

Björn Forssén, oikeustieteen tohtori, asianajaja, ent. toimistopäällikkö, Tukholma

ALV-tutkimus Ruotsissa – ruotsin kielen asema

[Käännös ruotsinkielisestä artikkelista *Momsforskningen i Sverige – svenska språkets ställning*, jonka on kirjoittanut oikeustieteen tohtori, asianajaja, ent. toimistopäällikkö **Björn Forssén**, Tukholma, ja joka on julkaistu alkuperäiskielellä aikakauskirjassa **TIDSKRIFT UTGIVEN AV JURIDISKA FÖRENINGEN I FINLAND** – Suomen Lainopillisen Yhdistyksen aikakauskirja (JFT), JFT 6/2021 s. 412–447. Suomenkielinen käännös: ArthemaxX Business Services ay, Turku]

1 Johdanto

Olen kirjoittanut aiemmin JFT:ssä arvonlisäverotutkimuksesta Ruotsissa sekä siihen liittyvistä menetelmäkysymyksistä.¹ Tässä artikkelissa jatkan näkemysteni käsittelyä eri menetelmävalinnoista arvonlisäverolainsäädäntöä koskevissa tutkimuksissa Ruotsissa esittelemällä muodostamani käsityksen englannin kielen ylipainottamisesta. Osittain ilmiön syynä on se, että tutkimukset on usein tapana kirjoittaa ruotsin sijasta englanniksi, osittain se, että tutkimuksen kielenä englanti ajaa ahtaalle myös muut Euroopan unionin (EU) viralliset kielet. Näitä näkökohtia kutsun tässä artikkelissa Ruotsin arvonlisäverotutkimuksen kielikysymykseksi.

Arvonlisävero (ALV) on vero, jossa alan EU-lainsäädäntö ohjaa EU:n jäsenvaltioiden kansallisen lainsäädännön sisältöä. Tilanne on ollut tämä vuodesta 1995 esimerkiksi Suomessa ja Ruotsissa, jotka liittyivät silloin EU:hun yhdessä Itävallan kanssa. Nämä kolme maata hakivat EU-jäsenyyttä Efta-maan² Norjan kanssa, mutta vuonna 1994 norjalaiset äänestivät EU-jäsenyyttä vastaan. Norjalaiset olivat tehneet saman päätöksen myös vuonna 1972, kun taas Tanska, Yhdistynyt kuningaskunta (Iso-Britannia ja Pohjois-Irlanti) sekä Irlanti liittyivät Euroopan talousyhteisöön (ETY) vuonna 1973.³

Ranskasta, italiasta, hollannista ja saksasta tuli EU-kieliä – tai ETY-kieliä – kun Euroopan yhteisö perustettiin vuonna 1958. Virallisten kielten lukumäärä on lisääntynyt aina, kun EU on saanut uusia jäseniä. Tällä hetkellä EU:ssa on 24 virallista kieltä. Kaikilla EU:ssa asuvilla tai EU:n kansalaisilla on oikeus valita, millä EU-kielillä he haluavat asioida EU:n toimielinten kanssa, ja näiden on vastattava samalla kielellä.⁴ Myös tanska, englanti, suomi ja ruotsi kuuluvat 24 viralliseen EU-kieleen. Tanskasta ja englannista tuli

¹ Katso Björn Forssén, *Momsforskningen i Sverige – metodfrågor*. JFT 6/2020, s. 716–757 (Forssén 2020a). Forssén 2020a on saatavana kokonaisuudessaan osoitteessa www.forssen.com.

² Efta: Euroopan vapaakauppaliitto, englanniksi *European Free Trade Association* (EFTA).

³ ETY perustettiin Rooman sopimuksella 1958, ja sen korvasi Euroopan yhteisö (EY) vuonna 1993 Maastrichtin sopimuksella, jonka yhteydessä myös EU muodostettiin. Joulukuun 1 päivänä vuonna 2009 voimaan tulleella Lissabonin sopimuksella EU (eli ”unioni”) korvasi EY:n.

⁴ Vrt. EU:n kotisivuilta: EU-kielet, <https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-languages_fi> ja Euroopan oikeusasiamiehen kielipolitiikka, <<https://www.ombudsman.europa.eu>> (viitattu 6.9.2021). Vrt. myös Euroopan unionin perusoikeuskirjan 41 artiklan 4 kohta, Euroopan unionista tehdyn sopimuksen (SEU) 55 artiklan 1 kohta sekä Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 20 artiklan 2 kohdan d alakohta sekä 24 artiklan neljäs kohta.

ETY:n virallisia kieliä vuonna 1973, kun Tanska, Yhdistynyt kuningaskunta ja Irlanti liittyivät Euroopan talousyhteisöön. Suomesta ja ruotsista tuli EU:n virallisia kieliä vuonna 1995, kun Suomi ja Ruotsi liittyivät EU:hun. Yhdistynyt kuningaskunta erosi EU:sta 31 päivänä tammikuuta 2020. Siirtymäkausi päättyi vuodenvaihteessa 2020/2021, ja samalla EU:n jäsenvaltioiden määrä väheni 28:sta nykyiseen 27:ään (EU27). Englanti on silti yhä EU:n virallinen kieli, koska se on jäsenvaltioista Irlannin ja Maltan virallinen kieli.

EU:n säädökset koskevat joissakin tapauksissa koko ETA-aluetta (Euroopan talusalue), eivätkä siis pelkkiä EU:n jäsenvaltioita vaan myös muita ETA-maita, eli kolmea Efta-maata: Norjaa, Islantia ja Liechtensteinia. Lisäksi esimerkiksi sosiaaliturvajärjestelmien yhteensovittamisesta annettu asetus (EY) N:o 883/2004 on EU-säädös, jota ei sovelleta vain ETA-maissa, vaan 1 päivästä kesäkuuta 2002 lähtien se on koskenut myös Sveitsiä,⁵ joka on neljäs Efta-maa ja joka ei ole EU:n jäsenvaltio eikä kuulu ETAan. EU-oikeus ei siis vaikuta vain EU:n jäsenmaihin, vaan se voi vaikuttaa koko ETA-alueeseen ja myös kaikkiin Efta-maihin. Siksi käsitykseni mukaan EU:ta oikeusjärjestyksenä tulisi katsoa laajemmasta eurooppaoikeudellisesta näkökulmasta, joka sisältää EU:n jäsenmaat ja neljä Efta-maata, rajoittumatta pelkästään EU:n jäsenvaltioihin. Tässä mielessä oikeuslähteen kannalta on myös kiintoisaa, että Eftalla on oma tuomioistuimensa (Eftan tuomioistuin) – niin kuin EU:lla ja Euroopan neuvostolla on kummallakin oma tuomioistuimensa (Euroopan unionin tuomioistuin ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuin).

Ruotsin, Suomen ja Tanskan tulisi yhdessä Norjan ja Islannin kanssa olla laajemmassa eurooppaoikeudellisessa näkökulmassa kiinnostuneita ruotsin ja tanskan aseman edistämisestä EU:n virallisina kielinä, sillä ruotsi ja tanska kuuluvat pohjoismaisten kielten ryhmään norjan, islannin ja fäärin kielten kanssa. Tästä näkökulmasta Pohjoismaiden neuvoston tulisi kiinnostua myös suomen aseman vahvistamisesta EU:n virallisena kielenä. Väitöskirjani ”Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier” (”Arvonlisäveron vero- ja maksuvelvollisuus yksinkertaisissa yhtiöissä ja laivanisännöintiyhtiöissä”) parissa tekemässäni työssä sain apua Helsingin yliopiston Kenneth Hellsteniltä suomenkielisen materiaalin etsimisessä sekä suomenkielisen aineiston kääntämisessä ruotsiksi muun muassa Petri Saukon tutkimuksesta.⁶ Käytin Suomen

⁵ 1 päivänä kesäkuuta 2002 Sveitsi liittyi sosiaaliturva-asetukseen (ETY) N:o 1408/71, joka edelsi asetusta (EY) N:o 883/2004.

⁶ Petri Saukko, Arvonlisäveroryhmät. (ruots. Mervärdesskattegrupper). Edita publishing Oy 2005 (Saukko 2005). Vrt. s. 35 teoksessa Björn Forssén, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Örebro Studies in Law 4/2013 (väitöskirja) (Forssén 2013). Forssén 2013 on saatavana kokonaisuudessaan DiVA-tietokannassa (www.diva-portal.org) ja osoitteessa www.forssen.com. Viides väitöskirjan painos (2019) ja siitä tekemäni englanninkielinen käännös (2019), Tax and payment liability to VAT in joint ventures and shipping partnerships, Fifth edition (omakustanteinen), ovat saatavana kokonaisuudessaan osoitteessa www.forssen.com ja

arvonlisäverolakia AVL 30.12.1993/1501 vertailussa Ruotsin arvonlisäverolainsäädäntöön (1994:200, ML-laki).⁷ Suomen arvonlisäverolaista tutustuin viralliseen ruotsinkieliseen kieliversioon.⁸

2 Arvonlisäverosta Ruotsissa tehdyt väitöskirjat, joita kommentoidaan kielikysymyksen osalta

2.1 Ruotsin arvonlisäverotutkimuksen jaottelu kahteen menetelmälliseen pääväylään

Forssén 2020a:ssa kirjoitin, kuten edellä mainittiin, Ruotsin arvonlisäverotutkimuksesta menetelmäkysymyksiin liittyen, ja kävin läpi 11 tutkimusta vuodesta 1994 vuoteen 2020.⁹ Kymmenen näistä on väitöskirjoja ja yksi on lisensiaatintutkimus, joihin omat tutkimukseni lukeutuvat: lisensiaatintutkimukseni (vuodelta 2011)¹⁰ ja Forssén 2013.

Näiden 11 tutkimuksen menetelmällisessä katsauksessani tein jaottelun kahteen pääväylään, jotka ovat seuraavat:

- vertailevan menetelmän soveltaminen tai oikeusdogmaattisen menetelmän soveltaminen täydennettynä vertailevalla menetelmällä (pääväylä 1) ja
- ainoastaan oikeusdogmaattisen menetelmän soveltaminen (pääväylä 2).¹¹

Forssén 2020a:ssa jätin käsittelemättä yhden Ruotsissa arvonlisäverolaista tehdyn väitöskirjan, joka oli Mariya Senyk, Territorial Allocation of VAT in the European Union: Alternative approaches towards VAT allocation and their application in the internal market, Department of Business Law, School of Economics and Management,

painetut versiot Kuninkaallisessa kirjastossa Tukholmassa ja Lundin yliopistollisessa kirjastossa.
Arvonlisäveroryhmät, ruotsiksi *Mervärdeskattegrupper* – vrt. Forssén 2013, s. 54.

⁷ Selvennän muun muassa Suomen ja Ruotsin arvonlisäverolakien eroja teoksessa Björn Forssén, Om rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt – den finska och svenska mervärdeskattelagen i förhållande till EU-rätten. JFT 1/2019, s. 61–70 (Forssén 2019). Forssén 2019 on saatavana kokonaisuudessaan kotisivuillani osoitteessa www.forssen.com.

⁸ Vrt. Forssén 2013, s. 35.

⁹ Ks. Forssén 2020a, s. 732 ja 733, jossa luettelen nämä 11 tutkimusta.

¹⁰ Björn Forssén, Skattskyldighet för mervärdeskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdeskattelagen. Jure Förlag AB 2011 (lisensiaatintutkimus) (Forssén 2011). Forssén 2011 on saatavana kokonaisuudessaan DiVA-tietokannassa (www.diva-portal.org) ja osoitteessa www.forssen.com.

¹¹ Vrt. Forssén 2020a, s. 739–747.

Lund University, Lund 2018, (Senyk 2018). Arvonlisäverolainsäädännöstä Ruotsissa kirjoitettuja väitöskirjoja oli siis 12 vuonna 2020.

2.2 Tutkimustuloksen positiiviset tai negatiiviset tendenssit menetelmävalinnan mukaan

Forssén 2020a:ssa totesin seuraavat tendenssit menetelmävalinnan merkityksestä sille, tuleeko tutkimustuloksesta käyttökelpoinen lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa unionin arvonlisäveroalan oikeuden ja etenkin EU:n arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) onnistuneen täytäntöönpanon osalta:

- Pääväylän 1 täytäntöönpanokysymyksen tendenssi on positiivinen odotetun tutkimustuloksen osalta, kun sovelletaan vertailevaa menetelmää ja sisäistä näkökulmaa unionin oikeuteen arvonlisäveroalalla, eli kun vertailu käsittelee arvonlisäverolainsäädäntöä eri EU-maissa. Tendenssi on myös positiivinen, kun oikeusdogmaattista menetelmää täydennetään vertailevalla menetelmällä. Sitä vastoin tendenssi on negatiivinen, kun EU:n arvonlisäverosäädöksiä tarkastellaan ulkoisesta näkökulmasta ja vertailua tehdään ainoastaan kolmansiin maihin, joilla on VAT- tai GST-järjestelmä.¹²
- Pääväylän 2 täytäntöönpanokysymyksen tendenssi on negatiivinen odotetun tutkimustuloksen osalta, kun sovelletaan ainoastaan oikeusdogmaattista menetelmää, joka on tai ei ole se, mitä kuvailen puhtaan oikeusdogmaattiseksi menetelmäksi.¹³

Senyk 2018 ei ole mukana Forssén 2020a:ssa, mutta se ei muuta mitenkään sovellettujen menetelmien jakoa pääväyliin, ja lasken tämän väitöskirjan kuuluvaksi pääväylään 2.

¹² Vrt. Forssén 2020a, s. 748-750. VAT, value-added tax, arvonlisäveron lyhenne englanniksi. GST, lyhenne sanoista Goods and Services Tax.

¹³ Vrt. Forssén 2020a, s. 750-752.

2.3 Tutkimustuloksen positiiviset tai negatiiviset tendenssit täytäntöönpanokysymyksessä eri menetelmävalintojen osalta sekä tutkimusten kielivalinta

Tähän asti arvonlisäverolainsäädännöstä Ruotsissa kirjoitetut tutkimukset on laadittu ruotsiksi tai englanniksi, ja nähdäkseni Ruotsin yliopistojen ja korkeakoulujen asenne vaikuttaa olevan sellainen, että tutkimuksen kirjoittamisen englanniksi katsotaan kompensoivan menetelmällisiä puutteita. Tässä osiossa kerron näkemyksistäni siitä, kuinka kyseisten tutkimusten menetelmävalinnan voidaan odottaa tuottavan tutkimustuloksen myönteisen tai kielteisen tendenssin täytäntöönpanokysymyksessä. Tarkoitin tällä todennäköisyyttä sille, että tietty menetelmävalinta tekee tutkimustuloksesta käyttökelpoisen lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa täytäntöönpanokysymyksessä. Tämän määrittelen ”positiiviseksi tendenssiksi” tai ”negatiiviseksi tendenssiksi” jäljempänä tehdyssä jaottelussa, jossa tutkimukset on jaettu kahteen pääväylään menetelmävalinnan mukaan.

Jokaisen tutkimuksen osalta ilmoitan myös, onko se laadittu ruotsiksi vai englanniksi. Osioissa 2.5.1–2.5.4.2 kommentoin pääpiirteittäin käsitystäni tutkimusten tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä eri menetelmävalintojen osalta kahden pääväylän mukaan ja suhteutan sen kielikysymykseen. Sitten otan esiin aiheen, jota osiossa 1 kutsun kielikysymykseksi Ruotsin arvonlisäverotutkimuksessa, eli kuvailen tendenssien pohjalta englannin kielen ylipainotusta. Sen katson vallitsevan tutkimuksessa osittain siksi, että tutkimukset kirjoitetaan englanniksi mieluummin kuin ruotsiksi, ja osittain siksi, että englanti syrjäyttää EU:ssa myös muita virallisia kieliä.

