Thomas Wilhelmsson, Sosiaalisen siviilioikeuden lähtökohdat, s. 339–358 teoksessa Juha Häyhä (toim.), Minun metodini. WSOY 1997, s. 345. Viimekätisestä arvosidonnaisuudesta

maan verolainopin käytännöllistä luonnetta: kysymys on tyypillisesti sellaisten rajattujen tulkintaongelmien tarkastelusta, jotka nousevat esiin ja ovat mielekkäitä vain vero-oikeudellisissa kontekstissa.¹⁶ Vaikuttaa järkevältä olettaa, että verolainopin yhteydessä muodostettavat *de lege ferenda* -näkökohdat koskevat pääasiassa samanlaatuisia seikkoja. Niiden voidaan siis olettaa olevan tyypillisesti käytännöllisiä ja vero-oikeudellisen sääntelyn yksityiskohtiin liittyviä.

3. *De lege ferenda* -tutkimusta vai veropoliittista tutkimusta

Vero-oikeudellisessa tutkimuksessa ei näytä olevan vakiintuneita konventioita siitä, milloin oikeuspolitiikkaan liittyvien kysymysten tarkastelua tulisi kutsua *de lege ferenda* -tutkimukseksi. Useammin puhutaan veropoliittikkaa¹⁷ koske-

on syytä ajatella samoin myös vero-oikeudessa, mutta verolainsäädännön yksityiskohtaisuus tuntuisi jättävän huomattavasti vähemmän tilaa varsinaisten vaihtoehtojen systematisointien rakentelulle kuin siviilioikeudessa. Verolainopissa vaikuttaa edelleen puhuttevalta Aulis Aarnion näkemys, jonka mukaan arvoarvostelmat kuuluvat lainopin paradigmaan, mutta tämä oletus arvojen roolista on sisällöllisesti neutraali. Aarnion mukaan ei ole tarvetta ajatella, että lainopille luonteenomaisia olisivat jotkin tietyt arvot. Ks. Aulis Aarnio, *Laintulkinnan teoria*. WSOY 1989, s. 61.

16. Verotuksen oikeuslähteiden yksityiskohtaisuus vaikuttaa siihen, millaisia laajempia yhteiskunnallisia arvovalintoja tulkintavaihtoehtojen valinnan yhteydessä konkretisoituu tai voi konkretisoitua. Tyypillisessä tilanteessa tulkintavaihtoehdon valinnasta riippuu, syntykö verovelvollisuus tai saako verovelvollinen tietyn veroedun. Valintatilanteen arvosidonnaisuutta voi kuitenkin olla vaikea eritellä pidemmälle. Tämä piirre koskee myös prejudikaattiluontoisia tulkintakysymyksiä. Esimerkiksi ratkaisussa KHO 2024:108 oli kysymys siitä, muodostuuko B Oy:n toimitusjohtajalle veronalainen autoetu sillä perusteella, että toimitusjohtajalla oli oikeus käyttää satunnaisesti yhtiön omistuksessa olevaa keräilyautoa. Ratkaisutilanne on harvinainen, eikä ratkaisu erityisesti täsmennä tai muuta oikeustilaa muilta osin. Verolainopin arvosidonnaisuutta on kuitenkin mahdollista lähestyä myös kysymällä, millaisia vaikuttimia sinänsä päteville oikeuslähteisiin perustuvilla tulkinnoilla voi olla ja miten tällaiset vaikuttimet voidaan tunnistaa. Tätä kutsutaan kriittiseksi lainopiksi. Kotimaista vero-oikeudellista tutkimusta on kriittisen lainopin menetelmillä tarkastellut Raitasuo 2022, ks. erityisesti s. 35 ss. Kriittisen lainopin perusesityksiin kuuluu Duncan Kennedy, *A Critique of Adjudication*. Harvard University Press 1997.
17. Määttä jakaa veropoliittisen tutkimuksen normatiiviseen ja positiiviseen. Normatiivisessa veropoliittisessa tutkimuksessa tutkitaan sääntelyvaihtoehtoja ja positiivisessa veropoliittisessa tutkimuksessa sääntelyvaihtoehtojen käyttäytymisvaikutuksia. Kalle Määttä, *Veropoliittikka: Teoria ja käytäntö*. Edita 2007, s.7. Veropoliittikan lähikäsitteitä ovat lainsäädäntötutkimus ja yhteiskunnallinen oikeustutkimus. Ks. Petra Lyly, *Kodin verotuet – tavoite, normi ja vaikutus*. Vaasan yliopisto 2021, s. 28–31 sekä Kaijus Ervasti, *Yhteiskunnallinen oikeustutkimus*. Gau-deamus 2022.

vasta tarkastelusta ja veropoliittisista näkökohdista.¹⁸ Koska verolainsäädäntöä koskevat *de lege ferenda* -kannanotot eivät ole voimassa olevan lainsäädännön tulkintaa ja systematisointia, nekin ovat ”veropoliittisia”: niiden tarkoituksena on perustella, millaisia oikeuspoliittisia valintoja verolainsäädännössä olisi syytä tehdä.¹⁹ Verolainoppiin linkittyvä *de lege ferenda* -tutkimus ei kuitenkaan ole sama asia kuin se, mitä vero-oikeudellisessa kirjallisuudessa on vakiintuneesti ymmärretty veropolitiikalla.

Veropolitiikka ilmiönä ja tutkimuskohteena sekä myös monenlaiset veropolitiikkaan liittyvät konkreettiset kysymyksenasettelut ovat olleet kotimaisessa vero-oikeudellisessa tutkimuksessa runsaasti esillä. Vero-oikeuden ja veropolitiikan välisestä suhteesta käydyn keskustelun kiinnokehtina ovat toimineet varsinkin Kari S. Tikkan vuonna 1990 teoksessaan Veropolitiikka esittämät jaottelut verotuksen yhteiskunnallisista tavoitteista sekä hyvän verojärjestelmän ominaisuuksista.²⁰ Näissä vero-oikeudellisista lähtökohdista kirjoitetuissa veropolitiikan esityksissä jäsennellään, miten erilaiset yhteiskuntapoliittiset tavoitteenasettelut ovat vaikuttaneet tai miten niiden voidaan odottaa vaikuttavan verolainsäädäntöön.²¹ Vero-oikeudellisessa keskustelussa on ollut myös tavallista tuoda esiin se, miten muilla tutkimusaloilla tehtävä tutkimus lisää ymmärrystä verojärjestelmän toimintaperiaatteista sekä veropoliittisista valinnoista. Kotimaisessa vero-oikeudellisessa metodikeskustelussa onkin usein korostettu muun muassa erilaisten monitieteisten tutkimusasetelmien²² ja taloustieteen hyödyllisyyttä veropolitiik-

18. Myrskyn mukaan veropoliittisessa tutkimuksessa verolainsäädäntöä tarkastellaan muutoksessa olevana ilmiönä ja pyritään analysoimaan voimassa olevan oikeustilan ja parhaan mahdollisen saavutettavissa olevan lainsäädännön eroja ja tällä perusteella voidaan esittää perusteltuja ehdotuksia lainsäädännön kehittämiseksi. Matti Myrsky, Veropolitiikka. Talentum 2013, s. 5. Varsinkin vanhemmat vero-oikeudelliset väitöskirjat sisältävät tarkasteluja *de lege ferenda* -otsikon alla. Esimerkiksi Esa Aallon kysymyksenasettelu tavoittaa hyvin tämänkaltaisen tarkastelun idean ja lähtökohdat. Hän kirjoittaa: ”Riippumatta siitä, millainen koron vähennysoikeutta koskeva järjestelmä meillä on tuloverotuksessa, voidaan kysyä, onko se hyvä vai huono. Kenen eduksi ja kenen vahingoksi nykyjärjestelmä tosiasiallisesti vaikuttaa? Pitäisikö vähennysoikeutta koskevia säännöksiä muuttaa ja jos pitäisi, niin minkälaisen vaihtoehtojen perusteella ja mihin suuntaan?” Esa Aalto, Koron vähennysoikeus henkilöverotuksessa. Lakimiesliiton Kustannus 1988, s. 405.

19. Minni Leskinen on jakanut *de lege ferenda* -tutkimuksen neljään tyyppimuotoon, jotka ovat lainopillinen, teoreettinen, oikeuspoliittinen ja epistemologis-eettinen, ks. tarkemmin Leskinen 2022, s. 1167. Tässä artikkelissa korostetaan *de lege ferenda* -tarkastelujen liittyntää nimenomaan lainoppiin. Se ei ole verotuksen osalta ainoa mahdollinen tapa. Oikeustaloustiedettä hyödyntävät tarkastelut olisivat Leskinen jaottelussa oikeuspoliittista *de lege ferenda* -tutkimusta ja yhteiskunnallisten valtarakenteiden kritiikistä kumpuavat tarkastelut epistemologis-eettisiä.

20. Kari S. Tikka, Veropolitiikka. Lakimiesliiton Kustannus 1990.

21. Ks. yleisesityksenä Heikki Niskakangas, Veropolitiikka. WSOYpro 2011.

22. Ks. Matti Myrsky, Tieteidenvälisyydestä vero-oikeustutkimuksessa. Oikeus 3/2000, s. 326–332.

tisten kysymysten analysoinnissa.²³ Tämä ei tarkoita, että vero-oikeudellisen tutkimuksen tehtäväkenttä käsitettäisiin sinänsä kapeana – se tulee päinvastoin kuvattua hyvin laajasti – mutta verolainoppi jää silloin jossain määrin taustalle.

