

Matti Myrsky

## Vero-oikeudellisen tutkimuksemme tilannekuva

Lakimies  
7–8/2015  
s. 1091–1101

### 1. Johdanto

*Finanssioikeuteen* kuuluvat säännökset koskevat varojen hankkimista julkiselle vallalle (vero-oikeus) sekä näiden varojen käytön suunnittelua, varoista päättämistä, varojen käyttöä ja tarkastusta (finanssihallinto-oikeus). Nämä eivät ole toisistaan irrallisia oikeusjärjestyksen lohkoja vaan edellyttävät toisiaan. Kysymys on saman ”kolikon” eri puolista. Finanssioikeudessa on kysymys julkisyhteisöjen varainhankinnan ja varainkäytön muodostamasta oikeusnormikokonaisuudesta.

*Vero-oikeus* kuuluu finanssioikeuteen, jonka toinen osa-alue on finanssihallinto-oikeus.<sup>1</sup> Vero-oikeus koostuu normeista, jotka koskevat tulojen hankkimista julkisyhteisöille. Vero-oikeutta on mahdollista systematisoida useilla tavoilla, jotka eivät välttämättä sulje toisiaan pois. Melko tavanomaista on jakaa vero-oikeus verolajikohtaisesti tuloverotukseen, kuten arvonlisäverotukseen, sekä perintö- ja lahjaverotukseen. Näiden sisällä voi sen lisäksi olla verolajikohtaisia jaotteluja. Keskeistä on myös jako aineelliseen ja muodolliseen vero-oikeuteen samoin kuin kotimaiseen ja kansainväliseen vero-oikeuteen. Myös EU-oikeus kuuluu olennaisena osana vero-oikeuden kokonaisuuteen.

Seuraavassa suppeassa esityksessä on tarkoitus luoda vain lyhyt katsaus eri lähestymistapoihin ja muutamaiin uudempiin monografioihin ryhtymättä laajemmin arvioimaan yksittäisiä tutkimuksia sekä arvioida lopuksi tutkimustilannetta vero-oikeuden osalta yleisemmin. Aluksi tarkastellaan lyhyesti kuitenkin muiden tieteenalojen ja oikeudenalojen merkitystä.<sup>2</sup>

\* Matti Myrsky, OTT, professori, Itä-Suomen yliopisto.

1. *Finanssihallinto-oikeuteen* kuuluu osina valtiontalousoikeus, kunnantalousoikeus sekä muiden julkisyksikköjen taloudenpitoa sääntelevät oikeusnormit (esim. evankelisluterilainen kirkko). EU-oikeus on vahvasti mukana myös finanssihallinto-oikeuden kokonaisuudessa. Vaikka erityisesti finanssihallinto-oikeuteen kuuluukin aineksia eri oikeudenaloilta, systemaattisesti finanssihallinto-oikeus on luonteva nähdä osana finanssioikeutta.
2. Aikaisemmin olen tarkastellut näitä aiheita mm. artikkelissani Piirteitä viimeaikaisesta vero-oikeudellisesta tutkimuksestamme. Oikeus 2009 s. 60–67. Tuo katsaus ulottui vain vuoteen 2004 asti. Ajanjaksolla 2004–2009 on julkaistu muutamia väitöskirjoja, jotka jätettiin maininnan varaan. Ks. myös *Matti Myrsky: Vero-oikeudesta dynaamisena oikeudenalana*. LM 2000 s. 163–179 ja *Edward Andersson: Vero-oikeus*. Teoksessa Urpo Kangas (toim.): *Oikeustiede Suomessa 1900–2000*. WSOY Lakitieto 1998 s. 405–410.

## 2. Muut tieteenalat ja niiden merkitys sekä suhteet muihin oikeudenaloihin

Julkista taloutta tutkivat useat eri tieteenalat. Tämä ei ole yllättävää, koska julkinen talous vaikuttaa kaikkeen taloudelliseen toimintaan. Verouikeutta koskevaa lainsäädäntöä uudistettaessa onkin hyvä käyttää apuna erityisesti taloustieteissä esitettyjä näkemyksiä ja lähestymistapoja.<sup>3</sup> Kysymyksenasettelu on tällöin olennaisesti toisenlainen kuin esimerkiksi perinteisessä lainopissa. Koska ympäröivä todellisuus ”sellaisenaan” on liian monimutkainen analysoitavaksi, taloustieteilijät rakentavat yleensä matemaattisia malleja todellisuuden kuvaamiseksi.<sup>4</sup>

Taloustieteen tutkimustuloksista on hyvä olla tietoinen, ja niitä on tarvittaessa myös käytettävä kriittisesti.<sup>5</sup> Konkreettisten ohjelmien luominen ei kuitenkaan ole mahdollista suoraan taloustieteessä esitettyjen teorioiden pohjalta. Ne tarjoavat tärkeitä ajattelun välineitä, joilla esimerkiksi verojärjestelmiä voidaan analysoida ja jotka ylipäänsä auttavat hahmottamaan sitä, mistä kulloinkin on kysymys.