Pääväylä 1

- Björn Westberg, Nordisk mervärdesskatterätt – behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar, Juristförlaget JF AB 1994. (Westberg 1994).
- Sovellettu menetelmä: *vertaileva*. ”Positiivinen tendenssi”.¹⁴ Väitöskirja on laadittu ruotsiksi Tukholman yliopiston oikeustieteelliselle tiedekunnalle.

¹⁴ Vaikka Westberg 1994 on kirjoitettu huhtikuussa 1994 eli ennen kuin Ruotsi liittyi EU:hun vuonna 1995, siinä ei tarkastella pelkästään pohjoismaista näkökulmaa arvonlisäverolainsäädäntöön, vaan myös EY-oikeuden sääntöjä, jotka mainitsen Forssén 2020a:ssa (s. 736). Siksi en käsittele Westberg 1994:ää erikseen tässä artikkelissa, vaan lasken sen kuuluvan pääväylään 1 kielikysymyksen arvioinnin yhteydessä.

-
- Eleonor Alhager (nykyään Kristoffersson), Mervärdesskatt vid omstruktureringar. Iustus förlag 2001 (Alhager 2001).
 - Sovellettu menetelmä: *oikeusdogmaattinen menetelmä täydennettynä vertailevalla menetelmällä*. ”Positiivinen tendenssi”. Väitöskirja on laadittu *ruotsiksi* Jönköpingin kansainvälisen kauppakorkeakoulun oikeustieteiden laitokselle.
 - Pernilla Rendahl, Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies. IBFD 2009. (Rendahl 2009).¹⁵
 - Sovellettu menetelmä: *vertaileva*, mutta EU:n arvonlisäveroalan säädöksiä tarkastellaan *ulkoisesta näkökulmasta* vertailemalla lainsäädäntöä ainoastaan kolmansiin maihin. ”Negatiivinen tendenssi”. Väitöskirja on laadittu *englanniksi* Jönköpingin kansainvälisen kauppakorkeakoulun oikeustieteiden laitokselle.
 - Mikaela Sonnerby, Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet. Norstedts Juridik AB 2010 (Sonnerby 2010).
 - Sovellettu menetelmä: *oikeusdogmaattinen menetelmä täydennettynä vertailevalla menetelmällä*. ”Positiivinen tendenssi”. Väitöskirja on laadittu *ruotsiksi* Uppsalan yliopiston oikeustieteiden laitokselle.
 - Forssén 2011 ja Forssén 2013.¹⁶
 - Sovellettu menetelmä: *oikeusdogmaattinen menetelmä täydennettynä vertailevalla menetelmällä*. ”Positiivinen tendenssi”. Tutkimukset on laadittu *ruotsiksi* Örebron yliopiston oikeustieteen, psykologian ja sosiaalityön laitokselle (JPS).
 - Marta Papis-Almansa, Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GST Systems. Lund University 2016 (Papis-Almansa 2016).
 - Sovellettu menetelmä: *oikeusdogmaattinen menetelmä täydennettynä vertailevalla menetelmällä*. Tutkija on puolalainen eikä ruotsi ole hänen äidinkiensä,¹⁷ joten väitöskirja on ymmärrettävästi laadittu *englanniksi*, jota ymmärretään hyvin Ruotsissa,

¹⁵ Väitöskirja on vuodelta 2008. Viitataan tässä artikkelissa julkaistuun kirjaan: Rendahl 2009.

¹⁶ Forssén 2020a:ssa käsitellään Forssén 2011:tä ja Forssén 2013:a osittain erikseen osiossa 4.3, ja osittain yhdessä joidenkin muiden käsiteltyjen väitöskirjojen kanssa. Tässä artikkelissa lasken menetelmävalinnan perusteella Forssén 2011:n ja Forssén 2013:n kuuluviksi pääväilyään 1 kielikysymyksen arvioinnin yhteydessä.

¹⁷ Tieto perustuu yliopistonlehtori Marta Papis-Almansan kanssa käymääni sähköpostinvaihtoon 27.8.2021.

koska englannin kieli on saanut Ruotsin koulujärjestelmässä vahvan aseman. EU:n arvonlisäveroon liittyvää oikeussäännöstöä tarkastellaan kuitenkin *ulkoisesta näkökulmasta* vertaamalla sitä ainoastaan kahden EU:n ulkopuolisen maan oikeussäännöstiin. ”Negatiivinen tendenssi”. Väitöskirja laadittiin Lundin yliopiston kauppaoikeuden laitokselle (Lundin yliopiston kauppakorkeakoulu)

Pääväylä 2

- Jesper Öberg, *Mervärdesbeskatning vid obestånd*. Toinen painos. Norstedts Juridik AB 2001 (Öberg 2001).¹⁸
 - Sovellettu menetelmä: *oikeusdogmaattinen*. ”Negatiivinen tendenssi”.¹⁹ Väitöskirja on laadittu *ruotsiksi* Tukholman yliopiston oikeustieteelliselle laitokselle.
- Oskar Henkow, *Financial Activities in European VAT A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities*. Kluwer Law International 2008 (Henkow 2008).²⁰
 - Soveltua menetelmää kuvailen *puhtaan oikeusdogmaattiseksi*. ”Negatiivinen tendenssi”. Väitöskirja on laadittu *englanniksi* Lundin yliopiston kauppaoikeuden laitokselle.
- Senyk 2018.
 - Sovellettu menetelmä: *oikeusdogmaattinen*. ”Negatiivinen tendenssi”. Väitöskirja on laadittu *englanniksi* Lundin yliopiston kauppaoikeuden laitokselle.
- Mikael Ek, *Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten*. Iustus Förlag AB 2019 (Ek 2019).
 - Sovellettu menetelmä: *oikeusdogmaattinen*. ”Negatiivinen tendenssi”. Väitöskirja on laadittu *ruotsiksi* Uppsalan yliopiston oikeustieteiden laitokselle.
- Giacomo Lindgren Zucchini, *Composite Supplies in the Common System of VAT*. Örebro Studies in Law 14/2020 (Lindgren Zucchini 2020).²¹

¹⁸ Väitöskirja on vuodelta 2000. Viitataan tässä artikkelissa julkaistuun kirjaan: Öberg 2001.

¹⁹ Forssén 2020a:ssa mainitsen (s. 738), että Öberg 2001 ei ole ollut merkittävässä osassa tutkimushankkeessani, koska unionin oikeutta käsitellään väitöskirjassa niukalti. En käsittele Öberg 2001:tä erikseen tässä artikkelissa, vaan lasken väitöskirjan kuuluvaksi pääväylään 2 kielikysymyksen arvioinnin yhteydessä.

²⁰ Väitöskirja on vuodelta 2007. Viitataan tässä artikkelissa julkaistuun kirjaan: Henkow 2008.

- Soveltua menetelmää kuvailen *puhtaan oikeusdogmaattiseksi*. ”Negatiivinen tendenssi”. Väitöskirja on laadittu *englanniksi* Örebron yliopiston oikeustieteen, psykologian ja sosiaalityön (JPS) laitokselle.

2.4 Täytäntöönpanokysymyksellä tarkoitetaan kansallisen arvonlisäverolainsäädännön ja arvonlisäverodirektiivin välisen normikonkurrenssin tunnistamista ja ratkaisemista

Forssén 2020a:n aluksi mainitsin käsitteleväni artikkelissa sitä, miten Ruotsissa tehdään tutkimusta normikonkurrenssin problematisoinnista. Normikonkurrenssi syntyy, jos yhtä tai useampaa arvonlisäverodirektiivin määräystä voidaan tulkita tai soveltaa eri tavalla kuin Ruotsin kansallisen arvonlisäverolain (ML) vastaavaa säännöstä tai vastaavia säännöksiä. Tässä yhteydessä käsitelin menetelmien käyttöä analysoidakseni arvonlisäverotutkimuksessa direktiivien säännösten täytäntöönpanoa ML-laissa.²² Jaoin katsauksen menetelmien perusteella kahteen pääväylään, joita noudatan myös tässä artikkelissa, ja nyt jatkan tarkastelua siltä pohjalta, jota osiossa 1 kutsun kielikysymykseksi. Käsittelem siis jatkossa englannin kielen ylipainotusta, jonka katson tapahtuvan Ruotsin arvonlisäverotutkimuksessa osittain siksi, että tutkimukset kirjoitetaan englanniksi mieluummin kuin ruotsiksi, osittain siksi, että Englanti syrjäyttää EU:ssa myös muita virallisia kieliä.

Kysymys on siis jatkossa siitä, miten englannin kielen valintaa ruotsin sijasta on käytetty – tietoisesti tai tiedostamatta – kompensoimaan menetelmänvalinnan puutteita arvonlisäverolainsäädäntöä käsittelevien tähänastisten tutkimusten laadinnassa Ruotsissa. Palaan tässä myös yleispiirteittäin siihen, miksi osiossa 2.3 olen jakanut eri menetelmävalinnat ”positiiviseen tendenssiin” tai ”negatiiviseen tendenssiin” voidakseni määrittää, kumpaan suuntaan todennäköisyys nähdäkseni viittaa siihen, että menetelmävalinta tuottaa käyttökelpoisen tutkimustuloksen lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa täytäntöönpanokysymyksessä. Toisin sanoen, pystyvätkö he todennäköisesti tunnistamaan ja ratkaisemaan normikonkurrenssin tässä yhteydessä.

²¹ Lindgren Zucchini 2020 on saatavana kokonaisuudessaan DiVA-tietokannassa (www.diva-portal.org).

²² Vrt. Forssén 2020a, s. 716.

2.5 Väitöskirjojen kommentointi molempien pääväylien mukaisesti niissä käytettyyn menetelmään ja kielikysymykseen liittyen

2.5.1 Pääväylä 1 – Forssén 2011, Forssén 2013, Westberg 1994, Alhager 2001 ja Sonnerby 2010

2.5.1.1 Yleiskatsaus käsityksestäni kyseisten tutkimusten tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä

Forssén 2020a:ssa mainitsen, että Forssén 2011:ssä ja Forssén 2013:ssa käsittelin ensisijaisesti kysymystä siitä, määräytyykö verosubjekti ML-laissa yhtäläisesti (yhdenmukaisesti) verovelvollisuuden määritelmää käsittelevän arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan pääsäännön kanssa, ja että käytin oikeusdogmaattista menetelmää täydennettynä vertailevalla menetelmällä.²³

Forssén 2011 muodosti arvonlisäveroaihetta käsitelleen tutkimushankkeen ensimmäisen vaiheen. Siinä toteutin kansainvälisen katsauksen tekemällä kyselyn ulkomaisille verohallinnoille ja valtiovarainministeriöille tarkoitukseni arvioida, olisiko verrannollinen analyysi oikeusdogmaattisen tukena kiinnostava ja jos olisi, mitkä kolmannet maat sopisivat parhaiten vertailun pohjaksi muiden EU-maiden arvonlisäverolainsäädännön vertailun ohella.²⁴ Kyselyn avulla tehty vertailu osoitti, että ML-lain 4 luvun 1 §:n 1 momentin yhteys yhdenmukaistamattomaan tulovero-oikeuteen verosubjektin määräytymisestä arvonlisäveron yhteydessä oli ainutlaatuinen, eikä sille ollut vastaavuutta Ruotsin ulkopuolisissa arvonlisäverolainsäädännöissä, joissa arvonlisävero oli vertailukelpoinen sen kanssa, mitä arvonlisäverolla tarkoitetaan unionin oikeudessa.²⁵

Saatuani liseniaatintutkimukseni Forssén 2011 valmiiksi 15. joulukuuta 2011 jätin Ruotsin finanssiministeriölle 23. marraskuuta 2012 muistion ”Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen” (Verovelvollisen käsite – arvonlisäverolain tekninen mukautus). Muistiossa edotin, että ML-lain 4 luvun 1 §:n 1 momentin yhteys yhdenmukaistamattomaan tulovero-oikeuteen poistettaisiin verosubjektin määräytymisestä.²⁶ Tämä johti lainmuutokseen kyseisen sisällön osalta 1 päivänä kesäkuuta 2013, SFS 2013:368. (SFS = *svensk författningssamling*, Ruotsin säädöskokoelma). Muutoksen myötä pääsääntö siitä, kuka on verovelvollinen

²³ Vrt. Forssén 2020a, s. 735.

²⁴ Vrt. Forssén 2020a, s. 735, jossa viittaus Forssén 2011:een s. 71, 72, 279–297 (*Bilaga 2 – Internationell utblick*), sekä ulkomaille lähetetty kyselyni pääkysymyksestä, 349.

²⁵ Vrt. Forssén 2011, s. 72.

²⁶ Vrt. Forssén 2013, s. 49.

arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan saatettiin voimaan sanataksasti ML-lain 4 luvun 1 §:n 1 momentin ensimmäisessä lauseessa. Forssén 2019:ssä mainitsen asian ja totean samaan aikaan, että direktiivin verosubjektin nimeämistä ei ole otettu käyttöön Suomen arvonlisäverolaissa.²⁷ Näin ollen Forssén 2011:n pääkysymykseen liittyvä ehdotukseni sai hyvän vastaanoton lainsäätäjiltä.

Forssén 2020a:ssa mainitsen, että hankkeen toinen vaihe, Forssén 2013:n parissa tehty työ, käsitteli pääkysymyksenä yritysmuotoa yksinkertainen yhtiö (ruots. *enkelt bolag*) (ja laivanisännistöyhtiö, ruots. *partrederi*). Ehdotan, että tasapuolisen arvonlisäveron periaatteen nimissä Ruotsin tulisi vaatia EU:n tasolla selvennystä tällaisten oikeudellisten muotojen tapaukseen, eli sisältyvätkö muut kuin oikeussubjektit verovelvollisen määräytymiseen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan pääsäännön mukaisesti. Mainitsen siinä myös, että täydensin Forssén 2013:ssa oikeusdogmaattista menetelmää vertailevalla analyysillä, jossa vertailin Ruotsin arvonlisäverolakia (ML) ja Suomen arvonlisäverolakia (AVL). Vertailussa totesin, että yhtymät (*sammanslutningar*) ja laivanisännistöyhtiöt (*partrederier*) – jotka eivät myöskään muodosta oikeussubjektia – katsotaan verosubjekteiksi Suomen arvonlisäverolaissa, toisin kuin Ruotsin arvonlisäverolaissa ja verotusmenettelylaissa (*skatteförfarandelagen* 2011:1244, SFL), jossa yksinkertaisia yhtiöitä (ja laivanisännistöyhtiöitä) ei katsota verosubjekteiksi.

Forssén 2013:ssa olen käsitellyt edelleen Ruotsin arvonlisäverolain 6 luvun 2 §:n problematiikkaa ja tilannetta, jossa yksinkertaiset yhtiöt ja laivanisännistöyhtiöt eivät muodosta oikeussubjektia mutta niitä käsitellään eri tavoin Ruotsin kuin Suomen arvonlisäverolaissa siten, että *enkla bolag* ja *partrederier* eivät ole verosubjekteja Ruotsin arvonlisäverolaissa, mutta yhtymiä ja laivanisännistöyhtiöitä pidetään verovelvollisina Suomen arvonlisäverolaissa. Vertailua ei mainita ehdotuksessa uudeksi Ruotsin arvonlisäverolaiksi, SOU 2020:31 (SOU = *statens offentliga utredningar* eli valtion virallinen selvitys), mitä olen kommentoinut JFT:ssä.²⁸ Forssén 2020b:ssä toistin Forssén 2013:ssa ja Forssén 2019:ssä esittämäni kannan siitä, että Ruotsin ja Suomen tulisi yhdessä ottaa EU-tasolla esiin kysymys arvonlisäverolain 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan muuttamisesta siten, että kyseisissä yritysmuodoissa harjoitettava liiketoiminta voi olla verovelvollista, vaikka yritysmuodot eivät muodostakaan oikeussubjektia.²⁹ Toistin tämän näkemyksen myös Forssén 2020a:ssa,³⁰ kuten myös tässä.