Tämä on sinänsä luontevaa, koska monimutkaiset veropoliittiset kysymyksenasettelut eivät metodologisesti ole verolainopin mukavuusalueetta. Verolainopin niin sanottu itseymmärrys ei perustele tutkimusalan voimakasta ekspansiivisuutta kohti arvosidonnaisia veropoliittisia kysymyksiä tai ekspansiivisuutta suhteessa muihin tutkimusaloihin. Verolainopin itseymmärrys tuottaa selkeän käsityksen verolainopin tehtävistä ja tutkimuksellisuuden edellytyksistä, mutta näin muodostuva näkökulma verojärjestelmään on väistämättä varsin kapea. Tutkimustulosten odotetaan perustuvan kulloinkin voimassa oleviin oikeuslähteisiin, ei niiden ulkopuolisiin seikkoihin tai arvostelmiin. Tämän voidaan nähdä edellyttävän tarkkaa rajanvetoa tutkimusalaan kuuluvien oikeudellisten argumenttien ja kaikkien muunlaisten, laajasti ymmärrettyinä poliittisten, argumenttien välillä. Tiukka sitoutuminen verolainopin lähtökohtiin ei välttämättä kannusta *de lege ferenda* -tarkasteluihin, joissa argumentoinnin tieteellisyyden kriteerit ovat väistämättä epämääräisemmät kuin verolainopissa.

Tässä yhteydessä huomionarvoinen seikka on myös se, että taloustiede²⁴ on vahvasti – ja nykyisin selvästi verolainoppia vahvemmin – esillä päivänpoliittisessa veropoliittisessa keskustelussa. Esimerkiksi Ylönen, Jaakkola, Saari ja Hiilamo ovat haastatteluaineiston perusteella osoittaneet, miten taloustieteilijöiden rooli verotuksen tiedontuottajina on Suomen aikavälin 1991–2014 yritysvero-uudistuksissa huomattavasti kasvanut oikeustieteilijöiden kustannuksella.²⁵ Verolainopin tutkijat joutuvat siis käytännössä kilpailemaan veropoliittisesta asian tuntijuudesta taloustieteilijöiden kanssa.²⁶ Useimmilla muilla oikeudenaaloilla ei liene tunnistettavissa näin selväpiirteistä kilpailuasetelmaa oikeustieteen ja taloustieteen välillä. Silläkkin on merkitystä tarkasteltaessa, miten ja millä tavoin verolainopin tutkijat voivat tai haluavat osallistua veropoliittiseen keskusteluun.

Se, että vero-oikeuden sisäisessä metodikeskustelussa on usein korostettu taloustieteellisen tiedon merkitystä, viittaa siihen, että verolainopin tutkijat(kin)

23. Ks. kokoavasti Petra Lyly, Veropoliittinen tutkimus esimerkkinä monitieteisestä tutkimuksesta. *Lakimies* 7–8/2022, s. 1373–1382.

24. Erityisesti valtavirtainen taloustiede, jota toisinaan kutsutaan myös uusklassiseksi taloustieteeksi. Ks. määritelmästä ja sen kritiikistä Tony Lawson, What is this 'school' called neoclassical economics? *Cambridge Journal of Economics* 37(5) 2013, s. 947–983. Yleisesityksenä verotuksen näkökulmasta ks. esim. Louis Kaplow, *The Theory of Taxation and Public Economics*. Princeton University Press 2008.

25. Matti Ylönen – Jussi Jaakkola – Leevi Saari – Heikki Hiilamo, Näyttöperusteisuus ja yritysten verotus: ekonomismin nousu suomalaisen yhteisöveropoliitiikan tiedontuotannossa. *Poliittinen talous* 1/2020, s. 27–69.

26. Ks. myös Livingston 1998, s. 39, jonka mukaan metodisesti konservatiivisen verolainopin kiinnostavuus veropoliittisissa kysymyksissä on heikko verrattuna taloustieteeseen ja muihin yhteiskuntatieteisiin.

odottavat veropoliittisiin kysymyksiin tutkimukseen perustuvia kannanottoja erityisesti taloustieteilijöiltä.²⁷ Tämä onkin luonnollista, koska verotusta koskevan taloustieteellisen tutkimuksen tutkimuskohde on olennaisesti sama kuin vero-oikeudessa – kohteena ovat verojärjestelmä, sen toiminta ja vaikutukset.²⁸ Taloustieteen tutkimusmenetelmien voidaan odottaa tuottavan lainopillisen normatiivisen analyysin ulottumattomiin jäävää tutkimustietoa esimerkiksi verolainsäädännön aiheuttamista käyttäytymisvaikutuksista ja tehokkuustappioista.²⁹

Taloustieteellisen tutkimuksen vahvuutena ”veropolitiikan” kentällä on se, että se ei ole samalla tavalla sidoksissa oikeuslähteisiin ja voimassa olevaan oikeuteen kuin verolainoppi. Lähtökohtien neutraalisuus – olipa se todellista tai näennäistä – lukeutuu verolainopissa tunnistettuihin hyveisiin, ja myös valtavirran taloustiedettä on käsitelty verolainopissa lähtökohtaisesti arvoneutraalina: empiriaan, matemaattiseen analyysiin ja markkinamekanismin ymmärtämiseen perustuvat taloustieteelliset tutkimustulokset eivät ole verolainopin kannalta ainakaan avoimesti arvostuksenvaraisia tai poliittisia.³⁰ Veropolitiikassa nimenomaan taloustieteellinen tieto saattaa näyttäytyä monesti objektiivisimpana ja parhaana käytettävissä olevana tieteellisenä tietona.³¹ Ei olekaan yllättävää, että vero-oikeuden tutkijoiden veropoliittisia teemoja koskevissa tarkasteluissa näyttävät korostuvan enemmän taloustiede ja oikeustaloustieteelliset lähestymistavat kuin lainoppiin kytkeytyvä *de lege ferenda* -argumentointi.

27. Taloustiedettä voidaan hyödyntää myös verolain tulkinta-argumenttina osana seuraamusharkintaa, mutta suhtautumista voidaan kotimaisessa verolainopissa luonnehtia varsin varovaiseksi. Määttän mukaan taloustieteen hyödyntäminen verolain tulkinnassa on kaikkea muuta kuin yksinkertaista ja yksiselitteistä. Ks. Kalle Määttä, Verolakien tulkinta. Edita 2014, s. 292.
28. Knuutinen on kuvannut, miten vero-oikeudelliselle sääntelylle tyypilliset oikeudellisen muodon ja taloudellisen sisällön jännitteet syntyvät. Jos verotusta olisi mahdollista kohdentaa suoraan talouden tasolle, verotus voisi olla veropolitiikkaa ja taloutta ilman oikeudellista ulottuvuutta. Verolainsäädäntö synnyttää yhtäältä muodon ja sisällön jännitteet sekä toisaalta talouden, vero-oikeuden ja yksityisoikeuden trialistisen suhteen. Ks. Reijo Knuutinen, Muoto ja sisältö vero-oikeudessa – erityistarkastelussa rahoitus- ja sijoitusinstrumentit. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2009, s. 53–67.
29. Taloustieteen näkökulmia lainsäädännön analysoinnin kannalta on eritellyt esim. Kalle Määttä, Oikeustaloustieteellinen näkökulma kotimaiseen lainvalmisteluun. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen tutkimuksia 242 (2009), s. 5–8.
30. Kuten valtavirran verolainopilla myös valtavirran taloustieteen tutkimuskäytännöllä on kriittikonsa. Ks. esim. Teppo Eskelinen – Paul Jonker-Hoffrén, Taloustiede episteemisenä yhteisönä ja kamppailu asiantuntijuudesta. Poliittinen talous 1/2017, s. 91–120. Heidän mukaansa taloustieteessä kamppaillaan intensiivisesti tieteenalan yleisestä asiantuntija-asemasta sekä metodologisesta perustasta retorisilla strategioilla, korostetaan asiantuntijuuden neutraaliutta sekä viitataan vain vähän muiden yhteiskuntatieteiden tuloksiin.
31. Ylösen ja muiden mukaan taloustieteellisen tiedon merkityksen kasvu veropoliittisessa päätöksenteossa voidaan osaltaan kytkeä näyttöperusteisuuden vaatimukseen eli siihen, että päätöksenteko perustuu tutkittuun tietoon. Taloustiede on täyttänyt ”episteemistä aukkoa” veropolitiikan tiedontuotannossa. Ylönen – Jaakkola – Saari – Hiilamo 2020, s. 48–52.