Myös muilla yhteiskuntatieteillä kuten sosiologialla ja sosiaalipolitiikalla on merkitystä, mutta taloustiede on kuitenkin näistä merkittävin.<sup>6</sup>

Oikeustutkimusta erilaisine lähestymistapoineen tarvitaan oikeusvaltiossa muuntamaan näitä tutkimustuloksia toimivaksi lainsäädännöksi.<sup>7</sup> Viimeistään tässä vaiheessa tilanne edellyttää myös muiden valtioiden verolainsäädännön ja niitä koskevien muutossuunnitelmien seuraamista ja analysoimista. Vasta to-

3. Maailma on usein paljon monimutkaisempi kokonaisuus kuin monet taloustieteen oletukset edellyttävät. Jos lähtökohdat ovat epävarmat, lopputuloksetkaan eivät voi olla sen varmempia muutoin kuin sattumalta.
4. Mielenkiinnon kohteena voi olla muun muassa se, mitä vaikutusta verojen korotuksilla on taloudelliseen lamaan: Pitäisikö veroja päinvastoin alentaa ja julkisyhteisöjen menoja vähentää ja miten tämä tehtäisiin? Toimiiko verojärjestelmä ylipäänsä niin kuin on tarkoitettu? Tämäntyyppiin kysymyksiin vastaaminen edellyttää taloustieteen välineistöä.
5. On kuitenkin otettava huomioon tähän tieteenalaan sisältyvä arvoperusta ja erilaiset oletukset (esim. kannustimien vaikutus käyttäytymiseen). Tämä kaikki merkitsee oikeustieteenkin tutkijoilta edellytettävää monipuolista tieteellistä yleissivistystä. Perehdyttäessä verotuksen yleisiin kysymyksiin juuri taloustieteiden kysymyksenasettelu ja anti on syytä pitää esillä unohtamatta muitakaan yhteiskunta- ja käyttäytymistieteitä.
6. Esimerkkinä voidaan mainita julkaisu Institute for Fiscal Studies. *Mirrlees Review. Reforming the Tax System for the 21st Century* (<http://www.ifs.org.uk/mirrleesReview>).
7. Vaikka vastausten hakeminen kysymykseen, mikä on voimassa olevan oikeuden mukainen kanta tiettyyn oikeuskysymykseen, jatkuu, sen ohella muun tyyppisille juridiikkaa koskeville kysymyksille on olemassa yhä suurempi kysyntä.

teuttamiskelpoinen ja tehokas lainsäädäntö mahdollistaa kestävien tutkimustulosten saattamisen toimivaksi todellisuudeksi.<sup>8</sup>

Vero-oikeudessa on merkitystä myös *muiden* oikeudenalojen normeilla. Esimerkkinä voidaan mainita perintöverotus, jolla on läheinen kytkentä perintöoikeuteen. Liikeverotuksen puolella eri yhteisömuodoilla (mm. osakeyhtiöt, avoimet yhtiöt ja kommandiittiyhtiöt) ja kirjanpito-oikeudellisella normistolla (kuten kirjanpitolailla) on suuri merkitys.

Finanssioikeus voidaan nähdä suhteessa muihin oikeudenaloihin eräänlaisena ”superioikeudenalana”, koska se resurssveja keräämällä ja niitä uudelleen allakoimalla mahdollistaa ja varmistaa oikeusjärjestyksen olemassaolon ja toiminnan.

Tässä esityksessä ei ole tarpeen systemaattisesti käsitellä vero-oikeudellisen tutkimuksemme suhdetta muihin oikeudenaloihin. Myöskään yhteiskunta- ja ihmistieteiden antia vero-oikeustutkimuksellemme ei tarvitse selvittää. Yhteen-veto riittää: finanssioikeus tulisi entistä enemmän nähdä osana oikeusjärjestyksen kokonaisuutta yhdessä muiden oikeudenalojen kanssa, mutta myös osana yhteiskuntatieteiden kokonaisuutta unohtamatta näiden taustalla olevia arvoja ja periaatteita.

### 3. Erilaisista lähestymistavoista

*Lainopin eli oikeusdogmatiikan* ensisijaisena tehtävänä on selvittää voimassa olevan oikeuden mukainen tilanne (tulkintatehtävä). Kyse on siitä, mikä on voimassa olevan oikeuden mukainen tilanne vero-oikeutta koskevien säännösten osalta. Lainopilla on tulkintatehtävän ohella myös systematisointitehtävä. Tavoitteena on jatkaa lainsäätäjän systematisointityötä siitä, mihin se lainsäädännössä on jäänyt. Tältä osin lainoppi lähestyy *verotuksen yleisiä oppeja*. Kysymys on niistä verolainsäädännön taustalla olevista asioista, jotka ovat riippumattomia ajasta ja paikasta.