Forssén 2020b:ssä kirjoitan, että SOU 2020:31:n ehdotus verovelvollisen käsitteen (ruots. *skatteskyldig*)

²⁷ Vrt. Forssén 2019, s. 63.

²⁸ Katso Björn Forssén, Synpunkter på vissa regler i förslaget till en ny mervärdesskattelag i Sverige – SOU 2020:31. JFT 3/2020 s. 388–399 (Forssén 2020b). Forssén 2020b on saatavana kokonaisuudessaan osoitteessa www.forssen.com.

²⁹ Vrt. Forssén 2020b, s. 394, Forssén 2013 s. 225 ja 226 ja Forssén 2019, s. 70.

³⁰ Vrt. Forssén 2020a, s. 736.

poistosta uudesta ML-laista ja korvaamisesta direktiivin veronmaksuvelvollisen käsitteellä on askel oikeaan suuntaan arvonlisäverodirektiivin yhdenmukaisuuden osalta. Lisäksi direktiivin verovelvollisen (ruots. *beskattningsbar person*) käsitettä käytetään muutoin uudessa arvonlisäverolaissa samaan tapaan kuin nykyisessä ML-laissa.³¹ Lakiehdotuksessa SOU 2020:31 ehdotetaan myös uuteen arvonlisäverolakiin uutta sääntöä, jonka mukaan yksinkertaisen yhtiön osaomistajan katsotaan olevan verovelvollinen (*beskattningsbar person*). *Skattskyldig*-käsitteen poistaminen on askel oikeaan suuntaan, koska yksi Forssén 2011:n sivukysymyksistä saa ratkaisun, eli kysymys D vähennysoikeuden syntymisestä, toisin kuin Forssén 2011:n sivukysymys E ongelmasta SFL-lain 7 luvun 2 §:n 2 momentissa, joka mahdollistaa usean toiminnan rekisteröitymisen arvonlisäverovelvollisiksi samalla subjektille, vaikka arvonlisäveron maksuvelvollisuutta pitää käyttää säännöksessä ehdotuksen SOU 2020:31 mukaan.³² SOU 2020:31:ssä ehdotetusta uudesta 4 luvun 16 §:stä esitän lisäksi Forssén 2020b:ssä, ettei ole järjestelmällistä säilyttää käsitettä ”*verksamhet*” (toiminta) SFL-lain 5 luvussa 2 §:ssä samaan aikaan, kun käsitettä ”*ekonomisk verksamhet*” (liiketoiminta) ehdotetaan lisättäväksi 4 luvun 16 §:ään. Henkilöyhtiölain (*lagen om handelsbolag och enkla bolag* 1980:1102) 1 luvun 3 §:n tarkoittama toiminta on nimittäin laajempi käsite kuin taloudellinen toiminta, ja jopa esimerkiksi veikkausyritys ilman taloudellista toimintaa voi muodostaa yksinkertaisen yhtiön.³³

Vaikka lainsäädännössä ja EU-tasolla ei ole käsitelty kaikkia kysymyksiä, Forssén 2011:ssä ja Forssén 2013:ssa esiin tuotujen täytäntöönpanokysymykseen liittyvien seikkojen voidaan katsoa saaneen hyvän vastaanoton lainsäätäjien keskuudessa 1 päivänä heinäkuuta 2013 tehdyn uudistuksen ja ehdotuksen SOU 2020:31 perusteella.

Forssén 2020a:ssa mainitsin, että Westberg 1994:ssä käsiteltiin pohjoismaista näkökulmaa arvonlisäverolainsäädäntöön mutta myös EY-oikeudellisia sääntöjä. Mainitsin myös, että professori Westberg jatkoi aihetta vuonna 1997 julkaisullaan ”*Mervärdesskatt – en kommentar*”, jossa arvonlisäverolainsäädäntöä koskeva EY-oikeudellinen näkökulma yhdistettiin (ruotsin)ruotsalaiseen näkökulmaan.³⁴ Tutkimustyössäni hyödyin muun muassa näistä kahdesta professori Björn Westbergin työstä, minkä mainitsen Forssén 2020a:ssa.³⁵ Voidaan kuitenkin myös mainita, että vaikka Westberg 1997:ssä tavoitteena on yhdistää arvonlisäverolainsäädännön EY-oikeudellinen näkökulma Ruotsin arvonlisäverolainsäädäntöön perustuvaan näkökulmaan, siinä esitetään, että arvonlisäverovelvollisuus voi kuulua vain ”sellaisille yhtymille, jotka ovat myös

³¹ Vrt. Forssén 2020b, s. 394 ja 395.

³² Vrt. Forssén 2020b, s. 392.

³³ Vrt. Forssén 2020b, s. 395, jossa viittaus Forssén 2013:n osioon 5.3.

³⁴ Vrt. Forssén 2020a, s. 737, jossa viittaus Björn Westbergiin, s. 17, *Mervärdesskatt – en kommentar*. Nerenius & Santérus förlag 1997 (Westberg 1997).

³⁵ Vrt. Forssén 2020a, s. 738.

oikeussubjekteja” (ruots. *sådana associationer som tillika är rättssubjekt*). Lisäksi siinä esitetään, että tätä periaatetta ei ole lausuttu lakitekstissä tai valmistelutyössä, ”mutta on pääteltävissä mm. kyseisestä yksinkertaisia yhtiöitä tai laivanisännistöyhtiöitä koskevasta lainsäädännöstä” (*men kan utläsas av bl.a. regleringen i fråga om enkla bolag eller partrederier*), ja että on kyse ”fyysisestä tai juridisesta henkilöstä, joka vastaa liiketoimesta” (*den fysiska eller juridiska personen som svarar för transaktionen*), ”kun sanotaan, että verovelvollisuus lankeaa ’sille, joka myy tuotteen tai palvelun’ jne.” (*när det sägs, att skattskyldigheten åvilar ’den som omsätter varan eller tjänsten’ etc.*).³⁶ Tässä yhteydessä totean myös Forssén 2020a:ssa, kuten Westberg 1994:ssä niin ikään esitetään, että arvonlisävero oli siihen aikaan käsitelty erittäin niukasti oikeustieteellisessä kirjallisuudessa.³⁷ Arvonlisäverolainsäädännöllisestä näkökulmasta yksinkertaisia yhtiöitä ja laivanisännistöyhtiöitä ei ole käsitelty juuri lainkaan. Tutkimustyössäni käytin muun muassa professori Nils Mattssonin väitöskirjaa vuodelta 1974.³⁸ Ainoastaan sen huomautuksessa mainitaan yksinkertaiset yhtiöt ja laivanisännistöyhtiöt (*enkla bolag och partrederier*) arvonlisäveron laskentasäännössä, nimittäin arvonlisäveroasetuksen (*mervärdesskatteförordningen* SFS 1968:430), eli ML-lakia edeltäneen lain, 6 §:n ohjeissa.³⁹ Sain Helsingin yliopistosta käänösapua suomesta muun muassa Saukko 2005:een, jossa käsitellään yhtymiä ja laivanisännistöyhtiöitä, mistä oli suuri apu Ruotsin ja Suomen arvonlisäverolain vertailuilleni (vrt. osio 1). Totesin, että unionin oikeutta pitäisi tutkia siten, että Westberg 1997:n käsitystä yksinkertaisiin yhtiöihin ja laivanisännistöyhtiöihin liittyvästä oikeustilasta ei hyväksytä kritiikittä tämän alan unionin oikeuden osalta.

Alhager 2001:ssä sovellettiin myös *oikeusdogmaattista menetelmää täydennettynä vertailevalla menetelmällä*. Vertailu tapahtui sisäisestä näkökulmasta täytäntöönpanokysymyksessä vertailemalla Ruotsin ja Saksan arvonlisäverolainsäädäntöä.⁴⁰ Totean Forssén 2020a:ssa näkökulman lisäävän todennäköisyyttä sille, että tutkimustuloksesta tulee käyttökelpoinen lainsäätäjille ja lainkäyttäjille täytäntöönpanokysymyksessä.⁴¹ Alhager 2001:ssä käsitellään muun muassa sitä, että päätös vapautuksesta arvonlisäverotuksesta yhtiön varallisuuskokonaisuuksien tai niiden osien luovutusten tapauksessa kuudennen neuvoston arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdan mukaisesti (77/388/ETY) on pantu täytäntöön eri tavalla Saksan arvonlisäverolain (*Umsatzsteuergesetz 1980 (UStG)*) 1 §:n 1a momentissa sekä Ruotsin arvonlisäverolain 3 luvun 25 §:ssä. UStG:n säännöissä määritetään direktiivin säännöksen tavoin, että tavaran luovutusta ylipäätään ei tapahdu, kun taas direktiivin säännös oli pantu täytäntöön poikkeuksena verovelvollisuudesta Ruotsin arvonlisäverolain 3 luvun 25 §:ssä. Alhager 2001 toteaa, että

³⁶ Vrt. Westberg 1997, s. 35.

³⁷ Vrt. Forssén 2020a, s. 737, jossa viittaus Westbergiin 1994, s. 27.

³⁸ Nils Mattson, *Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter. En inkomstskatterättslig studie av handelsbolag och enkla bolag*. P.A. Norstedt & Söners Förlag 1974 (Mattsson 1974). Vrt. Forssén 2013, s. 148.

³⁹ Katso Mattsson 1974, s. 137, jossa kyseinen huomautus on.

⁴⁰ Vrt. Alhager 2001, s. 26 ja 27, johon viitataan s. 741, Forssén 2020a.

⁴¹ vrt. Forssén 2020a, s. 741 ja 742.

poikkeama direktiivin päätöksistä Ruotsin arvonlisäverolain lainsäädännössä näytti kuitenkin johtavan samaan tulokseen kansallisissa yritysomaisuuden siirroissa.⁴² Oli miten oli, lainsäätäjät ovat sittemmin muuttaneet ML-lakia siten, että säädökset vapautuksesta arvonlisäverotuksesta kyseisissä tapauksissa täsmäävät sääntöteknisesti kuudennen arvonlisäverodirektiivin korvanneen arvonlisäverodirektiivin 19 ja 29 artiklojen kanssa. Tämä tapahtui 1 päivänä tammikuuta 2016, lailla SFS 2015:888, mikä kyseisessä tapauksessa tarkoittaa, että 3 luvun 25 § korvattiin ML-lain 2 luvun 1 b §:llä. Vaikka uudistuksen toteuttamisessa kestikin kauan, Alhager 2001:n voidaan katsoa vaikuttaneen lainsäätäjiiin, joten tutkimustulos on osoittautunut käyttökelpoiseksi lainsäätäjille täytäntöönpanokysymyksessä, ja tutkimus on siten esimerkki muille arvonlisäverolainsäädännön tarkoituksenmukaisesta tutkimuksesta Ruotsissa. Alhager 2001:stä oli minulle suurta hyötyä Forssén 2011:n ja 2013:n parissa tekemässäni työssä.

Alhager 2001, Forssén 2011 ja Forssén 2013 osoittavat, että *oikeusdogmaattisen menetelmän soveltaminen täydennettynä vertailevalla menetelmällä* tuottaa ”positiivisen tendenssin” täytäntöönpanokysymyksessä eli arvonlisäverolainsäädäntöä käsittelevien tutkimustulosten voidaan odottaa olevan käyttökelpoisia lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa. Westberg 1994:ssä käytettiin vain *vertailevaa menetelmää*, ja vaikka työ tehtiinkin ennen kuin Ruotsista tuli EU:n jäsen vuonna 1995, sillä voidaan katsoa olleen suuri merkitys arvonlisäverotutkimukselle Ruotsissa. Professori Björn Westberg, silloinen dosentti, oli – yhdessä (edesmenneen) professori Sture Bergströmin kanssa – professori Eleonor Kristofferssonin (aiemmin Alhager) ohjaaja Alhager 2001 -työssä. Mainitsen käsitykseni tueksi Westberg 1994:n merkityksestä menetelmäkysymykselle arvonlisäverotutkimuksessa, että Alhager 2001:n osiossa 1.4 (”Metod”) viitataan tapaan, jolla Westberg 1994 on laadittu.⁴³ Siten *vertaileva menetelmä* tuottaa myös ”positiivisen tendenssin” täytäntöönpanokysymyksessä, jos ulkomaisen oikeuden valinta vertailuun on sen kannalta olennainen.

Sonnerby 2010:ssä käytetään myös *oikeusdogmaattista menetelmää täydennettynä vertailevalla menetelmällä*, ja olen Forssén 2020a:ssa pitänyt hyvin tärkeänä Sonnerby 2010:n osalta sitä, että siinä todetaan vertailevaa menetelmää käytetyn oikeusdogmaattisen ohella, jotta saadaan lisäperspektiiviä ML-lakiin ja arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoon ML-laissa.⁴⁴ Siinä esitetään, että ”vertaileva menetelmä saa ymmärtämään paremmin omaa oikeusjärjestelmää ja näkemään uusia mahdollisuuksia” (*en komparativ metod bidrar till att förstå det egna rättssystemet bättre och se nya möjligheter*).⁴⁵ Aiheen valinta

⁴² Vrt. Alhager 2001, s. 411.

⁴³ Vrt. Alhager 2001, s. 26.

⁴⁴ Vrt. Forssén 2020a, s. 740.

⁴⁵ Vrt. Sonnerby 2010, s. 30 johon viitataan s. 741, Forssén 2020a.

Sonnerby 2010:ssä on laaja ja usein käytännössä esiintyvä – omaan käyttöön oton verotus – ja kysymys siitä, voiko tällaista neutraalia vedotusta odottaa toteutuvan arvonlisäveron alalla, ei vain arvonlisäveron laajuuden määräytymisessä vaan myös arvonlisäveron tilittämiseen liittyvissä ongelmanasetteluissa. Aiheen valinnasta sinänsä aiheutuu, että tutkimustuloksesta voidaan odottaa tulevan käyttökelpoinen lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa erilaisissa täytäntöönpanokysymyksissä. Sonnerby 2010 osoittaaakin siis myös, että *oikeusdogmaattisen menetelmän soveltaminen vertailevalla menetelmällä täydennettynä* tuottaa ”positiivisen tendenssin” täytäntöönpanokysymyksessä, joten tutkimustuloksesta voidaan odottaa tulevan käyttökelpoinen lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa.

Muuten mainittakoon, että professori Westberg ohjasi Alhager 2001:n työtä ja että professori Kristoffersson toimi sekä Forssén 2011:n että Forssén 2013:n ja Sonnerby 2010:n ohjaajana. Kun arvonlisäverolianssäädännöstä tekemääni tutkimushanketta käsiteltiin Lundin yliopiston oikeustieteellisessä tiedekunnassa, 17. syyskuuta 2008 järjestetyn seminaarin osanottajat saivat käsikirjoituksen, jonka alussa totesin, että hädin tuskin neljännesosassa maailman maista oli sellainen arvonlisävero kuin mitä unionin oikeudessa tarkoitetaan. Esitin tässä käsikirjoituksessa samaa kuin myöhemmin kansainvälisessä katsauksessani Forssén 2011:n liitteessä 2 (*Bilaga 2 – Internationell utblick*), että OECD:n⁴⁶ tilastojen perusteella sen sijaan lähes kolme neljäsosaa maailman noin 200 maasta käyttää arvonlisäveroa. Tämän vuoksi vertailevaa menetelmää (johon sisältyy ulkoinen näkökulma) unionin arvonlisäveroalan oikeuteen on punnittava siten, että vertailussa käytettävien kolmansien maiden VAT tai GST vastaa unionin oikeuden peruseriaatteita arvonlisäverosta.⁴⁷ Muita kolmansia maita ei ole kiinnostava vertailla, joten jos vertailukohteena on muita maita kuin EU:n jäsenvaltiot – eli jos vertailua ei tehdä sisäisestä näkökulmasta unionin oikeuteen – vertailu pitäisi tehdä varovasti. Professori Westberg oli erityinen tarkastaja 17. syyskuuta 2008 pidetyssä seminaarissa ja hän esitti silloin omalta osaltaan OECD:n käsityksen arvonlisäveroa käyttävien maailman maiden lukumäärästä. Mainitsen tämän haluamatta mitenkään väheksyä Westberg 1994:n arvoa arvonlisäverotutkimukselle Ruotsissa, mutta tässä yhteydessä voidaan myös mainita, että professori Westberg oli professori Pernilla Rendahlin ohjaaja Rendahl 2009:ssä, jossa kahta kolmatta maata – Australiaa ja Kanadaa – käytettiin

⁴⁶ OECD: Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö, englanniksi *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) ja ranskaksi *Organisation de coopération et de développement économiques* (OCDE).