Tässä asetelmassa näyttää aiheelliselta korostaa vero-oikeudessa tehtävän *de lege ferenda* -tutkimuksen oikeustieteellistä luonnetta ja varsinkin sen kytkentää käytännölliseen verolainoppiin. Näin ymmärrettynä *de lege ferenda* -tutkimus koskee laajasti ottaen veropoliittisia kysymyksiä mutta on tarkemmalta luonteeltaan verolainopin tutkimustuloksiin linkittyvää oikeustieteellistä tutkimusta. Tällöin voidaan ylläpitää erottelua yhtäältä varsinaiseen oikeustieteelliseen *de lege ferenda* -tutkimukseen ja toisaalta tilanteisiin, joissa verolainopin tutkija pikemminkin hyödyntää veropoliittisessa argumentoinnissa suoraan tai välillisesti esimerkiksi taloustieteen tutkimustuloksia.³² Erottelu voi tosin olla käytännössä häilyvä, ja lisäksi voidaan huomauttaa, että *de lege ferenda* -tutkimus tulee tällä tavalla kuvattua varsin suppeasti.³³

Tässä tarkoitettun verolainopillisen *de lege ferenda* -tutkimusotteen määrittelyä vaikeuttaa käytännössä se, että verolainopin tutkijat ottavat erilaisissa menettelyissä ja asiayhteyksissä kantaa siihen, millaista verolainsäädäntöä Suomessa tulisi säätää tai olla säätämättä. Tämä voi tapahtua nimenomaisesta pyynnöstä, esimerkiksi lainsäädäntöprosessiin liittyvissä kuulemismenettelyissä, tai omaehtoisesti tutkimuskirjallisuudessa, mediassa tai muussa julkisessa yhteydessä. Verolainopin tutkija voi ottaa kantaa veropoliittisiin kysymyksiin ilman, että tutkija pystyisi itsekin tarkasti määrittelemään omien kannanottojensa metodologista ja tiedollista alkuperää.

Kun verolainopin tutkijoita kuullaan asiantuntijoina esimerkiksi lainsäätämisprosesseissa, se ei tietenkään perustu oletamaan, että kaikki heidän lausumansa näkemykset perustuvat jäännöksettä oikeustieteellisiin tutkimustuloksiin. Kannanotot voidaan käsittää pikemminkin veropoliittisen päätöksenteon kannalta merkitykselliseksi asiantuntijuudeksi, ei niinkään minkään tarkkaan rajatun oikeustieteellisen tutkimusnäkökulman edustamiseksi. Voidaan myös todeta, että koska kotimaisessa vero-oikeudellisessa tutkimuskirjallisuudessa ei ole käyty laajempaa keskustelua siitä, mitä *de lege ferenda* -tutkimus lähemmin ottaen tarkoittaa tai ei tarkoita, asiasta ei ole olemassa vakiintuneita tutkimusalan sisäisiä konventioita. Useimmissa käyttöyhteyksissä argumentoinnin varustaminen *de lege ferenda* -luonnehdinnalla ei voine vaikuttaa sen vakuuttavuuteen tai uskottavuuteen suuntaan tai toiseen varsinkaan oikeustieteellisen yleisön ulkopuolella. Toisaalta jos verolainopin tutkija esittää verolainoppiin ja siten tutkimukseen perustuvia oikeustieteellisiä näkemyksiä verolainsäädännön kehittämisestä, niitä on syytä pitää sellaisina ilman *de lege ferenda* -nimitystäkin.

32. Määritelmä on kapeampi kuin Timosella, joka kytkee taloustieteellisten argumenttien käytön oikeustutkimuksessa nimenomaan *de lege ferenda* -tutkimukseen, ks. Pekka Timonen, Määräysvalta, hinta ja markkinavoima. Lakimiesliiton Kustannus 1997, s. 119–130.

33. Esimerkiksi Myrsky toteaa veropolitiikkaa käsittelevässä teoksessaan, että se on luonteeltaan oikeustieteellinen mutta siinä hyödynnetään eri tieteenalojen tutkimustuloksia. Myrsky 2013, s. 7.

Vaikuttaa kuitenkin metodologisesti tärkeältä nojautua lähtökohtaan, jonka mukaan veropoliittisista kysymyksistä on verolainopin yhteydessä mahdollista tuottaa oikeustieteellistä ja nimenomaan oikeustieteellisiin tutkimusmenetelmiin pohjautuvaa tietoa.³⁴ *De lege ferenda* -kannanottoja ei ole tarvetta tulkita vahvasti normatiivisiksi, vaan kysymys on ensisijaisesti sääntelytekniisten keinojen osoittamisesta.³⁵ Verolainopin harjoittajan esittämän *de lege ferenda* -kannanoton sävy voidaan käsittää suosittelevaksi: jos verojärjestelmää halutaan parantaa, näin sen voisi tehdä. *De lege ferenda* -kehittämisehdotus tunnistaa sääntelytekniisen puutteen ja tavan korjata se, joten se ei kaipaa välitöntä tukea esimerkiksi taloustieteellisistä näkökohdista tai seuraamusharkinnasta. Toisaalta *de lege ferenda* -kehittämisehdotukset rajoittuvat pääasiassa tähän sääntelytekniiseen aspektiin, koska ne eivät perustu empiirisiin vaikutusarvioihin. Edellä esitettyä konkretisoidaan seuraavassa vero-oikeudellisen sääntelyn erityispiirteiden kannalta sekä esimerkkien avulla.

4. Esimerkkejä tyypillisistä *de lege ferenda* -konteksteista vero-oikeudessa

Normijärjestelmänä verojärjestelmä on nimenomaan järjestelmä, lähes luke mattomien toisiinsa linkittyvien ja toisistaan riippuvien yksityiskohtien muodostama kokonaisuus. Ylätasolla verojärjestelmän selkein yksittäinen tavoite on tietenkin fiskaalinen: sen tehtävänä on kerätä oikeudellisen pakkovallan nojalla taloudellisia resursseja veronsaajina oleville julkisyhteisöille. Verojärjestelmässä on yksityiskohdissaan kysymys siitä, mitä ja ketä verotetaan – siis veropohjasta ja verorasituksen jakaantumisesta. Fiskaalista vaikutusta tavoitellaan säätämällä lainsäädännössä kokoelmasta erilaisia veroja, joita maksavat erilaiset verosub-

34. Linna toteaa, että *de lege ferenda* -tutkimuksen tutkimustulokset tulee sitoa oikeussäännöksiin ja että normatiiviset reunaehdot sitovat aina oikeuspoliittista argumentaatiota. Linna 1987, s. 26–27.

35. Ottaessaan kantaa verolainsäädännön puutteisiin ja niitä korjaaviin keinoihin verolainopin tutkija joutuu valitsemaan eri vaihtoehtojen välillä, ja tässä mielessä kannanotot ovat väistämättä arvosidonnaisia. Valintoja voi olla kuitenkin vaikea kytkeä laajempiin eettis-moraalisiin käsitystapoihin. Vrt. Leskisen pohdinta epäoikeudenmukaisuuden kokemuksesta kumpuavasta *de lege ferenda* -tutkimuksesta Leskinen 2022, s. 1179–1183. Leskinen esittää (s. 1162), että oikeustieteen ja erityisesti *de lege ferenda* -tutkimuksen tekeminen edellyttää aina normatiivisia valintoja ja että vastuullinen tiede on vastuuta näistä valinnoista. Verolainopin perinteisen itseymmärryksen näkökulmasta oikeustieteen perimmäistä arvosidonnaisuutta korostavat näkemykset voivat tuntua etäisiltä mutta samalla vapauttavilta: modernissa oikeusteoreettisessa keskustelussa oikeustieteen rajat piirretään paljon väljemmin kuin käytännöllisessä verolainopissa.

jektit erilaisissa kotimaisissa ja kansainvälisissä tilanteissa. Verolainsäädännön taustalla olevia yhteiskuntapoliittisia tavoitteita on tavallisesti vaikeaa yksilöidä niin pitkälle, että siitä olisi hyötyä tiettyä rajattua verolainsäädännön lohkoa koskevien *de lege ferenda* -tarkastelujen lähtökohtana.³⁶

Verojärjestelmää joudutaan usein tarkastelemaan viime kädessä nimenomaan poliittisen harkintaprosessin tuotoksena, jonka voidaan odottaa sisältävän epätäydellisyyksiä ja epäohdonmukaisuuksia suhteessa lähes mihin tahansa verojärjestelmälle asetettuun ylätasoon tavoitteeseen nähden. Sellaisia ovat esimerkiksi verolainsäädännön ymmärrettävyys, yhdenvertaisuus, maksukyky, oikeusvarmuus ja taloudellinen neutraliteetti. Edellä kuvatut verojärjestelmän erityispiirteet vaikuttavat siihen, millaisissa tilanteissa *de lege ferenda* -argumentoinnin voi odottaa tuottavan tutkimuksellista lisäarvoa.