*Vero-oikeushistorian* tavoitteena on selvittää verolainsäädännön syntyä ja kehitystä sekä auttaa ymmärtämään sitä, miksi tämän päivän lainsäädäntö on juuri sellaista kuin on. Tavoitteena voi olla myös selvittää niitä yhteiskunnallisia tekijöitä, jotka kulloinkin ovat vaikuttaneet uusien säädösten ja säännösten syntyyn ja niiden muuttamiseen. Lait yleensä heijastelevat yhteiskunnallista kehitystä eikä päinvastoin. Historiallinen tarkastelu ei kerro esimerkiksi sitä, kuinka

8. Oma kysymyksensä on sitten se, haluavatko tai osaavatko päätöksentekijät ottaa kaikkea relevanttia asiantuntemusta huomioon. Oikea tieto ei aina johda oikeaan tekoon. Oma kysymyksensä on sekin, millä perusteilla ja keiden toimesta asiantuntijuus voidaan uskottavasti määrittellä.

hyvin lait ovat palvelleet asetettuja tavoitteita. Pelkkä lakihistorian tarkastelu osana suurempaa kokonaisuutta on tärkeää.

*Oikeusvertailevan* näkökulman merkitys on entisestään korostunut. Tässä riittää viittaaminen Euroopan yhdentymiseen ja sen aiheuttamiin virikkeisiin vero-oikeudelliselle tutkimukselle.

*Veropolitiikan kannalta* voidaan verolainsäädäntöä tarkastella muutoksessa olevana ilmiönä ja pyrkiä analysoimaan voimassa olevan oikeustilan ja parhaan mahdollisen saavutettavissa olevan lainsäädännön eroja. Tämän seurauksena on mahdollista esittää perusteltuja ehdotuksia lainsäädännön kehittämiseksi.

Vaikka verotusta on näin mahdollista lähestyä useammasta perinteisen oikeustutkimuksen näkökulmasta, on syytä korostaa, että nämä näkökulmat eivät ole toisiaan poissulkevia. Vero-oikeustutkimus on ollut korostetusti lainopillista johtuen lähinnä yhteiskunnan tietotarpeista ja tutkimustraditioista, mutta erityisesti viime vuosien kehitys on korostanut muiden lähestymistapojen merkitystä. Tämä koskee erityisesti kansainvälistä verotusta ja oikeusvertailevaa tutkimusotetta unohtamatta myöskään verotuksen peruskysymysten tarkastelua.

#### 4. Tutkimustilanteesta

On selvää, että väitöskirjat muodostavat myös vero-oikeuden osalta eräänlaisen tutkimuksellisen rungon ja perustan muulle varsinaiselle vero-oikeustutkimukselle. Uudemmissa väitöskirjoista voidaan mainita *Seppo Iivosen* Verohallinnon muuttuva norminanto (2011), *Nina Sainion* Yritysjärjestelyt arvonnisäverotuksessa (2011), *Timo Torkkelin* Tuloveron laskeminen. Vero- ja kirjanpito-oikeudellinen tutkimus yhteisön tuloveron laskemisesta (2011), *Ensio Erä-Eskon* Rättele av beskattning (2012), *Wisa M. Sääsäki* Keskitalon Osakeyhtiön verovapaat osakeluovutukset (2012), *Vesa-Pekka Nuotion* Tappiontasaus tuloverotuksessa (2012), *Matti Urpilaisen* Vapaa liikkuvuus ja verosuvereniteetti Euroopan unionin sisämarkkinoilla (2012), *Nils Hellbergin* Konsernituki osana elinkeinotulon verotusta (2013), *Joakim Fränden* Dubbelboende vid beskattningen av fysiska personer (2013), *Markku Järvenojan* Henkilöyhtiön oikeusasema tuloverotuksessa (2013), *Martti Niemisen* OECD Commentaries under the Vienna Rules (2014) ja *Marjut Salon* Vapaaehtoiset yksilölliset eläkejärjestelyt (2014).

Erityisesti vero-oikeudelle tyypillistä on kuitenkin se, että tutkimusta julkaistaan hyvin paljon myös muutoin. On olemassa monipuolista tutkimusta moniin eri tarpeisiin. Tutkimustulokset näkyvät monografioina ja artikkeleina, joista saa hyvän kuvan kunakin vuonna Verotus-aikakauskirjan bibliografiasta. Uudemmissa monografioista voidaan esimerkkinä mainita *Reijo Knuutisen* Verosuunnittelua vai veron kiertämistä (2012), *Marjaana Helmisen* Kansainväli-

nen tuloverotus (2013) ja *Matti Myrskyn* Yhdistysten ja säätiöiden verotus (2014).<sup>9</sup>

Tämän lisäksi uudet painokset samoin kuin jatkuvatäydenteiset esitykset monipuolistavat alan tarjontaa.<sup>10</sup> Tieteellisten esitysten ohella julkaistaan myös hyvin paljon käsikirjatyyppejä esityksiä ja opaskirjoja.<sup>11</sup> Viime vuosina on julkaistu lisäksi useita juhlakirjoja, jotka sisältävät tärkeitä artikkeleita.<sup>12</sup>