⁴⁷ Vrt. Forssén 2011, s. 279

vertailevan menetelmän soveltamiseen, ja että kritisoin tätä Forssén 2020a:ssa viittaamalla Forssén 2011:een,⁴⁸ mihin palaan osiossa 2.5.2.1.

2.5.1.2 Kielikysymys suhteessa käsitykseeni kyseisten väitöskirjojen tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä

ML-lain 4 luvun 1 §:n 1 momenttiin lisättiin ilman mitään selitystä 1 päivänä tammikuuta 2001 lailla SFS 1999:1283 viittaus elinkeinotoimintaan (*näringsverksamhet*) tuloverolain (*inkomstskattelagen* 1999:1229, IL) *koko* 13 luvussa. Kyseessä on sen määräytyminen, kenellä katsotaan olevan ammatillista toimintaa (*yrkesmässig verksamhet*) ja kenestä siis tulee arvonlisäverosubjekti. Sen sijaan, että määräytyminen olisi yhdistetty säännökseen siitä, kenellä on liiketoimintaa varsinaisessa merkityksessä, eli IL-lain 13 luvun 1 §:n ensimmäisen momentin toiseen lauseeseen, aiemmin kunnallisverolain (*kommunalskattelagen* 1928:370) 21 §:ään, viittaus kattoi myös esimerkiksi IL-lain 13 luvun 2 §:n. Tästä seuraa, että juridisen henkilön, erona fyysisestä henkilöstä, katsotaan harjoittavan liiketoimintaa riippumatta siitä, täytyykö varsinaisen liiketoiminnan tunnusmerkistö. Aiemmin ML-laissa määrättyyn verrattuna verosubjektin kattavuutta laajennettiin vuonna 2001 ilman mitään perustelua. Se ei ole yhdenmukaista kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaisen verosubjektin määräytymisen pääsäännön kanssa, joka löytyy arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisestä alakohdasta (tämä direktiivi korvasi vuonna 2007 muun muassa kuudennen arvonlisäverodirektiivin). Forssén 2011:n pääkysymyksessä käsiteltiin tätä ML-lain 4 luvun 1 §:n 1 momentin ja direktiivin säännösten välistä normikonkurrensia, joka on syntynyt laajennettaessa vuonna 2001 ML:n kytköstä ei-yhdenmukaistettuun tuloverolakiin. Forssén 2013:ssa käsitelin edelleen oikeusteoreettisesti kiinnostavaa kysymystä verosubjektin määräytymisestä siinä, miten ei-oikeussubjekteja, kuten yksinkertaisia yhtiöitä ja laivanisännöintiyhtiöitä, tulisi käsitellä suhteessa arvonlisäverolain 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaiseen verovelvollisen käsitteeseen.

Pidin tutkimushankkeeni avausseminaarin ML-lain 4 luvun 1 §:n 1 momentin ja IL-lain 13 luvun välisestä kytköksestä 26. marraskuuta 2002 Lundin yliopiston oikeustieteellisessä tiedekunnassa. ML-lakia uudistettiin tältä osalta 1 päivänä heinäkuuta 2013 (vrt. osio 2.5.1.1), mikä osoittaa, että tutkimus oli käyttökelpoinen lainsäätäjille täytäntöönpanokysymyksessä. Verosubjektin määräytymisen laajentaminen ja oikeusteoreettinen kysymys siitä, pitääkö ei-oikeussubjektin katsoa olevan verosubjekti, liittyvät läheisesti toisiinsa. Siten kummankin tutkimukseni voidaan katsoa täyttävän muun muassa akateemisten tutkimusten *tarkoituksenmukaisuuden* kriteerit Ruotsissa. Kielikysymyksestä haluan mainita erityisesti seuraavaa aiheen

⁴⁸ Vrt. Forssén 2020a, s. 740, jossa viitataan tässä mielessä Forssén 2011:een, s. 279–287.

merkityksestä sille, että tutkimusteni tuloksia voidaan jatkossakin pitää käyttökelpoisina lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa täytäntöönpanokysymyksen osalta.

Vertailllessani Ruotsin ja Suomen arvonlisäverolakeja sain Helsingin yliopistosta käännösapua suomesta ruotsiksi muun muassa Saukko 2005:n ja siinä ei-oikeussubjekteista yhtymät ja laivanisännöintiyritykset kirjoitettujen seikkojen kanssa. Siitä oli suuri apu, kuten olen maininnut. Siten totesin, kuten myös jo mainitsin, että unionin oikeutta pitäisi tutkia siten, että Westberg 1997:n käsitystä yksinkertaisten yhtiöiden ja laivanisännöintiyritysten oikeustilasta Ruotsissa ei hyväksytä kriittikittömästi suhteessa unionin arvonlisäveroalan oikeuteen (vrt. osiot 1 ja 2.5.1.1). Tässä yhteydessä on mainittava, että arvonlisäverodirektiivin sääntöjen täytäntöönpanoa ei voi tehdä vain kääntämällä direktiivitekstit kansallisiin lakisäännöksiin, koska direktiivin käsitteillä ei ole vastaavuutta kaikilla EU:n virallisilla kielillä, ja kaikki unionin oikeuden päätösten kieliversiot ovat yhtä päteviä, mistä EU-tuomioistuimien varoitti asiassa 283/81 (CILFIT).⁴⁹ EU-tuomioistuin tarvitsee kuitenkin harkinnoilleen yhteisen kielen, joka perinteisesti on ranska.⁵⁰ Tutkimustyössäni otin myös huomioon, että professori Ulf Bernitz ja Leo Mulders suosittelivat EU-tuomion ranskankielistä versiota tulkinnan tarkkuuden vuoksi.⁵¹ Forssén 2020a:ssa mainitsen hyödyntäneeni Leo Mulderin ehdotusta kielenkäytöstä Forssén 2011:ssä (s. 92–94) EU-tuomion C-216/97, Gregg, 20 kohdan tulkinnassa.⁵² Tällä tulkintaan käytetyllä lähestymistavalla arvioin EU-tuomiota ruotsiksi, jos tuomion tulkinta vaikuttaa epäselvältä (jos oikeudenkäyntikieli on ruotsi tai jos oikeudenkäyntikieli on jokin muu ja tuomio on käännetty ruotsiksi), mutta myös ranskaksi ja oikeudenkäyntikielillä, jos se on

⁴⁹ Tuomio CILFIT, asia 283/81, ECLI:EU:C:1982:335. Vrt. Forssén 2011, s. 68 ja Forssén 2013, s. 46.

⁵⁰ Vrt. kielenkäyttösäännöt Euroopan unionin tuomioistuimessa, <<https://curia.europa.eu>> (viitattu 6.9.2021).

⁵¹ Vrt. Forssén 2011, s. 69 jossa viitataan Ulf Bernitziin, lukuun Europarätten, teoksessa Ulf Bernitz – Lars Heuman – Madeleine Leijonhufvud – Peter Seipel – Wiwika Warnling-Nerep – Hans-Heinrich Vogel, Finna rätt Juridikens källmaterial och arbetsmetoder. 11. painos. Norstedts Juridik AB 2010 (Bernitz 2010), s. 59–89, 78 ja 84, sekä Leo Muldersiin, Translation at the Court of Justice of the European Communities, teoksessa Sacha Prechal – Bert van Roermund (eds), The Coherence of EU Law. Oxford University Press 2008, uusintapainos 2010 (Mulders 2010), s. 45–59, 47 ja 58.

⁵² Vrt. Björn Forssén, Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 2, Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 2/2021, s. 29–36, 32 ja 33 (Forssén 2021a). Forssén 2021a on saatavana kokonaisuudessaan osoitteessa www.tidningenbalans.se ja osoitteessa www.forssen.com. Katso myös tuomio Gregg, asia C-216/97, ECLI:EU:C:1999:390.

tanska, englanti, saksa tai hollanti.⁵³ Siten päätin välttää perusteetonta englannin painotusta ja lukea tuomiot ruotsiksi, englanniksi ja ranskaksi. Tällä tavalla tulkitsin Gregg-asian tuomion 20 kohdan siten, että tehokas veronkanto voidaan määrittää EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä EU:n yhteisen arvonlisäverojärjestelmän oikeuspoliittiseksi tavoitteeksi. Oikeudenkäyntikieli asiassa sinänsä oli englanti, mutta ranska osoitti, että EU-tuomioistuin korostaa arvonlisäveron perintää. Englanniksi arvonlisäveron korotuksen kysymystä käsiteltiin kieliversioissa ilmaisulla ”the levying of VAT” kyseisen tuotannon hinnasta, kun taas käännöksessä ruotsiksi määritellään, että sitä käsitellään eri tavoin ”arvonlisäverotuksessa”, ja ranskankielinen versio on vielä selkeämpi siitä, että kysymyksen asettelussa on kyse laajemmasta kysymyksestä arvonlisäveron kannossa, käyttämällä ilmaisua ”perception de la TVA”. Englanniksi se olisi pitänyt ilmaista sanoin *collection of the VAT*. Tulkintatulosta ei olisi siis saatu lukemalla tuomio ainoastaan oikeudenkäyntikielillä eli englanniksi.⁵⁴

Tutkimushankkeeni ensimmäisessä vaiheessa (Forssén 2011) käytin useita englannin, ranskan, hollannin ja saksan sanakirjoja sekä ranskan kielioppikirjoja ja oikeustieteellisiä ruotsin ja englannin erikoisalan sanakirjoja.⁵⁵ Forssén 2013:n parissa tekemäni työn yhteydessä hankin suomen sanakirjan *Norstedts finska ordbok* (vuodelta 2008), jotta voisin mahdollisimman itsenäisesti tarkistaa ja arvioida suomenkielistä materiaalia, jonka kääntämiseen sain apua Helsingin yliopistosta. Työssäni tutkimusteni parissa minulle oli hyötyä myös hollanti–ruotsi-sanakirjasta (*Norstedts nederländsk-svenska ordbok*) sekä ruotsi–hollanti-sanakirjasta (*Norstedts svensk-nederländska ordbok*, molemmat vuodelta 2008), koska halusin lukea ennen kaikkea A.J. van Doesumin tohtorinväitöskirjan *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* hollanniksi (mahdollisimman pitkälle).⁵⁶ Näin ollen sekä väitöskirjassani että lisensiaatintutkimuksessani osa lainauksista on hollanniksi, jolloin mukana on oma käännökseni ruotsiksi. Varmuuden vuoksi hankin myös tanska–ruotsi-sanakirjan (*Norstedts dansk-svenska ordbok*, vuodelta 2008).

Kun ajattelee englannin asemaa Ruotsin koulujärjestelmässä, ei ole sinänsä mikään omaperäisyyden merkki kirjoittaa väitöskirja arvonlisäverolainsäädännöstä englanniksi. Sen sijaan minuun mielestäni ylipainotus tässä asiassa viittaa

⁵³ Vrt. Mulders 2010, s. 58, Forssén 2011, s. 69 ja Forssén 2021a, s. 33. Vrt. myös Forssén 2013, 47.

⁵⁴ Vrt. Forssén 2020a, s. 729 ja 730 sekä Forssén 2011, s. 69, 92 ja 93, Forssén 2021a, s. 32 ja 33 ja Forssén 2013, s. 72. TVA, taxe sur la valeur ajoutée, arvonlisävero ranskaksi.

⁵⁵ Vrt. Forssén 2011, s. 357.

⁵⁶ Ks. Adrianus Johannes van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*. Universiteit van Tilburg 2009, s. 243 (tohtorinväitöskirja 23. kesäkuuta 2009).

puutteelliseen itsenäisyyteen. Kun kielikysymystä tarkastellaan suhteessa siihen, mikä on menetelmäkysymyksen merkitys ”positiiviselle tendenssille” odotetun tutkimustuloksen täytäntöönpanokysymyksessä edellä mainitun mukaisesti, katson, että arvonlisäverolainsäädännöstä tutkimuksia Ruotsissa kirjoittavien tulisi englannin ylipainottamisen sijaan pyrkiä käyttämään sekä ruotsia että muita EU:n virallisia kieliä kuin englantia. Tarkoitus olisi välttää sitä, että kirjoittaja – tietoisesti tai tiedostamattaan – kuvittelee, että englannin käyttö jo itsessään takaa positiivisen tutkimustuloksen täytäntöönpanokysymyksessä. Edellä oleva katsaukseni osoittaa käsitykseni mukaan, että vivahteet unionin oikeuden tulkinnassa arvonlisäveron alalla menevät hukkaan, ellei kirjoittaja pyri käyttämään mahdollisimman monia osaamiaan EU:n virallisia kieliä.⁵⁷ Tällainen pyrkimys kirjoittajalta osoittaa sen sijaan itsenäisyyttä ja omaperäisyyttä, ja tavallisesti sen pitäisi parantaa mahdollisuuksia sille, että arvonlisäverolainsäädäntöä käsittelevästä tutkimustuloksesta ei tule jokseenkin mitäänsanomaton. Käsitellen joitakin Ruotsissa arvonlisäverolainsäädännöstä laadittuja väitöskirjoja tässä mielessä. Jos esimerkiksi tehdään kysely, englannin voidaan katsoa olevan riittämätön. Näin kävi toteuttaessani Forssén 2011:tä varten edellä mainittua kyselyä kansainvälisen katsaukseni yhteydessä. Itävallan verohallinto, joka oli mukana kyselyssäni, halusi nimittäin saada kysymykset saksaksi, ja sitten minun vain piti tehdä työtä käskettyä. Kun sama tilanne tuli vastaan Kreikan verohallinnon kanssa, kyselykysymykset sopi hyvin kirjoittaa englanniksi, mutta vastaus annettiin kreikaksi, ja sain apua käännöksessä kreikasta ruotsiin Kreikan suurlähetystöstä Tukholmasta.⁵⁸

Minun näkemykseni mukaan tutkimustyössä on pyrittävä käyttämään EU:n virallisia kieliä, mutta niin pitkälle ei pidä tietenkään mennä, että koko tutkimushanke kaatuu kielikysymykseen. Haluan korostaa tällä artikkelilla, että englantia ei pidä ylipainottaa menetelmällisen puolen kustannuksella ja EU-tuomioiden tulkinnassa jne. Ruotsin kielen osalta haluan myös mainita, että ”ruotsinkielisistä” (*svenska*) tutkimuksista puhumista pitäisi välttää, kun näkökulma on EU-oikeudellinen. Sanaa ”ruotsinkielinen” käytettäessä pitää huomioida, että ruotsi on yksi virallisista kielistä myös Suomessa, ja siksi ”ruotsinkielinen” viittaamassa vain Ruotsiin ja siten vain ruotsinruotsalaiseen näkökulmaan on liian kapea EU-oikeuteen ja arvonlisäverolainsäädäntöön liittyvässä tutkimuksessa, ja näin vain heikennetään ruotsin kielen asemaa EU-tasolla. Jos aikoo kirjoittaa tutkimuksen arvonlisäverolainsäädännöstä Ruotsissa, pitää minun mielestäni jo

⁵⁷ Vrt. Mulders 2010, s. 58, jossa hän myös mainitsee tulkintaa koskevan ehdotuksensa, jonka mukaan tulkitajan pitää, oman kieliversionsa ja ranskan lisäksi, käyttää ainoastaan tuomion autenttista kieliversiota eli oikeudenkäyntikieltä, jos se on mahdollista (*“if possible”*).