Verolainoppiin pohjautuvan oikeudellisen ymmärryksen verojärjestelmän toimintaperiaatteista ei yleensä voi odottaa tuottavan olennaista lisäarvoa veropolitiikan vaikeimpien kiistakysymysten ratkaisemiseen. Sellaisia liittyy varsinkin verojärjestelmän isoihin rakenteellisiin kysymyksiin, esimerkiksi kokonaisverotuksen tasoon, osinkoverotukseen, ansio- ja pääomatuloverotuksen eroihin sekä perintöverotukseen. Tämänkaltaiset kysymykset ovat huomattavan arvoistuksenvaraisia, ja niitä koskevia veropoliittisia kannanottoja voi olla vaikea liittää verolainopin tutkimustuloksiin.³⁷

De lege ferenda -tarkasteluille on paremmat edellytykset silloin, kun kannanotot edellyttävät taustakseen yksityiskohtaista verolainopillista tarkastelua – siis verolainsäädännön tulkintaa ja systematisointia. Kysymys voi olla siitä, että tutkimuksessa nousee esiin ongelmia, joihin ei ole otettu kantaa lainsäädäntöprosessissa, tai siitä, että sääntely-ympäristössä on tapahtunut muutoksia, joita ei ole huomioitu verolainsäädännön kokonaisuudessa. Tällöin ollaan verolainopille

36. Verotuksen *de lege ferenda* -tarkasteluista voi olla vaikea tunnistaa Linnan määritelmää, jonka mukaan kohteena on yhteiskunnallinen ongelma, joka ratkaistaan oikeudellisella keinolla. Linna 1987, s. 9. Jäljempänä olevat esimerkit ovat oikeita vero-oikeudellisia ongelmia, mutta niiden kuvaaminen yhteiskunnallisiksi ongelmiksi olisi useimmiten liioittelua. Osumammalta vaikuttaa Leskisen kuvaus perinteisen lainopin jatkeena toteutettavasta *de lege ferenda* -tutkimuksesta, jolla Leskisen sanoin ”ei ole välttämättä muuta (ainakaan julkilausuttua) tavoitetta kuin lainopin itsensä tunnustamat koherenssin ja konsistenssin ideaalit, tai tutkijan osaamisen osoittaminen”. Ks. Leskinen 2022, s. 1163. Kysymys on joka tapauksessa ”lainsäätäjän avustamisesta” tälle sääntelylohkolle ominaisten sääntelyongelmien ratkaisemisessa, ks. Siltala 2003, s. 131.

37. Verolainopissa voidaan kuitenkin tuottaa yksityiskohtaista tietoa siitä, miten sääntely-ympäristö ja soveltamiskäytännöt ovat muuttuneet. Esimerkkinä voidaan mainita se, että osakeyhtiöiden sivuuttaminen veronkiertonormia soveltamalla tulkintakäytännön muutoksen takia on nykyisin poikkeuksellista, ks. Anette Ala-Lahti-Kataja, Osakeyhtiön sivuuttaminen veronkiertosäännöstä soveltamalla – tulkintaympäristön kehitys. Verotus 2020, s. 1–31. Tällä seikalla on vähintäänkin välillinen vaikutus siihen, millaisiin toimijoihin ja taloudelliseen toimintaan noteeraamattomien osakeyhtiöiden osinkoverotus nykyisin ulottuu.

ominaisella tehtäväkentällä: verolain säännösten tulkinta ja systematisointi tuottavat ajantasaisista oikeudellista tietoa säännösten toiminnasta ja toimivuudesta.

Voidaan odottaa, että tällaisesta oikeuden sisäisestä näkökulmasta esiin nousevat havainnot verolainsäädännön toiminnasta ja toimivuudesta ovat yleensä varsin erilaisia kuin esimerkiksi taloustieteellisissä analyysissä. Niiden ero yleiseen veropoliittiseen havainnointiin on siinä, että ne ovat erityisesti verolainsäädännön yksityiskohtiin ja systematiikkaan liittyviä. Tässä mielessä niitä voidaan luonnehtia verolainopin avulla ”esiin tulkituiksi” havainnoiksi, ja ne liittyvät erityisesti verolainsäädännön johdonmukaisuuteen: miltä osin verolainsäädäntö ei vastaa sitä, mitä siltä voidaan odottaa.

Kysymys on tällöin verolainsäädännön konkreettisista lainsäädäntöteknisistä ominaisuuksista sekä verolainsäädännössä tältä kannalta havaituista puutteista.³⁸ Ilmaisulla ”esiin tulkittu” pyritään tässä kuvaamaan eroa yhtäältä verolainsäädännön tekstin arkikieliseen luentaan perustuvan yleistiedon ja toisaalta verolainoppiin perustuvan oikeustieteellisen tiedon välillä. Verolainopin tietopohjaan on nojaututtava myös silloin, kun esitetään sääntelytekniisesti toteuttamiskelpoisia muutosehdotuksia. Tällöin on huomioitava esimerkiksi voimassa olevan verolainsäädännön systematiikka sekä lailla säätämisen vaatimukseen liittyvät täsmällisyysvaatimukset.³⁹

Seuraavassa kuvataan viisi esimerkkitalannetta, joissa ”esiin tulkittuja” *de lege ferenda* -havainnoita voi nousta esiin. Edellä mainituilla esimerkkitalanteilla on jokaisella hieman erilainen liityntä verolainoppiin ja sille ominaisiin argumentointitapoihin. Luetteloa ei ole tarkoitettu tyhjentäväksi, ja esimerkkitalanteissa on päällekkäisyyttä. Esimerkkitalanteet on kuvattu niin, että *de lege ferenda* -tarkastelussa esiin nousevat puutteet eivät ole lainsäätäjän ainakaan nimenomaisesti

38. Tällaista tietoa tuottavat nykyisin myös kansalaisjärjestöt ja ajatuspajat. Keväällä 2024 Finnwatch julkaisi raportin Veropohjan aukot. Finnwatchin suositukset veropohjan tiivistämiseksi ja verojärjestelmän läpinäkyvyyden parantamiseksi. Raportti on luettavissa osoitteessa https://www.finnwatch.org/images/reports_pdf/Veropohjan_aukot.pdf (vierailtu 2.9.2024). Se sisältää varsin yksityiskohtaisia selostuksia siitä, miten raportissa tunnistetut ongelmakohdat liittyvät verolainsäädäntöön ja miten sitä tulisi muuttaa. Otteeltaan vieläkin sääntelytekniisempi on Lauri Finérin keväällä 2024 Kalevi Sorsa -säätiölle kirjoittama raportti Lisää verotuloja reilusti. Miten erilaiset osinkoveromallit vaikuttaisivat verokertymään ja tulonjakoon Suomessa? Raportti on luettavissa osoitteessa <https://sorsaoundation.fi/wp-content/uploads/lauri-finer-lisaa-verotuloja-reilusti.pdf> (vierailtu 2.9.2024). Siinä missä *de lege ferenda* -tarkasteluissa esitetään verolainsäädännön kehittämisehdotuksia verolainopin suunnasta, kansalaisjärjestöjen ja ajatuspajojen ensisijainen näkökulma on poliittinen ja mielipidevaikuttaminen. Silloin kun mielipidevaikuttamisen taustalla on yksityiskohtaista juridista tietoa verolainsäädännön tulkinnasta ja systematiikasta, rajanveto ”oikeaan” *de lege ferenda* -tutkimukseen saattaa olla mahdollista tehdä vain asiayhteyden perusteella. Edellä mainitun kaltaisia raportteja voidaan epäilemättä hyödyntää *de lege ferenda* -tutkimuksen ongelmanasettelussa.

39. Linna jakaa *de lege ferenda* -tutkimuksen neljään tyyppiin sen perusteella, ovatko keinot, tavoitteet tai molemmat ennalta määriteltäviä, ks. Linna 1987, s. 19–23. Linnan luokittelussa tässä on kysymys lähinnä tavoitteiltaan ja keinoiltaan avoimesta *de lege ferenda* -tutkimuksesta.

tarkoittamia. Tässä siis lähdetään siitä, että vaikka *de lege ferenda* -kannanotot voivat sisältää arvoarvostelmia, niiden tulisi koskea lähinnä sellaisia verolainsäädännön piirteitä, joihin lainsäätäjät ei ole nimenomaisesti ottanut kantaa. Kysymys ei siis ole lainsäädännön perustavaa laatua olevasta kritiikistä.

1. Ilmenee, että verolain säännös on kirjoitettu epäselvästi tai liian epätasaisesti.
2. Soveltamiskäytännössä havaitaan, että verolain säännös ei toimi odotetulla tavalla.
3. Verolainsäädännössä on sääntelyaukko, eli tietystä asiasta ei ole olemassa verolain säännöstä, vaikka sille olisi ilmeinen tarve.
4. Verolain säännökset tuottavat yhteisvaikutuksen, joka vaikuttaa odottamattomalla tai sääntelyn tavoitteiden vastaiselta.
5. Veropohjassa on aukko, jota lainsäätäjät ei näytä tarkoittaneen.

Verolainsäädännön täsmällisyys (tilanne 1) on klassinen teema vero-oikeudessa. Arviointeja siitä, miten täsmällisesti kirjoitettua verolainsäädäntöä perustuslaista johtuva lailla säätämisen vaatimus edellyttää tai tulisiko veron kiertämiseen jossain konkreettisesti tilanteessa puuttua yleislauseketta soveltamalla vai verolainsäädäntöä tarkentamalla, ei yleensä voi pitää tässä tarkoitettuina *de lege ferenda* -kannanottoina, koska ne perustuvat lainsäädännön, kuten perustuslain 81 §:n ja verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 28 §:n, tulkintaan.⁴⁰ Sellainen ei ole muukaan kannanotto, jonka mukaan tiettyyn transaktioon tulisi tai ei tulisi soveltaa veron kiertämistä estävää normia.

Lähempänä varsinaisia *de lege ferenda* -kannanottoja ollaan, kun havainto säännöksen epätarkkuudesta tehdään arvioitavan säännöksen konkreettisen soveltamiskäytännön perusteella. Se on tyypillisesti tässä tarkoitettu, verolainopillista asiantuntemusta vaativa ”esiin tulkittu” havainto. Havaintona voi olla esimerkiksi se, että säännös on verovelvollisen kannalta vaikeasti ennakoitava, soveltamiskäytäntö on epäyhtenäinen tai säännöstä on tarpeettoman helppoa kiertää. Muutosehdotuksen luonnehtiminen *de lege ferenda* -kannanotoksi vaikuttaa perustellulta, varsinkin jos säännös on fiskaalisesti merkittävä tai laajasti soveltuva.

