Santtu Raitasuo

Oikeustieteellisten asiantuntijalausuntojen objektiivisuus ja merkitys tutkimuksessa

Lakimies
3–4/2026
s. 423–449

ASIASANAT: vero-oikeus, asiantuntijahaastattelu, verosuunnittelu

1. Johdanto

Oikeustieteelliset asiantuntijalausunnot ovat monen käytännön juristin hyvin tuntema ilmiö, jota on käsitelty varsin vähän oikeustieteellisessä tutkimuksessa.[1] Tässä epävirallisessa oikeudellisessa instituutiossa oikeudenkäynnin osapuolet voivat tilata lausuntoja, joissa tutkijat ottavat kantaa oikeudenkäynnissä esiin nousseisiin tulkintakysymyksiin. Oikeustieteellisiä asiantuntijalausuntoja käytetään usein ylimmissä oikeusasteissa oikeusriidoissa, joissa on suuret taloudelliset intressit tai kysymys merkittävistä periaatteellisista tulkintakysymyksistä. Monilla tutkijoilla lausuntojen kirjoittaminen voi viedä merkittävän osan työajasta ja muodostaa huomattavan osan heidän tuloistaan.[2]

Oikeustieteellisiä asiantuntijalausuntoja on hyödynnetty oikeudenkäynneissä pitkään, todennäköisesti koko itsenäisen Suomen historian ajan, mutta lausuntoinstituutiosta on tehty vain vähän tutkimusta. Esimerkiksi kysymykset lausuntojen puolueettomuudesta tai niiden hyödyllisyydestä tuomioistuimille ovat hämärän peitossa tai niitä koskevat tiedot perustuvat lähinnä yksittäisten henkilöiden omakohtaisiin kokemuksiin. Lausuntoinstituutioon liittyvät ongelmat nousevat tasaisin väliajoin julkiseen keskusteluun.[3] Keskustelussa huomio kiinnittyy usein lausuntojen objektiivisuuteen tai sen puutteeseen sekä siihen, miten lausunnot vaikuttavat tutkijoiden riippumattomuuteen. Lausuntoihin

* *Santtu Raitasuo* †, OTT, oli tutkijatohtori Turun yliopistossa. Artikkelin postuumista julkaisemisesta on sovittu Santtu Raitasuon lähiomaisten kanssa.

1. Artikkelissa viitataan oikeustieteellisiin asiantuntijalausuntoihin myös lyhyemmällä termillä ”lausunto”.
2. Jyrki Virolainen, Oikeustieteellisistä asiantuntijalausunnoista. Blogikirjoitus 26.4.2010 osoitteessa http://jyrkivirolainen.blogspot.com/2010/04/255-oikeustieteellisista.html.
3. Esa Mäkinen, Tutkijat saavat lausunnoistaan oikeudessa salaisia palkkioita. Helsingin Sanomat 26.4.2010; Samuli Niinivuo, Kiistanalaiset kaksoisroolit. Helsingin Sanomat 6.2.2023 ja Salla Vuorikoski, Veroprofessorien vaietut sidokset. Suomen Kuvalehti 1.3.2019.

liittyvät eettiset ongelmat lienevät keskeinen syy, miksi aihetta on käsitelty niin vähän oikeustieteessä.[4]

Tässä tutkimuksessa käsitellään oikeustieteellisten asiantuntijalausuntojen objektiivisuutta ja lausuntojen merkitystä tutkimustyölle laajan haastatteluaineiston avulla. Tutkimuksessa esitetään, että lausuntoja voidaan harvoin pitää objektiivisina, sillä niissä painottuvat tilaajan kannalle edulliset argumentit. Lisäksi tutkimuksessa kuvataan, miten lausuntojen kirjoittaminen sitoo tutkijoiden tulkintakantoja ja johtaa tilaajatahoille edullisten laintulkintojen painottumiseen tutkimuksessa. Tekijän tietojen mukaan tämä on ensimmäinen tutkimus, jossa aineistona on käytetty oikeusriitoja varten lausuntoja kirjoittavien oikeustieteilijöiden ja lausuntoja työssään käyttävien asiantuntijoiden haastatteluita.

Aiemmassa tutkimuksessa ja julkisessa keskustelussa lausuntojen objektiivisuudesta ja niiden vaikutuksista tutkimukseen on muodostunut kaksijakoinen kuva. Jotkut tutkijat ovat painottaneet, kuinka lausuntoinstituutiolla on myönteisiä vaikutuksia tutkimukseen ja lainkäyttöön, sillä lausunnot auttavat tuomioistuimia löytämään oikean tai perustelluimman tulkinnan kiperissä oikeustapauksissa.[5] Tähän näkökulmaan liittyy oletus siitä, että lausunnot ovat pääsääntöisesti puolueetonta tutkimustietoa, vaikka joissain yksittäistapauksissa tätä objektiivisuuden ihannetta ei ole noudatettu.[6] Keskustelussa on myös esitetty, että lausuntojen kirjoittaminen rikastaa tutkimusta ja antaa oikeustieteilijöille käytännön juridiikan kannalta olennaisia tulkintakysymyksiä pohdittavaksi.[7] Lausuntoja on lisäksi pidetty esimerkkinä oikeustieteilijöiden myönteisestä yhteiskunnallisesta vaikuttamisesta.[8]

4. Risto Koulu kuvaa oikeustieteellisiä asiantuntijalausuntoja ”tulenaraksi” tutkimusaiheeksi. Risto Koulu, Tutkija pysyköön lestissään. Blogikirjoitus 5.5.2022 osoitteessa https://comi.fi/tutkija-pysykoon-lestissaan/.
5. Seppo Penttilä, Onko Suomi sittenkään verokonsulttien valtakunta ja vero-oikeus verosuunnittelun tiedettä? – arvioita Santtu Raitasuon artikkelista Verosuunnittelun tiede? Tapaustutkimus akateemisen verotutkimuksen sidonnaisuuksista (Lakimies 6/2019). Lakimies 7–8/2019, s. 1151–1177, 1165–1166. Samansuuntaisesti Helsingin Sanomien jutussa haastateltu Jarno Tepora: ”Siviilioikeuden professori Jarno Tepora sanoo, että asiantuntijat ovat tärkeitä oikeudelle. Heillä on usein sellaista tietoa, jota tuomareilla ei ole.” Esa Mäkinen, Johanna Korhonen valitti oikeudenkäyntinsä asiantuntijasta. Helsingin Sanomat 26.4.2010.
6. Pekka Viljanen, Oikeustieteellisen asiantuntijalausunnon ja sen antajan statuksesta. Defensor Legis 4/1997, s. 552–564, 552. Seppo Penttilän mukaan lausunnoissa on kysymys vain voimassa olevan oikeustilan selvittämisestä ja säännösten soveltamisesta tiettyihin tosiseikkoihin. Penttilä 2019, s. 1167.
7. Koulu 2022.
8. Markku Helinin mukaan tutkija voi edistää oikeudenkäynnin tavoitetta auttaessaan päämiestään löytämään parhaita asianajollisia argumentteja. Markku Helin, Oikeustiede ja tutkimusetiikka. Lakimies 6/2015, s. 787–810, 808.

Toisen näkökulman mukaan asiantuntijalausuntojen maksullisuus heikentää niiden objektiivisuutta.[9] Lausuntotilaus voi asettaa tutkijan pulmalliseen tilanteeseen, jossa yhtä oikeudenkäynnin osapuolta tukeva tulkintakanta johtaa palkkion saamiseen, kun taas oikeudenkäynnin vastapuolelle edullinen kanta estää lausunnon kirjoittamisen.[10] Tämän vuoksi oikeustieteilijöillä voi olla houkutus kirjoittaa lausuntoja, jotka eivät perustu vapaaseen tutkimukselliseen harkintaan ja joissa painottuvat lausunnon tilaajalle edulliset tulkinnat.[11] Kriittisen näkökulman mukaan lausuntojen kirjoittamisen vaikutukset oikeustieteelliseen tutkimukseenkaan eivät ole pelkästään myönteisiä vaan lausunnot voivat johtaa tutkimuksen riippumattomuuden vaarantumiseen.[12] Lausuntojen kirjoittamisen on myös esitetty vinouttavan lainopillista tutkimusta ja heikentävän sen laatua.[13]

Vaikka lausuntojen objektiivisuutta ja niiden merkitystä tutkimuksen teossa on käsitelty jonkin verran tutkimuksessa aikaisemmin, aiempi tutkimus on ollut menetelmällisesti ja aineistoiltaan rajoittunutta. Asioita koskevat kannanotot perustuvat joko tutkijoiden omiin kokemuksiin lausuntojen kirjoittamisesta[14] tai sitten yksittäisten lausuntojen pohjalta tehtyihin yleistyksiin[15] ja teoreettiseen päättelyyn.[16] Kun tutkijat puhuvat omilla nimillään lausuntokäytännöstä, he eivät oletettavasti halua kertoa ilmiön kielteisistä puolista, jotka voisivat heikentää heidän mainettaan. Vastaavasti yksittäisiä lausuntoja käsittelevät tutkimukset eivät välttämättä anna luotettavaa kuvaa koko lausuntokäytännöstä.[17]

Tässä artikkelissa tutkitaan oikeustieteellistä asiantuntijalausuntoinstituutiota käyttäen esimerkkitapauksena vero-oikeudellisia asiantuntijalausuntoja. Vero-oikeus tarjoaa monestakin syystä hyvän mahdollisuuden tutkia lausuntoinstituution keskeisiä puolia. Ensinnäkin vero-oikeudellinen tutkimus vaatii teknistä asiantuntemusta ja pitkällistä erikoistumista, joten alan tutkijan osaamisen voisi ajatella olevan tärkeää veroriidan ratkaisemisessa. Toisaalta verosuun-

9. Santtu Raitasuo, Oikeustiedettä vai asianajoa? Kriittisiä näkökulmia vero-oikeuden tutkimukseen. Lakimies 6/2022, s. 90–94.
10. Tämä on tilanne sellaisissa oikeusriidoissa, joissa vain toinen osapuoli hankkii lausuntoja.
11. Viljanen 1997, s. 552.
12. Helin 2015, s. 808.
13. Raitasuo 2022, s. 90–94 ja Helin 2015, s. 808.
14. Penttilä 2019 ja Bernard Wolfman, Expert testimony on the law. The Tax Lawyer 57(3) 2004, s. 709–715.
15. William Simon, The Market for Bad Legal Advice: Academic Professional Responsibility Consulting as an Example. Stanford Law Review 60(6) 2007, s. 1555–1605.
16. Saïda El Boudouhi, Recourse to Legal Experts for the Establishment and Interpretation of Customary Norms in Investment Law, s. 23–45 teoksessa Panos Merkouris – Andreas Kulick – José Manuel Álvarez-Zarate – Maciej Żenkiewicz (eds), Custom and its Interpretation in International Investment Law. Cambridge University Press 2024 ja Viljanen 1997.
17. Yksittäisiä lausuntoja on analysoitu seuraavissa tutkimuksissa: Santtu Raitasuo Verosuunnittelun tiede? Tapaustutkimus akateemisen verotutkimuksen sidonnaisuuksista. Lakimies 6/2019, s. 695–726, Simon 2007 ja Bruce Green, The market for bad legal scholarship: William H. Simon's experiment in professional regulation. Stanford Law Review 60(6) 2008, s. 1605–1672.

nitteluun liittyvillä oikeusriidoilla voi olla suuri yhteiskunnallinen merkitys, koska ne usein osuvat tulon ja varallisuuden jakoon liittyvien poliittisten erimielisyyksien keskiöön. Vero-oikeuden lausunnot toimivatkin havainnollisena esimerkkinä siitä, minkälaista lausuntojen yhteiskunnallinen vaikuttavuus voi olla. Veroriidoissa vain toinen prosessiosapuoli tilaa lausuntoja, joten verotuksen alalla lausuntoinstituution sisällölliset vaikutukset oikeustieteeseen ovat selkeästi hahmotettavissa. Täten vero-oikeudellisten lausuntojen tutkiminen auttaa ymmärtämään lausuntoinstituution vaikutuksia muillakin oikeudenaloilla.