⁵⁸ Vrt. Forssén 2011, s. 289.

kielikysymyksen vuoksi varoa ohittamasta ensimmäistä Ruotsissa aiheesta kirjoitettua tutkimusta, eli Westberg 1994:ää. Esitän kielikysymyksestä, että tätä pohjoismaista näkökulmaa aiheeseen tarkastelevaa teosta voidaan pitää erityisen tärkeänä, koska unionin oikeus kattaa enemmän tai vähemmän koko Pohjolan, kun sitä tarkastellaan oikeusjärjestyksen laajennetusta eurooppaoikeudellisesta näkökulmasta, sen mukaisesti, mitä esitän osiossa 1.

Westberg 1994, Alhager 2001 ja Sonnerby 2010 on omien tutkimusteni tavoin kirjoitettu ruotsiksi. Tutkimustuloksen käytettävyyden osalta näissä tapauksissa on havaittavissa ”positiivinen tendenssi”. Vaikuttaa siltä, että *oikeusdogmaattisen menetelmän valinta vertailevalla menetelmällä täydennettynä* tai *vertailevan menetelmän valinta*, jossa vertailuun käytetyn ulkomaisen oikeuden valinta on relevantti aiheen kannalta, tuottaa ”positiivisen tendenssin” täytäntöönpanokysymyksessä ilman, että on tarvetta kirjoittaa tutkimusta millään muulla kielellä kuin ruotsiksi. Katsaukseni edellä osoittaa, ettei ole mitään erityistä syytä, miksi englantia voitaisi ruotsin pohdittaessa, voiko tutkimustuloksesta odottaa tulevan ”positiivinen”. Katsaus osoittaa minun nähdäkseni myös, että englantia ei saa myöskään syrjäyttää muita EU:n virallisia kieliä, vaan arvonlisäverolainsäädännön tutkijan Ruotsissa pitäisi kirjoittaa ruotsiksi, mutta olla avoin myös englannin ja EU:n muiden virallisten kielten käytölle.

Huhtikuun 2011 alussa professori Kristoffersson ryhtyi pääasialliseksi ohjaajakseni tutkimushankkeessani verosubjektin määräytymisestä ML-laissa EU-yhdenmukaisuuden näkökulmasta. Silloin laadittiin suunnitelma, jossa minulla oli ilo osallistua kursseille Örebron ja Linköpingin yliopistoissa. Hanke jaettiin osiin, jotka johtivat lisensiaatintutkintoon 15. joulukuuta 2011 ja tohtorintutkintoon 26. huhtikuuta 2013. Nämä olivat siis Forssén 2011:n ja Forssén 2013:n väitöstilaisuuksien ajankohdat. Tämän jaottelun syynä oli välttää kesken kaiken tapahtuvat lakimuutokset ja ennen kaikkea välttää liian mittavan työn aiheutuminen hankkeesta. Siksi totesimme soveliaaksi jakaa hankkeen kysymykseen normikonkurrensista, joka oli muodostunut vuonna 2001 ML-lain 4 luvun 1 §:n 1 momentin ja arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan verovelvollista koskevan pääsäännön välille, sekä oikeusteoreettisesti kiinnostavaan kysymykseen yksinkertaisten yhtiöiden ja laivanisännöintiyhtiöiden arvonlisävero- ja maksuvelvollisuudesta ML-lain 6 luvun 2 §:n ja SFL-lain 5 luvun 2 §:n mukaan direktiivin säännöksen suhteen. Tässä yhteydessä pitää mainita, että valtion virallisessa selvityksessä ”*Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv*”, (Arvonlisävero EU-oikeudellisesta näkökulmasta) SOU 2002:74, katsottiin, että ML-lain täysimittainen tekninen ja materiaallinen tarkastus ei mahtunut selvityksen laajuuteen.⁵⁹ Forssén 2021a:ssa mainitsen, että selvitys koski ML-lain terminologiaa kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin

⁵⁹ Vrt. SOU 2002:74 Del 1, s. 17 ja 186.

verrattuna.⁶⁰ Ruotsinkielisen käännöksen epäselvyydestä johtuvan ongelman ratkaisemiseksi tai kun termit poikkeavat muissa kieliversioissa käytetyistä, selvityksessä huomioidaan myös direktiivin termit ruotsiksi, englanniksi ja ranskaksi.⁶¹ Mainitsen myös, että SOU 2002:74:n osan 1 sivuilla 51–53 on taulukko direktiivin perustermeistä näillä kielillä. Forssén 2021a:ssa totean, että SOU 2002:74:sta oli myös hyötyä tutkimusteni teossa. Huomautin erityisesti, että selvityksessä otetaan mukaan ranska mainitun terminologia-ongelman ratkaisemiseksi.⁶² Professori Kristofferssonin ja professori Jan Kellgrenin (silloinen dosentti) ohjaus oli yhdessä tohtorinopintojen kanssa ratkaisevaa hankkeen onnistumisen kannalta. Yhdellä koulutukseen kuuluneista kursseista, jota piti dosentti Bo H. Lindberg, huomasin hänen kuvailevan tiedettä ”kielellisten lauseiden yhtenäiseksi järjestelmäksi” (ruots. ”*ett sammanhållet system av språkliga satser*”) tai ”muistiin merkityksi tiedoksi” (“*ett nedtecknat kunnande*”). Tämä kannusti ottamaan vakavasti itse kielikysymyksen väitöskirjani ja lisensiaatintutkimukseni parissa tekemässäni työssä, jossa selvityksestä SOU 2002:74 tuli osa lähdemateriaalia. Selvityksessä terminologia-ongelmaan käytetty lähestymistapa vahvistaa käsitystäni siitä, että englantia ei tule asettaa ruotsin edelle arvonlisäverotutkimuksessa Ruotsissa.⁶³

2.5.2 Pääväylä 1 – Rendahl 2009 ja Papis-Almansa 2016

2.5.2.1 Yleiskatsaus käsityksestäni kyseisten väitöskirjojen tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä

Forssén 2020a:ssa mainitsen, että arvonlisäveron tasapuolisuus on oikeuspoliittinen tavoite unionin oikeuden mukaan, ja että tasapuolisen arvonlisäveron periaate seuraa primäärilainsäädännöllisesti SEUT-sopimuksen 113 artiklaa ja sekundäärilainsäädännöllisesti arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 4, 5 ja 7 kappaleita sekä arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohtaa, mutta että verokannat ja vapautukset verosta eivät ole täysin yhdenmukaistettuja, mikä on seurausta direktiivin johdanto-osan 7 kappaleesta. Siksi 7 kappaleesta seuraa, että tasapuolisen arvonlisäveron periaate

⁶⁰ Vrt. Forssén 2021a, s. 36.

⁶¹ Vrt. SOU 2002:74 Osa 1, s. 49. Vrt. myös Forssén 2021a, s. 36.

⁶² Vrt. Forssén 2021a, s. 36.

⁶³ Bo H. Lindberg toimi muuten inspiraationa työlle Södertornin korkeakoulussa, Yhteiskuntatieteiden laitoksella, jossa olen opettanut toistuvasti vuodesta 2015 ja viime vuosina julkisoikeuden alalla yhteistyössä dosentti Patricia Jonasonin kanssa. Aiheitani ovat etupäässä EU-oikeus ja arvonlisäverolainsäädäntö, mutta opetettavakseni on myös uskottu muita aineita julkisoikeuden puolella kuin vero-oikeus.

toteutuu kuitenkin niin, että kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuu saman suuruinen vero.⁶⁴

Forssén 2020a:ssa toteaan, että yrityksen rajat ylittävää digitaalista myyntiä kuluttajille käsitellään Rendahl 2009:ssä vertailevalla menetelmällä ja että motiivina on antaa ulkoinen näkökulma unionin oikeuteen arvonlisäveron alalla siten, että EU:n säännöstöä verrataan Australian ja Kanadan GST:hen.⁶⁵ Esitän siinä, että koska Rendahl 2009 ei siten ota sisäistä näkökulmaa unionin oikeuteen arvonlisäveroalalla, on vähemmän todennäköistä, että lainsäätäjät voivat käyttää tutkimustulosta ML-lain sääntöjen sopeuttamistarpeen arvioinnissa arvonlisäverodirektiivin säännöksiin nähden,⁶⁶ eli täytäntöönpanokysymyksessä on havaittavissa ”negatiivinen tendenssi”. Aiheen kuvauksesta käy ilmi, että kirjoittajalla on sama käsitys kolmansista maista vertailupohjana vertailevan menetelmän käytössä kuin se, josta edellä todetun mukaisesti varoitan kansainvälisessä katsauksessani Forssén 2011:ssä. Kirjoittaja viittaa kritiikittä OECD:n tietoihin siitä, että OECD:n jäsenistä vain Yhdysvalloissa ei ole arvonlisäveron muotoa vaan liikevaihtovero (*sales tax*).⁶⁷

Forssén 2011 on kirjoitettu Rendahl 2009:n jälkeen, ja kirjoittajalle olisi ollut hyötyä tutkimukseeni tutustumisesta. Käsitykseni mukaan ohjaaja professori Westberg on vaikuttanut kirjoittajaan, joka on ehkä saanut vaikutteita varoituksestani kolmansien maiden VAT- tai GST-järjestelmän käytöstä kritiikittä vertailukohteena tutkimatta ensin, vastaako kyseinen lainsäädäntö sitä, mitä arvonlisäverolla ymmärretään unionin oikeuden mukaan. Sinänsä ei ole mitenkään väärin verrata EU:n arvonlisäverolainsäädäntöä kolmansien maiden vastaavaan järjestelmään, mutta tällaisten vertailujen ei tulisi muodostaa ainoata vertailupohjaa. Vertailevan menetelmän soveltaminen siten, ettei mikään EU-maa ole mukana tutkimuksessa, tuottaa käsitykseni mukaan tyypillisesti ”negatiivisen tendenssin” tutkimustuloksen käytettävyydelle lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa täytäntöönpanokysymyksessä.

Papis-Almansa 2016:ssa sovelletaan oikeusdogmaattista menetelmää vertailevalla menetelmällä täydennettynä. Tässä kritisoin sitä, että vertailu sisältää vain ulkoisen näkökulman unionin oikeuteen arvonlisäveroalalla, koska vertailu tapahtuu kahden kolmannen maan, Uusi-Seelanti ja Australia, GST-järjestelmään nähden. Papis-Almansa 2016 pitäisi kuitenkin mielestäni asettaa etusijalle Rendahl 2009:ään nähden

⁶⁴ Vrt. Forssén 2020a, s. 726.

⁶⁵ Vrt. Forssén 2020a, s. 739, jossa viittaus Rendahl 2009:een, s. 13.

⁶⁶ Vrt. Forssén 2020a, s. 739.

⁶⁷ Vrt. Rendahl 2009, s. 3.

siksi, että kolmansista maista Uusi-Seelanti tarjoaa kiinnostavan vertailukohdan EU:n arvonlisäverojärjestelmään. Syynä on se, että Uudessa-Seelannissa on yksinkertainen, periaatteiltaan tarkka arvonlisävero ilman verokantojen erittelyä.⁶⁸ Tässä asiassa viittasin Forssén 2011:ssä professori Leif Muténin artikkeliin,⁶⁹ jossa hän toteaa juuri tämän Uudesta-Seelannista, minkä mainitsen myös Forssén 2020a:ssa.⁷⁰ Se olisi pitänyt huomioida Rendahl 2009:ssä, vaikka tutkimus laadittiinkin ennen kuin Forssén 2011, ja se olisi pitänyt mainita Papis-Almansa 2016:ssa vertailuun valittujen kolmansien maiden yhteydessä.⁷¹ Kun pohditaan tutkimustulosten käyttökelpoisuuden todennäköisyyttä lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa täytäntöönpanokysymyksessä, totean edellä mainitun mukaisesti, että kyseessä on ”negatiivinen tendenssi”. Perusteluni on se, että EU:n arvonlisäveroalan säännöstö saa Papis-Almansa 2016:ssa ulkoisen näkökulman sovelletun menetelmän vertailevaan puoleen liittyen.

2.5.2.2 Kielikysymys suhteessa käsitykseeni kyseisten väitöskirjojen tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä

Rendahl 2009 ja Papis-Almansa 2016 on laadittu englanniksi, ja voin todeta seuraavaa kielikysymyksestä kummassakin väitöskirjassa:

- Rendahl 2009:n ja Papis-Almansa 2016:n lähdeluettelot eivät suurimmaksi osaksi sisällä lainkaan viittauksia julkisten laitosten painatuksiin Ruotsissa.
- Molemmissa väitöskirjoissa englanti dominoi lähdeviitteissä. Rendahl 2009 sisältää joukon teoksia ruotsiksi, mutta ne puuttuvat Papis-Almansa 2016:sta. Rendahl 2009 viittaa muun muassa Westberg 1994:ään, mitä Papis-Almansa 2016 ei tee. Avoimuus muille kielille kuin englannille muutoin on myös heikkoa molemmissa väitöskirjoissa, mutta tässä suhteessa Papis-Almansa 2016:lla on tietty yliote.

⁶⁸ Vrt. Forssén 2020a, s. 742, jossa viittaus Forssén 2011:een, s. 282.

⁶⁹ Vrt. Leif Mutén, Export av skattesystem. Skattepolitiska transformations processer i tredje världen. Skattemytt 2006 s. 487–497, 494 (Mutén 2006). Vrt. myös Mutén 2006 -viittaukseni teoksessa Forssén 2011, s. 271 ja 282.

⁷⁰ Vrt. Forssén 2020a, s. 742.

⁷¹ Olen omalta osaltani hyötynyt professori Muténin näkemyksistä työssä Forssén 2011:n ja Forssén 2013:n parissa, kuten myös silloin, kun aloin vuonna 2005 kirjoittaa artikkeleja Svensk skattetidning -lehteen ja hän oikoluki ne.

- Menettelytapaa, jonka kuvaan edellä selventävän epäselvien EU-tuomioiden tulkintaa, ei käytetty Rendahl 2009:ssä eikä Papis-Almansa 2016:ssä. Kumpikaan kirjoittaja ei myöskään soveltanut useamman kuin yhden EU:n virallisen kielen käyttöä siten kuin minä epäselvien EU-tuomioiden tulkinnassa. Rendahl 2009:ssä mainitaan asetuksesta (EY) 1777/2005, että arvonlisämielessä sähköisten palvelujen määritelmässä ei ole eroa asetuksen saksan-, ranskan-, ruotsin- tai englanninkielisen kieliversion välillä.⁷² Tämä viittaa sen tiedostamiseen, että on tärkeää tehdä vertailuja muilla EU:n virallisilla kielillä luettaessa lähteitä arvonlisäveroaiheesta, mutta tätä ei käytetä mitenkään kehittyneesti Rendahl 2009:ssä, vaikka minun käsityksen mukaan niin pitäisi tehdä esimerkiksi EU-tuomioiden tulkinnassa.