Verolainsäädännön soveltamiskäytännön tarkastelu (tilanne 2) kuuluu verolainopin ydintehtäviin. Silloin kun oikeuskäytäntöä tarkastellaan oikeuslähteenä, kysymys on lainopista.⁴¹ Soveltamiskäytännöstä on kuitenkin mahdollista tehdä myös tekniluonteisempia havaintoja, jotka koskevat verolainsäädännön

40. Esim. Kauniston veron kiertämistä käsittelevän väitöskirjan pääasiallisena metodina ovat tulkinta ja systematisointi. Kaunisto toteaa, että tutkimuksessa saavutettuja tuloksia on mahdollista hyödyntää veropoliittisiin tarkoituksiin mutta että se ei ole riittävää, jotta tutkimusta voitaisiin kuvata veropoliittiseksi tutkimukseksi. Siru Kaunisto, Veron kiertämisen tunnistaminen. Oikeuden väärinkäytön kielto VML 28 §:n tulkinnassa. Vaasan yliopisto 2022, s. 7–12.

41. KHO:n ennakkopäätöksillä on korostunut merkitys oikeuslähteenä kotimaisessa verolainopissa, ks. Määttä 2014, s. 232–233.

toimivuutta. Voidaan esimerkiksi havaita, että tiettyä veroetua tai vähennystä vaatineiden verovelvollisten määrä on hyvin vähäinen ja näyttää poikkeavan siitä, mitä lainsäädäntövaiheessa on oletettu. Tällainen havainto voidaan tehdä verolainopin yhteydessä, koska se ei vaadi erityisten empiiristen tutkimusmenetelmien soveltamista. Tarkastelusta voi nousta esiin sääntelytekniisiä syitä, kuten sääntelyn monimutkaisuus ja vaikeaselkoisuus.⁴² Havaintoihin perustuvia verolainsäädännön muutosehdotuksia voidaan pitää tässä tarkoitettuina *de lege ferenda* -näkökohtina.

Havainto verolainsäädännössä olevasta sääntelyaukosta (tilanne 3) osuu tässä tarkoitettujen *de lege ferenda* -tarkastelujen alaan ainakin silloin, kun sääntelytarve nousee olemassa olevasta verolainsäädännöstä. Esimerkiksi sitä, että Suomessa ei veroteta oman asunnon laskennallista käyttöhyötyä – niin sanottua asuntotuloa – ei voitaisi pitää sääntelyaukkona, koska verolainsäädäntö toimii (sääntelytekniisessä mielessä) moitteettomasti ilman tällaisia sääntelyjä.⁴³ Sääntelyaukko voi sen sijaan löytyä tilanteista, joissa Suomen verolainsäädännössä ei ole huomioitu tiettyjä sopimusjärjestelyjä tai taloudellisia ilmiöitä, joiden verokohteluun joudutaan kuitenkin käytännössä ottamaan kantaa. Esimerkiksi se, että Suomen verolainsäädännössä ei ole trusteja koskevia erityissäännöksiä, voi olla potentiaalinen sääntelyaukko.⁴⁴ Sääntelyaukkoja voi liittyä myös esimerkiksi uusiin digitalisoituvan talouden ja vertaistalouden ilmiöihin.⁴⁵

Verolain säännösten koordinoimaton yhteisvaikutus (tilanne 4) tarkoittaa tässä tilannetta, joka on niin ikään ”esiin tulkittu”: sen olemassaolo on lähtökohtaisesti mahdollista havaita vain säännösten yksityiskohtaisen verolainopillisen analyysin yhteydessä. Verolain säännökset voivat yhteisvaikutuksenaan tuottaa verovelvollisen kannalta joko odottamattoman ankaran tai edullisen lopputuloksen. Verolainopillisessa tutkimuksessa on toisinaan korostettu käytännöllisen verosuunnittelun näkökulmaa. Silloin lainopillisen tutkimuksen

42. Esimerkkinä huomattavan vaikeaselkoisesta huojennussäännöksestä voidaan mainita TVL 55 a §:ssä säädetty metsälahjavähennys.

43. Omistusasunnosta saadun asumishyödyn on katsottu sisältyvän laajaan tulokäsitteseen, ja sen verovapaus on luokiteltu VM:n laskelmissa verotueksi, ks. Petra Lylyn kriittinen arvio asuntotulon luokittelusta verotueksi väitöskirjassaan Kodin verotuet – tavoite, normi ja vaikutus. Vaasan yliopisto 2021, s. 235–239. TVL 53 §:n 1 kohdan mukaan veronalaista tuloa ei ole etu, jonka verovelvollinen on saanut omaan tai perheensä tarpeeseen käytetystä asunnosta, joka hänellä on asunto-osakeyhtiön tai muun asunto- tai kiinteistöyhteisön osakkaana tai jäsenenä ollut käytössään käypää vuokraa alemmasta vastikkeesta.

44. Trustin luokittelusta Suomen vero-oikeudessa ks. Tuomas Kiviranta, Yksityishenkilön ulkomaisten sijoitusrakenteiden verokysymyksiä. Keskuskauppakamarin Suuren Veropäivän 28.9.2023 seminaariaineisto, s. 27–47.

45. Ks. kuitenkin Martti Nieminen – Pekka Nykänen, Vertaistalouden tuloverokysymyksiä. Edilex-artikkeli 25.4.2018, s. 33 osoitteessa www.edilex.fi/artikkelit/18703 (vierailtu 22.8.2024). Heidän mukaansa tuloverolainsäädännön peruseriaatteet soveltuvat sinänsä hyvin myös uuden ajan digitaaliseen vertaistalouteen ja haasteet liittyvät erityisesti ilmoittamisenmenettelyihin ja verovalvontaan.

yhtenä tavoitteena on kartoittaa verovelvollisen kannalta edullisimpia toimintatapoja.⁴⁶ Se, että verovelvollisen erilaiset valinnat voivat johtaa erilaisiin veroseuraamuksiin, on tyypillinen verolainsäädännön ominaisuus eikä vielä sellaisenaan merkitse tässä tarkoitettua yhteisvaikutusta. Sellaisesta ei voida puhua myöskään, jos verotuksellinen lopputulos on ollut nimenomaisesti esillä lainvalmistelussa. Säännösten tarkastelu voi kuitenkin paljastaa myös lopputulemia, jotka vaikuttavat jokseenkin odottamattomilta ja joiden osalta on mahdollista arvioida, että asiaa ei ole osattu huomioida lainsäätämisvaiheessa. Esimerkki tällaisesta on havainto, että yhteismetsät voivat hyödyntää koron vähennysoikeutta laajemmin kuin muut metsäsektorin toimijat, koska korkovähennysrajoitukset eivät koske yhteismetsiä.⁴⁷ Näissäkin tilanteissa voi nousta esiin päätelmien arvostuksenvaraisuus: se mikä on yhdelle tarkastelijalle normaali verosuunnittelumahdollisuus, voi olla toiselle lainsäädännön korjaamista vaativa puute.

Veropohjan aukolla (tilanne 5) tarkoitetaan tässä tilannetta, jossa havaitaan, että verolainsäädännössä ei säädetä tietyn vero-objektin verottamisesta, vaikka se vaikuttaa käytännössä mahdolliselta ja vaikka verotuksen ulottaminen kyseiseen vero-objektiin vaikuttaisi olevan sopuosinnussa niiden lähtökohtien kanssa, jolle voimassa oleva verolainsäädäntö perustuu. Rajanveto yleiseen veropoliittiseen argumentointiin voi osoittautua vieläkin vaikeammaksi kuin edellisissä esimerkeissä. Parhaat edellytykset verolainoppiin linkittyvälle *de lege ferenda* -argumentoinnille löytynevät kansainvälisistä tilanteista. Tuloverotuksessa Suomen verotusvallan laajuus – se mitä Suomi voi verottaa tulon lähdevaltiona tai tulonsaajan asuinvaltiona – riippuu Suomen sisäisen verolainsäädännön ja Suomen solmimien verosopimusten tulkinnasta. Verosopimukset rajoittavat Suomen verotusvaltaa siitä, mikä se Suomen sisäisen verolainsäädännön mukaan olisi. Tilannekohtaisesti huomioon on otettava myös EU-oikeudellinen syrjimättömyyden vaatimus.⁴⁸

Kansainvälisessä tuloverotuksessa on mahdollista tehdä tässä tarkoitettuja ”esiin tulkittuja” havaintoja esimerkiksi siitä, millaisiin tuloihin ja tulonsaajiin Suomen verotusvalta ulottuu ja ei ulotu. Tämän aiheen kannalta huomionarvioisia ovat varsinkin ne tilanteet, joissa Suomen verotusvaltaa näyttää olevan mahdollista laajentaa sisäistä verolainsäädäntöä muuttamalla – siis ilman tarvetta verosopimusten uudelleen neuvottelemiselle. Näiden tilanteiden tunnistaminen voi edellyttää varsin monimutkaista laintulkintaa. OECD:n malliverosopimuksesta ja kansainvälisistä verosopimuskäytännöistä voidaan joissain tilanteissa

46. Verosuunnittelunäkökulma on läpileikkaavasti mukana esimerkiksi Timo Rabinän verolainopillisessa väitöskirjassa Vastikkeeton saanto ja luovutusvoiton verotus. Lakimiesliiton Kustannus 2001.