Tutkimusta varten on haastateltu 29 tuomaria, tutkijaa, asiamiestä ja verovirkamiestä. Tutkimuksessa kysytään, miten alan toimijat ymmärtävät lausuntojen objektiivisuuden ja vaikutukset vero-oikeuden tutkimukseen. Tutkimuksessa esitellään myös lausuntojen tilaamiseen, kirjoittamiseen ja hyödyntämiseen liittyviä käytäntöjä. Näin artikkeli tarjoaa perustietoa siitä, miksi, milloin ja miten asiantuntijalausuntoja hyödynnetään veroriidoissa. Lausunnot näyttäytyvät erilaisessa valossa niitä eri suunnista tarkastelevien toimijoiden näkökulmasta. Lausuntojen kannalta relevantteja näkökulmia on ainakin lausunnon kirjoittajan näkökulma, tilaajan näkökulma ja lausuntojen kohdeyleisön näkökulma. Tutkimukseen haastateltiin veroalan asiantuntijoita kaikissa näissä rooleissa.

2. Oikeustieteelliset asiantuntijalausunnot ja laintulkinnan objektiivisuus

Tässä tutkimuksessa käsitellään asiantuntijalausuntojen objektiivisuutta, joten on tarpeen selventää sitä, mitä objektiivisuudella yleisesti tarkoitetaan oikeudellisessa kontekstissa. Vanhemmassa keskustelussa objektiivisuus on liitetty kysymykseen siitä, onko oikeudellisiin tulkintakysymyksiin olemassa oikeita vastauksia, jotka olisivat saavutettavissa oikeuden vakiintuneilla tulkintamenetelmillä.[18] Tästä näkökulmasta laintulkinta on objektiivista, jos laintulkinnan menetelmät mahdollistavat yhden oikean ratkaisun löytämisen oikeudellisissa tulkintakysymyksissä. Näin vaativa objektiivisuuden ihanne on osoitettu mahdottomaksi saavuttaa.[19] Näin ollen ainoiden oikeiden tulkintaratkaisujen löytäminen asiantuntijalausunnoissa ei ole mielekäs kriteeri niiden objektiivisuuden arviointiin.

Uudemmassa oikeustieteellisessä keskustelussa laintulkinnan objektiivisuus on pyritty määrittelemään laveammin kuin vaatimuksena laintulkinnan

18. Keskustelua on analysoitu kattavasti artikkelissa Jules Coleman – Brian Leiter, Determinacy, objectivity, and authority. University of Pennsylvania Law Review 142(2) 1993, s. 549–637.
19. Keskustelusta tarkemmin ks. Raitasuo 2022, s. 35–38.

ehdottomasta määräytyneisyydestä.[20] Useammat oikeusteoreetikot ovat pyrkineet kehittämään menettelyitä, joita noudattamalla tulkintaprosessissa päästään mahdollisimman perusteltuun ja legitiimiin lopputulokseen.[21] Tulkinnan objektiivisuus on sidottu näiden menettelyiden noudattamiseen. Keskustelun kantavan ajatuksen mukaan objektiivisuus on tavoiteltava ja hyödyllinen ihanne laintulkinnassa, vaikka sitä ei pystyttäisikään täysin tavoittamaan.[22] Objektiivisuus myös käsitetään jatkumona sen sijaan, että sitä lähestyttäisiin dikotomiana, jossa jokin tulkinta on joko objektiivinen tai epäobjektiivinen.[23]

Uudemmassa oikeusteoreettisessa ja oikeusfilosofisessa tutkimuksessa on kehitetty monia kriteereitä tulkintaprosessin objektiivisuuden parantamiselle.[24] Tässä käsitellään erityisesti objektiivisuuden kriteereitä, jotka voivat olla merkityksellisiä asiantuntijalausuntojen kannalta.

1. Yksi laintulkinnan objektiivisuutta parantava menettely on se, että oikeusriidassa eri osapuolille edullisia tulkintakantoja pyritään kehittämään mahdollisimman tasapuolisesti.[25] Tätä tavoitetta edistää oikeusavun saamisen mahdollisuus. Tuomarit eivät myöskään saisi suosia tai syrjiä eri osapuolia omien arvostustensa perusteella, vaan erilaisia tulkintakantoja tulisi arvioida mahdollisimman tasapuolisesti.
2. Toiseksi tulkinnan objektiivisuutta parantaa myös se, jos erilaisia tulkintoja ei arvioida niiden esittäjien auktoriteetin perusteella – argumentin vakuuttavuuden pitäisi ratkaista sen arvo.[26] Täten tuomioistuimissa hyödynnetyn oikeuskirjallisuuden kirjoittajan auktoriteetin ei tulisi ratkaista sen käyttöarvoa päätösharkinnassa.
3. Kolmanneksi laintulkinnan objektiivisuutta parantaa se, jos tulkitsijalla ei ole omia taloudellisia intressejä tulkintakiistassa.[27] Tätä harkinnan vapauden tavoitetta palvelevat tuomarien esteellisyyssäännökset.

Edellä esitetyt näkemykset objektiivisuudesta liittyivät tutkijoiden kannanottoihin, jotka koskivat laintulkintaa yleisesti. Oikeustieteellisiä asiantuntijalausuntoja käsittelevissä kirjoituksissa ei ole pyritty antamaan kovin tarkkaa määritelmää lausuntojen objektiivisuudelle. Lausuntoja koskevassa keskustelussa

20. Maija Aalto-Heinilä, Laintulkinnan objektiivisuus episteemisten riskien hallinnan näkökulmasta. Lakimies 7–8/2022, s. 1031–1051.
21. Matthew Burch – Katherine Furman, Objectivity in law and science: A shared rescue strategy. International Journal of Law and Psychiatry 64 (2019), s. 60–70 ja Heinilä 2022.
22. Burch – Furman 2019, s. 60–70.
23. Heinilä 2022, s. 1043.
24. Keskeiset kontribuutiot tähän keskusteluun ovat Heinilä 2022, Burch – Furman 2019 ja Coleman – Leiter 1993. Heinilä ja Burch – Furman soveltavat tutkimuksissaan laajasti Inkeri Koskisen artikkelia Defending a risk account of scientific objectivity. The British Journal for the Philosophy of Science 71(4) 2020, s. 1187–1207.
25. Heinilä 2022, s. 1048.
26. Heinilä 2022, s. 1044, 1048.
27. Burch – Furman 2019, s. 65.

objektiivisuudella on tarkoitettu ainakin sitä, että lausuja on kannanotoissaan rehellinen ja ilmaisee aidon tutkimuksellisen kantansa asiaan.[28] Objektiivisten lausuntojen vastakohtana pidetään monesti ”tilauslausunnoiksi” tai ”maksetuiksi lausunnoiksi” kutsuttuja lausuntoja.[29] Näitä termejä ei ole tietääkseni tarkasti määritelty missään lähteessä, mutta tyypillisesti maksetulla lausunnolla viitataan tilanteeseen, jossa maksu vaikuttaa lausunnossa esitettyihin tulkintakannanottoihin. Tilauslausunto viittaa siihen, että lausunnon tilaaja sanelee lausunnon tulkintakantoja. Kokoavasti voidaan esittää, että asiantuntijalausuntojen yhteydessä objektiivisuudella on tarkoitettu sitä, että lausunnoissa esitetään puolueettomia tulkintakantoja sen sijaan, että niissä painottuisivat lausunnon tilaajalle edulliset kannat.

Määritelmäkysymysten lisäksi objektiivisuuteen liittyvä kiinnostava kysymys on se, kuinka hyvin oikeustieteilijöiden kirjoittamat lausunnot todellisuudessa noudattavat objektiivisuuden ihannetta. Kysymyksestä on esitetty hyvin erilaisia näkökantoja aiemmassa tutkimuksessa. Tyypillisesti kirjoituksissa, joissa tutkijat käsittelevät omaa lausuntokäytäntöään, he näkevät lausuntonsa objektiivisina.[30] Myös lausuntoja yleisemmällä tasolla käsittelevissä kirjoituksissa on annettu ymmärtää, että lausuntojärjestelmä tuottaa pääsääntöisesti objektiivisia tieteellisiä lausuntoja.[31] Tätä on perusteltu sillä, että puolueellisten lausuntojen kirjoittaminen heikentäisi tutkijoiden uskottavuutta ja että uskottavuuden menetyksen pelossa tutkijat pitäytyisivät puolueettomissa lausunnoissa.[32] Täten lausuntoinstituutiossa olisi eräänlainen itsensä korjaavuuden mekanismi, joka johtaa siihen, että tutkijoiden tuottamat lausunnot ovat pääosin objektiivisia. Toisaalta on esitetty vastakkainen näkemys, että lausunnot olisivat pääsääntöisesti puolueellisia lausuntojen kirjoittamiseen liittyvien taloudellisten kannustinten vuoksi.[33]

Vaikka asiantuntijalausuntojen tosiasiallisesta objektiivisuudesta on oltu erimielisiä, jonkinlainen yksimielisyys lienee siitä, että lausuntojen tulisi olla puolueettomia. Oikeustieteilijällä on katsottu olevan eettinen velvollisuus esittää mahdollisimman puolueeton kanta lausunnossa, kun häneltä sellainen tilataan.[34] Esimerkiksi Pekka Viljanen on esittänyt, että oikeustieteelliset asiantuntijalausunnot eroavat prosessiosapuolten kirjelmistä juuri siinä, että niiden odotetaan

28. Viljanen 1997, s. 552.
29. Näitä termejä ovat käyttäneet esimerkiksi Viljanen 1997 ja Virolainen 2010. Samoja termejä käyttivät myös useat haastateltavat lausunnoista puhuessaan.
30. Ks. esim. Simon 2007. Näin tulkitsen myös Penttilän (2019) artikkelia kokonaisuudessaan.
31. Viljanen 1997, s. 552. Myös Koulu on esittänyt, että puolueellisten ja tarkoitushakuisten lausuntojen kirjoittaminen johtaa tutkijan maineen menetykseen ja lausuntotilausten tyrehtymiseen. Risto Koulu, Kuka kelpaa asiantuntijaksi? COMI 17.2.2023 osoitteessa https://comi.fi/kuka-kelpaa-asiantuntijaksi/.
32. Viljanen 1997, s. 552 ja Koulu 2023.
33. Raitasuo 2022, s. 90–94.
34. Tätä näkemystä eri muodoissaan ovat edustaneet ainakin Viljanen 1997, Helin 2015 ja Koulu 2023.

olevan puolueettomia suhteessa prosessiosapuolten intresseihin.[35] Markku Helinin mukaan puolueelliset asiantuntijalausunnot voivat jopa muodostaa tutkimusetiikkaa sääntelevän hyvän tieteellisen käytännön (HTK) rikkeen, mikäli puolueellinen lausunto esitetään neutraalina kuvauksena voimassa olevan oikeuden sisällöstä.[36]

3. Aineistot ja menetelmät

Tutkimusta varten on haastateltu 29 veroalalla työskentelevää asiantuntijaa. Haastattelut on tehty vuosina 2019 ja 2024–2025. Kahdeksan haastateltavista oli tuomareita, joista neljä oli työskennellyt hallinto-oikeustasolla ja neljä oikeusneuvoksina korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Yhdeksän haastateltavaa oli työskennellyt yliopistossa vero-oikeuden tutkijoina, joista viisi oli työskennellyt täysprofessorina.[37] Seitsemän haastateltavaa oli työskennellyt yksityisellä puolella veroasiantuntijoina tai asianajajina. Näistä kolme työskenteli asianajotoimistoissa, kolme verokonsulttiyhtiöissä ja yksi pörssiyrityksen verojuristina. Viisi haastateltavaa oli toiminut valtion virkamiehinä Verohallinnossa. Edellä mainitut luvut kuvaavat haastateltavien pääroolia, johon heidän haastattelunsa ensisijaisesti liittyi tutkimuksessa. Suurin osa haastatelluista oli työskennellyt työurallaan useammassa veroalan työtehtävässä, joten he saattoivat kertoa kokemuksistaan useammassa tutkimuksen aihepiiriin liittyvässä roolissaan. Tutkimuksessa haastateltiin henkilöitä, jotka haastatteluhetkellä olivat tutkimuksen kannalta relevantissa työtehtävässä, ja henkilöitä, jotka olivat aiemmin työskennelleet kyseisessä työtehtävässä. Anonymiteetin säilyttämiseksi tutkimuksessa ei kuvata haastateltavien työuria tai heidän muita ominaisuuksiaan tai työroolejaan yksityiskohtaisemmin.