Kaiken kaikkiaan voidaan todeta, että vero-oikeudellisen tutkimuksen painopiste on muuttunut ajan vaatimuksia ja haasteita vastaavaan suuntaan. Kun ottaa huomioon EU-oikeuden samoin kuin kansainvälisen vero-oikeuden alati kasvavan merkityksen, voidaan todeta, että uutta tutkimustoimintaa erityisesti tällä saralla tarvitaan.<sup>13</sup> Euroopan reuna-alueella olevan pienehkön valtion kuten Suomen kannalta on äärimmäisen tärkeää, että meillä olisi riittävästi tätä aihepiiriä koskevaa relevanttia ja luotettavaa tutkimusta, jonka tuottamaa tietoa tarvitsevat lainvalmistelijat, tuomioistuimet, Verohallinto ja veronmaksajat. Kansainvälisissä aikakauskirjoissa ja alaa koskevassa oikeuskirjallisuudessa eurooppa- ja kansainvälisvero-oikeudelliset aiheet ovat lähes kestoteemana.<sup>14</sup>

Henkilöverotukseen keskittyvien teosten määrä on tarpeeseen nähden edelleen varsin pieni. Tätä korostaa se, että Verohallinnon vuosittain julkaiseman Henkilöverotuksen käsikirjan toimittaminen on lopetettu. Se on pyritty kor-

9. Kuten tunnettua, juridiikassa varsinaiset tutkimukset, selvitykset ja oppikirjat eivät ole selvästi toisistaan erotettavissa olevia kokonaisuuksia, vaan yhdet ja samat julkaisut voivat olla monella tavoin hyödyllisiä. Monet käytännön kirjat voivat toimia oppikirjoina, kun taas tutkimukset voivat palvella moninaisia käytännön tarpeita. Siksi ei ole asianmukaista puhua esimerkiksi ”vain” oppikirjoista, jos niitä käytetään tutkintovaatimuksissa. Toki teosten kysymyksenasettelu ja menetelmät ovat viime kädessä ratkaisevia silloin, jos eri oikeustieteelliset julkaisut halutaan nimenomaisesti luokitella eri ryhmiin kuuluviksi. Jos kysymyksessä on tavanomainen oikeusdogmaattinen esitys, se voi olla hyvää tutkimusta ja samalla palvella oppikirjatarvetta sekä käytännön tarpeita.
10. Esimerkiksi *Kari S. Tikka – Olli Nykänen – Janne Juusela – Tomi Viitala: Yritysverotus I–II* (jatkuvatäydenteinen) ja *Heikki Niskakangas: Henkilöverotus* (jatkuvatäydenteinen).
11. Esimerkkinä voidaan mainita *Elina Fasoulas – Petri Manninen – Ville Niiranen: Sijoittajan verotus*. FINVA 2012.
12. Esimerkiksi Altti Mieho (toim.): *Vero ja finanssi*. Matti Myrsky 60 vuotta. Edita 2013, Mikael Koillinen – Janne Salminen (toim.): *Oikeus, vero ja talous*. Juhlajulkaisu Kauko Wikström 1943–21/12–2013. Turun yliopisto 2013 ja Pekka Nykänen – Matti Urpilainen (toim.): *Yritys, omistaja ja verotus*. Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle. Edita 2014.
13. Tämä ei tietenkään tarkoita sitä, että Suomessa kaikki keskittyisivät tätä alaa tutkimaan. Finanssioikeus on hyvin laaja kokonaisuus, joka vaatii selvittämistä ja tutkimista sen koko alueelta.
14. Kansallisen verotusta koskevan säännöstön ja verosopimusten rinnalle on kasvanut kolmas pilari: EU:n verotusta koskeva normisto. Kulutusverotuksen puolella EU-vero-oikeus on ollut elävää todellisuutta jo alusta alkaen, mutta tuloverotuksen puolella tilanne on ollut huomattavasti verkkaisempi. Ilmeistä kuitenkin on, että harmonisointi vääjäämättä etenee jossakin aikataulussa myös tuloverotuksen puolella erityisesti yrityksiä koskevan verolainsäädännön osalta.

vaamaan Verohallinnon voimakkaasti lisääntyvällä ohjeistuksella, joka ei kuitenkaan täytä puuttuvan käsikirjan jättämää aukkoa.<sup>15</sup> Tieteellisiä esityksiä tarvitaan lisää kuitenkin jo siksi, että henkilöverotuksen kysymykset koskevat meitä kaikkia. Asia on myös fiskaalisesti hyvin merkittävä.<sup>16</sup>

Elinkeinoverotuksen puolella tarjonta on sen sijaan runsas,<sup>17</sup> käytettävänä on useampia yleisesityksiä ja tai tiettyä tematiikkaa koskevia erityisesityksiä. Esimerkkinä voidaan mainita yritysjärjestelyt ja sukupolvenvaihdokset.<sup>18</sup> Myös verosuunnitteluaspektit ovat usein esillä.<sup>19</sup> On tärkeää, että elinkeinoverotuksen saralla julkaistaan useita ja erilaisia teoksia. Elävässä elämässä tarvitaan erilaista ja eri tavoin ryhmiteltyä tietoa, ja näin myös mahdollistetaan asianmukainen keskustelu tulkintaongelmien ja niiden ratkaisuvaihtoehtojen lisäksi veropolitiikan suunnasta ja sisällöstä. Kysyntä suhteessa muihin verolajeihin on käytännössä suurta, ja kysymys on usein merkittävistä taloudellisista intresseistä.