47. Ks. Pekka Nykänen – Matti Urpilainen, Epäsuorat metsäsijoitukset – verokohtelu kotimaisissa tilanteissa. Verotus 1/2023, s. 4–16, 13–14.

48. Yleisesityksenä ks. Marjaana Helminen, Kansainvälinen verotus, luku 3. Sähköinen jatkuvapäivitetty teos osoitteessa verkkokirjahylly.almatalent.fi (vierailtu 1.10.2024).

saada mittapuita sille, miten verotusvalta sisäisessä lainsäädännössä odotusarvoisesti määritellään. Myös tällainen tieto perustuu olennaisesti kansainvälisen vero-oikeuden lähteitä tulkitsevaan ja systematisoivaan verolainoppiin.

OECD:n malliverosopimus ja kansainväliset verosopimuskäytännöt lähtevät vakiintuneesti esimerkiksi siitä, että kiinteän omaisuuden sijaintivaltiolla on verotusoikeus kiinteästä omaisuudesta saatuun tuloon.⁴⁹ Jos verolainopin tutkija perustelee, että Suomen sisäisessä verolainsäädännössä ei tätä täysimääräisesti mahdollisteta, sekä esittää, miten asia voitaisiin sääntelyteknisesti korjata, tämä voidaan määritellä pikemminkin *de lege ferenda* -ehdotukseksi kuin ”veropoliitiikaksi”, koska verolainsäädännössä olevan puutteen tunnistaminen ja lainsäädännön muutosehdotus edellyttävät taustakseen erikoistunutta verolainopillista osaamista.⁵⁰

5. Muiden maiden verolainsäädäntö *de lege ferenda* -kannanottojen lähtökohtana

Vero-oikeuden erityispiirteinä ovat varsinkin aikaisemmin korostuneet sääntelyn kansallisuus ja sen myötä eri lainkäyttöalueiden verojärjestelmien perinpohjainen erilaisuus. Tämä pitää edelleen paikkansa useilla vero-oikeuden lohkoilla, mutta verojärjestelmien perinteisen eriytyneisyyden rinnalla on myös monitasaista harmonisoitumista ja yhdenmukaistumista.⁵¹ Nykyisessä sääntely-ympäristössä ei voida ainakaan automaattisesti olettaa, että muiden maiden verojärjestelmistä ei niiden perustavanlaatuisen erilaisuuden takia ole mahdollista löytää käyttökelpoisia sääntelyratkaisuja, jotka voisivat toimia myös Suomen

49. OECD:n malliverosopimuksen kiinteästä omaisuudesta saatua tuloa koskevien määräysten mukaan kiinteistön sijaintivaltiolla on lähtökohtaisesti rajoittamaton ja ensisijainen verotusoikeus kiinteistön tuottamiin tuloihin. Lähdevaltion verotusoikeutta perustelee läheinen taloudellinen liityntä lähdevaltioon. Ks. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version 2017, s. 170.

50. Suomen verolainsäädäntöön on hiljattain tehty tällainen muutos, kun 1.3.2023 voimaan tulleella TVL 10 §:n 10 a kohdalla välillisistä kiinteistönluovutuksista saadut luovutusvoitot säädettiin Suomesta saaduksi tuloksi. Lainmuutos laajensi Suomen verotusoikeutta, ks. hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tuloverolain 10 §:n muuttamisesta sekä veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi verosopimukseen toteuttavista toimenpiteistä tehdyn monenvälisen yleissopimuksen 9 artiklaan tehdyn varauman peruuttamisesta ja ilmoitusten antamisesta 279/2022 vp, s. 14–17.

51. Ks. esim. Matti Urpilainen, Kansainvälinen vero-oikeus murroksessa: sääntelyalan modernisoinnin askelmerkkejä. Lakimies 7–8/2021, s. 1312–1332.

verojärjestelmässä.⁵² Muiden maiden verolainsäädäntöä koskevan tarkastelun alkupisteenä voi olla muun muassa jokin edellä esimerkeissä 1–5 mainittu Suomen verolainsäädäntöä koskeva havainto.

Tarkastellaan vielä erikseen kuudetta esimerkkitalannetta:

6. Jonkin muun maan verolainsäädännössä on omaksuttu sääntelyratkaisu, joka voisi olla hyödyllinen myös Suomessa.

Ulkomaiden lainsäädäntö voi toimia hyödyllisenä vertailukohtana tarkasteltaessa esimerkiksi verotusta koskevien direkttiivien implementointia. Sikäli kuin direktiivi ei mahdollista kansallisesti päätettäviä valintoja tai poikkeuksia, eri maissa tavoitellaan samaa direktiivin osoittamaa lopputulosta, vaikka keinot – implementoivan verolainsäädännön sisällöt – voivat eri syistä vaihdella. Erot eivät suoraan tarkoita sitä, että direktiivi olisi implementoitu virheellisesti.⁵³ Muiden maiden verolainsäädäntöön tukeutuva havainto, jonka mukaan direktiivi on implementoitu virheellisesti, ei sellaisenaan osu *de lege ferenda* -käsitteen alle, vaan kyse on normaalista EU-vetoisesta lainopillisesta analyysistä. Sen sijaan verolainopin yhteydessä tehty havainto, jonka mukaan EU-direktiivi on implementoitu muualla jossain katsannossa sääntelyteknisesti ”paremmin” kuin Suomessa, on jo selvästi lähempänä *de lege ferenda* -tarkastelua. Tämän artikkelin aiheen kannalta mielenkiintoisemmilta vaikuttavat kuitenkin ne tilanteet, joissa taustalla ei ole mitään harmonisoivaa sääntelyä.

Muiden maiden (harmonisoimattoman) verolainsäädännön tarkastelusta saatavat potentiaaliset hyödyt ovat varsin ilmeisiä. Eri maiden verojärjestelmissä on niiden eroista huolimatta runsaasti yhteisiä rakenteellisia piirteitä, kuten vähennysjärjestelmä, menettelysääntöjä, osinkoverotusta, luovutusvoittoverotusta, lähdeverotusta, kansainvälisiä tilanteita koskevia sääntöjä ja veron kiertämisen torjuntaa. Siksi ulkomaisesta verolainsäädännöstä voi olla mahdollista tunnistaa monenlaisia ”sääntelyinnovaatioita”, jotka eivät ole olleet esillä kotimaisessa veropoliittisessa keskustelussa tai lainvalmistelussa. Kysymys ei ole siitä, että Suomessa tulisi kopioida muiden maiden veropolitiikkaa ja siihen sisältyviä arvovalintoja. Sen sijaan sääntelymalleista ja sääntelytekneisistä kysymyksistä voi

52. Verohallinnon toiminnassa kansainvälinen yhteistyö ja kansainvälisen kehityksen seuraaminen on kuvattu pikemminkin lähtökohtana, ks. esim. Juha Lindgren – Sami Laaksonen, Reaaliaikaisempaan yritysverotukseen – muuttuvat menettelyt verotuksessa, s. 288–309 teoksessa Seppo Penttilä – Pekka Nykänen – Martti Nieminen (toim.), Parempaan yritysverotukseen. Edita 2019.

53. Lainsäädäntömuutoksia on tehty varsinkin EU:n veronkiertodirektiivin (2016/1164) implementoimiseksi. Direktiivin perusteella korkovähennysrajoituksia muutettiin vuoden 2019 alusta voimaan tulleella lainmuutoksella. Ratkaisussa KHO 2021:123 katsottiin sittemmin, että elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 18 a §:n 2 momentin koron käsitettä on lain esitöissä (hallituksen esitys eduskunnalle korkovähennysrajoitusta koskevan sääntelyn muuttamisesta 150/2018 vp) kuvattu tavalla, joka on ristiriidassa sitovan direktiivimääräyksen kanssa.

olla mahdollista ottaa oppia. Ulkomaisen verolainsäädännön käyttökelpoisuuden arvioimiseksi voi olla parhaimmillaan tarjolla laajasti tietoa ulkomaisesta lainvalmistelusta, oikeuskäytännöstä ja tulkintakirjallisuudesta.

Ulkomaisen verolainsäädännön hyödyntämisen vaikeudet ovat niin ikään ilmeisiä. Etukäteen on mahdotonta sanoa, millaisten verolainsäädännön yksityiskohtien osalta ulkomailta voisi löytyä tässä tarkoitettuja ”sääntelyinnovaatioita”. Etsintää vaikeuttavat kieleen ja tiedonsaantiin liittyvät ongelmat ja toki myös osaltaan vaikeudet varmistua siitä, että ulkomaisen lainsäädännön aineellinen sisältö on ymmärretty oikein. Potentiaalisesti kiinnostavia maita voi olla myös EU:n ulkopuolella.

Verolainopin tutkijan asemointi riippuu siitä, miten ja missä tarkoituksessa ulkomaisia lähteitä hyödynnetään. Rajanveto verolainopin ja ”veropolitiikan” välillä on tässäkin periaatteessa selkeä. Jos ulkomaisia lähteitä hyödynnetään kotimaisen verolainsäädännön tulkinta-argumentteina, kysymys on verolainopista.⁵⁴ Jos sen sijaan ulkomaisen aineiston perusteella otetaan kantaa siihen, miten Suomen voimassa olevaa verolainsäädäntöä tulisi muuttaa, liikutaan laajasti ymmärrettynä ”veropolitiikan” alueella.