Valitsin ensimmäiset haastateltavat henkilöistä, jotka ennakkokäsitykseni mukaan tunsivat hyvin tutkimuksen kohteena olevat käytännöt. Ennakkokäsitykseni oli muodostunut aiheen aiemman tutkimuksen perusteella ja toimimisestani verojuridiikan parissa. Täydensin haastateltavien joukkoa käyttämällä lumipallomenetelmää eli pyytämällä ensimmäisiltä haastateltavilta suosituksia tutkimuksen teemoja tuntevista asiantuntijoista.[38] Näiden lisäksi sovelsin haastateltavien valintaan grounded theory -lähestymistavalle ominaista lisäaineistojen

35. Viljanen 1997, s. 552.
36. Helinin mukaan tilanteessa on kyse HTK-ohjeen mukaisesta vääristelystä. Helin 2015, s. 808.
37. Termillä viitataan tässä erontekoon apulaisprofessoreista.
38. Robert Stuart Weiss, Learning from strangers: the art and method of qualitative interview studies. Simon & Schuster 1995, s. 74.

hankintaa ohjaavaa teoreettista otantaa.[39] Tämä tarkoitti sitä, että kun tutkimusprosessin edetessä lausuntoinstituutiosta paljastui uusia puolia, suuntasin haastattelupyyntöjä näitä tunteville henkilöille. Haastattelupyynnöt toimitettiin sähköpostitse. Haastattelusta kieltäytyi tai pyyntöön jätti vastaamatta 18 henkilöä, kun haastattelupyyntöjä lähetettiin yhteensä 47. Eniten kieltäytymisiä tuli tutkijoilta ja asianajajilta sekä yksityisen puolen veroasiantuntijoilta. Tein kaikki haastattelut itse. Haastattelut kestivät puolesta tunnista kahteen ja puoleen tuntiin. Litteroitujen haastatteluiden kokonaispituus oli 416 sivua.

Tässä artikkelissa selvitetään haastatteluaineiston avulla, miten haastateltavat asiantuntijat ymmärtävät oikeustieteellisten lausuntojen puolueettomuuden ja vaikutuksen tutkimuksen tekoon. Lisäksi tutkimuksessa selvitetään, minkälaisia käytäntöjä liittyy oikeustieteellisten asiantuntijalausuntojen kirjoittamiseen ja hyödyntämiseen. Näitä asioita tutkittaessa haastattelumenetelmän käyttö on luonnollinen valinta, sillä veroasiantuntijoiden käsityksiä lausuntojen käytöstä ja lausuntojen objektiivisuudesta ei ole helposti saatavilla, kun käytetään toisenlaisia aineistoja.[40]

Monet tutkimuskysymykset olivat arkaluontoisia, sillä ne käsittelivät haastateltavien toimintaa, jonka eettisyys voidaan kyseenalaistaa. Tästä syystä haastatteluaineiston analyysissa korostuu tiedon luotettavuuden arviointi. Jotta haastateltavat saattoivat puhua haastatteluissa vapaasti arkaluontoisista kysymyksistä, haastattelut anonymisoitiin.[41] Tästä huolimatta haastateltavilla saattaa olla houkutus tuottaa lähinnä sellaista tietoa, joka esittää heidän oman osallistumisensa tutkittavaan ilmiöön mahdollisimman myönteisessä valossa.[42] Toisaalta haastatteluiden välityksellä tutkija voi tulla toistaneeksi haastateltavien asiantuntijoiden taustayhteisöjen tuottamia institutionaalisia kantoja.[43] Asiantuntijahaastatteluissa tuotetun tiedon luotettavuuden varmistamiseksi suositellaan ristiinluentaa eli tiedon keräämistä mahdollisimman monesta eri

39. Jari Luomanen, Straussilainen grounded theory -menetelmä, s. 351–372 teoksessa Johanna Ruusuvuori – Pirjo Nikander – Matti Hyvärinen (toim.), Haastattelun analyysi. Vastapaino 2010, s. 354.
40. Kotimaisessa oikeus- ja yhteiskuntatieteellisessä tutkimuksessa asiantuntijahaastatteluja aineiston keruun menetelmänä on aiemmin käyttänyt muun muassa Maija Dahlberg. Maija Dahlberg, Perustuslakivaliokunnan valiokuntaneuvosten rooli perustuslainmukaisuuden valvontajärjestelmässä – valiokunnan työrukkanen vai merkittävä vallankäyttäjä? Lakimies 5/2021, s. 745–784.
41. Emilia Korkea-Aho – Päivi Leino, Interviewing lawyers: A critical self-reflection on expert interviews as a method of EU legal research. European Journal of Legal Studies 12(1) 2019, s. 17–47, 39.
42. David Richards, Elite interviewing: Approaches and pitfalls. Politics 16(3) 1996, s. 199–204, 201.
43. Richards 1996, s. 201.

lähteestä.[44] Tutkimuksessa haastateltiin eri asiantuntijaryhmiä niiden suhteesta oikeustieteellisiin asiantuntijalausuntoihin, mikä mahdollistaa näkemysten ristiinluennan. Haastatteluissa ilmenikin, että eri asiantuntijaryhmillä oli toisistaan poikkeavia käsityksiä esimerkiksi lausuntojen hinnoittelusta ja puolueettomuudesta sekä lausuntoihin liittyvistä eettisistä säännöistä.

Tutkimuksen haastattelut olivat puolistrukturoituja teemahaastatteluja. Muutamat haastattelukysymykset muokkautuivat hieman tutkimusprosessin edetessä ja uusien aiheen kannalta tärkeiden teemojen noustessa esiin.[45] Kysymykset muotoiltiin avoimiksi, jotta haastateltavat voisivat vapaasti kertoa kokemuksistaan. Asiantuntijahaastatteluja koskevassa menetelmäkirjallisuudessa painotetaan sitä, kuinka korkeasti koulutetut asiantuntijat usein haluavat kertoa näkemyksiään laajasti perustellen ja vapaasti argumentoiden.[46] Näin ollen tutkimuskysymysten avoimempi muotoilu paransi keskusteluilmapiiriä ja lisäsi haastattelun onnistumisen mahdollisuuksia. Haastatteluista 21 suoritettiin kasvokkain ja kahdeksan tietokoneella etäyhteyden välityksellä. Yksi haastateltava antoi haastattelun lisäksi kirjallisen vastauksen muutamiin haastattelukysymyksiin.

Aineiston analyysissa on hyödynnetty grounded theory -menetelmää. Lähestymistavan 1960-luvulla kehittäneet Barney Glaser ja Anselm Strauss pyrkivät luomaan sosiologiseen tutkimukseen aineistolähtöisen menetelmän, joka auttaisi luomaan uusia teorioita ja käsitteellisiä kategorioita.[47] Menetelmässä on kysymys induktiivisesta teorianmuodostuksesta, jossa tutkija aineiston pohjalta luo hypoteeseja ja sitten muokkaa ja testaa niitä lisäaineiston avulla.[48] Menetelmä on erityisen hyödyllinen niukasti tutkituissa aiheissa, joissa tutkittavasta ilmiöstä ei ole kunnollista tutkimukseen perustuvaa teorianmuodostusta.[49] Esimerkiksi lausuntojen objektiivisuudesta ei ole olemassa systemaattiseen tutkimukseen perustuvaa teoriaa.

Grounded theory -menetelmässä haastatteluaineiston analysoinnissa voidaan erottaa kolme vaihetta, jotka tässäkin tutkimuksessa on toteutettu.[50] Ensimmäisessä vaiheessa on toteutettu avoin koodaus eli aineistosta on erotettu merkityskokonaisuudet, jotka liittyvät tutkimuskysymysten kannalta tärkeisiin ilmiöihin ja prosesseihin. Tällaisia merkityskokonaisuuksia olivat esimerkiksi lausunto-

44. Marja Alastalo – Maria Åkerman, Asiantuntijahaastattelun analyysi: faktojen jäljillä, s. 372–392 teoksessa Ruusuvuori – Nikander – Hyvärinen 2010, s. 390.
45. Tutkimuksessa käytetyssä grounded theory -menetelmässä on tavallista, että tutkimuskysymykset kehittyvät, kun tutkijan ymmärrys tutkittavasta ilmiöstä lisääntyy. Juliet M. Corbin – Anselm Strauss, Grounded theory research: Procedures, canons, and evaluative criteria. Qualitative Sociology 13(1) 1990, s. 3–21.
46. William S. Harvey, Strategies for conducting elite interviews. Qualitative Research 11(4) 2011, s. 431–441, 434.
47. Luomanen 2010, s. 351.
48. Luomanen 2010, s. 354.
49. Luomanen 2010, s. 369.
50. Corbin – Strauss 1990, s. 3–21.

jen hinnat, lausuntojen oikeuslähteet, kielteiset lausunnot, lausuntotilaukset, ristiriidat lausunnoissa, verosuunnittelu ja verotarkastus. Seuraavaksi aineisto koodattiin uudelleen käyttäen astetta abstraktimpia käsitteellisiä kategorioita. Tässä aineiston analyysin vaiheessa on hyödynnetty tutkijan aiempaa tietämystä ilmiöstä ja oikeuskirjallisuudessa esitettyjä käsityksiä siitä, mitkä ovat merkityksellisiä seikkoja oikeustieteellisessä asiantuntijalausuntoinstituutiossa. Tämän vaiheen kategorioita olivat muun muassa lausujan auktoriteetti, lausumisen etiikka, hyödyllisen tai hyödyttömän lausunnon piirteet ja lausunto päätösharkinnassa.

Viimeisessä vaiheessa eli valikoivassa koodauksessa on aineistosta muodostettu kaikkein abstrakteimmat käsitteelliset kategoriat, joihin alemman tason kategoriat on sulautettu.[51] Tässä vaiheessa tutkimuksessa on luotu kokonaiskuva lausuntoinstituution merkityksestä tutkimuksen teossa ja siitä, miten lausuntojen objektiivisuus tulisi ymmärtää. Samalla tehtiin lopullinen päätös siitä, minkälaiset aineistosta ilmenevät seikat eivät ole merkityksellisiä tutkimuksen tavoitteiden kannalta. Aineisto on analysoitu ATLAS.ti-tietokoneohjelmistolla.

4. Tulokset

4.1. Lausunnon tilaaminen veroasioissa

Tyypillisesti oikeustieteellinen asiantuntijalausunto verotuksen alalla tilataan sellaisessa vaiheessa veroprosessia, kun veronmaksajan ja Verohallinnon välillä on syntynyt erimielisyyttä verolainsäädännön tulkinnasta. Useimmiten lausunnot koskevat tiettyyn käynnissä olevaan oikeusjuttuun liittyviä oikeuskysymyksiä, mutta vero-oikeudellisia lausuntoja voidaan tilata myös ennakoivasti ennen kuin on syntynyt oikeusprosessia (2019c). Tällainen ennakoiva lausunto voi käsitellä esimerkiksi tietyn verosuunnitteluratkaisun oikeudellista hyväksyttävyyttä. Tässä artikkelissa keskitytään ennen kaikkea veroriitoihin liittyviin lausuntoihin.

Oikeustieteilijän näkökulmasta asiantuntijalausuntoa koskeva prosessi alkaa lausunnon tilaajan yhteydenotolla. Tyypillisiä lausunnon tilaajia veroasioissa ovat suuret suomalaiset asianajotoimistot ja täällä toimivat globaalit tilintarkastusyhteisöt, joista tärkeimmät ovat KPMG, PriceWaterhouseCoopers, Deloitte ja Ernst & Young. Haastattelujen perusteella valtiota veroriidoissa edustava Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö ei tilaa veroasioita koskevia oikeustieteellisiä asiantun-

51. Luomanen 2010, s. 357–365.

tijalausuntoja.[52] Haastatelluilla verovirkamiehillä ei ollut selvää käsitystä siitä, miksi veronsaaja ei käytä oikeustieteellisiä asiantuntijalausuntoja, mutta yksi mahdollinen selitys tälle oli se, että lausuntojen tilaamiseen ei yksinkertaisesti ole määrärahoja. Yksi haastateltu mainitsi sen sijaan Verohallinnon tilanneen muutama vuosikymmen sitten yhden lausunnon vero-oikeuden professorilta, ilmeisesti ensi asteen verotuspäätöksen tekoa varten (2019d).