Ainoastaan englanninkielisten kolmansien maiden valinta, kuten sanottua, ei edistä tutkimusta menetelmällisesti, ja kielikysymyksen osalta vaikuttaa siltä, että kirjoittajat ja heidän ohjaajansa tietoisesti tai tietämättään katsovat englannin kielen käytön kompensoivan menetelmän valinnan puutteita. Rendahl 2009:n tapauksessa kirjoittajan voidaan katsoa saaneen vaikutuksia professori Westbergin kritiikittömästä käsityksestä siitä, missä maissa OECD:n mukaan on arvonlisäverojärjestelmä, valitessaan vertailuanalyysiin englanninkieliset kolmannet maat Australian ja Kanadan. Tämän osoittaa se, kuten edellä mainittiin, että kirjoittaja kritiikittä viittaa OECD:n tietoihin, joiden mukaan OECD:n jäsenistä vain Yhdysvalloilla ei ole minkäänlaista arvonlisäveroa. Marta Papis-Almansan äidinkieli, kuten mainittua (katso osio 2.3), ei ole ruotsi, mutta sen ei olisi pitänyt rajoittaa Papis-Almansa 2016:ssä käytettyä lähdekirjallisuutta arvonlisäverolainsäädännöstä Ruotsissa vain englanniksi laadittuihin tutkimuksiin, joita ovat Henkow 2008 ja Rendahl 2009. Kirjoittaja teki väitöskirjan arvonlisäverolainsäädännöstä kuitenkin ruotsalaisessa yliopistossa, eikä hänen olisi siis pitänyt täysin pysytellä erossa ruotsinkielisistä tutkimuksista. Papis-Almansa 2016:n ohjaaja oli professori Ben J.M. Terra, joka oli vierailevana professorina kirjoittajan laitoksella, eli Lundin yliopiston Kauppaoikeuden laitoksella, yhdessä saman laitoksen dosentti Oskar Henkow'n kanssa. Professori Terrasta (Amsterdamin yliopistosta) tuli vieraileva professori Lundin yliopiston Kauppakorkeakoulussa kauan ennen kuin työ

⁷² Vrt. Rendahl 2009, s. 190 ja 191.

Papis-Almansa 2016:n parissa alkoi vuonna 2011. Molemmat ohjaajat pystyivät siten auttamaan ruotsin kielen aiheuttamien vaikeuksien kanssa Papis-Almansa 2016:n kirjoittamisessa.⁷³

2.5.3 Pääväylä 2 – Öberg 2001, Senyk 2018 ja Ek 2019

2.5.3.1 Yleiskatsaus käsityksestäni kyseisten väitöskirjojen tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä

Unionin oikeutta käsiteltiin niukasti Öberg 2001:ssä, minkä mainitsin myös Forssén 2020a:ssa.⁷⁴ Öberg 2001:n menetelmä oli ”tavallisen oikeusdogmaattinen” (ruots. ”*sedvanligt rättsdogmatisk*”). Unionin oikeuden niukkaa käsittelyä oikeuslähteenä ”ruotsalaiseen oikeuslähteisiin” (”*de svenska rättskällorna*”) verrattuna perusteltiin sillä, että EY:n oikeussäännöstön katsottiin vain ”antavan puitteet, jotka kansalliset säännöt täyttävät” (”*ramarna och måste fyllas ut med nationella regler*”).⁷⁵ Tältä kannalta Öberg 2001:ssä viitattiin Westberg 1997:ään.⁷⁶ Esitän kuitenkin Forssén 2020a:ssa, että niin Westberg 1997:n, kuten myös Westberg 1994:nkin, olisi sen sijaan pitänyt kannustaa käsittelemään unionin oikeutta laajemmin Öberg 2001:ssä.⁷⁷ Mainitsen myös Forssén 2020a:ssa, että Öberg 2001 on ainoa Ruotsissa tehty väitöskirja omani lisäksi, jossa käsitellään verosubjektikysymystä, ja että Öberg 2001 tähän liittyen pohtii, miten erotellaan konkurssivelallisen ja konkurssipesän verovelvollisuus eri liiketoimien osalta.⁷⁸ Tätä käsitellään ML-laissa yhtenä verovelvollisuuden erityistapauksista 6 luvussa, ja asiasta säädetään lain 3 §:ssä. Arvonlisäverodirektiivissä ei ole mitään vastaavaa säädöstä. Samoin kuin kysymyksessä yksinkertaisten yhtiöiden ja laivanisännöintiyritysten arvonlisäverovelvollisuudesta, joka on myös yksi ML-lain 6 luvun verovelvollisuuden erikoistapauksista ja määräytyy tarkemmin luvun 2 §:n mukaan, unionin oikeutta ei myöskään olisi pitänyt käsitellä niukasti Öberg 2001:ssä, vaan vastaavan nimenomaisen säännöksen puuttuminen verosubjektikysymyksestä Ruotsin arvonlisäverolain 6 luvun 3 §:ssä olisi pitänyt kannustaa huomioimaan unionin oikeutta enemmän.

⁷³ Tarkennettakoon, että edellisessä osiossa mainitsemani professori Mutén, professori Ben J.M. Terra ja dosentti Oskar Henkow ovat kaikki edesmenneitä. Minä olen, kuten mainittu, hyödyntänyt professori Muténin teosta, ja sama koskee tietenkin Forssén 2011:n ja Forssén 2013:n parissa tehtyä työtä, jossa oli hyötyä Ben J.M. Terran ja Julie Kajusin *A Guide to the European VAT Directives* -teoksesta (IBFD Amsterdam) ja Henkow 2008:sta, huolimatta kritiikistä, jota esitän arvonlisäverotutkimuksesta Ruotsissa tässä artikkelissa ja Forssén 2020a:ssa.

⁷⁴ Vrt. Forssén 2020a, s. 738.

⁷⁵ Vrt. Öberg 2001, s. 19. Vrt. myös Forssén 2020a, s. 738.

⁷⁶ Vrt. Öberg 2001, s. 19, jossa viittaus Westberg 1997:ään, s. 26. Vrt. myös Forssén 2020a, s. 738.

⁷⁷ Vrt. Forssén 2020a, s. 738.

⁷⁸ Vrt. Forssén 2020a, s. 738.

Oikeusdogmaattisen menetelmän valinta Öberg 2001:ssä ilman mitään täydentävää vertailevaa analyysia vaikuttaa perustuneen virheelliseen käsitykseen unionin oikeuden merkityksestä aiheelle. Kirjoittaja on tarttunut Westberg 1997:n väitteisiin niitä testaamatta. Myös minä olisin voinut tehdä niin arvonlisäverokysymyksessä yksinkertaisten yhtiöiden osalta, ellen olisi, kuten edellä olen kirjoittanut, jatkanut vertailuja AVL-lakiin. Öberg 2001:ssä ei esitetä, että oikeusdogmaattinen menetelmä on erityisen soveltuva oikeustieteellisiin tutkimuksiin arvonlisäverolainsäädännön alalla, minkä pitäisi tarkoittaa, että käytössä on Forssén 2020a:ssa ja tässä artikkelissa puhtaan oikeusdogmaattiseksi kutsumani menetelmä. Sen sijaan Öberg 2001:ssä on käytetty oikeusdogmaattista menetelmää, jota voidaan tietenkin kutsua tavalliseksi. Sen ei sinänsä tulisi aiheuttaa ”negatiivista tendenssiä” sille, että menetelmän valinta tuottaa tutkimustuloksen, josta tulee käyttökelpoinen lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa täytäntöönpanokysymyksessä. Laajan materiaalin käyttö voimassa olevien lakien tulkinnassa ja systematisoinnissa arvonlisäveroon liittyvän unionin oikeuden mukaan voi tuottaa ”positiivisen tendenssin”, vaikka oikeusdogmatiikkaa ei täydennettäisi vertailevalla analyysilla. Nähdäkseni kuitenkin juuri unionin oikeuden niukka käsittely ilman riittäviä perusteita aiheuttaa ”negatiivisen tendenssin” Öberg 2001:n käytettävyyteen täytäntöönpanokysymyksessä.

Ek 2019:ssä käytetään oikeusdogmaattista menetelmää, mutta tiedostaen, että sitä ei ole määrä kuvata erityisen soveltuvaksi arvonlisäveroaiheesta tehtyihin oikeustieteellisiin tutkimuksiin, minkä vuoksi en määritä Ek 2019:n menetelmää puhtaan oikeusdogmaattiseksi. Forssén 2020a:ssa olen määrittänyt Ek 2019:n menetelmän tavallisen oikeusdogmaattiseksi, koska menetelmää kuvataan siinä ”perinteiseksi” (*”traditionell”*) vain ”siinä merkityksessä, että oikeusdogmaattinen menetelmä tai lähtökohta ei ole epätavallinen arvonlisäverolainsäädäntöä käsittelevissä tutkimuksissa” (*”i den bemärkelsen att en rättsdogmatisk metod eller utgångspunkt inte är ovanlig i mervärdesskatterättsliga avhandlingar”*).⁷⁹ Samoin kuin Öberg 2001:n kohdalla, esitän myös Ek 2019:stä, että runsaan materiaalin käyttö voimassa olevien lakien tulkintaan ja systematisointiin unionin oikeuden mukaisesti arvonlisäveron alalla voi tuottaa ”positiivisen tendenssin” tutkimustulokselle täytäntöönpanokysymyksessä, vaikka oikeusdogmatiikkaa ei täydennettäisi vertailevalla analyysilla. Ek 2019:n laajuutta kuvaan pieneksi lähteiden sekä ML-lakia, Ruotsin veroviraston (*Skatteverket*) kirjelmiä ja kannanottoja, IFRS:ltä (International Financial Reporting Standards) saatua materiaalia ja jäsenvaltioiden tuomioita koskevan esityön osalta. Ek 2019:ssä on mielestäni tiedostettu heikosti se, että EU-tuomioistuimen tuomioiden lisäksi myös jäsenvaltioiden kansalliset ennakkotuomiot ovat merkityksellisiä arvonlisäveroaihetta käsittelevässä unionin oikeuden tulkinnassa. Ek 2019:ssä viitataan nimittäin vain viiteen Ruotsin

⁷⁹ Vrt. Forssén 2020a, s. 745, jossa viittaus Ek 2019:ään, s. 33.

korkeimman hallinto-oikeuden (*Högsta förvaltningsdomstolen*) tuomioon.⁸⁰ Väitöskirjan rajallisesta materiaalista johtuu, että katson Ek 2019:n käyttökelpoisuuden täytäntöönpanokysymyksessä muodostavan ”negatiivisen tendenssin”.

Senyk 2018:ssä ei esitetä, että oikeusdogmaattinen menetelmä on erityisen soveltuva arvonlisäverolainsäädäntöä käsitteleviin oikeustieteellisiin tutkimuksiin, ja vertaileva menetelmä on ainoastaan toiminut inspiraationa.⁸¹ Näin ollen määrittelen Senyk 2018:ssa käytetyn oikeusdogmaattisen menetelmän tavallisen oikeusdogmaattiseksi, kuten esitetään Öberg 2001:ssä käytetystä menetelmästä ja mitä olen päätellyt käytetystä menetelmästä Ek 2019:ssä. Katson kuitenkin, että Öberg 2001:n niukan unionin oikeuden käsittelyn vuoksi Senyk 2018:n lähestymistapa muistuttaa enemmän Ek 2019:ää, ja otan huomioon niiden välisen yhtäläisyyden voimassa olevien arvonlisäveroalan lakien tulkintaan ja systematisointiin käytetyn materiaalin laajuuden osalta.

Ek 2019:ssä esitetään, että Senyk 2018 käsittelee verotusoikeuden jakautumista EU:ssa, ja että analyysi tehdään yleiskatsaustasolla tavoitteena antaa kokonaiskuva jakautumisesta.⁸² Senyk 2018 ottaakin esiin kysymyksiä liiketoimen paikasta toimitusten ja unionin sisäisten hankintojen tapauksessa, mikä mainitaan Ek 2019:ssä⁸³. Silti juuri Ek 2019:ssä toimitukset ja unionin sisäiset hankinnat arvonlisäverolainsäädännössä, teoksen nimenkin mukaisesti, tuottavat ”arvonlisäverolainsäädännön aihepiiristä” (ruots. ”i mervärdesskatterätt”) tehdyn tutkimuksen. Katson, että Senyk 2018 on pikemminkin tutkimus ”arvonlisäverolainsäädännöstä” (ruots. ”om mervärdesskatterätt”) liittyen siihen, millä jäsenvaltiolla on toimitusten ja unionin sisäisten hankintojen verotusoikeus. Käsitykseni mukaan Senyk 2018 ei viittaa täytäntöönpanokysymykseen, toisin kuin Ek 2019, vaan arvonlisäveroä käsitellään Senyk 2018:ssa enemmän kansantaloudelliselta kannalta. Siten minulla ei ole mitään sitä vastaan, että kaksi väitöskirjaa näin samanlaisista aiheista on väiteltä ajallisesti näinkin lähellä toisiaan. Senyk 2018 on minun nähdäkseni arvoton näyte käsiteltävänä olevan aiheen kannalta ja pohdittaessa kysymystä odotettavissa olevasta käyttökelpoisuudesta lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa, mitä tulee täytäntöönpanokysymykseen. Käsitykseni mukaan tämä väitöskirja on tehty ”arvonlisäverolainsäädännön aihepiiristä”, eikä ”arvonlisäverosta”, kuten pitäisi

⁸⁰ Vrt. myös Forssén 2020a, s. 746 ja 747.

⁸¹ Vrt. Senyk 2018, s. 27 ja 30, josta seuraa, että väitöskirjassa sovelletaan oikeusdogmaattista menetelmää (*legal dogmatic method*), ja vertailevaa menetelmää (*comparative legal study*) on käytetty vain väitöskirjan inspiraationa, mistä käytetään *micro-comparison*-nimitystä. Professori Ben J.M. Terra ja dosentti Oskar Henkow olivat ohjaajia Senyk 2018:ssa, ja professori Cécile Brokelind otti tehtävän hoitaakseen dosentti Oskar Henkow'n jälkeen.

⁸² Vrt. Ek 2019, s. 22 ja 23.

⁸³ Vrt. Ek 2019, s. 22.

tehdä, kun tarkoituksena on saavuttaa tutkimustulos normikonkurrenssin tunnistamiseksi arvonlisäverodirektiivin ja jäsenvaltion, esimerkiksi Ruotsin, kansallisen arvonlisäverolainsäädännön välillä ja ratkaisuehdotusten esittämiseksi. Katson siksi, että Senyk 2018:n menetelmävalinta ei tuota ”positiivista” eikä ”negatiivista tendenssiä” tutkimustuloksen käyttökelpoisuudesta lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa täytäntöönpanokysymyksessä, jos väitöskirjan arvonlisäverokysymystä käsitellään kansantaloudelliselta kannalta. Määritän kuitenkin Senyk 2018:lle tässä yhteydessä ”negatiivisen tendenssin” sen vuoksi, että väitöskirjassa ei mainita, että tarkoitus on tehdä kansantaloudellinen tutkimus arvonlisäverosta toimitusten ja unionin sisäisten hankintojen tapauksessa, ja Senyk 2018 on samankaltainen, edellä mainitun mukaisesti, kuin Ek 2019 oikeusdogmaattisen menetelmän osalta, joka kuitenkin mainitaan lähestymistavaksi Senyk 2018:n tutkimuksissa.

2.5.3.2 Kielikysymys suhteessa käsitykseen kyseisten väitöskirjojen tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä

Öberg 2001 ja Ek 2019 on laadittu ruotsiksi, kun taas Senyk 2018 on laadittu englanniksi. Kielikysymyksen osalta Senyk 2018:stä voidaan todeta seuraavaa.