Edellä rajanvetoa verolainoppiin linkittyvän (ja luonteeltaan oikeustieteellisen) *de lege ferenda* -argumentoinnin ja muunlaisen veropoliittisen argumentoinnin välillä on tehty sillä perusteella, onko kyse verolainsäädännön systematiikkaan ja tulkintaan liittyvistä ja tässä mielessä ”esiin tulkituista” näkökohdista. Tässä asetelma on kuitenkin erilainen, koska ei ole mielekästä ajatella, että ulkomaiden verolainsäädännöstä voitaisiin täysin samassa merkityksessä ”tulkita esiin” argumentteja siitä, miten Suomen verolainsäädäntöä pitäisi kehittää. Silti verolainoppiin linkittyvien ja oikeuden sisäisestä näkökulmasta lähtevien tarkastelujen voidaan tässäkin asetelmassa odottaa tuottavan tietoa, joka jää muiden lähestymistapojen ja tieteenalojen ulottumattomiin. Sellaista ovat ulkomaisen verolainsäädännön sääntelytekniisten ominaisuuksien tarkastelu sekä arvioinnit siitä, miten ulkomaisen mallin mukainen sääntely olisi mahdollista istuttaa Suomen verolainsäädännön oikeudelliseen systematiikkaan ja vero-oikeudelliseen sääntelyperinteeseen.

Kun verolainopin harjoittaja etsii herätteitä ulkomaiden verolainsäädännöstä Suomen verojärjestelmää koskevien kehittämisehdotusten tueksi, tarkastelujen tiedonintressi on erilainen kuin varsinaisessa oikeusvertailussa. Tähtäimessä ei ensisijaisesti ole vertailumaiden verojärjestelmien erojen jäsentely ja niitä koske-

54. Ratkaisussa KHO 2023:29 on viitattu Saksan perustuslakituomioistuimen päätökseen Suomen elinkeinoverolain tulkinta-argumenttina. KHO:n perustelujen mukaan ratkaisutilanteessa esillä olevan koron luonnetta ei Suomen verolainsäädäntöä sovellettaessa ole aihetta arvioida Saksan perustuslakituomioistuimen luonnehdinnasta poikkeavalla tavalla. Kysymys oli siitä, onko myöhässä maksetulle arvonlisäverolle peritty korko elinkeinoverolain 16 §:n 5 kohdassa tarkoitettu sanktionluonteinen maksuseuraamus.

van teoreettisen ymmärryksen lisääminen. Sitä voidaan osuvammin luonnehtia parhaiden ulkomaisten sääntelykäytäntöjen paikantamiseksi.⁵⁵

6. Pohdintaa verolainsäädäntöä koskevien *de lege ferenda* -kannanottojen tieteellisyydestä ja arvosidonnaisuudesta

Edellä olevat esimerkit verolainsäädäntöä koskevista *de lege ferenda* -kannanotoista ovat varsin käytännöllisiä: niissä on kysymys lähinnä yksittäisten verolain säännösten tai verotuksen yksittäisten sääntelyratkaisujen muuttamisesta. Niiden käytännöllinen relevanssi verolainsäädännön kehittämisen kannalta vaikuttaa sinänsä kiistattomalta. Esimerkeissä kuvattujen kehittämisehdotusten liityntä tutkimukselliseen lainoppiin sekä (oikeus)tieteellisyyden kriteerit voivat olla sen sijaan vaikeammin hahmotettavissa.

Käytännöllistä oikeudellista asiantuntemusta verolainsäädännöstä tarvitaan yliopistojen ulkopuolella erilaisissa asiantuntijaroleissa eri puolilla yhteiskuntaa: Verohallinnossa, tuomioistuimissa, yrityksissä, verokonsultoinnissa ja niin edelleen. Näissä asiantuntijaroleissa toimivilla voi olla syvälinen käsitys verolainsäädännön kehittämistarpeista ja siihen käytettävissä olevista sääntelykeinoista. Jos kannanotot pohjautuvat lainopilliseen tietämykseen, ovatko nekin *de lege ferenda* -kannanottoja, vaikka niitä ei esitetä lainopillisen tutkimuksen yhteydessä?

Vaikuttaa luontevalta varata *de lege ferenda* -nimitys vain tutkimuksellisen lainopin yhteydessä esitetyille kehittämisehdotuksille. Eri asia on se, että käytännön tilanteissa voi olla mahdotonta sanoa, mitä eroa on ensisijaisesti tutkimustarkoituksessa tuotetulla lainopillisella tiedolla verrattuna muussa tarkoituksessa tuotettuun lainopilliseen tietoon. Molemmissa tarkoituksena on tyypillisesti voimassa olevan verolainsäädännön sisällön selvittäminen tietyssä käytännöllisessä soveltamiskontekstissa ja samanlaisten lähdeaineistojen avulla. Verolainopin tutkijalla ei siis ole pääsyä erilaiseen tai laadukkaampaan *de lege fe-*

55. Verolainopin yhteydessä tehdyt havainnot käytännöllisistä tutkimusintresseistä eivät tyypillisesti noudata myöskään varsinaisen oikeusvertailun metodologiaa. Linnan mukaan kyse ei ole oikeusvertailusta, koska muiden maiden lainsäädäntö toimii vain ideoiden lähteenä, ks. Linna 1987, s. 183. Toisaalta ilmaisun ”oikeusvertailu” käytölle ei liene ehdottomia esteitä. Husan mukaan: ”Jos oikeusvertailun teoriassa pystyttiin aikaisemmin kertomaan, mikä oli metodisesti oikeaa ja mikä metodisesti väärää oikeusvertailua, niin tällaista ei enää ole. Tarjolla on monia metodisia vaihtoehtoja, joista tutkijan on itse perustellen valittava se, joka rationaalisimmin palvelee hänen tutkimusintressiään.” Jaakko Husa, Oikeusvertailun menetöt globalisoituvassa maailmassa. Lakimies 7–8/2017, s. 1088–1102, 1101.

renda -tietovarantoon kuin muilla verolainsäädännön asiantuntijoilla vain siksi, että hän on tutkija.

Voidaankin ajatella, että käytännöllisyys on verolainopille tyypillinen piirre, joka heijastuu myös verolainsäädäntöä koskeviin *de lege ferenda* -kannanottoihin. Tutkimuksellisessa verolainopissa kohteena ovat usein sellaiset verolainsäädännön teknisluonteiset yksityiskohdat, joilla ei välttämättä ole laajakantoista merkitystä yhteiskunnassa ja esimerkiksi yhteiskunnallisen oikeudenmukaisuuden kannalta. On odotustenmukaista, että myös verolainsäädäntöä koskevat *de lege ferenda* -kannanotot koskevat pääasiassa samankaltaisia verolainsäädännön yksityiskohtia. Näin ajateltuna tutkimukselliseen mutta orientaatioltaan käytännölliseen verolainoppiin linkittyville *de lege ferenda* -tarkasteluille ei ole välttämättä tarvetta etsiä syvällisempiä yhteiskunnallisia ulottuvuuksia.⁵⁶

Edellä olevissa esimerkeissä kuvataan *de lege ferenda* -kannanottojen tyypillisiä käyttöyhteyksiä, mutta niissä ei täsmennetä, miten tutkimukseen perustuvat kannanotot voidaan kussakin esimerkkitalanteessa erottaa muista, kuten esittäjänsä subjektiivisiin mielipiteisiin perustuvista, kannanotoista. Rajankäynnissä aiheuttaa ongelmia se, että *de lege ferenda* -kannanottoja ei voida samalla tavalla johtaa verolainsäädännöstä ja verotuksen oikeuslähteistä kuin varsinaisia lainopillisia tulkinta-argumentteja. Voidaan ajatella, että tässä haasteita lisää erityisesti verotuksen vahva lakisidonnaisuus: veroista on säädettävä lailla, eikä verojärjestelmän taustalta ole juurikaan löydettävissä sellaisia yleisesti hyväksytyjä ja riittävän konkreettisia (tausta)periaatteita tai yleisiä oppeja, joihin esimerkeissä tarkoitetut, varsin teknisluonteiset, kannanotot voitaisiin suoraan perustaa.⁵⁷ Kannanottojen viimekätistä arvosidonnaisuutta ei ole mahdollista poissulkea, eikä tutkimustulosten kontrollointiin liene muuta keinoa kuin avoin argumentointi ja sen altistaminen muun tutkijayhteisön arvioinnille.⁵⁸

Liiallinen varovaisuus voi johtaa siihen, että verolainopin tutkija pidättäytyy esittämästä yhteiskunnallisesti hyödyllisiä verolainsäädännön kehittämistä koskevia kannanottoja, vaikka ne täyttävät kohtuulliset tieteellisyyden kriteerit. Tämä voi tarpeettomastikin vähentää verolainopillisen tutkimuksen käytännöl-

56. Leskinen kuvaa *de lege ferenda* -tutkimusta oman tutkimusalansa eli feministisen oikeustieteen ja seksuaalirikosoikeuden kannalta ”mahdollisuutena ajatella radikaalistikin uusia normatiivisia maailmoja tieteellisesti kunnianhimoisella tavalla”. Ks. Leskinen 2022, s. 1184. Markuksen mukaan oikeustieteessä tarvitaan eri vaiheisiin painottuvaa *de lege ferenda* -tutkimusta ja myös lainsäädännön tavoitteenasetteluun ja taustaoletuksiin perustuvaa kyseenalaistavaa tutkimusta. Ks. Markus 2023, s. 916. Vero-oikeudellinen *de lege ferenda* -tutkimus on kuvattu tässä artikkelissa huomattavasti kapeammin kuin Leskisen ja Markuksen tarkasteluissa.