Erään haastatellun tutkijan mukaan lausunnon kirjoittamisen prosessi lähtee tavallisesti liikkeelle lausunnon tilaajan puhelinsoitosta (2019d). Puhelimessa keskustellaan lausunnon aiheesta, ja mikäli potentiaalinen lausunnon kirjoittaja ei torju pyyntöä, tilaaja lähettää hänelle veroasiaan liittyviä asiakirjoja sähköpostitse (2019d). Usein tutkijat tekevät päätöksen lausunnon kirjoittamisesta vasta oikeudenkäyntiasiakirjoihin tarkemmin tutustuttuaan. Tosin jotkut tutkijoista suostuvat tilaajalle myönteisen lausunnon kirjoittamiseen jo ennen kuin he ovat saaneet tiedon siitä, minkälaisista oikeuskysymyksistä jutussa riidellään.[53] Mikäli yksi tutkija kieltäytyy lausuntopyynnöstä, ottaa tilaaja usein yhteyttä toiseen tutkijaan, jolta taasen tiedustellaan halukkuutta kirjoittaa lausunto asiassa (2024e). Merkittävimmissä veroriidoissa saatetaan käyttää myös useamman tutkijan lausuntoja yhtäaikaisesti.[54]

Tutkijat saattavat kieltäytyä lausunnon kirjoittamisesta monista syistä, kuten ajanpuutteen tai oikeusjutun epäkiinnostavuuden takia tai siksi, koska heidän kirjoittamastaan lausunnosta tulisi tilaajalle epäedullinen. Useampi tutkija myös kertoi kieltäytyvänsä lausunnosta, jos he ennustavat lausunnon tilaajan häviävän oikeusriidan (2024c). Yksi tutkija mainitsi kategorisemmin kieltäytyvänsä kaikista veroriidoissa tilattavista lausunnoista muun muassa lausuntoihin liittyvien tutkimuseettisten ongelmien vuoksi. Haastattelujen perusteella tilaajalle kielteisten lausuntojen kirjoittaminen veroriidoissa on äärimmäisen harvinaista, koska kielteisen lausunnon kirjoittaminen haaskaisi tilaajan aikaa ja rahaa. Lisäksi kielteisen lausunnon olemassaolosta saattaisi olla konkreettista haittaa verovelvolliselle, jos se päätyisi veroviranomaisten haltuun esimerkiksi verotarkastuksen yhteydessä (2019d). Kielteisen lausunnon kirjoittamisen sijasta tutkija tavallisesti kertoo tilaajalle, että hän ei voi kirjoittaa lausuntoa (2024d).

Lausuntoja voidaan veroasioissa tilata monessa eri vaiheessa veroprosessia. Lausunto voidaan tilata käytettäväksi ensi asteen verotuspäätöstä tai muutoksenhakua varten. Veroasioissa verotuksen oikaisulautakunta on ensi asteen muutoksenhakuelin, jonka päätöksestä voidaan valittaa hallinto-oikeuteen ja edelleen korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Mikäli asia etenee ylempään muutok-

52. Penttilän mukaan ensi asteen veroviranomainen on tilannut häneltä ainakin yhden lausunnon. Penttilä 2019, s. 1167.
53. Tästä on jätetty pois haastateltava lähde, jotta hänen henkilöllisyyttään ei voitaisi päätellä eri kohdista yhdistelemällä.
54. Esimerkkejä tällaisista riidoista ks. Raitasuo 2019.

senhakuasteeseen, voidaan aiemmin lausunnon kirjoittaneelta oikeustieteilijältä pyytää uusi lausunto. Eri muutoksenhakuasteet usein esittävät erilaisia oikeudellisia perusteluja päätökselle, joihin uudessa lausunnossa voidaan ottaa kantaa (2019d). Eräs haastateltu tutkija kuvaa prosessia: ”– – useimmiten sitten, jos on antanut (lausunnon) hallinto-oikeus tai oikaisulautakuntavaiheessa annetaan vielä korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Kun on hävitty hallinto-oikeudessa vielä niin kuin vahvistetaan, että kyllä minä olen edelleen tätä mieltä, suurin piirtein. Eli otetaan huomioon se mitä hallinto-oikeus on siinä perustellut, niin sitten vielä torjutaan se siinä viimeisessä (lausunnossa).” (2019d.)

Tutkimuksessa kysyttiin lausuntojen hinnoittelusta sekä asiamiehiltä että tutkijoilta. Monet tutkijat eivät halunneet vastata lausuntojen hinnoitteluun liittyviin kysymyksiin, tai he kommentoivat lausuntojen hinnoittelua vain yleisellä tasolla. Yhden yritysverotukseen erikoistuneen asiamiehen mukaan hänen toimistonsa käyttämien veroalan lausuntojen hinta vaihtelee viidestätuhannesta viiteenkymmeneen tuhanteen euroon ja tyypillinen lausunto on kahdenkymmenen tuhannen euron hintainen (2024d). Toinen veroriitoja hoitava asianajaja kertoi lausuntojen hinnan liikkuvan kymmenen ja kolmenkymmenen tuhannen euron välillä (2025j). Jotkut oikeustieteilijät suosivat tuntiveloitusta lausuntokohtaisen hinnoittelun sijasta. Kolmas lausuntoja tilannut haastateltava arvioi käyttämiensä tutkijoiden tuntiveloituksen liikkuvan kolmen- ja kuudensadan euron välillä (2024g). Laskujen suuruuteen vaikuttaa ensinnäkin tapausten työläys. Esimerkiksi monimutkaisissa yritysverotuksen jutuissa tutkijan on joskus perehdyttävä kymmeniin tai satoihin sivuihin asiaan liittyvää materiaalia. Lausuntojen pituus voi olla kymmeniä sivuja, jolloin lausunnon kirjoittamiseen menee runsaasti aikaa. Yksi tutkija arvioikin tyypillisen lausunnon kirjoittamisen vievän viikosta kahteen viikkoon täysiä työpäiviä (2024e). Toisekseen asiantuntijat hinnoittelevat työnsä eri tavoin yhtä työläissäkin lausunnoissa. Pienemmän verointressin tapauksissa asiantuntijalausunnot ovat huomattavasti edullisempia kuin suuremmissa jutuissa, ja muutama tutkija kertoi tekevänsä pienemmissä veroriidoissa lausuntoja hyväntekeväisyysmielessä tai ammatillisen mielenkiinnon vuoksi (2019c, 2024e).

Tyypillisesti tutkijat saavat palkkion vain kirjoittaessaan tilaajalle myönteisen lausunnon, koska lausuntoprosessi keskeytyy, jos tutkija ei jostain syystä voi kirjoittaa tilaajalle myönteistä lausuntoa. Periaatteessa tutkijat saattaisivat veloittaa pienehkön summan jutun asiakirjoihin perehtymisestä, mutta haastattelujen perusteella he harvoin näin tekevät (2019c, 2024d). Näin ollen lausuntoihin liittyvä laskutuskäytäntö muodostaa tutkijoille vahvan taloudellisen kannustimen kirjoittaa tilaajalle edullisia asiantuntijalausuntoja.[55]

55. Ks. aiheesta myös Raitasuo 2022, s. 66, 95.

4.2. Lausunnon merkitys tilaajalle ja lausunnon kohdeyleisölle

Monien haastateltavien mukaan oikeustieteellisiä asiantuntijalausuntoja käytetään erityisesti suuren taloudellisen intressin verojutuissa. Seuraavassa haastateltu asianajaja kuvaa lausuntojen käyttöä omassa työssään: ”Ne on niin yleisiä, kun mä sanoin, että varmaan jokainen, joka tekee veroriitoja jossain vaiheessa törmää, jos ajatellaan tehdä isojen yritysten tai semmoisia, missä on isoja intressejä. Isot veronmaksut uhkana, niin niissä herkemmin tilataan asiantuntijalausuntoja. Sellaiset, jotka työkseen tekee isoja veroriitoja, niin eittämättä jossain vaiheessa tulee siihen, että tilataan asiantuntijalausunto.” Lausuntojen hinnan takia niitä ei ole järkevää käyttää jutussa, jossa ei ole kyse tarpeeksi merkittävästä verosummasta (2019f). Suuri taloudellinen intressi voi muodostua veroprosessin kohteena olevasta veron määrästä (2019a) tai siitä, että yritys voisi oikeusjutun hävitessään joutua muuttamaan liiketoimintamalliaan verosyistä, mikä kävisi yritykselle vielä kalliimmaksi.[56] Veroriidoissa voi olla erittäin merkittävät taloudelliset panokset, sillä suurimmissa riidoissa voidaan kiistellä kymmenien tai jopa satojen miljoonien eurojen verosummasta (2024e).

Monet erityisen suuren verointressin oikeusriidat ovat sellaisia, joissa tuomioistuin tekee rajanvetoa sallitun verosuunnittelun ja kielletyn veronkierron välillä. Yleispätevän luonnehdinnan antaminen veronkierrolle on vaikeaa, mutta usein tuomioistuimet puuttuvat sellaisiin oikeudellisiin järjestelyihin veronkiertona, jotka ovat lain sanamuodon mukaisia mutta joiden hyväksyminen olisi vastoin verolainsäädännön tarkoitusta. Usein veronkiertoa edustavia oikeudellisia järjestelyjä pidetään myös keinotekoisina ja ne on ymmärrettävä mielekkäiksi lähinnä ansaitsemattomien veroetujen tavoittelun näkökulmasta.[57]

Suuressa osassa yritysverotuksen veroriidoista, joissa lausuntoja käytetään, koetellaan sallitun verosuunnittelun rajoja. Eräs tutkija kuvaa lausuntojen kysyntäpiikkejä tulleen usein tilanteissa, joissa on kehitetty uudenlainen verosuunnittelukeino, jonka hyväksyttävyydestä ei ole olemassa vielä ennakkopäätöstä (2024c). Yleisemmällä tasolla hän kuvaa lausuntopyyntöjä seuraavasti: ”– – ne oli usein just näitä, että oli tullut muotiin joku (verosuunnittelukeino) – – oli tullut tietynlainen lainsäädäntömuutos, joka mahdollisti tietynlaisen verosuunnittelun.” (2024c.) Koska lausuntopyyntöjä tulee vain yksityiseltä oikeusriidan osapuolelta, tarkoittaa tämä sitä, että toimiessaan lausunnon antajana tulee tutkijan puolustaa aina verovelvollisen kantaa eli sitä, että verosuunnitteluun tai potentiaaliseen veronkiertoon ei puututtaisi tuomioistuimessa.

Eräs tutkija mainitsikin, että hän olisi ajoittain halunnut puolustaa veronsaajan kantaa eli sitä, että liian pitkälle vietyyn verosuunnitteluun puututtaisiin

56. Tästä on jätetty pois haastateltava lähde, jotta hänen henkilöllisyyttään ei voitaisi päätellä eri kohdista yhdistelemällä.
57. Ks. Reijo Knuutinen, Mitä on ns. aggressiivinen verosuunnittelu. Verotus 1/2015, s. 5–19, 9–10.

oikeudessa: ”Minulle on joskus tullut mieleen, joissakin tilanteissa, kun oli joku ilmiö, missä kokeiltiin näitä (verosuunnittelun) rajoja, niin minulle tuli mieleen, että minä kyllä mielelläni antaisin veronsaajalle tuosta lausunnon, koska mua on joskus niinkun tympinyt se, että on menty liian pitkälle verosuunnittelussa – – olisin mielelläni antanut, mutta ei ole koskaan kysytty.”(2024e.)