Verotusmenettelyä ja muutoksenhakua koskeva tutkimus on edelleen ollut varsin vähäistä; tutkimuksellista tarvetta on olemassa varsin paljon. Koska eri verolajit sisältävät omat menettelytapasäännönsä, muodollista vero-oikeutta koskevaa esitystä sisältyy kuitenkin myös moniin verolajikohtaisiin esityksiin. Kokonaisuuden kannalta on syytä muistaa, että yleishallinto-oikeutta koskevilla esityksillä on suurta merkitystä myös muodollisen vero-oikeuden puolella. Tutkimuksellista tarvetta kuitenkin on tämän lisäksi.<sup>20</sup>

Varainsiirtoverotuksen ja perintö- ja lahjaverotuksen osalta tilanne on ollut jossain määrin ongelmallinen. Sama koskee kiinteistöverotusta. Toivottavasti nämä verolajit saisivat tieteellisessä katsannossa enemmän huomiota osakseen jo senkin vuoksi, että asianmukainen tieteellinen keskustelu muun muassa eri tulkintavaihtoehdoista ja varainsiirtoveron ja perintö- ja lahjaveron kehittämisestä olisi mahdollista.<sup>21</sup> Toki artikkeleita ja muita esityksiä on jonkin verran,

15. Verohallinto on toisaalta merkittävästi lisännyt tietotuotantoaan erilaisilla ohjeilla ja kannanotoilla. Tätä on pidettävä myönteisenä; yhä useampaan kysymykseen löytyy jo nyt vastaus Verohallinnon omilta sivuilta. Sivujen käyttö vaatii kuitenkin jonkinlaista asiantuntemusta ja harjaantumista. Ne eivät korvaa hyvin toimitettuja käsikirjoja.

16. Esimerkkinä voidaan mainita *Pekka Nykänen – Timo Räbinä*: Yksityshenkilöiden luovutusvoittojen verotus. Talentum 2013 ja *Matti Myrsky – Timo Räbinä*: Henkilökohtaisen tulon verotus. Talentum 2014.

17. Ks. esim. *Edward Andersson – Seppo Penttilä*: Elinkeinoverolain kommentaari. Talentum 2014, *Matti Myrsky – Marianne Malmgrén*: Elinkeinotulon verotus. Talentum 2014 ja *Jaakko Ossa*: Yritystoiminnan verotus. Kauppakamari 2014.

18. Ks. näiden osalta esim. *Raimo Immonen*: Yritysjärjestelyt. Talentum 2015 ja *Raimo Immonen – Juha Lindgren*: Onnistunut sukupolvenvaihdos. Talentum 2013.

19. Ks. esim. *Matti Kukkonen – Risto Walden*: PK-yrityksen verosuunnittelu. Talentum 2012.

20. Perusteoksina voidaan pitää *Matti Myrsky – Timo Räbinä*: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Talentum 2015 ja *Kristiina Äimä*: Veroprosessioikeus. Sanoma Pro 2011.

21. Perusteoksena ja useampana painoksena ilmestyneenä voidaan mainita *Pertti Puronen*: Perintö- ja lahjaverotus. Talentum 2011.

mutta lukumääräisesti niitä on aika vähän. Erityisesti tämä koskee varainsiirtoverotusta.

Arvonlisäverotuksen osalta tilanne on kohtuullinen;<sup>22</sup> aktiivisten tutkijoiden määrä on toistaiseksi kuitenkin varsin pieni. Arvonlisäverotus on omaa erityisasiantuntemustaan edellyttävä verolaji puhumattakaan erityisistä kulu- tusveroista, kuten valmisteveroista, minkä vuoksi tutkimusresursseja ja tutki- muksia olisi saatava lisää. Asiaa korostaa arvonlisäverotuksen ja pitkälti myös valmisteverotuksen kuuluminen harmonisoidun lainsäädännön alaan.<sup>23</sup>

Eri lähestymistapojen osalta voidaan todeta, että oikeusdogmaattinen ote on valtavirtatutkimusta. Tämä johtuu siitä, että voimassa olevan oikeuden sel- vittäminen jatkuvasti muuttuvassa lainsäädäntöympäristössä on sen verran vaativaa ja aikavievää, ettei tutkimuksellista ”ylijäämää” muuntyyppisiin tutki- musotteisiin jää. Kysymys on samalla huomattavista yritystaloudellisista ja kan- santaloudellisistakin intresseistä. Utta lainsäädäntöä luotaessa myös lähdetään siitä, mikä kulloinkin on voimassa olevan oikeuden mukainen tilanne. Myös tutkimustraditiolla on merkitystä.