Westberg 1994 mainitaan kaikissa kolmessa väitöskirjassa.⁸⁴ Se on ainoa ruotsinkielinen väitöskirja, johon viitataan Senyk 2018:ssa. Jos Westberg 1994 olisi jätetty pois Senyk 2018:sta, olisi Senyk 2018, Ruotsissa laadittuna arvonlisäveroihteisenä väitöskirjana, osoittanut ”negatiivista tendenssiä” myös kansantaloudellisesta näkökulmasta kysymyksessä verotusoikeuden jakautumisesta, koska Westberg 1994:n pohjoismainen ja EY-oikeudellinen näkökulma voidaan katsoa merkitykselliseksi tässä kysymyksessä myös kansantaloudellisesta näkökulmasta. Kansainvälisten lähdemerkintöjen laajuus, kuten OECD,⁸⁵ EU-lähteiden lisäksi osoittaa minun nähdäkseni, että Senyk 2018:lla olisi voinut olla ilmaistuna kansantaloudellinen näkökulma verotusoikeuden jakautumiseen, eli väitöskirja olisi voitu kirjoittaa väitöskirjaksi ”arvonlisäverosta” (”om mervärdesskatt”). Tästä näkökulmasta voi käsitykseni mukaan Ruotsissa englanniksi kirjoitettu väitöskirja ”arvonlisäverosta” toimia kohtalaisen hyvin, koska oman kielen käytön tärkeydestä EU-tuomioistuinten tuomioiden tulkinnassa ei silloin tule yhtä ratkaisevaa tarkkuuden kannalta kuin ”arvonlisäveron aiheesta” Ruotsissa laadituissa väitöskirjoissa.

⁸⁴ Vrt. seuraavien kirjallisuusluettelot: Öberg 2001, s. 293, Senyk 2018, s. 379 ja Ek 2019, s. 315.

⁸⁵ Vrt. Senyk 2018, s. 359–362.

Ruotsinkielisen tutkijan Ruotsissa pitää kuitenkin olla varovainen vaihtaessaan ruotsin englanttiin myös laatiessaan väitöskirjaa ”arvonlisäverosta”. Se on minun näkemykseni, vaikka kirjoitankin ensisijaisesti englanniksi ”verosta” hyödyntämällä sosiologisia ja kansantaloudellisia näkökohtia, eli verososiologian (*fiscal sociology*) alalla.⁸⁶ Aloitin tutkimushankkeen vuonna 2015 Örebron yliopistossa (JPS), jossa olin ulkoisena resurssina Research Team Tax Law -tutkimusryhmässä vuosina 2015–2017. Projektissa tutkittiin verovarojen käyttöä, ja tutkitaan edelleen, mikäli saan mahdollisuuden jatkaa sen parissa, ja olen esitutkimuksena kirjoittanut kirjat ”The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law” ja ”Law and Language on The Making of Tax Laws and Words and context – with Legal Semiotics”, joista molemmista julkaistiin neljännet painokset marraskuussa 2019.⁸⁷

2.5.4 Pääväylä 2 – Henkow 2008 ja Lindgren Zucchini 2020

2.5.4.1 Yleiskatsaus käsityksestäni kyseisten väitöskirjojen tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä

Mitä tulee oikeusdogmaattisen menetelmän soveltamiseen arvonlisäverolainsäädännön oikeustieteellisissä tutkimuksissa, vertaan Henkow 2008:aa ja Lindgren Zucchini 2020:tä Ek 2019:ään ja määrittelen Henkow 2008:n ja Lindgren Zucchini 2020:n menetelmän puhtaan oikeusdogmaattiseksi verrattuna Ek 2019:ssä käytettyyn tavalliseen oikeusdogmaattiseen menetelmään. Sen mukaisesti, mitä edellä esitän eroista yhtäältä Ek 2019:n ja toisaalta Öberg 2001:n ja Senyk 2018:n välillä, Ek 2019 on menetelmänsä kannalta lähempänä Henkow 2008:aa ja Lindgren Zucchini 2020:tä kuin nämä kaksi muuta väitöskirjaa. Totean tässä yhteydessä, että professori Ben J.M. Terra, joka toimi Papis-Almansa 2016:n ja Senyk 2018:n ohjaajana, oli pääohjaaja Henkow 2008:ssa, jossa apulaisohjaaja oli professori Claes Norberg, ja professori Eleonor Kristoffersson oli pääohjaaja Lindgren Zucchini 2020:ssä.

Ek 2019:n, Henkow 2008:n ja Lindgren Zucchini 2020:n menetelmäkysymyksen osalta olen esittänyt, että väitöskirjoissa tiedostetaan heikosti jäsenvaltioiden kansallisten ennakkotuomioiden merkitys (eikä pelkästään EU-tuomioistuimen antamia tuomioita koskien) unionin oikeuden tulkinnassa ja soveltamisessa. Katson siksi, että Ek 2019

⁸⁶ Vrt. kirjoitukseni aiheesta, *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws: An introduction of a new branch of Fiscal Sociology*, joka on saatavana kokonaisuudessaan osoitteessa www.forssen.com.

⁸⁷ Molemmat kirjat ovat saatavana kokonaisuudessaan osoitteessa www.forssen.com.

eroaa Henkow 2008:sta ja Lindgren Zucchini 2020:stä osittain siten, että siinä ei esitetä, että oikeusdogmaattinen menetelmä olisi erityisen soveltuva arvonlisäverolainsäädännön analyysiin, osittain siten, että siinä viitataan laajempaan materiaaliin voimassa olevien arvonlisäverolakien tulkinnassa ja systematisoinnissa. Näin ollen en ole määrittänyt Ek 2019:ssä käytettyä oikeusdogmaattista menetelmää puhtaan oikeusdogmaattiseksi.⁸⁸

Forssén 2020a:ssa tulin osiossa 5.2 siihen johtopäätökseen, että puhtaan oikeusdogmaattisen menetelmän soveltamisessa, eli jos arvonlisäverotutkimuksen menetelmävalinnassa lähdetään siitä, että oikeusdogmatiikan pitäisi olla erityisen soveltuva, kuten esitetään Henkow 2008:ssa, tai varauksetta valittava vaihtoehto, kuten Lindgren Zucchini 2020:ssa,⁸⁹ tutkimuksen riskinä on, että arvonlisäverolainsäädäntöä ei enää käsitellä oikeustieteellisenä aiheena Ruotsissa.⁹⁰ Esitin, että oikeusdogmaattista menetelmää pitäisi kehittää riippumatta siitä, yhdistetäänkö se vertailevaan menetelmään vai empirisiin tutkimuksiin.⁹¹ Olen esittänyt tämän myös Forssén 2021a:ssa, jossa osoitan, että Lindgren Zucchini 2020:n menetelmävalinta on johtanut rajoituksiin, jotka tekevät monitahoisten palvelujen käsittelyn arvonlisäveroolalla mahdottomaksi, koska vähennysoikeutta ei käsitellä. Siten kirjoittaja rajaa pois yhden kriteereistä, jotka sisältyvät arvonlisäveroperiaatteeseen arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan nojalla, nimittäin sen, että siihen sisältyisi periaatteessa yleinen vähennysoikeus. Muutoin tutkimuksessa ei ole kyse siitä, mitä arvonlisäverolla ymmärretään unionin oikeuden mukaan, vaan bruttoliikevaihtoverosta (valmistevero), mikä on siten myös huomioitava, jos tekee vertailevaa analyysia ja käyttää siinä kolmansia maita vertailukohteena.⁹²

En hylkää oikeusdogmatiikkaa arvonlisäverolainsäädännön tutkimusmenetelmänä, mutta esitän, että jos oikeusdogmatiikkaa ei yhdistetä vertailevaan

⁸⁸ Vrt. Forssén 2020a, s. 747.

⁸⁹ Vrt. Henkow 2008, s. 13 ja Lindgren Zucchini 2020, osio 2.2 otsikolla *Legal dogmatics*. Vrt. myös Forssén 2020a, s. 743, jossa nämä viittaukset ovat ja jossa esitän, että Henkow 2008:ssa (s. 13) esitetään, tueksi ”a traditional method of juris prudence” -menetelmävalinnalle, että arvonlisäverojärjestelmät kaikkialla maailmassa muistuttavat toisiaan, ja sen vuoksi puhtaan tekninen vertailu olisi erityisen soveltuva arvonlisäverolle. Niin asia ei ole. Sen sijaan pitäisi VAT- tai GST-järjestelmää käyttävien kolmansien maiden osalta tutkia huolellisesti, vastaako järjestelmä unionin oikeuden mukaista arvonlisäveroa, kun tällaista maata käsitellään arvonlisäverotutkimuksessa Ruotsissa. Vrt. osio 2.5.2.1, Forssén 2020a, s. 739 ja 740 ja Forssén 2011, s. 279–287 sekä Forssén 2021a, s. 30 ja 31 ja Björn Forssén, Momsforskningen i Sverige – vart är den på väg? Del 1, Tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 2/2021 s. 22–28, 26 ja 27 (Forssén 2021b). Forssén 2021b on saatavana kokonaisuudessaan osoitteessa www.tidningenbalans.se ja www.forssen.com.

⁹⁰ Vrt. Forssén 2020a, s. 750.

⁹¹ Vrt. Forssén 2020a, s. 751.

⁹² Vrt. Forssén 2021a, s. 30 sekä myös Forssén 2020a, s. 720, 740, 744 ja 745 ja Forssén 2021b, s. 26–28.

menetelmään, jossa mukana on vähintään yksi EU-jäsenvaltio, sitä tulisi kehittää enemmän, jotta voitaisiin lisätä sen käyttökelpoisen tutkimustuloksen todennäköisyyttä täytäntöönpanokysymyksessä. Näin ollen viittaankin Forssén 2020a:ssa yhteen aikaisemmista JFT-artikkeleistani, jossa juuri monitahoisten palvelujen yhteydessä arvonlisäverovalalla esitän, että oikeusdogmaattista tutkimusta tässä suhteessa tulisi täydentää juridiseen semiotikkaan perustuvalla analyysillä.⁹³ Olen lisäksi kirjoittanut kirjan, jossa kuvaan, miten työkalua (mallia) voidaan kehittää monitahoisten palvelujen analyysin tueksi arvonlisäveron alan tutkimuksissa tai esimerkiksi veroprosessissa.⁹⁴

2.5.4.2 Kielikysymys suhteessa käsitykseeni kyseisten väitöskirjojen tutkimustulosten tendensseistä täytäntöönpanokysymyksessä

Henkow 2008 ja Lindgren Zucchini 2020 on laadittu englanniksi, ja voin todeta seuraavaa kielikysymyksestä kummastakin väitöskirjasta.

Asian C-216/97, Gregg, tarkastelu edellä osoittaa, että vaikka oikeudenkäyntikieli oli englanti, piti huomioida myös oma kieli ruotsi sekä ranska. Professorit Ulf Bernitz ja Leo Mulders suosittelivat tuomion ranskankielistä versiota epäselvien EU-tuomioiden tulkinnan selkeyttämiseen. Sen avulla pystyin arvioimaan, että arvonlisäveron veronkannon kysymys pitää asettaa etusijalle arvonlisäveron maksuunpanokysymykseen nähden, kun kyseessä on neutraalin verotuksen periaatteen noudattaminen unionin oikeuden mukaan. Tämä osoittaa oman käsitykseni mukaan englannin liiallisen painotuksen vaaran arvonlisäveroa käsittelevässä tutkimuksessa, kuten käy Henkow 2008:ssa ja Lindgren Zucchini 2020:ssä. Lindgren Zucchini 2020 on Ruotsin arvonlisäverotutkimuksessa tehty arvonlisäverolainsäädäntöä käsittelevä väitöskirja, ja mielestäni sen huomattava puute on se, ettei mikään osa varsinaisesta tekstistä ole ruotsiksi. Ainoa lähdeluettelossa mainittu ruotsinkielinen väitöskirja arvonlisäveron alalta on Ek 2019 –

⁹³ Vrt. Forssén 2020a, s. 752 ja siinä viittaus Björn Forsséniin, *Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön*, s. 320. JFT 5/2018 s. 307–328 (Forssén 2018). Forssén 2018 on saatavilla kokonaisuudessaan osoitteessa www.forssen.com. Vrt. sama viite Forssén 2018:aan Forssén 2021a:ssa, s. 32. Jos vertailevassa analyysissä on mukana kolmas maa, ehdotan valinnaksi Efta-maata, koska niihin lukeutuu kolmansiä maita, joissa on unionin oikeuden tarkoittama arvonlisäverojärjestelmä (vrt. Forssén 2011, s. 283 ja myös edellä osio 1).

⁹⁴ Vrt. Björn Forssén, *Vara och tjänst vid sammansatta transaktioner – tolkning och tillämpning enligt mervärdesskattelagen och EU:s mervärdesskattedirektiv. Omakustanne 2020* (Forssén 2020c). Forssén 2020c:ssä luon luvussa 3 työkalun koostettujen liiketapahtumien tapaustutkimuksiin, jotka teen luvussa 4. Forssén 2020c on saatavana (23. elokuuta 2020 alkaen) kokonaisuudessaan osoitteessa www.forssen.com.

ei esimerkiksi pääohjaajan työ Alhager 2001⁹⁵. Lindgren Zucchini 2020:ssa englantia dominoi, eikä ranskaa eikä omaa kieltä ruotsia käytetä epäselvien EU-tuomioiden tulkinnassa. Leo Mulders toteaa tässä yhteydessä, että on riskialtista rajoittaa vain yhteen kieleen EU-tuomioiden tarkassa luennassa – ”close reading”⁹⁶ – minkä katson myös osoittaneeni Gregg-Asian kielellisessä analyysissäni. Tutkijan pitää itsenäisesti tulkita mm. EU-tuomioita, minkä vuoksi Lindgren Zucchini 2020:n analyysin laatua ei sinänsä hyödytä, että kirjoittaja on saanut apua väitöskirjan kielen parantamiseen.⁹⁷

Sitäkin tärkeämpää on kuitenkin se, että esimerkiksi Henkow 2008:ssa ja Lindgren Zucchini 2020:ssa sovelletun niin sanotun puhtaan oikeusdogmaattisen menetelmän käytössä tutkimuksen riskinä on johtaa siihen, että arvonlisäverolainsäädäntöä ei enää käsitellä oikeustieteellisenä aiheena Ruotsissa. Sitä ei voi koskaan kompensoida sillä, että väitöskirjat kirjoitetaan englanniksi. Yliopistojen ja korkeakoulujen tulisi pyrkiä vastustamaan kehitystä, jossa englantia käytetään ilman perusteltua syytä ruotsin sijasta arvonlisäverotutkimuksessa Ruotsissa.⁹⁸

2.6 Johtopäätökset

Osoissa 2.5.1–2.5.4.2 tehty mainittujen väitöskirjojen katsaus, jossa tarkasteltiin ruotsin tai englannin valintaa väitöskirjan kirjoittamisessa ja siihen liittyvää tutkimustuloksen ”positiivista tendenssiä” tai ”negatiivista tendenssiä” eri menetelmävalintojen yhteydessä, vahvistaa käsitystäni siitä, että englannin kieltä käytetään – tietoisesti tai tiedostamatta – arvonlisätutkimuksessa Ruotsissa kompensoimaan tutkimustulosta, josta voi tulla negatiivinen täytäntöönpanokysymyksessä menetelmävalinnan vuoksi. Tämä vaikuttaa haitallisesti EU-hankkeen toteuttamiseen Ruotsissa, kun Ruotsin arvonlisäverotutkimuksen lähestymistavan johdosta tutkimustuloksista ei tule käyttökelpoisia

⁹⁵ Vrt. Lindgren Zucchini 2020, s. 269–277.

⁹⁶ Vrt. Mulders 2010, s. 58. Vrt. myös Forssén 2021a, s. 33.