Lausunnon tilaamisen syynä on yksinkertaisesti se, että lausunnon tilannut asianajaja tai verokonsultti uskoo lausunnon parantavan oikeusriidan voittamisen mahdollisuuksia (2024e). Lausunnon tuottaman lisäarvon katsottiin syntyvän lausunnon antajan auktoriteetista ja toissijaisesti mahdollisista uusista oikeudellisista argumenteista, joita tutkija voi lausunnossaan tuoda esiin. Lausunnon kirjoittajan valintaa kuvaa eräs asianajaja seuraavasti: ”Katsotaan, että kuka on oman alansa mahdollisesti arvostetuin asiantuntija ja kysytään, että pystyykö tällaisessa asiassa lausumaan.” Toinen lausuntoja tilannut taho ilmaisee taas lausunnon merkityksen seuraavasti: ”– – tilaajapuolella haetaan sitä, että se on jonkunnäköinen auktoriteetti – – että on joku nimekäs, joka on antanut sen lausunnon.”[58] Toinen asianajaja kertoo lausunnon merkityksestä seuraavasti: ”Mehän toki esitetään se argumentointi niin kuin itsekin. Sitten sille niin kuin haetaan vähän semmoista painoarvoa tuomioistuimen päin, että tämä ei ole vain meidän yksisilmäistä pohdintaa, että hei kattokaa – – Tämä professorikin on tullut samaan lopputulokseen oikeudellisissa analyysissä kuin me.” (2024e.)

Eräs haastateltu veroasiantuntija kuvaa arvonlisäverotusta koskevaa veroriitaa, jossa valittaja vetosi belgialaisen vero-oikeuden professorin Ben Terran oikeustieteelliseen asiantuntijalausuntoon. Veroasiantuntijan mukaan ”Terraa pidettiin arvonlisäverotuksessa ihan jumalasta seuraavana”.[59] Suuren arvostuksensa Terra oli hankkinut muun muassa kirjoittamalla EU-vero-oikeuden käsikirjan, jota käytetään laajasti veropraktiikassa ja yliopistollisessa opetuksessa.[60] Suositun vero-oikeuden lakikommentaarin tai oppikirjan kirjoittaminen on keskeisiä tapoja, joilla vero-oikeuden tutkijat voivat saavuttaa auktoriteettiaseman tavoiteltuna lausuntojen kirjoittajana (2025k).

Yhden haastatellun veroasiantuntijan mukaan lausuntoja tilattaessa mietitään ensinnäkin sitä, onko oikeustieteilijä kirjoittanut tietystä vero-oikeudellisesta tematiikasta. Tutkijan erikoistuminen tiettyyn tematiikkaan lisää oletettavasti tutkijan lausunnon vakuuttavuutta lausunnon yleisön silmissä (2019f). Toisekseen asiantuntijan tutkimuksessaan esittämien tulkintakantojen tulee olla oikeansuuntaisia lausunnon tilaajan kannalta. Koska lausuntoja tilaa vain verovelvollispuoli, tämä tarkoittaa usein, että tutkijan on pitänyt esittää verovelvol-

58. Tästä on jätetty pois haastateltava lähde, jotta hänen henkilöllisyyttään ei voitaisi päätellä eri kohdista yhdistelemällä.
59. Tästä on jätetty pois haastateltava lähde, jotta hänen henkilöllisyyttään ei voitaisi päätellä eri kohdista yhdistelemällä.
60. Ben Terra – Peter Wattel, European Tax Law. 5th ed. Wolters Kluwer 2008.

lisille edullisia tulkintakantoja tiettyä aihetta käsitellessään: ”– – totta kai siellä haetaan sitten sellaista henkilöä, joka olisi taipuvainen sellaisiin tulkintoihin, jotka ajaa sitä asiaa.” (2019f.)

Tutkijan arvovallan katsottiin syntyvän esimerkiksi työskentelystä arvostetussa yliopistossa mahdollisimman korkealla nimikkeellä (2024e). Professoreiden katsottiin olevan halutumpia lausunnon antajia kuin muilla nimikkeillä yliopistoissa työskentelevien tutkijoiden. Muukin tutkija kuin professori voi tulla kyseeseen, jos hän on vahvasti profiloitunut jonkin oikeudellisen tematiikan asiantuntijana (2024e). Yksi haastateltu asiantuntija, joka oli perehtynyt lausuntoihin verotuksen oikaisulautakunnassa, harmitteli sitä, että pääsääntöisesti lausunto tilataan aina professorilta, vaikka joku alemmalla tittelillä työskentelevä oikeustieteilijä tuntisi aihepiirin huomattavasti paremmin. (2025q.)

Tutkijan lausuntojen sisältö ja maine voivat myös vaikuttaa siihen, kuinka tavoiteltu lausuja hän on. Yhden haastatellun veroasiantuntijan mukaan joidenkin verotutkijoiden kirjoittamat lausunnot ovat niin yksipuolisesti lausuntojen tilaajien kantoja puoltavia, etteivät kyseiset tutkijat ole uskottavia asiantuntijoita: ”– – Ja sitten toinen kriteeri (asiantuntijan valinnalle) oli asiantuntijan uskottavuus. Eli näillä lausuntoja antavilla professoreillakin on asiantuntijapiireissä tai konsulttipiireissä maine sen mukaan, että kuka antaa helposti tällaisen niin sanotusti tilauslausunnon. Ja kuka sitten oikeasti antaa objektiivisen lausunnon ja tarvittaessa sanoo tilaajalle esimerkiksi minulle, että valitettavasti en voi antaa sellaista lausuntoja, joka tukisi asiakasta. Ja tietysti uskon, että näiden lausuntojen antajien maine on myöskin tuolla oikeusistuimissa tiedossa.” (2025i.)

Lausunnon yleisönä toimivat tuomarit, verovirkamiehet tai verotuksen oikaisulautakunnan tai keskusverolautakunnan jäsenet. Haastatellut tuomarit korostavat sitä, että lausunnot ovat yksi osa oikeusriidan osapuolen argumentointia ja että se pitää sellaisena ottaa huomioon viran puolesta: ”Ei sen asema oo mitään muuta, kun se on osa sitä asianosaisen argumentointia. Ja mä itse suhtaudun ja oon aina suhtautunu tällä tavalla siis siihen, että se on – – niin kun toinen lisäkirjelmä. Toinen asianajokirjelmä, näin prosessuaalisesti.” (2019b.) Lausunnon saama merkitys oikeusriidassa riippuu tilanteesta ja lausunnon sisällöstä: ”Kyllä ammattilaisena kun sä luet tota tekstiä, jos sä luet hyvän artikkelin tai huonon artikkelin, niin sä vaan osaat sanoo että kummallako niistä on arvoo. Niin ihan sama siinä asiantuntijalausunnossa.” (2019b.) Riippuu toisaalta tuomarien osaamisesta ja erikoistumisalueesta, kuinka hyvin he voivat arvioida oikeuskirjallisuuden tai lausuntojen luotettavuutta. Eräs tuomari mainitsi, että hän ei itse tunne EU-oikeutta yhtä hyvin kuin kotimaista vero-oikeutta ja näin ollen EU-oikeudellisen kirjallisuuden luotettavuuden arviointi oli hankalampaa. (2025o.)

Useat haastateltavat mainitsevat lausuntoja useimmin tilattavan erilaisissa yritysverotukseen liittyvissä oikeusjutuissa. Tällaisia ovat esimerkiksi siirtohinnoitteluriidat ja yritysjärjestelyjä koskevat riidat. Asiantuntijalausuntoja

hyödynnetään myös henkilöverotusta koskevissa riidoissa. Näissäkin tyypillisesti yhdistävänä tekijänä on suuri verointressi. Arvonlisäverotusta koskevissa riidoissa käytetään vähemmän lausuntoja kuin muissa verolajeissa. Tämän syyksi arveltiin arvonlisäverotukseen erikoistuneiden professoreiden vähäistä määrää (2024f). Suurempien verojuttujen lisäksi useampi tutkija kertoi joskus tekevänsä hyväntekeväisyytenä tai ystävänpalveluksena lausuntoja yksityishenkilöiden veroasioissa, joissa he kokevat verovelvollisen saaneen kohtuuttoman verotuspäätöksen.[61]

Oikeustieteellisessä tutkimuksessa erotellaan usein oikeusriidat niiden vaikeusasteen mukaisesti. Suurin osa haastatelluista oli sitä mieltä, että lausuntoja hyödynnetään kiperissä tapauksissa, joissa olisi olemassa päteviä oikeudellisia perusteita päättää juttu kumman tahansa prosessiosapuolen eduksi: ”Kyllä nämä mistä tullaan lausuntoja pyytämään, niin useimmitenhan ne ovat sellaisia missä ovat ratkaisun mahdollisuudet eri suuntiin. Eli ei sellaisista asioista mihin lakikirjaa vilkaisemalla löytyy vastaus, niin ei sellaisiin tulla tietenkään pyytämään lausuntoa. Tai joista löytyy ihan vakiintunut oikeuskäytäntö – – Eli kyllähän ne on rajatapauksia, mistä pyydetään lausuntoa.” (2019c.)

4.3. Lausuntojen puolueettomuus

Sekä lausuntoja kirjoittavien tutkijoiden että lausuntojen yleisönä toimivien tuomarien näkemykset lausuntojen puolueettomuudesta ovat kiinnostavia. Tutkijoilla luonnollisesti on ensikäden tieto omista tarkoitusperistään lausuntoja kirjoittaessaan. Toisaalta heillä voi olla korkea kynnys puhua omien lausuntojensa puolueellisuudesta, koska sosiaalinen odotus voi olla, että tutkijat kirjoittaisivat lausuntoja neutraalissa tutkijanroolissa.[62] Luotettavampia informantteja tässä mielessä ovatkin tuomarit, sillä heillä ei ole samanlaista syytä esittää kaunisteltua versiota lausuntojen puolueellisuudesta.

Haastatellut tutkijat jakautuivat kahteen ryhmään sen mukaan, kertoivatko he omien lausuntojensa olevan puolueettomia. Ensimmäinen ryhmä ei ajatellut lausuntojensa olevan puolueettomia, vaan he näkivät, että niissä painottuivat lausunnon tilaajalle edulliset argumentit. Lausuntotehtävän vastaanottamisen ymmärrettiin tarkoittavan sitä, että tutkijan roolina on tukea verovelvollista, joskin tässä tehtävässä oli myös joitain rajoja, joita ei tulisi ylittää. Erään tutkijan mukaan lausunnoissa ”on taipumus korostaa niitä argumentteja, jotka ovat

61. Tästä on jätetty pois haastateltava lähde, jotta hänen henkilöllisyyttään ei voitaisi päätellä eri kohdista yhdistelemällä.
62. Jari Vaitoja, Voidaanko oikeustieteellisen asiantuntijalausunnon laatinut velvoittaa oikeudenkäynnin aikana suullisesti kuultavaksi?, s. 537–562 teoksessa Erkki Havansi – Risto Koulu – Heidi Lindfors (toim.), Oikeudenkäyntejä ja tuomioistuimia. Juhlakirja Juha Lappalainen 60 vuotta. Edita 2007, s. 552.

verovelvolliselle myönteisiä – – Jos sä rupeat kirjoittamaan, niin sunhan pitää ikään kuin löytää niitä argumentteja, jotka on sen verovelvollisen puolella. Että kyllä sä vähemmän käsittelet niitä veronsaajan argumentteja siinä, että se ei ole sillä lailla puolueeton ja analyyttinen." (2024c.) Lausuntojen puolueellisuus ei näyttäydy tutkijalle ongelmallisena: "Kyllä ne tuomarit korkeimmassa hallinto-oikeudessa, niin silloin kun ne saa kätensä sen lausunnon, ne hyvin tietää, että tämä on annettu rahasta. Ne on tietoisia siitä ja kaikki tietää sen, että siitä on maksettu."(2024c.) Toinen tutkija on taas sitä mieltä, että "silloin voi sanoa että on puolueeton, kun ei tiedä mistään mitään" (2019c). Hänenkin mukaansa lausunnoissa "autetaan tätä verovelvollista" (2019c).

Useimpien tutkijoiden mukaan lausuntojen puolueellisuudessa tulisi olla silti tietyt rajansa. Lausunnoissa ei esimerkiksi saa olla faktavirheitä, joita esitettäisiin tilaajan eduksi (2024c). Toinen tutkija taas esittää, että tutkijalla pitää olla jonkinlainen ammattiylpeys, mikä rajoittaa sitä, mitä lausuntoihin kehtaa kirjoittaa (2019c). Hänen mukaansa lausuntojen tulisi muistuttaa tutkimusta siinä määrin, että tutkija ei häpeäisi niitä tutkimuksinakaan (2019c).