Vero-oikeushistorian osalta tutkimuspanos on toistaiseksi ollut vähäistä,<sup>24</sup> mutta muutosta on kuitenkin luvassa.<sup>25</sup> Kovin suurta ei tutkimuspanos ole ollut myöskään vertailevan vero-oikeustieteen osalta.<sup>26</sup> Sama koskee oikeussosiolo- gista tai oikeuspsykologista tutkimusotetta. Myös empiirinen tutkimus on ollut varsin vähäistä. Nämä ovat enemmänkin olleet eräänlaisia ”oheistuotteita” alan esityksissä. Erityisesti viime vuosikymmeninä tapahtunut kehitys on kuitenkin korostanut näiden muiden lähestymistapojen merkitystä. Kiinnostus yleisiin oppeihin eli vero-oikeudelliseen perustutkimukseen on onneksi ollut viriämäs- sä.<sup>27</sup>

22. Tärkeä perusteos on *Leila Juanto – Petri Saukko*: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Talentum 2014.

23. Valmisteverotuksemme osalta voidaan mainita suppea *Kari Kurkioja – Timo Sneek*: Valmisteverotus Suomessa. Lakimiesliiton Kustannus 2012.

24. Suomesta esimerkiksi puuttuu historialliskriittistä vero-oikeustutkimusta suurten veroratkai- sujen osalta. Suurten veroreformien seuraukset, vaikutukset ja eri toimijoiden vaikutusten arviointi odottavat tieteellistä selvittämistä.

25. Toistaiseksi ainoana uudempana esityksenä voidaan mainita *Esko Linnakangas*: Historiallinen verokirja. 2014. Teos on saatavilla *Open access* -periaatteella netissä: [http://www.helsinki.fi/oikeustiede/tutkimus\\_ja\\_julkaisut/julkaisut/forum\\_iuris/sahkoiset\\_julkaisut/Linnakangas\\_Historiallinen\\_verokirja.pdf](http://www.helsinki.fi/oikeustiede/tutkimus_ja_julkaisut/julkaisut/forum_iuris/sahkoiset_julkaisut/Linnakangas_Historiallinen_verokirja.pdf). Olen arvioinut teoksen Verotus-aikakausikirjan numerossa 1/2015.

26. Ks. kuitenkin *Reijo Knuutisen* väitöskirja *Muoto ja sisältö vero-oikeudessa – erityistarkaste- lussa rahoitus- ja sijoitusinstrumentit*. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2009.

27. Ks. näiden osalta esim. *Matti Myrsky*: Ennakkopäätökset verotuksessa. Talentum 2011 ja *Kalle Määttä*: Verolakien tulkinta. Edita 2014. Myös *Reijo Knuutisen* tutkimus *Verotus ja yrityk- sen yhteiskuntavastuu*. Lakimiesliiton Kustannus 2014 voidaan lukea perustutkimukseen alaan kuuluvaksi.

Usein erityisesti väitöskirjoissa oikeudellisen tutkimuksen erilaiset lähestymistavat ovat tavalla tai toisella esillä. Jonkin verran muiden tieteenalojen, lähinnä taloustieteiden, hyväksikäyttöä voidaan havaita eräissä töissä, mutta se on melko vähäistä. Monitieteisyydestä ei voida puhua eikä varsinaisia tutkimusryhmiäkään liene muodostunut. Yleisesti ottaen tieteellinen keskustelu vero-oikeustieteen piirissä ei ole ollut kovin suurta.

Veropolitiikka on eri töissä kuitenkin yhä useammin mukana, mitä voidaan pitää myönteisenä; keskustelu on tullut selvästi aikaisempaa monipuolisemmaksi. Keskustelu lainsäätäjän kanssa on hyvin tärkeää, ja se on myös osa yliopistolaitoksessa työskentelevien tieteenharjoittajien niin sanottua kolmatta tehtävää. Tilaa ja tarvetta on.<sup>28</sup> Joka tapauksessa on olennaista, että myös Suomen kokoisessa maassa on useampia samaa aihetta koskevia teoksia monipuolisen keskustelun ylläpitämiseksi ja tiedontarpeen tyydyttämiseksi.<sup>29</sup>

Muiden oikeudenalojen tutkimusta hyödynnetään tai jopa tehdään.<sup>30</sup> Yhä useammat relevantit ongelmat ovat sellaisia, että niiden käsittely ei ole mahdollista keskittymällä kapeasti vain yhteen oikeudenalaan. Vaikka aurattaisiin kuinka syvältä tahansa, tämä ei aina välttämättä takaa sitä, että tutkimuksen tulokset myös koko yhteiskunnan kannalta olisivat merkittäviä ja vaikuttavia.