57. Vaikka niitä olisikin, yleisten oppien rakentelu ja vaihtoehtoiset systematisoinnit sisältävät aina arvovalintoja. Ks. Wilhelmsson 1997, s. 345.

58. Tämä ei poista arvosidonnaisuutta, mutta silloin on mahdollista kontrolloida, mitkä arvoarvostelmat ovat järkevästi perusteltuja. Ks. Aarnio 1989, s. 279.

listä vaikuttavuutta veropolitiikassa.⁵⁹ Se ei myöskään takaa, että ne veropoliittiset kannanotot, joita muut tahot esittävät, olisivat vähemmän arvosidonnaisia kuin verolainopin tutkijan pöytälaatikkoon jääneet kannanotot.

Verolainopin tutkijan kannanotot edellä olevien esimerkkien tilanteisiin voivat siis tilanteesta riippuen luokittua joko tavanomaisiksi verolainopillisiksi tulkintasuosituksiksi, verolainopin tutkimustuloksiin perustuviksi *de lege ferenda*-kannanotoiksi tai vahvemmin arvosidonnaisiksi veropoliittisiksi mielipiteiksi. Koska *de lege ferenda*-kannanotot kytkeytyvät joka tapauksessa varsin rajattuihin verolainsäädännön yksityiskohtiin, niiden arvostuksenvaraisuutta ei ehkä kannata liikaa korostaa.⁶⁰ Voidaan ajatella, että esimerkkien tilanteissa useampi verolainopin lähtökohtiin sitoutunut tarkastelija todennäköisesti tekisi verolainsäädännöstä pitkälti samansuuntaisia havaintoja ja kehittämisehdotuksia samansuuntaisilla perusteilla. Se seikka, että ei ole olemassa yksiselitteistä mitapuuta sen toteamiseksi, kenen kanta on erimielisyystilanteessa ”oikea”, ei tee näistä kannanotoista kuitenkaan mielivaltaisesti arvostuksenvaraisia. Toisaalta edes verolainopin tutkijoiden samanmielisyys ei osoittaisi, että kannanottoihin ei sisälly mitään arvostuksenvaraisuutta.

7. Lopuksi

Sen pohtiminen, mitä *de lege ferenda* vero-oikeudellisessa kontekstissa tarkoittaa ja ei tarkoita, avaa jo sellaisenaan mielenkiintoisen näkökulman vero-oikeuden metodologiaan ja verolainopin itseymmärrykseen. *De lege ferenda*-tarkastelut merkitsevät verolainopissa paitsi tutkimusnäkökulman laajennusta myös mielekästä tutkimustehtävää. *De lege ferenda*-tutkimusote tarjoaa verolainopin tutkijalle mahdollisuuden laajentaa omaa tutkimusnäkökulmaa verolainsäädännön tulkinnasta ja systematisoinnista kohti avoimesti arvostuksenvaraisia ”veropoliittisia” kysymyksenasetteluja.

Kun *de lege ferenda*-näkökohdat määritellään verolainoppiin ja siten erityisesti oikeustieteen tutkimustuloksiin perustuviksi verolainsäädännön kehittämistä koskeviksi argumenteiksi, joudutaan pohtimaan, mitä eroa on yhtäältä ”oikeiden” *de lege ferenda*-näkökohtien ja toisaalta muunlaisen veropoliittisen argumentoinnin välillä. Verolainopissa on totuttu tekemään tarkka rajanveto yh-

59. Kysymys tiivistyy pitkälti siihen, pidetäänkö *de lege ferenda*-kannanottoja jo lähtökohtaisesti ikään kuin arveluttavana astumisena varsinaisen tutkijanroolin ulkopuolelle vai nähdäänkö oikeudellisiin epäkohtiin puuttuminen pikemminkin Leskisen tapaan osana tutkijan velvollisuuksia. Ks. Leskinen 2022, s. 1183.

60. Olennainen on myös Linnan huomio siitä, että *de lege ferenda*-argumentaation sidottuus tieteellisiin kriteereihin vaihtelee tutkimustehtävän mukaan. Linna 1987, s. 29.

täältä tulkintaan ja systematisointiin ja toisaalta näin määrittyvän oikeudellisen tutkimusnäkökulman ulkopuolelle jäävään ”veropoliittikkaan”.

Verolainopin yhteydessä ei ole yleensä ollut tapana enemmälti pohtia, mitä omaleimaisia kontribuutioita oikeustiede voi tuottaa verolainsäädännön kehittämiseen. Metodikeskustelussa on ollut tyypillisempää korostaa monitieteisiä näkökulmia veropoliittikkaan sekä varsinkin taloustieteen ja taloustieteellisten argumenttien merkitystä veropoliittisten kysymysten arvioinnissa. Taloustieteilijöiden asiantuntijarooli päivänpoliittisessa veropoliittisessa keskustelussa on myös käytännössä vahva.

Verolainopin tutkijat voivat osallistua veropoliittiseen keskusteluun erilaisissa asiayhteyksissä ja asiantuntijaroleissa, myös yksityishenkilöinä. Edellä on pyritty osoittamaan, että verolainopin tutkijoilla voisi olla nykyistä enemmän annettavaa veropoliittiseen keskusteluun verolainoppiin linkittyvän *de lege ferenda* -tutkimusotteen avulla. Suomalaisessa verolainopissa voidaan ottaa lähökohdaksi se, että oikeustieteellisillä ja siten oikeuden sisäiseen näkökulmaan sitoutuneilla tarkasteluilla on mahdollista tuottaa verojärjestelmän kehittämisen tueksi sellaista uniikkia tietoa, joka jää muiden tutkimusalojen ulottumattomiin. Tämä ei estä hyödyntämästä vero-oikeudellisessa tutkimuksessa muiden tutkimusalojen, erityisesti taloustieteen, tutkimustuloksia tai monitieteisiä tutkimusasetelmia.

De lege ferenda -argumenttien tyypillinen käyttöala on edellä esitettyjen esimerkkien avulla paikannettu erityisesti sellaisiin sääntelypuutteisiin, jotka on ”tulkittava esiin” verolainsäädännöstä verolainopin avulla. Myös parhaiden käytäntöjen tunnistaminen ulkomaisesta verolainsäädännöstä on edellä luettu tähän kategoriaan. Tällaisen tiedon tuottaminen merkitsee aina osallistumista verojärjestelmän kehittämistä koskevaan veropoliittiseen keskusteluun, mutta sitä ei ole välttämättä syytä pitää vahvassa merkityksessä ”veropoliittisena” ja ongelmallisella tavalla arvostuksenvaraisena. Sikäli kuin se on verolainopin tutkimustuloksiin perustuvaa ja avoimesti argumentoivaa, sitä voidaan luonnehtia verojärjestelmää koskevaksi oikeustieteelliseksi tiedoksi, vaikka sen tieteellisyyden kriteerejä ei ole mahdollista asettaa yhtä täsmällisesti kuin käytännöllisesti suuntautuneessa verolainopissa.

Edellä käsitellyt esimerkkitalanteet ovat vain yksi mahdollinen tapa paikantaa *de lege ferenda* -tutkimuksen tyypillisiä sovellutuksia vero-oikeudessa. Muilla tieteenaloilla tai edes oikeustieteen yleisessä metodikeskustelussa ei voida määrittellä, millaista verojärjestelmän kehittämistä koskevaa oikeustieteellistä tietoa verolainopin yhteydessä on käytännössä mahdollista tuottaa. Verojärjestelmän kehittämistä koskevan *de lege ferenda* -tyyppisen tiedon tuottaminen ja sen oikeustieteellisten reunaehtojen tunnistaminen ovat viime kädessä verolainopin tutkijoiden tehtäviä, ja ne voivat tapahtua vain konkreettisen lainopillisen tutkimuksen yhteydessä.

De lege ferenda arguments in tax law research

MATTI URPILAINEN, LL.D., Docent, University of Turku; University Lecturer, Tampere University

The article examines de lege ferenda arguments in the context of the Finnish tax system. By providing de lege ferenda recommendations on how the current tax legislation ought to be amended, the academic tax law researcher participates in the tax policy debate. De lege ferenda arguments are more explicitly value-based than interpretive legal arguments, which are sometimes treated in tax jurisprudence as if they were neutral. The article discusses the difference between research-based de lege ferenda arguments and other types of tax policy arguments, such as those that are derived from economics. The article provides six practical examples of contexts where de lege ferenda arguments typically arise in the Finnish tax system. The examples show that de lege ferenda arguments are typically related to technical aspects of the tax system, instead of its fundamental structure. Research-based de lege ferenda arguments arise from a specific jurisprudential understanding of how the tax system works. This internal view of the tax system is unique to legal research and cannot be substituted, for example, with economic analyses. The article concludes that de lege ferenda arguments could be sought and presented more actively in Finnish academic tax law research.