Toinen ryhmä tutkijoita kuvasi omia lausuntojaan puolueettomaksi. Tätä kantaa edustaneet tutkijat suostuivat puhumaan lausunnoista vain erittäin yleisellä tasolla, ja he jättivät vastaamatta useisiin aihepiiriä koskeviin kysymyksiin. Lausuntojensa puolueettomuutta eräs tutkija kuvaa seuraavasti: "Siis ne on ehdottomasti puolueettomia niin paljon kuin se voi olla siis, mutta enhän mä voi puhua kuin itseni puolesta. En mä tiedä, kuka tuolla niinkun alennusmyynnissä myy lausuntoja. Siitä mä en tiedä mitään, mutta niin kuin mä sanoin, niin ihan asiakkaan kannalta ja oman uskottavuuteni kannalta mä oon aina pitänyt tosi tiukkaa rimaa, että mä oon oikeesti sitä mieltä, koska jos sä sanot jotain mikä on vähän sinne päin, niin sehän tulee seuraavassa keississä sua vastaan, että oho, en mä ookaan enää tota mieltä – – tottakai pyrkimys silloin monesta syystä on mahdollisimman objektiiviseen näkemykseen." (2024f.) Tutkija kertoi, että lausunnoista maksettava raha ei mitenkään vaikuta lausunnon sisältöön: "Ei, se ei ole sen suuruinen korvaus, että se kuitenkaan vaikuttaisi asiaan. Ei tietenkään."(2024f.) Hän kuitenkin kieltäytyi kertomasta, paljonko veloittaa lausunnoista.

Riippumatta siitä, kuinka puolueellisia tai puolueettomia lausunnot ovat, on niiden kirjoittamisessa kuitenkin tärkeää, että niissä tuotetaan vaikutelma puolueettomuudesta. Tämän vuoksi lausunto ei "saa olla samanlainen kuin on tämän konsultin, vaan sen pitää olla paljon enemmän puolueettoman näköinen" (2024c). Myös eräs tuomari totesi, että lausunnot eroavat tyylillisesti usein asianajokirjelmistä, jotka saattavat ajoittain olla varsin aggressiiviseen sävyyn kirjoitettuja, kun taas tutkijoiden lausunnot ovat tyylillisesti neutraalimpia.

Tyylillisten seikkojen lisäksi haastatellut kertoivat myös muista tekijöistä, jotka voivat lisätä tai vähentää vaikutelmaa lausuntojen puolueettomuudesta. Eräs asianajaja kertoi, että hän välttää lausuntojen tilaamista yliopistotutkijoilta,

joilla on sivutyö verokonsulttiyhtiössä, koska sivutyö voisi heikentää käsitystä lausunnon puolueettomuudesta (2024e). Lausuntojen tilaajapuolella toiminut asianajaja painottikin tilaajien intressinä olevan, että lausuntoja pidettäisiin edes jossain määrin puolueettomina: ”– – mitä me ajatellaan asiantuntijalausunnosta, niin se ajatus on aina siinä, että ei niistä haittaakaan ole. Siitä voi olla hyötyä semmoisessa kiikun kaakun tilanteessa, jossa se on se pikku lisäbuusti siihen perusteluihin tai painoarvoon. Mutta mehän menetetään tavallaan se arvo, jos tulee semmoinen käsitys, että asiantuntijat lausuu maksun toivosta ihan mitä asiakas tilaa – – silloinhan niiltä katoo se merkitys täysin.” (2024e.)

Toinen veroriitoja hoitava asianajaja kertoi, että osa hänen käyttämistään vero-oikeuden professoreista suostuu ottamaan ohjeita vastaan siitä, minkälaisia laintulkintoja heidän tulee sisällyttää oikeustieteellisiin asiantuntijalausuntoihinsa. Hänen mukaansa yksi asiantuntijana toimivan vero-oikeuden professorin valintaan vaikuttava tekijä on se, kuka suostuu siihen, että asiantuntijalausunnon tilaaja sanelee tutkijan asiantuntijalausunnon sisältöä (2025j). Toinen verokonsultti kertoi, että ”professoreillakin on asiantuntijapiireissä tai konsulttipiireissä, varmaan asianajajapiireissä luen heidätkin tavallaan samaan ammattikuntaan, maine sen mukaan, että kuka antaa helposti tällaisen niin sanotusti tilauslausunnon”. Hänen mukaansa lausuntoa ei kannata tilata maineensa menettäneeltä professorilta, koska näiden lausunnot ovat hyödyttömiä tuomioistuimen vakuuttamisessa (2025i). Tilanteet, joissa lausunnon tilaaja on saanut sanella lausunnon sisällön tai osan siitä, ovat kenties ilmeisin esimerkki haastatteluaineistosta löytyvistä maininnoista puolueellisista tai epäobjektiivisista lausunnoista.

Useat haastatellut hahmottivat lausuntojen puolueellisuutta käyttämällä pro & contra -perustelutyyliä esimerkkinä.[63] Kyseisessä perustelutyylissä ihanteena on, että kaikki relevantit oikeudelliset perustelut tietyn lopputuloksen puolesta sekä sitä vastaan huomioitaisiin. Lausuntojen puolueettomuus vaihtelee siinä, kuinka paljon vastapuolta tukevia argumentteja lausunnoissa huomioidaan. Joissain lausunnoissa otetaan enemmän ja toisissa vähemmän vastapuolelle edullisia argumentteja huomioon. Lausuntojen yleisönä usein toimivat tuomarit ja verovirkamiehet pitävät yksittäistä lausuntoa puolueellisena yleensä silloin, kun he huomaavat, että lausunnossa on jätetty jokin ilmeinen veronsaajan kantaa tukeva argumentti huomioimatta.

Haastatelluilla tuomareilla oli erilaisia näkemyksiä lausuntojen puolueellisuudesta. Yhden KHO:n tuomarin mukaan tutkijoiden kirjoittamien oikeustieteellisten asiantuntijalausuntojen puolueettomuus vaihtelee huomattavasti lausunnoittain: ”Toisinaan niissä näkyy hyvin selkeä asianajollinen ote, mikä tarkoittaa valitettavasti sitä, että niitten arvo on melkein olematon. Sellainen lausunto josta näkee, että se on – – Siinä on omaksuttu se asianajajan rooli – –”

63. Pro & contra -metodista ks. Jyrki Virolainen – Petri Martikainen, Tuomion perusteleminen. Talentum 2010.

(2019b.) Lausuntojen puolueellisuus saattaa näkyä ilmaistujen tulkintakantojen lisäksi myös siinä, mitä lausunnoista on mahdollisesti jätetty pois. Lausunnossa on saatettu jättää huomioimatta oikeustapaus tai yleisesti tiedossa oleva argumentti, joka olisi oikeuskysymyksen kannalta relevantti mutta lausunnon tilaajalle epäedullinen. Lausuntojen puolueellisuuden ilmeisenä selityksenä on se, että tutkijat saavat myönteisistä lausunnoista maksun. Eräs tuomari ilmaisee asian näin: ”– – totta kai kun se (tutkija) on palkattu siihen, niin sen täytyy pitää sen osapuolensa puolta, että ei se mikään puolueeton, se ei voi olla – – jos ne alkaa siinä kirjoittaa muuta kuin sen verovelvollisen kannalta edullisia juttuja, niin niiltä ei enää pyydetä niitä lausuntoja.” (2019e.)

Yksi tuomari taas kuvasi haastattelussa epävarmuutta siitä, kuinka lausuntojen puolueettomuuteen tulisi suhtautua. Hänen mukaansa lausunnot allekirjoitetaan akateemisella tittelillä ja niissä ilmaistaan, missä yliopistossa tutkija työskentelee (2019g). Hän ajatteli, että tutkijana toimimiseen kuuluu vapaa ajattelu ja riippumattomuus taloudellisista sidonnaisuuksista. Tämän vuoksi kyseinen tuomari ei uskonutkaan, että yliopistotutkijat voisivat yksipuolisesti puoltaa lausunnoissaan tilaajan kantaa (2019g). Hän oli kuitenkin epävarma, miten kysymykseen lausuntojen puolueettomuudesta tulisi suhtautua.

4.4. Lausuntojen merkitys tutkimuksen teossa

Lausunnoilla on moninaisia liityntöjä tutkimukseen. Ensinnäkin lausunnon kirjoittaminen muistuttaa tutkimuksen tekoa. Useampi haastateltava vertaa lausuntoja lainopillisiin artikkeleihin ja nostaa esiin näissä olevia yhtäläisyyksiä. Eräs tutkija kuvaa: ”– – se on hyvin paljon samanlainen tapahtuma kuin artikkelin kirjoittaminen, niin se lausunnon kirjoittaminen. Sä mietit niitä argumentteja, niinkun tämmösiä, että se on samantyyppinen älyllinen prosessi kuitenkin.” (2024c.) Sama tutkija kuvaili menetelmäänsä lausunnon kirjoittamiseksi sellaiseksi, että hän koosti kaikki jutussa esitetyt argumentit yhteen ja tämän jälkeen kehitti uusia perusteluja, joiden avulla verovelvollisen asiaa voitaisiin edistää. Mikäli hänellä ei ollut uusia argumentteja lausunnon tilaajan tueksi, hänen mielestään lausuntoa ei kannattanut antaa. (2024c.) Toinen tutkija taas näki lausuntojen ja tutkimuksen yhtäläisyyden vielä suuremmaksi: ”Mä en ainakaan omasta näkökulmasta näe, että se tutkimus ja se lausunto olisi jotenkin erilaiset, vaan se on sitten ihan – – samaa tavaraa. Että kyllä se on tavallaan lausunto on yksi pieni tutkimus aiheesta.” (2024f.)

Kuten lainopillisia artikkeleita laadittaessa myös lausuntoja kirjoitettaessa tyypillisesti tutustutaan aihetta koskevaan tutkimukseen ja etsitään siitä relevantteja tulkintakantoja. Lausunnoissa myös käsitellään aiheen kannalta merkityksellisiä oikeuslähteitä ja argumentoidaan, minkälaista painoarvoa eri lähteille tulisi jutussa antaa. Eräs tutkija esittikin hyvän lausunnon ihanteeksi sen, että lausunto

olisi niin tasokas, että sitä ei häpeäisi julkaistuna tutkimuksenakaan (2019c). Yksi tuomari taas kuvailee lausuntoja seuraavasti: ”Osa niistä on tiedettä. Mä voin sanoo että siellä on erittäin korkeatasoisia lausuntoja. Alaviitteet ja kaikki. Todella fiksuja, melkein valmiita artikkeleita. Parhaimmillaan. Huonoimmillaan, niin ihan puhdasta asianajoa ja vielä – – Ei välttämättä ihan parasta edes.” (2019b.)

Lausuntoja kirjoittaessaan tutkijat tyypillisesti tutustuvat tietyssä oikeusriidassa esitettyihin argumentteihin ja näkevät, minkälaista käytännön merkitystä tietyillä abstrakteilla säännöksillä saattaa olla konkreettisessa oikeustapauksessa. Eräs tutkija ilmaisee asian näin: ”Näistä lausunnoista oppii aika paljon itse ja itse asiassa suuri osa artikkeleista on saanut virikkeitä näistä lausunnoista. Ja kirjoissa niitä hyödynnetään. Kyllä mäkin oon paljon käsitellyt semmoisia, joiden pohja on itse asiassa aika paljon lausunnoissa tai keskustelussa, mitä olen käynyt. Eli pääsee todellisen elämän kanssa kosketukseen.”[64] Toinen tutkija taas kertoo, kuinka ”ne on äärettömän mielenkiintoisia oikeudellisia kysymyksiä, jotka mä sit valikoin, mistä mä haluan antaa lausunnon – – Ne on mielenkiintoisia tapauksia ja sit kun ne on tosielämän tilanteita, et kun tutkija vaan kirjoittaa kaikesta miten se menee teoriassa, niin se on äärettömän mielenkiintoista tosielämän tilanteisiin päästä niitä pohtimaan ja lausumaan.” (2024f.)