⁹⁷ Vrt. *Acknowledgements*, jossa kirjoittaja kiittää erityisesti Louise Ratfordia ”for her work in enhancing the language of this thesis”, eli kiittää avusta Lindgren Zucchini 2020:n englannin kielen parantamisessa.

⁹⁸ Muutoin totean, että lähdemerkinnöissä Lindgren Zucchini 2020:ssä, Papis-Almansa 2016:n tavoin, viitataan Henkow 2008:aan ja Rendahl 2009:ään (vrt. osio 2.5.2.2), sekä Papis-Almansa 2016:een, kun taas Senyk 2018 – joka on myös yksi Ruotsissa englanniksi kirjoitetuista arvonlisäveroväitöskirjoista – jätetään pois, samoin kuin Lindgren Zucchini 2020:ssa muut Ruotsissa ruotsiksi laaditut arvonlisäveroväitöskirjat Ek 2019:ää lukuun ottamatta. On arveluttavaa, että Ek 2019:ää oikeuslähteenä pidetään Lindgren Zucchini 2020:ssä tärkeämpänä kuin Senyk 2018:aa etenkin, kun molemmat väitöskirjat käsittelevät niin samanlaista aihetta, ja käsittely on laajempaa Senyk 2018:ssa kuin Ek 2019:ssä (vrt. osio 2.5.3.1).

lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa, kun kyseessä on unionin oikeuden ja ensisijaisesti EU:n arvonlisäverodirektiivin onnistunut täytäntöönpano arvonlisäveron alalla. Tilanne aiheuttaa myös kielteisiä jälkiseuraamuksia suhteessa muihin jäsenvaltioihin.

Seuraavissa taulukoissa selvennän Forssén 2020a:n ja tämän artikkelin mukaista kahta menetelmällistä pääväylää käsiteltyjen tutkimusten osalta. Osoitan, onko tutkimustulokselle odotettavissa ”positiivinen” tai ”negatiivinen tendenssi” täytäntöönpanokysymyksessä ja määritän, onko tutkimus laadittu ruotsiksi vai englanniksi.

Taulukko – pääväylä 1

Tutkimus	Menetelmä	Tendenssi	Kieli
Westberg 1994	Vertaileva	Positiivinen	Ruotsi
Alhager 2001	Oikeusdogmaattinen vertailevalla täydennettynä	Positiivinen	Ruotsi
Rendahl 2009	Vertaileva	Negatiivinen	Englanti
Sonnerby 2010	Oikeusdogmaattinen vertailevalla täydennettynä	Positiivinen	Ruotsi
Forssén 2011	Oikeusdogmaattinen vertailevalla täydennettynä	Positiivinen	Ruotsi
Forssén 2013	Oikeusdogmaattinen vertailevalla täydennettynä	Positiivinen	Ruotsi
Papis-Almansa 2016	Oikeusdogmaattinen vertailevalla täydennettynä	Negatiivinen	Englanti

Taulukko – pääväylä 2

Tutkimus	Menetelmä	Tendenssi	Kieli
Öberg 2001	Tavallinen oikeusdogmaattinen*	Negatiivinen	Ruotsi
Henkow 2008	Puhtaan oikeusdogmaattinen**	Negatiivinen	Englanti
Senyk 2018	Tavallinen oikeusdogmaattinen*	Negatiivinen	Englanti
Ek 2019	Tavallinen oikeusdogmaattinen*	Negatiivinen	Ruotsi
Lindgren Zucchini 2020	Puhtaan oikeusdogmaattinen**	Negatiivinen	Englanti

* [Öberg 2001:ssä todetaan, että käytössä on tavallinen oikeusdogmaattinen menetelmä, ja päättelen Senyk 2018:sta ja Ek 2019:stä, että käytetty oikeusdogmaattinen menetelmä on myös ymmärrettävä tavalliseksi Ruotsin vero-oikeudellisessa tutkimuksessa (vrt. osio 2.5.3.1).]

** [Määritelmää puhtaan oikeusdogmaattinen menetelmä käytin ensimmäistä kertaa Forssén 2020a:ssa.]

Pääväylässä 1 kaikilla ruotsiksi kirjoitetuilla tutkimuksilla on ”positiivinen tendenssi”, ja menetelmät näissä tapauksissa ovat vertailevia tai oikeusdogmaattisia vertailevalla menetelmällä täydennettyinä. Rendahl 2009 on kirjoitettu englanniksi, ja menetelmä on vertaileva. ”Negatiivisen tendenssin” aiheuttaa se, että sen vertailevasta analyysistä puuttuu sisäinen näkökulma unionin oikeuteen arvonlisäveroolalla,⁹⁹ toisin kuin ruotsiksi laadituissa väitöskirjoissa. Papis-Almansa 2016:ssa, joka on kirjoitettu englanniksi, menetelmänä on vertailevalla menetelmällä täydennetty oikeusdogmaattinen menetelmä. Katson kuitenkin, että väitöskirjassa esiintyy myös ”negatiivista tendenssiä” sen osalta, kuinka todennäköisesti tutkimustulos olisi käyttökelpoinen lainsäätäjille ja lainkäyttäjille EU:ssa täytäntöönpanokysymyksessä. Kantani perustuu siihen, että EU:n arvonlisäveroolan oikeussäännöstöä tarkastellaan ulkoiselta eikä sisäiseltä kannalta myös Papis-Almansa 2016:ssa käytetyn menetelmän vertailevassa elementissä.¹⁰⁰ Marta Papis-Almansan äidinkieli ei ole ruotsi, mutta sen ei olisi pitänyt rajoittaa Papis-Almansa 2016:ssa käytettyjä viitteitä ainoastaan niihin Ruotsissa laadittuihin arvonlisäveroväitöskirjoihin, jotka silloin oli kirjoitettu englanniksi, eli Henkow 2008 ja Rendahl 2009.¹⁰¹ Mitään vastaavaa menettelyä kuin se, jonka kuvaan selventävän epäselvien EU-tuomioiden tulkintaa turvautumalla useampaan kuin yhteen EU:n viralliseen kieleen,¹⁰² ei käytetä Rendahl 2009:ssä eikä Papis-Almansa 2016:ssa, vaan totean, että avoimuus muita kuin englannin kieltä kohtaan yleisesti on heikkoa molemmissa väitöskirjoissa.¹⁰³ Arvioni kielikysymyksestä pääväylän 1 väitöskirjoissa on siis se, että englannin kieltä käytetään arvonlisäverotutkimuksessa Ruotsissa – tietoisesti tai tiedostamatta – kompensoimaan tutkimustulosta, jonka voidaan odottaa olevan negatiivinen täytäntöönpanokysymyksessä menetelmänvalinnan puutteiden vuoksi.

Pääväylässä 2 on myös melko selkeää kielikysymyksen osalta, että englannin kieltä käytetään – tietoisesti tai tiedostamatta – kompensoimaan menetelmävalinnan puutteiden vuoksi todennäköisesti negatiivista tutkimustulosta täytäntöönpanokysymyksessä. Tavallista oikeusdogmaattista menetelmää käyttävistä väitöskirjoista Öberg 2001 ja Ek 2019 on laadittu ruotsiksi, kun taas Senyk 2018 on laadittu englanniksi. Olen merkinnyt näille ”negatiivisen tendenssin” tutkimustuloksen käytettävyydestä täytäntöönpanokysymyksessä, mutta ruotsiksi kirjoitettu Öberg 2001 ja englanniksi kirjoitettu Senyk 2018

⁹⁹ Vrt. osio 2.5.2.1.

¹⁰⁰ Vrt. osio 2.5.2.1.

¹⁰¹ Vrt. osio 2.5.2.2.

¹⁰² Vrt. osiot 2.5.1.2 ja 2.5.4.2.

¹⁰³ Vrt. osio 2.5.2.2.

kumoavat toisensa kielikysymyksen osalta. Öberg 2001:n oikeusdogmaattisen menetelmän valinta ilman minkäänlaista täydentävää vertailevaa analyysia vaikuttaa perustuneen virheelliseen käsitykseen unionin oikeuden merkityksestä aiheelle tutkimuksessa, ja täytäntöönpanokysymystä ei käsitellä Senyk 2018:ssa, vaan arvonlisäveroa käsitellään siinä enemmänkin kansantaloudelliselta kannalta.¹⁰⁴ Vaikka Senyk 2018 käsittelee kysymyksiä liiketoimen paikasta toimitusten ja EU:n sisäisten hankintojen tapauksessa, Ek 2019 on tutkimus, jossa toimituksia ja unionin sisäisiä hankintoja tarkastellaan ”arvonlisäverolainsäädännön aihepiirissä”. Väitöskirjan rajallisen materiaalin katson muodostavan ”negatiivisen tendenssin” Ek 2019:n käytettävyydelle täytäntöönpanokysymyksessä. Senyk 2018 on edellä mainittua enemmän tutkimus ”arvonlisäverolainsäädännöstä” liittyen siihen, millä jäsenvaltioilla on verotusoikeus toimitusten ja unionin sisäisten hankintojen osalta, ja se muistuttaa enemmän opas- kuin väitöskirjaa, jossa täytäntöönpanokysymystä tarkastellaan tällaisten liiketapahtumien osalta, tai Senyk 2018 pitää nähdä enemmän väitöskirjana arvonlisäverosta kansantaloudelliselta kannalta. Viimeiseksi mainitulta kannalta olisi ollut perustellumpaa kirjoittaa Senyk 2018 englanniksi kuin siinä tapauksessa, että sitä on pidettävä ”arvonlisäverolainsäädännön aihepiiristä” kirjoitettuna väitöskirjana verotusoikeuden jakautumiseen liittyen.¹⁰⁵

Pääväylässä 2 on kuitenkin selkeimmin havaittavissa juuri puhtaan oikeusdogmaattiseksi nimeämäni menetelmän käytön osalta Henkow 2008:ssa ja Lindgren Zucchini 2020:ssa, että englannin kieltä käytetään – tietoisesti tai tiedostamatta – kompensoimaan tutkimustulosta, josta voidaan odottaa tulevan negatiivinen täytäntöönpanokysymyksessä menetelmävalinnan puutteiden vuoksi. Osiossa 2.5.1–2.5.4.2 osoitan puhtaan oikeusdogmaattisen menetelmän vaarana olevan, että arvonlisäverolainsäädännön tutkimusta ei enää pidetä oikeustieteellisenä aiheena. Sitä ei voida koskaan kompensoida sillä, että väitöskirjat kirjoitetaan englanniksi. Siksi mielestäni yliopistojen ja korkeakoulujen on vastustettava kehitystä, jossa englanti asetetaan etusijalle ruotsiin nähden arvonlisäverotutkimuksessa Ruotsissa. Tämä on tärkeää ennen kaikkea, mikäli edelleen hyväksytään, että oikeusdogmatiikkaa pidetään menetelmällisesti erityisen soveltuvana arvonlisäverolainsäädäntöä käsitteleviin oikeustieteellisiin tutkimuksiin eli jos se, jota kutsun puhtaan oikeusdogmaattiseksi menetelmäksi, otetaan toistuvasti käyttöön Ruotsin arvonlisäverolainsäädäntöä koskevissa tutkimuksissa.

¹⁰⁴ Vrt. osio 2.5.3.1.

¹⁰⁵ Vrt. osiot 2.5.3.1 ja 2.5.3.2.

3 Ruotsin kielen asema EU:ssa – lakien esivalmistelu liittyen Ruotsin liittymiseen EU:hun 1995 sekä kielilait Ruotsissa 2009

Totean lopuksi seuraavaa ruotsin kielen asemasta EU:ssa *lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen* -lain (laki Ruotsin liittymisestä Euroopan unioniin 1995) esivalmisteluissa ja *språklagen (2009:600)* -kielilain nojalla.

Esivalmisteluissa laiksi Ruotsin liittymisestä Euroopan unioniin (kutsutaan myös liittymislakiksi tai EU-lakiksi) todetaan osiossa 19.4 (”Svenska språkets ställning i EU”, Ruotsin kielen asema EU:ssa) että ”Ruotsin kieli saa EU:ssa vahvemman aseman kuin missään muussa Pohjoismaiden ulkopuolisessa organisaatiossa. Siitä tulee yksi unionin virallisista kielistä, mikä ei tarkoita ainoastaan sitä, että kaikista säädöksistä ja virallisista asiakirjoista on oltava ruotsinkielinen versio, vaan että myös virallisissa tilanteissa suullisen ja kirjallisen viestinnän kieli voi olla ruotsi” (”*det svenska språket får i EU en starkare ställning än i någon annan utomnordisk organisation. Det blir ett av unionens officiella språk, vilket inte bara betyder att alla rättsakter och officiella dokument måste finnas i en svensk version, utan också att skriftväxling och muntliga kommunikationer i officiella sammanhang får ske på svenska*”). Kun muistetaan, että ruotsi on yksi pienemmistä kielistä ja sen käyttö luonnollisesti jää vähäisemmäksi kuin kielissä, joilla on enemmän puhujia, lainsäätäjien mukaan on ”tärkeää, että ruotsin kieltä käytetään aktiivisesti vuorovaikutuksessa EU:n toimielinten kanssa siten, että oikeus käyttää omaa kieltä pysyy elävänä” (”*angeläget att det svenska språket aktivt utnyttjas i umgänget med EU:s institutioner så att rätten att använda det egna språket hålls levande*”).¹⁰⁶ Forssén 2011:ssä mainitsen myös, että kielilain 4 §:ssä, joka astui voimaan 1 päivänä heinäkuuta 2009, katsottiin, että ruotsi on pääkieli Ruotsissa. Tässä myös huomautin, että kielilain 13 §:n toisesta momentista seuraa, että ruotsin asemaa EU:n virallisena kielenä on varjeltava.¹⁰⁷

Täten ei käsitykseni mukaan ole EU-hankkeen työn mukaista vähentää ruotsin asemaa arvonlisäverotutkimuksessa Ruotsissa asettamalla englantia jatkossakin ruotsin edelle, kuten katson käyneen kielikysymyksen käsittelyssäni tässä tutkimuksessa. Ruotsin kielilain 5 §:n mukaan ruotsi pääkielenä on yhteiskunnan yhteinen kieli, jonka pitää olla kaikkien Ruotsissa asuvien käytettävissä ja jota pitää pystyä käyttämään kaikilla yhteiskunnan alueilla. Kielilain 6 §:n mukaan julkisella vallalla on erityinen vastuu ruotsin käyttämisestä ja kehittämisestä. Se tarkoittaa minun mielestäni, että julkisen vallan ei tule jakaa varoja tutkimuksiin, joissa ruotsin kieli jää englannin varjoon, ja Ruotsin yliopistojen ja korkeakoulujen tulisi vastustaa tällaista taipumusta.

Esitän tässä artikkelissa, että pohjoismaisuus pitää nostaa esiin arvonlisäverotutkimuksessa Ruotsissa, enkä tarkoita vain pohjoismaisia kieliä vaan myös suomea. Tätä tukee edellä tekemäni kielikysymyksen läpikäynti, ja kielilain 8 §:ssä määrätään, että ”julkisella vallalla on erityinen vastuu varmistaa, että kansallisia vähemmistökieliä suojellaan ja varjellaan” (”*det allmänna har ett särskilt ansvar för att*

¹⁰⁶ Vrt. ehd. 1994/95:19 (Ruotsin jäsenyys Euroopan unionissa) osa 1, s. 233 ja 234.

¹⁰⁷ Vrt. Forssén 2011, s. 69.

skydda och främja de nationella minoritetsspråken”. Suomi ei ole vain yksi EU:n virallisista kielistä, muun muassa ruotsin ohella, vaan suomella on lisäksi kielilain 7 §:n nojalla vähemmistökielen asema Ruotsissa, kuten myös jiddishillä, meänkielellä, romanikielellä ja saamalla, jotka eivät kuitenkaan ole EU:n virallisia kieliä.