Vero-oikeuden kokonaisjärjestelmä on muuttunut entistä sumeammaksi ja vaikeammin hallittavaksi. Euroopan unionin lainsäädännön ja tuomioistuimen ratkaisujen merkitys on suuri ja kasvava;<sup>31</sup> kehitys kohti keskeisesti oikeustapauksiin pohjautuvaa järjestelmää on jatkunut jo kauan.<sup>32</sup> Tätä kehitystä ei voida pitää myönteisenä seikkana. Se aiheuttaa käytännöllisten kysymysten lisäksi myös suuria periaatteellisia ongelmia. Tutkimuksellisen spektrin laajentamista edellyttää ennen kaikkea se, että yhteiskunnalliset muutokset aiheuttavat uusia ongelmia, joiden olisi hyvä näkyä eksplisiittisemmin myös vero-oikeudellista tutkimusta koskevinä kysymyksenasetteluina. Hyvin tärkeää olisi myös

28. Veropoliittista keskustelua käyvät myös monet taloustieteilijät.

29. Esimerkkinä voidaan mainita *Matti Myrsky*: Suomen veropolitiikka. Talentum 2013 ja siinä mainitut muut teokset.

30. Hyvänä esimerkkinä tältä osin voidaan mainita *Antti Kolehmainen – Timo Räbinä*: Jäämistösuunnittelu. Talentum 2012.

31. Tämän vuoksi on tärkeää, että saatavilla on erityisesti tätä koskevia esityksiä. Ks. esim. *Marjaana Helminen*: EU-vero-oikeus. Välitön verotus. Talentum 2012. Näissäkin yhteyksissä muiden oikeudenalojen merkitys on kasvava myös vero-oikeuden kannalta. Ks. esim. *Juha Raitio*: Eurooppaoikeus ja sisämarkkinat. Talentum 2013.

32. Tärkeänä voidaankin pitää ratkaisujen kommentaariteosten saantia. Ks. esim. *Seppo Penttilä (toim.) – Markku Järvenoja – Heidi Katajainen – Jarno Laaksonen – Tomi Pitkänen – Johanna Tamminen – Tomi Viitala – Martti Virolainen – Kristiina Äimä*: Yritysverotus – EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta. KHT pro 2013.

saada enemmän empiiristä tietoa verojärjestelmän toiminnasta.<sup>33</sup> Verolakien valmistelu kaipaisi lisäksi systemaattisempaa kriittistä tutkimusta.<sup>34</sup>

## 5. Lopuksi

Kokonaisuutena katsoen verotusta koskeva tieteellinen aktiviteetti on ollut varsin hyvä; verotusta koskevia esityksiä ei maassamme ole silti edelleenkään liikaa. Tämän vuoksi jokainen uusi teos on tervetullut. Alati muuttuva lainsäädännöllinen tilanne aiheuttaa myös jo pelkästään olemassa olevien esitysten jatkuvan päivittämistarpeen.

Vero-oikeudellinen tutkimuksemme on ollut pitkälti luonteeltaan perinteistä oikeusdogmaattista tutkimusta, mutta painopiste on siirtymässä edelleen kansainvälisen verotuksen, eurooppaverotuksen ja veropoliittisen tutkimuksen suuntaan. Tämä on hyvin perusteltua. Globaali talous ja jäsenyytemme EU:ssa luovat koko ajan suuria ratkaistavia ongelmia, joihin myös tämän oikeudenalan kuten muunkin oikeustutkimuksemme tulisi pyrkiä vastaamaan.<sup>35</sup>

Yhteiskunnallisella kehityksellä on aina ollut heijastusvaikutuksia finanssioikeudellisen tutkimuksemme kannalta. Vaikutukset ovat kohdistuneet aiheiden valintaan ja tutkimusten kysymyksenasetteluun. Yhteistä on kuitenkin ollut se, että kysymys on yleensä ollut ajankohtaisesta ja yhteiskunnallisesti merkittävästä tutkimusteemasta. Näin tutkimukset ovat samalla voineet palvella poliittista päätöksentekoa, ja ne ovat mahdollistaneet myös tutkijoiden osallistumisen lähinnä veropoliittiseen keskusteluun.

Tutkimustyössä saattaa vastaisuudessa korostua usean eri alan tutkijan yhteistoiminta laajempien tutkimushankkeiden puitteissa, eikä tutkimus nojaudu

33. Koska verotus liittyy ihmisten taloudelliseen käyttäytymiseen, erityisesti ihmisten käyttäytymistä koskevat tieteet, kuten psykologia ja sosiaalipsykologia, ovat avainasemassa.

34. Suomesta ainakin verolainsäädännön osalta puuttuu sellaista lainsäädännön systemaattista seurainta ja arviointia, joka jo demokratian toimivuuden kannalta olisi tarpeellista. Arvioitaessa hallituskauden tuloksia vaalien lähestyessä on aina olemassa suuri riski, että tulokset hukkuvat poliittisen retoriikan ja valtakamppailun alle.