Sen lisäksi, että lausuntojen kirjoittaminen antaa tutkijoille relevantteja tulkintakysymyksiä pohdittavaksi, lausunnot ovat merkityksellisiä toisellakin tavalla tutkimuksessa. Lausuntoja pyydetään usein kiperissä tapauksissa eli oikeusriidoissa, ”missä ovat ratkaisun mahdollisuudet eri suuntiin” (2019c). Kun tutkija on kirjoittanut lausunnon, jossa hän on ottanut tulkintakysymykseen tietyn kannan, on hänen vaikeaa muuttaa kantaansa samaan asiaan myöhemmässä tutkimuksessaan. Jos tutkijan lausunnoissa ja tutkimuksessa on ristiriitaisia tulkintakantoja, johtaa tämä tutkijan uskottavuuden heikkenemiseen (2024f). Erään tutkijan mukaan lainopillisessa tutkimuksessa aikaisempien lausuntojen ja muiden kannanottojen vuoksi kirjoittajan tulkinnat ovatkin usein käytännössä etukäteen sidottuja (2019c).

Yksi haastateltu tutkija kertookin kieltäytyvänsä lausuntopyynnöistä osittain juuri sen takia, miten lausunnot voisivat vaikuttaa myöhemmin tutkimuksen teossa: ”Tavallaan silläkin oli siihen merkitystä, että se on ehkä parempi. Sitten on vähän vaikea käsitellä niitä asioita, jos niitä on jossain lähtenyt lausumaan.” Lausunnoista kieltäytymisen etuna on, että ”– – silloin sitten ei tarvitse miettiä myöhemmin siis koko asiaa millään tavalla, että onko jossain prosessissa ollut osallisena” (2024d).

Sen lisäksi, että lausunnot sitovat tulevaa tutkimusta, vaikuttaa jo julkaistu tutkimus lausuntojen kirjoittamiseen. Tulkintakantoja ohjaava vaikutus johtuu

64. Tästä on jätetty pois haastateltava lähde, jotta hänen henkilöllisyyttään ei voitaisi päätellä eri kohdista yhdistelemällä.

siitä, että lausuntojen kirjoittaminen voi heikentää tutkijan mainetta, jos hänen eri yhteyksissä esittämänsä tulkinnat ovat ristiriitaisia. Haastatellut tuomarit ja verovirkamiehet kuvaavat, kuinka lausuntoon törmääminen oikeusjutussa herättää usein kysymyksen siitä, mitä lausuja on kirjoittanut samoista teemoista varsinaisessa tutkimuksessaan: ”Et varmaan jonkun tämmösen kirjottaja jos hänellä on muuta julkasutoimintaa, niin se herättää vähäsen huomiota et vastaaks se kirjotus sitä, mitä hän on muuten kirjottanu?” (2019a.) Jos lausuja on ollut samoista tulkintakysymyksistä eri mieltä toisessa yhteydessä, herättää tämä ajatuksen, että tutkija on muuttanut mieltään lausunnosta saadun maksun takia. Haastateltu tuomari toteaakin: ”Tuomioistuimen silmissä, niin eihän semmoisella lausunnolla sitten ilman tosi hyviä selityksiä ole paljon arvoa – – jos sä kirjotat lausunnossa jotain aivan muuta kun sä oot kirjassa sanonu.” (2019b.)

Lausunnot voivat liittyä tutkimukseen myös siten, että oikeustieteilijän tutkimuksessaan esittämä tulkintakanta on haitallinen lausunnon tilaajan intresseille, mitä pyritään korjaamaan lausunnon avulla: ”– – joskus on tullutkin sellaisia lausuntoja, missä asiakas on kiinnittänyt huomiota, että joku kannanotto on heille vähän niinkun huono, jos se mitä mä olen kirjallisuudessa esittänyt, niin sitten mä olen joutunut selvittämään ja lausunnoissa olen sanonut, että en mä tätä tarkoittanut, eli tähän tapaukseen tämä ei sovellukaan, se kielteinen kanta. Eli että tässä on faktoissa niin paljon eroja, että kanta mitä siellä on esitetty, se ei sovellukaan tähän.” (2019c.) Riippuu lausunnon yleisöstä, kuinka uskottavaksi tulkintakannan muuttaminen lausunnossa koetaan. Useat haastateltavat kertovat harvinaisista tapauksista, joissa tutkijan useamman lausunnon tai lausunnon ja tutkimuksen välillä on havaittu ristiriitoja. Näiden tilanteiden on katsottu heikentävän tutkijan mainetta.

Vaikka haastatelluista tutkijoista osa kuvaa sitä, kuinka lausuntojen kirjoittaminen sitoo tutkijoiden tulkintakantoja myöhemmässä samaa aihetta käsittelevässä tutkimuksessa, pääosa haastatelluista tuomareista ei ole ajatellut lausunnoilla olevan tällaista merkitystä. Haastatellut tuomarit eivät näekään, että lausuntojen kirjoittamisella olisi vaikutusta siihen, minkälaisia tulkintakantoja lausunnon kirjoittaja esittää lainopillisessa tutkimuksessaan (2019a). Eräs tuomari muotoilee asian näin: ”Kyllä mä ymmärrän sen, että kun professori laatii lausuntoa, niin sen pitää pitää sen verovelvollisen puolia ja muuten siltä ei enää pyydetä lisälausuntoja. Ja sitten taas kun se kirjoittaa niitä kirjoja ja muita, niin ne voi olla vähän neutraalimpia – –.” (2019e.)[65] Monet tuomarit pitävätkin lausuntojen kirjoittamista myönteisenä asiana, joka lisää tutkijoiden asiantuntemusta ja tutkimuksen relevanssia: ”Jos professori pääsee kirjottelemaan lausuntoja – semmosii tulkintakysymyksii joita ei aiemmin ole ollut – niin se edistää hänen tutkimustaan siinä mielessä et hänellä on jotain mitä tutkia. Hän

65. Tässä sitaatissa haastateltavan mainitsema sukunimi on muutettu haastateltavan titteliksi ”professori”.

näkee ne implikaatiot, mitä vaikutuksia jonkun säännöksen soveltamistilanteella voi olla." (2019a.)

Eräs verovirkamies taas kertoo, että lausuntojen lukeminen vaikuttaa siihen, miten hän suhtautuu niitä kirjoittavan oikeustieteilijän tutkimukseen: "Kyllähän se väkisenkin jonkun verran vaikuttaa. Eli silloin sitä itsekin ehkä vähän kriittisemmin tämmöisen tutkijan tekstejä lukee muutenkin. Täytyy rehellisesti sanoa, että kyllä sillä on jonkinlainen vaikutus." (2024b.)

5. Pohdinta

Tässä tutkimuksessa kysyttiin, miten eri rooleissa toimivat veroalan asiantuntijat ja tuomarit ymmärtävät oikeustieteellisten asiantuntijalausuntojen merkityksen veroriidoissa. Verovelvollisia edustavat asianajajat hankkivat lausuntoja saadakseen mahdollisimman arvovaltaisen tieteellisen tahon puoltamaan heille edullista tulkintakantaa oikeudenkäynnissä. Arvovallan lisäksi tilaajat voivat ihannetapauksessa saada myös uusia oikeudellisia argumentteja oman kantansa tueksi. Lausuntojen tilaajapuolella ei ajateltu, että lausuntoja tilattaisiin oikeusprosesseissa ensi sijassa siksi, että tutkijat tuntisivat jutun oikeudelliset kysymykset paremmin kuin lausunnon tilaajat. Erityisesti suuremmissa asianajotoimistoissa ja verokonsulttiyhtiöissä on runsaasti oikeudellista asiantuntemusta myös omasta takaa. Sen sijaan suuri merkitys lausunnon tilaamisessa oli tutkijan auktoriteetin hyödyntämisellä. Lausunnon avulla pyritään saamaan ikään kuin tieteellinen vahvistus lausunnon tilaajalle edullisille tulkintakannoille. Tämän tutkimuksen havainnot lausuntojen käytön syistä eroavat aiemman tutkimuksen näkemyksistä, joiden mukaan lausuntojen hyödyntäminen oikeudenkäynneissä johtuisi erityisen vaativista tulkintakysymyksistä, joiden ratkaisemiseen tarvittaisiin tutkijan asiantuntemusta.[66]

Tutkimuksen toisena kysymyksenä selvitettiin haastateltavien käsityksiä lausuntojen objektiivisuudesta. Tutkimuksessa haastatellut tuomarit ja veroviranomaiset pitivät lausuntoja yleensä enemmän tai vähemmän puolueellisina. Tyypillisesti ajatuksen lausunnon epäobjektiivisuudesta herätti lukijoissa se, että lausunnossa oli jätetty ilmeisiä vastapuolen kantaa tukevia argumentteja esittämättä. Hyvän lainopillisen tutkimuksen kriteerinä pidetään usein sitä, että siinä huomioidaan tasapuolisesti tiettyä oikeudellista lopputulemaa puoltavat ja

66. Viljanen 1997, s. 547. Samansuuntaisesti myös Helin 2015, s. 808 ja Penttilä 2019. Lausuntoinstituution hyödyllisyyttä perustellaan sillä, että tutkija antaa tietämystään oikeudenkäynnin osapuolille ja näin edistää parhaan lopputuloksen saavuttamista oikeusprosessissa.

sitä vastaan puhuvat argumentit.[67] Useat haastateltavat ymmärsivät lausuntojen objektiivisuuden jatkumona, jossa toisessa päässä oli tasapuolisemmin molempia prosessiosapuolia puoltavia argumentteja ja toisessa päässä puhtaammin asianajollisia lausuntoja, joissa ajoittain sorruttiin epäuskottavaan oikeudelliseen argumentaatioon, jota oli lausunnossa esitetty tilaajan päämiehen eduksi.

Tutkimuksessa haastatelluilla eri asiantuntijaryhmillä on toisistaan poikkeavat mahdollisuudet arvioida oikeustieteellisten asiantuntijalausuntojen puolueettomuutta. Tuomarit ja veroviranomaiset joutuvat tyytymään valmiin dokumentin sisällön tulkintaan, kun taas lausuntoja tilaavat asianajajat ja veroasiantuntijat tuntevat paremmin myös lausuntojen kirjoittamisen käytäntöjä. Lausuntojen tilaajat kertoivat haastatteluissa, kuinka jotkut tutkijat suostuivat kirjoittamaan myönteisen lausunnon jo ennen kuin he tiesivät, mistä oikeuskysymyksestä asiassa on kyse. Toiset tutkijat taas suostuivat siihen, että lausunnon tilaaja sanelee tutkijalle tämän lausunnossaan ominaan esittämiä tulkintakantoja. Näissä tilanteissa on ilmeistä, että tutkija ei olisi esittänyt samanlaisia tulkintakantoja ilman lausuntotilausta ja siitä saatavaa maksua. Vaikka lausunnon tilaaja ei aktiivisesti pyrkisikään vaikuttamaan tutkijoiden lausuntojen sisältöön, tutkijat myös oma-aloitteisesti tuottavat puolueellisia lausuntoja, joissa painottuvat tilaajan näkökulmat. Eräs asiamies kuvasi, kuinka monien professorien lausunnot ovat ilman tilaajan ohjaustakin niin ilmeisen puolueellisia, että niitä ei kannata hyödyntää oikeusriidassa.

Vaikka tuomarit ja veroviranomaiset tyypillisesti tunnistivat monet lausunnot ilmeisen puolueellisiksi, on mahdollista, että oikeustieteilijöiden tulkintakantoja on saatu myös tasapuoliselta vaikuttavista lausunnoista. Usein lausuntojen kohteena olevissa oikeusriidoissa on mahdollista puolustaa vastakkaisia kantoja yhtä uskottavasti ilman, että kumpikaan kanta näyttäytyy selvästi virheellisenä. Lausunnon lukija ei voi tietää lausunnon kirjoittajan motivaatiota päätyä tiettyyn lopputulokseen pelkästään valmiiseen lausuntoon perehtymällä. Myös puolueettomilta vaikuttavissa lausunnoissa tutkija on saattanut valita useammasta yhtä lailla uskottavasta tulkintakannasta sellaisen, joka on lausunnon tilaajalle edullinen ja varmistaa tutkijalle maksettavan palkkion.[68]

Tämän artikkelin tavoitteena oli myös hahmottaa, minkälainen merkitys lausuntojen kirjoittamisella on tutkimuksessa. Haastatteluaineiston perusteella tutkijan näkökulmasta lausuntojen kirjoittamisella on ilmeisiä hyötyjä tutkimukselle, minkä lisäksi lausunnoista voi muodostua huomattava lisätulojen lähde tutkijalle. Lausuntoja laatiessaan tutkija perehtyy uusiin kiinnostaviin tulkinta-

67. Heinilä 2022, s. 1047–1048 ja Jan Smits, The mind and method of the legal academic. Elgar Publishing 2012, s. 59.

68. Kiperissä oikeusjutuissa on määritelmän mukaisesti useampi yhtä vakuuttavasti perusteltavissa oleva oikeudellinen lopputulema. Frederick Schauer, Easy Cases. Southern California Law Review 58(1) 1985, s. 399–440, 415–416.

kysymyksiin, jotka usein liittyvät vero-oikeuden merkittävimpiin oikeusriitoihin. Toisaalta tutkijoiden on työekonomisesti järkevää hyödyntää lausuntoja varten tekemäänsä oikeudellista selvitystyötä myös lainopillisessa tutkimuksessaan. Tutkijat kertoivatkin, kuinka lausuntojen kirjoittamisella voi olla suuri merkitys heidän tutkimuksensa ja opetuksensa kannalta. Kun lainopillisen tutkimuksen hyveenä pidetään käytännöllistä relevanssia, on oikeustieteellisiin asiantuntijalausuntoihin pohjautuvassa tutkimuksessa tämä ominaisuus monesti sisäänrakennettuna.[69] Jos ajatellaan kapeasti tutkijan omaa etua, lausunnot tuottavat monenlaisia hyötyjä hänelle.

Näkökulma muuttuu, kun pohditaan sitä, miten lausuntojen inspiroima tutkimus mahdollisesti vaikuttaa lainkäyttöön. Vaikka haastatellut tutkijat painottavat lausuntojen hyötyjä lainopillisen tutkimuksen aiheen valinnan kannalta, on niillä myös toisenlaisia vaikutuksia, sillä lausuntojen kirjoittaminen sitoo tutkijoita heidän lausunnoissaan ottamiinsa tulkintakantoihin. Lausuntoja lukevat samat tuomarit ja verovirkamiehet, jotka käyttävät myös lausuntojen kirjoittajien tutkimusta työssään. Jos he havaitsevat ristiriitaa tutkijoiden lausuntojen ja tutkimuksen välillä, tämä voi johtaa tutkijan uskottavuuden vähenemiseen. Tämä ei ole vain teoreettinen mahdollisuus, vaan useat haastatellut kertoivat esimerkkejä tutkijoista, joiden lausuntojen uskottavuus oli heidän silmissään heikentynyt joko liian puolueellisten lausuntojen tai lausuntojen ja tutkimusten ristiriitojen takia. Jos tutkija käsittelee samoja tulkintakysymyksiä lausunnoissa ja lainopillisessa tutkimuksessa, on lausunnoissa ilmaistu kanta sisällytettävä myös tutkimukseen.

Toisaalta oikeustieteilijän tutkimuksessaan ottamat tulkintakannat voivat vaikuttaa siihen, pyydetäänkö häneltä lausuntoa tietyssä oikeuskysymyksessä. Kuten eräs tutkimuksessa haastateltu asianajaja totesi, on lausunnon kirjoittajan valinnassa olennaista, että hänen tutkimukselliset kantansa ovat oikeansuuntaisia lausuntoa tilaavan asianajotoimiston asiakkaan kannalta. Veroriidoissa tämä tarkoittaa pääsääntöisesti sitä, että tutkijan on tullut kannattaa verovelvolliselle edullisia lain tulkintoja.

Vero-oikeus tarjoaa hyvän esimerkin siitä, kuinka eettisesti kyseenalaisia vaikutuksia lausuntoinstituutiolla voi olla lainopilliseen tutkimukseen. Muutaman viime vuosikymmenen aikana julkisuuteen on noussut lukuisia esimerkkejä monikansallisten yritysten ja varakkaiden yksityishenkilöiden hyödyntämistä tehokkaasti veroja minimoivista oikeudellisista järjestelyistä. Oikeustieteellisiä asiantuntijalausuntoja tilataan usein oikeusriidoissa, joissa kiistellään erilaisten uusien verojen minimoimiseen tähtäävien järjestelyjen hyväksyttävyydestä. Mikäli tuomioistuin hyväksyy tällaiset järjestelyt, koituu siitä merkittäviä vero-

69. Esimerkiksi Sakari Wuolijoki painottaa tarvetta oikeustieteellisen tiedon käytännönläheisyydelle. Sakari Wuolijoki, Oikeustieteellisen tutkimuksen trendit käytännön liikejuridiikan näkökulmasta. Lakimies 2/2024, s. 321–327.

säästöjä järjestelyjä hyödyntäville yrityksille ja yksityishenkilöille. Laajemman yleisön silmissä erityisesti erilaiset aggressiivista verosuunnittelua edustavat järjestelyt näyttäytyvät epäoikeudenmukaisina. Lausuntoinstituutio johtaa siihen, että vero-oikeuden tutkijat suhtautuvat tutkimuksessaan myönteisemmin erilaisiin veroja minimoiviin järjestelyihin.[70]

6. Johtopäätökset

Tutkimuksen tulokset osoittavat, että lausuntojärjestelmä tuottaa enemmän tai vähemmän puolueellisia lausuntoja, joiden tarkoituksena on vakuuttaa lainsoveltajat yliopistotutkijan arvovaltaan vedoten. Aiemmin on oletettu, että oikeustieteilijät kirjoittaisivat pääosin puolueettomia lausuntoja tutkimuseettisten sääntöjen ohjaamina tai suojellakseen mainettaan. Tämän tutkimuksen tulosten perusteella nämä oletukset eivät näytä pitävän paikkaansa.

Oikeustieteellisestä näkökulmasta asiantuntijalausuntoinstituutio näyttää tämän tutkimuksen valossa heikosti toimivalta järjestelmältä, jonka tarkoituksenmukaisuutta ainakin järjestelmän nykymuodossa voi epäillä. Voidaankin kysyä, minkä vuoksi nykyinen asiantuntijalausuntoja koskeva järjestelmä on nykymuodossaan olemassa. Tähän kysymykseen lyhyt vastaus on se, että lausuntojärjestelmä ei ole varsinaisesti minkään tahon nimenomaisesti suunnittelema; kyseessä on epävirallinen oikeudellinen instituutio, jonka juuret ovat kaukana historiassa ja jonka yksityiskohtia ei ole erityisemmin pyritty sääntelemään.

Vaikka tässä tutkimuksessa on nostettu esiin lausuntojen kirjoittamiseen liittyviä tutkimuseettisiä ongelmia, liittyy lausuntojen tekemiseen tutkimuksen kannalta myönteisiäkin puolia. Lausuntojen kirjoittaminen voi antaa tutkijalle tutkimuksellisia virikkeitä, sillä lausuntoa laatiessaan tutkija on usein pakotettu tutustumaan yksityiskohtaisesti tietyssä jutussa esitettyyn oikeudelliseen argumentaatioon ja tosiasiaseikastoon. Lausuntojen kirjoittaminen ei silti ole ainoa tapa, jolla tutkija voi kehittää tutkimuksellisia valmiuksiaan, ja moni ansiokas käytännönläheinen oikeustieteellinen tutkimus on tehty ilman, että niiden tekijä olisi kirjoittanut asiantuntijalausuntoja tutkimusaiheestaan. Esimerkiksi

70. Lauri Finér on tutkinut eri asiantuntijaryhmien vaikuttamista lainsäädäntöprosessissa, jossa pyrittiin puuttumaan yhteisöveron välttämiseen alikapitalisoinnin avulla. Lainsäädäntöprosessissa tutkijoiden vaikutus oli vähäistä mutta elinkeinoelämän etujärjestöt onnistuivat vaikuttamaan toteutetun verolainsäädännön yksityiskohtiin. Finérin mukaan yksi selitys verotutkijoiden epäaktiivisuuteen voi löytyä tutkijoiden sidonnaisuuksista verokonsulttialaan. Lauri Finér, Who generated the loopholes? A case study of corporate tax advisors' regulatory capture over anti-tax avoidance legislation in Finland. Nordic Tax Journal 1/2022, s. 1–26.

julkisten oikeudenkäyntiasiakirjojen pyytäminen tuomioistuimesta mahdollistaa yksityiskohtaisen perehtymisen oikeudenkäynnissä esitettyihin argumentteihin.

Tämä tutkimus on käsitellyt vero-oikeudellisia asiantuntijalausuntoja, joskin tavoitteena on ollut selvittää myös yleisemmin asiantuntijalausuntoihin liittyviä kysymyksiä. Tietyt lausuntoihin liittyvät epäkohdat koskevat vero-oikeuden lisäksi muitakin oikeudenaloja. Lausunnot hyödyttävät muillakin oikeudenaloilla niiden korkean hinnan takia pääasiassa varakkaita prosessiosapuolia. Lausuntojen kirjoittaminen myös sitoo oikeustieteilijöiden tulkintakantoja, koska tutkijat ovat uskottavuutensa säilyttämiseksi pakotettuja puolustamaan tutkimuksessaan samoja tulkintoja kuin lausunnoissaan. Pahimmillaan lausuntoinstituutio vähentää lainopillisessa tutkimuksessa omaksuttavien oikeudellisten näkökulmien kirjoa ja tekee näin ollen tutkimuksesta yksipuolisempaa.[71]

Oikeustieteellisten asiantuntijalausuntojen on vero-oikeuden lisäksi esitetty olevan yleisiä sopimus-, varallisuus-, rikos-, velvoite-, esine-, perintö- ja kauppaoikeudessa.[72] Tärkeä tutkimustehtävä jatkossa on selvittää, minkälaisia intressitahoja lausuntojärjestelmä eri oikeudenaloilla hyödyttää. Tässä voidaan erottaa kysymykset siitä, ketä lausunnot yksittäisissä oikeusriidoissa hyödyttävät ja minkälaisia systeemisiä vaikutuksia asiantuntijalausuntojen kirjoittamisella on lainopillisen tutkimuksen kannalta eri oikeudenaloilla.

71. Vrt. Gareth Davies, jonka mukaan oikeustieteilijöiden sidonnaisuudet ja tulkintakantojen yksipuolisuus eivät ole ongelma, koska tuomarit oletettavasti osaavat arvioida oikeustieteen tulkintasuosituksia kriittisesti. Gareth Davies, Against ethics in law: the problems with applying ethics and integrity rules to doctrinal legal scholarship. Legal Ethics 2025 (tulossa).
72. Koulu 2022 ja Virolainen 2010.

Objectivity and significance of legal expert opinions in research

SANTTU RAITASUO †, LL.D., Postdoctoral Researcher, University of Turku

In recent years, the social impacts of the legal science have been discussed widely. Legal expert opinions are one way for legal scholars to influence concrete legal processes through their research. There has been little research into these opinions, and it is unclear whether the opinions should be understood as a form of research or rather as a form of advocacy. This article asks how judges, researchers, tax authorities and attorneys understand the significance of opinions in tax disputes. Secondly, it asks how the interviewees understand the impartiality or the scientific nature of the opinions. The broader objective of the article is to understand the significance of opinions from the perspective of legal research. In addition, it seeks to evaluate the political significance of the opinion-giving institution with regard to the construction of the tax system. 29 experts working in the tax sector were interviewed for the study. The experts interviewed are researchers, judges, tax officials and attorneys. The interview material was analysed in the study using the grounded theory method. According to the results of the study, the public generally views the opinions as being more or less biased. Readers thought that the opinion was not objective because obvious arguments supporting the opposing party's position had been omitted. The opinions affect the research in such a way that they provide their authors with relevant research subjects; on the other hand, they also bind researchers to the interpretative opinions presented in their opinions.