35. Esimerkkinä voidaan mainita BEPS (base erosion and profit shifting) -hankkeen merkitys. Kysymyksessä on OECD:n toimintasuunnitelma, jolla torjutaan kansainvälisten yritysten veropohjan murentamiseen tähtäviä voitonsiirtoja. Toimintasuunnitelmassa on 15 toimenpidettä, joilla veropohjan rapautumista pyritään torjumaan. Taustalla on G20-maiden yhteinen poliittinen tahto turvata julkisen talouden rahoitus verotuloilla. Suurimmassa osassa tapauksista verosuunnittelu on laillista, eikä BEPS ole yksittäisten yritysten aiheuttama ongelma. Enemmälti ongelmat aiheutuvat itse verolainsäädännöstä ja sopimuksista. Tähän pyritään saamaan ratkaisu valtioiden välisellä yhteistyöllä. BEPS-projektin julkaisemat suositukset (<http://www.oecd.org>).

siinä määrin yksittäisiin tieteenharjoittajiin, kuten tähän asti on ollut asianlaita. Suurempaa tieteidenvälisyyttä edellyttää ennen kaikkea se, että yhteiskunnalliset muutokset aiheuttavat jatkuvasti sellaisen tutkimuksen tarvetta, jossa eri yhteiskuntatieteet toimisivat ”yhdessä”. Uusi orientoituminen antaisi myös mahdollisuuden osallistua uudella tavalla kansainväliseen keskusteluun.

Kun uudet ratkaistavat kysymykset vaativat yhä enemmän muutakin kuin perinteistä lainopillista tutkimusotetta, seurauksena on muiden oikeudellisten lähestymistapojen kasvava tarve. Esimerkiksi perustutkimus avaa näkymiä muihin verotusta koskeviin tieteisiin päin ja edellyttää läheistä yhteistyötä niiden kanssa. Riittävän perustutkimuksen pohjalta myös relevantin veropoliittisen tutkimuksen tekeminen on mahdollista. Perustutkimuksen piiriin kuuluvat kysymyksenasettelut ovat tärkeitä siksi, että yhä nopeampana jatkuvat yhteiskunnalliset muutokset ja kansainvälinen kehitys aiheuttavat jatkuvasti uusia ratkaistavia ongelmia, joiden ratkaisemisessa verolainsäädännöllä on keskeinen merkitys. Tutkimuksen tulisi asettaa enemmän näihin liittyviä kysymyksiä.

Keskeisten kysymysten esille nostamista korostaa myös se, että verotusta koskeva sääntelyjärjestelmä on muuttunut entistä vaikeammin hallittavaksi johtuen erityisesti Euroopan unionin piirissä tapahtuvasta kehityksestä. Tutkimuksellisen konseptin laajentaminen ja vero-oikeuden avautuminen antaisivat myös paremmat mahdollisuudet kehittää nykyisentyypistä vero-oikeudellista tutkimusta varsinaiseksi vero-oikeustutkimukseksi, jolloin muiden tutkimusotteiden kuin oikeusdogmatiikan rooli korostuu. Yhteiskuntien muuttuessa yhä kiihtyvässä tahdissa staattisista järjestelmistä kohti dynaamisia ja avoimia järjestelmiä perinteiset kysymyksenasettelut oikeustieteiden piirissä muuttuvat. Oikeustiede ei ole vain staattisten asioiden tarkastelua vaan kehitysprosessien tiedostamista ja niihin vaikuttamista. Täytyy olla olemassa jäsenyöneitä viitekehiksiä ja kysymyksenasetteluja, jotka suuntautuvat tulevaisuuteen.

Haasteisiin vastaaminen edellyttää ihmistä ja yhteiskuntaa tutkivien tieteidenvälisiä tehokasta ja monipuolista yhteistyötä. Tältä pohjalta voi myös nousta tarpeellista tutkimukseen pohjautuvaa akateemista kritiikkiä harjoitettavan politiikan vastapainoksi ja elävältä kansalaisyhteiskunnalta edellytettävän keskustelun käynnistämiseksi, sillä kriittiset puheenvuorot harjoitetun politiikan osalta olisivat hyvin tarpeellisia. Verotuksessa ei näin voi olla pelkästään sen omasta kysymyksenasettelusta nousevia tavoitteita. Vero-oikeus yhtä vähän kuin muukaan juridiikan lohko ei ole ”irti” yhteiskuntaa koskevista ongelmista ja arvoista.<sup>36</sup>

36. Tyypillinen piirre vero-oikeudelle on korkea poliittisuuden aste. Kysymyshän on lopulta siitä, keneltä otetaan ja kenelle annetaan. Tämä asettaa tutkimustyön objektiivisuuden jatkuvasti koetukselle. Lukijankin on hyvä ottaa keskimääräistä kriittisempi yleisäsenne; tutkimusaiheet, kysymyksenasettelut ja tulkintakannanotot puhumattakaan oikeuspoliittisista kannanotoista heijastelevat – tavalla tai toisella – viime kädessä tutkijan omia henkilökohtaisia asenteita ja arvostuksia.



Tulevaisuuden tutkimukselliset tarpeet ovat hyvin suuret joka tapauksessa jo sen vuoksi, että julkisten sektorien taloudenpitoa koskevat järjestelmät samoin kuin verotus tulevat harmonisoitumaan aikaisempaa enemmän EU-ympäristössä. Tämä edellyttää suurta laaja-alaisuutta ja näkemystä koko finanssi-järjestelmästämmme samoin kuin laajaa tieteellistä yleissivistystä.